

**Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ  
ΚΑΙ  
ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΜΗΛΙΑ ΒΑΝΕΣΣΑ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ ΟΛΓΑ  
ΣΚΙΝΤΖΟΥ ΦΩΤΕΙΝΗ**

**ΠΑΤΡΑ 2008**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ:

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
Α' ΜΕΡΟΣ: ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ – ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ.....	9
1.1 Γενικά – τίτλος.....	9
1.2. Υπόχρεοι - περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου.....	10
1.3 Τιμολόγιο (πωλήσεις αγαθών).....	12
1.4 Ανταλλαγή.....	13
1.5 Δάνειο σε είδος.....	14
1.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (πώλησης αγαθών).....	14
1.7 Παράγοντες που δεν επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.....	16
1.8 Παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.....	17
1.9 Πώληση αγαθών χωρίς απομάκρυνση από τις εγκαταστάσεις του πωλητή.....	19
1.10 Προκαταβολές.....	20
1.11 Πωλήσεις σε τρίτες χώρες.....	20
1.12 Περιεχόμενο Τιμολογίου (πώλησης).....	20
1.13 Τι έχουν γίνει δεκτά από τη διοίκηση.....	21
1.14 Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών (8. 99-109β').....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ) – ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	26
2.1 Γενικά.....	26

2.2 Περιεχόμενο .....	26
2.3 Ειδικό (πράσινο) τιμολόγιο για παραδόσεις προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στο κατάστημα του ιδίου παραγωγού.....	29
2.4 Τιμολόγιο (αγοράς αγαθών από αρνούμενους ή εκδίδοντες ανακριβώς) .....	30
2.5 Τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών).....	31
2.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (παροχής υπηρεσιών) .....	32
2.7 Τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών προς επαγγελματία εκτός της χώρας .....	32
2.8 Μη έκδοση τιμολογίου επί αρνήσεως ή μη αποστολή αυτού στη Δ.Ο.Υ. ....	33
2.9 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σημάτων, καθώς και για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.....	34
2.10 Τιμολόγιο για επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών...	34
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ .....</b>	<b>36</b>
3.1 Γενικά.....	36
3.2 Πεδίο εφαρμογής.....	36
3.3 Αντικείμενο του Π.Τ.....	37
3.4 Περιεχόμενο .....	39
3.5 Χρόνος έκδοσης του Π.Τ.....	39
3.6 Εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων .....	40

Β' ΜΕΡΟΣ: ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ - ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ .....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ – ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ .....	42
4.1 Εννοιολογική σημασία .....	42
4.2 Σε ποιες περιπτώσεις εκδίδεται δελτίο αποστολής.....	42
4.3 Διακινήσεις αγαθών για τις οποίες έχει εγκριθεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής .....	43
4.4 Διάρκεια δελτίου αποστολής.....	50
4.5 Υποχρέωση διαφύλαξης των δελτίων αποστολής.....	52
4.6 Αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη (τριγωνική διακίνηση).....	53
4.7 Παραδείγματα έκδοσης φορολογικών στοιχείων.....	54
4.8 «Ανάποδο» δελτίο αποστολής .....	56
4.9 Δικαστική απαγόρευση της τοποθέτησης των συνοδευτικών εγγραφών εντός των θεμάτων .....	56
4.10 Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ σχετικά με τα δελτία αποστολής .....	57
4.11 Έκδοση δελτίου αποστολής σε προγενέστερο χρόνο .....	58
4.12 Μεταφορά (διακίνηση) αγαθών μεταξύ κρατών-μελών της Ε.Ε.....	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> : ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ .....	62
5.1 Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.....	62

5.2 Ποιος είναι ο χρόνος έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής και αν μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά το ίδιο δελτίο σε πολυήμερο ταξίδι .....	63
5.3 Δελτίο εσωτερικής διακίνησης.....	64
5.4 Έγγραφο μεταφοράς .....	66
5.5 Μεταφορές με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα - συνοδευτικά στοιχεία .....	69
5.6 Έννοια φορτηγού Ι.Χ. - Προϋποθέσεις – Απαγορεύσεις ....	70
5.7 Μεταφορές με αγροτικά αυτοκίνητα από αγρότες.....	71
5.8 Μεταφορές με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα .....	72
5.9 Μεταφορικό Γραφείο .....	73
5.10 Διαμεταφορέας.....	73
5.11 Φορτωτής .....	74
5.12 Ευθύνη φορτωτή αποστολέα σε περίπτωση μη επίδειξης από το μεταφορέα του συνοδευτικού εγγράφου .....	74
5.13 Παράδοση ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς.....	74
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ – ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ – ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ – ΔΙΕΘΝΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ .....</b>	<b>76</b>
6.1 Έκδοση φορτωτικής.....	76
6.2 Κατάσταση αποστολής αγαθών .....	76
6.3 Διαδικασία στις μεταφορές μέσω μεταφορικού γραφείου ..	77
6.4 Αποδείξεις μεταφοράς.....	78
6.5 Διορθωτικό Σημείωμα .....	79
6.6 Διεθνείς μεταφορές.....	82

6.7 Συγκεντρωτική φορτωτική.....	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 <sup>ο</sup> : ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ.....	85
7.1 Πρόστιμο για μη έκδοση τιμολογίου όταν έχει εκδοθεί θεωρημένο Δ.Α.....	85
7.2 Ποινή για παράλειψη έκδοσης στοιχείων καθεστώσ Κ.Β.Σ. (άρθρο 33 §1α).....	88
7.3 Ποινή για παράλειψη έκδοσης στοιχείων καθεστώσ ν. 2523/97 .....	89
7.4 Ποινή για έλλειψη φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.).....	90
7.5 Ποινή για έκδοση στοιχείων με ημερομηνία προγενέστερη της πράξης θεώρησης.....	91
7.6 Πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής - προϋποθέσεις.....	91
7.7 Αδυναμία προσδιορισμού του πλήθους των συναλλαγών και της αξίας κάθε συναλλαγής χωριστά .....	94
7.8 Πρόστιμο για αγορά χωρίς την έκδοση στοιχείων.....	95
7.9 Πρόστιμο για μη έκδοση τιμολογίου από αγρότη για παράδοση προϊόντων του σε καταστήματα .....	95
7.10 Παραδείγματα .....	96
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	102

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή εργασία μας, απευθύνεται σε όλους εκείνους, που προσπαθούν να βρουν διεξόδους στους δαίδαλους της φορολογικής νομοθεσίας με ιδιαίτερη έμφαση στην τιμολόγηση διακίνηση εμπορευμάτων.

Η εργασία μας θέλουμε να πιστεύουμε ότι αποτελεί μια αξιόπιστη πρόταση στην εξεύρεση λύσεων στα θέματα που ασχοληθήκαμε, αφού λάβαμε υπ' όψη μας πληροφορίες, αναλύσεις και συμπεράσματα από αρκετούς συγγραφείς.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους εκείνους που μας βοήθησαν να συλλέξουμε στοιχεία και να διαρθρώσουμε την δομή της ύλης με όσο τον δυνατόν εύχρηστο και φιλικό χαρακτήρα για τους συναδέλφους.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η παρούσα πτυχιακή αποτελείται από δύο μέρη. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει πλήρη ανάλυση-ερμηνεία του Κ.Β.Σ. όσον αφορά το θέμα της τιμολόγησης και τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών που προκύπτουν ανάλογα με το χαρακτήρα και τη φύση των συναλλαγών.

Εν συνεχεία, το δεύτερο μέρος αναφέρεται στο ζήτημα της διακίνησης των εμπορευμάτων με εκτενή αναφορά στα άρθρα 11 και 16 του Κ.Β.Σ.



## **Α' ΜΕΡΟΣ: ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ – ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ**

#### **1.1 Γενικά – τίτλος**

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. καθιερώνεται ένας ενιαίος γενικός τίτλος « ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» για όλες τις συναλλαγές που προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ανεξάρτητα από το χαρακτήρα και τη φύση της συναλλαγής, χωρίς να απαιτείται προσδιοριστικό εξειδίκευσης της συναλλαγής (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κ.τ.λ.).

Άρα το ίδιο στέλεχος με τον μοναδικό τίτλο <ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ> μπορεί να χρησιμοποιηθεί για πώληση αγαθών, για παροχή υπηρεσιών, για αγορά αγροτικών προϊόντων κ.λ.π.

Η παραπάνω διαφοροποίηση σε σχέση με τον προηγούμενο Κ.Φ.Σ. ο οποίος είχε ξεχωριστά άρθρα για κάθε είδος τιμολογίου, είχε ως στόχο την απλοποίηση χωρίς κατά την προσωπική μας άποψη να συμβάλλει αποτελεσματικά σ' αυτό, βασικά γιατί στις συναλλαγές είχε διαμορφωθεί και είχε γίνει αποδεκτό ως πρακτική να χρησιμοποιούνται διαφορετικά στελέχη για κάθε συγκεκριμένη, ως προς το χαρακτήρα συναλλαγή.

Έτσι και σήμερα, ουσιαστικά χρησιμοποιούνται διαφορετικά στελέχη τιμολογίων για την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών κ.λ.π. ακολουθώντας το δρόμο της τήρησης του

στοιχείου <<ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ>> σε διαφορετικές σειρές, όπου κάθε σειρά ως διακριτικό αυτής έχει τη φράση που προσδιορίζει το χαρακτήρα της συναλλαγής.

## 1.2. Υπόχρεοι - περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου

Υπόχρεοι σε έκδοση τιμολογίου, για τις περιπτώσεις που εμφανίζονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα είναι: α. Οι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων ή την απαλλαγή τους από τήρηση βιβλίων. β. Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 ( Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λ.π.), ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της συναλλαγής σε ΦΠΑ.

### **α. ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑΣ**

Προς Επιτηδευ- ματία	Προς πρό- σωπα άρθρ 2 παρ. 3 (Δημόσιο κ. λ. π.)	Προς αγρότες (Προσ. άρθρ. 2 παρ. 4)	Προς ιδιώτες	Για την είσπραξη
----------------------------	--	---	-----------------	---------------------

α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων	ή α. Για την πώληση α- γαθών (ιδίων	α. Για την πώληση α- γαθών (ιδίων	Αγορά α- γαθών	α. Επιδο- τήσεων . β. Οικον. Ενισχύσε-
---	--	---	----------------------	---

<p>         τρίτων )          β. Για την          πώληση          δικαιώμα-          τος εισα-          γωγής.          γ. Για πα-          ροχή          υπηρεσιών          δ. Για πώ-          ληση αγα-          θών και υ-          πηρεσιών          εκτός της          χώρας.       </p>	<p>         ή          τρίτων ).          β. Για την          πώληση          δικαιώμα-          τος          εισαγωγής          γ. Για          πα-          ροχή υπη-          ρεσιών .          δ. Για          α-          γορά αγροτ          προϊόντων       </p>	<p>         ή          τρίτων ).          β. Για την          πώληση          δικαιώμα-          τος          εισα-          γωγής .          γ.          Για          παροχή υ-          πηρεσιών .          δ.          Για          αγορά α-          γροτικών          προϊόντων. -       </p>	<p>         ων.          γ. Αποζη-          μιώσεων.          δ.          Επι-          στροφών          έμμεσων          φόρων,          δασμών,          τελών          τόκων .          ε.          Ανό-          ργανων ε-          σόδων .       </p>
--	---	--	--

***B. ΠΡΟΣΩΠΑ ΑΡΘΡ. 2 ΠΑΡ. 3 (ΔΗΜΟΣΙΟ, Ν.Π.Δ.Δ. ΚΑΠ.)***

Προς επιτη- δευματία	Προς Δημόσιο,	Προς Αγρότες	Προς ιδιώτες
-------------------------	------------------	--------------	--------------

	N.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.		
α. Πώληση αγαθών, Παροχή υπηρεσιών.	α. Πώληση αγαθών. β. Παροχή υπηρεσιών.	α. Πώληση αγαθών. β. Παροχή υπηρεσιών. γ. Αγορά προϊόντων.	Αγορά αγαθών.

### **1.3 Τιμολόγιο (πωλήσεις αγαθών)**

Με τη σύμβαση αυτή (πώλησης αγαθών), που είναι αμφοτεροβαρής, σύμφωνα με τις διατάξεις και του Α.Κ. ο πωλητής υποχρεούται να μεταβιβάσει την κυριότητα επί του πωληθέντος και να παραδώσει αυτό, ο δε αγοραστής να πληρώσει το συμφωνηθέν τίμημα. Το εκδιδόμενο δε τιμολόγιο (αθεώρητο) αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της γενόμενης πώλησης.

Συνεπώς εξ ορισμού στην περίπτωση της πώλησης ουσιώδη στοιχεία είναι:

α. Η ύπαρξη τουλάχιστον δυο προσώπων που συμβάλλονται και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου από ένα πρόσωπο προς τον εαυτό του.

β. Η ύπαρξη και καταβολή τιμήματος ή άλλου ανταλλάγματος και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου με μηδενική αξία.

Τα παραπάνω δύο στοιχεία είναι απαραίτητες προϋποθέσεις προκειμένου περί πώλησεως αγαθών, εάν ένα εκ των δύο ή και τα δύο ελλείπουν τότε δεν πρόκειται περί πώλησεως, αλλά περί άλλης σχέσης.

Έτσι π.χ. η έκδοση τιμολογίου προς τρίτο με μηδενική αξία (συναντάται στην πράξη) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει πώληση αγαθών. Στην προκειμένη περίπτωση καλύπτεται άλλη έννομη σχέση (π.χ. δωρεάν παράδοση), για την οποία προβλέπεται η έκδοση άλλου στοιχείου (π.χ. στοιχείο αυτοπαράδοσης).

#### **1.4 Ανταλλαγή**

Η ανταλλαγή αγαθών θεωρείται ως διπλή πώληση (Α.Κ. άρθρο 573) ο καθένας από τους συμβαλλομένους θεωρείται πωλητής για το περιεχόμενο από αυτόν πράγμα και αγοραστής για το λαμβανόμενο.

Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή εκδίδονται εκατέρωθεν τιμολόγια.

### **1.5 Δάνειο σε είδος**

Όπως διευκρινίσθηκε με εγκύκλιο στη σύμβαση δανείου, κατά την οποία ο ένας των συμβαλλομένων (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο (οφειλέτης) την κυριότητα αγαθών, ο δε άλλος (οφειλέτης) υποχρεούται να επιστρέψει στο δανειστή αγαθά ίδιας ποσότητας και ποιότητας δεν αποτελεί ανταλλαγή (διπλή πώληση) και συνεπώς δεν εκδίδονται εκατέρωθεν τιμολόγια.

Στην περίπτωση αυτή αρκεί η έκδοση από τους συμβαλλομένους δελτίου αποστολής, στα οποία πρέπει σαφώς να αναγράφεται ο σκοπός (π.χ. δανεισμός εμπορευμάτων).

### **1.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (πώλησης αγαθών)**

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών ) εκδίδεται στο χρόνο που ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14.

Ειδικότερα το τιμολόγιο εκδίδεται (κατ' αρχήν) κατά την παράδοση ή την έναρξης αποστολής των αγαθών, κατά περίπτωση.

Από τον νόμο όμως παρέχονται οι εξής δυνατότητες τιμολόγησης σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή της αποστολής:

### **α) Τιμολόγηση σε ένα μήνα**

Επιτρέπεται αντί της άμεσης έκδοσης τιμολογίου, να εκδοθεί κατά την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών δελτίο αποστολής (Δ.Α.) και στην συνέχεια σε ένα μήνα από την ημέρα παράδοσης ή αποστολής να εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο. Με τη φράση «σε ένα μήνα» νοείται η αντίστοιχη μέρα του επόμενου της αποστολής των αγαθών μήνα.

Π.χ. αποστέλλονται αγαθά λόγω πώλησης στον αγοραστή στις 18/4/1994, το σχετικό τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί το αργότερο μέχρι στις 18/5/1994.

Η τιμολόγηση στο χρόνο του ενός μηνός αποτελεί διακριτική ευχέρεια του πωλητή και δεν συναρτάται από καμιά προϋπόθεση (π.χ. ύπαρξη εξαιρετικών δυσχερειών, όπως απαιτούσε ο προισχύσας Κ.Φ.Σ.).

Επισημαίνεται όμως ότι σε καμιά περίπτωση το τιμολόγιο, αφού έχει προηγηθεί Δ.Α. δεν μπορεί να εκδοθεί μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι δεν μπορεί να εξαντληθεί το χρονικό διάστημα του μήνα, όταν στο μεταξύ λήγει η διαχειριστική περίοδος, είτε του πωλητή, είτε του αγοραστή.

Π.χ ο Α με βιβλία Β' κατηγορίας εκδίδει λόγω πώλησης Δ.Α. στις 17/12/1995 προς τον πελάτη του Β. Στην περίπτωση αυτή το σχετικό τιμολόγιο θα εκδοθεί το αργότερο στις 31/12/1995 που

είναι ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου του πωλητή, τουλάχιστον.

### **β) Τιμολόγηση σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 21 παρ . 6 του Ν. 2166/93 προστέθηκε τρίτο εδάφιο στην παράγραφο14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Με την προσθήκη αυτή ορίζεται , ειδικά και μόνο για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης το αργότερο η 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα, από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

### **γ) Τιμολόγηση προς Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, κ.λ.π.**

Στις περιπτώσεις που αγοραστής είναι πρόσωπο της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα) το τιμολόγιο επί πωλήσεως αγαθών μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η παράδοση των αγαθών.

### **1.7 Παράγοντες που δεν επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης**

Επισημαίνεται ότι οι παραπάνω ρητά αναφερόμενοι στο νόμο χρόνοι έκδοσης του τιμολογίου δεν τελούν σε συνάρτηση και δεν επηρεάζονται **από** τον τρόπο πληρωμής ή τον



διακανονισμό που γίνεται ή από την ύπαρξη διαλυτικής αίρεσης ή από την συμφωνία  $\wedge$ παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι την αποπληρωμή, ειδικότερα:

■ **Ο τρόπος πληρωμής** (μετρητοίς ή επί πιστώσει) δεν ασκεί καμιά επίδραση και συνεπώς το τιμολόγιο εκδίδεται κανονικά στους οριζόμενους από το νόμο χρόνους (εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1).

■ **Πώληση με διαλυτική αίρεση** (πρόκειται για την περίπτωση πώλησης της οποίας τα αποτελέσματα μπορεί να ανατραπούν με την επέλευση γεγονότος μελλοντικού και αβέβαιου, ομοίως η αίρεση αυτή δεν ασκεί επιρροή στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου .

### **1.8 Παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης**

Αντίθετα σε ορισμένες περιπτώσεις επηρεάζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου τέτοιες περιπτώσεις είναι:

■ **Πώληση με αναβλητική αίρεση** (πρόκειται για πώληση που τα αποτελέσματα εξαρτώνται από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο), η υποχρέωση έκδοσης του τιμολογίου υφίσταται από το χρόνο που θα πληρωθεί η αίρεση (πχ ο Α υπόσχεται την πώληση ποσότητας αγαθών στο X, εφόσον επιτραπεί η εισαγωγή τους. Στην περίπτωση αυτή ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου συγκεκριμενοποιείται κατά τη στιγμή που θα επιτραπεί η εισαγωγή και παραδοθούν τα αγαθά στον X).

■ **Πώληση με δοκιμή**, πρόκειται για πώληση τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται, όταν ο υποψήφιος αγοραστής δοκιμάσει το αγαθό και το βρει της αρεσκείας του.

Στην προκειμένη περίπτωση το τιμολόγιο εκδίδεται μετά τη λήξη του δοκιμαστικού χρόνου, όταν το αγαθό τεθεί οριστικά στη διάθεση του αγοραστή.

Τέτοιες όμως συμφωνίες πρέπει να αποδεικνύονται και ως θέματα πραγματικά κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Σημειώνεται ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις, θα εκδοθεί Δ.Α. στο οποίο ως σκοπό θα αναγράφεται η φράση <<για δοκιμή και πιθανή πώληση >> κ.λ.π.

Στη συνέχεια μετά την οριστικοποίηση της πώλησης, θα εκδοθεί τιμολόγιο-Δ.Α. και όχι απλό τιμολόγιο, στο οποίο θα αναφερθεί και ο α/α του Δ.Α. με το οποίο έγινε η αποστολή.

Το γεγονός ότι εκδίδονται δύο συνοδευτικά αγαθών φορολογικά στοιχεία δεν αποτελεί παρατυπία, αλλά υποχρέωση, δεδομένου ότι εκδίδονται για διαφορετική αιτιατό πρώτο (Δ.Α.) ένεκα της αποστολής για δοκιμή και το δεύτερο (Τ.Δ.Α.) ένεκα της χονδρικής πώλησης Αυτό συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ.1 όπου μεταξύ των άλλων, ως λόγος έκδοσης Δ.Α. αναφέρεται η χονδρική πώληση. Συνεπώς αφού έχουμε δυο αιτίες έκδοσης Δ.Α. πρέπει να εκδοθούν δύο στοιχεία συνοδευτικά

αγαθών, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι στη δεύτερη περίπτωση (χονδρική πώληση) δεν λαμβάνει χώρα και διακίνηση αγαθών.

### **1.9 Πώληση αγαθών χωρίς απομάκρυνση από τις εγκαταστάσεις του πωλητή**

Όπως γίνεται δεκτό από την εγκ. 3/1992 (παρ. 12.2.2.). Σε περίπτωση που γίνεται παράδοση αγαθών (τα αγαθά τίθενται στην 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 παράδοσης *ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ- ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ* (όχι απλό τιμολόγιο) το 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 αυτά θεωρούνται για τον πωλητή, όπου και παραμένουν για συγκεκριμένο λόγο. Τα αγαθά αυτά, θεωρούνται για τον πωλητή (εμπορεύματα τρίτων) και για τον αγοραστή <<εμπορεύματα σε τρίτους και παρακολουθούνται ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρούν οι συμβαλλόμενοι >>.

Το γεγονός ότι και στην περίπτωση αυτή απαιτούνται και εκδίδονται δύο συνοδευτικά στοιχεία αιτιολογείται με το σκεπτικό που αναφέρεται στην παραπάνω παράγραφο.

### **1.10 Προκαταβολές**

Για τις λαμβανόμενες προκαταβολές σε χρόνο προγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής -χων αγαθών, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου.

### **1.11 Πωλήσεις σε τρίτες χώρες**

Στις πωλήσεις αγαθών, εκτός της χώρας γίνεται δεκτό εφ' όσον αυτό απαιτείται από τις διαδικασίες εξαγωγής, ότι το τιμολόγιο μπορεί να προηγηθεί του χρόνου παράδοσης ή έναρξης αποστολής των αγαθών.

### **1.12 Περιεχόμενο Τιμολογίου (πώλησης)**

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) είναι αθεώρητο. Σ' αυτό σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 10 και 11 του άρθρου 12 αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων.

Επίσης, τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής όπως το είδος των αγαθών, την ποσότητα των αγαθών, την μονάδα μέτρησης (τη μονάδα δηλαδή που στις συναλλαγές αποτελεί τη βάση στις συμφωνίες για τον καθορισμό της τιμής του αγαθού), την τιμή μονάδας, την αξία (κατά συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή από το ΦΠΑ , οι τυχόν λοιπές επιβαρύνσεις (μεταφορικά , τόκοι κ.λ.π.) ο ΦΠΑ και το συνολικό ποσό της αξίας.

Τέλος, θα πρέπει να αναγράφεται ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής επί των τιμολογίων προκειμένου

να διαπιστωθεί αν εκδόθηκε Δ.Α. για συγκεκριμένη συναλλαγή και ποιο ακριβώς είναι αυτό τα Δ.Α. Σημειώνεται δε ότι το τιμολόγιο (πώλησης ) είναι αθεώρητο, επειδή ακριβώς συνδέεται υποχρεωτικά με συγκεκριμένο Δ.Α.

### **1.13 Τι έχουν γίνει δεκτά από τη διοίκηση**

α) Σε περίπτωση που το Δ.Α. εκδίδεται από το υποκατάστημα ή την αποθήκη επιτρέπεται τα αντίστοιχα τιμολόγια να εκδίδονται από την έδρα. Πάντως σημειώνεται ότι η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται με την προϋπόθεση ότι στο υποκατάστημα δεν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα.

β) Στην περίπτωση που έχουμε ανάληψη της εταιρικής μερίδας σε είδος δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου είτε κατά την αποχώρηση εταίρου είτε κατά την λύση της εταιρείας. Το στοιχείο που εκδίδεται είναι αυτό της αυτοπαράδοσης.

γ) Επίσης, όταν έχουμε εισφορά αγαθών για συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφόσον δεν πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης.

δ) Κατά την μεταβίβαση αγαθών με πλειστηριασμό εκδίδεται τιμολόγιο από τον οφειλέτη και όχι από τον επισπεύδοντα την εκποίηση . Σε περίπτωση μη έκδοσης από τον υπόχρεο του σχετικού τιμολογίου\* πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο (αγοράς).

ε) Σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα με τροποποίηση του καταστατικού της, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου.

στ) Ο σύνδικος πτώχευσης ως εκπρόσωπος του πτωχεύσαντα στη διαχείριση της πτωχευτικής περιουσίας υποχρεούται να εκδίδει τιμολόγια για τις πωλήσεις αγαθών με την επωνυμία της πτωχεύσασας επιχείρησης.

ζ) Για την είσπραξη τόκων από πωλήσεις αγαθών με πίστωση του τμήματος εκδίδεται τιμολόγιο, καθόσον οι τόκοι αυτοί επαυξάνουν την αξία των αγαθών.

#### **1.14 Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών (8. 99-109β')**

Τιμολόγιο γιο επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών (άρθ. 12§2). Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις είναι αυτές που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα, κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, από τον 1- δισ πωλητή προς τον ίδιο αγοραστή (π.χ. Παραδόσεις γαλακτοκομικών προϊόντων στα πρατήρια των συνοικιών, παραδόσεις τσιγάρων στα περίπτερα κ.λπ.).

Για να χαρακτηρισθούν οι συναλλαγές ως επαναλαμβανόμενες πωλήσεις δεν απαιτείται να έχουμε παραδόσεις αγαθών καθημερινά, αλλά μπορεί να έχουμε παραδόσεις και σε αραιότερα χρονικά διαστήματα (ανά δύο ή τρεις ημέρες).

Επίσης, δεν απαιτείται οι παραδόσεις να αφορούν αγαθά του αυτού είδους (μπορεί δηλαδή κάθε παράδοση να αφορά διαφορετικά είδη αγαθών).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, αντί της έκδοσης πολλών τιμολογίων, μπορεί να τηρείται αθεώρητη κατάσταση κατά πελάτη-αγοραστή, η οποία ενημερώνεται στους χρόνους που ενημερώνονται και τα βασικά βιβλία (15 ημέρες) και όχι αργότερα από την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου με βάση τα δελτία αποστολής που εκδίδονται σε κάθε περίπτωση παράδοσης αγαθών.

Για το σύνολο των παραδοθέντων μέσα στο μήνα αγαθών, εφόσον τηρείται η πιο πάνω κατάσταση, εκδίδεται ένα τιμολόγιο. Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται μέχρι τη δεκάτη (1η) ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνον που έλαβαν χώρα οι παραδόσεις και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν.

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

Διευκρινίζεται ότι η τήρηση της διαδικασίας που ορίζεται από την 2 του άρθρου 12 για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις έχει δυνητικό χαρακτήρα.

Συνεπώς, είναι στη διακριτική ευχέρεια του υποχρέου να επιλέξει ή την έκδοση τιμολογίων αντίστοιχων προς τα εκδοθέντα Δ.Α. ή την τήρηση της προαναφερόμενης κατάστασης και την

έκδοση ενός συνολικού τιμολογίου για όλες τις παραδόσεις του μήνα.

Με το άρθρο 43 § 8 του Ν. 2214/94, τροποποιήθηκε η §2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και διευκρινίζουμε το εξής:

α. Η τήρηση της κατάστασης επαναλαμβανομένων πωλήσεων, του άρθρου 12 2 του Κ.Β.Σ., γίνεται ουσιαστικά προαιρετική.

β. Ο επιτηδευματίας που επιλέγει να τηρεί αθεώρητη διπλότυπη κατάσταση, στην οποία καταχωρεί αναλυτικά κατ' είδος τις πωλήσεις του μηνός, τότε εκδίδει τιμολόγιο συγκεντρωτικά για τις πωλήσεις του μηνός, στο οποίο επισυνάπτει το ένα αντίτυπο της κατάστασης, και παραπέμπει σ' αυτό αναγράφοντας μόνο συνολικές αξίες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και το Φ.Π.Α. (π.χ. επαναλαμβανόμενες πωλήσεις μηνός ... ως η συννημένη κατάσταση Νο ... αναγράφοντας αξίες, Φ.Π.Α. και βεβαίως Τους αριθμούς των δελτίων αποστολής).

γ. Ο επιτηδευματίας που επιλέγει να μην τηρεί τέτοια κατάσταση, αναγράφει αναλυτικά κατ' είδος τις συνολικές μηνιαίες πωλήσεις επί του τιμολογίου, χωρίς άλλες υποχρεώσεις. Δηλαδή εκδίδει ένα κλασικό τιμολόγιο συγκεντρωτικά κατ' είδος για όλες τις πωλήσεις του μηνός.

δ. Με τη διάταξη αυτή, καταργήθηκε ουσιαστικά μία γραφειοκρατική διατύπωση, η οποία ταλαιπωρούσε κάποιους



επιτηδευματίες που εκ του επαγγέλματός τους δεν τους ήταν οργανωτικά απαραίτητη η σύνταξη τέτοιας κατάστασης.

ε. Οι νέες διατάξεις για την κατάσταση ισχύουν με τη δημοσίευση του νόμου δηλαδή 11/5/1994.

στ. Η διάταξη αυτή δεν τροποποίησε τις διατάξεις περί επαναλαμβανομένων αγορών αγροτικών προϊόντων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ) – ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

### **2.1 Γενικά**

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται στις περιπτώσεις αγοράς αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων (αγρότες) του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Εκδίδεται από τον αγοραστή επιτηδευματία ή πρόσωπο της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του κώδικα.

Τα τιμολόγια (αγοράς ) εκδίδονται θεωρημένα όταν για την ίδια συναλλαγή δεν έχει εκδοθεί άλλο θεωρημένο φορολογικό στοιχείο (δελτίο αποστολής ή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής).

### **2.2 Περιεχόμενο**

Στο τιμολόγιο αγοράς αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συναλλασσόμενων και της συναλλαγής. Σε σχέση με το περιεχόμενο του τιμολογίου της περίπτωσης αυτής διευκρινίζονται τα εξής:

α) Αντί του Α.Φ.Μ. του πωλητή παραγωγού αναγράφεται ο αριθμός αστυνομικής ταυτότητας του, εφόσον ο παραγωγός στερείται Α.Φ.Μ.

β) Η εισφορά Ε.Λ.Γ.Α. αναγράφεται επί του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, κατά τρόπο όμως που να μην

επηρεάζει την αξία της συναλλαγής, δεδομένου ότι η εισφορά αυτή είναι ουδέτερο στοιχείο ως προς αυτή.

Το τιμολόγιο (αγοράς αγροτικών προϊόντων) εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 14 του ίδιου άρθρου στους εξής χρόνους:

α) Άμεσα, δηλαδή κατά το χρόνο παραλαβής από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων.

β) Σε ένα μήνα από την παραλαβή όταν η άμεση έκδοση του τιμολογίου δεν είναι δυνατή. Στις περιπτώσεις μη άμεσης έκδοσης του τιμολογίου και εφόσον δεν έχει εκδοθεί προηγούμενα Δ.Α., εκδίδεται από τον παραλήπτη αγοραστή θεωρημένη απόδειξη ποσοτικής παραλαβής.

### **Επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων**

Επαναλαμβανόμενες αγορές είναι αυτές που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα κάθε μέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα (ανά δύο ή τρεις μέρες).

Στις περιπτώσεις αυτές, αντί της έκδοσης πολλών τιμολογίων (ισάριθμων προς τις παραλαβές), παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο για όλες τις αγορές του μήνα μέχρι τη δέκατη (1η) ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνο που έγιναν οι παραλαβές και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν.

Από 1-1-2003 καταργήθηκε η υποχρέωση έκδοσης απόδειξης ποσοτικής παραλαβής για τους επιτηδευματίες, Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ. όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα. Επιβάλλεται όμως έκδοση Δελτίου ποσοτικής παραλαβής όταν οι επιτηδευματίες, Δημόσιο, Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ. αγοράζουν αγροτικά προϊόντα, εφόσον όμως δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής.

Επίσης καταργείται η υποχρεωτική τήρηση κατάστασης σε μερίδες ανά παραγωγό.

Γενικά πλέον για τις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων εφαρμόζεται ότι και στις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις.

#### **1. Άρθρο 41 ό Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)**

«Οι αγρότες, που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος-μέλος, Θεωρούνται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες και ότι ενεργούν παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους.

Για την παράδοση αυτή εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται

από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19».

**2.3 Ειδικό (πράσινο) τιμολόγιο για παραδόσεις προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στο κατάστημα του ιδίου παραγωγού**

Μετά από απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίσθηκε ότι οι αγρότες που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα και αυτοί που τα εξάγουν στο εξωτερικό, θεωρείται ότι παράλληλα με την αγροτική, ασκούν εμπορική δραστηριότητα και υποχρεούνται κατά την παράδοση των προϊόντων τους από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρηση τους να εκδίδουν, με την ιδιότητα του εμπόρου, θεωρημένο ειδικό διπλότυπο τιμολόγιο αγοράς . Ο τύπος και το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι όπως το υπόδειγμα που προσαρτάται παρακάτω.

Όνοματεπώνυμο

εκδότη:.....

Αντ/νο                      εργασιών:                      .....Α/Α

Τιμολογίου.....

Διεύθυνση:.....Τόπος    και

ημερομηνία.....

Τηλέφωνο:.....

.....

Α.Φ.Μ.....

.....

Αρ.ταυτότητας:.....

.....

**Ειδικό τιμολόγιο παράδοσης αγροτικών προϊόντων,  
χωρίς Φ.Π.Α. (άρθρο 33παρ.6 του ν.1642/1986)**

Όνοματεπώνυμο παραδίδοντος αγρότη.....

Δήμος ή Κοινότητα.....

Τόπος προέλευσης αγαθών.....

A/A Περιγραφή είδους Ποιότητα Ποσότητα Κανονική αξία

Σύνολο.....

Υπογραφή εκδότη

**2.4 Τιμολόγιο (αγοράς αγαθών από αρνούμενους ή εκδίδοντες ανακριβώς)**

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται θεωρημένο εφόσον δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή Το τιμολόγιο αυτό καλύπτει τις εξής περιπτώσεις:

α. Την άρνηση έκδοσης τιμολογίου για αγορά αγαθών από τον υπόχρεο.

β. Την έκδοση ανακριβούς τιμολογίου από τον πωλητή των αγαθών.

Υπόχρεοι σε έκδοση τιμολογίου, εφόσον συντρέξουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις είναι: α. Ο επιτηδευματίας β. Τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.).

Καθόσον αφορά το χρόνο έκδοσης διευκρινίζονται τα εξής:

- Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση Δ.Α μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.
- Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να εκδοθεί Δ.Α. από τον πωλητή, το τιμολόγιο αγοράς εκδίδεται άμεσα (με την παραλαβή) .

## **2.5 Τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών)**

Με την σύμβαση αυτή (παροχής υπηρεσιών) που είναι αμφοτεροβαρής σύμφωνα με τις διατάξεις και του Α.Κ. αυτός που παρέχει την υπηρεσία είναι υποχρεωμένος να εκδόσει τιμολόγιο (για την παροχή) και να το παραδώσει στον λήπτη της υπηρεσίας, αφού ο τελευταίος καταβάλλει το συμφωνηθέν τίμημα . Το εκδιδόμενο δε τιμολόγιο (θεωρημένο) αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της γενόμενης παροχής.

Συνεπώς εξ ορισμού στην περίπτωση της παροχής ουσιώδη στοιχεία είναι:

α. Η ύπαρξη τουλάχιστον δύο προσώπων που συμβάλλονται και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου από ένα πρόσωπο προς τον εαυτό του.

β. Η ύπαρξη και καταβολή τιμήματος ή άλλων ανταλλάγματος και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου με μηδενική αξία.

Τα παραπάνω δύο στοιχεία είναι απαραίτητες προϋποθέσεις προκειμένου περί παροχής υπηρεσιών, εάν ένα εκ των δύο ή και τα δύο ελλείπουν τότε δεν πρόκειται για παροχή αλλά περί άλλης σχέσης.

## **2.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (παροχής υπηρεσιών)**

Όσον αφορά την παροχή υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής . Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρέχεται. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην υπηρεσία εκτέλεσης τεχνικών έργων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση .

## **2.7 Τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών προς επαγγελματία εκτός της χώρας**

Όταν προσφέρονται υπηρεσίες από Έλληνα επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή από νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκτός της χώρας καθώς και εντός της



χώρας σε αλλοδαπούς επαγγελματίες πρέπει να εκδίδεται και να παραδίδεται στον αλλοδαπό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται από θεωρημένο στέλεχος και ένα αντίτυπο αυτού παραδίδεται στον πελάτη. Πολλοί πιστεύουν ότι το τιμολόγιο αυτό είναι αθεώρητο, αλλά κάνουν λάθος αφού από το άρθρο 19 του ΚΒΣ δεν γίνεται καμιά διάκριση και ορίζεται να εκδίδεται θεωρημένο, είτε ο αντισυμβαλλόμενος είναι Έλληνας επιτηδευματίας είτε αλλοδαπός.

Διευκρινίζουμε ότι σ' αυτό το Τ.Π.Υ. επιτρέπεται να διατυπώνεται η συναλλαγή σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται το τίμημα στο νόμισμα το οποίο γίνεται η συναλλαγή, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παρ. 6 του ΚΒΣ.

### **2.8 Μη έκδοση τιμολογίου επί αρνήσεως ή μη αποστολή αυτού στη Δ.Ο.Υ.**

Με μια ερμηνευτική εγκύκλιο του ΚΒΣ επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών δεν εκδώσει δικό του τιμολόγιο, διαπράττει παράβαση του Κ.Β.Σ., η οποία κατ' αρχήν δημιουργεί προϋποθέσεις απόρριψης των βιβλίων.

Η έκδοση τιμολογίων για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις, χωρίς όμως αυτά να αποσταλούν στη ΔΟΥ, του αντισυμβαλλόμενου αποτελεί παράβαση του ΚΒΣ όχι όμως και λόγο απόρριψης της δαπάνης από αυτή την αιτία .

## **2.9 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σημάτων, καθώς και για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης**

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 1642/86, παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Με τις διατάξεις ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται εκτός των άλλων και οι :

α) Η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού καθώς και

β) η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

Στην έννοια του όρου «άυλα αγαθά» περιλαμβάνονται τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και τα λοιπά παρόμοια δικαιώματα. Ως υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης νοείται π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος η σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος.

## **2.10 Τιμολόγιο για επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών**

Για διακεκριμένες υπηρεσίες που παρέχονται καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα παρέχεται η δυνατότητα,

αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε παρεχόμενη υπηρεσία ξεχωριστά, να εκδοθεί ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο ανά μήνα. Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται την 10η ημέρα του επόμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, εφόσον τηρείται κατά πελάτη αθεώρητη κατάσταση, στην οποία καταχωρούνται για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία, το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

Η κατάσταση αυτή πρέπει, λόγω του σκοπού τον οποίο εξυπηρετεί και εφόσον δεν εκδίδονται άλλα φορολογικά στοιχεία με την ολοκλήρωση κάθε παροχής, να ενημερώνεται άμεσα, δηλαδή το αργότερο με την ολοκλήρωση κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας.

Όσοι επιτηδευματίες τηρούν πρόσθετα βιβλία (άρθρο 10 Κ.Β.Σ.) και από αυτά προκύπτουν τα δεδομένα της προαναφερόμενης κατάστασης, δεν απαιτείται η τήρηση και της κατάστασης αυτής (π.χ. συνεργείο ή πλυντήριο αυτοκινήτων , το οποίο επισκευάζει ή πλένει καθημερινά αυτοκίνητα της επιχείρησης «X» τα οποία καταχωρεί στο βιβλίο εισερχομένων, δεν απαιτείται να τηρεί κατάσταση για τις επαναλαμβανόμενες επισκευές ή συντηρήσεις ).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ**

### **3.1 Γενικά**

Το πιστωτικό τιμολόγιο (Π.Τ.) είναι ουσιαστικά ένα αρνητικό τιμολόγιο Εκδίδεται σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, ανεξάρτητα από την αιτιολογία έκδοσης του (ακόμη και για έκπτωση αμοιβής). Βασική προϋπόθεση έκδοσης του Π.Τ. αποτελεί η προγενέστερη έκδοση τιμολογίου (χρεωστικού). Συνεπώς δεν είναι νοητή η έκδοση Π.Τ. από πρόσωπο το οποίο προγενέστερα δεν έχει εκδώσει άλλο τιμολόγιο (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) ή στοιχείο που απέχει θέση τιμολογίου με το οποίο καλύπτεται η κύρια συναλλαγή.

### **3.2 Πεδίο εφαρμογής**

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από:

α) Τον εκδότη τιμολογίου. Σημειώνεται ότι η σχετική διάταξη (άρθρο 12 παρ 13) αναφέρεται γενικά σε τιμολόγια, χωρίς να κάνει καμία διάκριση, και συνεπώς ανεξάρτητα από το είδος της συναλλαγής (πώληση, παροχή υπηρεσιών, αγορά αγροτικών προϊόντων κ.λ.π.) εκδίδεται Π.Τ. εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις.

β) Τον εκδότη άλλου στοιχείου που κατέχει θέση τιμολογίου. Με τη συγκεκριμένη φράση παρέχεται η δυνατότητα, για πρώτη φορά με τον Κ.Β.Σ. να χρησιμοποιούν Π.Τ. όσοι

εκδίδουν για επαγγελματικές συναλλαγές τους, αντί τιμολογίων, άλλο είδος στοιχείου.

Έτσι σε αυτήν την περίπτωση εμπίπτουν:

β1) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες.

β2) Όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ.

Οι πιο πάνω κατηγορίες επιτηδευματιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ 2 εκδίδουν σε κάθε περίπτωση (και σε επιτηδευματίες) απόδειξη παροχής υπηρεσιών, αντί τιμολογίου και κατά συνέπεια μπορούν, εφόσον παρέχουν έκπτωση σε άλλο επιτηδευματία, το Δημόσιο κ.λ.π. να εκδίδουν και πιστωτικά. Έτσι π.χ. μπορεί ένας δικηγόρος να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του (Α.Ε.) ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του (τουριστικό γραφείο).

### **3.3 Αντικείμενο του Π.Τ.**

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μόνο για περιπτώσεις, που η κυρίως συναλλαγή αφορά χονδρική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Αντίθετα δεν προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή άλλου αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου σε περιπτώσεις που η κυρίως συναλλαγή αφορά λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Ειδικότερα το Π.Τ. εκδίδεται :

α) Για **επιστροφές** πωληθέντων αγαθών.

β) Για παροχή έκπτωσης, **εκ των υστέρων**, επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

γ) Για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου, όπως η διαπίστωση ελλείμματος μετά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένη αναγραφή της τιμής μονάδας , λανθασμένος υπολογισμός της αξίας.

■ Για αρνητικές διαφορές ΦΠΑ , ρητά ορίζεται ότι δεν επιτρέπεται η έκδοση ΠΤ εκτός των περιπτώσεων που αυτό προβλέπεται από σχετικές διατάξεις του Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια αν εσφαλμένα χρεώθηκε μεγαλύτερο ποσό Φ.Π.Α. επί του εκδοθέντος τιμολογίου, θα αποδοθεί από τον εκδότη το μεγαλύτερο αυτό ποσό Φ.Π.Α. ενώ παράλληλα το ίδιο ποσό (μεγαλύτερο) θα εκπεσθεί από τον λήπτη του τιμολογίου.

■ Για θετικές διαφορές ΦΠΑ αντίθετα προς τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι το συμπληρωματικό αυτό τιμολόγιο θα εκδοθεί στην ίδια διαχειριστική περίοδο, που εκδόθηκε και το αρχικό τιμολόγιο.

### **3.4 Περιεχόμενο**

Το πιστωτικό τιμολόγιο έχει περιεχόμενο ανάλογο του περιεχομένου του στοιχείου, το οποίο ακολουθεί και αφορά εκτός από τα στοιχεία των συμβαλλομένων, αναγράφονται το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός, ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η έκπτωση καθώς και ο ΦΠΑ.

Εξαίρεση αποτελούν (και συνεπώς δεν απαιτείται η αναγραφή του α/α της βασικής συναλλαγής ) οι κάτωθι περιπτώσεις:

- Για τις εκπτώσεις λόγω τζίρου , έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος κλπ.

- Για τις επιστροφές αγαθών των οποίων έληξε η ημερομηνία χρήσης τους (π.χ. φάρμακα, τρόφιμα). Ειδικά για τα φάρμακα έγινε δεκτό ότι η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και όταν γίνονται επιστροφές μέχρι 2 (δύο) μήνες προς της αναγραφόμενης ημερομηνίας ή και προγενέστερα αν αυτά αποσύρονται από την αγορά.

### **3.5 Χρόνος έκδοσης του Π.Τ.**

Ο ισχύον ΚΒΣ στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 αναφέρεται στο χρόνο έκδοσης του Π.Τ. για τις περιπτώσεις

επιστροφής αγαθών και ορίζει ότι το Π.Τ. εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές το αργότερο σ' ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής των αγαθών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Συνεπώς είναι δυνατόν για αγαθά που πουλήθηκαν σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο να εκδοθεί Π.Τ. σε επόμενη χρήση, εφόσον η επιστροφή λαμβάνει χώρα σε χρήση μεταγενέστερη της πώλησης. Π.χ. η ατομική επιχείρηση «Α» πούλησε το έτος 1997 στην Ο.Ε. «ψ» υφάσματα.

Στις 10/12/98 διαπιστώθηκε ότι ποσότητα υφασμάτων ήταν ελαττωματική και επιστρέφεται αμέσως από την Ο.Ε. του προμηθευτή Α.

Το σχετικό Π.Τ. από τον Α προς την ΟΕ «ψ» θα εκδοθεί μέχρι 31/12/98 .

Για τις περιπτώσεις χορήγησης έκπτωσης δεν ορίζεται ρητά ο χρόνος έκδοσης του Π.Τ.

### **3.6 Εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων**

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 16 ορισμένες συναλλαγές λόγω των ιδιομορφιών τους και των ιδιαιτεροτήτων τους, είναι εκτός του πλαισίου εφαρμογής των διατάξεων περί τιμολογίων.



Οι περιπτώσεις αυτές ομαδοποιούνται στις παρακάτω τέσσερις (4) κατηγορίες:

α) Πωλήσεις ακινήτων, πλοίων, αυτοκινήτων, βιομηχανο-στασίων, αεροσκαφών και μηχανημάτων. Για αυτές τις περιπτώσεις δεν εκδίδονται τιμολόγια, μόνον εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης.

β) Πωλήσεις μετοχών, ομολογιών, ομολόγων και εντόκων γραμματίων.

γ) Πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών υπηρεσιών (factorin).

δ) Οι πωλήσεις μη εμπορεύσιμων για τον αγοραστή, επιτηδευματία αγαθών, εφόσον η αξία της κάθε συναλλαγής είναι μέχρι 5000 δρχ και εκδίδεται γι' αυτήν απόδειξη λιανικής πώλησης.

## **Β' ΜΕΡΟΣ: ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ - ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ – ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ**

#### **4.1 Εννοιολογική σημασία**

*ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ* είναι εκείνο το φορολογικό στοιχείο που μπορεί να συνοδεύσει την οποιαδήποτε διακίνηση αγαθών και για οποιοδήποτε σκοπό , είτε ως μεμονωμένο , είτε ως συνενωμένο με φορολογικά στοιχεία αξίας και σε κάθε περίπτωση θεωρημένο από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

#### **4.2 Σε ποιες περιπτώσεις εκδίδεται δελτίο αποστολής**

Το δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, ανεξάρτητα αν γίνει διακίνηση των αγαθών,

β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής αγαθών για διακίνηση από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. ή από πρόσωπο που αρνείται την έκδοσή του,

γ) σε κάθε διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων π.χ. διακίνηση προς το υποκατάστημα, αποθήκη, εργοτάξιο, κ.λπ.

δ) σε κάθε άλλη περίπτωση που γίνεται διακίνηση αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό. Π.χ. διακίνηση αγαθών για επεξεργασία, φύλαξη, αποθήκευση, δειγματισμό, δωρεάν διάθεση προς επιστροφή Προς το τελωνείο κ.λπ.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που πωλούνται αγαθά λιανικός και παραδίδονται στον ιδιώτη στο κατάστημα, δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής, αλλά αρκεί η παράδοση της Α.Λ.Π. Αντίθετα, όταν τα αγαθά αποστέλλονται στον ιδιώτη με ευθύνη του πωλητή, είτε με δικό του μεταφορικό μέσο (Του πωλη.τή) είτε με μεταφορικό μέσο Δ.Χ., απαιτείται η έκδοση ΔΑ. (Ερμ. Εγκ. ΚΒΣ3/1992 11.1).

Αντίστοιχα, το ίδιο με τις λιανικές πωλήσεις ισχύει και για τις δωρεάν παραδόσεις αγαθών σε ιδιώτες όταν αυτές γίνονται στο κατάστημα οπότε αρκεί η έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης.

#### **4.3 Διακινήσεις αγαθών για τις οποίες έχει εγκριθεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής**

1. Στην πώληση - τοποθέτηση ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που τοποθετούνται από τους πωλητές επισκευαστές σε αυτοκίνητα και λοιπά μηχανήματα (Εγκ. ΠΟΛ. 54/23-2-87, θ. 124).

2. Στις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο ή άλλο ασφαλιστικό

ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται σε ασφαλισμένους τους (Εγκ. ΠΟΛ. 1041/91, Θ. 79 άρθρου 12).

3. Στη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών από τους εφημεριδοπώλες προς τα περίπτερα ή άλλα καταστήματα λιανικής πώλησης και αντίστροφα (Εγκ. ΠΟΛ. 54/87, Θ. 127, 128).

4. Κατά την αποστολή εφημερίδων ή περιοδικών προς τους επιτηδευματίες διαφημιζόμενους (Σχετ. Εγγ. 1079931/497/31-8-98, Θ. 130).

5. Για τη διακίνηση αποκομμάτων εφημερίδων και περιοδικών καθώς και δελτίων τύπου (Θ. 133).

6. Για τη διακίνηση ταινιών γνησιότητας φαρμάκων από τον ΕΟΦ (Εγγ.1010371/71/4-2-97, θ. 156).

7. Στα διακινούμενα από γραφεία τελετών είδη, που έχουν σχέση με Το αντικείμενο των εργασιών τους (Εγκ. ΠΟΛ. 54/87, 8. 126).

8. Στις διακινούμενες φωτογραφίες από τους φωτοειδησεογράφους (Εγκ. ΠΟΛ. 54/87, 8. 125).

9. Για τη διακίνηση φιλμς φωτογραφικών μηχανών και εξαρτημάτων αυτών από τους φωτογράφους και φωτορεπόρτερς (Εγκ. 3/92 11.9.5, Θ. 35).

10. Στη διακίνηση (μεταφορά) κενών φιαλών κιβωτίων και κενών υλικών συσκευασίας (Εγκ. ΠΟΛ. 54/87, 8. 137).

11. Για τη διακίνηση κενών δοχείων διαλύματος τεχνητού νεφρού (Εγγ. 1132403/1002/15-1-98,8. 138).

12. Κατά τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, οι οποίες βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτίριο (Εγκ. ΠΟΛ. 1105/12- 6-92, θ. 42).

13. 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 (8. 76).

14. Κατά τη διακίνηση εισιτηρίων (Εγγ. 1103400/629/24-9-98, 8. 76α').

15. Κατά τη διακίνηση μαγνητικών καρτών - χρήσης κωδικών αριθμών (PIN) (Εγγ. 1009314/124/13-3-2001,8. 76β').

16. Κατά τη διακίνηση από διαφημιστικές επιχειρήσεις αφισών και φέιγβολάν, καθώς και μακετών, ταινιών ή δισκετών (Εγκ. 3/92 11.9.5, 8. 75).

17. Κατά τη διακίνηση βιβλίων και εντύπων, τα οποία περιέχουν οδηγίες λειτουργίας μηχανημάτων, συσκευών κ.λπ. ή οδηγίες βελτίωσης της λειτουργίας τους ή του λογισμικού Η/Υ, εφόσον παραδίδονται χωρίς αξία (Εγγ. 1104119/627/4-1-97,8.95).

18. Κατά την αποστολή μακετών προς φιλμογράφηση (Εγγ. 1111759/105/8-2-2000, 8. 95α').

19. Κατά τη διακίνηση χειρόγραφων ή τυπογραφικών δοκιμίων ή σχεδίων κατά τις διάφορες φάσεις εκτύπωσης των βιβλίων (Εγκ. 3/92 11.9.5, 8. 94).

20. Κατά τη διακίνηση νομισμάτων και χαρτονομισμάτων (Εγγ. 1035218/268/6-4-2001, 8. 97α').

21. Κατά τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους (Εγκ. 3/92 11.9.5, 8.33).

22. Για τη διακίνηση μηχανημάτων και εργαλείων για αντιρυπαντικές εργασίες (8. 33β').

23. Κατά τη διακίνηση εξοπλισμού (κάμερες, συστήματα ήχου, ρούχα κ.λπ.) κινηματογραφικού συνεργείου (Εγγ. 1054826/371/15-6-1999, 8. 33α').

24. Για τη διακίνηση υλικών καθαριότητας από συνεργεία καθαρισμού κτιρίων (Εγγ. 1105538/777/10-10-96, θ. 102).

25. Κατά τη διακίνηση φαγητών στα σπίτια των καταναλωτών ιδιωτών (Εγκ. 3/92 11.9.5, 0.78).

26. Κατά τη μεταφορά ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη (Εγκ. 3/92 11.9.5, 8. 167).

27. Κατά τη διακίνηση προς τα ΕΛΤΑ και τους συνδρομητές εφημερίδων και περιοδικών από τις επιχειρήσεις εκδόσεως ή διακινήσεως των ειδών αυτών (Εγγ.1017864/189/7-5-90, Εγκ. 3/92 11.9.5,8. 128).

28. Κατά τη διακίνηση και δωρεάν διάθεση εφημερίδων και περιοδικών διαφημιστικού περιεχομένου (Εγγ.1113950/929/27-1 1-92, 8. 129).

29. Αποστολή ή διακίνηση εφημερίδων ή περιοδικών προς τους επιτηδευματίες διαφημιζόμενους (Εγγ. 1079931/497/31 -7-98, θ. 130).

30. Διακίνηση και δωρεάν διάθεση εντύπων διαφημιστικών καταλόγων (Εγγ. 1072786/518/12-8-99, 8. 130α).

31. Διακίνηση περιοδικών για βιβλιοδεσία από συνδρομητές (Εγγ.1012720/118/20-2-2001 8. 132α’).

32. Κατά τη διακίνηση κλασέρ τοποθέτησης περιοδικών προς τους συνδρομητές (Εγγ. 1011760/106/21-2-2000,8. 133α’).

33. 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 (Εγκ.3/92 11.9.5, 8.79).

34. Μεταφορά αυτοκινήτων προς επισκευή από επιχειρήσεις οδικής βοήθειας (Εγκ. 3/92 ξ 11.9.5, 8. 79).

35. Κατά τη διακίνηση ατελώνιστων καυσίμων (ΤΓπΖΙΙ) τα οποία συνοδεύονται με τελωνειακά παραστατικά (Εγγ. 1045518/41 1/1-6-92, 8. 141).

36. Κατά τη διακίνηση αγαθών εντός των εργοταξίων (Εγγ. 1108272/879/18-11-92, 8.98).

37. Για τη διακίνηση δειγμάτων μπετόν, χρώματος ή βράχων (Εγγ.1115485/824/21-11-97,8. 104).

38. Για τη διακίνηση δειγμάτων αγαθών για χημική κ.λπ. ανάλυση (Εγγ. 1069439/475/4-8-99, 8. 53α').

39. Κατά τη διακίνηση προπλασμάτων μέτρων από πλαστική ύλη και οδοντοστοιχιών από κερί, καθώς και κατασκευασμένων δοντιών για προσαρμογή (Εγκ. ΠΟΛ. 142/79, 8. 90).

40. Κατά τη διακίνηση μεταχειρισμένων υποδειγμάτων οργάνων και εργαλείων πλοίων (Εγκ. ΠΟΛ. 1336/20-10-93, 8. 34).

41. Για διακίνηση αλιευμάτων στα διεθνή ύδατα (8. 106).



42. Κατά τη διακίνηση κενών κοντέινερς (όχι όμως όταν παραδίδονται από αποθηκάριους κατ' επάγγελμα (Εγγ. 1018523/133/8-3-94, 8. 139).

43. Διακινήσεις παλετών ως μέσο μεταφοράς (Εγγ. 1086198/533/6-8-98, 8. 139α').

44. Διακίνηση αγαθών από πλανόδιο με κινητό κατάστημα (Εγκ. ΠΟΛ.315/86, ΠΟΛ. 48/84, 8. 181).

45. Για τη διακίνηση εμπορευμάτων από τους πωλητές εμπόρους λαϊκών αγορών με την προϋπόθεση ότι έχουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία τους (Ν. 2166/93 άρθρο 15 43, 8. 153).

46. Για τις μεταφορές με ΦΙΧ υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές (άρθρ. 16 ξ 1) 11 8. 99.

47. Για τις μεταφορές με ΦΙΧ που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις, μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπάζων), από εργοτάξιο σε εργοτάξια και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης κατά περίπτωση (άρθρ. 16 1) 11 8. 99.

48. 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 (άρθρ. 16 1)11 8. 99.

49. Για μεταφορά απωλεσθέντων (κατ' αρχήν) αποσκευών στα σπίτια των επιβατών από αεροπορικές εταιρείες (Εγγ. 1113416/848/2-12-96, 8. 108).

50. Περιπτώσεις μη έκδοσης ΔΑ. από αγρότες. Βλέπε στο Θέμα 163.

51. Για διακίνηση συσπόρου βάμβακος που παραδίδεται σε εκκοκκιστικές επιχειρήσεις, εκκοκκιστήρια ή αναγνωρισμένα κέντρα αγοράς — θέμα 169α. ΑΥΘ ΠΟΛ. 1237/18-10-2001.

52. Κάθε διακίνηση με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. βλέπε Θέματα I 15-120.

#### **4.4 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 802/1 988 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 παράδοσή τους, αυθημερόν.

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

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 στα πραγματικά και μόνο περιστατικά. Ο ελεγχόμενος κατ' αρχήν έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο οποιαδήποτε χρονική καθυστέρηση, η οποία επιτρέπει διπλή διακίνη αγαθών της αυτής ποσότητας με το ίδιο δελτίο αποστολής στοιχεία τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς 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 επίσης ως γνωστόν αναγράφουν εκτός της ημερομηνίας και την ώρα έκδοσής τους, ο ταχογράφος του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, δεύτερα αντίτυπα των Δελτίων αποστολής τα οποία εκδίδονται ως αποδεικτικά παραλαβής ή για τον μεταφορέα κ.λπ., 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 νεότερα έγγραφα τονίζεται ότι «η διάρκεια της διαδρομής δεν μπορεί να προκαθοριστεί, αφού είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες της κάθε μεταφοράς. Στις περιπτώσεις που υπάρχει διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αποστολής και της ημερομηνίας παράδοσης ή επιστροφής, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση».

#### **4.5 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 ό χρόνια...». Οι νέες διατάξεις ξεκαθάρισαν ότι όλα τα στοιχεία που ορίζει ο ΚΒΣ φυλάσσονται — άρα και το δελτίο αποστολής — αντίθετα με τις προηγούμενες όπου γινόταν, λανθασμένα κατά

την άποψή μας, σύγχυση για τα φορολογικά στοιχεία που δεν ήταν δικαιολογητικά εγγραφής. Η μη διαφύλαξη των δελτίων αποστολής και πρόστιμο επισύρει και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις καθιστά αντικειμενικά αδύνατες, ον αυτή η μη διαφύλαξη είναι σε μεγάλη έκταση, έστω και αν αυτό δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 30, αντίστοιχο του 43 του προηγούμενου ΚΒΣ.

#### **4.6 Αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη (τριγωνική διακίνηση)**

Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται δελτίο αποστολής σε ένα επιπλέον αντίτυπο από τον κάτοχο των αγαθών (πωλητή, εκτελωνιστή, φασονίστα κ.λπ.) 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». Σημειώνουμε ότι το στοιχείο αυτό αποτελεί και το δικαιολογητικά ενημέρωσης των μερίδων του βιβλίου αποθήκης (εισαγωγή και εξαγωγή) για τις επιχειρήσεις που έχουν αυτή την υποχρέωση.

## **4.7 Παραδείγματα έκδοσης φορολογικών στοιχείων**

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Ο Σ. Σωτηρίου, βιοτέχνης υποκαμίσων με έδρα το Περιστέρι στέλνει ύφασμα προς ραφή 500 υποκαμίσων στον Δ. Φωτιάδη στη Ν. Ιωνία. Όταν γίνει η ραφή ζητάει να αποσταλούν κατευθείαν για σίδερα και συσκευασία στον Δ. Σιδερή, με έδρα επίσης τη Ν. Ιωνία. Στη συνέχεια επιστρέφονται έτοιμα τα αγαθά στον Σ. Σωτηρίου.

Ερωτάται πως και ποια φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδοθούν.

1. Δελτίο αποστολής του Σ. Σωτηρίου προς τον φασονίστα Δ. Φωτιάδη προς ραφή.

2. Δελτίο αποστολής τουλάχιστον τριπλότυπο του Δ. Φωτιάδη προς τον Δ. Σιδερή για σίδερο και συσκευασία στο οποίο θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα Σ. Σωτηρίου. Το πρωτότυπο δελτίο θα συνοδεύσει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον Δ. Σιδερή. Αντίτυπο του δελτίου αυτού θα αποσταλεί στον Σ. Σωτηρίου, για να λάβει γνώση της παραπέρα, κατ' εντολή του, διακίνησης των αγαθών.

3. Εκκαθάριση ή Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για τη ραφή των 500 υποκαμίσων του Δ. Φωτιάδη προς τον Σ. Σωτηρίου με τη σημείωση επ' αυτού του αριθμού του Δελτίου αποστολής το οποίο συνόδευσε τα αγαθά για παραπέρα επεξεργασία.

4. Δελτίο αποστολής του Δ. Σιδερή προς τον Σ. Σωτηρίου για αποστολή των 500 ετοιμών πλέον υποκαμίσων.

5. Εκκαθάριση ή Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για το σίδερο και τη συσκευασία των 500 υποκαμίσων του Δ. Σιδερή προς τον Σ. Σωτηρίου.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Ο Γ. Γεωργίου πουλάει ξύλα για κατασκευή ντουλάπας στον ξυλουργό Κ. Καραλιό. Ο Κ. Καραλιό όταν ολοκληρώσει την ντουλάπα την πουλάει στο μαγαζί επίπλων του Π. Παραβασίλη ο οποίος την πουλάει σε ένα πελάτη.

Ερωτάται ποια φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδοθούν.

1. Ο Γεωργίου ο οποίος πουλάει ξυλιά, το παραστατικό που πρέπει να κόψει είναι δελτίο αποστολής ή ένα σκέτο παραστατικό.

2. Ο Κ. Καραλιό ο οποίος κατασκευάζει και πουλάει την ντουλάπα, στον Π. Παραβασίλη θα του κόψει δυο παραστατικά ένα δελτίο αποστολής για τη εργασία του και ένα δελτίο αποστολής για την αγοραπωλησία.

3. Ο Π. Παραβασίλης όταν την πουλήσει σε ιδιώτη του κόβει απόδειξη είσπραξης.

#### **4.8 «Ανάποδο» δελτίο αποστολής**

Όταν παραλαμβάνονται «στην πόρτα» των πελατών αγαθά λόγω επιστροφής, είτε από Δημόσιες Υπηρεσίες ή Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, είτε από ιδιώτες είτε από πελάτες επιτηδευματίες, ιδιαίτερα μικρές επιχειρήσεις, είτε αγρότες (παραγωγούς) χωρίς να παραδίδεται αντίστοιχα δελτίο αποστολής είτε γιατί δεν έχουν υποχρέωση, είτε λόγω άρνησης του υπόχρεου, εκδίδει δελτίο αποστολής αυτός που παραλαμβάνει και διακινεί τα αγαθά, αναγράφοντας στη θέση του παραλήπτη τα στοιχεία, του εφόσον δεν τα μεταφέρει κατ' ευθείαν σε τρίτους και στο περιεχόμενο του δελτίου σημειώνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη Δ/νση αυτού που του παρέδωσε τα αγαθά.

#### **4.9 Δικαστική απαγόρευση της τοποθέτησης των συνοδευτικών εγγραφών εντός των θεμάτων**

Με την 8/1988 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι ο έλεγχος είναι υποχρεωμένος να προβεί σε έρευνα για αναζήτηση των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία πρέπει να επιδεικνύονται από τον οδηγό. Προκειμένου λοιπόν να αποφευχθούν τέτοιου είδους καταστάσεις να υπάρχει εκ των προτέρων ενημέρωση στους οδηγούς ούτως ώστε να ανοίγουν τα δέματα και να επιδεικνύουν στον έλεγχο τα συνοδευτικά έγγραφα ή να τίθενται αυτά σε κάποιο φάκελο επί των δεμάτων.



#### **4.10 Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ σχετικά με τα δελτία αποστολής**

Α. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ έχει δικαίωμα να επιτρέπει μετά από αίτηση του επιτηδευματία την μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοση τον κατά διάφορο τρόπο για την διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του επιτηδευματία, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών (Άρθρο 11 παρ. 1γ').

Η απόσταση δεν καθορίζεται από τον νόμο γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία πρέπει να κρίνει η Δ.Ο.Υ. Μπορεί μια απόσταση 200 μέτρων μεταξύ κεντρικού και υποκ/τος, εντός των Πατρών, να θεωρηθεί μεγάλη αν στο ενδιάμεσο διάστημα υπάρχουν ίδια καταστήματα πώλησης των αγαθών που παράγει ή εμπορεύεται η επιχείρηση που ζητάει την έγκριση. Αντίθετα μια απόσταση 10 χιλιομέτρων από ένα χώρο παραγωγής μέχρι το κεντρικό να θεωρηθεί μικρή δεδομένου ότι στην ενδιάμεση διαδρομή δεν μεσολαβούν χωριά ή πόλεις ή σε αυτά που μεσολαβούν δεν υπάρχουν παρεμφερής επιχειρήσεις. Στην έγκριση της Δ.Ο.Υ. για μη έκδοση δελτίου αποστολής καλό είναι να καθορίζεται και η διαδρομή που θα ακολουθείται.

Β. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να επιτρέπει μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να αναγράφονται στο δελτίο αποστολής δύο ημερομηνίες διακίνησης, όταν όμως υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες (Άρθρο 11 παρ 5δ). π.χ. Αποστολή αγαθών από Θεσσαλονίκη - Πάτρα μέσω της κατοικίας του οδηγού στην

Λάρισα η φόρτωση θα γίνει στις 5/10 το απόγευμα για να κινηθεί το φορτηγό μέχρι την Λάρισα, ούτως ώστε το πρωί στις 6/10 να ξεκινήσει ο οδηγός για Πάτρα. Αυτή η συγκεκριμένη πράξη-αποστολή με τις προϊσχύουσες διατάξεις δεν μπορούσε να γίνει ή τουλάχιστον αντιμετώπισε έντονο πρόβλημα. Βέβαια η έγκριση θα αφορά γενικά κάποιες διαδρομές - αποστολέας αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού και όχι για κάθε μεμονωμένη περίπτωση. Φυσικά οι εγκρίσεις αυτές από πλευράς της Δ.Ο.Υ. χρειάζονται μεγάλη προσοχή και σωστή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ούτως ώστε και οι επιχειρήσεις να βοηθηθούν στις εργασίες τους, αλλά να μην δίνεται ταυτόχρονα η δυνατότητα φοροδιαφυγής με διπλές διακινήσεις αγαθών με το ίδιο δελτίο αποστολής.

#### **4.11 Έκδοση δελτίου αποστολής σε προγενέστερο χρόνο**

Κανένας ποτέ δεν έχει υποστηρίξει ότι απαγορεύεται να συμπληρωθούν τα δελτία αποστολής την προηγούμενη ημέρα της διακίνησης, ούτε από τις διατάξεις ορίζεται χρόνος συμπλήρωσης των ενδείξεων των δελτίων αποστολής. Είναι αυτονόητο πως μια μεγάλη επιχείρηση με μεγάλο αριθμό αποστολών δεν είναι δυνατόν να καλείται να συμπληρώσει τα δελτία αποστολής το πρωί π.χ. για 50 αποστολές, οι οποίες πρέπει να εκτελεσθούν στις επτά το πρωί θα έπρεπε το λογιστήριο να εργαζόταν από τις 6 ή 5.30 δηλαδή αδιανόητα πράγματα στον αιώνα του προγραμματισμού.

Πρακτικά βέβαια τα δελτία αποστολής συμπληρώνονται από την προηγούμενη με την ημερομηνία που θα διακινηθούν τα αγαθά. Πρέπει να τηρούνται όμως τουλάχιστον δύο σειρές δελτίων αποστολής ούτως ώστε στη μια σειρά να εκδίδονται οι έκτακτες αποστολές της ίδιας ημέρας και στην άλλη να συμπληρώνονται οι προγραμματισμένες για την επόμενη.

Δεν θα αναφερόμαστε καθόλου στο θέμα αυτό, αν δεν υπήρχε η άστοχη για μας έκφραση στην παρ. 5 δ' του άρθρου 11, με την οποία ορίζεται ότι επιτρέπεται με έγκριση της Δ.Ο.Υ. «τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά». Ο στόχος της διάταξης αυτής είναι, και η πρόθεση του νομοθέτη, να δώσει λύση στις περιπτώσεις που γίνονται διακινήσεις αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού για λόγους οργανωτικούς και γενικά σε όλες τις περιπτώσεις που η κύρια διαδρομή, η κατ' εξοχήν διακίνηση γίνεται την επόμενη της φόρτωσης. Βλέπε προηγούμενο θέμα.

Δεν αναφέρεται η διάταξη αυτή στο χρόνο συμπλήρωσης των δελτίων αποστολής και σε καμιά περίπτωση δεν χρειάζεται να δίνονται τέτοιες εγκρίσεις. Ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση θέλει να συμπληρώσει τα δελτία αποστολής την προηγούμενη και χρησιμοποιεί ένα ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο οπότε θα παρουσιάζεται κάποιο πρόβλημα στη γενική αρίθμηση θεώρησης μεταξύ των σειρών των δελτίων αποστολής, είναι πιο σωστό η Δ.Ο. Υ. να εγκρίνει το συγκεκριμένο πραγματικό

γεγονός, παρά να επιτρέψει να τίθενται στα δελτία αποστολής διπλές ημερομηνίες.

Σχετική με το ίδιο περιεχόμενο και τ\ παρ. 11.6 της Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ.

#### **4.12 Μεταφορά (διακίνηση) αγαθών μεταξύ κρατών-μελών της Ε.Ε.**

Τα διακινούμενα αγαθά από το έτος 1993 κυκλοφορούν ελεύθερα στην Αγορά της Ε.Ε. χωρίς διατυπώσεις και ελέγχους στα σύνορα. Συνοδευτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι τα εμπορικά και φορολογικά έγγραφα που χρησιμοποιούνται και για τις εθνικές συναλλαγές των κρατών-μελών. Δηλαδή τα ελληνικά αγαθά θα ταξιδεύουν προς τις άλλες χώρες της Ε.Ε. με το θεωρημένο στοιχείο Δελτίο Αποστολής ή Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής το οποίο πλέον θα φτάνει και θα παραδίδεται στον αγοραστή και δεν θα σταματάει στα Τελωνεία.

Ειδικά για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και κυκλοφορούν στην Ε.Ε. από φορολογική αποθήκη κράτους-μέλους σε φορολογική αποθήκη άλλου κράτους-μέλους ως συνοδευτικό έγγραφο χρησιμοποιείται το προβλεπόμενο εμπορικό ή διοικητικό έντυπο που προβλέπεται από την Οδηγία 92/12 Ε.Ο.Κ. άρθρα 18 και 19). Τέλος, τα αγαθά μπορεί να διακινούνται από τις άλλες χώρες-μέλη της Ε.Ε. προς την Ελλάδα, συνοδευόμενα και στο εσωτερικό της χώρας με τα στοιχεία του αποστολέα και τα φορτωτικά έγγραφα μέχρι την

παράδοση τους στις εγκαταστάσεις του αγοραστή επιτηδευματία. Άρα τα αγαθά θα φτάσουν στις εγκαταστάσεις του αγοραστή επιτηδευματία χωρίς να χρειαστεί δικό του δελτίο αποστολής ανεξάρτητα με τον τρόπο που έχουν μεταφερθεί, οδικός, σιδηροδρομικώς ή αεροπορικώς αρκεί να συνοδεύονται με τα στοιχεία του αποστολέα και τα φορτωτικά έγγραφα .

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ**

### **5.1 Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής**

Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται 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 απόδειξη 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 ή 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 υποκαταστήματος της επιχείρησης ή σε απόσταση όχι μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων, εφόσον κάθε ημέρα 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.

Επίσης για τα κινητά συνεργεία επιτρέπεται, μετά από έγκριση της ΔΟΥ η τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης αντί της έκδοσης Δ.Α. (άρθρο 36 παρ. 2ε).

## **5.2 Ποιος είναι ο χρόνος έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής και αν μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά το ίδιο δελτίο σε πολυήμερο ταξίδι**

Το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή τους (αρθρ. 16 παρ.1).

Το στοιχείο αυτό εκδίδεται κάθε φορά που ξεκινά το αυτοκίνητο από την έδρα της επιχείρησης και διαρκεί μέχρι την επιστροφή στην έδρα. Δεν απαιτείται δηλαδή καθημερινή έκδοση διαφορετικών συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής εφόσον γίνεται περιοδεία εκτός έδρας (Σε άλλες από την έδρα πόλεις). Η διάρκεια του ταξιδιού είναι πραγματικό γεγονός, το οποίο μπορεί και πρέπει να αποδειχτεί σε οποιονδήποτε έλεγχο από πραγματικά περιστατικά. Ακόμα από τυχόν φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται στο όνομα του επιτηδευματία όπως τιμολόγιο πώλησης πρατηρίων υγρών καυσίμων, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου, τιμολόγιο ή αποδείξεις εστιατορίου και από τα φορολογικά στοιχεία παράδοσης των αγαθών (Σχετ. Εγγ. Ζ 232/2/14-7-81).

Από τα παραπάνω φαίνεται πως η διάρκεια της διαδρομής σε εκτός έδρας μετακινήσεις, ως πραγματικό γεγονός κάθε φορά κρίνεται από τους τυχόν φορολογικούς ελέγχους και μπορεί να αποδειχτεί. Για το λόγο αυτό και έχει υιοθετηθεί από το Υπουργείο Οικονομικών ότι το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά νόμιμα για διαδρομή που διαρκεί περισσότερο από μια μέρα.

Αντίθετα όμως η Διοίκηση δεν δέχεται ότι το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά στην ίδια πόλη και δεύτερη μέρα. Δηλαδή για διακινήσεις στην ίδια πόλη πρέπει να εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής κάθε μέρα (Ειδικά για διακίνηση ανταλλακτικών βλέπε το επόμενο θέμα).

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

### **5.3 Δελτίο εσωτερικής διακίνησης**

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της επιχείρησης την διακίνηση αγαθών και ειδικότερα:

α) Για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας ιδίων ή τρίτων,



προς τη παραγωγική διαδικασία. Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του δελτίου αυτού μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα.

β) Για κάθε επαναφορά στην αποθήκη πρώτων υλών βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας, που δεν χρησιμοποιήθηκαν τελικά στην παραγωγική διαδικασία.

γ) Για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη.

Ουσιαστικά το δελτίο εσωτερικής διακίνησης αντικαθιστά το δελτίο εξαγωγής α' υλών, βοηθητικών υλών κ.λ.π. και το δελτίο εισαγωγής ετοιμών προϊόντων που προέβλεπαν οι προηγούμενες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και καθιερώνεται υποχρέωση έκδοσης του και για τις επαναφορές πρώτων υλών κ.λ.π. στην αποθήκη από την παραγωγική διαδικασία.

Πρακτικά, το δελτίο εσωτερικής διακίνησης εξυπηρετεί να τηρείται σε σειρές ανάλογα με τις αντίστοιχες περιπτώσεις έκδοσης του για διευκόλυνση της δραστηριότητα της επιχείρησης και για ελεγκτικούς λόγους.

Επίσης, για την εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών όταν είναι δύσκολη η έκδοση για κάθε εξαγωγή μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα, αντίθετα για την επαναφορά πρώτων υλών στην αποθήκη αυτό εκδίδεται σε κάθε μία επαναφορά.

Εκτός τούτου, αν μια επιχείρηση αντιμετωπίζει προβλήματα σχετικά με τον τρόπο και χρόνο έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης, έχει το δικαίωμα να ζητήσει από την επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων μαζί με την κατά διάφορο 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.

Ακόμα, όταν εξάγονται πρώτες ύλες από την αποθήκη και στέλνονται σε εγκαταστάσεις τρίτου προς επεξεργασία εκδίδεται δελτίο αποστολής και δεν απαιτείται και έκδοση στοιχείου εσωτερικής διακίνησης.

Τέλος, στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

#### **5.4 Έγγραφο μεταφοράς**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις που μεταφέρουν αγαθά για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, καθώς και των μη υποκειμένων (π.χ. ιδιώτες), όταν παραδίδουν αγαθά για μεταφορά με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Όλα τα φορτωτικά έγγραφα παρέμειναν κατ' αρχην αθεώρητα με τις διατάξεις του νέου ΚΒΣ (άρθρο 19), αλλά

εκδόθηκε η ΑΥΟ 1077844/641 ΠΟΛ. 1144/6-8-92 (ΦΕΚ 507β) και επέβαλε από 1 Οκτωβρίου 1992 τη θεώρησή τους. (Βλέπε θέματα 17-20). Από 1/6/1999 μπορούν να εκδίδονται αθεώρητα εφόσον τηρείται προαιρετικά ή υποχρεωτικά από τους μεταφορείς ημερολόγιο μεταφοράς Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1105/99 και κατ' επέκταση ΠΟΛ. 1083/2-6-2003.

Επίσης και για τα μεταφορικά γραφεία ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/2000 και κατ' επέκταση ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 ότι οι φορτωτικές τους εκδίδονται αθεώρητες με την προϋπόθεση της έκδοσης θεωρημένων καταστάσεων αποστολής. Τα φορτωτικά έγγραφα που εκδίδονται μηχανογραφικά σημαίνονται.

18. Θεώρηση φορτωτικών εγγράφων (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/6-8-92 §1).

Επιβάλλουμε (από 1/10/1992) την υποχρέωση θεώρησης των παρακάτω φορτωτικών εγγράφων, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του πδ. 186/1992:

α) Των φορτωτικών των μεταφορέων και των 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 μεταφορέων και των μεταφορικών γραφείων».

Δεν υποχρεώθηκαν σε θεώρηση των φορτωτικών τους εγγράφων: α) ο Ο.Σ.Ε., β) η Ολυμπιακή Αεροπορία, γ) τα υποκαταστήματα των ξένων αεροπορικών εταιριών που λειτουργούν στην Ελλάδα. Α.Υ.Ο. 1101579/795 ΠΟΛ. 1220/13-10-92 (ΦΕΚ 655β), καθώς και δ) οι ημεδαπές αεροπορικές εταιρίες. ΑΥΟ 1115472/1036 ΠΟΛ. 1299/29-11-1995 ΦΕΚ Β' 1035).

Από 1/6/1999 μπορούν να εκδίδονται αθεώρητα τα φορτωτικά έγγραφα εφόσον τηρείται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από τους μεταφορείς ημερολογίου μεταφοράς ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2-6-2003. Βλέπε θέματα 19, 20 άρθρου 19.

Τα μηχανογραφικός εκδιδόμενα στοιχεία σημαίνονται από φορολογικό μηχανισμό.

Εξαιρούνται της θεώρησης με τις Δ.Υ.Ο. 1101579/795/ΠΟΛ1220/13.10.1992 και 115472/1036/ ΠΟΛ. 1299/29.11.1995.

- Τα φορτωτικά έγγραφα της ΟΛΥΜΠΙΑΚΗΣ Α.Ε.
- Τα φορτωτικά έγγραφα του Ο.Σ.Ε.
- Τα φορτωτικά έγγραφα των αλλοδαπών αεροπορικών εταιριών που έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα.

- Τα φορτωτικά έγγραφα των.....αεροπορικών εταιριών.

Οι μεταφορές ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες, όπως μεταφορές με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα Δ.Χ. μεταφορές με αγροτικά αυτοκίνητα και μεταφορές με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα

### **5.5 Μεταφορές με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα - συνοδευτικά στοιχεία**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες, τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο , Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.) καθώς και τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 (αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) υποχρεούνται για τα μεταφερόμενα αγαθά στα πλαίσια άσκησης του επαγγέλματος τους ή εκτέλεσης του σκοπού τους, με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης να εκδίδουν, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 11 συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς, όπως δελτία αποστολής, συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, τιμολόγια-δελτία αποστολής κ.ο.κ.

Το πρωτότυπο του εκδιδόμενου συνοδευτικού στοιχείου μεταφοράς υποχρεωτικά συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής, από την έναρξη αυτής μέχρι τον τελικό προορισμό, και παραδίδεται στον παραλήπτη των αγαθών.

## **5.6 Έννοια φορτηγού Ι.Χ. - Προϋποθέσεις – Απαγορεύσεις**

Σύμφωνα με τη νομοθεσία του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών προκύπτουν τα εξής:

Φορτηγό Ι.Χ. θεωρείται το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση των μεταφορικών αναγκών της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του ιδιοκτήτη του, απαγορευμένης σε κάθε περίπτωση της άμεσης ή έμμεσης είσπραξης κομίστρου με οποιονδήποτε τρόπο για τις μεταφορές που διενεργούνται σε αυτό.

### ***Προϋποθέσεις:***

Κατά τις μεταφορές με Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα πρέπει να πληρούνται αθροιστικά οι παρακάτω όροι : α) τα μεταφερόμενα εμπορεύματα πρέπει να ανήκουν στην επιχείρηση ή στον επαγγελματία ή να έχουν πωληθεί, αγορασθεί, μισθωθεί με leasing, παραχθεί, μετατραπεί ή επισκευασθεί από αυτήν ή αυτόν ή είναι είδη απαραίτητα για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών τους. β) Οι μεταφορές πρέπει να είναι απαραίτητες στο πλαίσιο των κύριων δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή του επαγγελματία, γ) Το Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο πρέπει να οδηγείται από τον επαγγελματία ή από προσωπικό της επιχείρησης. *Απαγορεύσεις:*

α) Η μεταφορά με Φ.Ι.Χ. έστω και δωρεάν , αγαθών πέραν όσων από το νόμο προδιαγράφονται.

β) Η μεταφορά αγαθών διαφορετικών από εκείνα που αναγράφονται στην άδεια κυκλοφορίας.

γ) Η με οποιονδήποτε τρόπο είσπραξη κομίστρου.

δ) Η μεταφορά προσώπων.

ε) Η μεταφορά εμπορευμάτων και γενικά αγαθών και αντικειμένων από τον τόπο παραγωγής απευθείας στον πελάτη στις περιπτώσεις άσκησης αποκλειστικά εμπορίας χωρίς παραγωγή αγαθών (ισχύει για Φ.Ι.Χ. μικτού βάρους πάνω από 4 τόνους).

### **5.7 Μεταφορές με αγροτικά αυτοκίνητα από αγρότες**

Για τις μεταφορές αγροτικών προϊόντων που διενεργούν αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. προς τους τόπους διάθεσης με φορτηγό ή μικτής χρήσης αυτοκίνητο ή τρίκυκλο ιδιωτικής χρήσης υποχρεούνται να τηρούν στο αυτοκίνητο ή τρίκυκλο θεωρημένο βιβλίο ημερολογίου μεταφοράς.

Η υποχρέωση αυτή είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από την υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής.

Στο ημερολόγιο μεταφοράς:

- Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του παραλήπτη.
- Ο αριθμός του δελτίου αποστολής.

- Το είδος και η ποσότητα των προϊόντων που μεταφέρονται.

- Η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης για κάθε διαδρομή.

Τέλος έχουμε την άποψη ότι, μετά την καθιέρωση της υποχρεωτικής έκδοσης Δ.Α. από τους αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για τις διακινήσεις προϊόντων τους και δεδομένου ότι η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει ευρύτερο πεδίο μεταφορών από ότι η υποχρέωση τήρησης του ημερολογίου μεταφοράς (αφορά μόνο τις διακινήσεις προϊόντων προς πώληση), υπάρχει επικάλυψη μεταξύ των δύο υποχρεώσεων και συνεπώς το ημερολόγιο μεταφοράς δεν εξυπηρετεί κανέναν επιπλέον σκοπό και θα έπρεπε για το λόγο αυτό να είχε καταργηθεί.

### **5.8 Μεταφορές με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα**

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 16, μεταφορέας θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο , που ενεργεί μεταφορά αγαθών με κόμιστρο και με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτά. Άρα στην έννοια του μεταφορέα εμπίπτει κάθε επιχείρηση που εκμεταλλεύεται φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ., πλωτά μέσα, αεροσκάφη, σιδηροδρόμους έχοντας την κυριότητα ή τη χρήση αυτών και εκτελεί δημόσιες μεταφορές αγαθών με κόμιστρο.



## **5.9 Μεταφορικό Γραφείο**

Είναι η επιχείρηση η οποία αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών χρησιμοποιώντας μεταφορικά μέσα τρίτων (δεν έχει την κυριότητα ή τη χρήση), έναντι αμοιβής που συμφωνεί με τον αποστολέα (ο οποίος συμβάλλεται μόνο μ' αυτή), κατά μονάδα βάρους ή όγκου κ.λ.π., η οποία καλύπτει όλα τα έξοδα της μεταφοράς (κόμιστρο) και το κέρδος αυτών και η οποία ακολούθως βρίσκει το μεταφορέα.

Για τη μεταφορά των αγαθών οι επιχειρήσεις αυτές ενεργούν ως φορτωτές έναντι του μεταφορέα, ο οποίος χρησιμοποιείται για τη μεταφορά και συνδέεται συμβατικά μόνο με το μεταφορικό γραφείο.

## **5.10 Διαμεταφορέας**

Είναι η επιχείρηση που αναλαμβάνει, εκτός από τη μεταφορά, που εκτελεί με μεταφορικά μέσα τρίτων και ένα σύνολο παροχής άλλων υπηρεσιών (πακέτο) που συνίσταται σε φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, ταξινόμηση, διανομή, κ.λ.π.

Οι επιχειρήσεις αυτές που αναπτύχθηκαν στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι μπορούν να εκδίδουν τιμολόγια (παροχής υπηρεσιών).

### **5.11 Φορτωτής**

Είναι το πρόσωπο, που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Η έννοια του φορτωτή είναι διάφορη της έννοιας του αποστολέα και σε άλλες περιπτώσεις οι δύο έννοιες μπορεί να συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, ενώ σε άλλες όχι.

### **5.12 Ευθύνη φορτωτή αποστολέα σε περίπτωση μη επίδειξης από το μεταφορέα του συνοδευτικού εγγράφου**

Σε περίπτωση, που κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε μεταφορικό μέσο Δ.Χ. δεν επιδειχθεί από τον μεταφορέα το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, παραβάτης θεωρείται και ο φορτωτής ή αποστολέας, εκτός και αν αποδείξει ότι η μη επίδειξη οφείλεται αποκλειστικά στο μεταφορέα. Για το λόγο αυτό είναι σκόπιμο οι φορτωτές ή αποστολείς να έχουν αποδεικτικά της παράδοσης συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου στο μεταφορέα, όπως η υπογραφή του μεταφορέα στο στέλεχος ή σε ιδιαίτερο αντίτυπο, που θα πιστοποιεί ότι παραδόθηκε το νόμιμο συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

### **5.13 Παράδοση ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς**

Για περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών που παραδίδονται από πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 ή πρόσωπα του άρθρου 2 παρ 4 για την διακίνηση των οποίων δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης

δελτίου αποστολής ή από ιδιώτες οι οποίοι είναι καθ' ολοκληρίαν εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. υφίσταται υποχρέωση παράδοσης ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς. Πρόκειται για δήλωση (ενυπόγραφη) επί απλού χάρτου, στην οποία αναγράφονται:

- Το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, και η διεύθυνση του φορτωτή.
- Τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη.
- Ο τόπος προορισμού.
- Συνοπτική περιγραφή των ειδών.

Με βάση τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο και στην παρούσα, συνάγεται ότι, τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ 3 και της παρ 4 υποχρεούνται για όσες περιπτώσεις διακινήσεων αγαθών αναφέρονται στο άρθρο 11 παρ 2 να εκδίδουν και να παραδίδουν στον μεταφορέα δελτίο αποστολής, για δε τις λοιπές περιπτώσεις ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ – ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ – ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ – ΔΙΕΘΝΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ**

### **6.1 Έκδοση φορτωτικής**

Ο μεταφορέας φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει υποχρέωση για κάθε μεταφορά αγαθών με βάση τα παραδιδόμενα σ' αυτόν συνοδευτικά στοιχεία να εκδίδει κατά φορτωτή και παραλήπτη, θεωρημένη τετραπλότυπη φορτωτική κάθε αντίτυπο της οποίας έχει συγκεκριμένο προορισμό ως εξής:

Το πρώτο αντίτυπο, συνοδεύει τα αγαθά και τελικά παραμένει στον μεταφορέα ως αποδεικτικό παράδοσης αυτών. Το αντίτυπο (πρώτο) αυτό είναι κατά νόμο εμπορεύσιμο.

Το δεύτερο αντίτυπο παραδίδεται στον φορτωτή.

Το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα. Αυτό το αντίτυπο και μόνο αποτελεί δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του καταβάλλοντος τα κόμιστρα.

Το τέταρτο αντίτυπο παραμένει ως στέλεχος.

### **6.2 Κατάσταση αποστολής αγαθών**

Τα μεταφορικά γραφεία για τη μεταφορά των αγαθών ως φορτωτές αυτών, υποχρεούνται να εκδίδουν και θεωρημένη

διπλότυπη κατάσταση, στην οποία αναγράφεται το είδος και οι αριθμοί των θεμάτων, το είδος και η ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και ο τόπος του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στο μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής με φορτωτή και παραλήπτη το μεταφορικό γραφείο, και το άλλο παραμένει ως στέλεχος.

Μπορεί να παραδίδονται στο μεταφορέα αντίγραφα των φορτωτικών του μεταφορικού γραφείου, οπότε στην κατάσταση αρκεί η αναγραφή μόνο του αριθμού κάθε φορτωτικής, του συνολικού βάρους των αγαθών που μεταφέρονται και του συνολικού αριθμού των δεμάτων.

Τονίζεται ότι από τις διατάξεις του ισχύοντος Κ.Β.Σ. ρητά ότι η προαναφερόμενη κατάσταση απαιτείται μόνο όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου και όχι όταν η φόρτωση γίνεται εκτός αυτών (π.χ. από τις εγκαταστάσεις του αποστολέα).

Η ανωτέρω κατάσταση στις περιπτώσεις, που συντάσσεται παραδίδεται στο μεταφορέα μαζί με τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία.

### **6.3 Διαδικασία στις μεταφορές μέσω μεταφορικού γραφείου**

Με βάση όσα προαναφέρθηκαν παραθέτουμε συνοπτικά τις ενέργειες που απαιτούνται για τις μεταφορές μέσω των

εγκαταστάσεων μεταφορικού γραφείου από τους εμπλεκόμενους στη μεταφορά (αποστολέας, μεταφορικό γραφείο, μεταφορέας).

- Έκδοση από τον αποστολέα συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου και παράδοση αυτού στο μεταφορικό γραφείο.

- Έκδοση φορτωτικής από το μεταφορικό γραφείο με την παραλαβή των αγαθών, στην οποία εμφανίζεται το συμφωνηθέν μεταξύ αυτού και του αποστολέα κόμιστρο, το οποίο αποτελεί το ακαθόριστο έσοδο για το μεταφορικό γραφείο και έξοδο για τον αποστολέα.

- Σύνταξη κατάστασης αποστολής αγαθών από το μεταφορικό γραφείο και παράδοσης αυτής μαζί με το φορολογικό συνοδευτικό στοιχείο στο μεταφορέα.

- Έκδοση φορτωτικής από το μεταφορέα, στην οποία ως φορτωτής και παραλήπτης αναγράφεται το μεταφορικό γραφείο. Στη φορτωτική αυτή εμφανίζεται το συμφωνηθέν μεταξύ μεταφορέα και μεταφορικού γραφείου κόμιστρο, το οποίο αποτελεί ακαθάριστο έσοδο για το μεταφορέα και έξοδο για το μεταφορικό γραφείο.

#### **6.4 Αποδείξεις μεταφοράς**

Ο μεταφορέας δύναται αντί φορτωτικής να εκδίδει αποδείξεις μεταφοράς στις περιπτώσεις, που έχουμε μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τους επιβάτες ο μεταφορέας (ΚΤΕΛ) εκδίδει αθεώρητες αποδείξεις μεταφοράς. Επίσης, όταν

πρόκειται για μεταφορές- μικροδεμάτων που πραγματοποιούνται με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο (λεωφορείο, τρένο ή πλοίο) εκδίδονται διπλότυπες θεωρημένες αποδείξεις μεταφοράς.

Ακόμα, μπορεί να εκδίδονται θεωρημένες αποδείξεις μεταφοράς αντί φορτωτικών για τις αστικές μεταφορές. Ως αστική μεταφορά θεωρείται η μεταφορά αγαθών που διενεργείται στην περιοχή που περικλείεται από τα διοικητικά όρια κάθε πόλης και προκειμένου για την επαρχία Αττικής ολόκληρη η περιοχή της. Κατ' εξαίρεση με την προαναφερόμενη περίπτωση είχε γίνει δεκτό, ότι για μεταφορές αγαθών βάρους μέχρι (300) χιλιόγραμμα με τρίκυκλο αυτοκίνητο Δ.Χ. , η αστική περιοχή επεκτείνεται σε ακτίνα είκοσι (20) χ.λ.μ. από τα διοικητικά όρια κάθε πόλης. Τέλος, για τις μεταφορές κενών ή έμφορτων οχημάτων με πλωτά μέσα (πορθμεία) κ.λ.π. πλοία εκδίδεται από τον εκμεταλλευτή των πλωτών μέσων θεωρημένη απόδειξη μεταφοράς, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό του ναύλου.

### **6.5 Διορθωτικό Σημείωμα**

Το διορθωτικό σημείωμα είναι θεωρημένο. Ως στοιχείο δεν είναι καινούργιο, αφού οριζόταν και στους προηγούμενους κώδικες. Είναι ένα σημαντικό φορολογικό στοιχείο και διευκολύνει τις συναλλαγές, ωστόσο η χρήση τους στη πράξη, όχι ορθώς είναι περιορισμένη, κυρίως γιατί οι μεταφορείς θέλουν να το αγνοούν παρόλο ότι διευκολύνει τους ίδιους, αλλά και τους συναλλασσόμενους μ' αυτούς. Εκδίδεται σε τρία (3) αντίτυπα. Το πρώτο αποστέλλεται στο φορτωτή, το δεύτερο παραδίδεται στον

παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος. Εκδίδεται από τον μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν επιστρέφεται ποσό κομίστρων (έκπτωση εκ των υστέρων κ.λ.π.).

Στην περίπτωση αυτή λειτουργεί ως πιστωτικό τιμολόγιο. Σημειώνεται ότι ο προηγούμενος Κ.Φ.Σ. (π.δ 99/1977) προέβλεπε γι' αυτές τις περιπτώσεις (επιστροφές κομίστρων) την έκδοση ιδιαιτέρου στοιχείου με τον τίτλο πιστωτικό σημείωμα μεταφοράς.

Με την εγκύκλιο 3/1992 (παρ. 16, 9) έγινε δεκτό ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις (επιστροφή κομίστρων) δεν είναι αναγκαίο να παραδίδεται το δεύτερο αντίτυπο, αλλά αρκεί μόνο η παράδοση του πρωτοτύπου σ' αυτόν που επιστρέφονται τα κόμιστρα, για τον οποίον και αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής. Όταν δικαιούχος της επιστροφής είναι ο φορτωτής δεν απαιτείται υπογραφή και του παραλήπτη.

Ακόμη διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις περιπτώσεις έκπτωσης κομίστρων, που δεν συγκεκριμενοποιούνται σε ορισμένες μεταφορές αλλά παρέχονται σε πελάτες για σύνολο συναλλαγών (λόγω τζίρου, έγκαιρης εξόφλησης), μπορεί να εκδίδεται ανά πελάτη ένα διορθωτικό σημείωμα και όχι ανά φορτωτική, αρκεί δε στις περιπτώσεις αυτές η αναγραφή μόνο των στοιχείων των πελατών-δικαιούχων της έκπτωσης, β) Όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές.



Η έκδοση του διορθωτικού σημειώματος στις περιπτώσεις αυτές γίνεται πάντοτε στον τόπο του προορισμού, εφόσον διαπιστωθεί ποσοτική διαφορά κατά την παράδοση σε σχέση με τις αναγραφόμενες ποσότητες στα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία και στη φορτωτική.

Για τις περιπτώσεις που στον τόπο φόρτωσης είναι αδύνατη η ζύγιση και η μέτρηση της ακριβούς ποσότητας τότε στην φορτωτική αναγράφεται η ποσότητα κατά προσέγγιση. Στη συνέχεια αν το ακριβές βάρος ή η ποσότητα προσδιορίζεται στον τόπο παράδοσης, εκδίδεται διορθωτικό σημείωμα.

Με βάση το διορθωτικό σημείωμα τόσο ο φορτωτής ή ο αποστολέας, όσο και ο παραλήπτης διενεργούν τις αναγκαίες λογιστικές εγγραφές και εκδίδουν τα απαιτούμενα στη συνέχεια φορολογικά στοιχεία (π.χ. τιμολόγια) με την πράγματι παραδοθείσα ποσότητα.

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

Έτσι μπορεί να εκδοθεί διορθωτικό σημείωμα και:

- Όταν αλλάζει ο τόπος παράδοσης κατά την εκτέλεση της μεταφοράς.
- Όταν γίνεται μεταφόρτωση σε άλλα μεταφορικό μέσο κ.λ.π.

## Περιεχόμενο

Στο διορθωτικό σημείωμα αναγράφονται:

- Τα στοιχεία του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου.
- Τα στοιχεία του φορτωτή ή αποστολέα.
- Τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών.
- Ο αριθμός της φορτωτικής.
- Το ποσό της διαφοράς των κομίστρων που επιστρέφονται.
- Οι διαφορές (ποσοτικές κ.λ.π.) που διαπιστώθηκαν ή έλαβαν χώρα, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς.

### **6.6 Διεθνείς μεταφορές**

Για τις διεθνείς μεταφορές, δηλαδή αυτές που διενεργούνται από και προς το εξωτερικό με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύονται επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα, εκδίδονται από 1<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1992, θεωρημένες φορτωτικές, δεδομένου ότι δεν εξαιρέθηκαν από την υποχρέωση θεώρησης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ 11 παρέχεται η δυνατότητα στους μεταφορείς που πραγματοποιούν διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες να εκδίδουν αλλά ισοδύναμα με τις φορτωτικές έγγραφα, εφόσον

αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

Έτσι μπορεί να εκδίδονται διεθνή φορτωτικά έγγραφα χωρίς αυτά να περιέχουν τα απαιτούμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία με την προϋπόθεση όμως ότι κατά την είσοδο στην Ελληνική Επικράτεια ή κατά την παραλαβή του φορτίου με άλλο φορτηγό στην είσοδο της χώρας θα εκδίδονται θεωρημένες φορτωτικές.

#### **6.7 Συγκεντρωτική φορτωτική**

Όπως έχει προαναφερθεί, η φορτωτική κατ' αρχήν εκδίδεται κατά φορτωτή και παραλήπτη. Η αρχή αυτή κάμπτεται και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης μιας συγκεντρωτικής φορτωτικής στις εξής περιπτώσεις:

α) όταν μεταφέρονται αγαθά ενός φορτωτή με φορτηγό Δημόσιας Χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερες από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική, κατά αποστολέα, για κάθε μεταφορά αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο της μεταφοράς καταβάλλεται στη μεταφορά από το φορτωτή. Η δυνατότητα αυτή ισχύει αναλόγως και όταν μεταφέρονται αγαθά ενός αποστολέα με πολλούς παραλήπτες μέσω μεταφορικών γραφείων.

β) για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης από τον ίδιο φορτωτή σε ένα ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από το φορτωτή, να τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική ή θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς 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, οπότε στο τηρούμενο θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, αναγράφεται στην αρχή κάθε μήνα, το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης αντί της αναγραφής του κομίστρου για κάθε δρομολόγιο.

Τέλος, 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, να εκδίδεται μια συγκεντρωτική φορτωτική με τα στοιχεία του φορτωτή και τα στοιχεία των παραληπτών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup>: ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ**

### **7.1 Πρόστιμο για μη έκδοση τιμολογίου όταν έχει εκδοθεί θεωρημένο Δ.Α.**

Όσον αφορά το ύψος του προστίμου, που επιβάλλεται, όταν διαπιστώνεται παράβαση μη τιμολόγησης εκδοθέντος δελτίου αποστολής, ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 32 του Π.Δ.186/92 (Κ6Β.Σ.), "όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000 δραχμών), επιβάλλεται πρόστιμο, για κάθε παράβαση, ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε".

2. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ.12.10.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24.11.92 του Κ.Β.Σ., έγινε δεκτό, ότι στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες παραλαμβάνονται αγαθά με θεωρημένο δελτίο αποστολής και δεν ακολουθεί η έκδοση του τιμολογίου στο νόμιμο χρόνο, ο αγοραστής εφόσον συντρέχουν λόγοι, αναφερόμενοι στην αδυναμία εκτίμησης της πρόθεσης του πωλητή, περί εκδόσεως ή μη τιμολογίου, δεν υποχρεούται στην έκδοση τιμολογίου αγοράς λόγω άρνησης, του πωλητή, στις 30 ημέρες από την έκδοση του δελτίου αποστολής, αλλά το αργότερο στο τέλος της

διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.. Δηλαδή ο πωλητής που εξέδωσε δελτίο αποστολής για τη διακίνηση αγαθών, θεωρείται ότι αρνήθηκε την έκδοση του τιμολογίου με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

3. Επισημαίνεται ότι κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων για να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής που αποκρίφθηκε πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή ανακριβής έκδοση.

β) Απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής.

γ) Αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000)δραχμών. Δηλαδή, δεν αρκεί η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση στοιχείου, αλλά ερευνάται εάν η πράξη αυτή, είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής, αξίας μεγαλύτερης των 300.000 δρχ.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και εφόσον, για τη διακίνηση των αγαθών έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, θεωρείται, κατ' αρχήν, ότι η συναλλαγή έχει εμφανιστεί, αφού εκδόθηκε γι' αυτήν θεωρημένο φορολογικό στοιχείο. Εάν στη συνέχεια, εκ του ελέγχου διαπιστωθεί παράβαση μη

έκδοσης τιμολογίου για το συγκεκριμένο δελτίο αποστολής, διακρίνουμε τις εξής δύο περιπτώσεις:

α) Μη έκδοση τιμολογίου εντός του νομίμου χρόνου από την έκδοση του δελτίου αποστολής, εφόσον ο έλεγχος πραγματοποιείται εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 που είναι ανάλογο με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται. Δεν καταλογίζεται δηλαδή πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε, δεδομένου ότι δεν τεκμαίρεται απόκρυψη εφόσον η συναλλαγή έχει εμφανιστεί σε θεωρημένο φορολογικό στοιχείο, εκ του οποίου διαπίστωσε ο έλεγχος την παράβαση.

β) Διαπίστωση εκ του ελέγχου, μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ότι δεν εκδόθηκε τιμολόγιο για συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε δελτίο αποστολής.

Στην περίπτωση αυτή, ναι μεν η συναλλαγή εμφανίζεται με την έκδοση του δελτίου αποστολής, εν τούτοις με την πάροδο της διαχειριστικής περιόδου, θεωρείται ότι η μη έκδοση τιμολογίου είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής και ως εκ τούτου πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με την αξία της αποκρυβείσης συναλλαγής, εφόσον αυτή

υπερβαίνει τις 300.000 δρχ., όπως ορίζεται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32 του Κ.Β.Σ.

## **7.2 Ποινή για παράλειψη έκδοσης στοιχείων καθεστώσ Κ.Β.Σ. (άρθρο 33 §1α)**

Στο διάστημα (1/7/1992 -11/5/1994) το αυτοτελές πρόστιμο για την μη έκδοση στοιχείων δεν επιβάλλονταν για όλα τα είδη στοιχείων αλλά για τα παρακάτω είδη περιοριστικά:

- 1) Καθενός δελτίου αποστολής.
- 2) Καθενός άλλου στοιχείου εσόδου.
- 3) Καθενός στοιχείου αυτοπαράδοσης.
- 4) Καθεμίας απόδειξης παροχής υπηρεσιών.
- 5) Καθεμίας απόδειξης λιανικής πώλησης.
- 6) Καθενός τιμολογίου.

Με βάση την παραπάνω περιοριστική απαρίθμηση είναι σαφές ότι δεν καταλαμβάνονται περιπτώσεις μη έκδοσης στοιχείων που δεν κατανομάζονται παραπάνω ή δεν εμπίπτουν στην έννοια του στοιχείου εσόδου, άρα περιπτώσεις όπως η μη έκδοση στοιχείων εσωτερικής διακίνησης, αποδείξεων δαπανών, δελτίων εισαγωγής στο ψυγείο, αποδείξεων (όχι δελτίων)



ποσοτικής παραλαβής κλπ. λογίζονται για την περίοδο 1/7/92 - 11/5/94 σαν μια παράβαση η οποία επισύρει ένα ενιαίο πρόστιμο.

Όσα είδη στοιχείων αναφέρονταν ρητά στη διάταξη (τιμολόγια, δελτία αποστολής, κλπ.) σε περίπτωση μη έκδοσης τους λογίζονταν ως αυτοτελείς παραβάσεις που επισύρουν ισάριθμα πρόστιμα.

Από 11/5/94 οι διατάξεις του παραπάνω άρθρου του Κ.Β.Σ. τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 43§29 του ν.2214/94, όπως αυτοτελής παράβαση θεωρείται η μη έκδοση οποιουδήποτε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του κώδικα ή άλλων νομοθετημάτων που τροποποιούν και συμπληρώνουν αυτόν (νόμοι, υπουργικές αποφάσεις).

### **7.3 Ποινή για παράλειψη έκδοσης στοιχείων καθεστώσ ν. 2523/97**

Το καθεστώς ν. 2523/97 (άρθρο5§8α) αναφέρεται σε όλα τα στοιχεία τα οποία προβλέπονται από τις διατάξεις του π.δ. 186/92 ή Υπουργικών αποφάσεων, που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού εφόσον η μη έκδοση δεν συνεπάγεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής (έκδοση στοιχείων μέχρι 300.000δρχ.).

### **Δελτία αποστολής (Δ.Α.) αγροτών**

Οι περιπτώσεις μη έκδοσης δελτίου αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώσ, που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 10α (πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής), κατ'

εξαίρεση δεν θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, αλλά μια γενική.

#### **7.4 Ποινή για έλλειψη φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.)**

Σε περίπτωση, που υπόχρεος σε χρήση Φ.Τ.Μ. δεν έχει προμηθευτεί τέτοια και εκδίδει χειρόγραφες θεωρημένες αποδείξεις καταλογίζεται μια παράβαση ανά χρήση και όχι αυτοτελείς, ισάριθμες, με το πλήθος των εκδοθέντων χειρόγραφων αποδείξεων. Συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του ν. 1809/88 μεταξύ των άλλων τιμωρούνται με αυτοτελές πρόστιμο για κάθε περίπτωση έκδοσης αποδείξεων, χωρίς εγκεκριμένη ταμειακή μηχανή οι υπόχρεοι που δεν τις χρησιμοποιούν για το σκοπό που προορίζονται.

Η διατύπωση της υπόψη διάταξης «δεν τις χρησιμοποιούν» σημαίνει ότι αυτή καταλαμβάνει εκείνους που προμηθεύτηκαν Φ.Τ.Μ., δεν εκδίδουν τις αποδείξεις τους από την ταμειακή μηχανή και όχι εκείνους που είχαν μεν υποχρέωση αλλά δεν προμηθεύτηκαν Φ.Τ.Μ.. Διαφορετική ερμηνεία θα οδηγούσε στο άτοπο να τιμωρείται κάποιος για τη μη χρησιμοποίηση πράγματος (Φ.Τ.Μ.) που ουδέποτε απόκτησε.

## **7.5 Ποινή για έκδοση στοιχείων με ημερομηνία προγενέστερη της πράξης θεώρησης**

Η παράβαση αυτή, εφόσον διαπιστώνεται ότι συντελέστηκε πριν την ημερομηνία του ελέγχου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μη έκδοση.

Πρόκειται για εκπρόθεσμη έκδοση με ανακριβή ημερομηνία και θα καταλογισθεί μια ενιαία παράβαση ανεξάρτητα από το πλήθος των εκπροθέσμως και ανακριβώς (ως προς την ημερομηνία) εκδοθέντων Α.Π.Υ..

Δικαιολογητικός λόγος της αντιμετώπισης αυτής είναι το γεγονός ότι η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων δεν καταγράφεται ως αυτοτελής παράβαση ενώ η ανακρίβεια ως προς την ημερομηνία δεν αποτελεί ομοίως αυτοτελή παράβαση.

## **7.6 Πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής - προϋποθέσεις**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 του ν.2523/97 που ισχύουν σήμερα προβλέπεται η επιβολή προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που υποκρύφθηκε για συγκεκριμένες παραβάσεις, οι οποίες από το νομοθέτη θεωρήθηκαν ως ιδιαίτερα σοβαρές.

Αυτές οι παραβάσεις είναι οι ακόλουθες:

- 1) Μη έκδοση στοιχείων.

2) Έκδοση ανακριβών στοιχείων.

3) Διακίνηση χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

Οι απαραίτητες προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να συντρέχουν είναι οι ακόλουθες:

- Η αποκρυβείσα αξία να είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ.
- Η διάπραξη μιας εκ των παραπάνω παραβάσεων να έχει αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρος από αυτή, ανεξάρτητα αν η απόκρυψη αυτής συνεπάγεται ή όχι και απόκρυψη φορολογητέου εσόδου.

Για την περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο θεσπίζεται το τεκμήριο απόκρυψης της συναλλαγής, όταν η διαπίστωση γίνει κατά τη διάρκεια της διακίνησης.

Σε οποιαδήποτε περίπτωση διαπιστώνεται κάποια παράβαση από αυτές οι οποίες επισύρουν πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής ή μέρους αυτής, είναι υποχρεωτικό να τεκμηριώνεται ότι το αποτέλεσμα αυτής ήταν η απόκρυψη της συναλλαγής είτε μερικά είτε ολικά. Η τεκμηρίωση δεν απαιτείται μόνο στην περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το προβλεπόμενο από τον Κώδικα συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο και εφόσον η διαπίστωση γίνεται στη διάρκεια της διακίνησης αγαθών.

Άρα για οποιοδήποτε λόγο και αν πραγματοποιείται διακίνηση αγαθών αρκεί η διαπίστωση της μη ύπαρξης συνοδευτικού έργου κατά το χρόνο της διακίνησης προκειμένου να γίνει επιβολή προστίμου ισόποσο της συναλλαγής, αφού η αξία των διακινούμενων είναι πάνω από 300.000 δρχ.

Δηλαδή στην παραπάνω περίπτωση αρκεί και μόνο το γεγονός ότι πραγματοποιούταν διακίνηση χωρίς συνοδευτικά στοιχεία προκειμένου να θεωρηθεί ότι η παράλειψη αποσκοπούσε στην απόκρυψη συναλλαγής, έστω και αν αντικειμενικοί λόγοι συνηγορούσαν για το αντίθετο. Για παράδειγμα: Διακίνηση αγροτικών προϊόντων χωρίς Δ.Α., ενώ ο αγοραστής είχε εκδώσει τιμολόγιο αγοράς το οποίο συνόδευε τα αγαθά.

Η διαπίστωση μη έκδοσης συνοδευτικών στοιχείων εκ των υστέρων (μετά από τη διακίνηση) από έλεγχο ανεπίσημων στοιχείων, κλπ. επισύρει πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής εφόσον όμως προκύπτει απόκρυψη συναλλαγής. Δηλαδή σε αυτήν την περίπτωση δεν λειτουργεί το τεκμήριο απόκρυψης της συναλλαγής αλλά αυτή η περίπτωση αντιμετωπίζεται όπως όλες οι άλλες περιπτώσεις μη έκδοσης στοιχείων. Δηλαδή ο έλεγχος πρέπει να αποδείξει ότι η συγκεκριμένη παράλειψη είχε ως αποτέλεσμα την μη εμφάνιση μερικά ή ολικά της συναλλαγής.

## **7.7 Αδυναμία προσδιορισμού του πλήθους των συναλλαγών και της αξίας κάθε συναλλαγής χωριστά**

Στις περιπτώσεις στις οποίες καταλογίζεται μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων, χωρίς όμως να είναι δυνατή η συγκεκριμενοποίηση του πλήθους των παραβάσεων και της αξίας κάθε συναλλαγής χωριστά, αλλά προκύπτει η συνολική για όλες τις περιπτώσεις αποκρυσταλλωμένη αξία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συνολικά αποκρυσταλλωμένης αξίας, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ.

Οι παραπάνω περιπτώσεις κυρίως προκύπτουν από επεξεργασία ανεπίσημων στοιχείων ή από έλεγχο με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης από τον οποίο προκύπτουν ποσοτικές διαφορές αξίας άνω των 300.000δρχ.

Στην παραπάνω περίπτωση διευκρινίζεται ότι δεν εμπίπτουν τα επί πλέον ακαθάριστα έσοδα τα οποία προσδιορίζονται από τον τακτικό έλεγχο όταν τα βιβλία χαρακτηρίζονται ανακριβή, εκτός και αν από συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει ταυτόχρονα και μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, εσόδων σαφώς προσδιοριζόμενης συνολικής αξίας και καταλογίζονται σχετικές παραβάσεις δεδομένου ότι για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις της συνολικής απόκρυψης συναλλαγών άνω των 300.000 δρχ. και της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

## **7.8 Πρόστιμο για αγορά χωρίς την έκδοση στοιχείων**

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί αγορά χωρίς τη λήψη παραστατικών ή τη λήψη ανακριβών (με μικρότερη αξία – υποτιμολόγηση), εφόσον η αξία των αγορασθέντων ή η μη τιμολογηθείσα αξία είναι άνω των 300.000δρχ. επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής ή του μέρους αυτής.

Τα παραπάνω απορρέουν από το γεγονός ότι στις προαναφερθείσες περιπτώσεις ο αγοραστής επιτηδευματίας υποχρεούται να εκδώσει ο ίδιος τιμολόγιο αγοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§5 του Κ.Β.Σ..

Κατά συνέπεια στις υπόψη περιπτώσεις καταλογιστέα παράβαση είναι η μη λήψη φορολογικού στοιχείου (Τ.Δ.Α.) για την αγορά αγαθών αξίας.....και μη έκδοση τιμολογίου (αγοράς).....(ανάλογη περιγραφή γίνεται και για την ανακριβή λήψη στοιχείου).

## **7.9 Πρόστιμο για μη έκδοση τιμολογίου από αγρότη για παράδοση προϊόντων του σε καταστήματα**

Ο αγρότης ο οποίος παραδίδει παραγωγή του από δικό του κατάστημα, θεωρείται ότι ασκεί δυο οικονομικές δραστηριότητες και ότι ενεργεί παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρηση του και πρέπει για την παράδοση αυτή να εκδίδει ειδικό στοιχείο (άρθρο 33 παρ. 6 Ν.1642/86), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις της

παρ. 2γ του άρθρου 15 του ίδιου νόμου και της Α.Υ.Ο. Π. 6793/647/7.10.1986.

Η μη έκδοση από τον υπόχρεο του παραπάνω ειδικού στοιχείου, αποτελεί παράβαση των διατάξεων του Φ.Π.Α. και όχι του Κ.Β.Σ., επί πλέον αυτή η πράξη δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της συναλλαγής (παράδοση αγαθών από αγρότη στον εαυτό του).

Για τη διακίνηση των προϊόντων από το χώρο παραγωγής στο κατάστημα υφίσταται υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. από τον αγρότη. Σε περίπτωση μη έκδοσης επιβάλλεται πρόστιμο 100.000 δρχ., δεδομένου ότι η σχετική παράλειψη αφορά την αγροτική δραστηριότητα και όχι την εμπορική, θεωρείται δε γενική παράβαση.

## **7.10 Παραδείγματα**

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>:**

Ύστερα από έλεγχο που έγινε σε εκκοκκιστήριο βάμβακας διαπιστώνεται ότι στην προηγούμενη χρήση συγκεκριμένοι αγρότες του ειδικού καθεστώσ Φ.Π.Α., για την μεταφορά παράδοση ποσοτήτων βάμβακας προς πώληση δεν εξέδωσαν Δ.Α., το εκκοκκιστήριο έχει κάνει κανονικά την έκδοση των τιμολογίων αγοράς.



Σε αυτό το παράδειγμα θα καταλογισθεί μια γενική παράβαση, ανά παραγωγό, έστω και αν κάθε αγρότης έχει παραλείψει να εκδώσει περισσότερα από ένα Δ.Α., ανεξαρτήτως της αξίας που αντιπροσωπεύουν. Στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπάρχει απόκρυψη συναλλαγής, εφόσον τα τιμολόγια αγοράς έχουν εκδοθεί, ούτε η διαπίστωση έλαβε χώρα κατά τη διάρκεια της διακίνησης.

### ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

<b>ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ</b>	<b>ΚΑΘΕΣΤΩΣ Κ.Β.Σ.</b>		<b>ΚΑΘΕΣΤΩΣ Ν. 2523/97</b>		
	<b>Πλήθος προστίμων</b>		<b>Πλήθος προστίμων (ΒΑΣ. ΥΠ. 1)</b>		
	<b>Καθεστώς 1/7/92-11/5/94</b>	<b>Καθεστώς 11/5/94- 11/9/97</b>	<b>1<sup>η</sup> ΑΕΠ</b>	<b>2<sup>η</sup> ΑΕΠ</b>	<b>3<sup>η</sup> ΑΕΠ</b>
Μη έκδοση 150 τιμολογίων	150	150	15	30	150
Μη έκδοση 900 ΑΛΠ	900	900	15	30	900
Μη έκδοση 150 αποδ. δαπανών	1	150	15	30	150
Μη έκδοση 200 δελτ. Εισαγωγής	1	200	15	30	200
Μη έκδοση 100 Δ.Α. από αγρότη	100	100	1 Γενικό - ενιαίο		

Το πλήθος των εκδοθέντων στοιχείων, που καθορίζει και το πλήθος των παραβάσεων, πρέπει να προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή με ακρίβεια με βάση συγκεκριμένες διαπιστώσεις.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>:**

Στις 12/10/1997 από διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ύστερα από πρόχειρο σημειωματάριο ότι η επιχείρηση «Ψ» είχε αποστείλει από τις αποθήκες της εμπορεύματα στις 13/9/97 και στις 14/9/97 σε πελάτη της, εκτελώντας σχετικές παραγγελίες αξίας αντίστοιχα 500.000 δρχ., 1.200.000 δρχ. χωρίς να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία διακίνησης και τιμολόγησης (Τ-Δ.Α.).

Σε αυτό το παράδειγμα συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις (μη έκδοση, απόκρυψη συναλλαγών άνω των 300.000 δρχ.) για να επιβληθούν πρόστιμα ισόποσα της συναλλαγής.

Συνεπώς σε αυτήν την περίπτωση θα καταλογισθούν παραβάσεις για μη έκδοση δυο (2) (Τ.Δ.Α.) και θα επιβληθούν δύο (2) πρόστιμα (500.000 δρχ. και 1.200.000 δρχ.) με την ίδια απόφαση επιβολής προστίμου.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>:**

Ύστερα από την πραγματοποίηση του ελέγχου προέκυψε ότι η επιχείρηση «Χ» απέστειλε από την έδρα στο υποκατάστημα της 100 ζεύγη υποδημάτων αξίας 850.000 δρχ. χωρίς να εκδώσει Δ.Α..

Στο παράδειγμα αυτό η διακίνηση έγινε μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου του επιτηδευματία και συνεπώς δεν πρόκειται για συναλλαγή με τρίτο και αφού η διαπίστωση έγινε

σε χρόνο μεταγενέστερο της διακίνησης, δεν λειτουργεί το τεκμήριο «απόκρυψης της συναλλαγής» και κατά συνέπεια θα καταλογισθεί παράβαση για μη έκδοση Δ.Α., αλλά θα επιβληθεί πρόστιμο των γενικών διατάξεων.

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Δ. = Αγορανομική Διάταξη

Α.Ε. = Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Ε.Ι. = Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

Α.Ε.Π. = Απόφαση Επιβολής Πρόσημου

Α.Κ. = Αστικός Κώδικας

Α.Λ.Π. = Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

Α.Π.Υ = Απόδειξη Παροχής Υπηρεσών

Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

ΒΑΣ. ΥΠΟΛ. = Βάση Υπολογισμού

Βλ. = Βλέπε

Γ.Λ.Σ. = Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Γνωμ. = Γνωμοδότηση

Δ.Α. = Δελτίο Αποστολής

Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Ε.= Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ε.Ε. = Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Ι.Χ. = Επιβατικό Ιδιωτικής Χρήσης

Ε.Λ.Γ.Α. = Ελληνικός Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων

Ε.Ν. = Εμπορικός Νόμος

Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Έκθεσης

Εγγρ = Έγγραφο

Εγκ. = Εγκύκλιος

Ι.Χ. = Ιδιωτικής Χρήσεως Αυτοκίνητο

Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων

Κ.Φ.Σ = Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων

Ν(ν) = Νόμος

Ν.Π.Δ.Δ. = Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου  
Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία  
Ο.Τ.Α. = Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης  
Π.Δ. = Προεδρικό Διάταγμα  
παρ. = παράγραφο  
Περ. = Περίπτωση  
ΠΟΑ = Πολυγραφημένη Οδηγία της Διοίκησης  
Σ.Β. = Συντελεστής Βαρύτητας  
ΣΤΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας  
Τ.Δ.Α. = Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής  
Τ.Ε.Ι. = Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα  
Υ.Π.Ε.Δ.Α. = Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών  
Υπ. Οικ. = Υπουργείο Οικονομικών  
Φ.Δ.Χ. = Φορτηγό Δημόσιας Χρήσης \_  
Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης  
Φ.Ι.Χ. = Φορτηγό Ιδιωτικής Χρήσεως  
Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας  
Φ.Τ.Μ. = Φορολογική Ταμειακή Μηχανή  
V.I.E.S = Vat Information Exchange System  
(Σύστημα Ανταλλαγής Πληροφοριών Φ.Π.Α.)

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1) ΔΗΜΗΤΡΗ ΠΑΡ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ, ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΤΟΜΟΣ 1<sup>ος</sup>, 2<sup>ος</sup> ΚΑΙ 3<sup>ος</sup>, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ELFORIN, ΑΘΗΝΑ 2005.

2) [HTTP://WWW.ECONOMICS.GR](http://www.economics.gr)

**ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ ΙΑΚ. ΝΙΚΗΤΑΣ**  
**ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΗΛΕΚΤΡΟΔΙΩΝ - ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ**  
**ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΑΕΡΙΩΝ & ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ**

**ΝΕΑ ΕΠΩΝΥΜΙΑ**  
**ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΚΑΡΦΟΝΟΜΩΝ**  
**ΑΡΙΣΤΕΙΔΗ ΙΑΚ. ΝΙΚΗΤΑ**  
 Α.Φ.Μ. - 998667750

ΝΟΤΑΡΑ 105  
 Τ.Κ.: 264 42 ΠΑΤΡΑ  
 ΤΗΛ.: 2610 452884 - 2610 423343  
 ΤΗΛ. ΟΙΚΙΑΣ: 2610 433716  
 ΚΙΝ.: 6946952113  
 Α.Φ.Μ.: 020741585 - Δ.Ο.Υ.: Α' ΠΑΤΡΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ Η ΕΜΠΛΕΚΤΩΣΤΩΝ
--------------------	-------	---------	------------	------------------------------

<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ</b> Δ. ΠΕΛΑΤΗ : Δ.Ο.Υ. : ΟΔΥΜΙΚΑ : ΕΥΘΥΚΕΗ : ΟΔΗ : ΥΠΕΡΑΜΑ : ΤΗΛ : Π.Μ. :	<b>ΕΝΙΑΙΟ ΕΝΤΥΠΟ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΠΟΛΛΑΠΛΗΣ ΧΡΗΣΗΣ</b> ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ : ΤΥΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ : ΤΥΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ : ΤΥΠΟΣ ΠΡΗΜΙΩΣ : ΕΚΠΤΩΣΗ ΛΕΜΑΤΗ :
--	---

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Μ.Μ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	%	ΕΚΠΤΩΣΗ ΠΟΣΟΣΤΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	% Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.

ΠΡΟΗΓ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		<b>ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.</b>			ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΟ ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΝΕΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	% Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ	144146	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 100px; height: 100px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin: 0 auto;"> <span style="font-size: 40px; font-weight: bold;">ΚΤ</span> </div>			ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ Φ.Π.Α.
ΙΑΝΗΤΗΡΗΣΕΙΣ					<b>ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>
ΥΠ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ					
ΙΣΧΙΟΝ ΟΛΟΓΡΑΦΩΤ					

ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΡΑΜΜΩΝ

# ΝΙΟΛΗΣ ΑΒΕΕ

ΛΣΚΕΥΗ & ΕΜΠΟΡΙΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ

ΕΠΑΣ 92, Π. ΚΟΚΚΙΝΙΑ • 185 42 ΠΕΙΡΑΙΑΣ  
 ΤΗΛ 4203.124, 4203.960 • FAX: 210 4202.170  
 94232321 • ΛΟΥ ΦΑΙΣ ΠΕΙΡΑΙΑ • Α.Ρ.Μ.Α.Ε. 18195/02/Β/88/290  
 www.quarto.gr



παιδικό παπούτσι

0502  
 ΝΕΔΩΝΕ ΓΕΩΡΓΙΟΣ  
 ΝΟΤΑΡΑ 26 ΠΑΤΡΑ  
 ΠΑΤΡΑ  
 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΣ  
 ΤΗΛ: 2610-454821  
 Α.Φ.Μ.: 072313870

ΒΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ  
 Έκδοση: Δελτίο Πληρωμής Πρωτότυπο  
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ: 02/07/2008  
 ΑΡΙΘΜΟΣ: 12679  
 ΣΕΙΡΑ: ΑΡ. ΔΕΛ. ΠΛΩΤ.: ΟΡΑ ΠΑΡΑΚΟΛΟΙ: ΟΡΑ ΕΜΠΛΗΣ ΑΠΟΚΟΙΤΗΣ: 08.30

ΚΩΣ ΥΛΙΚΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Μ.Μ.	ΠΟΣΗΤΗ	ΠΛΗΡΗ ΜΟΝΑΔΑ	ΕΚΤ.	Α.Σ.Ι.Α	Σ.Τ.Α.
3545H	ΠΑΙΔΙΚΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ	Ζαΐκος	16	30.50			
3645H	ΠΑΙΔΙΚΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ	Ζαΐκος	12	29.50			
1612H	ΠΑΙΔΙΚΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ	Ζαΐκος	8	30.00			
1511H	ΠΑΙΔΙΚΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ	Ζαΐκος	12	15.00			

ΚΙΛΙΣΣΙΣ ΑΕ  
 ΤΡΑΠΕΖΑ Κ.Α.  
 ΤΗΛ: 21031 44 221  
 ΠΑΡΕΛΗΦΘΗ  
 02 ΙΟΥΛ 2008

5 ΣΕΜΑΤΑ

ΣΥΝΟΛΟ: 46.00

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΠ. ΙΟΥΡ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΤΕΦΑΝΟΣ	ΤΑΧΥΔΕΛΤΙΑ
1.248.00		1.248.00		

ΑΝΑΡΤΗΣΗ Φ.Π.Α.  
 ΠΑΡΕΛΗΦΘΗ

ΠΑΛΙΟ ΥΠΟΛΟΓΟ

ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΓΟ

ΟΕ Αποστέλλει: ΕΠΑΡ ΝΑΞ Τόπος Προσφυγής: ΔΕ ΑΝΘ

Απόφαση ταξινόμησης για φορολογική και με κλήση του αγοραστή  
 • Η εσοτήτων νέων μονών με σφραγίδα της εταιρείας, ως  
 • Επιστροφές κερφαρίων εντός 10 ημερών  
 ΔΙΑΔΟΧΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΛΓΕΤΟ ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΣΠΕΙΛΩΝ  
 ΜΑΡΤΟΣ 2007 ΤΗΛ 210 966 547 FAX  
 ΑΣ 23923  
 Ο ΠΑΡΑΛΑΒΟΝ



**ΟΙΚΟΝΟΜΟΠΟΥΛΟΥ ΒΑ. ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ**  
**ΑΓΡΟΤΙΣΣΑ**  
 ΒΕΛΙΤΣΣΕΣ ΑΧΑΪΑΣ  
 Α.Φ.Μ. 127095779 Δ.Ο.Υ. Κ. ΑΧΑΪΑΣ

Ημερία 8/8/08 No 2

Επξ Παράδοσης ή  
 Έναρξης Αποστολής 18.100  
**ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ**  
 (Για βελτιωμένα αγροτικών προϊόντων)

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΜΑΡΑΓΑΖΟΥ ΧΡΩΣΤΙΝΑ Δ.Ο.Υ. Α' ΑΧΑΪΑΣ  
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΚΑΝΑΒΙΟ Α.Φ.Μ. 03534330  
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΝΑΒΑΡΙ 119 ΠΟΛΗ ΑΡΓΟΛΙΑ  
 ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ ΕΒΡΑΛΩΝ ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΧΗ  
 ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΝΑΒΑΡΙ 119 ΑΡ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΟΥ

ΜΕΤΕΒΛΗΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΣΥΝΟΛΕΥΚΟ ΜΕ ΑΒΟΡΑΤΙ  
 ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΕΥΣΑ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΣΥΝΟΛΕΥΚΟ ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΙ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΙ ΑΣΦΟΝ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ Μ.Μ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΙΛΑ ΚΑΒΑΡΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
<u>ΚΑΝΑΒΟΡΙ</u>	<u>1</u>		<u>600</u>		

ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΩΣ 600 ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΟΛΟΓΡΑΦΩΣ ΕΒΡΑΛΩΝ

ΕΚΔΟΣΗ [Signature] ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΠΑΡΑΛΑΒΗ

ΜΠΑΛΑΤΣΟΥ ΣΤ. ΧΡΙΣΤΙΝΑ  
ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΠΩΡΟΛΑΧΑΝΙΚΩΝ  
- ΤΡΟΦΙΜΩΝ - ΠΟΤΩΝ  
ΚΑΝΑΚΑΡΗ 119 - ΠΑΤΡΑ  
Α.Φ.Μ. 039346390 Π. ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ

Ημερ. 9/12/08 No. 4048

Όχι Παράδοση ή  
Εναρξής Αποστολής

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ  
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΚΑΡΑΛΩΝΑΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ Α.Φ.Μ. 039136611  
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΚΑΦΕ - ΜΠΑΡ ΔΟΥ Α ΠΑΤΡΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΜΑΙΖΩΝ 191 ΠΟΛΗ ΠΑΤΡΑ  
ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΤΗ.  
ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΩΔ.	ΜΕΤΡ.	ΜΟΝ.	ΠΡΟΣ.
ΚΑΡΑΛΩΝΑΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ	8	1.00	8.00	

ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΩΣ  
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΟ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ  
ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΠΑΡΑΛΑΒΗ  
X

8.00  
0.79  
ΟΛΙΚΟ € 8.79



ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟ ΓΡΑΦΕΙΟ  
43+4

**ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ**  
ΑΡΘΡΟ Κ.Β.Σ (16)

**ΧΑΡΑΛ. Σ. ΒΡΕΝΤΑΣ**  
 ΓΑΡΑ: ΑΙΓΑΛΕΟ, ΜΑΡΚΟΝΙ 11, Τ.Κ.: 122-41, ΤΗΛ.: 210 3467.200, 210 3459.749  
 ΑΠΟΘΗΚΕΣ: ΚΗΡΥΣΟΥ 92, (ΠΕΡΥΙΑ: Π10)  
 ΥΠΟΚ/ΜΑ: ΛΥΚΑ ΠΑΤΡΩΝ, ΠΤΕΡΩΝ 131, ΤΗΛ.: 2610 528.012, 2610 529.812  
 Α.Φ.Μ.: 056216358 - Δ.Ο.Υ.: ΑΙΓΑΛΕΟ, E-mail: vredas@bel.gr

ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ: 185221  
 ΗΜΕΡΑ: 07/08/08

ΟΡΤΩΣΗ: ΑΘΗΝΑ  
 ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΙ

ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ: ΠΑΤΡΑ  
 ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ

ΚΥΡΙΑ ΟΝΙΜΑC ΑΕ  
 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ  
 ΔΕΓΑΚΗ 8  
 3490300  
 ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ  
 ΡΕΝΤΗΣ  
 Α.Φ.Μ.: 09419105

ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΣ Χ. & ΣΙΑ ΟΕ  
 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΕΜΠΟΡΙΟ  
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ΑΓ. ΑΝΔΡΕΑ 112  
 ΤΗΛΕΦΩΝΟ: 0610-270307  
 Δ.Ο.Υ.: ΠΑΤΡΑ  
 Α.Φ.Μ.: 081597740

ΕΠΩΝΥΜΙΑ :  
 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ :  
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ :  
 Δ.Ο.Υ. :  
 Α.Φ.Μ. :

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ  
 ΕΚΑ 4699  
 Α.Φ.Μ. ΚΑΤ/ΝΤΟΣ ΚΟΜΙΣΤΡΑ  
 081597740

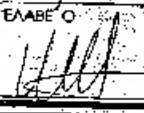
ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΡ.	ΜΕΤΡΑΧΩΣΗ	ΟΡΕΥΣΜΕΝΑ
150	2 ΔΕΜΑΤΑ			
ΥΝΩΣΗ <sup>1</sup>	2			
	ΜΕΤΡΗΤΑ :			
	ΤΡΑΧΥΛΩΣΗ ΕΠΙΠΛΕΣ :			
	ΣΥΝ/ΡΕΣ :			
			ΚΟΜΙΣΤΡΑ	3.48
			ΔΙΚ. ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ	0.30
			ΕΡΓΑΤΙΚΑ	
			ΑΣΤΡΑΛΙΑ	
			ΛΟΙΠΑ	
			ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	3.78
			Ρ.Π.Α. 19	0.72
			ΕΠΙΧΡΟ ΣΥΝΟΛΟ	4.50

ΠΑΡΑΟΧΗ  
 ΟΔΙΑ: ΦΟΡΤΩΤΙΚΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ ΕΝ ΤΑΥΤΕΙ  
 Ο ΕΚΔΟΤΗΣ  
 Ο ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ

ΣΕΙΡΑ: 1

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΗΜΕΡΩΡΙΑ ΕΠΕΛΑΤΙΑ ΒΕΒΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΟΚΟΙΝΩΝ ΟΥΚ ΕΠΙΤΡΕΠΕΙ ΤΗΝ ΑΔΕΙΑΣ ΠΕΡΑΦΟΡΑΣ  
 ΕΜΠΛΕΚΕΤΕΣ ΔΕΙΧΝΕΝ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΣΙΑ ΑΝΑΦΟΡΗΣ ΟΧΙ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗΝ  
 ΠΡΟΝΟΜΙΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ ΣΕ ΚΑΤ' ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΑΝ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΟΚΟΙΝΩΝ ΕΤΕΡΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΑΘΕΡΜΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ	
<b>ΓΙΩΤΗ ΝΙΚ. ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ</b> <b>ΠΑΙΔΙΚΟΣ ΣΤΑΘΜΟΣ</b> 28ης ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ & ΔΙΟΣΚΟΥΡΙΝ <b>ΡΟΪΤΙΚΑ ΠΑΤΡΩΝ</b> Α.Φ.Μ. 073274231 - Δ.Ο.Υ. Β' ΠΑΤΡΩΝ	Α.Υ.Ο. 1048 ΑΦ.Α. 1863/2003 1/18/08 Μ 1379 <b>Τριπλότυπη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών</b> <b>ΕΥΡΩ</b> € 215,00
Επωνυμία Τράπεζας: Ε.Γ.Ε. Ενωμένη Τράπεζα Α.Ε. Ενωμένη Τράπεζα Εργασίες Διεύθυνση: Οδός Β 10557, ΑΘΗΝΑ Α. ΑΦ.Μ. 094014750 Δ.Ο.Υ. ΑΡΕ ΑΘΗΝΩΝ	
Για την υπηρεσία της Ηλεκτρονικού Καταστήματος Τέλος της ηλεκτρονικής Διακίνησης Μαριό για το μήνα Αύγουστο	
ΕΛΑΒΕ Ο 	ΑΣΙΑ ΦΩΤΟΓΡΑΦΣ <b>Διακίνηση: Δεκαεπτε έτη</b> ΣΥΝΟΛΟ 215,00 Φ.Π.Α. % ΟΛΙΚΟ 215,00

