

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ**  
**ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΚΒΣ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:**

**ΠΑΠΑΔΑΤΟΣ- ΓΙΓΑΝΤΕΣ – ΙΩΑΝΝΗΣ**  
**ΣΤΕΝΟΚΑΡΔΟΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ:**

**ΜΗΛΙΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ**

**ΠΑΤΡΑ 2009**

**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### *ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ*

#### Άρθρο 1

Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.....	12
---	----

#### Άρθρο 2

Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.....	12
---	----

#### Άρθρο 3

Διάκριση επιτηδευματιών.....	17
------------------------------	----

Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης.....	17
--	----

Έννοια είδους.....	17
--------------------	----

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### *ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ*

#### Άρθρο 11

##### Δελτία αποστολής

Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.....	19
---	----

#### ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΆΡΘΡΟΥ 11

##### ΑΓΡΟΤΕΣ - ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ

ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	23
----------------	----

Πότε εκδίδεται και πότε δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής από τους αγρότες.....	26
Άρθρο 12	
Τιμολόγια – Εκκαθαρίσεις.....	27
Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν τιμολόγια και σε ποιους...	27
Τι πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο.....	28
Τι πρέπει να αναγράφεται στο «Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής».....	30
Χρόνος έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών – γενικές παρατηρήσεις Έκδοση Τ.Π.Υ. για έσοδα επόμενης χρήσης.....	31
Εκκαθάριση.....	32
Χρόνος έκδοσης της εκκαθάρισης.....	34
Άρνηση έκδοσης εκκαθάρισης.....	34

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2α

### *ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ*

#### Άρθρο 16

Έγγραφο μεταφοράς.....	35
------------------------	----

### *ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 16*

Ποιος θεωρείται μεταφορέας.....	41
Τι αναγράφεται στη φορτωτική.....	41
Αναγραφή Α.Φ.Μ. επί των φορτωτικών.....	42
Προορισμός αντιτύπων φορτωτικής.....	43
Αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. επί των φορτωτικών.....	43
Αναγραφή δύο ημερομηνιών στις φορτωτικές.....	44

Μεταφορά αγαθών είναι δυνατόν να γίνει και με επιβατικά ΙΧ.....	44
Τα Φ.Ι.Χ. Τα Φ.Ι.Χ. δεν επιτρέπεται να μεταφέρουν αγαθά τρίτων - παράβαση δια-τάξεων Υπουργείου Συγκοινωνιών (θ. 15).	
Κατάσταση αποστολής αγαθών (§ 6 αρθ. 16).....	44
Ποια φορολογικά στοιχεία και βιβλία προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16.....	49
Θεώρηση φορτωτικών εγγράφων (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/6-8-92 § 1)...	49
Αστικές μεταφορές - Ημερολόγιο μεταφοράς (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/92 - συνέχεια προηγούμενου θέματος).....	50
Συγκεντρωτική φορτωτική ή ΤΠΥ από μεταφορικό γραφείο, σε επαναλαμβανόμενες μεταφορές.....	51
Χρόνος έκδοσης αποδείξεων μεταφοράς (κομίστρου).....	52
Μεταφορές υλικών με Φ.Ι.Χ. χωρίς δελτίο αποστολής.....	52
Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς.....	53
Έκδοση απόδειξης μεταφοράς (κομίστρου).....	53
Από ποιους εκδίδεται και τι αναγράφεται στην ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς (άρθρο 16 § 4).....	55
Έκδοση συμπληρωματικής φορτωτικής για χρέωση του Φ.Π.Α.....	56
Έλεγχος των φορτηγών Ι.Χ., Δ.Χ. και αγροτικών αυτοκινήτων, στο δρόμο από τη Φορολογική Αρχή.....	56

Έλεγχος επιβατικών Ι,Χ. στο δρόμο από τη φορολογική Αρχή.....	56
Παράβαση από το μεταφορέα και το μεταφορικό γραφείο.....	57
Τι θεωρείται ως Μεταφορικό Γραφείο.....	57
Εκμετάλλευση ΦΔΧ και παράλληλα μεταφορικού γραφείου.....	58
Φορτωτική μεταφορικού γραφείου.....	58
Κατάσταση αποστολής αγαθών.....	59
Ποιος θεωρείται αντιπρόσωπος μεταφοράς – τιμολόγιο.....	59
Πότε εκδίδεται φορτωτική και πότε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για μεταφορές αγαθών.....	61
Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς (§ 10).....	62
Διαφορά ως προς την ποσότητα κατά την παράδοση των αγαθών .....	63
Καταστροφή των αγαθών κατά τη μεταφορά τους (§ 10).....	63
Διορθωτικό σημείωμα για εκπτώσεις κομίστρων λόγω τζίρου.....	63
Μεταφορές εμπορευμάτων από αεροπορική εταιρεία με προκαθορισμένη σύμβαση καταβολής τιμήματος.....	64
Μεταφορά αγαθών που ανήκουν στο μεταφορέα.....	65
Συνιδιοκτησία φορτηγών ΔΧ.....	66
Μεταφορέας χωρίς ιδιόκτητο Φ.Δ.Χ.....	66

Μεταφορές με κόμιστρο, από φορτηγά ιδιωτικής χρήσης.....	67
Ποιος θεωρείται διαμεταφορέας - Τ.Π.Υ.....	68
Στα Δ.Α. των αποθηκευτών ή διαμεταφορέων πρέπει να αναγράφεται «Δεν επιτρέπεται η μεταφορά με Φ.Ι.Χ. του αποθηκευτή των αγαθών ή του διαμεταφορέα».....	68
Αποστολή αγαθών κατ' ευθείαν σε παραλήπτες, με τη μεσολάβηση διαμεταφορικής επιχείρησης.....	69
Μεταφορά αγαθών, μέσω των εγκαταστάσεων του διαμεταφορέα...	70
Διεθνείς συμβάσεις - Διεθνή έγγραφα μεταφοράς.....	71
Διεθνή Έγγραφα Μεταφοράς στις συνδυασμένες μεταφορές.....	72
Φορτωτικές - Διεθνείς φορτωτικές.....	73
Θεώρηση Διεθνών Φορτωτικών.....	73
Διεθνείς Διαμεταφορείς - Έκδοση Τ.Π.Υ. με αθεώρητα διεθνή φορτωτικά έγγραφα.....	74
Κοινοτικές μεταφορικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν μεταφορές στην Ελλάδα (θαλάσσιες ή χερσαίες).....	75
Εφαρμογή του Κανονισμού ΕΕ 3118/93 σχετικό με την εκτέλεση των ενδομεταφορών (βλέπε και θέμα 89).....	78
Δυνατότητα έκδοσης Τ.Π.Υ. αντί φορτωτικής. Σε λανθασμένη έκδοση δεν έχει παράβαση ο λήπτης.....	80

Αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη (τριγωνική διακίνηση).....	81
--	----

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

<i>ΟΔΗΓΙΑ 2001/115/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ Ε.Ε. Άρθρο 18α</i> Εναρμόνιση των όρων τιμολόγησης.....	82
---	----

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΝΟΜΟΣ 2523/1997 Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη Φορολογική Νομοθεσία και άλλες διατάξεις (κωδικοποιημένο μέχρι και τον Ν. 3634/2008 )ΦΕΚ 179 Α/11.9.1997.....	90
---	----

#### Άρθρο 5

Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα.....	90
--	----

#### Άρθρο 6

Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.....	101
---	-----

#### Άρθρο 9

Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς.....	101
--	-----

Άρθρο 19	
Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.....	104
Άρθρο 20	
Αυτουργοί και συνεργοί.....	107
Άρθρο 21	
Προσφυγή - Ποινική δίωξη – Παραγραφή.....	108

## ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

### ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 24	
Γενικές και μεταβατικές διατάξεις.....	113
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	115
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	117
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	123
U.R.L.....	123



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία ασχολείται με τις διατάξεις του Προεδρικού Διατάγματος 186 της 1<sup>ης</sup> Ιουλίου 1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-5-1992) και ειδικότερα στα άρθρα 11 & 16 που αναφέρονται στην τιμολόγηση και τη διακίνηση των εμπορευμάτων στην ελληνική επικράτεια. Παρεμβάλλονται όμως και οι διατάξεις από ένα άλλο νομοθέτημα, το Ν. 2523/1997 που αφορά στις ποινές, στις κυρώσεις και στα πρόστιμα, που προκύπτουν από παραβάσεις του ΚΒΣ.

Στο πρώτο μέρος γίνεται μια σύντομη αναφορά στις γενικές διατάξεις, και περιλαμβάνει τα **άρθρα 1- 3** οπού προσδιορίζονται: **τα** (νομικά και φυσικά) **πρόσωπα που υπάγονται** στις διατάξεις του (υποκείμενα του νομοθετήματος), καθώς και οι **υποχρεώσεις και τα δικαιώματα** των επαγγελματιών. Δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα (αντικείμενο του νομοθετήματος), όπως προσδιορίζονται στα άρθρα 1 - 3.

Στη συνέχεια, παραθέτονται και ερμηνεύονται **τα άρθρα 11&16** οπού αναφέρουν τις περιπτώσεις που πρέπει:

**να εκδίδονται τα στοιχεία** που παριστάνουν (παραστατικά) και αποδείχνουν (αποδεικτικά) την κάθε οικονομική πράξη, όπως τα στοιχεία αυτά προσδιορίζονται από τα παραπάνω άρθρα του Κώδικα.

Κατόπιν, γίνεται αναφορά στο **άρθρο 18α** που καθορίζει την εναρμόνιση της τιμολόγησης, σύμφωνα με την οδηγία **2001/115/EK** του συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εν συνεχεία, φέρονται ενδεικτικά κάποια παραδείγματα, παραβάσεων καθώς και των κυρώσεών τους βάσει του Ν.2523/1997.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κατά τη μεταπολεμική «εκκίνηση» των συναλλαγών, το έτος 1948 κυκλοφόρησε το πρώτο διάταγμα με τον τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων», που περιλάμβανε διατάξεις που θέσπιζαν για πρώτη φορά κανόνες παρακολούθησης των συναλλαγών, με σκοπούς φορολογικούς. Με το νομοθέτημα αυτό, τερματιζόταν η μέχρι τότε φορολογική ασυδοσία στις συναλλαγές, που οφειλόταν στην απουσία οποιασδήποτε συστηματικής, ενιαίας και γενικής ισχύς παρακολούθησης τους από τη μεριά του Κράτους.

Σκοπός του νομοθετήματος υπήρξε φυσικά να «συλληφθεί» η φορολογητέα ύλη. Με το «πρωτόγονο» εκείνο για τα σημερινά δεδομένα, μα σωστό στις αρχές του νομοθέτημα, που αποτέλεσε το θεμέλιο όλων των μεταγενέστερων ρυθμίσεων, ο σκοπός αυτός επιδιώχθηκε με δύο μέσα: τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών και την ενιαία βασική λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων. Οι επιδιώξεις αυτές μένουν αμετάβλητες στα ανάλογα νομοθετήματα που θεσπίστηκαν μεταγενέστερα, μολονότι φυσικά έχουν αλλάξει περιεχόμενο, εξαιτίας της ανάπτυξης των συναλλαγών, της εξέλιξης των μέσων για την παρακολούθησή τους και της πείρας που συσσωρεύτηκε στο χρόνο που πέρασε από τότε και μέχρι σήμερα.

Βασικός σκοπός παραμένει η σύλληψη της φορολογητέας (στην άμεση και έμμεση φορολογία) ύλης που προκύπτει στο χώρο των συναλλαγών και που επιδιώκεται, η σύλληψη της ύλης αυτής, με την παρακολούθηση και τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών και την υποχρεωτική ενιαία βασική λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων.

Ο γνωστός στους παλαιότερους Κ.Φ.Σ. άλλαξε με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 ονομασία σε Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δηλαδή συνοπτικά προφέρεται πλέον Κ.Β.Σ. Μια αλλαγή που έγινε με το σκεπτικό ότι το <<Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων δεν περιείχε στον τίτλο του τη λέξη <<βιβλία>> με αποτέλεσμα να φαινόταν το Π.Δ. πως αναφερόταν μόνο σε στοιχεία. Με το νέο τίτλο έφυγε η λέξη κλειδί (φορολογικών) με αποτέλεσμα να

έχουμε τον τίτλο <<Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων>> εντελώς απροσδιόριστο, αλλά αυτό έγινε χάριν της συντομογραφίας (ΚΒΣ). Πιστεύουμε πως ο τίτλος Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων αποδίδει πιο σωστά το νομοθέτημα αυτό.

Αυτές οι δύο βασικές επιδιώξεις είναι που περιλαμβάνονται στον τίτλο του Κώδικα, όπου με τον προσδιορισμό του σαν κώδικα **Βιβλίων**, δηλώνεται η **ενιαία βασική λογιστική οργάνωση** που προβλέπει, ενώ με τον προσδιορισμό του σαν κώδικα **Στοιχείων**, δηλώνεται η παρακολούθηση και ο **έλεγχος της** (έσω και έξω επιχειρηματικής) **διακίνησης των αγαθών**. Εξάλλου ολόκληρος ο κύκλος της έξω επιχειρηματικής διακίνησης των αγαθών και της καταγραφής των συναλλαγών, περιλαμβάνει: ένα «στοιχείο» που εκδίδεται εκεί που εξάγεται το αγαθό, καταχωρείται στη λογιστική αυτού που το εξάγει, συνοδεύει το αγαθό μέχρι αυτόν που το εισάγει και καταχωρείται στη λογιστική του. Έτσι κλείνει ο κύκλος της διακίνησης του αγαθού, χωρίς να υπάρχει διαφυγή. Στη συνέχεια, από τη λογιστική του κάθε συναλλασσόμενου θα προκύψει με σιγουριά το σύνολο των συναλλαγών του και θα «συλληφθεί» έτσι η φορολογητέα ύλη.

Αυτή είναι η τεχνική για την παρακολούθηση των συναλλαγών και τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Όμως, παραπέρα, η τεχνική αυτή κλείνει μέσα της και μια ανάλογη λογική: τη σύλληψη των συναλλαγών, με βάση τα αντίθετα συμφέροντα του πωλητή και του αγοραστή. Πράγματι, στις περισσότερες περιπτώσεις, μια συναλλαγή, π.χ. μια παροχή υπηρεσίας, που αυξάνει (σαν έσοδο) τη φορολογητέα ύλη και συνεπώς τη φορολογική υποχρέωση του πωλητή της, μειώνει (σαν έξοδο), τη φορολογητέα ύλη και συνεπώς τη φορολογική υποχρέωση του αγοραστή της. Επομένως, η επιθυμία και η τυχόν επιδίωξη του πωλητή να αποκρύψει την πώληση με σκοπό να μειώσει τη φορολογική του υποχρέωση, προσκρούει στην αντίστοιχη αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης του αγοραστή ο οποίος γι' αυτό το λόγο την αποκρούει.

Επειδή εντούτοις ο μηχανισμός αυτός των αντίθετων συμφερόντων, δεν είναι πάντοτε αποτελεσματικός, λειτουργεί παράλληλα ένας μηχανισμός τεχνικού, εξωτερικού ελέγχου της διακίνησης των αγαθών, με αστυνομικές μεθόδους, κατά το χρόνο και τη διαδικασία μεταφοράς τους. Είναι βέβαια αυτός, ένας μηχανισμός που δεν προβλέπεται φυσικά από τον Κώδικα, που συμπληρώνει όμως τη λειτουργία του. Με σκοπό εδώ, να εξακριβώνεται ότι τηρήθηκαν οι όροι που επιβάλλονται από το νόμο, προκειμένου για τις έξω επιχειρηματικές διακινήσεις των αγαθών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.**

### *ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ*

#### **Άρθρο 1**

##### **Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**

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

#### **Άρθρο 2**

##### **Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων**

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις. Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής

επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3.

Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες:

α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του Ν.[2859/2000](#) (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,

β) το φυσικό πρόσωπο πλην του ελεύθερου επαγγελματία που παρέχει υπηρεσίες περιστασιακά σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπο της παραγράφου 3 του Άρθρου αυτού και το σύνολο των ετήσιων αμοιβών του δεν υπερβαίνει το όριο της παραγράφου 5 του Άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία,

γ) ο συγγραφέας δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότησή του έκδοση βιβλίου και ο εισηγητής επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία,

δ) το φυσικό πρόσωπο που σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Άρθρου 3 του ν.[2859/2000](#) (ΦΕΚ 248 Α') δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχει υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του Άρθρου αυτού,

ε) το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, το ποσό αυτών των αμοιβών του δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που ορίζεται από την παράγραφο 5 του Άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν

υπηρεσίες και οι υπηρεσίες που παρέχει αφορούν αποκλειστικά το ερευνητικό έργο που χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών:

α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο, β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων, γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών, δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

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

Εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι

αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

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

3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

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

4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν.[2859/2000](#) (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν.

5. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι τα δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα



ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, ή μέχρι τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν.27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

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

Ειδικά και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΟ και συναφή), ο εφημεριδοπώλης, ο υποπράκτορας εφημερίδων και περιοδικών και ο πλανόδιος λαχειοπώλης, μόνο για τις δραστηριότητες αυτές. Τα πρόσωπα αυτά, εάν διατηρούν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την υποχρέωση τήρησης βιβλίων για τον κλάδο αυτόν κρίνονται αυτοτελώς.

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

### **Άρθρο 3**

#### **Διάκριση επιτηδευματιών.**

#### **Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης.**

#### **Έννοια είδους**

1. Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικός ή λιανικός, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία,

β) σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες,

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

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται:

α) χονδρική πώληση, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε άλλο επιτηδευματία και στα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος,

β) λιανική πώληση, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών,

γ) χονδροπωλητής κατά κύριο λόγο, ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το εξήντα στα εκατό (60%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του,

δ) ως παροχή υπηρεσιών και: αα) η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, ββ) η παροχή

λογισμικού και η ενημέρωσή του, γγ) η επεξεργασία αγαθών τρίτων με τη χρησιμοποίηση ή μη ίδιων υλικών, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο ( $1/3$ ) της συνολικής αμοιβής, δδ) η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο ( $1/3$ ) της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

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

Ειδικά, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία - περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.

### **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

#### **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 οποιοδήποτε 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 εγκαταστάσεών 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.

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.

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.

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

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. ....

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 δεν 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, αριθμητικώς 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 (H/Y),

Η τιμή μονάδος αναγράφεται επί παράδοσης ή αποστολής οπωρολαχανικών και κρεάτων με σκοπό την αγορά ή την πώληση και επί αποστολής ή παράδοσης των αγαθών αυτών με σκοπό την πώληση για λογαριασμό τρίτου η τιμή η οποία θα επιτυγχανόταν σε περίπτωση αγοράς αυτών κατά την ημέρα της παραλαβής τους από τον εντολέα και η συνολική αξία τους.

ζ) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

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.

## **ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 11**

### **1. ΑΓΡΟΤΕΣ - ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ**

α. Υπόχρεοι έκδοσης. Υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής είχαν μέχρι 31/12/2002 όλοι οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, ανεξάρτητα αν ήταν η κύρια δραστηριότητά τους ή μη. Δηλαδή είχαν υποχρέωση έκδοσης και οι μισθωτοί συνταξιούχοι κ.λπ. για την αγροτική τους δραστηριότητα. Άρθρα 11 §2 και 2 §3- Εγκ ΠΟΛ 1155/91.

Παραγωγοί αγροτικών προϊόντων θεωρούνται, για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ., οι γεωργοί, οι κτηνοτρόφοι, οι πτηνοτρόφοι, οι μελισσοκόμοι, οι σηροτρόφοι, εκείνοι που υλοτομούν και παράγουν δασικά προϊόντα και οι αλιείς.

Από τις διατάξεις των άρθρων 11 § 2 και 4 § 2, όπως τέθηκαν με τα άρθρα 3 § 2 και 1 § 4, αντιστοίχως, με το Ν. 3052/02, προκύπτουν τα εξής:

Περιορίζεται η έκδοση του δελτίου αποστολής για τους αγρότες μόνο στην περίπτωση που διακινούν:

- οπωρολαχανικά
- άνθη και φυτά,

για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μέσο.



Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνο όταν τα διακινούν με δική τους ευθύνη με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα (φορτηγά, πλοία κλπ.) και τα αποστέλλουν για πώληση, επεξεργασία ή συσκευασία.

Ουσιαστικά πλέον, οι αγρότες όταν διακινούν με δικά τους αγροτικά φορτηγά αυτοκίνητα αγροτικά προϊόντα δεν υποχρεούνται σε έκδοση δελτίου αποστολής, εκτός από διακίνηση οπωρολαχανικών, ανθέων και φυτών.

Δεν απαιτείται δηλαδή δελτίο αποστολής για διακίνηση με ΦΙΧ όταν μεταφέρονται σιτηρά, καπνά, βαμβάκι, ζώα, πτηνά, μέλι, ψάρια κλπ.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Οι αγρότες που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εκδίδουν κανονικά Δελτίο Αποστολής όπως όλοι οι άλλοι επιτηδευματίες.

**β. Περιπτώσεις που εκδίδεται.** Οι αγρότες εκδίδουν δελτίο αποστολής **στις προαναφερόμενες περιπτώσεις** όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους. Ακόμα έχουν υποχρέωση έκδοσης όταν διακινούν τα συγκεκριμένα προϊόντα τους, για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση (λαϊκές αγορές, παζάρια κλπ.). Δηλαδή, δεν υποχρεώνονται σε έκδοση δελτίου αποστολής, όταν μεταφέρουν αγαθά για αποθήκευση, συγκέντρωση σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες ή σε άλλες περιπτώσεις εκτός των παραπάνω ρητά οριζομένων (§ 2), επίσης όταν παραδίδουν τα αγαθά στις εγκαταστάσεις τους και την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο έμπορος, οπότε εκδίδει αυτός δικό του δελτίο αποστολής (§ 2).

**γ. Προσδιορισμός ποσότητας.** Όπου δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της ποσότητας σε κιλά βάρους, μπορεί να αναγράφεται η ποσότητα (βάρος) κατά προσέγγιση και όπου υπάρχει συσκευασία (π.χ. κιβώτια, τελάρα, σακιά κ.λπ.) ή τεμάχια (π.χ. ζώντα ζώα σε περίπτωση αποστολής προς πώληση με ΦΔΧ, όπου την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο αγρότης) να αναγράφεται και το πλήθος αυτών. Μετά τη ζύγιση να αναγράφεται στο δελτίο αποστολής το ακριβές βάρος και να επισυνάπτεται το ζυγολόγιο, εφόσον υπάρχει (ΕγγΠΟΛ 1155/91).

**δ. Πώληση σε διαφόρους.** Στις περιπτώσεις που ο παραγωγός διακινεί με το ΦΙΧ οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά με σκοπό την πώληση σε επιτηδευματίες χωρίς να γνωρίζει από την αρχή τους αγοραστές ή την ποσότητα που θα παραδώσει σε καθένα, θα εκδίδεται ένα δελτίο αποστολής για τη συνολική ποσότητα με την ένδειξη «Για πώληση σε διάφορους».

Με το δελτίο αποστολής αυτό θα καλύπτεται η συνολική διακίνηση, το δε υπόλοιπο των αγαθών που θα υπάρχει κάθε φορά, μετά την πρώτη παράδοση και μέχρι την επιστροφή του παραγωγού στην εγκατάστασή του, θα προκύπτει και θα επαληθεύεται από τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς ή αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής των παραλαμβανόντων) που θα εκδίδει ο αντισυμβαλλόμενος επιτηδευματίας σε κάθε συγκεκριμένη παράδοση (Εγγ. ΠΟΛ 1155/91).

Για λοιπά αγροτικά προϊόντα που δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης Δελτίου Αποστολής για διακίνηση με ΦΙΧ προς πώληση σε διάφορους μπορεί να ακολουθείται η πιο πάνω διαδικασία προαιρετικά.

**ε. Διαδικασία θεώρησης - αρμόδια Δ.Ο.Υ..** Για τη θεώρηση των δελτίων αποστολής των παραγωγών δεν απαιτείται η έκδοση άδειας έναρξης επιτηδεύματος και κατά το παρελθόν δεν απαιτείτο η χορήγηση ΑΦΜ. **Όταν η κάθε Δ.Ο.Υ. εντάσσεται στο TAXIS** και στην πρώτη συναλλαγή με τους αγρότες θα τους χορηγεί Α.Φ.Μ. και θα πρέπει να αναγράφουν αυτόν και στα δελτία αποστολής που έχουν υποχρέωση να εκδίδούν.

Κατά τα λοιπά θα εφαρμόζονται οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί για τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων των επιτηδευματιών. Διευκρινίζεται ότι στα ατομικά στοιχεία των παραγωγών θα περιέχεται και ο ΑΦΜ, εφόσον υπάρχει, διαφορετικά θα τίθεται ο αριθμός αστυνομικής ταυτότητας ή άλλης ταυτότητας που την αναπληρώνει.

Η θεώρηση των δελτίων αποστολής θα γίνεται από τον προϊστάμενο ΔΟΥ, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος (Εγκ. ΠΟΛ 1155/91).

**στ. Πότε εκδίδεται και πότε δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής από τους αγρότες.**

- Οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων γεωργοί εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά και αναλαμβάνουν οι ίδιοι την ευθύνη της διακίνησης για:

- 1) Χονδρική πώληση.
- 2) Λιανική πώληση (π.χ. προς λαϊκές αγορές),
- 3) Πώληση μέσω τρίτων.
- 4) Επεξεργασία.
- 5) Συσκευασία.

Διευκρινίζεται ότι δεν ενδιαφέρει φορολογικά για τα προϊόντα αυτά, αν η μεταφορά γίνεται με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα ή με ιδιωτικής χρήσης (π.χ. αγροτικά αυτοκίνητα, τρακτέρ, κλπ.), αρκεί η μεταφορά ή η αποστολή να γίνεται με δική του ευθύνη (του παραγωγού).

- Έχει γίνει δεκτό κατά το παρελθόν (Εγκ. ΠΟΛ. 1155/91 και 3/92) ότι δεν εκδίδονται Δ.Α. από τους αγρότες στις εξής περιπτώσεις: (ισχύουν πλέον για οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά).

- 1) Όταν τα αγροτικά προϊόντα παραδίδονται από τον παραγωγό στον επιτηδευματία στην αγροτική εκμετάλλευση ή τις εγκαταστάσεις του παραγωγού (αποθήκες, στάβλους κλπ.) και στη συνέχεια διακινούνται με ευθύνη του παραλαμβάνοντος (αγοραστή - επιτηδευματία ή συνεταιρισμού). Στις περιπτώσεις αυτές ο επιτηδευματίας ή ο συνεταιρισμός που παραλαμβάνει και διακινεί τα προϊόντα εκδίδει δικό του δελτίο αποστολής.

- 2) Όταν τα αγροτικά προϊόντα συγκεντρώνονται σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες, προκειμένου αυτά να παραληφθούν από εμπόρους ή συνεταιρισμούς και να διακινηθούν στη συνέχεια με δική τους ευθύνη, δεν απαιτείται η έκδοση ΔΑ από τον αγρότη για τη διακίνηση από τον τόπο

συγκομιδής (χωράφι κλπ.) ή από τις εγκαταστάσεις του μέχρι το σημείο συγκέντρωσης. Όταν όμως τα αγροτικά προϊόντα μεταφέρονται προς συγκέντρωση σε αποθήκες και λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις εμπόρων ή συνεταιρισμών με ευθύνη του αγρότη, απαιτείται ΔΑ

3) Επίσης δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής από τους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων σε κάθε περίπτωση διακίνησης που δεν κατονομάζεται ρητά στο νόμο (άρθρο 11 παρ. 2), όπως Π.χ. διακίνηση για αποθήκευση ή φύλαξη κλπ.

## **Άρθρο 12**

### **Τιμολόγια – Εκκαθαρίσεις**

**1. Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν τιμολόγια και σε ποιους.**

**Υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου** έχουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 τα ακόλουθα πρόσωπα :

1. Οι επιτηδευματίες προς άλλους επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, συνεταιρισμούς, ενώσεις συνεταιρισμών κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρείες).

2. Οι επιτηδευματίες για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

3. Οι επιτηδευματίες προς το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Διεθνείς Οργανισμούς, Δήμους, Κοινότητες, συλλόγους, σωματεία, ιδρύματα, ενώσεις, επιτροπές και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

4. Οι επιτηδευματίες προς τους αγρότες (γεωργούς - καλλιεργητές δημητριακών, κηπευτικών καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δένδρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών -αμπελοκαλλιεργητές, ανθοκαλλιεργητές, παραγωγούς μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών, κτηνοτρόφους, πτηνοτρόφους, μελισσοκόμους, σηροτρόφους, σαλιγκαροτρόφους, δασοκόμους, αλιείς, ιχθυοτρόφους, βατραχοτρόφους, καλλιεργητές μυδιών, στρειδιών και μαλακοστράκων)

5. Οι επιτηδευματίες προς τους ιδιώτες: -Για αγορά αγαθών προσωπικής ή κληρονομικής τους περιουσίας (αγορά μεταχειρισμένων επίπλων, σκευών, Η/Υ, ψυγείων, αυτοκινήτων κ.λπ.) 6. Το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Διεθνείς οργανισμοί, Δήμοι, κοινότητες, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, επιτροπές και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

## **2. Τι πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο**

Στο τιμολόγιο σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 9, 10 και 11 του άρθρου 12 και του άρθρου 18 του ΚΒΣ αναγράφονται:

α) Εντύπως ή με σφραγίδα τα πλήρη στοιχεία του εκδότη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα, διεύθυνση, ΑΦΜ και ΔΟΥ της έδρας).

β) Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.

γ) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο ΑΦΜ και η ΔΟΥ του αγοραστή. Όταν τιμολογείται πελάτης στην Ευρωπαϊκή Ένωση πριν από το ΑΦΜ αναγράφεται και το πρόθεμα της χώρας. Εάν ο αγοραστής είναι το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, σύλλογοι, ιδρύματα, διεθνείς οργανισμοί, ξένες αποστολές και εν γένει πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Άρθρο 2 § 3) αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία, η διεύθυνση και ο ΑΦΜ (από 11-2003), δηλαδή δεν απαιτείται η αναγραφή επαγγέλματος και της αρμόδιας ΔΟΥ.

δ) Το είδος των αγαθών, όπως διακρίνεται στις εμπορικές συναλλαγές και επί πλέον η ουσιώδης ποιοτική τους διάκριση. Στο ΤΠΥ το είδος των υπηρεσιών πρέπει να περιγράφεται αναλυτικά με τέτοιο τρόπο που να υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια προσφερομένων υπηρεσιών και αμοιβής.

ε) Η ποσότητα των αγαθών και η μονάδα μέτρησης, όπως αυτή είναι συνηθισμένη στις συναλλαγές για το συγκεκριμένο αγαθό. Δεν επιτρέπονται αυθαίρετες μονάδες μέτρησης και πρέπει να χρησιμοποιείται η μονάδα που στις συναλλαγές αποτελεί τη βάση της συμφωνίας για τον καθορισμό της τιμής, όπως βάρος, όγκος, μήκος, επιφάνεια ή συνδυασμός αυτών των μονάδων μέτρησης που να προσδιορίζει το αγαθό (π.χ. κιλά, λίτρα, τεμάχια, τ.μ., κυβικά μέτρα, ουγκιά, τεμάχιο των 500 MI, κ.λπ.).

στ) Η τιμή μονάδας. Η μη αναγραφή της, κατά τη διοίκηση, δεν θεωρείται ουσιώδης έλλειψη αφού μπορεί να προσδιοριστεί με ευχέρεια από τη διαίρεση της αξίας με την ποσότητα (Εγκ 3/92 § 12.2.3). Διευκρινίζουμε όμως ότι θεωρείται για τις συναλλαγές καθοριστικό στοιχείο και δεν πρέπει να παραλείπεται

ζ) Η αξία (ή η αμοιβή στο ΤΠΥ) κατά συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή από το ΦΠΑ. Όταν η αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ πρέπει, από 1-1-2004, να αναγράφεται και η διάταξη με την οποία δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

η) Οι εκπτώσεις που τυχόν χορηγούνται κατά τη στιγμή της πώλησης

θ) Οι τυχόν λοιπές επιβαρύνσεις (τόκοι, μεταφορικά, έξοδα συσκευασίας, ασφάλισης κλπ.

ι) Οι κάθε είδους φόροι, δικαιώματα, εισφορές, τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

ια) Ο ΦΠΑ.

ιβ) Το συνολικό ποσό της αξίας του τιμολογίου (τελικό ποσό) αριθμητικώς. Δεν απαιτείται η αναγραφή του και ολογράφως (Απαιτείται μόνο στο ΤΠΥ όταν εκδίδεται χειρόγραφο) Άρθρο 12 § 11 Εγκ 3/1992 § 12.2.3.

ιγ) Ο αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής -ή ποσοτικής παραλαβής (από 1-1-2003)- που εκδόθηκαν για τη διακίνηση των πωληθέντων αγαθών, έστω κι αν τα δελτία αποστολής έχουν εκδοθεί προς τον πελάτη απευθείας από τον τρίτο κατ' εντολή και για λογαριασμό του πωλητή - εκδότη του τιμολογίου.

ιδ) Υπογραφή του εκδότη ή προσώπου οριζομένου απ' αυτόν. Σημειώνεται, ότι δεν υπάρχει υποχρέωση υπογραφής από τον λήπτη επί του τιμολογίου, όταν όμως εκδίδεται ως Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής συνηθίζεται για λόγους αστικών να ζητείται υπογραφή από τον παραλήπτη. Θεωρούμε σκόπιμο στην περίπτωση αυτή και στην αντίστοιχη θέση του εντύπου να αναγράφεται « παραλήπτης και βεβαιώνει την ακρίβεια των στοιχείων του αγοραστή» και να ζητείται να γίνει έλεγχος από τον παραλήπτη της ορθής αναγραφής αυτών. ιε)

Από 1.1.2004 με το άρθρο 18α' § 3 του ΚΒΣ το οποίο προστέθηκε με το Ν. 3193/03, για την εισαγωγή της κοινοτικής οδηγίας 2001/115/ΕΚ, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ ή όταν ο πελάτης είναι υπόχρεος στο ΦΠΑ, η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 11 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000).

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, η αναφορά στο άρθρο 43 ή 45 του Κώδικα ΦΠΑ ή σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

δ) Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ είναι φορολογικός αντιπρόσωπος ή εκπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο ΑΦΜ του.

### **3. Τι πρέπει να αναγράφεται στο «Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής»**

Το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής ως συνενωμένο στοιχείο πρέπει να περιέχει τα δεδομένα ενός τιμολογίου και ταυτόχρονα τα δεδομένα του Δελτίου Αποστολής.

Πέραν λοιπόν των δεδομένων του τιμολογίου πώλησης που αναφέρουμε παραπάνω πρέπει να γράφονται:

α) Η ώρα έναρξης αποστολής ή παράδοσης των αγαθών, δηλαδή σε κάθε περίπτωση η ώρα εξόδου των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του αποστολέα. Η ώρα αναγράφεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο με τετραψήφιο αριθμό(π.χ. 07.30, 12,1.0, 14.20).

β) Ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού των αγαθών, μόνο όταν διαφοροποιείται από τη διεύθυνση του αποστολέα και του παραλήπτη, κατά περίπτωση.

γ) Ο σκοπός διακίνησης, δεν απαιτείται στο τιμολόγιο (πώλησης) -Δελτίο Αποστολής, αφού προκύπτει από το ίδιο το στοιχείο, δηλαδή ότι πρόκειται για πώληση.

δ) Δεν απαιτείται άθροιση ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως, αφού δεν εξυπηρετεί καμιά σκοπιμότητα, δεδομένου ότι οι ποσότητες πολλαπλασιάζονται με την τιμή μονάδος και προκύπτουν οι αξίες με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές εκ των υστέρων αλλοιώσεις (Εγκ 3/1992 §11.6).

#### **4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών - γενικές παρατηρήσεις Έκδοση Τ.Π.Υ. για έσοδα επόμενης χρήσης .**

- Το Τ.Π.Υ εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών.

Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί εκδίδεται το τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε (Άρθρο 12 § 15).

- Όταν η παροχή υπηρεσίας συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου πρέπει να εκδοθεί Τ.Π.Υ. για το τμήμα της υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί εντός της χρήσης (Άρθρο 12 § 15).

- Όταν προσφέρονται επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες κάθε ημέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα τότε το Τ.Π.Υ. εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα και επιτρέπεται να συμπληρωθεί στο πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα. Δεν απαγορεύεται βέβαια να εκδίδεται τιμολόγιο για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών κάθε εβδομάδα ή κάθε δεκαήμερο κλπ. (Άρθρο 12 § 2).

- Όταν παρέχονται υπηρεσίες εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (κατασκευή χωρίς ίδια υλικά) το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την



προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (ΦΠΑ) που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση (Άρθρο 12 § 15).

- Διευκρινίζεται ότι το Τ.Π.Υ. δεν συνδέεται με το χρόνο καταβολής του αντιτίμου των υπηρεσιών, είτε -το τίμημα προκαταβάλλεται, είτε καταβάλλεται εκ των υστέρων σε δόσεις. Εξαίρεση αποτελεί η παροχή δικαιώματος για λήψη υπηρεσίας με προκαθορισμένο τίμημα και συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

- Το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του Τ.Π.Υ. είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης, χωρίς να εξαρτάται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης.

-Το Τ.Π.Υ. μπορεί να εκδοθεί σε νεώτερο χρόνο από την ολοκλήρωση του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας, αφού ως γενική αρχή αναγνωρίζεται ότι οι νόμοι θέτουν καταληκτικές προθεσμίες και δεν απαγορεύουν την εκπλήρωση μιας υποχρέωσης νωρίτερα από την καταληκτική ημερομηνία. Σημειώνουμε όμως ότι δεν είναι δυνατόν να εκδοθεί Τ.Π.Υ. για υπηρεσία η οποία δεν έχει αρχίσει η προσφορά της γιατί τότε τίθεται θέμα υπαρκτής ή μη συναλλαγής.

- Εάν εκδοθεί τιμολόγιο, για το σύνολο της αμοιβής, για υπηρεσίες των οποίων η προσφορά έχει αρχίσει, πλην όμως η ολοκλήρωση αυτών θα γίνει στην επόμενη χρήση, τότε πρέπει στο τιμολόγιο να αναγράφονται διακεκριμένα τα αναλογούντα έσοδα κατά διαχειριστική περίοδο. Η καταχώρηση των εσόδων αυτών στα βιβλία γίνεται διακεκριμένα, τα δε έσοδα της επόμενης χρήσης καταχωρούνται σε ειδικές στήλες στο βιβλίο εσόδων - εξόδων ή στο λογαριασμό 56.00 έσοδα επόμενων χρήσεων στα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

## **5. Εκκαθάριση**

Η εκκαθάριση είναι σύνθετο φορολογικό στοιχείο και εκδίδεται από:

- α. Τον αντιπρόσωπο πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου (§7).
- β. Τον επεξεργαστή (φασονίστα) αγαθών για λογαριασμό τρίτου (§7).
- γ. Τον αντιπρόσωπο αγοράς αγαθών για λογαριασμό τρίτου (§8).
- δ. Τον επιτηδευματία που δέχεται υπηρεσίες για λογαριασμό τρίτου (§8).

Ως προς τον αντιπρόσωπο ή επεξεργαστή είναι στοιχείο απόδοσης λογαριασμού στον εντολέα και στοιχείο είσπραξης της προμήθειας ή αμοιβής του γι' αυτό δεν είναι δυνατόν να εκδίδεται χωριστά εκκαθάριση (απόδοση λογαριασμού) και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Ως προς τον εντολέα υποκαθιστά τα στοιχεία πώλησης ή αγοράς ή παραγωγής, κατά περίπτωση, και ταυτοχρόνως είναι στοιχείο δαπάνης για τη χορήγηση προμήθειας ή αμοιβής.

Εκδίδεται από αθεώρητο στέλεχος στο τέλος κάθε μήνα και συμπληρώνεται μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα. Προκειμένου δε για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου η εκκαθάριση αποστέλλεται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Επιτρέπεται στον ίδιο μήνα να εκδοθούν περισσότερες από μία εκκαθαρίσεις.

Ο αντιπρόσωπος ή επεξεργαστής (φασονίστας) έχει τη δυνατότητα να επιλέξει:

α) Να αναγράφει τα στοιχεία που απαιτούνται από την ( §7 σε διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση κατ' εντολέα, την οποία θα επισυνάπτει στην εκκαθάριση, οπότε στην εκκαθάριση θα αναγράφονται μόνο τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή αγορών, το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτές, η προμήθεια και ο Φ.Π.Α. αυτής, ή το ποσό της αμοιβής και ο Φ.Π.Α. αυτής και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα εφόσον τα στοιχεία έχουν εκδοθεί στο όνομά του.

β) Να αναγράφει όλα τα στοιχεία που ορίζονται από την §7 στην εκκαθάριση και να μην συντάσσει ιδιαίτερη κατάσταση. Δηλαδή:

βα) Τα παραλαμβανόμενα αγαθά μόνο κατ' είδος και ποσότητα. (§ 12.13.4 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

ββ) Τα πωληθέντα ή αγορασθέντα αγαθά μόνο κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή τα παραδοθέντα μετά την επεξεργασία μόνο κατ' είδος και ποσότητα. (§12.13.4 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

βγ) Πρακτικώς είναι απαραίτητη η αναγραφή του υπολοίπου του προηγούμενου μήνα και του νέου υπολοίπου.

βδ) Η συνολική αξία των πωληθέντων ή αγορασθέντων αγαθών και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν σε εκκαθαρίσεις πώλησης ή αγοράς αγαθών.

βε) Το ποσό της προμήθειας για την πώληση ή αγορά αγαθών ή της δικαιούμενης αμοιβής για την επεξεργασία αγαθών, καθώς και ο Φ.Π.Α. της προμήθειας ή αμοιβής.

βστ) Τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα, εφόσον τα στοιχεία έχουν εκδοθεί στο όνομά του

## **6. Χρόνος έκδοσης της εκκαθάρισης**

Η εκκαθάριση εκδίδεται κάθε μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα. Συμπληρώνεται μέχρι την δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα.

Αποστέλλεται στον εντολέα μέχρι την δέκατη ημέρα και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα (Άρθρο 12 § 7)

Επιτρέπεται στον ίδιο μήνα να εκδοθούν περισσότερες από μία εκκαθαρίσεις.

Εάν σε κάποιο μήνα δεν έχουν πραγματοποιηθεί πωλήσεις για λογαριασμό του τρίτου δεν απαιτείται σύνταξη εκκαθάρισης.

Ειδικά για τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις (για λογαριασμό των παραγωγών, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδονται μια φορά κατά διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τη Σ 385/18 ΠΟΛ. 32/2-2-87, η )ποία εξακολουθεί να ισχύει με την 1055412/4181 ΠΟΛ. 1105/12-6-1992.

## **7. Άρνηση έκδοσης εκκαθάρισης**

Σε περίπτωση άρνησης έκδοσης από τον υπόχρεο εκκαθάρισης για επεξεργασία αγαθών τρίτων ή για πώληση για λογαριασμό τρίτου έχει γίνει δεκτό κατ' ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, ότι ο αποστολέας των προς επεξεργασία αγαθών, μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 του ΚΒΣ (σχετ.: το έγγραφο Ε 4392/17/20-1038), με το περιεχόμενο και όλα τα δεδομένα της εκκαθάρισης.

Στην περίπτωση όμως αυτή πρέπει να υπολογιστεί και αποδοθεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στα πωληθέντα αγαθά γιατί ναι μεν αναφέρεται ότι στο τιμολόγιο αγοράς λόγω άρνησης δεν υπολογίζεται ΦΠΑ, πλην όμως αυτό αφορά στην προκειμένη περίπτωση την αμοιβή που δικαιούται ο αντιπρόσωπος και όχι την αξία των αγαθών που πούλησε για λογαριασμό του τρίτου. (Σχετ. Εγγ. 1048110/453/16-6-2000).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2α.**

### ***ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ***

#### **Άρθρο 16**

##### **Έγγραφα 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. 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.

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,
- 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 θαλασσιών 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 εμπορευμάτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα. Στην απόδειξη αυτή, που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το ένα αντίτυπο 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:(6)

α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων,

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



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

### **ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 16**

#### **1. Ποιος θεωρείται μεταφορέας**

Μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί την μεταφορά αγαθών με κόμιστρο με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' 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 την χρήση με συμφωνητικά μίσθωσης, προσύμφωνα αγοράς, με εκχώρηση της χρήσης (ΙΜΕ), κλπ.

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

#### **2. Τι αναγράφεται στη φορτωτική**

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) το ονοματεπώνυμό 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 ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα γ) την ημερομηνία και τον

τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα , δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών, ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και τη 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

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

Αν διαφοροποιηθούν τα δεδομένα της φορτωτικής κατά την μεταφορά πρέπει να εκδοθεί Διορθωτικό Σημείωμα μεταφοράς

Προϋποθέσεις έκδοσης συγκεντρωτικής φορτωτικής:

α) Τα αγαθά να είναι ενός φορτωτή και να αποστέλλονται σε πολλούς παραλήπτες ή να

παραλαμβάνονται από πολλούς αποστολείς. Ρ) Τα συνολικά κόμιστρα να καταβάλλει ο φορτωτής γ) Μπορεί να εκδοθεί από όλα τα μεταφορικά μέσα (φορτηγά, πλοία κ.λπ.)

Σημείωση: Για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές σε έναν ή πολλούς παραλήπτες, όταν το κόμιστρο καταβάλλει ο φορτωτής, επιτρέπεται να εκδίδεται μία «φορτωτική το μήνα. Επίσης δεν απαιτούνται χωρίς τα ονόματα των παραληπτών. Στην περίπτωση αυτή ο μεταφορέας πρέπει να τηρεί ημερολόγιο μεταφοράς. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/92. (Βλέπε θέματα 17-20).

## **2α. Αναγραφή Α.Φ.Μ. επί των φορτωτικών**

Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι στη φορτωτική, εκτός των άλλων, αναγράφεται και **ο Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα.**

Η υποχρέωση αυτή καθιερώθηκε για τη μηχανογραφική διασταύρωση των στοιχείων με την υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών από τους εκμεταλλευτές Φ.Δ.Χ.

Επειδή στην πράξη παρουσιάζεται το φαινόμενο να μην γνωρίζει ο μεταφορέας, κατά το χρόνο έκδοσης της φορτωτικής, ποιος θα καταβάλλει τα κόμιστρα (φορτωτής, παραλήπτης, εντολέας) με την Εγκ. ΠΟΛ. 1174/12-6-1998 έγινε δεκτό ο Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα να αναγράφεται με την παράδοση του τρίτου αντιγράφου της φορτωτικής, μόνο στο αντίγραφο αυτό και στο στέλεχος.

### **3. Προορισμός αντιτύπων φορτωτικής**

Η φορτωτική εκδίδεται σε τέσσερα αντίτυπα, εκ των οποίων το πρώτο συνοδεύει τα αγαθά και παραμένει στο μεταφορέα ως αποδεικτικό της παράδοσης των αγαθών στον παραλήπτη, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη "Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του, με εξαίρεση τις δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις, οι οποίες εκδίδουν το κατάλληλο υπηρεσιακό έγγραφο (Ο.Σ.Ε., Ο.Α. κ.λπ.).

### **4. Αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. επί των φορτωτικών**

Με τις διατάξεις της § 7 του άρθρου 16, ορίζεται εκτός των άλλων ότι στη φορτωτική αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών. Διευκρινίζεται ότι ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου είναι στοιχείο του περιεχομένου της φορτωτικής και ως εκ τούτου δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται επί της φορτωτικής πριν από τη θεώρηση (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.5.2) όταν αστές θεωρούνται, δηλαδή δεν είναι απαραίτητο να είναι προεκτυπωμένο.

Σημειώνεται ότι στη φορτωτική του μεταφορικού γραφείου δεν είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται ο αριθμός του αυτοκινήτου, αφού το μεταφορικό γραφείο δεν έχει το ίδιο ΦΔΧ και όταν εκδίδει την φορτωτική μπορεί να μην γνωρίζει με ποιο αυτοκίνητο θα γίνει η μεταφορά. Μπορεί να αναγράφεται η ένδειξη «Μεταφορά μέσω τρίτου».

## **5. Αναγραφή δύο ημερομηνιών στις φορτωτικές**

Με την § 7γ ορίζεται ότι στη φορτωτική αναγράφεται η ημερομηνία και ο τόπος έκδοσης της φορτωτικής καθώς και η ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από τον μεταφορέα. Ουσιαστικά η διάταξη αυτή δίνει λύση, στην περίπτωση που ο μεταφορέας μεταφέρει τα αγαθά από τις εγκαταστάσεις του φορτωτή όχι απευθείας στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη, αλλά η μεταφορά γίνεται μέσω του πρακτορείου του οπότε είναι δυνατόν να αναγράψει την ημερομηνία έκδοσης και παραλαβής των αγαθών (§ 5) και την επόμενη ημέρα την ημερομηνία που θα γίνει η κυρίως διακίνηση. Το ίδιο βεβαίως μπορεί να γίνει όταν παραδίδονται αγαθά από τους φορτωτές κατ' ευθείαν στο πρακτορείο οπότε εκδίδεται η φορτωτική με την παραλαβή (§ 5) και αναγράφεται σ' αυτήν και η ημερομηνία που αυτά θα διακινηθούν από το πρακτορείο, προς τον παραλήπτη.

**1. Μεταφορά αγαθών είναι δυνατόν να γίνει και με επιβατικά ΙΧ.** αυτοκίνητα, που ανήκουν στον επιτηδευματία και όχι μόνο με φορτηγά (§1), γιατί στη διάταξη γίνεται αναφορά σε «μεταφορικά μέσα Ι.Χ.» και όχι φορτηγά κ.λπ.

**2. Τα Φ.Ι.Χ. δεν επιτρέπεται να μεταφέρουν αγαθά τρίτων - παράβαση διατάξεων Υπουργείου Συγκοινωνιών (θ. 15).**

**Με το δεύτερο μέρος της παρ. 1 ορίζονται ορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες δεν εκδίδεται Δελτίο Αποστολής** (υλικά εκσκαφών, μεταλλευτικά κ.λπ.) και από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι δεν εκδίδεται Δελτίο Αποστολής και σε πολλές περιπτώσεις διακίνησης αγαθών.

**Δικαιολογητικό δαπάνης** για τις μεταφορές αποτελεί μόνο το τρίτο αντίτυπο της φορτωτικής που πρέπει να έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» (§ 5 και 6).

**Όταν προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες** πέραν της μεταφοράς (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής κ.λπ.) μπορεί να εκδοθεί Τ.Π.Υ. (θ. 51, 76, 90).

**3. Οι μεταφορείς και τα μεταφορικά γραφεία** υποβάλλουν συγκεντρωτική κατάσταση πελατών και προμηθευτών, όπως όλοι οι άλλοι επιτηδευματίες. Για τις χρήσεις 1992-1994 δεν είχαν υποχρέωση υποβολής καταστάσεων πελατών ευθέως από τις διατάξεις και για τις χρήσεις 1995-1996 με οδηγίες της Διοίκησης. Βλέπε θέματα άρθρου 20.

**4. Καθορίζεται ρητά ο προορισμός των υποχρεωτικών αντιτύπων της φορτωτικής** (§ 5 και 6). Βέβαια δεν απαγορεύεται να προστεθούν και άλλα αντίτυπα επί πλέον των τεσσάρων αντιτύπων, όταν αυτά είναι αναγκαία στο μεταφορέα, πρέπει όμως σ' αυτά ν' αναγράφεται εντύπως ή με σφραγίδα ο προορισμός τους. (Άρθρο 18 § 4).

**5. Η φορτωτική εκδίδεται** πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου (θ.31).

**6. Όταν η μεταφορά δεν διενεργήσει απευθείας** από το φορτωτή στον παραλήπτη, αλλά μέσω των εγκαταστάσεων του μεταφορέα, αναγράφεται στη φορτωτική και η ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς - Διπλή ημερομηνία, ημερομηνία παραλαβής και διακίνησης (θ. 37).

**7α. Η κατάσταση αποστολής αγαθών** των μεταφορικών γραφείων εκδίδεται μόνο όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις τους (§6 και θέμα 59 του άρθρου 16).

**7β. Στην περίπτωση που η μεταφορά ενεργείται απ' ευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου,** στη

φορτωτική του μεταφορέα αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα (§ 7β).

Σημειώνεται ότι ο μεταφορέας δεν θα παραδώσει αντίτυπο φορτωτικής στον αποστολέα των αγαθών, γιατί στην περίπτωση αυτή φορτωτής είναι το μεταφορικό γραφείο, το οποίο και θα καταβάλλει τα κόμιστρα στο μεταφορέα. Στον αποστολέα και σ' αυτόν από τον οποίο εισπράττει τα κόμιστρα θα παραδώσει αντίτυπο φορτωτικής το μεταφορικό γραφείο.

9.Ορίζεται ρητά από τις διατάξεις (§ 7στ') ότι στη φορτωτική γράφεται το είδος των μεταφερομένων αγαθών κατά γενική κατηγορία π.χ. φάρμακα ή ανταλλακτικά κ.λπ. και όχι αναλυτικά κατά ποιότητα.

10.Στις αστικές μεταφορές μπορεί να εκδίδεται αντί φορτωτικής απόδειξη κομίστρου (§ 9), με την προϋπόθεση ότι τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς. (Βλέπε θέματα 17-20).

11.Στην περίπτωση επιστροφής κομίστρων λόγω έκπτωσης ή βλάβης αυτοκινήτου στη μη ολοκλήρωση της μεταφοράς κ.λπ. εκδίδεται Διορθωτικό Σημείωμα (§10).

11α. Διορθωτικό Σημείωμα εκδίδεται επίσης στην περίπτωση που κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές (§ 10).

11β. Επίσης Διορθωτικό Σημείωμα εκδίδεται σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική (§ 10, θ. 52-54).

12. Οι διεθνείς φορτωτικές υποκαθιστούν τις φορτωτικές του άρθρου αυτού, πρέπει όμως να περιέχουν και τα δεδομένα που ορίζονται για τις Ελληνικές φορτωτικές (§11). Θέματα 81-88.

12α. Μεταφορείς εγκατεστημένοι στην Ε.Ε. όταν διενεργούν μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας «ΚΑΜΠΟΤΑΖ» υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και

στοιχεία του ΚΒΣ (θ. 89). Εάν δεν αποκτούν εγκατάσταση ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο.

13. Ό Αα τα φορτωτικό έγγραφα παρέμειναν κατ' αρχήν αθεώρητα με τις διατάξεις του νέου ΚΒΣ(άρθρο 19), αλλά εκδόθηκε η ΑΥΟ 1077844/641 ΠΟΛ. 1144/6-8-92 (ΦΕΚ 507β) και επέβαλε από 1 Οκτωβρίου 1992 τη θεώρησή τους. (Βλέπε θέματα 17-20). Από 1/6/1999 μπορούν να εκδίδονται αθεώρητα εφόσον τηρείται προαιρετικά ή υποχρεωτικά από τους μεταφορείς ημερολόγιο μεταφοράς Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1105/99 και κατ' επέκταση ΠΟΛ. 1083/2-6-2003.

Επίσης και για τα μεταφορικά γραφεία ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/2000 κατ' επέκταση ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 ότι οι φορτωτικές τους εκδίδονται αθεώρητες με την προϋπόθεση της έκδοσης θεωρημένων καταστάσεων αποστολής. Βλέπε θέματα 19 και 20 άρθρου 19. Τα φορτωτικά έγγραφα που εκδίδονται μηχανογραφικά σημαίνονται, βλέπε το κεφάλαιο των φορολογικών μηχανισμών στο άρθρο 13.

**13α. Επεκτείνεται σε όλους τους κλάδους και για όλα τα μεταφερόμενα αγαθά η έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής όταν μεταφέρονται αγαθά ενός φορτωτή με πολλούς παραλήπτες,** εφόσον όμως καταβάλλει το κόμιστρο ο φορτωτής (§13). Βλέπε και θέματα 55-58.

**14. Όταν μεταφέρονται αγαθά από τον ίδιο φορτωτή στον ίδιο παραλήπτη** μπορεί να τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται μηνιαία συγκεντρωτική φορτωτική (θ. 21).

**14α. Ημερολόγιο μεταφοράς (θεωρημένο), τηρείται:**

α) στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων μεταφορών από τον ίδιο φορτωτή στον ίδιο παραλήπτη,

β) στις αστικές μεταφορές,

γ) για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές σε πολλούς παραλήπτες, όταν τα κόμιστρα καταβάλλει ο φορτωτής. (Βλέπε θέματα 17-21),



δ) σε κάθε περίπτωση, προαιρετικά, ούτως ώστε να εκδίδονται αθεώρητα τα φορτωτικά έγγραφα - Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1105/99 και κατ' επέκταση ΠΟΛ. 1083/2-6-2003. Βλέπε θέματα άρθρου 19.

## **15.Ποιο στοιχείο πρέπει να παραδοθεί στο μεταφορέα για τη μεταφορά αγαθών**

**1.Δελτίο αποστολής ή Δελτίο αποστολής** συνενωμένο με το στοιχείο αξίας ή μόνο δελτίο αποστολής προκειμένου περί αγροτών.

α. Από τους επιτηδευματίες σε κάθε μεταφορά αγαθών.

β. Από το Δημόσιο, ΝΠΔΔ και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και από τους **αγρότες** όταν στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

γ. Από τους αγρότες και όταν στέλνουν αγαθά για επεξεργασία, συσκευασία ή λόγω λιανικής πώλησης (λαϊκές αγορές, παζάρια κ.λπ.).

**2.Ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς** (§4αρθ. 16).

α. Οι ιδιώτες.

β. Οι αγρότες όταν παραδίδουν αγαθά με σκοπό την αποθήκευση στις εγκαταστάσεις τους ή σε εγκαταστάσεις τρίτων, όταν επιστρέφουν αγορασθέντα υλικά παραγωγής, σπόρους κ.λπ.

γ. Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα όταν στέλνουν αγαθά σε άλλες εγκαταστάσεις τους για συσκευασία, λόγω επιστροφής, λόγω λιανικής πώλησης κ.λπ.

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

**3.Κατάσταση αποστολής αγαθών** (§ 6 αρθ. 16).

Από το μεταφορικό γραφείο, όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, παραδίδονται όμως μαζί και τα συνοδευτικά στοιχεία του αποστολέα των αγαθών.

## **16. Ποια φορολογικά στοιχεία και βιβλία προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16**

1. Φορτωτική μεταφορέα (§5)

2. Φορτωτική μεταφορικού γραφείου (§6)

3. Συγκεντρωτική φορτωτική (§13 και θέματα 17-20)

4. Κατάσταση αποστολής αγαθών μεταφορικού γραφείου όταν η φόρτωση των 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 απ' αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική (§10).

Ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, όταν οι φορτωτές ή αποστολείς είναι ιδιώτες

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 (βλέπε θέματα 19 και 20 άρθρου 19 - ΑΥΟ ΠΟΛ. 1105/99, ΠΟΛ. 1071/2000 και ΠΟΛ. 1083/2-6-2003).

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

«1. Από 1/10/1992 η υποχρέωση θεώρησης των παρακάτω φορτωτικών εγγράφων, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του π.δ. 186/1992:

α) των φορτωτικών των μεταφορέων και των μεταφορικών γραφείων,

β) των διπλότυπων καταστάσεων αποστολής αγαθών των μεταφορικών γραφείων,

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

δ) των τριπλότυπων διορθωτικών σημειωμάτων των μεταφορέων και των μεταφορικών γραφείων».

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

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

Τα μηχανογραφικώς εκδιδόμενα στοιχεία σημαίνονται από φορολογικό μηχανισμό. Βλέπε το κεφάλαιο αυτό στο άρθρο **13**.

## **20. Αστικές μεταφορές - Ημερολόγιο μεταφοράς (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/92 - συνέχεια προηγούμενου θέματος)**

**«2.2 Για τις αστικές μεταφορές γενικά τηρείται από το μεταφορέα θεωρημένο βιβλίο-ημερολόγιο μεταφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2.1, εφόσον για το κόμιστρο εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη, η οποία εκδίδεται για μεν τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος του μήνα, κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφος 2.1, για δε τις υπόλοιπες (μεμονωμένες μεταφορές) κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 16 του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/92). (Σ.Σ. Οι αποδείξεις για μεμονωμένες μεταφορές μπορούν να εκδοθούν με την ολοκλήρωση της μεταφοράς, βλέπε θέμα 22).**

**2.3 Στο ημερολόγιο μεταφοράς, που τηρείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις 2.1 και 2.2, μπορεί να αναγράφονται μόνο η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, το κόμιστρο, το είδος και οι αύξοντες αριθμοί των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον στα στοιχεία αυτά αναγράφονται τα λοιπά δεδομένα.**

## **21. Συγκεντρωτική φορτωτική ή ΤΠΥ από μεταφορικό γραφείο, σε επαναλαμβανόμενες μεταφορές**

Για τους μεταφορείς επί επαναλαμβανόμενων μεταφορών προβλέπονται ειδικές ρυθμίσεις για έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής (θέματα 19 και 21), ενώ για τα μεταφορικά γραφεία δεν υφίστανται ευθέως ειδικότερες διατάξεις για τέτοιες μεταφορές.

Ως εκ τούτου συνάγεται ότι τα μεταφορικά γραφεία για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές που πραγματοποιούν κατά τη διάρκεια του μήνα με κα-ταβάλλοντα τα κόμιστρα τον ίδιο αποστολέα - επιτηδευματία, μπορεί να εκδίδουν φορτωτική σε μηνιαία βάση (Συγκεντρωτική) κατ' αναλογία των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ΚΒΣ, καθ' όσον στις περιπτώσεις αυτές η φορτωτική επέχει θέση τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι ένα αντίτυπο της διπλότυπης κατάστασης που προβλέπεται να τηρείται από τις διατάξεις αυτές, θα επισυνάπτεται στην φορτωτική - το τρίτο αντίτυπο που παραδίδεται στον καταβάλλοντα τα κόμιστρα (αποδεικτικό δαπάνης).

Στην κατάσταση αυτή θα αναγράφονται:

- α) Τα στοιχεία του μεταφορέα και ο αριθμός κυκλοφορίας του ΦΔΧ.
- β) Ο αριθμός φορτωτικής του μεταφορέα, η ημερομηνία έκδοσής της, ο αύξων αριθμός του ΔΑ του φορτωτή και τα δεδομένα του περιεχομένου του στοιχείου *αυτού* (είδος κατά γενική κατηγορία, ποσότητες που μεταφέρθηκαν).
- γ) Ο τόπος προορισμού κατά παραλήπτη.
- δ) Το συμφωνηθέν κόμιστρο κατά μεταφορά.
- ε) Το συνολικό κόμιστρο (αμοιβή) μέσα στο μήνα.

Διευκρινίζεται ακόμη ότι, στις περιπτώσεις που πέραν του έργου μεταφοράς, τα μεταφορικά γραφεία αναλαμβάνουν και άλλες υπηρεσίες (φορτοεκφόρτωση, οργάνωση διανομής, αποθήκευση κ.λπ.), εκδίδουν θεωρημένο ΤΠΥ όπως έχει γίνει δεκτό με την παρ. 12.4.3. της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24.11.1992 του ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα (Εγγ. 1000044/3/26-1-2000 προς ΑΕ και ΣΔΟΕ).

## **22. Χρόνος έκδοσης αποδείξεων μεταφοράς (κομίστρου)**

Με την Α.Υ.Ο. 10777844/641/ΠΟΛ. 1144/6.8.1992 (θέματα 17-20) παρασχέθηκε η δυνατότητα στις επαναλαμβανόμενες μεταφορές αγαθών και στις αστικές μεταφορές να τηρείται, θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς και για το κόμιστρο να εκδίδεται θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα, για δε τις υπόλοιπες περιπτώσεις σε κάθε μεμονωμένη αστική μεταφορά.

Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1174/12-6-1998 διευκρινίστηκε ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι εκμεταλλευτές των Φ.Δ.Χ., κάνουν χρήση της προαναφερόμενης δυνατότητας και τηρούν θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, τότε οι αποδείξεις σε μεμονωμένες αστικές μεταφορές **μπορούν να εκδοθούν με την ολοκλήρωση της** μεταφοράς. δεδομένου ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διασφαλίζονται από το τηρούμενο ημερολόγιο μεταφοράς

## **23.Μεταφορές υλικών με Φ.Ι.Χ. χωρίς δελτίο αποστολής**

Με το δεύτερο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 16 ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής για ορισμένες μεταφορές των υλικών, που αναφέρονται περιοριστικά στις διατάξεις αυτές δηλαδή:

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.

Η εξαίρεση αφορά τις περιπτώσεις που η διακίνησή τους γίνεται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης, που ανήκουν στην επιχείρηση, ή με μισθωμένα δημόσιας χρήσης, ανεξάρτητα αν ο τόπος παραγωγής των υλικών αυτών βρίσκεται εντός ή εκτός του εργοταξίου (Εγγ. 1108272/849/18-11-92 προς Α.Ε. και ΥΠΕΕ).

Όταν χρησιμοποιούνται μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης για τις πιο πάνω μεταφορές, τα οποία δεν είναι μισθωμένα με διαρκή μίσθωση, εκδίδονται από τον αποστολέα και παραδίδονται στο μεταφορέα δελτία αποστολής για κάθε μεταφορά (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.1).

Βλέπε γενικότερα για εξαιρέσεις από την έκδοση Δελτίου Αποστολής το θέμα 16 του άρθρου 11.

#### **24. Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς**

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 του δρομολογίου.

Επειδή πολλά από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν από τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία, **στο ημερολόγιο μεταφοράς μπορεί να αναγράφονται μόνο** η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, πριν από την εκκίνησή του, το κόμιστρο, καθώς και το είδος και οι αύξοντες αριθμοί των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων.

#### **25. Έκδοση απόδειξης μεταφοράς (κομίστρου)**

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

α) αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη. Αποσκευή θεωρείται κάθε δέμα που φέρει μαζί του ο ταξιδιώτης, το οποίο δεν περιέχει εμπορεύματα,

β) μικροδεμάτων,

γ) εντός της αστικής περιοχής των πόλεων,

δ) 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 αστικές μεταφορές ή απόδειξη εκδίδεται με την ολοκλήρωση της μεταφοράς και για επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος του μήνα. Βλέπε Θέματα 21, 22.

**Σ' αυτήν αναγράφονται:**

α) επί μεταφοράς αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη, 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. Η ποσότητα των αγαθών αναγράφεται με τη μονάδα μέτρησης, με την οποία υπολογίζεται το κόμιστρο των μεταφερόμενων μικροδεμάτων, όταν αυτά παραδίδονται από μη υπόχρεους σε έκδοση συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων, ή και με την ποσότητα που αναγράφεται στα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία, όταν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των στοιχείων αυτών, γ) 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, δ) επί μεταφοράς εμφορτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα, τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό αυτού. (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.5.3).

**26. Από ποιους εκδίδεται και τι αναγράφεται στην ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς (άρθρο 16 § 4).**

Η ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς εκδίδεται από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν Δελτίο Αποστολής στο σύνολο ή για συγκεκριμένες πράξεις. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

α. Οι ιδιώτες.

β. Οι αγρότες όταν παραδίδουν αγαθά με σκοπό την αποθήκευση) στις εγκαταστάσεις τους ή σε εγκαταστάσεις τρίτων καθώς και όταν επιστρέφουν αγορασθέντα υλικά παραγωγής. σπόρους κ.λπ.

γ. Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα όταν στέλνουν αγαθά σε άλλες εγκαταστάσεις τους για συσκευασία. λόγω επιστροφής, λόγω λιανικής πώλησης κ.λπ.

**Σημείωση:** Στην περίπτωση που οι αγρότες έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., καθώς και τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα των οποίων η δραστηριότητα ή τμήμα αυτής υπόκειται σε Φ.Π.Α. ή σε φορολογία εισοδήματος έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις μ' αυτές του επιτηδευματία, δηλαδή, εκτός των άλλων να εκδίδουν και Δελτίο Αποστολής.

**Στην ενυπόγραφη) δήλωση μεταφοράς αναγράφονται:**

α) Ονοματεπώνυμο, επάγγελμα και Δ/ση αποστολέα.

β) » » » παραλήπτη.

γ) Συνοπτική περιγραφή των προς μεταφορά αγαθών.

Η ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς αν και μπορεί να συντάσσεται σε απλό χαρτί, εν τούτοις προτείνουμε οι μεταφορείς και τα μεταφορικά γραφεία να εκτυπώσουν διπλότυπες ή τριπλότυπες Ενυπόγραφες Δηλώσεις Μεταφοράς με τα στοιχεία τους ούτως ώστε να διευκολύνεται η σύνταξη αυτών αλλά να παραμένει και ένα αντίτυπο της δήλωσης στον αποστολέα ή πιθανόν και στο γραφείο για λόγους εσωτερικής οργάνωσης.



## **27. Έκδοση συμπληρωματικής φορτωτικής για χρέωση του Φ.Π.Α.**

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν απαγορεύεται να εκδοθεί συμπληρωματική φορτωτική για την χρέωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, όταν για οποιοδήποτε λόγο υπολογίστηκε λανθασμένα ή δεν υπολογίστηκε καθόλου το ποσό του φόρου που αναλογούσε σε ορισμένες φορτωτικές, εφόσον αυτή εκδοθεί εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, στην οποία εκδόθηκε η αρχική φορτωτική.

Στην περίπτωση αυτή, ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και καταβολής του φόρου, καθώς και της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του φορολογικού στοιχείου και στην προκειμένη περίπτωση ο χρόνος έκδοσης της αρχικής φορτωτικής, άρα στις περιπτώσεις του θέματος αυτού, πρέπει να καταβληθούν και οι ανάλογες προσ αυξήσεις, (Σχετ. Εγγ. 1020837/163/25-2-93).

## **28. Έλεγχος των φορτηγών Ι.Χ., Δ.Χ. και αγροτικών αυτοκινήτων, στο δρόμο από τη Φορολογική Αρχή**

Οι επιτηδευματίες υποχρεούνται να σταματήσουν για έλεγχο, στα σήματα STOP της ΣΔΟΕ (Σ.Σ. σήμερα ΥΕΕ), που απευθύνονται προς αυτούς στο δρόμο. Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι αγρότες αφού η τυχόν μη στάθμευση του αυτοκινήτου τους έχει ως αποτέλεσμα τη ματαίωση του ελέγχου τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. ΣτΕ 554/85.

Η αμφισβήτηση της ιδιότητας αυτών που κάλεσαν τον οδηγό να σταθμεύσει πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε γενικές και συμπερασματικές απλώς σκέψεις. ΣτΕ 2050/90.

## **29. Έλεγχος επιβατικών Ι.Χ. στο δρόμο από τη φορολογική Αρχή**

Για να καταλογιστεί παράβαση σε οδηγό επιβατικού ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτου, που αρνείται να σταθμεύσει για έλεγχο στο δρόμο, πρέπει η φορολογική αρχή να αποδείξει ότι αυτός είναι επιτηδευματίας και ότι μετέφερε

αγαθά για την άσκηση του επαγγέλματός του ή για λογαριασμό κάποιου άλλου επιτηδευματία. Εφ. Αθηνών 835/81.

Οι οδηγοί των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, όταν μεταφέρουν αγαθά, έχουν υποχρέωση να σταματήσουν για φορολογικό έλεγχο και εφόσον αρνηθούν υπόκεινται σε πρόστιμο ανεξάρτητα αν οι ίδιοι είναι ή όχι επιτηδευματίες. ΣτΕ 2457, 2199/90, 986/90. Βλέπε άρθρο 5 § 7 Ν. 2523/97 φορολογικές κυρώσεις.

### **30.Παράβαση από το μεταφορέα και το μεταφορικό γραφείο.**

Επιβάλλονται κυρώσεις στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο, εφόσον δεν είχε μαζί του το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο ή είχε αλλά με ανακριβές περιεχόμενο ή δεν είχε εκδοθεί φορτωτική ή απόδειξη κομίστρου, κατά περίπτωση.

Το πρόστιμο σε βάρος του μεταφορέα όταν δεν έχει συνοδευτικό έγγραφο των αγαθών ή έχει αλλά με ανακριβές περιεχόμενο, είναι αστό της κατηγορίας των βιβλίων και ποτέ ισόποσο, γιατί δεν είναι αυτός ο οποίος έκανε την απόκρυψη της συναλλαγής. (Για βιβλίο Εσόδων-Εξόδων πρόστιμο 586 Ευρώ. Συμβιβασμός 195 Ευρώ).

### **31.Τι θεωρείται ως Μεταφορικό Γραφείο**

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** (κόμιστρο, φορτοεκφορτωτικά κ.λπ.) **και το κέρδος αυτών** και οι οποίες στη συνέχεια βρίσκουν το μεταφορέα (ιδιοκτήτη του μεταφορικού μέσου) και του αναθέτουν την εκτέλεση της μεταφοράς. Τα μεταφορικά γραφεία εκδίδουν φορτωτική προς τον αποστολέα και δέχονται φορτωτική ως έξοδο από τον μεταφορέα στον οποίο ανέθεσαν την εκτέλεση της με-ταφοράς. Σχ. Εγκ. Π. 7832 ΠΟΛ 326/27-11-87.

### **32. Εκμετάλλευση ΦΔΧ και παράλληλα μεταφορικού γραφείου**

Από τις διατάξεις του ΚΒΣ δεν απαγορεύεται σε ένα επιτηδευματία να έχει παράλληλα την ιδιότητα του μεταφορέα και του μεταφορικού γραφείου. Ειδικότερα, κατά το μέρος που ο επιτηδευματίας αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα (ΔΧ) τρίτων, θα λειτουργεί ως μεταφορικό γραφείο και εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 6, ενώ στην περίπτωση και κατά το μέρος που αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα (ΔΧ) που ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός, θα λειτουργεί ως μεταφορέας και εφαρμογή έχουν αντίστοιχα οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 5 του ΚΒΣ (Σχετ. Εγγ. 1079931/544/23-8-99).

### **33. 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 από τις εγκαταστάσεις του. Αντίθετα, όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου, τότε τα αγαθά συνοδεύει το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα (μαζί με το Δ.Α. του αποστολέα). στην οποία αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του μεταφορικού γραφείου. Στην περίπτωση αυτή ο μεταφορέας παραδίδει το δεύτερο αντίτυπο στο φορτωτή των αγαθών, που είναι το μεταφορικό γραφείο και όχι στον αποστολέα των αγαθών. Ο αποστολέας των αγαθών θα λάβει το δεύτερο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορικού γραφείου. Το τρίτο αντίτυπο θα παραδοθεί σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα, το οποίο έχει την ένδειξη <<Αποδεικτικό Δαπάνης>>. Το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος ( διατάξεις της παραγρ. 13 του άρθρου 16, για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής όταν μεταφέρονται αγαθά ενός

αποστολέα σε πολλούς παραλήπτες, έχουν ανάλογη εφαρμογή και για μεταφορές αγαθών μέσω μεταφορικών γραφείων. (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.8.1).

### **34.Κατάσταση αποστολής αγαθών**

Όταν το μεταφορικό γραφείο φορτώνει και μεταφέρει αγαθά από τις εγκαταστάσεις του προς τους παραλήπτες αυτών, εκδίδει διπλότυπη θεωρημένη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στο μεταφορέα, για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής, με φορτωτή και παραλήπτη το μεταφορικό γραφείο, και το άλλο παραμένει ως στέλεχος. Όταν στην κατάσταση που παραδίδεται στο μεταφορέα επισυνάπτονται αντίγραφα των φορτωτικών του μεταφορικού γραφείου, τότε στην κατάσταση μπορεί να αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων. (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.8.2).

Σημειώνεται ότι ο μεταφορέας μπορεί για τις αστικές μεταφορές να εκδίδει απόδειξη μεταφοράς (κομίστρου) και να τηρεί ημερολόγιο μεταφοράς.

### **35.Ποιος θεωρείται αντιπρόσωπος μεταφοράς - τιμολόγιο**

Οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών και ενεργούν ακολούθως για λογαριασμό και στο όνομα τρίτου (αντιπροσωπευόμενου), έναντι αμοιβής, αποδίδουν δε σ' αυτόν λογαριασμό για τις δαπάνες που κατέβαλαν και την αμοιβή τους, ενεργούν στην περίπτωση αυτή ως αντιπρόσωποι μεταφοράς (άρθρα 91 Εμπορικού Νόμου και 211 και επόμενα Αστικού Κώδικα) και υποχρεούνται να εκδίδουν **απόδειξη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών**. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον ο αντιπρόσωπος μεταφοράς έχει κάνει δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη (αντιπροσωπευόμενου) και τα παραστατικά στοιχεία των δαπανών αυτών έχουν

εκδοθεί στο όνομα του εντολέα (και όχι του αναλαμβάνοντος τη μεταφορά εντολοδόχου), θα υπολογίζεται Φ.Π.Α., όπως και στην περίπτωση της απλής διαμεσολάβησης, με συντελεστή 19% στο σύνολο της αμοιβής και των τυχόν δαπανών που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. στον εντολέα. θα υπολογίζεται δηλαδή Φ.Π.Α. 19% στη συνολική αξία που προκύπτει μετά την αφαίρεση μόνο των δαπανών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. στον εντολέα, βάσει παραστατικών φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί στο όνομα του εντολέα και τα οποία τελικά παραδίδονται σ' αυτόν, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσής του που τυχόν αυτές έχουν επιβαρυνθεί. Σχετ. Εγκ. Π. 7832 ΠΟΛ 326/87.

### **36. Ποιος θεωρείται παραγγελιοδόχος μεταφοράς – Τιμολόγιο.**

Οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών και στη συνέχεια την πραγματοποιούν στο όνομά τους για λογαριασμό ενός άλλου (παραγγελέα) έναντι αμοιβής, αποδίδουν δε σ' αυτόν (τον παραγγελέα) λογαριασμό για την αμοιβή τους και για τις δαπάνες που κατέβαλαν για τη μεταφορά αυτή (κόμιστρα, φορτοεκφορτωτικά, θεωρήσεις εγγράφων, έξοδα λιμένων κ.λπ.), ενεργούν, στην προκειμένη περίπτωση, ως παραγγελιοδόχοι μεταφοράς (άρθρα 90 και 95 Εμπορικού Νόμου) και υποχρεούνται, να εκδίδουν, κατά περίπτωση, απόδειξη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Στο τιμολόγιο αυτό υποχρεούνται να αναγράφουν εκτός από την αμοιβή τους και αναλυτικά τις δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό του παραγγελέα και τον βαρύνουν. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον για τις δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό του πελάτη (παραγγελέα), έχουν ληφθεί φορολογικά στοιχεία στο όνομα του αναλαμβάνοντος τη μεταφορά (παραγγελιοδόχου), τότε και του παρέχουν δικαιώματα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες αυτές, θα υπολογίζεται Φ.Π.Α. στη συνολική αξία του τιμολογίου (αμοιβής και δαπανών), ανεξάρτητα από την ανάλυση ή μη της αξίας αυτής. Σχ. Εγκ Π 7832 ΠΟΛ 326/27-11-87.

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

α. Οι μεταφορείς και τα μεταφορικά γραφεία για τις παρεχόμενες απ' αυτούς υπηρεσίες υποχρεούνται σε έκδοση φορτωτικής και όχι τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

β. Στις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών μέσω μεταφορικού γραφείου εκδίδονται δύο φορτωτικές. Η μία εκδίδεται από το μεταφορικό γραφείο και αποτελεί το αποδεικτικό της συναλλαγής μεταξύ του μεταφορικού γραφείου και του αποστολέα των αγαθών (φορτωτή). Η άλλη εκδίδεται από το μεταφορέα (συγκεντρωτική για όλα τα παραλαμβανόμενα αγαθά από το μεταφορικό γραφείο) και αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της συναλλαγής μεταξύ του μεταφορικού γραφείου και του μεταφορέα.

γ. Στις περιπτώσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών επιχειρήσεις που δεν είναι μεταφορείς ή μεταφορικά γραφεία, αλλά ενεργούν ως αντιπρόσωποι των αποστολέων των αγαθών ή των μεταφορέων είτε διαμεσολαβούν απλά μεταξύ των προσώπων αυτών, για να γίνει η μεταφορά των αγαθών και λαμβάνουν για τις παρεχόμενες υπηρεσίες αμοιβή, με τη μορφή προμήθειας ή πρακτορειακού δικαιώματος, υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών όταν παρέχουν υπηρεσίες σ' άλλο επιτηδευματία ή το Δημόσιο ή αγρότη κ.λπ. ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών όταν παρέχουν υπηρεσίες σε ιδιώτες. Στις περιπτώσεις αυτές στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδοθεί πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα και τα πραγματοποιούμενα έξοδα για λογαριασμό του πελάτη (κόμιστρα φορτοεκφορτωτικά τηλεφωνικά έξοδα κ.λπ.) Σχετ. Εγκ. Α 14599 ΠΟ.Λ 164/73 ΚΟΙ ΠΟΛ 326/87.

δ. Επίσης, σύμφωνα με την § 12.4.3 της Ερμ. Εγκ. 3/92 του ΚΒΣ αναφέρεται : **«Στις περιπτώσεις που αναλαμβάνεται η διακίνηση, διανομή αγαθών, στις οποίες πέραν της απλής μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες**

(φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής κλπ.) εκδίδονται τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών». Στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν οι διαμεταφορείς.

ε. Τ.Π.Υ. εκδίδεται και για την περισυλλογή και μεταφορά απορριμμάτων με ΦΑΧ. (Θέμα62).

στ. Τ.Π.Υ. εκδίδεται επίσης στις περιπτώσεις εκκένωσης βόθρων (θέμα 202 άρθρου 12).

### **38.Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς (§ 10)**

Ο μεταφορέας και το μεταφορικό γραφείο εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα στις εξής περιπτώσεις:

- 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 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 απ' αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική. Όταν επιστρέφεται ποσό κομίστρων στο φορτωτή δεν απαιτείται η υπογραφή του παραλήπτη.

Το πρώτο αντίτυπο του διορθωτικού σημειώματος αποστέλλεται στο φορτωτή ή αποστολέα ή σ' αυτόν που κατέβαλε τα κόμιστρα, κατά περίπτωση, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος. Όταν επιστρέφονται κόμιστρα δεν είναι απαραίτητο να παραδοθεί το δεύτερο αντίτυπο, δεδομένου ότι παραδίδεται το πρωτότυπο σ' αυτόν που επιστρέφονται

τα κόμιστρα και το οποίο θα είναι και το δικαιολογητικό εγγραφής. (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.9).

### **39. Διαφορά ως προς την ποσότητα κατά την παράδοση των αγαθών**

#### **Καταστροφή των αγαθών κατά τη μεταφορά τους (§ 10)**

Όταν στον τόπο προορισμού διαπιστώνεται διαφορά ως προς την ποσότητα ή το είδος των μεταφερομένων αγαθών, ο μεταφορέας υποχρεούται να εκδώσει **τριπλότυπο διορθωτικό σημείωμα**, στο οποίο αναγράφει τον αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης της φορτωτικής, τα στοιχεία του φορτωτή και παραλήπτη και φορά που διαπιστώθηκε, υπογράφεται δε από το μεταφορέα και τον παραλήπτη. Το πρώτο αντίτυπο του διορθωτικού σημειώματος στέλνεται στο φορτωτή, το δεύτερο παραδίδεται στο παραλήπτη και το **τρίτο** παραμένει ως στέλεχος. Η έκδοση του διορθωτικού σημειώματος, όπως είναι φυσικό, γίνεται στον τόπο που παραδίδονται τα αγαθά, όπου ο παραλήπτης των αγαθών μπορεί να διαπιστώσει διαφορά ως προς την ποσότητα αυτών που αναγράφονται στα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία και αυτών που πράγματι μεταφέρθηκαν.

Διορθωτικό σημείωμα μπορεί να εκδοθεί και στην περίπτωση που καταστρέφεται κατά τη μεταφορά ένα μέρος των προοριζομένων προς παράδοση αγαθών.

### **40. Διορθωτικό σημείωμα για εκπώσεις κομίστρων λόγω τζίρου**

Με τις διατάξεις του άρθρου 16 § 10 του ΚΒΣ ο μεταφορέας εκδίδει διορθωτικό σημείωμα και όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων.

Για τις επιστροφές κομίστρων, οι οποίες δεν συγκεκριμενοποιούνται σε ορισμένες μεταφορές, αλλά παρέχονται σε πελάτες για σύνολο συναλλαγών (λόγω τζίρου, έγκαιρης εξόφλησης κ.λπ.), **μπορεί να εκδίδεται, ανά πελάτη, ένα διορθωτικό σημείωμα** (όχι πιστωτικό τιμολόγιο αφού υπάρχει ειδική



διάταξη), για τη συνολική έκπτωση επί του συνόλου των μεταφορών, εφόσον υπολογίζεται κατ' ενιαίο τρόπο (π.χ. συγκεκριμένο ποσοστό) και όχι ανά φορτωτική.

Σ' αυτά τα διορθωτικά σημειώματα (εκπτώσεις λόγω τζίρου κ.λπ.), εκτός των λεπτομερειών της συναλλαγής **αρκεί μόνο η αναγραφή των στοιχείων των πελατών - δικαιούχων της έκπτωσης (και όχι όλων των φορτωτών ή αποστολέων και παραληπτών, κατά περίπτωση)**. (Σχετ. εγγ. 1059788/415/6-5-1993).

#### **41. Συγκεντρωτική φορτωτική (μηνιαία) σε επαναλαμβανόμενες μεταφορές ενός φορτωτή, ο οποίος καταβάλλει τα κόμιστρα.**

Για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης από τον ίδιο φορτωτή σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από το φορτωτή μπορεί να τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται μία μηνιαία συγκεντρωτική φορτωτική ή μία μηνιαία διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για τις αστικές μεταφορές, η οποία θα εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα. για όλες τις μεταφορές του μήνα. αντί να εκδίδεται μία φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη. (Απόφαση ΠΟΛ. 1144/92 - Βλέπε θέματα 17-20).

#### **42.Μεταφορές εμπορευμάτων από αεροπορική εταιρεία με προκαθορισμένη σύμβαση καταβολής τιμήματος**

Σε ορισμένες μεταφορές εμπορευμάτων καταρτίζονται έγγραφες συμβάσεις με επιτηδευματίες, για επαναλαμβανόμενες μεταφορές με σταθερό κόμιστρο και σε κάθε περίπτωση ο αποστολέας είναι και παραλήπτης των αγαθών. Ο υπολογισμός του κομίστρου είναι σταθερός, βάση της σύμβασης, για όλη τη διάρκεια ισχύος της, και υπολογίζεται ανά διαδρομή ή ανά χιλιόγραμμο βάρους ή να αποτελεί συνδυασμό και των δύο. Στην περίπτωση αυτή και δεδομένου ότι

πρόκειται για ιδιαίτερη συμφωνία ζητήθηκε να μην εκδίδονται φορτωτικές σε κάθε μεταφορά ή να εκδίδονται χωρίς τίμημα, με την προϋπόθεση ότι θα έχει καταρτιστεί σύμβαση, η οποία θα έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ και με σαφήνεια θα προκύπτει το τίμημα.

Με το έγγραφο 1023689/151/31-4-2002 δίδεται η ακόλουθη λύση:

«α) Σε κάθε μεταφορικό μέσο, να τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς στο οποίο εκτός των άλλων θα αναγράφεται και το καθοριστικό στοιχείο υπολογισμού της αμοιβής (χιλιόγραμμα κ.λπ.). Για τη δικαιούμενη αμοιβή να εκδίδεται συγκεντρωτική φορτωτική ή θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κατ' αναλογία των οριζομένων στην παρ. 12.4.3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24-11-92 του ΚΒΣ (θέμα 51) ή

β) Να εκδίδονται φορτωτικές στις οποίες θα αναγράφονται όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία και αντί της αμοιβής, να αναγράφεται ο αριθμός της σύμβασης (που θα έχει ήδη κατατεθεί στη ΔΟΥ) από την οποία θα προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής. Στη συνέχεια για τη δικαιούμενη αμοιβή πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σε μηνιαία βάση (ή και μικρότερα διαστήματα).

Αντίστοιχη λύση ως προς τη διαδικασία έχει δοθεί σε ανάλογη περίπτωση και στο παρελθόν. Βλέπε θέμα 88.

#### **43. Μεταφορά αγαθών που ανήκουν στο μεταφορέα**

Ο μεταφορέας υποχρεούται να εκδίδει φορτωτική και επί μεταφοράς δικών του αγαθών, με εξαίρεση τις Δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις (§ 8). Σημειώνουμε ότι στην περίπτωση αυτή η φορτωτική λειτουργεί **και ως** στοιχείο αυτοπαράδοσης, όταν μεταφέρονται αγαθά της προσωπικής περιουσίας του μεταφορέα. Αντίθετα όταν τα μεταφερόμενα αγαθά είναι Της επαγγελματικής του περιουσίας η πράξη αυτή δεν θεωρείται αυτοπαράδοση. Η φορτωτική, στην τελευταία περίπτωση, εκδίδεται μόνο για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και εκ των πραγμάτων δεν έχει νόημα η αναγραφή της αξίας του κομίστρου.

#### **44.Συνιδιοκτησία φορτηγών ΔΧ**

Η εκμετάλλευση συνιδιοκτητού φορτηγού Δ.Χ.. αποτελεί κοινωνία αστικού δικαίου και ως ετούτου θεωρείται ένα βιβλίο στο όνομα όλων των συνιδιοκτητών. Επίσης στι φορτ/κές πρέπει να αναγράφονται τα ονόματα όλων των συνιδιοκτητών. Σχετ. Ενκ. ΠΟΛ 60/87.

#### **45.Μεταφόρτωση αγαθών σε Φ.Δ.Χ.**

Τα αγαθά κατά κανόνα μεταφέρονται από το φορτωτή στον παραλήπτη με το ίδιο μεταφορικό μέσο. Όταν όμως χαλάσει το Φ.Δ.Χ. ή είναι πολύ μεγάλο και δεν επιτρέπεται ή δεν είναι δυνατόν να κυκλοφορήσει εντός των πόλεων, τότε δημιουργείται η ανάγκη της μεταφόρτωσης των αγαθών σε άλλο ή άλλα φορτηγά αυτοκίνητα.

Στην περίπτωση αυτή ο εκμεταλλευτής του δευτέρου Φ.Δ.Χ . πρέπει να εκδώσει δική του φορτωτική, πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου του, για το τμήμα της διαδρομής που αυτός θα πραγματοποιήσει.

#### **46. Μεταφόρτωση αγαθών σε άλλο Φ.Δ.Χ. της ίδιας εταιρείας (αλλαγή ρυμουλκού αυτοκινήτου)**

Σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των φορτωτικών όταν τα αγαθά μεταφέρονται με Φ.Δ.Χ. από τον τόπο φόρτωσης μέχρι το πλοίο, στο οποίο επιβιβάζεται μόνο το ρυμουλκούμενο όχημα και παραλαμβάνεται κατά την άφιξή του στο λιμάνι από άλλο Φ.Δ.Χ. της ίδιας εταιρείας, σημειώνουμε ότι τα αγαθά πρέπει να συνοδεύονται εκτός από δελτίο αποστολής του φορτωτή και με την φορτωτική που εκδίδεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Στη φορτωτική αυτή σκόπιμο είναι για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων να αναγράφεται εκτός από τον αριθμό κυκλοφορίας του Φ.Δ.Χ. και ο αριθμός ή άλλα στοιχεία ου ρυμουλκούμενου οχήματος, Κατά την παραλαβή, από το λιμάνι άφιξης, του ρυμουλκούμενου οχήματος από άλλο Φ.Δ.Χ. της ίδιας εταιρείας, να

αναγράφεται επί της φορτωτικής η ένδειξη «μεταφόρτωση» και ο αριθμός του νέου Φ.Δ.Χ.

Διευκρινίζουμε ότι ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού δημοσίας χρήσης είναι στοιχείο του περιεχομένου της φορτωτικής και η μη αναγραφή του κατά τη μεταφόρτωση συνιστά παράβαση των διατάξεων της παρ. 7 (περ. η') του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (Εγγ. 1004450/29/27-1-98 και 1031503/227/27-4-98).

#### **47.Μεταφορέας χωρίς ιδιόκτητο Φ.Δ.Χ.**

Από τις διατάξεις του ΚΒΣ μεταφορέας θεωρείται όχι μόνο αυτός που ενεργεί μεταφορές αγαθών με δικά του μεταφορικά μέσα, αλλά και αυτός που εκμεταλλεύεται μεταφορικά μέσα (Άρθρο 16 § 14). Δηλαδή μεταφορέας θεωρείται και αυτός που μεταφέρει αγαθά με κόμιστρο, έχοντας τη **χρήση αυτοκινήτων φορτηγών Δ.Χ.** με βάση προσύμφωνα αγοράς ή συμφωνητικά μίσθωσης, κατά παράβαση διατάξεων του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών, Σχετ. γνωμ. 262/87 Εγκ ΠΟΛ 121/87.

#### **48.Μεταφορές με κόμιστρο, από φορτηγά ιδιωτικής χρήσης**

Μερικές φορές εκδίδονται αποφάσεις νομαρχών που επιτρέπουν τη μεταφορά αγαθών, κυρίως αγροτικών προϊόντων, με κόμιστρο και σε φορτηγά ιδιωτικής χρήσης. Όταν συμβαίνει αυτό οι ιδιοκτήτες των Φ.Ι.Χ. υποχρεούνται να εκδίδουν και αυτοί φορτωτικές όπως οι εκμεταλλευτές των Φ.Δ.Χ. Σχετ. εγκ. ΠΟΛ 129/79.

#### **49.Ποιες θεωρούνται αστικές μεταφορές**

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.

## **50. Ποιος θεωρείται διαμεταφορέας - Τ.Π.Υ.**

Διαμεταφορικές θεωρούνται οι επιχειρήσεις που διαμεσολαβούν σε εθνικές ή Διεθνείς μεταφορές μεταξύ του αποστολέα και του παραλήπτη, αναλαμβάνοντας την οργάνωση και εκτέλεση της μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα τρίτων, είτε με ένα μεταφορικό μέσο, είτε με χρήση διαφόρων μεταφορικών μέσων (συνδυασμένες μεταφορές), με στόχο την ταχύτερη άρτια και με το μικρότερο δυνατό κόστος μεταφορά, για τον πελάτη.

Οι επιχειρήσεις αυτές, ως συνήθως αναλαμβάνουν την οργάνωση της μεταφοράς μέσω υπεργολάβων μεταφοράς (φορτηγά, πλοία, αεροπλάνα, τραίνα, ταχυδρομεία), την φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής, προσωρινή εναπόθεση, αποθήκευση κατά περίπτωση, των μεταφερόμενων αγαθών.

Δηλαδή, πρόκειται για μεγάλες σύγχρονες επιχειρήσεις οργάνωσης και εκτέλεσης μεταφορών οι οποίες απέχουν ουσιαστικά από το μεταφορικό γραφείο που είχε υπόψη του ο νομοθέτης (Άρθρο 16§6).

Οι επιχειρήσεις αυτές εκδίδουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για την αμοιβή τους, όταν αυτή αναφέρεται σε ένα μεγαλύτερο σύνολο πέραν της απλής μεταφοράς. Βλέπε θέμα 51 περ. δ άρθρου 16.

## **51.Στα Δ.Α. των αποθηκευτών ή διαμεταφορέων πρέπει να αναγράφεται «Δεν επιτρέπεται η μεταφορά με Φ.Ι.Χ. του αποθηκευτή των αγαθών ή του διαμεταφορέα»**

Σύμφωνα με την Κανονιστική Απόφαση Α2/29542/5347/91 (ΦΕΚ 707Β') σε επιχειρήσεις και Πρακτορεία Μεταφορών **επιτρέπεται** η χορήγηση μιας άδειας κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, μικτού βάρους μέχρι 4 τόνων, για τη μεταφορά αποκλειστικά και μόνο υλικών συσκευασίας που ανήκουν σε αυτές.

Σχετικά με την εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και επειδή πράγματι έχει διαπιστωθεί ότι επιχειρήσεις αποθήκευσης αγαθών τρίτων ή διαμεταφορικές, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο για τη

μεταφορά αποκλειστικά και μόνο δικών τους υλικών συσκευασίας και παγίων που ανήκουν σ' αυτές, να τα χρησιμοποιούν παράνομα για δημόσιες μεταφορές και προς αποφυγή αυτών των καταστρατηγήσεων ορίζεται με την Εγκ. ΠΟΛ. 1174/12-6-1998 ότι στο εξής πρέπει να **ζητείται κατά την προσκόμιση προς θεώρηση των δελτίων αποστολής να αναγράφεται έπ' αυτών** εντύπως ή με σφραγίδα ή με τη χρήση Η/Υ ή ένδειξη, «Δεν επιτρέπεται η μεταφορά με Φ.Ι.Χ. του αποθηκευτή των αγαθών ή του διαμεταφορέα», κατά περίπτωση. Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εγκρίνει η ένδειξη αυτή να αναγράφεται κατά την έκδοση των Δελτίων Αποστολής. Η έγκριση αυτή αναφέρεται επί του σημειώματος θεώρησης.

Όταν τα Δελτία αποστολής εκδίδονται μηχανογραφικά οπότε δεν θεωρούνται και σημαίνονται μέσω των φορολογικών μηχανισμών, αρκεί το γεγονός της αναγραφής της ένδειξης αυτής.

## **52. Αποστολή αγαθών κατ' ευθείαν σε παραλήπτες, με τη μεσολάβηση διαμεταφορικής επιχείρησης**

Στις περιπτώσεις που διαμεταφορείς αναλαμβάνουν την πραγματοποίηση μεταφοράς αγαθών κατ' ευθείαν από τον αποστολέα στον παραλήπτη με Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα τρίτων, με τους οποίους (μεταφορείς) συμβάλλονται οι διαμεταφορείς τότε τα φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδοθούν ως εξής:

α) Στο δελτίο αποστολής που εκδίδει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ΚΒΣ, ο φορτωτής αποστολέας προς τον παραλήπτη των αγαθών πρέπει να σημειώνει εκτός των άλλων και την ένδειξη «Μεταφορά μέσω του διαμεταφορέα (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και διεύθυνση)».

β) Ο μεταφορέας υποχρεούται να εκδώσει φορτωτική σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ., στην οποία θα αναγράψει τα πλήρη στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και του

διαμεταφορέα, για λογαριασμό και κατ' εντολή του οποίου διενεργείται η μεταφορά (άρθρο 16 § 7 α' και β').

γ) Η διαμεταφορική επιχείρηση για την υπηρεσία διαμεσολάβησης και εκτέλεσης της μεταφοράς πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (και όχι φορτωτική), γιατί κατά την προσωπική μας άποψη στην περίπτωση αυτή η διαμεταφορική επιχείρηση δεν λειτουργεί ως μεταφορικό γραφείο, αλλά ως αντιπρόσωπος μεταφοράς ή παραγγελιοδόχος μεταφοράς, δεδομένου ότι η αμοιβή καθορίζεται κατά κανόνα ως ποσοστό των εξόδων ή της αξίας των μεταφερομένων αγαθών, πρόκειται ουσιαστικά για επιχειρήσεις οργάνωσης και εκτέλεσης της διανομής αγαθών προς τους πελάτες άλλων επιχειρήσεων (όχι ανεύρεση πελατών) με δημόσια μεταφορικά μέσα τρίτων, προσφέροντας υπηρεσίες πιο σύνθετες της απλής μεταφοράς, αφού τείνουν οι επιχειρήσεις αυτές να αντικαταστήσουν τα δίκτυα διανομής των μεγάλων εταιρειών σε διεθνές επίπεδο.

Σύμφωνα με τις παραπάνω απόψεις είναι και η § 12.4.3 της Εγκ. του Κ.Β.Σ. 3/24-11-92 στην οποία αναφέρεται ρητά ότι: «Στις περιπτώσεις που αναλαμβάνεται η διακίνηση, διανομή αγαθών, στις οποίες πέραν της απλής μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής κ.λπ.) εκδίδονται τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών». Βλέπε θέματα 46-51.

### **53. Μεταφορά αγαθών, μέσω των εγκαταστάσεων του διαμεταφορέα**

Στις περιπτώσεις που οι διαμεταφορείς παραλαμβάνουν αγαθά με Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα από τις εγκαταστάσεις του αποστολέα με σκοπό τη διανομή τους σε πελάτες του, τότε τα φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδοθούν ως εξής:

α) Ο αποστολέας των αγαθών πρέπει να εκδώσει τόσα δελτία αποστολής όσοι οι παραλήπτες των αγαθών, γιατί η διαμεταφορική επιχείρηση λειτουργεί στην περίπτωση αυτή ως μεταφορικό γραφείο και δεν είναι παραλήπτης των αγαθών, αφού παραλαμβάνει τα αγαθά με σκοπό να τα μεταφέρει στους τελικούς

παραλήπτες και προσωρινά τα μεταφέρει στις εγκαταστάσεις της, όπου τα ομαδοποιεί κατά περιοχή κ.λπ. και τα αποστέλλει με τα ίδια ή άλλα μεταφορικά μέσα προς τους τελικούς παραλήπτες.

β) Στο χώρο προσωρινής εναπόθεσης - συγκέντρωσης, των προς αποστολή αγαθών, που διατηρεί ο διαμεταφορέας, δεν δημιουργούνται οι υποχρεώσεις της παρ. 5η' του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (Βιβλίο αποθήκευσης κ.λπ.), διότι δεν έχουμε στην περίπτωση αυτή εναπόθεση αγαθών με σκοπό την αποθήκευσή τους, αλλά πρακτορείο διανομής αγαθών μεταφορικής επιχείρησης.

γ) Όταν ο διαμεταφορέας αποστέλλει τα προς διανομή εμπορεύματα στους τελικούς παραλήπτες υποχρεούται να εκδώσει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 16, θεωρημένη διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, παραδίδοντας συγχρόνως στο μεταφορέα και τα αντίστοιχα δελτία αποστολής των αποστολέων επιτηδευματιών.

δ) Τέλος για την αμοιβή που δικαιούται ο διαμεταφορέας για τις υπηρεσίες μεταφοράς, υποχρεούται να εκδώσει φορτωτική, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.

#### **54. Διεθνείς συμβάσεις - Διεθνή έγγραφα μεταφοράς**

- Οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α').

- Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως OMB από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.

- Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση OMP συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αιτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6).



- Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα ΟΜΗ. Βλέπε επόμενο θέμα.

### **55. Διεθνή Έγγραφα Μεταφοράς στις συνδυασμένες μεταφορές**

Παρά τις συνδυασμένες εμπορευματικές μεταφορές μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε. έχει εκδοθεί η οδηγία 92/106/ΕΟΚ/7-12-1992. η οποία ισχύει με το Π.Δ. 431/20-11-1995 και στο άρθρο 4 ορίζεται ότι τα αγαθά συνοδεύονται από συγκεκριμένο έγγραφο μεταφοράς.

Ως συνδυασμένες μεταφορές νοούνται οι εμπορευματικές μεταφορές με τη χρήση περισσότερων από ένα μεταφορικών μέσων π.χ. φορηγών, ρυμουλκούμενων, πλοίων, σιδηροδρόμων (άρθρο 3).

Παράδειγμα συνδυασμένης μεταφοράς: Μεταφορά αγαθών με προορισμό την Ελλάδα προς διάφορους παραλήπτες. Πρώτο τμήμα διαδρομής από Γαλλία στην Αγκώνα με γαλλικό φορηγό με ρυμουλκούμενο. Παράδοση στο πλοίο του ρυμουλκούμενου με προορισμό την Πάτρα. Από Πάτρα-Αθήνα μεταφορά του ρυμουλκούμενου με ελληνικό Φ.Δ.Χ. Μεταφορά του στο γραφείο του διαμεταφορέα Διανομή εν συνεχεία σε όλη την Ελλάδα στους κατά περίπτωση παραλήπτες.

Για **κάθε** συνδυασμένη. διεθνή μεταφορά (Άρθρο 4) για λογαριασμό τρίτου συντάσσεται ένα έγγραφο στο οποίο αναγράφονται:

- α) Το άνομα και η διεύθυνση του αποστολέα,
- β) η φύση και το βάρος της εμπορευμάτων,
- γ) ο τόπος και η ημερομηνία παραλαβής των εμπορευμάτων,
- δ) ο τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων,
- ε) το δρομολόγιο, που θ' ακολουθηθεί ή η απόσταση που θα διανυθεί, αν τα στοιχεία αυτά δικαιολογούν διαφορετικό κόμιστρο απ' αστό που ισχύει,
- στ) τα σημεία διέλευσης των συνόρων, όπου είναι αναγκαίο

ζ) οι σιδηροδρομικοί σταθμοί φόρτωσης και εκφόρτωσης όσον αφορά στην σιδηροδρομική διαδρομή ή οι ποταμίου ή θαλάσσιου λιμένες φόρτωσης και εκφόρτωσης, όσον αφορά στη διαδρομή της εσωτερικής πλωτής ή θαλάσσιας οδού.

Τα στοιχεία α, β, γ, δ, ε, στ και ζ της παραγράφου αυτής αναγράφονται στο έγγραφο μεταφοράς πριν από την εκτέλεση της μεταφοράς και επικυρώνονται με σφραγίδα των σιδηροδρομικών ή λιμενικών αρχών στους σταθμούς φόρτωσης και εκφόρτωσης ή στους ποτάμιους ή θαλάσσιους λιμένες μετά το πέρας του μέρους της μεταφοράς που πραγματοποιείται σιδηροδρομικά ή σε πλωτή εσωτερική ή θαλάσσια οδό. (Άρθρο 4 § 1 Π.Δ. 431/95 οδηγία 92/106 ΕΟΚ/7-12-1992). Βλέπε επόμενο θέμα.

#### **56. Φορτωτικές - Διεθνείς φορτωτικές**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (Άρθρο 16§ 11) ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει γι' αστές τις μεταφορές άλλα **ισοδύναμα** με προβλεπόμενα (από την ελληνική νομοθεσία) 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.

#### **57. Θεώρηση Διεθνών Φορτωτικών**

Με τις παρ. 16.12 και 19.10 της Ερμ. εγκ. 3/24-11-1992 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι από 1-10-1992 και μετά εκδίδονται θεωρημένες και οι διεθνείς φορτωτικές δεδομένου ότι δεν εξαιρέθηκαν από την υποχρέωση θεώρησης, που καθιερώθηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/6-8-92 (θέματα 17-20). (Σχετ. Εγγ. 1087724/633/30-7-1996 προς ομοσπονδία Διεθνών ΦΔΧ).

Βλέπε για αθεώρητη έκδοση φορτωτικών τα θέματα 19 και 20 του άρθρου 19 και όταν εκδίδονται μηχανογραφικά, όποτε εκδίδονται με σήμανση, το κεφάλαιο των φορολογικών μηχανισμών στο άρθρο 13.

Διευκρινίζεται ότι δεν απαγορεύεται να συνεχιστεί η έκδοση αθεώρητων διεθνών φορτωτικών χωρίς αυτές να περιέχουν όλα τα δεδομένα μιας «ελληνικής» φορτωτικής, με την προϋπόθεση όμως ότι, κατά την είσοδο στην ελληνική Επικράτεια ή κατά την παραλαβή του φορτίου με άλλο φορτηγό στην είσοδο της χώρας, θα εκδίδονται θεωρημένες φορτωτικές, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, με τα στοιχεία του παραλήπτη και το ποσό του κομίστρου για να συνοδευτούν νόμιμα τα αγαθά εντός της χώρας (Εγγ. 1039777 /299/11-5-1993) ή αθεώρητες φορτωτικές όταν τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς. Βλέπε θέματα 19 και 20 άρθρου 19.

#### **58. Διεθνείς Διαμεταφορείς - Έκδοση Τ.Π.Υ. με αθεώρητα διεθνή φορτωτικά έγγραφα**

Με την παρ. 12.4.3 της Ερμ. Εγκ. 3/1992 του ΚΒΣ ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που αναλαμβάνεται η διακίνηση ή διανομή αγαθών, στις οποίες πέραν της απλής μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής κ.λπ.), εκδίδονται τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών.

Με το έγγραφο 1006541/53/23-4-1993 προς το Σύνδεσμο Διεθνών Διαμεταφορέων αναφέρεται ότι εφόσον οι Διεθνείς Διαμεταφορείς εκδίδουν θεωρημένα τιμολόγιο (ή σημειώματα μέσω των φορολογικών μηχανισμών) για το σύνολο των προσφερόμενων υπηρεσιών και τα διεθνή συνοδευτικά έγγραφα εκδίδονται για να ρυθμιστούν οι όροι παράδοσης, ασφάλισης των εμπορευμάτων, καθώς και οι ευθύνες του μεταφορέα, χωρίς να χρησιμοποιούνται ως παραστατικά εσόδων για την κάλυψη συγκεκριμένων υπηρεσιών, τότε τα διεθνή αυτά έγγραφα δεν είναι θεωρημένα.

Σημειώνουμε ότι ανεξάρτητα από τα στοιχεία που εκδίδουν οι διαμεταφορείς, οι οποίοι σημειωτέον δεν έχουν ίδια φορτηγά, αλλά διαμεσολαβούν και οργανώνουν μεταφορές μέσω τρίτων, οι μεταφορείς που εκτελούν τις μετα-

φορές, δηλαδή οι υπεργολάβοι μεταφοράς, οφείλουν να εκδίδουν θεωρημένες τις διεθνείς φορτωτικές.

#### **59. 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 (Φ.Π.Α.) είναι το εσωτερικό της χώρας, υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο ή εκπρόσωπο, ο οποίος και θα εκδίδει τις φορτωτικές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1281/26.8.93. (θέματα 303 και επόμενα άρθρου 12) ή στην ΑΤΟ ΜΠΟΛ 1174/2002 (θέματα 304 και επόμενα στο άρθρο 12).

Ειδικά ως προς τα πλοία οι διατάξεις του ΚΒΣ δεν καταλαμβάνουν τις αλλοδαπές πλοιοκτήτριες επιχειρήσεις με ελληνική σημαία, όταν οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Αντίθετα όταν οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται τα πλοία, αποκτούν εγκατάσταση στην Ελλάδα υ-υποχρεούνται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και να εκδίδουν για τις μεταφορές φορτωτικές, κατά την Ελληνική νομοθεσία, ανεξάρτητα από τη σημαία που φέρουν τα πλοία. (Σχετ. Εγγ. 1101285/806/27-1-1995).

#### **60. Μεταφορές αγαθών (διεθνείς) στις οποίες δεν είναι καθαρισμένο το κόμιστρο ανά διαδρομή. Μη αναγραφή κομίστρου στο ημερολόγιο ή στην φορτωτική όταν έχει κατατεθεί σύμβαση στη Δ.Ο.Υ.**

Στις περιπτώσεις που αναλαμβάνεται η μεταφορά πρώτων και βοηθητικών υλών Ευρωπαϊκών Οίκων προς την Ελλάδα ή τρίτες χώρες για επεξεργασία

(φασόν) και εν συνεχεία η επιστροφή αυτών ως ετοιμών ατούς ίδιους οίκους, με αμοιβή η οποία υπολογίζεται με βάση τα παραγόμενα έτοιμα προϊόντα και δεδομένου ότι υπάρχει **αδυναμία να αναγράφεται επί των φορτωτικών το κόμιστρο**, και με την προϋπόθεση ότι θα καταρτίζεται σύμβαση, δόθηκε με το εγγ. 1117831/1069/20-11-1995 η ακόλουθη λύση.

Σε κάθε Φ.Δ.Χ. **να τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς στο ο-ποίο** εκτός των άλλων θα αναγράφεται και ο αριθμός των τεμαχίων ετοιμού προϊόντος, όταν μεταφέρονται αυτά, ο οποίος αποτελείτο καθοριστικό στοιχείο υπολογισμού της αμοιβής. Πα την δικαιούμενη αμοιβή να εκδίδεται συγκεντρωτική φορτωτική ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κατ' αναλογία των οριζομένων στην παρ. 12.4.3 της Ερμ. Εγκ. 3/92 του ΚΒΣ (Θέμα 51). Αντί των οριζομένων πιο πάνω μπορεί να εκδίδεται φορτωτική στην ο-ποία θα αναγράφονται όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία και αντί της αμοιβής να αναγράφεται ο αριθμός της σύμβασης, από την οποία θα προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής, καθώς και ο αριθμός των τεμαχίων όταν 4 μεταφέρονται τα έτοιμα προϊόντα. Για την δικαιούμενη αμοιβή θα εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με τα προαναφερόμενα.

Τα παραπάνω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι από τις καταρτιζόμενες συμβάσεις, αντίγραφα των οποίων θα έχουν κατατεθεί προηγουμένως στην οικεία Δ.Ο.Υ. και εξ αυτών θα προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής, ούτως ώστε να καθίστανται δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

## **61. Μεταφορές αγαθών εντός Ελλάδος από μεταφορείς εγκατεστημένους στην Ευρωπαϊκή Ένωση - ΣΑΜΠΟΤΑΖ**

1. Με βάση τον Κοινοτικό Κανονισμό 3118/1993, φορτηγά που ανήκουν σε μεταφορείς που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιτρέπεται να διενεργούν μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας μας, «ΣΑΜΠΟΤΑΖ», για προσωρινό χρονικό διάστημα. Η χρονική διάρκεια των

μεταφορών αυτών ήταν κατ' αρχήν μέχρι δύο μήνες, για τη συνέχεια βλέπε ανάλυση στο θέμα 89α.

2.Οι μεταφορείς που πραγματοποιούν ενδομεταφορές στην Ελλάδα αποκτούν εγκατάσταση για τη φορολογία εισοδήματος, εκτός εάν προκύπτει διαφορετικά από τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που τυχόν έχει υπογραφεί με τη χώρα προέλευσης των μεταφορέων.

3.Κάθε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελληνική Επικράτεια, ανεξαρτήτως του χρόνου άσκησης της δραστηριότητας αυτής, υποχρεούται να τηρεί και εκδίδει τα οριζόμενα για τη δραστηριότητα αυτή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή, ο εκμεταλλευτής Φ.Δ.Χ., ως προς τα βιβλία πρέπει να τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων και ως προς τα στοιχεία να εκδίδει φορτωτική για κάθε μεταφορά αγαθών.

4.Ειδικά, στην περίπτωση κατά την οποία δεν αποκτά εγκατάσταση στην Ελλάδα ο μεταφορέας ορίζει φορολογικό εκπρόσωπο και τις φορτωτικές εκδίδει ο φορολογικός του εκπρόσωπος (βλέπε θέματα 303, 303α και επόμενα του άρθρου 12).

5.Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ., το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί το αποδεικτικό παράδοσης αυτών και φυλάσσεται μετά το τέλος της μεταφοράς από τον μεταφορέα ή το φορολογικό του εκπρόσωπο κατά περίπτωση.

Διευκρινίζεται ότι αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη θεώρηση Βιβλίων και Στοιχείων είναι η Δ.Ο.Υ. στην περιοχή της οποίας δηλώνει εγκατάσταση ο εκμεταλλευτής του αλλοδαπού Φ.Δ.Χ. ή ο φορολογικός εκπρόσωπος αυτού, κατά περίπτωση.

7.Σε περίπτωση που ο εκμεταλλευτής του αλλοδαπού Φ.Δ.Χ. δεν έχει κατοικία, γραφείο, εγκατάσταση ή εκπροσώπηση στην Ελλάδα και πραγματοποιεί παράνομες μεταφορές εντός της Ελληνικής Επικράτειας

αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. είναι της Δ.Ο.Υ. στην αρμοδιότητα του οποίου διαπιστώνεται η παράβαση.

8.0 κάτοχος της άδειας ΚΑΜΠΟΤΑΖ ή ο φορολογικός του εκπρόσωπος υποβάλλει δηλώσεις έναρξης και διακοπής κατά περίπτωση. Δικαιολογητικά αποτελούν για τον ίδιο τον αλλοδαπό μεταφορέα η ειδική άδεια ΚΑΜΠΟΤΑΖ επίσημα μεταφρασμένη, όταν έχει χορηγηθεί και το πιστοποιητικό της αρμόδιας φορολογικής αρχής της χώρας προέλευσης. Ο φορολογικός εκπρόσωπος υποβάλλει ότι ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1174/2002. Βλέπε θέματα 304 και επόμενα του άρθρου 12.

9.Σημειώνεται ότι δεν απαιτείται ασφαλιστική ενημερότητα ή εγγραφή σε ασφαλιστικό φορέα. Σχετ. Εγκ. 1071281/442/ΠΟΛ. 1173/12-6-1998.

## **62. Εφαρμογή του Κανονισμού ΕΕ 3118/93 σχετικό με την εκτέλεση των ενδομεταφορών (βλέπε και θέμα 89)**

Εγκ. Υπουργείου Μεταφορών Φ. 438/21880/1662/19-4-2000 - κοινοποιήθηκε με Εγκ. ΠΟΛ. 1297/7-12-2000.

"Με την απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου της 30ής Νοεμβρίου 1995 (Υπόθεση 0-55/94) έχει κριθεί ότι:

"Ο προσωρινός χαρακτήρας της παροχής υπηρεσιών που προβλέπεται από το άρθρο 60 τρίτο εδάφιο της Συνθήκης ΕΚ πρέπει να εκτιμηθεί σε σχέση με τη διάρκειά του, τη συχνότητά του, την περιοδικότητά του και τη συνέχειά του".

Από την απόφαση αυτή προκύπτει και είναι σαφές ότι μια υπηρεσία προσωρινού χαρακτήρα πρέπει να προσφέρεται όχι διαρκώς, όχι συχνά, όχι περιοδικά και τέλος και ασφαλώς όχι συνεχώς.

Σύμφωνα με θέση της Επιτροπής της ΕΕ η οποία εκφράστηκε προς το Υπ. ΜΕ κατά τη συνάντηση Υπηρεσιακών παραγόντων με εκπροσώπους της κατά την 3-3-2000 στις Βρυξέλλες η απόφαση αυτή πρέπει να εφαρμόζεται και στην περίπτωση του Κοινοτικού Κανονισμού 3118/93, σχετικά με την εκτέλεση των ενδομεταφορών. Πρέπει δηλαδή και πάντα σύμφωνα με την πιο πάνω απόφαση,

η δραστηριότητα μιας μεταφορικής επιχείρησης στις ενδομεταφορές (εσωτερικές μεταφορές σε άλλο από αυτό που είναι εγκατεστημένη κράτος - μέλος) και εν προκειμένω στη χώρα μας να έχει αυτή εντελώς προσωρινό χαρακτήρα. Και πάντως η δραστηριότητα αυτή δεν πρέπει να ασκείται διαρκώς, να μην ασκείται συχνά, να μην ασκείται κατά περιοδικό τρόπο και τέλος και κυρίως να μην ασκείται συνεχώς.

Συμπληρωματικά όταν μάλιστα προκύπτει ότι τα οχήματα της συγκεκριμένης μεταφορικής επιχείρησης που εκτελούν ενδομεταφορές, δεν εξέρχονται από τη χώρα και δεν πραγματοποιούν διεθνείς μεταφορές, τότε και πάλι κατά μείζονα λόγο παραβιάζονται όλοι οι ανωτέρω όροι και κατά συνέπεια ο κανονισμός 3118/93 και το ΠΔ 206/89.

Είναι δηλαδή σαφές ότι για να μην υπάρχει παραβίαση του κανονισμού 3118/93 θα πρέπει η άσκηση της δραστηριότητας αυτής να γίνεται κατά εντελώς περιπτωσιακό και περιστασιακό τρόπο, πραγματοποιούμενη σε πολύ με-γάλα και αραιά χρονικά διαστήματα και σε κάθε περίπτωση **θα πρέπει να αποδεικνύεται η έξοδος από τη χώρα σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το μήνα.**

Έτσι με βάση την απόφαση αυτή θα πρέπει το κράτος - μέλος υποδοχής με συστηματικούς ελέγχους να εξετάζει κατά περίπτωση τη συνδρομή ή την ύπαρξη κάποιου ή κάποιων από τα αναφερόμενα κριτήρια έτσι ώστε να μπορεί να αποφανθεί εάν υπάρχει παραβίαση του κανονισμού για τις ενδομεταφορές ή ακόμα και των διατάξεων που διέπουν την εγκατάσταση των μεταφορέων τις διατάξεις δηλαδή της Οδηγίας 77/796/ΕΟΚ της 12ης Δεκεμβρίου 1977 "Περί της αμοιβαίας αναγνώρισεως των διπλωμάτων, πιστοποιητικών, και άλλων τίτλων των οδικών μεταφορέων επιβατών και εμπορευμάτων", "περί των μέτρων προς διευκόλυνση της πραγματικής ασκήσεως του δικαιώματος εγκαταστάσεως των μεταφορέων αυτών" όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 80/1180/ΕΟΚ της 4ης Δεκεμβρίου 1980 καθώς και του ΠΔ 206/89.



Με βάση τα ανωτέρω καταργούμε το χρονικό περιορισμό των δύο μηνών για κάθε ημερολογιακό έτος, που είχε τεθεί με την παρ. 1 της πιο πάνω εγκυκλίου Φ 438/33598/5057/8-12-98 του Γ.Γ.Υπ.Μ.Ε. και ορίζουμε τα ακόλουθα:

**Κάθε μεταφορική επιχείρηση που εκτελεί' ενδομεταφορές στη χώρα μας πρέπει να εξεταστεί κατά περίπτωση αν παραβιάζει έναν ή περισσότερους από τους παραπάνω όρους - προϋποθέσεις. Σε θετική περίπτωση παραβίασης δηλαδή ενός των παραπάνω όρων θα πρέπει να επιβληθούν οι δέουσες κυρώσεις.**

Ως προς τις ποινές που θα επιβάλλονται για την παράβαση των παραπάνω διατάξεων αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 2800/2000 (Α' 41)» (Σ.Σ. πρόστιμο αρμοδιότητας Υπουργείου Μεταφορών).

### **63. Δυνατότητα έκδοσης Τ.Π.Υ. αντί φορτωτικής. Σε λανθασμένη έκδοση δεν έχει παράβαση ο λήπτης**

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

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

γ) Όταν αναλαμβάνεται από μεταφορικές ή διαμεταφορικές επιχειρήσεις, διακίνηση αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων για τις οποίες πέραν της απλής μεταφοράς, **παρέχονται και άλλες υπηρεσίες** (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής, αποθήκευση κ.λπ.) **εκδίδονται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών**, όπως έχει γίνει δεκτό με την παρ. 12.4.3ε της ερμ. εγκ. 3/24.11.92 του ΚΒΣ.

Στην περίπτωση που σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρέπει να εκδοθεί φορτωτική και αντί αυτής εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, δεν πρέπει να καταλογίζεται παράβαση σε βάρος του λήπτη των στοιχείων, με την προϋπόθεση βέβαια ότι καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία το στοιχείο, το οποίο εκδόθηκε για την συγκεκριμένη επαγγελματική συναλλαγή, σύμφωνα με τις κατά περίπτωση διατάξεις του ΚΒΣ (άρθρα 18 παρ. 2, 6, 7, 17). Εγκ. 1015303/119 ΠΟΛ. 1058/20-2-1998.

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

Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται δελτίο αποστολής σε ένα επιπλέον αντίτυπο από τον κάτοχο των αγαθών (πωλητή, εκτελωνιστή, φασονίστα κ.λπ.) όπως το παρακάτω υπόδειγμα. Το πρώτο αντίτυπο του δελτίου συνοδεύει τα αγαθά και παραδίδεται στον παραλήπτη. Το δεύτερο αντίτυπο φέρει την ένδειξη «για τον εντολέα πελάτη» και παραδίδεται σ' αυτόν. Ακόμα σ' αυτό πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη ότι «Δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς». Σημειώνουμε ότι το στοιχείο αυτό αποτελεί και το δικαιολογητικό ενημέρωσης των μερίδων του βιβλίου αποθήκης (εισαγωγή και εξαγωγή) για τις επιχειρήσεις που έχουν αυτή την υποχρέωση (Σχετ. Εγγ. 1119150/858/16-12-97. Βλέπε και θέματα 95-97 άρθρου 8).

Με τον τρόπο αυτό που ενέκρινε η Διοίκηση, με την Σ 384/17 ΠΟΛ 31/30-1-87 εγκύκλιο. κατ' αρχήν για την αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' ε-εντολή του αγοραστή την οποία στη συνέχεια επεξέτεινε σε κάθε αποστολή σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη (π.χ. Εγγ. 1035766/385/25-4-91 προς ΥΠΕΔΑ και § 11.9.4 Εγκ. Κ.Β.Σ.), δεν είναι υποχρεωμένοι οι επιτηδευματίες «να κάνουν βόλτα τα αγαθά» ή να εκδίδουν ψεύτικα στοιχεία διακίνησης. Τα τιμολόγια εκδίδονται κανονικά μόνο που αναγράφεται σ' αυτά ο αριθμός ή αριθμοί των αντίστοιχων δελτίων αποστολής που **πράγματι** συνόδευσαντα αγαθά. Βλ. ΓΣ 186.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.

### *ΟΔΗΓΙΑ 2001/115/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ Ε.Ε.*

#### **Άρθρο 18α**

#### **Εναρμόνιση των όρων τιμολόγησης**

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

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

α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.1402/1983 (ΦΕΚ 167 Α'), του ν.1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α') και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 (Επίσημη Εφημερίδα L 264/15.10.2003 σελ. 001-011) θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

β) Να έχει καταρτισθεί έγγραφη συμφωνία μεταξύ τους, η οποία να έχει κατατεθεί πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του

επιτηδευματία για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια.

Στο συμφωνητικό αυτό περιέχονται τουλάχιστον τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, καθώς και ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το Άρθρο αυτό.

γ) Όταν εκδίδονται τιμολόγια από τον πελάτη του επιτηδευματία, στο συμφωνητικό αναφέρονται επιπλέον και οι όροι της τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον επιτηδευματία. Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.1402/1983, του ν.1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003.

δ) Τα εκδιδόμενα τιμολόγια από τον πελάτη του επιτηδευματία ή τον τρίτο πρέπει να φέρουν τα πλήρη στοιχεία του πελάτη ή του τρίτου, καθώς και του επιτηδευματία για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κώδικα αυτού διακριτά και με σαφή αναφορά στην ιδιότητα εκάστου και ειδικότερα:

αα) Ο πελάτης ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασής του εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα και για λογαριασμό του επιτηδευματία με την ένδειξη "αυτοτιμολόγηση". Ειδικά όταν ο πελάτης είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, τα τιμολόγια εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά κατά προμηθευτή.

ββ) Ο τρίτος ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του εκδίδει τα τιμολόγια στο όνομα και για λογαριασμό του επιτηδευματία με την ένδειξη "ανάθεση τιμολόγησης".

ε) Για τα τιμολόγια που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού.

3. Στο τιμολόγιο, πέρα των όσων ορίζονται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα αυτού, αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. ή όταν ο πελάτης είναι υπόχρεος στο Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στο Άρθρο 11 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.[2859/2000](#), ΦΕΚ 248 Α΄).

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, η αναφορά στο Άρθρο 43 ή 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. ή σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

δ) (5) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του Άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο Α.Φ.Μ. του.

4. Η φορολογική αρχή δικαιούται να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των τιμολογίων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, εφόσον αυτά αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή λαμβάνονται από τα πρόσωπα του Άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από τη φορολογική αρχή.

Τα ποσά που αναφέρονται στα τιμολόγια είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους - μέλους στο οποίο

πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο Άρθρο 11 τίτλος Γ' παράγραφος 2 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.

5. Τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού είναι δυνατόν να αποστέλλονται σε χαρτί ή, υπό τον όρο της αποδοχής του παραλήπτη, με ηλεκτρονικά μέσα.

6. Τα τιμολόγια που διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα γίνονται δεκτά υπό την προϋπόθεση ότι η γνησιότητα της προέλευσής τους και η ακεραιότητα του περιεχομένου τους εξασφαλίζεται:

α) είτε μέσω προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ.150/2001 (ΦΕΚ 125 Α'),

β) είτε μέσω ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο Άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/Ε.Κ. της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων. Ειδικά στην περίπτωση συναλλαγών με το εξωτερικό (μέσα στην κοινότητα ή με τρίτη χώρα) απαιτείται ως απαραίτητο ένα επί πλέον συνοπτικό έγγραφο σε χαρτί, το οποίο να περιέχει τουλάχιστον τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και τη συνολική αξία της συναλλαγής. Το ανωτέρω έγγραφο δεν απαιτείται εφόσον φυλάσσονται αντίτυπα των τιμολογίων.

7. Όταν διαβιβάζεται πλήθος τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα προς τον ίδιο αποδέκτη, οι κοινές ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια μπορούν να αναφέρονται μια μόνο φορά με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

8. Ο επιτηδευματίας οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζει ο κώδικας για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

9. Ο επιτηδευματίας μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί, μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση.

Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

10. Όταν η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, ο επιτηδευματίας υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα αυτόν.

11. Όταν η αποθήκευση γίνεται σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.1402/1983, του ν.1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που προβλέπεται στην παράγραφο 14, ο επιτηδευματίας υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό

της χώρας, τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα αυτόν.

12. Η γνησιότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου, καθώς και το ευανάγνωστο των τιμολογίων που αποθηκεύονται με ηλεκτρονικά μέσα εξασφαλίζεται για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού. Η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου τους λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

13. Όταν τα τιμολόγια αποθηκεύονται ή διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου αυτού, αποθηκεύονται και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου του κάθε τιμολογίου, τα οποία δεν επιτρέπεται να τροποποιηθούν και πρέπει να είναι ευανάγνωστα για όσο χρόνο ορίζεται η διάρκεια φύλαξής τους από τον Κώδικα αυτόν.

14. Όταν ο επιτηδευματίας αποθηκεύει τα τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει με ηλεκτρονικά μέσα εξασφαλίζοντας επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα δεδομένα και ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται σε άλλο κράτος - μέλος, για τους σκοπούς του Άρθρου αυτού η φορολογική αρχή έχει δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης αυτών των τιμολογίων, όπου είναι αναγκαίο για το φορολογικό έλεγχο.

15. Για τους σκοπούς του Άρθρου αυτού, με τον όρο "διαβίβαση και αποθήκευση τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα" νοείται η διαβίβαση ή η θέση στη διάθεση του αποδέκτη και η αποθήκευση, που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών εξοπλισμών για την επεξεργασία (συμπεριλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και την αποθήκευση δεδομένων και μέσω τηλεφωνικής γραμμής, ραδιοφωνικής μετάδοσης, οπτικής ίνας ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών μέσων.



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

17. Για κάθε παράβαση σχετικά με την ακρίβεια, πληρότητα, γνησιότητα και λοιπές απαιτήσεις που αφορούν τα ανωτέρω τιμολόγια που εκδίδονται, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν.[2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α΄) και του Ν.[1809/1988](#) (ΦΕΚ 222 Α΄) κυρώσεις σε βάρος του αρχικά υπόχρεου επιτηδευματία. Επίσης κυρώσεις επιβάλλονται και στα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγια εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία στις περιπτώσεις που προβλέπεται από τις διατάξεις των ίδιων νόμων.

18. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί:

α) να επιβάλλονται στους επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας πρόσθετοι όροι έκδοσης των τιμολογίων από τους πελάτες τους ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασής τους, ή ειδικοί όροι στην περίπτωση που ο πελάτης ή ο τρίτος που εκδίδει τα τιμολόγια είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.1402/1983, του ν.1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003,

β) να προβλέπονται ειδικοί όροι για την ηλεκτρονική έκδοση τιμολογίων σχετικά με παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, από χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.1402/1983, του ν.1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003,

γ) να επιβάλλονται και άλλοι ειδικοί όροι που να απαγορεύουν ή να περιορίζουν την αποθήκευση των τιμολογίων σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.1402/1983, του ν.1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που προβλέπεται στην παράγραφο 14,

δ) να καθορίζονται οι όροι αποδοχής και άλλων μεθόδων σχετικά με τη διαβίβαση των τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα,

ε) να καθορίζονται οι λεπτομερείς κανόνες των πρόσθετων όρων της τιμολόγησης και των διαδικασιών αποδοχής του κάθε τιμολογίου μεταξύ του επιτηδευματία και του πελάτη του στις έγγραφες συμφωνίες της παραγράφου 2 στ) (10) Να επιτρέπει για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας την έκδοση τιμολογίων με απλοποιημένο περιεχόμενο, το οποίο περιέχει τουλάχιστον τα στοιχεία που προβλέπονται στο Άρθρο 22 παράγραφος 9 στοιχείο δ' της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ στις εξής περιπτώσεις:

I) όταν το ποσό του τιμολογίου είναι ασήμαντο και μέχρι 300 ευρώ ή  
II) όταν οι εμπορικές ή διοικητικές πρακτικές του συγκεκριμένου τομέα δραστηριότητας ή οι τεχνικές συνθήκες της έκδοσης των τιμολογίων αυτών καθιστούν δυσχερή την τήρηση όλων των υποχρεώσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο β' του Άρθρου 22 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ. Η ανωτέρω απλούστευση δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αφορά συναλλαγές που καλύπτονται από την παράγραφο 4 στοιχείο γ' του Άρθρου 22 της ίδιας ως άνω οδηγίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

**ΝΟΜΟΣ 2523/1997 Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη Φορολογική Νομοθεσία και άλλες διατάξεις (κωδικοποιημένο μέχρι και τον Ν. 3634/2008 )ΦΕΚ 179 Α/11.9.1997**

### Άρθρο5

**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 κατά 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 διαπίστωσή 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, παράγραφος 2 του Ν.[2238/1994](#) και 39, παράγραφος 3 του Ν.[1642/1986](#) (τώρα άρθρο 49 Ν.[2859/2000](#)).

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 .

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 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 για κάθε βιβλίο.

γ) Σε μη τήρηση βιβλίων αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, σε δύο , 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 .

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

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

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 , 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.

**Το προτελευταίο εδάφιο .....(καταργήθηκε )**

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 .

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

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 για κάθε οικοδομή.

**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 .

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 σερβιρισμένων 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.

**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 ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλομένου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπωνύμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

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

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

**στ)** Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στοιχείου απογραφής.

**ζ)** Η καθεμία καταχώριση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής.

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ', θεωρούνται γενικές, μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση,

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.

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.

«ιγ) Η κάθε μη υποβολή στοιχείων για τις συναλλαγές πετρελαίου της παραγράφου 7 του Άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (π.δ. **186/1992**). Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής βαρύτητας έχει αριθμητική τιμή δέκα (10).

ιδ) Η κάθε εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων για τις συναλλαγές πετρελαίου της παραγράφου 7 του Άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., καθώς και η κάθε ανακριβής υποβολή αυτών ως προς την ποσότητα.

ιε) Η κάθε μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή των αντιτύπων των φορολογικών παραστατικών για τις συναλλαγές πετρελαίου της παραγράφου 7

του Άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα αν η παράλειψη αυτή αφορά ένα ή περισσότερα από αυτά.

**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.

Κατά εξαίρεση για μεν τις παραβάσεις των περιπτώσεων ιδ' και ιε' της προηγούμενης παραγράφου το ανώτατο όριο του προστίμου ανά έτος που αφορούν αυτές δεν μπορεί να υπερβεί το τριακονταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. 1, για δε τις παραβάσεις της περίπτωσης ιγ' της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρούσας

**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, η δε αποκρύβεσαι 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 αποκρύβεσαι 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 περίπτωσης 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 εκτυπωμένα 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 το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

**12.** Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του

Π.Δ 99/1977 Κ.Φ.Σ. (ΦΕΚ 34 Α΄) ή του Π.Δ/[186/1992](#) Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος Νόμου.

## **Άρθρο 6**

### **Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία**

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 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 ολόκληρων. 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, καθ' όσον αφορά παραβάσεις του άρθρου 5 του παρόντος, που αναφέρονται σε υποκαταστήματα, ισχύουν ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης.

Ειδικά, για παραβάσεις των προσώπων του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.[2859/2000](#)), αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.

**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 19**

### **Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων**

**1.** Όποιος 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 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 έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και **β)** με κάθειρξη μέχρι δέκα 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 πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι

ένα 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.

**2.** Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος Νόμου.

**3.** Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

**4.** 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 επιτηδευματός 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 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 υπεύθυνου 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 συνταξιοδοτηθέντος 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 εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. 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 παραγράφου 2, περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του Ν.[2523/1997](#).

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστέες πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.

## **Άρθρο 20**

### **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 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 αλλότριων 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.

## **Άρθρο 21**

### **Προσφυγή - Ποινική δίωξη - Παραγραφή**

**1.** Εφόσον, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του παρόντος Νόμου, αν έχει ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ., υποβάλλει

αίτημα εκδίκασής της κατά προτίμηση. Η προσφυγή αυτή προσδιορίζεται για εκδίκαση μέσα σε έξι μήνες από την παρέλευση του φακέλου στη γραμματεία του οικείου διοικητικού δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία προσδιορίζεται στο δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση, η έφεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της πρωτόδικης απόφασης, καθώς και στο Συμβούλιο της Επικρατείας η αναίρεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της εφετειακής απόφασης. Αναβολή της συζήτησης επιτρέπεται μόνο για μία φορά και η νέα δικάσιμος δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες. Οι αποφάσεις εκδίδονται το αργότερο εντός τριών μηνών και το αργότερο εντός δύο μηνών από τη δημοσίευσή τους κοινοποιούνται στους διαδίκους. Τα διοικητικά δικαστήρια υποχρεώνονται αυτεπάγγελτα να καθορίζουν στην απόφασή τους το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρύψει και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά. Την άνω υποχρέωση έχουν τα διοικητικά δικαστήρια τόσο στο λογιστικό όσο και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Επίσης, υποχρεώνονται να καθορίζουν αυτεπάγγελτα το ύψος των ποσών φόρων των αδικημάτων των άρθρων 17 παράγραφος 4 και 18 του παρόντος νόμου που οφείλονται στο Δημόσιο, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή να καθορίζουν τη διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση και του φόρου που προκύπτει με βάση τη δικαστική απόφαση.

Ειδικά κατά των πράξεων επιβολής προστίμου, σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 8, 9 και 10 του άρθρου 5, που εκδίδονται σε βάρος των εκμεταλλευτών κέντρων διασκέδασης και των λοιπών καταστημάτων ψυχαγωγίας, η εκδίκαση της προσφυγής προσδιορίζεται μέσα σε δύο μήνες από την παρέλευση του φακέλου στη Γραμματεία του οικείου Διοικητικού Δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία εκδικάζεται και η έφεση, καθώς και η αναίρεση που τυχόν θα ασκηθούν. Σε περίπτωση αναβολής, που χορηγείται μόνο μία φορά, η νέα δικάσιμος προσδιορίζεται μέσα σε ένα μήνα από τη χορήγηση αυτής.

**2.** Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής.

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου, η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) ή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των Ελεγκτικών Κέντρων του άρθρου 3 του Ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'). Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.

**3.** 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 αποκρύψει 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 απόφασής 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 διάδικους.

**4.** 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.

**5.** 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.



**6.** Οι ποινές του παρόντος νόμου επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και την προσωποκράτηση.

**7.** Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους.

**8.** Μετατροπή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής.

**9.** Στη διαδικασία των κακουργημάτων του παρόντος νόμου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 και 21 του Ν.663/1977 (ΦΕΚ 215 Α').

**10.** 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 τον 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.'

**11.** 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 Ν.Δ 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.

**12.** Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα

## **ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ**

### **ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

#### **Άρθρο 24**

##### **Γενικές και μεταβατικές διατάξεις**

**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 Δημοσίων 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 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 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 επόμενων μηνών, εφόσον προσκομίσει προσωπική επιταγή, για το συνολικό ποσό των πέντε οφειλόμενων δόσεων. Κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών εκτός από την τελευταία

6.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.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο Κώδικας βασικά καθιερώνει και επιβάλλει υποχρεώσεις, να τηρούνται παραστατικά των οικονομικών πράξεων, όλες οι διακινήσεις αγαθών να συνοδεύονται από το ανάλογο στοιχείο, λογιστικής παρακολούθησης των οικονομικών πράξεων, αλλά και άλλες διάφορες διατυπώσεις που φαίνονται «ενοχλητικές» για την επιχείρηση, που άλλωστε την επιβαρύνουν μ' ένα πρόσθετο κόστος. Και φαίνονται πολύ περισσότερο «ενοχλητικές», επειδή έχουν θεσπιστεί με βάση το δημόσιο συμφέρον, όπως εκφράζεται από την ανάγκη για «σύλληψη» της φορολογητέας ύλης.

Το κόστος αυτό εντούτοις, είναι ουσιαστικά ελάχιστο, μπροστά σε δύο πλεονεκτήματα που εξασφαλίζει η συμμόρφωση με τις διατάξεις του Κώδικα.

**Το ένα είναι η φορολογική ισότητα που συνεπάγεται για όλους τους επαγγελματίες.** Η συνέπεια αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, πρώτο, επειδή συνεπάγεται την αποκατάσταση της αναγκαίας φορολογικής δικαιοσύνης. Και δεύτερο και σημαντικότερο ίσως, επειδή στερεί από τους φοροφυγάδες, την ευχέρεια που τους παρέχει η αποφυγή της φορολογίας, να κάνουν αθέμιτο ανταγωνισμό εις βάρος των ειλικρινών φορολογουμένων επαγγελματιών.

**Και το δεύτερο ότι προστατεύει τα οικονομικά συμφέροντα του επαγγελματία, που απορρέουν από την οικονομική του δράση.** Και αυτό προς δύο κατευθύνσεις. Πρώτο, κατοχυρώνει τα δικαιώματα του επαγγελματία που απορρέουν από την κάθε συναλλαγή του, απέναντι σ' αυτόν που συναλλάσσεται μαζί του. Και δεύτερο, να αποδείχνει την πραγματική φορολογική υποχρέωση του επαγγελματία, αλλά σύγχρονα τον εξασφαλίζει απέναντι στην τυχόν αυθαιρεσία του φορολογικού μηχανισμού του Κράτους. Αυτό προκύπτει άλλωστε σαφώς, μέσα από τις διατάξεις του άρθρου 1, που ορίζουν το αντικείμενο του Κώδικα και όπου γίνεται σαφής αναφορά στις

«υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων».

Για τους σοβαρούς και ουσιαστικούς αυτούς λόγους, η τήρηση των διατάξεων του Κώδικα, όχι μόνο δεν πρέπει να συναντάει τη δυσαρέσκεια ή τη δυσφορία των επαγγελματιών, αλλά αντίθετα πρέπει να γίνει κατανοητό ότι εξυπηρετεί τα στενότερα και τα ευρύτερα συμφέροντα τους.

# **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

## Β. ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

### Παράδειγμα 1ο

Διαπιστώνεται ότι σε ένα τιμολόγιο πώλησης δεν έχει αναγραφεί η διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου, ο αριθμός του δελτίου αποστολής με το οποίο διακινήθηκαν τα αγαθά και έχει γίνει ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών. (Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων Β').

Στη περίπτωση αυτή θα επιβληθεί ένα γενικό πρόστιμο αυτό που αναφέρεται στην παρ. 6δ' του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, δηλαδή στην ελλιπή περιγραφή του είδους των αγαθών με συντελεστή βαρύτητας 2 και όχι δύο πρόστιμα ένα γενικό πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας 2 για την ελλιπή περιγραφή του είδους των αγαθών και ένα επίσης γενικό με συντελεστή βαρύτητας ίσο με την μονάδα για τη μη αναγραφή της διεύθυνσης του αντισυμβαλλόμενου και τη μη αναγραφή του αριθμού του σχετικού δελτίου αποστολής.

Παράβαση:	Πρόστιμο:
<b>Προϊσχύον καθεστώς</b>	
α) Μη αναγραφή της δ/σης του αντισυμβαλλομένου και του αριθμού του δελτίου αποστολής	$\Sigma.Β.1 \times 586 \text{ ευρώ} = 586 \text{ ευρώ}$
β) Ελλιπής περιγραφή του είδους	$\Sigma.Β.2 \times 586 \text{ ευρώ} = 1.172 \text{ ευρώ}$
	<b>ΣΥΝΟΛΟ 1.758 ευρώ</b>
<b>Νέο καθεστώς</b>	
α) Ελλιπής περιγραφή του είδους	$\Sigma.Β. 2 \times 586 \text{ ευρώ} = 1.172 \text{ ευρώ}$
β) Μη αναγραφή της δ/σης του αντισυμβαλλομένου και του αριθμού του δελτίου αποστολής	<b>ΣΥΝΟΛΟ 1.172 ευρώ</b>

### Παράδειγμα 2ο

Διαπιστώνεται ότι σε ένα δελτίο αποστολής δεν έχει αναγραφεί ο σκοπός διακίνησης, η διεύθυνση του αντισυμβαλλομένου καθώς και η ποσότητα των αγαθών.

(Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων Β').

Στην περίπτωση αυτή θα επιβληθεί μόνο ένα αυτοτελές πρόστιμο αυτό που αναφέρεται στην παρ. 8 γ' του άρθρου 5, δηλαδή για τη μη αναγραφή της ποσότητας η οποία είναι βαρύτερη ως διοικητική ποινή και όχι δύο πρόστιμα ένα γενικό πρόστιμο για την μη αναγραφή του σκοπού διακίνησης και της διεύθυνσης του αντισυμβαλλομένου και ένα αυτοτελές για τη μη αναγραφή της ποσότητας.

Παράβαση:	Πρόστιμο:
<b>Προϊσχύον καθεστώς</b>	
α) Μη αναγραφή του σκοπού διακίνησης και της διεύθυνσης του αντισυμβαλλομένου	$\Sigma.Β.1 \times 586 \text{ ευρώ} = 586 \text{ ευρώ}$
β) Μη αναγραφή της ποσότητας	$\Sigma.Β.1 \times 586 \text{ ευρώ} = 586 \text{ ευρώ}$
	<b>ΣΥΝΟΛΟ 1.172 ευρώ</b>
<b>Νέο καθεστώς</b>	
α) Μη αναγραφή της ποσότητας	$\Sigma.Β.1 \times 586 \text{ ευρώ} = 586 \text{ ευρώ}$
β) Μη αναγραφή του σκοπού διακίνησης και της διεύθυνσης του αντισυμβαλλομένου	<b>ΣΥΝΟΛΟ 586 ευρώ</b>

### Παράδειγμα 3ο

Διαπιστώνεται ότι σε πέντε δελτία αποστολής δεν έχει αναγραφεί η ποσότητα των αγαθών και έχει γίνει ελλιπής περιγραφή του είδους. (Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων Γ, Λογιστικά Βιβλία).

Στην περίπτωση αυτή θα επιβληθεί μόνο το αυτοτελές πρόστιμο που αναφέρεται στην παρ. 8 γ' του άρθρου 5, δηλαδή στην μη αναγραφή της ποσότητας των αγαθών σε κάθε στοιχείο και όχι και το γενικό πρόστιμο με Σ.Β. 2 για την ελλιπή περιγραφή των ειδών.

Παράβαση:	Πρόστιμο:
<b>Προϊσχύον καθεστώς</b>	
α) Ελλιπής περιγραφή του είδους	Σ.Β. 2 x 880 ευρώ = 1.760 ευρώ
β) Μη αναγραφή της ποσότητας	Σ.Β.1 x 5 x 880 ευρώ = 4.400 ευρώ
	ΣΥΝΟΛΟ 6.160 ευρώ
<b>Νέο καθεστώς</b>	
α) Μη αναγραφή της ποσότητας	Σ.Β. 1 x 5 x 880 ευρώ = 4.400 ευρώ
β) Ελλιπής περιγραφή του είδους	ΣΥΝΟΛΟ 4.400 ευρώ

### Παράγραφος 2. Κατηγορίες γενικών παραβάσεων που επισύρουν πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, αναπροσδιορίζονται οι κατηγορίες των γενικών παραβάσεων και ορίζονται για ορισμένες παραβάσεις αυξημένοι συντελεστές βαρύτητας.

Ειδικότερα:

1. Μετά από την ενσωμάτωση στην παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ της τήρησης του βιβλίου «επίσκεψης ασθενών» των γιατρών τροποποιείται και προσαρμόζεται νομοτεχνικά η περ. β' της παρ. 6 του Ν 2523/1997 και δεν γίνεται πλέον αναφορά με την ίδια διάταξη στις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 11 του Ν 2065/1992. Για τη μη τήρηση του πρόσθετου αυτού βιβλίου (επίσκεψης ασθενών), επιβάλλεται δηλαδή το ίδιο πρόστιμο όπως και για τη μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10.

Επίσης με την ίδια παράγραφο ορίζεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας 2 για μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής από τους επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων. Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις η μη τήρηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής από τους επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών ήταν γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας 1.

Επισημαίνεται ότι η τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής από τους επισκευαστές επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων είναι νέα υποχρέωση που τέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 11 του ίδιου νόμου.

2. Τροποποιείται και προσαρμόζεται νομοτεχνικά η περ. γ' της παρ. 6 του Ν 2523/1997 που αναφέρεται στην επιβολή προστίμου με συντελεστή βαρύτητας 2 για τη μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης ή του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου. Έτσι μετά από την διάσπαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 8 του ίδιου νόμου του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου σε βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και σε βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου ορίζεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας 2 και για τη μη τήρηση του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών. Με την ίδια παράγραφο ορίζεται ρητά πλέον ότι επιβάλλεται ένα πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας 2 σε όλες τις περιπτώσεις μη τήρη-



**Α) Επιχείρηση που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας**

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ**

Προϊσχύον καθεστώς	Νέο καθεστώς
Επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο 20.000 ευρώ	Επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο που δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1 ( $15 \times 586 = 8.790$ ευρώ) 20.000 ευρώ περιοριζόμενο σε 8.790 ευρώ

**Β) Επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας**

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ**

Προϊσχύον καθεστώς	Νέο καθεστώς
Επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο 20.000 ευρώ	Επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο που δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1 ( $15 \times 880 = 13.200$ ευρώ) 20.000 ευρώ περιοριζόμενο σε 13.200 ευρώ

**Γ) Επιχείρηση που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας**

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ**

Προϊσχύον καθεστώς	Νέο καθεστώς
Επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο μειούμενο κατά 50% 20.000 ευρώ - 50% = 10.000 ευρώ	Επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο που δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1 ( $15 \times 293 = 4.395$ ευρώ) μειούμενο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) 20.000 ευρώ περιοριζόμενο σε 4.395 ευρώ 50% = 2.197 ευρώ

**ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΜΕ ΤΟ ΝΕΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ**

ΥΨΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΑΞΙΑΣ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ
	Α	Β	Γ
881	440 (881 - 50%)	881	881
1.000	500 (1.000 - 50%)	1.000	1.000
3.000	1.500 (3.000 - 50%)	3.000	3.000
4.395	<b>ΟΡΟΦΗ</b>	4.395	4.395
	2.197 ( $15 \times 293 = 4.395 - 50%$ )		
8.000	2.197	8.000	8.000
8.790	2.197	<b>ΟΡΟΦΗ</b> 8.790 ( $15 \times 586 = 8.790$ )	8.790
10.000	2.197	8.790	10.000
13.000	2.197	8.790	13.000

13.200	2.197	8.790	<b>ΟΡΟΦΗ</b> 13.200 (15 x 880 = 13.200)
13.300	2.197	8.790	13.200
15.000	2.197	8.790	13.200

**Παράγραφος 6. Εξομοίωση καταχώρησης ανύπαρκτων αγορών και εξόδων με τη λήψη εικονικών στοιχείων - Μετάταξη των παραβάσεων για εικονικά, πλαστά, νοθευμένα στοιχεία συναλλακτικής αξίας μέχρι 880 ευρώ ανά στοιχείο στις αυτοτελείς, όσον αφορά την επιβολή του προστίμου.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, τροποποιείται το πρώτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 10, του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 που αφορά τη χρήση πλαστών, εικονικών και νοθευμένων στοιχείων και επέρχονται ουσιαστικά δύο μεταβολές, ήτοι:

α) Η καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών και εξόδων εξομοιώνεται με τη λήψη εικονικών στοιχείων.

β) Για πλαστά, εικονικά και νοθευμένα στοιχεία αξίας μέχρι και 880 ευρώ, το πρόστιμο είναι ηπιότερο και τίθεται οροφή στο δεκαπενταπλάσιο της κατηγορίας βιβλίων.

Με τις ρυθμίσεις αυτές ορθολογικοποιούνται οι ισχύουσες διατάξεις, προκειμένου:

- Να αντιμετωπισθούν αποτελεσματικά οι περιπτώσεις εικονικών εγγραφών στα βιβλία.
- Να αποκλείονται περιπτώσεις επιβολής ιδιαίτερα μεγάλων προστίμων που οδηγούν σε ακρότητες για μικρής αξίας πλαστά, εικονικά και νοθευμένα στοιχεία.

Έτσι εξομοιούνται οι περιπτώσεις αυτές με την έκδοση ανακριβών στοιχείων και για την επιβολή των προστίμων ισχύουν οι οροφές της παρ. 9 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ

**Παραδείγματα για εικονικά, πλαστά, νοθευμένα, καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών και εξόδων χωρίς στοιχείο.**

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΒΑΣΕΙΣ		ΠΡΟΣΤΙΜΟ
		ΒΑΣ.ΥΠ. 2	ΒΑΣ.ΥΠ. 1	
1.	Έκδοση εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη στο σύνολο συναλλαγή ή καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου χωρίς στοιχείο, αξίας 5.000 ευρώ χωρίς το ΦΠΑ.	5.000		2 x 5.000 = 10.000
2.	Έκδοση μερικώς εικονικού στοιχείου συνολικής αξίας 25.000 ευρώ, χωρίς το ΦΠΑ. Η εικονική αξία προσδιορίζεται σε 10.000 ευρώ.	10.000		2 x 10.000 = 20.000

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΒΑΣΕΙΣ		ΠΡΟΣΤΙΜΟ
		ΒΑΣ.ΥΠ. 2	ΒΑΣ.ΥΠ. 1	
3.	Έκδοση μερικώς εικονικού στοιχείου (χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική αξία) συνολικής αξίας χωρίς το ΦΠΑ 30.000 ευρώ.	30.000		$2 \times 30.000 \times 50\% = 30.000$
4.	Έκδοση πλαστού στοιχείου ή καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου αξίας 500 ευρώ χωρίς ΦΠΑ. - Βιβλία Γ' κατηγορίας.		880	$1 \times 880 = 880$
5.	Έκδοση είκοσι (20) εικονικών στοιχείων αξίας καθενός μικρότερο από 880 ευρώ χωρίς το ΦΠΑ ή είκοσι καταχωρήσεις ανύπαρκτων εξόδων αξίας ανά καταχώρηση μικρότερο από 880 ευρώ χωρίς το ΦΠΑ - Πρώτη ΑΕΠ - Βιβλία Β' κατηγορίας.		586	$15 \times 586 = 8.790$ Πρώτη ΑΕΠ

**Παράγραφος 7.** Μείωση προστίμου για τους αγρότες - λήπτες εικονικών στοιχείων, όταν η συναλλαγή είναι ανύπαρκτη - Μη επιβολή προστίμου σε βάρος τους όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή και η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προστίθεται στην παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 περ. γ', με την οποία προβλέπεται ότι, όταν τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις των άρθρων 41 και 42 του Ν 2859/2000 - ΦΠΑ), είναι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων και η συναλλαγή είναι ανύπαρκτη στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται σε βάρος τους το πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, δηλαδή ένα αυτοτελές πρόστιμο για κάθε εικονικό στοιχείο που έλαβαν, ανεξάρτητα από την αξία των στοιχείων αυτών.

Πρόκειται δηλαδή για μετάταξη των παραβάσεων αυτών στις αυτοτελείς όσον αφορά τον υπολογισμό του προστίμου αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του λήπτη - αγρότη, χωρίς να αίρεται ο χαρακτηρισμός των στοιχείων ως εικονικών και χωρίς να διαφοροποιούνται οι διοικητικές κυρώσεις που επιβάλλονται σε βάρος του εκδότη αυτών.

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου αυτής, ορίζεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον αγρότη - λήπτη των εικονικών στοιχείων, όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή αλλά είναι διαφορετικό το πρόσωπο με το οποίο συναλλάχθηκε.

**Παράγραφος 8.** Διεύρυνση περιπτώσεων συγχώνευσης κυρώσεων για παραβάσεις, στις οποίες προβλέπονται αυτοτελή πρόστιμα, όσον αφορά το πρόσωπο του εκδότη των στοιχείων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παρ. 11 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 και διευρύνονται οι περιπτώσεις μη καταλογισμού παραβάσεων για δελτία αποστολής (ανακριβή, μη εκδοθέντα, εικονικά, πλαστά) όταν επιβάλλεται πρόστιμο για τα στοιχεία αξίας, που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη και ανεξάρτητα αν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται από διαφορετικά πρόσωπα (π.χ. τριγωνικές συναλλαγές).

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Û **Αγκινाराσταρχάκης Κ. – Πανταζόπουλος Π.** ΚΒΣ 2007 Οικονομική Βιβλιοθήκη Έκδοση 2007
- Û **Σταματόπουλος Δημήτρης** Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο 2005
- Û **Πομόνης Σ. Νικόλαος** Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων, παράθεση – ερμηνεία σχετικών διατάξεων Εκδόσεις Σταμούλης 2002

### **URL:**

- Û [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- Û [www.nafteboriki.gr](http://www.nafteboriki.gr)
- Û [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)