

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ
ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

**ΝΤΙΜΟΒΑ ΓΚΑΜΠΡΙΕΛΑ
ΚΟΚΑ ΚΑΤΕΡΙΝΑ
ΥΜΕΡΑΛΙ ΑΝΝΤΟΥΕΛΑ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

ΠΑΤΡΑ - ΜΑΙΟΣ 2016

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
SUMMARY	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΚΒΣ – ΚΦΑΣ	5
1.1 Σκοπιμότητα μεταβίβασης από τον ΚΒΣ στον ΚΦΑΣ.....	5
1.2 Στόχοι για το νέο καθεστώς	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΦΑΣ	12
2.1 Άρθρο 1	12
2.2 Άρθρο 2	12
2.3 Άρθρο 3	16
2.4 Άρθρο 4	18
2.5 Άρθρο 5	28
2.6 Άρθρο 6	33
2.7 Άρθρο 7	38
2.8 Άρθρο 8	41
2.9 Άρθρο 9	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	48
3.1 Γενικά.....	48
3.2 Σχολιασμός	50
3.3 Μελέτες ερευνών από τον διεθνή χώρο.....	54
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	56
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	58
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	59

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων αποτελεί αναμφισβήτητα παράγοντα οργάνωσης και τάξης των επιχειρήσεων. Με τις διατάξεις του δίνει το δικαίωμα άμυνας εναντίον πιθανών αυθαιρεσιών των φοροτεχνικών ελεγκτών και δημιουργεί τις απαραίτητες προϋποθέσεις για τη σύλληψη της πραγματικής φορολογητέας ύλης, ώστε να επιβάλλονται οι φόροι με ιδιαίτερο τρόπο.

Με τις διατάξεις του κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων αποτελεί ένα σύνολο άρθρων που υποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο τηρούνται τα λογιστικά, οικονομικά καθώς και τεχνικά ζητήματα προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και να μην είναι εφικτό να αποκρυφτεί η φορολογητέα ύλη. Συνεπώς, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εκτός από την αποσαφήνιση των λογιστικών διαδικασιών έχει ως βασικό σκοπό να εξυπηρετήσει τα συμφέροντα του κράτους και ταυτόχρονα να διασφαλίσει τα έσοδα του μέσα από τους φόρους που προβλέπουν οι διατάξεις του.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η κριτική ανάλυση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καθώς και η παρουσίαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τόσο ο Κ.Φ.Α.Σ. όσο και ο Κ.Β.Σ. έχουν ως σκοπό να καλύψουν νομοθετικά το φορολογικό και λογιστικό τμήμα που αφορά τους επιτηδευματίες στην χώρα μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία απαρτίζεται από τρία (3) κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά την μετάβαση από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, την σκοπιμότητα της μετάβασης καθώς και τους στόχους για το νέο καθεστώς. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σχολιασμός του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Το τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καθώς και μελέτες ερευνών από τον διεθνή χώρο. Τέλος, παρατίθενται συμπεράσματα.

Λέξεις κλειδιά: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

SUMMARY

This project consists of three (3) chapters. The first chapter concerns the transition from the Code of Books and Records in the Tax Code Imaging Trade Association, the feasibility of the transition and the objectives for the new regime. The second chapter presents the commentary of Tax Display Transaction Code. The third chapter develops the Greek GAAP and research studies from abroad. Finally, conclusions are given.

Keywords: Code of Books and Records, Tax Code Imaging Trade Association, Greek GAAP.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΚΒΣ – ΚΦΑΣ

1.1 Σκοπιμότητα μεταβίβασης από τον ΚΒΣ στον ΚΦΑΣ

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) εμφανίστηκε στην Ελλάδα με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου του 1952 με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων. Ενώ υπήρχαν και νωρίτερα σχετικά νομοθετήματα όπως λόγου χάρη το «Περί τηρήσεως βιβλίων υπό επιτηδευματιών» στις 7/12/1947, η επίσημη μορφή του καθορίστηκε αργότερα. Κατά την συνέχεια της πορείας του υπήρξε πληθώρα αντικαταστάσεων όπως με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και τέλος το ισχύον Π.Δ. 186/1992 (Σταματόπουλος, 2013).

Ουσιαστικά ο Κ.Β.Σ. αποτελεί ένα σύνολο άρθρων που υποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο τηρούνται τα λογιστικά, οικονομικά καθώς και τεχνικά ζητήματα προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και να μην είναι εφικτό να αποκρυφτεί η φορολογητέα ύλη. Συνεπώς, ο Κ.Β.Σ. εκτός από την αποσαφήνιση των λογιστικών διαδικασιών έχει ως βασικό σκοπό να εξυπηρετήσει τα συμφέροντα του κράτους και ταυτόχρονα να διασφαλίσει τα έσοδα του μέσα από τους φόρους που προβλέπουν οι διατάξεις του (Τότσης, 2013).

Ο Κ.Β.Σ. δέχτηκε πολλές επικρίσεις κυρίως από τους επιτηδευματίες λόγω των αυστηρών διατάξεων του σε περιπτώσεις ελέγχου καθώς και όσον αφορά τα μεγέθη των προστίμων για συνήθεις και τυπικές παραβάσεις που πραγματοποιούσαν οι επιτηδευματίες στα λογιστικά τους βιβλία. Έτσι ο Κ.Β.Σ. μετατράπηκε από ένα φορολογικό και λογιστικό σύνολο διατάξεων σε ένα αυστηρό φοροεισπρακτικό μηχανισμό. Έτσι, με την πάροδο του χρόνου αλλά και την εξέλιξη στην λογιστική οργάνωση και την τεχνολογία κρίθηκε σκόπιμο να αντικατασταθεί από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Σταματόπουλος, 2013).

Τόσο ο Κ.Φ.Α.Σ. όσο και ο Κ.Β.Σ. έχουν ως σκοπό να καλύψουν νομοθετικά το φορολογικό και λογιστικό τμήμα που αφορά τους επιτηδευματίες στην χώρα μας. Η επίσημη αναγγελία για την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. πραγματοποιήθηκε με την

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

αιτιολογική έκθεση του Ν.4093/2012 την οποία και παραθέτουμε αυτούσια (Τότσης, 2013).

«Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων» (www.parliament.gr).

Με το νόμο 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013 - 2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του νόμου 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» καταργήθηκε από την 1^η Ιανουαρίου του 2013 το Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων όπως ίσχυε και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Παπαδέας, 2013).

Είναι ευρέως αποδεκτό το γεγονός ότι η ανάγκη για αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος σήμερα κρίνεται περισσότερο επιτακτική από κάθε άλλη φορά. Μέσω της αναμόρφωσης αυτής, επιβάλλεται η αντικατάσταση της δαιδαλώδους φορολογικής νομοθεσίας που υπάρχει σήμερα, με ένα απλό στη διαχείριση, αποτελεσματικό και δίκαιο φορολογικό σύστημα, που θα έχει ως στόχο την περιστολή της φοροδιαφυγής και την άρση των αδικιών, εκπληρώνοντας την συνταγματική επιταγή ως αναφορά στην συμμετοχή του καθενός στα φορολογικά βάρη με βασικό κριτήριο την φοροδοτική του ικανότητα (Επιστημονική Ομάδα Astbooks, 2013).

Το νέο φορολογικό σύστημα στηρίζεται σε τέσσερις βασικούς σκοπούς. Ο πρώτος αφορά την εισπρακτική σκοπιμότητα του συστήματος, η οποία εξασφαλίζει με τον πλέον οικονομικό τρόπο, τα απαραίτητα έσοδα για την ομαλή λειτουργία του κράτους και την παραγωγή των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών. Ο δεύτερος αφορά την αναδιανεμητική λειτουργία του κράτους, ο οποίος απαιτεί την αναδιοργάνωση και αποτελεσματική λειτουργία του κράτους και του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αποτελώντας ένα χρήσιμο εργαλείο στο κράτος, προκειμένου να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας έτσι την δίκαιη και αλληλέγγυα κατανομή του φορολογικού βάρους. Ο τρίτος σκοπός είναι ουσιαστικά ο ρυθμιστικός του ρόλος στη δημιουργία κοινωνικά δίκαιων και βιώσιμων συνθηκών, μέσω διαφανών κινήτρων αλλά και των απαραίτητων μηχανισμών αναστολής, σε όλες τις εκφάνσεις της οικονομικής και κοινωνικής ζωής. Βέβαια κανένα φορολογικό σύστημα δεν θα είναι βιώσιμο εάν δεν εκπληρώνει και ένα ακόμη σκοπό, αυτόν της αναπτυξιακής διάστασης, ειδικά σήμερα που η χώρα

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

πλήττεται από πρωτόγνωρα υψηλή ανεργία με σοβαρές συνέπειες στην τροφοδοσία του συστήματος με φορολογικά έσοδα, την αδυναμία τροφοδοσίας του ασφαλιστικού συστήματος με ασφαλιστικές εισφορές, αλλά και της έλλειψης ψυχολογικής ανάτασης των Ελλήνων πολιτών (Επιστημονική Ομάδα Astbooks, 2013).

Στα πλαίσια αυτής της απαιτούμενης αναμόρφωσης η ελληνική πολιτεία προχώρησε με το Νόμο 4093/2012 που ψηφίστηκε τον Δεκέμβριο του 2012 και με έναρξη ισχύος την 1/1/2013, στην αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. με τον Κ.Φ.Α.Σ. Με το νέο αυτό νομοθέτημα επιχειρήθηκε η απλοποίηση, ο εκσυγχρονισμός και ο περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων που υπήρχαν στον προϊσχύον Κ.Β.Σ., χωρίς όμως σε πρώτη φάση να πετύχει τα αναμενόμενα αποτελέσματα (Επιστημονική Ομάδα Astbooks, 2013).

Συνοπτικά, με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκαν τα βιβλία παραγωγής κοστολογίου και Τεχνικών προδιαγραφών (άρθρο 8), η θεώρηση όλων των βιβλίων και μερικών Στοιχείων (άρθρο 19), το κύρος Βιβλίων & Στοιχείων με τις Κυρώσεις και τα πρόστιμα (άρθρα 30 - 35), καταργήθηκαν μερικώς τα Πρόσθετα Βιβλία (άρθρο 10) και η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 37), ενώ τα σημαντικότερα από τα 40 άρθρα του Κ.Β.Σ. παρέμειναν, επαναδιατυπώθηκαν και συγχωνεύθηκαν στα 14 νέα άρθρα του Κ.Φ.Α.Σ.. για το λόγο αυτό η Ελληνική πολιτεία προχώρησε τον Μάιο του 2013 στην σύσταση Ομάδας Εργασίας στο Υπουργείο Οικονομικών, για τη μελέτη, επεξεργασία και υποβολή προτάσεων για τη περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπόμενων από τον Κ.Φ.Α.Σ. (Παπαδέας, 2013).

1.2 Στόχοι για το νέο καθεστώς

Ο Κ.Φ.Α.Σ. ο οποίος, όπως προαναφέρθηκε, αντικατέστησε από 1/1/2013 τον Κ.Β.Σ., εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστήθηκε με τον Α.Ν. 4/1968, το Π.Δ. 99/1977 και το προϊσχύον Π.Δ. 186/1992. Σκοπός του νέου Κώδικα σε συνδυασμό με την λογιστική επιστήμη είναι η θέσπιση ενιαίων και σαφών κανόνων σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, ώστε να προκύπτουν οι συναλλαγές, τα αποτελέσματα και να γνωρίζουν επακριβώς οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των εταίρων, των προμηθευτών, των πελατών και των φορολογικών αρχών. Αποτελείται από δεκατέσσερα άρθρα τα οποία επί της ουσίας δημιουργούν ένα ρυθμιστικό πλαίσιο καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων, ως εργαλείο ελεγκτικών επαληθεύσεων, με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση τόσο της ίδιας της επιχειρήσεις, όσο και των επιμέρους φορολογιών (Εισοδήματος, Φ.Π.Α., κ.λπ.) (Παπαδέας, 2013).

Κατά τη διάρκεια συζήτησης του Προϋπολογισμού 2014 στην αίθουσα της Βουλής ακούστηκαν πολλά, τόσο για τη φορολογική πολιτική της Κυβέρνησης όσο και για το βαθμό φορολογικής επιβάρυνσης των Ελλήνων πολιτών (www.parliament.gr).

Είναι ευρέως αποδεκτό το γεγονός ότι οι Έλληνες πολίτες έχουν υποστεί πολλές θυσίες για να ανταποκριθούν και να ξεπεραστεί οριστικά η δύσκολη οικονομική συγκυρία της πατρίδας μας. Ο στόχος πλέον είναι να επιτευχθεί η σταθερή δημοσιονομική ισορροπία και η οικονομία από την ύφεση, να υπάρξουν στοχευόμενες μειώσεις στα φορολογικά βάρη, να ανακουφιστούν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός έκριναν ότι θα επιτευχθεί με το νέο σχέδιο Κ.Φ.Α.Σ., ένα απλό και σύγχρονο εθνικό φορολογικό σύστημα με προοπτική το οποίο ανατρέπει τις διαστρεβλώσεις και τις παθογένειες, διότι ήταν αναγκαίο να αυξηθεί ο βαθμός φορολογικής συμμόρφωσης στην Ελλάδα. (Σταματόπουλος, 2013).

Στη θέση ενός πολύπλοκου συστήματος κανόνων, θέσπισαν νέους σύγχρονους φορολογικούς κώδικες για τη Φορολογική Απεικόνιση Συναλλαγών, παράλληλα όμως θέσπισαν και μέτρα για την καταπολέμηση φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Πιο συγκεκριμένα, ο Υφυπουργός Οικονομικών Γεώργιος Μαυραγάνης στη συζήτηση της Βουλής για τον Κρατικό Προϋπολογισμό 2014

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

χρησιμοποίησε τη φράση «Μέσα σε ένα χρόνο κάναμε όσα άλλες ανεπτυγμένες χώρες έχουν επιτύχει σε πολύ μεγαλύτερο χρονικό διάστημα» (www.parliament.gr).

Έτσι λοιπόν μαζί με την αναμόρφωση του λογιστικού δικαίου στα πρότυπα όσων ισχύουν στις περισσότερες χώρες, το νέο αυτό πλαίσιο θα συμβάλει στην περαιτέρω διευκόλυνση των επενδύσεων καθώς θα έχει εξομοιωθεί το περιβάλλον καταγραφής συναλλαγών με όσα ισχύουν διεθνώς, με αποτέλεσμα να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα θεραπεύοντας μια αδυναμία πολλών ετών (www.parliament.gr).

Ο Υφυπουργός Μαυραγάνης επισήμανε τη μελέτη της PricewaterhouseCoopers στην αίθουσα της Βουλής δείχνοντας τη καταγραφή των δεικτών για την πρόοδο της φορολογικής συμμόρφωσης. «Και όλα αυτά δεν περνάνε απαρατήρητα από τη διεθνή κοινότητα κυρίες και κύριοι βουλευτές. Σε πρόσφατη μελέτη της, η PricewaterhouseCoopers σημειώνει τη σταδιακή και σταθερή πρόοδο που καταγράφουν οι δείκτες φορολογικής συμμόρφωσης στη χώρας μας. Τα στοιχεία της μελέτης δείχνουν επίσης σημαντική μείωση του χρόνου που χρειάζονται οι ελληνικές επιχειρήσεις για να καλύψουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις από τις 224 ώρες (τον χρόνο) το 2011, σε 202 ώρες το 2012 και σε 193 ώρες φέτος. Συγκριτικά με την ΕΕ των 28, όπου ο χρόνος συμμόρφωσης είναι 179 ώρες, η Ελλάδα βρίσκεται στη δέκατη έκτη θέση» (www.parliament.gr).

Με άλλα λόγια λοιπόν, οι νέες ρυθμίσεις του Κ.Φ.Α.Σ. στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφειλόταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) να παρακολουθεί την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010 (Ν.3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για την γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους (Παπαδέας, 2013).

Ωστόσο, παρόλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο και τη διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κ.λπ.) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάζεται να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών (Τότσης, 2013).

Ουσιαστικά, οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών καθώς και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων (Επιστημονική Ομάδα Astbooks, 2013).

Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κ.Φ.Α.Σ. προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφισταμένου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις (Επιστημονική Ομάδα Astbooks, 2013):

- Επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων.
- Ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις.
- Και τέλος, ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και Επιχειρήσεων.

Συμπερασματικά, από 1.1.2013 ο Κ.Φ.Α.Σ. αντικατέστησε τον Κ.Β.Σ με σκοπό να μπορέσει να αντιμετωπίσει όλα τα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί από το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο και κυρίως (Παπαδέας, 2013):

- Την απλοποίηση των διαδικασιών με την χρήση της τεχνολογίας και η απαλλαγή από το φαινόμενο της γραφειοκρατίας.
- Την εξασφάλιση των εσόδων που έχουν προβλεφθεί στον κρατικό προϋπολογισμό μέσω της φορολογίας.
- Την ενθάρρυνση των επιχειρηματιών για νέες επενδύσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΦΑΣ

2.1 Άρθρο 1

Με τη πρώτη διάταξη του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και την υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. Τις υποχρεώσεις αυτές έχει κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 Ν.2238/1994, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 άρθρου 101 Ν.2238/1994, δηλαδή οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές, 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.

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

2.2 Άρθρο 2

Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να

είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση τους από τον φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα. Αυτός είναι και ο σκοπός που εξυπηρετεί η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων. Στην ουσία η παράγραφος 1 αποτελεί μεταφορά και διεύρυνση στα βιβλία που τηρούνται με την απλογραφική μέθοδο της υποχρέωσης που προέκυψε από τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. που αφορούσε τους επιτηδευματίες που τηρούσαν βιβλία 3^{ης} κατηγορίας, όπου προέβλεπε ότι τους λογαριασμούς του γενικού και αναλυτικών καθολικών θα πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο.

Τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατά διάφορο τρόπο. Ειδικότερα, τα στοιχεία που εκδίδονται για τις συναλλαγές με το εξωτερικό δύναται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα, ενώ για τις συναλλαγές εντός της ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωση 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/ΕΚ. παρέχεται όμως η δυνατότητα στη φορολογική αρχή όταν αυτή κρίνει απαραίτητο για λόγους ελέγχου, να ζητά από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών την μετάφραση σε ελληνικά των στοιχείων που έχουν εκδοθεί σε ξένη γλώσσα και νόμισμα και να παραδοθούν σε αυτή εντός ευλόγου προθεσμίας που ορίζει η ίδια.

Στην περίπτωση πώλησης αγαθών στο εξωτερικό και έκδοσης του στοιχείου στο νόμισμα της χώρας προορισμού, η μετατροπή του συναλλάγματος σε ευρώ προκειμένου να γίνουν οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία γίνεται όπως ορίζεται στο Ε.Γ.Α.Σ. και συγκεκριμένα στην περίπτωση 2 της παραγράφου 2.3.1., με βάση την τιμή αγοράς της Τράπεζας Ελλάδος του ξένου νομίσματος της ημερομηνίας έκδοσης του παραστατικού πωλήσεως.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Η παράγραφος 3 του συγκεκριμένου άρθρου αναφέρεται στην βασική αρχή ύπαρξης των δικαιολογητικών στοιχείων και στην οποία ορίζεται ότι κάθε εγγραφή πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ. ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά μέσα. Η βασική αρχή της ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων συνδυάζεται με τις διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 14 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 όπου προβλέπεται ότι για να αναγνωρισθούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία και η εγγραφή στα βιβλία απαιτεί την ύπαρξη δικαιολογητικού. Επίσης συναντάται τόσο από τις παραγράφους 1.103 και 5.1.600 του Ε.Γ.Λ.Σ. όπου προβλέπεται ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού-δικαιολογητικού πραγματοποίησης του εσόδου, εξόδου κ.λπ., όσο και από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. όπου στο άρθρο 32 παράγραφος 1 περίπτωση β' του Ν.2859/2000 προβλέπεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει το νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Επίσης, ορίζεται ο τρόπος έκδοσης των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που μπορεί να γίνεται είτε σε χαρτί είτε με ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα. Στην περίπτωση των ηλεκτρονικών μέσων, η διαβίβαση αυτή είναι δυνατή υπό τον όρο της αποδοχής των τιμολογίων αυτών από τον παραλήπτη. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Α.Σ. ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο που εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον Κώδικα πληροφορίες. 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 περιλαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι έντυπη μορφή).

Οι υπόχρεοι 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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης και λήξης της περιόδου φύλαξης 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 όνομα 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 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 προηγούμενες 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.

Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα στον υπόχρεο να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία 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. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις τέτοιων συγχωνεύσεων ή συνενώσεων είναι το Δελτίο Αποστολής με όλα τα στοιχεία αξίας όπως είναι το Τιμολόγιο Πώλησης ή η Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών, το μητρώο εισερχομένων αυτοκινήτων με την Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών για τα παρκινγκ, καθώς και η τήρηση συνενωμένου του ημερολογίου και του καθολικού σε ένα βιβλίο.

Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή μη λειτουργίας λογισμικού η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων παρατείνεται μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Από τις διατάξεις της παραγράφου 7 δεν τίθενται προϋποθέσεις του τρόπου απόδειξης της βλάβης αυτής. Η επιχείρηση όμως οφείλει να αποκαταστήσει την βλάβη που υπέστη το μηχάνημα ή λογιστικό σε εύλογο

χρονικό διάστημα ώστε να μη δημιουργούνται προβλήματα στην λειτουργία της. Εξαιρέση υπάρχει για τους εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι, καθώς και σε περίπτωση βλάβης δεν παρέχεται το δικαίωμα παράτασης της προθεσμίας ενημέρωσης των πρόσθετων βιβλίων τους και οφείλουν να παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα.

Τέλος, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση βιβλίων ή την έκδοση στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης. Έτσι με την διάταξη αυτή καταργήθηκε η υποχρέωση που προβλεπόταν από τον Κ.Β.Σ. να υπάρχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης και η οποία αντικαταστάθηκε από την υποχρέωση παροχής κάθε πληροφορίας σχετικά με την λειτουργία του λογισμικού στον φορολογικό έλεγχο. Με τον τρόπο αυτό οι νέες διατάξεις στοχεύουν στην ουσία της πληροφόρησης του ελέγχου και όχι στο τυπικό γεγονός της ύπαρξης αναλυτικού εγχειριδίου λογισμικού.

2.3 Άρθρο 3

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού θεσπίζουν εξαιρέσεις από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και καθορίζουν τις απαλλαγές. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υποχρεούνται μόνο στη λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από τον συγκεκριμένο νόμο. Επιπλέον τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν την υποχρέωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δηλαδή έχουν όλες τις υποχρεώσεις που πηγάζουν από τον Κ.Φ.Α.Σ. για τις δραστηριότητες αυτές. Ακόμη τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, στην περίπτωση που πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση και για τις οποίες εκδίδονται

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

στοιχεία από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν καθίστανται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Επίσης, 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 αρχική παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις πέντε χιλιάδες (5.000) €. Η απαλλαγή αυτή δεν εφαρμόζεται για τον ελεύθερο επαγγελματία, για εκείνον που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, για εκείνον που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού, για τον εκμεταλλευτή χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης γιατρό και οδοντίατρο όλων των ειδικοτήτων. Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (έως 10.000€), ή το ποσό της επιδότησης (έως 5.000€) που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν.4110/2013 εξαιρούνται της απαλλαγής ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση και ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επίσκεψης ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη. Στους τελευταίους περιλαμβάνονται οι ηλεκτρολόγοι, οι υδραυλικοί και γενικά οι επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται με την οικοδομή.

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. εμπίπτουν πλέον στην απαλλαγή από την τήρηση των βιβλίων και οι υπόχρεοι φυσικά πρόσωπα που με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. είχαν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων και οι οποίοι με τις ισχύουσες δεν έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις ασφαλείς πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγραφο 23 του άρθρου 4 (πρώην πρόσθετα βιβλία). Τέτοια πρόσωπα είναι ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου, ο ασκός παραϊατρικό επάγγελμα κ.λπ.

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

Τα 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.

2.4 Άρθρο 4

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 ορίζεται από 1/1/2013 η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, σε τήρηση απλογραφικών (πρώην Β' κατηγορίας) ή διπλογραφικών βιβλίων (πρώην Γ' κατηγορίας), ο τρόπος τήρησης των βιβλίων αυτών, καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης τους. Πιο συγκεκριμένα από τις παραγράφους 1, 2, 3, 4, 5 και 6 οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων, απλογραφικά και διπλογραφικά. Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών και το ύψος ακαθάριστων εσόδων.

Με βάση τη μορφή τους στα διπλογραφικά βιβλία εντάσσονται υποχρεωτικά από την ένταξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος ακαθάριστων εσόδων οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Με βάση το αντικείμενο εργασιών εντάσσονται στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, με εξαίρεση τους υπόχρεους εκείνους που εντάσσονται στην τήρηση διπλογραφικών με βάση την μορφή τους, οι πιο κάτω υπόχρεοι:

- i. Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες τότε εντάσσεται για όλες τις δραστηριότητες του, συμπεριλαμβανομένης και εκείνης για την οποία έχει ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων, στην κατηγορία που

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από τις δραστηριότητες αυτές

- ii. Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 Ν.27/1975.
- iii. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης, πετρελαίου, υγραερίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος υπόχρεος διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνεται αυτοτελώς βάσει τα ακαθάριστα έσοδα.
- iv. Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του.
- v. Το Δημόσιο και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Με βάση το ύψος ακαθάριστων εσόδων, στα απλογραφικά βιβλία εντάσσεται ο υπόχρεος που τα ακαθάριστα έσοδα του κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τα 1.500.000€, ενώ τα διπλογραφικά βιβλία αυτός που υπερέβησαν τα 1.500.000€. Στην περίπτωση που η προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων γίνεται με αναγωγή. Αν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών στις 1/5/2012 και για το διάστημα έως 31/12/2012 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 1.100.000€ τότε με βάση την αναγωγή ακαθαρίστων εσόδων του 8μήνου σε 12μηνο ο υπόχρεος πραγματοποίησε για την προηγούμενη χρήση $(1.100.000/8=137.500*12)= 1.650.000€$ άρα για την χρήση 2013 θα τηρήσει διπλογραφικά βιβλία.

Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα στον υπόχρεο απεικόνισης των συναλλαγών να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας με την προϋπόθεση όμως να τηρεί όλα τα βιβλία που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 7, 8, 9, 10, 11, 12 ορίζεται το είδος βιβλίων που πρέπει να τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, ο τρόπος τήρησης αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης τους. Ειδικότερα ορίζεται ότι ο υπόχρεος για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Για την τήρηση των

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

ημερολογίων και καθολικών της Γενικής Λογιστικής εφαρμόζονται ανάλογα οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησης ημερολογίου αναλυτικής λογιστικής (9η ομάδα), με εξαίρεση τον λογαριασμό 94 στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71 του Ε.Γ.Λ.Σ.) υπερβαίνουν τα 5 εκατομμύρια ανά λογαριασμό. 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 τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Η ενημέρωση του ή των ημερολογίων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί των 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.

Ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί υποχρεωτικά και Μητρώο Παγίων. Στην παράγραφο 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζεται ο τρόπος τήρησης του και συγκεκριμένα ορίζεται ότι απ' το Μητρώο Παγίων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας), η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις) ο τόπος εγκατάστασης ή σε εγκαταστάσεις τρίτων που τυχόν βρίσκεται το πάγιο, η ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση του καθώς και η ημερομηνία που τυχόν βρέθηκε σε αδράνεια, η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη, η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό, ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων, οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστές και ποσά), τα στοιχεία της λογιστικής εγγραφής απόσβεσης καθώς και οι αναλογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής και τέλος τα στοιχεία και αίτια τερματισμού της παραγωγικής του ζωής. Ειδικά για τα έπιπλα και σκευή μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης, όπως ρητά ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Η ενημέρωση του Μητρώου Παγίων γίνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Επίσης, ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί υποχρεωτικά και βιβλία Απογραφών, στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία επαγγελματικής περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ.1123/1980. Στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών Π.Ο.Λ. 1004/4-1-2013 αναφέρεται για το θέμα ότι «για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. επιφυλασσομένων άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του Ν.2190/1920»

Στην παράγραφο 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρονται οι τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής. Έτσι τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς, τα αποθέματα εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα, που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους και τέλος τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση υπολειμμάτων, ενώ όταν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποιήσεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγόραζαν είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα είτε άλλα ισοδύναμης αξίας με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να γίνει ένας εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και των μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, έτσι:

- τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει την

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής.

- Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών προσαυξημένο με τα γενικά έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στην θέση και την κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.
- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται σύμφωνα με τις παρακάτω μεθόδους:

- ✓ Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά την μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή υπολογίζεται με βάση τον τύπο [(Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως) / (Ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο)]
- ✓ Μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων: Κατά την μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο: [(Αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως) / (Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς)]
- ✓ Μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή: (F.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη άρα τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από την τελευταία αγορά και τις προγενέστερες.
- ✓ Μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και άρα τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από την πρώτη αγορά και τις μεταγενέστερες.
- ✓ Μέθοδος βασικού αποθέματος: Εδώ τα αποθέματα τέλους χρήσεως χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: 1) το βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη αναγκαία ποσότητα για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και 2) εκείνο που προορίζεται για

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεως, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία αρχικής κτήσεως του, το υπόλοιπο (υπεραπόθεμα) αποτιμάται σύμφωνα με τις προαναφερθείσες μεθόδους υπολογισμού.

- ✓ Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς του.
- ✓ Μέθοδος πρότυπου κόστους: Στη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται τα αποθέματα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία, ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

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

Συνεπώς με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και από την λογιστική επιστήμη στην οποία ουσιαστικά παραπέμπει το άρθρο 4, προκύπτει ότι τα διπλογραφικά βιβλία είναι τα εξής:

- I. Συγκεντρωτικό ημερολόγιο-αναλυτικά ημερολόγια ή γενικό καθολικό
- II. Γενικό καθολικό

- III. Αναλυτικά καθολικά
- IV. Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών καθολικών
- V. Απογραφών-Ισολογισμών
- VI. Μητρώο παγίων
- VII. Αντί βιβλίου αποθήκης τήρηση του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σταματόπουλος, 2013: 214).

Πέραν των παραπάνω βιβλίων, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, 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 οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, ημερολογίων, βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, πληροφοριών πρόσθετων βιβλίων και μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά. Ο φάκελος αυτός δεν υποβάλλεται, αλλά τίθεται στη διάθεση του ελέγχου όταν ζητηθεί.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) εφαρμόζονται στην χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων, υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά το νόμο Ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ.. Οι εταιρείες αυτές που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. έχουν την δυνατότητα να επιλέξουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή μπορούν να τηρήσουν τα βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.. Σε κάθε περίπτωση όμως ως βάση της λογιστικής πρέπει να χρησιμοποιεί το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με την παράγραφο 14 ορίζεται ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων του υπόχρεου που προαιρετικά ή υποχρεωτικά συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καθώς και οι υποχρεώσεις του υπόχρεου εκείνου που επιλέγει να τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.. Οι υποχρεώσεις αυτές είναι:

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

- Να συντάσσει εξωλογιστικά με βάση τα δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Ο πίνακας αυτός συντάσσεται προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών για την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Στον πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:
 - 1) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική Βάση).
 - 2) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική Βάση).
 - 3) Η διαφορά μεταξύ της Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.
- Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Παγίων 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 παγίων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ αποσβέσεων αξία τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Στο μητρώο αυτό που ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού, καταχωρείται η φορολογική αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις και η φορολογική αναπόσβεστη αξία των παγίων που διαφοροποιούνται λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.
- 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. Οι πίνακες αυτοί συντάσσονται και καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Τέλος, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών 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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 και στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, στο οποίο τηρείται διακεκριμένα:

- a. 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.
- b. Τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
- c. Τις αγορές, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
- d. Την αξία αγοράς και πώλησης παγίων στοιχείων.
- e. Το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
- f. Τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών
- g. 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.
- h. Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ο οποίος συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α., πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέρα του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., ήτοι την 26^η μέρα του μήνα υποβολής της περιοδικής δήλωσης (Απρίλιος-Ιούλιος-Οκτώβριος-Ιανουάριος) εφόσον προκύπτει μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί Βιβλίο Απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000€. Για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση όπως στην περίπτωση της ένταξης στην κατηγορία τήρησης βιβλίων.

Στο βιβλίο απογραφών ή σε απλότυπες καταστάσεις απογραφής, 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 κυριότητα του και βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του ή σε εγκαταστάσεις τρίτων κατά την 31/12 κάθε έτους. Ο υπόχρεος των απλογραφικών βιβλίων δεν απογράφει τα λοιπά αποθέματα της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά παγίων, τα είδη συσκευασίας, τα υπολείμματα καθώς επίσης τα πάγια, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, αλλά περιορίζεται μόνο στην απογραφή των εμπορεύσιμων.

Στο βιβλίο απογραφών το οποίο ενημερώνεται με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αναγράφονται το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα, η κατά μονάδα αξία στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος και η συνολική του αξία. Η καταχώρηση γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο και η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

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 απόσβεσης του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία. Η μη αναγραφή των αποσβέσεων αυτών στο βιβλίο εσόδων-εξόδων πέραν της παράβασης στερεί από τις επιχειρήσεις αυτές το δικαίωμα να τις εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

2.5 Άρθρο 5

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

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

Με την απόφαση αυτή, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό, αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ.. Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπ' όψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι:

- α) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.
- β) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).
- γ) Αγρότες που εντάσσονται, από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

β) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

- από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ιδιώτης κ.λπ.) και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ή τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.
- από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση, αρνείται την έκδοση αυτού ή όταν κατά την παραλαβή τους δεν παραδίδεται είτε τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών είτε αντίτυπο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

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

Ειδικές περιπτώσεις:

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

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

Περιεχόμενο: αναφέρονται τα δεδομένα του τιμολογίου των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Επισημαίνεται ότι, από τα δεδομένα της παραγράφου 9 του άρθρου 6, δεν αναγράφονται οι ενδείξεις του δευτέρου εδαφίου αυτής (απαλλαγή από Φ.Π.Α. κ.λπ.). Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το δελτίο αποστολής στο έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τύπος αποστολής και ο τύπος προορισμού κ.λπ.

Το ανωτέρω έγγραφο συντάσσεται, κατά το χρόνο της αποστολής ή της παραλαβής ή της διακίνησης των αποθεμάτων, όταν υφίσταται διακίνηση αυτών, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων. Επίσης μπορεί να εκδίδεται σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλίδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων. Για την έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1004/4.1.2013 περί ηλεκτρονικού τιμολογίου. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παροχών ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή (CD, USBstick, mobilephone κ.λπ.), με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή.

Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

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

Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις, για τις οποίες δεν εκδίδεται, υποχρεωτικά, το υπ' όψιν έγγραφο:

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

Εξαιρέσεις – Λοιπές διευκρινίσεις:

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

- Οι παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις παραδόσεις φυσικού αερίου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας, δεδομένου ότι, η παράδοση αυτών προκύπτει από τις μετρήσεις που διενεργούνται, μέσω των δικτύων αυτών, σε τακτά χρονικά διαστήματα (μήνα, τρίμηνο κ.λπ.).

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

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

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

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

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

2.6 Άρθρο 6

Τιμολόγιο είναι το φορολογικό στοιχείο αξίας που εκδίδεται για την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση), για την παράδοση αγαθών και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, με την προϋπόθεση ότι τόσο ο εκδότης όσο και ο αντισυμβαλλόμενος είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και η συναλλαγή αφορά αποκλειστικά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση. Επίσης εκδίδεται στις περιπτώσεις εισπραξής επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων. Ακόμα και όταν ο υπόχρεος ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 Κ.Φ.Α.Σ. αγοράσουν από αγρότες ενταγμένους στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. εκδίδουν τιμολόγιο

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης του, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων, η ημερομηνία της συναλλαγής εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου και τα στοιχεία της συναλλαγής. Ακόμη αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: 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. 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), όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία». 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. Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση», 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.

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. (Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, αναφέρει τον ΑΦΜ

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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).

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου έχει ιδιαίτερη βαρύτητα, γιατί ταυτίζεται με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις επιμέρους φορολογίες. Ο γενικός κανόνας είναι ότι το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη. Κατ' εξαίρεση όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί Δελτίο Αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλόμενων. Όταν το τιμολόγιο αφορά ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η μέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημοσίων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, 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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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.

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 (20ή) 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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών. 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. Όταν η παροχή συνεχίζεται και μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί εντός της χρήσης για το τμήμα της υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί εντός της χρήσης. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (κατασκευή χωρίς ίδια υλικά), το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (Φ.Π.Α.) που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης και δεν σχετίζεται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης.

Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση όπου εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσιών για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή (εισπράττεται) και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλόμενων.

Επίσης, από τις διατάξεις της παραγράφου 13 άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τον εκδότη που δεν αναγράφεται στο αρχικό τιμολόγιο ή άλλες διαφορές εκτός του Φ.Π.Α. που επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Το πιστωτικό τιμολόγιο στην περίπτωση επιστροφής αγαθών εκδίδεται το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά και στο οποίο εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, αναγράφονται επίσης το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, ο αύξον αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή καθώς και ο Φ.Π.Α. Στην περίπτωση έκδοσης τους ορίζεται εντός του πρώτου εικοσαήμερου του νέου έτους προκειμένου να δοθεί εύλογος χρόνος στον υπόχρεο για την εκκαθάριση των λογαριασμών του κάθε πελάτη του.

Τέλος, στην περίπτωση που ένας υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών προβεί σε αγορά αγαθών από έναν μη υπόχρεο σε έκδοση τιμολογίου (π.χ.: ιδιώτη), τότε για την απόδειξη της συναλλαγής συντάσσεται τίτλος κτήσης που περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλόμενων, καθώς και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής. Ως «τίτλος κτήσης» μπορεί να θεωρηθεί ενδεικτικά κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (αγοράς) αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα προαπαιτούμενα δεδομένα. Ο τίτλος κτήσης πρέπει να συντάσσεται στους ίδιους χρόνους που αναφέρονται και 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. 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). Από τα παραπάνω προκύπτει ότι από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν προβλέπεται πλέον υποχρεωτικά η έκδοση τιμολογίου για αγορά αγαθών τόσο από ιδιώτες όσο και από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που αρνούνται την έκδοση του ή που εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο.

2.7 Άρθρο 7

(Το άρθρο έχει καταργηθεί από 1/1/2015 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιείται με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του Ν.4223/2013).

Η απόδειξη λιανικής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για τις λιανικές συναλλαγές, δηλαδή για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών σε ιδιώτες. Η έννοια της λιανικής συναλλαγής αναφέρεται στην πώληση αγαθών ή τη παροχή υπηρεσιών από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλούμενων υπηρεσιών. Επίσης ως λιανική συναλλαγή θεωρείται η αλλαγή λιανικώς πωληθέντων αγαθών, αλλά και η πώληση

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση τις διατακτικές που εκδίδει ο συνεταιρισμός και για το λόγο αυτό στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται απόδειξη λιανικής.

Στην περίπτωση επιστροφής λιανικώς πωληθέντων αγαθών χωρίς όμως να γίνεται αλλαγή αγαθών, καθώς και στην περίπτωση χορήγησης έκπτωσης για αγαθά που εκ των υστέρων διαπιστώνεται ελάττωμα ή στην περίπτωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής.

Σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπόχρεοι απεικόνισης πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., αυτές εκδίδονται υποχρεωτικά με την χρήση φορολογικών ταμειακών μηχανών ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ με την απαιτούμενη σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (άρθρο 1, Ν.1809/1988). Ο ίδιος τρόπος έκδοσης προβλέπεται και για τους χονδρέμπορους όταν διενεργούν λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών επί του συνόλου των ετήσιων πωλήσεων τους. Στις περιπτώσεις που προκύπτει εξαίρεση από τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή Η/Υ για την έκδοση αποδείξεων συναλλαγών³, τότε οι αποδείξεις εκδίδονται χειρόγραφες και οι οποίες είναι αθεώρητες εφόσον αφορούν πώληση αγαθών και θεωρημένες εφόσον αφορούν παροχή υπηρεσιών. Επίσης παρέχεται η δυνατότητα σε ορισμένους κλάδους υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της μη χρησιμοποίησης ΦΤΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι οι υπόχρεοι που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, όπως αυτοί που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης κατά συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς και η ώρα έκδοσης όταν η απόδειξη εκδίδεται από Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ή Η/Υ. Όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως. Στις αποδείξεις λιανικής δεν απαιτείται κατά κανόνα η αναγραφή ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη. Κατ' εξαίρεση απαιτείται η

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στις αποδείξεις που εκδίδονται κυρίως από ελεύθερους επαγγελματίες. Επίσης κατά κανόνα στις αποδείξεις λιανικής δεν αναγράφεται το είδος του πωλούμενου αγαθού, εκτός από τις περιπτώσεις κυρίως στις οποίες ο υπόχρεος τηρεί τον λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. ή εκδίδεται απόδειξη λιανικής μετά από συγκεκριμένο συγκεντρωτικό δελτίο.

Όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικής στην πώληση αγαθών εκδίδονται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής του αγαθού, ενώ στην περίπτωση που για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη Πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής.

Οι αποδείξεις λιανικής στην παροχή υπηρεσιών εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών. Όταν η παροχή υπηρεσιών διαρκεί εκδίδεται απόδειξη λιανικής, κατά το χρόνο που καθίστανται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος της υπηρεσίας που παράχθηκε. Σε καμία περίπτωση όμως η απόδειξη λιανικής για παροχή υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παράχθηκε. Σε καμία όμως περίπτωση η απόδειξη λιανικής για παροχή υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, στο σύνολο της ή μέρος αυτής. Εξαιρέση αποτελεί η 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. Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη λιανικής εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και όχι πέραν του τέλους διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.

Ειδικά όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, μια άδεια εισόδου, ένα δικαίωμα χρήσης με προκαθορισμένο τίμημα και γενικά μια συνδρομητική υπηρεσία η απόδειξη λιανικών συναλλαγών εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή (εισπράττεται) και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών.

2.8 Άρθρο 8

(Το άρθρο αυτό έπαυε να ισχύει από 1/1/2014 σύμφωνα με το άρθρο 51 παράγραφος 6 του Ν.4223/2013 ισχύουν τα κάτωθι).

Κατάργηση έκδοσης εγγράφων μεταφοράς (φορτωτικών) – Έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για τις μεταφορές αγαθών:

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

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 97 έως και 107 του Εμπορικού Νόμου, περί της υποχρέωσης έκδοσης του εγγράφου «αγωγιαστήριο», που συντάσσεται υπό μορφή επιστολής και παραδίδεται, για συμβάσεις μεταφοράς προσώπων ή πραγμάτων, από τον αποστολέα στον παραλήπτη αυτών, περιέχει δε τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν θίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

Κατάργηση έκδοσης αποδείξεων δαπανών – Έκδοση τίτλου κτήσης για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα έκδοσης τιμολογίου:

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

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

Για τις λοιπές περιπτώσεις που προβλεπόταν, μέχρι 31.12.2013, η έκδοση απόδειξης δαπάνης π.χ. έξοδα κίνησης προσωπικού, επισκευές εντός εγγύησης κ.λπ. μπορεί, από 1.1.2014, να εκδίδεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο στο οποίο εμφανίζεται η καταβαλλόμενη δαπάνη.

Έκδοση φορολογικών στοιχείων για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών:

Με την υπουργική απόφαση Π.7475/07.11.86 (791 Β'), που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ορίζεται η έκδοση ειδικού στοιχείου για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών.

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

2.9 Άρθρο 9

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται ρητά, για μεταβατικό διάστημα που διαρκεί έως την 1/1/2014, τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία υπάρχει η υποχρέωση θεώρησης πριν από την χρησιμοποίησή τους. Πιο συγκεκριμένα ορίζεται ότι «η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσης τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτών και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.». Η παρούσα παράγραφος έπαυσε να ισχύει από 1/1/2014.

Κατά τη διάρκεια διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγράφων, 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 εγγράφων, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγράφων, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων, 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.

Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

- i. 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.
- ii. 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.
- iii. 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.
- iv. 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.
- v. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται στη διαφύλαξη των τιμολογίων με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεσή του, σε χαρτί ή με ηλεκτρονικά μέσα. Επίσης, όταν τα τιμολόγια διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη

γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

- vi. 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 Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος - μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους - μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.
- vii. 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.

Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών, μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιοδήποτε τόπο εντός της ελληνικής επικράτειας, χωρίς να απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης ή έγκρισης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επιτρέπεται και η φύλαξη εκτός της ελληνικής επικράτειας μετά από γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση τους. Σε κάθε περίπτωση ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών έχει υποχρέωση να τα επιδεικνύει εντός της προθεσμίας που ορίζεται από την φορολογική αρχή.

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.

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.

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 των δεδομένων τους, καθώς και η μη διαφύλαξη των αποθηκευμένων δεδομένων που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων ή η αδυναμία αναπαραγωγής τους, ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Γενικά

Όπως προαναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο και με βάση τον Ν. 4308/2014 έχει ενσωματωθεί πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και οι βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Συνεπακόλουθα, έχει απλοποιηθεί περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), και αφετέρου έχουν ενοποιηθεί, βελτιωθεί και συμπληρωθεί οι λογιστικοί κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, το οποίο εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) εδώ και τριάντα πέντε χρόνια.

(http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Τα οφέλη που απορρέουν αφορούν το ότι αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά, το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και όλους τους λογιστές. Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012).

Ουσιαστικά, ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών. Επίσης, καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992) και αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης χρηματοδοτικών μισθώσεων (leasing) (Ντζανάτος, 2008).

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών. Την πλέον σημαντική καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή. Οι εταιρείες υποχρεούνται να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου (Ντζανάτος, 2008).

3.2 Σχολιασμός

Οι νέες διατάξεις διέπονται από τη φιλοσοφία της «απλοποίησης» με βασικό στόχο την κατάργηση των τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ που ανάγονται με τη σειρά τους στον ΚΒΣ. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των διατάξεων συνοψίζεται στο ότι επαφίεται στις οντότητες το να εφαρμόζουν, κατά την κρίση τους, κατάλληλες δικλίδες (χωρίς αυτές να εξειδικεύονται πλήρως) προκειμένου να μπορούν να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους και τη συσχέτιση αυτών με τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία. Με άλλα λόγια, εναπόκειται στις νομικές οντότητες να αναζητήσουν και να υιοθετήσουν κατάλληλες πρακτικές έτσι ώστε το σύνολο της συναλλακτικής τους δραστηριότητας να μπορεί να αποδειχτεί εύκολα σε ενδεχόμενο έλεγχο και να συνάδει με τις επιταγές της νέας νομοθεσίας (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012):

- α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας, και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης (α) της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014.

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Χρηματοοικονομικής Αναφοράς όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση δυνάμει του κανονισμού 1606/2002 (ΔΠΧΑ - υποχρεωτική εφαρμογή ΔΠΧΑ), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf):

- α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.
- β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικές οντότητας οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.
- γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007 (οδηγία 2004/39/ΕΚ).
- ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005.
- στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999.
- ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995.
- η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησης της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. (Alexandrakis, et al., 2011).

Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παράγραφο 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου.

Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15, πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

Η Τράπεζα της Ελλάδος εφαρμόζει, στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το Καταστατικό της, μόνο τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παραγράφου 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Η ίδια οντότητα συντάσσει ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (σημειώσεις), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/EK) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ):

α) Επιμετρούν το ενεργητικό τους που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του νόμου 4009/2012 (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της οδηγίας 2009/65/EK) στην εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται βάσει των Δ.Π.Χ.Α..

β) Διαφορές επιμέτρησης του κατεχόμενου στο τέλος της περιόδου ενεργητικού του σημείου (α) αυτής της παραγράφου καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου, στην Κατάσταση Εξέλιξης των Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων.

γ) Εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, καθώς και, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές.

Τέλος, θέματα άλλων απλοποιήσεων και απαλλαγών ανά κατηγορία οντοτήτων ρυθμίζονται στο άρθρο 30 του νόμου σε ότι αφορά στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

3.3 Μελέτες ερευνών από τον διεθνή χώρο

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μία κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των Προτύπων συμβάλει σημαντικά στην εύλογη παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Τα νέα πρότυπα στοχεύουν να προσφέρουν την δυνατότητα της άμεσης συγκρισιμότητας στα οικονομικά στοιχεία των εταιριών που τα εφαρμόζουν ενώ θα μειώνει τις δυσκολίες για την επιχείρηση που τα χρησιμοποιεί να αντιληφθεί την κατάσταση που βρίσκονται οι ανταγωνιστές. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και θα μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις. Μέσα από την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων που συντάσσονται από τις επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και χειρισμούς (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Η χρησιμοποίηση ενιαίων λογιστικών προτύπων διευκολύνει την παρουσίαση της φιλοσοφίας που ακολουθείται κατά την προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων. Μέσω της χρήσης των λογιστικών προτύπων, επίσης, οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μία λογική συνέχεια και συνέπεια. Αποτέλεσμα του παραπάνω, είναι η αποφυγή αντιφάσεων και αντιθέσεων (Alexandrakis, et al., 2011).

Επιπρόσθετα, στόχος είναι να εξασφαλιστεί σε μεγαλύτερο βαθμό η αξιοπιστία, η ακρίβεια και η συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων, όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα. Η καθιέρωση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά, διευκολύνεται ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. Ειδικά για τους χρήστες και τους ενδιαφερόμενους που το ενδιαφέρον τους επικεντρώνεται κατά βάση στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, τα ΔΠΧΠ είναι σαφώς πιο απλοποιημένα από αυτά των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Alexandrakis, et al., 2011).

Τέλος, οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και πόρους λόγω ότι δεν θα χρειαστεί να αναπτύξουν ένα δικό τους πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ιδιαίτερα σημαντικό πλεονέκτημα ακόμα και σε περίοδο οικονομικής κρίσης. Η εφαρμογή των ΔΛΠ θα κάνει τις λογιστικές απαιτήσεις πιο προσιτές στους μικρότερους χρήστες τόσο στις αναπτυγμένες όσο και στις αναδύμενες αγορές (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το περιεχόμενο του Κώδικα αφορά το αποτέλεσμα ενός μεγάλου ταξιδιού που επιταχύνθηκε από την κρίση, ενώ τα προβλήματα υπήρχαν από πολύ πριν. Είναι ευρέως αποδεκτό το γεγονός ότι η τοπική ιδιομορφία που είχε ο Κ.Β.Σ. και ταλαιπωρούσε πολλές επιχειρήσεις αλλά και λογιστές για πολλά χρόνια. Όταν το 2010 η χώρα υπέγραψε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών της χώρας μας αντιλήφθηκαν ότι είχαμε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων όπου ήταν παγκοσμίως μοναδικοί και εμπόδιζαν τη λειτουργία όλης της οικονομίας.

Ουσιαστικά, το κράτος ανέλαβε την υποχρέωση κατάργησης του Κ.Β.Σ. και στις 27/4/2011 συστήθηκε επιτροπή, τον Οκτώβριο του ίδιου έτους παρέδωσε πόρισμα (το οποίο δε δημοσιεύθηκε ποτέ) που κατέληγε στο συμπέρασμα ότι με κάποιες διορθώσεις ο Κ.Β.Σ. ήταν καλώς καμωμένος. Μετά από τις «διαπραγματεύσεις» ψηφίστηκε ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που ισχύει από 1/1/2013 και είναι στην ουσία μια light version του αρχικού νομοθετήματος, το οποίο είναι εντελώς αντίθετο από τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο της νέας ρύθμισης «ο Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίστανται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».

Ο βασικός σκοπός στόχευε στο να γίνει ευκολότερη και πιο απλή η λειτουργία των επιχειρήσεων ώστε να επέλθει η οικονομική ανάπτυξη που στόχευαν. Με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ρυθμίστηκαν μεν θέματα που αφορούν σε μεγάλο βαθμό την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών και τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας στις συνθήκες του νέου οικονομικού και τεχνολογικού περιβάλλοντος ταυτόχρονα όμως προκύπτουν και διάφορα θέματα τα οποία χρήζουν επανεξέτασης.

Λόγω του γεγονότος ότι η έκταση των ρυθμίσεων που εισάγει ο νέος νόμος αλλάζει τον τρόπο λειτουργίας της πλειοψηφίας των επιχειρήσεων και τροποποιεί δραστικά πρακτικές και νοοτροπίες δεκαετιών, θα πρέπει να αντιμετωπισθεί το θέμα της εφαρμογής ώστε να επιτευχθούν οι αρχικοί στόχοι. Υφίσταται μια ανάγκη διευκρινίσεων και οδηγιών ώστε να γίνουν κατανοητά από τις επιχειρήσεις, την διοίκηση, τα ελεγκτικά όργανα και τους λογιστές το πνεύμα και οι προβλέψεις του νόμου. Κατά την πρακτική προηγούμενων από πλευράς φορολογικής διοίκησης

κρατών, θα μπορούσαν να εκδίδονται κατευθυντήριες οδηγίες ανά κλάδο δραστηριότητας, κατά βάση για μικρές επιχειρήσεις, με προαιρετικό χαρακτήρα για τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης, εξασφαλίζοντας τη δυνατότητα διενέργειας φορολογικών ελέγχων.

Τέλος, ο κύριος στόχος οφείλει πάντα να είναι η όσο το δυνατόν πληρέστερη εφαρμογή του εκσυγχρονισμένου πλαισίου τήρησης των λογιστικών βιβλίων και των νέων λογιστικών αρχών. Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί όλο το προηγούμενο θεσμικό πλαίσιο και να καταργηθεί, όταν καλύπτεται από τον νέο νόμο, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν αντίθετες προβλέψεις και φιλοσοφία, παρότι ο νέος νόμος προβλέπει σε εκτεταμένες καταργήσεις διατάξεων. Επίσης, θα πρέπει να υπάρχει συνολική επόπτευση της εφαρμογής, ώστε να αποφευχθούν αντικρουόμενες οδηγίες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Α. Ελληνική

Επιστημονική Ομάδα Astbooks, (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: Κιόσογλου Δ., & Σταγάκη Ο.Ε., Αθήνα.

Παπαδέας Β.Π., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ.*, Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.

Ντζανάτος Δ., (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά*, Εκδόσεις: Καστανιώτη, Αθήνα.

Σταματόπουλος Δ., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: eliforin, Αθήνα.

Τότσης Χ.Ν., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: Πάμισος, Αθήνα.

Β. Ξενόγλωσση

Alexandrakis A., Kydros D., Notopoulos P., & Pazarskis M., (2011). IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector, *MIBES Transactions*, (5): 101 – 111.

Andreb P., Evans L., & Tsalavoutas I., (2012). The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece, *The British Accounting Review*, (44): 262 – 277.

Ballas P.A., Skoutela D., & Tzovas C., (2010). The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece, *Managerial Finance*, (36): 931 – 948.

Γ. Διαδικτυακές Πηγές

Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012: www.parliament.gr

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308/2014, Διαθέσιμο σε: http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜΟΝ 4093

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1: Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παρ. 1 και 4 του άρθρου 2 και των παρ. 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

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

2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

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 σε 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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

α) Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΠΔ 150/2001 (ΦΕΚ Α' 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/EK της Επιτροπής, της 19^{ης} Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα ΕΚ EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτή την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν 1809/1988.

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

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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 Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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. 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 πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παρ. 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 παρ. 1 του άρθρου 3 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 ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

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

5. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας

ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

Άρθρο 4: Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παρ. 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παρ. 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 αναγκαστικών νόμων 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ 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 ΑΕ και ΕΠΕ του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 1.

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

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

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παρ. 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:

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 παρ. 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου 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 παρ. 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 παρ. 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 ΠΔ 1123/1980.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα ΔΛΠ 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 (ΠΣΛΦΒ), που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 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 σκευή μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 απεικόνιση 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 παρ. 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' και γ' της παρ. 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν 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 απεικόνιση 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 παρ. 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 ΦΠΑ. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) 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 20^η 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 (ΔΛΠ) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ 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 ΔΛΠ υποχρεούται:

A. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (ΠΣΛΦΒ).

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

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

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

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

B. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

των αναγκαίων καταχωρήσεων στον ΠΣΛΦΒ και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, 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 παρ. 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 εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 ΦΠΑ 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 παρ. 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 ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του ΦΠΑ.

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 ΦΠΑ.

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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 παρ. 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 υποπαρ. 10.2 της παρ. 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 20^η 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 ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε 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..

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 επί μέρους 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 παρ. 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε 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 ΦΠΑ 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.

Άρθρο 5: Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

(ΦΕΚ 287 Α΄) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 5 (δελτίο αποστολής) του Κ.Φ.Α.Σ., παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

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

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

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

Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ..

Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι:

- α) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.
- β) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).
- γ) Αγρότες που εντάσσονται, από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

β) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

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

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

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

Ειδικές περιπτώσεις.

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

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

Περιεχόμενο.

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

Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το δελτίο αποστολής στο έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού κ.λπ.

Χρόνος έκδοσης.

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

Έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή.

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

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

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

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

Εξαιρέσεις – Λοιπές διευκρινίσεις.

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις εξαιρέσεων:

- Οι παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις παραδόσεις φυσικού αερίου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας, δεδομένου ότι, η παράδοση αυτών προκύπτει από τις μετρήσεις που διενεργούνται, μέσω των δικτύων αυτών, σε τακτά χρονικά διαστήματα (μήνα, τρίμηνο κ.λπ.).
- Οι διακινήσεις, από λιανοπωλητές, βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών, που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά τις κινητές λαϊκές αγορές, τα παζάρια και το πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση να φέρουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία αγορών.

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

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

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

3. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης έκδοσης του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων Δελτίου Αποστολής, μέχρι εξαντλήσεως αυτών ενώ μπορεί, προαιρετικά, να εκδίδονται τα υπόψη έγγραφα και σε άλλες περιπτώσεις με σκοπό διαφορετικό της πώλησης. Επίσης, μπορεί να

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

χρησιμοποιηθούν, τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων συνενωμένων Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων, μέχρι εξαντλήσεως αυτών, για την αποστολή, παράδοση, διακίνηση τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. 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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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.

Εξαιρετικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο (παραγγελιοδόχο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου (παραγγελέα), εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων.

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

Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

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

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

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

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

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

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

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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, 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 15^η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

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

Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή (20^ή) 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 (15^η) 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.

Άρθρο 7: Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

(Το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. καταργείται από 1/1/2015 με την παρ. 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 51 του Ν.4223/2013)

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 ελεύθεριο 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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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.

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

Άρθρο 8: Έγγραφο μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών

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

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

Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας για τις μεταφορές αγαθών που διενεργεί, δεν απαιτείται να εκδίδει τα

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 97 έως και 107 του Εμπορικού Νόμου, περί της υποχρέωσης έκδοσης του εγγράφου «αγωγιαστήριο», που συντάσσεται υπό μορφή επιστολής και παραδίδεται, για συμβάσεις μεταφοράς προσώπων ή πραγμάτων, από τον αποστολέα στον παραλήπτη αυτών, περιέχει δε τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν θίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

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

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

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

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

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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

(λήψης υπηρεσιών), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα ανωτέρω απαιτούμενα δεδομένα.

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

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

Για τις λοιπές περιπτώσεις που προβλεπόταν, μέχρι 31.12.2013, η έκδοση απόδειξη δαπάνης π.χ. έξοδα κίνησης προσωπικού, επισκευές εντός εγγύησης κ.λπ. μπορεί, από 1.1.2014, να εκδίδεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο στο οποίο εμφανίζεται η καταβαλλόμενη δαπάνη.

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

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

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

αναγράφοντας ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

Άρθρο 9: Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων

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

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.

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

3. 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

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

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 διάθεσή 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)

ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει, οι αρμόδιες αρχές του κράτους - μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και, όταν ο Φ.Π.Α. 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.

4. 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.

5. 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 χρησιμοποιήσής 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.

6. 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.