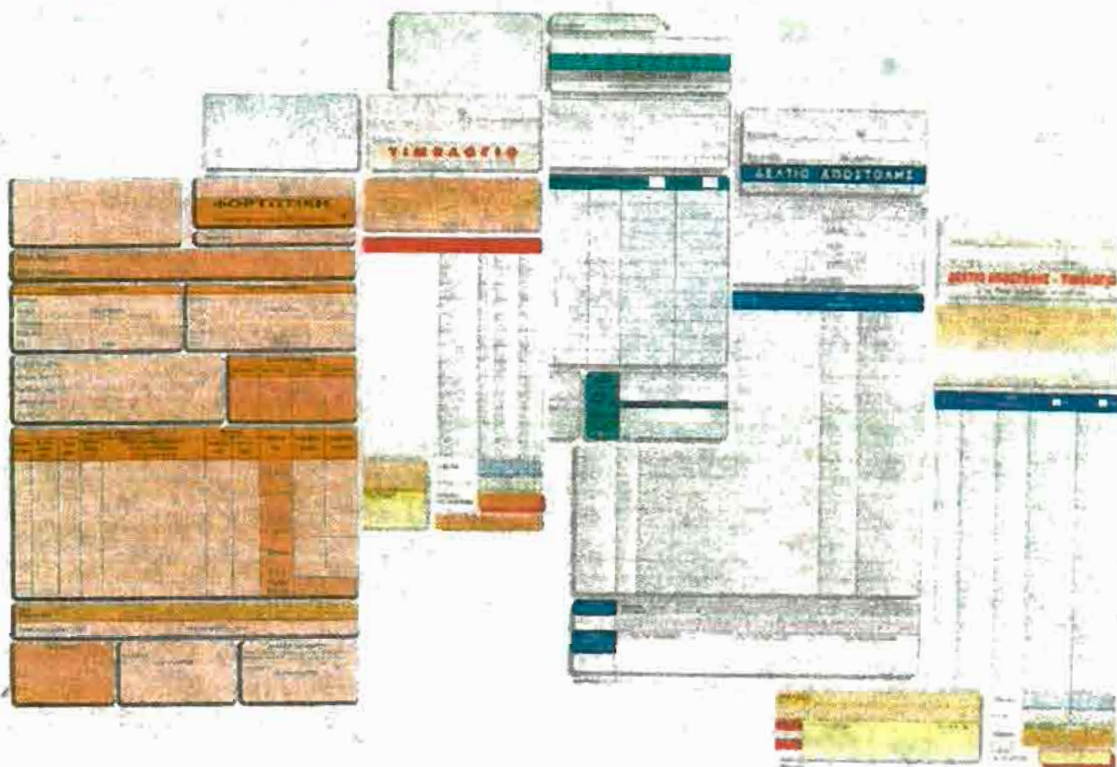


ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Διφρακτική
90

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ Η ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ Η
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥΣ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΜΗΛΙΑ ΒΑΝΕΣΣΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ ΓΡΗΓΟΡΗΣ

ΚΟΥΚΙΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	2945
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Α' ΜΕΡΟΣ

ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

I. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ

1.1. Γενικά - τίτλος.....	13
1.2. Υπόχρεοι - περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου.....	14
1.3. Τιμολόγιο (πωλήσεις αγαθών).....	16
1.3.1. Γενικά.....	16
1.3.2. Ανταλλαγή.....	17
1.3.3. Δάνειο σε είδος.....	18
1.3.4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (πωλήσεις αγαθών).....	18
1.3.5. Παράγοντες που δεν επηρεάζουν τον χρόνο έκδοσης.....	20
1.3.6. Παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.....	21
1.3.7. Πώληση αγαθών χωρίς απομάκρυνση από τις εγκαταστάσεις του πωλητή.....	23
1.3.8. Προκαταβολές.....	24
1.3.9. Πωλήσεις σε τρίτες χώρες.....	24

1.3.10. Περιεχόμενο τιμολογίου (πώλησης).....	24
1.3.11. Τι έχουν γίνει δεκτά από τη διοίκηση.....	25
1.3.12. Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών.....	26
Α. περίπτωση.....	26
Β. περίπτωση.....	26
1.4. Τιμολόγιο (αγοράς αγροτικών προϊόντων).....	30
1.4.1. Γενικά.....	30
1.4.2. Περιεχόμενο.....	30
1.4.3. Χρόνο έκδοσης.....	31
1.4.4. Επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων.....	31
1.4.5. Ειδικό(πράσινο) τιμολόγιο για παραδόσεις προϊόντων από τη αγροτική εκμετάλλευση στο κατάστημα του ίδιου του παραγωγού.....	32
1.5. Τιμολόγιο (αγοράς αγαθών από αρνούμενους ή εκδίδοντες ανακριβώς).....	34
1.6. Τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών).....	35
1.6.1. Γενικά.....	35
1.6.2. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου(παροχής υπηρεσιών).....	36
1.6.3. Τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών προς επαγγελματία εκτός της χώρας.....	36

Μη έκδοση τιμολογίου επί αρνήσεως ή μη αποστολή αυτού στη ΔΟΥ.....	37
1.6.3. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σημάτων , καθώς και για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.....	38
1.6.4. Τιμολόγιο για επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών.....	39
1.7. Πιστωτικό τιμολόγιο.....	40
1.7.1. Γενικά.....	40
1.7.2. Πεδίο εφαρμογής.....	40
1.7.3. Αντικείμενο του πιστωτικού Τιμολογίου.....	41
1.7.4. Περιεχόμενο.....	43
1.7.5. Χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου....	43
1.7.6. Εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων.....	44

B’ ΜΕΡΟΣ

ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

2. Δελτίο αποστολής.....	46
2.1. Εννοιολογική σημασία.....	46
2.2 Περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται η έκδοση Δ.Α.....	47

2.3 Διακίνηση αγαθών για τις οποίες έχει εγκριθεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής.....	48
2.4. Διάρκεια δελτίου αποστολής.....	50
2.5. Υποχρέωση διαφύλαξης των δελτίων αποστολής.....	53
2.6. Διακίνηση αγαθών σε τρίτο κατ’ εντολή του πελάτη.....	53
2.7. <<ανάποδο>> δελτίο αποστολής.....	55
2.8. Δικαστική απαγόρευση της τοποθέτησης των συνοδευτικών εγγράφων εντός των δεμάτων.....	55
2.9. Δικαιώματα του προισταμένου της ΔΟΥ σχετικά με τα δελτία αποστολής.....	56
2.10. Έκδοση δελτίου αποστολής σε προγενέστερο χρόνο.....	58
2.11. Μεταφορά (διακίνηση) αγαθων μεταξύ κρατών - μελών της Ε.Ε.....	59
2.12. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.....	61
2.12.1. Ποιος είναι ο χρόνος έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής και αν μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά το ίδιο δελτίο σε πολυήμερο ταξίδι.....	62
2.13. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης.....	63

2.14. Εγγραφα μεταφοράς.....	65
2.14.1. Γενικά.....	65
2.15. Μεταφορές με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα.....	67
2.15.1. Συνοδευτικά στοιχεία.....	68
2.15.2. Έννοια φορτηγού Ι.Χ. - προυποθεσεις - απαγορεύσεις.....	69
2.16. Μεταφορές με αγροτικά αυτοκίνητα απο αγρότες.....	69
2.17. Μεταφορές με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα.....	70
2.17.1. Μεταφορέας.....	71
2.17.2. Μεταφορικό γραφείο.....	71
2.17.3. Διαμεταφορέας.....	72
2.17.4. Φορτωτής.....	72
2.17.5. Ευθύνη φορτωτή-αποστολέα σε περίπτωση μη επιδειξης από το μεταφορέα του συνοδευτικού εγγράφου.....	72
2.17.6. Παράδοση ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς.....	72
2.18. Εκδοσης φορτωτικής.....	73
2.19. Κατάσταση αποστολής αγαθών.....	74

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.19.1. Διαδικασία στις μεταφορές μέσω μεταφορικού γραφείου.....	75
2.20. Αποδείξεις μεταφοράς.....	76
2.21. Διορθωτικό σημείωμα.....	77
2.22. Διεθνείς μεταφορές.....	80
2.23. Συγκεντρωτική φορτωτική.....	80

ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ

ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ ΦΟΡΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟ 2523/11.9.1997

3.1 Γενικά-εννοια-σκοπος.....	83
3.2. Πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. - αντικειμενικό σύστημα.....	84
3.3 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.....	85
3.4. Γενικές παραβάσεις.....	87
3.4.1.Γενικές παραβάσεις ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων και με Δ.Β.1	88
3.4.2. Γενικές παραβάσεις ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων και με Δ.Β. διαφοροποιημένο.....	89

3.5. Αυτοτελείς παραβάσεις.....	89
3.5.1. Αυτοτελείς παραβάσεις με εφαρμογή Βασ.υπολ 1 και Δ.Β. 1.....	89
3.5.2. Αυτοτελείς παραβάσεις με εφαρμογή Βασ. υπολ. 2.....	90
3.5.3. Εξαιρέσεις στην επιβολή προστίμου.....	93
3.5.4. Σχόλια του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε σχέση με τα άρθρα 32 και 33 του κ.β.ς.....	94
3.6. Επιβολή προστίμων-διοικητική επίλυση της διαφοράς.....	96
3.6.1.Γενικά-αποφαση επιβολής προστίμου.....	96
3.6.2. Προσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλεται το πρόστιμο.....	96
3.6.3.Αρμοδιότητα για την επιβολή του προστίμου.....	98
3.6.4.Εξωδικη λύση της διαφοράς.....	99
3.6.5.Εξωδικη λύση της διαφοράς.....	99
3.6.6.παραγραφή.....	100
3.6.7.Καινοτομίες του άρθρου 9 ν.2523/1997 σε σχέση με το άρθρο 34 του Κ.Β.Σ.....	101
3.7. Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις.....	102
3.7.1. Γενικά.....	102



3.8. Άλλες κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.2523/1997.....	102
3.8.1. Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματία.....	103
3.8.2. αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφοριών μεταφορικών μέσων.....	105
3.9. Ποινικές κυρώσεις.....	108
3.9.1. Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία.....	108
3.9.2. Τελικές επισημάνσεις για το άρθρο 19 του ν. 2523/1997.....	110
3.10. Προσφυγή - ποινική δίωξη.....	110
3.11. Μεταβατικές και καταργούμενες διατάξεις.....	112
Πίνακας στοιχείων και χρόνου έκδοσής τους.....	115
Παράρτημα (Εφημερίδα Κυβερνήσεως.....	125

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αυτή η πτυχιακή εργασία μας, απευθύνεται σε όλους εκείνους, που προσπαθούν να βρουν διεξόδους στους δαίδαλους της φορολογικής νομοθεσίας με ιδιαίτερη έμφαση στην τιμολόγηση, διακίνηση των εμπορευμάτων καθώς και τους τρόπους αντιμετώπισης από τις φορολογικές αρχές των παρατυπιών και των φορολογικών παρανομιών που παρατηρούνται στην αγορά.

Η εργασία μας θέλουμε να πιστεύουμε ότι αποτελεί μια αξιόπιστη πρόταση στην εξεύρεση λύσεων στα θέματα που ασχοληθήκαμε, αφού λάβαμε υπ’ όψη μας πληροφορίες, αναλύσεις και συμπεράσματα από αρκετούς συγγραφείς.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους εκείνους που μας βοήθησαν να συλλέξουμε στοιχεία και να διαρθρώσουμε την δομή της ύλης με όσο τον δυνατόν εύχρηστο και φιλικό χαρακτήρα για τους συναδέλφους.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή αποτελείται από τρία μέρη. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει πλήρη ανάλυση-ερμηνεία του Κ.Β.Σ. όσον αφορά το θέμα της τιμολόγησης και τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών που προκύπτουν ανάλογα με το χαρακτήρα και τη φύση των συναλλαγών.

Εν συνεχεία, το δεύτερο μέρος αναφέρεται στο ζήτημα της διακίνησης των εμπορευμάτων με εκτενή αναφορά στα άρθρα 11 και 16 του Κ.Β.Σ.

Το επόμενο και τελευταίο μέρος της εργασίας μας ασχολείται με τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογικών παραβάσεων στο θέμα της τιμολόγησης και διακίνησης των εμπορευμάτων από τις αρμόδιες αρχές σύμφωνα με το νέο φορολογικό νόμο (Ν. 2523/ ΦΕΚ Α’ 179/11.9.1997).

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Δ. = Αγορανομική Διάταξη

Α.Ε. = Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Ε.Ι. = Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

Α.Ε.Π. = Απόφαση Επιβολής Προσήμου

Α.Κ. = Αστικός Κώδικας

Α.Λ.Π. = Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

Α.Π.Υ = Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

ΒΑΣ. ΥΠΟΛ. = Βάση Υπολογισμού

Βλ. = Βλέπε

Γ.Λ.Σ. = Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Γνωμ. = Γνωμοδότηση

Δ.Α. = Δελτίο Αποστολής

Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ε.Ε. = Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Ι.Χ. = Επιβατικό Ιδιωτικής Χρήσης

Ε.Λ.Γ.Α. = Ελληνικός Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων

Ε.Ν. = Εμπορικός Νόμος

Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Εκθεσης

Εγγρ = Εγγραφο

Εγκ. = Εγκύκλιος

Ι.Χ. = Ιδιωτικής Χρήσεως Αυτοκίνητο

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων

Κ.Φ.Σ = Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων

N(v) = Νόμος

Ν.Π.Δ.Δ. = Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία

Ο.Τ.Α. = Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Π.Δ. = Προεδρικό Διάταγμα

παρ. = παράγραφο

Περ. = Περίπτωση

ΠΟΛ = Πολυγραφημένη Οδηγία της Διοίκησης

Σ.Β. = Συντελεστής Βαρύτητας

ΣΤΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας

Τ.Δ.Α. = Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής

Τ.Ε.Ι. = Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

Υ.Π.Ε.Δ.Α. = Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών

Υπ. Οικ. = Υπουργείο Οικονομικών

Φ.Δ.Χ. = Φορτηγό Δημόσιας Χρήσης -

Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

Φ.Ι.Χ. = Φορτηγό Ιδιωτικής Χρήσεως

Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φ.Τ.Μ. = Φορολογική Ταμειακή Μηχάνη

V.I.E.S = Vat Information Exchange System (Σύστημα Ανταλλαγής Πληροφοριών Φ.Π.Α.)

A’ ΜΕΡΟΣ

ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

I. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ

1.1. ΓΕΝΙΚΑ - ΤΙΤΛΟΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. καθιερώνεται ένας ενιαίος γενικός τίτλος << ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ>> για όλες τις συναλλαγές που προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ανεξάρτητα από το χαρακτήρα και τη φύση της συναλλαγής, χωρίς να απαιτείται προσδιοριστικό εξειδίκευσης της συναλλαγής (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κ.τ.λ.)

Αρα το ίδιο στέλεχος με τον μοναδικό τίτλο <<ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ>> μπορεί να χρησιμοποιηθεί για πώληση αγαθών, για παροχή υπηρεσιών, για αγορά αγροτικών προϊόντων κ.λ.π.

Η παραπάνω διαφοροποίηση σε σχέση με τον προηγούμενο Κ.Φ.Σ. ο οποίος είχε ξεχωριστά άρθρα για κάθε είδος τιμολογίου, είχε ως στόχο την απλοποίηση χωρίς κατά την προσωπική μας άποψη να συμβάλλει αποτελεσματικά σ’ αυτό, βασικά γιατί στις συναλλαγές είχε διαμορφωθεί και είχε γίνει αποδεκτό ως πρακτική να χρησιμοποιούνται διαφορετικά στελέχη για κάθε συγκεκριμένη, ως προς το χαρακτήρα συναλλαγή.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Ετσι και σήμερα, ουσιαστικά χρησιμοποιούνται διαφορετικά στελέχη τιμολογίων για την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών κ.λ.π. ακολουθώντας το δρόμο της τήρησης του στοιχείου <<ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ>> σε διαφορετικές σειρές, όπου κάθε σειρά ως διακριτικό αυτής έχει τη φράση που προσδιορίζει το χαρακτήρα της συναλλαγής.

1.2. ΥΠΟΧΡΕΟΙ - ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

Υπόχρεοι σε έκδοση τιμολογίου, για τις περιπτώσεις που εμφανίζονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα είναι:

α. Οι επιτηδευματίες , ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων ή την απαλλαγή τους από τήρηση βιβλίων .

β. Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λ.π.), ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της συναλλαγής σε ΦΠΑ.

α. ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑΣ

Προς Επιτηδευ- ματία	Προς πρό- σωπα άρθρ 2 παρ. 3 (Δημόσιο κ.λ.π.)	Προς αγρότες (Προσ. άρθρ. 2 παρ. 4)	Προς ιδιώτες	Για την είσπραξη
-------------------------------------	--	--	-------------------------	-----------------------------

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων)	α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων).	α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων).	Αγορά αγαθών	α. Επιδότησεων .
β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής.	β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής	β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής .		β. Οικον. Ενισχύσεων.
γ. Για παροχή υπηρεσιών	γ. Για παροχή υπηρεσιών .	γ. Για παροχή υπηρεσιών .		γ. Αποζημιώσεων.
δ. Για πώληση αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας.	δ. Για αγορά αγροτικών προϊόντων	δ. Για αγορά αγροτικών προϊόντων.		δ. Επιστροφών έμμεσων φόρων, δασμών, τελών , τόκων .
				ε. Ανόργανων εισόδων .

Β. ΠΡΟΣΩΠΑ ΑΡΘΡ. 2 ΠΑΡ. 3 (ΔΗΜΟΣΙΟ, Ν.Π.Δ.Δ. ΚΑΠ.)

Προς επιτηδευματία	Προς Δημόσιο,	Προς Αγρότες	Προς ιδιώτες
--------------------	---------------	--------------	--------------

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

	Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.		
α. Πώληση αγαθών. β. Παροχή υπηρεσιών.	α. Πώληση αγαθών. β. Παροχή υπηρεσιών.	α. Πώληση αγαθών. β. Παροχή υπηρεσιών. γ. Αγορά προϊόντων.	Αγορά αγαθών.

1.3. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Πωλήσεις αγαθών)

1.3.1. Γενική

Με τη σύμβαση αυτή (πώλησης αγαθών), που είναι αμφοτεροβαρής, σύμφωνα με τις διατάξεις και του Α.Κ. ο πωλητής υποχρεούται να μεταβιβάσει την κυριότητα επί του πωληθέντος και να παραδώσει αυτό, ο δε αγοραστής να πληρώσει το συμφωνηθέν τίμημα. Το εκδιδόμενο δε τιμολόγιο (αθεώρητο) αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της γενόμενης πώλησης.

Συνεπώς εξ ορισμού στην περίπτωση της πώλησης ουσιώδη στοιχεία είναι:

α. Η ύπαρξη τουλάχιστον δυο προσώπων που συμβάλλονται και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου από ένα πρόσωπο προς τον εαυτό του.

Ἡ Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

β. Η ύπαρξη και καταβολή τιμήματος ή άλλου ανταλλάγματος και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου με μηδενική αξία.

Τα παραπάνω δύο στοιχεία είναι απαραίτητες προϋποθέσεις προκειμένου περί πώλησεως αγαθών, εάν ένα εκ των δύο ή και τα δύο ελλείπουν τότε δεν πρόκειται περί πώλησεως, αλλά περί άλλης σχέσης.

Ετσι π.χ. η έκδοση τιμολογίου προς τρίτο με μηδενική αξία (συναντάται στην πράξη) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει πώληση αγαθών. Στην προκειμένη περίπτωση καλύπτεται άλλη έννομη σχέση (π.χ. δωρεάν παράδοση), για την οποία προβλέπεται η έκδοση άλλου στοιχείου (π.χ. στοιχείο αυτοπαράδοσης).

1.3.2. Ανταλλαγή

Η ανταλλαγή αγαθών θεωρείται ως διπλή πώληση (Α.Κ. άρθρο 573) ο καθένας από τους συμβαλλομένους θεωρείται πωλητής για το περιεχόμενο από αυτόν πράγμα και αγοραστής για το λαμβανόμενο.

Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή εκδίδονται εκατέρωθεν τιμολόγια .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.3.3. Δάνειο σε είδος.

Όπως διευκρινίσθηκε με εγκύκλιο στη σύμβαση δανείου, κατά την οποία ο ένας των συμβαλλομένων (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο (οφειλέτης) την κυριότητα αγαθών, ο δε άλλος (οφειλέτης) υποχρεούται να επιστρέψει στο δανειστή αγαθά ίδιας ποσότητας και ποιότητας δεν αποτελεί ανταλλαγή (διπλή πώληση) και συνεπώς δεν εκδίδονται εκατέρωθεν τιμολόγια.

Στην περίπτωση αυτή αρκεί η έκδοση από τους συμβαλλομένους δελτίου αποστολής, στα οποία πρέπει σαφώς να αναγράφεται ο σκοπός (π.χ. δανεισμός εμπορευμάτων).

1.3.4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (πώλησης αγαθών)

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) εκδίδεται στο χρόνο που ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14.

Ειδικότερα το τιμολόγιο εκδίδεται (κατ’ αρχήν) κατά την παράδοση ή την έναρξης αποστολής των αγαθών, κατά περίπτωση.

Από τον νόμο όμως παρέχονται οι εξής δυνατότητες τιμολόγησης σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή της αποστολής.

α) Τιμολόγηση σε ένα μήνα.

Επιτρέπεται αντί της άμεσης έκδοσης τιμολογίου, να εκδοθεί κατά την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών δελτίο

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

αποστολής (Δ.Α.) και στην συνέχεια σε ένα μήνα από την ημέρα παράδοσης ή αποστολής να εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο . Με τη φράση <<σε ένα μήνα>> νοείται η αντίστοιχη μέρα του επόμενου της αποστολής των αγαθών μήνα.

Π.χ. αποστέλλονται αγαθά λόγω πώλησης στον αγοραστή στις 18/4/1994, το σχετικό τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί το αργότερο μέχρι στις 18/5/1994.

Η τιμολόγηση στο χρόνο του ενός μηνός αποτελεί διακριτική ευχέρεια του πωλητή και δεν συναρτάται από καμιά προϋπόθεση (π.χ. ύπαρξη εξαιρετικών δυσχερειών, όπως απαιτούσε ο προισχύσας Κ.Φ.Σ.)

Επισημαίνεται όμως ότι σε καμιά περίπτωση το τιμολόγιο, αφού έχει προηγηθεί Δ.Α. δεν μπορεί να εκδοθεί μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι δεν μπορεί να εξαντληθεί το χρονικό διάστημα του μήνα, όταν στο μεταξύ λήγει η διαχειριστική περίοδος, είτε του πωλητή, είτε του αγοραστή.

Π.χ ο Α με βιβλία Β’ κατηγορίας εκδίδει λόγω πώλησης Δ.Α. στις 17/12/1995 προς τον πελάτη του Β. Στην περίπτωση αυτή το σχετικό τιμολόγιο θα εκδοθεί το αργότερο στις 31/12/1995 που είναι ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου του πωλητή, τουλάχιστον.

β) Τιμολόγηση σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 21 παρ . 6 του Ν. 2166/93 προστέθηκε τρίτο εδάφιο στην παράγραφο 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Με την προσθήκη αυτή ορίζεται , ειδικά και μόνο για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης **το αργότερο η 15^η μέρα του επόμενου μήνα**, από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

γ) Τιμολόγηση προς Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, κ.λ.π.

Στις περιπτώσεις που αγοραστής είναι πρόσωπο της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα) το τιμολόγιο επί πωλήσεως αγαθών μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η παράδοση των αγαθών.

1.3.5. Παράγοντες που δεν επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.

Επισημαίνεται ότι οι παραπάνω ρητά αναφερόμενοι στο νόμο χρόνοι έκδοσης του τιμολογίου δεν τελούν σε συνάρτηση και δεν επηρεάζονται από τον τρόπο πληρωμής ή τον διακανονισμό που γίνεται ή από την ύπαρξη διαλυτικής αίρεσης ή από την συμφωνία παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι την αποπληρωμή, ειδικότερα:

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

- **Ο τρόπος πληρωμής** (μετρήτοίς ή επί πιστώσει) δεν ασκεί καμιά επίδραση και συνεπώς το τιμολόγιο εκδίδεται κανονικά στους οριζόμενους από το νόμο χρόνους (εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1).
- **Πώληση με διαλυτική αίρεση** (πρόκειται για την περίπτωση πώλησης της οποίας τα αποτελέσματα μπορεί να ανατραπούν με την επέλευση γεγονότος μελλοντικού και αβέβαιου, ομοίως η αίρεση αυτή δεν ασκεί επιρροή στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου .

1.3.6. Παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.

Αντίθετα σε ορισμένες περιπτώσεις επηρεάζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- **Πώληση με αναβλητική αίρεση** (πρόκειται για πώληση που τα αποτελέσματα εξαρτώνται από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο), η υποχρέωση έκδοσης του τιμολογίου υφίσταται από το χρόνο που θα πληρωθεί η αίρεση (πχ ο Α υπόσχεται την πώληση ποσότητας αγαθών στο Χ, εφόσον επιτραπεί η εισαγωγή τους. Στην περίπτωση αυτή ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου συγκεκριμενοποιείται κατά τη στιγμή που θα επιτραπεί η εισαγωγή και παραδοθούν τα αγαθά στον Χ).
- **Πώληση με δοκιμή**, πρόκειται για πώληση τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται, όταν ο υποψήφιος αγοραστής δοκιμάσει το αγαθό και το βρεί της αρεσκείας του.

Στην προκειμένη περίπτωση το τιμολόγιο εκδίδεται μετά τη λήξη του δοκιμαστικού χρόνου, όταν το αγαθό τεθεί οριστικά στη διάθεση του αγοραστή.

Τέτοιες όμως συμφωνίες πρέπει να αποδεικνύονται και ως θέματα πραγματικά κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Σημειώνεται ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις, θα εκδοθεί Δ.Α. στο οποίο ως σκοπό θα αναγράφεται η φράση <<για δοκιμή και πιθανή πώληση >> κ.λ.π.

Στη συνέχεια μετά την οριστικοποίηση της πώλησης, θα εκδοθεί τιμολόγιο-Δ.Α. και όχι απλό τιμολόγιο, στο οποίο θα αναφερθεί και ο α/α του Δ.Α. με το οποίο έγινε η αποστολή.

Το γεγονός ότι εκδίδονται δύο συνοδευτικά αγαθών φορολογικά στοιχεία δεν αποτελεί παρατυπία, αλλά υποχρέωση, δεδομένου ότι εκδίδονται για διαφορετική αιτία- το πρώτο (Δ.Α.) ένεκα της αποστολής για δοκιμή και το δεύτερο (Τ.Δ.Α.) ένεκα της χονδρικής πώλησης. Αυτό συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ.1 όπου μεταξύ των άλλων, ως λόγος έκδοσης Δ.Α. αναφέρεται η χονδρική πώληση. Συνεπώς αφού έχουμε δυο αιτίες έκδοσης Δ.Α. πρέπει να εκδοθούν δύο στοιχεία συνοδευτικά αγαθών, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι στη δεύτερη περίπτωση (χονδρική πώληση) δεν λαμβάνει χώρα και διακίνηση αγαθών.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.3.7. Πώληση αγαθών χωρίς απομάκρυνση από τις εγκαταστάσεις του πωλητή.

Όπως γίνεται δεκτό από την εγκ. 3/1992 (παρ. 12.2.2.). Σε περίπτωση που γίνεται παράδοση αγαθών (τα αγαθά τίθενται στην διάθεση του αγοραστή) χωρίς αυτά να απομακρύνονται από τις εγκαταστάσεις του πωλητή, στις οποίες παραμένουν για φύλαξη κ.λ.π. πρέπει να εκδίδεται κατά το χρόνο παράδοσης *ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ- ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ* (όχι απλό τιμολόγιο) το οποίο εκτός των άλλων, πρέπει να γίνεται σαφής μνεία ότι τα συγκεκριμένα αγαθά παραδόθηκαν στις εγκαταστάσεις του πωλητή, όπου και παραμένουν για συγκεκριμένο λόγο. Τα αγαθά αυτά θεωρούνται για τον πωλητή, όπου και παραμένουν για συγκεκριμένο λόγο. Τα αγαθά αυτά, θεωρούνται για τον πωλητή (εμπορεύματα τρίτων) και για τον αγοραστή <<εμπορεύματα σε τρίτους και παρακολουθούνται ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρούν οι συμβαλλόμενοι >>.

Το γεγονός ότι και στην περίπτωση αυτή απαιτούνται και εκδίδονται δύο συνοδευτικά στοιχεία αιτιολογείται με το σκεπτικό που αναφέρεται στην παραπάνω παράγραφο.

1.3.8. Προκαταβολές

Για τις λαμβανόμενες προκαταβολές σε χρόνο προγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.3.9. Πωλήσεις σε τρίτες χώρες

Στις πωλήσεις αγαθών, εκτός της χώρας γίνεται δεκτό εφ’ όσον αυτό απαιτείται από τις διαδικασίες εξαγωγής, ότι το τιμολόγιο μπορεί να προηγηθεί του χρόνου παράδοσης ή έναρξης αποστολής των αγαθών.

1.3.10. Περιεχόμενο Τιμολογίου (πώλησης).

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) είναι αθεώρητο. Σ’ αυτό σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 10 και 11 του άρθρου 12 αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων.

Επίσης, τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής όπως το είδος των αγαθών, την ποσότητα των αγαθών, την μονάδα μέτρησης (τη μονάδα δηλαδή που στις συναλλαγές αποτελεί τη βάση στις συμφωνίες για τον καθορισμό της τιμής του αγαθού), την τιμή μονάδας, την αξία (κατά σύντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή από το ΦΠΑ , οι τυχόν λοιπές επιβαρύνσεις (μεταφορικά , τόκοι κ.λ.π.) ο ΦΠΑ και το συνολικό ποσό της αξίας.

Τέλος, θα πρέπει να αναγράφεται ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής επί των τιμολογίων προκειμένου να διαπιστωθεί αν εκδόθηκε Δ.Α. για

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

συγκεκριμένη συναλλαγή και ποιο ακριβώς είναι αυτό το Δ.Α. Σημειώνεται δε ότι το τιμολόγιο (πώλησης) είναι αθεώρητο, επειδή ακριβώς συνδέεται υποχρεωτικά με συγκεκριμένο Δ.Α.

1.3.11 Τι έχουν γίνει δεκτά από τη διοίκηση

α) Σε περίπτωση που το Δ.Α. εκδίδεται από το υποκατάστημα ή την αποθήκη επιτρέπεται τα αντίστοιχα τιμολόγια να εκδίδονται από την έδρα. Πάντως σημειώνεται ότι η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται με την προϋπόθεση ότι στο υποκατάστημα δεν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα .

β) Στην περίπτωση που έχουμε ανάληψη της εταιρικής μερίδας σε είδος δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου είτε κατά την αποχώρηση εταίρου είτε κατά την λύση της εταιρείας. Το στοιχείο που εκδίδεται είναι αυτό της αυτοπαράδοσης.

γ) Επίσης, όταν έχουμε εισφορά αγαθών για συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφόσον δεν πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης.

δ) Κατά την μεταβίβαση αγαθών με πλειστηριασμό εκδίδεται τιμολόγιο από τον οφειλέτη και όχι από τον επισπεύδοντα την εκποίηση . Σε περίπτωση μη έκδοσης από τον υπόχρεο του σχετικού τιμολογίου πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο (αγοράς).

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ε) Σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα με τροποποίηση του καταστατικού της, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου.

στ) Ο σύνδικος πτώχευσης ως εκπρόσωπος του πτωχεύσαντα στη διαχείριση της πτωχευτικής περιουσίας υποχρεούται να εκδίδει τιμολόγια για τις πωλήσεις αγαθών με την επωνυμία της πτωχεύσασας επιχείρησης.

ζ) Για την είσπραξη τόκων από πωλήσεις αγαθών με πίστωση του τμήματος εκδίδεται τιμολόγιο, καθόσον οι τόκοι αυτοί επαυξάνουν την αξία των αγαθών.

1.3.12. ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

Με την έννοια επαναλαμβανόμενες πωλήσεις νοούνται οι διακεκριμένες πωλήσεις προς το ίδιο πρόσωπο (αγοραστή) ομοίων ή διαφορετικών ειδών, που γίνονται με συχνότητα σε καθημερινή βάση ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα (κάθε όμοιων ή διαφορετικών ειδών, που γίνονται με συχνότητα σε δύο ή τρεις μέρες).

Διευκρινίζεται ότι οι τμηματικές παραδόσεις (πολλές φορτώσεις) ποσότητας αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο της ίδιας (μιας) πώλησης, δεν εμπίπτουν στην έννοια των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων.

Στις περιπτώσεις των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί ένα τιμολόγιο, αντί πολλών, για όλες τις πωλήσεις (παραδόσεις), που έλαβαν χώρα

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

στον ίδιο μήνα, με βάση **αθεώρητη** κατάσταση, που μπορεί να συντάσσεται **προαιρετικά**, καλύπτοντας όλα τα δελτία αποστολής για τις γενόμενες παραδόσεις (πωλήσεις) εντός του μήνα .

Συνεπώς με βάση τα ισχύοντα παρέχονται οι εξής εναλλακτικές δυνατότητες:

α) Να εκδοθεί ανά παράδοση ή αποστολή και τιμολόγιο.

β) Να συνταχθεί **αθεώρητη** κατάσταση (στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών η ημερομηνία παράδοσης , το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών), οπότε στη συνέχεια εκδίδεται ένα τιμολόγιο, μέχρι τη δεκάτη (10η) ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που έλαβαν χώρα οι παραδόσεις και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν.

Στο τιμολόγιο αυτό δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή των ειδών, εφόσον η κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο.

Εναλλακτικά παρέχεται , με τις προαναφερόμενες διατάξεις , η **ευχέρεια να μη συνταχθεί καν η κατάσταση** , με μόνη προϋπόθεση η αναγραφή των ειδών στο σχετικό συνολικό τιμολόγιο να είναι **λεπτομερής κατ' είδος** (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του Κώδικα).

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων πωλήσεων αποτελούν οι καθημερινές ή σχεδόν καθημερινές παραδόσεις γαλακτοκομικών προϊόντων στα πρατήρια των συνοικιών, παραδόσεις τσιγάρων στα περίπτερα κ.λ.π.).

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Παράδειγμα:

Πρατήριο πώλησης καυσίμων εφοδιάζει καθημερινά για το μήνα Ιούλιο 1994 τα επαγγελματικά αυτοκίνητα της επιχείρησης ‘Χ’.

Θα πρέπει να εκδοθούν στοιχεία ως εξής:

A. Περίπτωση

- Δελτία αποστολής σε κάθε παράδοση
- Να συνταχθεί αθεώρητη σε δυο αντίγραφα κατάσταση (είδος, ποσότητα, αξία).
- Να εκδοθεί ένα συνολικό τιμολόγιο μέχρι στις 10/7/1994, το οποίο ως ημερομηνία έκδοσης θα έχει την 30/6/1994. Στο τιμολόγιο αυτό δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή των ειδών , αλλά γενική, εφόσον επισυνάπτεται αντίγραφο της αθεώρητης κατάστασης, από την οποία προκύπτουν τα είδη.

Αρα στο τιμολόγιο αυτό ως περιεχόμενο, που θα αφορά το είδος μπορεί να αναγράφεται η φράση <<υγρά καύσιμα>> και παραπλεύρως ως αξία το σύνολο της αξίας που αντιπροσωπεύουν οι παράδόσεις του Ιουνίου.

Σημειώνεται ότι εφόσον επιλεγεί ο συγκεκριμένος τρόπος εμφάνισης των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων επί του τιμολογίου δεν είναι νοητή η αναγραφή της τιμής μονάδας, ιδίως όταν αυτή έχει μεταβληθεί μέσα στο μήνα.

B. Περίπτωση

- Δελτία αποστολής σε κάθε παράδοση.
- Ένα συνολικό τιμολόγιο μέχρι στις 10/7/1994.

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Στο τιμολόγιο αυτό, εφόσον δεν έχει συνταχθεί κατάσταση σε δύο αντίγραφα, θα υπάρχει πλήρης περιγραφή των ειδών και φυσικά η τιμή μονάδας, ως εξής:

ΕΙΔΟΣ	ΛΙΤΡΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜ. ΜΟΝΑ ΔΑΣ	ΑΞΙΑ
Βενζίνη σούπερ	>>	1000	170	170.000
>> >>	>>	500	172	86000
>> >>	>>	800	169	135200
βενζίνη αμόλυβδη	>>	400	161	64400
>> >>	>>	200	163	32600
>> >>	>>	300	159	47700
			Συνολική αξία	535.900
			ΦΠΑ 18%	96.462
			Σύνολο	632.362

Διαφορετική σειρά για τα τιμολόγια, στα οποία εμφανίζονται οι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις απαιτείται εκ των πραγμάτων, όταν, μετά την τελευταία μέρα του μήνα και μέχρι την ημέρα έκδοσής του (10η μέρα επόμενου μήνα), εκδίδονται άλλα τιμολόγια διαφορετικά μπορεί να μην υπάρχει άλλη σειρά.

Απαλλαγή από την έκδοση Δ.Α. στις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις μπορεί να υπάρξει, μετά από σχετική απόφαση του προισταμένου Δ.Ο.Υ.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.4. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ)

1.4.1. Γενικά

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται στις περιπτώσεις αγοράς αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων (αγρότες) του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Εκδίδεται από τον αγοραστή επιτηδευματία ή πρόσωπο της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του κώδικα.

Τα τιμολόγια (αγοράς) εκδίδονται θεωρημένα όταν για την ίδια συναλλαγή δεν έχει εκδοθεί άλλο θεωρημένο φορολογικό στοιχείο (δελτίο αποστολής ή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής).

1.4.2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Στο τιμολόγιο αγοράς αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συναλλασσόμενων και της συναλλαγής. Σε σχέση με το περιεχόμενο του τιμολογίου της περίπτωσης αυτής διευκρινίζονται τα εξής:

α) Αντί του Α.Φ.Μ. του πωλητή-παραγωγού αναγράφεται ο αριθμός αστυνομικής ταυτότητας του, εφόσον ο παραγωγός στερείται Α.Φ.Μ.

β) Η εισφορά Ε.Λ.Γ.Α. αναγράφεται επί του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, κατά τρόπο όμως που να μην επηρεάζει την αξία της συναλλαγής, δεδομένου ότι η εισφορά αυτή είναι ουδέτερο στοιχείο ως προς αυτή.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.4.3. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ

Το τιμολόγιο (αγοράς αγροτικών προϊόντων) εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 14 του ίδιου άρθρου στους εξής χρόνους:

α) Άμεσα, δηλαδή κατά το χρόνο παραλαβής από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων.

β) Σε ένα μήνα από την παραλαβή όταν η άμεση έκδοση του τιμολογίου δεν είναι δυνατή. Στις περιπτώσεις μη άμεσης έκδοσης του τιμολογίου και εφόσον δεν έχει εκδοθεί προηγούμενα Δ.Α., εκδίδεται από τον παραλήπτη - αγοραστή θεωρημένη απόδειξη ποσοτικής παραλαβής .

1.4.4.ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

Καμία απολύτως διαφοροποίηση δεν-υπάρχει στην έννοια των επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών. Επαναλαμβανόμενες αγορές είναι αυτές που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα κάθε μέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα (ανά δύο ή τρεις μέρες) με την έννοια ότι ο ίδιος αγοραστής αγοράζει από τον ίδιο παραγωγό, κατά επανάληψη στη διάρκεια του μήνα.

Στις περιπτώσεις αυτές παρέχεται η δυνατότητα αντί της έκδοσης πολλών τιμολογίων να εκδοθεί ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο για όλες τις αγορές του μήνα μέχρι τη δέκατη (10η)

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ημέρα του επόμενου μήνα που αφορούν με τις εξής προϋποθέσεις:

α) Να εκδίδεται με κάθε παραλαβή αθεώρητη απόδειξη παραλαβής . Τονίζεται ότι στις επαναλαμβανόμενες εκδίδεται η προαναφερόμενη απόδειξη , ανεξάρτητα από το αν τα παραλαμβανόμενα συνοδεύονται ή όχι με Δ.Α.

β) Να τηρείται αθεώρητη κατάσταση σε μερίδες κατά πωλητή παραγωγό, η οποία ενημερώνεται με βάση τις αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής στους χρόνους που ορίζονται και όχι αργότερα από την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου .

1.4.5. ΕΙΔΙΚΟ (ΠΡΑΣΙΝΟ) ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΣΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΟΥ

Μετά από απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίσθηκε ότι οι αγρότες που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα και αυτοί που τα εξάγουν στο εξωτερικό, θεωρείται ότι παράλληλα με την αγροτική, ασκούν εμπορική δραστηριότητα και υποχρεούνται κατά την παράδοση των προϊόντων τους από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους να εκδίδουν, με την ιδιότητα του εμπόρου, θεωρημένο ειδικό διπλότυπο τιμολόγιο αγοράς . Ο τύπος και το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι όπως το υπόδειγμα που προσαρτάται παρακάτω.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Όνοματεπώνυμο εκδότη:.....

Αντ/νο εργασιών:Α/Α Τιμολογίου.....

Διεύθυνση:.....Τόπος και ημερομηνία.....

Τηλέφωνο:.....

Α.Φ.Μ.....

Αρ. ταυτότητας:.....

**ΕΙΔΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ , ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ (Άρθρο 33 παρ.6 του Ν.
1642/1986)**

Όνοματεπώνυμο παραδίδοντος αγρότη.....

Δήμος ή Κοινότητα.....

Τόπος προέλευσης αγαθών.....

Α/Α Περιγραφή είδους Ποιότητα Ποσότητα Κανονική αξία

.....

.....

Σύνολο.....

Υπογραφή εκδότη

Ή Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.5. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΡΝΟΥΜΕΝΟΥΣ Ή ΕΚΔΙΔΟΝΤΕΣ ΑΝΑΚΡΙΒΩΣ)

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται θεωρημένο εφόσον δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή . Το τιμολόγιο αυτό καλύπτει τις εξής περιπτώσεις:

- α. Την άρνηση έκδοσης τιμολογίου για αγορά αγαθών από τον υπόχρεο.
- β. Την έκδοση ανακριβούς τιμολογίου από τον πωλητή των αγαθών

Υπόχρεοι σε έκδοση τιμολογίου, εφόσον συντρέξουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις είναι:

- α. Ο επιτηδευματίας
- β. Τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.)

Καθόσον αφορά το χρόνο έκδοσης διευκρινίζονται τα εξής:

- Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση Δ.Α μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.
- Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να εκδοθεί Δ.Α. από τον πωλητή, το τιμολόγιο αγοράς εκδίδεται άμεσα (με την παραλαβή) .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.6. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)

1.6.1. ΓΕΝΙΚΑ

Με την σύμβαση αυτή (παροχής υπηρεσιών) που είναι αμοτεροβαρής σύμφωνα με τις διατάξεις και του Α.Κ. αυτός που παρέχει την υπηρεσία είναι υποχρεωμένος να εκδόσει τιμολόγιο (για την παροχή) και να το παραδώσει στον λήπτη της υπηρεσίας, αφού ο τελευταίος καταβάλλει το συμφωνηθέν τίμημα . Το εκδιδόμενο δε τιμολόγιο (θεωρημένο) αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της γενόμενης παροχής.

Συνεπώς εξ ορίσμού στην περίπτωση της παροχής ουσιώδη στοιχεία είναι:

- α. Η ύπαρξη τουλάχιστον δύο προσώπων που συμβάλλονται και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου από ένα πρόσωπο προς τον εαυτό του
- β. Η ύπαρξη και καταβολή τιμήματος ή άλλον ανταλλάγματος και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου με μηδενική αξία .

Τα παραπάνω δύο στοιχεία είναι απαραίτητες προϋποθέσεις προκειμένου περί παροχής υπηρεσιών, εάν ένα εκ των δύο ή και τα δύο ελλείπουν τότε δεν πρόκειται για παροχή αλλά περί άλλης σχέσης.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.6.2. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ (ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)

Όσον αφορά την παροχή υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής . Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρέχεται. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην υπηρεσία εκτέλεσης τεχνικών έργων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση .

1.6.3. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΡΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ ΕΚΤΟΣ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Όταν προσφέρονται υπηρεσίες από έλληνα επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή από νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκτός της χώρας καθώς και εντός της χώρας σε αλλοδαπούς επαγγελματίες πρέπει να εκδίδεται και να παραδίδεται στον αλλοδαπό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται από θεωρημένο στέλεχος και ένα αντίτυπο αυτού παραδίδεται στον πελάτη. Πολλοί πιστεύουν ότι το τιμολόγιο αυτό είναι αθεώρητο, αλλά κάνουν λάθος

Ἡ Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

αφού από το άρθρο 19 του ΚΒΣ δεν γίνεται καμιά διάκριση και ορίζεται να εκδίδεται θεωρημένο, είτε ο αντισυμβαλλόμενος είναι έλληνας επιτηδευματίας είτε αλλοδαπός.

Διευκρινίζουμε ότι σ' αυτό το Τ.Π.Υ. επιτρέπεται να διατυπώνεται η συναλλαγή σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται το τίμημα στο νόμισμα το οποίο γίνεται η συναλλαγή, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παρ. 6 του ΚΒΣ.

1.6.4. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΕΠΙ ΑΡΝΗΣΕΩΣ Ἡ ΜΗ ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΑΥΤΟΥ ΣΤΗ ΔΟΥ

Με μια ερμηνευτική εγκύκλιο του ΚΒΣ επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών δεν εκδόσει δικό του τιμολόγιο, διαπράττει παράβαση του Κ.Β.Σ., η οποία κατ' αρχήν δημιουργεί προϋποθέσεις απόρριψης των βιβλίων.

Η έκδοση τιμολογίων για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις, χωρίς όμως αυτά να αποσταλούν στη ΔΟΥ, του αντισυμβαλλόμενου αποτελεί παράβαση του ΚΒΣ όχι όμως και λόγο απόρριψης της δαπάνης από αυτή την αιτία .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.6.5. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ , ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ Ή ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ , ΣΗΜΑΤΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΓΙΑ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ Ή ΑΝΟΧΗ ΜΙΑΣ ΠΡΑΞΗΣ Ή ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 1642/86, παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Με τις διατάξεις ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται εκτός των άλλων και οι :

- α) Η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού καθώς και
- β) Η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

Στην έννοια του όρου <<άυλα αγαθά>> περιλαμβάνονται τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας , τα διπλώματα ευρεσιτεχνείας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και τα λοιπά παρόμοια δικαιώματα .

Ως υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης νοείται π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος .

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1.6.6. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Για διακεκριμένες υπηρεσίες που παρέχονται καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα παρέχεται η δυνατότητα, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε παρεχόμενη υπηρεσία ξεχωριστά, να εκδοθεί ένα συγκέντρωτικό τιμολόγιο ανά μήνα. Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται την 10η ημέρα του επόμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, εφόσον τηρείται κατά πελάτη αθεώρητη κατάσταση, στην οποία καταχωρούνται για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία, το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

Η κατάσταση αυτή πρέπει, λόγω του σκοπού τον οποίο εξυπηρετεί και εφόσον δεν εκδίδονται άλλα φορολογικά στοιχεία με την ολοκλήρωση κάθε παροχής, να ενημερώνεται άμεσα, δηλαδή το αργότερο με την ολοκλήρωση κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας.

Όσοι επιτηδευματίες τηρούν πρόσθετα βιβλία (άρθρο 10 Κ.Β.Σ.) και από αυτά προκύπτουν τα δεδομένα της προαναφερόμενης κατάστασης, δεν απαιτείται η τήρηση και της κατάστασης αυτής (π.χ. συνεργείο ή πλυντήριο αυτοκινήτων, το οποίο επισκευάζει ή πλένει καθημερινά αυτοκίνητα της επιχείρησης <<X>> τα οποία καταχωρεί στο βιβλίο εισερχομένων, δεν απαιτείται να τηρεί κατάσταση για τις επαναλαμβανόμενες επισκευές ή συντηρήσεις).

1.7. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

1.7.1. ΓΕΝΙΚΑ

Το πιστωτικό τιμολόγιο (Π.Τ.) είναι ουσιαστικά ένα αρνητικό τιμολόγιο . Εκδίδεται σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, ανεξάρτητα από την αιτιολογία έκδοσης του (ακόμη και για έκπτωση αμοιβής). Βασική προϋπόθεση έκδοσης του Π.Τ. αποτελεί η προγενέστερη έκδοση τιμολογίου (χρεωστικού). Συνεπώς δεν είναι νοητή η έκδοση Π.Τ. από πρόσωπο το οποίο προγενέστερα δεν έχει εκδόσει άλλο τιμολόγιο (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) ή στοιχείο που απέχει θέση τιμολογίου με το οποίο καλύπτεται η κύρια συναλλαγή.

1.7.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από: -

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

β) Τον εκδότη άλλου στοιχείου που κατέχει θέση τιμολογίου. Με τη συγκεκριμένη φράση παρέχεται η δυνατότητα, για πρώτη φορά με τον Κ.Β.Σ. να χρησιμοποιούν Π.Τ. όσοι

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

εκδίδουν για επαγγελματικές συναλλαγές τους, αντί τιμολογίων, άλλο είδος στοιχείου.

Ετσι σε αυτήν την περίπτωση εμπίπτουν:

β1) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες

β2) Οσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ.

Οι πιο πάνω κατηγορίες επιτηδευματιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ 2 εκδίδουν σε κάθε περίπτωση (και σε επιτηδευματίες) απόδειξη παροχής υπηρεσιών, αντί τιμολογίου και κατά συνέπεια μπορούν, εφόσον παρέχουν έκπτωση σε άλλο επιτηδευματία, το Δημόσιο κ.λ.π. να εκδίδουν και πιστωτικά. Ετσι π.χ. μπορεί ένας δικηγόρος να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του (Α.Ε.) ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του (τουριστικό γραφείο).

1.7.3. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Π.Τ.

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μόνο για περιπτώσεις, που η κυρίως συναλλαγή αφορά χονδρική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Αντίθετα δεν προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή άλλου αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου σε περιπτώσεις που η κυρίως συναλλαγή αφορά λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Ειδικότερα το Π.Τ. εκδίδεται :

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

α) Για επιστροφές πωληθέντων αγαθών.

β) Για παροχή έκπτωσης, εκ των υστέρων , επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

γ) Για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου, όπως η διαπίστωση ελλείμματος μετά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένη αναγραφή της τιμής μονάδας , λανθασμένος υπολογισμός της αξίας .

■ Για αρνητικές διαφορές ΦΠΑ , ρητά ορίζεται ότι δεν επιτρέπεται η έκδοση ΠΤ εκτός των περιπτώσεων που αυτό προβλέπεται από σχετικές διατάξεις του Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια αν εσφαλμένα χρεώθηκε μεγαλύτερο ποσό Φ.Π.Α. επί του εκδοθέντος τιμολογίου, θα αποδοθεί από τον εκδότη το μεγαλύτερο αυτό ποσό Φ.Π.Α. ενώ παράλληλα το ίδιο ποσό (μεγαλύτερο) θα εκπεσθεί από τον λήπτη του τιμολογίου.

■ Για θετικές διαφορές ΦΠΑ αντίθετα προς τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι το συμπληρωματικό αυτό τιμολόγιο θα εκδοθεί στην ίδια διαχειριστική περίοδο, που εκδόθηκε και το αρχικό τιμολόγιο .

1.7.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Το πιστωτικό τιμολόγιο έχει περιεχόμενο ανάλογο του περιεχομένου του στοιχείου, το οποίο ακολουθεί και αφορά εκτός από τα στοιχεία των συμβαλλομένων, αναγράφονται το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός, ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η έκπτωση καθώς και ο ΦΠΑ.

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

- Για τις εκπτώσεις λόγω τζίρου , έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος κλπ
- Για τις επιστροφές αγαθών των οποίων έληξε η ημερομηνία χρήσης τους (π.χ. φάρμακα, τρόφιμα). Ειδικά για τα φάρμακα έγινε δεκτό ότι η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και όταν γίνονται επιστροφές μέχρι 2 (δύο) μήνες προς της αναγραφόμενης ημερομηνίας ή και προγενέστερα αν αυτά αποσύρονται από την αγορά.

1.7.5. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥ Π.Τ.

Ο ισχύον ΚΒΣ στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 αναφέρεται στο χρόνο έκδοσης του Π.Τ. για τις περιπτώσεις

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

επιστροφής αγαθών και ορίζει ότι το Π.Τ. εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές το αργότερο σ’ ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής των αγαθών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Συνεπώς είναι δυνατόν για αγαθά που πουλήθηκαν σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο να εκδοθεί Π.Τ. σε επόμενη χρήση, εφόσον η επιστροφή λαμβάνει χώρα σε χρήση μεταγενέστερη της πώλησης. Π.χ. η ατομική επιχείρηση <<Α>> πούλησε το έτος 1997 στην Ο.Ε. <<Ψ>> υφάσματα.

Στις 10/12/98 διαπιστώθηκε ότι ποσότητα υφασμάτων ήταν ελαττωματική και επιστρέφεται αμέσως από την Ο.Ε. του προμηθευτή Α.

Το σχετικό Π.Τ. από τον Α προς την ΟΕ <<Ψ>> θα εκδοθεί μέχρι 31/12/98.

Για τις περιπτώσεις χορήγησης έκπτωσης δεν ορίζεται ρητά ο χρόνος έκδοσης του Π.Τ.

1.7.6. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 16 ορισμένες συναλλαγές λόγω των ιδιομορφιών τους και των ιδιαιτεροτήτων τους, είναι εκτός του πλαισίου εφαρμογής των διατάξεων περί τιμολογίων.

Οι περιπτώσεις αυτές ομαδοποιούνται στις παρακάτω τέσσερις (4) κατηγορίες:

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

α) Πωλήσεις ακινήτων , πλοίων , αυτοκινήτων , βιομηχανοστασίων, αεροσκαφών και μηχανημάτων. Για αυτές τις περιπτώσεις δεν εκδίδονται τιμολόγια , μόνον εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης.

β) Πωλήσεις μετοχών, ομολογιών, ομολόγων και εντόκων γραμματίων.

γ) Πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών , χρηματιστηριακών υπηρεσιών (factorin).

δ) Οι πωλήσεις μη εμπορεύσιμων για τον αγοραστή , επιτηδευματία αγαθών, εφόσον η αξία της κάθε συναλλαγής είναι μέχρι 5000 δρχ και εκδίδεται γι’ αυτήν απόδειξη λιανικής πώλησης .

B' ΜΕΡΟΣ

1. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

2. ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΣΗΜΑΣΙΑ

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ είναι εκείνο το φορολογικό στοιχείο που μπορεί να συνοδεύσει την οποιαδήποτε διακίνηση αγαθών και για οποιοδήποτε σκοπό , είτε ως μεμονωμένο , είτε ως συνενωμένο με φορολογικά στοιχεία αξίας και σε κάθε περίπτωση θεωρημένο από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

2.2. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ Η ΕΚΔΟΣΗ Δ.Α.

1. α) Η έκδοση Δελτίου αποστολής από τον επιτηδευματία εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών.
- β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτούς αγαθών.
- γ) για διακίνηση αγαθών μεταξύ επαγγελματιών .

Είναι αξιοσημείωτο αναφοράς ότι τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται συνοδεύονται κατά τη διακίνηση τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής,

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Επίσης, όταν κατά τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στην συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα .

2. α) Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Σημειώνεται ότι όταν υπάγονται στο Φ.Π.Α. οι δραστηριότητες των προσώπων αυτών εκτός από το Δημόσιο, έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα άρθρο 2 παρ. 3), δηλαδή εκδίδουν δελτίο αποστολής και όταν στέλνουν αγαθά σε ιδιώτες, όταν επιστρέφουν αγαθά σε επιτηδευματίες, όταν στέλνουν για επεξεργασία, αποθήκευση κ.λ.π.

β) Υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής έχουν όλοι οι παραγωγοί αγροτικοί προϊόντων , ανεξάρτητα αν είναι η κύρια δραστηριότητα τους ή μη. Δηλαδή έχουν υποχρέωση έκδοσης και οι μισθωτοί συνταξιούχοι κ.λ.π. για την αγροτική τους δραστηριότητα.

Ετσι λοιπόν, οι αγρότες εκδίδουν δελτία αποστολής όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πουληθούν για

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

λογαριασμό τους. Ακόμα έχουν υποχρέωση έκδοσης όταν διακινούν οπότε εκδίδει αυτός δικό του δελτίο αποστολής.

Επίσης όπου δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της ποσότητας σε κιλά βάρους μπορεί να αναγράφεται η ποσότητα κατά προσέγγιση και όπου υπάρχει συσκευασία σε τεμάχια να αναγράφεται και το πλήθος αυτών. Ακόμα, αν δεν γνωρίζει από την αρχή τους αγοραστές ή την ποσότητα που θα παραδώσει σε καθένα επιτηδευματία και θα εκδίδεται ένα δελτίο αποστολής για την συνολική ποσότητα με την ένδειξη <<Για πώληση σε διάφορους >>.

2.3. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΕΙ ΕΓΚΡΙΘΕΙ ΝΑ ΜΗΝ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ .

Δελτίο αποστολής.

α) Στην πώληση -τοποθέτηση ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που τοποθετούνται από πωλητές-επισκευαστές σε αυτοκίνητα και λοιπά μηχανήματα . Εκδίδονται μόνο τα στοιχεία αξίας για κάθε συναλλαγή, δηλαδή θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

β) Στις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όσον τα πωλούμενα αγαθά παραδίδονται σε ασφαλισμένους τους.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

- γ) Στη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών από τους εφημεριδοπώλες
- δ) Στα διακινούμενα από γραφεία τελετών είδη, που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών τους
- ε) Στη διακίνηση κενών φιαλών κιβωτίων και κενών υλικών συσκευασίας εφ’ όσον αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας
- στ) Στις διακινούμενες φωτογραφίες από τους φωτοειδησεογράφους .
- ζ) Κατά τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτίριο.
- η) Κατά την αποστολή γραφικής ύλης και εντύπων από το κεντρικό στο Υποκατάστημα και γενικά για διακίνηση των ειδών αυτών μεταξύ των εγκαταστάσεων της αυτής επιχείρησης.
- θ) Κατά την διακίνηση βιβλίων και εντύπων, τα οποία περιέχουν οδηγίες λειτουργίας μηχανημάτων, συσκευών κ.λ.π. ή οδηγίες βελτίωσης της λειτουργίας τους εφόσον παραδίδονται χωρίς αξία.
- ι) Κατά την διακίνηση φαγητών στα σπίτια των καταναλωτών ιδιωτών λόγω της ιδιομορφίας των διακινήσεων αυτών μπορεί να συνοδεύονται τα φαγητά αυτά μόνο με την απόδειξη λιανικής πώλησης της Φ.Τ.Μ.
- ια) Κατά τη μεταφορά ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ιε) Κατά τη διακίνηση προς τα Ε.Λ.Τ.Α. και τους συνδρομητές εφημερίδων και περιοδικών από τις επιχειρήσεις εκδόσεως ή διακινήσεως των ειδών αυτών .

ιστ) Κατά τη διακίνηση αυτοκινήτων και γενικά αυτοκινούμενων μηχανημάτων προς επισκευή ή συντήρηση ή οποιαδήποτε διακίνηση εκτός της περίπτωσης που διακινούνται προς πώληση απευθείας ή μέσω τρίτου.

ιζ) Κατά τη διακίνηση μεταχειρισμένων υποδειγμάτων οργάνων και εργαλείων πλοίων εφόσον εκ των πραγμάτων αποδεικνύεται ότι πρόκειται για αντικείμενα που είναι μεταχειρισμένα ή κατεστραμμένα μη επισκευάσιμα και διακινούνται μόνο για ανεύρεση στην αγορά όμοιων καινούργιων αγαθών.

ιη) Διακίνηση αγαθών από πλανόδιο με κινητό κατάστημα αλλά υποχρεούται να τηρεί μόνο τα βιβλία και τα στοιχεία της κατηγορίας του επί του αυτοκινήτου. Το ίδιο ισχύει για την διακίνηση εμπορευμάτων από τους πωλητές-εμπόρους λαϊκών αγαθών.

2.4. ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Από τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ 1 προκύπτει το δελτίο αποστολής συνοδεύει τα αγαθά από την έξοδό τους από το κατάστημα και για όλη τη διαδρομή μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Με την 802/1988 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι η μεταφορά αγαθών με δελτίο αποστολής με ημερομηνία έκδοσης της προηγούμενης ημέρας δεν αποτελεί παράβαση εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι δεν κατέστη δυνατή η παράδοσή τους, αυθημερόν.

Επίσης με την απόφαση 746/89 του ΣτΕ κρίθηκε ότι τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία νομίμως συνοδεύουν τα αγαθά και μετά την ημερομηνία έκδοσής τους, εφόσον η μεταφορά συντελείται μέσα σε εύλογο χρόνο και ο επιτηδευματίας αποδεικνύει τα πραγματικά γεγονότα στα οποία οφείλεται η καθυστέρηση ..

Ακόμα τα ΣτΕ με την 1156/91 απόφασή του έκρινε ότι η μεταφορά αγαθών την επόμενη της έκδοσης των δελτίων αποστολής ήταν δικαιολογημένη από τις ειδικές συνθήκες της μεταφοράς (Μεταφορά ελαστικών σε 17 πελάτες με αντίστοιχα δελτία αποστολής).

Το πρόβλημα που τίθεται θα λέγαμε από τις διατάξεις είναι: Ποια είναι η διάρκεια της όλης διαδρομής ; Ένα πρόβλημα καθαρά πραγματικό που βασίζεται στις ειδικές συνθήκες της κάθε μεταφοράς. Ένα πρόβλημα που σε κάθε μεταφορά αναζητά τη δική του λύση, η οποία πρέπει να βασίζεται στα πραγματικά και μόνο περιστατικά. Ο ελεγχόμενος κατ' αρχήν έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο οποιαδήποτε χρονική καθυστέρηση, η οποία επιτρέπει διπλή διακίνηση αγαθών της αυτής ποσότητας με το ίδιο δελτίο αποστολής.

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Στοιχεία τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς απόδειξη της διαδρομής και της όποιας χρονικής καθυστέρησης είναι: οι αποδείξεις των διοδίων οι οποίες αναγράφουν ημερομηνία και ώρα, τα Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής από πρατήρια υγρών καυσίμων, οι Α.Π.Υ. ξενοδοχείων ή συνεργείων, οι Α.Λ.Π. από φορολογικές ταμειακές μηχανές οι οποίες επίσης ως γνωστόν αναγράφουν εκτός της ημερομηνίας και την ώρα έκδοσής τους, ο ταχογράφος του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, δεύτερα αντίτυπα των Δελτίων αποστολής τα οποία εκδίδονται ως αποδεικτικά παραλαβής ή για τον μεταφορέα κ.λ.π. επίσης οι αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής εάν στον οδηγό έχει ανατεθεί η πληρωμή προμηθειών ή είσπραξη από πελάτες και εν κατακλείδι κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο το οποίο αναδεικνύει την κίνηση του αυτοκινήτου κατά την διάρκεια της όλης διαδρομής.

Οι παραπάνω απόψεις είναι πλέον οι επίσημες απόψεις της διοίκησης, ευθυγραμμισμένες δηλαδή με το ΣτΕ και σε νεότερα έγγραφα τονίζεται ότι <<η διάρκεια της διαδρομής δεν μπορεί να προκαθορισθεί, αφού είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες της κάθε μεταφοράς. Στις περιπτώσεις που υπάρχει διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αποστολής και της ημερομηνίας παράδοσης ή επιστροφής, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση>> .

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.5. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΤΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 21 <<τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων στα βιβλία διατηρούνται για 6 χρόνια. Οι νέες διατάξεις ξεκαθάρισαν ότι όλα τα στοιχεία που ορίζει ο Κ.Β.Σ. φυλάσσονται, αντίθετα με τις προηγούμενες όπου γίνονταν λανθασμένα κατά την άποψη μας σύγχυση για τα φορολογικά στοιχεία που δεν ήταν δικαιολογητικά εγγραφής. Η μη διαφύλαξη και πρόστιμο επισύρει σύμφωνα με το *ΝΕΟ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ* και τις ελεγκτικές επαλήθευσης καθιστά αντικειμενικά αδύνατες αν αυτή η μη διαφύλαξη είναι σε μεγάλη έκταση έστω και αν αυτό δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 5 του Ν. 2523/1997.

2.6. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟ ΚΑΤ' ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΕΛΑΤΗ

Σ' αυτή την περίπτωση εκδίδεται δελτίο αποστολής σε ένα ακόμα αντίτυπο (τριπλότυπο Δ.Α.) από τον κάτοχο των αγαθών. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά και παραδίδεται στον παραλήπτη. Το δεύτερο φέρνει την ένδειξη <<για τον εντολέα πελάτη>> και παραδίδεται σε αυτόν. Ακόμα σε αυτό πρέπει να υπάρχει η ένδειξη ότι <<δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς>> και το τρίτο μένει στο στέλεχος

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

αυτού που κατέχει τα αγαθά. Ένα παράδειγμα πιστεύουμε ότι θα διευκολύνει την κατανόηση αυτού του εξειδικευμένου θέματος.

π.χ. Ο Σ. Σωτηρίου , βιοτέχνης υποκαμίσων με έδρα το Περιστερί στέλνει ύφασμα προς ραφή 500 υποκαμίσων στον Δ. Φωτιάδη στη Ν. Ιωνία . Όταν γίνει η ραφή ζητάει να αποσταλούν κατευθείαν για σίδερο και συσκευασία στον Δ. Σιδέρη με έδρα στον Βύρωνα. Στη συνέχεια επιστρέφονται έτοιμα τα αγαθά στον Σ. Σωτηρίου.

Ερωτάται πως και ποια φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδοθούν :

1. Δ.Α. του Σ. Σωτηρίου προς τον φασονίστα Δ. Φωτιάδη προς ραφή
2. Δ.Α. τουλάχιστον τριπλότυπο του Δ. Φωτιάδη προς τον Δ. Σιδέρη για σίδερο και συσκευασία στο οποίο θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα Σ. Σωτηρίου. Το πρωτότυπο δελτίο θα συνοδεύσει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον Δ. Σιδέρη. Αντίτυπο του δελτίου αυτού θα αποσταλεί στον Σ. Σωτηρίου για να λάβει γνώση της παραπέρα, κατ’ εντολή του, διακίνησης των αγαθών.
3. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για την ραφή 500 υποκαμίσων του Φωτιάδη προς τον Σωτηρίου με τη σημείωση επ’ αυτού του αριθμού του Δ.Α.
4. Δ.Α. του Δ. Σιδέρη προς τον Σ. Σωτηρίου για αποστολή 500 ετοιμών πλέον υποκαμίσων .

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

5. Εκκαθάριση ή Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για το σίδηρο και τη συσκευασία των 500 υποκαμίσων του Δ.Σιδέρη προς τον Σ. Σωτηρίου.

2.7. <<ΑΝΑΠΟΔΟ>> ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Όταν παραλαμβάνονται <<στην πόρτα>> των πελατών αγαθά λόγω επιστροφής, είτε από Δημόσιες Υπηρεσίες ή Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, είτε από ιδιώτες είτε από πελάτες επιτηδευματίες, ιδιαίτερα μικρές επιχειρήσεις, είτε αγρότες (παραγωγούς) χωρίς να παραδίδεται αντίστοιχα δελτίο απόστολής είτε γιατί δεν έχουν υποχρέωση, είτε λόγω άρνησης του υπόχρεου, εκδίδει δελτίο απόστολής αυτός που παραλαμβάνει και διακινεί τα αγαθά, αναγράφοντας στη θέση του παραλήπτη τα στοιχεία, του εφόσον δεν τα μεταφέρει κατ' ευθείαν σε τρίτους και στο περιεχόμενο του δελτίου σημειώνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη Δ/νση αυτού που του παρέδωσε τα αγαθά.

2.8. ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΤΗΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ.

Με την 8/1988 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι ο έλεγχος είναι υποχρεωμένος να προβεί σε έρευνα για αναζήτηση των συνοδευτικών φορολογικών

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

στοιχείων , τα οποία πρέπει να επιδεικνύονται από τον οδηγό. Προκειμένου λοιπόν να αποφευχθούν τέτοιου είδους καταστάσεις να υπάρχει εκ των προτέρων ενημέρωση στους οδηγούς ούτως ώστε να ανοίγουν τα δέματα και να επιδεικνύουν στον έλεγχο τα συνοδευτικά έγγραφα ή να τίθενται αυτά σε κάποιο φάκελο επί των δεμάτων.

2.9. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

α. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ έχει δικαίωμα να επιτρέπει μετά από αίτηση του επιτηδευματία την μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοση τον κατά διάφορο τρόπο για την διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του επιτηδευματία, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών (Άρθρο 11 παρ. 1γ’).

Η απόσταση δεν καθορίζεται από τον νόμο γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία πρέπει να κρίνει η Δ.Ο.Υ. Μπορεί μια απόσταση 200 μέτρων μεταξύ κεντρικού και υποκ/τος, εντός των Πατρών, να θεωρηθεί μεγάλη αν στο ενδιάμεσο διάστημα υπάρχουν ίδια καταστήματα πώλησης των αγαθών που παράγει ή εμπορεύεται η επιχείρηση που ζητάει την έγκριση. Αντίθετα μια απόσταση 10 χιλιομέτρων από ένα χώρο παραγωγής μέχρι το κεντρικό να θεωρηθεί μικρή δεδομένου ότι στην ενδιάμεση διαδρομή δεν μεσολαβούν

Ἡ Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

χωριά ή πόλεις ή σε αυτά που μεσολαβούν δεν υπάρχουν παρεμφερής επιχειρήσεις. Στην έγκριση της Δ.Ο.Υ. για μη έκδοση δελτίου αποστολής καλό είναι να καθορίζεται και η διαδρομή που θα ακολουθείται.

B. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να επιτρέπει μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να αναγράφονται στο δελτίο αποστολής δύο ημερομηνίες διακίνησης, όταν όμως υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες (Άρθρο 11 παρ 5δ). π.χ. Αποστολή αγαθών από Θεσσαλονίκη - Πάτρα μέσω της κατοικίας του οδηγού στην Λάρισα η φόρτωση θα γίνει στις 5/10 το απόγευμα για να κινηθεί το φορτηγό μέχρι την Λάρισα, ούτως ώστε το πρωί στις 6/10 να ξεκινήσει ο οδηγός για Πατρα. Αυτή η συγκεκριμένη πράξη-αποστολή με τις προισχύουσες διατάξεις δεν μπορούσε να γίνει ή τουλάχιστον αντιμετώπισε έντονο πρόβλημα. Βέβαια η έγκριση θα αφορά γενικά κάποιες διαδρομές - αποστολέας αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού και όχι για κάθε μεμονωμένη περίπτωση. Φυσικά οι εγκρίσεις αυτές από πλευράς της Δ.Ο.Υ. χρειάζονται μεγάλη προσοχή και σωστή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ούτως ώστε και οι επιχειρήσεις να βοηθηθούν στις εργασίες τους, αλλά να μην δίνεται ταυτόχρονα η δυνατότητα φοροδιαφυγής με διπλές διακινήσεις αγαθών με το ίδιο δελτίο αποστολής.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.10 ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΣΕ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΧΡΟΝΟ.

Κανένας ποτέ δεν έχει υποστηρίξει ότι απαγορεύεται να συμπληρωθούν τα δελτία αποστολής την προηγούμενη ημέρα της διακίνησης, ούτε από τις διατάξεις ορίζεται χρόνος συμπλήρωσης των ενδείξεων των δελτίων αποστολής. Είναι αυτονόητο πως μια μεγάλη επιχείρηση με μεγάλο αριθμό αποστολών δεν είναι δυνατόν να καλείται να συμπληρώσει τα δελτία αποστολής το πρωί π.χ. για 50 αποστολές, οι οποίες πρέπει να εκτελεσθούν στις επτά το πρωί θα έπρεπε το λογιστήριο να εργαζόταν από τις 6 ή 5.30 δηλαδή αδιανόητα πράγματα στον αιώνα του προγραμματισμού.

Πρακτικά βέβαια τα δελτία αποστολής συμπληρώνονται από την προηγούμενη με την ημερομηνία που θα διακινηθούν τα αγαθά. Πρέπει να τηρούνται όμως τουλάχιστον δύο σειρές δελτίων αποστολής ούτως ώστε στη μια σειρά να εκδίδονται οι έκτακτες αποστολές της ίδιας ημέρας και στην άλλη να συμπληρώνονται οι προγραμματισμένες για την επόμενη.

Δεν θα αναφερόμαστε καθόλου στο θέμα αυτό, αν δεν υπήρχε η άστοχη για μας έκφραση στην παρ. 5 δ’ του άρθρου 11, με την οποία ορίζεται ότι επιτρέπεται με έγκριση της Δ.Ο.Υ. <<τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

η μεταφορά>>. Ο στόχος της διάταξης αυτής είναι, και η πρόθεση του νομοθέτη, να δώσει λύση στις περιπτώσεις που γίνονται διακινήσεις αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού για λόγους οργανωτικούς και γενικά σε όλες τις περιπτώσεις που η κύρια διαδρομή, η κατ’ εξοχήν διακίνηση γίνεται την επόμενη της φόρτωσης. Βλέπε προηγούμενο θέμα.

Δεν αναφέρεται η διάταξη αυτή στο χρόνο συμπλήρωσης των δελτίων αποστολής και σε καμιά περίπτωση δεν χρειάζεται να δίνονται τέτοιες εγκρίσεις. Ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση θέλει να συμπληρώσει τα δελτία αποστολής την προηγούμενη και χρησιμοποιεί ένα ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο οπότε θα παρουσιάζεται κάποιο πρόβλημα στη γενική αρίθμηση θεώρησης μεταξύ των σειρών των δελτίων αποστολής, είναι πιο σωστό η Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει το συγκεκριμένο πραγματικό γεγονός, παρά να επιτρέψει να τίθενται στα δελτία αποστολής διπλές ημερομηνίες

Σχετική με το ίδιο περιεχόμενο και η παρ. 11.6 της Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ.

2.11 ΜΕΤΑΦΟΡΑ (ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ) ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΚΡΑΤΩΝ-ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε.

Τα διακινούμενα αγαθά από το έτος 1993 κυκλοφορούν ελεύθερα στην Αγορά της Ε.Ε. χωρίς διατυπώσεις και ελέγχους στα σύνορα. Συνοδευτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών στις ενδοκοινωνικές συναλλαγές είναι τα εμπορικά και

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

φορολογικά έγγραφα που χρησιμοποιούνται και για τις εθνικές συναλλαγές των κρατών-μελών. Δηλαδή τα ελληνικά αγαθά θα ταξιδεύουν προς τις άλλες χώρες της Ε.Ε. με το θεωρημένο στοιχείο Δελτίο Αποστολής ή Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής το οποίο πλέον θα φτάνει και θα παραδίδεται στον αγοραστή και δεν θα σταματάει στα Τελωνεία.

Ειδικά για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και κυκλοφορούν στην Ε.Ε. από φορολογική αποθήκη κράτους-μέλους σε φορολογική αποθήκη άλλου κράτους-μέλους ως συνοδευτικό έγγραφο χρησιμοποιείται το προβλεπόμενο εμπορικό ή διοικητικό έντυπο που προβλέπεται από την Οδηγία 92/12 Ε.Ο.Κ. άρθρα 18 και 19).

Τέλος, τα αγαθά μπορεί να διακινούνται από τις άλλες χώρες-μέλη της Ε.Ε. προς την Ελλάδα, συνοδευόμενα και στο εσωτερικό της χώρας με τα στοιχεία του αποστολέα και τα φορτωτικά έγγραφα μέχρι την παράδοσή τους στις εγκαταστάσεις του αγοραστή επιτηδευματία. Αρα τα αγαθά θα φτάσουν στις εγκαταστάσεις του αγοραστή επιτηδευματία χωρίς να χρειαστεί δικό του δελτίο αποστολής ανεξάρτητα με τον τρόπο που έχουν μεταφερθεί, οδικώς, σιδηροδρομικώς ή αεροπορικώς αρκεί να συνοδεύονται με τα στοιχεία του αποστολέα και τα φορτωτικά έγγραφα .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.12 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο , κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίων από τον πωλητή. Στο στοιχείο που εκδίδεται κατά περίπτωση αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής ή ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται .

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα κάθε μήνα για τις διακινήσεις, με φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο, ανταλλακτικών και εξαρτημάτων , που προορίζονται για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων ή συσκευών ή εγκαταστάσεων στην περιφέρεια της έδρας ή του υποκαταστήματος της επιχείρησης ή σε απόσταση όχι μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων, εφόσον κάθε ημέρα και πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη, τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που διακινούνται την ημέρα αυτή.

Επίσης για τα κινητά συνεργεία επιτρέπεται , μετά από έγκριση της ΔΟΥ η τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης αντί της έκδοσης Δ.Α. (άρθρο 36 παρ. 2ε).

2.12.1. Ποιος είναι ο χρόνος έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής και αν μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά το ίδιο δελτίο σε πολυήμερο ταξίδι.

Το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή τους (άρθρ. 16 παρ.1).

Το στοιχείο αυτό εκδίδεται κάθε φορά που ξεκινά το αυτοκίνητο από την έδρα της επιχείρησης και διαρκεί μέχρι την επιστροφή στην έδρα. Δεν απαιτείται δηλαδή καθημερινή έκδοση διαφορετικών συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής εφόσον γίνεται περιοδεία εκτός έδρας (Σε άλλες από την έδρα πόλεις). Η διάρκεια του ταξιδιού είναι πραγματικό γεγονός, το οποίο μπορεί και πρέπει να αποδειχτεί σε οποιονδήποτε έλεγχο από πραγματικά περιστατικά. Ακόμα από τυχόν φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται στο όνομα του επιτηδευματία όπως τιμολόγιο πώλησης πρατηρίων υγρών καυσίμων, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου, τιμολόγιο ή αποδείξεις εστιατορίου και από τα φορολογικά στοιχεία παράδοσης των αγαθών (Σχετ. Εγγ. Ζ 232/2/14-7-81).

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Από τα παραπάνω φαίνεται πως η διάρκεια της διαδρομής σε εκτός έδρας μετακινήσεις, ως πραγματικό γεγονός κάθε φορά κρίνεται από τους τυχόν φορολογικούς ελέγχους και μπορεί να αποδειχτεί. Για το λόγο αυτό και έχει υιοθετηθεί από το Υπουργείο Οικονομικών ότι το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά νόμιμα για διαδρομή που διαρκεί περισσότερο από μια μέρα.

Αντίθετα όμως η Διοίκηση δεν δέχεται ότι το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά στην ίδια πόλη και δεύτερη μέρα. Δηλαδή για διακινήσεις στην ίδια πόλη πρέπει να εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής κάθε μέρα (Ειδικά για διακίνηση ανταλλακτικών βλέπε το επόμενο θέμα).

Είναι γεγονός αναμφισβήτητο ότι για διακινήσεις στην ίδια πόλη (π.χ. Αθήνα) είναι μάλλον πρακτικά αδύνατο να αποδειχθεί, εκτός ίσως ελαχίστων εξαιρέσεων ότι η διαδρομή από το κατάστημα του υπόχρεου μέχρις ότου γίνει η παράδοση των αγαθών, διήρκεσε περισσότερο από μια μέρα και ότι δεν πρόκειται για διπλή διακίνηση αγαθών

2.13 ΔΕΛΤΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της επιχείρησης την διακίνηση αγαθών και ειδικότερα:

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

- α) για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας ιδίων ή τρίτων , προς τη παραγωγική διαδικασία. Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του δελτίου αυτού μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα
- β) για κάθε επαναφορά στην αποθήκη πρώτων υλών βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας, που δεν χρησιμοποιήθηκαν τελικά στην παραγωγική διαδικασία,
- γ) για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη.

Ουσιαστικά το δελτίο εσωτερικής διακίνησης αντικαθιστά το δελτίο εξαγωγής α’ υλών, βοηθητικών υλών κ.λ.π. και το δελτίο εισαγωγής ετοιμών προϊόντων που προέβλεπαν οι προηγούμενες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και καθιερώνεται υποχρέωση έκδοσής του και για τις επαναφορές πρώτων υλών κ.λ.π. στην αποθήκη από την παραγωγική διαδικασία.

Πρακτικά, το δελτίο εσωτερικής διακίνησης εξυπηρετεί να τηρείται σε σειρές ανάλογα με τις αντίστοιχες περιπτώσεις έκδοσης του για διευκόλυνση της δραστηριότητα της επιχείρησης και για ελεγκτικούς λόγους.

Επίσης, για την εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών όταν είναι δύσκολη η έκδοση για κάθε εξαγωγή μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα, αντίθετα για την επαναφορά πρώτων υλών στην αποθήκη αυτό εκδίδεται σε κάθε μία επαναφορά .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Εκτός τούτου, αν μια επιχείρηση αντιμετωπίζει προβλήματα σχετικά με τον τρόπο και χρόνο έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης, έχει το δικαίωμα να ζητήσει από την επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων μαζί με την κατά διάφορο τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης, ρύθμιση και για το θέμα αυτό, γιατί ουσιαστικά το δελτίο εσωτερικής διακίνησης προορίζεται για την εξυπηρέτηση των διατάξεων τήρησης του βιβλίου αποθήκης της παραγωγικής επιχείρησης.

Ακόμα, όταν εξάγονται πρώτες ύλες από την αποθήκη και στέλνονται σε εγκαταστάσεις τρίτου προς επεξεργασία εκδίδεται δελτίο αποστολής και δεν απαιτείται και έκδοση στοιχείου εσωτερικής διακίνησης.

Τέλος, στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

2.14. ΕΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

2.14.1. ΓΕΝΙΚΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις που μεταφέρουν αγαθά για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, καθώς και των μη υποκειμένων (π.χ. ιδιώτες), όταν παραδίδουν αγαθά για μεταφορά με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Όλα τα φορτωτικά έγγραφα από 1/7/1992 (ημερομηνία ισχύος του π.δ. 186/92) μέχρι 1/10/1992 εκδίδονταν αθεώρητα .

Μετά την 1/10/1992 με την Δ.Υ.Ο. 1077844/641/ΠΟΛ. 1144/6.8.1992 επαναφέρθηκε η υποχρέωση θεώρησης των φορτωτικών εγγράφων καταστάσεων και ημερολογίων Δ.Χ. μεταφορικών μέσω που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 . Ειδικότερα από 1/10/1992 υπόκεινται σε θεώρηση:

- Οι φορτωτικές των μεταφορέων και των μεταφορικών γραφείων
- Οι διεθνείς φορτωτικές, όταν υποκαθιστούν τις φορτωτικές του άρθρου 16
- Οι διπλότυπες καταστάσεις αποστολής αγαθών των μεταφορικών γραφείων
- Οι διπλότυπες αποδείξεις μεταφοράς (με εξαίρεση τις αποδείξεις για τις μεταφορές αποσκευών που συνοδεύουν τους ταξιδιώτες).

■ Τα διορθωτικά σημειώματα .

Εξαιρούνται της θεώρησης με τις Δ.Υ.Ο. 1101579/795/ΠΟΛ1220/13.10.1992 και 115472/1036/ ΠΟΛ. 1299/29.11.1995.

■ Τα φορτωτικά έγγραφα της ΟΛΥΜΠΙΑΚΗΣ Α.Ε.

■ Τα φορτωτικά έγγραφα του Ο.Σ.Ε.

■ Τα φορτωτικά έγγραφα των αλλοδαπών αεροπορικών εταιριών που έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα.

■ Τα φορτωτικά έγγραφα τωναεροπορικών εταιριών.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Οι μεταφορές ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες, όπως μεταφορές με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα Δ.Χ. μεταφορές με αγροτικά αυτοκίνητα και μεταφορές με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα.

2.15. ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ι.Χ. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

2.15.1. Συνοδευτικά στοιχεία

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες, τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο , Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.) καθώς και τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 (αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) υποχρεούνται για τα μεταφερόμενα αγαθά στα πλαίσια άσκησης του επαγγέλματός τους ή εκτέλεσης του σκοπού τους, με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης να εκδίδουν, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 11 συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς, όπως δελτία αποστολής, συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, τιμολόγια-δελτία αποστολής κ.ο.κ.

Το πρωτότυπο του εκδιδόμενου συνοδευτικού στοιχείου μεταφοράς υποχρεωτικά συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής , από την έναρξη αυτής μέχρι τον τελικό προορισμό, και παραδίδεται στον παραλήπτη των αγαθών.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.15.2.2. Έννοια φορτηγού Ι.Χ. -Προυποθέσεις-Απαγορεύσεις

Σύμφωνα με τη νομοθεσία του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών προκύπτουν τα εξής:

Φορτηγό Ι.Χ. θεωρείται το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση των μεταφορικών αναγκών της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του ιδιοκτήτη του, απαγορευμένης σε κάθε περίπτωση της άμεσης ή έμμεσης είσπραξης κομίστρου με οποιονδήποτε τρόπο για τις μεταφορές που διενεργούνται σε αυτό.

Προυποθέσεις:

Κατά τις μεταφορές με Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα πρέπει να πληρούνται αθροιστικά οι παρακάτω όροι :

α) τα μεταφερόμενα εμπορεύματα πρέπει να ανήκουν στην επιχείρηση ή στον επαγγελματία ή να έχουν πωληθεί, αγορασθεί, μισθωθεί με leasing, παραχθεί, μετατραπεί ή επισκευασθεί από αυτήν ή αυτόν ή είναι είδη απαραίτητα για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών τους.

β) Οι μεταφορές πρέπει να είναι απαραίτητες στο πλαίσιο των κύριων δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή του επαγγελματία.

γ) Το Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο πρέπει να οδηγείται από τον επαγγελματία ή από προσωπικό της επιχείρησης.

Απαγορεύσεις:

α) Η μεταφορά με Φ.Ι.Χ. έστω και δωρεάν , αγαθών πέραν όσων από το νόμο προδιαγράφονται.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

β) Η μεταφορά αγαθών διαφορετικών από εκείνα που αναγράφονται στην άδεια κυκλοφορίας.

γ) Η με οποιονδήποτε τρόπο είσπραξη κομίστρου.

δ) Η μεταφορά προσώπων .

ε) Η μεταφορά εμπορευμάτων και γενικά αγαθών και αντικειμένων από τον τόπο παραγωγής απευθείας στον πελάτη στις περιπτώσεις άσκησης αποκλειστικά εμπορίας χωρίς παραγωγή αγαθών (ισχύει για Φ.Ι.Χ. μικτού βάρους πάνω από 4 τόνους).

2.16. ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ ΑΠΟ ΑΡΓΟΤΕΣ

Για τις μεταφορές αγροτικών προϊόντων που διενεργούν αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. προς τους τόπους διάθεσης με φορτηγό ή μικτής χρήσης αυτοκίνητο ή τρίκυκλο ιδιωτικής χρήσης υποχρεούνται να τηρούν στο αυτοκίνητο ή τρίκυκλο θεωρημένο βιβλίο ημερολογίου μεταφοράς.

Η υποχρέωση αυτή είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από την υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής.

Στο ημερολόγιο μεταφοράς:

- Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του παραλήπτη
- Ο αριθμός του δελτίου αποστολής
- Το είδος και η ποσότητα των προϊόντων που μεταφέρονται
- Η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης για κάθε διαδρομή.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Τέλος έχουμε την άποψη ότι, μετά την καθιέρωση της υποχρεωτικής έκδοσης Δ.Α. από τους αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για τις διακινήσεις προϊόντων τους και δεδομένου ότι η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει ευρύτερο πεδίο μεταφορών από ότι η υποχρέωση τήρησης του ημερολογίου μεταφοράς (αφορά μόνο τις διακινήσεις προϊόντων προς πώληση), υπάρχει επικάλυψη μεταξύ των δύο υποχρεώσεων και συνεπώς το ημερολόγιο μεταφοράς δεν εξυπηρετεί κανέναν επιπλέον σκοπό και θα έπρεπε για το λόγο αυτό να είχε καταργηθεί.

2.17. ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Δ.Χ. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

2.17.1. Μεταφορέας

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 16, μεταφορέας θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο , που ενεργεί μεταφορά αγαθών με κόμιστρο και με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ’ αυτά. Αρα στην έννοια του μεταφορέα εμπίπτει κάθε επιχείρηση που εκμεταλλεύεται φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ., πλωτά μέσα, αεροσκάφη, σιδηροδρόμους έχοντας την κυριότητα ή τη χρήση αυτών και εκτελεί δημόσιες μεταφορές αγαθών με κόμιστρο.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.17.2. Μεταφορικό Γραφείο.

Είναι η επιχείρηση η οποία αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών χρησιμοποιώντας μεταφορικά μέσα τρίτων (δεν έχει την κυριότητα ή τη χρήση), έναντι αμοιβής που συμφωνεί με τον αποστολέα (ο οποίος συμβάλλεται μόνο μ’ αυτή), κατά μονάδα βάρους ή όγκου κ.λ.π., η οποία καλύπτει όλα τα έξοδα της μεταφοράς (κόμιστρο) και το κέρδος αυτών και η οποία ακολούθως βρίσκει το μεταφορέα.

Για τη μεταφορά των αγαθών οι επιχειρήσεις αυτές ενεργούν ως φορτωτές έναντι του μεταφορέα, ο οποίος χρησιμοποιείται για τη μεταφορά και συνδέεται συμβατικά μόνο με το μεταφορικό γραφείο .

2.17.3. Διαμεταφορέας

Είναι η επιχείρηση που αναλαμβάνει, εκτός από τη μεταφορά, που εκτελεί με μεταφορικά μέσα τρίτων και ένα σύνολο παροχής άλλων υπηρεσιών (πακέτο) που συνίσταται σε φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, ταξινόμηση, διανομή κ.λ.π.

Οι επιχειρήσεις αυτές που αναπτύχθηκαν στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι μπορούν να εκδίδουν τιμολόγια (παροχής υπηρεσιών).

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.17.4. Φορτωτής

Είναι το πρόσωπο, που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Η έννοια του φορτωτή είναι διάφορη της έννοιας του αποστολέα και σε άλλες περιπτώσεις οι δύο έννοιες μπορεί να συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, ενώ σε άλλες όχι.

2.17.5. Ευθύνη φορτωτή-αποστολέα σε περίπτωση μη επίδειξης από το μεταφορέα του συνοδευτικού εγγράφου.

Σε περίπτωση, που κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε μεταφορικό μέσο Δ.Χ. δεν επιδειχθεί από τον μεταφορέα το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, παραβάτης θεωρείται και ο φορτωτής ή αποστολέας, εκτός και αν αποδείξει ότι η μη επίδειξη οφείλεται αποκλειστικά στο μεταφορέα. Για το λόγο αυτό είναι σκόπιμο οι φορτωτές ή αποστολείς να έχουν αποδεικτικά της παράδοσης συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου στο μεταφορέα, όπως η υπογραφή του μεταφορέα στο στέλεχος ή σε ιδιαίτερο αντίτυπο, που θα πιστοποιεί ότι παραδόθηκε το νόμιμο συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

2.17.6. Παράδοση ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς.

Για περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών που παραδίδονται από πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 ή πρόσωπα του άρθρου 2 παρ 4

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

για την διακίνηση των οποίων δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής ή από ιδιώτες οι οποίοι είναι καθ’ ολοκληρίαν εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. υφίσταται υποχρέωση παράδοσης ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς. Πρόκειται για δήλωση (ενυπόγραφη) επί απλού χάρτου, στην οποία αναγράφονται:

- Το ονοματεπώνυμο , το επάγγελμα, και η διεύθυνση του φορτωτή.
- Τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη
- Ο τόπος προορισμού
- Συνοπτική περιγραφή των ειδών .

Με βάση τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο και στην παρούσα, συνάγεται ότι , τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ 3 και της παρ 4 υποχρεούνται για όσες περιπτώσεις διακινήσεων αγαθών αναφέρονται στο άρθρο 11 παρ 2 να εκδίδουν και να παραδίδουν στον μεταφορέα δελτίο αποστολής, για δε τις λοιπές περιπτώσεις ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς.

2.18. Έκδοση φορτωτικής.

Ο μεταφορέας φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει υποχρέωση για κάθε μεταφορά αγαθών με βάση τα παραδιδόμενα σ’ αυτόν συνοδευτικά στοιχεία να εκδίδει κατά φορτωτή και παραλήπτη, θεωρημένη τετραπλότυπη φορτωτική κάθε αντίτυπο της οποίας έχει συγκεκριμένο προορισμό ως εξής:

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Το πρώτο αντίτυπο, συνοδεύει τα αγαθά και τελικά παραμένει στον μεταφορέα ως αποδεικτικό παράδοσης αυτών. Το αντίτυπο (πρώτο) αυτό είναι κατά νόμο εμπορεύσιμο.

Το δεύτερο αντίτυπο παραδίδεται στον φορτωτή.

Το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη <<Αποδεικτικό Δαπάνης>> και παραδίδεται σ’ αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα. Αυτό το αντίτυπο και μόνο αποτελεί δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του καταβάλλοντος τα κόμιστρα.

Το τέταρτο αντίτυπο παραμένει ως στέλεχος.

2.19 Κατάσταση αποστολής αγαθών

Τα μεταφορικά γραφεία για τη μεταφορά των αγαθών ως φορτωτές αυτών, υποχρεούνται να εκδίδουν και θεωρημένη διπλότυπη κατάσταση, στην οποία αναγράφεται το είδος και οι αριθμοί των θεμάτων, το είδος και η ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και ο τόπος του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στο μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής με φορτωτή και παραλήπτη το μεταφορικό γραφείο, και το άλλο παραμένει ως στέλεχος.

Μπορεί να παραδίδονται στο μεταφορέα αντίγραφα των φορτωτικών του μεταφορικού γραφείου, οπότε στην κατάσταση αρκεί η αναγραφή μόνο του αριθμού κάθε φορτωτικής, του συνολικού βάρους των αγαθών που μεταφέρονται και του συνολικού αριθμού των δεμάτων.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Τονίζεται ότι από τις διατάξεις του ισχύοντος Κ.Β.Σ. ρητά ότι η προαναφερόμενη κατάσταση απαιτείται μόνο όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου και όχι όταν η φόρτωση γίνεται εκτός αυτών (π.χ. από τις εγκαταστάσεις του αποστολέα).

Η ανωτέρω κατάσταση στις περιπτώσεις, που συντάσσεται παραδίδεται στο μεταφορέα μεζί με τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία.

2.19.1. Διαδικασία στις μεταφορέα μέσω μεταφορικού γραφείου .

Με βάση όσα προαναφέρθηκαν παραθέτουμε συνοπτικά τις ενέργειες που απαιτούνται για τις μεταφορές μέσω των εγκαταστάσεων μεταφορικού γραφείου από τους εμπλεκόμενους στη μεταφορά (αποστολέας, μεταφορικό γραφείο, μεταφορέας).

- Έκδοση από τον αποστολέα συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου και παράδοση αυτού στο μεταφορικό γραφείο.
- Έκδοση φορτωτικής από το μεταφορικό γραφείο με την παραλαβή των αγαθών, στην οποία εμφανίζεται το συμφωνηθέν μεταξύ αυτού και του αποστολέα κόμιστρο, το οποίο αποτελεί το ακαθόριστο έσοδο για το μεταφορικό γραφείο και έξοδο για τον αποστολέα.

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

- Σύνταξη κατάστασης αποστολής αγαθών από το μεταφορικό γραφείο και παράδοσης αυτής μαζί με το φορολογικό συνοδευτικό στοιχείο στο μεταφορέα.
- Έκδοση φορτωτικής από το μεταφορέα, στην οποία ως φορτωτής και παραλήπτης αναγράφεται το μεταφορικό γραφείο. Στη φορτωτική αυτή εμφανίζεται το συμφωνηθέν μεταξύ μεταφορέα και μεταφορικού γραφείου κόμιστρο, το οποίο αποτελεί ακαθάριστο έσοδο για το μεταφορέα και έξοδο για το μεταφορικό γραφείο.

2.20 Αποδείξεις μεταφοράς

Ο μεταφορέας δύναται αντί φορτωτικής να εκδίδει αποδείξεις μεταφοράς στις περιπτώσεις, που έχουμε μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τους επιβάτες ο μεταφορέας (ΚΤΕΛ) εκδίδει αθεώρητες αποδείξεις μεταφοράς. Επίσης, όταν πρόκειται για μεταφορές μικροδεμάτων που πραγματοποιούνται με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο (λεωφορείο , τρένο ή πλοίο) εκδίδονται διπλότυπες θεωρημένες αποδείξεις μεταφοράς.

Ακόμα, μπορεί να εκδίδονται θεωρημένες αποδείξεις μεταφοράς αντί φορτωτικών για τις αστικές μεταφορές. Ως αστική μεταφορά θεωρείται η μεταφορά αγαθών που διενεργείται στην περιοχή που περικλείεται από τα διοικητικά όρια κάθε πόλης και προκειμένου για την επαρχία Αττικής ολόκληρη η περιοχή της . Κατ' εξαίρεση με την

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

προαναφερόμενη περίπτωση είχε γίνει δεκτό, ότι για μεταφορές αγαθών βάρους μέχρι (300) χιλιόγραμμα με τρίκυκλο αυτοκίνητο Δ.Χ. , η αστική περιοχή επεκτείνεται σε ακτίνα είκοσι (20) χ.λ.μ. από τα διοικητικά όρια κάθε πόλης.

Τέλος, για τις μεταφορές κενών ή έμφορτων οχημάτων με πλωτά μέσα (πορθμεία) κ.λ.π. πλοία εκδίδεται από τον εκμεταλλευτή των πλωτών μέσων θεωρημένη απόδειξη μεταφοράς, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό του ναύλου.

2.21 Διορθωτικό Σημείωμα

Το διορθωτικό σημείωμα είναι θεωρημένο. Ως στοιχείο δεν είναι καινούργιο, αφού οριζόταν και στους προηγούμενους κώδικες. Είναι ένα σημαντικό φορολογικό στοιχείο και διευκολύνει τις συναλλαγές, ωστόσο η χρήση τους στη πράξη, όχι ορθώς είναι περιορισμένη, κυρίως γιατί οι μεταφορείς θέλουν να το αγνοούν παρόλο ότι διευκολύνει τους ίδιους, αλλά και τους συναλλασσόμενους μ’ αυτούς. Εκδίδεται σε τρία (3) αντίτυπα. Το πρώτο αποστέλλεται στο φορτωτή, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος. Εκδίδεται από τον μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν επιστρέφεται ποσό κομίστρων (έκπτωση εκ των υστέρων κ.λ.π.).

Στην περίπτωση αυτή λειτουργεί ως πιστωτικό τιμολόγιο. Σημειώνεται ότι ο προηγούμενος Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/1977) προέβλεπε γι’ αυτές τις περιπτώσεις (επιστροφές κομίστρων) την έκδοση ιδιαίτερου στοιχείου με τον τίτλο πιστωτικό σημείωμα μεταφοράς.

Με την εγκύκλιο 3/1992 (παρ. 16, 9) έγινε δεκτό ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις (επιστροφή κομίστρων) δεν είναι αναγκαίο να παραδίδεται το δεύτερο αντίτυπο, αλλά αρκεί μόνο η παράδοση του πρωτοτύπου σ’ αυτόν που επιστρέφονται τα κόμιστρα, για τον οποίον και αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής. Όταν δικαιούχος της επιστροφής είναι ο φορτωτής δεν απαιτείται υπογραφή και του παραλήπτη.

Ακόμη διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις περιπτώσεις έκπτωσης κομίστρων, που δεν συγκεκριμενοποιούνται σε ορισμένες μεταφορές αλλά παρέχονται σε πελάτες για σύνολο συναλλαγών (λόγω τζίρου, έγκαιρης εξόφλησης), μπορεί να εκδίδεται ανά πελάτη ένα διορθωτικό σημείωμα και όχι ανά φορτωτική, αρκεί δε στις περιπτώσεις αυτές η αναγραφή μόνο των στοιχείων των πελατών-δικαιούχων της έκπτωσης.

β) Όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές.

Η έκδοση του διορθωτικού σημειώματος στις περιπτώσεις αυτές γίνεται πάντοτε στον τόπο του προορισμού, εφόσον διαπιστωθεί ποσοτική διαφορά κατά την παράδοση σε σχέση με τις αναγραφόμενες ποσότητες στα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία και στη φορτωτική.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Για τις περιπτώσεις που στον τόπο φόρτωσης είναι αδύνατη η ζύγιση και η μέτρηση της ακριβούς ποσότητας τότε στην φορτωτική αναγράφεται η ποσότητα κατά προσέγγιση. Στη συνέχεια αν το ακριβές βάρος ή η ποσότητα προσδιορίζεται στον τόπο παράδοσης, εκδίδεται διορθωτικό σημείωμα .

Με βάση το διορθωτικό σημείωμα τόσο ο φορτωτής ή ο αποστολέας , όσο και ο παραλήπτης διενεργούν τις αναγκαίες λογιστικές εγγραφές και εκδίδουν τα απαιτούμενα στη συνέχεια φορολογικά στοιχεία (π.χ. τιμολόγια) με την πράγματι παραδοθείσα ποσότητα.

γ) Σε κάθε περίπτωση της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική.

Ετσι μπορεί να εκδοθεί διορθωτικό σημείωμα και :

- Όταν αλλάζει ο τόπος παράδοσης κατά την εκτέλεση της μεταφοράς
- Όταν γίνεται μετοφόρτωση σε άλλο μεταφορικό μέσο κ.λ.π.

Περιεχόμενο

Στο διορθωτικό σημείωμα αναγράφονται:

- Τα στοιχεία του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου
- Τα στοιχεία του φορτωτή ή αποστολέα
- Τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών
- Ο αριθμός της φορτωτικής
- Το ποσό της διαφοράς των κομίστρων που επιστρέφονται
- Οι διαφορές (ποσοτικές κ.λ.π.) που διαπιστώθηκαν ή έλαβαν χώρα , κατά τη διάρκεια της μεταφοράς.

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

2.22 ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

Για τις διεθνείς μεταφορές, δηλαδή αυτές που διενεργούνται από και προς το εξωτερικό με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύονται επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα, εκδίδονται από 1^{ης} Οκτωβρίου 1992, θεωρημένες φορτωτικές, δεδομένου ότι δεν εξαιρέθηκαν από την υποχρέωση θεώρησης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ 11 παρέχεται η δυνατότητα στους μεταφορείς που πραγματοποιούν διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες να εκδίδουν αλλά ισοδύναμα με τις φορτωτικές έγγραφα, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

Ετσι μπορεί να εκδίδονται διεθνή φορτωτικά έγγραφα χωρίς αυτά να περιέχουν τα απαιτούμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία με την προϋπόθεση όμως ότι κατά την είσοδο στην Ελληνική Επικράτεια ή κατά την παραλαβή του φορτίου με άλλο φορτηγό στην είσοδό της χώρας θα εκδίδονται θεωρημένες φορτωτικές.

2.23 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ

Όπως έχει προαναφερθεί, η φορτωτική κατ' αρχήν εκδίδεται κατά φορτωτή και παραλήπτη. Η αρχή αυτή κάμπτεται και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης μιας συγκεντρωτικής φορτωτικής στις εξής περιπτώσεις:

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

α) όταν μεταφέρονται αγαθά ενός φορτωτή με φορτηγό Δημόσιας Χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερες από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική, κατά αποστολέα, για κάθε μεταφορά αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο της μεταφοράς καταβάλλεται στη μεταφορά από το φορτωτή. Η δυνατότητα αυτή ισχύει αναλόγως και όταν μεταφέρονται αγαθά ενός αποστολέα με πολλούς παραλήπτες μέσω μεταφορικών γραφείων.

β) για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης από τον ίδιο φορτωτή σε ένα ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από το φορτωτή, να τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική ή θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για τις αστικές μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα για όλες τις μεταφορές του μήνα. Επίσης, συγκεντρωτική φορτωτική εκδίδεται και όταν συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από τις εκτελεσθείσες μεταφορές, οπότε στο τηρούμενο θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, αναγράφεται στην αρχή κάθε μήνα, το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης αντί της αναγραφής του κομίστρου για κάθε δρομολόγιο.

Ἡ Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Τέλος, στις διεθνείς μεταφορές όταν μεταφέρονται τα αγαθά κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή διαμεταφορέα και παραδίδονται σε πολλούς παραλήπτες, επιτρέπεται εφόσον τα κόμιστρα καταβάλλονται από το διαμεταφορέα, να εκδίδεται μια συγκεντρωτική φορτωτική με τα στοιχεία του φορτωτή και τα στοιχεία των παραληπτών.

Γ' ΜΕΡΟΣ

ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟ 2523/11.9.1997

3.1. ΓΕΝΙΚΑ-ΕΝΝΟΙΑ-ΣΚΟΠΟΣ

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθιερώνεται ένα σύνολο υποχρεώσεων για τους υποκείμενους στις διατάξεις αυτού του πλαισίου των οποίων προδιαγράφεται στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 (ο <<επιτηδευματίας>> τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων) και εξειδίκευση στις επιμέρους διατάξεις αυτού.

Ως παράβαση νοείται κάθε πράξη ή παράλειψη που αντιβαίνει τις διατάξεις του κώδικα αυτού, ο οποίος προβλέπει την επιβολή προστίμων γι' αυτές τα οποία κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης (κατηγορία βιβλίων), το είδος και τη βαρύτητα της παράβασης και σκοπό έχουν τον πειθαναγκασμό των παραβατών να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον κώδικα αυτό.

Αναφορικά με τον νέο Ν/2523/1997 σημειώνουμε ότι επεδίωξε, αφενός μεν να συγκεντρώσει τις σημερινές διάσπαρτες φορολογικές, διοικητικές και ποινικές διατάξεις, να τις παρουσιάσει σε ενιαίο-νέο κείμενο, και αφετέρου να τις απλοποιήσει και να της εκλογικεύσει.

Οι παραβάσεις διαχωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

- α) τις γενικές παραβάσεις
- β) τις αυτοτελείς παραβάσεις

Ετσι κάθε περίπτωση θεωρείται γενική παράβαση για την οποία επιβάλλεται ένα γενικό ενιαίο, ανά διαχειριστική περίοδο, πρόστιμο, ανεξάρτητα από το πλήθος των πράξεων ή των παραλείψεων.

Ενω κάθε περίπτωση θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία επιβάλλονται ισάριθμα πρόστιμα προς το πλήθος των πράξεων των παραλείψεων ή των γεγονότων που συνιστούν αντικανονική προς τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. συμπεριφορά.

Με τον ανωτέρω διαχωρισμό - ελαχιστοποιούνται οι αμφισβητήσεις, ως προς τα είδη των παραβάσεων, που συνιστούν αυτοτελείς παραβάσεις και τιμωρούνται με αυτοτελή πρόστιμα.

3.2. ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. - ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 τυπικά και δια του περιεχομένου του καταργήθηκαν οι διατάξεις των προστίμων

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

των άρθρων 32 και 33 του Κ.Β.Σ. ουσιαστικά όμως αναμορφώθηκαν πάνω σε νέα καθοριστική τομή.

Ετσι, για πρώτη φορά καθιερώνεται αντικειμενικός τρόπος επιβολής των προστίμων του Κ.Β.Σ. καταργούνται τα κυμαινόμενα πρόστιμα, μεταξύ κατωτάτων και ανωτάτων ορίων. Για τον υπολογισμό των προστίμων καθιερώνονται Βάσεις Υπολογισμού (ΒΑΣ. ΥΠΟΛ) Νο 1 και Νο 2 και Συντελεστές Βαρύτητας (Σ.Β.).

Καθιερώνεται οροφή (πλαφόν), δηλαδή ανώτατο όριο προστίμου στις αυτοτελείς παραβάσεις, όταν αυτές είναι πάνω από ορισμένο αριθμό (15).

3.3. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

α) Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α’ κατηγορίας 100.000 δραχμές.

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

β) Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 200.000 δραχμές.

γ) Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές.

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

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

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

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

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

3.4. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

3.4.1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕ Σ.Β. 1

Στις γενικές παραβάσεις εφαρμόζεται η ΒΑΣ. ΥΠΟΛ. 1 δηλαδή επιβάλλεται πρόστιμο ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων (μη υπόχρεοι και Α κατηγορία 100.000 δρχ, Β’ κατηγορία 200.000 δρχ και Γ’ κατηγορία 300.000 δρχ. και εφαρμόζεται Σ.Β. με αριθμητική τιμή 1.

Ενδεικτική αναφέρονται ορισμένες παραβάσεις (γενικές) που ανήκουν στην παραπάνω παράγραφο:

- α) Μη αναγραφή της ώρας των συνοδευτικών στοιχείων.
- β) Μη αναγραφή της αξίας ολογράφως στα τιμολόγια για παροχή.
- γ) Η μη αναγραφή του α/α του σχετικού Δ.Α. επί των τιμολογίων
- δ) Η μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων στα Δ.Α.
- ε) Η μη παράδοση στοιχείων (Τ.ΔΑ, Τ.Π.Υ) στο αντισυμβαλλόμενο
- στ) Σε πρόσωπα (διευθυντής ή οικονομικός ή λογιστικός ή τρίτος) που αποδεδειγμένα συμπράττουν σε πράξεις ή παραλείψεις και έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

Αρα, με βάση τα προαναφερόμενα, αν η ‘Ψ’ Α.Ε. δεν έχει αναγράψει σε 20 Τ.Δ.Α την ώρα τότε, θα της επιβληθεί πρόστιμο 300.000 δρχ.

3.4.2. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕ Σ.Β. ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΟ.

Κατ’ εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση βιβλίων Γ’ κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτής σε δύο (2).

β) Η ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία σε δύο (2).

γ) Η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων ύστερα από πρόσκληση σε δύο (2).

δ) Η περίπτωση μη τήρησης ή εκπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών σε τρία (3).

ε) Η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων, ή υποβολή εκπρόθεσμα πέρα των 3 μηνών, ή παραλείψεις - ανακρίβειας για πάνω από 5.000.000 δρχ. σε τρία (3).

και ζ) Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου σε τέσσερα (4).

Ετσι, με βάση τα παραπάνω, αν ένας επιτηδευματίας που πουλάει ενδύματα δεν αναγράψει στο συνοδευτικό στοιχείο τα πωληθέντα εμπορεύματα με κριτήριο την ποιοτική διάκριση

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

των ειδών (χρώμα, σύνθεση προέλευσης κ.λ.π.) τότε θα του επιβληθεί πρόστιμο 2 * 200.000 για τήρηση Β’ κατηγορίας βιβλίων ή 2*300.000 για τήρηση βιβλίων Γ’ κατηγορίας.

3.5.ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

3.5.1 ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΒΑΣ. ΥΠΟΛ. 1 ΚΑΙ Σ.Β. 1

Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν αυτοτελείς παραβάσεις , δηλαδή παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση όπου η βάση υπολογισμού είναι η Νο 1 δηλαδή λαμβάνεται υπ’ όψη η κατηγορία των βιβλίων και ο συντελεστής βαρύτητας έχει αριθμητική τιμή 1.

Ενδεικτικά αναφέρουμε μερικές από αυτές:

α) Η παράλειψη έκδοσης στοιχείων σημαίνει επιβολή προστίμων ισαρίθμων με το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων όπως μη έκδοση δελτίων αποστολής , τιμολογίου, καθενός άλλου στοιχείου εσόδου και άλλα.

β) Η έκδοση αθεώρητων στοιχείων του Κ.Β.Σ. όταν προβλέπεται να είναι θεωρημένο.

γ) Η μη αναγραφή ή ανακριβής ανακριβή, σε κάθε στοιχείο του Κ.Β.Σ. του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας, του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλομένου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής.

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ε) Η ανακριβής καταχώριση των προαναφερομένων καθώς και η καταχώριση ανύπαρκτου εξόδου, εσόδου, πώλησης και αγοράς.

ζ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και κάθε στελέχους στοιχείων 50 φύλλων , εκτός εάν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία.

Όταν όμως οι αυτοτελείς αυτές παραβάσεις είναι πάνω από ορισμένο αριθμό (από 15) τότε, με βάση την παράγραφο 9, τίθεται οροφή (πλαφόν), ανώτατο όριο , δηλαδή το 15πλάσιο της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων. Για παράδειγμα μη έκδοση 30 εισιτηρίων από κέντρο διασκέδασης με βιβλία Β' κατηγορίας, το πρόστιμο θα περιοριστεί στο 15πλάσιο, ήτοι $200.000 \cdot 15 = 3.000.000$ δρχ. Όταν όμως έχουμε επανάληψη, της κάθε κατηγορίας των αυτοτελών παραβάσεων , μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, το πρόστιμο στη δεύτερη απόφαση γίνεται διαχειριστική περίοδο, το πρόστιμο στη δεύτερη απόφαση γίνεται , 3πλάσιο, στην τρίτη και επόμενη δεν υπάρχει περιορισμός.

3.5.2. ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΒΑΣ. ΥΠΟΛ.2.

Στις αυτοτελείς παραβάσεις, που καθορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 περιπτώσεις α' και β' επιβάλλεται πρόστιμο το οποίο ισούται με την αξία της

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

συναλλαγής ή του στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. Έτσι η περίπτωση α’ καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες που έχουμε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων με αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής και με αποκρυφθείσες αξίες πάνω από 300.000 δρχ, οπότε το πρόστιμο είναι ισόποσο της αξίας της συναλλαγής. Ένα παράδειγμα για την κατανόηση των παραπάνω. Εστω ότι ο ‘Α’ δεν έκδωσε τιμολόγιο (πώλησης) σε πραγματοποιηθείσα πώληση και η εμφάνισή της στα βιβλία για συναλλαγή 1.200.000 δρχ. , τότε το πρόστιμο που θα του Επιβληθεί θα είναι 1.200.000 ανεξαρτήτως της κατηγορίας τήρησης βιβλίων.

Η περίπτωση Β’, καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες της ιδιάζουσας φορολογικής παράβασης δηλαδή της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων , της λήψης εικονικών και της νόθευσης αυτών με αξίες πάνω από 300.000 δρχ. οπότε το πρόστιμο είναι ίσο με το 2πλάσιο της αξίας του στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. Όταν οι αξίες είναι κάτω των 300.000 δρχ. επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 2πλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1

Επίσης, όταν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική το πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία το πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%. Δηλαδή στο 2πλάσιο της αξίας είναι ισόποσο, και στο διπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1 είναι ίσο με τη ΒΑΣ. ΥΠ. 1 Έτσι για τα πλαστά και

εικονικά τα πρόστιμα εκλογικεύονται και αντικειμενικοποιούνται .

Προκειμένου να γίνουν κατανοητά τα παρακάτω παραδείγματα όσον αφορά τα εικονικά και πλαστά κρίνουμε σκόπιμο να αναφέρουμε την εννοιολογική απόδοση των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 3 και 4 .

Ως πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του στοιχείου. Επίσης ως πλαστό θεωρείται το στοιχείο του οποίου το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή του αντιτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του πρωτοτύπου ή του αντιτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Από την άλλη μεριά ως εικονικό στοιχείο θεωρείται αυτό που εκδίδεται για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο. Επίσης, εικονικό είναι το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Μετά αυτούς τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς θα δώσουμε δύο παραδείγματα για την πληρέστερη κατανόηση του άρθρου 5, παρ 10 περί εικονικών και πλαστών στοιχείων .

Εστω ότι ο ‘Β’ επιτηδευματίας εκδίδει πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο ή λαμβάνει εικονικό με αξία συναλλαγής 100.000.000 δρχ. και 18.000.000 δρχ Φ.Π.Α. τότε θα του επιβληθεί πρόστιμο αξίας 200.000.000 ανεξάρτητα την κατηγορία βιβλίων που τηρεί.

Σε άλλο παράδειγμα ένας επιτηδευματίας που τηρεί Β’ κατηγορίας βιβλίων εκδίδει εικονικό τιμολόγιο με αξία συναλλαγής 1.000.000 και 1.800.000 δρχ. ΦΠΑ αλλά το στοιχείο αυτό είναι εικονικό όχι για το σύνολο της αξίας του, αλλά για μέρος αυτής που δεν μπορεί να προσδιοριστεί τότε το πρόστιμο που θα του επιβληθεί είναι $2 * 1.000.000 - 50\%$ δηλαδή 1.000.000 δρχ.

3.5.3. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 5 ότι ο προϊστάμενος ΔΟΥ υποχρεούται να μην επιβάλλει πρόστιμα για έκδοση αθεώρητων στοιχείων, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

■ Εκδόθηκαν αθεώρητα, αντί θεωρημένων, από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία.

■ Δηλώθηκε εγγράφως το γεγονός από τον υπόχρεο στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ προτού διαπιστωθεί από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που εκδίδονται φορολογικά στοιχεία εκ παραδρομής, αθεώρητα και από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει υποχρέωση καταχώρησής τους σε κανένα βιβλίο, όπως το δελτίο αποστολής για δειγματισμό ή για αποστολή από το κεντρικό στο υποκατάστημα, από μη υπόχρεο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε αρκεί και πάλι το γεγονός της δήλωσης της παράλειψης αυτής στην αρμόδια ΔΟΥ, πριν από τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

3.5.4. ΣΧΟΛΙΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 ΤΟΥ Ν.2523/1997 ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 32 ΚΑΙ 33 ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Θέλοντας να κάνουμε μια τελική αναφορά για τα πρόστιμα του άρθρου 5, σε σχέση με τα πρόστιμα των άρθρων 32 και 33 του ΚΒΣ, μπορούμε να σημειώσουμε ότι και με τις νέες διατάξεις επαναλαμβάνονται οι διατάξεις των άρθρων 32 και 33 σε πολλά σημεία, με τις εξής περίπου διαφορές, σε γενικές γραμμές:

■ Τα πρόστιμα του άρθρου αυτού είναι αντικειμενικά (σταθερά) ενώ τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ήταν κυμαινόμενα

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

- Τα νέα πρόστιμα έχουν Βάσεις Υπολογισμού και Συντελεστές Βαρύτητας
- Τα νέα πρόστιμα που αφορούν την έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών ή νόθευση αυτών (των στοιχείων) αντικειμενικοποιούνται και καθορίζονται στο 2πλάσιο της αξίας του στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις τα πρόστιμα ήταν από το ισόποσο μέχρι το 5πλάσιο της αξίας του στοιχείου (συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ).
- Τα νέα πρόστιμα έχουν οροφή (πλαφόν) -ανώτατο όριο προστίμου (15πλάσιο), μόνο για τις αυτοτελείς παραβάσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 5, η οποία οροφή σε δεύτερη παράβαση διπλασιάζεται και σε τρίτη δεν περιορίζεται. Τέτοια οροφή δεν προβλέπονταν με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
- Τα νέα πρόστιμα δεν προβλέπουν υποτροπή, με την έννοια που όριζαν οι διατάξεις του ΚΒΣ
- Τα νέα πρόστιμα στο συμβιβασμό (διοικητικό ή δικαστικό) αντικειμενικοποιούνται και μειώνονται στο 1/3 γενικά, ακόμη δηλαδή και στα ισόποσα πρόστιμα και στα πρόστιμα για πλαστά και εικονικά, ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις τα πρόστιμα αυτά (για ισόποσα και για πλαστά και εικονικά) δεν μπορούσαν να μειωθούν κάτω της ισόποσης αξίας της συναλλαγής και τους στοιχείου αντίστοιχα.

3.6. ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ-ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

3.6.1. ΓΕΝΙΚΑ-ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (Α.Ε.Π.)

Η διοικητική πράξη με την οποία επιβάλλεται το οριζόμενο για κάθε περίπτωση πρόστιμο του ΚΒΣ είναι η απόφαση επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) του αρμοδίου προϊσταμένου ΔΟΥ.

Η ΑΕΠ μπορεί να εκδοθεί μια για περισσότερες παραβάσεις, εφόσον όμως αυτές αναφέρονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Κατά συνέπεια για πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους εκδίδονται τόσες αποφάσεις επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) όσες και οι διαχειριστικές περίοδοι που αφορούν οι παραβάσεις.

Σε περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος του υπόχρεου περιλαμβάνει μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικού διάστημα, στη σχετική απόφαση (Α.Ε.Π.) είναι σκόπιμο να γίνεται σχετική μνεία.

3.6.2. ΠΡΟΣΩΠΑ ΣΕ ΒΑΡΟΣ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΤΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ

Το πρόστιμο του ΚΒΣ επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη:

- Φυσικού προσώπου
- Νομικού προσώπου, προκειμένου για παραβάτες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης και

ανώνυμες Εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.)
συνεταιρισμούς και λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού
δικαίου,

■ Κοινοπραξίες

■ Κοινωνίας Αστικού Δικαίου

■ Αστικής Εταιρείας

Ιδιαίτερα για τις τρεις τελευταίες περιπτώσεις, το πρόστιμο κοινοποιείται σε όλα τα μέλη, έκαστο των οποίων ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

Επίσης, προκειμένου για νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου (Ο.Ε, Ε.Ε., Ε.Π.Ε, Α.Ε κ.λ.π.) που διαλύθηκε νόμιμα επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του νομικού προσώπου, καθόσον κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος, κατά τον οποίο συντελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της ΑΕΠ. Η ΑΕΠ, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου που έχει διαλυθεί, πρέπει να κοινοποιείται σε όλους τους εταίρους.

Τέλος, οι αποφάσεις επιβολής προστίμου, που σχετίζονται με την πτωχευτική περιουσία, πρέπει να εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης που έχει πτωχεύσει και όχι στο όνομα του συνδίκου.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

3.6.3. ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Αρμόδιος για την επιβολή του προστίμου είναι:

α) Προκειμένου για τους επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κοινοπραξίες , ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση.

Για τις παραβάσεις του υποκαταστήματος αρμόδιος για την επιβολή του προστίμου είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης .

β) Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου από αυτά φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

γ) Στις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της κατοικίας του παραβάτη.

Τέλος, δίνουμε ένα παράδειγμα για την επιβολή προστίμου υποκαταστήματος. Εστω ότι η ‘Χ’ Α.Β.Ε.Ε. έχει την έδρα της στην Πάτρα οδός Τριών Ναυάρχων 54, δηλαδή σε περιοχή αρμοδιότητας της Β’ Δ.Ο.Υ. Πατρών και το υποκατάστημα της στην οδό Πατρών-Κλάους 25-Πάτρα περιοχή που υπάγεται στην Γ’ Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Το εν λόγω υποκατάστημα υπέπεσε σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την επιβολή του προστίμου είναι ο Προϊστάμενος της Β’ Δ.Ο.Υ. Πατρών καθ’

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

όσον η έδρα της επιχείρησης είναι εγκατεστημένη σε περιοχή δικαιοδοσίας της Β’ Δ.Ο.Υ.

3.6.4. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Ο Κ.Β.Σ. δεν έχει αυτοτελείς διατάξεις καθ’ όσον αφορά τα ζητήματα που αναφέρονται στο θέμα. Ετσι για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994. Με την εξής ιδιαιτερότητα ότι τα πρόστιμα των άρθρων 4,5,6, μειώνονται στο 1/3 στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη χιλιάδα. Ετσι, αντικειμενικοποιείται και ο συμβιβασμός. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχή φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

3.6.5. ΕΞΩΔΙΚΗ ΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Κατά της απόφασης επιβολής προστίμου επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής εντός είκοσι (20) ημερών από της επομένης της κοινοποιήσεως της, ενώπιον του οικείου Διοικητικού Δικαστηρίου. Με την προσφυγή ή με χωριστή αίτηση, που υποβάλλεται εντός της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής, δύναται να προταθεί και η εξώδικη λύση της

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

διαφοράς (συμβιβασμός), όποτε ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί, όπου ο νόμος επιτρέπει να περιορίσει το πρόστιμο στο 1/3 αυτού. Επίσης, σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

Ειδικά, αν πρόκειται για παραβάτη που τηρεί βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του κώδικα, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από την τριμελή επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ 5 του Ν 2231/94, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν.

Ορίζεται επίσης , ότι αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση η νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αρχίζει από την επομένη της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

Τέλος, η ματαίωση της εξώδικης λύσης της διαφοράς βεβαιώνεται πάνω στο δικόγραφο που περιέχει το αίτημα και η βεβαίωση αυτή υπογράφεται από το φορολογικό όργανο.

3.6.6. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Οι διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

προστίμου του κώδικα. Η πρόθεσμία δε της παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του προστίμου αρχίζει από τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου εκείνης που αφορά η παράβαση.

3.6.7. ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 Ν. 2523/1997 ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 34 ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται διαδικαστικά θέματα επιβολής προστίμων, διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παραγραφής κ.λ.π.

Τυπικά με το άρθρο αυτό και δια του περιεχομένου του καταταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ., ουσιαστικά όμως σχεδόν ενσωματώθηκαν - επαναλήφθηκαν οι εν λόγω διατάξεις.

Οι διαφοροποιήσεις που έγιναν με το νέο άρθρο είναι οι εξής:

α) Επιβάλλονται πρόστιμα και στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

β) Τα ρυθμιζόμενα διαδικαστικά θέματα των προστίμων δεν αναφέρονται μόνο στα πρόστιμα του Ε.Β.Σ. αλλά και στα λοιπά πρόστιμα του νέου νόμου.

γ) Η απόφαση επιβολής προστίμου εκδίδεται μόνο από τον Προϊστάμενο της έδρας και όχι του υποκαταστήματος.

δ) Στο συμβιβασμό (διοικητικό ή δικαστικό) τα πρόστιμα των άρθρων 4,5 και 6 μειώνονται στο 1/3 στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη χιλιάδα. Έτσι, αντικειμενικοποιείται και ο συμβιβασμός .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

3.7. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

3.7.1. ΓΕΝΙΚΑ

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13, όποιος λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή τα βιβλία των υπόχρεων επιτηδευματιών ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή του ενέργεια, υποχρεούται να τηρεί το μυστικό αυτό, διαφορετικά υπόκειται στις ποινές του Ποινικού Κώδικα.

β) Οσοι από τους αρμόδιους υπαλλήλους των Δημοσίων Υπηρεσιών και των Ν.Π.Δ.Δ. αρνούνται να διευκολύνουν το φορολογικό έλεγχο, να παραδώσουν ή να αποστείλουν τα στοιχεία και να δώσουν τις πληροφορίες που ορίζονται από τις διατάξεις του κώδικα ή παρέχουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες αυτές πλημμελώς, διώκονται πειθαρχικά, κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

3.8. ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΑΡΘΡΟ 13 Ν. 2523/1997.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται τα εξής διοικητικά μέτρα:

1. Αναστολή (κλείσιμο) λειτουργίας του καταστήματος επιτηδευματία και
2. Αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων.

3.8.1. ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

Σε ότι αφορά την αναστολή λειτουργίας του καταστήματος επιτηδευματία σημειώνονται τα εξής:

Οι διατάξεις της αναστολής λειτουργίας του καταστήματος δεν είναι νέες. Με το καθεστώς που ίσχυε προηγουμένως αναστολή λειτουργίας του καταστήματος προέβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2065/1992 (που στην συνέχεια οι διατάξεις αυτές είχαν κωδικοποιηθεί στο άρθρο 91 του Ν. 2238/1994).

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 13 αναστολή λειτουργίας του καταστήματος προβλέπονται μόνο σε δύο περιπτώσεις ήτοι:

- α) Σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, (οποιοδήποτε ελέγχου, τακτικού, προσωρινού, προληπτικού) και
- β) Μη έκδοση στοιχείου πώλησης ή διακίνησης ή παροχής υπηρεσιών σε υπότροπη (δεύτερη) περίπτωση, μέσα στην ίδια ή επόμενη ή μεθεπόμενη χρήση.

Οφείλουμε να σημειώσουμε ότι η τυχόν αλλαγή στη νομική μορφή ή στο πρόσωπο του φορέα της επιχείρησης από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης μέχρι το χρόνο της εκτέλεσης της απόφασης, δεν αποτελεί λόγο μη επιβολής της κύρωσης, εφόσον κατά το χρόνο εκτέλεσης η επιχείρηση

εξακολουθεί να λειτουργεί στον ίδιο χώρο με ίδιο ή παραπλήσιο αντικείμενο εργασιών και σε αυτήν συμμετέχουν ένα ή περισσότερα από τα αρχικά μέλη του φορέα.

Μετά αυτήν την παρένθεση μπορούμε να πούμε ότι για την περίπτωση α', έχουμε ενσωμάτωση-επανάληψη των διατάξεων του άρθρου 21 παρ 13 του Ν. 2166/1993, με μόνη διαφοροποίηση ότι η νέα διάταξη απαιτεί τη χρησιμοποίηση βίας ή απειλών και επεκτείνεται σε οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο, και όχι μόνο στον προληπτικό έλεγχο που προέβλεπαν οι προηγούμενες διατάξεις.

Ετσι κρίνοντας και συγκρίνοντας τις νέες διατάξεις, της αναστολής λειτουργίας του καταστήματος, του άρθρου 13 με αυτές του προηγούμενου καθεστώτος, του άρθρου 13 με αυτές του προηγούμενου καθεστώτος, σημειώνουμε τα εξής:

1. Οι νέες διατάξεις είναι ηπιότερες - ελαφρύτερες, σε σχέση με τις προηγούμενες.
2. Οι περιπτώσεις της αναστολής λειτουργίας του καταστήματος είναι περιορισμένες.
3. Καταργείται η γνωμοδοτική Επιτροπή που αποτελούσε προπόθεση της Απόφασης του Υπουργού των Οικονομικών, για την αναστολή λειτουργίας του καταστήματος. Τώρα απαιτείται πρόταση της Διεύθυνσης Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων.
4. Προβλέπεται, έμμεσα, η μη άμεση εκτέλεση της Απόφασης της αναστολής λειτουργίας του καταστήματος, δεδομένου ότι η προθεσμία άσκησης της προσφυγής και η προσφυγή

Ἡ Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

αποτελούν λόγους αναστολής εκτέλεσης των Αποφάσεων, του διοικητικού αυτού μέτρου.

5. Καθιερώνεται σύντομος χρόνος εκδίκασης των υποθέσεων σε περίπτωση άσκησης προσφυγής.

6. Δεν επιτρέπεται άσκηση έφεσης κατά της Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

7. Ρυθμίζονται οι συνέπειες της αλλαγής της νομικής μορφής ή του προσώπου του φορέα της επιχείρησης σε ότι αφορά την εκτέλεση του διοικητικού αυτού μέτρου.

Τέλος, αναστολή λειτουργίας του καταστήματος του επιτηδευματία, ως διοικητικό μέτρο, προβλέπουν και οι διατάξεις του άρθρου 22 παρ 3 όπως και οι διατάξεις του άρθρου 19, παρ.1, εκεί όμως όχι ως διοικητικό μέτρο αλλά ως παρεπόμενη ποινή του δικαστηρίου.

3.8.2. ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΠΙΝΑΚΙΔΩΝ ΚΑΙ ΑΔΕΙΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Σε ότι αφορά την αφαίρεση πινακίδων - άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και άδειας οδήγησης σημειώνονται τα εξής:

Οι διατάξεις που αναφέρονται στα διοικητικά αυτά μέτρα αποτελούν ουσιαστικά ενσωμάτωση - επανάληψη των διατάξεων του άρθρου 33 του Ν. 1591/1986.

Ετσι όταν μεταφέρονται αγαθά με αυτοκίνητο ιδιωτικής ή μικτής ιδιωτικής χρήσης ή με αυτοκίνητο φορτηγό ή

ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στον Κ.Β.Σ. για τη μεταφορά τους ή όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από δεκαπέντε (15) ημέρες μέχρι τρεις (3) μήνες, οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά τη μεταφορά των αγαθών. Οι ίδιες κυρώσεις, που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που οι οδηγοί των μεταφορικών μέσων αρνηθούν στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, με οποιονδήποτε τρόπο, να διενεργήσουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά .

Επίσης, όταν με ένα από τα πιο πάνω ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα, μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται , με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα μέχρι δύο (2) μήνες η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που το οδηγεί, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερόμενων αγαθών.

Τέλος, δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού του μεταφορικού μέσου, στις περιπτώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 και της παραγράφου 3, μόνο όταν αυτός παρέχει εξαρτημένη

εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα μεταφερόμενα αγαθά ή σε εκείνη που διενεργεί τη μεταφορά των αγαθών ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν αυτά ανήκαν στην κυριότητά της ή στην κυριότητα τρίτου.

Ετσι κρίνοντας και συγκρίνοντας τις νέες διατάξεις των διοικητικών αυτών μέτρων (κυρώσεων) του άρθρου 13 με αυτές του προηγούμενου καθεστώτος, σημειώνουμε τα εξής:

- α) Οι νέες διατάξεις είναι ηπιότερες - ελαφρύτερες, σε σχέση με τις προηγούμενες.
- β) Μειώνεται σημαντικά ο χρόνος των διοικητικών αυτών μέτρων (αφαίρεση πινακίδων, αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων και οδήγησης.
- γ) Δεν αφαιρείται η άδεια οδήγησης στον οδηγό που προσφέρει εξαρτημένη εργασία εκτός να αρνηθεί τον έλεγχο.
- δ) Αυξάνεται από 20% σε 25% η διαφορά των μεταφερόμενων αγαθών, για τη λήψη των διοικητικών μέτρων.
- ε) Τα διοικητικά αυτά μέτρα λαμβάνονται από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ με σχετική απόφασή του και καθορίζεται πλήρως η διαδικασία επιβολής των κυρώσεων.
- στ) Προβλέπεται έμμεσα, η μη άμεση εκτέλεση της Απόφασης των διοικητικών αυτών μέτρων, δεδομένου ότι η προθεσμία άσκησης της προσφυγής και η προσφυγή αποτελούν λόγους αναστολής εκτέλεσης των Αποφάσεων των μέτρων αυτών.
- ζ) Καθιερώνεται σύντομος χρόνος εκδίκασης των υποθέσεων σε περίπτωση άσκησης προσφυγής.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

η) Δεν επιτρέπεται άσκηση Έφεσης κατά της Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Τέλος σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ 4., οι κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο αυτό (13), επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου αυτού.

3.9. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ.

3.9.1. ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΠΛΑΣΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ Ή ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι διατάξεις του άρθρου 19 προβλέπουν αδικήματα φοροδιαφυγής για την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ή νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού - ουσιαστικά αποτελούν ενσωμάτωση των διατάξεων του άρθρου 31 παρ 1 και του άρθρου 48, με αναγκαίες τροποποιήσεις-αναπροσαρμογές.

Ετσι κρίνοντας και συγκρίνοντας τις νέες διατάξεις του άρθρου 19 σε σχέση με αυτές που ίσχυαν προηγουμένως, σημειώνουμε τις εξής διαφορές-μεταβολές που γίνονται με το νέο άρθρο:

α) Δεν θεωρείται αδίκημα φοροδιαφυγής η λήψη πλαστών φορολογικών στοιχείων όπως και η λήψη νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, γιατί, όπως τονίζεται στην εισηγητική

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

έκθεση, ο λήπτης των στοιχείων αγνοεί την πλαστότητα ή τη νοθεία των στοιχείων.

β) Μειώνεται η ελάχιστη ποινή φυλάκισης σε 3 μήνες (προηγούμενως τουλάχιστον 1 έτος).

γ) Καταργείται η επιβαλλόμενη χρηματική ποινή.

δ) Προβλέπεται ως παρεπόμενη ποινή, η αναστολή λειτουργίας του καταστήματος του επιτηδευματία σε καταδίκες πλαστών ή εικονικών στοιχείων για αξίες πάνω από 80.000.000 δ.ρ.χ

ε) Καθορίζεται η αυτοτέλεια των αδικημάτων του άρθρου αυτού, σε σχέση με τα λοιπά αδικήματα.

στ) Δίνεται πληρέστερος ορισμός του φορολογικού στοιχείου και προστίθενται νέες περιπτώσεις των εικονικών στοιχείων.

Ετσι, εικονικά είναι και τα στοιχεία:

στα) Στα οποία το ένα τουλάχιστον από τα πρόσωπα που αναγράφονται σ’ αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας και δεν θεώρησε στοιχεία στη ΔΟΥ.

στβ) Τα οποία εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, ή κοινοπραξία, ή κοινωνία, ή άλλη επιχείρηση, ή από φυσικό πρόσωπο που είναι εντελώς αμέτοχο στη συναλλαγή.

η) Προβλέπεται η άσκηση ποινικής δίωξης κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται πίσω από εικονικά στοιχεία.

θ) Προσδιορίζονται οι έννοιες του ανακριβούς στοιχείου και του εικονικού κατά το μέρος της αξίας, όταν στα στοιχεία

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

αυτά αναγράφεται αξία μικρότερη ή μεγαλύτερη κατά περίπτωση, από την αξία της συναλλαγής.

3.9.2. ΤΕΛΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 19 Ν. 2523/1997

Από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αποδεικνύεται ότι τα αδικήματα του άρθρου αυτού θεωρούνται πλημμελήματα, δηλαδή η επιβαλλόμενη ποινή είναι αυτή της φυλάκισης. Σε τρεις όμως επί μέρους περιπτώσεις, όταν το ποσόν του φόρου είναι πάνω από ορισμένο ύψος α) άρθρο 17 παρ 2 β' (50.000.000 δρχ.) β) άρθρο 17 παρ 4 (50.000.000 δρχ.) και γ) άρθρο 18 παρ. ιβ' / 25.000.000 δρχ.) θεωρούνται κακουργήματα δηλαδή η επιβαλλόμενη ποινή είναι αυτής της κάθειρξης μέχρι 10 ετών όπως ορίζουν οι κατ' ίδια διατάξεις.

3.10 ΠΡΟΣΦΥΓΗ - ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 Ν. 2523/1997 ρυθμίζονται θέματα που αναφέρονται γενικότερα στην άσκηση της ποινικής δίωξης των αδικημάτων φοροδιαφυγής (τρόπος-χρόνος άσκησης ποινικής δίωξης, διαδικαστικά-οικονομικά θέματα, αρμόδιο δικαστήριο κ.λ.π).

Οι διατάξεις του άρθρου 21 ουσιαστικά αποτελού ενσωμάτωση και ενοποίηση πολλών διάσπαρτων, μέχρι σήμερα, διατάξεων με σχετική τροποποίηση .

Ετσι, κρίνοντας και συγκρίνοντας τις νέες διατάξεις του άρθρου 21, σε σχέση με αυτές που ίσχυαν προηγουμένως, σημειώνουμε τις εξής διαφορές - μεταβολές που γίνονται με το νέο άρθρο:

α) Οι περισσότερες διαδικαστικές και οικονομικές ενέργειες (αρμόδιο δικαστήριο, εκδίκαση, παραγραφή κ.λ.π.) αντιμετωπίζονται ενιαία για όλα τα ποινικά αδικήματα.

β) Τα θέματα της ποινικής δίωξης (τρόπος, χρόνος, διαδικασία, αρμόδιο δικαστήριο κ.λ.π.) προσδιορίζονται σαφέστερα σε σχέση με τις προηγούμενες διατάξεις.

γ) Η άσκηση της ποινικής δίωξης εξαρτάται από το είδος του αδικήματος, ήτοι:

γα) Τα αδικήματα του άρθρου 17 και 18 διώκονται μετά την τελεσιδικία της υποθέσεως (εξέταση κατ’ ουσία της υποθέσεως, δηλαδή εφετειακή απόφαση) ή την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (επί μη άσκησης προσφυγής).

γβ) Τα αδικήματα του άρθρου 19 διώκονται άμεσα με τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ως η διάταξη ορίζει . Σημειώνεται ότι η λέξη ‘πορίσματα’ ίσως είναι ‘αδόκιμος’ ή τουλάχιστον μη συνηθισμένη-εξοικειωμένη στη φορολογική νομοθεσία, ακόμη και στην ποινική φορολογία. Ετσι, όταν ομιλούμε περί πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου, πρέπει να δεχθούμε την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

δ) Καθορίζεται σαφής και περιορισμένος χρόνος (6 μηνών) εκδίκασης, σε κάθε βαθμό διοικητικού δικαστηρίου, για τις υποθέσεις εκείνες που εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18.

3.11 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 Ν. 2523/1997 ρυθμίζονται θέματα γενικού και μεταβατικού χαρακτήρα.

Ειδικότερα ορίζονται τα εξής:

α) Οι διατάξεις του νόμου εφαρμόζονται για τις φορολογικές παραβάσεις και όχι για τελωνειακές.

β) Οι ποινικές διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση συμβιβασμού (διοικητικού ή δικαστικού), με αναγκαία προϋπόθεση την καταβολή του 1/5 του οφειλόμενου κυρίου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, με σχετική μνεία στο έγγραφο συμβιβασμού.

γ) Προβλέπεται η αρχή της εφαρμογής το επιεικέστερου νόμου. Με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου αυτού, για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και για τα πρόστιμα του ΦΠΑ, η εφαρμογή της επιεικέστερης μεταχείρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων από τις φορολογικές αρχές. Το επιεικέστερο θα εκτιμάται από το εν γένει αποτέλεσμα, κατά την εφαρμογή των συγκεκριμένων

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

φορολογικών διατάξεων και θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου εκείνου που δημιουργούν το ευμενέστερο (καλύτερο) για τον φορολογούμενο αποτέλεσμα.

Ετσι το επιεικέστερο θα εκτιμηθεί:

Στο ΚΒΣ από το ευμενέστερο αποτέλεσμα της εφαρμογής των διατάξεων αφ’ ενός μεν των άρθρων 32, 33 και 34 του άρθρου Κ.Β.Σ. και αφετέρου των άρθρων 5 και 9 παρ. 6, του Νέου Νόμου.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Σημειώνεται ότι η αρχή της εφαρμογής του επιεικέστερου νόμου στον Κ.Β.Σ. καταλαμβάνει:

γ1) Τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου και εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε. κατά δημοσίευση του νόμου.

γ2) Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμων και βρίσκονται στις ΔΟΥ κατά τη δημοσίευση του νόμου και

γ3) Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που έχουν διαπραχθεί πριν από τη δημοσίευση του νέου Νόμου και δεν έχουν εκδοθεί , οι αποφάσεις επιβολής προστίμων, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης από τις φορολογικές Αρχές.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) ΙΩΑΝΝΗΣ Κ. ΜΑΡΙΝΗΣ - ΙΩΑΝΝΗΣ Α. ΤΖΙΜΑΣ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΤΝ. Ν.
ΣΑΚΚΟΥΛΑ - ΑΘΗΝΑ- 1996

- 2) ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ‘ΚΒΣ’ ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΕΚΔΟΣΗ 6^Η, 1996

- 3) ΗΛΙΑΣ Κ.ΑΡΓΥΡΟΣ ΝΕΟ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ ΚΑΙ Κ.Β.Σ. -
ΕΚΔΟΣΗ '98

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
1. Απόδειξη λιανικής πώλησης (ίδια απόδειξη εκδίδεται και στην αλλαγή αγαθών)(άρθρο 13 παρ 1).	-Με την παράδοση ή την αλλαγή αγαθών (Δεν ισχύει η προθεσμία των 30 ημερών που ισχύει για την έκδοση του τιμολογίου , όταν εκδίδεται δελτίο αποστολής) - άρθρο 13 παρ 3.
2. Απόδειξη σε εκτέλεση τεχνικού έργου ή εγκατάστασης	-Κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεσθεί.
3. Απόδειξη ταμειακής μηχανής ή Η/Υ σε εστιατόρια, ταβέρνες , κέντρα διασκέδασης κ.λ.π	-Συγχρόνως με κάθε σερβίρισμα Α.Υ.Ο. 1060347/648 ΠΟΛ 1183/17-8-90
4. Απόδειξη επιστροφής (άρθρο 13 παρ 1).	-Με την επιστροφή των λιανικώς πωληθέντων αγαθών
5. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών (πλην ελευθέρων επαγγελματιών)	-Με την ολοκλήρωση των παρεχομένων υπηρεσιών ή εφόσον αυτή διαρκεί κατά το

Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

	<p>χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν . Σε καμία περίπτωση πέραν της διαχειριστικής περιόδου, άρθρα 13 παρ 3 και 12 παρ 14.</p>
<p>6. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελευθέρων επαγγελματιών (γιατροί, δικηγόροι, μηχανικοί, λογιστές κ.λ.π.)</p>	<p>Με την είσπραξη άρθρο 13 παρ 3.</p>
<p>7. Δελτίο αποστολής - άρθρο 11. Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής</p>	<p>-Με την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής. Δηλαδή σε κάθε περίπτωση κατά τη έξοδο των αγαθών από τις εγκαταστάσεις</p>
<p>8. Δελτίο αποστολής-Τιμολόγιο, Δελτίο αποστολής-Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, Δελτίο Αποστολής - Απόδειξη λιανικής πώλησης, Δελτίο αποστολής-Απόδειξη παροχής υπηρεσιών κ.λ.π.</p>	<p>-Με την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής. Δηλαδή σε κάθε περίπτωση κατά την έξοδο των αγαθών από τις εγκαταστάσεις.</p>
<p>9. Τιμολόγιο (για πωλήσεις)</p>	<p>-Με την παράδοση των</p>

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

	<p>αγαθών ή την έναρξη αποστολής. Κατ’ εξαίρεση σε ένα μήνα (30 ημέρες) από την παράδοση των αγαθών όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου (κατά την παράδοση εκδίδεται δελτίο αποστολής). Ειδικά, όταν αγοραστής είναι το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ ή άλλα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχ. περιόδου άρθρο 12 παρ 14.</p>
10. Τιμολόγιο σε τεχνικά έργα	<p>-Σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και εντός της ίδια φορολογικής περιόδου (Φ.Π.Α.), που έγινε η επιμέτρηση ή αν δεν γίνει επιμέτρηση κατά την παράδοση του έργου , άρθρο 12 παρ 15.</p> <p>Για τα ιδιωτικά έργα στο τέλος της χρήσης τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί.</p>

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

11 Τιμολόγιο σε επαναλαμβανόμενες πωλήσεις	-Μέχρι τη δεκάτη μέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα, άρθρο 12 παρ 2.
12 Τιμολόγιο σε επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών	-Μέχρι τη δεκάτη μέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα άρθρο 12 παρ 2.
13. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	-Με την ολοκλήρωση των παρεχομένων υπηρεσιών ή εφόσον διαρκεί κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Σε καμιά περίπτωση πέραν της διαχειριστικής περιόδου άρθρο 12 παρ 15
14. Τιμολόγιο αντιπροσώπου άρθρο 12 παρ 12	-Κατά την καταβολή ή πίστωση της προμήθειας.
15. Τιμολόγιο επιδοτήσεων , οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων κ.λ.π. άρθρο 12 παρ 3	-Κατά την είσπραξη (άρθρο 12 παρ 3) -Είσπραξη θεωρείται και η πίστωση εφόσον υπάρχει έγγραφη γνωστοποίηση.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

<p>16. Τιμολόγιο αγοράς αγαθών από μη υπόχρεους - άρθρο 12 παρ 5 (Για υπηρεσίες από μη υπόχρεους εκδίδεται απόδειξη δαπάνης)</p>	<p>-Κατά την παράδοση των αγαθών από τον μη υπόχρεο (ιδιώτη κ.λ.π.) αρθρο 12 παρ 14. -Αν εκδοθεί Δ.Α. σε ένα μήνα από την παράδοση των αγαθών (άρθρο 12 παρ 14)</p>
<p>17. Τιμολόγιο αγοράς λόγω άρνησης έκδοσης του υπόχρεου άρθρο 12 παρ 5</p>	<p>Κατά την παράδοση των αγαθών ή την ολοκλήρωση υπηρεσιών (άρθρο 12 παρ 14 και 15).</p>
<p>18. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων άρθρο 12 παρ 5</p>	<p>-Κατά την παράδοση των προϊόντων. Όταν δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται από τον αγοραστή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, εάν τα αγαθά δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής και το τιμολόγιο εκδίδεται σ’ ένα μήνα. Αρθρο 12 παρ 6.</p>
<p>19. Τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών</p>	<p>-Κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, άρθρο 12 παρ 14</p>

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

20. Πιστωτικό τιμολόγιο - άρθρο 12 παρ 13	- Σε 30 μέρες από την παραλαβή των αγαθών ή στο χρόνο που χορηγείται η έκπτωση - άρθρο 12 παρ 14
21. Εκκαθάριση πώλησης για λογαριασμό τρίτων	-Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα, άρθρο 12 παρ 7. Για τον τελευταίο μήνα της διαχ/κής περιόδου στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου μήνα .
22. Εκκαθάριση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών	-Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα, άρθρο 12 παρ 7. Για τον τελευταίο μήνα της διαχ/κής περιόδου στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου μήνα .
23. Εκκαθάριση για επεξεργασία αγαθών	-Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα, άρθρο 12 παρ 8. Για τον τελευταίο μήνα της διαχ/κής περιόδου στο πρώτο

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

	εικοσαήμερο του επόμενου μήνα.
24. Εκκαθάριση μεταφορικών επιχειρήσεων (Ι.Μ.Ε.) Α.Υ.Ο.Π 1586/1543/ΠΟΛ 66/4-3-87 - Θέμα 102 άρθρ. 12	-Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα
25. Εκκαθάριση Αστικών-Υπεραστικών ΚΤΕΛ Α.Υ.Ο.Π 1470/1405/πολ 61/24-2-87 - Θέμα 101 άρθρ 12	-Μέχρι τη δεκάτη μέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του τριμήνου
26. Απόδειξη δαπανών - άρθρο 15	-Κατά την καταβολή ή εκκαθάριση της δαπάνης, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου που προσφέρθηκε η υπηρεσία (από μη επιτηδευματίες).
27. Εισιτήριο θεαμάτων (Α.Π.Υ.) (κινηματογράφοι, θέατρα, ποδοσφαιρικών αγώνων κ.λ.π)	- Με την είσοδο του θεατή
28. Εισιτήριο συγκοινωνιακών μέσων (Α.Π.Υ.)	- Με την είσοδο του επιβάτη
29. Φορτωτική - άρθρο 16	- Με την εκκίνηση του

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

	μεταφορικού μέσου
30. Απόδειξη αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών - άρθρο 14	-Με την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών .
31. Διορθωτικό σημείωμα - άρθρο 16 παρ 10	-Με τη διαπίστωση των διαφορών ή αν επιστρέφονται κόμιστρα εντός ευλόγου χρόνου
32. Κατάσταση αποστολής αγαθών μεταφορικού γραφείου -άρθρο 16 παρ 6	- Κατά την έναρξη της αποστολής
33. Δελτίο κίνησης (άρθρο 13 ^α)	-Με την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου
34. Δελτίο παραγγελίας (στα εστιατόρια κ.λ.π) Α.ΥΟ. 1050321/504/31-5-91 ΠΟΛ 1117	- Ενημερώνεται συγχρόνως με κάθε σερβίρισμα
35. Ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, περι. ε παρ 2 άρθρου 23	-Με τη διαπίστωση της λανθασμένης έκδοσης στοιχείου .
36. Απόδειξη ποσοτικής παραλαβής για αγορές ή επαναλαμβανόμενες αγορές	-Κατά την παραλαβή των αγροτικών προϊόντων .

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

αγροτικών προϊόντων - άρθρο 12 παρ 6	
37. Δελτίο ποσοτικής παραλαβής (κατά την παραλαβή εμπορευσίμων αγαθών που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης), άρθρο 10 παρ 1.	-Κατά την παραλαβή των αγαθών
38. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (εξαγωγής πρώτων υλών κ.λ.π.), άρθρο 11 παρ 4α	-Κατά την εξαγωγή . Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση εκδίδεται ημερήσιο δελτίο στο τέλος της ημέρας
39. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (επαναφορά υλών κ.λ.π. στην αποθήκη), άρθρ. 11 παρ 4β	-Σε κάθε επαναφορά πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας από την παραγωγή.
40. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (εισαγωγής ετοιμών), άρθρο 11 παρ 4γ	-Στο τέλος της ημέρας
41. Ειδική (θεωρημένη) εκκαθάριση κοινοπραξιών πλοίων Α.Υ.Ο. 1052352 ΠΟΛ	-Μια φορά το μήνα και μέχρι της 10 του επόμενου.

‘Η Τιμολόγηση και η διακίνηση εκπ/των καθώς και η αντιμετώπισή τους.

1156/12-7-90. Θέμα 103 άρθρ 12	
42. Δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων, χωρίς ΦΠΑ, πλοίων Α.Υ.Ο.Π. 8271/4879 ΠΟΛ 366/18-12-87 (φεκ 3B) Θέμα 103 αρθρ 12	-Για κάθε αγορά υλικών ή αντικειμένων για σκάφη
43. Δελτίο εισαγωγής ή τίτλος αποθήκευσης (ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων)	-Με την εισαγωγή των αγαθών (άρθρο 10 παρ 5 η')
44. Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1102/93 και 1260/93	Σε κάθε πώληση εισιτηρίων όταν πωλείται σε μικρότερη τιμή από την αναγραφόμενη
45. Απόδειξη παραδοθέντων εισιτηρίων (εισιτήρια και κάρτες Ο.Α.Σ., ΗΛ.ΠΑΠ. κ.λ.π.)-θεωρημένη Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1233/93 θέμα 4 άρθρου 13 α'.	-Με τη παράδοση των εισιτηρίων στα περίπτερα κ.λ.π. Η απόδειξη αυτή είναι και στοιχείο εσόδου των περιπτέρων κ.λ.π.

Ἡ Τιμολόγηση και ἡ διακίνηση εκπ/των καθώς και ἡ αντιμετώπισή τους.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Τόπος Ημερομηνία Πάτρα 10/12/96

№ 1

Απόδειξη Δαπανών

ΕΙΣΠΡΑΞΑΣ: Αυτοκίνητο Βαβίλειο πωλητήριου
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ: Δ/ντης ΤΕΑ - Εκπαιδευτική ΠΑΔΤ 08431365 ΔΟΥ Β' Πατρών
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: Βότση 55 ΠΟΛΗ: Πάτρα

Α/Α	ΑΙΤΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΞΙΑ
	<u>Αποβίβα Εκπαιδευτικών βιβλίων με</u> <u>κόστος διαβίβων</u>	<u>2040000</u>

<u>1) Φόρος 15%</u>	<u>306.000</u>	ΣΥΝΟΛΟ	<u>2040.000</u>
<u>2) Καρτόβαλο 3,6%</u>	<u>73440</u>	Φόρος	<u>306.000</u>
Σύνολο		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΛΗΡΩΤΕΟ	<u>1734000</u>

ΔΑΠΑΝΗ ΟΛΟΓΡΑΦΩΣ: Κατ' Επιστάσειν Αφ' Εξουσίαν Υπογράφου Κιηδών

Ο ΠΛΗΡΩΣΑΣ: [Signature] Ο ΕΙΣΠΡΑΞΑΣ: [Signature]



ΣΤΑΥΡΟΣ Γ. ΓΑΣΠΑΡΑΤΟΣ
 ΟΠΩΡΟΠΩΛΕΙΟ - ΜΙΝΙ ΜΑΡΚΕΤ
 ΚΑΡΑΪΣΚΑΚΗ 92-93 ΤΗΛ. 276380
 ΑΦΜ. 42876731 Α' ΔΟΥ. ΠΑΤΡΩΝ

Ημερομηνία 2/4/98 Νο 492
 Όρα έναρξης 0855 Όρα παράδοσης

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

(ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ)

ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΑΡΑΓΩΓΟ - ΔΕΝ ΑΔΟΤΕΛΕΙ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

ΠΕΛΑΤΗΣ: Παναγιώτης Δουρούς Χαρτί ΑΦΜ.Ο.Υ.: Α
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ: Πωλητής Α.Φ.Μ. Π.Α.Δ.Τ.: Ε 0015322
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: Πατρών ΠΟΛΗ: Πατρών
 ΤΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ: Πατρών ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ: Προμήθεια
 ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ: Πατρών

ΕΙΔΟΣ	ΠΟΙΟΤΗΤΑ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΙΛΑ ΚΑΘΑΡΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
<u>Παπαδοπούλα</u>		<u>kg</u>		<u>35</u>	<u>120</u>	<u>4200</u>
<u>Αγγούρια</u>		<u>kg</u>		<u>23</u>	<u>150</u>	<u>3450</u>
<u>Μελιτζάνες</u>		<u>kg</u>		<u>80</u>	<u>140</u>	<u>2800</u>
<u>Παπαδοπούλα</u>		<u>kg</u>		<u>15</u>	<u>140</u>	<u>2100</u>

ΚΑΤΕΧΩΡΗΘΗ

ΟΛΟΓΡΑΦΩΣ _____

ΣΥΝΟΛΟ 12850
 ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

Ο ΠΩΛΗΤΗΣ [Signature]

Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ [Signature]

ΣΥΚΟ: ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ - ΡΟΖ: ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΑΡΑΓΩΓΟ - ΚΙΤΡΙΝΟ: ΣΤΕΛΕΛΟΣ

cb.

ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑ ΕΙΔΩΝ ΕΝΔΥΣΗΣ
Α' ΥΔΩΝ-ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ-ΕΞΑΓΩΓΕΣ-ΑΝΤΗΠΡΟΣΩΠΕΙΕΣ

ΛΕΥΚΩΣΙΑΣ 22 - ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ 551 33 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
ΤΗΛ: (051) 415.541 FAX: (051) 415.533
ΥΠΟΚ: ΥΜΗΝΙΟΥ 175 & ΕΜΠΕΔΟΚΑΛΟΥΣ 20
Ε.Κ. 116 32 ΠΑΤΡΑΙΟΥ ΛΟΘΗΝΑ
ΤΗΛ: (011) 7265.438 - FAX: (011) 7265.439
Α.Φ.Μ.: 95630867 - Δ.Ο.Υ: ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ

ΚΟΤΤΟΝ BLUE® Ε.Π.Ε.
ΚΑΤΣΑΡΟΣ - Α. ΒΕΣΙΡΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε.

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΟΥ	ΝΩ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
Ελτίο Αποστολής	6073	15/05/98

ΕΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	
ΔΙΚΟΣ :	17-000
ΩΝΥΜΙΑ :	ΙΩΑΝΝΑΤΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ
ΑΓΓΕΛΜΑ :	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
ΕΥΘΥΝΣΗ :	ΡΗΓΑ ΦΕΡΡΑΙΟΥ 68
ΠΛΗ/Τ.Κ. :	ΠΑΤΡΑ 26221
ΛΕΦΩΝΟ :	061/222310
Δ.Μ. :	27682516 Δ.Ο.Υ.: Α' ΠΑΤΡΩΝ

ΕΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΟΥ	
ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΑΡΚΑ:	
ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ:	προς πώληση
ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ:	
ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ:	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ
ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ:	ΕΔΡΑ ΜΑΣ
ΩΡΑ ΕΝΑΡΣ. ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ:	12:25 ΩΡΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ:

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ: ΡΗΓΑ ΦΕΡΡΑΙΟΥ 68
ΠΑΤΡΑ 26221

ΚΩΔΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΥΚΕΤΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ	ΣΕΙΡΑ
37008-01	ΒΕΡΜΟΥΔΑ	ΒΑΜΒΑΚΙ 100%	35	6,950	243,250
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ			35		

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΠΤ.	ΑΞΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	Φ.Π.Α. %	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ
243,250	0.00		243,250	18	43,785	287,035	

ΠΡΩΤΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΟΥ	ΠΡΩΤΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ
243,250	287,035	243,250

ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ
11282

ΑΠΟΡΡΙΠΤΕΟ ΠΟΣΟ
287,035

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1 ΔΕΜΑ

Ο ΠΑΡΑΛΛΟΥΣ Ο ΠΑΡΑΛΛΟΝ

ΦΟΥΡΝΟΙ ΑΤΤΙΚΗΣ Α.Β.Ε.Ε.
ΑΡΤΟΠΟΙΗΤΙΚΗ & ΓΕΝΙΚΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ

ΥΠΟΚ/ΜΑ ΠΑΤΡΩΝ:
 ΑΓ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ 205 00 - ΤΗΛ.: (061) 994.872



ΕΔΡΑ: ΤΑΤΟΙΟΥ 298 · 136 71 ΑΧΑΡΝΑΙ
 ΤΗΛ: 62.52.950 · FAX: 62.50.422
 Α.Φ.Μ.: 94457270 · Δ.Ο.Υ.: ΦΛΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ
 ΑΡΜ.Α.Ε.: 36585/04/Β/96/93

ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΥΠΟΚ/ΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ή ΕΝΑΡΞΗΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ
0. Αποστολής - Τιμολόγιο		02173	15/04/98	07:30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	
ΚΩΔΙΚΟΣ	39.00.009
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΒΟΣΙΝΑΚΗ Ε.Π.Ε.
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ	ΑΡΤΟΠΟΙΙΑ-ΖΑΧ/ΚΗ
ΟΔΟΣ/ΑΡΙΘ.	ΓΟΥΝΑΡΗ 46
ΠΟΛΗ/Τ.Κ.	ΠΑΤΡΑ (061) 325896
ΤΗΛΕΦΩΝΟ	95483285
Α.Φ.Μ.	Β ΠΑΤΡΩΝ
Δ.Ο.Υ.	

ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ :	
ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΩΛΗΣΗ
ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ	ΕΔΡΑ ΜΑΣ
ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ	ΓΟΥΝΑΡΗ 46
ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	Επί Πιστώσει
ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	
ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΡΟΠΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ :	ΕΚΠΤΩΣΗ ΠΕΛΑΤΗ : 25.00

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Μ.Μ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ (ΠΡΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ)	ΕΚΠΤΩΣΗ		ΑΞΙΑ (ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ)	% Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.
						%	ΠΟΣΟ			
22-0133	ΧΩΡΙΑΤΙΚΟ ΜΕ ΠΡΟΖΥΜΙ (350 gr	Τεμάχ	4.00	130	520		130	390	8	31
22-0090	ΧΩΡΙΑΤΙΚΟ ΨΩΜΙ (350gr)	Τεμάχ	50.00	123	6,150		1,538	4,612	8	369
22-0002	ΣΙΜΙΓΩΑΛΙ ΨΩΜΙ (250 gr)	Τεμάχ	2.00	170	340		85	255	8	20
22-0005	ΓΑΛΛΙΚΟ ΨΩΜΙ (250 gr)	Τεμάχ	8.00	180	1,440		360	1,080	8	86
22-0056	ΟΚΤΑΣΠΟΡΟ (500gr)	Τεμάχ	5.00	330	1,650		413	1,237	8	99
22-0058	ΣΟΓΓΙΑΣ (500gr)	Τεμάχ	3.00	325	975		244	731	8	58
22-0057	ΒΑΥΑΡΙΑΣ (500gr)	Τεμάχ	2.00	315	630		158	472	8	38
22-0009	ΧΩΡΙΑΤΙΚΟ ΓΕΡΜ/ΚΟ ΨΩΜΙ (600 g	Τεμάχ	6.00	346	2,076		519	1,557	8	125
22-0010	ΣΙΚΑΛΕΩΣ ΓΕΡΜ/ΚΟ ΨΩΜΙ (600 g	Τεμάχ	3.00	367	1,101		275	826	8	66
22-0013	ΚΑΡΥΔΙ ΨΩΜΙ (500 gr)	Τεμάχ	2.00	409	818		205	613	8	49
22-0051	ΜΠΑΚΕΤΑ ΜΑΥΡΗ ΨΩΜΙ (250 gr)	Τεμάχ	8.00	200	1,600		400	1,200	8	96
22-0014	ΑΝΑΛΑΤΟ ΨΩΜΙ (350gr)	Τεμάχ	6.00	115	690		173	517	8	41
22-0018	ΣΟΥ/ΝΙΑ ΣΤΡΟΓ/ΝΑ ΨΩΜ. (100 g	Τεμάχ	6.00	65	390		98	292	8	23
22-0019	ΣΟΥΣ/ΝΙΑ ΜΑΚΡ/ΝΑ ΨΩΜ. (80 gr	Τεμάχ	6.00	63	378		95	283	8	23
22-0020	ΚΡΙΒΑΡΕΝΙΑ ΜΑΚΡ/ΝΑ ΨΩΜΙ (60	Τεμάχ	6.00	63	378		95	283	8	23
22-0023	ΒΑΥΑΡΙΑΣ ΣΤΡΟΓΓΥΛΑ ΨΩΜ. (60 g	Τεμάχ	6.00	63	378		95	283	8	23
22-0127	ΜΑΥΡΟ ΟΛΙΚΗΣ ΑΛΕΞΕΩΣ (500 gr	Τεμάχ	20.00	250	5,000		1,250	3,750	8	300

ΠΡΟΗΓ. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	775,140
ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	794,991

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.		
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	% Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.
18,381	8.00	1,470

ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΠΡΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ :	24,514
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ :	6,133
ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ :	18,381
ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. :	1,470
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ :	19,851
ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ :	0
Φ.Π.Α. ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ :	0
ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ :	19,851

ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ
	004976

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

32104 00

ΕΚΔΟΣΗ

ΠΑΡΑΛΑΒΗ

- ΕΝΙΑΙΟ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΕΝΤΥΠΟ ΠΟΛΛΑΠΛΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
- ΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΤΑΞΙΔΕΥΟΥΝ ΜΕ ΚΙΝΔΥΝΟ ΤΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗ.
- ΚΑΘΕ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ ΜΟΝΟ ΜΕ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΙΩΑΝ. ΚΟΡΟΙΑΤΗΣ
 ΛΥΣΤΙΚΑ - ΦΥΣΙΟΤΕΧΝΙΚΑ
 ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΕΙΑ
 ΕΡΜΟΥ 12 - 26221 ΠΑΤΡΑ
 Τ: 621520 - 621571 Α.Φ.Μ. 21004233
 Α' ΔΟΥ

No 525
 Τοπος/Ημερομηνία ΠΑΤΡΑ 31/12/99
Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

ΠΕΛΑΤΗΣ: Ι.Ν. Ροζας ΑΕ Δ.Ο.Υ.: Α' Γραφείο
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ: ΗΡΩΝΑ Υπερβότα Α.Φ.Μ.: 94054118
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: Κορίνθου 88 ΠΟΛΗ: Γαργα

ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ
	Υπηρεσία κτίσματος κτίριου.		100000

ΡΑΧΜΕΣ ΛΟΓΟΓΡΑΦΟΥ: Υπηρεσία κτίσματος κτίριου 500

ΣΥΝΟΛΟ 100000
 Ο.ΠΑ 13% 72000
 ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 172000

44 18. 72.000

Ο ΛΑΒΟΝ

cb.

COTTON BLUE® Ε.Π.Ε.
Π. ΚΑΤΣΑΡΟΣ - Α. ΒΕΣΙΡΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε.

ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑ ΕΙΔΩΝ ΕΝΔΥΣΗΣ
 Α' ΥΛΩΝ-ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ-ΕΞΑΓΩΓΕΣ-ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙ

ΛΕΥΚΩΣΙΑΣ 22 - ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ 551 33 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
 ΤΗΛ: (031) 445.544, FAX: (031) 445.533
 ΥΠΟΚ: ΥΜΗΤΤΟΥ 175 & ΕΜΠΕΔΟΚΛΕΟΥΣ 42
 Τ.Κ. 116.32 ΠΑΓΚΡΑΤΙ - ΑΘΗΝΑ
 ΤΗΛ: (01) 2265.438 - FAX: (01) 2265.439
 Α.Φ.Μ.: 95630867 - Δ.Ο.Υ: ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	Νο ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
Πιστωτικό Τιμολογίο Επιστροφής	1032	06/05/98

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	
ΚΩΔΙΚΟΣ	17-000
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΩΑΝΝΑΤΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΡΗΓΑ ΦΕΡΡΑΙΟΥ 68
ΠΟΛΗ / Τ.Κ.	ΠΑΤΡΑ 26221
ΤΗΛΕΦΩΝΟ	061/222310
Α.Φ.Μ.	27682516 Δ.Ο.Υ.: Α' ΠΑΤΡΩΝ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	
ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΑΡΚΑ:	
ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ:	προς πώληση
ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ:	
ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ:	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ
ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ:	ΕΔΡΑ ΜΑΣ
ΩΡΑ ΕΝΑΡΣ. ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ:	13:33
ΩΡΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ:	

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ: ΡΗΓΑ ΦΕΡΡΑΙΟΥ 68
 ΠΑΤΡΑ 26221

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΘΕΣΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ
735040-01	ΜΠΛΟΥΖΑ	ΒΑΜΒΑΚΙ 100%	5	5,250	26,25
735086-17	ΜΠΛΟΥΖΑ	ΒΑΜΒΑΚΙ 100%	4	6,450	25,80
735086-09	ΜΠΛΟΥΖΑ	ΒΑΜΒΑΚΙ 100%	4	6,450	25,80
735086-03	ΜΠΛΟΥΖΑ	ΒΑΜΒΑΚΙ 100%	4	6,450	25,80
ΚΑΤΕΧΩΡΗΘΗ					
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ			17		

ΑΞΙΑ ΠΡΟΕΚΠΟΤΗΣΗΣ	ΕΚΠ. %	ΑΞΙΑ ΕΚΠΟΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΕΚΠΟΤΗΣΗΣ	Φ.Π.Α. %	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΞΕΘΑ
103,650	0	0	103,650	18	18,657	122,307	

ΠΡΟΗΓ. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ	ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ
2,741,749	122,307	2,619,442	11237	122,307

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
 ΤΙΜ. 3363/04.05.98

Ο ΠΑΡΑΔΟΥΣ Ο ΠΑΡΑΛΛΩΝ

ΜΕΤΑΦΟΡΑΙ ΝΟΜΟΥ ΑΧΑΪΑΣ

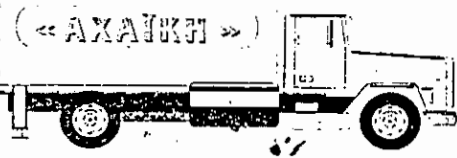
<< ΑΧΑΪΚΗ >>

ΛΑΟΥΤΑΤΖΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ ΤΟΥ ΜΙΧ.

ΕΔΡΑ ΑΘΗΝΑ: ΤΕΡΜΑ ΟΡΦΕΩΣ 220 (ΑΙΓΑΛΕΩ)
 ΤΗΛΕΦ.: 3465.414 - 3470.080 - FAX: 3426.575
 ΑΙΓΙΟ: ΝΙΚ. ΣΟΥΛΙΩΤΗ 26 - ΤΗΛ.: 22.400, 29.663
 ΠΑΤΡΑ: ΙΚΤΙΝΟΥ 32 - ΤΗΛ.: 431.401
 ΚΟΡΙΝΘΟΣ: ΠΗΓΑΣΟΥ 19 - ΤΗΛ.: 85.590
 Α.Φ.Μ.: 47228913 - Δ.Ο.Υ.: ΑΙΓΑΛΕΩ

ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ
 ΛΟΓΟ Κ. Β. Σ.
 16

ΑΡΙΘΜΟΣ	19817
ΑΡΙΘΜΟΣ	065 205 2003



ΑΒΗΝΑ

ΠΑΤΡΑ ΙΚΤΙΝΟΥ 32

ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΤΣΑΚΩΝΑΣ Δ.-Κ. ΜΟΝΟΣ ΑΕ
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ: ΟΙΚΙΑΚΑ ΕΙΔΗ
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: 25ΗΣ ΜΑΡΤΙΟΥ 5 ΑΘΗΝΑ
 ΤΗΛΕΦΩΝΟ: 9967973
 Δ.Ο.Υ.: ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ Α.Φ.Μ.: 94117017

ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΠΑΠΑΘΕΟΔΩΡΟΥ Ν.Θ. ΟΕ
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ: ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ΡΗΓΑ ΦΕΡΡΑΙΟΥ 54 ΠΑΤΡΑ
 ΤΗΛΕΦΩΝΟ:
 Δ.Ο.Υ.: Α ΠΑΤΡΩΝ Α.Φ.Μ.: 82272376

ΕΠΩΝΥΜΙΑ:
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ:
 Δ.Ο.Υ.: Α.Φ.Μ.:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ
 ΡΝΜ 3087 ΠΑΠΑΔΕΩΝΙΔΟΥ
 Α.Φ.Μ. ΚΑΤ/ΝΤΟΣ ΚΟΜΙΕΤΡΑ
 93273076

2024	ΟΙΚΙΑΚΑ ΕΙΔΗ	10	ΚΟΜΙΕΤΡΑ	400
			ΔΙΚ. ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ	60
			ΕΡΓΑΤΙΚΑ	
			ΑΣΦΑΛΕΙΑ	30
			ΛΟΙΠΑ	
			ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝ.	480
			Φ.Π.Α. 18	86
			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	566
			Φορ. Τρ.	
			Σύνολο	566
				180

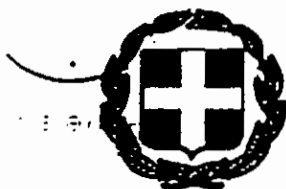
ΜΕΤΡΗΤΑ:
 ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ: ΕΠΙΤΑΓΕΣ
 ΣΥΝ/ΚΕΣ:

ΠΑΡΑΔΟΣΗ: ΠΑΡΕΛΗΦΘΗΣΑΝ ΕΝ ΤΑΞΕΙ
 ΣΧΟΛΙΑ: ΕΚΔΟΣΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ

102641

Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΚΤΕΛΕΙΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΚΑΘΙΕΡΩΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΑΣ ΧΕΡΙΣΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ
 - ΕΙΜΕΘΑ ΑΝΕΥΘΥΝΟΙ ΔΙΑ ΡΟΗΝ ΚΑΙ ΚΑΘΗΝ ΛΟΓΟ ΚΑΚΗΣ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ Ή ΑΛΛΟΙΩΣΕΙΣ ΕΚ ΤΗΣ ΜΗ ΕΓΚΑΙΡΟΥ
 ΠΑΡΑΛΗΨΗΣ ΤΟΥ ΕΜΠΛΟΤΙΣ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΗΣ ΕΞ ΑΝΩΤΕΡΑΣ ΒΙΑΣ Ή ΥΠΑΙΤΙΟΤΗΤΗ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ
 ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΤΩΝ.

ΝΙΚ. ΣΟΥΛΙΩΤΗ 26 ΤΗΛ.: 22.400-29.663
 ΙΚΤΙΝΟΥ 32 ΤΗΛ.: 431.401
 ΠΗΓΑΣΟΥ 19 ΤΗΛ.: 85.590



ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ

Αρ. Φύλλου 179

11 Σεπτεμβρίου 1997

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2523

Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάντισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε δυόμισι τοις εκατό (2,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τεσσάρμισι τοις εκατό (4,50%) για την ανακριβή δήλωση και σε πέντε τοις εκατό (5%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην

προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και όταν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση φόρου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης, οπότε ως εκπρόθεσμη δήλωση νοείται η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου, ως ανακριβής δήλωση νοείται η ελλιπής απόδοση του φόρου και ως μη δήλωση θεωρείται η μη απόδοση του φόρου που οφείλεται. Εξαιρητικά, οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τα τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων που καταβάλλονται με ειδικό σήμα και το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στα-

χείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται.

6. Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της πυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

7. Στη φορολογία κεφαλαίου ως παράλειψη υποβολής δήλωσης θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η σύμβαση δωρεάς πύ με το συμβόλαιο χαρακτηρίστηκε εκονικά ως αγοραπωλησία. Στην περίπτωση αυτή ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εκονικότητας. Σε ανακρίβεια δηλωθέντων και παράλειψη δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής της δήλωσης υπολογίζονται επιμεριστικά.

8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεστεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.Τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων και β) υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση με την οποία αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές, όπως αυτό είχε προσδιορισθεί με βάση τα στοιχεία έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

Άρθρο 2

Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδι-

κείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.Τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναιρέση.

3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του. Όταν δεν υποβληθεί ανακριβής περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης. Κατά τον τακτικό έλεγχο σε μια διαχειριστική περίοδο από τον οποίο προκύπτει διαφορά φόρου που δεν μπορεί να ενταχθεί σε συγκεκριμένη περιοδική δήλωση, ο χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου μη υποβολής ή ανακρίβειας είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το διακόσιοι τοις εκατό (200%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το τριακόσιοι τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος.

5. Στη φορολογία εισοδήματος, για την επιβολή πρόσθετου φόρου ως φόρος που οφείλεται με βάση τη δήλωση θεωρείται αυτός που προκύπτει είτε από το εισόδημα που εξευσίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, είτε από το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του ν. 2238/1994.

6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακρίβους ή μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου. Εξαιρετικά, ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία, ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

7. Για την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εις ολόκληρον με τους φορολογούμενους και: α) οι υπόχρεοι των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, β) οι κληρονόμοι του φορολογούμενου των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας καθενός, γ) τα πρόσωπα του άρθρου 28 του ν. 1642/1986 και δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), του άρθρου 83 του ν.δ. 118/1973 και της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α').

8. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρό-

σβετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

Άρθρο 3

Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα

Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακτυλιότητας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Άρθρο 4 Πρόστιμα

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά, όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν υποκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Επίσης, σε πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών υπόκεινται και όποιος εναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν.

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

Άρθρο 5

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

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 136/1992 ΦΕΚ 84-Α) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

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

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

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως

στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 100.000 δραχμές.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 200.000 δραχμές.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές.

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

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

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

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

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

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

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

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

5. Κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, όταν:

α) εκ παραδρομής εκδοθούν φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης.

β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωση της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο. Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τμή ένα (1). Κατ'

ρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής ύψους καθορίζεται ως εξής:

1) Σε μη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας ή τήρηση ύστερης αυτής σε δύο (2).

2) Σε μη τήρηση βιβλίων της παραγράφου του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παραγράφου 11 άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), σε δύο

3) Σε μη τήρηση βιβλίου αποθήκης ή παραγωγής τοιολογίου, σε δύο (2).

4) Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, σε δύο

5) Σε περίπτωση μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, μετά από προηγούμενη πρόσκληση, σε δύο (2).

6) Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών ή μη τήρησης αυτού, σε τρία (3).

7) Σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων του άρθρου του Κ.Β.Σ. ή εκπρόθεσμης υποβολής τους μετά την έκδοση τριών μηνών από την οριζόμενη προθεσμία, ως και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης συμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή ανακριβείς αυτές φέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας πάνω από πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, σε τρία (3).

8) Σε περίπτωση μη σύνταξης ή μη εμπρόθεσμης σύνταξης και καταχώρησης του λογαριασμού, σε τέσσερα

9) Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με βετικές ενέργειες, σε τέσσερα

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

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

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Κατ'εξίαιρηση η μη έκδοση στοιχείων Αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασμένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού.

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

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας,

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

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

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

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

ζ) Η καθεμά καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου, εξόδου και στοιχείου απογραφής.

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν.2065/1992, και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ'εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περίπτωση γ' υποπερίπτωση γη' του Κ.Β.Σ. ή άλλων αποφάσεων που εκδίδονται κατ'εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδειγμένα σε ανώτερη βία.

ι) Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης.

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογιστικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του Κ.Β.Σ., ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά.

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

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η

Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η πηγή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυσταλλισθείσα αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρυσταλλισθείσε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ..

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

Ειδικά, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυσταλλισθείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής.

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.) του ν.1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παράγραφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδεύματι, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1809/1988.

11. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις για τα αντίστοιχα δελτία απόστολης.

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

Άρθρο 6

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

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 7

Πρόστιμα για παραβάσεις στην προμήθεια του ειδικού σήματος των τελών κυκλοφορίας

1. Για την εκπρόθεση προμήθεια του ειδικού σήματος των αυτοκινήτων οχημάτων, την προμήθεια σήματος μικρότερης κατηγορίας ή την παραλείψη προμήθειας σήματος, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με τα τέλη κυκλοφορίας που αντιστοιχούν στον κυλινδρισμό του οχήματος. Όταν το όχημα απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ένα δεύτερο (1/2) των τελών κυκλοφορίας που αντιστοιχούν στον κυλινδρισμό του.

2. Για τα οχήματα με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι και επτακόσια οκτώδεκα πέντε (785) κυβικά εκατοστά, το πρόστιμο για την ανωτέρω αιτία ανέρχεται σε δέκα χιλιάδες (10.000) δραχμές. Επίσης, πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών επιβάλλεται και στην περίπτωση που αφαιρέθηκαν οι πινακίδες του οχήματος με πράξη της αστυνομικής αρχής, επειδή δεν εφερε επικολλημένο το ειδικό σήμα, η προμήθεια του οποίου όμως είχε γίνει πριν από την αφαίρεση, εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα. Το πρόστιμο των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών επιβάλλεται και στην περίπτωση απώλειας ή κλοπής του ειδικού σήματος, εφόσον αφαιρεθούν οι πινακίδες λόγω μη επικόλλησης του σήματος.

Άρθρο 8

Πρόστιμα για παραβάσεις που αφορούν το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων

1. Σε περίπτωση εγκατάστασης ή λειτουργίας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων σε παιγνιομηχανήματα ή σε ειδικά διασκευασμένα τραπεζία, χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων, επιβάλλεται από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία πρόστιμο, το οποίο ανέρχεται στο πενταπλάσιο του κατ' περίπτωση προβλεπόμενου ετήσιου τέλους.

Σε περίπτωση μη επικόλλησης του σήματος επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το διπλάσιο του ετήσιου τέλους που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο παιγνιομηχάνημα ή τραπέζι Πρόστιμο που ισούται με το διπλάσιο του ετήσιου τέλους επιβάλλεται και σε περίπτωση μη επικόλλησης του σήματος σε παιγνιομηχάνημα που έχει υποστεί βλάβη και βρίσκεται εντός του χώρου διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

2. Απαγορεύεται, με την επιφύλαξη των διατάξεων του ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α'), η με οποιονδήποτε τρόπο εγκατάσταση και διενέργεια μικών ή τυχερών παιγνίων. Απαγορεύεται επίσης η με οποιονδήποτε τρόπο μετατροπή των παιγνιομηχανημάτων ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων και η εγκατάσταση ή διενέργεια μικών ή τυχερών παιγνίων επί αυτών. Σε κάθε περίπτωση εγκατάστασης ή διενέργειας μικών ή τυχερών παιγνίων εφαρμόζονται ως προς τις κυρώσεις οι σχετικές διατάξεις του β.δ/τος 29/1971 (ΦΕΚ 21 Α').

Άρθρο 9

Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

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

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

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

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

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 191 του ν. 2238/1994, το προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δη-

μοσίας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.

Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 3 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Άρθρο 10

Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:

α) Να γείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα, για μια πανταχού από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

β) Να παραχωρήσουν υποθήκη για μια δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

γ) Να παρουν στεγαστικό δάνειο από τις τραπεζές, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και λοιπούς οργανισμούς, οι οποίοι χορηγούν στεγαστικά δάνεια, για τα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ή από δωρεάν παραχώρηση, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φο-

ρολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμιά έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994.

Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο σκέραο και ο τελευταίος, ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου. Για τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74 του ν. 2238/1994.

Άρθρο 11

Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

1. Όσοι αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό και είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, δεν δικαιούνται:

α) Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προσπθέμενης αξίας, ποσού ανω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.

β) Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού ανω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, για τη φυτική παραγωγή και επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750.000) δραχμών, για τη ζωική παραγωγή.

γ) Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανοδίως ή σε λαϊκές αγορές.

δ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

ε) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικά η περίπτωση αυτή προϋποθέτει το καθαρό γεωργικό εισόδημα που δεν δηλώθηκε να υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

2. Όσοι δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό, δεν δικαιούνται:

α) Να εισπράξουν κάθε μορφή και ποσού επιδότηση.

β) Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών.

γ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

δ) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικά η περίπτωση αυτή προϋποθέτει το καθαρό γεωργικό εισόδημα που δεν δηλώθηκε να υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προηγούμενων παραγράφων. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται και κάθε άλλη λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

Άρθρο 12

Κυρώσεις σε όσους δεν καταβάλλουν τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων

1. Στην περίπτωση κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήμα-

τος χωρίς να έχει επικολληθεί στο οχήμα το ειδικό σήμα τελών κυκλοφορίας, αφαιρούνται οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του με πράξη της αστυνομικής αρχής από την οποία δεν επιστρέφονται εάν ο ενδιαφερόμενος δεν προσκομίσει: το ειδικό σήμα και το αποδεικτικό πληρωμής του κατά περίπτωση προστίμου.

2. Επίσης οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος αφαιρούνται από την αστυνομική αρχή, ύστερα από έγγραφο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στις κατωτέρω περιπτώσεις:

α) Για μη καταβολή των τελών κυκλοφορίας ενός (1) έτους των αυτοκινήτων οχημάτων, για τα οποία τα τέλη κυκλοφορίας δεν καταβάλλονται με την προμήθεια ειδικού σήματος.

β) Για μη καταβολή των εισφορών και τελών που προβλέπονται κατά περίπτωση από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 363/1976 (ΦΕΚ 182 Α'), της παραγράφου 9 του άρθρου 2 του ν.δ/τος 49/1968 (ΦΕΚ 294 Α'), της παραγράφου 3 του άρθρου 2 και της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ν.1108/1980 (ΦΕΚ 304 Α').

3. Δεν επέρχεται μεταβίβαση της κυριότητας αυτοκινήτου οχήματος αν δεν καταβληθούν προηγούμενων τα τέλη κυκλοφορίας του έτους εντός του οποίου λαιβάνει χώρα η μεταβίβαση και τα τυχόν οφειλόμενα τέλη κυκλοφορίας προηγούμενων ετών, περιλαμβανομένης και της αξίας του ειδικού σήματος, οι τυχόν προσασυζητήσεις και πρόστιμα, καθώς και το προβλεπόμενο, κατά περίπτωση, για τη μεταβίβαση τέλος χωροτοπίου και ο πόρος υπέρ του Ταμείου Νομικών.

Άρθρο 13

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

1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από πρόταση της Διεύθυνσης Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων, μπορεί να ανασταλεί μέχρι ένα (1) μήνα η λειτουργία καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης των επιτηδευματιών, σε περίπτωση που προεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και κάθε φορά που διαπιστώνεται από φορολογικό έλεγχο η επαναληψη, μέσα στην ίδια ή την επόμενη ή τη μεθεπόμενη χρήση, της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Η διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη του προβλεπόμενου συνοδευτικού στοιχείου θεωρείται ως μη έκδοση του στοιχείου αυτού. Η τυχόν αλλαντίαση νομική μορφή ή στο πρόσωπο του φορέα της επιχείρησης, από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης μέχρι το χρόνο της εκτέλεσης της απόφασης, δεν αποτελεί λόγο μη επιβολής της κύρωσης, εφόσον κατά το χρόνο εκτέλεσης η επιχείρηση εξακολουθεί να λειτουργεί στον ίδιο χώρο με ίδιο ή παραπλήσιο αντικείμενο εργασιών και σε αυτήν συμμετέχουν ένα ή περισσότερα από τα αρχικά μέλη του φορέα. Η εκτέλεση της παραπάνω απόφασης ουδεμία ασκεί επιρροή στις

ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

2. Όταν μεταφέρονται αγαθά με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής ιδιωτικής χρήσης ή με αυτοκίνητο φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στον Κ.Β.Σ. για τη μεταφορά τους ή όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από δεκαπέντε (15) ημέρες μέχρι τρεις (3) μήνες οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά τη μεταφορά των αγαθών. Οι ίδιες κυρώσεις, που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που οι οδηγοί των μεταφορικών μέσων αρνηθούν στα αρμόδια ηλεκτρικά όργανα, με οποιονδήποτε τρόπο, να διενεργήσουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά.

3. Επίσης, όταν με ένα από τα πιο πάνω ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα, μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα μέχρι δύο (2) μήνες η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που το οδηγεί, εφόσον από την ανακριβεία αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερόμενων αγαθών.

4. Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού του μεταφορικού μέσου, στις περιπτώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 και της παραγράφου 3, μόνον όταν αυτός παρέχει εξαρτημένη εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα μεταφερόμενα αγαθά ή σε εκείνη που διενεργεί τη μεταφορά των αγαθών ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν αυτοί ανήκαν στην κυριότητα της ή στην κυριότητα τρίτου.

5. Όταν μεταβασθεί το όχημα με επαχθή ή χαριστική αιτία ή αντικατασταθεί ή μετατραπεί πριν από την επιβολή των ανωτέρω κυρώσεων και μέχρι την εκτέλεση αυτών, επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του παρόντος νόμου σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του κατά το χρόνο που διαπράχθηκε η παράβαση.

6. Η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων των παραγράφων 2 έως και 5 του άρθρου αυτού γίνεται με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων, που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ.

7. Η απόφαση της προηγούμενης παραγράφου του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδεται:

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

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

8. Η απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οι-

κονομικής υπηρεσίας κοινοποιείται στον υπόχρεο που αφορά, στη Διεύθυνση Συγκοινωνιών που εξέδωσε την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος και την άδεια οδήγησης του οδηγού, κατά περίπτωση, και στην αστυνομική αρχή που είναι αρμόδια για την εκτέλεση της απόφασης.

9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κ.Φ.Δ. ενώπιον του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του τόπου όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Τόσο η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής όσο και η άσκηση αυτή αναστέλλουν την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών. Το διοικητικό πρωτοδικείο εκδικάζει την προσφυγή και εκδίδει την απόφασή του μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την κατάθεσή της. Οι απόψεις της διοικητικής αρχής υποβάλλονται μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την αποστολή σέ αυτήν της προσφυγής. Η αποστολή της προσφυγής γίνεται από τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την κατάθεσή της. Η απόφαση που εκδίδεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την έκδοσή της στη διάδοχο διοικητική αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός (1) μηνός από την κοινοποίησή της. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του διοικητικού πρωτοδικείου δεν επιτρέπεται.

10. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών, Δημόσιας Τάξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 14

Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής

1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επωριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου θυρίδων του φορολογουμένου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών.

Το παραπάνω ποσό μπορεί να αυξημειώνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους.

Οι κυρώσεις αυτής της παραγράφου επιβάλλονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4.

Τα παραπάνω μέτρα λαμβάνονται και για τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως και 4 του άρθρου 20 του παρόντος νόμου.

2. Αντίγραφο της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται από την αρχή που τη συντάξε στη Διεύθυνση Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία υποχρεώνεται να ενημερώνει με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεώνονται να εφαρμόσουν άμεσα τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

3. Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων κοινοποιείται συγχρόνως και στο φορολογούμενο με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχειρήσεώς του, ο οποίος μπορεί μέσα σε ένα (1) μήνα από την ειδοποίησή του να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομικών την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Ο Υπουργός Οικονομικών αποφασίζει μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της αίτησης. Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η κατά τον Κ.Φ.Δ. προσφυγή.

4. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά, όταν ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) των προς απόδοση στο Δημόσιο ποσών από Φ.Π.Α., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη, εισφορές και των νόμιμων προσουξήσεων αυτών και προστίμων. Για την εφαρμογή της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου ο υπόχρεος φορολογούμενος υποβάλλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος υποχρεώνεται μέσα σε δύο (2) μήνες να εκδώσει προσωρινή ή μερική καταλογιστική πράξη. Η άσκηση προσφυγής κατά της πράξης αυτής δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι προσωρινές πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως.

Άρθρο 15

Λοιπές διοικητικές κυρώσεις

1. Το διοικητικό εφετείο με την ίδια απόφαση με την οποία καθορίζεται η φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος, στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο κύριος φόρος, τέλος ή εισφορά που οφείλεται με βάση την απόφαση του διοικητικού εφετείου υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, ή έχει υποβάλει δήλωση αλλά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς και του

οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς βάσει της φορολογητέας ύλης, η οποία καθορίστηκε τελεσίδικα, υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών που αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου ή τελουξ ή εισφοράς που αναλογεί με βάση τη δήλωση, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του υποχρέου μία τουλάχιστον από τις κυρώσεις:

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών (3) ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχειρηρήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

2. Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτησή του από το διοικητικό εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγελουσα της στερήσεως απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του διοικητικού εφετείου στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και των προηγούμενων άρθρων 10 έως και 14 επιβάλλονται ανεξαρτήτως από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή κατάργησης της δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ/τος 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Άρθρο 16

Ειδικές κυρώσεις στη φορολογία χαρτοσήμου

1. Κάθε δημόσιος, δικαστικός, νομαρχιακός, δημοτικός, κοινοτικός ή εκκλησιαστικός λειτουργός ή υπάλληλος ή υπάλληλος νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, ιδρύματος, σωματείου ή δημόσιας διαχείρισης και δημόσιου οργανισμού, είναι υποχρεωμένος, ευθύς ως περιέλθει στην υπηρεσία του έγγραφο και δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένο, να το διαβιβάσει στη δημόσια οικο-

νομική υπηρεσία της περιφέρειάς του για την επιβολή κατά των παραβατών του προβλεπόμενου τέλους χαρτοσήμου και του κατά περίπτωση πρόσθετου φόρου του παρόντος νόμου, υιοθετώντας γι' αυτό τον ενδιαφερόμενο.

Μόνο μετά την καταβολή ή τον κατά περίπτωση καταλογισμό του τέλους και του πρόσθετου φόρου επιτρέπεται η χρήση του εγγράφου από τους ανωτέρω λειτουργούς και υπαλλήλους.

2. Η από τους αναφερόμενους στην προηγούμενη παράγραφο λειτουργούς και υπαλλήλους μη νόμιμη χαρτοσίμανση των εγγράφων που εκδίδονται ή συντάσσονται από αυτούς, καθώς επίσης η αποδοχή για υπηρεσιακή χρήση εγγράφων, που δεν έχουν χαρτοσημανθεί νόμιμα, συνεπάγεται την επιβολή κατά του παραβάτη προστίμου ίσου με το τέλος που δεν καταβλήθηκε και το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών χωρίς να υπάρχει δικαίωμα ανωγικής κατά των υπαρχένων, οι οποίοι υπόκεινται στην πληρωμή του τέλους που αναλογεί και του πρόσθετου φόρου.

3. Με επιβολή προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του παρόντος νόμου τιμωρείται:

α) Ο υπάλληλος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης υπηρεσίας που ανταλλάσσει ή εξαργυρώνει πωληθέντα κινητά επισήματα, ένσημα έντυπα ή άλλα ένσημα ή αυτός που δεν τα προμηθεύτηκε νόμιμα.

β) Αυτός που χωρίς άδεια της αρμόδιας κατά νόμο αρχής, πωλεί κινητά επισήματα, ένσημα έντυπα ή άλλα ένσημα, καθώς και αυτός που είναι εφοδιασμένος με τέτοια άδεια και παραβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο τις νόμιμες υποχρεώσεις του. Τα πωλούμενα κινητά επισήματα, τα ένσημα έντυπα ή άλλα ένσημα κατάσχονται και ο παραβάτης στερείται αυτοδικαίως της άδειάς του και δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας άδειας στο όνομά του.

γ) Αυτός που αρνείται ή δυστροπεί να διευκολύνει τον έλεγχο προς εξακρίβωση των παραβάσεων του άρθρου αυτού, καθώς και αυτός που δηλώνει ότι δεν υπάρχουν τα έγγραφα που ζητούνται για έλεγχο.

Στα νομικά πρόσωπα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου.

4. Η μη νόμιμη διαγραφή του κινητού επισήματος και η μη προσάρτηση του αποδεικτικού πληρωμής στο οικείο έγγραφο τιμωρείται με επιβολή κατά του παραβάτη αυτοτελούς προστίμου μέχρι πενήντα χιλιάδες (50.000) δραχμές.

Στα νομικά πρόσωπα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου.

Η μη νόμιμη διαγραφή του κινητού επισήματος δεν αποτελεί παράλειψη χαρτοσίμανσης του εγγράφου.

5. Τα έγγραφα που δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένα είναι απαράδεκτα ενώπιον των δικαστηρίων και κάθε αρχής και εφόσον έχει παρέλθει η προθεσμία χαρτοσίμανσης τους πρέπει να προσκομιστούν ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την κατά νόμο επιβολή του τέλους χαρτοσήμου και των νόμιμων κυρώσεων. Εφόσον το έγγραφο χαρτοσημανθεί με πράξη της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τα δικαστήρια ή άλλη αρχή το νόμιμα της χαρτοσίμανσής του.

Τα προσαγόμενα ενώπιον οποιασδήποτε αρχής αντι-

γραφα ιδιωτικών εγγράφων, που υπόκεινται κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου, για να γίνουν αποδεκτά απαιτείται να φέρουν επίσημη βεβαίωση ότι το πρωτότυπο χαρτοσημανθηκε νόμιμα. Αν ελλείπει η βεβαίωση αυτή, το προσαγόμενο αντίγραφο υποβάλλεται στο τέλος χαρτοσήμου και στον πρόσθετο φόρο ως πρωτότυπο.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Άρθρο 17

Αδίκημα φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

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

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών και β) με ποινή κάθειωξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου: α) ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρυβεί και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρυβεί και β) ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

4. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές και με κάθειωξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές.

Άρθρο 18

Αδίκημα φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριθή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών

1. Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψήφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., πτωρούμενος: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψήφισθηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα είκοσι πέντε εκατομμύρια (25.000.000) δραχμές.

Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

Άρθρο 19

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

1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των ογδόντα εκατομμυρίων (80.000.000) δραχμών, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδεύματός με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

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

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θέσπισης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπαχρέου για τη θέσπιση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο

και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, όποτε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Άρθρο 20

Αυτουργοί και συνεργοί

1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

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

β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλοτρίας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιαύτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6. Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

Άρθρο 21

Προσφυγή - Ποινική δίωξη - Παραγραφή

1. Εφόσον, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου, αν έχει ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ. υποβάλλει αίτημα εκδίκασης της κατά περίπτωση. Η προσφυγή αυτή προσδιορίζεται για εκδίκαση μέσα σε έξι (6) μήνες από την παρέλευση του φακέλου στη γραμματεία του οικείου διοικητικού δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία προσδιορίζεται στο δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση ή εφεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της πρωτόδικης απόφασης, καθώς και στο Συμβούλιο της Επικρατείας η ανώτερη που τυχόν ασκήθηκε κατά της εφετειακής απόφασης. Αναβολή της συζήτησης επιτρέπεται μόνο για μία φορά και η νέα δικάσιμος δεν μπορεί να απεχθεί περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες. Οι αποφάσεις εκδίδονται το αργότερο εντός τριών (3) μηνών και το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευσή τους κοινοποιούνται στους ενδιαφερόμετους. Τα διοικητικά δικαστήρια υποχρεώνονται αυτεπάγγελτα να καθορίζουν στην απόφασή τους το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά. Την άνω υποχρέωση έχουν τα διοικητικά δικαστήρια τόσο στο λογιστικό όσο και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Επίσης, υποχρεώνονται να καθορίζουν αυτεπάγγελτα το ύψος των ποσών φόρων των αδικημάτων των άρθρων 17 παραγράφος 4 και 18 του παρόντος νόμου που οφείλονται στο Δημόσιο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή να καθορίζουν τη διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση και του φόρου που προκύπτει με βάση τη δικαστική απόφαση.

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

Κατ' εξαίρεση στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

3. Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα. Κατά τον αυτό λόγο η ίδια τελεσίδικη κρίση δεσμεύει και ως προς το ύψος των λοιπών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο Δημόσιο ή σε άλλον οριζόμενο φορέα, καθώς και ως προς τον καθορισμό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει κάθε φορά επί ανακρίσεως δήλωσης.

Το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώνοντας την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου διατάσσει την αποστολή με μέριμνα της γραμματείας του επικυρωμένου αντιγράφου της απόφασης του στον αρμόδιο εισαγγελέα για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης.

Η γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου υποχρεώνεται να διαβιβάζει το συντομότερο δυνατόν το άνω αντίγραφο στον αρμόδιο εισαγγελέα. Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει για τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου όταν ασκήσει εφεση από έναν από τους διαδίκους.

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

5. Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατ' περίπτωση το μονομελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων του τόπου της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

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

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

8. Μεταποινή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση δευτέρας και κάθε περαιτέρω υποτροπής.

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

10. Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσίδικη της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φο-

ρολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκηση της.

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

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

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Άρθρο 22

Διοικητικές κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών Προσωποκράτηση

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν.δ/τος 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.) προστίθεται έκτο εδάφιο, που έχει ως εξής:

"Η προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής χρέους δεν μπορεί να υπερβεί το τριακόσια τοις εκατό (300%) του χρέους που οφείλεται, ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρέος από κύρια οφειλή, από τόκους ή από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής οι οποίες βεβαιώνονται αυτοτελώς."

2. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 6 του ν.δ/τος 356/1974 καταργούνται και οι παράγραφοι αυτού 5 έως και 9 αναορθώνονται σε 3 έως και 7.

3. Το άρθρο 7 του ν. 2120/1993 (ΦΕΚ 24 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 7

1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από πρόταση της Διεύθυνσης Εισπράξεων Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, μπορεί να ανασταλεί μέχρι ένα (1) μήνα η λειτουργία καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης επιτηδευσμάτων, στις περιπτώσεις οφειλών φυσικών προσώπων ή προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, χρεών προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων και απαιτητών πέραν του έτους και εφόσον το ύψος αυτών με τις νόμιμες προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής υπερβαίνει τα δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από τη λήψη άλλων μέτρων που προβλέπονται για την είσπραξη.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του νόμου "Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου."

4. Οι διατάξεις περί προσωποκράτησης που ισχύουν για τα ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο χρέη εφαρμόζονται και για χρέη προς τρίτους πλην ιδιωτών που

εισπράττονται κατά τις διατάξεις του ν.δ/τος 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.).

5. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 33 του ν. 2214/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

"δ. Η προσωπική κράτηση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις διατάσσεται για συνολικές οφειλές μαζί με τις προσαυξήσεις που αναλογούν σε αυτές, προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, πάνω από τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές ή πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ή τα τελωνεία. Προκειμένου για χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που εισπράττονται επιμελεία αυτού κατά τις διατάξεις του ν.δ/τος 356/1974 την αίτηση για την επιβολή της προσωπικής κράτησης υπογράφει και καταθέτει στο δικαστήριο ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του τελωνείου, που είναι βεβαιωμένα τα χρέη."

6. Αποφάσεις που διατάσσουν προσωπική κράτηση για ποσό κατώτερο των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) δραχμών ή του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δεν εκτελούνται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, καθώς και ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα των πιο πάνω ποσών δεν εισάγονται για συζήτηση.

7. Το πρόσωπο κατά του οποίου διατάχθηκε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από αστυνομικό όργανο που του επιδίδει την απόφαση του δικαστηρίου κατά τη σύλληψη και συντάσσει σχετική έκθεση.

8. Στις παρακάτω περιπτώσεις οφειλετών κατα Κ.Ε.Δ.Ε. πλην ιδιωτών, προσωποκράτηση διατάσσεται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, κατά των προέδρων των Δ.Σ., των διευθυνόντων ή εντεταλμένων ή συμπρωτόνων συμβούλων ή διοικητών ή γενικών διευθυντών ή διευθυντών αυτών ή κατά κάθε προσώπου εντεταλμένου είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους διατάσσεται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πραγματικά προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, κατά των ομόρρυθμων εταίρων και των διαχειριστών τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, κατά των διαχειριστών αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, κατά κάθε εταιρίου, σωρευτικά ή μη.

γ) Για συνεταιρισμούς, κατά των προέδρων ή γραμ-

ματών ή διαχειριστών ή ταμιών αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, κατά των εκπροσώπων τους και κατά των μελών τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση κατά των εκπροσώπων τους.

ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς κατά των διευθυντών ή αντιπροσώπων ή πρακτόρων που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, κατά των εκπροσώπων αυτών.

Για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή του παρόντος άρθρου προσωπική κράτηση διατάσσεται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο αποκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξαρτήτως αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανέγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Τα πρόσωπα για τα οποία δεν διατάσσεται προσωπική κράτηση κατά την ισχύουσα μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου νομοθεσία προσωποκρατούνται και για τις ήδη ληξιπρόθεσμες κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου οφειλές προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, μετά τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

9. Προσωπική κράτηση χωρεί κατά του διαχειριστή ή πυχόν διορισθέντος επόπτη της επιχείρησης που τελεί υπο αναγκαστική διαχείριση, μετά εξάμηνο από της αναλήψεως των καθηκόντων τους, σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής των πάσης φύσεως οφειλών της υπό αναγκαστική διαχείριση επιχείρησης προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών των δημιουργουμένων από της αναλήψεως της διαχείρισης ή της εποπτείας.

10. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις και για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους αυτής, αναστέλλεται η εκτέλεση της απόφασης προσωποκράτησης ή αν έχει αρχίσει διακόπτεται. Σε περίπτωση εξόφλησης ή διαγραφής του χρέους για το οποίο διατάχθηκε προσωπική κράτηση, η απόφαση δεν εκτελείται.

11. Η παράγραφος 5 του άρθρου 39 του ν. 2065/1992 αντικαθίσταται ως εξής:

5. Αμελείται η λήψη των προβλεπόμενων από τον Κώδικα Είπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) αναγκαστικών μέτρων είπραξης σε βάρος οφειλετών εκτός του μέτρου της κατάσχεσης απαιτήσεων εις χείρας τρίτων, εφόσον οι συνολικές βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές τους στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες υπέρ του Δημοσίου ή νομικών προσώπων ή κτηνών δεν υπερβαίνουν τις τριάντα χιλιάδες (30.000) δραχμές συμπεριλαμβανομένων των πάσης φύσεως εγγυήσεων. Το παραπάνω όριο δεν ισχύει για οφειλές οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.

Παρατείνεται μέχρι 31.12.1998 ο χρόνος παρατηνών βεβαιωμένων στις δημόσιες οικονομικές

υπηρεσίες χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους που παραγράφονται εντός των ετών 1997 και 1998.

Η παράταση δεν ισχύει για τα χρέη προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

Άρθρο 23

Ποινικές κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών

1. Το άρθρο 25 του ν.1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 25

Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους

1. Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής, κατά τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, των χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών, που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και τα τελωνεία, τα οποία είναι βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα στις αρμόδιες υπηρεσίες, εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών (3) συνεχών δόσεων, ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δύο (2) μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους, διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον εισαγγελέα πρωτοδικών της εδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

α) Τεσσάρων (4) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και δύο (2) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

β) Έξι (6) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για δάνεια με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τεσσάρων (4) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

γ) Ενός (1) τουλάχιστον έτους προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και έξι (6) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα τέσσερα εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (4.500.000) δραχμές όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά. Η παραβίαση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου

αυτής δύναται να κριθεί απώρητη, εφόσον το ποσό που οφείλεται καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.

2. Στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικούς διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστά στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη.

γ) Για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους εκπροσώπους τους.

ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών.

3. Για τα πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβλεσαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής από τους ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις (3) μήνες από την απόκτησή της. Για τα πρόσωπα, που δεν υπείχαν ποινική ευθύνη κατά τις διατάξεις του άρθρου που αντικαθίσταται, όσον αφορά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

4. Για χρέη βεβαιωμένα σε βάρος κληρονομούμενου η ποινική δίωξη των κληρονόμων ασκείται μετά ένα (1) έτος από την παρόδο της προθεσμίας προς αποποίηση

της επαχθείσας κληρονομίας ή κληροδοσίας.

5. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποινο σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης. Επίσης, για τον ίδιο λόγο εναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνώσθειας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

6. Την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά τα ανωτέρω. Κατό των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους.

7. Ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος συμπληρώνεται μετά παρέλευση πενταετίας από την παραγραφή της οφειλής. Η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε, μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση.

2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από τα οριζόμενα ανωτέρω και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών ή τελωνείων ή ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα αυτών που ορίζονται ανωτέρω δεν εισάγονται για σύλληψη.

3. Το άρθρο 5 του α.ν. 1819/1951 (ΦΕΚ 149 Α) αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 5

Επιφυλασσομένων των διατάξεων του ν. 5960/1933, όπως ισχύει, για τις προβλεπόμενες κυρώσεις, η εκδότη επιταγής προς εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία δεν πληρώθηκε από τον πληρωτή, συνεπάγεται την προσαύξηση της οφειλής για την οποία εκδόθηκε η επιταγή, κατά ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της επιταγής που δεν πληρώθηκε. Η προσαύξηση αυτή επιβάλλεται με πράξη του Γενικού Γραμματέα της οικείας περιφέρειας ή του από αυτόν εξουσιοδοτημένου οργάνου και μειώνεται κατά το ποσό που υπήρχε ως πιστωτικό υπόλοιπο στον κατάλογο λογαριασμό κατά την ημέρα εμφάνισης της επιταγής ή εφόσον αυτή εμφανίστηκε προς πληρωμή μετά την παρέλευση οκτώ (8) ημερών από την έκδοσή της με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού της τελευταίας ημέρας λήξεως του οκταήμερου. Για τους οφειλέτες που δεν καταβάλλουν το ποσό της επιταγής εντός πενθημέρου μετά την επιστροφή της ως απλήρωτης από την Τράπεζα Ελλάδος η ανωτέρω προσαύξηση της οφειλής, για την οποία εκδόθηκε η επιταγή, ανέρχεται σε ποσό ίσο με το ποσό της επιταγής. Το χρέος που εξοφλήθηκε μετά την κατάθεση επιταγής που δεν πληρώθηκε από τον πληρωτή αναβιώνει από τη χρονολογία κατά την οποία, με την παράδοση της επιταγής, εκδόθηκε το σχετικό αποδεικτικό εισπραχής, με όλες γενικά τις συνέπειες της υπερημερίας.

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 24
Γενικές και μεταβατικές διατάξεις

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

2. Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαιώσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος. Διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των άνω πράξεων δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενουμένης σχετικής μείας στο έγγραφο του συμβιβασμού. Ειδικά, στη φορολογία κληρονομιών ή καταβολή του ως άνω ποσοστού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του ν. 2097/1952.

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

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

Προϋπόθεση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου αυτής είναι η εφάπαξ καταβολή του ποσού που προκύπτει κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού. Μπορεί

όμως ο φορολογούμενος να καταβάλει το πιο πάνω ποσό σε έξι (6) ισόποσες δόσεις από τις οποίες την πρώτη πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού και τις υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, εφόσον προσκομίσει προσωπική επιταγή, για το συνολικό ποσό των πέντε (5) οφειλόμενων δόσεων. Κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών εκτός από την τελευταία.

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

Άρθρο 25

Καταργούμενες και διατηρούμενες διατάξεις

1. Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και διοικητικών κυρώσεων νοούνται οι διατάξεις του παρόντος νόμου. Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου, το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα από την επιβολή πρόσθετου φόρου.

2. Διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας ως και διατάξεις που επιβάλλουν υποχρέωση των δημόσιων ή άλλων αρχών προς ενέργεια ή μη ενέργεια πράξεων, σε σχέση με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, δεν θίγονται από τον παρόντα νόμο.

3. Διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις που προβλέπουν κυρώσεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), του άρθρου 60 του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 παράγραφος 10 και 12 του ν. 2328/1995 (ΦΕΚ 159 Α').

4. Διατηρούνται σε ισχύ οι σχετικές με την απαγόρευση εξόδου από τη χώρα και τη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας διατάξεις.

5. Διατηρούνται σε ισχύ οι παρακάτω διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων και προστίμων:

α) Της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2119/1952 (ΦΕΚ 129 Α').

β) Της παραγράφου 5 του άρθρου 20 και της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. 2367/1953 (ΦΕΚ 82 Α').

γ) Της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του α.ν. 236/1967 και της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν.δ/τος 436/1974 (ΦΕΚ 153 Α').

δ) Του άρθρου 2 του ν.δ/τος 251/1973 (ΦΕΚ 334 Α').

ε) Της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν.1350/1983 (ΦΕΚ 55 Α').

στ) Του άρθρου 24 του ν. 2214/1994 (ΦΕΚ 75 Α')

ζ) Της παραγράφου 8 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.

η) Του άρθρου 33 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α').

