

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΑΛΛΑΓΗ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

CHANGE IN THE WAY COMPLIANCE WITH MARKETING DATA AND TRADERS



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΑΓΛΑΜΙΣΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ, ΑΜ 9197

ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ, ΑΜ 8765

ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ, ΑΜ 9319

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2014

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με τις αλλαγές που έχουν επέλθει στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων λόγω της κατάργησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της αντικατάστασής του από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με την κατάργηση του ΚΒΣ και την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012), σημειώθηκαν εκτεταμένες αλλαγές, οι οποίες αναφέρονται τόσο στην οργάνωση, όσο και στην απλοποίηση των στοιχείων - δικαιολογητικών που αφορούν τις συναλλαγές.

Μέσα λοιπόν από την μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας καθώς και άρθρων και μελετών σχετικά με την εφαρμογή του ΚΦΑΣ θα προσπαθήσουμε να επεξηγήσουμε και να αναλύσουμε τα άρθρα του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών και να δείξουμε όλες τις αλλαγές που έχουν επέλθει στην λειτουργία και στις συναλλαγές των επιχειρήσεων.

Με την εφαρμογή λοιπόν του ΚΦΑΣ οι υπόχρεοι θα πρέπει να προσαρμοστούν με τις αλλαγές που έχουν επέλθει στις συναλλαγές τους κάτι το οποίο απαιτεί την πλήρη κατανόηση από αυτούς των διατάξεων του ΚΦΑΣ.

Το κυρίως κείμενο της εργασίας μας αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια στα οποία καταγράφουμε τις διαδικασίες αντικατάστασης του ΚΒΣ από τον ΚΦΑΣ, το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του ΚΦΑΣ, περιγράφουμε αναλυτικά όλα τα άρθρα του καθώς και τις αλλαγές που επέρχονται μετά την εφαρμογή του.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς, τον κο Βάρδα Ιωάννη, 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 τις αλλαγές που έχουν επέλθει στις συναλλαγές και στην λειτουργία των επιχειρήσεων λόγω της εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Στο ξεκίνημα της εργασίας μας υπάρχει μια μικρή εισαγωγή σχετικά με το θέμα αυτό.

Στο δεύτερο κεφάλαιο στόχος μας ήταν να αποκωδικοποιήσουμε τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και τις διατάξεις του και να δώσουμε το χρονοδιάγραμμα έναρξης της εφαρμογής των συγκεκριμένων διατάξεων.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλυτικά παρουσιάζουμε τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Σε κάθε υποπαράγραφο του κεφαλαίου αυτού παρουσιάζονται και αναλύονται κάθε ένα από τα 13 άρθρα που περιλαμβάνει ο κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών.

Τέλος στο τελευταίο κεφάλαιο προσπαθήσαμε κατανοητά να περιγράψουμε όλες τις αλλαγές που επέρχονται μέσα από την εφαρμογή του κώδικα αυτού.

ABSTRACT

In this thesis we have dealt with the changes that have occurred in trade and in business operation due to the application of the Tax Transaction Visualization.

At the start of our work there is a small introduction on this issue.

In the second chapter, our goal was to decode the code Display Transactions and Tax provisions and to give the timing of commencement of application of the specific provisions.

In the third chapter we present the detailed provisions of the Tax Code Transaction Visualization. In each subparagraph of this chapter are presented and analyzed each of the 13 articles that include the tax code transaction visualization.

Finally in the last chapter we tried understood to describe all the changes brought about through the application of this code.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	
2.1 ΑΠΟΚΩΔΙΚΟΠΟΙΩΝΤΑΣ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ.....	3
2.2.ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	
3.1 ΑΡΘΡΟ 1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	20
3.2 ΑΡΘΡΟ 2 ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	20
3.3 ΑΡΘΡΟ 3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ.....	24
3.4 ΑΡΘΡΟ 4 ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ Η ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.....	26
3.5 ΑΡΘΡΟ 5 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ.....	39
3.6 ΑΡΘΡΟ 6 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	44
3.7 ΑΡΘΡΟ 7 ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	55
3.8 ΑΡΘΡΟ 8 ΈΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	58
3.9 ΑΡΘΡΟ 9 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ.....	65
3.10 ΑΡΘΡΟ 10 ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	69
3.11 ΑΡΘΡΟ 11 ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ.....	74
3.12 ΑΡΘΡΟ 12 ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ.....	75
3.13 ΑΡΘΡΟ 13 ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ.....	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^Ο ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Ο ΚΦΑΣ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ.....	78
4.2 ΟΙ ΑΜΕΣΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ.....	83
4.3 ΤΙ ΑΛΛΑΖΕΙ ΑΠΟ 01/01/2014 ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ.....	89

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	97
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	102
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	105

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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

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 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 κάποιας μορφής 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.¹

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..

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

¹ www.e-boss.gr

τροποποιήθηκαν με το υπ' αριθμ. 578 Ν. Διατ. Της 5/4/48, είχαν εισαχθεί κανόνες λογιστικής οργάνωσης.²

² www.e-boss.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

2.1 ΑΠΟΚΩΔΙΚΟΠΟΙΩΝΤΑΣ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ

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 ελεύθεριο 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 διαζευκτικά³.

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 φύλαξής

³ 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.

Κατηγορίες υπόχρεων

α) Οι κατηγορίες υπόχρεων ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων είναι οι εξής κάτωθι⁴:

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.

⁴ 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.

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 λογιστικής⁵.

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

⁵ www.tax-profit.gr

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 εξής⁶:

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.

⁶ www.forologikanea.gr

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 εξής⁷;

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.

⁷ www.forologikanea.gr

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 εισοδήματος⁸.

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,

⁸ www.tax-profit.gr

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.

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.

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.Α⁹.

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.

⁹ www.taxheaven.gr

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 κοιμιστή 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 τόσον ο εκδότης, όσον 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 του¹⁰:

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

¹⁰ www.forologikanea.gr

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 κάλυμα 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 διαδικασίας¹¹.

2.2.ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. έχουν 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 αυτές¹².

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

¹¹ www.taxheaven.gr

¹² www.forin.gr

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 προβλεπόμενων 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 εγκύκλιο¹³.

¹³ www.e-boss.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 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 ελεύθερο 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 ελεύθερο 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 3¹⁴.

3.2 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

¹⁴ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜ/ΜΙΚΗ ΠΑΝ. ΑΘΗΝΩΝ, ΜΒΑ / ΠΑΡΗ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΥ ΟΡΓ. ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, ΚΦΑΣ 2013 (ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ELFORIN ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ

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 υπόχρεων¹⁵.

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.

3.3 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.

¹⁵ www.taxheaven.gr

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 περίπτωση¹⁶.

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.

3.4 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.

¹⁶ www.e-forologia.gr

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 και όρια ακαθάριστων εσόδων¹⁷:

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.

¹⁷ www.taxheaven.gr

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 καταχωρούνται¹⁸:

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 σκευή μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους.

¹⁸ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ. Ι., ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ, ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ - ΚΦΑΣ (23Η ΕΚΔ.), 2013, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

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:

A. 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.

B. 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 εξηρητημένη 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 υποκατάστημα¹⁹.

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.

¹⁹ www.taxheaven.gr

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα²⁰:

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

²⁰ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ. Ι., ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ, ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ - ΚΦΑΣ (23Η ΕΚΔ.), 2013, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

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.

3.5 ΑΡΘΡΟ 5 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών²¹:

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 επαγγελματιών 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.

²¹ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜ/ΜΙΚΗ ΠΑΝ. ΑΘΗΝΩΝ, ΜΒΑ / ΠΑΡΗ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΥ ΟΡΓ. ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, ΚΦΑΣ 2013 (ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ELFORIN ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ

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.).

3.6 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 δεύτερου 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 ηρτημένων 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, αεριόφωτος, 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, παραγωγών, 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, αεριόφωτος, 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.

3.7 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 αγαθού²².

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.

²² www.tax-profit.gr

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 αποφλοιώσης 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 λιανικώς 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.

3.8 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 εμπορευμάτων 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 εμπορευμάτων 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 εναέριες, 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 εναέριες), εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

8. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριες 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 εναέριες 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.

3.9 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 δυνατότητα ηλεκτρονική μορφή μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, περιορίζοντας έτσι σημαντικά το τίμητα σε όλους τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα και ληφθέντα, σε μικροφίλμ ή σε ηλγρόνο 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.

3.10 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 κοιμιστή 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 τόσον ο εκδότης, όσον 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 υποχρεών απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

3.11 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 οποίος²³:

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

²³ www.forin.gr

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.

3.12 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.

3.13 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.

3.14 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 αυτές²⁴.

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

²⁴ www.taxheaven.gr

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 2014²⁵.

²⁵ www.taxheaven.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Ο ΚΦΑΣ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ

Με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016, **τέθηκαν λοιπόν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).**

Οι βασικές αλλαγές που επέρχονται με την κατάργηση του Κ.Β.Σ. και την υιοθέτηση του Κ.Φ.Α.Σ. παρουσιάζονται παρακάτω και η ισχύς τους άρχισε από 1/1/2013²⁶.

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι όλα τα νομικά πρόσωπα καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα για την απόκτηση εισοδήματος από επιχειρηματική δράση εντός της Ελληνικής επικράτειας. Οι παραπάνω υπόχρεοι θα πρέπει να τηρούν βιβλία, να εκδίδουν στοιχεία και να υποβάλουν δεδομένα για διασταύρωση έτσι ώστε να είναι ευχερής και εφικτή από τις ελεγκτικές αρχές η αναλυτική πληροφόρηση και επαλήθευση. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση απεικόνισης συναλλαγών τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή οντότητες (π.χ off-shore εταιρείες που είναι κάτοχοι ακινήτων στην Ελλάδα) εκτός και αν αναγείρουν ακίνητο ή εκτελούν εργασίες προσθηκών και βελτιώσεων σε ήδη υπάρχον ακίνητο.

²⁶www.forologikanea.gr

Τρόπος τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων γενικά

Τα βιβλία και τα στοιχεία, κατ' αρχήν, τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σε ευρώ. Επίσης για τις συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται η χρήση ξένης γλώσσας και ξένου νομίσματος. Μπορούν όμως και οι συναλλαγές στο εσωτερικό να απεικονίζονται σε ξένη γλώσσα υπό την προϋπόθεση ότι κατά τον έλεγχο τα ζητηθέντα έγγραφα θα προσκομίζονται σε μετάφραση. Ακόμη οι συναλλαγές μπορούν να απεικονίζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα εκτός από το ποσό των φόρων που πρέπει να είναι σε ευρώ .

Κάθε εγγραφή στα βιβλία πρέπει να στηρίζεται σε εκδοθέντα ή ληφθέντα στοιχεία.

Οι συναλλαγές μπορούν να μην εκτυπώνονται και αντί αυτού να αποστέλλεται το ηλεκτρονικό τιμολόγιο εφόσον το αποδέχεται ο λήπτης της υπηρεσίας ή ο αποκτών το προϊόν.

Η γνησιότητα του στοιχείου μπορεί να πιστοποιείται μέσω σήμανσης ή ηλεκτρονικής υπογραφής.

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 υπό προϋποθέσεις.

Από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων απαλλάσσονται το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός και αν διενεργούν συναλλαγές που υπάγονται σε καθεστώς ΦΠΑ, επίσης τα φυσικά πρόσωπα που ευκαιριακά πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες εάν εκδίδει στοιχείο τρίτος για λογαριασμό τους ή τα έσοδα τους δε ξεπερνούν τις 10.000 €, σε αυτή την περίπτωση η συναλλαγή απεικονίζεται με Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης.

Δεν απαλλάσσονται από την τήρηση οι ελεύθεροι επαγγελματίες (Δικηγόροι, Λογιστές, Μηχανικοί, Σύμβουλοι κτλ), οι χονδροπωλητές και οι εξαγωγείς.

Τρόπος τήρησης Βιβλίων αναλυτικά

Τα βιβλία διακρίνονται στα απλογραφικά και διπλογραφικά και οι υπόχρεοι συναλλαγών που έχουν έσοδα από 10.001 € έως 1.500.000 € τηρούν απλογραφικά βιβλία (Β κατηγορίας), για συναλλαγές μεγαλύτερες από 1.500.001 € τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία (Γ κατηγορίας).

Υποχρεωτικά Διπλογραφικά βιβλία, δηλαδή Γ κατηγορίας τηρούν οι ΑΕ οι ΕΠΕ και ΙΚΕ. Τα βιβλία αυτά, είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα (εκτός από τα ορισμένα πρόσθετα), χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, επί μηχανογραφικής τήρησής τους αλλά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων και καθορίζεται το περιεχόμενο των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών.

Τα μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και βιβλίο απογραφών 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.

Η ενημέρωση των βιβλίων μπορεί να είναι μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος. Τα απλογραφικά, (Β κατηγορίας) έως 26 του επόμενου μηνά από την λήξη του ημερολογιακού τρίμηνου και για τα διπλογραφικά (Γ κατηγορίας) έως τον τέλος του επόμενου μήνα. Επίσης καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης (μια εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων και για έξοδα μέχρι 150 ευρώ το κάθε παραστατικό.

Κατά την ίδρυση επιχείρησης τα έξοδα εγκατάστασης μπορούν πλέον να καταχωρούνται στα βιβλία με την σύσταση και έναρξη της επιχείρησης.

Καταργείται το βιβλίο αποθήκης, που υποχρεούνται σήμερα να τηρούν όσοι επιτηδευματίες έχουν ακαθάριστα έσοδα άνω των 5.000.000 ευρώ.

Καταργείται το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το οποίο πρέπει να τηρούν σήμερα όσοι επιτηδευματίες είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Καταργείται το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή το διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

Καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων και ισοζυγίων: 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.

Καταργούνται οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Γ κατηγορίας) και πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις διενεργώντας αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά: α) να τηρεί βιβλίο επενδύσεων, β) να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά, γ) να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά.

Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που τηρεί απλογραφικά βιβλία να τηρεί βιβλίο επενδύσεων.

Καταργείται η υποχρέωση του πράκτορα κρατικών λαχείων να τηρεί βιβλίο διάθεσης λαχείων.

Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, να τηρεί βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που εκμεταλλεύεται χώρο στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης να τηρεί βιβλίο στάθμευσης με στοιχεία για σκάφη που εισέρχονται και σταθμεύουν.

Καταργείται η υποχρέωση του μεσίτη αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων να τηρεί βιβλίο ή διπλότυπο δελτίο εντολών στο οποίο καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εντολέα, η χρονολογία της εντολής, το είδος, η διεύθυνση και εφόσον δεν υπάρχει, η περιοχή, τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου που αφορά η εντολή, καθώς και η συμφωνούμενη αμοιβή.

Από τα πρόσθετα βιβλία και μέχρι 31/12/2013 εξακολουθεί να ισχύει η τήρηση τους για: τους εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, εκπαιδευτηρίων, κλινικών ή θεραπευτηρίων, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, πάρκινγκ, καθώς επίσης και οι γιατροί και οδοντίατροι, μέχρι την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, θα αναγράφουν τα στοιχεία των πελατών τους χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή επί μηχανογραφικής

τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης. Η ισχύς της ρύθμισης αυτής παύει την 1.1.2014.

Υποχρέωση τήρησης αναλυτικής λογιστικής πλέον έχουν όσοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση είχαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 5.000.000 ευρώ.

Τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου

Είναι υποχρεωτική η τήρηση 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 και η ενημέρωση του φακέλου γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα από την υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Τρόπος τήρησης Στοιχείων αναλυτικά

Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία για την διακίνηση παραμένει το Δελτίο Αποστολής το οποίο όμως παύει να εκδίδεται για διακίνηση ειδών χωρίς εμπορευματική αξία (π.χ διακίνηση ανταλλακτικών για επισκευές πάγιων) και τουλάχιστον σε διάστημα ενός μηνός εκδίδεται το Τιμολόγιο Συναλλαγών το οποίο αντικαθιστά το Τιμολόγιο Πώλησης και το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, το οποίο θα εκδίδεται σε κάθε πώληση ή παροχή υπηρεσίας, δηλαδή για όλες τις συναλλαγές με επιχειρήσεις πλέον εκδίδεται αθεώρητο Τιμολόγιο Συναλλαγών. Η Απόδειξη Λιανικών Πωλήσεων μετονομάζεται σε Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών και εκδίδεται για συναλλαγές με ιδιώτες και παραμένει θεωρημένη.

Στα στοιχεία δεν είναι υποχρεωτική πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος, της διεύθυνσης και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων και η σειρά, όμως όταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ αναγράφεται η διάταξη της απαλλαγής. Επίσης παρέχεται δυνατότητα τιμολόγησης, είτε από τον ίδιο τον υπόχρεο, είτε από πελάτη αυτού (αυτοτιμολόγηση), είτε από τρίτον στον οποίο ανατίθεται η τιμολόγηση και υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Υπάρχει 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.

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.

Ως τόπος διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων, μπορεί να είναι και εκτός της ελληνικής επικράτειας μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν, με υποβολή σχετικής γνωστοποίησης.

Δίνεται η δυνατότητα σε όλους τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα και ληφθέντα, σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

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.

Από την 1^η-1-2014 καταργείται κάθε θεώρηση για όλα τα βιβλία και στοιχεία.

Συναλλαγές εισπράξεων ή πληρωμών

Ως τρόπος της απόδειξης των συναλλαγών ορίζεται η πληρωμή με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και το όριο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων αξίας με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού αναπροσαρμόζεται στις 3.000 €. Επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής.

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. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας.

Το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών και ορίζεται, 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.

Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, θα πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΦΜ 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.

4.2 ΟΙ ΑΜΕΣΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ

α) Αλλαγές σε έννοιες

- Οι «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών», ταυτίζονται με την έννοια του επιτηδευματία που αναφέρεται στον Κ.Β.Σ.,
- Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία κατηγοριοποιούνται σε απλογραφικά (πρώην βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και διπλογραφικά (πρώην βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.)²⁷.

β) Επιμήκυνση των προθεσμιών καταχώρησης

- Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων (του ή των ημερολογίων) γίνεται 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
- 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.. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της

²⁷ www.express.gr

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 έγει 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.**

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:

«5.215 Λογαριασμός 94 «Αποθέματα» A. 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 κοστολογήσεως, 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 υπολογαριασμών 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 υποδιαίρεσης 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.

ε) Κατάργηση της υποχρεωτικής τήρησης κοστολογικών στοιχείων

• Καταργείται η υποχρέωση της τήρησης των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου²⁸.

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

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.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.»

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

²⁸ www.taxheaven.gr

• Δεν απαιτείται 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 νόμου⁸.

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. **(βλ. αιτιολογική νόμου 4093/2012)**

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 τόσον ο εκδότης, όσον 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».*

4.3 ΤΙ ΑΛΛΑΖΕΙ ΑΠΟ 01/01/2014 ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ

Στον Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2013) επέρχονται σημαντικές αλλαγές **από 01/01/2014** τόσο από τον ίδιο Κ.Φ.Α.Σ. όσο και από το άρθρο 51 του Ν. 4223/2013, που τροποποίησε τον Ν.

4093/2012. Οι κυριότερες αλλαγές που επέρχονται στον Κ.Φ.Α.Σ. επισημαίνονται παρακάτω²⁹:

1. Κατάργηση πρόσθετων βιβλίων

Η § 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) περιόριζε τον αριθμό των υποχρέων (επιτηδευματιών) που υποχρεούντο να παρέχουν για τη χρήση 2013 **ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου** (πρώην πρόσθετα βιβλία της § 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92).

Το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου (23) προέβλεπε ότι:

“Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014”.

Συνεπώς, από 01/01/2014 και μετά καταργείται η υποχρέωση για όλους του υπόχρεους να παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους (πρώην πρόσθετα βιβλία).

2. Κατάργηση θεώρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων

Η § 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), προέβλεπε για την χρήση 2013 την θεώρηση των στοιχείων διακίνησης (Δελτία Αποστολής) επί χειρόγραφης έκδοσής του ή με την χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν. 1809/1988, καθώς και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων. Το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου προέβλεπε: **“Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014”.**

Συνεπώς, από 01/01/2014 καταργείται η θεώρηση (**διάτρηση**) όλων των φορολογικών **βιβλίων και στοιχείων** στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

²⁹ www.power-tax.gr, www.inews.gr

3. Κατάργηση έκδοσης εγγράφων μεταφοράς φορτωτικών

Με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 14 § 5 εδάφιο πρώτο του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) προβλεπόταν ότι: **“Οι διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 8 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2014”**.

Το άρθρο 8 §§ 1 έως 11 του Κ.Φ.Α.Σ. περιελάμβανε τα **“Εγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών”**, όπως η φορτωτική, διπλότυπη απόδειξη, διορθωτικό σημείωμα, ημερολόγιο μεταφοράς, συγκεντρωτική φορτωτική, το περιεχόμενό τους, καθώς και τον τρόπο έκδοσής τους. **Συνεπώς από 01/01/2014 οι μεταφορείς, μεταφορικά γραφεία, διαμεταφορείς, παύουν να εκδίδουν τα παραπάνω έγγραφα μεταφοράς.**

Για τις μεταφορές αγαθών εκδίδουν τιμολόγιο για υπόχρεους και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τους ιδιώτες. Επίσης, **καταργείται το ημερολόγιο μεταφοράς.**

4. Κατάργηση έκδοσης αποδείξεων δαπανών

Όπως προαναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο 3 η § 13 του άρθρου 8 που καταργήθηκε, προέβλεπε **την έκδοση διπλότυπης απόδειξης δαπάνης** από τον υπόχρεο για κάθε δαπάνη για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου.

Συνεπώς από 01/01/2014 για την λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, ο υπόχρεος συναλλαγών εκδίδει **τίτλο κτήσης, ή τιμολόγιο λήψης υπηρεσιών ή τιμολόγιο αγοράς**, σύμφωνα με την Πολ. 1004/2013. Σημειώνεται ότι με το άρθρο 51 § 3 του Ν. 4223/2013 στο πρώτο εδάφιο της § 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. που ανέφερε **τον τίτλο κτήσης**, προστέθηκε **και η παροχή υπηρεσιών** εκτός από την πώληση αγαθών.

Όσον αφορά τις παροχές σε μισθωτούς, αυτές θα καταχωρούνται στην **κατάσταση μισθοδοσίας.**

5. Κατάργηση απόδειξης αυτοπαράδοσης

Η § 12 του άρθρου 8 (που καταργήθηκε όπως προαναφέραμε στην § 3) προέβλεπε την **έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης** για την αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των §§ 7 & 9 του Ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Συνεπώς, **από 01/01/2014 θα εκδίδεται τιμολόγιο** για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, στο οποίο θα αναφέρεται ότι εκδίδεται και **ως απόδειξη αυτοπαράδοσης** για να καλύψει τις απαιτήσεις του Φ.Π.Α.

6. Τρόπος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για ορισμένες κατηγορίες υποχρέων απεικόνισης συναλλαγών

Με τις μεταβατικές διατάξεις του πρώτου εδαφίου της § 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) προβλέπετο η κατάργηση και **του άρθρου 7** (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) **από 01/01/2014**. Με την § 6 του άρθρου 51 του Ν. 4223/2013 οι διατάξεις του άρθρου 7 (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) παρατάθηκαν μέχρι **31/12/2014 (καταργείται από 01/01/2015)**.

Συνεπώς, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκδίδει **τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών** με Φ.Τ.Μ. ή εάν εκδίδονται μηχανογραφικά με σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. βάσει του Ν. 1809/1988.

6.1. Με την **Πολ. 1001/2014** (που σας έχει κοινοποιηθεί στις 03/01/2014) προβλέπονται κατηγορίες υποχρέων που εξαιρούνται από την υποχρέωση έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) του Ν. 1809/1988 (πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες άρθρου 48 του Ν. 2238/94 και υπόχρεοι που ασχολούνται με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου κ.λπ.). Οι ως άνω υπόχρεοι εκδίδουν χειρόγραφα (αθεώρητες) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών στις οποίες **αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη**, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης που μπορεί να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

6.2. Επίσης, με την **Πολ. 1288/16-01-2014** προβλέπονται οι κατηγορίες υποχρέων απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται στη **χρησιμοποίηση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.**, καθώς και οι κατηγορίες υποχρέων απεικόνισης συναλλαγών που

εξαιρούνται από τη χρησιμοποίηση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν. 1809/1988.

Συνεπώς, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούνται να σημαίνουν με φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν. 1809/1988 τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδουν με μηχανογραφικό τρόπο (ηλεκτρονικό υπολογιστή).

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ:

Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται οι γιατροί και οι οδοντίατροι, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης κ.λπ., όσοι δηλαδή το 2013 παρείχαν ασφαλείς πληροφορίες (πρώην πρόσθετα βιβλία). Στις εκδιδόμενες με μηχανογραφικό τρόπο αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης που μπορεί να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

Σημειώνεται, ότι οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 όταν εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με μηχανογραφικό τρόπο (ηλεκτρονικό υπολογιστή) υποχρεούνται να τις σημαίνουν με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν. 1809/1988 πλην ιατρών και οδοντιάτρων.

7. Χρόνος έκδοσης τιμολογίων για την πώληση αγαθών

Με το άρθρο 51 § 4 του Ν. 4223/2013 αποσυνδέεται ο χρόνος του τιμολογίου από την έκδοση του Δελτίου Αποστολής που καταργείται από 01/01/2014 και ορίζεται ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για την πώληση αγαθών εντός προθεσμίας ενός μηνός από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

8. Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων

Με τις μεταβατικές διατάξεις της § 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) καταργείται από 01/01/2014 το Δελτίο Αποστολής

Επίσης, με την § 6 του Ν. 4223/2013 ορίστηκε η υποχρέωση εφαρμογής κατάλληλων δικλίδων ασφαλείας που εξειδικεύονται με απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. για την παρακολούθηση των διακινηθέντων ή παραληφθέντων αποθεμάτων για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση τιμολογίου. Κατ' εξουσιοδότηση του νόμου εξεδόθη η απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. Πολ. 1286/16-01-2014 με θέμα “**Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων**”.

Με την εν λόγω απόφαση προβλέπεται για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση αποθεμάτων, **με σκοπό την πώληση**, απευθείας ή μέσω τρίτου, **εφόσον δεν εκδίδεται άμεσα** με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση **των αποθεμάτων φορολογικά στοιχεία αξίας** που συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους συντάσσεται από τον εκδότη του στοιχείου αξίας **δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων** με περιεχόμενο τα δεδομένα των § 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Το ανωτέρω δικαιολογητικό συντάσσεται **κατά τον χρόνο αποστολής ή παράδοσης ή διακίνησης**, συνοδεύει **τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους** και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή πλην των ιδιωτών των αποθεμάτων.

Συνεπώς, επειδή η απόφαση το αναφέρει ως **δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων** μπορεί να ονομασθεί και ως:

- Δελτίο Αποστολής
- Συνοδευτικό Έγγραφο
- Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων
- Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων
- Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων κ.λπ.

Το ανωτέρω έγγραφο εκδίδεται επίσης και **από τον αγοραστή** για την παραλαβή αποθεμάτων εφόσον δεν παραδίδεται κατά την παραλαβή τους **τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών** ή αντίτυπο του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ή τίτλο κτήσης (άμεσα). Εκδίδεται επίσης και κατά την παραλαβή των επιστρεφόμενων αποθεμάτων, για συγκεντρωτικές παραδόσεις (πρώην συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής) για πλεονάσματα κ.λπ.

9. Νέο καθεστώς αγροτών

Με την § 1 του άρθρου 51 του Ν. 4223/2013 προβλέπετο απαλλαγή των αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με βάση το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων τους ή το ποσό της επιδότησης που αυτοί λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος, όπως τα σχετικά ποσά θα προσδιορισθούν με απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.

Με την απόφαση Πολ. 1281/31-12-2013 που εν συνεχεία εξεδόθη απαλλάσσονται από 01/01/2014 από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (άρθρο 41 του Ν. 2859/2000) οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από την πώληση αγροτικών προϊόντων ή την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ακαθάριστα έσοδα κατώτερα των 10.000 ευρώ και έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των 5.000 ευρώ. Τα προαναφερόμενα κριτήρια λαμβάνονται σωρευτικά, δηλαδή θα πρέπει να συντρέχουν και τα δύο προκειμένου τα εν λόγω πρόσωπα να τύχουν της απαλλαγής αυτής.

Με την ερμηνευτική εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι διατάξεις της απόφασης Πολ. 1281/2013 εφαρμόζονται και επί φυσικών προσώπων (μισθωτοί, συνταξιούχοι κ.λπ.) που δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, αλλά ασκούν αγροτική εκμετάλλευση.

Οι αγρότες που από 01/01/2014 εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων και υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ:

- Υποχρεούνται να εκδίδουν δικαιολογητικό έγγραφο για την αποστολή, παράδοση ή διακίνηση των προϊόντων τους, με σκοπό την πώληση εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των προϊόντων φορολογικά στοιχεία αξίας.
- Εκδίδουν τιμολόγιο για τις πωλήσεις των προϊόντων τους σε άλλους υποχρέους (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. κ.λπ.).
- Εκδίδουν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (Φ.Τ.Μ.) για τις πωλήσεις τους σε ιδιώτες από επαγγελματική τους εγκατάσταση και από λαϊκές αγορές (εκτός εγκατάστασής τους εκδίδουν χειρόγραφες αθεώρητες).

Υποχρεούνται επίσης από 01/01/2014 να υποβάλλουν δήλωση μεταβολής (Έντυπο Μ2).

Σημειώνεται ότι για την πρώτη εφαρμογή η δήλωση **υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι 15/02/2014** για τους υπόχρεους διπλογραφικών βιβλίων και **20/03/2014** για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ συνεπάγεται ότι ο αγρότης έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το κανονικό καθεστώς, όπως επιβολή ΦΠΑ στις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων του, υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου στο ελληνικό Δημόσιο (περιοδικών και εκκαθαριστικών), δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, διενέργεια διακανονισμών κ.λπ.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι **να συντάξουν απογραφή** των αποθεμάτων αγροτικών προϊόντων, πρώτων υλών και αγαθών επένδυσης και να υποβάλλουν **δήλωση αποθεμάτων εντός δύο (2) μηνών** (§§ 8-10 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000).

Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή η ανωτέρω δήλωση αποθεμάτων μπορεί να υποβληθεί εμπροθέσμως μέχρι 31/03/2014.

10. Κατάργηση δικαιώματος του Προϊσταμένου ΔΟΥ κατά τη θεώρηση στοιχείων.
Από 1.1.2014 παύουν να ισχύουν τα δικαιώματα που είχε ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ της μη θεώρησης στοιχείων στις περιπτώσεις που ο υπόχρεος είχε ληξιπρόθεσμες οφειλές άνω από 6000€ και δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων κ.λπ, καθότι το τελευταίο εδάφιο της § 2 του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ " **παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014"**

11. Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών .

Θα πρέπει να υποβάλλουν κάθε μήνα (όσοι τηρούν βιβλία) **και ανά τρίμηνο** (όσοι τηρούν απλογραφικά βιβλία) **θα προβλέπει απόφαση που θα εκδοθεί από τον Γ.Γ.Δ.Ε** και θα υπάρχει μεταβατικό στάδιο 3 μηνών (από 1.4.2013) και για όλες τις αξίες των στοιχείων **(και κάτω των 300€).**

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις αλλαγές που έχουν επέλθει στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών.

Οι αλλαγές αυτές έχουν επέλθει και εφαρμόζονται μέσω του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ο οποίος ξεκίνησε να ισχύει από 1/1/2013 και μέσα από μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας και άρθρων διαπιστώσαμε την σημαντικότητα των αλλαγών αυτών.

Επιπλέον είδαμε πως ο ΚΦΑΣ επέφερε να μεν 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 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.

- Καταργείται η διάκριση των βιβλίων σε β' και γ' κατηγορίας. Τα βιβλία που σήμερα ονομάζονται «β' κατηγορίας» μετονομάζονται σε «απλογραφικά», ενώ τα «γ' κατηγορίας» μετονομάζονται σε «διπλογραφικά».

- Αυξάνεται από τις 5.000 στις 10.000 ευρώ το όριο ακαθαρίστων εσόδων μέχρι το οποίο απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων οι επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι τα φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, απαλλάσσονται (με ορισμένες εξαιρέσεις) από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής, ανεξαρτήτως του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την παροχή

υπηρεσιών. Οι λεπτομέρειες αναμένεται να αποσαφηνιστούν με αποφάσεις και εγκυκλίους του υπουργείου Οικονομικών.

- Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το 1.500.000 ευρώ θα τηρούν «απλογραφικά βιβλία», ενώ οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα του 1.500.000 ευρώ θα τηρούν «διπλογραφικά βιβλία».

- Ως «απλογραφικά βιβλία» θεωρούνται το βιβλίο εσόδων-εξόδων και το βιβλίο απογραφής, το οποίο τηρείται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των 150.000 ευρώ.

- Το χρονικό περιθώριο ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων-εξόδων αυξάνεται σημαντικά. Με το ισχύον σήμερα καθεστώς προβλέπεται η υποχρέωση του επιτηδευματία να ενημερώνει το βιβλίο εσόδων-εξόδων το αργότερο μέχρι τη 15^η μέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού. Με το νέο καθεστώς, ορίζεται ότι η ενημέρωση του βιβλίου εσόδων-εξόδων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

- Αυξάνονται και τα χρονικά περιθώρια ενημέρωσης των βιβλίων που τηρούν οι επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.500.000 ευρώ (των βιβλίων που σήμερα ονομάζονται «γ' κατηγορίας» και με το νέο σύστημα μετονομάζονται σε «διπλογραφικά»). Το ημερολόγιο, το οποίο με τις ισχύουσες διατάξεις πρέπει να ενημερώνεται μέχρι τη 15^η μέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού, με το νέο καθεστώς θα πρέπει να ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού. Η προθεσμία αυτή δεν θα μπορεί να υπερβαίνει την εμπρόθεσμη υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

- Καταργείται το βιβλίο αποθήκης, που υποχρεούνται σήμερα να τηρούν όσοι επιτηδευματίες έχουν ακαθάριστα έσοδα άνω των 5.000.000 ευρώ.

- Καταργείται το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το οποίο πρέπει να τηρούν σήμερα όσοι επιτηδευματίες είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης.

- Καταργείται το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή το διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

- 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.

- Καταργούνται οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί «διπλογραφικά βιβλία» (σημερινά βιβλία «γ' κατηγορίας») και πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις διενεργώντας αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά: α) να τηρεί βιβλίο επενδύσεων, β) να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά, γ) να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά.

- Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που τηρεί «απλογραφικά βιβλία» να τηρεί βιβλίο επενδύσεων.

- Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που εκμεταλλεύεται ψυκτικούς χώρους και χώρους αποθήκευσης αγαθών τρίτων να εκδίδει διπλότυπο δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης. Επίσης καταργείται η υποχρέωση του ίδιου επιτηδευματία να εκδίδει δελτίο αποστολής κατά την εξαγωγή και να τηρεί βιβλίο αποθήκευσης, σε μερίδες κατά αποθέτη, με αναγραφή της διεύθυνσης του και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

- Καταργείται η υποχρέωση του πράκτορα κρατικών λαχείων να τηρεί βιβλίο διάθεσης λαχείων.

- Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών

αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, να τηρεί βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

- Καταργείται η υποχρέωση του επιτηδευματία που εκμεταλλεύεται χώρο στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης να τηρεί βιβλίο στάθμευσης με στοιχεία για σκάφη που εισέρχονται και σταθμεύουν.

- Καταργείται η υποχρέωση του μεσίτη αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων να τηρεί βιβλίο διπλότυπο δελτίο εντολών στο οποίο καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εντολέα, η χρονολογία της εντολής, το είδος, η διεύθυνση και εφόσον δεν υπάρχει, η περιοχή, τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου που αφορά η εντολή, καθώς και η συμφωνούμενη αμοιβή.

- Οι εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, εκπαιδευτηρίων, κλινικών ή θεραπευτηρίων, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, πάρκινγκ, καθώς επίσης και οι γιατροί και οδοντίατροι, μέχρι την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, θα αναγράφουν τα στοιχεία των πελατών τους χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης. Η ισχύς της ρύθμισης αυτής παύει την 1.1.2014.

- Προβλέπεται η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου, η οποία υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.

- Καταργείται, από την 1^η-1-2014, η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.

- Συναλλαγές αξίας 3.000 ευρώ και άνω θα πρέπει να εξοφλούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Το όριο που ισχύει σήμερα είναι 1.500 ευρώ.

- 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 12.000 ευρώ, θα πρέπει να αναγράφεται και ο ΑΦΜ του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας.

- Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, θα πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΦΜ 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.

Κλείνοντας την εργασία αυτή θα θέλαμε για μία ακόμη φορά να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας κο Βάρδα Ιωάννη για την βοήθεια και την συμπαράστασή του.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΔΗΜΗΤΡΗΣ Π. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, ΕΠ. ΓΕΝΙΚΟΣ Δ/ΝΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΓΙΑΝΝΗ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜ/ΜΙΚΗ ΠΑΝ. ΑΘΗΝΩΝ, ΜΒΑ / ΠΑΡΗ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΥ ΟΡΓ. ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, ΚΦΑΣ 2013 (ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ELFORIN ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ

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

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.e-forologia.gr

www.dikaiologitika.gr

www.forologikanea.gr

www.forin.gr

www.taxheaven.gr

www.tax-profit.gr

www.gsis.gr

www.express.gr

www.e-boss.gr

www.tovima.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΟΛ 1023/2014

ΘΕΜΑ: «Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α')»

Με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') επέρχονται ορισμένες τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. - ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1), που ισχύουν από 1.1.2014.

Επιπλέον, με τις υφιστάμενες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., προβλέπεται η κατάργηση ορισμένων άρθρων και παραγράφων αυτού, επίσης με εφαρμογή από 1.1.2014.

Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία. Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, αποτελούν οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2014..

Με την παρούσα παρέχουμε οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω νομοθετικές διατάξεις.

1. Κατάργηση υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων).

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Κατά συνέπεια, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων).

2. Κατάργηση θεώρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων.

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Επίσης, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δεν θεωρούν οποιοδήποτε φορολογικό βιβλίο και στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού ή του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), καθώς και του ν. 1809/1988, περί φορολογικών μηχανισμών.

Σημειώνεται ότι, τυχόν αποθέματα θεωρημένων και μη χρησιμοποιηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι της εξαντλήσεως αυτών.

3. Κατάργηση έκδοσης εγγράφων μεταφοράς (φορτωτικών) - Έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για τις μεταφορές αγαθών.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ287 Α') ορίζεται, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας για τις μεταφορές αγαθών που διενεργεί, δεν απαιτείται να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονταν στο καταργούμενο άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή φορτωτικές και κατάσταση αποστολής αγαθών, κατά περίπτωση. Επιπλέον, από 1.1.2014, δεν απαιτείται να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπονταν από τις υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ.1273/1.12.1989 (ΦΕΚ 923 Β') και ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β') δεδομένου ότι, η υποχρέωση αυτή, ήταν σε συνάρτηση με τον χρόνο έκδοσης των φορτωτικών.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 97 έως και 107 του Εμπορικού Νόμου, περί της υποχρέωσης έκδοσης του εγγράφου «αγωγιαστήριο», που συντάσσεται υπό μορφή επιστολής και παραδίδεται, για συμβάσεις μεταφοράς προσώπων ή πραγμάτων, από τον αποστολέα

στον παραλήπτη αυτών, περιέχει δε τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν θίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

Οι ανωτέρω υπόχρεοι (μεταφορέας, μεταφορικό γραφείο, διαμεταφορέας), από 1.1.2014, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία, με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή εκδίδουν τιμολόγια, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, προς ιδιώτες, με την ολοκλήρωση της παροχής ή με το απαιτητό της αμοιβής ή το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εφαρμοζομένων, αναλόγως, των διατάξεων των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι, από τις ισχύουσες διατάξεις δεν απαγορεύεται η αναγραφή επιπλέον του υποχρεωτικού περιεχομένου στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, καθώς και η έκδοση αυτών σε περισσότερα, των δύο, αντίτυπα.

Για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές με εντολές άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, μπορεί να ακολουθείται αναλόγως η διαδικασία της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι, η διπλότυπη κατάσταση που προβλέπεται από την υπόψη διάταξη μπορεί να αναπληρωθεί από φωτοτυπία του ημερολογίου μεταφοράς που τυχόν εξακολουθεί να τηρείται και μετά την 1.1.2014, η οποία επισυνάπτεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο των επαναλαμβανόμενων παροχών.

Τυχόν αποθέματα φορτωτικών (τετραπλότυπων), μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι εξαντλήσεως αυτών, με περιεχόμενο αυτό που προβλέπεται για τα τιμολόγια π.χ. δεν απαιτείται να αναγράφεται ο τόπος προορισμού, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου κ.λπ. και εφόσον εξακολουθεί να εκδίδεται φορτωτική και μετά την 1.1.2014, τα αντίτυπα των φορτωτικών που πρέπει να διαφυλάσσονται είναι το τρίτο αντίτυπο «αποδεικτικό δαπάνης», που παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο αντίτυπο «στέλεχος».

4. Κατάργηση έκδοσης αποδείξεων δαπανών - Έκδοση τίτλου κτήσης για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα έκδοσης τιμολογίου.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α'), στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. προστέθηκε η φράση «ή την παροχή υπηρεσιών».

Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) του Κ.Φ.Α.Σ. αποδεικνύουν τις λήψεις υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την παροχή υπηρεσιών με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.. Επισημαίνεται ότι, για παρασχεθείσες υπηρεσίες έως και την 31.12.2013, τα ποσά των οποίων θα καταβληθούν από 1.1.2014 και εξής, οι τίτλοι κτήσης εκδίδονται με την καταβολή αυτών.

Σημειώνεται ότι, ως «τίτλος κτήσης», όπως είχε διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/4.1.2013 για την αγορά αγαθών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί, ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (λήψης υπηρεσιών), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα ανωτέρω απαιτούμενα δεδομένα.

Ενδεικτικές περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται τίτλος κτήσης κατά τα ανωτέρω είναι η καταβολή αμοιβών σε περιστασιακά απασχολούμενους, εισηγητές σεμιναρίων και συγγραφείς δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους, εφόσον δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών για άλλη δραστηριότητα κ.λπ.

Ειδικά, όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης τίτλου κτήσης κατά τα ανωτέρω, να συντάσσεται κατάσταση (μισθοδοσίας).

Για τις λοιπές περιπτώσεις που προβλεπόταν, μέχρι 31.12.2013, η έκδοση απόδειξη δαπάνης π.χ. έξοδα κίνησης προσωπικού, επισκευές εντός εγγύησης κ.λπ. μπορεί, από 1.1.2014, να

εκδίδεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο στο οποίο εμφανίζεται η καταβαλλόμενη δαπάνη.

5. Έκδοση φορολογικών στοιχείων για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Επιπλέον, με την υπουργική ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7475/07.11.86 (791 Β'), που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ορίζεται η έκδοση ειδικού στοιχείου για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών.

Συνεπώς, από 1.1.2014, η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου απόδειξης αυτοπαράδοσης, στις περιπτώσεις που απαιτείται, δεν προβλέπεται πλέον από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αλλά από την προαναφερόμενη υπουργική απόφαση. Επισημαίνεται ότι, για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών προς ιδιώτες μπορεί να ακολουθείται η υφιστάμενη διαδικασία έκδοσης του προαναφερόμενου στοιχείου από ιδιαίτερο τμήμα της φορολογικής ταμειακής μηχανής ενώ, γενικά, αντί της έκδοσης του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο και γι' αυτές τις οινεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αναγράφοντας ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

6. Τρόπος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών.

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό τέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται ότι, το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2015.

Συνεπώς, για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από 1.1.2014 έως 31.12.2014 εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ..

Περαιτέρω, με τις αποφάσεις ΠΟΛ.1288/31.12.2013 και ΠΟΛ.1001/2.1.2014 (ΦΕΚ 2 Β/2.1.2014), ορίστηκε ο τρόπος έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών καθώς και οι εξαιρέσεις, για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και φορολογικών ταμειακών μηχανών, αντίστοιχα.

Επισημαίνεται ότι, με τις προαναφερόμενες αποφάσεις στην ουσία κωδικοποιήθηκαν οι υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ.1037/12.2.1992, ΠΟΛ.1082/2.6.2003 και ΠΟΛ.1061/1.7.2004 προσαρμοσμένες στα νέα δεδομένα, μετά την πλήρη κατάργηση α) της θεώρησης των φορολογικών στοιχείων και β) της υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων). Ειδικότερα:

Α. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), με αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών δεν σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.:

Ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι. Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης, μπορεί, αντί του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη, να αναγράφει, στις χειρόγραφες αποδείξεις, τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

Β. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε χειρόγραφα, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών δεν σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.:

Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και

συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ.

Γ. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε χειρόγραφα, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.:

Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (μόνο φυσικά πρόσωπα) ράπτης ή ράπτρια, ο αυτοαπασχολούμενος (μόνο φυσικά πρόσωπα) ράπτης ή ράπτρια που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.,

Δ. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε χειρόγραφα, με αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασκεί το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού.

Εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, με αντικείμενο εργασιών τα προαναφερόμενα επαγγέλματα που

πρέπει να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, είτε επί μηχανογραφικής έκδοσης, με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. ενώ εκδίδουν χειρόγραφες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών μόνο στην περίπτωση βλάβης της φορολογικής ταμειακής μηχανής και του φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ..

Επίσης, με τον ίδιο κατά τα προαναφερόμενα τρόπο της περίπτωσης αυτής, εκδίδει τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών και ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασκεί το επάγγελμα του εργοθεραπευτή, δεδομένου ότι, το επάγγελμα αυτό προσιδιάζει με το επάγγελμα του ψυχοθεραπευτή.

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., δεν εκδίδονται ιδιαίτερα τιμολόγια και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται. Κατ' αναλογία, οι δικαστικοί επιμελητές, δεν εκδίδουν ιδιαίτερα τιμολόγια και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την είσπραξη της αμοιβής τους, εφόσον η αυτή αναγράφεται στα έγγραφα επιδόσεων, κατασχέσεων κ.λπ. για τα οποία εισπράττεται.

β) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού.

γ) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασχολείται με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (όπως ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων).

δ) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που διατηρεί κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας.

ε) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών.

Ε. Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος μη ιαματικού, παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών κ.λπ.), καθώς και οι αποδείξεις που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, εξαιρούνται από τη χρησιμοποίηση φορολογικής ταμειακής μηχανής και φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., με εξαίρεση τους πωλητές (αγρότες - μεταπωλητές) σε λαϊκές αγορές.

Επισημαίνεται ότι, η Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1258/21.11.2002, αναφορικά με την υποχρέωση χρήσης φορολογικών ταμειακών μηχανών, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που διαθέτουν τα είδη τους, πλην οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων, αποκλειστικά λιανικώς, στις κινητές λαϊκές αγορές, στα παζάρια και μέσω πλανοδίου εμπορίου (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα), εξακολουθεί να ισχύει.

ΣΤ. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρησιμοποίησης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις και τα Τραπεζικά - Πιστωτικά Ιδρύματα.

Ζ. Όσοι από τους πιο πάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή ή φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικώς αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή από την επαγγελματική τους εγκατάσταση ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικής ταμειακής μηχανής (π.χ. ράπτρας ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ..

Η. Οι εξαιρέσεις από φορολογική ταμειακή μηχανή που προβλέπονται από άλλες υπουργικές αποφάσεις εξακολουθούν να ισχύουν όπως π.χ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1164/30.6.1994 (ΦΕΚ 544 Β') για τα τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία.

Ομοίως, τα ΕΛ.ΤΑ. δεν υποχρεούνται σε χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., για τα στοιχεία που εκδίδουν (άρθρο 21 του ν. 3312/2005), ούτε σε χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1006/10.1.2000).

Θ. Από 1.1.2014, όλα τα λοιπά φορολογικά στοιχεία, πλην αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, με τις εξαιρέσεις που προαναφέρθηκαν, που εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο δεν σημαίνονται υποχρεωτικά με φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., όπως π.χ. οι αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων, οι αποδείξεις μεταφοράς των εκμεταλλευτών πλοίων του π.δ. 120/1997, στους οποίους χορηγείται βεβαίωση από την αρμόδια Δ/νση Πληροφορικής και Νέων Τεχνολογιών του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας για εγκατάσταση και λειτουργία Ηλεκτρονικού Συστήματος Κράτησης θέσεων και έκδοσης εισιτηρίων επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς κ.λπ..

7. Χρόνος έκδοσης τιμολογίων (για την πώληση αγαθών).

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 14 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. και συνεπώς, από 1.1.2014, το τιμολόγιο εξακολουθεί να μπορεί να 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.

Ως γνωστόν, από τις υφιστάμενες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (πρώτο εδάφιο της παραγράφου 14 του άρθρου 6) το τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών) εκδίδεται, κατ' αρχήν, με την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών. Περαιτέρω, παρέχεται η δυνατότητα, μέχρι την 31.12.2013, κατ' εξαίρεση, η μεταγενέστερη τιμολόγηση των αγαθών (σε ένα μήνα από την παράδοση ή την αποστολή τους) με την προϋπόθεση ότι, κατά την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών εκδόθηκε δελτίο αποστολής. Δεδομένου ότι, από 1.1.2014, δεν υφίσταται η υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής και προκειμένου να μην επιβαρυνθούν υπέρμετρα οι επιχειρήσεις από την καθιερωμένη πρακτική της μεταγενέστερης, από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών, τιμολόγησης παρέμεινε η δυνατότητα της εκ των υστέρων τιμολόγησης από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών. Προϋπόθεση για την έκδοση του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή της αποστολής αποθεμάτων και

μόνο αποτελεί η διασφάλιση της παρακολούθησης αυτών, με τον τρόπο που αναφέρεται κατωτέρω στην παράγραφο 8 της παρούσας.

8. Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

8.0. Γενικά.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 5 (δελτίο αποστολής) του Κ.Φ.Α.Σ., παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως η παράγραφος αυτή τέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και ισχύει από 1.1.2014, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Κατ' εξουσιοδότηση της προαναφερόμενης διάταξης, εκδόθηκε η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1286/31.12.2013, με την οποία ορίστηκαν οι κατάλληλες δικλείδες για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Με την απόφαση αυτή, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό, αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου.

Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», « Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ.. Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

8.1. Υπόχρεοι.

Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι:

α) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

β) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).

γ) Αγρότες που εντάσσονται, από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Σημειώνεται ότι, οι αγρότες που από 1.1.2014, παραμένουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεν υποχρεούνται στην έκδοση του εγγράφου, για την παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων τους.

8.2. Περιπτώσεις έκδοσης.

Το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα στις εξής περιπτώσεις:

α) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, ανεξάρτητα εάν γίνει φυσική διακίνηση ή όχι αυτών και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα κατά την παράδοση τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κατά περίπτωση.

β) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

- από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ιδιώτης κ.λπ.) και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ή τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

- από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση, αρνείται την έκδοση αυτού ή όταν κατά την παραλαβή τους δεν παραδίδεται είτε τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών είτε αντίτυπο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Επισημαίνεται ότι, το εν λόγω έγγραφο εκδίδεται και κατά την παραλαβή επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είτε από ιδιώτη, εφόσον δεν εκδίδεται άμεσα με την επιστροφή πιστωτικό τιμολόγιο ή απόδειξη επιστροφής, κατά

περίπτωση.

8.3. Ειδικές περιπτώσεις.

α) Το ανωτέρω έγγραφο παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται ακόμα και σε κάθε περίπτωση αποστολής, παράδοσης ή διακίνησης αποθεμάτων, από τον προμηθευτή - πωλητή αυτών, απ' ευθείας σε τρίτον, με εντολή του αγοραστή αυτών (τριγωνικές, τετραγωνικές κ.λπ. συναλλαγές).

Το έγγραφο της περίπτωσης αυτής, συντάσσεται από τον προμηθευτή - φυσικό αποστολέα συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον φυσικό παραλήπτη αυτών και παραδίδεται (το έγγραφο) στον εντολέα - αγοραστή. Η υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου αυτού και από τον εντολέα - αγοραστή ή/και το φυσικό παραλήπτη των αποθεμάτων μπορεί να αναπληρωθεί από αντίγραφα του εγγράφου του φυσικού αποστολέα.

β) Το ανωτέρω έγγραφο παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται και σε κάθε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη. Στο περιεχόμενο του κατά τα ανωτέρω εκδιδόμενου συνοδευτικού εγγράφου, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι». Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών συναλλαγών), είτε έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων μπορεί να εκδίδεται είτε νέο έγγραφο, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό έγγραφο.

γ) Στις περιπτώσεις που κατά την παραλαβή των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα είτε εκδίδεται, από τον παραλήπτη αυτών, έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναγράφοντας την ποσότητα του πλεονάσματος ή του ελλείμματος, είτε στο αρχικό έγγραφο του προμηθευτή αναγράφονται το πλεόνασμα ή το έλλειμμα, κατά περίπτωση

8.4. Περιεχόμενο.

Στο περιεχόμενο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναφέρονται τα δεδομένα του τιμολογίου των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Επισημαίνεται ότι, από τα δεδομένα της παραγράφου 9 του άρθρου 6, δεν αναγράφονται οι ενδείξεις του δευτέρου εδαφίου αυτής (απαλλαγή από Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το δελτίο αποστολής στο έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού κ.λπ.

8.5. Χρόνος έκδοσης.

Το ανωτέρω έγγραφο συντάσσεται, κατά το χρόνο της αποστολής ή της παραλαβής ή της διακίνησης των αποθεμάτων, όταν υφίσταται διακίνηση αυτών, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων.

8.6. Έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή

Το ανωτέρω έγγραφο, μπορεί να εκδίδεται σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων.

Για την έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1004/4.1.2013 περί ηλεκτρονικού τιμολογίου.

Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Επίσης, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή (CD, USB stick, mobile phone κ.λπ.), με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο

μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή.

8.7. Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Από τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1286/31.12.2013, προκύπτει ότι δεν εκδίδεται το υπόψιν έγγραφο, σε κάθε άλλη περίπτωση, πλην της αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις, για τις οποίες δεν εκδίδεται, υποχρεωτικά, το υπόψιν έγγραφο:

- Διακίνηση αποθεμάτων για δοκιμή ή δειγματισμό.
- Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).
- Διακίνηση δειγμάτων για δωρεάν διάθεση.
- Αποστολή αποθεμάτων σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, επισκευή κ.λπ..
- Διακίνηση - αποστολή αποθεμάτων με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση.
- Διακίνηση αποθεμάτων για συμμετοχή και μόνο (όχι πώληση) σε έκθεση.
- Διακίνηση αγαθών με σκοπό την απόρριψη, καταστροφή αυτών.
- Διακίνηση παγίων, γενικώς.
- Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Διακίνηση, αποστολή αγαθών από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ψυγείων και αποθηκών.

8.8. Εξαιρέσεις - Λοιπές διευκρινίσεις.

1. Οι περιπτώσεις εξαιρέσεων - απαλλαγών από την έκδοση δελτίων αποστολής, εξακολουθούν να ισχύουν αναλόγως και μετά την 1.1.2014, και σχετικά με την υποχρέωση έκδοσης εγγράφου, επί αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης αποθεμάτων, των οποίων εκκρεμεί η τιμολόγηση.

2. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις εξαιρέσεων:

- Οι παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις παραδόσεις φυσικού αερίου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας, δεδομένου ότι, η παράδοση αυτών προκύπτει από

τις μετρήσεις που διενεργούνται, μέσω των δικτύων αυτών, σε τακτά χρονικά διαστήματα (μήνα, τρίμηνο κ.λπ.).

- Οι διακινήσεις, από λιανοπωλητές, βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών, που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά τις κινητές λαϊκές αγορές, τα παζάρια και το πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση να φέρουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία αγορών.

Επισημαίνεται ότι, για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές απαιτείται η έκδοση του υπόψη εγγράφου.

3. Στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αγαθά, είναι δυνατόν, για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων να εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (έμπορο, συνεταιρισμό κ.λπ.), αντίγραφο του οποίου παραδίδεται στον παραγωγό.

Σημειώνεται ότι, εξακολουθούν να ισχύουν, αναλόγως, τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο Σ.682/52/ΠΟΛ.54/23.2.1987, αναφορικά με την διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος από τυροκομικές - τυρεμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν οι αντισυμβαλλόμενοι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α..

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης έκδοσης του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων Δελτίου Αποστολής, μέχρι εξαντλήσεως αυτών ενώ μπορεί, προαιρετικά, να εκδίδονται τα υπόψη έγγραφα και σε άλλες περιπτώσεις με σκοπό διαφορετικό της πώλησης. Επίσης, μπορεί να χρησιμοποιηθούν, τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων συνενωμένων Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων, μέχρι εξαντλήσεως αυτών, για την αποστολή, παράδοση, διακίνηση τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

9. Λοιπά θέματα.

1. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, για τους οποίους σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) δεν υποχρεούνταν σε τήρηση βιβλίου αποθήκης ή ήταν υπόχρεοι σε τήρηση αυτού μόνο ως προς την εισαγωγή και όσοι υποχρεώθηκαν για πρώτη φορά να τηρήσουν το λογαριασμό 94 τη διαχειριστική περίοδο που άρχισε από 1.1.2013, εφόσον, από την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1.1.2014 και μετά, υποχρεωθούν σε τήρηση του λογαριασμού 94 καθώς και όσοι υποχρεωθούν για πρώτη φορά σε τήρηση αυτού, είναι δυνατόν για την διαχειριστική αυτή περίοδο και μόνο να ενημερώσουν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της χρήσης αυτής, τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94 αναλυτικά ή συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή, κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή, κατά ποσότητα, με βάση την απογραφή.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους επεξεργάζεται αγαθά δύναται να ενημερώνει μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, αναλυτικά ή συγκεντρωτικά, μόνο τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94, των πρώτων υλών, κατά την εισαγωγή, κατά ποσότητα (αγορές και διακινήσεις) και αξία (αγορές) και κατά την εξαγωγή, κατά ποσότητα, με βάση την απογραφή.

Σημειώνεται ότι οι τεχνικές εταιρείες έχουν την δυνατότητα να τηρούν το λογαριασμό 94 με τον τρόπο που αναφέρεται στο έγγραφο μας Δ15Α 1176251 ΕΞ 11.11.2013).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2014, απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής το φυσικό πρόσωπο, υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ., το οποίο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μέχρι πέντε (5.000) χιλιάδες ευρώ. Με τις ίδιες διατάξεις ορίζονται οι περιπτώσεις εκείνες των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, μεταξύ των οποίων και όσοι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

Διευκρινίζεται ότι, οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), στις οποίες δεν γίνεται αναφορά για ελευθέρια επαγγέλματα. Συνεπώς τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.), ανεξάρτητα αν οι

διατάξεις αυτές έχουν καταργηθεί για τη φορολογία εισοδήματος, εξακολουθούν, από 1.1.2014, να μην απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, έστω και αν, τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είναι κάτω των 5.000 ευρώ. Δηλαδή, δεν μπορεί να είναι απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής γιατρός με ακαθάριστα έσοδα μικρότερα των 5.000 ευρώ.

3. Στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά βιβλία) η υποχρεωτική απογραφή κατά την 31.12.2013 καταλαμβάνει μόνο τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που κατά τη χρήση αυτή πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τη πώληση αγαθών πάνω από 150.000 ευρώ. Οι σχετικές αποφάσεις (όπως η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1134/14.12.2004), με τις οποίες απαλλάσσονται ορισμένοι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής, ισχύουν και για την απογραφή της χρήσης αυτής.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που δεν διενεργείται απογραφή (ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ ή απαλλασσόμενες δραστηριότητες σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις), ως απογραφή λήξης της χρήσης 2013 λαμβάνεται το ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης αυτής, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., σύμφωνα με τις οποίες δεν είναι υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο, συνεκτιμώνται τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

5. Τα πρόσωπα, των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, εξακολουθούν και από 1.1.2014, να εκδίδουν τιμολόγια για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη (άρθρο 7 παράγραφος 4 περίπτωση β' του Κ.Φ.Α.Σ., εγκύκλιος ΠΟΛ.1036/22.2.2013).

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των Υποπαραγράφων Β.1 και Β.2, παράγραφοι 1 και 2, της Παραγράφου Β΄ του άρθρου τρίτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α΄ 85/7.4.2014) σχετικά με τους αγρότες και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις των Υποπαραγράφων Β.1 και Β.2, παράγραφοι 1 και 2, της Παραγράφου Β΄ του άρθρου τρίτου του ν.4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν.4046/2012 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 85/7.4.2014) οι οποίες αφορούν στους αγρότες και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Ι. Υποπαράγραφος Β.1, παρ. 1 και 2 και Υποπαράγραφος Β.2, παρ. 1 και 2: Τροποποίηση διατάξεων Κώδικα ΦΠΑ και ΚΦΑΣ, σχετικά με τους αγρότες

1. Με τις ανωτέρω διατάξεις επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

α) Υποπαράγραφος Β.1, παρ. 1: Προστίθεται νέο εδάφιο στην περίπτωση α) της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), με το οποίο ορίζεται ότι, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων (παραγγελείς), υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο είναι ο παραγγελιοδόχος.

β) Υποπαράγραφος Β.1, παρ. 2: Προστίθεται νέα περίπτωση γ) στην παράγραφο 1 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με την οποία ορίζεται ότι οι αγρότες φυσικά πρόσωπα που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς και με την προϋπόθεση ότι δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία, υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνο εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

γ) Υποπαράγραφος Β.2, παρ. 1: Προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 7 του άρθρου 6 της περίπτωσης 1 της Υποπαραγράφου Ε.1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), σύμφωνα με το οποίο, εξαιρητικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο (παραγγελιοδόχο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου (παραγγελέα) εκδίδεται εκκαθάριση, κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων.

δ) Υποπαράγραφος Β.2, παρ. 2: Καταργείται η Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Π. 2070/1820/ΠΟΛ.109/20.3.1987, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 48 του ν.1731/1987 (ΦΕΚ Α΄ 161/1987) και όριζε ότι δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. η παράδοση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων που ενεργείται από τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, οι οποίες ισχύουν από 7.4.2014 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014), διευκρινίζονται τα εξής:

2. Οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούν για λογαριασμό αγροτών που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οι συνεταιριστικές οργανώσεις θα επιβάλλουν, από 7.4.2014, ΦΠΑ στο σύνολο των πωλήσεων που πραγματοποιούν για λογαριασμό αγροτών, ανεξάρτητα από το εάν οι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό ή το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι η εν λόγω ρύθμιση είναι προς όφελος των αγροτών του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι θα λαμβάνουν επιστροφή με τον κατ' αποκοπή συντελεστή με βάση το ύψος των πωλήσεών τους, όπως αυτές θα προκύπτουν από τις εκκαθαρίσεις των συνεταιριστικών οργανώσεων, και χωρίς να επιβαρύνονται με το ΦΠΑ που αναλογεί στην προμήθεια των συνεταιρισμών και στα έξοδα με τα οποία ενδεχομένως οι συνεταιρισμοί τους χρεώνουν. Σημειώνεται επίσης ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν θέτει σε δυσμενέστερη θέση τις πωλήσεις των συνεταιριστικών οργανώσεων, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ επί των πωλήσεων αυτών θα εκπίπτει από τους αγοραστές υποκείμενους στο φόρο.

3. Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, οι παραγγελιοδόχοι (συνεταιρισμοί ή έμποροι) καθίστανται υπόχρεοι για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των εν λόγω αγροτών. Κατά συνέπεια, οι παραγγελιοδόχοι υποχρεούνται στην απόδοση στο δημόσιο του συνόλου του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων, ενώ οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ οι οποίοι πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω πωλήσεις. Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι αποδίδουν στους αγρότες την καθαρή αξία των πωλήσεών τους που δικαιούνται, βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν. Οι εν λόγω αξίες συνιστούν εκροές απαλλασσόμενες από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος και καταχωρούνται στον κωδ. 309 της

περιοδικής δήλωσης [έντυπο Φ2, έκδοση 2011 (2)] και στον κωδ. 610 της εκκαθαριστικής δήλωσης (έντυπο Φ1, έκδοση 2012).

4. Επισημαίνεται ότι για εκκαθαρίσεις που έχουν ήδη εκδοθεί για πωλήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από 1.1.2014 μέχρι 7.4.2014 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου), για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, υπάρχει, με βάση την Απόφαση ΠΟΛ 1281/2013, υποχρέωση των παραγγελιοδόχων για απόδοση του ΦΠΑ στους εν λόγω αγρότες, οι οποίοι υποχρεούνται στην απόδοση του φόρου αυτού στο δημόσιο. Στην περίπτωση που με τις ανωτέρω εκκαθαρίσεις, δεν έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ στους υπόχρεους αγρότες, λόγω εξαγγελίας του νέου αυτού μέτρου, οι εκκαθαρίσεις αυτές γίνονται δεκτές για λόγους χρηστής διοίκησης, υπό την προϋπόθεση της απόδοσης του συνολικού ΦΠΑ της πώλησης από τους παραγγελιοδόχους.

5. Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας από αγροτικούς συνεταιρισμούς, στις οποίες περιλαμβάνονται και πωλήσεις για λογαριασμό αγροτών που υπάγονται από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς και στις οποίες δεν επεβλήθη ΦΠΑ, λόγω, ενδεχομένως αδυναμίας διαπίστωσης του καθεστώτος στο οποίο υπάγονται οι αγρότες (κανονικό ή ειδικό καθεστώς), δεδομένης της παράτασης που χορηγήθηκε για την υποβολή της δήλωσης μεταβολής, μέχρι 20.5.2014, οι συνεταιρισμοί πρέπει να εκδώσουν συμπληρωματικά τιμολόγια προς τους πελάτες τους για τη χρέωση μόνο του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις αυτές και να αποδώσουν τον εν λόγω ΦΠΑ, χωρίς κυρώσεις, με την περιοδική δήλωση του μηνός Μαΐου ή του δεύτερου τριμήνου.

6. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, οι παραγγελιοδόχοι είναι υπόχρεοι για την απόδοση του φόρου στο δημόσιο, καθώς οι πωλήσεις των εν λόγω αγροτών δεν υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

7. Για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο – παραγγελιοδόχο (έμπορο ή αγροτικό συνεταιρισμό) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου – παραγγελέα, που πραγματοποιούνται από το μήνα Απρίλιο του έτους 2014 και εξής, εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων. Δεδομένου ότι η ως άνω προθεσμία συμπίπτει με το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων, η εκκαθάριση επιτρέπεται να εκδοθεί μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του

επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους, εφόσον παραδίδεται μέχρι την ημέρα αυτή στον αντισυμβαλλόμενο. Ειδικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο – παραγγελιοδόχο (αγροτικό συνεταιρισμό) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου – παραγγελέα, που πραγματοποιήθηκαν από την αρχή του έτους 2014 και εξής, η εκκαθάριση εκδίδεται επίσης, κατά τα ανωτέρω, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων. Σε περίπτωση που για τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν από αγροτικό συνεταιρισμό έως την 31.3.2014, έχουν εκδοθεί εκκαθαρίσεις ανά μήνα, στην εκκαθάριση που θα εκδοθεί το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων, θα περιληφθούν οι πωλήσεις που πραγματοποιεί ο συνεταιρισμός μετά την 31.3.2014. Για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, από αντιπρόσωπο – παραγγελιοδόχο (έμπορο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου – παραγγελέα, που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.3.2014, εφαρμόζονται οι σχετικές με το χρόνο έκδοσης διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 7 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Υποπ. Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012), εκδίδεται δηλαδή εκκαθάριση κατά εντολέα την τελευταία ημέρα κάθε μήνα και το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα. Σημειώνεται ότι, για την ευχερέστερη ενημέρωση των παραγωγών φυσικών προσώπων (παραγγελέων), οι αντιπρόσωποι (παραγγελιοδόχοι) δύνανται να αναγράφουν επί της εκδιδόμενης εκκαθάρισης τη διάταξη της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., με τη σημείωση ότι υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στη παράδοση είναι ο παραγγελιοδόχος.

8. Οι αγρότες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς και με τις προϋποθέσεις ότι είναι φυσικά πρόσωπα και δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία, για τις πράξεις που πραγματοποιούν από 1.1.2014 και εφεξής, υποχρεούνται σε υποβολή μόνο εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Αυτό ισχύει τόσο για τους αγρότες που είχαν ενταχθεί από παλιά στο κανονικό καθεστώς, όσο και για όσους εντάσσονται από 1.1.2014 στο καθεστώς αυτό. Σημειώνεται ότι δεν είναι δυνατή η επιλογή για υποβολή περιοδικής κάθε τρίμηνο.

Με τη διάταξη αυτή απλοποιείται η διαδικασία καταβολής του φόρου που οφείλεται από τους εν λόγω αγρότες λόγω της ένταξης της αγροτικής τους δραστηριότητας στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς προβλέπεται η υποβολή μίας δήλωσης ετησίως, ανεξάρτητα αν για την αγροτική τους δραστηριότητα τηρούν βιβλία απλογραφικά ή διπλογραφικά.

Διευκρινίζεται ότι οι Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες και οι δηλώσεις Intrastat υποβάλλονται στις προθεσμίες που προβλέπονται από τις οικείες αποφάσεις.

Σημειώνεται ότι στη ρύθμιση αυτή δεν εμπίπτουν οι αγρότες που τηρούν βιβλία και εκδίδουν στοιχεία για άλλη δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν η άλλη αυτή δραστηριότητα υπάγεται στο φόρο ή απαλλάσσεται από το ΦΠΑ π.χ. γιατρός. Ωστόσο, στην περίπτωση που αγρότης ασκεί και άλλη δραστηριότητα για την οποία απαλλάσσεται, λόγω ύψους ετήσιων ακαθάριστων εσόδων ή λόγω υπαγωγής της δραστηριότητας αυτής σε κάποιο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (π.χ. παράκτιας αλιείας), από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ο εν λόγω αγρότης υποβάλλει για την αγροτική του δραστηριότητα μόνο εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. Στην περίπτωση που από 1.1.2014 έως την ημερομηνία υπογραφής της παρούσης έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τους ανωτέρω αγρότες οι δηλώσεις αυτές είναι αποδεκτές και ο ΦΠΑ που ενδεχομένως έχει καταβληθεί με τις εν λόγω περιοδικές δηλώσεις αναγράφεται στην εκκαθαριστική δήλωση που θα υποβληθεί για το έτος 2014.

II. Υποπαράγραφος Β.1, παρ. 3: Αντικατάσταση του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ, με σκοπό τον εξορθολογισμό και την επικαιροποίηση του ισχύοντος ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών, λαμβανομένων υπόψη των νέων φορολογικών ρυθμίσεων που έχουν υιοθετηθεί με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), καθώς και αυτών που ισχύουν για τους αγρότες αναφορικά με την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (διατάξεις ΚΦΑΣ και αποφάσεις ΠΟΛ.1281/2013 και 1055/2014).

Αναφορικά με τις κυριότερες τροποποιήσεις που επέρχονται με την αντικατάσταση αυτή παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

2. Στην παράγραφο 1 προβλέπονται τα κριτήρια που ισχύουν από 1.1.2014 για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ και την απαλλαγή τους από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Συγκεκριμένα, στο ειδικό καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες που κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και είχαν δικαίωμα να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

3. Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του άρθρου 41 ορίζεται ότι, εκτός από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, και οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εκδίδουν το ειδικό στοιχείο που προβλέπεται για την παράδοση των αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευσή τους στο δικό τους κατάστημα ή στις λαϊκές αγορές ή σε εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς η αξία των προϊόντων που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων της αγροτικής δραστηριότητας για την ένταξη σε καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

4. Διευκρινίζεται ότι και στην περίπτωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου από αγρότες του κανονικού καθεστώτος δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της αναγραφόμενης αξίας, καθώς δεν πρόκειται για πραγματική παράδοση. **Σημειώνεται ότι οι εν λόγω αγρότες του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ δεν δικαιούνται της επιστροφής με τον κατ' αποκοπή συντελεστή 3%, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αποκλειστικά για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, αλλά εφαρμόζουν τις γενικές διατάξεις αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών για το σύνολο των φορολογητέων δραστηριοτήτων τους.** Στο πλαίσιο αυτό, εμπίπτουν στη διαδικασία της ΑΥΟ Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987, για την αγορά επενδυτικών αγαθών της αγροτικής δραστηριότητάς τους.

5. Επιπλέον, για λόγους αποφυγής καταστρατηγήσεων και φαινομένων επιστροφής ΦΠΑ για αγροτικά προϊόντα άλλων προσώπων που δεν δικαιούνται επιστροφής, προβλέπεται στην ίδια ως άνω παράγραφο ότι η αξία επί της οποίας υπολογίζεται η επιστροφή αφορά παραδιδόμενα αγαθά ίδιας παραγωγής του αγρότη η οποία προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση (π.χ. μίσθωση).

6. Με την παράγραφο 6 ρυθμίζεται η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, η υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 41, καθώς και η μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς αγροτών. Σε όσες περιπτώσεις οι ανωτέρω μεταβολές πραγματοποιούνται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου προβλέπεται υποχρέωση υποβολής δήλωσης μεταβολής **εντός δέκα (10) ημερών**, για λόγους συμφωνίας με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρο 10), όπως ισχύουν. Ειδικά για την προβλεπόμενη υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς

ΦΠΑ από 1.1.2014, η σχετική δήλωση μεταβολής υποβάλλεται έως **15.4.2014** για τους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έως **20.5.2014** για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Για τον ίδιο λόγο, στην παράγραφο 11 του άρθρου 41 προβλέπεται προθεσμία έως **31.5.2014** για την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων λόγω υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς.

7. Λόγω της ανωτέρω παράτασης, οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2014 και δεν πληρούν τα κριτήρια που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο I.8, για υποβολή μόνο εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, μπορούν να δηλώσουν εμπρόθεσμα τις πωλήσεις που πραγματοποίησαν από 1.1.2014, με την περιοδική δήλωση που αφορά την πρώτη φορολογική περίοδο που λήγει μετά την υποβολή της δήλωσης μεταβολής. 8. Επισημαίνεται ότι αναφορικά με το θέμα της υποχρεωτικής ένταξης των αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ έχουν δοθεί διευκρινίσεις με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1024/2014 και 1079/2014, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, με την επιφύλαξη των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 41. 9. Κατά τα λοιπά, για την εφαρμογή του νέου άρθρου 41, εφαρμόζονται οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στο παρελθόν, καθώς δεν υπάρχει ουσιαστική τροποποίηση των διατάξεων που ισχύουν ήδη.