

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ**

**Σχολή διοίκησης και οικονομίας**

**Τμήμα Λογιστικής**

**Πτυχιακή Εργασία**

**ΑΡΘΡΟ 11 & 12 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ  
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΒΣ)**

**Σίσκος Βασίλειος**

**Τσεκούρας Αιμίλιος**

**Επιβλέπουσα καθηγήτρια: ΣΟΦΙΑ ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΥ**

*Πάτρα 2010*

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) είναι η εξέλιξη του παλαιότερου Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.) και θεσμοθετήθηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 186/1992. Το αντικείμενο του ΚΒΣ ορίζεται από το άρθρο 1 στο κεφάλαιο Α. "Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων."

Επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.1989/1991 (ΦΕΚ Α' 192) "αντικατάσταση, τροποποίηση και κωδικοποίηση των διατάξεων περί βιβλίων και στοιχείων γίνεται με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, και μπορεί να αντικαθίστανται μερικώς ή και στο σύνολο τους, να καταργούνται, να τροποποιούνται, να συμπληρώνονται και να κωδικοποιούνται σε ενιαίο κείμενο με τον τίτλο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων οι διατάξεις περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων, όπως ισχύουν κάθε φορά."

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παρούσης πτυχιακής εργασίας είναι η ανάλυση και η ερμηνεία των άρθρων 11 και 12 του Κ.Β.Σ. όπως αναφέρονται στην ελληνική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα αναφερόμαστε στα δελτία αποστολής, στα τιμολόγια και στις εκκαθαρίσεις, στα απαραίτητα συμπληρωματικά στοιχεία αυτών, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις έκδοσης ή μη έκδοσής τους. Στο πλαίσιο ανάλυσης-κατανόησης του θέματος παραθέτουμε θεωρητικά και εμπειρικά παραδείγματα που βασίζονται στην καθημερινότητά μας. Ακολουθεί η ειδικότερη επεξεργασία του θέματος που αποσκοπεί στην νόμιμη λειτουργία κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου που είναι υπόχρεο στην τήρηση των παραπάνω παραστατικών.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΑΡΘΡΟ 11 ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ.....	8
1.1 Σκοπός Έκδοσης Δελτίου Αποστολής.....	8
1.1.1 Περιπτώσεις Έκδοσης Δελτίου Αποστολής .....	8
1.1.2 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.....	9
1.2 Τι αναγράφεται στο Δελτίο Αποστολής .....	9
1.3 Τρόπος και Τόπος Έκδοσης Δ.Α για αποστολή αγαθών από αποθήκη .....	11
1.4 Περιπτώσεις Υποχρεωτικής Έκδοσης Δελτίων Αποστολής .....	12
1.4.1 Έκδοση στοιχείων για τη συλλογή και μεταφορά χρησιμοποιημένων ή ληγμένων μπαταριών σε χώρους δευτερογενούς αποθήκευσης.....	12
1.4.2 Διαδικασία συγκέντρωσης ανακυκλώσιμων υλικών – Τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων. ....	14
1.4.3 Αγορά αγαθών και πώλησή τους στην αλλοδαπή, χωρίς αυτά να έρθουν στην Ελληνική Επικράτεια.....	14
1.4.4 Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία σε περίπτωση διακίνησης εμπορευμάτων, για δειγματισμό και πιθανή πώληση.....	16
1.4.5 Έκδοση φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές που διενεργεί το υποκατάστημα, από την έδρα της επιχείρησης – Έκδοση φορολογικών στοιχείων που αφορούν πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου. ....	17
1.4.6 Έκδοση φορολογικών στοιχείων από αγρότη του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ....	19
1.4.7 Έκδοση φορολογικών στοιχείων για τη διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την παραλαβή εμπορευμάτων (υγρών καυσίμων).....	20
1.4.8 Διακίνηση αγαθών εισαγόμενων από χώρα της Ε.Ε., με παράδοση σε παραλήπτη – τρίτο εντός Ελλάδας κατ' εντολήν και για λογαριασμό του αρχικού εισαγωγέα. ....	21
1.4.9 Πώληση αγαθών και παραμονή στις εγκαταστάσεις του πωλητή για φύλαξη. ....	22
1.4.10 Υποχρέωση έκδοσης δελτίων αποστολής για τη διακίνηση d.v.d., playstation, βιντεοκασετών κ.λπ., προς ενοικίαση από επιχείρηση videoclub, στα σπίτια των ενοικιαστών - ιδιωτών. ....	23
1.4.11 Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία για επικόλληση ετικετών (ευχετηρίων κ.λπ.) σε φιάλες που περιέχουν ποτά.....	25
1.5 Υποχρεώσεις μη υποχρεωτικής έκδοσης δελτίου αποστολής.....	26

1.5.1	Υποχρέωση ή μη έκδοσης δελτίου αποστολής για διακίνηση κτηνοτροφικών προϊόντων προς πώληση, από Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	26
1.5.2	Διακίνηση αγαθών εντός των εργοταξίων.....	27
1.5.3	Έκδοση ή μη δελτίου αποστολής για διακινήσεις παγίου εξοπλισμού, αναγκαίου για την εκτέλεση εργασιών τοπογράφου μηχανικού. ....	28
1.5.4	Υποχρέωση ή μη έκδοσης δελτίου αποστολής για τη διακίνηση παγίου εξοπλισμού, από εταιρεία που αναλαμβάνει την οργάνωση εκδηλώσεων και δεξιώσεων σε ιδιωτικούς χώρους. ....	29
1.5.5	Μη έκδοση δελτίου αποστολής για την διακίνηση πλυστικών μηχανημάτων από επιχειρήσεις καθαρισμού κτιρίων. ....	30
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ-ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ.....</b>	<b>32</b>
2.1	Σκοπός έκδοσης τιμολογίου .....	32
2.2	Περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου.....	32
2.3	Στοιχεία Εκκαθάρισης και Ημερομηνία Έκδοσης.....	33
2.4	Τι αναγράφεται στο Τιμολόγιο.....	34
2.5	Έκδοση Πιστωτικού Τιμολογίου.....	35
2.6	Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.....	35
2.7	Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου.....	37
2.8	Ιδιαίτερα παραδείγματα έκδοσης τιμολογίων.....	38
2.8.1	Έκδοση στοιχείων από αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία (ΡΑΔΙΟ ΤΑΞΙ) για την παροχή συνδρομητικών υπηρεσιών στα μέλη της. ....	38
2.8.2	Αγορές αγαθών από ιδιώτες ύστερα από δημοπρασία μέσω διαδικτύου. Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία.....	39
2.8.3	Εκτύπωση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας από εγκαταστάσεις τρίτων που συνδέονται ON LINE με το κεντρικό.....	40
2.8.4	Έκδοση φορολογικού στοιχείου για χρέωση σε τρίτο, μέρους εξόδων προώθησης αγαθών.....	41
2.8.5	Μετακύλιση διαφημιστικής δαπάνης. ....	41
2.8.6	Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφή αγαθών. ....	42
2.8.7	Εκδιδόμενο στοιχείο για παροχή υπηρεσιών από ασφαλιστικό σύμβουλο προς επιχείρηση μεσιτείας ή πρακτορείας ασφαλειών. ....	43
2.8.8	Εκδιδόμενο στοιχείο για χονδρική πώληση τύπου (εφημερίδων και περιοδικών) από υποπράκτορα εφημερίδων. ....	44
2.8.9	Έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά τη μεταβίβαση Φ.Δ.Χ. και δικαιώματος άδειας.....	45
2.8.10	Παραγωγή λογισμικού (προγραμμάτων) Η/Υ κατόπιν παραγγελίας– Έκδοση φορολογικού στοιχείου.....	47
2.8.11	Παροχή στατιστικών στοιχείων έναντι αμοιβής – Έκδοση στοιχείου. ....	48
2.8.12	Εκδιδόμενο στοιχείο για τις αμοιβές που λαμβάνουν οι ασφαλιστικοί σύμβουλοι από τους ασφαλιστικούς πράκτορες.....	49

2.8.13 Έκδοση περιοδικού σε ηλεκτρονική μορφή και διάθεσή του μέσω τρίτου.	50
2.8.14 Πώληση λογισμικού μέσω διαδικτύου – Ανάθεση τιμολόγησης..	51
2.8.15 Χαρακτηρισμός εργασιών και έκδοση στοιχείων .....	53
2.8.16 Εκδιδόμενο στοιχείο για παροχή υπηρεσιών από ασφαλιστικό σύμβουλο προς επιχείρηση «μεσιτείας» ασφαλειών.....	54
2.8.17 Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφή αγροτικών προϊόντων. ....	56
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....</b>	<b>57</b>
3.1.Περίπτωση Διακίνησης και Τιμολόγησης .....	57
3.2 Ποια φορολογικά στοιχεία (είδος) θα εκδοθούν, προς ποιόν και πότε (χρόνος) στις παρακάτω περιπτώσεις.....	57
3.3 Ενέργειες Λανθασμένες ή μη από επιχείρηση: .....	59
3.4 Έκδοση φορολογικού στοιχείου( είδος –πότε-γιατί).....	60
3.5 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.....	60
3.6 Παράδειγμα σειράς γεγονότων και έκδοσης στοιχείων .....	62
3.7 Ποιοτικός έλεγχος και αξιολόγηση σύνθετων πράξεων σχετικά με την έκδοση διάφορων στοιχείων.....	63
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>66</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....</b>	<b>68</b>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι δύο βασικές επιδιώξεις που περιλαμβάνονται στον τίτλο του Κώδικα είναι ότι 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 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).

Οι διατάξεις του ΚΒΣ αναφέρονται σε πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζουν κανόνες για την εμφάνιση των εισοδημάτων αυτών, ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία. Η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων γενικά, δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών που τηρούν αυτά, αλλά έχει ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με το σύστημα του ΚΒΣ επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, τιμολόγησης, απογραφής, αποτίμησης αυτών, κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, με αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές (πελάτες, προμηθευτές, χρεώστες, πιστωτές, κλπ) καθώς και για τους μετόχους, μεριδιούχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Στην παρούσα εργασία θα αναφερθούμε στο 11 & 12 άρθρο του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων τα οποία αναφέρονται στους κανόνες και τις αρχές διακίνησης και τιμολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών. Κρίνεται αναγκαίο να επισημάνουμε διάφορες περιπτώσεις έκδοσης φορολογικών στοιχείων λόγω τις πληθώρας συναλλαγών μεταξύ νομικών μορφών εταιρειών απέναντι σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΑΡΘΡΟ 11 ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ**

### **1.1 Σκοπός Έκδοσης Δελτίου Αποστολής**

Το δελτίο αποστολής εκδίδεται όταν πρόκειται να διακινηθούν αγαθά από την έδρα του επιτηδευματία για οποιοδήποτε λόγο. Ίσως αυτή διακίνηση αφορά κάποια πώληση εμπορευμάτων ή ακόμα και επιδιόρθωση παγίων ή οτιδήποτε άλλων αγαθών.

#### **1.1.1 Περιπτώσεις Έκδοσης Δελτίου Αποστολής**

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 εγκαταστάσεων του. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή η μη έκδοση δελτίου αποστολής ή η έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών.

(Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής για τις διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον επιτηδευματία μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.- (Προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ. 1 του ν. 3522/2006.)

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Όταν, κατά τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα.



## 1.1.2 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής

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.

## 1.2 Τι αναγράφεται στο Δελτίο Αποστολής

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

**α)** Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι»

**β)** Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό. Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

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

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

ε) Ο σκοπός της διακίνησης.

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

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.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 3522/2006.)

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

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

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

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

**6.Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται:**

A) Το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται

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

### **1.3 Τρόπος και Τόπος Έκδοσης Δ.Α για αποστολή αγαθών από αποθήκη**

Τα δελτία αποστολής εκδίδονται είτε χειρόγραφα εφόσον πρώτα θεωρηθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ είτε μηχανογραφικά όπου πάνω σε αυτά αναγράφεται ο αριθμός σήμανσης . Ο λόγος για τον οποίο υπάρχει αυτός ο διαχωρισμός εκτός από την προτίμηση του επιτηδευματία είναι ο όγκος των συναλλαγών.

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεν προβλέπεται ρητά ο τόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, πλην όμως από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ως άνω Κώδικα προκύπτει ότι το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής ή του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει τα αγαθά κατά την έξοδό τους από το κατάστημα, την αποθήκη κ.λ.π. και για όλη τη διαδρομή τους και παραδίδεται μαζί με αυτά στον παραλήπτη.

Κατά συνέπεια, στην αναφερόμενη στην σχετική αίτησή σας περίπτωση, δεν έχει σημασία ο τόπος εκτύπωσης των ΔΑ ή των Τ – ΔΑ , εάν δηλαδή αυτά εκτυπώνονται και σημαίνονται από Η/Υ που έχει εγκατασταθεί σε άλλο χώρο από εκείνο του καταστήματος ή της αποθήκης, αρκεί, σε κάθε περίπτωση, στα εκδιδόμενα ως άνω φορολογικά στοιχεία, να αναφέρεται ότι η φόρτωση (παράδοση) των αγαθών γίνεται από την αποθήκη (τόπος αποστολής) με πλήρη αναγραφή της διεύθυνσής της, και να αναγράφεται επίσης σ' αυτά η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής τουλάχιστον στο πρωτότυπο, με τετραψήφιο αριθμό χειρόγραφα.

## **1.4 Περιπτώσεις Υποχρεωτικής Έκδοσης Δελτίων Αποστολής**

### **1.4.1 Έκδοση στοιχείων για τη συλλογή και μεταφορά χρησιμοποιημένων ή ληγμένων μπαταριών σε χώρους δευτερογενούς αποθήκευσης.**

Εταιρεία που έχει σκοπό τη συγκέντρωση χρησιμοποιημένων ή ληγμένων ηλεκτρικών μπαταριών προς ανακύκλωση, έχει αναθέσει σε τρίτη επιχείρηση υπεργολαβικά τη μεταφορά των μπαταριών αυτών από διάφορα σημεία εναπόθεσης, σε χώρους δευτερογενούς αποθήκευσης (εγκαταστάσεις εταιρίας P...A.E.), προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθούν στο εξωτερικό για ανακύκλωση. Στα σημεία εναπόθεσης οι εν λόγω μπαταρίες απορρίπτονται από τους καταναλωτές χωρίς καμία αμοιβή, αλλά μόνο για λόγους ανακύκλωσης. Κατά την παραλαβή τους επίσης από τα διάφορα σημεία δεν καταβάλλεται καμία αμοιβή (προς επαγγελματίες ή ιδιώτες) δεδομένου ότι, οι χρησιμοποιημένες ή ληγμένες μπαταρίες παραλαμβάνονται ως «απορρίμματα» από τα σημεία αυτά.

Επίσης η επιχείρηση που διενεργεί τη μεταφορά εκδίδει δελτία αποστολής για τη διακίνηση των εν λόγω μπαταριών και παράλληλα συμπληρώνει για λογαριασμό της ΑΕ ένα έντυπο αναγνώρισης επικίνδυνων απόβλητων φορητών ηλεκτρικών στηλών και συσσωρευτών του ΥΠΕΧΩΔΕ. Κατόπιν των ανωτέρω τίθεται το ερώτημα αν η Α.Ε. έχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου για την παραλαβή των χρησιμοποιημένων μπαταριών κατά τα ανωτέρω από τα διάφορα σημεία εναπόθεσης ή των ληγμένων μπαταριών από επιχειρήσεις εμπορίας μπαταριών.

#### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 11 του π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιοδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, καθώς επίσης και σε κάθε περίπτωση παραλαβής αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 31/30.1.1987, η οποία εξακολουθεί να ισχύει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 11.9.4 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24.11.1992 του Κ.Β.Σ., έχει γίνει δεκτό ότι στις περιπτώσεις αποστολής αγαθών από τον πωλητή απευθείας σε τρίτο με εντολή του αγοραστή (τριγωνική πώληση), ο προμηθευτής αποστέλλει τα αγαθά στον πελάτη του εντολέα του με δικό του (του προμηθευτή) δελτίο

αποστολής με την μνεία ότι η αποστολή διενεργείται κατ'εντολήν και για λογαριασμό του εντολέα- αγοραστή και με αναγραφή των στοιχείων του, και στη συνέχεια εκδίδεται τιμολόγιο από τον αγοραστή προς τον πελάτη- παραλήπτη των αγαθών, βάσει αντιγράφου του δελτίου αποστολής που του κοινοποιείται από τον προμηθευτή.

Επίσης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο Ε.8457/50 ΠΟΛ.208/29.6.1987 ότι για την πώληση και διακίνηση χρησιμοποιημένων ορυκτελαίων από πρατήρια υγρών καυσίμων και συνεργεία επισκευής αυτοκινήτων προς τα σημεία συγκέντρωσης αυτών μπορεί να εκδίδεται κάθε ημέρα ένα δελτίο αποστολής με ειδική γραμμογράφηση που θα περιλαμβάνει διακεκριμένα κατά πωλητή όλα τα δεδομένα του δελτίου αποστολής, δηλαδή θα αναφέρονται κατά στήλες το ονοματεπώνυμο πωλητή, η ώρα παραλαβής, ο τόπος παραλαβής, η ποσότητα αριθμητικώς και ολογράφως. Σημειώνεται ότι τα ως άνω έχουν γίνει δεκτά και εφαρμόζονται και για τη μεταφορά αγοραζόμενων παλαιών χαρτιών και χαρτοκιβωτίων, χρησιμοποιημένων ελαίων και ελαστικών (έγγραφα Η860/5/8.10.87, 1034252/278/4.5.04, 1072373/136/14.9.04).

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η .Α.Ε. δεν υποχρεούται στην έκδοση φορολογικού στοιχείου για την παραλαβή των χρησιμοποιημένων και ληγμένων ηλεκτρικών στηλών, δεδομένου ότι η παραλαβή και διακίνηση αυτών γίνεται από τρίτη επιχείρηση «εργολάβο» που έχει αναλάβει το έργο αυτό. Κατ' αναλογία των εφαρμοζόμενων στην περίπτωση της τριγωνικής πώλησης (ΠΟΛ 31/10.1.1987), η επιχείρηση που διενεργεί τη μεταφορά οφείλει να αναγράφει στα εκδιδόμενα δελτία αποστολής ότι η διακίνηση διενεργείται κατ'εντολήν και για λογαριασμό της Α.Ε.

Αυτονόητο είναι ότι δελτία αποστολής με το αντίστοιχο περιεχόμενο πρέπει να εκδίδονται και από την επιχείρηση που διενεργεί τη διακίνηση από τους χώρους δευτερογενούς αποθήκευσης (εγκαταστάσεις Ρ Α.Ε.) προς το εξωτερικό.

Τέλος, η επιχείρηση που διενεργεί τη μεταφορά των ληγμένων ή χρησιμοποιημένων ηλεκτρικών στηλών εργολαβικά, δύναται να εκδίδει ένα δελτίο αποστολής ημερησίως σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην εγκύκλιο Ε.8457/50 ΠΟΛ.208/29.6.1987 (κατ' αναλογία, αφού δεν πρόκειται για πώληση εν προκειμένω – ζήτημα πραγματικό), αντί ενός από κάθε σημείο παραλαβής μπαταριών, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 31/1987.

### **1.4.2 Διαδικασία συγκέντρωσης ανακυκλώσιμων υλικών – Τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων.**

Εταιρεία ασχολείται με τη περισυλλογή ανακυκλώσιμων υλικών (χαρτί, αλουμίνιο, πλαστικό, χρησιμοποιημένα μαγειρικά λάδια κ.τ.λ.), τα οποία τα προμηθεύεται από ιδιώτες, επιχειρήσεις και δημόσιες υπηρεσίες. Η παραλαβή των ανωτέρω υλικών γίνεται από οχήματα της εταιρείας μέσα από ειδικά δοχεία τα οποία έχουν τοποθετηθεί σε σημεία που την έχουν υποδείξει οι προμηθευτές της.

Με βάση τα ανωτέρω τίθεται το ερώτημα εάν για τη διακίνηση και γενικά για τη διαδικασία συγκέντρωσης των ανακυκλώσιμων υλικών μπορεί η εταιρεία να εκδώσει ένα συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ανά δρομολόγιο, αντί για το δελτίο αποστολής που εκδίδει για κάθε ξεχωριστό σημείο αποκομιδής ανά δρομολόγιο.

#### **Απάντηση:**

Για τη διαδικασία συγκέντρωσης των ανακυκλώσιμων υλικών και τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, μπορείτε να εφαρμόζετε ανάλογα τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη διοίκηση με την εγκύκλιο Ε 8457/50/ΠΟΛ. 208/29.6.1987 και με τα έγγραφα Η 860/5/8.10.1987 και 1034252/278/0015/4-5-2004 για τη συγκέντρωση χρησιμοποιημένων ορυκτελαίων, παλιών χαρτιών – χαρτοκιβωτίων και χρησιμοποιημένων ελαίων αντίστοιχα, καθόσον η περίπτωση παρουσιάζει όμοια χαρακτηριστικά με τις ανωτέρω αναφερόμενες, εφαρμόζοντας βέβαια και τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται με την εγκύκλιο και τα έγγραφα που προαναφέρθηκαν.

### **1.4.3 Αγορά αγαθών και πώλησή τους στην αλλοδαπή, χωρίς αυτά να έρθουν στην Ελληνική Επικράτεια.**

Επιχείρησή αποτελεί εταιρία ενός ομίλου εταιριών που ασχολείται με την παραγωγή και εμπορία χρωμάτων που προορίζονται για χρήση από εμπορικά πλοία και συχνά διενεργούνται τριγωνικές πωλήσεις στις οποίες η δ επιχείρηση τιμολογεί ημεδαπούς πελάτες της για παραδόσεις αγαθών που διενεργούνται από αλλοδαπούς προμηθευτές της (επίσης εταιρίες του ομίλου ) στα πλοία τους που βρίσκονται στην αλλοδαπή. Οι παραπάνω προμηθευτές της επιχείρησής παραδίδουν και τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα παράδοσης –διακίνησης με την παράδοση των αγαθών στο πλοίο, αποστέλλοντας στην επιχείρησή αντίτυπα αυτών με την υπογραφή του εκπροσώπου του πλοίου,

προκειμένου να βεβαιωθεί η παραλαβή των αγαθών. Στη συνέχεια, η επιχείρηση προβαίνει στην τιμολόγηση των πελατών της, βασιζόμενοι στα αποσταλέντα αντίτυπα των εγγράφων παράδοσης- διακίνησης αγαθών. Κατόπιν των ανωτέρω τίθεται το ερώτημα εάν τα αντίγραφα των ως άνω παραστατικών διακίνησης που αποστέλλουν οι προμηθευτές δύνανται να είναι με τη μέθοδο της ηλεκτρονικής σάρωσης του ειδώλου (αντίγραφα μέσω scanner), καθώς και εάν υποχρεούται η επιχείρηση να παραδίδει τέτοια αντίγραφα στην έδρα των πελατών της μαζί με τα τιμολόγιά .

### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) όπως ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 2.1.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992 με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών που ασκούν δραστηριότητα μέσα στην Ελληνική Επικράτεια.

Περαιτέρω, με την εγκύκλιο Σ384/17 ΠΟΛ.31/30.1.1987 η οποία εξακολουθεί να ισχύει (παρ.11.9.4 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992) ρυθμίστηκε η «τριγωνική πώληση», δηλαδή η αποστολή αγαθών σε τρίτο λόγω πώλησης κατ' εντολή και για λογαριασμό του αγοραστή.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι εφόσον οι παραδόσεις των αγαθών γίνονται από αλλοδαπούς προμηθευτές στα πλοία που βρίσκονται εκτός Ελλάδος, δεν έχει εφαρμογή η ανωτέρω εγκύκλιος ως προς τις υποχρεώσεις των προμηθευτών της που βρίσκονται στην αλλοδαπή. Η εταιρία δύναται να τιμολογεί την πώληση των αγαθών μετά την παράδοσή τους, για ελεγκτικούς δε λόγους πρέπει να τίθενται υπόψη των ελεγκτικών οργάνων οποιαδήποτε τυχόν αποδεικτικά στοιχεία της παράδοσης- παραλαβής των αγαθών. Συνεπώς, η μορφή και το μέσο που παραλαμβάνετε αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία- έγγραφα δεν ασκεί επίδραση από την άποψη της φορολογίας βιβλίων και στοιχείων. Για τον παραπάνω λόγο η επιχείρησή μπορεί να αποδέχεται αντίγραφα των παραπάνω υπογεγραμμένων αποδεικτικών της παράδοσης παραστατικών με τη μέθοδο της σάρωσης (scanner), μέσω ταχυδρομείου, ηλεκτρονικού ή μη, ή μέσω τηλεομοιοτυπικού μέσου κ.λ.π., και με τον ίδιο τρόπο μπορεί να τα διαβιβάζει περαιτέρω στην αγοράστρια πλοιοκτήτρια επιχείρηση, εφόσον της ζητηθεί από την τελευταία.

#### **1.4.4 Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία σε περίπτωση διακίνησης εμπορευμάτων, για δειγματισμό και πιθανή πώληση.**

Επιχείρησή εδρεύει στην Αθήνα και έχει αντικείμενο εργασιών πώληση και επισκευή ωρολογίων. Κατά περιόδους επισκέπτεται τους πελάτες της (επιτηδευματίες) σε διάφορες επαρχιακές πόλεις, με σκοπό το δειγματισμό και την πιθανή πώληση των εμπορευμάτων της. Ποια τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, στην περίπτωση αυτή.

##### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ερμηνεύτηκαν με την παρ. 11γ' της Εγκυκλίου 3/24.11.1992, δελτίο αποστολής, μεταξύ άλλων, εκδίδεται από τον επιτηδευματία και σε κάθε άλλη περίπτωση που γίνεται διακίνηση αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό π.χ. διακίνηση αγαθών για δειγματισμό κ.λπ.

Με βάση τα ανωτέρω, για τη συγκεκριμένη διακίνηση (από Αθήνα σε επαρχιακές πόλεις) πρέπει να εκδοθεί δελτίο αποστολής της επιχείρησης, επ' ονόματι του υπάλληλου που πραγματοποιεί τη διακίνηση, στο οποίο θα αναγράφεται εκτός των άλλων ο σκοπός της διακίνησης «δειγματισμός και πιθανή πώληση», καθώς και η γεωγραφική περιοχή (π.χ. Μακεδονία), που θα πραγματοποιηθεί ο δειγματισμός.

Σε περίπτωση πώλησης των αγαθών κατά τη διάρκεια του δειγματισμού, προς πελάτη της επιτηδευματία, εκδίδεται από τον υπάλληλο – πωλητή δελτίο αποστολής – τιμολόγιο πώλησης επ' ονόματι της πωλήτριας επιχείρησης, στο οποίο θα αναφέρεται το δελτίο αποστολής με το οποίο διακινήθηκαν τα αγαθά και στο οποίο αναγράφεται ως σκοπός διακίνησης «δειγματισμός και πιθανή πώληση».

Σημειώνεται ότι, μολονότι από τις διατάξεις του άρθρου 11 παράγραφος 1γ (τελευταίο εδάφιο), δεν επιτρέπεται η έκδοση Δ.Α. και στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου Δ.Α. με στοιχείο αξία, στην προκειμένη περίπτωση δικαιολογείται η περιγραφόμενη διαδικασία, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται για δύο διακεκριμένες πράξεις, που για κάθε μία ξεχωριστά πρέπει να εκδοθεί Δ.Α., ανεξάρτητα από το γεγονός ότι στη δεύτερη περίπτωση δε λαμβάνει χώρα και διακίνηση αγαθών.

Σε περίπτωση που ο πελάτης της επιλέξει να αγοράσει ορισμένα από τα δειγματιζόμενα είδη, για τα είδη που θα επιστραφούν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής σας, θα εκδοθεί από τον υπάλληλό σας «αντίστροφο» δελτίο αποστολής.



Τέλος, εάν δεν επιτευχθεί πώληση, η επιστροφή των δειγμάτων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, θα πραγματοποιηθεί με το αρχικό δελτίο αποστολής του δειγματισμού.

#### **1.4.5 Έκδοση φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές που διενεργεί το υποκατάστημα, από την έδρα της επιχείρησης – Έκδοση φορολογικών στοιχείων που αφορούν πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου.**

Εταιρία που έχει έδρα το Αγρίνιο διατηρεί υποκατάστημα στη Λευκάδα, του οποίου το αντικείμενο εργασιών είναι διαφορετικό από εκείνο της έδρας και η δραστηριότητα του υποκαταστήματος, όπως αναφέρετε, επιτρέπεται να ασκείται μόνο από αυτό.

Στη συνέχεια θέτονται τα εξής ερωτήματα: α) εάν μπορεί να εκδίδονται τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τη δραστηριότητα του υποκαταστήματος από την έδρα και σε ποιες περιπτώσεις, β) εάν μπορεί το υποκατάστημα να μην εκδίδει δελτία αποστολής για αγαθά που διακινούνται από αυτό και γ) εάν το υποκατάστημα προβαίνει σε πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου ή σε παροχή υπηρεσιών έναντι προμήθειας, ποιο το είδος των φορολογικών στοιχείων που πρέπει να εκδίδονται.

#### **Απάντηση:**

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό και εξακολουθεί να ισχύει (εγκύκλιος 3/1992 παρ. 12.2.4) ότι, «εφόσον, κατά την εξαγωγή αγαθών από το Κεντρικό ή τα υποκαταστήματα παραδίδεται στον αγοραστή δελτίο αποστολής, επιτρέπεται τα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης να εκδίδονται από το λογιστήριο της επιχείρησης».

Περαιτέρω, από τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) δεν προβλέπεται ρητά ο τόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όμως από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 16 με την παρ. 1 του άρθρου 11 του ιδίου Κώδικα προκύπτει ότι, το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής συνοδεύει τα αγαθά, με την έξοδό τους από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη αυτών.

Με την 1055412/4181/ΠΟΛ.1105/12.6.1992 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι, επιτρέπεται η συμπλήρωση φορολογικών στοιχείων την προηγούμενη της έκδοσης ημέρα, για τις προγραμματισμένες συναλλαγές της επόμενης, χωρίς να θίγεται η αρχή της ενιαίας αρίθμησης (μπορεί να

εκδίδονται από διαφορετική σειρά ή στο τέλος της ημέρας από την ίδια σειρά).

Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι, το δελτίο αποστολής συνοδεύει πάντοτε τα αγαθά κατά την έξοδο αυτών από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, μπορεί όμως να εκδοθεί από άλλη εγκατάσταση της αυτής επιχείρησης π.χ. από την έδρα, με την προϋπόθεση ότι, σε κάθε περίπτωση, θα αναφέρεται ότι η φόρτωση των αγαθών (παράδοση) γίνεται από το υποκατάστημα (πλήρης αναγραφή της διεύθυνσης), θα αναγράφεται ως ημερομηνία έκδοσης η ημέρα της παράδοσης (ανεξάρτητα αν η εκτύπωση – προετοιμασία έγινε την προηγούμενη ημέρα) και θα τίθεται η ώρα με την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω έχουν εφαρμογή για υποκαταστήματα, τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 7 και 8 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 12.13 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992, η εκκαθάριση είναι σύνθετο φορολογικό στοιχείο αξίας και με την έκδοσή της διακανονίζονται οι ακόλουθες σχέσεις:

- α) πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου
- β) επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου
- γ) αγορά αγαθών για λογαριασμό τρίτου και
- δ) λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Σημειώνεται ότι, από τις ως άνω διατάξεις του Κ.Β.Σ. και την ερμηνεία αυτών, δεν προβλέπεται η παροχή υπηρεσίας για λογαριασμό τρίτου, έναντι προμήθειας.

Με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, σε περίπτωση που διενεργούνται πωλήσεις αγαθών για λογαριασμό τρίτου, τα φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται ως εξής:

α. Ο αντιπροσωπευόμενος – εντολέας, αποστέλλει τα προς πώληση αγαθά στον αντιπρόσωπο με δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφεται ως σκοπός «πώληση για λογαριασμό μου».

β. Ο αντιπρόσωπος για κάθε πώληση (χονδρική ή λιανική) εκδίδει δικά του φορολογικά στοιχεία (όχι του εντολέα).

γ. Από τον αντιπρόσωπο εκδίδεται για το διακανονισμό των εκατέρωθεν υποχρεώσεων εκκαθάριση.

#### **1.4.6 Έκδοση φορολογικών στοιχείων από αγρότη του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.**

Αλιέας ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς του Φ.Π.Α. επιθυμεί να πωλεί πλανοδίως τα αλιεύματά του, σε ιδιώτες, σε σημεία που θα σταθμεύει το αυτοκίνητό του. Τίθεται το ερώτημα εάν απαιτείται να εκδίδεται για τις πωλήσεις αυτές κάποιο φορολογικό παραστατικό.

##### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής, στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν, 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.

Σύμφωνα άλλωστε με το άρθρο 11 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ίδιου κώδικα εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται.

Τέλος σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Κώδικα ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, ο αλιέας - αγρότης του ειδικού καθεστώτος (θέμα πραγματικό) έχει υποχρέωση να εκδίδει μόνο δελτία αποστολής στην περίπτωση που διακινεί τα αλιεύματά του με Δ.Χ. αυτοκίνητα με σκοπό την πώληση, (απευθείας ή μέσω τρίτων), επεξεργασία ή συσκευασία. Για την λιανική πώληση αυτών πλανοδίως σε σημεία που θα σταθμεύει το Ι.Χ. αυτοκίνητό του με το οποίο τα διακινεί, δεν έχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

#### **1.4.7 Έκδοση φορολογικών στοιχείων για τη διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την παραλαβή εμπορευμάτων (υγρών καυσίμων).**

Πρατήριο υγρών καυσίμων κατά την παράδοση των καυσίμων από τις εταιρίες πετρελαιοειδών παρουσιάζεται έλλειμμα στην παραδοθείσα ποσότητα ήτοι παραδίδεται μικρότερη ποσότητα της αναγραφόμενης στο σχετικό Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο.

Στη συνέχεια τίθεται το ερώτημα πως πρέπει να απεικονίζεται, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ., στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία η περίπτωση που προαναφέρεται.

##### **Απάντηση:**

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται εμπορεύματα (υγρά καύσιμα στην προκειμένη περίπτωση) από προμηθευτές και διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα, κρίνεται σκόπιμο, κατά την παραλαβή των εμπορευμάτων και μετά την καταμέτρηση ή τη ζύγισή τους, να αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (και επομένως και στα στοιχεία που συνενώνονται με στοιχεία διακίνησης) η ακριβής ποσότητα ή το ακριβές βάρος αυτών. Στη συνέχεια με βάση την πραγματικά παραδοθείσα ποσότητα και για την τακτοποίηση της ανακύπτουσας διαφοράς, πρέπει να εκδοθεί από τους προμηθευτές (εταιρίες πετρελαιοειδών) πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο θα αναγράφεται η πραγματική αιτιολογία έκδοσής του.

Διευκρινίζεται ότι δεν απαγορεύεται να εκδίδεται για την παραλαβή των εμπορευμάτων (καυσίμων) από τον παραλήπτη θεωρημένο δελτίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92), όπως ισχύει, με τη σημείωση ότι πρόκειται για παραλαβή αγαθών με διαφορετική ποσότητα από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία παράδοσής τους και παράλληλη μνεία του αριθμού και της ημερομηνίας έκδοσής τους. Το πρώτο αντίγραφο του δελτίου ποσοτικής παραλαβής παραδίδεται στον προμηθευτή, ο οποίος στη συνέχεια εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο σύμφωνα με τα προαναφερόμενα.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι περιπτώσεις αυτές ως αναγόμενες σε πραγματικά γεγονότα εξετάζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα

#### **1.4.8 Διακίνηση αγαθών εισαγόμενων από χώρα της Ε.Ε., με παράδοση σε παραλήπτη – τρίτο εντός Ελλάδας κατ' εντολήν και για λογαριασμό του αρχικού εισαγωγέα.**

Αναφέρεται τον τρόπο διακίνησης και τιμολόγησης εμπορευμάτων, τα οποία παραδίδονται κατ' εντολήν της επιχείρησής από τον προμηθευτή της – επιχείρηση χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γαλλία), μέσω εταιρίας ταχυμεταφορών (courier), απευθείας σε πελάτες της (επιχείρηση που εδρεύει στην Ελλάδα), χωρίς αυτά να έρχονται στις εγκαταστάσεις της.

##### **Απάντηση :**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/4-4-1995, για τη διακίνηση εντός της Ελληνικής Επικράτειας αγαθών αποσταλέντων λόγω πώλησης, από επιχείρηση εγκατεστημένη σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία τελικά θα παραδοθούν κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη (αρχικού "εισαγωγέα") σε τρίτο πρόσωπο εντός της Ελλάδας, συνοδευτικά στοιχεία αποτελούν διαζευκτικά:

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

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

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

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

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

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1185/1998 διευκρινίστηκε ότι όταν παραλαμβάνονται αγαθά κατ' εντολή του προμηθευτή ή τρίτου απευθείας από επιχείρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνοδευόμενα με τα στοιχεία του αλλοδαπού (τριγωνική παραλαβή), πρέπει ο παραλήπτης – τρίτος να εκδίδει θεωρημένο δελτίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.1 του ΚΒΣ, αντίτυπο του οποίου αποστέλλεται στον προμηθευτή ή εντολέα, ανεξάρτητα εάν τα αγαθά παραλαμβάνονται λόγω αγοράς ή για επεξεργασία ή πώληση για λογαριασμό τρίτου ή για οποιαδήποτε άλλη νόμιμη αιτία.

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα εφόσον στα στοιχεία (τιμολόγια, δελτία αποστολής, άλλα παραστατικά) του αλλοδαπού προμηθευτή της αναγράφονται εκτός των άλλων και τα στοιχεία των παραληπτών πελατών της, αυτά νομότυπα αποτελούν τα συνοδευτικά στοιχεία για τη διακίνηση εντός της Ελληνικής επικράτειας και παράδοση των αγαθών στους πελάτες της και κατά συνέπεια για τις τριγωνικές αυτές συναλλαγές εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1γ και 2 (ανωτέρω) του παρόντος.

Ενόψει των ανωτέρω δεν παρέχεται δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής από τον παραλήπτη των αγαθών (πελάτη του αρχικού εισαγωγέα), όπου απαιτείται αυτό στις περιπτώσεις που προαναφέρονται και δεν αναιρείται η υποχρέωσή του αυτή από το γεγονός ότι, από τα συνοδευτικά στοιχεία του αλλοδαπού προμηθευτή, καθώς και τα έγγραφα μεταφοράς, προκύπτουν το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινήθηκαν.

#### **1.4.9 Πώληση αγαθών και παραμονή στις εγκαταστάσεις του πωλητή για φύλαξη.**

Με την ερμηνευτική εγκύκλιο του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), 3/1992 (παρ. 12.2.2) διευκρινίστηκε ότι, στην περίπτωση πώλησης αγαθών, όταν γίνεται παράδοση αυτών (τίθενται στη διάθεση του αγοραστή), χωρίς αυτά να απομακρύνονται από τις εγκαταστάσεις του πωλητή, στις οποίες παραμένουν για διαφύλαξη κ.λ.π., πρέπει να εκδίδεται κατά το χρόνο της παράδοσης τιμολόγιο – δελτίο αποστολής (όχι απλό τιμολόγιο), στο οποίο πρέπει να γίνεται σαφής μνεία ότι τα συγκεκριμένα αγαθά παραδόθηκαν στις εγκαταστάσεις του πωλητή, όπου και παραμένουν για συγκεκριμένο λόγο.

Στις περιπτώσεις αυτές, κατά την αποστολή των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του πωλητή, στον αγοραστή, εκδίδεται δελτίο αποστολής

στο οποίο, εκτός των άλλων, θα αναγράφεται και ο αριθμός του αρχικού παραστατικού, που εκδόθηκε κατά την παράδοση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που ορισμένοι πελάτες της επιχείρησής σας, αγοράζουν εμπορεύματα και επιθυμούν αυτά να παραμείνουν στις εγκαταστάσεις σας για φύλαξη, λόγω έλλειψης αποθηκευτικού χώρου. Στο αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο – δελτίο αποστολής πρέπει να αναγράφετε ότι τα πωληθέντα αγαθά παραμένουν για φύλαξη στις εγκαταστάσεις σας. Στη συνέχεια και κάθε φορά που αποστέλλετε αγαθά στους πελάτες σας ή σε τρίτους κατ' εντολή αυτών, πρέπει να εκδίδετε δελτίο αποστολής, στο οποίο εκτός των άλλων θα πρέπει να αναγράφετε τα στοιχεία του τιμολογίου – δελτίου αποστολής καθώς και το ότι τα εμπορεύματα αυτά αποστέλλονται από φύλαξη. Τα εμπορεύματα αυτά θεωρούνται για την επιχείρησή σας «εμπορεύματα τρίτων» για δε τους πελάτες σας «εμπορεύματα σε τρίτους» και παρακολουθούνται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται.

Τέλος σημειώνεται ότι, η ανωτέρω σχέση ως εξαρτώμενη απόλυτα από πραγματικά περιστατικά και δεδομένα, κρίνεται τελικά από το φορολογικό έλεγχο ως προς την ύπαρξη ή μη τυχόν άλλων υποχρεώσεων (π.χ. τήρηση ή μη του πρόσθετου βιβλίου αποθήκευσης σε περίπτωση φύλαξης των αγαθών με αμοιβή κ.λ.π.).

#### **1.4.10 Υποχρέωση έκδοσης δελτίων αποστολής για τη διακίνηση d.v.d., playstation, βιντεοκασετών κ.λπ., προς ενοικίαση από επιχείρηση videoclub, στα σπίτια των ενοικιαστών - ιδιωτών.**

Η επιχείρησή έχει αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση d.v.d., playstation, βιντεοκασετών κ.λπ., (videoclub), και προτίθεται να αποστέλλει τα ως άνω ενοικιαζόμενα είδη στα σπίτια των ενοικιαστών - ιδιωτών.

Με βάση τα παραπάνω ερωτάτε εάν κατά την αποστολή των d.v.d., playstation, βιντεοκασετών κ.λπ. ειδών, απαιτείται η έκδοση δελτίων αποστολής.

##### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92), δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία, σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό.

Επί πλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νομοθετήματος, στο δελτίο αποστολής, εκτός των άλλων, αναγράφεται

και ο σκοπός της διακίνησης.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ., το δελτίο αποστολής συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 11.9.5. της αριθμ. 3/24.11.1992 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ., μπορεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής κατά τη διακίνηση φαγητών στα σπίτια των καταναλωτών (ιδιωτών). Λόγω της ιδιομορφίας των διακινήσεων αυτών, μπορεί να συνοδεύονται τα φαγητά αυτά μόνο με την απόδειξη λιανικής πώλησης της φορολογικής ταμειακής μηχανής και με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι θα αναγράφονται σ' αυτήν τα είδη τουλάχιστον κατά γενικές κατηγορίες.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει στις απαλλαγές από την έκδοση δελτίων αποστολής, που έχουν παρασχεθεί με ειδικές ρυθμίσεις, όπως η περίπτωση που αναφέρεται στη διακίνηση φαγητών στα σπίτια καταναλωτών - ιδιωτών την οποία επικαλείσθε στην αίτησή σας. Συνεπώς, για τη διακίνηση των d.v.d., playstation, βιντεοκασετών κ.λπ. ειδών, από το κατάστημά της στα σπίτια των ενοικιαστών-ιδιωτών απαιτείται η έκδοση δελτίων αποστολής.

Η υποχρέωση αυτή (έκδοση δελτίου αποστολής) υφίσταται και κατά την επιστροφή των εκμισθωμένων ειδών, που προαναφέρονται, από τα σπίτια των ενοικιαστών - ιδιωτών στην επιχείρησή .

Περαιτέρω και όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση για άλλες περιπτώσεις εκμίσθωσης αγαθών κυρίως σε ιδιώτες, μπορεί τα εκμισθωμένα αγαθά να συνοδεύονται κατά την επιστροφή τους με το ίδιο δελτίο αποστολής που παραδόθηκαν με την προϋπόθεση ότι τα χρησιμοποιούμενα δελτία αποστολής, για την περίπτωση αυτή πρέπει να έχουν ένα επί πλέον αντίτυπο με προορισμό «για τον πελάτη», στον οποίο και θα παραμένει, γιατί το πρώτο αντίτυπο θα συνοδεύει τα αγαθά και κατά την επιστροφή τους, το δε τρίτο θα παραμένει στο στέλεχος.

Στο πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής θα αναγράφεται κατά την επιστροφή και πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, η ημερομηνία και η ώρα επιστροφής καθώς και ο σκοπός της διακίνησής τους «εκμίσθωση και επιστροφή στις εγκαταστάσεις μας» (Σχετικά έγγραφά μας με αριθμ. 1108021/795/29.9.93, 1142099/1115/30.12.93 και 1079006/562/14.11.02).

Λαμβάνοντας όμως υπόψη ότι οι συναλλασσόμενοι με τα video club είναι ιδιώτες τα πραγματικά περιστατικά που αναφέρονται στην αίτησή σας, τις δυσχέρειες, που δημιουργούνται κατά την εφαρμογή των διατάξεων που προαναφέρθηκαν, στις εν λόγω συναλλαγές κατ' αναλογία των όσων έχουν γίνει δεκτά μπορεί και τα εκμισθούμενα αγαθά (d.v.d., playstation, βιντεοκασέτες κ.λπ.) να συνοδεύονται, κατά την επιστροφή τους με το ίδιο δελτίο αποστολής που παραδόθηκαν στους ενοικιαστές -



ιδιώτες, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προαναφέρονται, ως προς τον τρόπο έκδοσης αυτού.

#### **1.4.11 Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία για επικόλληση ετικετών (ευχετηρίων κ.λπ.) σε φιάλες που περιέχουν ποτά.**

Η εταιρία που δραστηριοποιείται στον τομέα της εμπορίας ποτών, θα συνάψει σύμβαση με εταιρία παροχής υπηρεσιών «προώθησης» (που αναφέρεται εν προκειμένω ως «Συνεργάτης»), η οποία, μεταξύ άλλων, κατασκευάζει ειδικές ετικέτες (ευχετήριες κ.λπ.), τις οποίες ετοιμάζει κατά παραγγελία και επικολλά στις φιάλες των ποτών. Στα πλαίσια της ανωτέρω σύμβασης, η εταιρία σας θα αποστέλλει στη δεύτερη εταιρία ποσότητα φιαλών συγκεκριμένου ποτού, στις οποίες η τελευταία θα επικολλά τις εν λόγω ετικέτες και εν συνεχεία θα αποστέλλει τις φιάλες αυτές, κατά παραγγελία, σε κάβες-πελάτες της εταιρίας σας. Για την αμοιβή, που αφορά τις υπόψη παρεχόμενες υπηρεσίες (επικόλληση ετικετών σε φιάλες ποτών) προς την εταιρία η παρέχουσα θα εκδίδει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.). Τέλος τίθεται το ερώτημα ποια παραστατικά πρέπει να εκδοθούν για τη διακίνηση των ποτών από την εταιρία «Συνεργάτη» της προς την εκάστοτε κάβα (πελάτη της), καθώς και ποιος ο αναγραφόμενος σκοπός διακίνησης επί των εκδιδομένων ως άνω παραστατικών.

#### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1α του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία, σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό. Επίσης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται μεταξύ άλλων υποχρεωτικά, σύμφωνα με την περ.ε της παρ.4 του ιδίου ως άνω άρθρου και νομοθετήματος, ο σκοπός της διακίνησης όπως λ.χ. για πώληση, για επεξεργασία, για πώληση για λογαριασμό του (αποστολέα) κ.λπ.

Περαιτέρω, η εγκ.384/17 ΠΟΛ.31/30-1-87, που αναφέρεται σε αποστολή αγαθών σε τρίτο λόγω πώλησης, κατ' εντολή και για λογαριασμό του αγοραστή εξακολουθεί να ισχύει και εφαρμόζεται και για διακίνηση αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη, για οποιοδήποτε σκοπό και όχι μόνο λόγω πώλησης (εγκ.3/1992,παρ.11.9.4).

Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις, στο στοιχείο διακίνησης (δελτίο αποστολής), που θα εκδώσει η εταιρία που θα

επικολλήσει τις ετικέτες στις φιάλες των ποτών, προκειμένου εν συνεχεία να αποσταλούν στους φυσικούς παραλήπτες (πελάτες σας - κάβες) κατ' εντολή σας, εκτός των άλλων δεδομένων που απαιτούνται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του αποστολέα και του τελικού πραγματικού-φυσικού παραλήπτη των αγαθών. Επίσης στο δελτίο αποστολής αυτό και σε οποιοδήποτε πρόσφορο σημείο του, θα γίνεται μνεία ότι, η αποστολή διενεργείται κατ' εντολή και για λογαριασμό του εντολέα-κύριου των αγαθών (εταιρία σας) και θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία αυτού. Το πρώτο αντίτυπο θα συνοδέψει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον τελικό παραλήπτη αυτών. Στον εντολέα (εταιρία σας) θα σταλεί για ενημέρωσή του, αλλά και για εξυπηρέτηση φορολογικών αναγκών, είτε ένα αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που εκδόθηκε επί πλέον των προβλεπομένων, με την ένδειξη προορισμού «για τον εντολέα» είτε ένα φωτοαντίγραφο του δελτίου από το στέλεχος, όπως έγινε δεκτό με την εγκύκλιο 3/1992. Στην περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται μηχανογραφικά εκτυπώνεται ιδιαίτερο αντίτυπο με την ένδειξη «για τον εντολέα», σημαινόμενο από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

## **1.5 Υποχρεώσεις μη υποχρεωτικής έκδοσης δελτίου αποστολής**

### **1.5.1 Υποχρέωση ή μη έκδοσης δελτίου αποστολής για διακίνηση κτηνοτροφικών προϊόντων προς πώληση, από Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.**

Τίθεται το ερώτημα εάν έχουν το δικαίωμα μη έκδοσης Δ.Α. τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που απαλλάσσονται από τη φορολογία των γεωργοκτηνοτροφικών τους εισοδημάτων (όπως αναφέρεται στην αίτηση), όταν διακινούν προς τις βιομηχανίες γάλατος, γάλα και άλλα κτηνοτροφικά προϊόντα προς πώληση με δικά τους μεταφορικά μέσα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

#### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό. Τα πρόσωπα

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

Περαιτέρω με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ίδιου ως άνω νομοθετήματος, 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.

Ενόψει των ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υποχρεούνται να εκδίδουν Δ.Α. σε κάθε περίπτωση που διακινούν αγαθά με σκοπό την πώληση σε επιτηδευματίες, ανεξάρτητα εάν φορολογούνται ή όχι τα σχετικά εισοδήματα που αποκτούν από την πώληση των αγαθών αυτών, ή εάν υπάγεται ή όχι στο Φ.Π.Α. η παράδοσή τους, δεδομένου ότι, το Δ.Α. σ' αυτήν την περίπτωση είναι από τα στοιχεία που η υποχρέωση έκδοσής τους κατονομάζεται ρητά από τις διατάξεις που αναφέρθηκαν ανωτέρω στην παρ.1 του παρόντος.

### **1.5.2 Διακίνηση αγαθών εντός των εργοταξίων**

Τίθεται το ερώτημα το οποίο υποβλήθηκε ύστερα από καταλογισμό παράβασης σε εταιρία σας για μη έκδοση δελτίου αποστολής για διακίνηση αγαθών εντός του εργοταξίου .

#### **Απάντηση:**

Όπως έχει διευκρινισθεί με το 1108272/849/0015/18.11.1992 έγγραφό μας, για τις διακινήσεις υλικών εντός των εργοταξίων δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής, δεδομένου ότι πρόκειται για εσωτερική διακίνηση στον ίδιο επαγγελματικό χώρο. Στην περίπτωση που τα έργα εκτελούνται σε μεγάλες αποστάσεις επί αυτοκινητοδρόμων και δεν είναι συνεχόμενα αλλά διακόπτονται, τότε απαιτείται δελτίο αποστολής για τη διακίνηση από τον ένα χώρο στον άλλο, δηλαδή από εργοτάξιο σε εργοτάξιο.

Τα προαναφερόμενα ως πραγματικά περιστατικά κρίνονται πάντοτε από τον έλεγχο.

### **1.5.3 Έκδοση ή μη δελτίου αποστολής για διακινήσεις παγίου εξοπλισμού, αναγκαίου για την εκτέλεση εργασιών τοπογράφου μηχανικού.**

Τίθεται το ερώτημα σχετικά με το επάγγελμα του αγρονόμου τοπογράφου μηχανικού και για την εκτέλεση των εργασιών του διακινεί με το επαγγελματικό του Ι.Χ. τον απαραίτητο εξοπλισμό (τρίποδα, γεωδαιτικό σταθμό, κάτοπτρα και άλλα συναφή όργανα, καθώς και σιδερένια πασσαλάκια, σφυριά, μετροταινίες και λοιπά εργαλεία) Ο παραπάνω εξοπλισμός είναι κυριότητάς του και τα είδη αυτού δεν είναι εμπορεύσιμα.

#### **Απάντηση:**

Αναφορικά με το ερώτημά, που σχετίζεται με την έκδοση στοιχείου διακίνησης (δελτίο αποστολής), για τη μεταφορά του προαναφερόμενου εξοπλισμού, γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την παρ. 11.9.5, περ. ε' της 1118148/936/3/0015/24.11.1992 βασικής ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων μπορεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής κατά τη διακίνηση (με Ι.Χ. αυτοκίνητα), από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους.

Κατ' ανάλογη εφαρμογή της ανωτέρω θέσης έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (έγγραφα 1099297/712/12.9.1996, 1033935/213/30.4.1997, 1054826/371/15.6.1999, 114473/1381/30.1.2004 1088004/745/17.12.2004 και 1073510/492/12.9.2005) να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για τη διακίνηση εργαλείων, μηχανολογικού εξοπλισμού, μηχανημάτων, συστημάτων ήχου, σκηνικών, διαφόρων σκευών που χρησιμοποιούνται για τη διοργάνωση catering κλπ, εφόσον αυτά είναι αποδεδειγμένα αναγκαία για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών των επιτηδευματιών που τα χρησιμοποιούν, υπό τις εξής προϋποθέσεις: α) τα εργαλεία και τα μηχανήματα να είναι στην κυριότητά τους ή στην αποκλειστική χρήση τους και β) οι διακινήσεις αυτών να διενεργούνται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα των επιχειρήσεών τους.

Η απαλλαγή αυτή δεν καταλαμβάνει τις διακινήσεις μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή απαιτείται η έκδοση Δ.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.

Με βάση τα προαναφερθέντα, στη συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής για τη διακίνηση του τοπογραφικού εξοπλισμού, που είναι αναγκαίος για την εκτέλεση των εργασιών σας

(τρίποδα, γεωδαιτικός σταθμός, κάτοπτρα και άλλα συναφή όργανα, καθώς επίσης και σιδερένια πασσαλάκια, σφυριά, μετροταινίες και λοιπά εργαλεία), υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) ότι είναι πάγιος εξοπλισμός κυριότητάς σας, β) ότι δεν πρόκειται για εμπορεύσιμα είδη και γ) ότι η διακίνηση γίνεται με το δικό του ιδιωτικής χρήσης επαγγελματικό αυτοκίνητο.

#### **1.5.4 Υποχρέωση ή μη έκδοσης δελτίου αποστολής για τη διακίνηση πάγιου εξοπλισμού, από εταιρεία που αναλαμβάνει την οργάνωση εκδηλώσεων και δεξιώσεων σε ιδιωτικούς χώρους.**

Τίθεται το ερώτημα : Εταιρεία έχει αντικείμενο εργασιών την οργάνωση εκδηλώσεων και δεξιώσεων σε διάφορους ιδιωτικούς χώρους. Για την εξυπηρέτηση του σκοπού της, η ως άνω εταιρία μεταφέρει πάγιο εξοπλισμό όπως τραπέζια, καθίσματα, τραπεζομάντιλα, πιάτα, μαχαιροπίρουνα και διάφορα παρεμφερή είδη απαραίτητα για τη διοργάνωση των εκδηλώσεων με δικά της μεταφορικά μέσα. Τέλος τίθεται το ερώτημα εάν για την καθημερινή μεταφορά του ως άνω περιγραφόμενου πάγιου εξοπλισμού, απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής.

#### **Απάντηση:**

Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σας γνωρίζουμε τα εξής:

Σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 11.9.5 της αριθμ. 3/1992 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), μπορεί να μην εκδίδεται Δελτίο Αποστολής κατά τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων, για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους.

Κατ' ανάλογη εφαρμογή της ανωτέρω θέσης έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (έγγραφα 1099297/712/12.9.1996, 1054826/371/15.6.1999, 114473/1381/30.1.2004, 1088004/754/17-12-2004) να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για τη διακίνηση μηχανολογικού εξοπλισμού, μηχανημάτων, συστημάτων ήχου, σκηνικών, διαφόρων σκευών που χρησιμοποιούνται για τη διοργάνωση catering πάγιου εξοπλισμού που χρησιμοποιείται για στολισμούς κοινωνικών εκδηλώσεων κτλ, εφόσον αυτά είναι αποδεδειγμένα αναγκαία για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους και εφόσον πληρούνται και οι λοιποί όροι της διοίκησης που αναφέρονται στα έγγραφα αυτά.

Επισημαίνεται όμως ότι η απαλλαγή αυτή δεν καταλαμβάνει τις διακινήσεις με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, όπου απαιτείται η έκδοση Δ.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.

Κατ' αναλογία με τα προαναφερόμενα μπορεί να μην εκδίδει δελτία αποστολής για τις διακινήσεις και μεταφορές του πάγιου εξοπλισμού που είναι απαραίτητος και άμεσα συνδεδεμένος με την επίτευξη του σκοπού της εταιρείας σας, προς και από τους τόπους διοργάνωσης δεξιώσεων και λοιπών εκδηλώσεων και για είδη όπως αυτά που ενδεικτικά αναφέρονται παραπάνω στο εισαγωγικό μέρος του παρόντος με τις απαραίτητες όμως προϋποθέσεις :

- α) ότι χρησιμοποιούνται ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα για την διακίνηση και μεταφορά του εξοπλισμού και
- β) ο ανωτέρω εξοπλισμός δεν αποτελεί αντικείμενο εμπορίας ούτε εκμίσθωσης από μόνος του από την εταιρεία σας στον παραγγέλοντα τη δεξίωση και κατά συνέπεια δεν εισπράττετε γι' αυτόν ιδιαίτερο τίμημα.

### **1.5.5 Μη έκδοση δελτίου αποστολής για την διακίνηση πλυστικών μηχανημάτων από επιχειρήσεις καθαρισμού κτιρίων.**

Τίθεται το ερώτημα αν εταιρεία έχει υποχρέωση έκδοσης δελτίων αποστολής για τα πλυστικά μηχανήματα που χρησιμοποιεί για τον καθαρισμό κτιρίων.

#### **Απάντηση:**

Με την παρ. 11.9.5, περ. ε', της 1118148/936/3/0015/ 24.11.1992 βασικής ερμηνευτικής εγκυκλίου του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) διευκρινίστηκε ότι μπορεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής κατά τη διακίνηση με Ι.Χ. αυτοκίνητα από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους.

Κατ' ανάλογη εφαρμογή της ανωτέρω θέσης έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (έγγραφα 1099297/712/12,9,1996, 1033935/213/30.4.1997, 1054826/371/15.6.1999, 114473/1381/30.1.2004 και 1088004/745/17.12.2004) να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για τη διακίνηση μηχανολογικού εξοπλισμού, μηχανημάτων, συστημάτων ήχου, σκηνικών, κ.λ.π. εφόσον αυτά είναι αποδεδειγμένα αναγκαία για την εκτέλεση και

διεκπεραίωση των εργασιών τους και διακινούνται με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα.

Ενόψει των ανωτέρω δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης Δ.Α., για τις διακινήσεις των πλαστικών μηχανημάτων, που μνημονεύετε στη σχετική αίτηση σας τα οποία απαιτούνται για την πραγματοποίηση του σκοπού σας, υπό τις εξής προϋποθέσεις)τα εργαλεία και τα μηχανήματα αυτά να είναι στην κυριότητά σας ή στην αποκλειστική χρήση σας και β) οι διακινήσεις αυτών να διενεργούνται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα της επιχείρησης. Η απαλλαγή αυτή δεν καταλαμβάνει τις διακινήσεις μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, όπου απαιτείται η έκδοση Δ.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.1.του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ-ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ

### 2.1 Σκοπός έκδοσης τιμολογίου

Εφόσον εκδοθεί το δελτίο αποστολής το οποίο αναγράφει τις ποσότητες των εμπορευμάτων που πρόκειται να πωληθούν έπειτα σειρά έχει η έκδοση του τιμολογίου. Το τιμολόγιο αναγράφει τις ποσότητες ,τις τιμές και τις αξίες των πωλουμένων . Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι με την έκδοση του τιμολογείται ο πελάτης ο οποίος με τη λήψη του τιμολογίου γνωρίζει το τίμημα για τα αγαθά που απέκτησε, οφείλει να καταβάλει το τίμημα εντός κάποιων ημερών και επιπρόσθετα το καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία. Το ίδιο θα κάνει και η εταιρεία ή ο επιτηδευματίας ο οποίος εκδίδει το τιμολόγιο.

### 2.2 Περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου

1<sup>η</sup>) Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του κώδικα, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

2<sup>η</sup>) Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που επαναλαμβάνονται προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του κώδικα .Ο πωλητής μπορεί αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή – πελάτη στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή υπηρεσιών ,το είδος , η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος της υπηρεσίας η οποία εκπονήθηκε.

Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία μέρα του μήνα εκείνου που αφορά ,στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα .

3<sup>η</sup>) Επίσης ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις ,οικονομικές ενισχύσεις , αποζημιώσεις ,επιστροφές έμμεσων φόρων ,δασμών , τελών, τόκων και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ως είσπραξη θεωρείται η πίστωση



του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβα γνώση της πίστωσης αυτής.

4<sup>η</sup>) Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2.

5<sup>η</sup>) Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 και 4 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή της υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο η δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση του αγαθού .Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης αποστέλλεται εντός του επόμενου μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλομένου.

6<sup>η</sup>) Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του κώδικα αυτού όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο. Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα για την πώληση αγαθών ,στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 , για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παράγραφο 2.

### **2.3 Στοιχεία Εκκαθάρισης και Ημερομηνία Εκδοσης**

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

Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα , στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα , η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή ΦΠΑ , το ποσό ΦΠΑ , η προμήθεια που αναλογεί , ο ΦΠΑ της προμήθειας , καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα .Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση , αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι την δέκατη Πέμπτη μέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον

τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή μέρα του επόμενου μήνα..

Η εκκαθάριση και η κατάσταση ως προς τον εντολέα υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού .Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μην συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

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

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

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

## **2.4 Τι αναγράφεται στο Τιμολόγιο**

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

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

Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών , η ποσότητα , η μονάδα μέτρησης , η τιμή μονάδος και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία όπου συντρέχει περίπτωση αναλύεται κατά συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή από το ΦΠΑ .Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο ΦΠΑ που

αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων , εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

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

## **2.5 Έκδοση Πιστωτικού Τιμολογίου**

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

## **2.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου**

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη , κατά περίπτωση. Κατά εξαίρεση , όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής , το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του

τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22<sup>α</sup> του Ν. 1642/1986 , το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Το τιμολόγιο καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο της σύναψης της σύμβασης .

Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί ,εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό το μέρος αυτό για την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως , το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων , το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα , έναντι προκαθορισμένης αμοιβής ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά για τις κατά το ανώτερο εδάφιο παροχές σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003 , το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005.

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

Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων των οποίων η τιμή ορίζεται με απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων το τιμολόγιο εκδίδεται εντός μήνα από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής απόφασης και πάντως μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία δημοσιεύεται αυτή.

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

## **2.7 Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου**

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή όταν:

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

B)Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού , αερίοφωτος ,ηλεκτρικού ρεύματος ,θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών ,ταχυδρομικών ,τραπεζικών χρηματιστηριακών ,χρηματοδοτικών εργασιών , καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το δημόσιο ,ΝΠΔΔ ,ΟΤΑ δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας , εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδονται στο πελάτη.

Γ) Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών , καθώς και στις πωλήσεις μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία του άρθρου 2 του κώδικα αυτού ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου ,αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι 50 ευρώ , εφόσον εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή απόδειξη λιανικής πώλησης , κατά περίπτωση , υπό την προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο.

## **2.8 Ιδιαίτερα παραδείγματα έκδοσης τιμολογίων**

### **2.8.1 Έκδοση στοιχείων από αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία (ΡΑΔΙΟ ΤΑΞΙ) για την παροχή συνδρομητικών υπηρεσιών στα μέλη της.**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992): «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, αναφερόμενο 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».

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. για την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, εκδίδεται τιμολόγιο.

Όπως έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση (Σχ.ετ. έγγ.1016749/210/4-3-2003) οι εταιρείες, οι ενώσεις και οι συνεταιρισμοί Ραδιοταξί όταν παρέχουν βέβαιες υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη τους έναντι μηνιαίας ή ετήσιας εισφοράς δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση τήρησης βιβλίου συνδρομητών.

Ενόψει των προαναφερομένων και δεδομένου ότι, οι συνδρομές των μελών εκμεταλλευτών ΤΑΞΙ, της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας ΡΑΔΙΟ – ΤΑΧΙ, καταβάλλονται έναντι αντιπαροχής που συνίσταται στην οργάνωση του δικτύου μεταφοράς των πελατών τους δηλαδή στην ανεύρεση, στην κατανομή και στην εξυπηρέτησή τους κ.λ.π., εκδίδεται για την παροχή των υπηρεσιών αυτών προς τα μέλη της, Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις της παρ.14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

## **2.8.2 Αγορές αγαθών από ιδιώτες ύστερα από δημοπρασία μέσω διαδικτύου. Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία.**

Επιχείρησή αγοράζει αγαθά από ιδιώτες ύστερα από δημοπρασία μέσω διαδικτύου, τα οποία εν συνεχεία τα μεταπωλεί και περαιτέρω. Τίθεται το ερώτημα ποιες είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης αναφορικά με την έκδοση των φορολογικών στοιχείων για την αγορά των αγαθών αυτών.

### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών από ιδιώτες, εκδίδεται τιμολόγιο αγοράς από τον αγοραστή, εφόσον αυτός είναι επιτηδευματίας ή πρόσωπο της παρ.3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.).

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. δελτίο αποστολής (θεωρημένο) εκδίδεται από τον επιτηδευματία μεταξύ άλλων και σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 Βγ' του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ. το τιμολόγιο που εκδίδεται για την αγορά αγαθών είναι θεωρημένο, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή (δελτίου αποστολής, ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής).

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. επί ποσοτικής παραλαβής εμπορευσίμων αγαθών, που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτό ή δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο για την αγορά τους τηρείται θεωρημένο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή εκδίδεται θεωρημένο διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

Ενόψει των προαναφερομένων εφόσον αγοράζει αγαθά από ιδιώτες ύστερα από δημοπρασία μέσω διαδικτύου, θα εκδίδει τιμολόγιο αγοράς. Το τιμολόγιο αυτό εφόσον έχει προηγηθεί για την ίδια συναλλαγή η έκδοση Δελτίου Αποστολής ή Δελτίου ποσοτικής παραλαβής σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, είναι αθεώρητο, ενώ σε αντίθετη περίπτωση (άμεση έκδοση) είναι θεωρημένο.

Σημειώνουμε ότι σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσης του ως άνω τιμολογίου αγοράς του δελτίου αποστολής, καθώς και του δελτίου ποσοτικής παραλαβής, τα στοιχεία αυτά σημαίνονται με τη χρήση ειδικού φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) του ν.1809/1988.

### **2.8.3 Εκτύπωση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας από εγκαταστάσεις τρίτων που συνδέονται ON LINE με το κεντρικό**

Κατά την καταγγελία των συμβάσεων κινητής τηλεφωνίας από τους πελάτες αυτοί οφείλουν να εξοφλούν υπόλοιπο που τυχόν οφείλεται από επιδότηση τηλεφωνικής συσκευής που ακόμα δεν έχει αποσβεστεί για τη χρέωση του οποίου εκδίδεται λογαριασμός βάσει των διατάξεων της παρ. 16β' του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. Τίθεται το ερώτημα αν είναι δυνατή η εξόφληση αυτή να γίνεται σε καταστήματα του δικτύου της εταιρείας, ιδιότητα και τρίτων, με την ταυτόχρονη εκτύπωση του σχετικού λογαριασμού της εταιρείας στα καταστήματα αυτά, εφόσον υπάρχει on line σύνδεση με το κεντρικό κατάστημα.

#### **Απάντηση:**

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση η εκτύπωση – έκδοση και μόνο, φορολογικών στοιχείων από εγκαταστάσεις τρίτων, έπειτα από εντολή που διαβιβάζεται ON LINE από την έδρα της επιχείρησης στην εγκατάσταση του τρίτου, δεν μπορεί να προσδώσει στο χώρο αυτό (εγκατάσταση του τρίτου) την έννοια του υποκαταστήματος και επιτρέπεται, με τις εξής προϋποθέσεις:

α) Ότι, οι συναλλακτικές δραστηριότητες (δοσοληψίες) γίνονται από το κεντρικό (έδρα) και η εντολή της εκτύπωσης δίνεται αποκλειστικά από το κεντρικό με ON LINE σύνδεση και στο εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού να γίνεται περιγραφή του τρόπου εκτύπωσης των ως άνω φορολογικών στοιχείων.

β) Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία επίσης, θα εκτυπώνονται από ιδιαίτερη σειρά και τα στελέχη τους θα μεταφέρονται εντός του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων στο κεντρικό.

γ) Θα γίνει σχετική γνωστοποίηση, για τον τρόπο έκδοσης των εν λόγω στοιχείων, στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι είναι δυνατή η έκδοση των λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας της εταιρείας σας που μνημονεύετε στη σχετική αίτησή σας με εκτύπωση αυτών σε εγκαταστάσεις τρίτων που βρίσκονται σε επιγραμμική (on line) σύνδεση με την επιχείρησή σας με τις παραπάνω προϋποθέσεις, δεδομένου ότι, οι λογαριασμοί αυτοί περιλαμβάνονται στα οριζόμενα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία, βάσει των διατάξεων των άρθρων 12 (παρ.16β') και 13 (παρ.4) αυτού.



## **2.8.4 Έκδοση φορολογικού στοιχείου για χρέωση σε τρίτο, μέρους εξόδων προώθησης αγαθών.**

Εταιρεία εισάγει εμπορεύματα από ξένο οίκο (Ισπανία) και τα προωθεί στην ελληνική αγορά και θέλει να χρεώσει στον ξένο οίκο ένα ποσό ως συμμετοχή του στα έξοδα προώθησης των εμπορευμάτων και περαιτέρω τίθεται το ερώτημα εάν για τη χρέωση των ως άνω εξόδων στον ξένο οίκο εκδίδεται τιμολόγιο ανόργανων εσόδων ή άλλο στοιχείο και σε περίπτωση που εκδίδεται τιμολόγιο ανόργανων εσόδων, εάν υποχρεούται η εταιρεία να θεωρήσει διαίτερη σειρά ή μπορεί να χρησιμοποιήσει το στέλεχος των ήδη χρησιμοποιούμενων από την εταιρεία αθεώρητων τιμολογίων πώλησης.

### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), όπως ισχύει, επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, είτε στο εσωτερικό είτε στο (προς το) εξωτερικό εκδίδεται τιμολόγιο.

Με την υπ' αρ. Σ.τ.Ε. 44/1983 απόφαση έχει κριθεί ότι η είσπραξη ποσού συμμετοχής τρίτης επιχείρησης στα έξοδα άλλης επιχείρησης αποτελεί έσοδο και όχι μειωτικό δαπάνης.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι προκειμένου να μετακυλήσει στον οίκο του εξωτερικού μέρος των εξόδων προώθησης των αγαθών του που εισάγει θα εκδώσει θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που η εταιρεία υπάγεται στις περί αθεώρητων διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1083/2003 το ως άνω τιμολόγιο εκδίδεται αθεώρητο και στην περίπτωση που εκδίδεται μηχανογραφικά θα πρέπει να σημαίνεται με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ του ν.1809/1988, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2003.

## **2.8.5 Μετακύλιση διαφημιστικής δαπάνης.**

Εταιρεία η οποία έχει ως αντικείμενο την εισαγωγή καλλυντικών, έχει συμφωνήσει με τους οίκους του εξωτερικού με τους οποίους συνεργάζεται, να της καλύπτουν εν όλο ή εν μέρει, τα έξοδα της διαφημιστικής της καμπάνιας για τα είδη των συμφερόντων τους, και τίθεται το ερώτημα σχετικά με το είδος του εκδιδόμενου στοιχείου για την μετακύλιση της δαπάνης αυτής, εκφράζοντας τον προβληματισμό ότι τυχόν έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών θα αύξανε το τζίρο της, με συνέπεια τη δημιουργία αφενός λανθασμένων στατιστικών στοιχείων, αφετέρου της υποχρέωσης τήρησης θεωρημένης αποθήκης.

### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), όπως ισχύει, επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών είτε στο εσωτερικό είτε στο (προς το) εξωτερικό εκδίδεται τιμολόγιο.

Όπως έχει γίνει δεκτό με τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, το ποσό το οποίο εισπράττει επιχείρηση από τρίτη προμηθεύτρια επιχείρηση λόγω συμμετοχής της στις δαπάνες προβολής των προϊόντων τα οποία της προμηθεύει, αποτελεί ακαθάριστο έσοδο αυτής

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι προκειμένου να μετακυλήσει στους οίκους του εξωτερικού μέρος των εξόδων διαφήμισης των αγαθών τους που εισάγει, θα εκδώσει θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που η εταιρεία υπάγεται στις περί αθεωρήτων διατάξεις της Α. Υ. Ο. Ο. ΠΟΛ 1083/2003 το ως άνω τιμολόγιο εκδίδεται αθεώρητο και στην περίπτωση που εκδίδεται μηχανογραφικά θα πρέπει να σημαίνεται με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ του ν.1809/1988, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2003.

Ακόμη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. τα παραπάνω έξοδα διαφήμισης που θα μετακυλήσει στους οίκους του εξωτερικού δεν λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.

### **2.8.6 Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφή αγαθών.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α. οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, μεταξύ άλλων, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών.

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τον εκδότη του στοιχείου που αναφέρεται στην αρχική συναλλαγή, εφόσον συντρέχουν λόγοι που επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο του αρχικού στοιχείου, όπως, μεταξύ άλλων, επί επιστροφής αγαθών. Στην περίπτωση αυτή αναγράφεται η αξία των αγαθών που επιστρέφονται, η οποία μπορεί να είναι ίση με την αξία των αγαθών, όπως αυτή είχε χρεωθεί προς τον πελάτη στο αρχικό στοιχείο (π.χ. άμεση επιστροφή αγαθών) ή όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση μπορεί να διαφοροποιείται από την τιμή αγοράς τους, να είναι δηλαδή μικρότερη, όταν αυτό εξαρτάται από πραγματικά περιστατικά και

συμφωνίες, όπως π.χ. στην περίπτωση που τα αγαθά δεν επιστρέφονται στην κατάσταση που παρελήφθησαν ή επιστρέφονται σε ακατάλληλο χρόνο κ.λπ.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι, επιστροφή αγαθού θεωρείται η αναστροφή της πώλησης αυτού η οποία πρέπει να πληροί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά, όπως της ύπαρξης πραγματικού ελαττώματος, της έλλειψης συμφωνημένης ιδιότητας (Αστ. Κωδ. άρθρο 540). Μη ύπαρξης των χαρακτηριστικών αυτών οι θεωρούμενες ως επιστροφές εμπίπτουν στην έννοια της πώλησης αγαθού μεταξύ επιτηδευματιών.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για επιστροφές αγαθών, κρίνεται ως θέμα πραγματικό και εξετάζεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, τα οποία και αξιολογούν τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα.

### **2.8.7 Εκδιδόμενο στοιχείο για παροχή υπηρεσιών από ασφαλιστικό σύμβουλο προς επιχείρηση μεσιτείας ή πρακτορείας ασφαλειών.**

Επιχείρησή που ασχολείται με τη μεσιτεία ασφαλειών δύναται να εκδίδει προς τους συνεργάτες της (ασφαλιστικούς συμβούλους κ.λ.π.) για τις προμήθειες που τους καταβάλλει θεωρημένη εκκαθάριση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ 176/1977, οπότε να παρέλκει η έκδοση φορολογικού στοιχείου από αυτούς για το έσοδο αυτό;

#### **Απάντηση:**

Με την εγκύκλιο διαταγή Α 9934/197 ΠΟΛ 176/1977 έχει δοθεί η ευχέρεια στους πράκτορες, παραγωγούς ασφαλειών και ασφαλειομεσίτες να μην εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τις προμήθειες και λοιπά δικαιώματα που λαμβάνουν από αυτές για τη σύναψη για λογαριασμό τους ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή πρόσθετων πράξεων, αλλά να εκδίδονται το βραδύτερο εντός του μηνός Φεβρουαρίου από τις ως άνω ασφαλιστικές επιχειρήσεις θεωρημένες εκκαθαρίσεις για τις προμήθειες και λοιπά δικαιώματα που παρασχέθηκαν προς τον κάθε ένα πράκτορα, παραγωγό ή ασφαλειομεσίτη κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Στην περίπτωση αυτή οι ως άνω εκκαθαρίσεις επέχουν θέση τιμολογίων και συνεπώς παρέλκει η έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από τους λήπτες των προμηθειών και λοιπών δικαιωμάτων.

Από τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω εγκύκλιο διαταγή με θέμα τα εκδιδόμενα στοιχεία από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, προκύπτει ότι, η

δυνατότητα καταβολής αμοιβών με την έκδοση εκκαθαρίσεων παρέχεται αποκλειστικά και μόνο στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τις υπηρεσίες που τους παρέχουν οι πράκτορες, παραγωγοί ασφαλειών, ασφαλειομεσίτες κ.λ.π. από τους οποίους και παρέλκει η έκδοση Τ.Π.Υ. προς αυτές. Για την καταβολή αμοιβών από τους πράκτορες, παραγωγούς ασφαλειών, ασφαλειομεσίτες κ.λ.π. σε περαιτέρω συνεργάτες τους για ασφαλιστικές υπηρεσίες που τους παρέχουν (ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.λ.π.) δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα (με την έκδοση εκκαθαρίσεων) και κατά συνέπεια τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες προς την επιχείρησή σας έναντι προμήθειας δυνάμει σύμβασης (ασφαλιστικοί σύμβουλοι) οφείλουν για την παροχή των υπηρεσιών τους να εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρησή , σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και, σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των αμοιβών δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. επειδή συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις (περιστασιακά απασχολούμενοι που τους καταβάλλονται μικροποσά μέχρι 4.000 ευρώ ετησίως και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία-θέμα πραγματικό), θα καταβάλλει τις αμοιβές τους με την έκδοση απόδειξης δαπάνης σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νομοθετήματος.

### **2.8.8 Εκδιδόμενο στοιχείο για χονδρική πώληση τύπου (εφημερίδων και περιοδικών) από υποπράκτορα εφημερίδων.**

Επιχείρησή η οποία δραστηριοποιείται στο χώρο της μέτρησης τεκμαρτής δαφημιστικής δαπάνης στα μέσα μαζικής ενημέρωσης, αγοράζει καθημερινά από υποπράκτορα εφημερίδων όλο τον ημερήσιο και περιοδικό τύπο (περιοδικά και εφημερίδες) τον οποίο στη συνέχεια επεξεργάζεται και τίθεται το ερώτημα τι στοιχείο πρέπει να εκδίδεται για αυτή τη συναλλαγή.

#### **Απάντηση:**

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του π.δ. 186/92 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία εκδίδεται τιμολόγιο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 2 της ΑΥΟ 1115278/842/0015<sup>Α</sup>, ΠΟΛ 1292/8.9.93 «για τις εφημερίδες και περιοδικά που πωλούνται σε ορισμένη τιμή και αποστέλλονται από υποπράκτορες

(εφημεριδοπώλες) προς τρίτους (εκμεταλλευτές περιπτέρων, καταστήματα ψιλικών και λοιπά σημεία λιανικής πώλησης), προκειμένου να πωληθούν για λογαριασμό των υποπρακτόρων έναντι αμοιβής, εκδίδονται οι εκκαθαρίσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 12 του π.δ. 186/92 (ΚΒΣ) από τους υποπράκτορες (εφημεριδοπώλες) και όχι από τους τρίτους (εκμεταλλευτές περιπτέρων κλπ.), μια φορά το χρόνο, το αργότερο μέχρι 31.1. του επόμενου χρόνου, που αφορούν οι πωλήσεις και οι αντίστοιχες προμήθειες. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οικείες διατάξεις του ΚΒΣ».

Έχοντας υπόψη ότι η αγορά των εφημερίδων και περιοδικών εν προκειμένω δεν γίνεται με σκοπό την μεταπώλησή τους από την επιχείρησή σας για λογαριασμό του υποπράκτορα, αλλά για ίδια χρήση (επεξεργασία), δηλαδή η επιχείρησή αυτή είναι ο τελικός αγοραστής/καταναλωτής των εντύπων αυτών, δεν έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 του παρόντος εγγράφου και κατά συνέπεια το προσήκον εκδιδόμενο στοιχείο από τον πωλητή των εφημερίδων είναι το τιμολόγιο πώλησης του άρθρου 12 του ΚΒΣ. Σημειώνεται ότι για τη συναλλαγή αυτή εκδίδεται και δελτίο αποστολής (ή συνενωμένο τιμολόγιο- δελτίο αποστολής), καθώς δεν εμπίπτει στις εξαιρούμενες περιπτώσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 54/1987, η οποία εξακολουθεί να ισχύει.

### **2.8.9 Έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά τη μεταβίβαση Φ.Δ.Χ. και δικαιώματος άδειας.**

Τίθεται το ερώτημα εάν γεννάται η υποχρέωση έκδοσης ή μη φορολογικού στοιχείου κατά τη μεταβίβαση, λόγω πώλησης, φορτηγού Δ.Χ. και του δικαιώματος άδειας, καθώς επίσης και το ύψος του προστίμου, σε περίπτωση μη έκδοσης τιμολογίου για τη μεταβίβαση του δικαιώματος άδειας, κατά τα προαναφερόμενα.

#### **Απάντηση:**

Στην περίπτωση μεταβίβασης φορτηγού Δ.Χ. αυτοκινήτου, με την άδεια ή χωρίς αυτή, εφόσον πωλητής είναι επιτηδευματίας φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, προκύπτουν οι παρακάτω υποχρεώσεις ως προς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από τις υποχρεώσεις που τυχόν απορρέουν από λοιπές μη φορολογικές διατάξεις:

α) στην περίπτωση που αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας εκδίδεται τιμολόγιο – δελτίο αποστολής (θεωρημένο), με το οποίο θα καλύπτεται τόσο η μεταβίβαση του αυτοκινήτου όσο και η μεταβίβαση της άδειας ή μόνο του αυτοκινήτου κατά περίπτωση.

β) στην περίπτωση που αντισυμβαλλόμενος είναι ιδιώτης εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), η οποία θα καλύπτει τη μεταβίβαση μόνο του αυτοκινήτου.

γ) να μεταβιβάσει το αυτοκίνητο και την άδεια μαζί ή μεμονωμένα με τη σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης (ενώπιον συμβολαιογράφου) σε κάθε περίπτωση.

Τέλος διευκρινίζεται ότι η μεταβίβαση του δικαιώματος άδειας (ΔΧ αυτ/του) μεμονωμένα θεωρείται ως πράξη παροχής υπηρεσιών, αφού ως παροχή υπηρεσίας χαρακτηρίζεται γενικά και η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού ή δικαιώματος, άρα μπορεί να εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) ή να συνταχθεί συμβόλαιο ενώπιον συμβολαιογράφου.

Περαιτέρω, όσον αφορά την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου κατά τη μεταβίβαση άδειας Φ.Δ.Χ., για την οποία, όπως μας διευκρινίσατε μετά από τηλεφωνική μας επικοινωνία, δεν έχει συνταχθεί ούτε συμβόλαιο κατά τα προαναφερόμενα, γνωστοποιείται ότι:

Με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/97, προβλέπεται η επιβολή προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής ή μέρους αυτής που υποκρύφθηκε, σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή ανακριβούς έκδοσης αυτού, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α. Η διάπραξη της παράβασης να έχει σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, ανεξάρτητα από το εάν η απόκρυψη αυτής συνεπάγεται ή μη και απόκρυψη φορολογητέου εσόδου και β. η αποκρυβείσα αξία να είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ. Μη συντρεχουσών των ως άνω προϋποθέσεων επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ιδίου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση.

Κατά συνέπεια, το ύψος του επιβλητέου προστίμου, για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή για ανακριβή έκδοση αυτού, συναρτάται με την εμφάνιση ή μη της συναλλαγής είτε στα φορολογικά στοιχεία είτε απ' ευθείας στα φορολογικά βιβλία, για τους υπόχρεους σε τήρησή τους.

Επομένως, για τον υπολογισμό του ύψους του επιβλητέου προστίμου της περίπτωσης που αναφέρετε στο υπόψη έγγραφό σας (μεταβίβαση άδειας Φ.Δ.Χ. χωρίς να έχει εκδοθεί το προσήκον φορολογικό στοιχείο), θα πρέπει να διερευνηθεί εάν έχει πραγματοποιηθεί η εμφάνιση – απεικόνιση της γενόμενης συναλλαγής (μεταβίβαση άδειας), κατά το χρόνο του ελέγχου, στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το γεγονός ότι, για τη μεταβίβαση του δικαιώματος άδειας καταβλήθηκε εφάπαξ πάγιο ποσό φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 2 του ν.2579/1998.

## **2.8.10 Παραγωγή λογισμικού (προγραμμάτων) Η/Υ κατόπιν παραγγελίας– Έκδοση φορολογικού στοιχείου.**

Ατομική επιχείρηση παραγωγής και εμπορίας λογισμικού Η/Υ πρόκειται να κατασκευάσει κατόπιν παραγγελίας του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης, με το οποίο υπογράψε σχετική σύμβαση, ένα πρόγραμμα για Η/Υ. Ενόψει των ανωτέρω ζητείται το προσήκον φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδώσει προς το εν λόγω Πανεπιστήμιο.

### **Απάντηση:**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους: α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικώς ή λιανικώς, 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).

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η διάθεση προγραμμάτων Η/Υ τα οποία παράγονται ή ολοκληρώνονται κατόπιν παραγγελίας θεωρείται παροχή υπηρεσιών και εκδίδεται το αντίστοιχο τιμολόγιο. Αντίθετα η διάθεση αυτούσιων, τυποποιημένων προγραμμάτων θεωρείται πώληση αγαθού (σχετ. η παράγραφος 12.4.3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992).

Με βάση τα προαναφερόμενα η παραγωγή από εσάς προγράμματος Η/Υ κατόπιν παραγγελίας του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης θεωρείται παροχή υπηρεσίας.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λ.π.), εκδίδεται τιμολόγιο.

Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι το προσήκον φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδώσει για την ως άνω συναλλαγή είναι το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, στον χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις των παρ. 14 και 15 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

### **2.8.11 Παροχή στατιστικών στοιχείων έναντι αμοιβής – Έκδοση στοιχείου.**

Φαρμακοποιός πρόκειται να συνεργαστεί με εταιρία η οποία ασχολείται με τη συλλογή στατιστικών στοιχείων που αφορούν πωλήσεις φαρμάκων των συμβεβλημένων με αυτή φαρμακείων, με τον εξής τρόπο: Η εν λόγω εταιρία θα πουλήσει στο φαρμακοποιό επί πιστώσει ένα computer αξίας 3.000,00 ευρώ περίπου, εκδίδοντας προς τούτο σχετικό τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής. Προς εξόφληση αυτής της οφειλής του θα αποστέλνει στην εν λόγω εταιρία κάθε μήνα και για τρία χρόνια στατιστικά στοιχεία που θα αφορούν τις πωλήσεις φαρμάκων που θα πραγματοποιούνται στο φαρμακείο του (με δισκέτα ή μέσω internet), εκδίδοντας ανά εξάμηνο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αξίας 500,00 ευρώ με αιτιολογία «Για πωλήσεις στατιστικών στοιχείων μέσω internet».

Τίθεται το ερώτημα αν είναι δυνατόν αντί τιμολογίου παροχής υπηρεσιών να εκδίδει ο φαρμακοποιός τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής.

#### **Απάντηση:**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους: α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικώς ή λιανικώς, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία, β) σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες και γ) σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μικτή δραστηριότητα).

Με βάση τις πιο πάνω διατάξεις και τα διαλαμβανόμενα στο ερώτημα συνάγεται ότι η παροχή εκ μέρους σας των προαναφερόμενων στατιστικών στοιχείων στην εταιρία έναντι αμοιβής πληροί τα εννοιολογικά στοιχεία της παροχής υπηρεσιών ανεξάρτητου μέσου παροχής (με δισκέτα ή μέσω internet κ.α.) και κατά συνέπεια για τις υπηρεσίες αυτές εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.



## **2.8.12 Εκδιδόμενο στοιχείο για τις αμοιβές που λαμβάνουν οι ασφαλιστικοί σύμβουλοι από τους ασφαλιστικούς πράκτορες.**

Τίθεται το ερώτημα εάν οι επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες ασφαλιστικού πράκτορα» για τις αμοιβές που καταβάλλουν στους ασφαλιστικούς συμβούλους (τ. παραγωγούς ασφαλίσεων) θα εκδίδουν εκκαθαρίσεις.

### **Απάντηση:**

Με την εγκύκλιο διαταγή Α 9934/197 ΠΟΛ 176/1977 έχει δοθεί η ευχέρεια στους πράκτορες, παραγωγούς ασφαλειών και ασφαλειομεσίτες να μην εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τις προμήθειες και λοιπά δικαιώματα που λαμβάνουν από αυτές για τη σύναψη για λογαριασμό τους ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή πρόσθετων πράξεων, αλλά να εκδίδονται το βραδύτερο εντός του μηνός Φεβρουαρίου από τις ως άνω ασφαλιστικές επιχειρήσεις θεωρημένες εκκαθαρίσεις για τις προμήθειες και λοιπά δικαιώματα που παρασχέθηκαν προς τον κάθε ένα πράκτορα, παραγωγό ή ασφαλειομεσίτη κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Στην περίπτωση αυτή οι ως άνω εκκαθαρίσεις επέχουν θέση τιμολογίων και συνεπώς παρέλκει η έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από τους λήπτες των προμηθειών και λοιπών δικαιωμάτων.

Από τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω εγκύκλιο διαταγή με θέμα τα εκδιδόμενα στοιχεία από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, προκύπτει ότι, η δυνατότητα καταβολής αμοιβών με την έκδοση εκκαθαρίσεων παρέχεται αποκλειστικά και μόνο στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τις υπηρεσίες που τους παρέχουν οι πράκτορες, παραγωγοί ασφαλειών, ασφαλειομεσίτες κ.λ.π. από τους οποίους και παρέλκει η έκδοση Τ.Π.Υ. προς αυτές. Για την καταβολή αμοιβών από τους πράκτορες, παραγωγούς ασφαλειών, ασφαλειομεσίτες κ.λ.π. σε περαιτέρω συνεργάτες τους για ασφαλιστικές υπηρεσίες που τους παρέχουν (ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.λ.π.) δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα (με την έκδοση εκκαθαρίσεων) και κατά συνέπεια τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες προς τους ασφαλιστικούς πράκτορες έναντι προμήθειας δυνάμει σύμβασης (ασφαλιστικοί σύμβουλοι) οφείλουν για την παροχή των υπηρεσιών τους να εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τους ασφαλιστικούς πράκτορες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και, σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των αμοιβών δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. επειδή συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις (περιστασιακά απασχολούμενοι που τους καταβάλλονται μικροποσά μέχρι 4.000 ευρώ ετησίως και δεν

είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία- θέμα πραγματικό), θα καταβάλλουν τις αμοιβές τους με την έκδοση απόδειξης δαπάνης σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νομοθετήματος.

### **2.8.13 Έκδοση περιοδικού σε ηλεκτρονική μορφή και διάθεσή του μέσω τρίτου.**

Εταιρεία θα παρέχει έναντι ετήσιας συνδρομής το δικαίωμα χρήσης και πρόσβασης μέσω διαδικτύου σε ένα εβδομαδιαίο ηλεκτρονικό περιοδικό με φορολογικές ειδήσεις, άρθρα και αναλύσεις. Ειδικότερα, προκειμένου να έχει ο χρήστης πρόσβαση στη ύλη του περιοδικού, θα του αποστέλλετε ένα cd με λογισμικό, βάσει του οποίου θα μπορεί να αναγνώσει τις σελίδες του περιοδικού από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή του και κωδικούς χρήσης χρονικής διάρκειας ίσης με τη συνδρομή του. Ερωτάτε: α) εάν η εν λόγω συνδρομή θεωρείται αγαθό ή υπηρεσία, β) τι παραστατικό θα εκδοθεί για τη συνδρομή και γ) εάν μπορεί να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του ΚΒΣ για έκδοση δηλαδή μηνιαίας εκκαθάρισης για τις πωλήσεις που έχουν γίνει, επειδή ο εκδότης του ηλεκτρονικού περιοδικού είναι τρίτη εταιρία και εσείς μεταπωλητές.

#### **Απάντηση:**

Όπως έχει διευκρινιστεί με το έγγραφό μας 1062062/554/28.9.2000, η έκδοση περιοδικού σε ηλεκτρονική μορφή μέσω διαδικτύου, για το οποίο οι τρίτοι αντισυμβαλλόμενοι κατόπιν συνδρομής αποκτούν το δικαίωμα χρήσης με χορήγηση κωδικού πρόσβασης, των αποθηκευμένων αρχείων στο διαδίκτυο (μορφή ηλεκτρονικής βιβλιοθήκης), αποτελεί παροχή υπηρεσίας.

Περαιτέρω σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία εκδίδεται τιμολόγιο και σύμφωνα με την παράγραφο 14 στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής, ενώ σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. επί επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών προς τον ίδιο επιτηδευματία εντός του ίδιου μήνα, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης ενός τιμολογίου εντός του πρώτου δεκαημέρου του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία του μήνα που αφορά, τηρώντας τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη.

Εξάλλου, από τις συνδυασμένες διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 1809/1988 προκύπτει ότι επί παροχής υπηρεσιών προς μη επιτηδευματία (ιδιώτη) εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών από φορολογική ταμειακή μηχανή ή με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ στο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (ανωτέρω παράγραφος 2 του παρόντος).

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι εφόσον η αποστολή του περιοδικού μέσω διαδικτύου αποτελεί παροχή υπηρεσίας και η επιχείρησή σας μεταπωλεί το περιοδικό αυτό έναντι προαπαιτούμενης συνδρομής – αμοιβής προκειμένου να παράσχει τη σχετική υπηρεσία (όπως μας διευκρινίσατε τηλεφωνικά), πρέπει να εκδίδεται προς τους αγοραστές- παραλήπτες του περιοδικού τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εάν είναι επιτηδευματίες, ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών εάν είναι ιδιώτες, κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης σας αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών σας και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Τέλος, η εκδοτική εταιρία του ηλεκτρονικού περιοδικού (παροχή υπηρεσίας) για τις επαναλαμβανόμενες προς την εταιρία σας πωλήσεις αυτού για την παραπέρα πώληση του κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα μπορεί να εκδίδει τιμολόγιο του άρθρου 12 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.

#### **2.8.14 Πώληση λογισμικού μέσω διαδικτύου – Ανάθεση τιμολόγησης.**

Κατασκευάστηκε ένα λογισμικό, το οποίο θα πωλείται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. Η πώληση μέσω διαδικτύου προϋποθέτει την εγκατάσταση ειδικού λογισμικού σε κάποιον εξυπηρετητή (server), το οποίο προσφέρει στον χρήστη μεταξύ άλλων υπηρεσίες ηλεκτρονικού καλαθιού αγορών, ασφάλεια συναλλαγών, εξακρίβωση ορθότητας πιστωτικής κάρτας κ.λ.π. Η εταιρεία....! (www.....com) παρέχει στους κατασκευαστές λογισμικού τις παραπάνω αναφερόμενες υπηρεσίες έναντι αμοιβής, η οποία εξαρτάται από την κίνηση του ηλεκτρονικού καταστήματος. Ο κατασκευαστής του λογισμικού δημιουργεί έναν λογαριασμό (account) στους εξυπηρετητές της και αφού συμφωνήσει

ηλεκτρονικά στο συμφωνητικό (Developers License Agreement), έχει τη δυνατότητα με τα εργαλεία που του παρέχονται να «στήσει» το ηλεκτρονικό του κατάστημα. Μέσα στις υποχρεώσεις της είναι κάθε μήνα να αποστέλλει ηλεκτρονικά στον κατασκευαστή του λογισμικού αναλυτική κατάσταση με τις αγορές που διενεργήθηκαν και το ποσό της προμήθειας που κρατήθηκε ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Οι χρήστες (από όλο τον κόσμο) οι οποίοι επιθυμούν να αγοράσουν το προϊόν σας, θα οδηγούνται από την ιστοσελίδα με ένα σύνδεσμο (link) στο καλάθι αγορών στην εταιρεία. Εκεί θα εισάγουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία, ούτως ώστε μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής να έχουν αγοράσει την άδεια χρήσης του λογισμικού.

Συνοψίζοντας όλα τα παραπάνω, η εταιρεία αποτελεί το διαμεσολαβητή, ο οποίος εισπράττει χρήματα για λογαριασμό του κατασκευαστή εκδίδει τιμολόγιο για λογαριασμό του και καταθέτει το συνολικό ποσό της συναλλαγής (καθαρή αξία και Φ.Π.Α.) σε προσωπικό του λογαριασμό, αφού πρώτα παρακρατήσει την προμήθειά της.

Ενόψει των παραπάνω ρωτάτε ποια είναι η σωστή διαδικασία τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

#### **Απάντηση:**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικώς ή λιανικώς, 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).

Περαιτέρω από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (σχετ. το 1092747/739/0015/10.12.2001) έγγραφο ότι η διάθεση αγαθών σε ψηφιακή μορφή μέσω Internet θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η πώληση του λογισμικού που έχετε κατασκευάσει σε ψηφιακή μορφή μέσω Internet θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών και συνεπώς αναλόγως πρέπει να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. που αφορούν την τήρηση βιβλίων.

Από τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 και 18 του Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκδίδονται και παραδίδονται από τους άμεσα συμβαλλόμενους πωλητές ή παρόχους υπηρεσιών προς τους αγοραστές αγαθών και λήπτες υπηρεσιών, επιτηδευματίες και ιδιώτες. Κατ' εξαίρεση στην παράγραφο 7 του άρθρου 12 προβλέπεται η έκδοση στοιχείου εκκαθάρισης στην

περίπτωση διενέργειας πωλήσεων αγαθών (όχι υπηρεσιών) για λογαριασμό τρίτου.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζει ή τις υπηρεσίες που δέχεται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών.

Από τα διαλαμβανόμενα στο ερώτημα προκύπτει ότι ναι μεν η πώληση του λογισμικού, που συνιστά παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με τα παραπάνω, διενεργείται μέσω τρίτης επιχείρησης, ωστόσο πωλητής είναι η δική του επιχείρηση και συνεπώς αυτή οφείλει να εκδίδει και να παραδίδει/αποστέλλει στους αντισυμβαλλομένους της τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία, δηλαδή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς ιδιώτες, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η παροχή υπηρεσίας (πώληση λογισμικού) διενεργείται μέσω διαδικτύου ή ότι οι αντισυμβαλλόμενοί σας είναι αλλοδαποί ή ότι η είσπραξη του τιμήματος γίνεται μέσω τρίτης επιχείρησης δεδομένου ότι, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (παρ. 4 του παρόντος) δεν προβλέπεται η έκδοση φορολογικών στοιχείων από αντιπρόσωπο για τις υπηρεσίες που πραγματοποιεί ο τρίτος (εντολέας). Ειδικά τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται μηχανογραφικά μπορούν να διαβιβάζονται ηλεκτρονικά σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην ΠΟΛ 1049/2006.

Τέλος, ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, η επιχείρησή για το ποσό που καταβάλλει η ίδια ως προμήθεια στην αντισυμβαλλόμενη ενδιάμεση επιχείρηση (ή που η τελευταία παρακρατά από το τίμημα που καταβάλλεται από τους αγοραστές του λογισμικού) πρέπει να λαμβάνει και να καταχωρεί στα βιβλία της παραστατικό της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. Στην περίπτωση που αυτή δεν εκδίδει κάποιο παραστατικό σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας της για την προμήθεια αυτή η επιχείρησή σας θα εκδώσει τιμολόγιο αγοράς (λήψης υπηρεσιών)

## **2.8.15 Χαρακτηρισμός εργασιών και έκδοση στοιχείων**

Συνεταιρισμός πωλεί στους πελάτες και τα μέλη του υλικά έναντι συγκεκριμένης τιμής (μελαμίνες, MDF, νοβοπάν) και στη συνέχεια τα εν λόγω πρόσωπα του αναθέτουν τον τεμαχισμό των υλικών αυτών και την επικόλληση στα σόκορα ταινίας PVC έναντι ιδιαίτερης αμοιβής. Ενόψει τούτων και δεδομένου ότι το κόστος της κόλας και της ταινίας PVC που τοποθετούνται στα τεμαχισμένα υλικά είναι μικρότερο του 1/3 της σχετικής αμοιβής του, ζητείται να γνωστοποιηθεί το είδος του στοιχείου

ή των στοιχείων του Κ.Β.Σ. που πρέπει να εκδοθούν για τις υπόψη συναλλαγές.

#### **Απάντηση:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μικτή δραστηριότητα).

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών και 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.

Με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι ο συνεταιρισμός ασκεί μικτή δραστηριότητα. Δηλαδή αφενός πωλεί αγαθά (μελαμίνες, MDF, νοβοπάν) και αφετέρου παρέχει υπηρεσίες (τεμαχισμός των αγαθών που πωλεί και επικόλληση στα σόκορα ταινίας PVC), καθόσον στη δεύτερη περίπτωση το κόστος της κόλας και της ταινίας PVC που τοποθετούνται στα τεμαχισμένα υλικά είναι μικρότερο του 1/3 της σχετικής αμοιβής του.

Περαιτέρω, όσον αφορά το είδος των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων για τις ανωτέρω περιγραφόμενες συναλλαγές (πώληση αγαθών έναντι συγκεκριμένης τιμής και εν συνεχεία επεξεργασία αυτών έναντι ιδιαίτερης τιμής, με προσθήκη υλικών των οποίων η αξία είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής), γνωστοποιείται ότι, πρέπει να εκδίδετε δελτίο αποστολής – τιμολόγιο για την πώληση των εν λόγω αγαθών, στο οποίο, εκτός των άλλων, πρέπει να γίνει σαφής μνεία ότι τα αγαθά παραμένουν στις εγκαταστάσεις σας προς επεξεργασία (εγκ. 3/24.11.1992, παρ. 12.2.2.) και εν συνεχεία εκκαθάριση ή αντί αυτής τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για τη δικαιούμενη αμοιβή της επεξεργασίας αυτών.

#### **2.8.16 Εκδιδόμενο στοιχείο για παροχή υπηρεσιών από ασφαλιστικό σύμβουλο προς επιχείρηση «μεσιτείας» ασφαλειών.**

Εταιρία δραστηριοποιείται στο χώρο της παροχής ασφαλιστικών συμβουλών σε ιδιώτες, ενεργώντας ως ενδιάμεσος μεταξύ των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (πελατών της εταιρείας, όπως αναφέρετε) και ιδιωτών ,στη συνέχεια τίθεται το ερώτημα εάν δύναται να εκδίδει

προς τους συνεργάτες της (ασφαλιστικούς συμβούλους κ.λ.π.),για τις προμήθειες που τους καταβάλλει θεωρημένη εκκαθάριση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ 176/1977, οπότε να παρέλκει η έκδοση φορολογικού στοιχείου(Τ.Π.Υ.) από αυτούς για το έσοδο αυτό και περαιτέρω σε περίπτωση θετικής απάντησης θέτετε διάφορα θέματα για τον τρόπο έκδοσης των εκκαθαρίσεων (εάν εκδίδονται θεωρημένες ή αθεώρητες κ.λπ).

### **Απάντηση:**

Με την εγκύκλιο διαταγή Α 9934/197 ΠΟΛ 176/1977 έχει δοθεί η ευχέρεια στους πράκτορες, παραγωγούς ασφαλειών και ασφαλειομεσίτες να μην εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τις προμήθειες και λοιπά δικαιώματα που λαμβάνουν από αυτές για τη σύναψη για λογαριασμό τους ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή πρόσθετων πράξεων, αλλά να εκδίδονται το βραδύτερο εντός του μηνός Φεβρουαρίου από τις ως άνω ασφαλιστικές επιχειρήσεις θεωρημένες εκκαθαρίσεις για τις προμήθειες και λοιπά δικαιώματα που παρασχέθηκαν προς τον κάθε ένα πράκτορα, παραγωγό ή ασφαλειομεσίτη κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Στην περίπτωση αυτή οι ως άνω εκκαθαρίσεις επέχουν θέση τιμολογίων και συνεπώς παρέλκει η έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από τους λήπτες των προμηθειών και λοιπών δικαιωμάτων.

Από τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω εγκύκλιο διαταγή με θέμα τα εκδιδόμενα στοιχεία από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, προκύπτει ότι, η δυνατότητα καταβολής αμοιβών με την έκδοση εκκαθαρίσεων παρέχεται αποκλειστικά και μόνο στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τις υπηρεσίες που τους παρέχουν οι πράκτορες, παραγωγοί ασφαλειών, ασφαλειομεσίτες κ.λ.π. από τους οποίους και παρέλκει η έκδοση Τ.Π.Υ. προς αυτές. Για την καταβολή αμοιβών από τους πράκτορες, παραγωγούς ασφαλειών, ασφαλειομεσίτες κ.λ.π. σε περαιτέρω συνεργάτες τους για ασφαλιστικές υπηρεσίες που τους παρέχουν (ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.λ.π.) δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα (με την έκδοση εκκαθαρίσεων) και κατά συνέπεια τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες προς την επιχείρησή έναντι προμήθειας δυνάμει σύμβασης (ασφαλιστικοί σύμβουλοι) οφείλουν για την παροχή των υπηρεσιών τους να εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρησή σας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και, σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των αμοιβών δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. επειδή συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις (περιστασιακά απασχολούμενοι που τους καταβάλλονται μικροποσά μέχρι 4.000 ευρώ ετησίως και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία-θέμα πραγματικό), θα καταβάλλετε τις αμοιβές τους με την έκδοση

απόδειξης δαπάνης σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νομοθετήματος.

### **2.8.17 Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφή αγροτικών προϊόντων.**

Πότε και με ποίο τρόπο εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο για επιστροφή αγροτικών αγαθών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α. οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί του τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, μεταξύ άλλων, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών.

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται αποκλειστικά και μόνο από τον εκδότη του τιμολογίου δηλαδή από τον εκδότη του στοιχείου που αναφέρεται στην αρχική συναλλαγή, εφόσον συντρέχουν λόγοι που επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο του στοιχείου αυτού, όπως μεταξύ άλλων, επί επιστροφής αγαθών.

Ενόψει των προαναφερομένων, για τις επιστρεφόμενες ποσότητες αγροτικών προϊόντων, τις οποίες αγοράσατε από αγρότη παραγωγό του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ με την έκδοση από μέρους σας τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων θα εκδώσετε πιστωτικό τιμολόγιο καθόσον είστε ο εκδότης του στοιχείου της αρχικής συναλλαγής (Τιμολογίου).



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

### **3.1. Περίπτωση Διακίνησης και Τιμολόγησης**

Η Α.Ε. «Α» που έχει ως αντικείμενο την εκμετάλλευση πολυκαταστήματος ηλεκτρικών ειδών, με έδρα την Αθήνα, προέβη στις παρακάτω εμπορικές πράξεις

Την 10η Μαΐου 2005 η εταιρεία αγόρασε από τον επιτηδευματία - προμηθευτή της «Λ» στη Λάρισα, πέντε (5) ηλεκτρικές κουζίνες τύπου «Δ» αντί 300 ευρώ εκάστη. Έδωσε δε εντολή στον προμηθευτή της «Λ», να μεταφερθούν την ίδια ημέρα απευθείας στον επιτηδευματία πελάτη της «Κ» στην Καρδίτσα, στον οποίο πωλήθηκαν αντί 350 ευρώ κάθε κουζίνα.

Ποια είδη στοιχείων θα εκδοθούν, ποιος ο χρόνος έκδοσης τους (το αργότερο), για ποια αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) και με ποιο περιεχόμενο:

**Απάντηση:**

10/5/2005

Ο Λ εκδίδει στον Κ Δελτίο Αποστολής κατ' εντολή του Α με 5 ηλεκτρικές κουζίνες τύπου <Δ> (αντίγραφο του ΔΑ κοινοποιείται στον Α)

Μέχρι 10/6/2006

Ο Λ εκδίδει στον Α Τιμολόγιο 5X300 = 1.500€

Ο Α εκδίδει στον Κ Τιμολόγιο 5X350 = 1.750€

### **3.2 Ποια φορολογικά στοιχεία (είδος) θα εκδοθούν, προς ποιόν και πότε (χρόνος) στις παρακάτω περιπτώσεις**

**1η Περίπτωση:**

Η «ΑΛΦΑ» ΕΠΕ δίνει εντολή στην προμηθεύτρια επιχείρηση «ΑΓΟΡΑ» Α.Ε. να παραδώσει 1.000 τεμάχια από το είδος «Ω» στον επιτηδευματία Α. Τριτάκη.

Στις 19/4/2004 αποστέλλονται τα αγαθά με Φ.Ι.Χ. της «ΑΓΟΡΑ» Α.Ε. και στις 20/4/2004 αυτά παραλαμβάνονται.

**Απάντηση:**

Από την «ΑΓΟΡΑ» Α.Ε.:

- ✓ Στις 19/4/2004 για τη διακίνηση θα εκδοθεί δελτίο αποστολής προς τον Α. Τριτάκη που θα αναγράφεται και η ένδειξη κατ' εντολή και για λογαριασμό της ΑΛΦΑ ΕΠΕ., φωτοαντίγραφο του ως άνω δελτίου αποστολής θα σταλεί στην επιχείρηση ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. μέχρι 19/5/2004.
- ✓ Το αργότερο μέχρι 19/5/2004 θα εκδοθεί προς τον πελάτη ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. αθεώρητο τιμολόγιο πώλησης.
- ✓ Από την επιχείρηση «ΑΛΦΑ» Ε.Π.Ε. θα εκδοθεί προς την επιχείρηση Α. Τριτάκη τιμολόγιο πώλησης μέχρι 19/5/2004.

### **2η Περίπτωση:**

Λόγω διαπίστωσης διαφοράς ως προς το χρώμα των παραγγελθέντων, μετά την παραλαβή τους ο Α Τριτάκης ζητά από τον προμηθευτή του να επιστρέψει τα 300 τεμάχια. Τελικά μετά από συνεννόηση ο Α Τριτάκης αποστέλλει στις 27/4/2004 με Φορτηγό Δημόσιας χρήσης (μεταφορέας) τα 300 τεμάχια στην αποθηκευτική «ΦΥΛΑΞΗ» Ε.Π.Ε. που είναι συνεργαζόμενη του προμηθευτή της επιχείρησης.

### **Απάντηση:**

- Ο Α. Τριτάκης στις 27/4/2004 θα εκδώσει δελτίο αποστολής στον αποθηκευτή «ΦΥΛΑΞΗ» Ε.Π.Ε., κατ' εντολή του προμηθευτή ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. με αναγραφόμενο σκοπό επιστροφή λόγω μη ύπαρξης συμφωνημένης ιδιότητας (ή λόγω διαφοράς ως προς το χρώμα των παραγγελθέντων) και φύλαξη.
- Η «ΦΥΛΑΞΗ» Ε.Π.Ε., με την παραλαβή (εκφόρτωση) των αγαθών εκδίδει δικό της στοιχείο με τίτλο δελτίο εισαγωγής (ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής).
- Ο εκμεταλλευτής των Φ.ΔΧ. θα εκδώσει για τη μεταφορά φορτωτική και θα παραδώσει το τρίτο αντίτυπο σ' αυτόν που θα καταβάλλει το κόμιστρο
- Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» Ε.Π.Ε. θα εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο μέχρι 27/5/2004 προς τον Α. Τριτάκη.

### 3.3 Ενέργειες Λανθασμένες ή μη από επιχείρηση:

Αναφέρατε εάν η επιχείρηση ενήργησε σωστά ή λάθος στις παρακάτω περιπτώσεις.

α. Επιχείρηση (Α.Ε.) παρέχει υπηρεσίες αξίας 10.000 € σε επιτηδευματία και στις 11/10/2003 εκδίδει Τ.Π.Υ. «επί πιστώσει». Ο πελάτης επικαλείται εγγράφως λόγους αδυναμίας πληρωμής και η εκδώσασα το Τ.Π.Υ. επιχείρηση στη συνέχεια εκδίδει με ημερομηνία 31/12/2003 πιστωτικό τιμολόγιο.

β. Η επιχείρηση «ΑΓΡΟΤΙΚΗ» Α.Ε. αγοράζει αγροτικά προϊόντα από αγρότη του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. και εκδίδει άμεσα τιμολόγια αγοράς αξίας 1.500 €. Εκ των υστέρων διαπιστώνει ακαταλληλότητα σε μέρος των προϊόντων αξίας 500 € και τα επιστρέφει στον αγρότη. Για την αξία των επιστραφέντων η «ΑΓΡΟΤΙΚΗ» Α.Ε. εκδίδει απόδειξη δαπάνης.

γ. Η επιχείρηση «ΕΜΠΟΡΙΚΗ» Ε.Π.Ε. πουλάει αγαθά για λογαριασμό της εταιρείας «ΠΑΡΑΓΩΓΗ» Α.Ε. με προμήθεια 10% επί των πωλήσεων. Για τις πωλήσεις του μηνός Μαρτίου 2004 η «ΕΜΠΟΡΙΚΗ» Ε.Π.Ε. εκδίδει αθεώρητη χειρόγραφη εκκαθάριση στην οποία εμφανίζει και την προμήθειά της. Η λήπτρια Α.Ε. ζητάει για την προμήθεια που οφείλεται να εκδοθεί Τ.Π.Υ.

- **Απάντηση:**

- α. Λάθος. Γιατί η αδυναμία πληρωμής δεν είναι στις περιπτώσεις που δικαιολογούν την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. .'

β. Λάθος. Πρέπει να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο, δεδομένου ότι για επιστροφή μέρους των αγορασθέντων αγαθών, για την οποία συναλλαγή (αρχική) είχε εκδοθεί τιμολόγιο από την εν λόγω επιχείρηση, σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 12 του Κ-Β.Σ.

γ. Λάθος. Γιατί εφόσον εκδόθηκε εκκαθάριση δεν απαιτείται η έκδοση και ιδιαίτερου τιμολογίου για την προμήθεια (αμοιβή) η οποία πρέπει να απεικονίζεται στην εκκαθάριση, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 12 του ΚΒ.Σ.

### **3.4 Έκδοση φορολογικού στοιχείου( είδος –πότε-γιατί)**

Ποιο φορολογικό στοιχείο αξίας και πότε το αργότερο και γιατί θα εκδοθεί στις παρακάτω περιπτώσεις:

A. Ανατίθεται από το Δήμο Ν. Φιλαδέλφειας στη Δημοτική Επιχείρηση (Α.Ε.) η κατασκευή πεζοδρόμου στις 15/11/2003. Μέχρι 31/12/2003 κατασκευάζεται το μισό του έργου αξίας 30.000 €(το 50%). Το έργο ολοκληρώνεται στις 19/4/2004 και πιστοποιείται στις 30/4/2004

B. Λογιστικό γραφείο με τη μορφή Ε.Π.Ε. αναλαμβάνει από 1/1/2003 την τήρηση των λογιστικών βιβλίων επιχείρησης και με ιδιωτικό συμφωνητικό ορίζεται ως αμοιβή 500 €μηνιαίως. Η επιχείρηση πελάτης καταβάλλει στις 31/3/2003 ποσό 2.000 €, στις 30/9/2003 ποσό 1.500 € και το υπόλοιπο εκ 2.500 € για το έτος 2003, καταβάλλεται στις 30/4/2004.

#### **Απάντηση:**

A. Τιμολόγιο πώλησης μέχρι 31.12.2004 επειδή για τα δημόσια έργα το τιμολόγιο εκδίδεται για τα πιστοποιούμενα έργα εντός της χρήσης και όχι για τα εκτελεσθέντα και συνεπώς εκδίδεται μέχρι το τέλος της χρήσεως στην οποία έγινε η πιστοποίηση, σύμφωνα με την παράγραφο 15 του άρθρου 12 του ΚΒ.Σ.

B. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για 500 € το μήνα, στο τέλος κάθε μήνα, επειδή η Ε.Π.Ε. αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και το ποσό αυτό είναι απαιτητό βάσει της συμφωνίας ανά μήνα, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του άρθρου 12 του ΚΒΣ.

### **3.5 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής**

Επιτηδευματίας πραγματοποιεί ταξίδι στην Κεντρική και Δυτική Ελλάδα για πώληση αγαθών σε ποσότητες που θα καθορίζονται από τον αγοραστή κατά την παραλαβή.

Ξεκίνησε την 1/9 (ώρα 08:00) και στο ΙΧΦ αυτοκίνητό του είχε φορτώσει τα εξής είδη:

	<u>Μονάδα μετρησης</u>	<u>Ποσότης</u>
Αγαθό Α	Τεμ	20
Αγαθό Β	Τεμ	15
Αγαθό Γ	Τεμ	30
Αγαθό Δ	Τεμ	25

Κατά τη διάρκεια του ταξιδιού πώλησε τις εξής ποσότητες:

	<u>Μονάδα Μέτρησης</u>	<u>1-Σεπ</u>	<u>2-Σεπ</u>	<u>3-Σεπ</u>	<u>6-Σεπ</u>
Αγαθό Α	Τεμ	2	1	1	0
Αγαθό Β	Τεμ	2	0	3	2
Αγαθό Γ	Τεμ	0	2	2	2
Αγαθό Δ	Τεμ	1	2	2	2

Από το ταξίδι επέστρεψε το μεσημέρι της 7/9

Ζητείται χρησιμοποιώντας τα ανωτέρω στοιχεία καθώς και άλλα υποθετικά, να συνταχθεί το σχετικό Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής με ελεύθερη γραμμογράφηση.

**Απάντηση:**

Σχετικές διατάξεις του ΚΒΣ: Άρθρο 11 παρ 3

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Νικ. Κοντός
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	Εμπορος οικιακών ειδών
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Παναγίτσας 2, 11-111 Αθήνα
Α.Φ.Μ.	0123456789
Δ.ΟΥ.	χχ Αθηνών
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	1/9/200X

ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ	Πώληση
ΠΕΛΑΤΗΣ	Διάφοροι
ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ	Κεντρική και Δυτική ΕΛΛΑΔΑ

Είδος	Μονάδα Μετρ.	1-Σεπ	2-Σεπ	3-Σεπ	4-Σεπ	7 -Σεπ	7 -Σεπ
		08:00	09:00	08:30	10:00	08:00	12:00
Αγαθό Α	Τεμ	20	18	17	16	16	16
Αγαθό Β	Τεμ	15	13	13	10	8	8
Αγαθό Γ	Τεμ	30	30	28	26	24	24
Αγαθό Δ	Τεμ	25	24	22	20	18	18
Σύνολο Αριθμητικώς		90	85	80	72	66	66
Σύνολο Ολογράφως		Ενενήντα	Ογδόντα πέντε	Ογδόντα	Εβδομήντα δύο		

### 3.6 Παράδειγμα σειράς γεγονότων και έκδοσης στοιχείων

Α) Επιτηδευματίας εγκατεστημένος στην ελληνική επικράτεια αγοράζει στις 10/2/2007 ένα μηχάνημα στη Ρωσία το οποίο πουλάει στις 11/2/2007 σε Ρώσο επιτηδευματία, χωρίς βεβαίως το μηχάνημα να διακινηθεί από Ρωσία προς την Ελλάδα και αντιστρόφως.

Β) Η επιχείρηση εισαγωγών «ΕΙΣΟΔΟΣ» Α.Ε. διενεργεί τις εξής πράξεις:

Εισάγει (αγοράζει) αγαθά από Γαλλία, τα οποία μεταφέρονται μέσω της διαμεταφορικής εταιρείας «ΔΡΟΜΕΑΣ» Α.Ε. και προσωρινά εναποθέτονται στις αποθήκες της διαμεταφορικής επιχείρησης στις 21/2/2007.

- Στη συνέχεια η «ΕΙΣΟΔΟΣ» Α.Ε. δίνει σχετική εντολή και στις 24/2/2007 τα αγορασθέντα από Γαλλία αγαθά μεταφέρονται και παραδίδονται από την Α.Ε. ΔΡΟΜΕΑΣ στον πελάτη «Α.Αγοραστήδη» που είχε συμφωνήσει την αγορά τους έναντι συνολικής αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.
- Την επομένη, 25/2/2007, μέρος των αγαθών, αξίας δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, διαπιστώνεται ότι είναι ελαττωματικά και μετά από σχετική συνεννόηση με τον προμηθευτή του (ΕΙΣΟΔΟΣ Α.Ε.) τα επιστρέφει στις αποθήκες της διαμεταφορικής, η οποία και τα παραλαμβάνει αυθημερόν.
- Στις 25/2/2007 επίσης διαπιστώνει ότι ένα άλλο μέρος των αγαθών αξίας είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ είναι κατώτερης ποιότητας απ'

αυτή που παραγγέλθηκε και συμφωνεί, μέσω FAX, με τον προμηθευτή να τα κρατήσει τελικά, αλλά με μείωση του αρχικά συμφωνηθέντος τιμήματος κατά 20%.

#### **ΕΡΩΤΑΤΑΙ:**

Ποια στοιχεία θα εκδοθούν για την κάλυψη των ανωτέρω πράξεων και συμφωνιών (είδος στοιχείου, εκδότης, χρόνος έκδοσης, ειδικό περιεχόμενο και αξία)

#### **Απάντηση:**

A) Ο Έλληνας επιτηδευματίας λαμβάνει Τιμολόγιο από το Ρώσο επιτηδευματία 10/2/2007 για την αγορά και εκδίδει στις 11/2/2007 Τιμολόγιο για την πώληση.(θεωρείται ορθή και απάντηση ότι εκδίδεται Γ-ΔΑ)

**B). 24/2/2007 Δελτίο Αποστολής από την ΑΕ ΔΡΟΜΕΑΣ στον Α. Αγοραστίδη κατ' εντολή της ΑΕ ΕΙΣΟΔΟΣ.**

Μέχρι 24/3/2007 Τιμολόγιο Πώλησης 100.000 € από ΑΕ ΕΙΣΟΔΟΣ στον Α.Αγοραστίδη με βάση Δ.Α της ΑΕ ΔΡΟΜΕΑΣ

25/2/2007 ο Α.Αγοραστίδης εκδίδει προς την ΑΕ ΔΡΟΜΕΑΣ Δελτίο Αποστολής κατ' εντολή του προμηθευτή του ΑΕ ΕΙΣΟΔΟΣ για την επιστροφή των ελαττωματικών αγαθών.

Μέχρι 25/3/2007 η ΑΕ ΕΙΣΟΔΟΣ εκδίδει προς τον Α Αγοραστίδη Πιστωτικό Τιμολόγιο με βάση το Δ.Α του Α.Αγοραστίδη.

Στο χρόνο συμφωνίας(όχι πριν εκδοθεί το τιμολόγιο για την αγορά)  
Πιστωτικό Τιμολόγιο (20.000X20%=4.000€) - έκπτωση λόγω κατώτερης ποιότητας.

### **3.7 Ποιοτικός έλεγχος και αξιολόγηση σύνθετων πράξεων σχετικά με την έκδοση διάφορων στοιχείων**

A) Ο Γ. Οικονομόπουλος, ετερόρρυθμος εταίρος ομορρυθμού εταιρείας, αγοράζει στις 7/1/2005 οικοδομικά υλικά ως εξής:

1. Αξίας 17.500 €(με Φ.Π.Α.) για επισκευή των γραφείων της εταιρείας του.
2. Αξίας 10.000 €(με Φ.Π.Α.) για την ανεγειρόμενη κατοικία του.

Ο πωλητής εκδίδει:

- α. Τιμολόγιο -Δελτίο Αποστολής συνολικής αξίας 27.500 € προς την

εταιρεία; β. Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής συνολικής αξίας 17.500 € προς την εταιρεία και Δελτίο Αποστολής και Απόδειξη Λιανικής Πώλησης αξίας 10.000 € προς τον Γ. Οικονομόπουλο;  
γ. Δελτίο Αποστολής και στη συνέχεια Απόδειξη Λιανικής Πώλησης για τη συνολική αξία 27.500 ευρώ προς τον Γ. Οικονομόπουλο;

Αναγράψατε τη σωστή περίπτωση των στοιχείων που πρέπει να εκδοθούν και τον τρόπο εξόφλησής τους μετρητοίς.  
Σύντομη αιτιολογία με αναφορά των σχετικών διατάξεων.

Β) Οδοντίατρος συμφωνεί με πελάτη του οδοντοπροσθετικές εργασίες αξίας 1.000 €  
Ο πελάτης καταβάλλει προκαταβολικά στις 3/9/2005 ποσό 200 € Κατά τη διάρκεια των εργασιών, ο πελάτης καταβάλλει 250 € στις 25/10/2005 και 150 € στις 2/11/2005.  
Οι εργασίες περατώνονται στις 10/12/2005 και ο πελάτης εξοφλεί το υπόλοιπο των 400 € στις 10/1/2006.

Ο οδοντίατρος εκδίδει:

α. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών κάθε φορά που εισέπραττε, ήτοι στις 3/9/2005 για 200 € στις 25/10/2005 για 250 € στις 2/11/2005 για 150 € και στις 10/1/2006 για 400€  
β. Μία Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών στο τέλος των εργασιών για το συνολικό ποσό των 1.000 €  
γ. Δύο Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για τις καταβολές κατά τη διάρκεια των εργασιών (στις 25/10/2005 για 250 € και στις 2/11/2005 για 150 €) και μία με το πέρας των εργασιών για το υπόλοιπο ποσό των 600 € συμψηφίζοντας και την προκαταβολή;

Αναγράψατε τη σωστή περίπτωση των στοιχείων που πρέπει να εκδοθούν.

Σύντομη αιτιολογία με αναφορά των σχετικών διατάξεων.

**Απάντηση:**

Α) Η ορθή περίπτωση έκδοσης των στοιχείων είναι η περ. β - Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής συνολικής αξίας 17.500€ προς την εταιρεία και Δελτίο Αποστολής και Απόδειξη Λιανικής Πώλησης αξίας 10.000 € προς τον Γ. Οικονομόπουλο (άρθρο 11 περ. 1α και 13 παρ 1 )  
- Η εξόφληση του τιμολογίου αξίας 17,500 € πρέπει να γίνει μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή (άρθρο 18 παρ2)



Β) Η ορθή περίπτωση έκδοσης των στοιχείων είναι η περίπτωση α' δηλαδή κάθε φορά που εισπράττει οδοντίατρος -ελεύθερος επαγγελματίας ήτοι: 3/9/05 200€, 25/10/05 250€, 2/11/05 150€ και στις 10/1/06 400€

Σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✓ Ανοιχτή Διακυβέρνηση. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.opengov.gr/>
- ✓ Αργυρός Η. (2009). *ΚΒΣ*. Αθήνα: Prosvasis
- ✓ Κόμβος Λογιστικής και Φορολογικής Ενημέρωσης. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.taxheaven.gr/>
- ✓ Φορο- λογιστική Ενημέρωση. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: [www.fle.gr](http://www.fle.gr).
- ✓ Φορολογικό Ημερολόγιο. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: [www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)
- ✓ Όμιλος Επιχειρήσεων Τότση. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.logistis.gr/>
- ✓ Πομόνης, Νικόλαος Σ. (2009). *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων: Παράθεση, ανάλυση, ερμηνεία των σχετικών διατάξεων: Το Ν.Δ. 186/1992 και ο Ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν μέχρι και το Ν. 3522/2006*. Αθήνα: Σταμούλης
- ✓ Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές ΑΕ. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.solae.gr/>
- ✓ Τότσης Χ. (2010). *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ 186/1992)*. Αθήνα: Πάμισος

- ▼ *E- Boss*. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.e-boss.gr/>
  
- ▼ Econ Ενημερωτική, Εταιρεία Ηλεκτρονικών Εκδόσεων  
Ενημέρωσης και Εκπαίδευσης. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα:  
<http://www.econ-e.gr/>
  
- ▼ Pricewaterhouse Coopers. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα:  
<http://www.pwc.com/>

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Περιεχόμενα του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων

Ο ΚΒΣ αποτελείται από 10 κεφάλαια τα οποία περιέχουν συνολικά 40 άρθρα. Η διάταξή του έχει ως εξής:

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'**

##### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

###### **Άρθρο 1**

Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

###### **Άρθρο 2**

Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

###### **Άρθρο 3**

Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης.

Έννοια είδους

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'**

##### **ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

###### **Άρθρο 4**

Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

###### **Άρθρο 5**

Βιβλία πρώτης κατηγορίας

### **Άρθρο 6**

Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

### **Άρθρο 7**

Βιβλία τρίτης κατηγορίας

### **Άρθρο 8**

Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής - κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών

### **Άρθρο 9**

Έννοια υποκαταστήματος - Βιβλία υποκαταστήματος Άρθρο 10

Πρόσθετα βιβλία

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'**

### **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

### **Άρθρο 11**

Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων  
επεξεργασίας

### **Άρθρο 12**

**Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις**

### **Άρθρο 13**

Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

### **Άρθρο 13α**

Ειδικά στοιχεία

#### **Άρθρο 14**

Αποδείξεις αυτοπαράδοσης

#### **Άρθρο 15**

Αποδείξεις δαπανών

#### **Άρθρο 16**

Έγγραφα μεταφοράς

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'**

## **ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ, ΘΕΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### **Άρθρο 17**

Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

#### **Άρθρο 18**

Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

#### **Άρθρο 18α**

Εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση με την οδηγία 2001/115/EK του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### **Άρθρο 19**

Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

#### **Άρθρο 20**

Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση

## **Άρθρο 21**

Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. - Χρόνος διαφύλαξης αυτών

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'**

### **ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗ**

### **ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

## **Άρθρο 22**

Μηχανογράφηση γενικά

## **Άρθρο 23**

Υποχρεώσεις χρηστών Τεχνικές προδιαγραφές λογισμικού

## **Άρθρο 24**

Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

## **Άρθρο 25**

Ειδικές διατάξεις

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'**

### **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

### **ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

## **Άρθρο 26**

Διαχειριστική περίοδος

### **Άρθρο 27**

Απογραφή

### **Άρθρο 28**

Αποτίμηση στοιχείων απογραφής

### **Άρθρο 29**

Ισολογισμός. Αποτελέσματα χρήσης

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'**

### **ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟΡΡΗΤΟ**

### **Άρθρο 30**

Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

### **Άρθρο 31**

Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'**

### **ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

### **Άρθρο 32**

Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

### **Άρθρο 33**

Αυτοτελείς παραβάσεις



### **Άρθρο 34**

Επιβολή προστίμου

### **Άρθρο 35**

Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'**

### **ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ**

### **Άρθρο 36**

Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας

### **Άρθρο 37**

Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων

### **Άρθρο 38**

Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'**

### **ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ - ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ**

### **Άρθρο 39**

Μεταβατικές διατάξεις

### **Άρθρο 40**

Έναρξη ισχύος