

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

# ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:**

**ΝΙΦΟΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Α.Μ. 9914**

**ΖΑΡΚΑΔΟΥΛΑΣ ΧΡΗΣΤΟΣ Α.Μ. 9997**

**ΚΑΒΑΛΛΙΕΡΑΤΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Α.Μ. 9735**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:**

**ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2013**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

---

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Στο νέο Ν.4093/2012 περιλαμβάνεται ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ο οποίος αντικαθιστά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, Π.Δ.186/1992).

Με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών απλοποιούνται οι κανόνες απεικόνισης των συναλλαγών στα βιβλία ώστε από τη μια πλευρά να μη λειτουργούν επιβαρυντικά για τις επιχειρήσεις και από την άλλη να προκύπτουν τα στοιχεία των καταχωρήσεων ώστε να είναι ευχερής η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, κάτι το οποίο ίσως μεσοπρόθεσμα οδηγήσει και στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

Οι αλλαγές που προκύπτουν πολυάριθμες.

Βάσει του νόμου αυτού καταργούνται οι διατάξεις του ΚΒΣ περί απόρριψης των βιβλίων. Αντίστοιχες κυρώσεις σε περίπτωση ουσιαστικών φορολογικών παραβάσεων είναι πιθανόν να εισαχθούν με επόμενους νόμους.

Καταργείται η υποχρεωτική τήρηση του βιβλίου αποθήκης, του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και καθιερώνεται η υποχρεωτική τήρηση του λογαριασμού 94 της αναλυτικής λογιστικής αν οι πωλήσεις προϊόντων ή εμπορευμάτων ξεπέρασαν τα 5 εκ Ευρώ την προηγούμενη χρήση. Καταργείται επίσης η θεώρηση των βιβλίων με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία συγκεκριμένων κατηγοριών υπόχρεων που θα τηρούνται θεωρημένα ή με σήμανση μέσω ΕΑΦΔΣΣ μέχρι 1/1/2014.

Αυτές είναι κάποιες μόνο από τις αλλαγές που επέρχονται με την καθιέρωση του ΚΦΑΣ.

Στην συνέχεια λοιπόν της παρούσης εργασίας θα αναλυθούν όλα τα άρθρα του ΚΦΑΣ και θα εστιάσουμε στις βασικότερες διαφορές μεταξύ του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

---

---

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς, τον κο Σύρρο Νεκτάριο, για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συλλογής στοιχείων και πληροφοριών, επεξεργασίας και συγγραφής τους, καθώς επίσης και για τα σχόλιά του και την σωστή καθοδήγησή του κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τόσο την αγάπη μας όσο και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Στην αρχή της εργασίας αυτής γίνεται μια εισαγωγή στην έννοια του ΚΦΑΣ καθώς και στις αλλαγές που θα επιφέρει στις φορολογικές συναλλαγές κάτι το οποίο θα αναλυθεί διεξοδικά σε επόμενο κεφάλαιο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο δίνουμε στοιχεία με τον ΚΒΣ, ο οποίος καταργήθηκε και την θέση του πήρε ο ΚΦΑΣ. Κάνουμε μια σύντομη ιστορική αναδρομή στον ΚΒΣ και αναλύουμε το αντικείμενο του καθώς και το ποιοι ήταν οι υπόχρεοι στην τήρηση των άρθρων του.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται η αποκωδικοποίηση του ΚΦΑΣ και δίνεται το χρονοδιάγραμμα συναλλαγής του.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύουμε καθένα ένα από τα δεκατέσσερα άρθρα που αποτελούν τον ΚΦΑΣ, ενώ στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας αυτής κατατίθενται οι βασικότερες αλλαγές που επιφέρει ο ΚΦΑΣ

**Κ.Φ.Α.Σ.**

<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b>	<b>ΣΕΛ</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>1</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>5</b>
<b>2.1 ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b>	<b>5</b>
<b>2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ ΚΒΣ</b>	<b>6</b>
<b>2.3 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>6</b>
<b>2.4 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>6</b>
<b>2.5 ΣΧΕΣΗ «Κ.Φ.Α.Σ » ΚΑΙ «Κ.Β.Σ»</b>	<b>9</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>11</b>
<b>3.1 ΑΠΟΚΩΔΙΚΟΠΟΙΩΝΤΑΣ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ</b>	<b>11</b>
<b>3.1.1 Υπόχρεοι</b>	<b>11</b>
<b>3.1.2 Τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων</b>	<b>12</b>
<b>3.1.3 Κατηγορίες υπόχρεων</b>	<b>13</b>
<b>3.1.4 Λογιστικό σύστημα και τηρούμενα βιβλία</b>	<b>14</b>
<b>3.1.5 Τρόπος λειτουργίας και περιεχόμενο των παραστατικών στοιχείων</b>	<b>19</b>
<b>3.1.6 Διαδικασίες διασφάλισης των συναλλαγών</b>	<b>21</b>
<b>3.1.7. Επίλογος</b>	<b>25</b>
<b>3.2 ΟΙ ΑΜΕΣΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ – ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b>	<b>25</b>
<b>3.3.ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.</b>	<b>33</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>35</b>
<b>4.1 ΑΡΘΡΟ 1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>35</b>
<b>4.2 ΑΡΘΡΟ 2 ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>35</b>

<b>4.3 ΑΡΘΡΟ 3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ</b>	<b>39</b>
<b>4.4 ΑΡΘΡΟ 4 ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ Η ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ</b>	<b>41</b>
<b>4.5 ΑΡΘΡΟ 5 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ</b>	<b>53</b>
<b>4.6 ΑΡΘΡΟ 6 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>59</b>
<b>4.7 ΑΡΘΡΟ 7 ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>69</b>
<b>4.8 ΑΡΘΡΟ 8 ΈΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΠΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>73</b>
<b>4.9 ΑΡΘΡΟ 9 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ</b>	<b>80</b>
<b>4.10 ΑΡΘΡΟ 10 ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>84</b>
<b>4.11 ΑΡΘΡΟ 11 ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ</b>	<b>89</b>
<b>4.12 ΑΡΘΡΟ 12 ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ</b>	<b>90</b>
<b>4.13 ΑΡΘΡΟ 13 ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ</b>	<b>91</b>
<b>4.14 ΑΡΘΡΟ 14 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ</b>	<b>91</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΘΑ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Ο ΚΦΑΣ</b>	<b>93</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>	<b>103</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>106</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>Ο</sup> ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

---

Με τον Μεσοπρόθεσμο νόμο που ψηφίστηκε καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) και αντικαθίσταται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), οι διατάξεις του οποίου θα ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2013.

Με τον Ν. 4093/2012 και πιο συγκεκριμένα με την υποπαράγραφο Ε.1. καθιερώνεται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) αντικαθιστώντας τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο οποίος και καταργείται.

Ουσιαστικά πρόκειται για απλοποίηση του Κ.Β.Σ. (από 39 άρθρα σε 14 του Κ.Φ.Α.Σ.) μέσω της κατάργησης ορισμένων διατάξεων του Κ.Β.Σ., της επαναδιατύπωσης των υπολοίπων και της εισαγωγής νέων

Το Υπουργείο Οικονομικών θέτει σε εφαρμογή την διάταξη για την κατάργηση του ΚΒΣ και ενεργοποιεί τον ΚΦΑΣ τον νέο κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με εγκύκλιο του που απέστειλε στις εφορίες. Η εγκύκλιος για την ενεργοποίηση του ΚΦΑΣ αναγράφει : Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της παραγράφου 1, της Υποπαραγράφου Ε.1, της Παραγράφου Ε, του άρθρου πρώτου, του ν.4093/2012 (ΦΕΚ 222 Α'/12.11.2012) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν.4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», με τις οποίες, από 1.1.2013, καταργείται ο ΚΒΣ «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (π.δ.186/1992) και αντικαθίσταται με τον ΚΦΑΣ «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», για την άμεση ενημέρωσή σας. Αναλυτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων διατάξεων θα παρασχεθούν με εξειδικευμένη εγκύκλιο.

## **Ειδικότερα οι σημαντικότερες αλλαγές που προβλέπονται στο νέο Κώδικα είναι οι εξής<sup>1</sup>:**

- Καταργούνται οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για το κύρος των βιβλίων.
- Τα λογιστικά βιβλία εντάσσονται σε δύο κατηγορίες, απλογραφικά και διπλογραφικά. Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές εταιρείες που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 και 378/1968, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών εταιρειών κ.α.

Οι λοιπές επιχειρήσεις με τζίρο άνω του 1,5 εκατ. ευρώ πρέπει να τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας του καταργούμενου ΚΒΣ), ενώ οι επιχειρήσεις με τζίρο μέχρι του ποσού αυτού μπορούν να τηρούν απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας του καταργούμενου ΚΒΣ).

- Τα διπλογραφικά βιβλία μπορούν να τηρούνται είτε χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα, χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, επί μηχανογραφικής τήρησής τους.
- Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία υποχρεούνται να τηρούν ηλεκτρονικό φάκελο στον οποίο αποθηκεύονται, ανά χρήση τα δεδομένα όλων των βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά και τα δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου.
- Καταργείται το βιβλίο αποθήκης και η κίνηση των αποθεμάτων για υπόχρεους με ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών που υπερβαίνουν τα ΕΥΡΩ 5 000 000 ανά λογαριασμό 70 (εμπορεύματα) ή 71 (προϊόντα) θα παρακολουθείται στο λογαριασμό 94 της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ

---

<sup>1</sup> [www.dikaiologitika.gr](http://www.dikaiologitika.gr)



- Ορίζεται το δελτίο αποστολής ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών, αποκλειόμενης της έκδοσης συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα για την ίδια συναλλαγή.
- Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Επί συνένωσης βιβλίου με στοιχείο το βιβλίο μπορεί να τηρείται σε περισσότερα του ενός αντίτυπα.
- Καταργείται η υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής για μη εμπορεύσιμα αγαθά.
- Απλουστεύεται η έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων ενώ ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΑΣ.
- Θεώρηση από την ΔΟΥ ή έκδοση μέσω ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών απαιτείται μόνο για τα στοιχεία διακίνησης και τα στοιχεία αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών. Η υποχρέωση αυτή καταργείται από 1 Ιανουαρίου 2014.
- Καταργούνται τα πρόσθετα βιβλία του ΚΒΣ και ορίζονται οι καταστάσεις που πρέπει να υποβάλλουν τα υπόχρεα πρόσωπα, προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους.

Με τις νέες διατάξεις καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων και ισοζυγίων, δεδομένου ότι, διαπιστώθηκε ότι δεν εξυπηρετούσαν τον διασταυρωτικό φορολογικό έλεγχο:

- Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
- Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών - αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
- Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.

- Το ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνιση συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά λογιστικά βιβλία.

- Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Επίσης, ορίζεται ότι επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής.
- Καταργούνται τα δικαιώματα του Προϊσταμένου ΔΟΥ για χορήγηση εγκρίσεων απόκλισης από τις υποχρεώσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις εκτός της μη θεώρησης στοιχείων σε περίπτωση ύπαρξης ληξιπρόθεσμων οφειλών ή μη υποβολής δηλώσεων.
- Προβλέπεται η σύσταση ομάδας εργασίας με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, προκειμένου να επεξεργαστεί και να υποβάλει μέχρι 30 Ιουνίου 2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

---

---

### 2.1 ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η έννοια της «Λογιστικής Οργάνωσης» μιας επιχείρησης περιλαμβάνει θέματα που καλύπτει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ) ή τώρα ο «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Κ.Φ.Α.Σ.)» όπως ποια παραστατικά και με ποιο περιεχόμενο εκδίδονται, ποιο σχέδιο λογαριασμών τηρείται, ποιοι κανόνες αποτίμησης ακολουθούνται, ποια στοιχεία των επιχειρήσεων αρχειοθετούνται και πόσο χρόνο διατηρούνται κ.λπ..

Για ένα σύστημα λογιστικής οργάνωσης το οποίο θα διασφαλίζει τα συμφέροντα του κράτους και θα διατηρεί το κόστος της επιχείρησης σε λογικά επίπεδα, τα παρακάτω στοιχεία είναι αρκετά<sup>2</sup>:

**α)** Η χρήση εκ μέρους των επιχειρήσεων επαρκών λογιστικών/μηχανογραφικών συστημάτων. Τέτοια μπορεί να είναι το Ε.Γ.Λ.Σ ή οποιοδήποτε άλλο οργανωτικό/λογιστικό σχέδιο, αναλόγως της ιδιομορφίας της επιχείρησης (π.χ. αποτελεί θυγατρική πολυεθνικής επιχείρησης που χρησιμοποιεί δικά της οργανωτικά/λογιστικά συστήματα ή εφαρμόζει άλλα, εκτός των Ελληνικών, λογιστικά πρότυπα),

**β)** Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας,

**γ)** Η επαρκής τήρηση (ποιοτική και χρονική) των λογιστικών αρχείων,

**δ)** Η υποχρέωση απόδειξης της συναλλαγής,

---

<sup>2</sup> [www.e-boss.gr](http://www.e-boss.gr)

ε) Η ύπαρξη ενός «οργάνου συνεννόησης» μεταξύ των υπόχρεων της τήρησης και των φορολογικών αρχών, το οποίο θα επιλύει άμεσα θέματα εφαρμογής που προκύπτουν από την ύπαρξη αντικειμενικών δυσκολιών. Σημειώνεται ότι στον Κ.Φ.Α.Σ , δεν προβλέπεται η σύσταση Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων ή άλλης αντίστοιχης επιτροπής.

## **2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ ΚΒΣ**

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4093/2013, «Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7ης Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992». Όμως και νωρίτερα με το Νομοθετικό διάταγμα της 7/12/1947 «Περί τήρησης βιβλίων υπό επιτηδευματιών», όπως τροποποιήθηκαν με το υπ' αριθμ. 578 Ν. Διατ. Της 5/4/48, είχαν εισαχθεί κανόνες λογιστικής οργάνωσης.<sup>3</sup>

## **2.3 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

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

## **2.4 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

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.

---

<sup>3</sup> [www.e-boss.gr](http://www.e-boss.gr)

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

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή αναγείρει ακίνητο στην Ελλάδα.

Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

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

**α)** την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο,

**β)** την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,

**γ)** την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,

**δ)** τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και

**ε)** την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

Η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και τη φράση «και Σία». Εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Για όσες κοινοπραξίες προβλέπονται από άλλες διατάξεις, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου αυτής.

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.

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.

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι εννέα χιλιάδες (9.000) Ευρώ από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις τέσσερις χιλιάδες (4.000) Ευρώ, ή μέχρι τις τέσσερις χιλιάδες (4.000) Ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους:

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

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

**β)** Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, τα φυσικά πρόσωπα που δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125), με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία .

Οι διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και κατά την καταβολή αμοιβών σε δικαιούχους, οι οποίοι:

- συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου, το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται, γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση,
- είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, εφόσον το ποσό αυτών των αμοιβών τους δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που αναφέρεται σε αυτές και το έργο που παρέχουν αφορά αποκλειστικά το χρηματοδοτούμενο από την Ε.Ε. ερευνητικό έργο.

Τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα αυτού τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σ' αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή<sup>4</sup>.

## **2.5 ΣΧΕΣΗ «Κ.Φ.Α.Σ » ΚΑΙ «Κ.Β.Σ»**

Ο ΚΦΑΣ και ο ΚΒΣ είναι άρρηκτα συνδεδεμένοι καθώς πρόκειται για δύο νομοθετήματα τα οποία αφορούν στον τρόπο της λογιστικής οργάνωσης. Πολλοί ήταν οι λόγοι που ώθησαν το ελληνικό κράτος να προβεί στην κατάργηση του ΚΒΣ και στην δημιουργία ενός νέου κώδικα του ΚΦΑΣ. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, όλοι οι λόγοι της αλλαγής αυτής περιγράφονται ως εξής:

«Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και

---

<sup>4</sup> [www.e-boss.gr](http://www.e-boss.gr)

υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.»

Με βάση λοιπόν τα όσα παραπάνω ειπώθηκαν μέσω της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου ο ΚΒΣ είχε πια μεταβληθεί σε κάποια μορφή καταπίεσης τόσο για τους ασυνεπείς αλλά όσο και για τους συνεπείς φορολογουμένους. Οι ουσιαστικές διατάξεις του ΚΒΣ χρειάζονταν βελτιώσεις και εκσυγχρονισμό λόγω των συνεχών αυξανόμενων παραβάσεων των διατάξεων του κάτι που τα κράτος ευελπιστεί πως θα πατάξει μέσω του ΚΦΑΣ. Επιπρόσθετα υπάρχει το σκεπτικό πως μέσω του ΚΦΑΣ θα απαλειφθούν και οι όποιες άχρηστες υποχρεώσεις είχαν δημιουργηθεί στους φορολογουμένους μέσω του ΚΒΣ.

Είναι σαφές βέβαια πως δεν θα υπάρξει η πλήρης κατάργηση των υποχρεώσεων αυτών , λόγω του ότι οι κανόνες είναι απαραίτητοι για την ορθή τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την τήρηση της έκδοσης όλων των απαιτητών στοιχείων και παραστατικών συναλλαγών. Μέσω βέβαια των κανόνων αυτών θα επιτευχθεί και η έκδοση των αποδείξεων από τις επιχειρήσεις και η λήψη τους από τους καταναλωτές.

Μέσω λοιπόν των νέων ρυθμίσεων που θα ξεκινήσουν να υπάρχουν με την εφαρμογή του ΚΦΑΣ θα αρθούν όλες οι δυσλειτουργίες που υπήρχαν λόγω της αδυναμίας του μέχρι πρότινος υπάρχοντος θεσμικού πλαισίου να ακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας βάσει της οποίας πληθώρα συναλλαγών γίνονταν ηλεκτρονικά.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> [www.e-boss.gr](http://www.e-boss.gr)



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

---

---

## 3.1 ΑΠΟΚΩΔΙΚΟΠΟΙΩΝΤΑΣ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ

### 3.1.1 Υπόχρεοι

Υπόχρεοι είναι:

► Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

► Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος, επίσης και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Δεν υπάγονται στην υποχρέωση τήρησης:

► Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο. 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 υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές.

► Τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.

► Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά<sup>6</sup>.

### 3.1.2 Τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων

#### Ισχύουν οι εξής γενικές αρχές:

α) Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

β) Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

γ) Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές.

δ) Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξης

---

<sup>6</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητάς του με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Με τον όρο «αυθεντικότητα της προέλευσης» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο που απαιτείται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν έχει αλλοιωθεί.

ε) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων.

### **3.1.3 Κατηγορίες υπόχρεων**

α) Οι κατηγορίες υπόχρεων ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων είναι οι εξής κάτωθι<sup>7</sup>:

1) Απαλλαγή από την τήρηση Λογιστικών Βιβλίων

2) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων με την απλογραφική μέθοδο (Β' Κατηγορίας)

3) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο (Γ' Κατηγορίας)

4) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο και σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

β) Τα κριτήρια κατηγοριοποίησης είναι τα εξής:

#### **- Νομική μορφή**

Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.

---

<sup>7</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

### **- Κύκλος εργασιών**

Τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Βιβλία	Όρια ακαθάριστων εσόδων
Απλογραφικά (πρώην Β' Κατηγορίας)	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Διπλογραφικά (πρώην Γ' Κατηγορίας)	άνω των 1.500.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή.

### **3.1.4 Λογιστικό σύστημα και τηρούμενα βιβλία**

#### **α) Διπλογραφικά λογιστικά βιβλία**

##### **α1 ) Αρχές τήρησης**

**I)** Ο υπόχρεος τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

**II)** Για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων

λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

### **Εξαιρούνται:**

Οι υπόχρεοι που συντάσσουν τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ. Π.)

Οι υπόχρεοι για τους οποίους, άλλες διατάξεις επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων .

**III)** Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

### **α2) Τηρούμενα βιβλία**

Τα βιβλία τα οποία θα πρέπει απαραίτητως να τηρούν οι υπόχρεοι είναι τα εξής:

#### **i) Ημερολογίων και καθολικά**

**ii) Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων** κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

**iii) Βιβλίο απογραφών** στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της περιουσίας του υπόχρεου, τα οποία είναι στην κατοχή του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.

**iv) Ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου** ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών

και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 , και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

v) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 .

### **α3) Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων**

i) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα.

ii) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

iii) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

iv) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

v) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ. Π.) τηρεί τα λογιστικά του

βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

## **β) Απλογραφικά λογιστικά βιβλία**

Για τα απλογραφικά λογιστικά βιβλία ισχύουν τα εξής:

### **β1 ) Αρχές τήρησης**

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ., στο βιβλίο εσόδων-εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

- i)** Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- ii)** Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
- iii)** Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
- iv)** Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.
- v)** Ο Φ. Π. Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
- vi)** Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
- vii)** Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.
- viii)** Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων ii', iii', iv' και vi' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..

**ix)** Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών.

**x)** Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών

**xi)** Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

## **β2) Τηρούμενα βιβλία.**

Τα τηρούμενα βιβλία είναι τα εξής;

### **1) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.**

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

### **2) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής:**

Τηρείται μόνο εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.



3) Ο υπόχρεος εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (Α' 222) .

### **B3 ) Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων**

Για τον χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων προβλέπονται τα εξής:

1) Η καταχώριση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ. Π. Α. και μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

2) Το βιβλίο απογραφής, ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος<sup>8</sup>.

#### **3.1.5 Τρόπος λειτουργίας και περιεχόμενο των παραστατικών στοιχείων**

##### **1) Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:**

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

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

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του,

---

<sup>8</sup> [www.tax-profit.gr](http://www.tax-profit.gr)

δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.

Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής στις εξής περιπτώσεις:

α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σε αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο.

β) Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών 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.

γ) Μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης:

γα) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές,

γβ) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και

γγ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

δ) Διακίνηση αγαθών που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή.

### **3.1.6 Διαδικασίες διασφάλισης των συναλλαγών**

1) Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα προαναφερόμενα δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.

2) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, θα πρέπει να υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θα πρέπει να υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύναται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους.

3) Τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο προσώπων, λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων .

4) Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του

στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας.

5) Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας. Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

6) Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

#### **Διαφύλαξη δεδομένων**

1) Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

2) Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

3) Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

4) Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο.

### **Εξουσίες των φορολογικών αρχών**

1) Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του:

α) να επιτρέπει τη μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου

απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών,

β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 3 του άρθρου 3.

## **2) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος:**

α) δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του από πάσης φύσης φόρους του Δημοσίου από την επαγγελματική του δραστηριότητα, από δάνεια με την εγγύηση του Δημοσίου, πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του νόμου αυτού, τέλη ή εισφορές που βεβαιώνονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, όταν το σύνολο των υποχρεώσεων αυτών, χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις ξεπερνά τις έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ, εκτός αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρεών του από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών. Επί ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών και αστικών εταιρειών πρέπει να ερευνάται, μόνο κατά την πρώτη θεώρηση μετά τη σύστασή τους, εάν έχουν εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις και τα μέλη των εταιρειών ή της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρείας,

β) δεν έχει υποβάλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται πιο πάνω ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί, με απόφασή του, να εγκρίνει τη θεώρηση περιορισμένου αριθμού φορολογικών στοιχείων, αφού καταβάλλει ο υπόχρεος μέρος της οφειλής του που καθορίζεται με την ίδια απόφαση. Το όριο της περίπτωσης 1α (6.000,00 ευρώ) ισχύει και σε κάθε περίπτωση μη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση μη φορολογικές διατάξεις, εξαιρουμένων των χρεών προς τα Επιμελητήρια. Ομοίως, κατ' εξαίρεση, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά χρέη μη φορολογικά και έχουν κώλυμα θεώρησης από άλλες μη

φορολογικές διατάξεις. Κάθε σχετική περίπτωση θα αναγγέλλεται εγγράφως στα αρμόδια κατά περίπτωση, για τα χρέη αυτά, πρόσωπα.

**3)** Ο Υπουργός των Οικονομικών εκδίδει τις αναγκαίες αποφάσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 1-11 και της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, καθώς και αποφάσεις για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας<sup>9</sup>.

### **3.1.7. Επίλογος**

Εν κατακλείδα θα θέλαμε να αναφέρουμε πως τα κυριότερα ζητήματα από τα οποία εξαρτάται η ορθή χρήση του ΚΦΑΣ, είναι τα εξής :

**α)** Η έκδοση επεξηγηματικών διατάξεων (δηλαδή η ύπαρξη ερμηνευτικών εγκύκλιων και ατομικών διοικητικών λύσεων ),

**β)** Η διαδικασία επίλυσης αιτημάτων των υπόχρεων, που θα υπάρξουν όσον αφορά αδυσκολίες που θα αντιμετωπίσουν κατά την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ.,

**γ)** Το πλαίσιο των διοικητικών κυρώσεων,

**δ)** Ο τρόπος διασύνδεσης του Κ.Φ.Α.Σ., με την φορολογία εισοδήματος και τις λοιπές φορολογίες,

**ε)** Η ανανέωση του Ε.Γ.Λ.Σ και η ενσωμάτωση των νέων διατάξεων ( κυρίως αποτίμησης), που έχουν προκαλέσει οι εξελίξεις σε θέματα λογιστικής λόγω του ΚΦΑΣ.

## **3.2 ΟΙ ΑΜΕΣΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ – ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.**

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε στις αλλαγές που υπάρχουν στον τρόπο της λογιστικής οργάνωσης , οι βασικότερες εκ των οποίων είναι:

---

<sup>9</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

#### **α) Αλλαγές σε υπάρχουσες λογιστικές έννοιες**

- Οι «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ΚΦΑΣ, είναι ο «επιτηδευματίας» που αναφέρεται στον Κ.Β.Σ.,
- Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία κατηγοριοποιούνται σε απλογραφικά ( βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και διπλογραφικά (βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.).

#### **β) Επιμήκυνση των προθεσμιών καταχώρησης**

- Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων (του ή των ημερολογίων) θα πρέπει να γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του σχετικού δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους.

Η προθεσμία αυτή δεν θα πρέπει να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία θα πρέπει να ενημερώνεται και το γενικό καθώς και τα αναλυτικά καθολικά. Η μόνη εξαίρεση αφορά στα καθολικά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20η) του μεθεπόμενου μήνα

- Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, θα γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι μετά τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών.

#### **γ) Κατάργηση των σημαντικών υποχρεώσεων ως προς τη θεώρηση και την εκτύπωση**

- Κατάργηση της υποχρέωσης θεώρησης των Βιβλίων που προβλεπόταν από το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ.



- Υπόκειται σε θεώρηση: Το βιβλίο κινητής αποθήκης που μπορεί να τηρείται εναλλακτικά του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής επί οχημάτων (άρθρο 5 παρ. 4 Κ.Φ.Α.Σ.), και τα έντυπα διασφάλισης πληροφοριών της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.

Στην παρ. 23 αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222) ».

- Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

- Συνεχίζεται η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας μέχρι την 31/12/2013 ( βλ. άρθρο 9 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.)

Το αντίστοιχο άρθρο 9 παρ. 1, του Κ.Φ.Α.Σ έχει ως εξής : «Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα

εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α..  
Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Η Αιτιολογική του νόμου 4093/2012 αναφέρει τα εξής:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται, για μεταβατικό διάστημα, η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η θεώρηση όλων των βιβλίων καθώς και των τιμολογίων, με συνέπεια τη μείωση του γραφειοκρατικού κόστους, τόσο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες), όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες. Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή άλλες Κεντρικές Υποδομές, που ήδη είναι σε διαδικασία υλοποίησης, καταργείται η θεώρηση των φορολογικών στοιχείων αξίας».

δ) Αλλαγή στον τρόπο παρακολούθησης της αποθήκης

Ο τρόπος τήρησης ορίζεται στο άρθρο 9 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ «... για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ για τον λογαριασμό 94, ισχύουν τα εξής:

« Λογαριασμός 94 «Αποθέματα»

#### Α. Περιεχόμενο και ορολογία

1. Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της οικονομικής μονάδας, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια τη μονάδα.

2. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησεως, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείρισή τους.

3. Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαρισμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα δε και την ποιότητα. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους. Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό είναι δυνατό να γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

#### B. Διαδικασία ενημέρωσεως των λογαριασμών αποθεμάτων

Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων, όπως και των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, των εσόδων της ομάδας 7 και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, γίνεται, είτε πρώτα στη γενική λογιστική και σε δεύτερη φάση στην αναλυτική, είτε αντίστροφα, είτε ταυτόχρονα και στους δύο τομείς της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής).

α. Περίπτωση πρώτη: Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από τη γενική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (ομάδα 2) και ενημερώνονται, κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

β. Περίπτωση δεύτερη: Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την αναλυτική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική, όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων (απογραφή, αγορές, βιομηχανοποιήσεις, πωλήσεις, διακινήσεις). Κατά τη λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής (δελτίο, ή βιβλίο απογραφής) και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (94), με πίστωση του 90. Τυχόν κονδύλια που δεν ενσωματώνονται στο κόστος αποθεμάτων, όπως π.χ. ο Φ.Κ.Ε., τα οποία περιλαμβάνονται στα παραστατικά αγορών, δεν καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική».

ε) Κατάργηση της υποχρεωτικής τήρησης κοστολογικών στοιχείων

Καταργείται η υποχρέωση της τήρησης των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου.

Το θέμα της αναγκαιότητας της Κοστολόγησης σε επίπεδο «Λογιστικής Οργάνωσης », συνδέεται με τον Κ.Φ.Α.Σ , όσον αφορά την αποτίμηση των παραγομένων προϊόντων, αλλά και στο Άρθρο 2 « Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών».

«Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

στ) Κατάργηση αναγραφής ορισμένων δεδομένων στα φορολογικά στοιχεία και μορφή του τιμολογίου

Δεν είναι απαραίτητη πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής.

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

#### ζ) Διαφοροποίηση στον τρόπο εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ο τρόπος της απόδειξης των συναλλαγών με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ύπαρξη των πραγματικών αντισυμβαλλομένων στις συναλλαγές. Με τις νέες διατάξεις αναπροσαρμόζεται το όριο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων αξίας με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για τα αγροτικά προϊόντα, ώστε να υπάρχει κοινό όριο (3.000 €) με τα λοιπά φορολογικά στοιχεία αξίας και ορίζεται ότι επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής.

η) Αλλαγή στο όριο συναλλαγής μέχρι το οποίο μπορεί να λαμβάνεται απόδειξη λιανικής πώλησης αντί τιμολογίου

Άρθρο 6 παρ. 16 περ. γ. «Εξομοιώνονται με τιμολόγια: γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.»

θ) Νέες δυνατότητες ελέγχου των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου

Με το άρθρο 10 παρ. 8 ορίζεται: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο

υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου .

ι) Αδιευκρίνιστα στοιχεία

• Πέρα από το ζήτημα της τήρησης της αποθήκης, που θίγουμε ανωτέρω (παρ. δ), αδιευκρίνιστα παραμένουν στο Κ.Φ.Α.Σ και τα εξής:

- Δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του είδους του αγαθού. Στον Κ.Β.Σ άρθρο 3 παρ. 3 ορίζονται τα εξής: *«Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά. Ειδικά, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία - περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.»*

- Δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του υποκαταστήματος. Στον Κ.Β.Σ άρθρο 9 παρ. 1 ορίζονται τα εξής: *« Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια δεν θεωρούνται υποκαταστήματα οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι, καθώς και οι λοιπές πρόσκαιρες εγκαταστάσεις που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημερολογιακές ημέρες»<sup>10</sup>.*

---

<sup>10</sup> [www.tax-profit.gr](http://www.tax-profit.gr)

### **3.3.ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.**

Οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ένουν ξεκινήσει της εφαρμογή τους από 1.1.2013.Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.

Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία .

Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

Οι διατάξεις των άρθρων 5 (Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής ) , 7 (Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών) και 8 (Άρθρο 8 Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών), παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2014.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.6.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.

Οι νέες διατάξεις έχουν κοινοποιηθεί με την απόφαση ΠΟΛ.1207/14.11.2012 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (ΦΕΚ 222 Α') περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών»».

Στην συγκεκριμένη απόφαση αναγράφεται ότι για την άμεση ενημέρωσή αναλυτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων διατάξεων θα παρασχεθούν με εξειδικευμένη εγκύκλιο<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> [www.e-boss.gr](http://www.e-boss.gr)



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

---

---

### **4.1 ΑΡΘΡΟ 1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

### **4.2 ΑΡΘΡΟ 2 ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η

επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Αιτιολογική: Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10 του Κώδικα, σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σ' αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή. Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους - μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της οδηγίας 2006/112/EK

Αιτιολογική: Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία, κατ' αρχήν, τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σε ευρώ. Επίσης ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις τα βιβλία και τα στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε ξένη γλώσσα.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σ' αυτές.

Αιτιολογική: Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζονται τα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία, που αφορούν συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου.

5. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως «ηλεκτρονικό τιμολόγιο» νοείται το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον παρόντα νόμο πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξής τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητάς του με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Με τον όρο «αυθεντικότητα της προέλευσης» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο που απαιτείται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν έχει αλλοιωθεί.

Για την υλοποίηση των προαναφερομένων η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου, θεωρείται ότι διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 150/2001 (Α' 125).

β) ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/Ε.Κ. της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη

χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988.

Στην περίπτωση που πλήθος τιμολογίων αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του ίδιου αποκτώντος αγαθά ή λήπτη υπηρεσιών, οι κοινές ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

Ειδικά, για συναλλαγές με ιδιώτες το αντίτυπο των φορολογικών στοιχείων ή παραστατικών που προορίζεται για τον πελάτη, μπορεί να μην αποστέλλεται σε χαρτί, εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τη λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων.

Αιτιολογική: Με την παράγραφο 5 ορίζεται ο τρόπος αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής, που μπορεί να είναι είτε σε χαρτί είτε σε ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Επί συνένωσης βιβλίου με στοιχείο το βιβλίο μπορεί να τηρείται σε περισσότερα του ενός αντίτυπα.

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, καθώς και οι προϋποθέσεις αυτής της συγχώνευσης ή συνένωσης.

7. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων με εξαίρεση της αναλυτικής πληροφόρησης της

παραγράφου 23 του άρθρου 4. Η παράταση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αιτιολογική : Με την παράγραφο 7 ορίζονται οι διαδικασίες έκδοσης στοιχείων και τήρησης βιβλίων σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού.

8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων.

Αιτιολογική: Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι υποχρεώσεις των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.

#### **4.3 ΑΡΘΡΟ 3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ**

1. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο. 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 υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι υποχρεώσεις ως προς την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων

του Δημοσίου, ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου κ.λπ. και η έκταση εφαρμογής των διατάξεων αυτών στα εν λόγω πρόσωπα.

2. Δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.

Αιτιολογική : Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζονται τα πρόσωπα που δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

3. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, επί των υπόχρεων στην τήρηση πληροφοριών του άρθρου 4, καθώς και επί προσώπων που επιλέγουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αιτιολογική : Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζονται οι απαλλασσόμενοι από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής.

4. Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

5. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

Αιτιολογική : Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 ορίζονται αντίστοιχα οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που προέρχονται από μετασχηματισμό και η καταχώριση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης στα βιβλία των προσώπων που αφορούν.

#### **4.4 ΑΡΘΡΟ 4 ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ Η ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.**

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (Α' 132) και 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων β' και γ' διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του.

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του.

ε) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

4. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιρειών δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (Α' 220) και 81/2005 (Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού.

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Βιβλία όρια ακαθάριστων εσόδων

Απλογραφικά

(Β' Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Διπλογραφικά

(Γ' Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την



προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Αιτιολογική :Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά και διπλογραφικά). Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

7. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Αιτιολογική : Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Τα βιβλία αυτά, είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα, χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, επί μηχανογραφικής τήρησής τους.

8. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων.

Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

9. Το πρώτο, το δεύτερο και τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Αιτιολογική : Με την παράγραφο 9 ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και ορισμένων δαπανών στα ημερολόγια και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης (μία εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων.

10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκευή μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Κατ' εξαίρεση, τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους.

γ) Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης κι η τρέχουσα αξία.

δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά

τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

ε) Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994 που τελούν υπό εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου.

Με την παράγραφο 10 ορίζεται η τήρηση από τον πιο πάνω υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, Μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων και Βιβλίου Απογραφών και καθορίζεται το περιεχόμενο των βιβλίων αυτών. Τα βιβλία αυτά ανεξάρτητα του τρόπου τήρησής τους (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

11. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

Με την παράγραφο 11 καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στον φάκελο αυτό αποθηκεύονται, ανά χρήση τα δεδομένα όλων των βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά και τα δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου. Η ρύθμιση αυτή κρίνεται απαραίτητη για τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ.

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20η) του μεθεπόμενου μήνα.

β) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

γ) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

δ) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την παράγραφο 12 καθορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων που ορίζονται με τις προηγούμενες παραγράφους και συνδέεται ο χρόνος ενημέρωσης αυτών με την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος.

13. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

14. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται:

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).

β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

Με τις παραγράφους 13 και 14 ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές του καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

15. Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξηρημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρούνται ίδια διπλογραφικά βιβλία και εξάγεται τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.

Με την παράγραφο 15 ορίζονται τα διπλογραφικά βιβλία, που τηρούνται στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, καθώς και τα βιβλία που προαιρετικά τηρούνται στο υποκατάστημα με εξηρημένη λογιστική, χωρίς να ορίζεται η τήρηση διπλότυπης κατάστασης ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων στο υποκατάστημα, αφού τα αποθέματά του καταχωρούνται διακεκριμένα στα βιβλία της έδρας και δεδομένα αυτά δίνονται άμεσα στον έλεγχο που γίνεται στο υποκατάστημα.

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Με την παράγραφο 16 ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Τα βιβλία είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση τήρησης επιπλέον μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του.

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσής, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.



19. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

Με τις παραγράφους 17, 18 και 19 ορίζεται το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων και ο χρόνος ενημέρωσής του. Με τις εν λόγω παραγράφους απλοποιείται η τήρηση του βιβλίου εσόδων – εξόδων και συνδέεται ο χρόνος ενημέρωσής του με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α΄ και Β΄ ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την παράγραφο 20 ορίζεται το περιεχόμενο και η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών που τηρείται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί απλογραφικά βιβλία και θεσπίζεται η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, των αποθεμάτων που βρίσκονται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο, ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται.

21. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ.

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επιμέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9.

Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση.

Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

Με την παράγραφο 21 ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης (μια εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων.

22. Στο υποκατάστημα, πλην των πρόσκαιρων εγκαταστάσεων, τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων για τις συναλλαγές κάθε υποκαταστήματος με δυνατότητα μη τήρησής του, εφόσον οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας, από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος.

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων - εξόδων τα δεδομένα του

καταχωρούνται διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο της έδρας μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του.

Με την παράγραφο 22 ορίζεται ότι στο υποκατάστημα τηρείται μόνο βιβλίο εσόδων – εξόδων (όχι κατάσταση απογραφής), με δυνατότητα μη τήρησής του, εφόσον οι συναλλαγές του υποκαταστήματος καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της έδρας.

23. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού ορίζεται η υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές συγκεκριμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως οι εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας, τα εκπαιδευτήρια, οι κλινικές ή θεραπευτήρια, τα κέντρα αισθητικής, τα γυμναστήρια, οι χώροι στάθμευσης, οι ιατροί και οι οδοντίατροι.

#### **4.5 ΑΡΘΡΟ 5 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ**

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

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

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

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του.

δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.

2. Δελτίο αποστολής εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

3. Δελτίο αποστολής εκδίδεται και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον, όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται.

Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι υπόχρεοι σε έκδοση δελτίου αποστολής, καθώς και οι κατηγορίες των συναλλαγών που δημιουργούν την υποχρέωση έκδοσης αυτού.

4. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη, κατά την παραλαβή τους. Στη περίπτωση που χρησιμοποιούνται οχήματα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση κάθε είδους αγαθών, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής δύναται να τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης, ξεχωριστά σε κάθε όχημα, στο οποίο καταχωρούνται εντός δεκαπέντε (15) ημερών, τα δελτία αποστολής εφοδιασμού του οχήματος με αγαθά και τα εκδιδόμενα παραστατικά για τη διάθεση αυτών, τα οποία φυλάσσονται επί του οχήματος μέχρι την ενημέρωση του βιβλίου αυτού.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον στην τελευταία περίπτωση πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων. Στο στοιχείο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, με

εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή και εφόσον δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ., 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 δελτίο αποστολής, 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.

Με την παράγραφο 4 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, ο χρόνος έκδοσης, το περιεχόμενο, η χρονική διάρκεια αυτού, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία (δελτίο αποστολής, τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, απόδειξη λιανικής) που εκδίδονται από τον πωλητή, κατά την παράδοση των αγαθών που διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης ανά όχημα, αντί της έκδοσης συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, όταν η μεταφορά γίνεται με οχήματα ιδιωτικής χρήσης. Επισημαίνεται ότι οι αποδείξεις λιανικής εκδίδονται σε περίπτωση λιανικής πώλησης αγαθών, τα οποία διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, εφόσον ο πωλητής υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6. 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.

γ) 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.

δ) 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.

ε) Η ημερομηνία έκδοσης αυτού. Σε περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό, αναγράφεται σε αυτό εκτός από την ημερομηνία και ώρα διακίνησής τους μέχρι τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους.

στ) Ο σκοπός της διακίνησης.

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

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

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

Με την παράγραφο 5 ορίζεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του δελτίου αποστολής. Δεν απαιτείται η αναγραφή της τιμής μονάδας, στα δελτία αποστολής που αφορούν τις παραδόσεις ή διακινήσεις νωπών οπωρολαχανικών, από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, με σκοπό την αγορά ή την πώληση αυτών ή την πώληση για λογαριασμό του.

6. Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται, συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Όταν για 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. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

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

Με την παράγραφο 6 ορίζεται το δελτίο αποστολής ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών, αποκλεισμένης της έκδοσης συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα για την ίδια συναλλαγή. Επίσης καθορίζονται τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να συνοδεύουν τα αγαθά, κατά τη μεταφορά τους με φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης ή άλλα μεταφορικά μέσα, καθώς και επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου αποστολής.

7. 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.

Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση άμεσης επίδειξης του δελτίου αποστολής που συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά στο φορολογικό έλεγχο, καθώς και οι παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η χρονική διάρκεια (επικαιρότητα) αυτού.

8. Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής στις εξής περιπτώσεις:

α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σ' αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο.

β) Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών 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.

γ) Μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης: γα) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, γβ) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και γγ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

δ) Διακίνηση αγαθών που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή.

Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι περιπτώσεις εκείνες, οι οποίες ευθέως εξαιρούνται από την καθολικότητα της υποχρέωσης έκδοσης δελτίων αποστολής, που απορρέουν από τις υπόψη διατάξεις, όπως είναι οι διακινήσεις των ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό τους ως αγαθών, οι διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται, καθώς και συγκεκριμένες μεταφορές που διενεργούνται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης. Επίσης εξαιρούνται της έκδοσης δελτίων αποστολής, αγαθά που διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή (φυσικό αέριο, ηλεκτρικό ρεύμα, νερό μη ιαματικό κ.λπ.).



#### 4.6 ΑΡΘΡΟ 6 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι κατηγορίες των συναλλαγών που δημιουργούν την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου στον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Επίσης παρέχεται δυνατότητα τιμολόγησης, είτε από τον ίδιο τον υπόχρεο, είτε από πελάτη αυτού (αυτοτιμολόγηση), είτε από τρίτον στον οποίο ανατίθεται η τιμολόγηση.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται η έννοια των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων (αγαθών και υπηρεσιών), τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, το περιεχόμενο και ο χρόνος έκδοσης αυτών.

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

Με την παράγραφο 3 ορίζονται κάποιες ειδικές περιπτώσεις, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α..

Με την παράγραφο 4 ορίζονται ως υπόχρεοι έκδοσης τιμολογίου το Δημόσιο, τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, σε περίπτωση που πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες.

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012:Με την παράγραφο 5 ορίζονται οι υπόχρεοι και οι προϋποθέσεις έκδοσης τιμολογίου για την αγορά αγαθών από μη υπόχρεους, ενώ ορίζεται και η υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τον αγοραστή αγαθών ή τον λήπτη υπηρεσιών σε περίπτωση λήψης ανακριβούς τιμολογίου ή μη λήψης τιμολογίου λόγω άρνησης του αντισυμβαλλόμενου – υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Σημείωση : Η παράγραφος 5 τροποποιήθηκε με το ΠΝΠ της 19/11/2012 "Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 6 αντικαθίστανται οι λέξεις «εκδίδουν τιμολόγιο» με τις λέξεις «αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού.»."

Αιτιολογική ΠΝΠ : Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για τα αγαθά που ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων αντικαθίσταται από την απόδειξη των συναλλαγών με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. 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 του άρθρου αυτού, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παραπάνω παράγραφο 2.

Με την παράγραφο 6 επαναφέρεται το καθεστώς που ίσχυε πριν την 1.6.2010 για την έκδοση τιμολογίων στην αγορά αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος των άρθρων 41 και 42 του ν. 2859/2000.

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που

εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου. Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμηθειών), που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, δύναται ο λήπτης των υπηρεσιών, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων με την προϋπόθεση, ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012:Με τις παραγράφους 7 και 8 ορίζονται οι προϋποθέσεις, ο χρόνος έκδοσης και το περιεχόμενο της εκκαθάρισης. Επισημαίνεται ότι παρέχεται δυνατότητα στον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών – λήπτη υπηρεσιών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δευτέρου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Σημείωση :Η παράγραφος 8 τροποποιήθηκε με το ΠΝΠ της 19/11/2012 "Στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 6 αντικαθίστανται οι λέξεις «αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο» με τις λέξεις «εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου»."

Αιτιολογική ΠΝΠ. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανάλογα και στην περίπτωση της αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου .

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής.

Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν 2859/2000, Α' 248).

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

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

ε) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

στ) Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως.

Σημείωση : Η παράγραφος 9 τροποποιήθηκε με το ΠΝΠ της 19/11/2012 "Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 6 διαγράφονται οι ακόλουθες λέξεις: «καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο».

Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 6 οι λέξεις «η ημερομηνία και τα στοιχεία της συναλλαγής» αντικαθίστανται με τις λέξεις «η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής».

- Αιτιολογική ΠΝΠ : Η ημερομηνία της συναλλαγής αναφέρεται στο τιμολόγιο, μόνο εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου ενώ καταργείται η υποχρέωση αναφοράς του αύξοντος αριθμού ή των αριθμών των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

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

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις παραγράφους 9, 10 και 11 ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου.

12. Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, αναφέρει τον ΑΦΜ του, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν.

Αιτιολογική :Με την παράγραφο 12 ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια.

Σημείωση : Η παράγραφος 12 τροποποιήθηκε με το ΠΝΠ της 19/11/2012 . "Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 6 οι λέξεις «εκτός από τα στοιχεία του, τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου οίκου εξωτερικού και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αυτά αναφέρονται στις παραγράφους 9, 10 και 11 του άρθρου αυτού αναφέρει τον αριθμό του

τιμολογίου ή της παραγγελίας στα οποία αναφέρεται η προμήθεια» αντικαθίστανται με τις λέξεις «αναφέρει τον ΑΦΜ του, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του».

Προσοχή: στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρου ΠΝΠ αναφέρεται ότι η παράγραφος αυτή διαγράφεται. Στο κείμενο όμως του ΠΝΠ δεν υπάρχει τέτοια διάταξη.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 : Με την παράγραφο 13 ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης και το περιεχόμενο αυτού.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το

τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων.

Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν. Ειδικά, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις παραγράφους 14 και 15 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο, το Δημόσιο και λοιπά πρόσωπα. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων



αποσαφηνίζεται ότι το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η οριστικοποίηση, από τις αρμόδιες αρχές, της πώλησης των συγγραμμάτων.

Αιτιολογική ΠΝΠ - Στην περίπτωση των λοιπών στοιχείων που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, τραπεζικών χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων, καταργείται η υποχρέωση παράδοσης αντιτύπου των στοιχείων στον πελάτη (στοιχείο β)

- Στην περίπτωση των αποδείξεων λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών καταργείται η προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο (στοιχείο γ)

16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων,

β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή

τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 ορίζονται ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, για τις οποίες λόγω των ιδιαιτεροτήτων τους εκδίδονται, κατά περίπτωση, τα παραστατικά που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, τα οποία εξομοιώνονται με τιμολόγια.

17. Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτη χώρα, με τους ακόλουθους όρους και προϋποθέσεις:  
α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983 (Α' 167), του ν. 1914/1990 (Α' 178) και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 (Επίσημη Εφημερίδα L 264/2003, σελ. 1-11) θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

β) Να υπάρχει προηγούμενη συμφωνία, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, μεταξύ τους που αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και από την οποία να προκύπτουν, μεταξύ άλλων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, η ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το άρθρο αυτό, οι όροι της τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Ειδικά, στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/ 1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003, η ανωτέρω συμφωνία απαιτείται να έχει καταρτισθεί εγγράφως, η οποία να έχει κατατεθεί πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια.

γ) Τα εκδιδόμενα τιμολόγια από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών ή τον τρίτο πρέπει να φέρουν τα πλήρη στοιχεία του πελάτη ή του τρίτου, καθώς και του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του παρόντος νόμου διακριτά και με σαφή αναφορά στην ιδιότητα εκάστου. Ο πελάτης ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασής του εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση».

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 17 ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, βάση των οποίων πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή σε τρίτη χώρα, μπορεί να εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 18 ορίζεται ότι ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

#### **4.7 ΑΡΘΡΟ 7 ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη

λιανικής για κάθε λιανική συναλλαγή, είτε πώληση αγαθών, είτε παροχή υπηρεσίας, είτε αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

2. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:

α) Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ.

β) Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 2 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης απόδειξης επιστροφής.

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.

Σε περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθού αναγράφεται χωριστά τουλάχιστον η αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, η αξία του αγαθού που επιστρέφεται και η τυχόν διαφορά και εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσεως ρυζιού αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη καθώς

και το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος.

Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4, αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχθηκε.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 3 ορίζεται το περιεχόμενο της απόδειξης λιανικής ή επιστροφής που εκδίδουν οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και οι λοιποί υπόχρεοι. Ρυθμίζεται νομοθετικά η μη αναγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, στις αποδείξεις λιανικής, που εκδίδουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν ιατρικό επάγγελμα. Στις περιπτώσεις αλλαγής λιανικός πωληθέντος αγαθού, απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη, εφόσον η αξία του αγαθού που επιστρέφεται είναι άνω των τριάντα (30) ευρώ.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

γ) Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε

ιδιώτη, κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 4 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης για τις αποδείξεις λιανικής, τόσο για την πώληση αγαθών, όσο και για την παροχή υπηρεσιών. Επίσης, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης της απόδειξης λιανικής στις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.

Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη - καταναλωτή, η διεύθυνσή του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού, δεν εφαρμόζονται στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, στις οποίες και παραπέμπουν. Για τις περιπτώσεις αυτές δεν εκδίδονται αποδείξεις, εφόσον εκδίδονται, κατά περίπτωση, τα παραστατικά που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.

6. Η έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων καθώς και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων δύνανται να ανατίθενται σε τρίτο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 παρέχεται η δυνατότητα ανάθεσης της έκδοσης εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς και μεταφοράς προσώπων σε τρίτους.

#### **4.8 ΑΡΘΡΟ 8 ΈΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 5, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

2. Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση τα έγγραφα των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 5, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα. Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας. Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο. Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην

οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

3. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

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

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

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,

ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,

στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών καθιερώνεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικών από τους μεταφορείς, τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς για τη μεταφορά αγαθών και ορίζεται ο τρόπος και χρόνος έκδοσής τους, καθώς και το περιεχόμενό τους.



Ειδικά στην περίπτωση που η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, ορίζεται υποχρέωση έκδοσης διπλότυπης κατάστασης αποστολής αγαθών, η οποία παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικής στην περίπτωση που ο μεταφορέας μεταφέρει δικά του αγαθά, εκτός και εάν πρόκειται για δημόσια μεταφορική επιχείρηση.

5. Ο μεταφορέας, αντί φορτωτικής, μπορεί να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων ή για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμφόρτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα. Στην απόδειξη αυτή, που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το ένα αντίτυπό της παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο, αναγράφονται:

α) επί μεταφοράς αποσκευών, τουλάχιστον το κόμιστρο,

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

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

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 5 παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης διπλότυπης απόδειξης, αντί φορτωτικής, για τις μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων ή για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμφόρτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα και ορίζεται το περιεχόμενό της.

6. Ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα: α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων, β) όταν κατά την

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 6 ορίζεται η έκδοση και το περιεχόμενο του διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς στις περιπτώσεις επιστροφής κομίστρων, διαπίστωσης ποσοτικών διαφορών κατά την παράδοση των αγαθών, πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική και για κάθε άλλη διαφορά.

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

Με την παράγραφο 7 παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης άλλων ισοδύναμων με τις φορτωτικές στοιχείων, για τις διεθνείς μεταφορές (οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριας), εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 8 παρέχεται, ειδικά για τις θαλάσσιες ή εναέριας μεταφορές, η δυνατότητα ανάθεσης έκδοσης των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, υπό την προϋπόθεση της έγκαιρης έγγραφης γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

9. Επί μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 9 παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης συγκεντρωτικής φορτωτικής και ορίζεται το περιεχόμενό της, στις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών σε πολλούς παραλήπτες από τον ίδιο φορτωτή, ο οποίος καταβάλλει και το συνολικό κόμιστρο, για διευκόλυνση των συναλλαγών.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 10 ορίζεται η έννοια του μεταφορέα, ως εκείνου που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται ο ίδιος και η έννοια του φορτωτή ως εκείνου που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

11. Ο μεταφορέας, επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών, μπορεί να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/Π.Ο.Λ.1144/6.8.1992 (Β' 517). Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς. Στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή της απόδειξης αναγράφονται, εκτός των άλλων, τα πλήρη στοιχεία του καταβάλλοντος τα κόμιστρα, τα μεταφερόμενα αγαθά, κατά γενική κατηγορία, το κόμιστρο ή την αμοιβή, τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς και τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 11 παρέχεται, για πρώτη φορά, η δυνατότητα εναλλακτικής επιλογής μεταξύ της έκδοσης φορτωτικής και της έκδοσης

τιμολογίου ή απόδειξης, υπό την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς, για τις μεταφορές αγαθών, με ή χωρίς την παροχή και άλλων υπηρεσιών, για τις συναλλαγές με υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και πρόσωπα των παραγράφων της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα). Επιπλέον, ειδικά για τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς, εφόσον παρέχονται και άλλες υπηρεσίες πέραν της μεταφοράς, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου, για τις πραγματοποιούμενες μεταφορές, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

12. Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το ν. 2859/2000, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 12 ρυθμίζονται οι περιπτώσεις αυτοπαράδοσης ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, βάσει του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με την υποχρέωση έκδοσης απόδειξης αυτοπαράδοσης και τη δυνατότητα υποκατάστασής της με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον αυτό φέρει την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

13.α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του παρόντος νόμου, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης. Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

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

- τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 6,

- η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,  
- οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

γ) Για τα δώρα που γίνονται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση, με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών, αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου αυτής για κάθε πρόσωπο.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 13 ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την έκδοση των αποδείξεων δαπανών και συγκεκριμένα:

α) Ορίζονται ως υπόχρεοι για την έκδοσή τους, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για την πραγματοποίηση επαγγελματικών δαπανών, για τις οποίες ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και οι εκμεταλλευτές επιβατηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, για την καταβολή αμοιβών, που δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., σε οδηγούς.

β) Ορίζεται το περιεχόμενό τους.

γ) Παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης ειδικής κατάστασης, αντί της έκδοσης αποδείξεων δαπανών, για την παράδοση δώρων αξίας έως πενήντα (50) ευρώ από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών σε διάφορα πρόσωπα για την επαγγελματική τους προβολή ή στα πλαίσια κοινωνικών τους υποχρεώσεων.

δ) Παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης κατάστασης (μισθοδοτικής), αντί της έκδοσης αποδείξεων δαπανών, για την καταβολή αμοιβών σε μισθωτούς (του δημοσίου και του

ιδιωτικού τομέα), οι οποίοι δεν είναι υπόχρεοι σε απεικόνιση συναλλαγών από άλλη αιτία και ορίζεται επίσης, απλοποιημένη διαδικασία καταβολής μισθών, ημερομισθίων και συντάξεων μέσω τραπεζών.

#### **4.9 ΑΡΘΡΟ 9 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ**

1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια ΔΟΥ εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια ΔΟΥ. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται, για μεταβατικό διάστημα, η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η θεώρηση όλων των βιβλίων καθώς και των τιμολογίων, με συνέπεια τη μείωση του γραφειοκρατικού κόστους, τόσο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες), όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες.Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή άλλες Κεντρικές Υποδομές, που ήδη είναι σε διαδικασία υλοποίησης, καταργείται η θεώρηση των φορολογικών στοιχείων αξίας.

2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι

επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ο τόπος τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων καθώς και η υποχρέωση επίδειξη αυτών άμεσα στον έλεγχο, όταν τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν ή στην προθεσμία που τίθεται από τον έλεγχο όταν αυτά τηρούνται σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση. Δεν απαιτείται στην τελευταία περίπτωση σχετική έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., αλλά μόνο η υποβολή γνωστοποίησης.

3. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ο τόπος διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων, τα οποία μπορεί να φυλάσσονται και εκτός της ελληνικής επικράτειας μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν, με υποβολή σχετικής γνωστοποίησης.

4. Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που

ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

β) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί, μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

γ) Όταν η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.

δ) Όταν η αποθήκευση γίνεται σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που προβλέπεται στην περίπτωση στ', ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας, τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.

ε) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται στη διαφύλαξη των τιμολογίων με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεση του, σε χαρτί ή με ηλεκτρονικά μέσα. Επίσης, όταν τα τιμολόγια διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα, διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

στ) Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών αποθηκεύει, με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει, οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και, όταν ο ΦΠΑ οφείλεται σε ένα άλλο κράτος μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.



ζ) Με τον όρο «διαφύλαξη τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα» νοείται η διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας (περιλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και διαφύλαξης καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ουσιαστικά ενσωματώνονται οι σχετικές με τη διαφύλαξη τιμολογίων, διατάξεις του άρθρου 18α του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσης δεδομένων βιβλίων.

6. Επιτρέπεται στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από άλλες διατάξεις, να διαφυλάττουν τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κατά περίπτωση, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζεται από αυτή. Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 δίνεται η δυνατόεκτρονική μορφή μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, περιορίζοντας έτσι σημαντικά το τητα σε όλους τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα και ληφθέντα, σε μικροφίλμ ή σε ηλχρόνο αποθήκευσης.

7. Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 δίνεται η δυνατότητα της μη εκτύπωσης των αθεώρητων βιβλίων με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα τους δίνονται άμεσα όταν ζητηθούν από τον έλεγχο και η αδυναμία αναπαραγωγής των βιβλίων και των αποθηκευμένων δεδομένων που αφορούν στοιχεία εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων και μη έκδοση των στοιχείων.

#### **4.10 ΑΡΘΡΟ 10 ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Οι αγρότες του ειδικού

καθεστώς Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύνανται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι καταστάσεις που πρέπει να υποβάλλουν τα υπόχρεα πρόσωπα, προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων και ισοζυγίων, δεδομένου ότι, διαπιστώθηκε ότι δεν εξυπηρετούσαν τον διασταυρωτικό φορολογικό έλεγχο:

α. Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.

β. Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών - αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.

γ. Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.

δ. Το ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί λογιστικά βιβλία.

2. Τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο προσώπων, λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. – ICIS).

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων.

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν. Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α.. Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η

συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 3 ορίζεται το περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 1 και απλοποιείται το περιεχόμενο αυτών με την κατάργηση της υποχρέωση αναγραφής του επαγγέλματος, της διεύθυνσης και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων.

4. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 4 ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 και ορίζεται ρητά ότι, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

5. Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού:

α) οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή πρόσωπα του άρθρου 1 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή λαμβάνουν από τα παραπάνω πρόσωπα, με την εξαίρεση των προμηθειών που λαμβάνουν από πρόσωπα του άρθρου 1 ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

β) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τους τόκους καταθέσεων που λαμβάνουν από τράπεζες, για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές, καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με την εξαίρεση των προμηθειών που

καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

γ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας,

δ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 5 ορίζονται οι εξαιρέσεις από την υποχρέωση υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 και ορίζεται, για πρώτη φορά, η μη υποχρέωση υποβολής για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3. Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 6 ορίζεται ο τρόπος της απόδειξης των

συναλλαγών με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ύπαρξη των πραγματικών αντισυμβαλλομένων στις συναλλαγές. Με τις νέες διατάξεις αναπροσαρμόζεται το όριο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων αξίας με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για τα αγροτικά προϊόντα, ώστε να υπάρχει κοινό όριο (3.000 €) με τα λοιπά φορολογικά στοιχεία αξίας και ορίζεται ότι επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής.

7. Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας. Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση αναγραφής του Α.Φ.Μ. στα εκδιδόμενα, από τα πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών τοις μετρητοίς, ποσού άνω των 12.000€ καθώς και στην εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού.

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με την παράγραφο 8 ορίζεται το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών και ορίζεται, για πρώτη φορά, ότι η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

#### **4.11 ΑΡΘΡΟ 11 ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ**

1. Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του:

α) να επιτρέπει τη μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών,

β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 4 του άρθρου 3.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος:

α) δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του από πάσης φύσης φόρους του Δημοσίου από την επαγγελματική του δραστηριότητα, από δάνεια με την εγγύηση του Δημοσίου, πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του νόμου αυτού, τέλη ή εισφορές που βεβαιώνονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, όταν το σύνολο των υποχρεώσεων αυτών, χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις ξεπερνά τις έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ, εκτός αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρεών του από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών. Επί ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών και αστικών εταιρειών πρέπει να ερευνάται, μόνο κατά την πρώτη θεώρηση μετά τη σύστασή τους, εάν έχουν εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις και τα μέλη των

εταιρειών ή της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρείας,

β) δεν έχει υποβάλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται πιο πάνω ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί, με απόφασή του, να εγκρίνει τη θεώρηση περιορισμένου αριθμού φορολογικών στοιχείων, αφού καταβάλλει ο υπόχρεος μέρος της οφειλής του που καθορίζεται με την ίδια απόφαση.

Το όριο της περίπτωσης α' ισχύει και σε κάθε περίπτωση μη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση μη φορολογικές διατάξεις, εξαιρουμένων των χρεών προς τα Επιμελητήρια. Ομοίως, κατ'εξαίρεση, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά ασφαλιστικά χρέη μη φορολογικά και έχουν κώλυμα θεώρησης από άλλες μη φορολογικές ασφαλιστικές διατάξεις. Κάθε σχετική περίπτωση θα αναγγέλλεται εγγράφως στα αρμόδια κατά περίπτωση, για τα χρέη αυτά, πρόσωπα. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Αρχής για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

#### **4.12 ΑΡΘΡΟ 12 ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Ο Υπουργός των Οικονομικών εκδίδει τις αναγκαίες αποφάσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 1-11 και της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, καθώς και αποφάσεις για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας,

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με τη ρύθμιση θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.



#### **4.13 ΑΡΘΡΟ 13 ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ**

Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με το άρθρο 13 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

#### **4.14 ΑΡΘΡΟ 14 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

1.Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.

2.Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.

3.Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 15 έως και 22 του άρθρου 4 και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 2 έως και 14 του άρθρου 4.

4.Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 8 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2014. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.06.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία. »

Αιτιολογική νόμου 4093/2012 :Με το άρθρο 14 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι μεταβατικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Επίσης, γίνεται αναφορά στην ανάγκη περαιτέρω απλοποίησης και βελτίωσης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, μέσω της επεξεργασίας των σχετικών διατάξεων από Ομάδα Εργασίας που θα συσταθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και θα ολοκληρώσει το έργο της μέχρι 30.06.2013. Οι ρητά απαριθμούμενες στη διάταξη αυτή, καθώς και σε άλλες διατάξεις του Κώδικα, διατάξεις παύουν να ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΘΑ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Ο ΚΦΑΣ

---

---

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιάσουμε αναλυτικά τις κυριότερες αλλαγές που επιφέρει ο Κ.Φ.Α.Σ. σε σχέση με τα όσα ορίζονταν από τον ΚΒΣ μέχρι την 31/12/2012<sup>13</sup>.

► Η πρώτη αλλαγή που διαπιστώσαμε μέσα από την μελέτη και την έρευνα που κάναμε αφορά στα λογιστικά βιβλία. Οι αλλαγές λοιπόν αφορούν στα εξής:

**1.** Καταργείται η υποχρέωση θεώρησης των Βιβλίων που προβλεπόταν από το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ. . Εξαιρέση της αλλαγής αυτής αποτελεί το βιβλίο κινητής αποθήκης που μπορεί να τηρείται εναλλακτικά του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής επί οχημάτων ( άρθρο 5 παρ. 4 Κ.Φ.Α.Σ. ), και τα έντυπα διασφάλισης πληροφοριών της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.

**2.** Καταργείται η υποχρέωση τήρησης βιβλίου Αποθήκης και των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου. Θεσπίζεται όμως η υποχρέωση βάσει του άρθρου 4 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. τήρησης του λογαριασμού 94 Αποθέματα, σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με ακαθάριστα έσοδα άνω των πέντε (5) εκατομμυρίων ευρώ ανά κατηγορία πωλήσεων (λογαριασμοί 70,71). Σύμφωνα λοιπόν με την νέα υποχρέωση εξακολουθεί κάθε κλάδος (εμπορικός ή μεταποίησης) να κρίνεται αυτοτελώς για την σχετική υποχρέωση, πλην όμως δημιουργούνται ορισμένες απορίες ως προς τον τρόπο τήρησης του λογαριασμού 94. Ειδικότερα:

**A)** λόγω του ότι στη σχετική διάταξη υπάρχει η υποχρέωση τήρησης από την ομάδα 9 μόνο του λογαριασμού 94 θα μπορεί ο λογαριασμός αυτός να τηρείται απλογραφικά.

**B)** Ο λογαριασμός 94 θα τηρείται κατ' είδος και ειδικότερα κατά ποσότητα και αξία. Αυτό επιβάλλεται από την περ. Α υποπερ. 3 της παρ. 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ. που ορίζει ότι: «Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην

---

<sup>13</sup> [www.tax-profit.gr](http://www.tax-profit.gr)

οποία παρακολουθείται ή τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα δε και την ποιότητα. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου και παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους.

**3.** Σε σχέση όμως με τις προγενέστερες υποχρεώσεις του Βιβλίου Αποθήκης ανακύπτουν ζητήματα όπως:

- Δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. η υποχρέωση ενημέρωσης του λογαριασμού 94 με τις αξίες των πωλήσεων, παρά μόνο με το κόστος πωληθέντων.  
- Από το εδάφιο 7 της περ. Α υποπερ.3 της παρ. 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζεται η υποχρέωση της συνεχούς απογραφής, κατ' επέκταση δηλαδή της συνεχούς κοστολόγησης των διακινούμενων από οποιαδήποτε αιτία ειδών. Στο εδάφιο αυτό αναφέρεται: «Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης. Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους.» Κάτι τέτοιο λοιπόν απαιτεί συνεχή κοστολόγηση και καθιστά επαχθέστερες τις υποχρεώσεις έναντι των ισχυόντων για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, καθόσον αυτές προέβλεπαν την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης με την αξία των αναλώσεων ή του κόστους παραγωγής των προϊόντων, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

-Όσον αφορά την υποχρέωση συνεχούς ενημέρωσης με την ποσοτική διακίνηση σε περιπτώσεις αναλώσεων πρώτων υλών ή παραχθέντων προϊόντων, αυτή καθιστά απαραίτητη την έκδοση ή την με οποιοδήποτε τρόπο τήρηση δελτίων εσωτερικής διακίνησης, παρότι τέτοια υποχρέωση δεν θα υπάρχει πλέον.

**4.** Δεν υπάρχουν στο κείμενο της παρ. 8 του άρθρου 4 περιπτώσεις εξαιρέσεων από την τήρηση του λογαριασμού 94, ενώ βάσει της παρ. 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. παρέχονται, προφανώς λόγω ύπαρξης αντικειμενικών δυσκολιών, από την τήρηση Βιβλίου αποθήκης, ή

κατονομάζονται περιπτώσεις κατ' ειδικό τρόπο τήρησης του Βιβλίου αυτού, για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων.

Προβλέπεται κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης των παρακάτω πρόσθετων βιβλίων του Κ.Β.Σ.:

- Του Βιβλίου Επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων
- Του Βιβλίου Αποθήκευσης.
- Του Βιβλίου εισερχομένων Συνεργείου αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών.
- Του Βιβλίου Εντολών Μεσίτη.
- Του βιβλίου διάθεσης λαχείων Πρακτόρων.
- Του βιβλίου έργων εκμεταλλευτών μηχανημάτων.
- Του βιβλίου κίνησης οχημάτων επιχειρήσεων ενοικιάσεων αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών.

**5.** Ως προς τις προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων προκύπτουν οι παρακάτω αλλαγές:  
- Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.), έναντι της καταληκτικής ημερομηνίας της 15ης του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του παραστατικού, που ισχύει με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

- Τα ημερολόγια, επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 περ. α Κ.Φ.Α.Σ.). Με βάση τον Κ.Β.Σ. ο καταληκτικός χρόνος ενημέρωσης των ημερολογίων εξαντλείται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα.

- Το βιβλίο απογραφών ενημερώνεται με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (άρθρο 4 παρ. 12 περ. δ Κ.Φ.Α.Σ.). Με βάση

τον Κ.Β.Σ. ο καταληκτικός χρόνος ενημέρωσης εξαντλείται στην ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

- Βάσει του Κ.Φ.Α.Σ. το Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και το ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων ενημερώνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού, χωρίς όμως πουθενά στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. να γίνεται ειδικότερη αναφορά σε ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού, η οποία έμμεσα προκύπτει από την περ. δ της παρ. 12 του άρθρου 4 ως η ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η ημερομηνία κλεισίματος των Α.Ε. των Συνεταιρισμών και των Δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων εξαντλείται μέχρι την 30/4 του επόμενου έτους (31/10 επί διαχειριστικής χρήσεως που λήγει την 30/6 του ίδιου έτους) και των υπολοίπων υπόχρεων με διπλογραφικά βιβλία μέχρι την 31/3 του επομένου έτους (30/9 επί διαχειριστικής χρήσεως που λήγει την 30/6 του ίδιου έτους).

- Δεν γίνεται ρητή αναφορά στην παρ. 23 του άρθρου 4 για τον χρόνο ενημέρωσης των πρόσθετων βιβλίων παρά μόνο ότι παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες μέχρι την έκδοση του στοιχείου εσόδου. Προφανώς λοιπόν ενημερώνονται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έκδοσης του σχετιζόμενου στοιχείου εσόδου, πλην όμως θα πρέπει να αναμένεται σχετική εγκύκλιος για την αποσαφήνιση του ζητήματος.

**6.** Με βάση την παρ. 11 του άρθρου 4 τίθεται νέα υποχρέωση για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η οποία αναφέρεται στην τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών διασφάλισης της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

**7.** Απαλλάσσονται της τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Υπό τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. υπάρχει ο περιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών μέχρι τα 5.000 ευρώ.

**8.** Για τους κανόνες αποτίμησης της απογραφής γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Π.Δ.1123/1980 (παρ. 10.2 άρθρου 4). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. υπάρχουν κάποιες διαφορές σε σχέση με το Π.Δ.1123/1980 που αφορούν την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων. Ειδικότερα ο Κ.Β.Σ. ευθυγραμμίζεται με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 ορίζει ότι αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης, ενώ βάσει του Π.Δ.1123/1980 η αποτίμηση γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης.

**9.** Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφής ή σε καταστάσεις. Άγνωστο αν θα συνεχίσει να ισχύει ή αν θα εκδοθεί εγκύκλιος ανάλογου περιεχομένου με την Π.Ο.Λ. 1174/2008 που επιτρέπει την αποθήκευση των δεδομένων της ποσοτικής απογραφής σε οπτικό δίσκο. Άποψη μου είναι ότι για ευνόητους λόγους κάτι τέτοιο δεν θα γίνει αν προηγουμένως δεν τεθεί υποχρέωση θεώρησης των δίσκων αυτών.

**10.** Να επισημανθεί ότι αν και στην παρ. 10.2 περ. α του άρθρου 4 ορίζεται ότι η απογραφή των εμπορευσίμων γίνεται κατ' είδος, δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του είδους.

**11.** Τα λοιπά στοιχεία (πλην αποθεμάτων, παγίων, μετοχών, ομολογιών και χρεογράφων) του ενεργητικού και του παθητικού μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβαθμίων λογαριασμών εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. (άρθρο 4 παρ. 10.2 περ. γ). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. η ανάλυση καθενός από τους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

**12.** Για τις συναλλαγές των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική δεν είναι σαφής η διάταξη (και προφανώς χρήζει ερμηνείας) αν μπορούν να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, ή υποχρεωτικά πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας. Συγκεκριμένα η σχετική διάταξη του άρθρου 4 παρ. 15 αναφέρει: *«Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των*

ημερολογίων». Για περισσότερη σαφήνεια η διάταξη θα έπρεπε να ήταν διατυπωμένη ως εξής: «.....αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, μπορούν να καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας.....». Κατά το πνεύμα της αιτιολογικής έκθεσης πάντως η δυνατότητα είναι εναλλακτική *«Με την παράγραφο 15 ορίζονται τα διπλογραφικά βιβλία, που τηρούνται στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, καθώς και τα βιβλία που προαιρετικά τηρούνται στο υποκατάστημα με εξηρημένη λογιστική, χωρίς να ορίζεται η τήρηση διπλότυπης κατάστασης ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων στο υποκατάστημα, αφού τα αποθέματά του καταχωρούνται διακεκριμένα στα βιβλία της έδρας και δεδομένα αυτά δίνονται άμεσα στον έλεγχο που γίνεται στο υποκατάστημα»*.

Αντίθετα στην παρ. 22 του άρθρου 4 ορίζεται ρητά η εναλλακτική δυνατότητα είτε τήρησης βιβλίου εσόδων - εξόδων υποκαταστήματος είτε ιδιαίτερης παρακολούθησης στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας.

Σημειωτέον ότι στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. δεν υπάρχει ο ορισμός του υποκαταστήματος.

#### ► Αλλαγές ως προς τα στοιχεία

1. Συνεχίζεται η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας μέχρι την 31/12/2013 (άρθρο 9 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).
2. Είναι δυνατή και πάλι η έκδοση Δελτίων Αποστολής (χωρίς να είναι συνενωμένα με Τιμολόγια) για τις παραλαβές αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 5 παρ. 1 περ. δ' Κ.Φ.Α.Σ.). Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 21α του Ν.3842/2010 τροποποιήθηκε η παρ. 6 του άρθρου 12 επιβάλλοντας την έκδοση συνενωμένου Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου κατά την παραλαβή αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος υποχρεωτικά και όχι εναλλακτικά.
3. Θα υπάρξει η εναλλακτική δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης επί οχημάτων αντί του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής. (Άρθρο 5 παρ. 4).
4. Με βάση την παρ. 8 του άρθρου 5 αναφέρονται ρητά πλέον στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. οι περιπτώσεις όπου δεν απαιτείται η έκδοση Δελτίου Αποστολής, οι οποίες είναι οι εξής:
  - α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σ' αυτά



δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο.

**β)** Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών 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.

**γ)** Μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης:

- αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές,

- μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και

- πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

**δ)** Διακίνηση αγαθών που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή. Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. προβλέπεται μόνο η απαλλαγή της ως άνω β' περίπτωσης, ενώ άλλες απαλλαγές έκδοσης δελτίων αποστολής, ή έκδοσης κατ' ειδικό τρόπο έχουν δοθεί με υπουργικές αποφάσεις, ή δίδονται κατόπιν εγκρίσεως του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

**5.** Επί οποιασδήποτε ποσοτικής παραλαβής χωρίς στοιχείο διακίνησης από οποιονδήποτε τρίτο εκδίδεται πάντοτε δελτίο αποστολής από τον υπόχρεο παραλήπτη. (Άρθρο 5 παρ. 1 περ. ε Κ.Φ.Α.Σ.). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. σε τέτοιες περιπτώσεις ενημερώνεται το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή εκδίδεται διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

**6.** Δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης «ανάποδου» τιμολογίου από τον υπόχρεο αγοραστή

των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών στην περίπτωση άρνησης από τον υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τέτοιου. Στην περίπτωση αυτή αρκεί η απλή γνωστοποίηση του γεγονότος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του τελευταίου. (Άρθρο 6 παρ. 5). Παρεμπιπτόντως δεν είναι κατανοητή στη σχετική διάταξη η αναφερόμενη φράση «του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές».

**7.** Κατά την αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότη του ειδικού καθεστώτος μπορεί να εκδίδεται απλό τιμολόγιο και όχι υποχρεωτικά συνενωμένο Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο.

**8.** Δεν προβλέπεται η έκδοση εκκαθάρισης στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων, δυνατότητα που είχε περιληφθεί στον Κ.Β.Σ. με το άρθρο 29 παρ. 8 του Ν. 3522/2006 .

**9.** Δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής. (άρθρο 6 παρ. 10).

**10.** Δεν προβλέπεται η έκδοση Απόδειξης Λιανικής (Παροχής Υπηρεσιών) από ελεύθερους επαγγελματίες ή από τηρούντες πρόσθετα βιβλία, όταν παρέχουν υπηρεσίες προς πελάτες για επαγγελματική εξυπηρέτηση των τελευταίων (υπόχρεους Κ.Φ.Α.Σ.). Αυτό προκύπτει από την έλλειψη διάταξης στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. ανάλογου περιεχομένου με σχετική διάταξη του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. που ορίζει ότι: «Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του». Η έλλειψη αυτή συνεπάγεται την υποχρέωση έκδοσης Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους τηρούντες πρόσθετα βιβλία στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών προς υπόχρεους. Πάντως η έλλειψη αυτή δεν συνδυάζεται με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 7 που προβλέπει εμμέσως την έκδοση απόδειξης από ελεύθερους επαγγελματίες προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. (δηλαδή σε μη φυσικά πρόσωπα).

**11.** Για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ μπορεί να εκδίδεται αντί τιμολογίου απόδειξη. (άρθρο 6 παρ. 16 περ. γ). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. το όριο είναι πενήντα (50) ευρώ.

**12.** Παρέχεται βάσει της παρ. 11 του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ. η δυνατότητα στον μεταφορέα επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/Π.Ο.Λ. 1144/6.8.1992 (Β' 517). Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

**► Αλλαγές ως προς την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και την διασταύρωση και απόδειξη των συναλλαγών**

**1.** Με την παρ. 4 του άρθρου 9 τίθενται νέες υποχρεώσεις διαφύλαξης (κυρίως αποθήκευσης σε ηλεκτρονικά μέσα) των τιμολογίων.

**2.** Παύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου που προβλέπεται από το άρθρο 20 παρ. 6 του Κ.Β.Σ.. Σημειωτέον ότι πλέον το ισοζύγιο αυτό (τελευταίο προσωρινό) καθώς και το οριστικό θα αποθηκεύονται στον ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεος με διπλογραφικά βιβλία (άρθρο 4 παρ. 11).

**3.** Επίσης παύει η υποχρέωση υποβολής:

- Των περιεχομένων του βιβλίου μεριδολογίου ιατρών, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιου Βιβλίου πλέον.
- Των περιεχομένων του βιβλίου αποθήκευσης, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιου Βιβλίου πλέον.
- Των αντισυμβαλλόμενων επιτηδευματιών που περιέχονται στα δελτία κίνησης τουριστικού λεωφορείου, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιων δελτίων πλέον (υποχρέωση από το άρθρο 13α παρ. 1 του Κ.Β.Σ. ).
- Για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίστρων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίστρων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

**4.** Η υποβολή των καταστάσεων με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν οι υπόχρεοι για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από

καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων, δεν περιλαμβάνουν σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. το επάγγελμα, τη διεύθυνση και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου προς υποβολή, καθώς επίσης το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αντισυμβαλλομένου.

**5.** Η υποχρέωση για εξόφληση μέσω επιταγών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για εξόφληση αγορών αγροτικών προϊόντων εξομοιώνεται με τις λοιπές περιπτώσεις, οπότε υπάρχει το κοινό όριο των 3.000 ευρώ με τα άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας (άρθρο 10 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.)

**6.** Επιτρέπεται πλέον ο συμψηφισμός μεταξύ των ανταπαιτήσεων των συμβαλλομένων (άρθρο 10 παρ. 6), που με βάση τον Κ.Β.Σ. είναι επιτρεπτός μόνο για τις ανταπαιτήσεις μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιριών.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τον κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών. Στο ξεκίνημα της εργασίας αυτής επιλέξαμε να δώσουμε λίγα στοιχεία για τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων ο οποίος καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών και στην συνέχεια προβήκαμε στην αναλυτική παρουσίαση των άρθρων του ΚΦΑΣ.

Η κατάργηση του Κ.Β.Σ. στην πραγματικότητα είναι ένας εκσυγχρονισμός ο οποίος ήταν απαραίτητος και ειδικότερα χρειαζόταν μια ανανέωση στις ήδη βεβαρημένες και αρκετές λογιστικές και φορολογικές εργασίας που απαιτούνται από τις επιχειρήσεις φυσικά και νομικά πρόσωπα προκειμένου να αντεπεξέρχονται σε όσα ζητούνται από τον νόμο.

Ο όρος «κατάργηση» του ΚΒΣ προτιμάται αντί του όρου «αντικατάσταση» λόγω του ότι δεν έχουν περιληφθεί διατάξεις ανάλογες του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. που αναφέρονται στο κύρος των βιβλίων, οι οποίες ναι μεν ήταν απαραίτητες αλλά συνάμα και χρονοβόρες και πολλές φορές οδηγούσαν τις επιχειρήσεις σε κυρώσεις και ποινές.

Μέσα από την μελέτη μας, μας δόθηκε η ευκαιρία να κατανοήσουμε τον ΚΦΑΣ και να διαπιστώσουμε τις αλλαγές που προκύπτουν με την κατάργηση του ΚΒΣ. Αξίζει στο σημείο αυτό να αναφέρουμε πως ένας από τους λόγους που μας ώθησαν στο να επιλέξουμε το θέμα αυτό είναι πως ο ΚΒΣ αποτέλεσε μάθημα το οποίο διδαχτήκαμε στο πρώτο εξάμηνο των σπουδών μας και θεωρήσαμε πως θα ήταν πολύ ωφέλιμο να γνωρίσουμε και τον ΚΦΑΣ, αυξάνοντας το επίπεδο των γνώσεών μας.

Μελετώντας λοιπόν τα άρθρα του ΚΦΑΣ είδαμε πως από την μια μεριά υπάρχουν αρκετές αλλαγές οι οποίες είναι ωφέλιμες για τους υπόχρεους (όπως η μη θεώρηση των βιβλίων, ο συμψηφισμός ανταπαιτήσεων, η ηλεκτρονική αποθήκευση των στοιχείων, η κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης του Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου), από την άλλα όμως υπάρχουν και αλλαγές που επιφέρουν δυσχέρεια στην τήρηση των υποχρεώσεων (όπως η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 για αυτούς που έχουν έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων αδιακρίτως και χωρίς εξαιρέσεις).

Στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. υπάρχουν έννοιες που δεν ορίζονται (όπως ίσχυε επί Κ.Β.Σ.) όπως «υποκατάστημα» ή «είδος».

Ακόμη ένα στοιχείο του Κ.Φ.Α.Σ. που δεν υπήρχε στον ΚΒΣ, είναι ότι δεν προβλέπεται η σύσταση Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων ή άλλης αντίστοιχης. Κατά συνέπεια δεν γνωρίζουμε σε ποιον φορέα οι υπόχρεοι για να καταθέσουν σχετικά αιτήματά τους, που ενδεχομένως να προκύψουν από δυσκολίες εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ..

Στο σημείο αυτό, συνοψίζοντας και κλείνοντας την παρούσα εργασία κρίναμε σκόπιμο για την ορθή κατανόηση του ΚΦΑΣ, να επαναλάβουμε τις βασικότερες αλλαγές που ο κώδικας αυτός επέφερε στην φορολογική νομοθεσία.

### **Σύνδεση χρόνου ενημέρωσης βιβλίων με το Φ.Π.Α.**

Με βάση τον ΚΒΣ υπήρχε η υποχρέωση ενημέρωσης των βιβλίων μέχρι την 20η μέρα του επόμενου μήνα της συναλλαγής για τα χειρόγραφα βιβλία και μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα για τα μηχανογραφικά. Η υποχρέωση ήταν μηνιαία και η μη τήρηση αυτής συνεπάγετο πρόστιμο και άλλες πολλές συνέπειες όπως λόγου χάρι η μη δυνατότητα της επιχείρησης να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο, διότι είχε παράβαση του Κ.Β.Σ.

### **Κατάργηση υποχρέωσης θεώρησης των βιβλίων στη Εφορία.**

Η κατάργηση αυτής της υποχρέωσης έρχεται σε συνέχεια με την αλλαγή που προαναφέραμε. Δεν ήταν λίγες οι περιπτώσεις των επιχειρήσεων που είχαν πρόστιμο γιατί το βιβλίο δεν θεωρήθηκε στην ώρα του, και η ενημέρωσή του δεν έγινε και αυτή εμπρόθεσμα. Πολλές είναι επίσης οι επιχειρήσεις που είναι χωρίς βιβλίο γιατί αδυνατούν να θεωρήσουν λόγω οφειλών στα ταμεία ή οφειλών στην Εφορία.

### **Κατάργηση αναγκαστικής εκτύπωσης των βιβλίων.**

Εκτός λοιπόν από την κατάργηση της μηνιαίας ενημέρωσης και εκτύπωσης του βιβλίου σε θεωρημένη σελίδα, πλέον δεν υπάρχει και η υποχρέωση της εκτύπωσης αυτού, με την προϋπόθεση ότι θα μπορεί να εκτυπωθεί σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Αυτό θα είναι μια μεγάλη καινοτομία διότι πλέον το βιβλίο θα μπορεί να αποστέλλεται στην επιχείρηση σε ηλεκτρονική μορφή και να εκτυπώνεται όταν αυτό κριθεί απαραίτητο.

### **Κατάργηση θεώρησης των στοιχείων από 01/01/14.**

Από 01/01/14 καταργείται η θεώρηση των στοιχείων. Είναι προφανές ότι η κατάργηση της θεώρησης των στοιχείων θα διευκολύνει πολύ τις επιχειρήσεις. Και αυτό διότι δεν θα χρειάζεται οι επιχειρήσεις να χάνουν χρόνο περιμένοντας να θεωρήσουν τα στοιχεία τους και θα προχωρούν πιο γρήγορα στην ολοκλήρωση των εργασιών τους.

### **Κατάργηση κατά συνέπεια της έννοιας ανεπάρκειας και ανακρίβειας βιβλίων και στοιχείων.**

Ο όρος αυτός ήταν αποτέλεσμα όλης της τυπικής πλευράς του Κ.Β.Σ η οποία μπορούσε να οδηγήσει την επιχείρηση στο να υποστεί εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών και τα πρόστιμα που θα καλείτο να πληρώσει θα ήταν εξωφρενικά. Στην κατάργηση του όρου αυτού κρύβεται η όλη ουσία της κατάργησης του Κ.Β.Σ.

Μελετώντας όλα τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι ο Κ.Β.Σ ήταν ένας πεπαλαιωμένος νόμος, και η αντικατάστασή του θα είναι ωφέλιμη για τους έλληνες ιδιώτες φορολογουμένους καθώς για τις επιχειρήσεις - φορολογουμένους. Σαφώς θα είναι και μια θετική εξέλιξη στην πάταξη της φοροδιαφυγής που την εποχή που διανύουμε έχει λάβει τεράστιες διαστάσεις.

Με την παρούσα πτυχιακή εργασία ολοκληρώνουμε τον κύκλο σπουδών μας. Ελπίζουμε να προσεγγίσαμε τον παρόν θέμα με την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια και να ανταποκριθήκαμε πλήρως στα όσα απαιτούνται για την ορθή δημιουργία μιας πτυχιακής εργασίας.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

---

---

ΧΡΗΣΤΟΣ Ν. ΤΟΤΣΗΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ 2007, ΑΘΗΝΑ

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ. Ι., ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ, ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ - ΚΦΑΣ (23Η ΕΚΔ.), 2013, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΣΕΜΙΝΑΡΙΟ ΜΕ ΘΕΜΑ « ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ», ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΧΑΪΑΣ, 25/09/2013, ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΥ κος ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ κος ΒΑΣΙΛΑΓΓΟΣ ΤΡΥΦΩΝΑΣ

### **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

[www.dikaiologitika.gr](http://www.dikaiologitika.gr)

[www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)

[www.forin.gr](http://www.forin.gr)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.tax-profit.gr](http://www.tax-profit.gr)

[www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

[www.express.gr](http://www.express.gr)

[www.e-boss.gr](http://www.e-boss.gr)

[www.tovima.gr](http://www.tovima.gr)