

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

ΚΑΤΣΑΡΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΚΟΥΡΗ ΧΡΥΣΑΝΘΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΕΛΕΝΗ ΓΟΥΣΙΑ

ΠΑΤΡΑ 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Δ.Α.).....	9
Άρθρο 11	9
Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας	9
1.1. Έννοια-Γενικά.....	13
1.2. Υπόχρεοι.....	13
1.2.1. Έκταση Εφαρμογής.....	14
1.2.2. Σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης	14
1.2.3. Σε κάθε περίπτωση παράδοσης.....	14
1.2.4. Αντίστροφο Δελτίο Αποστολής	15
1.2.5. Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία	16
1.2.6. Σε κάθε περίπτωση διακίνησης (πέραν από τις προαναφερόμενες)	17
1.3. Καταγραφή διαφόρων περιπτώσεων έκδοσης Δ.Α.-Λύσεις	18
1.3.1 Επεξεργασία,συναρμολόγηση.....	18
1.3.2. Αποστολή προς πώληση μέσω τρίτου	18
1.3.3. Παρακαταθήκη-Φύλαξη	18
1.3.4. Εκτύπωση Δ.Α. από αποθηκευτικούς χώρους τρίτων που συνδέονται ONLINE	19
1.3.5 Διακίνηση αγαθών για συμμετοχή σε έκθεση	20
1.3.6. Διακίνηση αγαθών από αποθήκη ή υποκατάστημα με Δ.Α. που εκδίδεται στην έδρα.....	20
1.3.7. Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων	21
1.3.8. Αποστολή αγαθών σε παραλήπτη τρίτο, κατ'εντολή του αντισυμβαλλόμενου (τριγωνικές συναλλαγές).....	23
1.3.9 Ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών	26
1.3.10 Διακίνηση αγαθών προς εξαγωγή και από εισαγωγή.....	29
1.3.11. Ενδοκοινοτική-τριγωνική διακίνηση με τελικό παραλήπτη,εντός Ελλάδας,μη αγοραστή των αγαθών.....	30
1.3.12. Αποστολή αγαθών σε υποκαταστήματα της ίδιας επιχείρησης με ενδιάμεση στάθμευση σε κεντρική αποθήκη για μεταφόρτωση	31
1.4. Χρόνος Έκδοσης Δ.Α.-Διάρκεια Ισχύος.....	33
1.4.1. Χρόνος έκδοσης.....	33
1.4.2. Συμπλήρωση-προετοιμασία έκδοσης Δ.Α. ή άλλων στοιχείων την προηγούμενη ημέρα.....	33
1.4.3. Διάρκεια.....	34
1.4.4. Διάρκεια-επικαιρότητα του δελτίου αποστολής	35
ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Δ.Α.	36
ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ ΕΚΔΟΣΗΣ Δ.Α.	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	41
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	41
Άρθρο 12	41
Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις	41
2.1. Γενικά.....	48
2.1. Υπόχρεοι-Περιπτώσεις Έκδοσης Τιμολογίου	49
2.2.Τιμολόγιο (πώλησης αγαθών)	50
2.2.1. Ανταλλαγή	51
2.2.2. Δάνειο σε είδος	51

2.2.3. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου	51
2.2.4. Παράγοντες που δεν επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης	53
2.2.5. Παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.....	53
2.2.6 Περιεχόμενο Τιμολογίου	55
2.3. Τιμολόγιο (παροχή υπηρεσιών).....	57
2.3.1. Χρόνος έκδοσης.....	58
2.3.2. Χορηγίες με αντάλλαγμα.....	61
2.3.3. Οικονομικές ενισχύσεις-χορηγίες σε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα –πρόσωπα που οργανώνουν ιατρικά συνέδρια	61
2.3.4. Εκχώρηση-Πώληση «Σήματος».....	62
2.3.5. Αγορά εμπορικού σήματος-Απόσβεση	62
2.3.6. Παραχώρηση δικαιώματος χρήσης σήματος έναντι ποσοστού επί των πωλήσεων	62
2.3.7. Διενέργεια διαφημιστικής δαπάνης επιχειρήσεων από κοινού.....	64
2.3.8. Επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών	64
2.4. Τιμολόγιο (εκτέλεσης τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων).....	65
2.4.1. Θεώρηση ή μη του τιμολογίου.....	66
2.4.2. Χρόνος έκδοσης.....	67
2.4.3. Περιγραφή έργου.....	69
2.4.4. Εισφορά δημοσίου έργου από τον ανάδοχο σε εταιρία ή κοινοπραξία.....	69
2.5. Τιμολόγιο (επιδοτήσεων,αποζημιώσεων,ανόργανων εσόδων κ.λ.π.).....	70
2.5.1. Χρόνος έκδοσης.....	71
2.5.2. Ενοίκια ακινήτων	71
2.5.3. Είσπραξη αποζημιώσεων από ασφαλιστική επιχείρηση	71
2.6. Πιστωτικό Τιμολόγιο	72
2.6.1. Πεδίο Εφαρμογής.....	72
2.6.2. Περιεχόμενο	74
2.6.3. Χρόνος έκδοσης.....	75
2.6.4. Έκδοση Π.Τ. για ακύρωση Τιμολογίων-Δ.Α. λόγω μη παράδοσης των αγαθών	76
2.6.5. Έκδοση Πιστωτικού Τιμολογίου για λογιστική τακτοποίηση σε περίπτωση κλοπής εμπορευμάτων μαζί με το τιμολόγιο-Δ.Α.	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	79
ΑΡΘΡΑ 13-16.....	79
3.1. Άρθρο 13	79
Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών- Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών	79
3.1.1. Ποια στοιχεία προβλέπονται από το άρθρο 13, προς έκδοση.....	82
3.1.2. Απόδειξη Λιανικής Πώλησης	82
3.1.2.1. Χρόνος Έκδοσης.....	83
3.1.2.2. Μεταγενέστερος χρόνος έκδοσης της ΑΛΠ όταν εκδίδεται κατά την παράδοση Δελτίο Αποστολής.....	84
3.1.2.3. Δελτία Λιανικής Πώλησης.....	84
3.1.3. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών.....	86
3.1.3.1. Χρόνος Έκδοσης.....	86
3.1.4. Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές	87
3.2. Άρθρο 14	88
Αποδείξεις αυτοπαράδοσης.....	88
3.2.1. Γενική αναφορά	88
3.3. Άρθρο 15 Αποδείξεις δαπανών.....	89
3.3.1. Κατηγορίες δαπανών για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη δαπάνης.....	90
3.3.2. Υπόχρεοι έκδοσης απόδειξης δαπανών.....	91
3.3.3. Περιεχόμενο	92

3.4. Άρθρο 16 Έγγραφα μεταφοράς	92
3.4.1. Ποιά φορολογικά στοιχεία και βιβλία προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16	97
3.4.2. Η έννοια του μεταφορέα.....	98
3.4.3. Περιεχόμενο φορτωτικής.....	98
3.4.4. Χρόνος έκδοσης φορτωτικής.....	99
3.4.5. Έκδοση απόδειξης μεταφοράς (κομίστρου)	100
3.4.6. Έννοια Μεταφορικού Γραφείου	100
3.4.7. Φορτωτική μεταφορικού γραφείου	101
3.4.8. Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς	101
3.4.9. Συγκεντρωτική φορτωτική	102
3.4.10. Αστικές μεταφορές - Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς.....	102
3.4.11. Διεθνείς φορτωτικές	103
3.4.12. Κοινοτικές μεταφορικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν μεταφορές στην Ελλάδα (θαλάσσιες ή χερσαίες).....	103
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	105
ΠΡΟΣΤΙΜΑ-ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ	105
Άρθρο 5	105
Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – Αντικειμενικό σύστημα.....	105
Άρθρο 9.....	115
Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς.....	115
Άρθρο 24	117
Γενικές και μεταβατικές διατάξεις.....	117
4.1. Παράμετροι του αντικειμενικού συστήματος.....	119
4.1.1. Βάσεις υπολογισμού.....	119
4.1.2 Συντελεστές Βαρύτητας (Σ.Β.)	120
4.1.3. Οροφές αυτοτελών παραβάσεων	120
4.2. Γενικές Παραβάσεις.....	121
4.3. Αυτοτελείς παραβάσεις	121
4.4. Διαπίστωση σε διαφορετικό χρόνο πράξεων ή παραλείψεων στην ίδια χρήση	122
4.5. Μη επιβολή προστίμου για ορισμένες παραβάσεις-Προϋποθέσεις.....	122
4.6. Πρόστιμο σε βάρος τρίτων που συμπράττουν στη διάπραξη παραβάσεων του ΚΒΣ	123
4.7. Πρόστιμο για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία.....	123
4.8. Επιβολή προστίμου για μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων	123
4.9. Ανακρίβεια στοιχείων	124
4.10. Υποτροπή.....	124
4.11. Κριτήρια καθορισμού ύψους των προστίμων.....	124
4.12. Επιβολή προστίμων και συμβιβασμός στον Κ.Β.Σ.....	125
4.12.1. Πρόσωπα στα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο	125
4.12.2. Διαδικασία επιβολής προστίμου	126
4.12.3. Αρμόδιος για την επιβολή προστίμου	126
4.12.4. Διοικητική επίλυση της διαφοράς.....	127
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	129
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ (Ν. 2523/1997)	129
Άρθρο35 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις.....	129
5.1. Ποινικές κυρώσεις	129
5.1.1. Αδίκηματα Φοροδιαφυγής.....	129
5.1.2. Αυτουργοί και συνεργοί	132
5.1.3. Προσφυγή-Ποινική δίωξη-Παραγραφή.....	134
5.2. Διοικητικές κυρώσεις.....	136

5.2.1. Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων	136
5.2.2. Διαπίστωση μεταφοράς χωρίς συνοδευτικά στοιχεία	138
5.2.3. Διαπίστωση ανακρίβειας σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης	139
5.2.4. Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών	139
5.2.5. Λοιπές διοικητικές κυρώσεις	140
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	143

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο **Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων** (ΚΒΣ-Code for Books and Records) είναι νομοθέτημα που ρυθμίζει τις οικονομικές σχέσεις των επαγγελματιών, ορίζεται δε με το Π.Δ. 186/1992, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α 192. Είναι επινόημα ελληνικό, καθώς στις άλλες χώρες τα θέματα που πραγματεύεται ο κώδικας αυτός ρυθμίζονται μηχανογραφικά και αυτόματα. Στην Ελλάδα δεν υπάρχουν ολοκληρωμένα μηχανογραφικά συστήματα και γι' αυτό ο Κώδικας αυτός ακολουθείται για τη σωστή τήρηση των βιβλίων ώστε να υπάρχει συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία, καθώς επίσης και σωστή έκδοση των στοιχείων (τιμολογίων, αποδείξεων κλπ.). Το τελευταίο διάστημα γίνονται προσπάθειες από το Υπουργείο Οικονομικών για τη δημιουργία Ηλεκτρονικού Κώδικα προς αντικατάσταση του παρόντος, καθώς και ηλεκτρονική επίλυση των οικονομικών διαφορών με την Εφορία, με παράλληλη δυνατότητα πληρωμής με πιστωτική κάρτα. Στο πλαίσιο απλοποίησης του φορολογικού συστήματος εξετάζεται να απλοποιηθεί περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με προοπτική την πλήρη κατάργηση του Κώδικα ως αυτοτελούς νομοθεσίας.

Στην παρούσα εργασία θα παρουσιάσουμε και θα αναλύσουμε νόμους και άρθρα του ΚΒΣ που έχουν σαν αντικείμενό τους τη διακίνηση αγαθών στη χώρα μας, καθώς και την επιβολή προστίμων και κυρώσεων σε περιπτώσεις παραβάσεων.

Στο Κεφάλαιο 1 παρουσιάζουμε τις περιπτώσεις που εκδίδεται **Δελτίο Αποστολής** και αναλύουμε τις διάφορες μορφές του. Επίσης κάνουμε μια σύντομη αναφορά και στην ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών.

Στο Κεφάλαιο 2 συνεχίζουμε με το **Τιμολόγιο** και τις περιπτώσεις που εκδίδεται, παρουσιάζοντας μια μεγάλη σειρά παραδειγμάτων.

Στο Κεφάλαιο 3 αναφερόμαστε σε άλλα παραστατικά, όπως η **Απόδειξη Λιανικής Πώλησης**, η **Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών**, η **Απόδειξη Αυτοπαράδοσης**, η **Απόδειξη Δαπανών**, καθώς και τα **Έγγραφα Μεταφοράς**.

Στο Κεφάλαιο 4 αναφερόμαστε στις **Παραβάσεις** του ΚΒΣ και τα **Πρόστιμα** που επιβάλλονται, ενώ ολοκληρώνουμε την εργασία μας με την παρουσίαση των **Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων**.

Στόχος μας είναι να μπορέσουμε να ενημερώσουμε όσο το δυνατόν πληρέστερα αλλά και με σαφή τρόπο τον αναγνώστη για Νόμους που καθορίζουν τη συμπεριφορά όλων στις καθημερινές μας οικονομικές δραστηριότητες. Ευελπιστούμε η εργασία αυτή να αποτελέσει ένα πολύτιμο και χρήσιμο εργαλείο για τον Έλληνα επαγγελματία αλλά και για οποιονδήποτε πολίτη της χώρας μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Δ.Α.)

Άρθρο 11

Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

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

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

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή η μη έκδοση δελτίου αποστολής ή η έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών. (Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής για τις διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον επιτηδευματία μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης. - (Προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ. 1 του ν. 3522/2006.)

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

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

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

(Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. - αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3522/2006.)

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

3. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητά 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 παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών, καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής. - αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 3 του ν. 3522/2006.)

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

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

- α) για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ιδίων ή τρίτων, προς την 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. - (καταργήθηκε με το άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 3522/06.για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/2007)

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

- α) Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι»,
- β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό. Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.
- γ) Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δε συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.
- δ) Η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ επιτρέπεται τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από

την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά,

ε) Ο σκοπός της διακίνησης,

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

ζ) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται. αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 3522/2006.

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

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

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

Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών. (Προστέθηκαν με το άρθρο 29 παρ. 5 του ν. 3522/2006.)

6. Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται:

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

β) Ο χώρος προέλευσης και ο χώρος προορισμού των αγαθών. - (καταργήθηκε με το άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 3522/06. για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/2007)

1.1. Έννοια-Γενικά

Το δελτίο αποστολής, ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών, έχει κορυφαία σημασία, όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο (προληπτικό και τακτικό). Είναι γεγονός, ότι ο έλεγχος της διακίνησης, που επιτυγχάνεται με τον έλεγχο της νόμιμης και ορθής έκδοσης του Δ.Α., είναι το βασικό εργαλείο περιστολής της φοροδιαφυγής στον τομέα παραγωγής και εμπορίας αγαθών. Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης έχει προβλέψει αυστηρές κυρώσεις για πράξεις ή παραλείψεις (παραβάσεις), που αφορούν το Δ.Α., τόσο διοικητικές (πρόστιμα) όσο και ποινικές, με επιπτώσεις (συντρεχουσών των προϋποθέσεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.), στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Το Δ.Α. και ειδικότερα το πρώτο αντίτυπο καλύπτει υποχρεωτικά διακινήσεις αγαθών εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης και αποτελεί το «διαβατήριο» σε κάθε περίπτωση εξόδου αγαθών από την επιχείρηση ή όποια άλλη εγκατάσταση, εφόσον ο αποστέλλων ή ο διακινών δεν είναι ιδιώτης.

Στις περισσότερες περιπτώσεις το Δ.Α. συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με παραστατικό αξίας (τιμολόγιο, εκκαθάριση κ.λπ.) και είναι σε κάθε περίπτωση θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

1.2. Υπόχρεοι

Υπόχρεοι για έκδοση Δ.Α. είναι:

- I. Οι επιτηδευματίες (για όλες τις διακινήσεις).
- II. Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τα λοιπά πρόσωπα του άρθρου 2 § 3 του Κ.Β.Σ (μόνο όταν στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πουληθούν τα αγαθά τους).
- III. Οι αγρότες όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πουληθούν τα αγαθά τους. Επίσης έχουν υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. όταν διακινούν τα προϊόντα τους για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση.

1.2.1. Έκταση Εφαρμογής

Οι επιτηδευματίες ουσιαστικά υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση διακίνησης να εκδίδουν Δ.Α. (εκτός από τις εξαιρέσεις που διοικητικά, κατά καιρούς έχουν καθιερωθεί). – βλ. σχετικό πίνακα. Από τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 καταγράφονται ορισμένες περιπτώσεις ονομαστικά, κυρίως για να δοθεί έμφαση στις περιπτώσεις αυτές.

1.2.2. Σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης

Αυτό σημαίνει πρακτικά ότι κάθε δελτίο που εκδίδεται και στην ένδειξη ως σκοπός αναγράφεται «για πώληση», αντικρίζεται με τιμολόγιο ή και αντίστροφα, κάθε τιμολόγιο (για πώληση) αντικρίζεται με συγκεκριμένο ή συγκεκριμένα Δ.Α..

Έτσι, σε καμιά περίπτωση χονδρικής πώλησης αγαθών δεν μπορεί με βάση τον Κ.Β.Σ. να εκδοθεί μόνο τιμολόγιο, άρα εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές ή Δ.Α. και στη συνέχεια τιμολόγιο ή μόνο τιμολόγιο - Δ.Α. (Τ.-Δ.Α.).

1.2.3. Σε κάθε περίπτωση παράδοσης

Ο όρος «παράδοση», που εννοιολογικά είναι ευρύτερη της πώλησης έννοια, χρησιμοποιείται στην προκειμένη περίπτωση αδόκιμα, χωρίς να εκφράζει την αληθινή βούληση του νομοθέτη, που αποσκοπούσε να περιλάβει στην υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. όχι όλες τις περιπτώσεις παράδοσης, αλλά ορισμένες πράξεις, όπως την παράδοση επισκευασθέντος πράγματος (π.χ. μηχανήματος) στον ιδιοκτήτη αυτού κ.λ.π.

Η θέση αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι από τη διοίκηση και την πρακτική έχει γίνει δεκτό ότι δεν απαιτείται η έκδοση Δ.Α. για τις εξής «παραδόσεις»:

- **Λιανική πώληση αγαθών** και παράδοση αυτών στο κατάστημα. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον η διακίνηση γίνεται από τον ιδιώτη- αγοραστή,

δεν εκδίδεται Δ.Α., αλλά αρκεί η παράδοση της σχετικής Α.Λ.Π. (εγκ. 3/1992-παρ. 11.1.γ).

- **Αυτοπαράδοση αγαθών.** Στην δωρεάν παράδοση αγαθών σε ιδιώτη, εφόσον τα αγαθά διακινούνται απ' αυτόν (ιδιώτη).

Σημειώνεται ότι και στις δύο προαναφερόμενες περιπτώσεις εκδίδεται Δ.Α. εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται στον ιδιώτη με ευθύνη του πωλητή, είτε με δικό του μεταφορικό μέσο, είτε με δημόσιας χρήσης μέσο.

1.2.4. Αντίστροφο Δελτίο Αποστολής

Ο Κ.Β.Σ. καθιερώνει υποχρέωση και δικαίωμα ταυτόχρονα του επιτηδευματία να καλύπτει με δικό του Δ.Α. διακινήσεις αγαθών στις παρακάτω περιπτώσεις:

- **Παραλαβή αγαθών** (π.χ. επιστρεφόμενων) από πρόσωπο που, μολοντί έχει υποχρέωση να εκδώσει Δ.Α., αρνείται για οποιοδήποτε λόγο την έκδοση (συνήθως επειδή νομίζει ότι ο Κ.Β.Σ. δεν ισχύει γι' αυτόν).

Π.χ. ο επιτηδευματίας «Χ» έμπορος ζαχαρωδών, παραλαμβάνει από τον πελάτη «Ψ» επιστρεφόμενα είδη λόγω λήξης της ημερομηνίας χρήσης του. Ο «Ψ» ως επιτηδευματίας υποχρεούται να εκδώσει Δ.Α., εν τούτοις επικαλούμενος ότι δεν έχει ποτέ θεωρήσει Δ.Α. δεν εκδίδει. Στην περίπτωση αυτή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11§ 1 β του Κ.Β.Σ. θα εκδώσει ο «Χ» δικό του Δ.Α. (αντίστροφο Δ.Α.).

Σημειώνεται ότι με την έκδοση «αντίστροφου» Δ.Α., καλύπτεται ο παραλαμβάνων κατά την διακίνηση, ενώ ο παραδίδων υπόχρεος είναι και παραμένει παραβάτης για μη έκδοση Δ.Α. (με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 5 § 5 (περ. ε), του ν. 2523/97, που δεν καταλογίζονται παραβάσεις.

- **Παραλαβή αγαθών** (π.χ. επιστρεφόμενων) από μη υπόχρεο (π.χ. ιδιώτη, νοσοκομείο Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.).

Στο «αντίστροφο» Δ.Α. ο εκδότης στη θέση του παραλήπτη αναγράφει τα ατομικά του στοιχεία ή τη φράση «ο ίδιος», στο δε περιεχόμενο του Δ.Α. αναγράφει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση αυτού που παρέδωσε τα αγαθά.

- **Παραλαβή ασυνόδευτων αγαθών στην εγκατάσταση του επιτηδευματία.** Στην περίπτωση που παραλαμβάνονται αγαθά στην «πόρτα»

της επιχείρησης και τα αγαθά διακινήθηκαν από τρίτο (αποστολέα) χωρίς Δ.Α., *δεν υποχρεούται ο παραλήπτης να εκδώσει αντίστροφο Δ.Α.*, ούτε φέρει ευθύνη για την τυχόν παράλειψη του τρίτου.

Κατά την παραλαβή όμως υποχρεούται, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 10 (παρ. 1), να εκδώσει θεωρημένο δελτίο παραλαβής ή να καταχωρήσει τα παραληφθέντα σε θεωρημένο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής.

Ομοίως δελτίο ποσοτικής παραλαβής (θεωρημένο) θα εκδώσει ο παραλήπτης των αγαθών και στην περίπτωση παραλαβής αγαθών που δεν αναγράφονται στο Δ.Α. του τρίτου (δεν αναγράφονται όλα τα είδη ή αναγράφονται μικρότερες ποσότητες ή συνδυαστικά συμβαίνουν και τα δύο).

1.2.5. Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία

Στις περιπτώσεις διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία (π.χ. από το υποκατάστημα στην έδρα, από την αποθήκη σε αποθήκη κ.ο.κ.) εκδίδεται Δ.Α.

Στις περιπτώσεις αυτές παρέχεται δικαίωμα στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. να επιτρέπει με απόφασή του:

- Να μην εκδίδονται Δ.Α.
- Να εκδίδονται Δ.Α. κατά διάφορο τρόπο.

Προϋπόθεση έκδοσης τέτοιας απόφασης είναι να μη καθίσταται δυσχερής ο έλεγχος των διακινούμενων αγαθών. Συνήθης περίπτωση, όπου είναι δυνατόν να δοθεί τέτοια έγκριση, είναι αυτή κατά την οποία η απόσταση μεταξύ των εγκαταστάσεων είναι μικρή.

Σημειώνεται όμως ότι η απόσταση δεν μπορεί να αποτελεί το μοναδικό κριτήριο και ανάλογα να εγκρίνεται ή όχι το σχετικό αίτημα. Είναι δυνατόν π.χ. το κεντρικό και το υποκατάστημα επιχείρησης να απέχουν ελάχιστα π.χ. 300 μέτρα, αλλά στο μεταξύ διάστημα να παρεμβάλλονται αρκετές ομοειδείς επιχειρήσεις από τις οποίες και προς τις οποίες να μπορεί να αγοράσει ή να πουλήσει ο ενδιαφερόμενος. Στην

περίπτωση αυτή πρέπει να σταθμισθεί πολύ ο κίνδυνος διενέργειας συναλλαγών χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Αντίθετα σε άλλη περίπτωση είναι δυνατόν π.χ. το εργοστάσιο επιχείρησης με έναν αποθηκευτικό χώρο της ίδιας επιχείρησης να απέχουν σημαντικά π.χ. 3.000 μέτρα, αλλά στον ενδιάμεσο χώρο και σε μεγάλη ακτίνα να μην υπάρχουν επιχειρήσεις με τις οποίες μπορεί να συναλλαγεί η ενδιαφερόμενη επιχείρηση. Στην προκειμένη περίπτωση ο παράγων απόσταση δεν μπορεί να θεωρηθεί αποτρεπτικός λόγος έγκρισης του αιτήματος απαλλαγής της επιχείρησης από την έκδοση Δ.Α..

Είναι φυσικά γεγονός ότι σε κάθε περίπτωση, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.. Όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης, το δικαίωμα του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. για απαλλαγή από έκδοση Δ.Α. δεν αναιρείται εκ του λόγου αυτού. Συνεπώς είναι δυνατόν και στην περίπτωση αυτή να υπάρξει απαλλαγή, με την προϋπόθεση βέβαια ότι το βιβλίο αποθήκης θα ενημερώνεται κανονικά με βάση σχετικά λογιστικά σημειώματα.

1.2.6. Σε κάθε περίπτωση διακίνησης (πέραν από τις προαναφερόμενες)

Με τη φράση της παραγρ. 1α του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. ότι δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία «σε κάθε περίπτωση.....διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό.....» προσδιορίζεται η γενικότητα της υποχρέωσης έκδοσης Δ.Α. για κάθε διακίνηση από επιτηδευματία σε τρίτο (επιτηδευματία, πρόσωπο του άρθρου 2 § 3, ιδιώτη κ.λ.π.).

Η φράση αυτή και μόνο θα αρκούσε για να προσδιορισθεί η έκταση της σχετικής υποχρέωσης, χωρίς να γίνει καθόλου αναφορά στις άλλες περιπτώσεις (χονδρική πώληση, παράδοση κ.λ.π.).

« Διακίνηση αγαθών» - Εμπορεύματα και πάγια – Είναι σαφές ότι ο Κ.Β.Σ. αναφέρεται σε αγαθά χωρίς καμιά διάκριση σε εμπορεύσιμα, πάγια κ.λ.π., όσον αφορά την υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. Σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο νομοθέτης όπου θέλησε τέτοια διάκριση την έκανε (άρθρα 5 και 6 – τρόπος εγγραφής στα βιβλία -, άρθρα 27 και 28 – απογραφή, αποτίμηση-) προκύπτει αβίαστα ότι το Δ.Α.

πρέπει να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση διακίνησης αγαθών ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για εμπορεύσιμα ή πάγια κ.λ.π.

Σημειώνεται ότι για συγκεκριμένες περιπτώσεις η διοίκηση έχει εξαιρέσει διακινήσεις από την υποχρέωση έκδοσης Δ.Α.

1.3. Καταγραφή διαφόρων περιπτώσεων έκδοσης Δ.Α.-Λύσεις

1.3.1 Επεξεργασία, συναρμολόγηση

Για την αποστολή αγαθών σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, διασκευή, επισκευή κ.λ.π. εκδίδεται Δ.Α. Το Δ.Α. αυτό ουσιαστικά συνδέεται και «κλείνει» με τη λήψη της εκκαθάρισης ή του σχετικού τιμολογίου.

1.3.2. Αποστολή προς πώληση μέσω τρίτου

Σε κάθε περίπτωση αποστολής αγαθών σε τρίτο προκειμένου αυτά (αγαθά) να πωληθούν για λογαριασμό του αποστολέα- κυρίου των αγαθών (αντιπροσωπευόμενος – παραγγελέας – εντολέας) εκδίδεται Δ.Α.

Επισημαίνεται ότι στο Δ.Α. που εκδίδεται γι' αυτήν την περίπτωση πρέπει ως σκοπός να αναγράφεται η φράση « πώληση για λογαριασμό μου» και όχι « παρακαταθήκη», όπως συμβαίνει μεν στην πράξη, αλλά που θεωρητικά δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και στην ουσία της σχέσης.

1.3.3. Παρακαταθήκη-Φύλαξη

Η έννοια της παρακαταθήκης δεν ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Η έννομη αυτή σχέση απορρέει από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.). Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 822 του Α.Κ. προβλέπεται η συμβατική (ενοχική) μεταξύ των μερών σχέση της παρακαταθήκης, με την οποία ο θεματοφύλακας παραλαμβάνει από άλλον κινητό πράγμα για φύλαξη με την υποχρέωση να το αποδώσει, όταν ζητηθεί. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να εκδίδεται για την αποστολή, Δ.Α. με αναφορά στο συγκεκριμένο σκοπό.

Επισημαίνεται ότι ο αναγραφόμενος στα Δ.Α. σκοπός διακίνησης («παρακαταθήκη» ή «φύλαξη») είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., καθόσον είναι δυνατόν να υποκρύπτεται άλλη έννομη σχέση (π.χ. πώληση αγαθών).

1.3.4. Εκτύπωση Δ.Α. από αποθηκευτικούς χώρους τρίτων που συνδέονται ONLINE

Η εκτύπωση Δελτίων Αποστολής από αποθηκευτικούς χώρους τρίτων που συνδέονται ON LINE με το κεντρικό, στην περίπτωση που ο αποθέτης των αγαθών είναι συγχρόνως και ο διακινητής αυτών (παραλαβή αγαθών στην «πύρτα» του αποθηκευτή) είναι δυνατή με τις εξής προϋποθέσεις:

α) Η εντολή της εκτύπωσης να δίδεται αποκλειστικά από το κεντρικό με ON LINE σύνδεση και στο εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού να γίνεται περιγραφή του τρόπου εκτύπωσης των δελτίων αποστολής. Σημειώνεται ότι ο φορολογικός μηχανισμός σήμανσης των στοιχείων (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) πρέπει να είναι εγκατεστημένος στην εγκατάσταση του υπόχρεου προς έκδοση Δ.Α..

β) Τα δελτία αποστολής να εκτυπώνονται από ιδιαίτερη σειρά και τα στελέχη τους να περιέρχονται στην εγκατάσταση του αποθέτη που αφορούν μέχρι το χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων ή έκδοσης των στοιχείων αξίας, που καλύπτουν τα εν λόγω Δ.Α..

γ) Να γίνει σχετική γνωστοποίηση για τον τρόπο έκδοσης των δελτίων αποστολής στον αρμόδιο προϊστάμενο της έδρας της επιχείρησης του αποθέτη.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω αυτονόητο είναι ότι η διακίνηση των αγαθών γίνεται με ευθύνη του αποθέτη- εκδότη του συνοδευτικού στοιχείου.Επισημαίνεται, ότι ο αποθηκευτής των αγαθών έχει ίδια υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής με το οποίο ενημερώνεται και το τηρούμενο βιβλίο αποθήκευσης για την εξαγωγή. Στο Δ.Α. αυτό, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται για τη διακίνηση, σκόπιμο είναι να αναγράφεται από τον αποθηκευτή και η φράση «παράδοση στις εγκαταστάσεις μας» (έγγρ. 1061423/551/7.9.00).

1.3.5 Διακίνηση αγαθών για συμμετοχή σε έκθεση

Για την αποστολή σε εκθεσιακό χώρο πρέπει να εκδίδονται Δ.Α. Για την επιστροφή των εκθεμάτων στην έδρα έχει γίνει δεκτό ότι μπορεί να εκδίδεται, για διευκόλυνση των συναλλαγών, δελτίο αποστολής της έδρας, στο οποίο, εκτός των άλλων, στην αιτιολογία, θα αναγράφεται η δ/ση και τα λοιπά στοιχεία του εκθεσιακού χώρου από τον οποίο επιστρέφονται τα αγαθά (έγγρ. 1085900/430/18.9.1989).

Για την επιστροφή των εκθεμάτων, ιδίως δε στις περιπτώσεις που είναι γνωστός (προκαθορισμένος) ο χρόνος διάρκειας της έκθεσης είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθεί το ίδιο (αρχικό) δελτίο αποστολής, εφόσον επ' αυτού αναγράφεται εξ υπαρχής η ένδειξη «για δειγματισμό απόέωςκαι επιστροφή στις εγκαταστάσεις μας» και σημειώνεται κατά το χρόνο επιστροφής η ημερομηνία και η ώρα, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι τα είδη και οι ποσότητες των δειγμάτων είναι τα ίδια κατά την αποστολή και την επιστροφή (δεν διενεργούνται παραδόσεις κατά τη διάρκεια της έκθεσης).

1.3.6. Διακίνηση αγαθών από αποθήκη ή υποκατάστημα με Δ.Α. που εκδίδεται στην έδρα

Στις περιπτώσεις αυτές μπορεί να εκδίδεται Δ.Α. από την έδρα, στο οποίο θα σημειώνεται ότι η αποστολή γίνεται από το συγκεκριμένο αποθηκευτικό χώρο ή υποκατάστημα με την προϋπόθεση ότι το πρωτότυπο του στοιχείου θα συνοδεύει

τα αγαθά, κατά την έξοδό τους από την αποθήκη κ.λ.π. οπότε θα αναγράφεται σ' αυτό και η ώρα έναρξης, αποστολής ή παράδοσης (έγγρ. 1010580/104/15.3.1990).

Σημειώνεται ότι τα προαναφερόμενα, καθ' όσον αφορά τα υποκαταστήματα, ισχύουν μόνον, εφόσον σ' αυτά δεν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα (έγγρ. 1016558/149/27.3.95).

Ειδικά για τις διακινήσεις από αποθήκη διευκρινίζεται ότι μπορεί να εκδοθεί Δ.Α. και από την αποθήκη (ιδιαίτερη σειρά) για παραδόσεις ή αποστολές που γίνονται από εκεί (αποθήκη) σε εκτέλεση συναφθαισών συμβάσεων στην έδρα, χωρίς βέβαια για τις απλές αυτές παραδόσεις ή αποστολές να χαρακτηρίζεται ο αποθηκευτικός χώρος ως υποκατάστημα (σχετικού περιεχομένου το έγγρ. 1008263/140/4.2.1992).

Η έκδοση φορολογικών στοιχείων στον αποθηκευτικό χώρο από τερματικό που συνδέεται ON- LINE με την έδρα ή άλλη εγκατάσταση απ' όπου γίνεται η πληκτρολόγηση (εισαγωγή στοιχείων), δεν προσδίδει στο συγκεκριμένο αποθηκευτικό χώρο την έννοια του υποκαταστήματος, εφόσον βέβαια από την αποθήκη γίνονται μόνο απλές παραδόσεις και παραλαβές αγαθών (έγγρ. 1135892/1037/12.11.93).

1.3.7. Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων

Με τη σύμβαση του χρησιδανείου ο ένας των συμβαλλομένων (χρήστης) παραχωρεί σε τρίτο την χρήση πράγματος χωρίς αντάλλαγμα, με υποχρέωση του τελευταίου να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης (άρθρο 810 Α.Κ.). Τέτοιες περιπτώσεις συναντούμε στις επιχειρήσεις εμπορίας πετρελαιοειδών (αντλίες καυσίμων), παραγωγής παγωτών, γάλακτος κ.λ.π., αναψυκτικών (ψυγεία) κ.λ.π. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τη γνωμ.269/95, που έγινε αποδεκτή από το ΥΠ. ΟΙΚ. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. 1079923/ΠΟΛ 1184/0014/6-7-95, αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών κατασκευής και τοποθέτησης διαφημιστικών τεντών από εταιρείες παραγωγής παγωτών, γλυκών κ.λ.π. στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα,

κυλικεία κ.λ.π.), καθώς και της παραχώρησης, κατά χρήση, επενδυτικών αγαθών επιχειρήσεων (δεξαμενών, ψυγείων κ.λ.π.), χωρίς αμοιβή, προκειμένου να αποθηκεύονται σ' αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες τους, δεδομένου ότι, εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης.

Η σύμβαση παραχώρησης, κατά χρήση, επενδυτικών αγαθών, χωρίς ιδιαίτερο αντάλλαγμα, αλλά με την ανάληψη από αυτούς της υποχρέωσης να χρησιμοποιούν τα αγαθά αυτά για συντήρηση, διάθεση κ.λ.π. των αγοραζομένων από τους χρήστες, προϊόντων τους, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α. και επομένως η σύμβαση αυτή δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου.

Για τη διακίνηση αυτών των πραγμάτων (χρησιδανειζομένων) εκδίδονται Δ.Α. Επίσης για τα εκμισθούμενα κινητά πράγματα (μηχανήματα, έπιπλα, σκεύη, είδη γάμου, βάπτισης κ.λ.π.) εκδίδονται ομοίως Δ.Α.

Ειδικά για τις περιπτώσεις εκμίσθωσης:

- **Επίπλων και σκευών για εορταστικές εκδηλώσεις**
- **Νυφικών και αξεσουάρ γάμου – βάπτισης**
- **Διακίνηση συστημάτων ήχου και εικόνας**

Παρασχέθηκε η ευχέρεια για την επιστροφή τους στην επιχείρηση (εκμισθώτρια), λόγω δυσχερειών και επειδή οι πελάτες συχνά είναι ιδιώτες, να συνοδεύονται με το ίδιο δελτίο αποστολής που παραδόθηκαν (αρχικό), με την προϋπόθεση ότι θα αναγράφεται σ' αυτό ο σκοπός διακίνησης καθώς και η φράση «επιστροφή στις εγκαταστάσεις μας », όταν παραλαμβάνονται προς επιστροφή. Πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου πρέπει επίσης να σημειώνεται η ημερομηνία και η ώρα επιστροφής.

Τα χρησιμοποιούμενα για τις περιπτώσεις αυτές Δ.Α., πρέπει να έχουν ένα *επιπλέον αντίτυπο* με προορισμό «για τον πελάτη» στον οποίο και θα παραμείνει, γιατί το πρώτο αντίτυπο θα συνοδεύει τα αγαθά και κατά την επιστροφή τους.

Τα πρωτότυπα Δ.Α. θα αρχειοθετούν και θα διαφυλαχθούν από τον εκδότη και τελικό παραλήπτη (σχετ. τα έγγρ. 1108021/795/29.9.1993 και 1142029/1115/30.12.1993, 1093348/684/19.9.1996).

1.3.8. Αποστολή αγαθών σε παραλήπτη τρίτο, κατ'εντολή του αντισυμβαλλόμενου (τριγωνικές συναλλαγές)

Η διοίκηση με την εγκύκλιο της Σ. 384/17/ΠΟΛ. 31/30.1.1987, αντιμετώπισε κατά το ρεαλιστικό τρόπο τις περιπτώσεις *τριγωνικών συναλλαγών*, δηλαδή τις περιπτώσεις αποστολής αγαθών από τον πωλητή απευθείας σε τρίτο με εντολή του αγοραστή (αποστολή αγαθών από τον προμηθευτή σε πελάτη του πελάτη του).

Με βάση την προαναφερόμενη εγκύκλιο θα εκδοθούν φορολογικά στοιχεία ως εξής, για τη διακίνηση και τιμολόγηση αγαθών από τον προμηθευτή κατ' εντολή του πελάτη του στον παραλήπτη- πελάτη:

Δελτίο αποστολής από τον προμηθευτή προς τον πραγματικό- φυσικό παραλήπτη των αγαθών.

Στο Δ.Α. αυτό και σε οποιοδήποτε πρόσφορο σημείο του θα γίνεται μνεία ότι η αποστολή διενεργείται κατ' εντολή και για λογαριασμό του αγοραστή και θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία αυτού. Το πρώτο αντίτυπο θα συνοδεύσει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον παραλήπτη αυτών. Στον αρχικό αγοραστή θα σταλεί για ενημέρωσή του, αλλά και για εξυπηρέτηση φορολογικών αναγκών, είτε ένα αντίτυπο του Δ.Α. που εκδόθηκε επί πλέον των προβλεπόμενων με ένδειξη προορισμού «Για τον εντολέα αγοραστή», είτε ένα φωτοαντίγραφο του Δ.Α. από το στέλεχος, όπως έγινε δεκτό με την εγκ. 3/92 (παραγρ. 11.9.4).

- ü Με βάση και χρονική αφετηρία την ημερομηνία του εκδοθέντος Δ.Α. θα γίνουν οι τιμολογήσεις ως εξής: Ο προμηθευτής θα εκδώσει τιμολόγιο προς τον πελάτη – αρχικό αγοραστή.
- ü Ο πελάτης– αρχικός αγοραστής- θα εκδώσει τιμολόγιο προς τον πελάτη- παραλήπτη των αγαθών.

- ü Ως σχετικό Δ.Α. και στα δύο πιο πάνω τιμολόγια θα αναφερθεί ο α/α του Δ.Α., με το οποίο διακινήθηκαν τα αγαθά, από τον προμηθευτή στον πελάτη (τελικό παραλήπτη) του αρχικού πελάτη- αγοραστή.

Αναλογικά η ίδια διαδικασία μπορεί να ακολουθηθεί και σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, εκτός από την κλασική περίπτωση της τριγωνικής σχέσης με δύο πωλήσεις, που προαναφέρθηκε. Έτσι η διοίκηση έχει δεχθεί ότι αναλόγως τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο Σ 384/17/ΠΟΛ. 31/30.1.1987 εφαρμόζονται και στις εξής περιπτώσεις:

- ü **Επεξεργασία.** Όταν δηλαδή τα αγαθά διακινούνται από τον επεξεργαστή (φασονίστα) σε τρίτο για περαιτέρω επεξεργασία, κατ' εντολή και για λογαριασμό του αρχικού αποστολέα (κυρίου των αγαθών)- Εγγρ. 1075519/924/22.11.1990.
- ü **Εκτελωνισμός.** Αφορά τις περιπτώσεις διακίνησης αγαθών από εκτελωνιστή σε τρίτο, κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη (εγγρ. 1035766/385/25.4.1991, 1014282/140/21.2.95).
- ü **Σε κάθε περίπτωση αποστολής αγαθών κατ' εντολή του πελάτη,** ουσιαστικά μπορεί να εφαρμοσθεί η αναλυθείσα ανωτέρω διαδικασία, αυτό προκύπτει από το έγγ.1035766/385/25.4.1991 προς την ΥΠΕΔΑ, αλλά και από την παραγρ. 11.9.4. της εγκ. 3/1992, όπου ρητά αναφέρεται ότι «η εγκύκλιος αυτή (Σ. 384/ΠΟΛ. 31/10.1.87) εφαρμόζεται και σε διακίνηση αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη, για οποιοδήποτε σκοπό και όχι μόνο λόγω πώλησης».

Ακόμη η προαναφερόμενη διαδικασία έχει γίνει δεκτό (έγγρ. 1150760/1251/27.12.1993) ότι *μπορεί να εφαρμοσθεί και μεταξύ τεσσάρων προσώπων*, όταν δηλαδή τα αγαθά στέλνονται σε τρίτο παραλήπτη, κατ' εντολή του πελάτη που ζητάει να παραδοθούν στον δικό του πελάτη («*τετραγωνική*» σχέση). Στην περίπτωση αυτή στο Δ.Α. θα αναγράφονται και τα στοιχεία των εντολών (δύο εντολές), στους οποίους θα αποστέλλεται αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο του Δ.Α. που κάλυψε τη διακίνηση.

Επί πλέον σημειώνουμε ότι η έκδοση συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής (Σ.Δ.Α.) από τρίτο, κατ' εντολή του κυρίου των αγαθών, ο οποίος τελικά τιμολογεί τους παραλήπτες πελάτες, δεν είναι νοητή, γιατί ο παραδίδων τα αγαθά τρίτος (π.χ.

«αποθηκευτής») συγκεκριμενοποιώντας τα παραδοτέα αγαθά, κατ' είδος και ποσότητα στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη, προφανώς δεν ενεργεί ως απλός αποστολέας, αλλά με άλλη υποκρυπτόμενη σχέση (π.χ. « αντιπρόσωπος»)- εγγρ. 1002291/18/5.2.97-.

Αναφέρονται δύο παραδείγματα ένα για πώληση και ένα για επεξεργασία προκειμένου να γίνουν πιο κατανοητά όσα πιο πάνω αναφέρουμε:

Παράδειγμα 1^ο (πώληση)

Ο έμπορος «Χ» από την Χαλκίδα αγοράζει υποδήματα από τον προμηθευτή του «Α» στην Αθήνα και δίνει εντολή αυτά να μεταφερθούν και να παραδοθούν απ' ευθείας στον πελάτη του «Β» στο Βόλο. Στην περίπτωση αυτή θα εκδοθούν φορολογικά στοιχεία ως εξής:

1. Δελτίο αποστολής από τον «Α» προς τον «Β» στο Βόλο. Στο Δ.Α. αυτό θα αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα πελάτη «Χ». Το πρωτότυπο αυτού του Δ.Α. θα συνοδεύσει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον παραλήπτη «Β». Αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο του πιο πάνω Δ.Α. θα σταλεί στον «Χ» για να λάβει γνώση και να εκδώσει βάσει αυτού τιμολόγιο.
2. Τιμολόγιο (πώλησης) από τον «Α» προς τον «Χ» το αργότερο σ' ένα μήνα από την αποστολή. Στο τιμολόγιο αυτό θα αναφερθεί και ο α/α του Δ.Α με το οποίο έγινε η διακίνηση των αγαθών.
3. Τιμολόγιο (πώλησης) από τον «Χ» προς τον «Β» το αργότερο σ' ένα μήνα από την αποστολή. Στο τιμολόγιο αυτό θα αναφερθεί ως σχετικό Δ.Α. ο α/α του Δ.Α. που εξέδωσε ο «Α» προς τον «Β» αντίτυπο του οποίου (ή φωτοαντίγραφο) έχει περιέλθει στον «Χ».

Παράδειγμα 2^ο (επεξεργασία)

Ο Γ. Γιαννιώτης στέλνει ύφασμα στον Σ. Υφαντή για ραφή υποκαμίσων. Μετά το ράψιμο ζητάει τα υποκάμισα να σταλούν στον Χ. Τρυπάκη για κουμπότρυπες.

Στην περίπτωση αυτή θα εκδοθούν φορολογικά στοιχεία ως εξής:

1. Δελτίο αποστολής του Γ. Γιαννιώτη προς τον φασιονίστα Σ. Υφαντή.

2. Δελτίο αποστολής του Σ. Υφαντή προς τον Χ. Τρυπάκη. Στο Δ.Α. αυτό Θα αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα πελάτη Γ. Γιαννιώτη. Το πρωτότυπο αυτού του Δ.Α. θα συνοδεύσει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον Χ. Τρυπάκη. Αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο του πιο πάνω Δ.Α. θα σταλεί στον Γ. Γιαννιώτη για ενημέρωση.

3. Εκκαθάριση ή τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών) για την ραφή των υποκαμίσων από τον Σ. Υφαντή προς τον Γ. Γιαννιώτη με αναφορά στο Δ.Α. που εκδόθηκε για την αποστολή των υποκαμίσων για περαιτέρω επεξεργασία.

4. Τέλος, ο Χ. Τρυπάκης, αφού ολοκληρώσει την εργασία (κουμπότρυπες), θα εκδώσει στον προβλεπόμενο χρόνο, εκκαθάριση ή τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών) προς τον Γ. Γιαννιώτη και φυσικά Δ.Α., όταν τα αποστείλει έτοιμα πλέον στον κύριο αυτών (Γ. Γιαννιώτη).

1.3.9 Ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών

Μετά την 1/1/1993 τα αγαθά διακινούνται μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς ελέγχους και διατυπώσεις στα σύνορα. Οι διακινήσεις αυτές διακρίνονται:

1. Από άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς εγκαταστημένο στην Ελλάδα επιτηδευματία- αγοραστή (απευθείας).

Η διακίνηση και στο εσωτερικό της χώρας γίνεται με τα συνοδευτικά έγγραφα του αποστολέα (φορολογικά ή εμπορικά) που χρησιμοποιούνται και στη χώρα του, και τα φορτωτικά έγγραφα, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά μεταφέρονται κατ' ευθείαν στις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία. (εγκ. 1128677/1076/ΠΟΛ. 1293/29.12.93).

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν απαιτείται η έκδοση θεωρημένου δελτίου ποσοτικής παραλαβής (άρθρο 10 § 1 Κ.Β.Σ.) από τον παραλαμβάνοντα επιτηδευματία.

2. Από άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς εγκαταστημένο στην Ελλάδα επιτηδευματία (τρίτο) κατ' εντολή του αρχικού «εισαγωγέα».

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, εφόσον η διακίνηση γίνεται χωρίς προσωρινή επαναπόθεση σε εγκαταστάσεις μεταφορικής ή διαμεταφορικής επιχείρησης, συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 της Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ. 1100/4.4.1995 (ΦΕΚ. Β 305) αποτελούν διαζευκτικά:

«α) Το δελτίο αποστολής του αρχικού εισαγωγέα προς τον τελικό παραλήπτη, το οποίο εκδίδεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. και καλύπτει τη διακίνηση από το σημείο εισόδου στη χώρα μας μέχρι το σημείο παράδοσης.

β) Το δελτίο αποστολής της μεταφορικής ή διαμεταφορικής επιχείρησης, το οποίο εκδίδεται, κατ' εντολή και για λογαριασμό του αρχικού «εισαγωγέα» σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιό μας Σ. 384/17/ΠΟΛ. 31/30.1.87.

γ) Το συνοδευτικό στοιχείο του αλλοδαπού προμηθευτή (π.χ. τιμολόγιο κ.λ.π.) εφόσον προκύπτει το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και τα στοιχεία του τελικού παραλήπτη- τρίτου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα και διεύθυνση).

Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο παραλήπτης- τρίτος, κατά την παραλαβή των αγαθών, εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 10 (παρ. 1) του Κ.Β.Σ., αντίτυπο του οποίου θα αποστέλλεται στον προμηθευτή (αρχικό «εισαγωγέα»).

Με βάση το δελτίο αποστολής των παραπάνω περιπτώσεων α' και β', καθώς και το εκδιδόμενο δελτίο ποσοτικής παραλαβής της περίπτωσης γ', εκδίδεται τιμολόγιο (όχι τιμολόγιο- δελτίο αποστολής), από τον αρχικό «εισαγωγέα», στον πελάτη του (παραλήπτη- τρίτο), σ' ένα μήνα από την έκδοση των ως άνω στοιχείων (δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής)».

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία ο παραλήπτης τρίτος είναι πρόσωπο της παρ.3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο) γίνεται δεκτό ότι μπορεί να μην εκδοθεί απ' αυτόν δελτίο ποσοτικής παραλαβής και να εκδοθεί οποιοδήποτε άλλο στοιχείο προβλέπεται από τον κανονισμό λειτουργίας του προσώπου αυτού, οπότε από τον πωλητή επιτηδεύματία («εισαγωγέα») εκδίδεται τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής στο οποίο θα γίνει σημείωση για τον τρόπο διακίνησης των αγαθών, με αναγραφή των δεδομένων του συνοδευτικού στοιχείου του αλλοδαπού προμηθευτή (αριθμός, ημερομηνία, επωνυμία) – εγκ. ΠΟΛ. 1306/95.

3. Αν τα αγαθά διακινούνται μέσω μεταφορικής ή διαμεταφορικής επιχείρησης, μετά από προσωρινή παραμονή στις εγκαταστάσεις τους.

Για τις διακινήσεις αυτές εκδίδεται, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 11, δελτίο αποστολής από την μεταφορική ή διαμεταφορική επιχείρηση, στο

χώρο της οποίας προσωρινά είχαν εναποτεθεί τα αγαθά και καταχωρηθεί στο ειδικό βιβλίο.

Καθόσον αφορά τον τρόπο έκδοσης του Δ.Α. στις προαναφερόμενες περιπτώσεις, με τις διατάξεις της παρ. 3 της Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ. 1100/4.4.95 (ΦΕΚ Β. 305), οι οποίες αποτελούν ουσιαστικά *επανάληψη υφισταμένων διοικητικών λύσεων*, ορίζεται:

A. Παράδοση απευθείας στον πελάτη («αρχικό εισαγωγέα»).

«α) Επί αποστολής στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη (εισαγωγέα) στα εκδιδόμενα δελτία αποστολής αντί της αναλυτικής περιγραφής του είδους και της ποσότητας των αγαθών, μπορεί να αναγράφεται το είδος κατά γενική κατηγορία και η ποσότητα της συσκευασίας καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία του συνοδευτικού στοιχείου του αλλοδαπού – αποστολέα, εφόσον τα παραστατικά αυτά ή αντίγραφα αυτών συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά και προκύπτει η ανάλυση του είδους και της ποσότητας.

Επί τμηματικής αποστολής μπορεί να ακολουθείται η ίδια διαδικασία της παραγράφου αυτής, εφόσον στα δελτία αποστολής σημειώνεται σχετική ένδειξη και οι αύξοντες αριθμοί, των εκδοθέντων δελτίων αποστολής για τις προηγούμενες τμηματικές αποστολές της ίδιας ποσότητας».

B. Παράδοση σε τρίτο, κατ' εντολή του «αρχικού εισαγωγέα»

«β) Επί αποστολής σε οποιονδήποτε τρίτο κατ' εντολή και για λογαριασμό του παραλήπτη- εισαγωγέα, εκδίδεται δελτίο αποστολής με ανάλυση των ειδών και των ποσοτήτων, εφαρμοζόμενων αναλόγως όσων αναφέρονται στην εγκ. Σ. 384/17/ΠΟΛ. 31/30.1.87».

4. Από Έλληνα επιτηδευματία προς παραλήπτη εγκατεστημένο σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Τα αγαθά συνοδεύονται με τα παραστατικά που προβλέπονται για τις διακινήσεις αγαθών εντός της χώρας, δηλαδή από Δ.Α. ή Τιμολόγιο- Δ.Α.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που τα αγαθά διέρχονται και από τρίτη χώρα, πρέπει να συνοδεύονται κατά τη διέλευσή τους από τις χώρες αυτές και από το έγγραφο T1 ή T2, κατά περίπτωση.

Ακόμη για τη διακίνηση αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, καπνοβιομηχανικά προϊόντα, αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά κ.λ.π.) μεταξύ φορολογικών αποθηκών με αναστολή καταβολής του φόρου, εκδίδεται και το συνοδευτικό έγγραφο που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 112 και 115 του ν. 2960/2001(οδηγία 92/12/Ε.Ο.Κ).

Τα προαναφερόμενα έγγραφα είναι τελωνειακά και δεν υποκαθιστούν το Δ.Α. ή το Τ.- Δ.Α.

1.3.10 Διακίνηση αγαθών προς εξαγωγή και από εισαγωγή

Η περίπτωση αυτή αφορά τις εξής διακινήσεις αγαθών:

- α) Από τις εγκαταστάσεις του εξαγωγέα προς το σημείο (τελωνείο) εξαγωγής.
- β) Από το τελωνείο εισαγωγής προς τις εγκαταστάσεις του εισαγωγέα.

Για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις και προς διευκόλυνση των συναλλαγών παρασχέθηκε η δυνατότητα να μην αναγράφονται αναλυτικά τα είδη και οι ποσότητες των αγαθών στα εκδιδόμενα Δ.Α. από τον επιτηδευματία εξαγωγέα ή εισαγωγέα ή εκτελωνιστή κατά περίπτωση.

Έτσι στις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο Σ. 682/52/ΠΟΛ. 54/23.2.1987 (περιπτ. ια), αλλά και στην εγκ. 3/1992 (παραγρ. 11.9.1-θ-) μπορεί να αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους και η ποσότητα της συσκευασίας (π.χ. βιβλία πέντε (5) χαρτοκιβώτια κ.λ.π.) και κατά περίπτωση ο αριθμός και η ημερομηνία της δήλωσης εξαγωγής, του τιμολογίου, του τελωνειακού παραστατικού ή όποιου άλλου παραστατικού στοιχείου που προβλέπεται για τη διαδικασία εισαγωγής ή εξαγωγής, εφόσον τα παραστατικά αυτά ή αντίγραφά τους συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά και αναγράφουν αναλυτικά τα είδη και τις ποσότητες των αγαθών.

Σημειώνεται ότι η παραπάνω ευχέρεια, μετά την 1/1/1993, αφορά μόνο τις εισαγωγές και εξαγωγές από και προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες εφαρμόζεται τελωνειακές διατυπώσεις. Για τις διακινήσεις αγαθών από και προς τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ισχύουν τα αναφερόμενα στην αμέσως προηγούμενη παρ. 4.9.

1.3.11. Ενδοκοινοτική-τριγωνική διακίνηση με τελικό παραλήπτη, εντός Ελλάδας, μη αγοραστή των αγαθών

Στην παράγραφο **1.3.9**, αναπτύσσεται αναλυτικά το θέμα της ενδοκοινοτικής διακίνησης και οι εναλλακτικές δυνατότητες φορολογικής παρακολούθησης της διακίνησης αυτής, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1100/4.4.95.

Ειδικότερα με βάση την προαναφερόμενη υπουργική απόφαση για τη διακίνηση εκδίδεται:

α) Το δελτίο αποστολής του αρχικού εισαγωγέα προς τον τελικό παραλήπτη, το οποίο εκδίδεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. και καλύπτει τη διακίνηση από το σημείο εισόδου στη χώρα μας μέχρι το σημείο παράδοσης.

β) Το δελτίο αποστολής της μεταφορικής ή διαμεταφορικής επιχείρησης, το οποίο εκδίδεται, κατ' εντολή και για λογαριασμό του αρχικού «εισαγωγέα» σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιό μας Σ. 384/17/ΠΟΛ. 31/30.1.87.

γ) Το συνοδευτικό στοιχείο του αλλοδαπού προμηθευτή (π.χ. τιμολόγιο κ.λ.π.), εφόσον προκύπτει το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και τα στοιχεία του τελικού παραλήπτη- τρίτου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα και διεύθυνση).

Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο παραλήπτης- τρίτος, κατά τη παραλαβή των αγαθών, εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 10 (παρ. 1) του Κ.Β.Σ., αντίτυπο του οποίου αποστέλλεται στον προμηθευτή (αρχικό «εισαγωγέα»).

Ανέκυψαν ερωτηματικά, αν εφαρμοζομένης της ανωτέρω (γ) δυνατότητας, υφίσταται υποχρέωση έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής σε περιπτώσεις που ο τελικός παραλήπτης δεν είναι και αγοραστής, αλλά άλλος τρίτος (αποθηκευτής, φασιονίστας κ.λ.π.).

Επί του ζητήματος αυτού δόθηκε λύση με την εγκ. 1063168 (ΠΟΛ. 1185/26.6.1998), στην οποία διευκρινίζονται τα εξής:

«.....όταν παραλαμβάνουν αγαθά κατ' εντολή του προμηθευτή ή τρίτου, απευθείας από επιχείρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνοδευόμενα με τα στοιχεία του αλλοδαπού (τριγωνική παραλαβή), πρέπει ο παραλήπτης να εκδίδει θεωρημένο δελτίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 10 (παρ. 1) του Κ.Β.Σ., αντίτυπο του οποίου θα αποστέλλεται στον προμηθευτή ή εντολέα ανεξάρτητα εάν τα αγαθά παραλαμβάνονται λόγω αγοράς ή για επεξεργασία ή πώληση για λογαριασμό τρίτου ή για οποιαδήποτε άλλη νόμιμη αιτία.

Ειδικά για τις *επιχειρήσεις αποθήκευσης αγαθών* τρίτων, οι οποίες τηρούν βιβλίο αποθήκευσης και εκδίδουν αθεώρητο δελτίο εισαγωγής αντίτυπο του οποίου παραδίδουν στον αντισυμβαλλόμενο, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 10 (παρ. 5η') του Κ.Β.Σ., *παρέλκει η έκδοση και δελτίου ποσοτικής παραλαβής.....»*.

1.3.12. Αποστολή αγαθών σε υποκαταστήματα της ίδιας επιχείρησης με ενδιάμεση στάθμευση σε κεντρική αποθήκη για μεταφόρτωση

Σε ορισμένες περιπτώσεις, εμπορικές επιχειρήσεις με σημαντικό πλήθος υποκαταστημάτων ανά την επικράτεια, προκειμένου να διευκολύνουν τον εφοδιασμό των υποκαταστημάτων τους, διατηρούν «κεντρικές αποθήκες» μέσω των οποίων διενεργούνται οι παραδόσεις αγαθών στις επί μέρους εγκαταστάσεις.

Σημαντικό μέρος των διακινήσεων αυτών γίνεται με την εξής διαδικασία:

Α' Διακίνηση με Δ.Α. της επιχείρησης

Τα αγαθά διακινούνται με Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης ή Φ.Δ.Χ. , με συνοδευτικά στοιχεία τα εκδιδόμενα από την επιχείρηση δελτία αποστολής, και τελικό προορισμό των αγαθών συγκεκριμένα υποκαταστήματα. Πριν την παράδοση όμως των αγαθών γίνεται ενδιάμεση στάθμευση σε «κεντρική αποθήκη» προκειμένου να μεταφορτωθούν τα αγαθά σε μικρότερα Φ.Ι.Χ..

Η μεταφόρτωση είναι δυνατό να γίνεται, είτε την ίδια χρονική στιγμή με αυτή της άφιξης, είτε εντός της ημέρας της άφιξης με παραμονή των εμπορευμάτων επί του

αρχικού μεταφορικού μέσου, είτε την επομένη μέρα από αυτήν της άφιξης και με εναπόθεση έως τότε των εμπορευμάτων στον προαύλιο χώρο της αποθήκης.

Για την περίπτωση αυτή διευκρινίσθηκαν από τη Διοίκηση τα εξής:

Η διακίνηση των εμπορευμάτων μέχρι τον τελικό προορισμό αυτών (υποκαταστήματα), θα γίνεται με τα αρχικά εκδιδόμενα από την επιχείρηση Δ.Α., στα οποία θα αναγράφονται εξ αρχής:

α) ο τελικός προορισμός των εμπορευμάτων (τα συγκεκριμένα υποκατάστημα0.

β) το γεγονός της ενδιάμεσης στάθμευσης στην κεντρική αποθήκη και της μεταφόρτωσης σε μικρότερα Φ.Ι.Χ.

Επί πλέον δεν αναγράφεται, κατά την αναχώρηση του αυτοκινήτου μετά τη μεταφόρτωση, η ημερομηνία της μεταφόρτωσης και η ώρα έναρξης της διακίνησης για τον τελικό προορισμό(εγγρ. 1055665/373/28.6.1999 προς Α.Ε. με κοινοποίηση σε Δ.Ο.Υ., ΦΑΕΕ και Σ.Δ.Ο.Ε. –Κ.Υ.).

Β΄ Διακίνηση με Δ.Α. των προμηθευτών

Όταν στην ανωτέρω (περίπτωση Α) περιγραφόμενη διαδικασία πρόκειται για αγορασθέντα είδη που συνοδεύονται με Δ.Α. των προμηθευτών, διευκρινίζεται ότι: Στην περίπτωση αυτή, εφόσον ο προμηθευτής έχει υποχρέωση παράδοσης των αγαθών σε συγκεκριμένο χώρο του πελάτη, που δεν είναι και ο τελικός προορισμός, τα εκδιδόμενα από αυτόν Δ.Α. καλύπτουν τη διακίνηση μέχρι το χώρο αυτό (χώρο μεταμόρφωσης).

Κατά συνέπεια, η περαιτέρω διακίνηση πρέπει να γίνεται με Δ.Α. της επιχείρησης (αγοράστριας), καθόσον δεν είναι δυνατόν ο προμηθευτής να ευθύνεται για διακινήσεις, που εκτελεί ουσιαστικά η επιχείρηση πελάτη της.

« Στα Δ.Α. αυτά, πρέπει να αναφέρονται μεταξύ άλλων τα είδη αναλυτικά, λαμβανομένου όμως υπόψη του γεγονότος ότι πρόκειται για διακίνηση μεταξύ εγκαταστάσεων σας (αποθήκες- υποκαταστήματα- σχετ. άρθρ. 11 παρ. 1γ΄ του Κ.Β.Σ.) και εφόσον τα μεταφερόμενα είδη σε κάθε υποκατάστημά σας είναι αυτά που αναφέρονται στα Δ.Α. των προμηθευτών, και σ΄ αυτά περιέρχονται αναλυτικά τα είδη και οι ποσότητες των ειδών, παρέχεται η δυνατότητα αντί της αναλυτικής περιγραφής των ειδών, να γίνεται μνεία στα αρχικά Δ.Α. των προμηθευτών και να επισυνάπτεται φωτοτυπία αυτών....»(εγγρ. 1055665/373/28.6.1999).

1.4. Χρόνος Έκδοσης Δ.Α.-Διάρκεια Ισχύος

1.4.1. Χρόνος έκδοσης

Το Δ.Α. εκδίδεται κατά το χρόνο έναρξης της αποστολής ή κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, κατά περίπτωση. Το πρώτο δε αντίτυπο αυτού και μόνο, όπως προκύπτει από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 11 § 1 και 16 § 1 του Κ.Β.Σ., συνοδεύει τα αγαθά κατά την έξοδό τους από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) και για όλη τη διαδρομή τους, μέχρι τον προορισμό τους, οπότε παραδίδεται στον παραλήπτη των αγαθών. Διευκρινίζεται ότι οι έννοιες «ώρα έναρξης αποστολής» και «ώρα παράδοσης» μπορεί εννοιολογικά να μην ταυτίζονται, όμως χρονικά και οι δύο προσδιορίζουν μια μοναδική και συγκεκριμένη στιγμή. Η χρονική αυτή στιγμή είναι ο χρόνος εξόδου των αγαθών από την «πύρτα» της επιχείρησης.

Ωρα έναρξης αποστολής είναι η ώρα κατά την οποία τα αγαθά παραδίδονται στον μεταφορέα ή φορτώνονται σε μεταφορικά μέσα του πωλητή, κατά περίπτωση (εγκ. Σ. 3162/78/ΠΟΛ. 315/29.11.1986- παρ. 22).

Ωρα παράδοσης είναι η ώρα που τα αγαθά παραδίδονται από το κατάστημα ή άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του πωλητή στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος με δική του φροντίδα πλέον θα τα μεταφέρει στον τόπο προορισμού. (εγκ. Σ. 3162/78/ΠΟΛ. 315/29.10.1986- παρ. 22).

1.4.2. Συμπλήρωση-προετοιμασία έκδοσης Δ.Α. ή άλλων στοιχείων την προηγούμενη ημέρα

Με την εγκύκλιο 1055412/4181/ΠΟΛ. 1105/12.6.1992 έγινε αποδεκτό ότι τα Δ.Α. ή άλλα φορολογικά στοιχεία μπορούν να συμπληρωθούν από την προηγούμενη της έκδοσης ημέρα, για τις προγραμματισμένες συναλλαγές της επόμενης, με την προϋπόθεση ότι δεν θίγεται η αρχή της ενιαίας αρίθμησης, κατ' είδος και σειρά

στοιχείου. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι η προετοιμασία έκδοσης στοιχείων από την προηγούμενη ημέρα θα πρέπει να γίνεται ή από διαφορετική σειρά ή από την ίδια σειρά, εφόσον όμως έχουν σταματήσει οι συναλλαγές της τρέχουσας ημέρας που πιθανόν θα απαιτούσαν την έκδοση του συγκεκριμένου στοιχείου.

Με την λύση αυτή ουσιαστικά η διοίκηση υιοθέτησε την ακολουθούμενη στην πράξη τακτική από επιχειρήσεις με πλήθος συναλλαγών που διενεργούνται προγραμματισμένα εκ των προτέρων.

Η ανωτέρω θέση εξακολουθεί να ισχύει και για τις περιπτώσεις μηχανογραφικής έκδοσης των Δ.Α. με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης (ΕΑΦΔΣΣ), χωρίς να δημιουργείται πρόβλημα από το λόγο και μόνο ότι διαφέρει η ημερομηνία έκδοσης με την ημερομηνία που αποτυπώνεται στη συμβολοσειρά σήμανσης.

1.4.3. Διάρκεια

Η χρονική διάρκεια (χρόνος επικαιρότητας) του Δ.Α. δεν καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Εξάλλου, κάτι τέτοιο δεν θα ήταν ρεαλιστικό, δεδομένου ότι ο χρόνος αυτός επηρεάζεται από ποικίλους παράγοντες, που δεν είναι δυνατόν εκ των προτέρων να προσδιορίζονται.

Στο θέμα αυτό τόσο η διακαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 802/1988, 746/1989, 2521/1983, 1156/1991, 1628/1994, 1570/1995), όσο και η διοικητική (έγγρ. 1044569/459/17.5.1991, 1068633/710/13.8.1991, 1103069/1195/20.11.1991, 1013160/93/16.2.94, εγκ.3/1992- παρ.11.5) δέχονται ότι η χρονική διάρκεια του Δ.Α., συναρτάται με τη διάρκεια της διαδρομής, που ως θέμα πραγματικό εξαρτάται από τον τρόπο μεταφοράς, την απόσταση, το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς.

Είναι όμως αυτονόητο ότι σε κάθε περίπτωση που υπάρχει χρονική διαφορά μεταξύ χρόνου αποστολής (φόρτωσης) και του χρόνου παράδοσης, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση να αποδείξει στον φορολογικό έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση.

Με βάση τα ανωτέρω το γεγονός της απόστασης σε συνδυασμό με τον τρόπο μεταφοράς δικαιολογεί π.χ. την χρονική απόσταση δύο (2) ημερών, προκειμένου για μεταφορά με αυτοκίνητο Φ.Δ.Χ. που ξεκίνησε από την Καλαμάτα στις 2/3/2004 (ώρα 20.00) και έφθασε στα Χανιά της Κρήτης στις 4/3/2004 (ώρα 08.30). Το πιο πάνω όμως χρονικό όριο δεν μπορεί να θεωρηθεί εύλογο για μεταφορά αγαθών από την Καλαμάτα στην Τρίπολη, οπότε ο ελεγχόμενος, καλείται να αποδείξει τους λόγους αυτής της χρονικής καθυστέρησης.

1.4.4. Διάρκεια-επικαιρότητα του δελτίου αποστολής

Το δελτίο αποστολής πρέπει, κατ' αρχήν, να εκδίδεται κατά την ημερομηνία της μεταφοράς των αγαθών. Και ναι μεν δεν αποκλείεται να αποτελεί νόμιμο συνοδευτικό στοιχείο της μεταφοράς ορισμένων αγαθών και δελτίο αποστολής που έχει εκδοθεί κατά τη προηγούμενη της μεταφοράς και έχει τη χρονολογία της ημέρας εκείνης, πρέπει όμως, στην περίπτωση αυτή, η έκδοση του δελτίου αποστολής κατά τη προηγούμενη της μεταφοράς ημέρα να δικαιολογείται από τις ειδικές συνθήκες της συγκεκριμένης μεταφοράς και να προκύπτει ότι το δελτίο αυτό αφορά τα μεταφερόμενα αγαθά (Σ.τ.Ε. 3870/1995, επταμ. κ.ά.).

Στην περίπτωση, που το δελτίο αποστολής φέρει ημερομηνία προηγούμενη της μεταφοράς, θα πρέπει να δικαιολογείται η έκδοσή του από τις ειδικές συνθήκες της συγκεκριμένης μεταφοράς και να προκύπτει ότι το δελτίο αυτό αφορά τα μεταφερόμενα αγαθά (Σχετ. αποφ. Σ.τ.Ε. 4783/1996- Η απόφαση δημοσιεύθηκε στο περιοδικό "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ" σελ. 1991).

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Δ.Α.

ΟΝΟΜ/ΜΟ
ΕΠΩΝΥΜΙΑ.....
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ
.....
Δ/ΝΣΗ
Α.Φ.Μ.
.....
Δ.Ο.Υ.
.....

Ή Τόπος
.....ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
.....

ΩΡΑ ΠΑΡΑΔ. ή ΕΝΑΡ. ΑΠΟΣ.

--	--	--	--	--

Αρ. Κυκλοφορίας αυτ/των

--	--	--	--	--

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Παραλήπτης: ΟΝΟΜ/ΜΟ
.....Α.Φ.Μ.
.....
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΔ/ΝΣΗ
.....Δ.Ο.Υ.

ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ:
.....
.....

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ*	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΑΘΡΟΙΣΜΑ			ΕΚΔΟΤΗΣ	
ΟΛΟΓΡΑΦΩΣ.....				
...				
.....				

* Η αξία αναγράφεται σε ορισμένες περιπτώσεις.

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ ΕΚΔΟΣΗΣ Δ.Α.

Α/Α	Περιπτώσεις Κάθε περίπτωση	Διατάξεις, εγκύκλιοι και έγγραφα που ρυθμίζουν
1.	Διακίνηση οδοντοπροσθετικών προπλασμάτων, μέτρων από πλαστική ύλη, οδοντοστοιχιών από κερί κ.λ.π. από οδοντογιατρούς σε οδοντοτεχνίτες και αντίστροφα.	Εγκ. Σ. 277/ΠΟΛ. 6/15.1.79 Εγκ. Ο. 38/3/ΠΟΛ. 38/26.2.79 Εγκ. Σ. 3326/ΠΟΛ. 194/24.7.79 Εγκ. Σ. 458/22/5.2.87
2.	Επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών κ.λ.π. προς τα ασφαλιστικά ταμεία.	Εγκ. Σ. 535/52//ΠΟΛ.125/13.4.69 Εγκ. Σ. 4339/1082/ΠΟΛ.178/6.6.69 Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992
3.	Διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών από υποπράκτορες	Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992
4.	Διακινούμενα είδη γραφείων τελετών.	Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992
5.	Διακίνηση κενών φιαλών, κιβωτίων κ.λ.π. αναψυκτικών, μπίρας, κρασιών κ.λ.π.	Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992
6.	Διακίνηση φωτορεπορτάζ από φωτοειδησιογράφους.	Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992
7.	Τοποθετήσεις ανταλλακτικών και εξαρτημάτων από συνεργεία επισκευής, εφόσον πρόκειται για μικτή συναλλαγή και απεικονίζεται σε Α.Π.Υ.	Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992
8.	Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία που βρίσκονται στον ίδιο ή συνεχόμενο κτιριακό χώρο.	Εγκ. 1055412/ΠΟΛ. 1105/12.6.92
9.	Διακίνηση γραφικής ύλης	Εγκ. 3/1992
10.	Διακίνηση εντύπων με οδηγίες χρήσης μηχανημάτων.	Εγκ. 3/1992
11.	Διακίνηση χειρόγραφων, τυπογραφικών δοκιμίων και σχεδίων κατά τις διάφορες φάσεις εκτύπωσης βιβλίων.	Εγκ. 3/1992
12.	Διακίνηση εργαλείων και μηχανημάτων από τεχνικούς.	Εγκ. 3/1992
13.	Διακίνηση φαγητών στα σπίτια ιδιωτών καταναλωτών, εφόσον συνοδεύονται από την Α.Λ.Π.	Εγκ. 3/1992
14.	Διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών στους συνδρομητές. Περιλαμβάνει και τα CD-ROM.*	Εγκ. 3/1992 * Έγγρ. 1100262/890π.ε./12.8.03
15.	Διακίνηση αυτοκινήτων κ.λ.π. για επισκευή κ.λ.π.	Εγκ. 3/1992
16.	Διακίνηση ελαιοκάρπου.	Εγκ. 3/1992
17.	Πλανόδιοι χωρίς μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση.	Εγκ. 3/1992
18.	Διακίνηση αγαθών εντός εργοταξίων.	Έγγρ. 1108272/879/18.1.92 (προς ΥΠΕΔΑ)
19.	Διακίνηση εγγράφων από εταιρείες ταχυμεταφορών.	Εγκ. Ε. 15039/71/ΠΟΛ. 1019/19.1.89
20.	Διακίνηση μεταχειρισμένων ανταλλακτικών,	Εγκ.

	οργάνων και εξαρτημάτων από επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων.	1121907/992/ΠΟΛ.1336/20.10.93
21.	Διακίνηση και δωρεάν διάθεση ετήσιου περιοδικού διαφημιστικού περιεχομένου.	Έγγρ. 1113950/929/27.11.92
22.	Διακίνηση κενών κοντέινερς.	Έγγρ. 1118523/133/8.3.94
23.	Διακίνηση διαφημιστικών μέσων (αφισών, φέιγ-βολάν κ.λ.π.) από διαφημιστικές επιχειρήσεις.	Εγκ. 3/1992
24.	Ορισμένες μεταφορές με Φ.Ι.Χ. από επιχειρήσεις κατασκευαστικές, μεταλλευτικές ή παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου.	Άρθρο 16 § 1 Κ.Β.Σ.
25.	Λιανοπωλητές πλανοδίως ή σε κινητές λαϊκές αγορές (δεν περιλαμβάνονται οι αγρότες), εφόσον φέρουν μαζί το τηρούμενο βιβλίο αγορών και τα παραστατικά αγοράς.	Άρθρο 15 § 43 ν. 2166/93
26.	Διακίνηση φιλμς από τους φωτογράφους και φωτορεπόρτερς, για την άσκηση της εργασίας τους.	Έγγρ. 1099297/712/12.9.96
27.	Διακίνηση αναλωσίμων αγαθών (υλικών καθαριότητας) από συνεργεία καθαρισμού κτιρίων.	Έγγρ. 1105538/777/10.10.96
28.	Μεταφορά αποσκευών πελατών.	Έγγρ. 1113416/848/2.12.96
29.	Διακίνηση υλικών από Ο.Τ.Ε.	Α.Υ.Ο. 1118436/ΠΟΛ. 1352/20.12.96
30.	Δείγματα πετρωμάτων, βράχων, χώματος κ.λ.π. για εργαστηριακό έλεγχο ποιότητας.	Έγγρ. 1115485/824/21.11.97
31.	Κενά μπιτόνια μεταφοράς διαλύματος τεχνητού νεφρού.	Έγγρ. 1132403/1002/15.1.98
32.	Διακίνηση και δωρεάν διάθεση περιοδικού σε διαφημιζόμενη πελάτες.	Έγγρ. 1079931/497/31.7.98 -Βλ. και α/α 21-
33.	Διακίνηση έμφορτων μισθωμένων πελατών.	Έγγρ. 1086198/533/6.8.98
34.	Διακίνηση εισιτηρίων συγκοινωνιακών μέσων.	Έγγρ. 1103400/629/24.9.98
35.	Διακίνηση εξοπλισμού κινηματογραφικών συνεργείων παραγωγής ταινιών.	Έγγρ. 1054826/371/15.6.99 -Βλ. και α/α 12-
36.	Διακίνηση δειγμάτων για χημική ή μικροβιολογική ανάλυση.	Έγγρ. 1069439/475/4.8.99
37.	Διακίνηση προκατασκευασμένων οικίσκων σε σειсмоπαθείς από την Τράπεζα της Ελλάδος.	Εγκ. 1097624/4803/0014/29.10.99
38.	Διακίνηση υπερρευστοποιητικού σκυροδέματος, εφόσον δεν εισπράττεται ιδιαίτερο τίμημα.	Έγγρ. 119159/950/26.1.2000
39.	Διακίνηση κλασσέρ αρχειοθέτησης περιοδικού σε συνδρομητές.	Έγγρ. 1011760/106/21.2.2000
40.	Διακίνηση περιοδικών για βιβλιοδεσία, εφόσον κατά την παραλαβή από τους συνδρομητές ο παραλήπτης εκδίδει αντίστροφο Δ.Α.	Έγγρ. 1012720/118/20.2.01
41.	Διακίνηση ιδιοκατασκευαζόμενων πλαστικών καρτών γνωστοποίησης κωδικού αριθμού (PIN), άνευ χρέωσης , σε χρήστες τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.	Έγγρ. 1009314/124/13.3.01
42.	Διακίνηση εξοπλισμού (είδη ρουχισμού, σκηνικά) από τηλεοπτικά συνεργεία με Φ.Ι.Χ.	Έγγρ. 1031241/229/2.4.01
43.	Διακίνηση νομισμάτων και χαρτονομισμάτων	Έγγρ. 1035218/268/6.4.01

Διακίνηση Αγαθών στη χώρα μας

	(χρηματοποστολές).	
44.	Διακίνηση βάμβακος σε εκκοκκιστήρια από παραγωγούς- αγρότες.	A.Y.O. 1237/18.1.01
45.	Διακίνηση δειγμάτων (προϊόντων, τροφίμων, ιστών, νερών κ.λ.π.) για χημική ανάλυση και έλεγχο ποιότητας.	Έγγρ. 1105562/889/26.11.01
46.	Αυτοκινούμενη μονάδα παραγωγής και μετάδοσης γεγονότων (τηλεοπτικώς).	Έγγρ. 1010966/79/13.3.02
47.	Διακίνηση αγαθών για διαφημιστικές προβολές, συνέδρια, σεμινάρια και λοιπές εκδηλώσεις.	Έγγρ. 10227636/146/21.3.02
48.	Διακίνηση εργαλείων και μηχανημάτων για επαγγελματικές φωτογραφήσεις.	Έγγρ. 1029770/224/18.4.02
49	Διακίνηση ραδιοτηλεοπτικού εξοπλισμού από την «Αθηναϊκή ολυμπιακή Ραδιοτηλεοπτική» Α.Ε. ανεξάρτητα του μεταφορικού μέσου (για το χρόνο προετοιμασίας και διεξαγωγής των αγώνων).	Έγγρ. 1096606/789/23.4.03
50.	Διακίνηση μη διαχωρισμένων απορριμμάτων ανακύκλωσης από την Ελληνική Εταιρεία Αξιοποίησης-Ανακύκλωσης Α.Ε.	Έγγρ. 1045074/404/123.10.04
51.	Πάγιος εξοπλισμός στολισμών σε εκδηλώσεις γάμων, δεξιώσεων κ.λ.π.	Έγγρ. 1088004/745/17.12.04

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

Άρθρο 12

Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις

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

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή- πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

(Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 6 του ν. 3522/2006.)

Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

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

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

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

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

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

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του, καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα.

Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση.

(Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα.

Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 7 του ν. 3522/2006.)

Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

(Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και επί παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να καθορίζονται οι κατηγορίες των υπηρεσιών ή και των επιτηδευματιών που θα εμπίπτουν στην ανωτέρω ρύθμιση, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής, ο χρόνος, ο τρόπος έκδοσης, το είδος και το περιεχόμενο των στοιχείων, η θεώρηση αυτών, καθώς και κάθε διαδικασία και λεπτομέρεια εφαρμογής της ρύθμισης αυτής.- (Προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ. 8 του ν. 3522/2006.)

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

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

του

αντιπροσώπου.

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

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

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

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

12. (Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, εκτός από τα στοιχεία του, τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου οίκου εξωτερικού και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αυτά αναφέρονται στις παραγράφους 9,10 και 11 του άρθρου αυτού αναγράφει και τα στοιχεία της τράπεζας που διαμεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας ή πιστώνει το λογαριασμό του και τον αριθμό του τιμολογίου ή της παραγγελίας, στα οποία αναφέρεται η προμήθεια. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και

από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 9 του ν. 3522/2006.)

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

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το

τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Εξαιρετικά, για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Μαΐου 2004.

Εξαιρετικά για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005. - Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 6 του ν. 3336/2005.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.

(Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων των οποίων η τιμή ορίζεται με απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων το τιμολόγιο εκδίδεται εντός μηνός από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής απόφασης και πάντως μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία δημοσιεύεται αυτή.- (Προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ. 10 του ν. 3522/2006.)

Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν

που

αφορούν.

16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, καθώς και στις πωλήσεις μετοχών, παραγωγών, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών.

β) Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.

γ) (Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδεύματά του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου, αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πενήντα (50) ευρώ, εφόσον εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή απόδειξη λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, υπό την προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 11 του ν. 3522/2006.)

17. (Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 12 του ν. 3522/2006.)

Για όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ισχύουν ως προς το χρόνο έκδοσης αυτών τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 15. - Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 20, παρ. 6 του ν. 3296/2004.

2.1. Γενικά

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 φύσης της συναλλαγής, χωρίς να απαιτείται προσδιοριστικό εξειδίκευσης της συναλλαγής (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κ.λ.π.).

Συνεπώς 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. (π.δ. 99/77), 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 (π. χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κ.λ.π.).

Έτσι μπορεί να έχουμε τίτλους ως εξής:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ, ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (πώλησης αγαθών), ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για πώληση αγαθών), ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (παροχής υπηρεσιών) κ.ο.κ..

Ειδικά στην περίπτωση συνένωσης του τιμολογίου με το Δ.Α. δεν ασκεί καμιά επιρροή η σειρά αναγραφής των τίτλων των συνεννοούμενων στοιχείων, μπορεί δηλαδή να προταχθεί, είτε ο τίτλος «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» (οπότε έχουμε «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ»), είτε ο τίτλος «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ» (οπότε έχουμε «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ»).

2.1. 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 παραγρ. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λ.π.), **ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της συναλλαγής σε Φ.Π.Α.**

α. ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑΣ				
Προς επιτηδευματία	Προς πρόσωπα άρθρ. 2 § 3 (Δημόσιο κ.λ.π.)	Προς Αγρότες (Προσ. Άρθρ. 2 § 4)	Προς ιδιώτες	Για την είσπραξη
α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων). β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής. γ. Για παροχή υπηρεσιών. δ. Για πώληση αγαθών και υπηρεσιών εκτός χώρας.	α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων). β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής. γ. Για παροχή υπηρεσιών.	α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων). β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής. γ. Για παροχή υπηρεσιών. δ. Για αγορά αγροτικών προϊόντων.	Αγορά αγαθών	α. Επιδοτήσεων β. Οικονομικών Ενισχύσεων γ. Αποζημιώσεων δ. Επιστροφών έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων. ε. Ανόργανων εσόδων.

β. ΠΡΟΣΩΠΑ ΑΡΘΡ. 2 § 3 (ΔΗΜΟΣΙΟ, Ν.Π.Δ.Δ, Κ.Λ.Π.)			
Προς επιτηδεύματία	Προς Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, κ.λ.π.	Προς Αγρότες	Προς ιδιώτες
α. Για την πώληση αγαθών. β. Για παροχή υπηρεσιών.	α. Για την πώληση αγαθών . β. Για παροχή υπηρεσιών.	α. Για την πώληση αγαθών . β. Για παροχή υπηρεσιών. γ. Για αγορά προϊόντων.	Αγορά αγαθών

2.2. Τιμολόγιο (πώλησης αγαθών)

Με τη σύμβαση αυτή (πώλησης αγαθών), που είναι αμφοτεροβαρής, σύμφωνα με τις διατάξεις και του Α.Κ. (άρθρ. 513) 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 πωλήσεως αγαθών. Εάν ένα εκ των δύο ή και τα δύο ελλείπουν τότε δεν πρόκειται περί πωλήσεως, 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 κ.λ.π.).

2.2.1. Ανταλλαγή

Η ανταλλαγή αγαθών θεωρείται ως διπλή πώληση (Α.Κ. άρθρ. 573), έκαστος δε των συμβαλλομένων θεωρείται πωλητής για το περιεχόμενο απ' αυτόν πράγμα και αγοραστής για το λαμβανόμενο. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή εκδίδονται εκατέρωθεν τιμολόγια.

Τα προαναφερόμενα ισχύουν κατ' αναλογίαν και στις περιπτώσεις ανταλλαγής αγαθών με υπηρεσίες.

2.2.2. Δάνειο σε είδος

Όπως διευκρινίσθηκε με την εγκ. 3/1992 (παρ. 12.2.1) 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 συμβαλλόμενους δελτίου αποστολής, στα οποία πρέπει σαφώς να αναγράφεται ο σκοπός (π.χ. δανεισμός εμπορευμάτων).

Συναφής με το θέμα αυτό είναι η απόφαση 2059/1992 Διοικ. Πρωτοδ. Πειραιά.

2.2.3. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) εκδίδεται στο χρόνο που ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρ. 12 § 14, όπως αυτές ισχύουν μετά τη συμπλήρωσή τους με τις διατάξεις του άρθρ. 21 § 6 του ν. 2166/93 και την εν συνεχεία αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2753/99.

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

Από το 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 στη 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 18/4/2004, το σχετικό τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί το αργότερο μέχρι στις 18/5/2004.

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 προϊσχύσας 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 17/12/2004 προς τον πελάτη του Β. Στην περίπτωση αυτή το σχετικό τιμολόγιο θα εκδοθεί το αργότερο με ημερομηνία στις 31/12/2004, που είναι ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου του πωλητή.

β) Τιμολόγηση σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 21§ 6 του ν. 2166/93 προστέθηκε τρίτο εδάφιο στην παραγρ. 14 του άρθρ. 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 15η 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.

2.2.4. 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 τη συμφωνία 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 (εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1).

2.2.5. 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 αποτελέσματά της εξαρτώνται από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο), η υποχρέωση έκδοσης του τιμολογίου υφίσταται από το χρόνο που θα πληρωθεί η αίρεση.

Παράδειγμα: ο Α υπόσχεται την πώληση ποσότητας αγαθών στον Χ, 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 Χ (εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1).

- 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 στη διάθεσή του αγοραστή (εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1). 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 ο σκοπός 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 δυο συνοδευτικά αγαθών φορολογικά στοιχεία, δεν αποτελεί παρατυπία, αλλά υποχρέωση, δεδομένου ότι εκδίδονται για διαφορετική αιτία- το 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 § 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.

2.2.6 Περιεχόμενο Τιμολογίου

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

α. Τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων.

Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων κατά τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 12 νοούνται:

- Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία
- Το επάγγελμα
- Η διεύθυνση
- Ο Α.Φ.Μ.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ειδικά για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα μ' αυτό πρόσωπα, τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση.

Από 1.1.2003 στα εκδιδόμενα τιμολόγια στα πρόσωπα της ως άνω περίπτωσης (Δημόσιο) πρέπει να συμπληρώνεται και ο Α.Φ.Μ. του προσώπου (Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.). Η υποχρέωση αυτή επεβλήθη με τις διατάξεις του άρθρου 3 § 5 του ν. 3052/02.

Επισημαίνουμε ότι από 1-1-2004 με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 3193/2003 ενσωματώθηκαν στον Κ.Β.Σ. οι διατάξεις της οδηγίας 2001/115/Ε.Κ. της Ε.Ε. (Ενιαίοι κανόνες τιμολόγησης) και προστέθηκε στον Κ.Β.Σ. το άρθρο 18α.

Με την παρ. 3 του άρθρου 18α ορίζεται ότι στο περιεχόμενο του τιμολογίου, πέραν των όσων ορίζονται στον Κ.Β.Σ. αναγράφονται υποχρεωτικά επιπλέον και :

- Οι διατάξεις του Φ.Π.Α. που προβλέπουν την απαλλαγή της πράξης από το Φ.Π.Α. ή την αντιστροφή επιβάρυνσης (υπόχρεος σε απόδοση του Φ.Π.Α. ο λήπτης) ή ειδικό καθεστώς απόδοσης Φ.Π.Α. (π.χ. μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων κ.λ.π.).

- Τα στοιχεία του μεταφορικού μέσου (άρθρο 11 § 4 περ. β και γ ν. 2859/00) με βάση τα οποία δεν χαρακτηρίζεται ως μεταχειρισμένο επί ενδοκοινοτικής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Ν. ΣΤΑΥΡΟΥ
No: 657
ΑΘΛΗΤΙΚΑ ΕΙΔΗ
ΔΕΛΗΓΙΑΝΝΗ 64. ΜΑΡΟΥΣΙ
12-2007
Α.Φ.Μ.: 015815514
Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ

Μαρούσι , 15-

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Πώλησης)

ΟΝΟΜ/ΜΟ ΠΕΛΑΤΗ: Γιώργος Γκίκας
Έμπορος Ενδυμάτων
Δ/ΝΣΗ: Θεμιστοκλέους 56- Μαρούσι
Α.Φ.Μ.:031529467

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ :

Δ.Ο.Υ.: Αμαρουσίου									
α/α	ΕΙΔΟΣ				ΜΟΝ. ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ	
								9%	19%
1.	Φόρμες βαμβ. 100% COUGAR				τεμ.	60	30		1.800,00
2.	Μπουφάν πολυέστερ 100% Reebok				τεμ.	20	50		1.000,00
							Σύνολο Αξίας Πλέον Φ.Π.Α.		2.800,00
Αρ. Δ.Α.: 1889/7.4.02									532,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ							Σύνολο:		3.332,00
Αξία	ΕΚΠΤ.	%	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛ. ΠΟΣΟ					
2.800,00	0	0	532,00	3.332,00					
			0						

2.3. Τιμολόγιο (παροχή υπηρεσιών)

Για κάθε παροχή υπηρεσιών από τα πρόσωπα και για τις περιπτώσεις που σχηματικά αναφέρονται στην παρ. 1.1, εκδίδεται θεωρημένο τιμολόγιο.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι οι ελεύθεροι επιτηδευματίες και όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 5 παρ. 10 του Κ.Β.Σ. εκδίδουν και για τις επαγγελματικές συναλλαγές, αντί τιμολογίου, θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στην έννοια παροχή υπηρεσιών εμπίπτουν συναλλαγές όπως συντήρηση, επισκευή, διαμεσολάβηση, εκμίσθωση κινητών πραγμάτων, πώληση άυλων αγαθών κ.λ.π.

2.3.1. Χρόνος έκδοσης

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 14 του Κ.Β.Σ. το τιμολόγιο επί παροχής υπηρεσιών εκδίδεται κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η υπηρεσία. Σε περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες συνεχώς σε διάρκεια, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθιστά απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν παρέχεται υπηρεσία που εκτείνεται και στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, στο τέλος της τρέχουσας χρήσης τιμολογείται το τμήμα της υπηρεσίας που παρασχέθηκε στη διανυθείσα περίοδο.

Και στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν σχετίζεται και δεν συναρτάται από την είσπραξη της αμοιβής, αλλά το τιμολόγιο εκδίδεται στον προβλεπόμενο από το νόμο χρόνο.

Παράδειγμα.

Ο υδραυλικός «Σ» συμφωνεί για την επισκευή της υδραυλικής εγκατάστασης να πάρει ως αμοιβή το ποσό των 800 ευρώ από την Α.Ε. «Χ».

Στις 6/5/2002 ο «Σ» λαβαίνει προκαταβολή 100 ευρώ.

Στις 27/5/2002 τελειώνει την επισκευή και λαβαίνει από την Α.Ε. «Χ» άλλα 100 ευρώ, ενώ συμφωνεί το υπόλοιπο 600 ευρώ να καταβληθεί στις 30/6/2002.

Στην περίπτωση του παραδείγματός μας ο υδραυλικός «Σ» υποχρεούται να εκδώσει θεωρημένο τιμολόγιο για ολόκληρη τη συμφωνηθείσα αμοιβή 800 ευρώ, στις 27/5/2002, ημέρα ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

Σημειώνεται ότι από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ορίζεται ο καταληκτικός χρόνος έκδοσης των στοιχείων παροχής υπηρεσιών, συνεπώς δεν απαγορεύεται η έκδοση αυτών σε προγενέστερο χρόνο, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή για μέρος ή στο σύνολο αυτής (σχετ. εγγρ. 112748/31-12-1998).

Πάντως η έκδοση τιμολογίου Τ.Π.Υ. σε προγενέστερο χρόνο από τον καταληκτικό πρέπει να αποφεύγεται, ώστε να μη δημιουργείται σύγχυση και κίνδυνος χαρακτηρισμού αυτού ως εικονικού.

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 § 6 του ν. 3052/2002, προστέθηκε στο τέλος της παρ. 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. νέο εδάφιο. Με τις διατάξεις του νέου αυτού εδαφίου προσδιορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών στις περιπτώσεις που συμφωνείται καταβολή ποσού, προκειμένου ο πελάτης να έχει δικαίωμα λήψης υπηρεσιών για συγκεκριμένο χρόνο. Έτσι ουσιαστικά καλύπτεται κενό που δημιουργήθηκε από την ανάπτυξη νέων μορφών συναλλαγών στα τελευταία χρόνια και καταλαμβάνονται, περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών έναντι ποσού απαιτητού πριν την έναρξη των υπηρεσιών που έχουν τα εννοιολογικά στοιχεία της «συνδρομής» ή προσιδιάζουν προς την έννοια αυτή.

Ειδικότερα με την εγκ. ΠΟΛ. 1271/12.12.02 (παρ. 3.6.1), από τη Διοίκηση διατυπώθηκαν οι ακόλουθες ερμηνευτικές θέσεις, ως προς την έκταση και το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης (άρθρο 3 § 6 του ν. 3052/2002):

«Έτσι στις περιπτώσεις που συμφωνείται καταβολή ποσού, προκειμένου ο πελάτης να αποκτήσει δικαίωμα λήψης υπηρεσιών για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών (ορισμένο ή όχι), το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που απαιτείται το συμφωνηθέν ποσό και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών. Εκδίδεται δηλαδή κατά το χρόνο που καταβάλλεται προκαθορισμένη αμοιβή- ποσό, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.) και πριν από την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας ή διαρκούσης αυτής, ως προαπαιτήση για να αποκτήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο χρονικό διάστημα, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών (συγκεκριμένα ή όχι). Αντιθέτως, όταν η αμοιβή καθορίζεται ανά γεγονός ή ανά μονάδα παρεχόμενης υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται σύμφωνα με τις ισχύουσες λοιπές γενικές διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Διευκρίνιση:

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συνδρομητών ληπτών υπηρεσιών και όχι αγαθών. Έτσι δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συνδρομητών εφημερίδων και περιοδικών.

Για να είναι ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στα εκδιδόμενα τιμολόγια, σύμφωνα με τη νέα διάταξη, κρίνεται σκόπιμο να αναγράφονται εκτός των άλλων και τα εξής:

α) Το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για το οποίο ο πελάτης απέκτησε το δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και εφόσον υφίσταται συμφωνητικό να γίνεται μνεία σ' αυτό.

β) Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες οι οποίες πρόκειται να παρασχεθούν, επεκτείνονται πέραν της διαχειριστικής περιόδου, να αναγράφονται διακεκριμένα τα ποσά που αντιστοιχούν στο τμήμα της κάθε διαχειριστικής περιόδου, ώστε να γίνεται η ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων για τα έσοδα παρούσης και επομένων χρήσεων.

γ) Εφόσον στο τιμολόγιο γίνεται μνεία συμφωνητικού, να υπάρχει στη επιχείρηση διαθέσιμο σχετικό αρχείο, το οποίο θα τίθεται άμεσα στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου.

Τα ανωτέρω αναφερόμενα εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών στο κοινό (απόδειξη παροχής υπηρεσιών), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Ενδεικτικές περιπτώσεις λήψης υπηρεσιών που καταλαμβάνει η διάταξη αυτή, είναι οι υπηρεσίες που παρέχονται έναντι συνδρομής από τα ινστιτούτα αισθητικής, τα γυμναστήρια, οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λ.π.

Αντιθέτως, δεν εμπίπτουν στη διάταξη αυτή οι παρεχόμενες υπηρεσίες όπως:

α) Οι χρονομεριστικές μισθώσεις τουριστικών καταλυμάτων. Για τις μισθώσεις αυτές οι αποδείξεις εκδίδονται σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιό μας Ε 10976/5/ΠΟΛ. 243/13-8-1998 η οποία εξακολουθεί να ισχύει.

β) Οι συμβάσεις που συνάπτουν τα ξενοδοχεία με τουριστικά πρακτορεία, σύμφωνα με τις οποίες διαθέτουν ορισμένα ή όλα τα δωμάτιά τους έναντι συγκεκριμένου ποσού και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο (μηνών) εντός του έτους (συμβάσεις COMMITMENT). Για τις περιπτώσεις αυτές οι αποδείξεις εκδίδονται κατά το χρόνο και για το τμήμα της αμοιβής που καθίσταται απαιτητή από τον δικαιούχο, κάθε φορά μετά την έναρξη ης παροχής των υπηρεσιών με βάση το περιεχόμενο της σύμβασης, σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά με το έγγραφο 1036450/229/0015/6-4-1999 προς τη Δ/νση Φ.Π.Α.

γ) Οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν τα φροντιστήρια, ινστιτούτα ξένων γλωσσών, εκπαιδευτήρια, επαγγελματικές σχολές κ.λ.π. Για τις υπηρεσίες αυτές οι Α.Π.Υ. εξακολουθούν να εκδίδονται σύμφωνα με τις ισχύουσες λοιπές γενικές διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.).

2.3.2. Χορηγίες με αντάλλαγμα

Σύμφωνα με τη γνωμ. 531/1995 του Ν.Σ.Κ., που κοινοποιήθηκε με την εγκ. 1099789/ΠΟΛ. 1283/0013/7.11.95, η χορηγία που γίνεται για ορισμένο έργο θεωρείται δωρεά- οικονομική παροχή χωρίς αντάλλαγμα- εφόσον μεταξύ του παρέχοντος τη χορηγία και εκείνου προς τον οποίο η παροχή δεν συμφωνείται ή δεν υποκρύπτεται υποχρέωση αντιπαροχής. Σε περίπτωση αντιπαροχής θα πρέπει να ερευνάται, εάν υφίσταται εν όλω ή εν μέρει επαχθής δικαιοπραξία αναλόγως προς την αξία της αντιπαροχής.

Κατ' ακολουθία για την τελευταία περίπτωση, είναι φανερό ότι απαιτείται η έκδοση τιμολογίου (π.χ. «χορηγία» για διαφημιστική προβολή του «χορηγού»).

Έτσι, η διαφήμιση “χορηγού” στα πανιά ναυταθλητικού σκάφους ή κατόπιν συμφωνίας με άλλους αθλητές για την προώθηση και προβολή αγαθών κ.λ.π., εφόσον αποτελεί αντάλλαγμα έναντι της χορηγίας, συνιστά αμφοτεροβαρή σύμβαση και πρέπει να εκδοθεί Α.Π.Υ. (εγγρ. 1094606/916/27.11.00, 1003092/37/14.2.03).

2.3.3. Οικονομικές ενισχύσεις-χορηγίες σε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα –πρόσωπα που οργανώνουν ιατρικά συνέδρια

Για τα ποσά που καταβάλλονται σε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, τα οποία οργανώνουν ιατρικά συνέδρια, μέσω των οποίων προβάλλονται προϊόντα (φάρμακα κ.λ.π.) δεν αποτελούν οικονομική ενίσχυση ή χορηγία, αλλά αμοιβή για παροχή υπηρεσιών και ως εκ τούτου δικαιολογητικό της δαπάνης αποτελεί το θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, που οφείλει να εκδώσει το μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις

των άρθρων 2 § 3 και 2 § 4 του Κ.Β.Σ. (σχετ. εγγρ. 1079044/586/25.8.94, 1071508/470/1-9-2005).

2.3.4. Εκχώρηση-Πώληση «Σήματος»

Η εκχώρηση «σήματος» ή έναντι ανταλλάγματος σημαίνει εκμετάλλευση άυλου αγαθού και πρέπει να εκδίδεται Τ.Π.Υ. (εγγρ. 1065882/490/17.6.96).

2.3.5. Αγορά εμπορικού σήματος-Απόσβεση

Για την αγορά εμπορικού σήματος που αποτελεί άυλο αγαθό ο πωλητής πρέπει να εκδώσει Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.). Η απόσβεση της δαπάνης αυτής έγινε δεκτό ότι θα αποσβένεται ισόποσα σε δέκα (10) χρήσεις.

2.3.6. Παραχώρηση δικαιώματος χρήσης σήματος έναντι ποσοστού επί των πωλήσεων

Για το θέμα αυτό στην εγκ. ΠΟΛ. 1162/22.6.01, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

Όταν επιχείρηση παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του σήματός της σε άλλη επιχείρηση έναντι ανταλλάγματος το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό επί των πωλήσεων που πραγματοποιεί η άλλη επιχείρηση, τότε το έσοδο αυτό (μίσθωμα) που αποκτά η πρώτη επιχείρηση υπάγεται σε αυτοτελή φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, εξαντλούμενης με αυτό το φόρο της φορολογικής υποχρέωσής της για το συγκεκριμένο έσοδο. Βέβαια, αν η επιχείρηση που αποκτά αυτό το έσοδο είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμός, τότε, εκτός από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, δηλαδή αν τα υπόψη νομικά πρόσωπα διανείμουν κέρδη, τότε το τμήμα του ως άνω εσόδου, που περιλαμβάνεται στα διανεμόμενα κέρδη, θα υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις γενικές διατάξεις.

Επίσης, και όσον αφορά το χρόνο καταβολής του αυτοτελούς φόρου για το πιο πάνω έσοδο, σημειώνονται τα εξής:

Όταν οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις έχουν συμφωνήσει όπως το υπόψη έσοδο καταβάλλεται μετά τη λήξη της οικείας (κάθε φορά) διαχειριστικής περιόδου της οφείλουσας τούτο επιχείρησης ή σε συντομότερα χρονικά διαστήματα (κάθε τρίμηνο, εξάμηνο κ.λ.π.), τότε η υποβολή της σχετικής δήλωσης και η καταβολή του φόρου πρέπει να γίνεται αμέσως μετά τη λήξη του συμφωνημένου για την καταβολή του υπόψη εσόδου χρονικού διαστήματος. Όμως, επειδή για να εξευρεθεί η βάση υπολογισμού αυτού του εσόδου και κατ' επέκταση το ύψος αυτού (δηλαδή το ύψος των πωλήσεων που πραγματοποίησε εντός του συμφωνημένου χρονικού διαστήματος η επιχείρηση που οφείλει το έσοδο τούτο), απαιτείται κατά κανόνα κάποιο χρονικό διάστημα, γίνεται δεκτό όπως η υποβολή της σχετικής δήλωσης και η καταβολή του φόρου γίνεται μετά τη λήξη του συμφωνημένου χρονικού διαστήματος και το αργότερο εντός μηνός από τη λήξη του.

- **Κ.Β.Σ.**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

2. Με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, στις περιπτώσεις παραχώρησης του δικαιώματος χρήσης σήματος έναντι συγκεκριμένης αμοιβής, η οποία συμφωνείται να καταβάλλεται μετά τη λήξη ορισμένης χρονικής περιόδου, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατά το χρόνο και το τίμημα της αμοιβής, που καθίσταται απαιτητό από το δικαιούχο, ανεξάρτητα από την καταβολή ή μη αυτού. Δηλαδή, στο τέλος, κάθε χρονικής περιόδου όπως αυτή ορίζεται με τη σχετική σύμβαση.

- **Φ.Π.Α.**

Η παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης των εμπορικών σημάτων, αποτελεί παροχή υπηρεσίας η οποία υπόκειται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 19%, δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή δεν εμπεριέχεται στον Πίνακα αγαθών και υπηρεσιών, για τα οποία τα Κράτη- μέλη, σύμφωνα με την 6η Οδηγία Ε.Ο.Κ.(77/388/ Ε.Ο.Κ. όπως ισχύει), δύναται να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α.”.

2.3.7. Διενέργεια διαφημιστικής δαπάνης επιχειρήσεων από κοινού

Σε περίπτωση περισσότερων της μιας επιχειρήσεων, οι οποίες αναθέτουν σε διαφημιστική εταιρία από κοινού προβολή τους μέσω του τύπου και των ραδιοτηλεοπτικών μέσων, σύμφωνα με την αρχή, ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται στο όνομα αυτών που πράγματι συμβάλλονται, πρέπει, εφόσον η διαφημιστική εταιρία συμβάλλεται διακεκριμένα με την κάθε εταιρία, να εκδώσει Τ.Π.Υ. προς ένα έκαστο των συμβαλλομένων.

Σε διαφορετική περίπτωση εάν δηλαδή η διαφημιστική εταιρία συμβάλλεται με μία εκ των επιχειρήσεων, το Τ.Π.Υ. εκδίδεται στο όνομα της συμβαλλόμενης εταιρίας, στη συνέχεια δε η τελευταία πρέπει να εκδώσει Τ.Π.Υ. προς την άλλη διαφημιζόμενη επιχείρηση με το ποσόν της δαπάνης που πράγματι της αναλογεί.

2.3.8. Επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών

Για τις επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες που παρέχονται καθημερινά ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης ενός συνολικού τιμολογίου σε μηνιαία βάση, το οποίο εκδίδεται μέχρι την 10η ημέρα του επόμενου μήνα και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα, που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

Δεν απαγορεύεται η τιμολόγηση να γίνει και σε μικρότερα χρονικά διαστήματα, π.χ. εβδομάδα ή 15/θήμερο. Για την απεικόνιση και εμφάνιση των επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, όπως και για τις πωλήσεις αγαθών, μετά την τροποποίηση των διατάξεων του άρθρ.12 § 2 με τις διατάξεις του άρθρ. 43§ 8 του ν. 2214/1994, παρέχεται η δυνατότητα τήρησης αθεώρητης κατάστασης, στην οποία καταχωρούνται άμεσα (με την ολοκλήρωση) η ημερομηνία, το είδος της υπηρεσίας και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε, οπότε στο συνολικά εκδιδόμενο τιμολόγιο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή του είδους των παρασχεθεισών υπηρεσιών, αρκεί δηλαδή γενική περιγραφή (π.χ. πλύσιμο κλινοσκεπασμάτων), με

την προϋπόθεση ότι η κατάσταση θα είναι διπλότυπη και ένα αντίτυπο αυτής θα επισυνάπτεται στο τιμολόγιο για τον πελάτη (από 11/5/1994).

Με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, από 11/5/1994, παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα να μη τηρηθεί καν η κατάσταση, διατηρούμενης της δυνατότητας συνολικής μηνιαίας τιμολόγησης, με την προϋπόθεση όμως ότι η περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών θα είναι αναλυτική και λεπτομερής.

2.4. Τιμολόγιο (εκτέλεσης τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων)

Με το τιμολόγιο αυτό καλύπτονται οι περιπτώσεις που εκτελούνται τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά ή εγκαταστάσεις) με υλικά του εκτελούντος το έργο εργολάβου και χωρίς υλικά, προς επιτηδευματίες, αγρότες, το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α. και λοιπά κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα.

Ως τεχνικά έργα νοούνται ιδίως έργα οικοδομικά (εκσκαφές, κατεδαφίσεις, ξυλουργικές εργασίες, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υδροχρωματισμοί, ελαιοχρωματισμοί, διακοσμήσεις, κατασκευές μπετόν- αρμέ, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, πλακοστρώσεις, κατασκευή μωσαϊκών και μαρμαρικών εργασιών, πατωμάτων κ.λ.π.), λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων κ.λ.π.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται και η εργασία προσθήκης επί υφισταμένου ήδη πράγματος, νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεδόμενα δεν αποτελούν ενιαίο πράγμα (π.χ. εγκατάσταση μηχανημάτων)- εγκ. Α. 6991/ΠΟΛ. 214/12-7-71.

Ως εγκαταστάσεις νοούνται κατασκευές που προσιδιάζουν προς τεχνικά έργα, όπως η εγκατάσταση τηλεφωνικού κέντρου, συστήματος ασφαλείας (έγγρ. Ε. 2365-Ε. 2661/16/18-2-87), η κατασκευή θερμοκηπίων, δεξαμενών, αρδευτικού συστήματος, η ναυπήγηση πλοίου κ.λ.π., για τις οποίες χρησιμοποιούνται αγαθά, τα οποία προσαρμόζονται, τοποθετούνται, συναρμολογούνται, συνδέονται κ.λ.π., προκειμένου να εξυπηρετούν το σκοπό για τον οποίο προορίζονται.

2.4.1. Θεώρηση ή μη του τιμολογίου

Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν από τη Διοίκηση (εγκ. 3/1992, παρ. 12.5.1.), το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να εκδίδεται αθεώρητο και σε άλλες απαιτείται θεώρηση.

Αθεώρητο είναι:

α. Στις περιπτώσεις που τα χρησιμοποιούμενα υλικά, τα οποία ενσωματώνονται στο έργο ανήκουν στον εργολάβο, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο έργο.

β. Στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π., τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας.

Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο- δελτίο αποστολής. Σημειώνεται στο σημείο αυτό ότι η έκδοση Τιμολογίου- Δ.Α., για εκτέλεση τεχνικού έργου δεν αποτελεί παρατυπία, αφού αυτό έχει έρεισμα στις κείμενες διατάξεις (άρθρα 11 § 1 και 12 § 1), η δε ανωτέρω θέση περί εκδόσεως μόνο τιμολογίου (όχι και Δ.Α.) που διατυπώνεται στην εγκ. 3/1992 αποτελεί διοικητική απλοποίηση, κατ' οικονομία των σχετικών διατάξεων. Τονίζεται όμως ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία με αποδέκτη τον κατασκευαστή του έργου (εργολάβο), στον οποίο ανήκουν και ο οποίος τα χρησιμοποιεί. Ωστόσο δεν θεωρείται παράτυπο να εκδίδονται τα Δ.Α. στο όνομα του κυρίου του έργου (εργοδότη), σ' αυτήν όμως την περίπτωση τα Δ.Α. πρέπει να παραδίδονται στον εργοδότη από το οποίο και φυλάσσονται, αναγράφονται δε οι αύξοντες αριθμοί τους επί του τιμολογίου που εκδίδει ο εργολάβος (κατασκευαστής του έργου)- εγγρ. 1095276/569/3.10.37-.

Θεωρημένο είναι:

α. Στις περιπτώσεις που το έργο ή η εγκατάσταση εκτελείται με υλικά που παρέχονται από τον εργοδότη, οπότε ο εργολάβος παρέχει μόνο υπηρεσίες.

β. Στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π., τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον

εργολάβο δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας, οπότε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 (παρ. 2δ) του Κώδικα, θεωρείται μόνο υπηρεσίες.

Επισημαίνεται ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» για όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου κ.λ.π.), εφόσον είναι θεωρημένο.

Πιστεύουμε δε ότι για την αποφυγή λαθών, αλλά και για λόγους εξυπηρέτησης, καθώς και για την αποφυγή προστριβών (κυρίως με τις Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων και του Ελεγκτικού Συνεδρίου) σκόπιμο είναι να εκδίδονται τα τιμολόγια τεχνικών έργων σε κάθε περίπτωση από θεωρημένο στέλεχος.

2.4.2. Χρόνος έκδοσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 πα. 14, όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση και τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 16 και 17 του ν. 2753/99, του Κ.Β.Σ., το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται, όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. (εγκ. 3/1992 παρ. 12.5.2).

Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί στη διανυθείσα διαχειριστική περίοδο.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

Για τα δημόσια τεχνικά έργα εκδίδονται τιμολόγια από τον εργολήπτη κατασκευαστή του έργου, για τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσεως εργολαβικά ανταλλάγματα (έγγρ. 1012224/86/4-3-1994) και όχι πέραν της λήξης της διαχειριστικής περιόδου, εντός της οποίας έγινε η πιστοποίηση, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 14 και 15 του άρθρου 12 (έγγρ. Ν1015861/120/20.2.98).

Συμπερασματικά, για τα δημόσια τεχνικά έργα καταληκτικός χρόνος τιμολόγησης είναι η 31/12 του έτους που αφορούν οι πιστοποιήσεις, εφόσον στο μεταξύ δεν έχει καταβληθεί το τίμημα. Με τη λήξη όμως της χρήσης πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο «επί πιστώσει» που να καλύπτει τις γενόμενες εντός της χρήσης πιστοποιήσεις.

Τα ανωτέρω προκύπτουν πλέον και ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 15 Κ.Β.Σ., όπως αυτές ισχύουν μετά την νομοτεχνική αναμόρφωση αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 16 του ν. 2753/1999. Πάντως, σημειώνεται ότι και πριν την 17.11.1999 (ημερομηνία ισχύος του ν. 2753/99, ερμηνευτικά η Διοίκηση έχει την ίδια θέση διατυπώσει ακολουθώντας τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94 που αναφέρονται στο χρόνο φορολογίας των τεχνικών επιχειρήσεων που εκτελούν δημόσια έργα.

Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 3α του ν. 2238/94, για να αποκτηθεί έσοδο από την εργολαβική εκτέλεση δημόσιου έργου απαιτείται να έχουν πραγματοποιηθεί εργασίες για την εκτέλεσή του, οι οποίες και να πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς. Με βάση τα ανωτέρω στην περίπτωση που ο ανάδοχος δημοσίου έργου δεν έχει πραγματοποιήσει εργασίες για την εκτέλεσή του και παρά το γεγονός αυτό ο φορέας του έργου συντάσσει «πιστοποίηση» (για να εισπράξει χρηματοδότηση), το ποσό αυτό δεν συνιστά ακαθάριστο έσοδο της συγκεκριμένης χρήσης, αλλά θεωρείται ως προκαταβολή έναντι της εκτέλεσης του εν λόγω έργου ακόμη και αν έχει εκδοθεί τιμολόγιο από τον ανάδοχο.(έγγρ. 1064542/10819/B0012/29.9.00).

Σημειώνεται, ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης του αντιτίμου και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό αντάλλαγμα, εκδίδονται τιμολόγια (επί πιστώσει), στους προαναφερόμενους χρόνους.

Επίσης ο χρόνος έκδοσης του συγκεκριμένου τιμολογίου (εκτέλεσης τεχνικών έργων κ.λ.π.) δεν συνδέεται σε καμιά περίπτωση με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία τα υλικά διακινήθηκαν προς το έργο, εφόσον σκοπός διακίνησης αυτών είναι η ενσωμάτωση, η τοποθέτηση κ.λ.π. στο έργο (το οποίο και αποτελεί αντικείμενο της συμφωνίας) και όχι η πώλησή τους διακεκριμένα.

Π.χ.: Κατασκευαστής κουφωμάτων Χ αναλαμβάνει την κατασκευή και τη τοποθέτηση κουφωμάτων (παραθύρων, θυρών κ.λ.π.) σε ανεγειρόμενα γραφεία επιχείρησης και διακινεί με Δ.Α. προς το έργο στις 29-5-2002 τα παράθυρα και στις 23-6-2002 τις πόρτες και τα ντουλάπια. Το έργο τελειώνει και παραδίδεται στις 27-7-2002. Το τιμολόγιο θα εκδοθεί στις 27-7-2002, ημερομηνία ολοκλήρωσης και παράδοσης του έργου, χωρίς να συντρέχει λόγος τιμολόγησης διακεκριμένα (σ' ένα μήνα) των αγαθών (παραθύρα, πόρτες, ντουλάπια), που διακινήθηκαν με συγκεκριμένα Δ.Α., γιατί αντικείμενο συμφωνίας ήταν το συγκεκριμένο έργο (κατασκευή και τοποθέτηση κουφωμάτων) και όχι η αγοραπωλησία των αγαθών που τοποθετήθηκαν ή ενσωματώθηκαν στο έργο.

2.4.3. Περιγραφή έργου

Η περιγραφή του εκτελεσθέντος έργου ή εγκατάστασης πρέπει στο εκδιδόμενο τιμολόγιο να είναι αναλυτική και λεπτομερής. Έχει γίνει όμως δεκτό ότι, εφόσον υπάρχει επιμέτρηση μπορεί να γίνεται παραπομπή σ' αυτή, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο (εγκ. 117/1968, παρ. 107 και εγκ. 3/1992, παρ. 12.5.3), οπότε αρκεί σύντομη περιγραφή του έργου. Ομοίως, αν το τιμολόγιο παραπέμπει σε σύμβαση από την οποία προκύπτει η περιγραφή του έργου, δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή.

2.4.4. Εισφορά δημοσίου έργου από τον ανάδοχο σε εταιρία ή κοινοπραξία

Στην περίπτωση που ο ανάδοχος τεχνικού έργου του δημοσίου εισφέρει το έργο σε εταιρία ή κοινοπραξία, στην οποία μετέχει και ο ίδιος, εκδίδεται :

α) τιμολόγιο από τον ανάδοχο προς τον κύριο του έργου και

β) τιμολόγιο ίσης αξίας με αυτό του αναδόχου από την εταιρία ή την κοινοπραξία προς τον ανάδοχο.

Τα ποσά που εμφανίζονται στα τιμολόγια του αναδόχου δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα γι' αυτόν, καθόσον αφορά την φορολογία εισοδήματος (άρθρο 36α § 2α του ν.δ. 3323/53 ή άρθρο 34 του ν. 2238/94).

Με την πιο πάνω καθιερούμενη διαδικασία έκδοσης τιμολογίων στις περιπτώσεις τεχνικών έργων που προαναφέρονται, το αποτέλεσμα, καθόσον αφορά το Φ.Π.Α., για τον ανάδοχο που εισφέρει το έργο είναι μηδενικό, αφού ουσιαστικά το ύψος των εισροών του είναι ισόποσο των εκροών.

Σημειώνουμε ότι με την εγκ. 1120591/ΠΟΛ. 1310/21-9-1993, έχει γίνει δεκτό ότι για την εκτέλεση τεχνικών έργων του Δημοσίου, μπορεί να συσταθεί κοινοπραξία, μέλος της οποίας είναι η κοινοπραξία που έχει αναλάβει το έργο, χωρίς να θεωρείται υπεργολαβία, για την εφαρμογή, των διατάξεων του άρθρου 36α του ν.δ. 3325/55 (ή άρθρο 34 του ν. 2238/94).

2.5. Τιμολόγιο (επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων κ.λ.π.)

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής είναι αθεώρητο. Υπόχρεος σε έκδοση είναι ο επιτηδευματίας (όχι και τα πρόσωπα των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2). Εκδίδεται προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ακόμη και προς ιδιώτες, για την είσπραξη:

α) Επιδοτήσεων, **β)** οικονομικών ενισχύσεων, **γ)** αποζημιώσεων, **δ)** επιστροφής εμμέσων φόρων, δασμών, τελών και τόκων, **ε)** εισφορών και **στ)** ανόργανων εσόδων.

Το τιμολόγιο αυτό (άρθρο 12 § 3), εκδίδεται για την είσπραξη επιδοτήσεων από τον ΟΑΕΔ (ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λ.π), χρηματοδοτήσεις κοινοτικών προγραμμάτων, είσπραξη ΝΕΠ, είσπραξη αποζημιώσεων κ.λ.π. Καθόσον αφορά την έκταση εφαρμογής της υποχρέωσης έκδοσης του συγκεκριμένου τιμολογίου διευκρινίζοντας τα εξής:

- **Επιστροφές τόκων** νοούνται τα πριμ εξαγωγών

- **Ανόργανα έσοδα δεν** περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από λογιστικοποιημένες διαφορές π.χ. πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές.
- **Επισημαίνεται** ότι το υπόψη τιμολόγιο δεν αντικρίζει σε κάθε περίπτωση (κατ' ανάγκη) ακαθάριστα έσοδα για την επιχείρηση, αφού σε ορισμένες περιπτώσεις το ποσό που εισπράττεται αποτελεί μειωτικό στοιχείο δαπάνης (π.χ. επιδοτήσεις από Ο.Α.Ε.Δ. για ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λ.π.).

2.5.1. Χρόνος έκδοσης

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται με την είσπραξη, ως είσπραξη δε θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός έχει λάβει γνώση της πίστωσης αυτής εγγράφως.

2.5.2. Ενοίκια ακινήτων

Για τα ενοίκια από τη μίσθωση ή την υπεκμίσθωση ακινήτων, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό του εισοδήματος ως Α' ή Δ' πηγής (εκμισθωτής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.), δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου και αρκεί η έκδοση αθεώρητης απόδειξης ενοικίου στις οποίες δεν αναγράφεται Φ.Π.Α. (σχετ. εγκ. 3/1992, παρ. 12.7, εγγρ. 1132121/2507 ΠΕ/Α0012/13.3.97).

2.5.3. Είσπραξη αποζημιώσεων από ασφαλιστική επιχείρηση

Έχει γίνει δεκτό (εγκ. 1122103/ΠΟΛ. 1036/29-1-1993), ότι για τις εισπράξεις αποζημιώσεων από ασφαλιστικές εταιρίες δεν απαιτείται η έκδοση τιμολογίου, εφόσον για τις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η λήψη ενυπόγραφης απόδειξης πληρωμής, σύμφωνα με τη δ/γή Α. 9934/ΠΟΛ. 176/23-6-1977. (Βλ. Γνωμ. ΕΣΥΛ 107/92, 217/94 στο Β' τόμο) για τη λογιστική αντιμετώπιση.

Αντίθετα για την είσπραξη αποζημιώσεων από άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (π.χ. μεταφορικές επιχειρήσεις κ.λ.π.), πρέπει να εκδίδονται τιμολόγια.

Σημειώνεται ότι η ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων, απωλεσθέντων, καταστραφέντων κ.λ.π. εμπορευμάτων δεν λαμβάνεται υπόψη για την τήρηση βιβλίου αποθήκης (εγκ. 3/92, παρ. 8.2 και έγγρ. 1013328/121/22.3.00).

2.6. Πιστωτικό Τιμολόγιο

Το πιστωτικό τιμολόγιο (Π.Τ.) είναι ουσιαστικά ένα αρνητικό τιμολόγιο. Εκδίδεται σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, ανεξάρτητα από την αιτιολογία έκδοσής 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 επέχει θέση τιμολογίου, με το οποίο καλύπτεται η κύρια συναλλαγή. Σχετικές με το θέμα αυτό είναι οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 1423/84, 543/85, 1897/85.

2.6.1. Πεδίο Εφαρμογής

A. Υποκείμενο:

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από:

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

β) Τον εκδότη άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου. Με τη συγκεκριμένη φράση, που χρησιμοποιείται στη σχετική διάταξη (άρθρο 12 § 13) 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 εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή:

β1) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες.

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

Οι πιο πάνω κατηγορίες επιτηδευματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 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 από 1/7/1992 πιστωτικά τιμολόγια. Έτσι π.χ. μπορεί ένας δικηγόρος να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του Α.Ε., ή επίσης μια ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του τουριστικό γραφείο κ.λ.π., εφόσον βέβαια συντρέχουν και λοιπές προϋποθέσεις.

β3) Όσοι εκδίδουν εκκαθαρίσεις (άρθρο 12 § 7) προς επιτηδευματίες, το Δημόσιο κ.λ.π.

B. Αντικείμενο:

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 (εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση των μηχανικών, αρχιτεκτόνων κ.λ.π.

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 (αθροιστικό λάθος κ.λ.π.)- σχετ. έγγρ. 1058592/241/29.6.01.

Για αρνητικές διαφορές Φ.Π.Α., ρητά ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 13, ότι δεν επιτρέπεται η έκδοση Π.Τ. , 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 εκπεστεί από του λήπτη του τιμολογίου.

Για θετικές διαφορές Φ.Π.Α., 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, δεδομένου ότι από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 14 του Κ.Β.Σ. δεν επιτρέπεται η έκδοση τιμολογίου πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και καταβολής του Φ.Π.Α. στην προαναφερόμενη περίπτωση, καθώς και χρόνος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του αρχικού τιμολογίου και όχι του συμπληρωματικού. Συνεπώς, αν το αρχικό και το συμπληρωματικό τιμολόγιο εκδοθούν σε διαφορετικές φορολογικές περιόδους Φ.Π.Α. (μήνες, δίμηνα, τρίμηνα), υπολογίζονται και οι σχετικές προσαυξήσεις- άρθρο 47 του ν. 1642/86- (έγγρ. 11261/1017/3-11-1992).

2.6.2. Περιεχόμενο

Το πιστωτικό τιμολόγιο έχει περιεχόμενο ανάλογο του περιεχομένου του στοιχείου, το οποίο ακολουθεί και αφορά. Ειδικότερα σ' αυτό, 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 Φ.Π.Α.

Ουσιαστικά επί πλέον δεδομένο στο περιεχόμενο του Π.Τ. είναι η αναγραφή του αύξοντα αριθμού ή των αριθμών των Τιμολογίων (χρεωστικών) με τα οποία καλύφθηκε η βασική συναλλαγή (πώληση αγαθών ή υπηρεσιών).

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

- Για τις εκπτώσεις που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις (εκπτώσεις λόγω τζίρου, λόγω έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος κ.λ.π.)- άρθρο 12 § 13 Κ.Β.Σ.
- Για τις επιστροφές αγαθών, των οποίων έληξε η ημερομηνία χρήσης τους (π.χ. φάρμακα, τρόφιμα κ.λ.π.) – εγκ. 3/1992, παρ. 12.11.4. Ειδικά για τα φάρμακα

έγινε δεκτό ότι η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και όταν γίνονται επιστροφές μέχρι δύο (2) μήνες προ της αναγραφόμενης ημερομηνίας ή και προγενέστερα αν αυτά αποσύρονται από την αγορά. (έγγρ. 1105290/840/6.11.92).

- Για τις επιστροφές κενών φιαλών, κιβωτίων και άλλων ειδών συσκευασίας, που αποτελούν πάγια στοιχεία των επιχειρήσεων παραγωγής των αγαθών που συσκευάζονται (περιέχονται σ' αυτά) – εγκ. 3/1992, παρ. 12.11.4.

2.6.3. Χρόνος έκδοσης

Ο προϊστάσας Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/77) δεν περιείχε διάταξη που να αναφέρεται στο χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου (σημειώματος τότε). Ο ισχύων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) στις διατάξεις του άρθρου 12 § 14 αναφέρεται μόνο στο χρόνο έκδοσης του Π.Δ. 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 (των συμβαλλομένων).

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.

Για τις περιπτώσεις χορήγησης έκπτωσης (ανεξάρτητα από την αιτιολογία) δεν ορίζεται ρητά ο χρόνος έκδοσης του Π.Τ. , κατά την άποψή μας ο χρόνος αυτός, πρέπει να δεχθούμε ότι, συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης.

Πάντως, ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα σημειώνουμε ότι το Σ.τ.Ε. με την απόφαση 1470/89, έκανε δεκτό ότι το Π.Τ. εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται βέβαια και εκκαθαρισμένη η απαίτηση του δικαιούμενου έκπτωσης αγοραστή.

2.6.4. Έκδοση Π.Τ. για ακύρωση Τιμολογίων-Δ.Α. λόγω μη παράδοσης των αγαθών

Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι, σε περίπτωση μη παράδοσης αγαθών (π.χ. λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης των όρων διακανονισμού, απουσία του αγοραστή κ.λ.π.), τα οποία συνοδεύτηκαν με Τ.- Δ.Α., που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, μπορεί για τη λογιστική τακτοποίηση να εκδίδονται Π.Τ., στα οποία θα υπάρχει σχετική παρατήρηση για τους λόγους έκδοσής του και θα αναγράφεται και ο αύξων αριθμός του φορολογικού στοιχείου, με το οποίο διακινήθηκαν τα αγαθά (έγγρ. Ε. 9026/58/3-7-77).

Σημειώνεται ότι, στην πιο πάνω περίπτωση, αν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά και ενημερώνονται ταυτόχρονα με την έκδοση (**ON LINE**) ή και μεταγενέστερα (**πληκτρολόγηση**), αλλά πάντως πριν την παράδοση των αγαθών, εκδίδεται ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 § 2ε του Κ.Β.Σ.

2.6.5. Έκδοση Πιστωτικού Τιμολογίου για λογιστική τακτοποίηση σε περίπτωση κλοπής εμπορευμάτων μαζί με το τιμολόγιο-Δ.Α.

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ρητή αντιμετώπιση για το συγκεκριμένο θέμα, που ως πραγματικό γεγονός ερευνάται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., δεν προβλέπεται. Η επιχείρηση όμως για το συγκεκριμένο γεγονός θα μπορεί να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για δική της χρήση, χωρίς δηλαδή να αποσταλεί στον αντισυμβαλλόμενο πελάτη, με αξία ίση με την αξία του τιμολογίου πώλησης και στο οποίο (πιστωτικό) αναγράφεται και ο σκοπός της έκδοσής του (π.χ. για λογιστική τακτοποίηση λόγω κλοπής).

Με το παραπάνω πιστωτικό τιμολόγιο γίνονται οι σχετικές εγγραφές τακτοποίησης των λογιστικών βιβλίων και της αποθήκης. Ειδικότερα θα διενεργηθούν εγγραφές ακύρωσης του εκδοθέντος στοιχείου (Τ.Π.- Δ.Α.) και επιπλέον οι σχετικές εγγραφές απεικόνισης της κλοπής – ζημίας στο ημερολόγιο της λογιστικής και στο βιβλίο αποθήκης με αξία ίση με το κόστος των κλαπέντων εμπορευμάτων, με παραστατικό εγγραφής λογιστικό σημείωμα (έγγρ. 1050659/333/6-5-1998).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΡΘΡΑ 13-16

3.1. Άρθρο 13

Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών- Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά. Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν

παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσης ρυζιού, εκδίδει, σε κάθε περίπτωση απόδειξη παροχής υπηρεσιών στην οποία αναγράφει και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, όταν δε η αμοιβή του καταβάλλεται σε είδος στην απόδειξη αυτή αναγράφει το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή.

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

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

Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη αναγράφονται και στην περίπτωση επιστροφής ή αλλαγής αγαθών, εφόσον επιστρέφεται σ' αυτόν ποσό άνω των δεκαπέντε (15) ευρώ.

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού.

(Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. - αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 13 του ν. 3522/2006.)

Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται. Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη - καταναλωτή, η διεύθυνσή του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Στα εκδιδόμενα από τις Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του

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

Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

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

3.1.1. Ποια στοιχεία προβλέπονται από το άρθρο 13, προς έκδοση

1. Απόδειξη λιανικής πώλησης, για πωλήσεις αγαθών (§1).
2. Απόδειξη λιανικής πώλησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (§1,3).
3. Απόδειξη λιανικής πώλησης, για αλλαγές αγαθών (§1).
4. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών (§1,2).
5. Απόδειξη επιστροφής αγαθών (§1).
6. Απόδειξη επιστροφής για χορήγηση έκπτωσης για αγαθά που εκ των υστέρων διαπιστώνεται ελάττωμα ή έκπτωση που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά.
7. Λογαριασμοί οργανισμών (έμμεσα από την § 4).
8. Αποδείξεις είσπραξης τραπεζών (έμμεσα από την § 4).

3.1.2. Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

Λιανική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, χωρίς να

εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλούμενων αγαθών ή το ύψος των προσφερόμενων υπηρεσιών π.χ. πώληση μπετοσιδήρου προς ιδιώτη για ανέγερση κατοικιών δικής του και των παιδιών αξίας 30.000 Ευρώ, θεωρείται λιανική.

Για τις συναλλαγές με τους ιδιώτες, οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας εκδίδουν Απόδειξη Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) ή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ), κατά περίπτωση.

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αγορών, ως γνωστόν, δεν εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης. Κατ'εξαιρέση και οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αγορών όταν πωλούν αγαθά, που συνοδεύονται με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, υποχρεούνται, κατά την πώληση να εκδίδουν ΑΛΠ.

Ως βασική αρχή μπορούμε να αναφέρουμε ότι για τις πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών προς επιτηδευματίες εκδίδονται τιμολόγια και προς ιδιώτες αποδείξεις.

Σημειώνουμε ότι ΑΛΠ μπορεί να εκδίδονται από όλους τους επιτηδευματίες προς άλλους επιτηδευματίες, όταν πωλούνται μη εμπορεύσιμα αγαθά για τον αγοραστή και η αξία της κάθε συναλλαγής είναι μέχρι 15 Ευρώ.

3.1.2.1. Χρόνος Έκδοσης

1. Η ΑΛΠ εκδίδεται με την παράδοση του αγαθού, ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης του αντιτίμου (Άρθρο 13 §3).
2. Εάν πραγματοποιηθεί διακίνηση των λιανικώς πωληθέντων αγαθών και εκδοθεί Δελτίο Αποστολής επιτρέπεται να εκδοθεί η ΑΛΠ μέχρι τη δεκάτη πέμπτη ημέρα (15^η) του επόμενου μήνα, αλλά με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα παράδοσης (Άρθρο 13 §3).
3. Η ΑΛΠ εκδίδεται και στην περίπτωση που πραγματοποιείται αλλαγή αγαθών κατά το χρόνο της αλλαγής.
4. Όταν κατασκευάζεται τεχνικό έργο ή εγκατάσταση με υλικά του εργολάβου η ΑΛΠ εκδίδεται με την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης. Όταν το έργο δεν παραδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, τότε η ΑΛΠ

εκδίδεται με το τέλος αυτής, για το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί.(Άρθρο 13 §3 τελευταίο εδάφιο).

5. Όταν πραγματοποιείται αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ'εντολή του αγοραστή (Δώρα εορτών, γάμων κ.λπ.) σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς, η ΑΛΠ εκδίδεται με την πώληση, το αγαθό παραμένει στις εγκαταστάσεις του πωλητή και με την αποστολή στο τρίτο εκδίδεται Δελτίο Αποστολής, στο οποίο αναγράφεται και ο αριθμός της ΑΛΠ που ήδη έχει εκδοθεί (Άρθρο 13 §3).
6. Η ΑΛΠ από φ.τ.μ. ή από ηλεκτρονικό υπολογιστή στα εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης και εν γένει καταστήματα προσφοράς τροφής ή ποτού εκδίδεται συγχρόνως με το σερβίρισμα, εκτός της περίπτωσης που επιτρέπεται η τήρηση δελτίων παραγγελίας οπότε εκδίδονται οι ΑΛΠ με την αναχώρηση του πελάτη.
7. Χρόνος έκδοσης των ΑΛΠ σε τμηματική παράδοση.
8. Χρόνος έκδοσης των ΑΛΠ όταν τα αγαθά παραμένουν στον πωλητή για επιδιόρθωση.

3.1.2.2. Μεταγενέστερος χρόνος έκδοσης της ΑΛΠ όταν εκδίδεται κατά την παράδοση Δελτίο Αποστολής

Η ΑΛΠ εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ'εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί Δελτίο Αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη ημέρα (15^η) του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου (Άρθρο 13 §3).

3.1.2.3. Δελτία Λιανικής Πώλησης

Οι εισαγωγείς συγκεκριμένης μάρκας καινούργιων ανταλλακτικών - εξαρτημάτων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, των ανταλλακτικών - εξαρτημάτων γεωργικών μηχανημάτων, αλισοπριόνων, οδοποιητικών, χωματοουργικών, δομικών και λοιπών μηχανημάτων, γενικά και οι εξομοιούμενοι με αυτούς εισαγωγείς ανταλλακτικών - εξαρτημάτων με εξουσιοδότηση του οίκου κατασκευής για

ορισμένες μάρκες των ειδών αυτών, οφείλουν να διαθέτουν όλα τα ανταλλακτικά-εξαρτήματα των παραπάνω ειδών, που κυκλοφορούν την τελευταία δεκαετία, σε πρώτη ζήτηση και σε ποσότητα που προσδιορίζεται από τις κλίμακες του κατασκευαστή.

Οι διακινητές των ειδών που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο υποχρεούνται να αναγράφουν στα παραστατικά πώλησης (**τιμολόγια, δελτία αποστολής, δελτία λιανικής πώλησης**) την ονομασία ή περιγραφή του είδους, την ονομασία του προμηθευτή ξέ-νου οίκου ή εγχώριου κατασκευαστή, καθώς και τον κωδικό αριθμό των ανταλλακτικών - εξαρτημάτων που πωλούν. Σε περίπτωση που δεν μπορεί να προσδιοριστεί ο κωδικός αριθμός, αναγράφονται τα τεχνικά χαρακτηριστικά των σχετικών ειδών. Για λιανικές πωλήσεις ανταλλακτικών - εξαρτημάτων, τιμολογιακής αξίας μέχρι 14,67 ευρώ συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ, η παραπάνω υποχρέωση είναι δυνατή.

Επίσης για τη δαπάνη αγοράς πετρελαίου θέρμανσης που πραγματοποιούν τα πρόσωπα αυτά, για τις ατομικές ή τις οικογενειακές τους ανάγκες εκδίδεται Δελτίο Λιανικής Πώλησης.

Στα Δελτία Λιανικής Πώλησης αγοράς αναγράφονται οι ημερομηνίες εκδόσεώς τους, τα στοιχεία ταυτότητας των αγοραστών και των πωλητών ή ο τίτλος (επωνυμία) τους σε περίπτωση που αυτοί είναι εταιρείες, τα χαρακτηριστικά στοιχεία των προϊόντων, οι τιμές πώλησης καθώς και ο τρόπος καταβολής του τιμήματος. Επίσης αναγράφονται και οι αριθμοί φορολογικού μητρώου των συμβαλλομένων καθώς και οι αρμόδιες για τη φορολογία του εισοδήματός τους Δ.Ο.Υ. Εφόσον στα παραστατικά αγοράς δεν αναγράφονται τα παραπάνω στοιχεία, απαιτείται η προσκόμιση ενυπόγραφης βεβαίωσης του πωλητή σε δύο αντίτυπα, σφραγισμένης με τη σφραγίδα της επιχείρησης στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία αυτά. Το ένα αντίτυπο της βεβαίωσης αυτής αποστέλλεται στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του αγοραστή.

3.1.3. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών εκδίδονται από τους πιο κάτω κλάδους επιτηδευματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§2, και όταν προσφέρουν υπηρεσίες σε επιτηδευματίες, Δημόσιο, ΝΠΔΔ, συλλόγους κλπ.

1. Ελεύθεροι επαγγελματίες
2. Οι επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα-κλαδικά βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 (π.χ. συνεργεία, σχολεία, ξενοδοχεία, κλινικές κ.λπ.)
3. Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείου, αλευρομύλου και εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού.

Ανεξαρτήτως του στοιχείου οι υπηρεσίες λογίζονται ως χονδρικές και υποβάλλονται συγκεντρωτικές καταστάσεις.

3.1.3.1. Χρόνος Έκδοσης

Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 13§3 και 12§15 του ΚΒΣ:

1. Οι ΑΠΥ όλων των επιτηδευματιών εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών (κατ'έξαιρηση οι ΑΠΥ των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδονται μετά την είσπραξη).
2. Όταν η παροχή υπηρεσιών διαρκεί, εκδίδεται ΑΠΥ, κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε.
3. Σε καμιά περίπτωση η ΑΠΥ δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία (στο σύνολό της ή μέρος αυτής).
4. Η υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ, δε συναρτάται με την είσπραξη ή μη της αμοιβής, αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι δημιουργήθηκε δικαίωμα είσπραξης από την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών. Όταν όμως εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσίας, μια άδεια εισόδου, γενικά

μια συνδρομητική υπηρεσία η ΑΠΥ εκδίδεται με την είσπραξη του αντιτίμου και την εκχώρηση του δικαιώματος.

5. Δεν απαγορεύεται (προαιρετικά) να εκδοθεί η ΑΠΥ σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή, για μέρος ή στο σύνολο αυτής. (Εγκύκλιος 1040978/280 ΠΟΛ. 1110/19-3-1993).
6. Έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (καθώς και Τ.Π.Υ.) σε προηγούμενη χρήση (π.χ. με την έναρξη των προσφερόμενων υπηρεσιών) επιτρέπεται, με την προϋπόθεση ότι θα αναγράφονται διακεκριμένα τα αναλογούντα έσοδα κατά διαχειριστική περίοδο, δηλαδή χωριστά αυτά που αφορούν την τρέχουσα χρήση, απ'αυτά που αφορούν την επόμενη και να καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου σε ιδιαίτερς στήλες (στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων) ή λογαριασμούς (στα Γ κατηγορίας) εσόδων επόμενης χρήσης, ούτως ώστε να φορολογηθούν στη χρήση στην οποία αντιστοιχούν-ανήκουν τα έσοδα αυτά.Σκόπιμο είναι να μη γίνεται χρήση της δυνατότητας αυτής, γιατί δημιουργούνται προβλήματα όταν δεν ολοκληρωθούν οι υπηρεσίες και τίθενται θέματα επιστροφής, όπως επίσης και προβλήματα έκπτωσης της δαπάνης από τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, όταν παρέχεται αυτή η δυνατότητα.
7. Τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία ουσιαστικά είναι ΑΠΥ, εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς (Άρθρο 13 §3).
8. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν τις ΑΠΥ με κάθε είσπραξη.

3.1.4. Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές

Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ηλεκτρονικές (φορολογικές) ταμειακές μηχανές για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.

Την υποχρέωση αυτή έχουν και οι κυρίως χονδροπωλητές επιτηδευματίες όταν οι λιανικές τους πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών διενεργούνται κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών επί του συνόλου των ετήσιων πωλήσεών τους. Με απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ της λεδρας του επιτηδευματία του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να απαλλαγεί ο επιτηδευματίας αυτός από την υποχρέωση χρησιμοποίησης ηλεκτρονικής ταμειακής μηχανής για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι για την απαλλαγή αυτή.

Κατ'εξαιρέση, επιτρέπεται η έκδοση χειρόγραφων θεωρημένων διπλότυπων αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σε ειδικές μόνο περιπτώσεις, για τις συναλλαγές που πραγματοποιεί ο επιτηδευματίας εκτός του κεντρικού καταστήματος ή του υποκαταστήματός του.

3.2. Άρθρο 14

Αποδείξεις αυτοπαράδοσης

Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το ν. 1642/1986, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ., εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

3.2.1. Γενική αναφορά

Κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, άρα φορολογούνται κανονικά ως προς ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα και ενδεχομένως χωρίς αντισυμβαλλόμενα.

Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών).

Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα **το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας** με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγια του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους.

Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για τη διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του ΦΠΑ, επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών, ουσιαστικά δηλαδή αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ.

Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας του ΚΒΣ, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής.

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

3.3. Άρθρο 15 Αποδείξεις δαπανών

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 14 του ν. 3522/2006.)

Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

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

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

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

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

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

4. Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

3.3.1. Κατηγορίες δαπανών για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη δαπάνης

1. Αμοιβές σε μη επιτηδευματίες.
2. Έξοδα κίνησης και έξοδα παραμονής εκτός έδρας προσωπικού επιχειρήσεων
3. Δαπάνες για τις οποίες ο διακιούχος δεν έχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείου.
4. Αντί στοιχείου αυτοπαράδοσης.
5. Καταβολή μισθών και ημερομισθίων. Αντί απόδειξη δαπάνης επιτρέπεται η κατάρτιση ονομαστικής κατάστασης.
6. Χορήγηση δώρων και δειγμάτων.

3.3.2. Υπόχρεοι έκδοσης απόδειξης δαπανών

1. Όλοι οι επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων.
2. Όλα τα πρόσωπα της παρ.3 του άρθρου 2, δηλαδή Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Δήμοι, Κοινότητες, πρεσβείες, Διεθνείς οργανισμοί, Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σύλλογοι, σωματεία κ.λπ.

Οι επιτηδευματίες, Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ κ.λπ. υποχρεούνται να εκδίδουν αποδείξεις δαπανών για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση του επαγγέλματός τους, για την οποία ο διακιούχος της δαπάνης δεν έχει υποχρέωση να εκδόσει φορολογικό στοιχείο.

Όταν καταβάλλεται αμοιβή, ο δικαιούχος αυτής δεν εκδίδει δικό του φορολογικό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που δε χαρακτηρίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, ως επιτηδευματίας. Για να μην έχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων, ο δικαιούχος της αμοιβής πρέπει, σύμφωνα με όσα έχει δεχτεί η Διοίκηση, να συντρέχουν στο πρόσωπό του αθροιστικά και ρητά πλέον ορίζεται στο **άρθρο 2 §1** του ΚΒΣ οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- i. Να πρόκειται για αμοιβή σε φυσικό πρόσωπο πλην του ελεύθερου επαγγελματία.
- ii. Να απασχολείται περιστασιακά με τη συγκεκριμένη εργασία και όχι από σύστημα.

iii. Να λαμβάνει από αυτή την απασχόληση ποσά κάτω του ορίου τήρησης βιβλίων, δηλαδή οι συνολικές ετήσιες αμοιβές του από όλους όσους εργάζεται περιστασιακά, να μην υπερβαίνουν τα 5000 Ευρώ.

3.3.3. Περιεχόμενο

Σύμφωνα με τις ισχύουσες και διατηρούμενες σε ισχύ διατάξεις στις αποδείξεις δαπανών αναγράφονται:

1. Τόπος και ημερομηνία έκδοσης.
2. Το ονοματεπώνυμο.
3. Το επάγγελμα.
4. Η διεύθυνση.
5. Ο ΑΦΜ ή αν στερείται ΑΦΜ ο δικαιούχος της δαπάνης, ο αριθμός ταυτότητας.
6. Η αρμόδια ΔΟΥ του δικαιούχου.
7. Η αιτιολογία της δαπάνης.
8. Το ποσό αυτής αριθμητικώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφα.
9. Ο παρακρατούμενος φόρος για αμοιβές.
10. Το χαρτόσημο.
11. Υπογραφή του εκδότη.
12. Υπογραφή του λήπτη και στα δυο αντίτυπα.

3.4. Άρθρο 16 Έγγραφο μεταφοράς

1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα

αυτού. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται: α) για τις μεταφορές υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, β) για τις μεταφορές, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις, μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπαζών), από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης, κατά περίπτωση και γ) για τις μεταφορές πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

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

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

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

5. (Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και

παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 15 του ν. 3522/2006.)

Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

6. (Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα.

Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας.

Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο.

Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση

αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν, αναγράφεται μόνον ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων. αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 16 του ν. 3522/2006.)

7. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,
- β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 17 του ν. 3522/2006.)
- γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,
- δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,
- ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,
- στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,
- ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,
- η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

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

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

εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το ένα αντίτυπό της παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο, αναγράφονται:

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

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

- α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων,
- β) όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές και
- γ) σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική.

Στο σημείωμα αυτό, που υπογράφεται από το μεταφορέα και τον παραλήπτη, γράφονται τα στοιχεία του μεταφορέα, του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη, ο αριθμός της φορτωτικής, το ποσό της διαφοράς των κομίστρων, καθώς και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν. Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στο φορτωτή ή αποστολέα, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

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

12. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριας μεταφορές δύναται να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, εφόσον πριν από την ανάθεση γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη Δ.Ο.Υ., στην

οποία υπάγεται ο αντιπρόσωπός του ή ο πράκτοράς του.

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

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

3.4.1. Ποιά φορολογικά στοιχεία και βιβλία προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16

1. Φορτωτική μεταφορέα(§5)
2. Φορτωτική μεταφορικού γραφείου(§6)
3. Συγκεντρωτική φορτωτική (§13)
4. Κατάσταση αποστολής αγαθών μεταφορικού γραφείου και διαμεταφορέα όταν η φόρτωση αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του(§6)
5. Απόδειξη μεταφοράς(§9)
6. Διορθωτικό Σημείωμα για επιστροφές ή εκπτώσεις κομίστρων,όταν διαπιστώνονται ποσοτικές διαφορές των προς παράδοση αγαθών και σε κάθε περίπτωση που πραγματοποιείται η μεταφορά κατά τρόπο,τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική(§10)

7. Ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, όταν οι φορτωτές ή αποστολείς είναι ιδιώτες (§4)
8. Ημερολόγιο μεταφοράς Φ.Δ.Χ. για επαναλαμβανόμενες μεταφορές ή μεταφορές στις αστικές περιοχές (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/92-Θέματα 17-20)
9. Ημερολόγιο μεταφοράς προαιρετικά, σε κάθε περίπτωση για έκδοση αθεώρητων φορτωτικών εγγράφων (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1105/99, ΠΟΛ. 1071/2000 και ΠΟΛ. 1083/2-6-2003).

3.4.2. Η έννοια του μεταφορέα

Μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός (Άρθρο 16§14).

Ο μεταφορέας μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα εάν τα μεταφορικά μέσα ανήκουν στην ιδιοκτησία του ή απλώς τα εκμεταλλεύεται έχοντας τη χρήση με συμφωνητικά μίσθωσης, προσύμφωνα αγοράς, με εκχώρηση χρήσης κ.λπ.

Στην έννοια του μεταφορέα εμπίπτει η εκμετάλλευση φορτηγών Δ.Χ., πλοίων, αεροσκαφών και σιδηροδρόμων με αντικείμενο εργασιών την πραγματοποίηση δημοσίων μεταφορών αγαθών με κόμιστρο.

3.4.3. Περιεχόμενο φορτωτικής

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα.
2. Όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ'εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή αλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα.
3. Την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα.
4. Τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών.

5. Το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα.
6. Τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών.
7. Το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς.
8. Τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

Αν πραγματοποιηθεί μεταφόρτωση των αγαθών αναγράφεται και ο αριθμός του νέου ΦΔΧ.

Αν διαφοροποιηθούν τα δεδομένα της φορτωτικής κατά τη μεταφορά πρέπει να εκδοθεί Διορθωτικό Σημείωμα μεταφοράς(§10).

3.4.4. Χρόνος έκδοσης φορτωτικής

Ο μεταφορέας εκδίδει κατά τη την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε (4) αντίτυπα.

Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στο διαμεταφορέα.

Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ'εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτής της προηγούμενης ημέρας.

3.4.5. Έκδοση απόδειξης μεταφοράς (κομιστρού)

Ο μεταφορέας, αντί φορτωτικής, μπορεί να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για μεταφορές :

- i. Αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη. Αποσκευή θεωρείται κάθε δέμα που φέρει μαζί του ο ταξιδιώτης, το οποίο δεν περιέχει εμπορεύματα
- ii. Μικροδεμάτων
- iii. Εντός της αστικής περιοχής των πόλεων
- iv. Έμφορτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα

Η απόδειξη μεταφοράς εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, συνοδεύει τα αγαθά και το ένα αντίτυπο αυτής παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο. Στην περίπτωση που τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς για στικές μεταφορές ή απόδειξη εκδίδεται με την ολοκλήρωση της μεταφοράς και για επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος του μήνα.

Σε αυτήν αναγράφονται:

- i. Επί μεταφοράς αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη, τουλάχιστον το κόμιστρο.
- ii. Επί μεταφοράς μικροδεμάτων, τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των αγαθών και το κόμιστρο.
- iii. Επί αστικών μεταφορών, τα στοιχεία του φορτωτή, και του παραλήπτη, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των αγαθών, το κόμιστρο, ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου.
- iv. Επί μεταφοράς εμφόρτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα, τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό αυτού.

3.4.6. Έννοια Μεταφορικού Γραφείου

Μεταφορικά Γραφεία είναι οι επιχειρήσεις, οι οποίες αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων έναντι αμοιβής που συμφωνούν με τον

αποστολέα-φορτωτή των αγαθών (ο οποίος συμβάλλεται μόνο με αυτές) κατά μονάδα όγκου βάρους, κ.λπ. , η αμοιβή δε αυτή καλύπτει όλα τα έξοδα της μεταφοράς και το κέρδος αυτών και οι οποίες στη συνέχεια βρίσκουν το μεταφορέα και του αναθέτουν την εκτέλεση της μεταφοράς. Τα μεταφορικά γραφεία εκδίδουν φορτωτική προς τον αποστολέα και δέχονται φορτωτική ως έξοδο από το μεταφορέα στον οποίο ανέθεσαν την εκτέλεση της μεταφοράς.

3.4.7. Φορτωτική μεταφορικού γραφείου

Το μεταφορικό γραφείο, που αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, υποχρεούται σε κάθε μεταφορά να εκδίδει φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορικού γραφείου συνοδεύει τα αγαθά, όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται στις εγκαταστάσεις του. Αντίθετα, όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, τότε τα αγαθά συνοδεύονται από το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα, στην οποία αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του μεταφορικού γραφείου.

3.4.8. Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς

Ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο και ο διαμεταφορέας εκδίδουν διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα στις εξής περιπτώσεις:

- i. Όταν επιστρέφουν ποσό κομίστρων
- ii. Όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές και
- iii. Σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική.

Στο σημείωμα αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του μεταφορέα ή μεταφορικού γραφείου, του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη των αγαθών, ο αριθμός της φορτωτικής, το ποσό της διαφοράς των κομίστρων που επιστρέφονται ή οι διαφορές που διαπιστώθηκαν. Υπογράφεται από το μεταφορέα και τον παραλήπτη, στην περίπτωση που διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη ή σε περίπτωση πραγματοποίησης της

μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική.

Το πρώτο αντίτυπο του διορθωτικού σημειώματος αποστέλλεται στο φορτωτή ή σε αυτόν που κατέβαλλε τα κόμιστρα, κατά περίπτωση, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

3.4.9. Συγκεντρωτική φορτωτική

Συγκεντρωτική φορτωτική εκδίδεται και όταν συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από τις εκτελεσθείσες μεταφορές, με την προϋπόθεση ότι τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, στο οποίο αναγράφεται, στην αρχή του μήνα, το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης, αντί της αναγραφής του κομίστρου για κάθε δρομολόγιο.

3.4.10. Αστικές μεταφορές - Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς

Στην §133 της Εγκ. 117/68, για ανάλογη διάταξη του ισχύοντος τότε Κώδικα, αναφέρεται ότι αστική περιοχή θεωρείται η περιοχή που περικλείεται μέσα στα διοικητικά όρια κάθε πόλης και για την επαρχία Αττικής ολόκληρη η περιοχή της. Κατ'εξαίρεση, όταν μεταφέρονται αγαθά συνολικού βάρους 300 κιλών με τρίκυκλα Δημόσιας χρήσης, η αστική περιοχή διευρύνεται σε ακτίνα 20 χιλιομέτρων από τα διοικητικά όρια κάθε πόλης.

Στο ημερολόγιο μεταφοράς, το οποίο τηρείται σε κάθε φορτηγό μεταφορικό μέσο Δ.Χ., όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες μεταφορές ή αστικές μεταφορές, αναγράφονται η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του φορτωτή και των παραληπτών, ο αριθμός των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων, το είδος των αγαθών κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και το συνολικό κόμιστρο.

3.4.11. Διεθνείς φορτωτικές

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (§11) ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει για αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με προβλεπόμενα φορτωτικά έγγραφα, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας. Δηλαδή επιτρέπεται να εκδίδεται μια φορτωτική το περιεχόμενο της οποίας θα καλύπτει τόσο τις διατάξεις του ΚΒΣ όσο και των διεθνών συμβάσεων.

3.4.12. Κοινοτικές μεταφορικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν μεταφορές στην Ελλάδα (θαλάσσιες ή χερσαίες)

Κάθε μεταφορική επιχείρηση θαλάσσιων ή χερσαίων μεταφορών εσωτερικού ή εξωτερικού που αποκτά εγκατάσταση στην Ελλάδα εκδίδει φορτωτική κατά την ελληνική νομοθεσία.

Στην περίπτωση που οι μεταφορικές επιχειρήσεις δεν αποκτούν εγκατάσταση στην Ελλάδα και παρέχουν υπηρεσίες μεταφοράς για τις οποίες τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο οποίος και θα εκδίδει τις φορτωτικές ή αν είναι κοινοτικοί επιτηδευματίες να λάβουν ΑΦΜ και να εκπληρώνουν μόνοι τους τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ή να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΣΤΙΜΑ-ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Άρθρο 5

Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – Αντικειμενικό σύστημα

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν

τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α) έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης ή με επανάληψη αυτής ή

β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωση της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο,

γ) για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται,

δ) δεν έχουν διαφυλαχθεί από τον κατά περίπτωση υπόχρεο τα επιπλέον προαιρετικώς εκδοθέντα αντίτυπα,

ε) δεν έχουν εκδοθεί από τον υπόχρεο δελτία αποστολής για τις περιπτώσεις: παράδοσης επιστρεφόμενων αγαθών αξίας μέχρι και 880 ευρώ ή παράδοσης αγαθών προς επισκευή, συντήρηση ή άλλη αιτία που δεν συνεπάγεται απόκτηση εσόδων για τον υπόχρεο, εφόσον για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από τον παραλήπτη των αγαθών δελτία αποστολής, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. και αποδεικνύεται με αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο του σχετικού δελτίου αποστολής,

στ) έχουν εκδοθεί δελτία αποστολής με γενική (ελλιπή) περιγραφή των ειδών εφόσον σκοπός της διακίνησης είναι ο δειγματισμός άνευ παραδόσεως των ειδών και δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης,

ζ) διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και

στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.,

η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.

Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο (2) για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις. Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε δύο (2) για κάθε βιβλίο.

γ) Σε μη τήρηση βιβλίων αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, σε δύο (2), ανεξάρτητα αν η παράλειψη αφορά ένα ή περισσότερα από αυτά.

δ) Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, σε δύο (2).

ε) Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο (2) και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5).

στ) Σε περίπτωση μη καταχώρισης της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών σε τρία (3).

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση. Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη ανά κατάσταση είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα.

Οι συντελεστές βαρύτητας του πρώτου και δεύτερου εδαφίου ισχύουν κατά περίπτωση και επί εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων για τις πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης μετά τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής, καθώς και επί μη υποβολής στοιχείων, παραλείψεων ή ανακριβειών κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στα εδάφια αυτά.

Ο συντελεστής βαρύτητας των προηγούμενων εδαφίων ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής του ισοζυγίου της παραγράφου 6 του άρθρου 20 ή της εκπρόθεσμης υποβολής του, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.

η) Σε περίπτωση μη επίδειξης σε προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε πέντε (5).

θ) Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες, σε πέντε (5).

ι) Σε μη τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο.1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9.3.2006 (ΦΕΚ 311 Β΄) ή σε μη επίδειξη αυτού στο φορολογικό έλεγχο μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε πέντε (5) για κάθε οικοδομή. - (οι περιπτώσεις α΄, β΄, ε΄, στ΄, ζ΄, η΄ και ι΄ αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 33 παρ. 1 του ν. 3522/2006.)

ια) Σε περίπτωση μη επίδειξης σε προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10, σε πέντε (5). - (καταργήθηκε με το άρθρο 33 παρ. 1 του ν. 3522/06.)

7. Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε εκείνον που υπογράφει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον δεν έχει τέτοιο δικαίωμα.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ΄

εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.- (αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 3522/2006.)

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.

ε) Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.

στ) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.

ζ) Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσό συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, 880 ευρώ.

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από

τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.

ι) Η εκπρόθεσμη εκτύπωση ή εγγραφή σε οπτικό δίσκο κάθε βιβλίου ή κατάστασης που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ., ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από το άρθρο αυτό. -(Οι περιπτώσεις θ', ι' και ια' αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 33 παρ. 3 του ν. 3522/2006.)

ιβ) Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο. 1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9.3.2006 δαπάνης που προσδιορίζει το κόστος της κάθε «οικοδομής. -(Προστέθηκε με το άρθρο 33 παρ. 4 του ν. 3522/2006.)

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά

της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής ή δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ..

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται

το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.

γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών.

Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες – λήπτες των στοιχείων.

11. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται, για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής, ανεξάρτητα από το αν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται από διαφορετικά πρόσωπα. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως σε κάθε περίπτωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη, καθώς και για τις παραβάσεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 8. Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της

προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.(Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς στις φορολογικές αρχές, στα Διοικητικά δικαστήρια και το Συμβούλιο της Επικρατείας υποθέσεις. — Άρθρο 40 παρ. 17 του ν. 3220/2004.)

12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του π.δ/τος 99/1977 – Κ.Φ.Σ. – (ΦΕΚ 34 Α΄) ή του π.δ/τος 186/1992 – Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου.

Άρθρο 9

Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Κατ' εξαίρεση, τα πρόστιμα, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, εισπράττονται ή βεβαιώνονται εφάπαξ χωρίς την έκδοση της παραπάνω απόφασης.

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη. Τα ανωτέρω, καθόσον αφορά παραβάσεις του άρθρου 5 του παρόντος, που αναφέρονται σε υποκαταστήματα, ισχύουν ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. Εξαιρετικά αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται

με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

6. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα ευρώ. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

Άρθρο 24

Γενικές και μεταβατικές διατάξεις

1. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου, πλην των άρθρων 22 και 23, δεν εφαρμόζονται για τις τελωνειακές παραβάσεις.

2. Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος. Διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου, κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο πρακτικό του συμβιβασμού. Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος. Εξαιρετικά, επί επιχειρήσεων υπό εκκαθάριση παρέχεται η δυνατότητα μη άμεσης καταβολής του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, οπότε, στις περιπτώσεις αυτές, το σύνολο του οφειλόμενου, βάσει του συμβιβασμού, ποσού καταβάλλεται μέχρι της τελευταίας εργάσιμης για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημέρας του επόμενου, από την υπογραφή του συμβιβασμού, μήνα. Ειδικά στη φορολογία κληρονομιών η καταβολή του ως άνω ποσοστού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του ν. 2097/1952 (ΦΕΚ 113 Α').

3. Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 2 για το ανώτατο όριο πρόσθετων φόρων εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

4. Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης της ισχύος των σχετικών διατάξεων του παρόντος, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά τον ως άνω χρόνο έναρξης ισχύος των σχετικών διατάξεων δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε., κρίνονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5, εφόσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις υπόψη διατάξεις, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ/τος 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α'). Σε κάθε περίπτωση κατά την πιο πάνω διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο δεν μπορεί να περιοριστεί σε ποσό μικρότερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου που αρχικά επιβλήθηκε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις. Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Επίσης οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986, όπως ισχύει.

Προϋπόθεση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου αυτής είναι η εφάπαξ καταβολή του ποσού που προκύπτει κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού. Μπορεί όμως ο φορολογούμενος να καταβάλει το πιο πάνω ποσό σε έξι (6) ισόποσες δόσεις από τις οποίες την πρώτη πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού και τις υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, εφόσον προσκομίσει προσωπική επιταγή, για το συνολικό ποσό των πέντε

(5) οφειλόμενων δόσεων. Κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών εκτός από την τελευταία.

5. Οι εκκρεμείς ποινικές υποθέσεις εκδικάζονται με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις, εκτός αν εισάγεται ευμενέστερη ρύθμιση με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και αυτές για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου έχουν εφαρμογή και επί των Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών (Π.Α.Ε.), καθώς και των ερασιτεχνικών αθλητικών σωματείων, με τη μόνη διαφορά ότι η οφειλή που θα προκύψει από την ολική διοικητική περάτωση θα καταβληθεί σε σαράντα οκτώ (48) ίσες μηνιαίες δόσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 2443/1996 (ΦΕΚ 265Α'/3.12.1996).

Προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης αυτής αποτελούν: α) η, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του παρόντος νόμου, υποβολή σχετικής αίτησης προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και β) η κατάρτιση του οικείου πρακτικού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

4.1. Παράμετροι του αντικειμενικού συστήματος

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 γλινεται γενική περιγραφή του συστήματος και προσδιορίζονται οι βασικές έννοιες των παραμέτρων που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή του συστήματος.

4.1.1. Βάσεις υπολογισμού

Ως βάση υπολογισμού λογίζεται το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται συντελεστές βαρύτητας. Ορίζονται δύο τέτοιες βάσεις:

1. Βάση υπολογισμού Νο 1 ή ΒΑΣ. ΥΠ. 1 : Ορίζεται το ανώτατο προβλεπόμενο από τις διατάξεις όριο προστίμου, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που

υποχρεούται να τηρεί ο φορολογούμενος. Η ΒΑΣ. ΥΠ. 1 ορίζεται **α)** για τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας 300.000 δρχ. Και ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. **β)** για τους τηρούντες βιβλία Β' κατηγορίας 200.000 δρχ. Και ιδρυτές επιχειρήσεων, πλην Ε.Π.Ε και Α.Ε. **γ)** για τους τηρούντες βιβλία Α'κατηγορίας 100.000δρχ. **δ)** για τους τηρούντες βιβλία και τους λοιπούς υπόχρεους 100.000 δρχ.

2. Βάση υπολογισμού Νο 2 ή ΒΑΣ. ΥΠ. 2 : Ορίζεται η αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση. Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τις εξής παραβάσεις:

- Μη έκδοση στοιχείων αξίας εφόσον προκύπτει απόκρυψη άνω των 300.000 δρχ.
- Ανακριβής έκδοση στοιχείων εφόσον η αποκρυβείσα αξία είναι άνω των 300.000 δρχ.
- Διακίνηση χωρίς συνοδευτικά στοιχεία, εφόσον η αξία των διακινούμενων είναι πάνω από 300.000 δρχ.
- Έκδοση εικονικού στοιχείου
- Λήψη εικονικού στοιχείου
- Έκδοση πλαστού στοιχείου
- Νόθευση στοιχείων

4.1.2 Συντελεστές Βαρύτητας (Σ.Β.)

Είναι ειδικοί, ανά είδος παράβασης, συντελεστές, οι οποίοι εφαρμόζονται στην αντίστοιχη ΒΑΣ.ΥΠ. Οι συντελεστές αυτοί, καθόσον αφορά την αριθμητική τιμή τους, ορίσθηκαν με βάση τη σοβαρότητα και τις επιπτώσεις των καταλογιζόμενων παραβάσεων.

4.1.3. Οροφές αυτοτελών παραβάσεων

Για όσες αυτοτελείς παραβάσεις ισχύει η ΒΑΣ.ΥΠ.1 και προκειμένου να μην οδηγείται το σύστημα σε επιβολή εξωπραγματικών προστίμων, έχουν θεσπιστεί ανώτατα όρια, τα οποία δεν μπορεί κανείς να υπερβεί, ανεξαρτήτως πλήθους παραβάσεων. Οι οροφές ισχύουν μόνο για τις αυτοτελείς παραβάσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 5.

4.2. Γενικές Παραβάσεις

Γενικές παραβάσεις είναι όλες οι παραβάσεις που δεν αναφέρονται ρητά στις παραγράφους 8 και 10 του άρθρου 5.

Για τις γενικές παραβάσεις επιβάλλεται ένα ενιαίο, κατά διαχειριστική περίοδο, πρόστιμο ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

Ενδεικτικές περιπτώσεις γενικών παραβάσεων:

- Εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων
- Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων
- Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως χειρόγραφα στα δελτία αποστολής
- Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων (εξαιρούνται τα πρόσθετα)
- Μη παράδοση στοιχείων σε αντισυμβαλλόμενους (πελάτες κ.λπ.)
- Μη αναγραφή στα Δ.Α. του σκοπού
- Μη αναγραφή στα χειρόγραφα Τ.Π.Υ. της αμοιβής ολογράφως

4.3. Αυτοτελείς παραβάσεις

Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αποκλειστικά και μόνο όσες ρητά αναφέρονται στις παραγράφους 8 και 10 του άρθρου 5.

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε περίπτωση και μέχρι την ισχύουσα ανά κατηγορία οροφή, αν πρόκειται για παραβάσεις της παρ.8.

4.4. Διαπίστωση σε διαφορετικό χρόνο πράξεων ή παραλείψεων στην ίδια χρήση

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά ότι κάθε πράξη ή παράλειψη του ΚΒΣ που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο στην ίδια χρήση συνιστά ιδιαίτερη παράβαση και επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι κάθε φορά που διενεργείται έλεγχος και διαπιστώνεται επανάληψη παραβάσεων που είχαν διαπιστωθεί και προγενέστερα στην ίδια χρήση, σε διαφορετικό χρόνο, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

4.5. Μη επιβολή προστίμου για ορισμένες παραβάσεις-Προϋποθέσεις

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ουσιαστικά επαναλαμβάνονται αυτές των άρθρων 32 παρ. 6 και 33 παρ. 1β του π.δ. 186/1992.

Ειδικότερα:

Με τις υπόψη διατάξεις για τις περιπτώσεις:

1. Έκδοσης φορολογικών στοιχείων χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης
2. Έκδοσης αθεώρητων στοιχείων αντί θεωρημένων, ρητά ορίζεται ότι ο Ποϊστάμενος υποχρεούται να μην επιβάλλει πρόστιμο, με τις πιο κάτω προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:
 - Οι παραπάνω πράξεις ή παραλείψεις να οφείλονται σε παραδρομή, να έχουν καταχωρηθεί τα στοιχεία εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία.
 - Να έχει το γεγονός δηλωθεί εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν τη διαπίστωση από οποιονδήποτε έλεγχο.

4.6. Πρόστιμο σε βάρος τρίτων που συμπράττουν στη διάπραξη παραβάσεων του ΚΒΣ

Οι διατάξεις της παραγράφου 7 αποτελούν επανάληψη αυτών του άρθρου 33 παρ.6 του π.δ. 186/1992 , σύμφωνα δε με αυτές στο πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.2α υπόκειται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υποχρέων επιτηδευματιών ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος αυτών και γενικά οποιοσδήποτε άλλος τρίτος συμπράττει αποδεδειγμένα σε πράξεις ή παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

4.7. Πρόστιμο για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία

Με τις διατάξεις της παρ.10 αντικειμενοποιείται και το πρόστιμο που αφορά:

- Έκδοση εικονικών στοιχείων
- Έκδοση πλαστών στοιχείων
- Λήψη εικονικών στοιχείων
- Νόθευση στοιχείων

Το πρόστιμο για τις ως άνω περιπτώσεις ορίζεται στο διπλάσιο της αξίας του στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. , όταν αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών.

4.8. Επιβολή προστίμου για μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων

Σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 του ΚΒΣ ή εκπρόθεσμης υποβολής τους μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, επιβάλλεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας τρία (3), εφόσον οι παραλείψεις αυτές αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας ανά κατάσταση προμηθευτών-πελατών πάνω από πέντε εκατομμύρια δρχ.

4.9. Ανακρίβεια στοιχείων

Ανακρίβεια στοιχείων έχουμε όταν δεν έχει αναγραφεί ή ανακριβώς αναγραφεί:

- Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του αντισυμβαλλόμενου
- Η διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου
- Το είδος, η ποσότητα και η αξία της αμοιβής

Επίσης ανακριβές μπορεί να χαρακτηριστεί το στοιχείο, το οποίο αφορά υπαρκτή συναλλαγή, μέρος της οποίας δεν εμφανίζεται. Όσον αφορά την περίπτωση αναγραφής διαφορετικού ονοματεπωνύμου ή επωνυμίας στα στοιχεία που δε ανταποκρίνεται στον αντισυμβαλλόμενο, τότε το γεγονός αυτό καθιστά το στοιχείο εικονικό. Ανάλογα αν έχουμε εικονικότητα ή ανακρίβεια, διαφοροποιείται το ύψος του επιβλητέου προστίμου.

4.10. Υποτροπή

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

Η υποτροπή προϋποθέτει τα εξής:

- Να έχει οριστικά προγενέστερα τιμωρηθεί ο υπόχρεος
- Η προηγούμενη παράβαση να έχει γίνει εντός της 3ετίας
- Να είναι της ίδιας μορφής, δηλαδή να αφορά την ίδια παράβαση.

4.11. Κριτήρια καθορισμού ύψους των προστίμων

Οι διατάξεις ορίζουν για κάθε παράβαση ανώτατο όριο προστίμου, οπότε το πρόστιμο που επιβάλλεται μπορεί να κυμανθεί σε οποιοδήποτε ύψος και μέχρι του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου.

Το συγκεκριμένο ποσό προστίμου που θα επιβληθεί σε κάθε περίπτωση, είναι θέμα κρίσης του αρμοδίου προϊσταμένου της ΔΟΥ. Κατά την κρίση αυτή λαμβάνονται υπ' όψιν τα εξής:

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

4.12. Επιβολή προστίμων και συμβιβασμός στον Κ.Β.Σ.

4.12.1. Πρόσωπα στα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο

Με τις διατάξεις της παρ.1 ορίζεται ότι το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη:

- Φυσικού προσώπου
- Νομικού προσώπου, προκειμένου για παραβάτες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης και ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμούς και λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ημεδαπά ή αλλοδαπά).
- Νομικού προσώπου Δημοσίου Δικαίου
- Κοινοπραξίας
- Κοινωνίας Αστικού Δικαίου
- Αστικής εταιρείας
- Αλλοδαπής επιχείρησης
- Αλλοδαπού οργανισμού

4.12.2. Διαδικασία επιβολής προστίμου

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

- Συντάσσεται μια έκθεση ελέγχου, στην οποία αναφέρεται το είδος της παράβασης, καθώς επίσης και για το αν ο παραβάτης είναι υπότροπος ή όχι.
- Η έκθεση ελέγχου κοινοποιείται στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, ο οποίος με τη σειρά του θα συντάξει την απόφαση επιβολής προστίμου, η οποία περιλαμβάνει ό,τι και η έκθεση ελέγχου, δηλ. σύντομη περιγραφή της παράβασης, καθώς και το πρόστιμο που θα επιβληθεί. Με την ίδια απόφαση είναι δυνατόν να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένα για περισσότερες από μία παραβάσεις του κώδικα, οι οποίες ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο.
- Τέλος, καλείται ο παραβάτης, στον οποίον επιδίδονται η απόφαση επιβολής προστίμου, αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου, καθώς επίσης και αποδεικτικό ότι του επιδόθηκε.

4.12.3. Αρμόδιος για την επιβολή προστίμου

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

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

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

4.12.4. Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9 αναφέρονται στο συμβιβασμό (διοικητικό ή δικαστικό) των προστίμων των άρθρων 4,5 και 6 του παρόντος νόμου.

Σύμφωνα δε με αυτές, σε όλες τις περιπτώσεις προστίμων, ακόμη και για τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ισόποσα της συναλλαγής, τα πρόστιμα για πλαστά,εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία, χωράει συμβιβασμός στο 1/3 του επιβληθέντος ποσού, με στρογγυλοποίηση στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών.

Σε περιπτώσεις αποδεδειγμένης μερικής ή ολικής ανυπαρξίας της παράβασης το πρόστιμο διαγράφεται ολικά ή μερικά με πλήρη και ειδική αιτιολογία στην πράξη συμβιβασμού.

Επισημαίνεται ότι κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. στο εξής, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 24 παράγραφος 2, ως προαπαιτούμενο τίθεται ο όρος της καταβολής, κατά την υπογραφή του συμβιβασμού του 1/5 του προστίμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ (Ν. 2523/1997)

Άρθρο 35

Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις

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

2. Επί Δημοσίων Υπηρεσιών και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, εκείνος που αρνείται να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο ή να παραδώσει ή να αποστείλει τα στοιχεία και να δώσει τις πληροφορίες για όσα ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού ή παρέχει τα στοιχεία και τις πληροφορίες πλημμελώς, διώκεται πειθαρχικά με αίτηση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

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

5.1. Ποινικές κυρώσεις

5.1.1. Αδίκημα Φοροδιαφυγής

Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος:

1. Παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος, προκειμένου να αποφύγει τη πληρωμή φόρου. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικές δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Ο

δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των "δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ" και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρυβεί και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρυβεί και ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

2. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

3. Οποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντα χιλιάδων (235.000) ευρώ επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας. Το αδίκημα αυτό είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑΑ και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό. Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της *παρ. 2 περ. α' και ε' του άρθρου 5 του ν. 2523/1997*.

5.1.2. Αυτουργοί και συνεργοί

1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς από ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις

εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος. γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.
3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.
4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..
5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.
6. Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

5.1.3. Προσφυγή-Ποινική δίωξη-Παραγραφή

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όταν μετά από φορολογικό έλεγχο ασκηθεί προσφυγή κατά των φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων και εφόσον συντρέχει περίπτωση άσκησης ποινικής δίωξης, υποβάλλει συγχρόνως με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ. και αίτημα εκδίκασης της προσφυγής κατά προτίμηση. Στις περιπτώσεις αυτές ορίζονται οι προθεσμίες για την εκδίκαση της προσφυγής, της έφεσης και της τυχόν αναίρεσης που ασκήθηκε κατά της εφετειακής απόφασης καθώς και λοιπές υποχρεώσεις των διοικητικών δικαστηρίων, προκειμένου να συντομευθεί ο χρόνος έναρξης.

Για αδικήματα φοροδιαφυγής σύμφωνα με τα άρθρα 17 και 18 για τις ποινικές κυρώσεις, η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικία της υπόθεσης ή την οριστικοποίησή της σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής.

Αντίθετα για τα αδικήματα του άρθρου 19 η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα. Κατά τον αυτό λόγο η ίδια τελεσίδικη κρίση δεσμεύει και ως προς το ύψος των λοιπών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο Δημόσιο ή σε άλλον οριζόμενο φορέα, καθώς και ως προς τον καθορισμό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει κάθε φορά επί ανακριβούς δήλωσης. Το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώνοντας την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου διατάσσει την αποστολή με μέριμνα της γραμματείας του επικυρωμένου αντιγράφου της απόφασης του στον αρμόδιο εισαγγελέα για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Η γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου υποχρεώνεται να διαβιβάζει το συντομότερο δυνατόν το άνω αντίγραφο στον αρμόδιο εισαγγελέα. Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει για τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου όταν ασκηθεί έφεση από έναν από τους διαδίκους.

Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, υποβάλλει σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, που συνοδεύεται από επικυρωμένα αντίγραφα της οικείας έκθεσης ελέγχου, της καταλογιστικής πράξης του φόρου και των στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Στις ίδιες ενέργειες προβαίνει ο άνω προϊστάμενος και όταν ασκήθηκε έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης, πλην όμως αυτή απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους από το διοικητικό δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση. Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατά περίπτωση το μονομελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων του τόπου της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Οι ποινές του παρόντος νόμου επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και την προσωποκράτηση. Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους. Μετατροπή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής. Στη διαδικασία των κακουργημάτων του παρόντος νόμου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 και 21 του ν. 663/1977 (ΦΕΚ 215 Α'). Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της.

Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του ΝΔ 2711/1953 (ΦΕΚ 323 Α') εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπηθεί και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο. Κατά τα

λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα.

5.2. Διοικητικές κυρώσεις

5.2.1. Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από πρόταση της Διεύθυνσης Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων, μπορεί να ανασταλεί μέχρι ένα μήνα η λειτουργία καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης των επιτηδευματιών, σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και κάθε φορά που διαπιστώνεται από φορολογικό έλεγχο η επανάληψη, μέσα στην ίδια ή την επόμενη ή την μεθεπόμενη χρήση, της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Η διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη του προβλεπόμενου συνοδευτικού στοιχείου θεωρείται ως μη έκδοση του στοιχείου αυτού. Η τυχόν αλλαγή στη νομική μορφή ή στο πρόσωπο του φορέα της επιχείρησης, από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης μέχρι το χρόνο της εκτέλεσης της απόφασης, δεν αποτελεί λόγο μη επιβολής της κύρωσης, εφόσον κατά το χρόνο εκτέλεσης η επιχείρηση εξακολουθεί να λειτουργεί στον ίδιο χώρο με ίδιο ή παραπλήσιο αντικείμενο εργασιών και σε αυτήν συμμετέχουν ένα ή περισσότερα από τα αρχικά μέλη του φορέα. Η εκτέλεση της παραπάνω απόφασης ουδεμία ασκεί επιρροή στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

Όταν μεταφέρονται αγαθά με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής ιδιωτικής χρήσης ή με αυτοκίνητο φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στον Κ.Β.Σ. για τη μεταφορά τους ή όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από δεκαπέντε ημέρες

μέχρι τρεις μήνες, οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά τη μεταφορά των αγαθών. Οι ίδιες κυρώσεις, που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που οι οδηγοί των μεταφορικών μέσων αρνηθούν στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, με οποιοδήποτε τρόπο, να διενεργήσουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά.

Επίσης, όταν με ένα από τα πιο πάνω ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα, μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα μέχρι δύο μήνες η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που το οδηγεί, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερόμενων αγαθών.

Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού του μεταφορικού μέσου, μόνο όταν αυτός παρέχει εξαρτημένη εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα μεταφερόμενα αγαθά ή σε εκείνη που διενεργεί τη μεταφορά των αγαθών ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν αυτά ανήκαν στην κυριότητά της ή στην κυριότητα τρίτου.

Όταν μεταβιβασθεί το όχημα με επαχθή ή χαριστική αιτία ή αντικατασταθεί ή μετατραπεί πριν από την επιβολή των ανωτέρω κυρώσεων και μέχρι την εκτέλεση αυτών, επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας *το πρόστιμο της παραγράφου 1, του άρθρου 4 του παρόντος Νόμου* σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του κατά το χρόνο που διαπράχθηκε η παράβαση.

Η απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εκδίδεται:

α) Για τις παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, μετά τη διαπίστωσή τους από τα ελεγκτικά όργανα.

β) Για τις παραβάσεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μετά την οριστικοποίηση της οικείας πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Η απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας κοινοποιείται στον υπόχρεο που αφορά, στη Διεύθυνση Συγκοινωνιών που εξέδωσε την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος και την άδεια οδήγησης του οδηγού, κατά περίπτωση, και στην αστυνομική αρχή που είναι αρμόδια για την εκτέλεση της απόφασης.

Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κ.Φ.Δ. ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του τόπου όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο εκδικάζει την προσφυγή και εκδίδει την απόφασή του μέσα σε προθεσμία τριών μηνών από την κατάθεσή της. Οι απόψεις της διοικητικής αρχής υποβάλλονται μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε ημερών από την αποστολή σε αυτήν της προσφυγής. Η αποστολή της προσφυγής γίνεται από τη γραμματεία του Διοικητικού Πρωτοδικείου μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε ημερών από την κατάθεσή της. Η απόφαση που εκδίδεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από την έκδοσή της στη διάδικο διοικητική αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση αυτή.

5.2.2. Διαπίστωση μεταφοράς χωρίς συνοδευτικά στοιχεία

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

5.2.3. Διαπίστωση ανακρίβειας σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης

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

5.2.4. Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μία από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις: α. έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, β. τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, γ. μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, δ. η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος, η άσκηση επαγγέλματος σε διεύθυνση που δε δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

Η ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται μετά από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από: α. έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων, ως πρόεδρο. β. έναν εφέτη, διοικητικών δικαστηρίων, γ. το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, δ. το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, ε. έναν ορκωτό ελεγκτή που ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

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

πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστο δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της Επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεών του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιασδήποτε υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας, η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή, η οποία υποχρεούται μέσα σε 5 (πέντε) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή και στο φορολογούμενο. Ένδικο μέσα κατά της απόφασης αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της.

Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται, μέσα σε δέκα ημέρες, να υποβάλει στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών εμπειριστατωμένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

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

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

5.2.5. Λοιπές διοικητικές κυρώσεις

Το Διοικητικό Εφετείο με την ίδια απόφαση με την οποία καθορίζεται η φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος, στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο

κύριος φόρος, τέλος ή εισφορά που οφείλεται με βάση την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, ή έχει υποβάλει δήλωση, αλλά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλομένου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς και του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς βάσει της φορολογητέας ύλης, η οποία καθορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ που αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου ή τέλους ή εισφοράς που αναλογεί με βάση τη δήλωση, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του υποχρέου μία τουλάχιστον από τις κυρώσεις:

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους Δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊστάμενου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτησή του από το Διοικητικό Εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγέλλουσα τις στερήσεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του Διοικητικού Εφετείου στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι άνω κυρώσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

[1] Δημήτρης Σταματόπουλος, Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων

[2] Τότσης Χρήστος, Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων – Φορολογικό Ποινολόγιο

[3] Μίχος Ιωάννης – Παπαγιάννης Νικόλαος, Κωδικοποίηση Νομοθεσίας 2008

[4] Τζίμας Ιωάννης, Φορολογικά Στοιχεία Διακίνησης και Τιμολόγησης

[5] Τζίμας Ιωάννης, Παραβάσεις - Πρόστιμα Κ.Β.Σ - Κύρος Βιβλίων