



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

**«ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ»**

Σπουδαστές : Σπηλιωτόπουλος Παναγιώτης
Λιάκος Άρτης

Εισηγητής : Σγουρινάκης Νικόλαος

ΜΑΡΤΙΟΣ 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελίδες
Πρόλογος	3
A.Εισαγωγή	4
B. Ανάλυση των διατάξεων του ΚΦΑΣ κατ άρθρο	20
Άρθρο 1.....	20
Άρθρο 2.....	21
Άρθρο 3.....	23
Άρθρο 4.....	24
Άρθρο 5.....	33
Άρθρο 6.....	36
Άρθρο 7.....	43
Άρθρο 8.....	45
Άρθρο 9.....	50
Άρθρο 10.....	53
Άρθρο 11.....	55
Άρθρο 12,13,14.....	57
Γ.Παραδείγματα-Εφαρμογές.....	58
Παράδειγμα 1.....	58
Παράδειγμα 2.....	59
Παράδειγμα 3.....	60
Παράδειγμα 4.....	61
Παράδειγμα 5.....	62
Δ.Παράρτημα	65
I. Εισηγητικές εκθέσεις.....	65
II. Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1004/2013.....	77
III. Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1018/2013.....	142
IV. Εγκύκλιος ΠΟΛ 1036/2013.....	145
Επίλογος.....	151
Βιβλιογραφία.....	152

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με τον Νόμο 4093/2013 <<Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών>> πιστεύουμε ότι θα δοθεί μεγάλη ώθηση στην καλλιέργεια σωστής φορολογικής συνείδησης. Ο Ν.4093/2012 αντικαθιστά τον Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992. Ο βασικότερος λόγος αντικατάστασης του Κ.Β.Σ. από τον Κ.Φ.Α.Σ. είναι η προσπάθεια του κράτους για να πατάξει την φοροδιαφυγή.

Κατά το μεταβατικό στάδιο –όπως επισήμως λέγεται- μέχρι την πλήρη κατάργησή του, αν και μίξερα οι ρυθμίσεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. εκτιμούμε στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων.

Η μη κατάργηση διατάξεων -όπως τυπολατρία Δελτίου Αποστολής, θεώρηση αυτού και αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών και η εμμονή στους φορολογικούς μηχανισμούς κλπ- δεν στοχεύει στην διευκόλυνση των επιχειρήσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων αλλά συνεχίζει να τις επιβαρύνει με διαδικασίες και υποχρεώσεις αντίθετες με το πνεύμα της μείωσης του λειτουργικού τους κόστους.

Βέβαια έχει ρητή διατύπωση για κατάργηση από 1.1.2014 των άρθρων 5, 7 και 8 δηλαδή του Δελτίου Αποστολής, Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών και Φορτωτικών.

A. Εισαγωγή

Δεν έχουμε ουσιαστική κατάργηση, όπως προκύπτει από το άρθρο 14 και όπως επισημαίνει η επιστημονική επιτροπή της Βουλής των Ελλήνων. Με το άρθρο 15 παρ. 5 α' και β' του Ν.3888/2010 προβλεπόταν η κατάργηση του Κ.Β.Σ. από 01/01/2012. Η προθεσμία που ορίζονταν από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 α' και β' του Ν.3888/2010 για την κατάργηση, από 01/01/2012, του Κ.Β.Σ. παρατάθηκε, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 3 της από 16/12/2011 πράξης νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α'262), μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος των διατάξεων του ως φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος ή σε άλλο φορολογικό νόμο.

Τελικά εκτιμήθηκε να εκδοθεί ιδιαίτερο- αυτοτελές νομοθέτημα ως Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Έτσι με τον Ν. 4093/2012 καταργείται ο Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε και αντικαθίσταται με τον Κ.Φ.Α.Σ.

Η έναρξη του νέου Κ.Φ.Α.Σ., κατά το άρθρο 13 **ισχύει από 1.1.2013 και από την ίδια ημερομηνία καταργείται ο Κ.Β.Σ.**, που την ημερομηνία αυτή συμπληρώνει ζωή 20 ετών και είναι ο μακροβιότερος κώδικας και με την αρχική του εμφάνιση ως «Υποχρέωση για έκδοση στοιχείων και τήρηση βιβλίων» με το ΝΔ 578/1948 (ΦΕΚ 81Α') & Συμπληρωματικά θέματα έκδοσης στοιχείων ΑΝ 810/1948/ΦΕΚ 254Α') και με το όνομα Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.) από 1952 συνολικά 60 χρόνια ζωή.

i. Οι κυριότερες αλλαγές που επέρχονται με τον Κ.Φ.Α.Σ. συνοψίζονται παρακάτω:

Στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. παρουσιάζεται μείωση συνολικού όγκου διατάξεων από 40 άρθρα σε 14 εκ των οποίων τα 3 ήτοι άρθρα 5, 7 & 8 θα καταργηθούν την 1.1.2014 την ίδια ημερομηνία παύουν να ισχύουν και άλλες διατάξεις σε άρθρα που παραμένουν.

Τα 14 άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, θα διακριθούν στις εξής κατηγορίες:

A. Υπόχρεοι, μη υπόχρεοι και τρόπος απεικόνισης συναλλαγών. (άρθρα 1,2 και 3)

A.1 Συγκεκριμένα **στο άρθρο 1** ορίζονται οι **υπόχρεοι** απεικόνισης συναλλαγών περιλαμβανομένων κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια.

A.2 Στο άρθρο 2 δίνεται μια γενικότερη διάταξη απεικόνισης στα βιβλία των συναλλαγών.

Ειδικότερα τα βιβλία και στοιχεία ορίζεται ότι πρέπει να τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, επιτρέπεται όμως να τηρηθούν κατ' άλλο τρόπο κατόπιν εγκρίσεως. Αναφορικά με τα στοιχεία προδιαγράφεται πώς τα τιμολόγια πρέπει να τηρούνται αν αυτά εκφράζονται σε ξένη γλώσσα και σε ξένο νόμισμα.

A.3 Στο άρθρο 3, ορίζονται οι εξαιρέσεις – απαλλαγές για τις συγκεκριμένες οντότητες όπως το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, η επιτροπή, η ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κτλ.

Απαλλαγές από την τήρηση βιβλίων και έκδοση αποδείξεων λιανικής για φυσικά πρόσωπα που σε ετήσια διαχειριστική περίοδο τα έσοδα δεν υπερβαίνουν τα 10.000 ευρώ.

Περαιτέρω στο άρθρο αυτό καλύπτονται διατάξεις σε περιπτώσεις μετασηματισμού επιχειρήσεων, τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως, αγορές και λοιπές συναλλαγές.

B. Τήρηση βιβλίων (άρθρο 4)

B.1 Στο άρθρο 4 μέσα στις 23 παραγράφους και με τον τίτλο «Η υποχρεωτική τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων» καλύπτονται και προσδιορίζονται τα πρόσωπα που εξαιρούνται από την τήρηση των διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται τα πρόσωπα που δεν εξαιρούνται καθώς επίσης τα ετήσια όρια εσόδων για την ένταξη από απλογραφικά σε διπλογραφικά βιβλία. Πρόσθετα στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται διατάξεις για τα βιβλία απογραφών, τρόποι τήρησης βιβλίων υποκαταστημάτων. Ακόμη με το άρθρο αυτό ο Κ.Φ.Α.Σ. καταργεί τα πρόσθετα βιβλία και στην παρ. 23 εισάγει την έννοια παροχής ασφαλών πληροφοριών.

Γ. Έκδοση στοιχείων (άρθρα 5,6,7 και 8)

Γ.1 Το άρθρο 5 καλύπτει με τις διατάξεις του το Δελτίο Αποστολής μέσα από τις διάφορες χρήσεις του όπως στην περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών. Ο νομοθέτης, ως πρωτογενή στοιχείο κάθε συναλλαγής, αφιερώνει οκτώ παραγράφους για να καλύψει όλες τις περιπτώσεις χρήσης του στοιχείου αυτού, καθώς και τα λεπτομερή στοιχεία που πρέπει να συμπληρώνονται.

Γ.2 Το άρθρο 6, μέσα από τις 17 παραγράφους καλύπτει την Τιμολόγηση των Συναλλαγών είτε αυτές τεκμηριώνονται με τα Δελτία Αποστολής ή άμεσης έκδοσης των τιμολογίων για όλες τις μορφές συναλλαγών είτε αυτές ενεργούνται στη ελληνική επικράτεια ή είναι ενδοκοινοτικές. Σημειώνεται επίσης ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει τιμολόγια ακόμα και όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Περαιτέρω μέσα από τις διατάξεις του άρθρου αυτού καλύπτονται τα στοιχεία που εξομοιώνονται με τιμολόγια.

Γ.3 Το άρθρο 7, σχετίζεται με τις Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών οι οποίες ορίζονται ότι πρέπει να είναι τουλάχιστον διπλότυπες και αφορούν κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμού τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας σε φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή πωληθέντος αγαθού. Για τον καλλιτεχνικό χώρο παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης εισιτηρίων θεάτρου, κινηματογράφου κλπ από τρίτους με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που θα ορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις.

Γ.4 Έγγραφο μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών καλύπτονται στο **άρθρο 8**. Προσοχή πρέπει να δοθεί στα απαιτούμενα αντίτυπα και στα στοιχεία που πρέπει να περιέχει ένα έγγραφο μεταφοράς όπως π.χ. η φορτωτική. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καλύπτουν υπό προϋποθέσεις την έκδοση εναλλακτικών στοιχείων όπως π.χ. απόδειξη αντί φορτωτικής.

Δ. Διασφάλιση και απόδειξη συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων (άρθρα 9 και 10)

Δ1. Οι παλαιές διαδικασίες θεώρησης στοιχείων, ειδικότερα χειρόγραφης έκδοσης τους, παραμένουν εν ισχύ μέσα από το **άρθρο 9** «Διασφάλιση Συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων». Στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού αναφέρεται στο θέμα αποθήκευσης κάθε μορφής στοιχείων και βιβλίων εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας καθώς και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Διατάξεις όπως η μη εκτύπωση αθεώρητων στοιχείων, με φύλαξη όμως σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης και υπό προϋποθέσεις προσπέλασης θα οδηγήσουν σε ωφέλειες χώρου και κόστους στις Ελληνικές επιχειρήσεις.

Δ2. Οι διαδικασίες απεικόνισης στοιχείων και πληροφοριών για τις Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών καλύπτονται μέσα από τις διατάξεις του **άρθρου 10**, ο όγκος όμως των στοιχείων που πρέπει να υποβάλλονται είναι σημαντικός και δεν θα οδηγήσει σε ένα αποτελεσματικότερο απόμακρο έλεγχο από τις εφορείες. Για τον έλεγχο των διενεργηθέντων συναλλαγών τηρείται η παλαιότερη διάταξη για συναλλαγές αξίας 3.000 ευρώ. Πρόσθετα για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων 12.000 ευρώ που ενεργούνται από τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα απαιτείται και η αναγραφή του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου.

Ε. Εξουσίες αρμόδιων οργάνων, ισχύς των διατάξεων και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 11, 12, 13 και 14)

ii. Λοιπά θέματα.

1. Ακόμη δεν περιλαμβάνονται διατάξεις για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων (άρθρο 30 του Κ.Β.Σ). Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι δεν θα υπάρχει καμία ποινή για παραβάσεις, πράξεις ή παραλείψεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που θα αντίκεινται στον Κ.Φ.Α.Σ.

2. Καταργείται η θεώρηση (διάτρηση) των βιβλίων,

- είτε τηρούνται χειρόγραφα
- είτε μηχανογραφικά.

3. Καταργείται η τήρηση θεωρημένου ισοζυγίου, γενικού-αναλυτικών καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησής του.

4. Καταργείται η θεώρηση όλων των στοιχείων από 01/01/2014. Παραμένει μέχρι 31/12/2013 η θεώρηση από τη ΔΟΥ, μόνο:

- Των χειρόγραφα εκδιδόμενων στοιχείων διακίνησης δηλαδή, το Δελτίο Αποστολής.
- Των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών (Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών).
Η'
- Με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτών).

Ο πίνακας, που ακολουθεί, περιλαμβάνει τα βιβλία και στοιχεία τα οποία υποχρεούται να τηρεί ο Υπόχρεος Απεικόνισης Συναλλαγών:

A/A	BIBΛΙΟ ή ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΘΕΩΡΗΣΗ	Σήμανση με Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ.	Παρατηρήσεις
A	Βιβλία			
A1	Απλογραφικά			
1	Εσόδων - Εξόδων	Αθεώρητο	ΟΧΙ	
1α	Μητρώο παγίων	Αθεώρητο	ΟΧΙ	Στις τελευταίες σελίδες του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων ή σε Καταστάσεις (ορίζει λεπτομερώς το περιεχόμενό του).
2	Απογραφών	Αθεώρητο	ΟΧΙ	Βιβλίο ή καταστάσεις αν ακαθάριστα έσοδα > 150.000€
A2	Διπλογραφικά			
1	Ημερολόγια	Αθεώρητο	ΟΧΙ	
2	Καθολικά	Αθεώρητο	ΟΧΙ	
3	Μητρώο Παγίων	Αθεώρητο	ΟΧΙ	
3α	Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων (Δ.Λ.Π.)	Αθεώρητο	ΟΧΙ	
4	Απογραφών	Αθεώρητο	ΟΧΙ	
A3	ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ			
1	ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΑΣΦΑΛΕΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	Θεωρημένα Έντυπα	Επί μηχανογραφικής έκδοσης σημαίνονται	Οιονεί Πρόσθετα Βιβλία. Τα «βιβλία» αυτά θα τηρούνται μέχρι 31.12.2013 (άρθρο 4 παρ. 23)
2	BIBΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΣΕ ΚΙΝΗΤΑ ΦΥΛΛΑ ΕΠ' ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ	Θεωρημένο	ΟΧΙ	Αντί Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής (ΣΔΕ). Άρθρο 5 Κ.Φ.Α.Σ. Μέχρι 31.12.2013, προβλέπεται η τήρηση του λόγω κατάργησης του άρθρου 5 από 1.1.2014

3	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	σύμφωνα με την ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1004/2013 ΑΘΕΩΡΗΤΟ	ΟΧΙ	Αν δεν επιθυμεί, ο μεταφορέας, την έκδοση φορτωτικής αλλά Τιμολογίου ή Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών
B	Στοιχεία			
1	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (ΔΑ) Συνενωμένα με ΔΑ στοιχεία αξίας	Χειρόγραφα θεωρημένο	Μηχανογραφι κά Σήμανση	Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14)
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφι κά Σήμανση	<i>Όταν εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ.</i>
	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφι κά Σήμανση	<i>Όταν να εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ.</i>
3	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Φτμ ή σε Μηχανογραφι κή έκδοση με Σήμανση	Για αγαθά. Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14). <i>Εκδίδεται με χρήση φτμ ή μηχανογραφικά</i>
				<i>με σήμανση από Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ. (ν.1809/1988 άρθρο 1) ενώ σε περίπτωση βλάβης Η/Υ ή ΦΤΜ εκδίδεται ΑΘΕΩΡΗΤΟ.</i>
	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφι κά Σήμανση	Για αγαθά. Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14).

				<i>Όταν εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.</i>
3α	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	Χειρόγραφα Θεωρημένο	Μηχανογραφικά Σήμανση	Για υπηρεσίες. Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14).
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ή ΤΙΤΛΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφικά Σήμανση	Για <i>αγορές από αγρότες ή ιδιώτες</i> . Για <i>αγορές από αρνούμενους γνωστοποίηση στην Δ.Ο.Υ.</i> (όχι έκδοση τιμολογίου από αγοραστή).
5	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ (Απλή ή Συγκεντρωτική)	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφικά Σήμανση	Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14). <i>Όταν εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.</i>
6	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφικά Σήμανση	Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14). <i>Όταν εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.</i>
7	ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφικά Σήμανση	Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14). <i>Όταν εκδίδεται</i>

				<i>μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ</i>
8	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφι κά Σήμανση	Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14). <i>Όταν εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ.</i>
9	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	Χειρόγραφα Αθεώρητο	Μηχανογραφι κά Σήμανση	Παύει να ισχύει από 1.1.2014, τόσο η θεώρηση (άρθρο 9 παρ. 1), όσο και ως στοιχείο (άρθρο 14). <i>Όταν εκδίδεται μηχανογραφικά χωρίς σήμανση με Ε.Α.Φ.Α.Σ.Σ.</i>
E	ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ ή ΕΚΤΥΠΩΣΕΙΣ (που προβλέπονται από καταργούμενο Κ.Β.Σ.)			
1	ΙΣΟΖΥΓΙΟ 1βαθμίων			Καταργούνται από 1.1.2013
2	Βιβλίο Αποθήκης, CD Ισοζυγίου Αποθήκης, Βιβλίο Παραγωγής & Κοστολογίου και Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών			
3	Ταμειακές & Συμψηφιστικές εγγραφές Υποκαταστημάτων			
4	Διπλότυπη θεωρημένη κατάσταση απογραφής υποκαταστημάτων			
3	Μηνιαία κατάσταση Εσόδων - Εξόδων			

Πίνακας 1: Πηγή EPSILONNET

Όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις ασυνόδευτα εμπορεύματα ή πάγια από οποιονδήποτε τρίτο για:

- αγορά,
- πώληση,
- φύλαξη,
- αποθήκευση,
- απλή διαμεσολάβηση για πώληση,
- χρήση (ή για επεξεργασία όταν ο αποστολέας είναι υπόχρεος ή αγρότης),

τότε εκδίδεται Δελτίο Αποστολής (καταργείται το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής).

5. Μετονομάζονται τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία σε απλογραφικά και διπλογραφικά σε αντιστοιχία με τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

6. Τηρούν βιβλία απλογραφικά βιβλία (τ. Β' κατηγορίας) οι εξής:

α) Ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών), τότε για όλες τις δραστηριότητές του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στ' ακαθάριστα έσοδά του.

β) Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75.

γ) Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel). Όποιος από τους βενζινοπώλες και από τους εκμεταλλευτές πλοίων (περ. γ και β) διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδά του.

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, αρχίζει με απλογραφικά βιβλία .

ε) Όποιος, την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ και δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες), τηρεί απλογραφικά βιβλία.

- Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημόσιων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους.

6α. Τηρούν βιβλία διπλογραφικά βιβλία (τ. Γ' κατηγορίας) ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ αν έχουν την νομική μορφή Ανωνύμων Εταιρειών (ΑΕ), Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ), Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε).

7. Τα λογιστικά τους βιβλία, δηλαδή:

- το βιβλίο εσόδων -εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α..
- τα ημερολόγια και καθολικά, ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού μήνα και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.
- Για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, καταργείται η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα, και καταχωρούνται αυτά διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας.
- Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται (με προϋποθέσεις) κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν αλλάζει.

8. Στο βιβλίο απογραφών:

- η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι την 20 του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου
- **Παραδείγματα.**
- η 20/2 του επόμενου έτους αν η διαχειριστική περίοδος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος
- η 20/8 αν η διαχειριστική περίοδος είναι $1.7.\chi - 30.6.\chi + 1$ και
- με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

9. Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής ενημερώνονται με βιβλία απλογραφικά (Β' κατηγορίας), όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000 ευρώ.

Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

10. Καταργείται το βιβλίο αποθήκης χωρίς την υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

- Για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό, η κίνηση των αποθεμάτων θα καταχωρείται μόνο στον λογαριασμό 94 της ομάδας 9, απλογραφικά (απλή καρτέλα).

- Επίσης, καταργείται το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών μετά την κατάργηση και του βιβλίου αποθήκης.

11. Καθιερώνεται για πρώτη φορά η υποχρέωση τήρησης *ηλεκτρονικού φακέλου* από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Στο φάκελο αυτό αποθηκεύονται ανά χρήση τα δεδομένα όλων των βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και τα δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου.

12. *Επεκτείνεται και εκλογικεύεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων και συνδέεται με την προθεσμία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ ή Φόρου Εισοδήματος* (από τη δέκατη πέμπτη ημέρα του επόμενου μήνα).

13. *Καταργούνται από 01/01/2014 τα πρόσθετα βιβλία.*

Παραμένει η υποχρέωση για το 2013, καταχώρησης των σχετικών εγγραφών, είτε σε θεωρημένο έντυπο (πρόσθετο), είτε σε μηχανογραφικό έντυπο που θα σημαίνεται με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. για συγκεκριμένες κατηγορίες υπόχρεων, όπως οι εκμεταλλευτές:

- χώρων διαμονής ή φιλοξενίας,
- τα εκπαιδευτήρια,
- οι κλινικές ή θεραπευτήρια,
- τα κέντρα αισθητικής, τα γυμναστήρια,
- οι χώροι στάθμευσης,
- οι ιατροί και οι οδοντίατροι.

14. *Ενσωματώνεται* η νέα Οδηγία της Ε.Ε. 45/2010 περί τιμολόγησης, η οποία έχει ενσωματωθεί στην *Οδηγία 2006/112*.

15. *Καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων:*

- α. Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
- β. Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών-αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
- γ. Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.
- δ. Το ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί λογιστικά βιβλία.

16. *Αυξάνεται το όριο απαλλαγής από τήρηση βιβλίων και έκδοση αποδείξεων λιανικής των ακαθάριστων εσόδων για την παροχή*

υπηρεσιών στα 10.000 ευρώ (από 5.000 ευρώ) για τον υπόχρεο φυσικό πρόσωπο.

17. Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή.

18. Από την έναρξη της χρήσης **μπορεί να τηρούνται βιβλία ανώτερης κατηγορίας**, με όλες τις υποχρεώσεις.

19. Τα ποσά μέχρι 150 ευρώ το καθένα και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά **μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά** με ένα ποσό με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών και όταν υπάρχει φ.τ.μ., αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ".

20. Η κίνηση των αποθεμάτων, θα **καταχωρείται πλέον στον λογαριασμό 94 "Αποθέματα" της ομάδας 9 του Γ.Α.Σ.7**, σαν απλή καρτέλα, και έτσι καταργούνται πλέον οι καρτέλες και το βιβλίο αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή σε CD - ROM.

Φυσικά, θα ενημερώνεται ο λογ. 94 "Αποθέματα" σαν απλή καρτέλα, μόνο στην περίπτωση που τ' ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης από πωλήσεις αγαθών⁸ υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ (αν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ο λογ. 70, θα τηρείται ο λογ. 94 "Αποθεματικά" μόνο για τα εμπορεύματα και όχι για το λογ. 71 που αντιστοιχεί στα προϊόντα και αντίστροφα).

21. Ειδικές εντάξεις στα βιβλία:

- Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,
- ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές ή πλανοδίως και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας,
- εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τ' ακαθάριστα έσοδά τους.

22. Οι **αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.**, εκδίδουν δελτίο αποστολής:

- όταν διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση ή για επεξεργασία ή συσκευασία ανεξάρτητα αν τα μεταφέρουν:
- οι ίδιοι με δικό τους μεταφορικό μέσο (αγροτικό κλπ),
- τα αποστέλλουν με ΔΧ μεταφορικά μέσα,
- τα παραλαμβάνει ο αγοραστής από τον χώρο του αγρότη.
- Για όλα τα άλλα αγροτικά προϊόντα εκδίδουν Δ.Α. μόνο αν τα μεταφέρουν οι μεταφορικές εταιρίες.

23. Ο Κ.Φ.Α.Σ. προβλέπει την έκδοση Τιμολογίου και Πιστωτικού Τιμολογίου για τις συναλλαγές (Αγαθά ή/ και Υπηρεσίες) μεταξύ Υποκειμένων Απεικόνισης Συναλλαγών ή για συναλλαγές Υποκείμενου Απεικόνισης Συναλλαγών με πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο κλπ) ή με αγρότες των ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ ενώ για τις συναλλαγές με ιδιώτες Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (Αγαθά ή/ και Υπηρεσίες).

24. Στις Αποδείξεις Λιανικής αναγράφεται το είδος και η ποσότητα μόνο όταν τηρείται ο λογ. 94 του Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση φ.τ.μ.

25. Όταν με Δ.Α. παραδίδονται ή αποστέλλονται νωπά οπωρολαχανικά, δεν αναγράφεται πλέον η τιμή μονάδας.

26. Δεν εκδίδεται πλέον (καταργείται) η έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο ή όταν το εκδίδει με ανακρίβειες, αλλά γνωστοποιείται άμεσα το γεγονός αυτό από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

27. Για παροχή πολλαπλών υπηρεσιών, όταν γίνεται παραπομπή στη σύμβαση, δεν χρειάζεται συνοπτική περιγραφή στο είδος.

28. Οι Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. θα λέγονται στο εξής "Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών", και δεν θα αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών.

29. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους θα εκδίδουν στο εξής τιμολόγια και όχι αποδείξεις.

30. Για το περιεχόμενο του τιμολογίου⁹ –ρύθμιση που υπήρχε και στον καταργούμενο Κ.Β.Σ. άρθρα 12 & 18α στα πλαίσια της ενσωμάτωσης της κοινοτικής νομοθεσίας στο Εθνικό δίκαιο- αναγράφονται υποχρεωτικά, μεταξύ των άλλων και οι ακόλουθες ενδείξεις:

Στο τιμολόγιο αναγράφονται:

- η ημερομηνία έκδοσης αυτού,
- τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων¹⁰
- Επωνυμία ή Ονοματεπώνυμο,
- Διεύθυνση Επαγγελματικής Εγκατάστασης ή κατοικίας, κατά περίπτωση,
- Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ)
- η ημερομηνία και τα στοιχεία της συναλλαγής,
- Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:
- " α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/Ε.Κ., σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

- " β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000, Α' 248).
- " γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- "δ) Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο ΑΦΜ του.
- "ε) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- "στ) Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως.

32. Αυξάνεται στο ποσό των 100 ευρώ (από 50 ευρώ) η αξία κάθε συναλλαγής για τη λήψη Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών από τον αγοραστή υπόχρεο, η οποία εξομοιώνεται με τιμολόγιο για ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών.

33. Αυξάνεται στο ποσό των 30 ευρώ (από 15 ευρώ) τόσο για την επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού όσο και για την αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, για τις οποίες δεν απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής.

34. Αυξάνεται στο ποσό των 150 ευρώ (από 30 ευρώ) για τα δώρα που δίνονται από τον υπόχρεο σε διάφορα πρόσωπα για την επαγγελματική του προβολή, για τα οποία μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση με ονοματεπώνυμο και διεύθυνση των προσώπων αυτών αντί της έκδοσης διπλότυπης απόδειξης δαπάνης.

35. Επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων, μεταξύ των συμβαλλόμενων σε κάθε περίπτωση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από το λήπτη για αξία πάνω από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, όπου απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής που επιτρεπόταν μέχρι τώρα.

36. Αναπροσαρμόζεται το όριο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων αξίας με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για τα αγροτικά προϊόντα στις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ και άνω, από χίλια (1.000) ευρώ και άνω που προβλεπόταν μέχρι σήμερα.

37. Ορίζεται για πρώτη φορά ότι *η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που είναι διαθέσιμα από τη Γ.Γ.Π.Σ. του ΥΠΟΙΚ11* καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του φορολογικού απορρήτου καθότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου.

38. Περιορίζονται οι *εξουσίες της φορολογικής αρχής* δηλαδή του επιθεωρητή και του προϊσταμένου της ΔΟΥ για παροχή εγκρίσεων πλην των περιπτώσεων της.

- Μη έκδοσης Δελτίου Αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του
- Μη θεώρησης φορολογικών στοιχείων του υπόχρεου που έχει ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις από πάσης φύσεως φόρους και δεν έχει υποβάλει δηλώσεις από παρακρατούμενους φόρους κ.λπ.
- Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να μη θεωρεί φορολογικά στοιχεία, όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμα χρέη και όταν δεν υποβάλλονται δηλώσεις.

39. *Καταργείται η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων*, αλλά διατηρούνται οι αποφάσεις της εφόσον παραμένουν σχετικές υποχρεώσεις με τις νέες διατάξεις.

40. Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς, *μπορεί αντί να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία να υπογράφουν και οι δικαιούχοι τα ποσά που λαμβάνουν.*

Όταν καταβάλλονται μισθοί και ημερομίσθια με τη μεσολάβηση τράπεζας, δεν υπογράφουν στην κατάσταση, εφόσον υπάρχει εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

41. Τα αθεώρητα βιβλία μπορεί και να μην εκτυπώνονται, αρκεί τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα κατά τον έλεγχο.

42. Εξαιρούνται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, τα ασφάλιστρα, οι επιστροφές ασφαλιστρών και οι εκπτώσεις ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.

43. Επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ αντισυμβαλλομένων.

44. Κατάργηση πλήθους γνωστοποιήσεων στις φορολογικές αρχές.

45. Υποχρέωση αναγραφής ΑΦΜ συναλλασσομένου σε τραπεζικά παραστατικά για κάθε είδους συναλλαγές μετρητοίς ποσού άνω των 12.000 ευρώ. Υποχρέωση αναγραφής ΑΦΜ εκδότη, οπισθογράφων και τελευταίου

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ
ΛΙΑΚΟΣ ΑΡΤΗΣ

κομιστή σε επιταγές που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές ανεξαρτήτως ποσού.

B. Ανάλυση των διατάξεων του ΚΦΑΣ κατ άρθρο

Άρθρο 1

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

Το πρώτο άρθρο του νέου κώδικα αναφέρεται στα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (πρώην επιτηδευματίες).

Ειδικότερα :

- Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 (δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες και τέλος, οι συμμετοχικές εταιρείες) και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.
- Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Άρθρο 2

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

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

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

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

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

5. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως **«ηλεκτρονικό τιμολόγιο»** νοείται το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον παρόντα νόμο πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξής τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητάς του με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Με τον όρο **«αυθεντικότητα της προέλευσης»** νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο **«ακεραιότητα του περιεχομένου»** νοείται ότι το περιεχόμενο που απαιτείται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν έχει αλλοιωθεί.

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

7. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων με εξαίρεση της αναλυτικής πληροφόρησης της παραγράφου 23 του άρθρου 4. Η παράταση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (H/Y) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή.

Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων.

Άρθρο 3 Εξαιρέσεις – Απαλλαγές

1. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα⁴² και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.

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

3. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής **δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών**, επί υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, επί των υπόχρεων στην τήρηση πληροφοριών του άρθρου 4, καθώς και επί προσώπων που επιλέγουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

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

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

Άρθρο 4

Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

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

2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται **οι ημεδαπές και αλλοδαπές**

- ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και
- οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.

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

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

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

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

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

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

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

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών⁵³ κατά την έναρξη εργασιών του.

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

4. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών⁵⁵, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιρειών δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (Α' 220) και 81/2005 (Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού.

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

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

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

Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, **μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται**, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

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

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

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

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

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

δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

ε) Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 1569 του άρθρου αυτού.

Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994 που τελούν υπό εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου.

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

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

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

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

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

αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρούνται ίδια διπλογραφικά βιβλία και εξάγεται τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.

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

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

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

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

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

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

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

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

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

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

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

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

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

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

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

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

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

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

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

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

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

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

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που

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

Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

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

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

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

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων - εξόδων τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο της έδρας μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του.

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

Άρθρο 5 **Δελτίο Αποστολής**

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:
 - α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας,
 - β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του,
 - γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματιών εγκαταστάσεών του.
 - δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.

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

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

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

απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον στην τελευταία περίπτωση πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων. Στο στοιχείο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή και εφόσον δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του **αποστολέα και παραλήπτη**, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ως παραλήπτης, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι».

β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.

γ) Ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου, κατά τη μεταφορά των αγαθών, φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

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

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

στ) Ο σκοπός της διακίνησης.

ζ) Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του

αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ).

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

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

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

Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη. Επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση των στοιχείων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνσή του, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, ο τόπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών.

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

Η επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.

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

α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σ' αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν

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

β) Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.

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

γ1) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές,

γ2) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και

γ3) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

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

Άρθρο 6

Τιμολόγηση Συναλλαγών

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

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

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

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

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

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, **τίτλου κτήσης** στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, κατά την πώληση αγαθών.

Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. εκδίδουν τιμολόγιο.

Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα, για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου αυτού, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παραπάνω παράγραφο 2.

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση

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

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

Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμηθειών), που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, δύναται ο λήπτης των υπηρεσιών, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων με την προϋπόθεση, ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

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

Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

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

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

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

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

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

στ) Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστάτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου –

Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως.

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

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της

αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.

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

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

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

την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

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

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

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

16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

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

β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής

ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

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

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

α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμπέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983 (Α' 167), του ν. 1914/1990 (Α' 178) και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 (Επίσημη Εφημερίδα L 264/2003, σελ. 1-11) θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

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

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

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

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

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

Άρθρο 7

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

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

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

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

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

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της

παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.

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

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

Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσης ρυζιού αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη καθώς και το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος.

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

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

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

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

γ) Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.

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

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

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

Άρθρο 8

Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών

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

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

Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα.

Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας.

Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο.

Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

3. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,
- β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα,
- γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,
- δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,
- ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,
- στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,
- ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,
- η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

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

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

α) **επί μεταφοράς αποσκευών**, τουλάχιστον το κόμιστρο,

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

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

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

6. Ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας εκδίδει **διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα**:

α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων,

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

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

7. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες, διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει γι' αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, εφόσον αυτά

προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

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

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

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

11. Ο μεταφορέας, επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών, **μπορεί να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, **εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς**, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (Β' 517). Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

Στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή της απόδειξης αναγράφονται, εκτός των άλλων, τα πλήρη στοιχεία του καταβάλλοντος τα κόμιστρα, τα μεταφερόμενα αγαθά, κατά γενική κατηγορία, το κόμιστρο ή την αμοιβή, τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς και τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

12. Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το ν. 2859/2000, εκδίδεται απόδειξη

αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

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

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

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

ββ) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,

βγ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

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

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

Άρθρο 9

Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

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

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

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

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.

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

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

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

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

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

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

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

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

του κράτους μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.

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

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

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

7. Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

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

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύναται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους.

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

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α..

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

4. Οι **καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου** κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

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

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

β) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τους τόκους καταθέσεων που λαμβάνουν από τράπεζες, για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές, καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με την εξαίρεση των προμηθειών που καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

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

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

6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που

αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

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

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

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

Άρθρο 11

Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής

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

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

εγκαταστάσεων του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών,
β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 4 του άρθρου 3.

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

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

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

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

Το όριο της περίπτωσης α' ισχύει και σε κάθε περίπτωση μη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση μη φορολογικές διατάξεις, εξαιρουμένων των χρεών προς τα Επιμελητήρια.

Ομοίως, κατ' εξαίρεση, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά ασφαλιστικά χρέη μη φορολογικά και έχουν κώλυμα θεώρησης από άλλες μη φορολογικές ασφαλιστικές διατάξεις. Κάθε σχετική περίπτωση θα αναγγέλλεται εγγράφως στα αρμόδια κατά περίπτωση, για τα χρέη αυτά, πρόσωπα.

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

Άρθρο 12

Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

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

Άρθρο 13

Θέση σε ισχύ

Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013.

Άρθρο 14

Μεταβατικές διατάξεις

1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.
2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.
3. Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 15 έως και 22 του άρθρου 4 και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 2 έως και 14 του άρθρου
4. Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.
5. Οι διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 8 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2014. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.06.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.»

Γ. Παραδείγματα – Εφαρμογές

1) ΕΡΩΤΗΣΗ

Εκδιδόμενα στοιχεία Κ.Φ.Α.Σ. για επισκευή αγαθών

Συnergείο αυτοκινήτων με βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων και δεύτερη δραστηριότητα επισκευή γεωργικών εργαλείων με βιβλίο επισκευής αγαθών έως τώρα. Με το νέο Κ.Φ.Α.Σ. θα εκδίδει δελτίο αποστολής όταν εισέρχεται ένα αυτοκίνητο στο συνεργείο ή όταν παραλαμβάνει ένα γεωργικό εργαλείο για επισκευή? Και στη συνέχεια όταν επισκευαστεί το αυτοκίνητο ή το γεωργικό εργαλείο τι παραστατικό θα εκδώσει? Και αν θα είναι από ταμειακή μηχανή η χειρόγραφο μπλοκάκι.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στον Κ.Φ.Α.Σ. όπως ισχύει από 1/1/2013 δεν προβλέπεται η τήρηση των πρόσθετων βιβλίων που προέβλεπε ο Κ.Β.Σ. Αντί αυτού προβλέπεται η τήρηση θεωρημένων καταστάσεων, για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών οι οποίες θα διασφαλίζουν την αυθεντικότητα των πληροφοριών που απαιτούνται. Τέτοιου είδους καταστάσεις υποχρεούνται να τηρούν:

- ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας,
- ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου,
- ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου,
- ο εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής,
- ο εκμεταλλευτής γυμναστηρίου,
- ο εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης
- οι γιατροί και οδοντίατροι.

Κατά συνέπεια δεν απαιτείται πλέον η τήρηση πρόσθετου βιβλίου από συνεργεία αυτοκινήτων ή επισκευαστές αγαθών. Επίσης με την έναρξη εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει η υποχρέωση έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής και τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής. Αντί αυτού ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να εκδίδει δελτίο αποστολής για κάθε παραλαβή αγαθών από μη υπόχρεο, για φύλαξη, επεξεργασία, αποθήκευση κλπ. Επίσης Δ.Α. εκδίδεται και επί παραλαβής αγαθών από υπόχρεο ο οποίος δεν έχει εκδώσει Δ.Α. Σχετικά με το περιεχόμενο του Δ.Α. δεν υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές σε σχέση με τα

όσα ίσχυαν στον Κ.Β.Σ. (αναγραφή στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, περιγραφή και ποσότητα των αγαθών κλπ.).

Όσον αφορά τα εκδιδόμενα στοιχεία μετά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, οι υπόχρεοι όπως αυτός του ερωτήματος εκδίδουν πλέον αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 1 του Ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ), όταν παρέχουν υπηρεσίες σε ιδιώτες. Αντίστοιχα για υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους υπόχρεους εκδίδουν θεωρημένο ή με χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δελτίο αποστολής και (αθεώρητο) τιμολόγιο για την υπηρεσία που παρέχουν.

2) ΕΡΩΤΗΣΗ

Στοιχεία γυμναστή κατ' οίκον

Γυμναστής, κατ οίκον (χωρίς δικό του χώρο εκγύμνασης, personal trainer), ο οποίος απλά γυμνάζει ιδιώτες και είναι ατομική επιχείρηση, χωρίς να απασχολεί προσωπικό, θεωρείται και φορολογείται ως ελευθέριο επάγγελμα, ή ως εμπορική επιχείρηση; Κατά συνέπεια, αναλόγως προς τα ανωτέρω, ποια θα είναι τα στοιχεία που θα πρέπει να εκδίδει σύμφωνα με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ.;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ισχύουν από 1/1/2013 (Ν. 4093/2013) όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (πρώην καλούμενοι επιτηδευματίες) υποχρεούνται να εκδίδουν:

(α) Για υπηρεσίες που παρέχουν προς άλλους υπόχρεους συναλλαγών, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (αθεώρητο),

(β) Για υπηρεσίες που παρέχουν προς ιδιώτες, απόδειξη λιανικών συναλλαγών.

Όσον αφορά την απόδειξη συναλλαγών εκδίδεται κατά κανόνα με χρήση Φ.Τ.Μ. ή μηχανογραφικά, με χρήση μηχανισμού σήμανσης των στοιχείων.

Κατ' εξαίρεση μπορούν:

Α. Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στο άρθρο 48 του ΚΦΕ, να εκδίδουν χειρόγραφες θεωρημένες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.

Β. Οι υπόχρεοι τήρησης της θεωρημένης κατάστασης ασφαλών συναλλαγών, να εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.

Στους υπόχρεους παροχής ασφαλών πληροφοριών εντάσσονται και τα γυμναστήρια. Ωστόσο δεν είναι υπόχρεος παροχής ασφαλών πληροφοριών ο γυμναστής ο οποίος παρέχει τις υπηρεσίες του στην οικία ή στον χώρο των πελατών του και όχι σε χώρο γυμναστηρίου.

Επιπρόσθετα ο γυμναστής δεν περιλαμβάνεται στα κατονομαζόμενα στο άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε. ελευθέρια επαγγέλματα και ως εκ τούτου το εισόδημα που αποκτά, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Με βάση τα παραπάνω και εφόσον δεν δοθούν ειδικές οδηγίες για το συγκεκριμένο επάγγελμα από τη Διοίκηση, θα πρέπει ο υπόχρεος να εκδίδει Τ.Π.Υ. αθεώρητο για υπηρεσίες προς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (πρώην αποκαλούμενους επιτηδευματίες) και απόδειξη λιανικών συναλλαγών με χρήση Φ.Τ.Μ. ή μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν. 1809/1988 για τις υπηρεσίες του προς ιδιώτες.

3) ΕΡΩΤΗΣΗ

Θεωρημένα βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) σε μηχανογραφική τήρηση

Οι επιχειρήσεις με Βιβλία Γ' κατηγορίας με μηχανογράφηση τηρούν τα παρακάτω βιβλία θεωρημένα: 1.Ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών 2.Απογραφής και ισολογισμών; Αθεώρητα: 1.Γενικό καθολικό 2.Αναλυτικά καθολικά 3.Μητρώο παγίων 4.Κατάσταση λοιπών περιουσιακών στοιχείων 5.Συγκεντρωτικό ημερολόγιο 6.Λοιπά;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία κατά την διπλογραφία (Γ' κατηγορία, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.), είναι υποχρεωμένες να προσκομίζουν προς θεώρηση τα παρακάτω, στον προϊστάμενο ΔΟΥ

Φορολογίας τους:

1. Το Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών (όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά)
2. Τα δεδομένα του Βιβλίου Αποθήκης, σε μηχανογραφική τήρηση, θα πρέπει να καταχωρίζονται σε οπτικούς δίσκους (CD-ROM), αν υφίσταται η σχετική υποχρέωση για την τήρηση του βιβλίου (άρθρο 8, του Κ.Β.Σ.).
3. Το Βιβλίο Απογραφών
4. Τις καταστάσεις ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων
5. Το Βιβλίο των Τεχνικών Προδιαγραφών (εφόσον υπάρχει υποχρέωση για την τήρησή του)
6. Όλα τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., εφόσον υπάρχει υποχρέωση για την τήρησή τους.

Σημειώνεται ότι τα Ημερολόγια και το Γενικό Καθολικό, σε μηχανογραφική τήρηση, τηρούνται αθεώρητα, αλλά και σε χειρόγραφη τήρηση, θεωρημένα είναι τα Ημερολόγια στα οποία καταχωρίζονται πρωτογενώς οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης (πχ, το Ημερολόγιο Ταμείου και το Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων, σε χειρόγραφη τήρηση είναι θεωρημένα, όχι όμως το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, στο οποίο στην ουσία μεταφέρονται δευτερογενώς οι πράξεις των δύο προηγούμενων ημερολογίων).

Το Μητρώο Παγίων και τα Αναλυτικά Καθολικά, τηρούνται αθεώρητα σε κάθε περίπτωση. Επί μηχανογραφικής τήρησης, αθεώρητες είναι και οι καταστάσεις απογραφής, στις οποίες απεικονίζονται αναλυτικές αξίες γενικών λογαριασμών (πχ Καταστάσεις Πελατών, Κατάσταση Αποθεμάτων κατ αξία κ.λπ.). Στην ουσία πρόκειται για καταστάσεις, στις οποίες αναλύονται οι γενικοί λογαριασμοί όπως εμφανίζονται στο Βιβλίο Απογραφών (θεωρημένο).

Το Βιβλίο Αποθήκης είναι θεωρημένο, μόνο σε χειρόγραφη τήρηση.

4)ΕΡΩΤΗΣΗ

Dealers κατ' οίκον επίδειξης - φορολογικά στοιχεία

Α.Ε. ασχολείται με πωλήσεις του κυκλώματος της "κατ οίκον επίδειξης" απασχολεί εκατοντάδες περιστασιακά απασχολούμενους ιδιώτες τους οποίους αμείβει με ΑΕΔ (ΠΟΛ1190/2010) .Οι ιδιώτες είναι στην πλειονότητα τους μισθωτοί σε κάποια εταιρεία κ συμπληρώνουν το εισόδημα τους, το οποίο εισόδημα των ΑΕΔ είναι κάτω των 10000 ετησίως. Θα ήθελα την γνώμη σας: Η ΠΟΛ θεωρεί περιστασιακά απασχολούμενους όσους έχουν έως 10000 ευρώ εισόδημα από περιστασιακή απασχόληση....μετά την εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ισχύει το όριο των 10000 ευρώ ή αυτοί όταν θα παίρνουν τα 5000 ευρώ θα είναι υπόχρεοι σε έναρξη κλπ ;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 23 του Ν.4110/2013 «δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά». Παρόλο που επί της ουσίας η εν λόγω διάταξη δεν διαφέρει από την αντίστοιχη του παλιού Κ.Β.Σ., στις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 ορίζεται ότι : «1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές». Κατά συνέπεια τα ειδικά για την περίπτωση που αναφέρετε όρια κλπ. τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1190/2010 παύουν να ισχύουν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ, την 1/1/2013. Προκειμένου να εξακολουθήσουν να είναι σε ισχύ οι ειδικές ρυθμίσεις της ΠΟΛ.1190/2010 είναι απαραίτητη η έκδοση νέας εγκυκλίου – Υ.Α. που τουλάχιστον θα ανακοινώνει την επαναφορά σε ισχύ της παραπάνω ΠΟΛ. Συνεπώς, ισχύει το όριο των 5.000 ευρώ.

5) ΕΡΩΤΗΣΗ

Πώληση αγαθού στο εξωτερικό σε μη υποκείμενο(ιδιώτη)

Πώληση μπομπονιέρων & αποστολή με κούριερ στο εξωτερικό για ιδιώτη, είτε σε χώρα της Ε.Ε είτε σε τρίτη χώρα. Ποιο παραστατικό θα πρέπει να εκδοθεί; ΑΛΠ ή Τ-ΔΑ ή κάποιο άλλο συνοδευτικό;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. για την πώληση αγαθού προς ιδιώτη, μη επιτηδευματία εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης (ΑΛΠ). Επιπλέον, όταν η παράδοση του εν λόγω αγαθού δεν γίνεται από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης αλλά μεταφέρεται στην έδρα του αγοραστή, από τον πωλητή, απαιτείται από αυτόν η έκδοση σχετικού (συνοδευτικού) δελτίου αποστολής βάσει των διατάξεων του άρθρου 11, του ίδιου Κώδικα. Τονίζεται ότι η παράδοση αγαθού σε χώρα της ΕΕ, προς μη υποκείμενο στο ΦΠΑ, υπόκειται σε αυτόν τον φόρο στην Ελλάδα (συνδυασμός των παρ. 1, του άρθρου 13 και παρ. 1, του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ, Ν. 2859/2000). Ωστόσο, ο πωλητής υποκείμενος στο φόρο, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή του στο καθεστώς των «πωλήσεων από απόσταση», για τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται σε ιδιώτες εντός της ΕΕ. Στην ανωτέρω περίπτωση, τόπος φορολογίας είναι η χώρα του αγοραστή για ορισμένο ύψος πωλήσεων, εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου (βλ. Πολ. 1004/1993 για περισσότερες λεπτομέρειες).

Όσον αφορά τις πωλήσεις προς ιδιώτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες (εκτός ΕΕ), αυτές δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων της παρ. 1, του άρθρου 24, του Κώδικα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, απαλλάσσεται από τον φόρο η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή, ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή. Σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί αρμοδίως (Πολ. 1262/1993), για την απαλλαγή αυτή απαιτούνται:

- α) η αναγραφή της σχετικής διάταξης επί της εκδοθείσας ΑΛΠ (λ.χ. «Απαλλαγή ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της παρ. 1, του άρθρου 24»),
- β) αποδεικτικό της τράπεζας που μεσολαβεί για την συναλλαγή και
- γ) το αντίτυπο 3 του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (ΕΔΕ) σφραγισμένο από το τελωνείο εξόδου.

Δ.ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

ΑΡΘΡΟ 1

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

Ο πίνακας που ακολουθεί εμφανίζει –συνοπτικά- όλες τις περιπτώσεις «Υπόχρεου Απεικόνισης Συναλλαγών»:

Α/Α	ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Υ.Σ.Α.) ΕΙΝΑΙ:	ΑΝ ΑΠΟΚΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ:	Παρατηρήσεις
1	Κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα		ΚΦΕ (ν.2238/ 1994) άρθρο 2 παρ. 1
2	Κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα	- γεωργική επιχείρηση	ΚΦΕ (ν.2238/ 1994) άρθρο 2 παρ. 1
3	Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες	- ελεύθερο επάγγελμα	ΚΦΕ (ν. 2238/ 1994) άρθρο 2 παρ. 4
4	Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	- οποιαδήποτε άλλη	Ρητή αναφορά
5	Νομική οντότητα		Ρητή αναφορά
6	Οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη	επιχείρηση (σε	Ρητή αναφορά

	εταιρείες	αυτές περιλαμβάνονται και οι παρέχοντες υπηρεσίες) στην ελληνική επικράτεια.	
7	Οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες		ΚΦΕ (Ν.2238/1994) άρθρο 2 παρ. 4
8	Οι κοινοπραξίες		Ρητή αναφορά
9	Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες		ΚΦΕ (Ν.2238/1994) άρθρο 101 παρ.1
10	Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης		ΚΦΕ (Ν.2238/1994) άρθρο 101 παρ.1
11	Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες		ΚΦΕ (Ν.2238/1994) άρθρο 101 παρ.1
12	Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα	ΚΦΕ (Ν.2238/1994) άρθρο 101 παρ.1	

Πίνακας 2 : Πηγή www.epsilonnet.gr

ΑΡΘΡΟ 2

- Με την παράγραφο 1 του **άρθρου 2** του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ο σκοπός που εξυπηρετεί η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων.
 - Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία, κατ' αρχήν, τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σε ευρώ. Επίσης ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις τα βιβλία και τα στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε ξένη γλώσσα.
 - Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζονται τα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία, που αφορούν συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου.
 - Με την παράγραφο 5 ορίζεται ο τρόπος αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής, που μπορεί να είναι είτε σε χαρτί είτε σε ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα.
 - Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, καθώς και οι προϋποθέσεις αυτής της συγχώνευσης ή συνένωσης.
 - Με την παράγραφο 7 ορίζονται οι διαδικασίες έκδοσης στοιχείων και τήρησης βιβλίων σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού.
 - Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι υποχρεώσεις των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό υπολογιστή (H/Y) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.

ΑΡΘΡΟ 3

- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι υποχρεώσεις ως προς την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Δημοσίου, ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου κ.λπ. και η έκταση εφαρμογής των διατάξεων αυτών στα εν λόγω πρόσωπα.
- Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζονται τα πρόσωπα που δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.
- Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζονται οι απαλλασσόμενοι από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής.
- Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 ορίζονται αντίστοιχα οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που προέρχονται από μετασχηματισμό και η καταχώριση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης στα βιβλία των προσώπων που αφορούν.

ΑΡΘΡΟ 4

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

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

Με την παράγραφο 8 ορίζεται υποχρέωση τήρησης των λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων και καθορίζεται το περιεχόμενο των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών.

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

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

ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

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

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

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

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

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

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

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

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

Με την παράγραφο 22 ορίζεται ότι στο υποκατάστημα τηρείται μόνο βιβλίο εσόδων – εξόδων (όχι κατάσταση απογραφής), με δυνατότητα μη τήρησής

του, εφόσον οι συναλλαγές του υποκαταστήματος καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της έδρας.

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

ΑΡΘΡΟ 5

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

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

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

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

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

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

ΑΡΘΡΟ 6

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

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

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

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

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

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

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

Με τις παραγράφους 9, 10 και 11 ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου.

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

Με την παράγραφο 13 ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης και το περιεχόμενο αυτού.

Με τις παραγράφους 14 και 15 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο, το Δημόσιο και λοιπά πρόσωπα. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων αποσαφηνίζεται ότι το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η οριστικοποίηση, από τις αρμόδιες αρχές, της πώλησης των συγγραμμάτων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 ορίζονται ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, για τις οποίες λόγω των ιδιοτήτων τους εκδίδονται, κατά περίπτωση, τα παραστατικά που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, τα οποία εξομοιώνονται με τιμολόγια.

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

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

ΑΡΘΡΟ 7

Με την παράγραφο 1 του **άρθρου 7** του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει

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

Με την παράγραφο 2 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης απόδειξης επιστροφής.

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

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

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

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

ΑΡΘΡΟ 8

Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών καθιερώνεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικών από τους μεταφορείς, τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς για τη μεταφορά αγαθών και ορίζεται ο τρόπος και χρόνος έκδοσής τους, καθώς και το περιεχόμενό τους. Ειδικά στην περίπτωση που η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, ορίζεται υποχρέωση έκδοσης διπλότυπης κατάστασης αποστολής αγαθών, η οποία παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής.

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

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

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

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

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

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

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

Με την παράγραφο 11 παρέχεται, για πρώτη φορά, η δυνατότητα εναλλακτικής επιλογής μεταξύ της έκδοσης φορτωτικής και της έκδοσης τιμολογίου ή απόδειξης, υπό την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς, για τις μεταφορές αγαθών, με ή χωρίς την παροχή και άλλων υπηρεσιών, για τις συναλλαγές με υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και πρόσωπα των παραγράφων της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα). Επιπλέον, ειδικά για τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς, εφόσον παρέχονται και άλλες υπηρεσίες πέραν της μεταφοράς, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου, για τις πραγματοποιούμενες μεταφορές, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

Με την παράγραφο 12 ρυθμίζονται οι περιπτώσεις αυτοπαράδοσης ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, βάσει του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με την υποχρέωση έκδοσης απόδειξης αυτοπαράδοσης και τη δυνατότητα υποκατάστασής της α) Ορίζονται ως υπόχρεοι για την έκδοσή τους, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για την πραγματοποίηση επαγγελματικών δαπανών, για τις οποίες ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και οι εκμεταλλευτές επιβατηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, για την καταβολή αμοιβών, που δεν υπάρχουν σε Φ.Π.Α., σε οδηγούς.

β) Ορίζεται το περιεχόμενό τους.

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

δ) Παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης κατάστασης (μισθοδοτικής), αντί της έκδοσης αποδείξεων δαπανών, για την καταβολή αμοιβών σε μισθωτούς (του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα), οι οποίοι δεν είναι υπόχρεοι σε απεικόνιση συναλλαγών από άλλη αιτία και ορίζεται επίσης, απλοποιημένη διαδικασία καταβολής μισθών, ημερομισθίων και συντάξεων μέσω τραπεζών. με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον αυτό φέρει την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

ΑΡΘΡΟ 9

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται, για μεταβατικό διάστημα, η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η θεώρηση όλων των βιβλίων καθώς και των τιμολογίων, με συνέπεια τη μείωση του γραφειοκρατικού κόστους, τόσο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες), όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες.

Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή άλλες Κεντρικές Υποδομές, που ήδη είναι σε διαδικασία υλοποίησης, καταργείται η θεώρηση των φορολογικών στοιχείων αξίας.

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

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

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσης δεδομένων βιβλίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 δίνεται η δυνατότητα σε όλους τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα και ληφθέντα, σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, περιορίζοντας έτσι σημαντικά το χρόνο αποθήκευσης.

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

ΑΡΘΡΟ 10

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ΑΡΘΡΟ 11

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Αρχής για την

εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

ΑΡΘΡΟ 12

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

ΑΡΘΡΟ 13

Με το **άρθρο 13** του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

ΑΡΘΡΟ 14

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

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΠΟΛ. 1004/4-1-2013¹: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».

Όπως είναι γνωστ¹ό στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 222 (τεύχος Α') με ημερομηνία 12/11/2012 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016/ Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» με του οποίου τις διατάξεις που αναφέρονται στο θέμα, καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992) όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε, και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Ήδη με την εγκύκλιο μας ΠΟΛ 1207/14-11-2012 κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις για την άμεση ενημέρωση των Υπηρεσιών και των φορέων των υπόχρεων σε εφαρμογή τους. Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες και λεπτομερείς διευκρινίσεις για την εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις κατεπειγόντων θεμάτων του ν. 4046/2012 και του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012 (οι τροποποιήσεις αφορούν αποκλειστικά το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ.).

Ειδικότερα διευκρινίζονται κατά άρθρο και παράγραφο τα ακόλουθα:

Άρθρο 1

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (πρώην επιτηδευματίες). Ειδικότερα:

Παράγραφος 1.

Υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ήτοι τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή

¹ Πηγή : forin.gr

επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες).

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ήτοι οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων. Τα τελευταία από τα ως άνω πρόσωπα εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 της παρούσης.

- Η κοινοπραξία που διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Φ.Ε.Κ. 86 Α711-4-2012). Στην εν λόγω κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό, υπόχρεο ή μη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και ο σκοπός της μπορεί να είναι η διενέργεια οποιασδήποτε εμπορικής πράξης, όχι απαραίτητα συγκεκριμένης και γενικά δεν απαιτείται η κάλυψη των προϋποθέσεων, που τίθεντο με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερομένου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Σημειώνεται ότι κοινοπραξίες που είχαν συσταθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) εξακολουθούν να ισχύουν.

- Οποιαδήποτε άλλη νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. για την δραστηριότητα που ασκούν στην Ελληνική Επικράτεια, από την άσκηση της οποίας αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέρια επαγγέλματα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Παράγραφος 2.

Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ανεξάρτητα από την μορφή του (δηλαδή φυσικό πρόσωπο, Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ο.Ε., κ.λπ.)

- Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα πρόσωπα αυτά είναι υπόχρεα πλήρους εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) αποκτούν πραγματική - φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα (όπως γραφείο, αποθήκη, κατάστημα, κ.λπ.)

β) αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική, βιομηχανική, γεωργική και από οποιαδήποτε επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα και εκ του λόγου αυτού αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και

γ) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Σημειώνεται ότι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι μερικώς υπόχρεο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. σύμφωνα και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού.

Άρθρο 2

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

Παράγραφος 1.

Οριοθέτηση περιεχομένου βιβλίων και στοιχείων.

Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών.

Παράγραφος 2.

Γλώσσα και νόμισμα τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία (κατ' αρχήν) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα (ευρώ), εκτός εάν νομίμως επιτρέπεται η τήρησή τους κατά διάφορο τρόπο. Ειδικότερα, όσον αφορά τα φορολογικά στοιχεία, αυτά μπορεί να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα για τις συναλλαγές με το εξωτερικό, ενώ για τις συναλλαγές εντός την ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα **μόνο** για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη

με στοιχεία διακίνησης. Σε κάθε περίπτωση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι το ποσό του οφειλόμενου φόρου να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

Σημειώνεται ότι, η φορολογική αρχή μπορεί, όταν κρίνει απαραίτητο για λόγους ελέγχου, να ζητά από ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να μεταφραστούν τα στοιχεία που έχουν εκδοθεί σε ξένη γλώσσα και νόμισμα και να παραδοθούν σε αυτή εντός ευλόγου προθεσμίας που ορίζει η ίδια.

Παράγραφοι 3, 4, 6 και 8.

Δικαιολογητικά εγγραφών - Συγχώνευση βιβλίων και στοιχείων - Υποχρεώσεις χρήσης λογισμικού των επιχειρήσεων.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 5.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο - Έκδοση και λήψη αυτού - Διασφάλιση της αυθεντικότητας και ακεραιότητας του περιεχομένου των τιμολογίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 217, 232, 233 και 236 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Ειδικότερα, ως προς τη δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, διευκρινίζονται τα εξής:

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από τις επιμέρους διατάξεις του παρόντος Κώδικα για τα έντυπα (χάρτινα) τιμολόγια (άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ.). Όσον αφορά τη μορφή του ηλεκτρονικού τιμολογίου, αυτό πρέπει να εκδίδεται και να παραλαμβάνεται σε οποιονδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο, η επιλογή του οποίου αποφασίζεται από τον εκάστοτε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Συνηθισμένοι μορφότυποι περιλαμβάνουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα (όπως XML) ή άλλα είδη ηλεκτρονικών μορφότυπων (π.χ. ένα μήνυμα

ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο PDF ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι σε έντυπη μορφή).

Σημειώνεται ότι, όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή (π.χ. μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου), τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Από την άλλη πλευρά, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Είναι επίσης δυνατή, η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον στη συνέχεια.

Το ηλεκτρονικό τιμολόγιο θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση της αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Αυτό σημαίνει ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μπορεί είτε να μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη, π.χ. μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παρόχων υπηρεσιών, ή να διατίθεται και να είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου είναι η αποδοχή του από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων αποτελεί ζήτημα που προκύπτει αποκλειστικά από τη συμφωνία μεταξύ των συναλλασσομένων, **χωρίς να ορίζεται συγκεκριμένος τύπος αυτής** (π.χ. γραπτή συμφωνία, επίσημη ή ανεπίσημη, προφορική, σιωπηρή συμφωνία κ.λπ.).

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών οφείλουν να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα των τιμολογίων που εκδίδουν ή λαμβάνουν ανεξάρτητα από την έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή τους, για το χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης και της λήξης της περιόδου φύλαξής τους.

Όσον αφορά τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, ο εκδότης πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του, ενώ ο λήπτης πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου.

Αναφορικά με την ακεραιότητα του περιεχομένου, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (εκδότης και λήπτης τιμολογίων), μπορούν και οι δύο, ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλον, να επιλέξουν τον τρόπο με τον οποίο θα εκπληρώσουν την εν λόγω υποχρέωση, ή μπορούν να συμφωνήσουν από κοινού, για παράδειγμα, μέσω μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας, όπως είναι η EDI ή οι προηγμένες ηλεκτρονικές υπογραφές, προκειμένου να διασφαλίσουν ότι το περιεχόμενο παραμένει το ίδιο.

Τέλος όσον αφορά την υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου πρέπει να διασφαλίζεται καθ' οιονδήποτε τρόπο ότι για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι ευανάγνωστο, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, χωρίς να χρειάζεται υπερβολική εξέταση ή ερμηνεία, π.χ. μηνύματα EDI, XML και άλλα δομημένα μηνύματα στην αρχική τους μορφή δεν θεωρούνται αναγνώσιμα από τον ανθρώπινο παράγοντα, ενώ μετά από μια διαδικασία μετατροπής μπορεί να θεωρηθούν αναγνώσιμα.

Σημειώνεται ότι η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί **ενδεικτικά** να διασφαλίζεται με τους εξής τρόπους:

- Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή (π.δ. 150/2001 - ΦΕΚ Α'125).
- Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).
- Σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α'222).

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλογικά και για τις συναλλαγές με ιδιώτες, για τις οποίες δύναται να αποστέλλονται ηλεκτρονικά τα αντίτυπα των φορολογικών στοιχείων που προορίζονται για αυτούς, υπό τον όρο της αποδοχής του τρόπου αυτού αποστολής από τους λήπτες τους - ιδιώτες.

Παράγραφος 7.

Ενημέρωση των βιβλίων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται, χωρίς να απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης, η ενημέρωση όλων των βιβλίων, ημερολογίων και καταστάσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, συμπεριλαμβανομένων και των καταστάσεων απογραφής καθώς και του λογαριασμού 94 που τηρείται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού. Δεν παρατείνεται η προθεσμία καταχώρισης των δεδομένων των συναλλαγών

ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (ιατροί, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης, εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας κ.λπ.) που ορίζονται από την παράγραφο 23 του άρθρου 4. Έτσι σε περίπτωση βλάβης, οι εν λόγω υπόχρεοι θα πρέπει να καταχωρούν τα δεδομένα των συναλλαγών χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης. Η παράταση αυτή, που ισχύει όσο χρόνο διαρκεί η βλάβη, δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση λόγω της βλάβης και της ενημέρωσης των βιβλίων δεν παρατείνεται ο χρόνος υποβολής των κατά περίπτωση δηλώσεων φορολογικών αντικειμένων. Ειδικότερα, όσον αφορά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού, αυτονόητο είναι ότι αυτή γίνεται με τη χρήση χειρόγραφων στελεχών, τα οποία είναι θεωρημένα μόνο για τα στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους από τις επιμέρους διατάξεις του παρόντος Κώδικα (άρθρο 9).

Τέλος, τονίζεται ότι οι λοιπές δυνατότητες και υποχρεώσεις που τίθεντο με τις διατάξεις του άρθρου 18 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) αναφορικά με τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών και εφόσον βέβαια δεν ορίζεται με τις διατάξεις άλλου άρθρου του Κ.Φ.Α.Σ., παύουν να ισχύουν (όπως ενιαία αρίθμηση βιβλίων και στοιχείων, τήρηση θεωρημένου βιβλίου κωδικής αρίθμησης κ.λπ.) Αυτονόητο είναι ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μπορούν να συνεχίσουν να εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία βάσει των όσων ορίζονταν με τις διατάξεις του άρθρου 18 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) (π.χ. ενιαία αρίθμηση, χρήση σειρών, διόρθωση ή διαγραφή περιεχομένου στοιχείων, αντίτυπα στοιχείων, προσθήκη προαιρετικού περιεχομένου), προαιρετικά και εφόσον το επιθυμούν, χωρίς ωστόσο να ορίζεται η υποχρέωση αυτή από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

Άρθρο 3 Εξαιρέσεις - Απαλλαγές

Παράγραφος 1.

Υποχρεώσεις Δημοσίου και νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι υποχρεώσεις εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. των προσώπων που ορίζονται από αυτήν. Οι διατάξεις αυτές είναι όμοιες με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 2.

Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οι μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι **φυσικά πρόσωπα** (με εξαίρεση αυτούς που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του 48 του ν. 2238/1994, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.) και υπό τις ακόλουθες αθροιστικά προϋποθέσεις:

- **Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας**, πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

- Ο αντισυμβαλλόμενος προς στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του Κ.Φ.Α.Σ

Ο χαρακτηρισμός του πιο πάνω προσώπου ως μη υπόχρεου για τις εν λόγω ευκαιριακές πράξεις δεν συναρτάται από το ύψος της αμοιβής του ή από την αξία των πωλούμενων αγαθών.

Τονίζεται ότι λαμβανομένου υπόψη ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στον χαρακτηρισμό προσώπου ως μη υπόχρεου, δεν καταλαμβάνει το φυσικό πρόσωπο που ήδη είναι υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. και παράλληλα ευκαιριακά παρέχει άλλες υπηρεσίες ή πωλεί άλλα αγαθά.

Αλλά πρόσωπα μη υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. είναι:

α) Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος των διατάξεων των άρθρων 41 και 42 του Φ.Π.Α. και το εισόδημά του από την άσκηση της δραστηριότητάς του αυτής προσδιορίζεται στη Φορολογία Εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο. Έτσι υπόχρεοι εφαρμογής είναι ο αγρότης:

αα) του κανονικού καθεστώτος συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προαιρετικά επέλεξαν το καθεστώς αυτό

αβ) αυτός που πωλεί τα αγαθά του στη λαϊκή αγορά και μόνο για την πώληση αυτή

β) ο συγγραφέας και ο εισηγητής δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον βέβαια δεν είναι υπόχρεος εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. για άλλη δραστηριότητα.

Νέοι υπόχρεοι εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.

Με τις διατάξεις Κ.Φ.Α.Σ. είναι υπόχρεοι εφαρμογής του ορισμένα πρόσωπα που με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. δεν χαρακτηρίζονταν ως επιτηδευματίες. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

α) Το φυσικό πρόσωπο που συστηματικά παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) και σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (Φ.Ε.Κ. 248 Α') δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

β) Το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον το εισόδημά του φορολογείται στη Ζ1 πηγή. Εάν φορολογείται στη Ζ3 πηγή τότε μπορεί να εφαρμόζονται οι διατάξεις της προαναφερόμενης παραγράφου 2, εφόσον καλύπτονται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές.

γ) Οι παραπάνω αναφερόμενοι αγρότες. Τα παραπάνω πρόσωπα που από 1/1/2013 είναι υπόχρεα, για πρώτη φορά, εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. πρέπει κατ' αρχήν να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών. Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων αυτών η δήλωση έναρξης εργασιών στο τμήμα μητρώου μπορεί να υποβληθεί εμπρόθεσμα μέχρι τον χρόνο έκδοσης του πρώτου φορολογικού στοιχείου προς τον αντισυμβαλλόμενο και όχι πέραν του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

Παράγραφος 3.

Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων.

Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής μόνο τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Τα πρόσωπα αυτά που είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων

του Κ.Φ.Α.Σ. έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις που τίθενται από τις διατάξεις του.

Εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή:

- Ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα.
- Αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- Αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού.
- Τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων).

Νέα πρόσωπα απαλλασσόμενα από την τήρηση βιβλίων

Στην απαλλαγή εμπίπτουν πλέον και τα φυσικά πρόσωπα που με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. εξαιρούντο της απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων, **εφόσον βέβαια τα έσοδά τους είναι κάτω των 10.000 ευρώ** και δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

- Ο υπόχρεος (πρώην επιτηδευματίας) που με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προϊσχύοντος κώδικα τηρούσε πρόσθετο βιβλίο και με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν έχει υποχρέωση να τηρεί τις πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του κώδικα αυτού. Τέτοια πρόσωπα είναι ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου, ο ασκών παραϊατρικό επάγγελμα κ.λπ.
- Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση.
- Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη.

Παράγραφος 4 και 5.

Μετασχηματισμός επιχειρήσεων. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι όμοιες με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 4 και της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του προϊσχύοντος Κώδικα.

Άρθρο 4

Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται, από 1/1/2013, η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, σε τήρηση απλογραφικών (Β' κατηγορίας) ή διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας), ο τρόπος τήρησης των βιβλίων αυτών, καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους.

Παράγραφοι 2 έως 6.

Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται, από 1/1/2013, σε δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Κριτήρια για την ένταξη αυτή αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών και το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων. Ειδικότερα :

Παράγραφος 2.

Ειδική ένταξη στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής περιορίζονται σημαντικά οι κατηγορίες των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).

Πλέον στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους μόνο οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Έτσι από 1/1/2013 παύουν να έχουν ειδική ένταξη σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και εντάσσονται πλέον σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (για τη Γ' κατηγορία άνω του 1.500.000 ευρώ):

α) τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών,

στις οποίες συμμετέχει ένα τουλάχιστον από τα παραπάνω πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ή Α'Ε. ή Ε.Π.Ε.

β) οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, στις οποίες συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.

γ) οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της παραπάνω περίπτωσης α'.

Όσα από τα πρόσωπα αυτά ακολουθούν διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την 1/1/2013 (π.χ. 30/6/2013) θα συνεχίσουν να τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου και από 1/7/2013 θα ενταχθούν σε τήρηση βιβλίων με βάσει τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 1/7/2012 έως 30/6/2013). Αυτονόητο είναι ότι εάν ενταχθούν σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων η διαχειριστική τους περίοδος θα λήξει 31/12/2013.

Εξαίρεση από την ειδική ένταξη στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έχουν τη δυνατότητα να τηρούν απλογραφικά βιβλία τα παρακάτω πρόσωπα:

α) οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α'82).

β) τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

γ) οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και ανεγείρουν ακίνητο κυριότητά τους εντός της Ελλάδας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Την εξαίρεση αυτή οι παραπάνω υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων α' και β' την είχαν και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Διευκρινίζεται ότι οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που έχουν πραγματική-φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα (γραφείο, αποθήκη, κ.λπ.) και όχι μόνιμη εγκατάσταση και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης Γ της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), από 1/1/2013 εντάσσονται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και οι σχετικές αποφάσεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. παύουν να ισχύουν.

Παράγραφος 3.

Ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (B' κατηγορίας).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εντάσσονται πλέον στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (B' κατηγορίας), από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους, με εξαίρεση τους υπόχρεους εκείνους που εντάσσονται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.), οι πιο κάτω υπόχρεοι:

α) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

β) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, τότε εντάσσεται, για όλες του τις δραστηριότητες, συμπεριλαμβανόμενης και εκείνης για την οποία έχει ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων, στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από τις δραστηριότητες αυτές.

γ) ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

δ) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου. Διευκρινίζεται ότι, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα πρατήρια καυσίμων με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης, η εμπορία υγραερίου από τα εν λόγω πρατήρια δεν θεωρείται ως άλλη δραστηριότητα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων.

ε) ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους των περιπτώσεων γ', δ' και ε' διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνεται αυτοτελώς, με βάση τα ακαθάριστα έσοδά του.

στ) ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του.

Τονίζεται ότι ο εν λόγω υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ζ) τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.) σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Σημειώνεται ότι η ειδική ένταξη στη τήρηση απλογραφικών βιβλίων των προαναφερομένων κατηγοριών υπόχρεων, ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις.

Κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που με τις προηγούμενες διατάξεις είχαν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων και από 1/1/2013 εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις.

Από 1/1/2013 παύουν να έχουν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων και εντάσσονται πλέον σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, δηλαδή με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική τους περίοδο, οι παρακάτω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών :

- ο εκμεταλλευτής περιπτέρου
- ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως
- ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας

Παράγραφος 4.

Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εντάσσονται στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι υπόλοιποι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εκτός εκείνων δηλαδή για τα οποία προβλέπεται ειδική ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

Παράγραφος 5.

Όρια ένταξης σε κατηγορία βιβλίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται τα όρια των ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, τα οποία ίσχυαν και με τις προηγούμενες διατάξεις και είναι:

Απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) πάνω από 1.500.000 ευρώ

Παράγραφος 6.

Προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφοι 7 έως 12.

Τήρηση Διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζεται το είδος των βιβλίων που πρέπει να τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, ο τρόπος τήρησης αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Ειδικότερα:

Παράγραφος 7.

Τήρηση λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επισημαίνεται μόνο ότι τα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια και καθολικά), είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Επί μηχανογραφικής δε τήρησης αυτών δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών.

Έτσι, για το μήνα Ιανουάριο 2013 δεν θα εκτυπωθεί ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού Αναλυτικών Καθολικών, ενώ θα εκτυπωθεί για το μήνα Δεκέμβριο του 2012, καθώς και για τις τακτοποιητικές εγγραφές κλεισίματος της χρήσης που λήγει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2012.

Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων.

Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων (ημερολόγια, καθολικά) Έτσι από 1/1/2013 τα ημερολόγια ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. και τα καθολικά (γενικό και αναλυτικά) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

Παράγραφος 8.

Περιεχόμενο διπλογραφικών βιβλίων. Τήρηση ημερολογίων-καθολικών.

Ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων τηρεί τα ημερολόγια και καθολικά της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή,

την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της 9, **με εξαίρεση τον λογαριασμό 94** όπως αναλύεται παρακάτω. Για τον υπόχρεο που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. ισχύουν παράλληλα και οι διατάξεις των παραγράφων 13 και 14 του άρθρου αυτού και ειδικότερες διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

Τήρηση λογαριασμού 94.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση εμπορευμάτων που καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 70 και τα έσοδα από την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό. Ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας). Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό (κλάδο εμπορίας ή επεξεργασίας) σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού.

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή αφορά όλους τους υπόχρεους ανεξάρτητα από την υποχρέωση ή μη εφαρμογής της ομάδας 9 ή την απαλλαγή τους από αυτή.

Επίσης σημειώνεται ότι κατά πάγια θέση της Διοίκησης τα ακαθάριστα έσοδα από τη συμπωματική πώληση πρώτων υλών προσαυξάνουν τυχόν άλλα έσοδα του κλάδου εμπορίας για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης.

Χρόνος έναρξης ισχύος.

Η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 αρχίζει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Α.Σ. από 1/1/2013. Έτσι ο υπόχρεος που η διαχειριστική του περίοδος λήγει την 31/12/2012 τηρεί τον λογαριασμό αυτόν από 1/1/2013, εφόσον βέβαια τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη χρήση. Εάν η διαχειριστική του περίοδος αρχίζει μετά την ημερομηνία αυτή (1/1/2013), υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από 1/1/2013 (ενδιάμεσα της χρήσης), έχει μόνο ο υπόχρεος ο οποίος την 31/12/2012 τηρούσε το βιβλίο αποθήκης, ο οποίος θα συνεχίσει από 1/1/2013 και μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής του

περιόδου, να τηρεί το βιβλίο αποθήκης ως υπολογαριασμό του 94 με το περιεχόμενο και στον χρόνο που αναφέρεται στην επόμενη παράγραφο και χωρίς βέβαια την υποχρέωση εγγραφής των δεδομένων του σε θεωρημένο οπτικό δίσκο. Εάν την 31/12/2012 δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης τότε για την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 θα κριθεί από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου που αρχίζει εντός του έτους 2013 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 ο λογαριασμός 94 τηρείται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή την διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών της ομάδας 9. Για την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης τηρείται στο τελευταίο όριο ανάλυσής του που είναι η μερίδα αποθήκης, όπως αναφέρεται στην περίπτωση 3 της παραγράφου 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και με βάση και τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις 3, 4, 5 και 7 της παραπάνω παραγράφου του Ε.Γ.Λ.Σ. οι υπολογαριασμοί τηρούνται όπως και το βιβλίο αποθήκης. Ειδικότερα:

α) Οι υπολογαριασμοί τηρούνται σε μερίδες κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις και κατ' είδος και ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων. Για τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων πρώτων υλών, προϊόντων και υποπροϊόντων δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης αλλά λογιστικό σημείωμα που αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στους υπολογαριασμούς του 94. Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Το είδος για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 περιγράφεται με τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά που το διακρίνουν στις εμπορικές συναλλαγές. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, είδος είναι η λαμβανόμενη παραγγελία. Αντί της περιγραφής του είδους μπορεί να χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί εφόσον βέβαια καλύπτονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2, πρέπει δηλαδή να δίνεται στον έλεγχο αντιστοίχιση κωδικού αριθμού και περιγραφής του είδους.

β) Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικό χώρο και ανά τρίτο). Οι εγκαταστάσεις που

στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μία εγκατάσταση για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94.

Οι μερίδες αυτές τηρούνται στην έδρα χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησής τους και στην εγκατάσταση που αφορούν.

γ) Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης. Όμως δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού τα λογιστικά βιβλία μπορεί να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με τα στοιχεία εσόδου, αναλόγως και οι υπολογαριασμοί του 94 μπορεί να ενημερώνονται με μια συγκεντρωτική ημερήσια εγγραφή κατά ποσότητα και αξία κατά την εξαγωγή, με τα στοιχεία εσόδου και τα σχετικά εκδιδόμενα δελτία αποστολής, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο ανάλυση των καταχωρίσεων αυτών ανά παραστατικό.

Χρόνος ενημέρωσης των υπολογαριασμών του 94.

Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται με τα παραστατικά κατά ποσότητα και αξία για τις αγορές και τις πωλήσεις στον χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.

Λοιπές επισημάνσεις.

Συνέχιση τήρησης του βιβλίου αποθήκης.

Οι επιχειρήσεις που τηρούσαν το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του προΐσχυοντος Κώδικα θα συνεχίσουν την τήρησή του από 1/1/2013 (εφόσον βέβαια υπάρχει σχετική υποχρέωση) με τον τρόπο που το τηρούσαν συμπεριλαμβανομένης και της μη τήρησης ιδιαίτερων μερίδων για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας.

Αποφάσεις ρύθμισης υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.), της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Λ.Α.) και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) μπορούν να εφαρμόζονται αναλόγως από τους υπόχρεους, για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 και για όσο χρόνο ορίζεται από αυτές. Ακόμη σύμφωνα με την παράγραφο 1

του ιδίου ως άνω άρθρου 14, εξακολουθούν να ισχύουν Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες είχε ρυθμιστεί ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (όπως, επιχειρήσεις τύπου, ιχθυοτροφεία, λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις. Η απόφαση που αφορά τις λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις μπορεί να εφαρμόζεται και από τις επιχειρήσεις των Σούπερ - Μάρκετ και λοιπές λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις).

Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

Τονίζεται ότι από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94. Έτσι από την ημερομηνία αυτή και μετά όλοι οι υπόχρεοι ανεξάρτητα του χρόνου λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου σταματούν την τήρηση των βιβλίων αυτών. Όμως με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού πρέπει να δίνονται στον έλεγχο όλα τα δεδομένα προσδιορισμού του κόστους παραγωγής όταν ζητηθούν από αυτόν.

Τήρηση του λογαριασμού 94 από νέους υπόχρεους και λοιπές περιπτώσεις.

Ως γνωστό, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) απαλλάσσονταν μερικά ή ολικά από την τήρηση βιβλίου αποθήκης κατηγορίες επιτηδευματιών. Οι υπόχρεοι αυτοί θα υποχρεωθούν σε τήρηση του λογαριασμού 94 από την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1/1/2013 και μετά, εφόσον βέβαια τα έσοδά τους υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι παραπάνω υπόχρεοι λόγω του περιορισμένου χρόνου προετοιμασίας τήρησης του λογαριασμού 94 είναι δυνατόν για την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει εντός του 2013 να ενημερώσουν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου, τους υπολογαριασμούς του 94 αναλυτικά ή συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή κατά ποσότητα με βάση την απογραφή. Η παραπάνω δυνατότητα αναλόγως ισχύει και για τον υπόχρεο ο οποίος κατά την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει εντός του 2013 δεν είχε υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης (ξεπέρασε για μια φορά το όριο) και με τις νέες διατάξεις έχει υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94.

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94 (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Τα δεδομένα του λογαριασμού 94 αποτυπώνονται-εκτυπώνονται σε αθεώρητα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα. Τα δεδομένα του μπορεί να μην εκτυπώνονται και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.

Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν ήδη βιβλίο αποθήκης θα εγγράψουν τα δεδομένα του μήνα Δεκεμβρίου 2012 και τα δεδομένα των τακτοποιητικών εγγραφών της χρήσης που λήγει εντός του 2012 (13^η εγγραφή) σε θεωρημένο οπτικό δίσκο ή σε θεωρημένα χειρόγραφα έντυπα.

Παράγραφος 9.

Καταχώριση με μια συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων και ορισμένων εξόδων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και ορισμένων εξόδων (μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο) στα διπλογραφικά βιβλία, όπως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και καθιερώνεται για πρώτη φορά δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί από τον έλεγχο να δίνεται άμεσα κατάσταση με ανάλυση των εσόδων αυτών για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση. Η δυνατότητα αυτή ισχύει και για τα απλογραφικά βιβλία.

Παράγραφος 10.

Τήρηση μητρώου παγίων και βιβλίου απογραφών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, εκτός των βιβλίων που ορίζονται στην παράγραφο 7 υποχρεούται να τηρεί Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και βιβλίο Απογραφών.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία αυτά τηρούνται αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Το εν λόγω βιβλίο το οποίο τηρείται αθεώρητο, όπως και με τις προϊσχύουσες διατάξεις, ενημερώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος άρθρου, μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Βιβλίο Απογραφών-Αποτίμηση αποθεμάτων.

Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής ορίζεται ότι ο πιο πάνω υπόχρεος, ο οποίος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, τηρεί βιβλίο απογραφών στο οποίο καταγράφει και αποτιμά ύστερα από καταμέτρηση όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που βρίσκονται στην κατοχή του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.

Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από το Ε.Γ.Α.Σ., επιφυλασσομένων άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του ν. 2190/1920. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτές δεν θέτουν περιορισμό για την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης, επιφυλασσομένων όμως άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του ν. 2190/1920.

Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις της Ε.Α.Β. που αφορούν αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εξακολουθούν να ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του παρόντος Κώδικα.

Όσον αφορά τον τρόπο αποτίμησης των μενόντων αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών.

Τα αποθέματα καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών, ή σε απλότυπες καταστάσεις, διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Τα πιο πάνω δεδομένα των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου πρέπει να δίνονται άμεσα από την έδρα στον έλεγχο που διενεργείται στην εγκατάσταση που αφορούν.

Σημειώνεται ότι τα αποθέματα όλων των αποθηκευτικών χώρων που βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα ή άλλο αποθηκευτικό χώρο δύναται να καταχωρούνται ενιαία στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής.

Διευκρινίζεται ότι δεν τηρούνται διπλότυπες πλέον καταστάσεις απογραφής για τα υποκαταστήματα και τους αποθηκευτικούς χώρους που βρίσκονται σε

απόσταση πάνω από 50 χιλιόμετρα από την έδρα. Επίσης ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM. Έτσι λαμβανομένου υπόψη ότι οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1/1/2013 η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων των χρήσεων που λήγουν μέχρι τις 31/12/2012 θα γίνει στα θεωρημένα έντυπα (βιβλίο απογραφών, καταστάσεις απογραφής).

Χρόνος ενημέρωσης.

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος άρθρου, μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αποθέματα τρίτων υπόχρεων.

Με τις νέες διατάξεις, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται πλέον μόνο τα αποθέματα και όχι όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας άλλου υπόχρεου, όπως ίσχυε με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, εφόσον βέβαια τα δεδομένα τους δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

Καταχώρηση λοιπών στοιχείων απογραφής.

Όσον αφορά την καταχώρηση στο εν λόγω βιβλίο των λοιπών στοιχείων (πάγια, έπιπλα και σκεύη, λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Τέλος, όσον αφορά την καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών, του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και των πινάκων που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 14 του παρόντος άρθρου, οι σχετικές διατάξεις της περίπτωσης ε' της υποπαραγράφου αυτής, δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Απογραφή έναρξης.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης (Ε.Γ.Λ.Σ.) ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά διπλογραφικά βιβλία, συντάσσει απογραφή έναρξης στις προαναφερόμενες προθεσμίες, που ισχύουν για την απογραφή λήξης.

Μη υποχρέωση τήρησης Διοικητικών και Διαχειριστικών βιβλίων από Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Από 1/1/2013 καταργείται η υποχρέωση τήρησης διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Έτσι από την ημερομηνία αυτή παύουν να τηρούν, οι Α.Ε. βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων και οι Ε.Π.Ε. βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίων πρακτικών διαχείρισης.

Παράγραφος 11. Ηλεκτρονικός φάκελος ελέγχου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καθιερώνεται, από 1/1/2013, υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στο φάκελο αυτό, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αποθηκεύονται, ανά χρήση, τα δεδομένα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές, τα οποία τηρούνται μηχανογραφικά. Εάν ορισμένα από τα οριζόμενα με τις διατάξεις αυτές βιβλία, καταστάσεις, ή οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, τηρούνται χειρόγραφα, τότε τα δεδομένα αυτών δεν αποθηκεύονται στο φάκελο αυτό. Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., και τα δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.

Παράγραφος 12.

Χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων.

Με διατάξεις της παραγράφου αυτής καθορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων όπως ειδικότερα αναφέρεται στις προηγούμενες παραγράφους.

Παράγραφοι 13 και 14.

Υποχρεώσεις υπόχρεων που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών με τις οποίες ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., είναι ίδιες με τις

προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 15. Υποχρεώσεις υποκαταστημάτων με αυτοτελή ή εξηρτημένη λογιστική.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες σχετικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Σημειώνεται ότι τα δεδομένα των βιβλίων των υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα μπορεί να ενσωματώνονται αντί στα βιβλία της έδρας, στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα και σχετίζονται με αυτό. Αυτονόητο είναι ότι τα δεδομένα αυτά εμφανίζονται διακεκριμένα από τα δεδομένα του υποκαταστήματος αυτού.

Παράγραφοι 16 έως 20. Τήρηση απλογραφικών βιβλίων.

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, το περιεχόμενο αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Ειδικότερα:

Παράγραφος 16.

Τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων και βιβλίου απογραφών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από τη πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000 ευρώ.

Σημειώνεται ότι για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν.

Διευκρινίζεται ακόμη ότι τα δεδομένα των πιο πάνω βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν. Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ορίζεται υποχρέωση από 1/1/2013 τήρησης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων επί

μηχανογραφικής τήρησής του, όμως θα εκτυπωθεί θεωρημένη μηνιαία κατάσταση εσόδων -εξόδων για το Δεκέμβριο του 2012.

Παράγραφος 17.

Περιεχόμενο βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ο εν λόγω υπόχρεος, καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες:

α) το είδος του δικαιολογητικού αγορών και εξόδων, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.

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

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

δ) την αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις, στ) τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, ζ) τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

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

Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), τα δεδομένα των περιπτώσεων δ', στ' και ζ', καταχωρούντο σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ενώ με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες.

Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε ιδιαίτερο χώρο του εν λόγω βιβλίου των καταθέσεων και των αναλήψεων κεφαλαίων, των δανείων που χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και των εισπράξεων ή καταβολών που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στο χρόνο ενημέρωσης, όπως αυτός ορίζεται παρακάτω στην παράγραφο 18, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.

Παράγραφος 18.

Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων εξόδων, ο οποίος συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Έτσι από 1/1/2013 η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέρα του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταχωρείται για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, **συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό**, ανάλυση των προαναφερομένων στην παράγραφο 17 δεδομένων.

Όσον αφορά την καταχώρηση στοιχείων αγοράς αγαθών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής χωρίς να έχουν παραληφθεί τα αγαθά, οι σχετικές διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 19.

Καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Η καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις των δεδομένων που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και αφορούν τα πάγια, γίνεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων μέχρι τη προθεσμία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Παράγραφος 20.

Βιβλίο απογραφών. Τρόπος τήρησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ρητά πλέον ότι στο βιβλίο απογραφών ή σε απλότυπες καταστάσεις απογραφής, τα οποία τηρούνται αθεώρητα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, που τηρεί απλογραφικά βιβλία, καταχωρεί, τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα προϊόντα, τις Α' και Β' ύλες και τα υλικά συσκευασίας, που ανήκουν στην κυριότητά του και βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του, ή σε εγκαταστάσεις τρίτων, κατά την 31/12 κάθε έτους.

Επίσης ορίζεται ρητά η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή σε απλότυπες καταστάσεις, των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου, ανεξάρτητα του τόπου που αυτά βρίσκονται.

Δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε διπλότυπες καταστάσεις, της ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων των εγκαταστάσεων που βρίσκονται σε απόσταση άνω των 50 χιλιομέτρων από την έδρα. Όπως προαναφέρεται και στη παράγραφο 10 του παρόντος άρθρου, εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, αντιμετωπίζονται ως μια εγκατάσταση για την απογραφή.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1/1/2013 και συνεπώς η απογραφή της 31/12/2012 θα καταχωρηθεί σε θεωρημένα έντυπα (βιβλίο απογραφών, διπλότυπες καταστάσεις απογραφής, μηναία κατάσταση βιβλίου εσόδων-εξόδων κ.λπ.).

Χρόνος ενημέρωσης.

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, ή σε οποιοδήποτε άλλο έντυπο, διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων αυτών καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Παράγραφος 21.

Καταχώριση με μια συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων και ορισμένων εξόδων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και ορισμένων εξόδων (μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο) στο βιβλίο εσόδων - εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση που τίθεται στις διατάξεις αυτές. Σημειώνεται ότι τη δυνατότητα αυτή την έχει και ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, όπως προαναφέρεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 4 της παρούσης.

Παράγραφος 22. Βιβλία υποκαταστήματος.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. **Παράγραφος 23.**

Πρόσθετες υποχρεώσεις ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, **οι οποίες ισχύουν από 1/1 έως 31/12/2013**, θεσπίζεται υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούν (Β' ή Γ').

Δεδομένου ότι οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν τις συναλλαγές των εν λόγω προσώπων, προκειμένου να είναι εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, πληροφορίες όπως τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, συμφωνούμενο ποσό, αμοιβή, χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, περιγραφή αυτής κλπ., είναι απαραίτητες, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Κατηγορίες υπόχρεων που υπάγονται στις διατάξεις αυτές.

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τους πιο κάτω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

- τον εκμεταλλευτή χώρου διαμονής ή φιλοξενίας,
- τον εκμεταλλευτή εκπαιδευτηρίου,
- τον εκμεταλλευτή κλινικής ή θεραπευτηρίου,
- τον εκμεταλλευτή κέντρου αισθητικής,
- τον εκμεταλλευτή γυμναστηρίου,
- τον εκμεταλλευτή χώρων στάθμευσης
- τους γιατρούς και οδοντίατρους. Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή δεν καταλαμβάνει τους κτηνίατρους.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, διευκρινίζονται τα παρακάτω:

Εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες διαμονής ή φιλοξενίας όπως ο οίκος ευγηρίας, το ξενοδοχείο, ο ξενώνας, τα επιπλωμένα διαμερίσματα και οικίες, ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, κ.λπ.

Εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης ή επαγγελματικής κατάρτισης, δηλαδή σχολές, σχολεία, νηπιαγωγεία, εργαστήρια ελευθέρων σπουδών, φροντιστήρια, σχολές χορού, κ.λπ. Δεν περιλαμβάνονται οι παιδικοί σταθμοί και οι σχολές οδηγών για τη θεωρητική κατάρτιση των εκπαιδευομένων οδηγών.

Εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος έχει πάρει σχετική άδεια από το αρμόδιο υπουργείο. Διευκρινίζεται ότι ο εν λόγω υπόχρεος πρέπει να καταχωρεί τις πληροφορίες εκείνες που σχετίζονται με τις δικές του συναλλαγές και όχι με τις συναλλαγές των εξωτερικών γιατρών που συνεργάζεται.

Εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες καλλωπισμού και γενικά περιποίησης σώματος και άκρων, όπως κέντρα αδυνατίσματος, μεταβολισμού, καλλωπισμού, παροχής συμβουλών διαίτης, αδυνατίσματος και παρακολούθησης βάρους, πεντικιούρ-μανικιούρ κ.λπ. Δεν περιλαμβάνονται τα κομμωτήρια.

Εκμεταλλευτής γυμναστηρίου, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκγύμνασης που σχετίζονται με τον καλλωπισμό και γενικά με την περιποίηση του σώματος, όπως απλή γυμναστική, αερόμπικ, body building, κ.λπ.

Εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης. Περιλαμβάνονται οι υπόχρεοι οι οποίοι εκμεταλλεύονται χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων (όχι ποδηλάτων) και σκαφών θαλάσσης.

Χρόνος καταχώρισης.

Δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 6 το στοιχείο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας, η καταχώριση των πληροφοριών αυτών στα χειρόγραφα θεωρημένα έντυπα ή η ασφαλής εισαγωγή αυτών, επί μηχανογραφικής τήρησης, μέσω Η/Υ, με τη χρήση ειδικών ασφαλών φορολογικών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), γίνεται με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας, με εξαίρεση το χρόνο λήξης της παροχής, ο οποίος μπορεί να καταχωρείται με την ολοκλήρωση αυτής.

Στην περίπτωση που το στοιχείο εκδίδεται αμέσως (με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας) δεν απαιτείται η καταχώριση των πληροφοριών αυτών.

Διευκρινίζεται ότι από 1/1/2013 καταργούνται τα πρόσθετα βιβλία που προβλέπονταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 καθώς και το βιβλίο επενδύσεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Επίσης, από την ημερομηνία αυτή καταργείται η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης, το οποίο ορίζεται από την Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ 1100/4-4-1995.

Τα ήδη θεωρημένα έντυπα, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) μπορεί να χρησιμοποιηθούν και για την καταχώριση των απαιτούμενων πληροφοριών, μέχρι την εξάντλησή τους, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα έντυπα καταχώρισης των πληροφοριών αυτών θεωρούνται στη Δ.Ο.Υ. με κωδικό TAXIS «332» και με περιγραφή «ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡ. 23 ΤΟΥ ΑΡΟΡΟΥ 4».

Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής

Παράγραφοι 1, 2 και 3.

Περιπτώσεις έκδοσης Δελτίου Αποστολής - Υπόχρεοι σε έκδοση.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 είναι αντίστοιχα όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις των περιπτώσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', επίσης της παραγράφου 1, ορίζουν ότι δελτίο αποστολής εκδίδεται επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των εγκαταστάσεων του επιτηδευματία.

Η ουσιώδης μεταβολή που επέρχεται με τις νέες αυτές διατάξεις, συνίσταται στην απάλειψη του δικαιώματος μόνο του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει τη μη έκδοση Δελτίου Αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, για το οποίο γίνεται πλέον αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ., όπου το σχετικό δικαίωμα το έχει πλέον ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής μετά από εισήγηση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Με την περίπτωση δ', επίσης της παραγράφου 1, ορίζεται ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν παραλαμβάνουν εμπορεύσιμα ή πάγια αγαθά από οποιονδήποτε τρίτο, για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία, στην περίπτωση που αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης .

Η υποχρέωση έκδοσης του δελτίου αποστολής της περίπτωσης αυτής, αντικατέστησε ουσιαστικά, την υποχρέωση έκδοσης/τήρησης δελτίου/βιβλίου ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Το δελτίο αποστολής της περίπτωσης αυτής, μπορεί να μην εκδίδεται για τις παραλαβές αγαθών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, όταν εκδίδεται, τίτλος κτήσης των αγαθών αυτών (χωρίς να αποκλείεται και η έκδοση, προαιρετικά, τιμολογίου αγοράς), κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 6, όπως αυτές διευκρινίζονται κατωτέρω στο άρθρο 6 της παρούσας εγκυκλίου.

Επισημαίνεται ότι οι απαλλαγές από την υποχρέωση έκδοσης/τήρησης δελτίου/βιβλίου ποσοτικής παραλαβής που έχουν παρασχεθεί με Υπουργικές Αποφάσεις και εγκυκλίους της Διοίκησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των π.δ 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) και π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). ισχύουν αναλογικά ως

απαλλαγές και από την έκδοση του δελτίου αποστολής της περίπτωσης αυτής.

Επίσης, το δελτίο αποστολής της περίπτωσης αυτής, εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης φορολογικών συναλλαγών, όταν από το συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης δεν προκύπτει επακριβώς το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται.

Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3, είναι αντίστοιχα όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 4.

Έκδοση Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής.

Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών για οποιονδήποτε σκοπό, η ποσότητα των οποίων καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής δύναται να μην εκδίδεται όταν η μεταφορά των αγαθών γίνεται **με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης** στα

οποία, τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης (κωδ. θεώρ. TAXIS 331), χωρίς να απαιτείται πλέον έγκριση για την τήρησή του, με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όπως οριζόταν με τις προΐσχυσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992)

Τρόπος τήρησης βιβλίου κινητής αποθήκης.

Το βιβλίο κινητής αποθήκης είναι θεωρημένο κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου αυτής και τηρείται ξεχωριστά σε κάθε μεταφορικό μέσο. Κατά τη θεώρηση του πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που αφορά, κατά τον εφοδιασμό δε, του κάθε οχήματος με αγαθά, εκδίδεται δελτίο αποστολής.

Το βιβλίο κινητής αποθήκης τηρείται σε μερίδες κατ' είδος. Η κάθε μερίδα χρεώνεται με την ποσότητα που εισάγεται στο όχημα προς διάθεση, βάσει του δελτίου αποστολής εφοδιασμού και πιστώνεται με την ποσότητα που διατίθεται, βάσει των στοιχείων που εκδίδονται κατά τη διάθεση των αγαθών.

Η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου κινητής αποθήκης είναι δεκαπέντε ημέρες από την έκδοση των δελτίων αποστολής εφοδιασμού του οχήματος και των στοιχείων διάθεσης των αγαθών.

Τα παραστατικά διάθεσης μαζί με τα δελτία αποστολής που εκδόθηκαν για τον εφοδιασμό του κάθε οχήματος φυλάσσονται σε αυτό, μέχρι την ενημέρωση του βιβλίου κινητής αποθήκης.

Στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές που διενεργούνται με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.

Όσον αφορά στα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τη διάθεση των αγαθών που διακινούνται με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής ή βιβλίο κινητής αποθήκης, έχουμε να παρατηρήσουμε τα ακόλουθα:

Ανάλογα με τον τρόπο διάθεσης, εκδίδεται δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφεται η ποσότητα και το είδος που διατίθεται ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής συναλλαγής.

Επισημαίνεται ότι η απόδειξη λιανικής συναλλαγής για την πώληση αγαθών, τα οποία διακινήθηκαν με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής εκδίδεται μόνο στην περίπτωση που ο πωλητής των αγαθών, είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Στα στοιχεία λιανικής συναλλαγής που εκδίδονται κατά τα ανωτέρω, όταν δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι υποχρεωτικό να αναφέρονται το είδος και οι ποσότητες των αγαθών που πωλούνται.

Κατά την επιστροφή των αγαθών που διακινήθηκαν και δεν διατέθηκαν μπορεί να εκδοθεί δελτίο αποστολής - όχι το δελτίο επιστροφής που οριζόταν με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) - με επιπλέον περιεχόμενο τον αύξοντα αριθμό του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής.

Παράγραφος 5.

Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής.

Με τις διατάξεις των στοιχείων α' έως θ', της παραγράφου αυτής, ορίζονται τα δεδομένα που πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφονται στο δελτίο αποστολής.

Το περιεχόμενο των διατάξεων των στοιχείων α', β', γ', δ', στ', η' και θ' είναι όμοιο με αυτό των διατάξεων των στοιχείων α', β', γ', ε', η', της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Στοιχείο ε'. Αναγραφή της ημερομηνίας έκδοσης.

Η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής είναι η ημερομηνία πραγματοποίησης της μεταφοράς.

Είναι όμως δυνατή η συμπλήρωση του περιεχομένου όλων των φορολογικών στοιχείων και επομένως και του δελτίου αποστολής, την προηγούμενη ημέρα, με ημερομηνία της αμέσως επόμενης εργάσιμης ημέρας, για τις προγραμματισμένες συναλλαγές της ημέρας αυτής, χωρίς να απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Στην περίπτωση που η διακίνηση των αγαθών γίνεται με ευθύνη του εκδότη του δελτίου αποστολής, μέσω ενδιάμεσου σταθμού (π.χ. ενδιάμεση στάση στην κατοικία του οδηγού και στη συνέχεια μεταφορά στον τελικό παραλήπτη), υποχρεωτικό περιεχόμενο του δελτίου αποστολής αποτελεί η διακεκριμένη αναγραφή της ημερομηνίας και της ώρας έναρξης της αποστολής των αγαθών μέχρι τον ενδιάμεσο σταθμό, καθώς και η ημερομηνία και η ώρα έναρξης της διακίνησης από τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό, έως τον τελικό παραλήπτη.

Εάν τα προς διακίνηση αγαθά παραδοθούν σε τρίτο (μεταφορέα, μεταφορικό γραφείο κ.λπ.) δεν απαιτείται η αναγραφή της ως άνω δεύτερης ημερομηνίας.

Διευκρινίζεται ότι επί μηχανογραφικής έκδοσης του δελτίου αποστολής, η ώρα έναρξης της αποστολής κατά τα ως άνω, μπορεί να συμπληρωθεί χειρόγραφα.

Στοιχείο ζ'. Αναγραφή του είδους, της μονάδας μέτρησης και της ποσότητας των ειδών που διακινούνται.

Οι εν λόγω διατάξεις, είναι εν πολλοίς όμοιου περιεχομένου με εκείνες των διατάξεων του στοιχείου στ' της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Η μόνη ουσιαστική διαφοροποίηση που επέρχεται με τις νέες διατάξεις είναι ότι, δεν απαιτείται πλέον, η αναγραφή της τιμής μονάδας, στα δελτία αποστολής που εκδίδονται για την παράδοση ή αποστολή νωπών οπωρολαχανικών από το πρόσωπο που τα παράγει, με σκοπό την αγορά ή την πώληση ή την πώληση για λογαριασμό του, απαίτηση που ίσχυε με τις διατάξεις του στοιχείου στ' της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Παράγραφος 6.

Μοναδικότητα του δελτίου αποστολής ως συνοδευτικού εγγράφου. Αποστολή αγαθών από μη υπόχρεο σε έκδοσή του.

Οι διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου αυτής, είναι εν πολλοίς όμοιου περιεχομένου με τις προΐσχυσασες διατάξεις της περίπτωσης

γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Ουσιαστική διαφοροποίηση υπάρχει ως προς την απάλειψη με τις νέες διατάξεις, της υποχρέωσης σε κάθε περίπτωση αγοράς αγροτικών προϊόντων από τους παραγωγούς τους, έκδοσης του δελτίου αποστολής, συνενωμένου με το τιμολόγιο αγοράς των εν λόγω προϊόντων.

Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 16 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 7.

Διάρκεια του Δελτίου Αποστολής.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προΐσχύσασες διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Αναφορικά με τη δυνατότητα που παρέχεται με τις νέες διατάξεις της, αναγραφής επί των δελτίων αποστολής γεγονότων και καταστάσεων που αποδεικνύουν τη χρονική διάρκειά τους, τονίζεται ότι δεν πρέπει να συγχέεται με την **υποχρέωση** που ορίζεται στο στοιχείο ε' της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ., που αφορά την αναγραφή επί του δελτίου αποστολής της ημερομηνίας και της ώρας έναρξης της μεταφοράς σε περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω ενδιάμεσου σταθμού, με τον τρόπο που ορίζεται στις σχετικές διατάξεις.

Έτσι, η αναγραφή γεγονότων που επηρεάζουν τη διάρκεια του δελτίου αποστολής που τίθενται στην κρίση του φορολογικού ελέγχου μπορεί να ενισχύεται με διάφορα αποδεικτικά στοιχεία όπως π.χ. αποδείξεις διοδίων, σημειώματα ή ανακοινώσεις τροχαίας, δελτία καιρού κ.λπ.

Παράγραφος 8.

Εξαιρέσεις από την έκδοση δελτίου αποστολής..

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής οριοθετούνται γενικά, διάφορες περιπτώσεις διακίνησης ειδών, για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής.

Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής: • Δελτίο Αποστολής δεν εκδίδεται όταν τα είδη τα οποία διακινούνται:

α) δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και β) η διάθεσή

αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, δελτίο αποστολής για τη διακίνηση άχρηστων, ακατάλληλων, απαξιωμένων προϊόντων ή υπολειμμάτων, σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.).

Αντίθετα, εκδίδεται δελτίο αποστολής για την αποστολή προϊόντων (άχρηστων, απαξιωμένων κ.λπ.) προς π.χ. ανακύκλωση ή μεταπώληση για ανακύκλωση κ.λπ. μόνο εφόσον για την αγοροπωλησία τους καταβάλλεται τίμημα.

- Οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του αρ. 11 και της παρ. 1 του αρ. 16 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

- Αναφορικά με τα διαλαμβανόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου αυτής, διευκρινίζεται ότι, ορίζεται πλέον ρητά ότι δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. για τις διακινήσεις των αγαθών που αναφέρονται στην παράγραφο 16β του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου **συνεχούς ροής**, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας.

Επισημαίνεται τέλος, ότι τα όσα έχουν γίνει δεκτά με Υπουργικές Αποφάσεις ή εγκυκλίους της Διοίκησης «περί απαλλαγής από την έκδοση Δελτίου Αποστολής» σε ορισμένες περιπτώσεις διακίνησης διαφόρων ειδών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των προϊσχύσαντων π.δ. 99/77 «περί Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων» και π.δ. 186/1992 «περί του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», εξακολουθούν να ισχύουν, λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ.

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

Γενικά.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση - συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α719-11 -2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων.

Οι **κυριότερες** μεταβολές - διαφοροποιήσεις, σε σχέση με τις προϊσχύσασες αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992), συνοψίζονται στα εξής:

1. Εναρμονίζονται με αυτές της οδηγίας 2006/112/Ε.Ε., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2010/45/Ε.Ε. του Συμβουλίου.

2. Δεν απαιτείται πλέον η έκδοση τιμολογίου, για την είσπραξη επιστρεφόμενων έμμεσων φόρων, τελών και δασμών.

3. Δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση τιμολογίων, για αγορά από μη υπόχρεο, καθώς και στις περιπτώσεις άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης αυτού.

4. Καταργείται το καθεστώς τιμολόγησης αγοράς, από αγρότες - παραγωγούς του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., που θεσπίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 21^α του ν. 3842/2010 (έκδοση, σε κάθε περίπτωση αγοράς από τα πρόσωπα αυτά, τιμολογίου - δελτίου αποστολής συνενωμένου) και επαναφέρεται το προϊσχύον αυτού καθεστώς.

5. Καθιερώνεται γενικής ισχύος κανόνας, που παρέχει τη δυνατότητα στο λήπτη υπηρεσιών που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., να επιλέξει, αντί της λήψης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, να εκδίδει ο ίδιος εκκαθάριση σε ετήσια, τουλάχιστον, βάση.

6. Για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών (αναλώσιμων) και τη λήψη υπηρεσιών, μπορεί όπως αντίστοιχα προβλεπόταν και στον προϊσχύοντα Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), να γίνεται χρήση Απόδειξης Λιανικής (για πώληση αγαθών ή για παροχή υπηρεσιών), με αύξηση του σχετικού ορίου αξίας των αγαθών από πενήντα (50) ευρώ σε εκατό (100) ευρώ.

Ειδικότερα και ανά παράγραφο του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Παράγραφος 1.

Έκδοση τιμολογίων - Υπόχρεοι.

Τιμολόγιο εκδίδεται για:

α) Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση) β) Την παροχή υπηρεσιών

γ) Την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

Προϋπόθεση για την έκδοση τιμολογίου είναι, ο εκδότης να είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και ο αντισυμβαλλόμενος ομοίως υπόχρεος ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) και η συναλλαγή να αφορά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση.

Το τιμολόγιο εκδίδεται, ανεξάρτητα από το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία ή την τυχόν απαλλαγή του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών, από την τήρηση αυτών.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου:

α) Από τον ίδιο ή

β) Από τον πελάτη του (αυτοτιμολόγηση) ή γ) Από τρίτον (ανάθεση τιμολόγησης)

Καθόσον αφορά στις ανωτέρω (β) και (γ) περιπτώσεις και ειδικότερα τους όρους και τις προϋποθέσεις τιμολόγησης των περιπτώσεων αυτών, διευκρινίσεις δίνονται κατωτέρω με τις παραγράφους 16 και 17 του παρόντος άρθρου.

Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που απαιτείται η έκδοση τιμολογίου, δεν αναφέρεται πλέον ως περίπτωση η «**πώληση δικαιώματος εισαγωγής**», περίπτωση που αναφερόταν σε όλα τα προγενέστερα νομοθετήματα (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Σ. κ.λπ.). Η απάλειψη της φράσης αυτής δεν σημαίνει κάποια ουσιαστική μεταβολή, καθόσον η περίπτωση αναφέρονταν κυρίως σε συναλλαγές με τη διαδικασία του clearing, που πλέον δεν συναντώνται στην πράξη και πάντως σε κάθε περίπτωση για την πώληση - εκχώρηση δικαιώματος, εκδίδεται τιμολόγιο για παροχή υπηρεσίας. Αντίθετα δεν επηρεάζει τις περιπτώσεις πώλησης εισαγόμενων αγαθών, με μεταβίβαση αυτών στον τελωνειακό χώρο, με τελωνειακή αναγνώριση και εκχώρηση φορτωτικών εγγράφων, όπου και απαιτείται η έκδοση τιμολογίου.

Παράγραφος 2.

Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών.

Το περιεχόμενο της παραγράφου αυτής, καλύπτει την τιμολόγηση των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επισημαίνεται ότι με τον όρο «επαναλαμβανόμενες πωλήσεις» αγαθών και υπηρεσιών, νοείται η εντός της ημέρας αλλά και κάθε επόμενη ημέρα ή κατ' αραιότερα χρονικά διαστήματα πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.

Παράγραφος 3.

Τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων.

Αφορά το τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων κ.λπ., το οποίο ως γνωστόν εκδίδεται με την είσπραξη ή την πίστωση του λογαριασμού των δικαιούχων.

Δεν επέρχεται καμία ουσιώδης μεταβολή, εκτός του ότι πλέον **δεν προβλέπεται η έκδοση αυτού, στις περιπτώσεις επιστροφής έμμεσων φόρων, δασμών και τελών.**

Συνεπώς με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, για την επιστροφή έμμεσων φόρων (π.χ. Φ.Π.Α.), από τη Δ.Ο.Υ. ή δασμών από το Τελωνείο κ.λπ., δεν απαιτείται πλέον η έκδοση του εν λόγω τιμολογίου από τον δικαιούχο.

Παράγραφος 4.

Έκδοση τιμολογίου από Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και λοιπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με εκείνες της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 5.

Αγορά αγαθών από ιδιώτη - Απόδειξη της συναλλαγής - Αντιμετώπιση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης τιμολογίων.

Για τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως τέθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), διευκρινίζονται τα ακόλουθα, όσον αφορά, κυρίως, τις μεταβολές που υπήρξαν σε σχέση με εκείνες τις εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992):

1) Δεν προβλέπεται πλέον η έκδοση (υποχρεωτικά) τιμολογίου, για αγορά αγαθών από μη υπόχρεους σε έκδοση αυτού (π.χ. ιδιώτες), καθώς και για τις περιπτώσεις υπόχρεων που αρνούνται την έκδοση του ή εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο.

2) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ), στις περιπτώσεις συναλλαγών με ιδιώτες, **αποδεικνύουν τις συναλλαγές τους με τη σύνταξη τίτλου κτήσης, που περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού.**

Διευκρινίζεται ότι, ως «τίτλος κτήσης», μπορεί να θεωρηθεί, ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και **τιμολόγιο (αγοράς)**, αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα.

Ο τίτλος κτήσης πρέπει να συντάσσεται, στους χρόνους που κατά περίπτωση, αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., που αναφέρονται στο χρόνο έκδοσης των τιμολογίων.

Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται **άμεσα**, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται **άμεσα** στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται **άμεσα**, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός.

Παράγραφος 6.

Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, αφορούν την τιμολόγηση επί αγοράς αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Υπόχρεοι έκδοσης του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, είναι:

- Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών

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

Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αυτού, είναι ο προβλεπόμενος από τις κατ' ιδίαν διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6.

Αναφορικά με τις διατάξεις της παραγράφου 6 διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Καταργείται το καθεστώς που εισήγαγαν οι διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 21^α του ν.3842/2010 και κατά συνέπεια δεν είναι πλέον **υποχρεωτική** η άμεση έκδοση Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν, μπορεί δηλαδή να εκδοθούν διακριτά Δελτία Αποστολής και να ακολουθήσει η έκδοση του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων.

β) Στις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα με την παράγραφο 2 του άρθρου 6.

γ) Εξακολουθούν να ισχύουν αναλόγως, με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο 3/1992 παρ. 12.9., αναφορικά με την αγορά γάλακτος από τυροκομικές - τυρεμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον η τιμή του γάλακτος καθορίζεται στο μέσο ή τέλος της γαλακτοκομικής περιόδου, διευκρινίζοντας ότι, προκειμένου να **μην θίγεται η βασική φορολογική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων**, οι τυροκόμοι υποχρεούνται να εκδίδουν, ένα (1) συγκεντρωτικό τιμολόγιο ανά πωλητή - παραγωγό το αργότερο έως 31/12 εκάστου έτους και ένα (1) εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της γαλακτοκομικής περιόδου.

δ) Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, **από 1.1.2013 παύει να εκδίδεται θεωρημένο** σε κάθε περίπτωση (πλην της έκδοσης του συνενωμένου με Δ.Α.), βάσει των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ..

Παράγραφος 7. Έκδοση εκκαθαρίσεων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι προϋποθέσεις, ο χρόνος έκδοσης και το περιεχόμενο της εκκαθάρισης.

Δεν επέρχεται καμία ουσιώδης μεταβολή, σε σχέση με το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 - παράγραφος 7, άρθρο 12), ενώ καταργείται η διάταξη που αναφέρονταν στη δυνατότητα έκδοσης εκκαθαρίσεων, για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων, η οποία δεν είχε ενεργοποιηθεί ποτέ.

Παράγραφος 8.

Αγορά αγαθών - Λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως αντίστοιχα και στον προϊσχύσαντα Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), ορίζουν την έκδοση εκκαθάρισης και στις περιπτώσεις, που αναφέρονται παρακάτω, ήτοι σε:

α) Αγορά αγαθών για λογαριασμό τρίτου.

β) Λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Με βάση τις υπόψη διατάξεις, όπως ισχύουν πλέον, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19.11.2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992):

1) Για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (π.χ. ιδιώτες), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 που ορίζουν την σύνταξη «τίτλου κτήσης», κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στις εν λόγω διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύονται με την παρούσα, όσον αφορά το είδος του παραστατικού, το περιεχόμενο, καθώς και το χρόνο έκδοσης αυτού.

2) Επιπλέον ορίζεται ότι επί παροχής υπηρεσιών, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δύναται να εκδίδει εκκαθάριση, έως το τέλος του 2^{ου} μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Η ανωτέρω ρύθμιση - δυνατότητα του λήπτη των υπηρεσιών να εκδίδει εκκαθάριση, στις περιπτώσεις που καταβάλλει αμοιβές (προμήθειες) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., αντί να λαμβάνει τιμολόγιο του παρέχοντος τις υπόψη υπηρεσίες, αναφέρεται σε διάφορες περιπτώσεις που μέχρι σήμερα ρυθμίζονταν με επιμέρους Υπουργικές Αποφάσεις (π.χ. ενδεικτικά αναφέρονται, ασφαλιστές, ασφαλιστικοί πράκτορες, πρακτορεία ΠΡΟ ΠΟ κ.λπ).

Παράγραφοι 9, 10 και 11. Περιεχόμενο τιμολογίου.

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών, ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου.

Ειδικότερα:

1) Με τις διατάξεις της παραγράφου 9, όπως ισχύουν, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992):

α) Η ημερομηνία της συναλλαγής αναγράφεται στο τιμολόγιο, **μόνον** στην περίπτωση που δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης αυτού (π.χ. ενδεικτικά όταν η έκδοση δελτίου αποστολής προηγείται της έκδοσης τιμολογίου).

β) Καταργείται η υποχρέωση αναγραφής του αύξοντος αριθμού (α/α) ή των αριθμών των δελτίων αποστολής, που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών, που αφορούν το σχετικό τιμολόγιο.

γ) Ενσωματώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 18^α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), που αναφέρονταν στους ενιαίους κανόνες και όρους τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ Ε.Ε. του Συμβουλίου της Ε.Ε., και στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου προστίθενται και νέες ενδείξεις που αναγράφονται υποχρεωτικά, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις (α) έως και (στ) της παραγράφου αυτής (παρ. 9).

2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων.

Δεν υφίστανται ουσιώδεις μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), με μόνη εξαίρεση το γεγονός ότι πλέον δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή στο τιμολόγιο, του **επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φορολογίας** του αντισυμβαλλόμενου.

3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 11, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής.

Οι επερχόμενες μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), συνοψίζονται στις εξής:

α) Δεν απαιτείται πλέον να αναγράφεται και ολογράφως το συνολικό ποσό της αξίας ή της αμοιβής στα χειρόγραφα τιμολόγια (όπως ίσχυε στα χειρόγραφα εκδιδόμενα Τιμολόγια, με βάση τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ.).

β) Μετά την τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), καταργείται η δυνατότητα συνοπτικής περιγραφής του είδους, επί πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, εφόσον επί του τιμολογίου γίνεται παραπομπή στη σχετική σύμβαση.

γ) Νέα διάταξη εισάγεται, με τη ρύθμιση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που ορίζει ότι επί παροχής **ιατρικών υπηρεσιών**, το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία και όχι αναλυτικά.

Παράγραφος 12.

Τιμολόγιο αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως ισχύει πλέον μετά την τροποποίησή της με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), αναφέρονται στο περιεχόμενο του τιμολογίου που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια.

Σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις του ττροϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) δεν απαιτείται πλέον στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου του εξωτερικού, να αναγράφονται και τα στοιχεία της Τράπεζας που μεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας.

Παράγραφος 13. Πιστωτικό τιμολόγιο.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφοι 14 και 15. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 14, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επί επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 15, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις περιπτώσεις που προαναφέρονται, από υπόχρεο

απεικόνιση συναλλαγών προς το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ..

Δεν υφίστανται ουσιώδεις μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις των παραγράφων 15 και 17 του άρθρου 12 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), με μόνη **εξαιρέση** τη μεταβολή που επέρχεται ως προς το χρόνο τιμολόγησης των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, ο οποίος συνδέεται πλέον με την οριστικοποίηση των πωλήσεων αυτών από τις αρμόδιες αρχές.

Ειδικότερα, για τις πωλήσεις των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων αποσαφηνίζεται ότι, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εντός της οποίας έγινε η **οριστικοποίησής** της πώλησης αυτών, από τις αρμόδιες αρχές.

Παράγραφος 16.

Στοιχεία που εξομοιώνονται με τιμολόγια.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζονται ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, για τις οποίες λόγω των ιδιομορφιών τους εκδίδονται, κατά περίπτωση, άλλα παραστατικά αντί τιμολογίων, τα οποία εξομοιώνονται με τιμολόγια.

Εν πολλοίς, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με εκείνες της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και αναφέρονται στις ίδιες συναλλαγές.

Οι **μεταβολές** που επέρχονται, σε σχέση με το προΐσχυσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ., συνοψίζονται στις εξής:

α) Εξομοιώνονται πλέον με τιμολόγια και τα έγγραφα που συντάσσονται για τις πωλήσεις μετοχών, παραγωγών, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών, καθώς και τα στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, υπό την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

β) Μετά την τροποποίηση που επήλθε στις διατάξεις της παραγράφου αυτής με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), όπου εκ παραδρομής στο κείμενο αναφέρεται ως παράγραφος 15 αντί του ορθού παράγραφος 16, επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

β1) Στο στοιχείο (β) αυτής, που αναφέρεται στην περίπτωση των λοιπών στοιχείων που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου,

ύδατος μη ιαματικού κ.λπ., **καταργείται** η υποχρέωση παράδοσης αντιτύπου των στοιχείων αυτών στον πελάτη.

β2) Στο στοιχείο (γ) αυτής, όπου αναφέρεται ότι επέχει θέση τιμολογίου και η απόδειξη λιανικής, που καλύπτει επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, (αντί των πενήντα (50) ευρώ που ίσχυε με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ως παραστατικό εξόδου), εφόσον εκδίδεται για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Ως προϋπόθεση, που δεν υφίστατο στις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ., αναφέρεται πλέον η αναγραφή του είδους των αγαθών και υπηρεσιών **κατά γενική περιγραφή**, που πρέπει να προκύπτει είτε άμεσα (αναγραφή), είτε έμμεσα (με την περιγραφή της δραστηριότητας (επάγγελμα) του εκδότη) στα στοιχεία.

Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού (απόδειξη λιανικής), από τον αντισυμβαλλόμενο - λήπτη του στοιχείου **καταργήθηκε** με την παράγραφο 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α'229/19-11-2012).

Παράγραφος 17.

Ανάθεση τιμολόγησης - Αυτοτιμολόγηση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, βάση των οποίων πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή σε τρίτη χώρα, μπορεί να εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ενσωματώνονται ουσιαστικά στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18^α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), περί ανάθεσης τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή

τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε., επέρχονται δε ορισμένες μεταβολές, οι οποίες συνοψίζονται στις εξής:

α) Δεν απαιτείται πλέον, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, η κατάρτιση **εγγραφής** συμφωνίας και η κατάθεση αυτής, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του επιτηδευματία, για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια, αρκεί η ύπαρξη προηγουμένως συμφωνίας (πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου) μεταξύ τους, η οποία μπορεί να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. ενδεικτικά ανταλλαγή email, επιστολών κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση περί της κατάρτισης έγγραφης συμφωνίας και περαιτέρω κατάθεσης αυτής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, παραμένει **ειδικά** στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο, που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία **δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή**, ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7/10/2003.

β) Σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίων στο εσωτερικό της χώρας, από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται τα τιμολόγια, **δεν απαιτείται πλέον** η έκδοση αυτών από ιδιαίτερες σειρές κατά προμηθευτή.

γ) Στα τιμολόγια που εκδίδει ο τρίτος, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του, στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, **δεν απαιτείται πλέον** η αναγραφή της ένδειξης «ανάθεση τιμολόγησης».

Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι διευκρινίσεις, που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1004/14-1-2004 για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18^α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρειάζονται περαιτέρω διευκρινίσεις.

Παράγραφος 18.

Τύπος εγγράφων, μηνυμάτων κ.λπ, που επέχουν θέση τιμολογίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, που ενσωματώνουν στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 18^α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992), είναι ομοίου περιεχομένου με αυτές και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Άρθρο 7

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται ο ενιαίος τίτλος «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών» για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο κοινό (φυσικά πρόσωπα) και ειδικότερα:

Παράγραφος 1.

Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οριοθετούνται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής από τους υπόχρεους του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι στις περιπτώσεις που είτε πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.

Παράγραφοι 2 και 3.

Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης επιστροφής λιανικής συναλλαγής.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Ως προς τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- Καθιερώνεται η υποχρέωση αναγραφής του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής λιανικώς πωληθέντος αγαθού, εφόσον επιστρέφεται σε αυτόν ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ. (Με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), το ως άνω χρηματικό ποσό ανερχόταν σε δεκαπέντε (15) ευρώ.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, τηρεί το λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί διπλογραφικά βιβλία του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση, για λόγους λογιστικής εξυπηρέτησης (δημιουργία λογαριασμού πελάτη), στην απόδειξη λιανικής που εκδίδει, αναγράφει τουλάχιστον το ονοματεπώνυμο του πελάτη του, καθώς και την ένδειξη «Επί πιστώσει».
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδουν απόδειξη αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται «ως αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.». Σε αντίθετη περίπτωση, στην απόδειξη που εκδίδουν στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, αναγράφουν την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι βάσει των νέων διατάξεων οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα (όπως και όλοι

οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών (λιανικής), όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

• Έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, που παρέχουν τις ασφαλείς πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4.

Σύμφωνα με την παράγραφο 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής, εκπαιδευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίου, οι εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης και οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων και οι οδοντίατροι, που παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν (αντίστοιχος ορισμός βάσει των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. «πρόσθετα βιβλία»), στις αποδείξεις λιανικής που εκδίδουν αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης, μπορεί αντί των ως άνω στοιχείων του πελάτη, να αναγράφει στις αποδείξεις λιανικής, τα στοιχεία του οχήματος ή του σκάφους.

Όταν ο υπόχρεος παροχής ασφαλών πληροφοριών, παρέχει υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδει απόδειξη αυτοπαράδοσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται ως «αυτοπαράδοση υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.». Σε αντίθετη περίπτωση στην απόδειξη που εκδίδει στην περίπτωση που παρέχεται υπηρεσία χωρίς αμοιβή, αναγράφει την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται σε παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών), όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992)

• **Διευκρινίσεις για τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4, ενώ είχαν την αντίστοιχη υποχρέωση τήρησης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992).**

Αναφορικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στο εξής, από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, οι οποίοι τηρούσαν ορισμένα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προΐσχύσαντος

Κ.Β.Σ. και δεν έχουν πλέον αντίστοιχη υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Η κατηγορία αυτή, των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ήτοι ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου, ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, ο εκμεταλλευτής συνεργείου επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και σκαφών θαλάσσης, ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων, ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικίασεως επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης πώλησης για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτων, μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και ο πράκτορας κρατικών λαχείων, εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες στο κοινό, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 1 του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., παροχή υπηρεσιών εκτός κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ.

Παράγραφος 4.

Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου αυτής είναι όμοιες με τις αντίστοιχες για το ίδιο θέμα διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 5.

Έκδοση άλλων εγγράφων που περιλαμβάνουν το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 6.

Ανάθεση της έκδοσης εισιτηρίων σε τρίτο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζεται ότι η έκδοση των εισιτηρίων θεαμάτων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς επίσης και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων, που είναι ουσιαστικά αποδείξεις λιανικής για παροχή υπηρεσιών στο κοινό και εκδίδονται με τη μορφή εισιτηρίου λόγω της ανάγκης εξυπηρέτησης της μορφής των σχετικών αυτών συναλλαγών, δύναται να ανατίθεται σε τρίτο, ενώ προβλέπεται ότι οι λεπτομέρειες, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ως άνω διαδικασία, ορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ήδη, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1208/16-11-2012 (ΦΕΚ Β' 3065), οι οποίες ισχύουν και με τις νέες διατάξεις, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., ρυθμίστηκε το ως άνω θέμα και ορίστηκαν οι όροι και οι προϋποθέσεις για την εν λόγω ανάθεση.

Επισημάνσεις - Διευκρινίσεις.

- Ως τίτλος των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών αναγράφεται η φράση «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών», ή «Απόδειξη λιανικής» ή «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» ή «Απόδειξη λιανικής πώλησης», ή «Απόδειξη» με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι εφόσον εκδίδονται για παροχή υπηρεσιών είναι θεωρημένες (χειρόγραφη έκδοση) ή σημασμένες με μηχανισμούς

Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (μηχανογραφική έκδοση). Αυτονόητο είναι ότι εφόσον εκδίδονται με τη χρήση απλής Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής του ν. 1809/1988, εκδίδονται βάσει των εκάστοτε ισχυουσών τεχνικών προδιαγραφών που διέπουν την έκδοσή τους με τον τρόπο αυτό.

• Δεδομένου ότι με την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δημιουργείται η υποχρέωση σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φορολογικών Μηχανισμών του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), επειδή εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικής σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κώδικα αυτού, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988, παρέχεται η δυνατότητα προμήθειας των σχετικών μηχανισμών (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) του ν. 1809/1988 για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής ή θεώρησης των εν λόγω αποδείξεων στις περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρεωτική χρήση των μηχανισμών αυτών (π.χ. φυσιοθεραπευτής), έως τις 28/2/2013, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία υπαγωγής των εν λόγω υπόχρεων στο νέο καθεστώς.

Μέχρι την ως άνω ημερομηνία, οι εν λόγω υπόχρεοι μπορούν να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, με τον ίδιο τρόπο που τις εξέδιδαν με το προϊσχύσαν καθεστώς, των διατάξεων του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/1992).

• Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των Α.Υ.Ο. 1072823/513/0015/ΠΟΛ 1159/22-6-1994 (ΦΕΚ 506 Β'), 1073555/584/0015/ΠΟΛ 1166/16-6-1995 (ΦΕΚ 572 Β') και Α.Υ.Ο. 1059176/625/0015/ΠΟΛ 1087/25-6-2003 (ΦΕΚ 932 Β') «περί των εισιτηρίων εισόδου στα κέντρα διασκέδασης», καθώς επίσης και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερόμενων Υπουργικών Αποφάσεων και από 1/1/2013 και στο εξής, η εν λόγω κατηγορία υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδει πλέον τις αποδείξεις λιανικής, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988.

• Από έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση έκδοσης δελτίου κίνησης των τουριστικών λεωφορείων, όπως αυτή οριζόταν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13^α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Άρθρο 8

Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπόν Συναλλαγών Παράγραφοι 1 έως 10.

Έγγραφα μεταφοράς και Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών, είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες προϊσχύσασες του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Ως προς το διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, ορίζεται πλέον και με διάταξη νόμου (παρ. 6, περ. γ'), η θέση της Διοίκησης για την εφαρμογή των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/1992), ότι το διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη διόρθωση κάθε είδους διαφοράς που προκύπτει από τα αναγραφόμενα στη φορτωτική την οποία διορθώνει (ενδεικτικά π.χ. λανθασμένη αναγραφή είδους), πέραν της χρησιμοποίησής του για την επιστροφή κομίστρων, τη διόρθωση ποσοτικών διαφορών, κ.λπ.

Παράγραφος 11.

Τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής αντί φορτωτικής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, παρέχεται η δυνατότητα στον μεταφορέα, η έννοια του οποίου ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 8, να εκδίδει τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. αντίστοιχα, αντί να εκδίδει φορτωτική, με την προϋπόθεση να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641 /0015/Γ10Λ 1144/6-8-1992 (ΦΕΚ Β' 517).

Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης του ως άνω ημερολογίου μεταφοράς.

Παράγραφος 12. Απόδειξη αυτοπαράδοσης.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 14 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 13.

Απόδειξη δαπάνης. Δώρα έως εκατόν πενήντα (150) ευρώ.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Συμπληρωματικά, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, για δώρα που γίνονται αξίας έως εκατόν πενήντα ευρώ (150) ευρώ το καθένα, από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε διάφορα πρόσωπα, με σκοπό την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των αποδεκτών των δώρων αυτών, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης για τον καθένα.

Άρθρο 9

Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων Παράγραφος 1.

Θεώρηση και σήμανση φορολογικών στοιχείων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται ρητά τα φορολογικά στοιχεία τα οποία θεωρούνται από τους υπόχρεους στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ή σημαίνονται με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 πριν από τη χρησιμοποίησή τους.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Επί χειρόγραφης έκδοσης του δελτίου αποστολής του άρθρου 5 του παρόντος Κώδικα, αυτό πρέπει να φέρει θεώρηση, ενώ επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτού με τη χρήση Η/Υ, αυτό θα πρέπει να φέρει σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και για το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας.

Τα τιμολόγια του άρθρου 6 του παρόντος Κώδικα, καθώς και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου (π.χ. εκκαθαρίσεις, εκκαθαρίσεις που προβλέπονται από Υπουργικές Αποφάσεις, φορτωτικές, στοιχεία της παρ. 16 του άρθρου 6 κ.λπ.), ανεξαρτήτως της χειρόγραφης ή μηχανογραφικής έκδοσής τους, εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α'222).

Οι αποδείξεις λιανικής για την πώληση ή την παροχή υπηρεσιών του άρθρου 7 του παρόντος Κώδικα, εκδίδονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικών ταμειακών μηχανών ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ και με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του νόμου αυτού. Στις περιπτώσεις που

προκύπτει εξαίρεση από τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή Η/Υ για την έκδοσή τους σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση με Υπουργικές Αποφάσεις ή με ερμηνευτικές εγκυκλίους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.1809/1988 (ενδεικτικά αναφέρονται οι εξαιρέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/12-2-1992, περιπτώσεις βλάβης ή ώρες μη λειτουργίας του καταστήματος, πωλήσεις εκτός των κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), εκδίδονται χειρόγραφες αποδείξεις λιανικής, οι οποίες εφόσον αφορούν πώληση αγαθών εκδίδονται αθεώρητες, ενώ εάν αφορούν παροχή υπηρεσιών εκδίδονται θεωρημένες.

Τα φορτωτικά έγγραφα των παραγράφων 1 έως και 10 του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικα (φορτωτική, κατάσταση αποστολής αγαθών, απόδειξη μεταφοράς, διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς), εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988. επί μηχανογραφικής έκδοσής τους. Το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών και το ημερολόγιο μεταφοράς της παραγράφου 11 του ίδιου άρθρου, εκδίδεται ή τηρείται αντίστοιχα **αθεώρητο**, ή δε απόδειξη λιανικής συναλλαγής (για παροχή υπηρεσίας), επίσης της παραγράφου 11 για τις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς, εκδίδεται θεωρημένη, εφόσον είναι χειρόγραφη ή με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988 (απλής Φ.Τ.Μ. ή σημαίνουσα με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.). Επισημαίνεται ότι το ως άνω ημερολόγιο μεταφοράς παρά το ότι από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/6-8-1992 (ΦΕΚ 517 Β') της οποίας γίνεται μνεία στις διατάξεις της παραγράφου 11, προβλέπεται θεωρημένο, τηρείται πλέον με τις νέες διατάξεις του **Κ.Φ.Α.Σ.αθεώρητο**, λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κώδικα αυτού.

Οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης και οι αποδείξεις δαπανών των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικα, εκδίδονται σε κάθε περίπτωση αθεώρητες και σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσής τους χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 (ΦΕΚ 794 Β719-6-2003) εξακολουθούν να ισχύουν, στις περιπτώσεις εκείνες για τις οποίες δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα και μόνο για τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους, βάσει των οριζόμενων στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Ειδικά για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονται στις υποχρεώσεις που ορίζει η παράγραφος 23 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, περί της παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές τους, μπορεί να εφαρμόζονται τα οριζόμενα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1083/2003 περί απαλλαγής της θεώρησης των φορολογικών τους στοιχείων,

κατ' ανάλογη εφαρμογή της περίπτωσης στ' της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. (προϊσχύσαν καθεστώς «περί της τήρησης πρόσθετων βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες επιτηδευματιών»), εφόσον καταχωρούνται οι ασφαλείς πληροφορίες βάσει των προαναφερομένων στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 της παρούσης, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδοθεί άμεσα, οπότε δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης-τήρησής τους. Στην περίπτωση αυτή (της άμεσης έκδοσης), τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδίδονται βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 9 του παρόντος Κώδικα, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.1809/1988. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που **εντάσσονται** στην υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν εντάσσονται στην υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 9 του παρόντος Κώδικα, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.1809/1988. Τυχόν αποθέματα θεωρημένων φορολογικών στοιχείων ή και αθεώρητων με την ένδειξη «Αθεώρητα βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1083/2003», για τα οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος Κώδικα δεν προβλέπεται πλέον υποχρέωση θεώρησής τους, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις συναλλαγές των υπόχρεων μέχρι εξαντλήσεώς τους.

Αναφορικά με τα οριζόμενα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1082/2003 «περί της Καθιέρωσης υποχρέωσης χρησιμοποίησης Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων του ν.1809/1988, όπως ισχύει, για την έκδοση, σήμανση και διαφύλαξη των στοιχείων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), που εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο», παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις, λαμβανομένων υπόψη των νέων διατάξεων για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών του Κ.Φ.Α.Σ.

Στις διατάξεις της εν λόγω Απόφασης εξακολουθούν να εμπίπτουν τα φορολογικά στοιχεία η θεώρηση των οποίων ή η σήμανσή τους με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι:

- Το στοιχείο διακίνησης (δελτίο αποστολής)
- Το συνενωμένο στοιχείο διακίνησης (Δ.Α.) με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας
- Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών

Επίσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της περίπτωσης Β' της παραγράφου 3 της εν λόγω Α.Υ.Ο.Ο. απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρησιμοποίησης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 για την έκδοση, σήμανση και διαφύλαξη των ως άνω στοιχείων, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που παρέχουν

ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον καταχωρούνται οι ασφαλείς πληροφορίες, βάσει των προαναφερομένων στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 της παρούσης, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδοθεί άμεσα, οπότε δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης - τήρησής τους και κατά συνέπεια τα μηχανογραφικά εκδιδόμενα στοιχεία της περίπτωσης αυτής (αποδείξεις για την παροχή υπηρεσιών, συνενωμένα στοιχεία διακίνησης με στοιχεία αξίας), εκδίδονται με σήμανση από μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988.

Σημειώνεται ακόμη, ότι η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης -κατάστασης της παραγράφου 6 (σημεία α, β, γ και δ) της εν λόγω Α.Υ.Ο.Ο. παύει να ισχύει, ενώ εξακολουθούν να ισχύουν τα οριζόμενα με το σημείο ε' της ίδιας ως άνω παραγράφου. Παύει επίσης να ισχύει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης -γνωστοποίησης της παραγράφου 7 (σημεία α, β και γ) της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. και διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση βλάβης ή διακοπής λειτουργίας της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και μέχρι την επαναλειτουργία της (εντός 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και εντός 48 ωρών για τα υπόλοιπα διαμερίσματα της χώρας) και εφόσον δεν υπάρχει άλλη διαθέσιμη Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορεί να εκδίδονται αθεώρητα στοιχεία από μηχανογραφικά στελέχη, επί των οποίων αναγράφεται η ένδειξη «Χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αρ. μητρώου.....».

Σημειώνεται τέλος ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που εξαιρούνται ή απαλλάσσονται και δεν εντάσσονται στις διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1082/2003, μπορούν προαιρετικά να εκδίδουν, σημαίνουν και διαφυλάττουν τα φορολογικά τους στοιχεία, επί μηχανογραφικής έκδοσής τους, με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 εφαρμόζοντας τα οριζόμενα με τις διατάξεις της απόφασης αυτής.

Πέραν των ανωτέρω, σημειώνεται ότι τα βιβλία του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, τηρούνται αθεώρητα, με εξαίρεση τα έντυπα καταχώρισης ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού, τα οποία τηρούνται θεωρημένα ή με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (με Α.Υ.Ο. καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της σήμανσης με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 των εν λόγω εντύπων).

Παράγραφος 2.

Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Με τις διατάξεις αυτές τα βιβλία (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ενημερώνονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Επίσης, τα χειρόγραφα βιβλία, τα εκτυπωμένα βιβλία ή τα δεδομένα των

μηχανογραφικά τηρουμένων βιβλίων, βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν.

Με γνωστοποίηση (όχι έγκριση) στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της έδρας μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται και να βρίσκονται σε οποιοδήποτε άλλο τόπο εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης που αφορούν με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα τους επιδεικνύονται στη φορολογική αρχή στην προθεσμία που τίθεται σε αυτές ή μετά την ενημέρωσή τους τα συμπληρωμένα έντυπα επιστρέφονται στην εγκατάσταση που αφορούν.

Ο τόπος τήρησης μπορεί να είναι ίδια ή μη επαγγελματική εγκατάσταση.

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και όσον αφορά τη φύλαξη των φορολογικών στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσής τους.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 τηρούνται πάντοτε στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν, όπως ισχύει για τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούνται στην εγκατάσταση αυτή.

Σημειώνεται ότι, γνωστοποιήσεις που είχαν υποβληθεί και εγκρίσεις που είχαν δοθεί με τις διατάξεις του προϊσχύσαντα Κώδικα για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων εξακολουθούν να ισχύουν και για την τήρηση των βιβλίων και

των στοιχείων του Κώδικα αυτού, σε άλλο τόπο, χωρίς δηλαδή την υποχρέωση υποβολής νέας γνωστοποίησης.

Παράγραφος 3.

Φύλαξη βιβλίων και στοιχείων.

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα χειρόγραφα και εκτυπωμένα βιβλία ή τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης αυτών καθώς και τα στοιχεία σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή ή μέσα αποθήκευσης αυτών, μπορούν να φυλάσσονται οπουδήποτε εντός ή εκτός της Ελληνικής επικράτειας. Στην περίπτωση αποθήκευσης τους εκτός της Ελληνικής Επικράτειας υποβάλλεται γνωστοποίηση πριν την έναρξη της φύλαξης ενώ επί μεταβολής του τόπου φύλαξης εκτός της Ελληνικής επικράτειας υποβάλλεται νέα γνωστοποίηση. Αναλόγως με τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τυχόν σχετικές

γνωστοποιήσεις που έχουν υποβληθεί με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν υποβάλλονται ξανά.

Παράγραφος 4. Διαφύλαξη τιμολογίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 244, 245, 247 και 249 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των σημείων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής έχουν αντίστοιχα όμοιο περιεχόμενο με τις διατάξεις των παραγράφων 8, 9, 10 και 11 του άρθρου 18^α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του σημείου ε' ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να διαφυλάττει τα τιμολόγια στην αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάσθηκαν ή τέθηκαν στη διάθεσή του. Στην περίπτωση που η διαφύλαξη των τιμολογίων γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα πρέπει να διαφυλάσσονται ηλεκτρονικά και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των τιμολογίων αυτών.

Με τις διατάξεις του σημείου στ' ορίζεται ότι στις περιπτώσεις συναλλαγών που ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών είναι εγκατεστημένος σε ένα κράτος -μέλος της Ε.Ε. και ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος - μέλος, οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών - μελών έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης των εκδιδόμενων ή ληφθέντων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών τιμολογίων, εφόσον αυτά έχουν αποθηκευτεί με ηλεκτρονικά μέσα, τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα.

Με τις διατάξεις του σημείου ζ' της παραγράφου αυτής προσδιορίζεται η έννοια της διαφύλαξης τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα ως η διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας και διαφύλαξης, καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Παράγραφος 5. Χρόνος διαφύλαξης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 6.

Διαφύλαξη φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Επισημαίνεται ότι η δυνατότητα διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα της παραγράφου αυτής, παρέχεται πλέον για το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2013.

Παράγραφος 7.

Μη εκτύπωση αθεώρητων βιβλίων.

Όταν τα αθεώρητα βιβλία και οι αθεώρητες καταστάσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται αλλά να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με την προϋπόθεση όμως ότι τα δεδομένα τους εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αδυναμίας αναπαραγωγής - εκτύπωσης των δεδομένων αυτών, η αδυναμία - μη διαφύλαξή τους ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή καταστάσεων. Αντίστοιχα, στις περιπτώσεις των φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται εκτύπωση των στελεχών τους, δεδομένου ότι αποθηκεύονται ηλεκτρονικά δεδομένα που επέχουν θέση στελέχους (π.χ. ηλεκτρονικά αρχεία σήμανσης), η μη διαφύλαξη των αποθηκευμένων αυτών δεδομένων, ισοδυναμεί με μη διαφύλαξη των αντίστοιχων, εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών Παράγραφοι 1, 2, 3, 4 και 5.

Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του παρόντος άρθρου εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση υποβολής καταστάσεων για τη διασταύρωση των συναλλαγών των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως αυτή ορίστηκε και βάσει των όσων έχουν γίνει δεκτά με τις διατάξεις του άρθρου 20 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Οι κυριότερες μεταβολές που επέρχονται στην υποχρέωση αυτή με τις παρούσες διατάξεις των εν λόγω παραγράφων συνίστανται στα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή καταστάσεων για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν ανά ημερολογιακό έτος, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τη συναλλακτική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων με τον υποβάλλοντα.

Εκτός από τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος Κώδικα, υποχρεούνται να υποβάλλουν καταστάσεις και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, μόνο στην περίπτωση που έχουν επιλέξει να εκδίδουν οι ίδιοι τιμολόγια για την πώληση του συνόλου της παραγωγής τους κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, προκειμένου να είναι δυνατή η διασταύρωση στοιχείων, στις περιπτώσεις εισαγωγών ή εξαγωγών αγαθών, δεν απαιτείται πλέον αποστολή στοιχείων από τις Τελωνιακές αρχές στις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γ.Γ.Π.Σ., αλλά οι πληροφορίες αυτές λαμβάνονται απευθείας από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. -ICIS).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων καταστάσεων. Στις καταστάσεις αυτές δεν αναγράφονται πλέον το επάγγελμα, η ταχυδρομική διεύθυνση και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου, καθώς και το επάγγελμα και η διεύθυνση των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 καθορίζεται η προθεσμία υποβολής των καταστάσεων ως η 25^η Ιουνίου έκαστου έτους, για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται αποκλειστικά ηλεκτρονικά, στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1114/18-8-2005(ΦΕΚ 1191 Β726-8-2005) «περί της υποχρέωσης υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας (TAXISnet)», ενώ δεν υποβάλλονται εάν τα δεδομένα του περιεχομένου τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζονται ρητά οι συναλλαγές για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής καταστάσεων του άρθρου αυτού. Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται της υποχρέωσης υποβολής καταστάσεων τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3

του Κ.Φ.Α.Σ. για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

Διευκρινίζεται τέλος, ότι παύει να ισχύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου ετησίως, για όσους εντάσσονταν σε αυτή την υποχρέωση με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 20 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις που λήγουν από 1/1/2013 και έπειτα.

Παράγραφος 6. Απόδειξη συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τίθεται όριο για τις συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών αξίας 3.000 ευρώ και άνω, η εξόφληση των οποίων πρέπει να γίνεται αποκλειστικά μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης εξακολουθούν να ισχύουν τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση και δεν αντίκεινται στις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του παρόντος.

Το όριο αξίας των συναλλαγών για αγορές αγροτικών προϊόντων που εξοφλούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή του αγοραστή αναπροσαρμόζεται από το ποσό των 1.000 ευρώ στο ποσό των 3.000 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις της παρούσας παραγράφου επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, ανεξαρτήτως ύψους της αξίας της συναλλαγής και της σχέσης μεταξύ των αντισυμβαλλομένων. Διευκρινίζεται επίσης ότι, επιτρέπονται οι συμψηφισμοί που θα γίνονται από 1/1/2013 και εφεξής, για τις αμοιβαίες ανταπαιτήσεις μεταξύ των αντισυμβαλλομένων που προκύπτουν από φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί πριν την 1 /1 /2013.

Παράγραφος 7.

Υποχρέωση αναγραφής στοιχείων συναλλασσομένων σε τραπεζικά παραστατικά

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν επέρχεται μεταβολή στα όσα ίσχυαν με τις διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και κατά συνέπεια δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 8.

Βάρος απόδειξης συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι εκδότες και οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων φέρουν το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών τους, επιβεβαιώνοντας με κάθε πρόσφορο τρόπο τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων τους, στο πλαίσιο που δεν παραβιάζεται το φορολογικό απόρρητο. Σχετικά με την υποχρέωση αυτή, παρέχεται πλέον η δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων από κάθε ενδιαφερόμενο, ηλεκτρονικά, από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, από τη στιγμή που αυτό θα δημιουργηθεί και θα είναι διαθέσιμο στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

Άρθρο 11 Εξουσίες Φορολογικής Αρχής

Παράγραφοι 1 και 2.

Απαλλαγές από ορισμένες υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. - Αρμοδιότητα χορήγησής τους.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 11 (παρ. 1γ) και 36 (παρ. 2αα) του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Οι ουσιαστικές διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις συνίστανται στην απόσυρση του αποκλειστικού δικαιώματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει τις απαλλαγές από τις υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. που αναφέρονται σε αυτές, όπου πλέον το δικαίωμα αυτό το έχει ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής μετά από εισήγηση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., καθώς επίσης και στη δυνατότητα απαλλαγής του υπόχρεου του Κ.Φ.Α.Σ. από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ.) και την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών **από την έναρξη των εργασιών του** εφόσον εκτιμάται ότι το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο που διανύεται δε θα υπερβεί το όριο της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.

Παράγραφος 2.

Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι επίσης εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 36 (παρ. 8) του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Η μόνη διαφοροποίηση που επέρχεται με τις νέες διατάξεις συνίσταται στην απόσυρση του «κωλύματος» της συστέγασης των επιχειρήσεων για τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων τους, και κατά συνέπεια ο

Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εφεξής **δεν έχει δικαίωμα** να αρνείται τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην περίπτωση αυτή.

Κατά ρητή διατύπωση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, οι διατάξεις της παύουν να ισχύουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014.

Τέλος, επισημαίνεται ότι γενικά όλες οι αποφάσεις των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. που είχαν εκδοθεί βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του προισχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), παύουν να ισχύουν από 1/1/2013 και οι υπόχρεοι θα πρέπει να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Ειδικότερα, παύουν να ισχύουν αποφάσεις που αναφέρονται σε:

- Καταχώρηση των συναλλαγών της κοινοπραξίας στα βιβλία των μελών.
- Τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης (προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ. χωρίς έγκριση).
- Απαλλαγή από την έκδοση αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής και δελτίων αποστολής επί επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων.
- Έγκριση για κατά διάφορο τρόπο θεώρηση βιβλίων και στοιχείων ή και μη θεώρησή τους.
- Υποχρέωση παραγωγού αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του (προβλέπεται σχετική δυνατότητα στην παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. χωρίς έγκριση).

Παρέχεται η δυνατότητα για τη διευκόλυνση προσαρμογής των υπόχρεων στις νέες διατάξεις, οι αποφάσεις των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. που αναφέρονται σε απαλλαγές από την έκδοση Δελτίων Αποστολής ή την έκδοσή τους κατά διάφορο τρόπο, καθώς επίσης και σε κατά διάφορο τρόπο θεώρησης φορολογικών στοιχείων ή μη θεώρησής τους, να εξακολουθούν να ισχύουν έως 28/2/2013, ενώ μέχρι την ημερομηνία αυτή μπορεί να υποβληθεί νέα αίτηση για την έγκριση μη έκδοσης Δελτίου Αποστολής ή την έκδοσή του κατά διάφορο τρόπο βάσει των νέων εξουσιοδοτικών διατάξεων της παρ. 1α του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ.

Άρθρο 12 Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται: α) στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/EK και β) στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Άρθρο 13 θέση σε ισχύ

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, από την 1/1/2013.

Άρθρο 14 Μεταβατικές διατάξεις

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, που είναι μεταβατικού χαρακτήρα λαμβάνεται μέριμνα και ρυθμίζονται ορισμένα ιδιαίτερης σημασίας θέματα. Ειδικότερα:

Παράγραφος 1.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτές και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν και έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις αυτές. **Παράγραφος 2.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος Κώδικα, νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12 του Κώδικα αυτού.

Παράγραφος 3.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως και 22 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα.

Παράγραφος 4.

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

Παράγραφος 5.

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 5 (δελτίο αποστολής), 7 (αποδείξεις λιανικών

συναλλαγών) και 8 (έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών) παύουν να ισχύουν από την 1/1/2014.

Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30/6/2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΠΟΛ. 1018/4-2-2013²:

Κοινοποίηση και παροχή διευκρινίσεων επί των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α 17) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις».

Με την πιο πάνω διάταξη τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν.4093/2012), αναφορικά με την απαλλαγή των υπόχρεων του Κ.Φ.Α.Σ. από την τήρηση βιβλίων. Επί των νέων διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του κώδικα αυτού, όπως ισχύουν μετά από την νέα κοινοποιούμενη διάταξη, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Α. Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων

Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής απαλλάσσεται το φυσικό πρόσωπο υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ., το οποίο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μέχρι πέντε (5.000) χιλιάδες ευρώ.

Εξαιρούνται της εν λόγω απαλλαγής και τηρούν τουλάχιστον απλογραφικά βιβλία, τα πιο κάτω πρόσωπα ακόμη και εάν τα έσοδά τους είναι μέχρι 5.000 ευρώ.

α) ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα,

β) αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.,

γ) αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού,

² Πηγή : forin.gr

δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων),

ε) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση,

στ) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Σημειώνεται ότι διευκρινίσεις για τα πρόσωπα που αφορά η εξαίρεση των πιο πάνω περιπτώσεων ε' και στ' έχουν δοθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1091/14.6.2010.

Β. Νέα πρόσωπα μη απαλλασσόμενα

Με τις νέες ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. δεν απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων, σε σχέση με τις αντίστοιχες προϊσχύουσες διατάξεις:

α) Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες και/ή πωλεί αγαθά με ακαθάριστα έσοδα από 5.000 έως 10.000 ευρώ.

β) Ο υπόχρεος που αναφέρεται στις πιο πάνω περιπτώσεις ε' και στ'.

Γενικές επισημάνσεις και δυνατότητες για τους υπόχρεους των παραπάνω περιπτώσεων α) και β).

Δεδομένου ότι η ψήφιση των κοινοποιούμενων διατάξεων πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης εφαρμογής τους, παρέχεται η δυνατότητα τακτοποίησης των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, ως ακολούθως.

Δήλωση μεταβολής

Η δήλωση μεταβολής από τους πιο πάνω υπόχρεους μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 15η Φεβρουάριου 2013 χωρίς την επιβολή προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/97 όπως ισχύει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τους υπόχρεους, οι οποίοι με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ (πριν την εν λόγω τροποποίησή τους), έχουν ήδη υποβάλλει δήλωση μεταβολής για απαλλαγή καθώς και από τους υπόχρεους, οι οποίοι ήταν απαλλασσόμενοι

από την τήρηση βιβλίων το 2012 και με τις νέες διατάξεις παύουν να είναι απαλλασσόμενοι (υπόχρεοι που πωλούν αγαθά με ακαθάριστα έσοδα από 5.000 έως 10.000 ευρώ).

Επισημαίνεται ότι δεν υποβάλλουν δήλωση μεταβολής οι πιο πάνω νέοι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων, οι οποίοι το 2012 τηρούσαν βιβλία και με τις νέες διατάξεις εξακολουθούν να έχουν την υποχρέωση αυτή, εκτός της περίπτωσης που έχει ήδη υποβληθεί σχετική δήλωση μεταβολής για απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων.

Έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών

Οι ανωτέρω υπόχρεοι εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. και του ν. 1809/88, για τις υπηρεσίες που παρέχουν και τα αγαθά που πωλούν, το αργότερο από 16.2.2013, θεωρούν δε το Βιβλιάριο Συντήρησης Επισκευών (Β.Σ.Ε.) και υποβάλλουν τη δήλωση της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής στις περιπτώσεις που υπάρχει σχετική υποχρέωση έως 28.2.2013.

Τρόπος προσδιορισμού των εσόδων για τη λιανική πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από 1.1.2013 έως 15.2.2013.

Τα έσοδα λιανικής για το διάστημα αυτό, θα προσδιοριστούν αναλογικά με βάση τα έσοδα λιανικής του διαστήματος από 16.2.2013 έως 31.3.2013, (ξεχωριστά για την λιανική πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών) πολλαπλασιαζόμενα επί δύο (2) και θα καταχωρηθούν στα απλογραφικά βιβλία, με βάση λογιστικό σημείωμα υπολογισμού τους, ανεξάρτητα εάν είχαν εκδοθεί ή όχι στοιχεία για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών για το διάστημα 1.1.2013 έως 15.2.2013. Επισημαίνεται ότι οφείλεται ΦΠΑ για το σύνολο των λιανικών πωλήσεων του πρώτου τριμήνου του 2013, όπως αυτά προσδιορίζονται ανωτέρω.

Όσον αφορά χονδρικές πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 15.2.2013 χωρίς επιβολή ΦΠΑ, δεν αναζητείται ο αναλογών ΦΠΑ, καθώς για τις πράξεις αυτές δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου από το λήπτη. Επισημαίνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία για τις πράξεις αυτές καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΠΟΛ.: 1036/22-2-2013³: Εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα, σχετικά με την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε1 - ΦΕΚ 222 Α') και σε συνέχεια της εγκυκλίου μας ΠΟΛ. 1004/4.1.2013, διευκρινίζονται συμπληρωματικά με την παρούσα τα εξής:

1. Έκδοση Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα

Με τις διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν στις εκδιδόμενες από αυτούς αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών στο κοινό και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Επίσης με τις διατάξεις της 1014655/185/0015/Π.Ο.Λ. 1037/12.2.1992 (ΦΕΚ 128 Β'), η οποία εξακολουθεί να ισχύει, ορίζεται ότι, οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955 (νυν παράγραφος 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994) εξαι³ρούνται από την χρησιμοποίηση φορολογικών ταμειακών μηχανών, για την έκδοση αποδείξεων λιανικής.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, μόνο στους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα από αυτούς που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 παρέχεται η δυνατότητα της έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών στο κοινό είτε χειρόγραφα από θεωρημένο στέλεχος, με θεώρηση του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., είτε (προαιρετικά) μηχανογραφικά με την χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988, αναγράφοντας και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Σημειώνεται ότι, τα ανωτέρω ισχύουν και για τους ως άνω ελεύθερους επαγγελματίες που ενώ με τις προϋσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων, με τις νέες διατάξεις

³ Πηγή : forin.gr

του Κ.Φ.Α.Σ. δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού (π.χ. φυσιοθεραπευτές).

Ακόμη, σημειώνεται ότι, όσοι από τους ως άνω ελεύθερους επαγγελματίες τηρούν με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. τις ασφαλείς πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού (π.χ. γιατροί και οδοντίατροι) εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών προς το κοινό αθεώρητες βάσει των διατάξεων της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1083/2003 (εγκύκλιος ΠΟΛ. 1004/4.1.2013, άρθρο 9).

Επισημαίνεται, τέλος ότι, για τις επαγγελματικές παροχές των υπηρεσιών τους βάσει των διατάξεων των άρθρων 6 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. όλοι οι προαναφερόμενοι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν σε κάθε περίπτωση αθεώρητα τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών.

2. Χρόνος έκδοσης τιμολογίων από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., μεταξύ άλλων ορίζεται ότι, η απόδειξη λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.

Δεδομένου ότι, από 1.1.2013 οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα εκδίδουν αθεώρητα τιμολόγια και προς το Δημόσιο και τα Νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είναι προφανές ότι, η προαναφερόμενη διάταξη καταλαμβάνει τις περιπτώσεις αυτές, δηλαδή το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.

3. Τρόπος διαφύλαξης αθεώρητων ή σημεινόμενων με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. φορολογικών στοιχείων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που

εμπεριέχονται σε αυτά. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι, η προαναφερόμενη διάταξη με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτή, ως προς τη δυνατότητα μη εκτύπωσης του στελέχους και του τρόπου διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων καταλαμβάνει τις εξής περιπτώσεις:

α) Φορολογικά στοιχεία που υποχρεωτικά (π.χ. δελτία αποστολής) ή προαιρετικά εκδίδονται μηχανογραφικά και σημαίνονται από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και

β) Μηχανογραφικά εκδιδόμενα στοιχεία για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση σήμανσής τους από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (π.χ. τιμολόγια και στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, αποδείξεις λιανικής υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών κ.λπ.).

4. Περιπτώσεις έκδοσης ακυρωτικού στοιχείου

Με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012 οριζόταν ότι, όταν τα φορολογικά βιβλία τηρούνταν μηχανογραφικά, για την ακύρωση εγγραφής σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν έγινε χρήση αυτών εκδίδονταν ειδικό ακυρωτικό στοιχείο.

Δεδομένου ότι, από 1.1.2013 οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. καταργήθηκαν και αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., μεταξύ των οποίων και η προαναφερόμενη διάταξη, που δεν αναφέρεται στις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση ακύρωσης εγγραφής μηχανογραφικά τηρούμενων φορολογικών βιβλίων, σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης μη σημαινόμενων (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν έγινε χρήση αυτών δεν εκδίδεται υποχρεωτικά ειδικό ακυρωτικό στοιχείο και μπορεί να εκδίδεται οποιοδήποτε μη φορολογικό παραστατικό (π.χ. λογιστικό σημείωμα κ.λπ.).

Αντίθετα, στην περίπτωση ακύρωσης φορολογικού στοιχείου που υποχρεωτικά ή προαιρετικά σημαίνεται με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., εφόσον δεν έγινε χρήση αυτού, απαιτείται η έκδοση ακυρωτικού στοιχείου με σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεδομένου ότι, το ακυρωθέν φορολογικό στοιχείο έχει διαφυλαχθεί στη μνήμη του φορολογικού μηχανισμού (αρχεία a.txt, b.txt

κ.λπ.).

Συμπερασματικά, ακυρωτικό στοιχείο εκδίδεται μόνο στην περίπτωση ακύρωσης φορολογικού στοιχείου που έχει σημανθεί, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, με φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και εφόσον δεν έγινε χρήση αυτού.

Τέλος, επισημαίνεται ότι, για την ακύρωση τιμολογίου, σημασιώμενου ή μη, εφόσον έγινε χρήση αυτού (παράδοση στον αντισυμβαλλόμενο) εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

5. Υπόχρεοι παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρώην πρόσθετα βιβλία)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., για το μεταβατικό διάστημα από 1.1.2013 - 31.12.2013, ορισμένοι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι) παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του σχετικού φορολογικού στοιχείου. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με χειρόγραφη καταχώριση σε θεωρημένα έντυπα είτε, επί μηχανογραφικής τήρησης, με καταχώριση σε θεωρημένα μηχανογραφικά έντυπα ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (σχετ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1020/5.2.2013).

Δεδομένου ότι, από τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν ορίζονται αναλυτικά οι ασφαλείς πληροφορίες που πρέπει να παρέχει κάθε υπόχρεος και για τη διευκόλυνση εκπλήρωσης της ανωτέρω υποχρέωσης αλλά και τη διευκόλυνση των αρμόδιων φοροελεγκτικών οργάνων, διευκρινίζεται ότι τα δεδομένα που προβλέπονταν από τις αντίστοιχες προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. καλύπτουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (π.χ. οι ιατροί αναγράφουν το ονοματεπώνυμο του ασθενή, τη χρονολογία επίσκεψης και τη διεύθυνση του ασθενή χωρίς να έχουν υποχρέωση να αναγράφουν και άλλα δεδομένα όπως την ώρα επίσκεψης). Οι πληροφορίες αναγράφονται άμεσα με την έναρξη της παροχής όπως αναφέρεται στην ενότητα «χρόνος καταχώρισης» της παραγράφου 23 του άρθρου 4 της ερμηνευτικής εγκυκλίου με εξαίρεση τις πληροφορίες εκείνες που σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. καταχωρούντο σε διαφορετικό χρόνο της έναρξης της παροχής, οι οποίες μπορεί να συνεχίσουν να καταχωρούνται στον οριζόμενο με τις προϊσχύουσες διατάξεις χρόνο.

Τέτοιες πληροφορίες είναι τα «λοιπά δεδομένα»(π.χ. φάρμακα κλπ. που καταχωρούνται από τις κλινικές μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας).

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι, τα κέντρα αισθητικής που παρέχουν και υπηρεσίες συμβουλών διαίτης έχουν υποχρέωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και για τις υπηρεσίες αυτές. Αντιθέτως ο διαιτολόγος-διατροφολόγος που παρέχει μόνο υπηρεσίες συμβουλών διαίτης, δεν χαρακτηρίζεται ως κέντρο αισθητικής αλλά θεωρείται ότι ασκεί παραϊατρικό επάγγελμα, ανεξάρτητα του λόγου παροχής των υπηρεσιών αυτών και δεν υποχρεούται να εφαρμόζει τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι, οι υπόχρεοι της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. μπορεί να θεωρήσουν τα έντυπα απεικόνισης ασφαλών πληροφοριών και με τους αντίστοιχους κωδικούς θεώρησης των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Τέλος, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν το ειδικό βιβλίο (μεταχειρισμένων αγαθών) του άρθρου 45 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), για την παραλαβή αγαθών, δεν απαιτείται να εκδίδουν το δελτίο αποστολής της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον διενεργείται σχετική εγγραφή στο ανωτέρω ειδικό βιβλίο, άμεσα με την παραλαβή του αγαθού.

6. Φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση

Με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυαν μέχρι 31.12.2012, οριζόταν ότι, δεν θεωρείται επιτηδευματίας το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, το ποσό αυτών των αμοιβών του δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που ορίζεται από την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες (10.000 ευρώ) και οι υπηρεσίες που παρέχει αφορούν αποκλειστικά το ερευνητικό έργο που χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως ισχύουν από 1.1.2013, τα ανωτέρω πρόσωπα, εφόσον είναι υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην ενότητα «νέοι υπόχρεοι εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.» της

παραγράφου 2 του άρθρου 3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ. 1004/2013, υποχρεούνται στην τήρηση φορολογικών βιβλίων και την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι, για τις αμοιβές στα προαναφερόμενα πρόσωπα για την εκτέλεση ερευνητικού έργου το οποίο έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.2012, μπορεί να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ. ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσης αυτής και χωρίς να επηρεάζονται εκ του λόγου αυτού σχετικές υποχρεώσεις στη φορολογία εισοδήματος.

7. Προθεσμία προσαρμογής στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1004/4.1.2013 (σελ. 44), δεδομένου ότι, με την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1.1.2013), δημιουργήθηκε η υποχρέωση σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), δόθηκε η δυνατότητα προμήθειας των σχετικών φορολογικών μηχανισμών (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) του ν. 1809/1988 για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών ή θεώρησης τους στις περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρεωτική χρήση των μηχανισμών αυτών (π.χ. φυσιοθεραπευτής), έως την 28.2.2013, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία υπαγωγής των εν λόγω υπόχρεων στο νέο καθεστώς. Μέχρι την ως άνω ημερομηνία, οι εν λόγω υπόχρεοι μπορούν να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, με τον ίδιο τρόπο που τις εξέδιδαν με το προϊσχύσαν καθεστώς, των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Δεδομένου ότι, μέχρι την προαναφερόμενη ημερομηνία (28.2.2013), δεν έχει επέλθει πλήρης προσαρμογή στις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όλων των προαναφερομένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, δεδομένων των πρακτικών προβλημάτων που παρουσιάστηκαν κατά την προσαρμογή αυτή, η ως άνω οριζόμενη ημερομηνία (28.2.2013) μετατίθεται το αργότερο έως την 29.3.2013.

Επίλογος

Ο σκοπός της εργασίας αυτής είναι η όσο των δυνατών καλύτερη παρουσίαση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ,του Ν. 4093/2012 που ψήφισε η Βουλή με σκοπό την απλούστευση των διατάξεων που διέπουν τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και την απεικόνιση αυτών στα βιβλία (απλογραφικά ή διπλογραφικά) των επιχειρήσεων. Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ισχύει από 01/01/2013 και από 01/01/2014 θα εφαρμόζεται με την πλήρη κατάργηση της τυπολατρίας των βιβλίων και στοιχείων. Το κράτος δημιούργησε τον νέο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών για να απλουστεύσει και να διευκολύνει το έργο των επιχειρήσεων, να καταργήσει την τυπολατρία στα βιβλία και στοιχεία, να πατάξει όσο γίνεται την φοροδιαφυγή αλλά και τη διαφθορά των οργάνων της διοίκησης και για να καλλιεργήσει αίσθημα δικαίου στον κάθε επιχειρηματία ώστε να δοθεί ώθηση για καινούριες επιχειρήσεις που θα φέρουν την ανέκαθεν επιδιωκόμενη ανάπτυξη στη χώρα μας. Τέλος, τον Ιούνιο του 2013 θα δοθεί μια απλουστευμένη έκδοση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών για την καλύτερη διευκόλυνση των επιχειρήσεων.

Βιβλιογραφία

- Επιστημονική επιμέλεια **AST BOOKS**, <<Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών >>, εκδόσεις Κιοσόγλου Δ.- Σταγάκη Ε. Ο.Ε., Αθήνα 2013
- Επιστημονικό περιοδικό **EPSILON 7**, << Ο Νέος Φορολογικός Νόμος 4093/2012 >>, εκδόσεις EPSILON.NET
- Επιστημονικό περιοδικό **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**
- Διαδίκτυο, << www.e-forologia.gr >> , << www.taxheaven.gr >> , << www.forin.gr >>, << www.epixeirisi.gr >>