

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΜΙΚΗ - ΣΔΟ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ
ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
HELLENIC TAX CODE FOR FINANCIAL
MAPPING**

Οι εκπονούντες φοιτητές/τριες:

ΒΟΥΛΓΑΡΗ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ Α.Μ 15241

ΚΟΚΜΟΤΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ Α.Μ 15368

ΦΙΛΙΠΠΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Α.Μ 14837

Ο Επιβλέπων καθηγητής: Γκόλφης Γεώργιος

**Ευρύτερη Περιοχή Μεσολογίου
Μάρτιος 2016**

Περίληψη (Στην Ελληνική Γλώσσα)

Σε αυτή την εργασία αναφερθήκαμε στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών σαν έννοια, αναλύσαμε τις διαφορές του από τον Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων και πολύ περισσότερο εστίασαμε στις διατάξεις αυτού του Κώδικα όσον αφορά το κάθε άρθρο ξεχωριστά. Έτσι λοιπόν, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών αντικαθιστά από 01/01/2013 τον Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων και η λειτουργία του τίθεται σε εφαρμογή έως 31/12/2014. Η εφαρμογή του υπήρξε χρήσιμη με αρκετά προβλήματα και δυσκολίες βέβαια, αλλά χωρίς κανόνες δε θα μπορούσε να λειτουργήσει σωστά η έννομη τάξη σύμφωνα με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενο τους. Εξάλλου ένα ισχυρό πλεονέκτημα του είναι πως αποτελεί ένα ακριβές ρυθμιστικό πλαίσιο καταγραφής οικονομικών και λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων. Επιπροσθέτως, χάρη στη λειτουργία των κανόνων που αναφέραμε πιο πάνω προκύπτουν οι ασφαλείς συναλλαγές και αποδίδονται οι σωστές επαληθεύσεις για να εξυπηρετείται άμεσα όχι μόνο η επιχείρηση αλλά και το φορολογικό σύστημα. Επομένως, με αυτό τον τρόπο δεν διασαλεύεται το νόημα του συνολικού δικαίου.

Κάτι εξίσου σημαντικό που αναφέραμε πολλές φορές ήταν ο τρόπος απεικόνισης συναλλαγών μέσω των συναλλασσόμενων δηλαδή η τήρηση βιβλίων και η έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2. Δηλαδή, ποιοι υποχρεούνται στην τήρηση του Κώδικα ως πρώην επιτηδευματίες, σε τι γλώσσα και νόμισμα λειτουργεί η εφαρμογή του, ποια είναι τα δικαιολογητικά των εγγραφών και ποιοι απαλλάσσονται από αυτή την διαδικασία σύμφωνα με το άρθρο 3. Ακόμη με τις διατάξεις του άρθρου 4 από 01/01/2013 ορίζεται η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων αναλόγως με τα ακαθάριστα ετήσια έσοδα αλλά και του αντικειμένου εργασιών των επιχειρήσεων, ο τρόπος τήρησης των βιβλίων και ο χρόνος ενημέρωσης τους. Είδαμε ακόμη τις περιπτώσεις που εκδίδονται ορισμένα στοιχεία όπως το Δελτίο Αποστολής αλλά και ποιοι είναι οι υπόχρεοι έκδοσής του, πιο συγκεκριμένα κατά την διακίνηση των αγαθών μεταξύ των εγκαταστάσεων των επιτηδευματιών. Αργότερα στο άρθρο 6 αναφερθήκαμε λεπτομερώς στην τιμολόγηση των συναλλαγών, όπως ορίζουν οι διατάξεις αυτού του άρθρου μετά την τροποποίηση ορίζονται οι κανόνες οι οποίοι διέπουν την έκδοση των παραστατικών που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές αναφερόμενοι στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων. Στο άρθρο 7 σύμφωνα με τις διατάξεις του καθιερώνεται σαν ενιαίος τίτλος αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, όπου αφορά τις πωλήσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών μόνο προς τα φυσικά πρόσωπα. Στη συνέχεια δώσαμε έμφαση στα έγγραφα μεταφοράς όπως ορίζει το άρθρο 8, αλλά και σε διάφορα στοιχεία συναλλαγών, κάποια από αυτά ήταν τα φορτωτικά έγγραφα τα οποία εκδίδονται κατά την διακίνηση των αγαθών ή υπηρεσιών, οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης ή αλλιώς ιδιοχρησιμοποίησης και οι αποδείξεις δαπανών, τα οποία στοιχεία φορολογούνται κανονικά ως προς τον ΦΠΑ.

Επιπροσθέτως, στο άρθρο 9 παρατηρήσαμε πόσο σημαντική είναι η διασφάλιση των συναλλαγών και η διαφύλαξη των δεδομένων που με την σειρά τους συνεπάγονται την αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης μέσω της χρήσης θεωρημένων από την Δ.Ο.Υ επί μηχανογραφικής έκδοσης των στοιχείων. Ακόμη, είδαμε στο άρθρο 11 πως διασφαλίζεται ο έλεγχος των συναλλαγών μέσω των αποδείξεων συναλλαγών και τι υποχρεώσεις φέρουν οι τράπεζες ως προς την αναγραφή του ΑΦΜ των συναλλασσομένων. Ύστερα στα άρθρα 11, 12, 13 και 14 αναλύσαμε τις εξουσίες φορολογικής αρχής όπως τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, τις εξουσίες που φέρει ο Υπουργός Οικονομικών αλλά και τις αρμοδιότητες του. Πιο συγκεκριμένα, για να επιτευχθεί η διαφύλαξη των στοιχείων των επιχειρήσεων εκτός της έδρας εγκατάστασης πρέπει να πραγματοποιηθεί η εκάστοτε γνωστοποίηση από της Δ.Ο.Υ και μετά αφού ενημερωθούν τα στοιχεία να επιστρέψουν στο τόπο εγκατάστασης τους.

Ωστόσο το Υπουργείο Οικονομικών αναλαμβάνει πλήρες φορολογικό έλεγχο εσόδων και εξόδων των επιχειρήσεων για εξακρίβωση αυτών και για οποιαδήποτε φοροδιαφυγή (μέσω ειδικού προγράμματος). Επιπλέον, εξετάσαμε πότε ορίζεται η θέση του Κώδικα σε ισχύ μέσω της δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της κυβερνήσεως και από πότε τίθενται σε εφαρμογή οι ισχύουσες πλέον διατάξεις του. Τέλος, κάναμε παραπομπή στις μεταβατικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών αλλά και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Για όλα τα παραπάνω χρησιμοποιήσαμε πηγές όπως βιβλιογραφικές αναφορές μέσω ορισμένων συγκραμάτων, χρήσιμο και εξειδικευμένο διαδικτυακό ιστότοπο και ορισμένες εγκυκλοπαιδικές γνώσεις για την κατανόηση εννοιών και ορισμών που αφορούν τον Κ.Φ.Α.Σ.

Όπως είδαμε και στην Εισαγωγή (Κεφάλαιο 1) η βιβλιογραφία αφορά κατά έννοια τη μεθοδολογική προσέγγιση. Πιο ουσιαστικά, στην εισαγωγή αναλύσαμε το πότε μπαίνει σε ισχύ ο Κ.Φ.Α.Σ αλλά και σημαντικούς σκοπούς του και διατάξεις. Ύστερα τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου θέματος και τους βασικότερους σκοπούς και στόχους της μελέτης, αλλά και την επεξήγηση των περιεχομένων μέσω σχεδιαγράμματος. Τέλος, κλείσαμε μέσω του επιλόγου της πτυχιακής μας εργασίας όπου αυτός αποτελεί το κεφάλαιο 15, με μία σύντομη προεπισκόπηση των διαπιστώσεων και συμπερασμάτων που συναντήσαμε μέχρι τώρα από όλα τα άρθρα του Κ.Φ.Α.Σ.

Summary

In this assignment we referred to the Transaction's Tax Reporting Code as a concept. We further focus on the provisions of this code as regards each article separately. The Transaction's Tax Reporting Code replaces as of 01/01/2013 the Hellenic Code of Accounting Book and Records and was put into force until the 31/12/2014. Its implementation has been useful notwithstanding problems and difficulties, yet barring regulations the law order would not be functioning properly concerning book keeping during transaction and their contents. Its ultimate asset being that it constitutes a precise regulatory foundation of recording financial and accountancy data of businesses. In addition, owing to the functioning of the aforementioned regulations, safe transactions ensue as well as precise verifications are attributed so as not only for the businesses to be served but also immediately for the tax system. Therefore, the essence of the entire law system is not at stake.

Of equal importance, remains the medium of documentation of transaction, that is book keeping and characteristics' issuance according to articles 1 and 2. Specifically, who is book keeping mandatory for having being entrepreneurs, in which language and currency its implementation is into effect, which are documents for registration as well as who are exempt from the above procedure according to article 3. The ordains of article 4 as of 01/01/2013 specify the Incorporation of Obligators in Accounting Bookkeeping depending on their annual net proceeding as well as the objects of works of the firm, the specific type of book keeping and the time of their updates. We have, hereby, examined the circumstances some characteristics are issued such as consignment papers and who are obliged to such issuing, specifically during consignment of goods between premises and recipients. Later, in article 6 we provided a detailed account of the pricing of transactions, as specified by the ordains of the article after modification the rules which govern the issuing of the voucher which meet business transactions, invoice issuing, are defined. In article 7, according to its ordains, an unilateral title of retail receipt is established, pertaining to selling of goods and service providing only towards consumers. Furthermore, we emphasized on consignment documents, according to article 8, as well as different transaction elements, some of the latter being shipping documents which are issued in the transportation of goods or services, own usage receipts and receipts for expenditure, which are legally taxed with VAT.

In article 9, we analyzed how important is the securement of transaction and the safe exchange of data which, in turn, are tantamount to the authenticity of characteristics movement via the use of Certified Documents from the Tax Office through digitalized issuing of characteristics. In article 11, we witnessed how the checking of transaction is ensured via receipts and the obligations shared by the banking system as regards the recording of the Social Security Number of the client. In articles 11, 12, 13 and 14 we analyzed the taxation authority, such as the head of the tax bureau, of the Minister of Finance and their responsibilities. Specifically, to secure the preservation of characteristics of firms outside the premises, a notification to the tax bureau must be conveyed upon update of which, they can return to the premises.

Nevertheless, the Ministry of Finance assumes total tax control of assets and liabilities of firms to attain cross checks or any tax evasion (via special system). We examined when the code is put into force via the publication into the Government Paper and when the new ordains are put into effect. Ultimately, we quoted to transitional provisions of the Transaction's Tax Reporting Code as well as the Hellenic Code of Accounting Books and Records. For all the above, our sources were extensive bibliography, textbooks, web material and encyclopedic

references for further acquaintance with terminology with regards to Transaction's Tax Reporting Code.

As we saw in the introduction (Chapter 1), the bibliography pertains to the methodology approach. In essence, we analyzed when the Transaction's Tax Reporting Code takes effect as well as primary proposes and ordains. Furthermore, the reasons for selecting the topic at hand and the main purposes and targets of the research, last but not least the representation of contents in diagrams. Finally, a brief overview of observations and conclusions reached is provided in chapter 15, the final overview of this thesis.

Περιεχόμενα

Περίληψη	1-2
Summary	3-4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	
1.1 Εισαγωγή	7
1.2 Λόγοι επιλογής του θέματος	7
1.3 Σκοπός και στόχοι μελέτης	8
1.4 Μεθοδολογική προσέγγιση	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: Στοιχεία Διαφοροποίησης του Κ.Φ.Α.Σ από τον Κ.Β.Σ	
2.1 Εισαγωγή	9
2.2 Αλλαγές ως προς τα βιβλία	9-10
2.3 Αλλαγές ως προς τις προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων	10
2.4 Αλλαγές ως προς τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και την διασταύρωση και απόδειξη των συναλλαγών	10-11
2.5 Αλλαγές ως προς τα στοιχεία	11-13
2.6 Επίλογος	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: Άρθρο 1 Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών	
3.1 Εισαγωγή	14
3.2 Επίλογος	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: Άρθρο 2 Τρόποι Απεικόνισης Συναλλαγών	
4.1 Εισαγωγή	18
4.2 Επίλογος	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: Άρθρο 3 Εξαιρέσεις-Απαλλαγές	
5.1 Εισαγωγή	23
5.2 Επίλογος	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο: Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών Βιβλίων	
6.1 Εισαγωγή	28
6.2 Ειδική ένταξη στην τήρηση Διπλογραφικών Βιβλίων	28
6.3 Ειδική ένταξη στην τήρηση Απλογραφικών Βιβλίων	29
6.4 Τήρηση λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο	29-30
6.5 Περιεχόμενο Διπλογραφικών Βιβλίων- Τήρηση Ημερολογίων- Καθολικών	30-31
6.6 Τήρηση Μητρώου Παγίων και Βιβλίο Απογραφών	31-33
6.7 Ηλεκτρονικός Φάκελος Ελέγχου	33-34
6.8 Υποχρεώσεις υποκαταστημάτων με αυτοτελή ή εξαρτημένη λογιστική	34
6.9 Τήρηση βιβλίου εσόδων-εξόδων και βιβλίου απογραφών	34-35
6.10 Απλογραφικά Βιβλία με τήρηση ή μη βιβλίου απογραφών	35-36
6.11 Επίλογος	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής

7.1 Εισαγωγή	37
7.2 Επίλογος	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο: Άρθρο 6 τιμολόγηση Συναλλαγών

8.1 Εισαγωγή	42
8.2 Επίλογος	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο: Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

9.1 Εισαγωγή	48
9.2 Επίλογος	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο: Άρθρο 8 Έγγραφο Μεταφοράς και Στοιχείων Λοιπών Συναλλαγών

10.1 Εισαγωγή	53
10.2 Επίλογος	56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο: Άρθρο 9 Διασφάλιση Συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

11.1 Εισαγωγή	57
11.2 Επίλογος	59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο: Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

12.1 Εισαγωγή	60
12.2 Επίλογος	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13^ο: Άρθρο 11 Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής

13.1 Εισαγωγή	63
13.2 Επίλογος	65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14^ο: Άρθρο 12 Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

Άρθρο 13 Θέση σε ισχύ

Άρθρο 14 Μεταβατικές Διατάξεις

14.1 Εισαγωγή	66
14.2 Άρθρο 12: Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών	66
14.3 Άρθρο 13: Θέση σε ισχύ	66-67
14.4 Άρθρο 14: Μεταβατικές Διατάξεις	67-68
14.5 Επίλογος	68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15^ο: Συμπεράσματα-Διατυπώσεις

15.1 Εισαγωγή	69
Βιβλιογραφικές Αναφορές	71

Κεφάλαιο 1^ο

1.1 Εισαγωγή

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) αντικαθιστά από 01/01/2013 τον Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (ΚΒΣ) ο οποίος εισήχθη για πρώτη στην Ελλάδα με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου του 1952. Σκοπός του Κώδικα σε συνδυασμό με τη λογιστική επιστήμη είναι να θεσπίσει σαφείς νόμους σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων με αποτέλεσμα να προκύπτουν ασφαλές συναλλαγές και να γνωρίζουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που φέρουν στις φορολογικές αρχές ή στους προμηθευτές κλπ. Θα μπορούσαμε να πούμε πως αποτελεί ένα ρυθμιστικό πλαίσιο το οποίο καταγράφει με ακρίβεια τα λογιστικά και γενικά οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων, αλλά και ελεγκτικό εργαλείο το οποίο αποδίδει με τις σωστές επαληθεύσεις την εξυπηρέτηση των επιχειρήσεων και της φορολογίας, δηλαδή του ΦΠΑ. Οι διατάξεις του Κώδικα λειτουργούν επιμέρους τόσο σε εμπορικούς νόμους όσο και σε φορολογικούς χωρίς να μεταβάλουν το νόημα του συνολικού δικαίου. Επομένως, συμπεραίνουμε πως δε θα ήταν δυνατές οι συναλλαγές χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, ούτε και η έκδοση αποδείξεων προς τους ιδιώτες. Η διαδικασία τιμολόγησης κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών όπως ορίζει η νομοθεσία ακολουθείται πιστά από όλες τις χώρες της Ε.Ε. Στην εργασία αυτή θα παρουσιάσουμε τον τρόπο απεικόνισης συναλλαγών, ποιοι υποχρεούνται σε αυτή την διαδικασία αλλά και ποιοι εξαιρούνται από αυτή. Θα αναλύσουμε ακόμη την τήρηση των βιβλίων με απλογραφική αλλά και με διπλογραφική μέθοδο, την έκδοση και τον τρόπο διακίνησης διαφόρων φορολογικών στοιχείων όπως του Δελτίου Αποστολής, την διαδικασία τιμολόγησης συναλλαγών αλλά και των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών. Επίσης, θα αναφερθούμε στα έγγραφα μεταφοράς και σε διάφορα στοιχεία συναλλαγών και θα παρατηρήσουμε πόσο σημαντική είναι η διασφάλιση των συναλλαγών και η διαφύλαξη των δεδομένων ώστε να λειτουργεί ομαλώς το σύστημα των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων. Τέλος, θα παρουσιάσουμε ποιες είναι οι εξουσίες της φορολογικής αρχής όπως ο οικονομικός επιθεωρητής και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, ποιες είναι οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών και ποιες οι αρμοδιότητες του έναντι των φορολογικών και τελωνειακών αρχών, αλλά και από πότε ορίζεται ο Κώδικας σε ισχύ και τι συνεπάγονται οι μεταβατικές διατάξεις του.

1.2 Λόγοι επιλογής του θέματος

Οι λόγοι επιλογής του συγκεκριμένου θέματος έγινε γιατί πρόκειται για ένα σημαντικό πλαίσιο που ρυθμίζει την καταγραφή των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και αποτελεί σύγχρονο «εργαλείο» ελεγκτικών επαληθεύσεων, πιο ευέλικτο και σαφές από τον προηγούμενο κώδικα. Ο νέος Κώδικας εξασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία όλων των οικονομικών και φορολογικών διατάξεων και υποδεικνύει τις υποχρεώσεις των συναλλασσόμενων έναντι της τήρησης βιβλίων και της έκδοσης στοιχείων, αλλά και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων έναντι των αρμόδιων αρχών (εταίρων, μετόχων, προμηθευτών, πελατών, φορολογικών αρχών). Θα μπορούσαμε να πούμε πως οι διατάξεις και οι κανόνες του δεν μεταβάλλουν το ουσιαστικό μέρος του συνολικού δικαίου από το οποίο δημιουργούνται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα. Οι διατάξεις είναι ενταγμένες σε ιδιαίτερα νομοθετήματα και αποτελούν σημαντικό μέρος του φορολογικού κώδικα. Επομένως, ο Κ.Φ.Α.Σ συνέβαλε ομαλά στην τήρηση και θέσπιση φορολογικών κανόνων γιατί χωρίς αυτούς δε θα μπορούσε να λειτουργήσει σωστά η έννομη τάξη κατά τις συναλλαγές.

1.3 Σκοπός και στόχοι μελέτης

Ο πιο σημαντικός σκοπός που έγινε αυτή η μελέτη είναι διότι είναι απαραίτητη προϋπόθεση λήψη του πτυχίου μας από τη Λογιστική & Χρηματοοικονομική ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας-ΣΔΟ. Επίσης, ο Κώδικας αυτός αποτελεί ένα ρυθμιστικό πλαίσιο το οποίο καταγράφει με ακρίβεια τα λογιστικά και γενικά οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων, αλλά και ελεγκτικό εργαλείο το οποίο αποδίδει με τις σωστές επαληθεύσεις την εξυπηρέτηση των επιχειρήσεων και της φορολογίας. Επιπροσθέτως, αποτελεί ερευνητική μέθοδο θέσπισης κανόνων και διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης, οι οποίοι εάν δεν υπήρχαν δεν θα τηρούνταν η έννομη τάξη και οι ομαλές συνθήκες των συναλλαγών. Η έρευνα αυτή αποδείχθηκε ενδιαφέρον διότι αναγνωρίζει κάποιες καθημερινές διαδικασίες μεταξύ των συναλλασσομένων όπως η έκδοση στοιχείων και η τήρηση βιβλίων και αναγνωρίζει πλήρες τη διαφοροποίηση του από τον Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων. Τέλος, αυτό που μας ευχαριστούσε ιδιαίτερα ήταν η μελέτη αυτή να αποδειχθεί βιώσιμη καθώς θα βοηθήσει και άλλους φοιτητές και γενικά αναγνώστες, οι οποίοι θα χρειαστούν χρήσιμα στοιχεία του Κώδικα κυρίως από το «παρελθόν» αφού πλέον έχει καταργηθεί και αντικατασταθεί από νέες λογιστικές μεθόδους και τεχνικές. Εάν τώρα θέλαμε να δώσουμε έμφαση στην φορολογική μεταρρύθμιση δηλαδή τι ίσχυσε και πως εξελίχθηκε ανά διαστήματα έως ότου καταργήθηκε θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα πιο σημαντικά. Με τις αλλαγές αυτές που διέπραξε το Υπουργείο Οικονομικών θα μπορούσε να γίνει πιο συμβατό και ισχυρό το επιχειρηματικό κλίμα μεταξύ των επιχειρήσεων και πιο εύκολη η λειτουργικότητα των ρυθμίσεων τους, όσον αφορά την μείωση του κόστους τους και την διευκόλυνση των επαγγελματιών λογιστών. Επομένως, συμπεραίνουμε πως μέσω αυτής της διαδικασίας δημιουργήθηκε άμεσα εξ ορθολογισμός του κόστους των επιχειρήσεων και αυξήθηκε σχετικά η δυνατότητα ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου. Η χρονοβόρα και γραφειοκρατική διαδικασία του Κ.Β.Σ καταργείται και αντικαθιστάται με τον Κ.Φ.Α.Σ. Ενώ παράλληλα εισάγονται νέοι κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων σαφώς ενταγμένα στις σύγχρονες λογιστικές και επιχειρηματικές πρακτικές και μειώνεται αμέσως το μεγάλο κόστος των συναλλαγών. Επιπλέον, η ολοκλήρωση της μεταρρύθμισης σε σχέση με την κατάργηση του Κ.Φ.Α.Σ, θα ενσωματώσει τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και θα κωδικοποιήσει λογιστικές ενιαίες διατάξεις. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις θα συνεργάζονται σε ένα πιο απλοποιημένο καθεστώς κανόνων με τους ελεγκτές και τους λογιστές και θα τηρούν εύχρηστα τα λογιστικά τους αρχεία, τα παραστατικά των συναλλαγών και τα ελληνικά λογιστικά τους πρότυπα. Ο ρόλος των ελεγκτών συχνά θα αναβαθμίζεται και θα αποκτά ιδιαίτερη σημασία στα επόμενα χρόνια. Αφού λοιπόν θα μεταβάλλεται συχνά το οικονομικό περιβάλλον οι εποπτικές αρχές θα δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στους φορολογικούς ελέγχους και θα αποτελούν σε περιόδους κρίσεως πολύτιμο στοιχείο για το Υπουργείο Οικονομικών, για τα πιστωτικά ιδρύματα (τράπεζες) και για τις ίδιες τις επιχειρήσεις ακόμα.

1.4 Μεθοδολογική προσέγγιση

Για να διαμορφώσουμε και να ολοκληρώσουμε την εργασία μας αλλά και να συλλέξουμε τα κατάλληλα στοιχεία, αντλήσαμε πηγές κυρίως από βιβλιογραφικές αναφορές. Συχνότερα χρησιμοποιήθηκαν κάποια εποικοδομητικά συγγράμματα όπως του Δημήτρη Σταματόπουλου και του Παναγιώτη Παπαδέα. Επίσης, χρησιμοποιήσαμε το διαδίκτυο σαν σύγχρονο μέσο ενημέρωσης και επικοινωνίας με χρήσιμους λογιστικούς ιστοτόπους, αλλά και κάποιες επιμορφωτικές εγκυκλοπαίδειες για την ορθή απεικόνιση λογιστικών ορισμών και μεθόδων.

Κεφάλαιο 2^ο

Στοιχεία Διαφοροποίησης του Κ.Φ.Α.Σ από τον Κ.Β.Σ

2.1 Εισαγωγή

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων υποχρέωσε όλες τις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, οι οποίες τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας. Σήμερα, όσοι τηρούν Α' ,Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία πρέπει να χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό υπολογιστή ή ταμειακή μηχανή για τις αποδείξεις λιανικής πώλησης και για την παροχή υπηρεσιών. Εξαιρούνται τα καταστήματα χωρίς ηλεκτρονικό ρεύμα, οι συναλλαγές εκτός των καταστημάτων, οι πωλήσεις από χονδροπωλητές και σε αλλοδαπούς. Με τον νόμο 4093/2013 αντικαθίσταται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ) από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ).¹

2.2 Αλλαγές ως προς τα Βιβλία

Καταργείται η θεώρηση των Βιβλίων, είτε τηρούνται χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά. Εξαιρείται το Βιβλίο Κινητής Αποθήκης που μπορεί να τηρείται από το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής επί οχημάτων.

Καταργείται η τήρηση Βιβλίου Αποθήκης και των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου. Στη θέση του Βιβλίου Αποθήκης καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 (Αποθέματα), αν τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις αγαθών, των λογαριασμών 70 (Πωλήσεις Εμπορευμάτων) και 71 (Πωλήσεις Έτοιμων Προϊόντων και Ημιτελών), υπερέβησαν τα 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Καταργείται η υποχρέωση τήρησης των παρακάτω Πρόσθετων Βιβλίων του Κ.Β.Σ:

- Του Βιβλίου επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων
- Του Βιβλίου εισερχομένων συνεργείου αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών
- Του Βιβλίου εντολών μεσίτη και του Βιβλίου διάθεσης λαχείων πρακτόρων
- Του Βιβλίου έργων εκμεταλλευτών μηχανημάτων
- Του Βιβλίου κίνησης οχημάτων επιχειρήσεων ενοικιάσεων αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών.

Από 01/01/2014 καταργούνται και τα υπόλοιπα Πρόσθετα Βιβλία.²

Ο Υπόχρεος Απεικόνισης Συναλλαγών, τηρεί για κάθε διαχειριστική περίοδο, Ηλεκτρονικό Φάκελο Ελέγχου, με τα αναλυτικά δεδομένα του προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου όλων των λογαριασμών, των Ημερολογίων, του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού και του Μητρώου Παγίων εφόσον τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Ο Ηλεκτρονικός Φάκελος Ελέγχου ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.³

¹ Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών 2013

² Γεώργιος Λαζαρίδης-Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, 2012

³ Γιώργος Μπουρέλιας-Λογιστής Φοροτεχνικός, 2012

Στις 10.000 ευρώ, από τις 5.000 ευρώ, αυξάνεται το όριο ακαθάριστων εσόδων που απαλλάσσονται, οι επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, από την τήρηση βιβλίων και έκδοση αποδείξεων λιανικής ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.⁴

Στο Βιβλίο Απογραφής ή σε καταστάσεις καταχωρείται η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων. Η καταχώρηση για όλη την ποσότητα του αγαθού γίνεται με μια εγγραφή. Τα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογραφής της έδρας.

Τα στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογραφών μόνο με τα υπόλοιπα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, αν η ανάλυση του καθενός θα δίνεται στον έλεγχο. Εξαιρούνται τα στοιχεία των αποθεμάτων, των παγίων, των μετοχών, των ομολόγων και των χρεογράφων.

Στα βιβλία της έδρας καταχωρούνται οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική. Οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο παρακολουθούνται από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο του ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι να γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

2.3 Αλλαγές ως προς τις προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων

Η καταχώρηση-ενημέρωση του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων γίνεται μέχρι το τέλος του επομένου μήνα κάθε τριμήνου και δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α (άρθρο 4 § 18 του Κ.Φ.Α.Σ).

Τα ημερολόγια, τα οποία τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να ξεπεράσει την εμπρόθεσμη υποβολή της Δήλωσης Φ.Π.Α (άρθρο 4 § 12 Κ.Φ.Α.Σ).

Με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και με το κλείσιμο του Ισολογισμού ενημερώνεται το Βιβλίο Απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 4 § 12 περ δ Κ.Φ.Α.Σ).

Μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού ενημερώνεται το Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και το Ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.⁵

2.4 Αλλαγές ως προς τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και την διασταύρωση και απόδειξη των συναλλαγών

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 τίθενται νέες υποχρεώσεις για την διαφύλαξη των τιμολογίων. Ορίζεται η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου που περιέχει τις πληροφορίες που καθορίζονται από τον Κ.Φ.Α.Σ και εκδίδεται ή λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Το ηλεκτρονικό τιμολόγιο θα πρέπει να το αποδέχεται και αυτός που αποκτά τα αγαθά ή που λαμβάνει τις υπηρεσίες.

Επιτρέπεται για όλους τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και όχι για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών η διαφύλαξη όλων των στοιχείων και των

⁴ www.taxdevil.gr, 2012

⁵ Γιώργος Λαζαρίδης-Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, 2012

συνοδευτικών σε ηλεκτρονική μορφή, CD-ROM. Απαιτείται να είναι στη διάθεση της φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζει αυτή.⁶

Παύει η υποχρέωση των ακόλουθων καταστάσεων:

- Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το Βιβλίο Μεριδολογίου Γιατρών
- Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που περιέχει το Βιβλίο Αποθήκης
- Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου
- Του ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί λογιστικά βιβλία
- Για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλιστρών και τις εκπτώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια.⁷

Επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων (άρθρο 10 § 6) και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας.

Για την απόδειξη συναλλαγής για την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 ευρώ και άνω είναι υποχρεωτική η εξασφάλιση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή επιταγών.⁸

Η υποβολή των καταστάσεων με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν οι υπόχρεοι για τις αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων και άλλων δικαιωμάτων δεν περιλαμβάνουν το επάγγελμα, τη διεύθυνση και την αρμόδια Δ.Ο.Υ του υπόχρεου προς υποβολή, καθώς και το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αντισυμβαλλομένου.

2.5 Αλλαγές ως προς τα στοιχεία

Για τις παραλαβές αγροτικών προϊόντων είναι δυνατή η έκδοση Δελτίων Αποστολής, χωρίς να είναι συνενωμένα τα Τιμολόγια. Σημειώνεται ότι τροποποιήθηκε η παρ 6 του άρθρου 12 επιβάλλοντας την έκδοση συνενωμένου Δελτίου Αποστολής- Τιμολογίου κατά την παραλαβή αγροτικών προϊόντων υποχρεωτικά και όχι εναλλακτικά.

Στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής δεν απαιτείται η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας ΔΥΟ των συμβαλλομένων (άρθρο 6 § 10 Κ.Φ.Α.Σ).

Δεν καθορίζεται η έκδοση Απόδειξης Λιανικής (Παροχής Υπηρεσιών) από ελεύθερους επαγγελματίες όταν παρέχουν υπηρεσίες προς πελάτες για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση (υπόχρεους Κ.Φ.Α.Σ). Επομένως, θα πρέπει να εκδίδουν Τιμολόγια.

Δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση «ανάποδου» τιμολογίου από τον αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών στην περίπτωση άρνησης από τον υπόχρεο έκδοση τιμολογίου. Αρκεί η γνωστοποίηση του γεγονότος στην αρμόδια ΔΟΥ του τελευταίου (άρθρο 6 § 5).⁹

⁶ Γιώργος Μπουρέλιας-Λογιστής Φοροτεχνικός, 2012

⁷ TMS Α.Ε ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, 2012

⁸ www.tax-profit.gr, 2012

⁹ Γεώργιος Λαζαρίδης-Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, 2012

Μέχρι 31/12/2013 συνεχίζεται η θεώρηση των στοιχείων διακίνησης (χειρόγραφο Δελτίο Αποστολής) και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών (άρθρο 9 § 1 Κ.Φ.Α.Σ).¹⁰

Παρέχεται η δυνατότητα στον μεταφορέα με τη μεταφορά αγαθών με ή χωρίς παροχή υπηρεσιών να εκδίδει τιμολόγιο ή απόδειξη, αντί για φορτωτική, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, αν τηρείται το Ημερολόγιο Μεταφοράς. Το ίδιο ισχύει και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς χωρίς να τηρείται το Ημερολόγιο Μεταφοράς. Στο Τιμολόγιο ή στην Απόδειξη αναγράφονται τα κόμιστρα ή η αμοιβή, τα μεταφερόμενα αγαθά, οι λοιπές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α.¹¹

Οι περιπτώσεις στις οποίες δεν είναι απαραίτητες η έκδοση Δελτίου Αποστολής (άρθρο 5 § 8) είναι οι εξής:

- Για την διακίνηση ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό ως αγαθών, αν πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει σαν έσοδο.
- Για την διακίνηση ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεών του, μόνο για αποκατάστασης βλαβών στις εγκαταστάσεις του. Οι διακινήσεις γίνονται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.
- Για την μεταφορά: α)λατομικών προϊόντων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, β)μεταλλεύματος που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από αυτό σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, γ)πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών από τους χώρους περισυλλογής στους χώρους επεξεργασίας.
- Για την διακίνηση αγαθών που προβλέπονται στις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 16 του άρθρου 6, που διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή.

Εκδίδεται πάντα Δελτίο Αποστολής από τον παραλήπτη για την οποιαδήποτε ποσοτική παραλαβή χωρίς στοιχείο διακίνησης από τρίτο (άρθρο 5 § 1 περ ε Κ.Φ.Α.Σ). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ ενημερώνεται το Βιβλίο Ποσοτικής Παραλαβής ή εκδίδεται διπλότυπο ποσοτικής παραλαβής (άρθρο 10 § 1 Κ.Β.Σ).

Υπάρχει η δυνατότητα τήρησης θεωρημένου Βιβλίου Κινητής Αποθήκης για οχήματα αντί για το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής. Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ η τήρηση του Βιβλίου Κινητής Αποθήκης εναλλακτικά του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής, ήταν δυνατή μόνο με την απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλό Τιμολόγιο και όχι υποχρεωτικά Συνενωμένο Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο στην αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότη του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 6 § 6 Κ.Φ.Α.Σ).

¹⁰ ΤΜΣ ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, 2012

¹¹ Γιώργος Μπουρέλιας-Λογιστής Φοροτεχνικός, 2012

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων δεν απαιτείται η έκδοση εκκαθάρισης, δυνατότητα που είχε περιληφθεί στον Κ.Β.Σ με το άρθρο 29 παράγραφο 8 του νόμου 3522/2006.¹²

Η δαπάνη για τα δώρα που δίνονται από τον υπόχρεο σε πρόσωπα για την επαγγελματική του προβολή, για τα οποία συντάσσεται κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών αντί για την έκδοση διπλότυπης απόδειξης δαπάνης αυξάνεται στα 150 ευρώ, αντί 30 ευρώ.

Η μη αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής λιανικής πώλησης αυξάνεται στα 30 ευρώ, αντί 15 ευρώ.¹³

Το όριο της έκδοσης απόδειξης λιανικής, για παροχή υπηρεσίας ή πώληση μη εμπορεύσιμων αγαθών, γίνεται 100 ευρώ, από 50 ευρώ που ήταν με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, αντί για τιμολόγιο και αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους όταν δεν προκύπτει από το αντικείμενο, που αναγράφεται στα στοιχεία. Δεν εξαρτάται από την αποδοχή του αντισυμβαλλόμενου η έκδοση της απόδειξης λιανικής.

2.6 Επίλογος

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992,Α'84), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που θα αναλυθεί στα επόμενα κεφάλαια.

¹² Γεώργιος Λαζαρίδης-Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, 2012

¹³ ΤΜΣ ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, 2012

Κεφάλαιο 3^ο

Άρθρο 1:Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών

3.1 Εισαγωγή

Όπως ήδη γνωρίζουμε ο Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/1992 Α'84) όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κ.Φ.Α.Σ ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή από 01/01/2014 και σύμφωνα με το άρθρο 1 που θα παρουσιάσουμε σε αυτό το κεφάλαιο όρισε το ποιοι θα είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και στοιχείων όπως προκύπτει από τις αλλαγές. Πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο αυτό θα επικεντρωθούμε στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και την υποβολή δεδομένων εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, με σκοπό την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και την απόκτηση εισοδήματος και αποδοχών τους. Ακόμη, θα παρουσιάσουμε τις διατάξεις Κ.Φ.Α.Σ και τον σκοπό τους, την διάκριση επιτηδευματιών και την εννοιολογική τους προσέγγιση.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να τον εφαρμόσουν χαρακτηρίζονται ως «υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» και όχι πλέον «επιτηδευματίες». Όπως ορίζει το άρθρο κάθε ημεδαπό πρόσωπο ή κοινοπραξία, η οποία ορίζεται από το άρθρο 101 του ν. 4072/2012 και συμμετέχει σε αυτή κάθε πρόσωπο φυσικό ή νομικό, αρκεί να ασκεί εμπορικές πράξεις για την απόκτηση του απαραίτητου εισοδήματος. Θα πρέπει σύμφωνα με τον άρθρο 101 του νόμου 2238/1994 να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, όπως τιμολόγια, για να ενταχθεί και να νομιμοποιηθεί στις διατάξεις του Κώδικα. Ενώ, τα αλλοδαπά πρόσωπα που δε διαμένουν στην Ελληνική χώρα αλλά διατηρούν σε αυτή κάποιο ακίνητο και παρουσιάζουν σε αυτό κάποιο δικαίωμα, υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων μόνο και εάν το ακίνητο αυτό φέρει στην ιδιοκτησία τους. Επίσης, εάν μία ελληνική επιχείρηση τηρεί υποκατάστημα εντός ξένης χώρας δεν θα τηρεί τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ αλλά της τρίτης χώρας.¹⁴

Υποχρεωτικά τα παρακάτω ημεδαπά πρόσωπα πρέπει να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ για τη δραστηριότητα που ασκούν στην ελληνική επικράτεια, που αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέρια επαγγέλματα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση:

1. Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες.
2. Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, δηλαδή οι ανώνυμες εταιρίες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων, τα οποία εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ, που αναφέρεται στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 3 που ακολουθεί.
3. Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Υποχρέωση έχουν και τα παρακάτω αλλοδαπά πρόσωπα να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ:

¹⁴ Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

1. Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ανεξάρτητα από τη μορφή του , φυσικού προσώπου, Ε.Π.Ε, Α.Ε, Ο.Ε, κλπ
2. Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση διάταξη νόμου
3. Τα πρόσωπα αυτά είναι υποχρεωμένα να πληρούν όλες τις εφαρμογές των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ, αν διαζευκτικά ή αθροιστικά:
 - Αποκτούν πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, όπως γραφείο, αποθήκη, κατάστημα κτλ
 - Αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική, βιομηχανική, βιοτεχνική, γεωργική και από οποιαδήποτε επιχείρηση ή από ελευθέρια επαγγέλματα και αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.
 - Ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκη ή επεκτάσεις.¹⁵

Πρέπει να σημειωθεί ότι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι μερικώς υπόχρεο της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού.¹⁶

Οι μόνοι που δεν θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, είναι αυτοί που ασχολούνται με κάποιο ευκαιριακό επάγγελμα ή είδος συμβάσεως που εκδίδουν όμως τα απαραίτητα εκδιδόμενα στοιχεία και πωλούν σε κάποιο τρίτο αγαθά ή παρέχουν ορισμένες υπηρεσίες.

Η τήρηση των βιβλίων-στοιχείων, τα οποία υπάγονται σε φορολογική ενημερότητα, επιδιώκουν και τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων όσον αφορά την τιμολόγηση, την διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών, την παραγωγή ή ακόμα και την απογραφή, με απώτερο σκοπό την εξαγωγή ενός ορθολογικού οικονομικού αποτελέσματος.¹⁷

Στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας περιλαμβάνονται και οι ανήλικοι (κάτω των 18 ετών) οι οποίοι θεωρούνται κληρονόμοι μετά το θάνατο συγγενικού τους προσώπου και επιθυμούν με τη θέληση τους να συνεχίσουν την δραστηριότητα του επαγγέλματος. Άλλη μία περίπτωση είναι να συμμετάσχουν σε διαφημιστικά σποτ, σε ταινίες, εκπομπές και διάφορες τέτοιες περιπτώσεις όπου. Όλα τα προαναφερόμενα τηρούνται κάτω από προϋποθέσεις τις οποίες ορίζει η αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα με την απαραίτητη έναρξη εργασιών. Αφού εμφανιστεί στη Δ.Ο.Υ ο έχων τη γονική μέριμνα του ανήλικου πρέπει να συμφωνήσει και να υπογράψει την απαραίτητη έναρξη εργασιών, αυτό συμβαίνει διότι διαχειρίζεται την υψηλή κυριότητα της περιουσίας ο κηδεμόνας έως ότου ενηλικιωθεί ο νόμιμος κληρονόμος. Ύστερα με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά μπορεί να τηρεί και να εκδίδει στοιχεία αλλά και να αποδίδει φόρους έναντι των εισοδημάτων του ανήλικου. Στη περίπτωση του ανήλικου, η μόνη εξαίρεση είναι να είναι έγγαμος τότε διαχειρίζεται μόνος του και την περιουσία και την επιχείρηση καθώς και τις τρέχουσες ανάγκες της οικογένειας του

Στη τήρηση βιβλίων και στοιχείων δεν υπάγονται οι δημόσιοι υπάλληλοι και οι ιδιώτες, εφόσον η εργασία τους θεωρείται περιστασιακή και η αμοιβή τους συγκεκριμένη αλλά κυρίως για τους δημόσιους υπαλλήλους, οι οποίοι φέρουν την ιδιότητα έκδοσης νόμων εφόσον εκτελούν εντολές δημοσίου, δεν έχουν την υποχρέωση τήρησης και έκδοσης βιβλίων και στοιχείων αφού δεν θεωρούνται επιτηδευματίες. Ακόμη και αν αυτοί οι υπάλληλοι είτε δημόσιοι είτε ιδιωτικοί συμμετέχουν σε επιτροπές ή σε διοικητικά συμβούλια που

¹⁵ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

¹⁶ www.forologikanea.gr, 2013

¹⁷ Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

καθορίζονται με αποφάσεις αρμόδιων οργάνων ούτε τότε θα θεωρηθεί κερδοσκοπική δραστηριότητα ή άσκηση επιτηδεύματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα. Σε αυτές τις περιπτώσεις η αμοιβή των υπαλλήλων συντάσσεται με αποδείξεις δαπανών οι οποίες περιλαμβάνουν παρακράτηση φόρου 20% και χαρτόσημο 3,6%. Στην απαλλασσόμενη κατηγορία ανήκουν και οι φύλακες παιδιών στα σπίτια οι οποίοι αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αλλά η εργασία τους είναι εξαρτημένη. Επίσης, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων οι διαχειριστές πολυκατοικιών που φέρουν την ιδιότητα ενοικιαστών ή ιδιοκτητών και ενεργούν σε δραστηριότητες για λογαριασμό των υπόλοιπων ενοικιαστών, όπως συλλογή κοινόχρηστων, επισκευές και συντηρήσεις των κτιρίων και των εγκαταστάσεων. Προκύπτει η τήρηση μόνο όταν η διαχειριστική λειτουργία είναι με αμοιβή με μορφή σύμβασης.

Οι ασκούμενοι δικηγόροι θεωρούνται και αυτοί μη επιτηδευματίες για τις αμοιβές που λαμβάνουν από τους δικηγόρους την περίοδο της άσκησης τους, εφόσον η άσκηση είναι ευκαιριακή, και όχι μόνιμη, και φέρει την ιδιότητα εκπαίδευσης. Η αμοιβή που τους καταβάλλεται εκδίδεται με απόδειξη και φόρο παρακράτησης 20%.

Οι ιδιώτες τηλεφωνητές που αντιπροσωπεύουν τον ΟΤΕ σε περιοχές που δεν υπάρχουν τηλεφωνικά κέντρα έγινε δεκτό ότι αυτά τα πρόσωπα αποκτούν μεν εισοδήματα αλλά δεν φέρουν την ιδιότητα επιτηδευματία εφόσον θεωρούνται περιστασιακά απασχολούμενοι και όχι μόνιμοι. Η αμοιβή τους ορίζεται με αποδείξεις επαγγελματιών δαπανών που εμπεριέχει παρακράτηση φόρου 20% και χαρτόσημο ΟΓΑ 3,6%.

Για τους ξεναγούς η φορολόγηση των αμοιβών τους εξαρτάται από την σύμβαση εργασίας, εάν προκύπτει από ελεύθερο επάγγελμα ή από μισθωτές υπηρεσίες εφόσον οι ξεναγοί προσφέρουν παροχή υπηρεσιών στον εργοδότη τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.1545/85 οι ξεναγοί συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας και υπάγονται στο καθεστώς νομοθεσίας όταν συμβάλλουν σε τουριστικά γραφεία και σε ενώσεις εφοπλιστών.

Οι αποκλειστικοί νοσοκόμοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες διότι αποκτούν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Η αμοιβή τους κατά την παροχή υπηρεσιών προς τους ασθενείς είτε σε κλινικές είτε στο σπίτι είτε σε νοσοκομεία καθορίζεται από υπουργικές αποφάσεις σύμφωνα με κοινές διατάξεις του υπουργείου εργασίας και οικονομικών ή από την γενική συλλογική σύμβαση εργασίας.

Οι ανταποκριτές των ελληνικών Μ.Μ.Ε που διαμένουν μόνιμα στο εξωτερικό δεν φαίνεται να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα εντός ελληνικής επικράτειας διότι η χώρα που εργάζονται και παρέχουν υπηρεσίες θεωρείται η χώρα που εργάζονται και όχι αυτή που είναι εγκατεστημένη η έδρα της επιχείρησης του εργοδότη.

Η μίσθωση χώρου δεξιώσεων και λοιπών τελετών σε τρίτα πρόσωπα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα η οποία μίσθωση πρέπει να καθορίζεται από κάποια διάρκεια διότι η μίσθωση συμφωνείται μεταξύ ενοικιαστή και συμβαλλόμενου ιδιοκτήτη για μια φορά. Επομένως, η μίσθωση αποκτά χαρακτήρα εισοδήματος και υπόκειται στη διαδικασία τήρησης βιβλίων και στοιχείων εφόσον παρέχει υπηρεσίες όπως η περιποίηση των καλεσμένων και η κατάλληλη προετοιμασία του περιβάλλοντος.¹⁸

¹⁸ Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

3.2 Επίλογος

Συμπερασματικά, οι σκοποί διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ αναφέρονται κυρίως στα πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό όχι μόνο να αποκτήσουν κάποιο εισόδημα αλλά και τη θέσπιση κανόνων ώστε να μπορούν να εμφανίσουν τα εισοδήματα αυτά. Επομένως, έτσι θα επιτευχθεί και ο έλεγχος αλλά και ο προσδιορισμός του εισοδήματος αυτού για το κάθε επιτηδευματία ξεχωριστά. Όπως προκύπτει λοιπόν η καθιέρωση της τήρησης δεν αφορά μόνο τον σκοπό της φορολογητέας ύλης αλλά σε γενικό επίπεδο επιδιώκεται και ο έλεγχος και η παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης μίας επιχειρήσεως. Σε επίπεδο απογραφής, αποτίμησης και κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων με συγκεκριμένες μεθόδους, για την ορθή λήψη οικονομικών αποτελεσμάτων.

Κεφάλαιο 4^ο

Άρθρο 2: Τρόπος Απεικόνισης Συναλλαγών

4.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το Κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών το οποίο επικεντρώνεται στις γενικές διατάξεις του Κώδικα. Σύμφωνα με τις διατάξεις, λοιπόν, σαν γενικό περιεχόμενο μπορούμε να πούμε ότι από την σωστή απεικόνιση των συναλλαγών των βιβλίων και των στοιχείων πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά αλλά και αναλυτικά στοιχεία από τις καταχωρήσεις που ολοκληρώνονται έτσι ώστε να μπορούν να τις υποστηρίξουν με ακρίβεια. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγεται και η παραπληροφόρηση και δημιουργείται ευχέρεια και σωστή επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων ώστε να μπορούν με τη σειρά τους σε φορολογικό έλεγχο των ανάλογων υποχρεώσεων, αυτός είναι και ο κύριος σκοπός των συναλλαγών. Πιο συνοπτικά, το άρθρο αυτό κάνει ένα ιδιαίτερο στοχασμό στον τρόπο απεικόνισης συναλλαγών όσον αφορά την γλώσσα, το νόμισμα που απεικονίζονται τα βιβλία και στοιχεία, τα δικαιολογητικά στοιχεία των εγγράφων στα βιβλία, την συγχώνευσή τους αλλά και την παράταση ενημέρωσης που μπορεί να προκληθεί λόγω βλάβης κάποιου μηχανήματος ή και κακής λειτουργίας του λογισμικού συστήματος.

Με τον Κ.Φ.Α.Σ καθορίζεται το περιεχόμενο για τη τήρηση των βιβλίων, την έκδοση των στοιχείων και την αποθήκευση δεδομένων σε οπτικούς δίσκους CD-ROM, ηλεκτρομαγνητικά μέσα, για να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να εκπληρώνονται οι υποχρεώσεις στην εφορία.

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών πρέπει να τηρούν, να εκδίδουν, να υποβάλλουν και να διαφυλάσσουν τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούνται από τις διατάξεις του Κώδικα στην ελληνική γλώσσα και στο ευρωπαϊκό νόμισμα εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Επιτρέπεται η διατύπωση σε ξένη γλώσσα και η αναγραφή του αντίστοιχου νομίσματος για τα στοιχεία των συναλλαγών με άλλη χώρα.¹⁹

Τα φορολογικά στοιχεία, μπορούν να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα για τις συναλλαγές με το εξωτερικό ενώ για τις συναλλαγές εντός της ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα μόνο για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για λόγους ελέγχου, να ζητά από τους υπόχρεους να μεταφραστούν τα στοιχεία που έχουν εκδοθεί σε ξένη γλώσσα και νόμισμα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός λογικής προθεσμίας που ορίζει η ίδια. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου είναι απαραίτητο να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο γίνεται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που αναμένεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

Υπάρχει η δυνατότητα τήρησης βιβλίων και στοιχείων σε ξένο νόμισμα:

1. για τις ιδρυόμενες επιχειρήσεις με κεφαλαία εξωτερικού κατά το στάδιο της εγκριτικής πράξης (άρθρο 9, § 1 του ν. δ 2687/53).
2. για ορισμένες ασφαλιστικές πλοίων και αεροσκαφών (άρθρο 5, § 2γ του ν. 551/70)

¹⁹ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

3. για τις ναυτικές εταιρίες η τήρηση των βιβλίων και η σύνταξη του ισολογισμού ή της λογιστικής στο νόμισμα που είναι εκφρασμένα τα κεφάλαια της εταιρίας (άρθρο 35, § 2 του ν. 959/79)

Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφα ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται από τράπεζες ή άλλους 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.²⁰

Η ύπαρξη των δικαιολογητικών στοιχείων των εγγράφων στα Βιβλία είναι πολύ σημαντική γιατί θεμελιώνει τις δαπάνες που προκύπτουν κατά τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών έτσι ώστε να αναγνωρισθούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, όπου πρώτα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία σύμφωνα με το άρθρο 31 νόμος 2238/1994. Κάθε εγγραφή στα βιβλία για να θεωρηθεί ολοκληρωμένη πρέπει να θεμελιώνεται σύμφωνα με το άρθρο 2:

1. Στα στοιχεία που προκύπτουν από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ
2. Σε αποδεικτικά στοιχεία ή και σε δημόσια έγγραφα
3. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ ενημέρωση λογαριασμών

Ως δικαιολογητικά έγγραφων μπορούν να χρησιμοποιηθούν τα στοιχεία που προβλέπονται βάση του κώδικα:

1. Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής
2. Τιμολόγιο με Συνενωμένο Δελτίο Αποστολής, το οποίο εκδόθηκε για τη διακίνηση των αγαθών
3. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων με Δελτίο Αποστολής στο όνομα του εργολάβου
4. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών
5. Τιμολόγιο προμήθειας του αντιπροσώπου
6. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών για ελεύθερους επαγγελματίες μέχρι 01/01/2013, διότι σύμφωνα με την κατάργηση του Κ.Β.Σ από τον Κ.Φ.Α.Σ εκδίδουν και τηρούν και οι ελεύθεροι επαγγελματίες Τιμολόγια και όχι Αποδείξεις
7. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών από επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία
8. Τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτες και Τιμολόγιο αγοράς γεωργικών μηχανημάτων
9. Φορτωτική μόνο το τρίτο αντίγραφο της που αναγράφει δαπάνη
10. Αποδείξεις Δαπανών
11. Εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων²¹

Ως «Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο» νοείται το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες (άρθρο 6) και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα των Τιμολογίων που εκδίδουν ή λαμβάνουν από την έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή τους, για το χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης και της λήξης της περιόδου φύλαξής τους. Ο εκδότης πρέπει να είναι σίγουρος ότι το Τιμολόγιο εκδόθηκε από τον ίδιο ή στο όνομα του και εκ μέρους του, ενώ ο λήπτης πρέπει να είναι σίγουρος ότι το Τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του Τιμολογίου. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μπορούν να επιλέξουν τον τρόπο με τον οποίο θα εκπληρώσουν την υποχρέωση, ή μπορούν

²⁰ www.taxheaven.gr, 2013

²¹ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

να συμφωνήσουν προκειμένου να διασφαλίσουν ότι το περιεχόμενο παραμένει το ίδιο. Το ίδιο ισχύει και για τις συναλλαγές με ιδιώτες, που αποστέλλονται ηλεκτρονικά τα αντίτυπα των φορολογικών στοιχείων που προορίζονται γι' αυτούς υπό τον όρο της αποδοχής του συγκεκριμένου τρόπου αποστολής από τους λήπτες τους, ιδιώτες. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός Ηλεκτρονικού Τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους εξής τρόπους:²²

1. προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή (σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ 150/2001/Α'125)
2. ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI) όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΕ της Επιτροπής, αν αυτή η συμφωνία προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.
3. σήμανση χρήσης ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (άρθρο 7).

Όταν συνενώνεται το Δελτίο Αποστολής με το Τιμολόγιο για αγορά αγροτικών προϊόντων, πρέπει το έντυπο να είναι τουλάχιστον τριπλότυπο, ώστε το πρώτο αντίτυπο να συνοδεύει αγαθά, το δεύτερο να παραδίδεται στον πωλητή-αγρότη και το τρίτο να παραμένει ως στέλεχος. Όταν με τη συγχώνευση ή συνένωση, υπάρξουν διαφορετικές προθεσμίες έκδοσης ή ενημέρωσης των στοιχείων αντίστοιχα, τότε θα ισχύει η μικρότερη προθεσμία. Από την άλλη, όταν προκύπτουν διαφορετικοί αριθμοί αντιγράφων, τότε θα ισχύει ο μεγαλύτερος.

Σε περίπτωση βλάβης του μηχανήματος ή μη λειτουργίας του λογισμικού, χωρίς την υποβολή γνωστοποίησης, παρατείνεται η ενημέρωση όλων των Βιβλίων, Ημερολογίων και Καταστάσεων Απογραφής και του Λογαριασμού 94, που τηρείται από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του επόμενου άρθρου μέχρι την προθεσμία υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος. Η έκδοση φορολογικών γίνεται με τη χρήση χειρόγραφων στελεχών, που είναι θεωρημένα μόνο για τα στοιχεία τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους από τις διατάξεις αυτές (άρθρο 9). Η προθεσμία καταχώρησης των δεδομένων των συναλλαγών ορισμένων υπόχρεων, όπως ιατροί, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης, εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας κλπ, που ορίζονται από την παράγραφο 23 του επόμενου άρθρου δεν παρατείνεται. Οπότε, οι υπόχρεοι αυτοί θα πρέπει να καταχωρούν τα δεδομένα των συναλλαγών χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης. Δεν παρατείνεται ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων φορολογικών αντικειμένων λόγω βλάβης και της ενημέρωσης των βιβλίων. Όταν τα αίτια της μη ενημέρωσης συνεχίζονται και μετά από το χρόνο της παράτασης αυτής, οι πρωτογενείς εγγραφές γίνονται χειρόγραφα σε αθεώρητα έντυπα μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης. Μετά την αποκατάσταση του συστήματος γίνεται αμέσως η μεταφορά των εγγράφων στον ηλεκτρονικό υπολογιστή, καθώς και η εκτύπωση των βιβλίων ή καταστάσεων, αφού παρήλθε η προθεσμία εκτύπωσής τους.²³

Για τα φορολογικά στοιχεία και την παροχή ασφαλών πληροφοριών δεν είναι υποχρεωτική η χρήση περισσότερων σειρών για κάθε είδος στοιχείου, αν φέρουν διακριτικό της σειράς (γράμμα ή τρόπο πληρωμής ή χαρακτηρισμός στοιχείου κ.α.) και τα βιβλία έχουν την ένδειξη «Διαρκής Παροχή Υπηρεσιών». Για όσα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται σε σειρές στις Δ.Ο.Υ που έχει εγκατασταθεί το σύστημα TAXIS, χρησιμοποιείται ως ενδεικτικό σειράς, κεφαλαίο γράμμα της Ελληνικής αλφαβήτου ή απόλυτος ακέραιος αριθμός. Οποιαδήποτε άλλη ένδειξη που εξυπηρετεί οργανωτικά την επιχείρηση, μπορεί να αναγράφεται ως συμπληρωματική της διακριτικής ένδειξης σειράς (ΠΟΛ 1046/98).

²² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

²³ www.taxheaven.gr, 2013

Ειδικότερα, για τα στοιχεία παροχής των επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών, η αρίθμηση μπορεί να είναι ενιαία κατά χρονολογική σειρά σύνταξης του συμβολαίου, ενώ των ξενοδοχείων κατά σειρά άφιξης του πελάτη και όχι κατά σειρά ολοκλήρωσης της υπηρεσίας. Σε ορισμένες περιπτώσεις μηχανογραφικής έκδοσης των στοιχείων επιτρέπεται η θεώρηση των μηχανογραφικών εντύπων σε σειρές με ιδιαίτερη για κάθε πακέτο γενική αρίθμηση και με χαρακτηριστική ένδειξη της σειράς, που οργανωτικά και λειτουργικά εξυπηρετεί η χρησιμοποίηση δυο πακέτων μηχανογραφικών εντύπων, με παράλληλη χρησιμοποίηση δυο εκτυπωτών.

Αν σε περίπτωση γίνει αλλαγή της επωνυμίας ή μεταφοράς της έδρας, η επιχείρηση μπορεί να συνεχίσει, εφόσον τηρεί τα ίδια βιβλία. Στα στοιχεία, επειδή αλλάζει ο Α.Φ.Μ, θα πρέπει να σβηστεί η παλιά επωνυμία και να γραφτεί η νέα ή να θεωρηθεί άλλα στοιχεία (Σ.1691/1986). Όταν η νομική μορφή της επιχείρησης δεν αλλάξει, δεν χρειάζεται αλλαγή στον Α.Φ.Μ και στα στοιχεία.

Στα στοιχεία αναγράφεται και ο τόπος, εκτός από την ημερομηνία έκδοσής τους, ώστε να καλυφθούν οι περιπτώσεις έκδοσης Δελτίων Αποστολής εκτός έδρας για αντίθετες αποστολές, ενώ φέρουν τη χειρόγραφη ή τη μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή του προσώπου που ορίστηκε από αυτόν. Ειδικότερα, τα πρακτορεία ταξιδιών και οι μεταφορικές επιχειρήσεις εκδίδουν διπλότυπη θεωρημένη Απόδειξη Πώλησης, όταν πωλούν εισιτήρια σε πρακτορεία ή σε ιδιώτες, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον αγοραστή μαζί με το εισιτήριο και τα λοιπά στοιχεία, ανεξάρτητα αν γίνεται μετρητοίς ή με πίστωση. Στην Απόδειξη αναγράφεται η επωνυμία και η διεύθυνση του αγοραστή, ο αριθμός του εισιτηρίου, η μεταφορική εταιρία, ο τόπος αναχώρησης και προορισμού και η αξία πώλησης.

Για τα αγαθά και τους τίτλους των λογαριασμών επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών στη τήρηση βιβλίων, στην έκδοση των στοιχείων και αποδείξεων λιανικής πώλησης από φορολογική ταμειακή μηχανή ή άλλων στοιχείων αξίας ή διακίνησης, αν σε οποιοδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου να περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν αποτελεί εσωτερική διακίνηση ή μεταφορά αγαθών από το Κεντρικό στο Υποκατάστημα και απαιτείται εκτός των κωδικών αριθμών και η ονομασία των διακινούμενων αγαθών.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για τη 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 επιτρέψει σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, της 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 εγχειριδίου και των επεξηγήσεων έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών.²⁴

Για να γίνει εφικτή η παράταση εκτύπωσης του Φ.Π.Α χρειάζεται οποσδήποτε νόμιμο τιμολόγιο ή κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να επέχει θέση τιμολογίου ώστε να αποδεικνύεται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών μαζί με τους φόρους που επιβαρύνθηκαν, σύμφωνα με τον Κώδικα του Φ.Π.Α. Σε περίπτωση που παραδόθηκαν τιμολόγια αθεώρητα μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων ή και άλλα στοιχεία που υπόκεινται σε

²⁴ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

πραγματικές συναλλαγές δεν προβλέπονται κυρώσεις σύμφωνα με τον Κώδικα κι αν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης στοιχείων (από 01/01/2013 καταργείται η θεώρηση). Επομένως, αν ληφθούν στοιχεία αθεώρητα από την στιγμή που έπρεπε να είναι θεωρημένα δεν θίγεται το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α διότι αναφερόμαστε σε πραγματικές συναλλαγές. Εάν εκδοθούν αυτά τα στοιχεία και καταχωρηθούν και δηλωθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ από τον εκδότη πριν τον έλεγχο όμως δεν υπολογίζεται τότε παράβαση. Στην περίπτωση αυτή θα θεωρηθεί χρήσιμο ένα γνωστοποιημένο αντίγραφο στη Δ.Ο.Υ να χορηγείται προς τον αγοραστή. Το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α μπορεί να συμβεί και αν καταστραφούν τα στοιχεία τα οποία όμως επέχουν θέση τιμολογίου και μπορούν να υποστούν σε έλεγχο.

Όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ:

- Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ των υπόχρεων πρέπει να στηρίζονται σε στοιχεία ή νόμιμα έγγραφα και να καταχωρούνται στα βιβλία με επικυρωμένα αντίγραφα.
- Καταχώριση εξόδων τελών χαρτοσήμου τα οποία αποτελούν δικαιολογητικά επικυρωμένα φωτοαντίγραφα διπλότυπου είσπραξης από την Δ.Ο.Υ. Δικαιολογητικά εγγραφής αποτελούν και τα δημόσια έγγραφα και άλλα στοιχεία.
- Οι λογαριασμοί που αφορούν τις παροχές τρίτων όπως Δ.Ε.Η και Ο.Τ.Ε, οι οποίοι εκδίδονται σε όνομα τρίτου και όχι σε επιτηδευματία, αποτελούν δαπάνη και αναγνωρίζονται φορολογικά αφού τηρούνται σε βιβλία. Αυτά τα έξοδα έχουν το δικαίωμα να εκπέσουν Φ.Π.Α και των ακαθάριστων εσόδων.
- Τέλος, ο υπόχρεος μπορεί να συγχωνεύσει ή να συνενώσει βιβλίο και στοιχείο με την προϋπόθεση να παρέχονται σωστά τα δεδομένα των συγχωνεύσεων και των συνενώσεων, το βιβλίο αυτό μπορεί να είναι σε περισσότερα του ενός αντίτυπου. Εάν συνενωθεί ένα θεωρημένο βιβλίο ή στοιχείο με ένα αθεώρητο, το συνενωμένο θα πρέπει να είναι θεωρημένο. Ορισμένες περιπτώσεις συγχώνευσης ή συνένωσης είναι:
 1. Το Δελτίο Αποστολής με πλήρη στοιχεία για Απόδειξη Λιανικής
 2. Το μητρώο εισερχόμενων αυτοκινήτων με απόδειξη λιανικής
 3. Η απόδειξη λιανικής για παροχή υπηρεσιών για επισκευές και ανταλλακτικά
 4. Η τήρηση συνενωμένου ημερολογίου και καθολικού σε ένα βιβλίο.²⁵

4.2 Επίλογος

Όπως συμπεραίνουμε βάση του άρθρου 2 οι υπόχρεοι τήρησης και απεικόνισης συναλλαγών πρέπει να τηρούν, να εκδίδουν και να διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία στην ελληνική γλώσσα και σε ευρωπαϊκό νόμισμα, σαφώς όμως και υπάρχει δυνατότητα τήρησης και σε άλλες χώρες εάν τα φορολογικά στοιχεία που προκύπτουν επέχουν θέση τιμολογίου. Η ύπαρξη φορολογικών στοιχείων των εγγραφών και μηχανογραφικών καταστάσεων είναι εξίσου σημαντική γιατί αποδεικνύει αληθείς στοιχεία και συναλλαγές και εκτός αυτού θεμελιώνει τις δαπάνες που πραγματοποιούνται εντός του Κ.Φ.Α.Σ. Επιπροσθέτως, το ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι ένα παραστατικό που αναλύσαμε σε αυτό το άρθρο το οποίο επέχει θέση ακρίβειας, αυθεντικότητας και ακεραιότητας και θεωρείται ένα αξιόπιστο παραστατικό για ασφαλή συναλλαγές και ακριβέστατες τοποθετήσεις όσον αφορά το σύστημα της λογιστικής χάρη στην ηλεκτρονική υπογραφή και δεδομένων. Η λογιστική άλλωστε θεωρείται ένα από τα πιο αξιόπιστα οικονομικά συστήματα και επιστήμες που αποσκοπεί στην ακριβή καταγραφή, στον έλεγχο οικονομικών δραστηριοτήτων και στην οριοθέτηση ορθολογικών αποτελεσμάτων.

²⁵ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ ανάλυση και ερμηνεία, 2013

Κεφάλαιο 5^ο

Άρθρο 3:Εξαιρέσεις-Απαλλαγές

5.1 Εισαγωγή

Το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ θεσπίζει τις εξαιρέσεις και τις απαλλαγές υποχρέωσης απεικόνισης συναλλαγών από τις διατάξεις σύμφωνα με το ν.4093/2012. Δηλαδή, στο συγκεκριμένο άρθρο θα αναλύσουμε τα άτομα που εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης παραστατικών. Τα θέματα που καλείται να ρυθμίσει είναι τα παρακάτω:

- Υποχρεώσεις και περιορισμούς των νομικών και δημόσιων προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- Φυσικά πρόσωπα απαλλαγμένα από την υποχρέωση απεικόνισης συναλλαγών
- Φυσικά πρόσωπα εξαιρετέα από την τήρηση βιβλίων και έκδοσης λιανικών αποδείξεων
- Όσον αφορά τον μετασχηματισμό των επιχειρήσεων, μια νέα εταιρεία δικαιούται ότι και οι προηγούμενες από θέμα υποχρεώσεων και από έξοδα πρώτης εγκατάστασης

Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ξένες αποστολές και διεθνείς οργανισμούς, που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα από κάποιο ακίνητο, υποχρεούται μόνο στη λήψη, στην έκδοση, στη διαφύλαξη και στην υποβολή των στοιχείων. Θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, εκτός από το Δημόσιο, αν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φ.Π.Α (όπως, στις αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις) ή στο Φόρο Εισοδήματος (από ενοίκια, κινητές αξίες, κτλ) και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.²⁶

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ, οι μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι φυσικά πρόσωπα (εξαιρούνται αυτοί που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί, κ.α.) και υπό τις ακόλουθες αθροιστικά προϋποθέσεις:²⁷

1. Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας, πώληση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα, η οποία ασκείται και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα που κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πραγματικά γεγονότα αποτελούν η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.
2. Ο αντισυμβαλλόμενος, στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αυτού του Κώδικα (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κλπ). Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του Κ.Φ.Α.Σ. Ο χαρακτηρισμός αυτού του προσώπου ως μη υπόχρεου για τις ευκαιριακές πράξεις δεν εξαρτάται από το ύψος της αμοιβής του ή από την αξία των πωλούμενων αγαθών.

²⁶ www.nexusmanagementconsultants.gr, 2013

²⁷ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

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

Απαλλασσόμενες θεωρούνται και οι υπηρεσίες παροχής υγείας αλλά και εκπαίδευσης από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 να εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών μόνο όταν υπάγονται σε Φ.Π.Α. Οι συγκεκριμένες όμως υπηρεσίες, σχολεία, νοσοκομεία κλπ εκτός των αστικών εταιριών δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α και σε Α.Π.Υ.

Εκδηλώσεις συλλόγων και γενικά σωματείων με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση. Τα συγκεκριμένα πρόσωπα απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για απαλλασσόμενες σε Φ.Π.Α. εκδηλώσεις και εφόσον αυτές δεν ξεπερνούν τις 2 κάθε έτος. Επίσης, άλλος ένας λόγος είναι πως αυτή η απασχόληση θεωρείται ευκαιριακή και δηλώνει προσωπικό χαρακτήρα.²⁸

Άλλα πρόσωπα μη υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ είναι:²⁹

- Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος (των διατάξεων των άρθρων 41 και 42 του Φ.Π.Α) και το εισόδημά του από την άσκηση της δραστηριότητας του αυτής προσδιορίζεται στη Φορολογία Εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο.
- Ο συγγραφέας ή ο εισηγητής σεμιναρίων, δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον δεν είναι υπόχρεος εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ για άλλη δραστηριότητα.

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ ορισμένα πρόσωπα είναι υπόχρεοι εφαρμογής που με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ δεν χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες:³⁰

1. Το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κλπ) και σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄) δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα εντασσόμενη στο Φ.Π.Α.
2. Το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, αν το εισόδημά του φορολογείται στη Ζ1 πηγή. Αν φορολογείται στη Ζ3 πηγή τότε μπορεί να εφαρμόζονται οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, αφού καλύπτονται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές.
3. Οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προαιρετικά επέλεξαν το καθεστώς αυτό και αυτοί που πωλούν τα αγαθά τους στη λαϊκή αγορά. Τα πρόσωπα αυτά από 01/01/2013 είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ και πρέπει να υποβάλλουν Δήλωση Έναρξης Εργασιών. Η Δήλωση Έναρξης Εργασιών μπορεί να υποβληθεί στο τμήμα μητρώου εμπρόθεσμα μέχρι τον χρόνο έκδοσης του πρώτου φορολογικού στοιχείου προς τον αντισυμβαλλόμενο και όχι πέραν του χρόνου υποβολής της Δήλωσης Φ.Π.Α.

²⁸ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

²⁹ www.forologikanea.gr, 2013

³⁰ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

Τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου και έκδοσης αποδείξεων λιανικής. Τα πρόσωπα που είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις των διατάξεών του.³¹

Από την απαλλαγή αυτή εξαιρούνται:

- 1) Τα νομικά πρόσωπα
- 2) Ο ασκών ελεύθερο επάγγελμα
- 3) Αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών (τέως χονδρέμπορος), σε πρόσωπα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου (Δημόσια, ΝΠΔΔ, κτλ) και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α
- 4) Αυτός που εξάγει τα αγαθά του, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων από εξαγωγές
- 5) Τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων). Με βάση την ΠΟΛ 1018/2013:
 - Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση
 - Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Στην απαλλαγή εμπίπτουν και τα φυσικά πρόσωπα που με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ εξαιρούντο της απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων, αν τα έσοδά τους είναι κάτω από 5.000 ευρώ και δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι υπόχρεοι (πρώην επιτηδευματίες) που με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ τηρούσε πρόσθετο βιβλίο και με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ δεν έχει υποχρέωση να τηρεί τις πληροφορίες της παραγράφου 24 του επόμενου άρθρου. Τέτοια πρόσωπα είναι ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου, ο ασκών παραιτήριο κλπ.³²

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

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, οι 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, καταχωρούνται στα βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή την υποβολή της Δήλωσης Έναρξης Εργασιών, κατά περίπτωση. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) είναι τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος, και για το λόγο

³¹ www.taxheaven.gr, 213

³² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

αυτό αποσβένονται τμηματικά (Ν.2190/1920, άρθρο 42^ε, §1-ΕΓΛΣ §2.2.100 εδ.2γ και §10 άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ).³³

Οικοδομικοί συνεταιρισμοί ανεξαρτήτως κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι οποίοι φορολογούνται στο σύνολο του εισοδήματός τους και υπάγονται σε φόρο, πρέπει να υποβάλλουν Δήλωση Φορολογίας του Εισοδήματός τους. Από 01/01/2013 οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν την υποχρέωση να τηρούν βιβλία αφού πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες.

Πολιτικά κόμματα που τηρούν παράλληλες δραστηριότητες, όπως εκδόσεις διαφημιστικών, υπάγονται σε καθεστώς Φ.Π.Α εάν:

- Η φορολογική τους αρχή υπάγεται σε αρμοδιότητα ελέγχου όσον αφορά βιβλία και στοιχεία
- Εάν τους δίνεται η δυνατότητα να χαρακτηριστούν τα νομικά αυτά πρόσωπα ως επιτηδευματίες
- Σε όποια άλλα πρόσωπα, εκτός του κόμματος, που υπέβαλε δήλωση φόρου πρέπει να υποβληθούν φόροι και μέτρα δεδομένου ότι δεν έχει δηλωθεί από τους αρμόδιους παύση εργασίας

Πρέπει να αναφέρουμε πως υπάρχουν και κάποιες πράξεις νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στο άρθρο 3 που κάποιες από αυτές υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος και κάποιες άλλες όχι, όπως:³⁴

1. Τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από τυχόν άσκηση επαγγέλματος, υπάγονται στη Φορολογία Εισοδήματος έστω και αν η δραστηριότητά τους θεωρείται ως εκπλήρωση κάποιων σκοπών ή ως εμπορική εκμετάλλευση. Οπότε, θα τηρηθούν κανονικά βιβλία και θα εκδοθούν στοιχεία όπως ορίζει ο Κώδικας.
2. Τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν έσοδα μόνο από ενοίκια τα οποία θεωρούνται βάση νόμου τεκμαρτά εισοδήματα είτε προκύπτουν στην αλλοδαπή είτε στην ημεδαπή δεν υπάγονται στη Φορολογία Εισοδήματος
3. Τα εισοδήματα που προκύπτουν από γεωργική εκμετάλλευση δεν υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος άρα, απαλλάσσονται και από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων
4. Τα εισοδήματα που αποκτούν τα ημεδαπά πρόσωπα από διαφήμιση μέσω περιοδικών και εφημερίδων με κύριο σκοπό την ενημέρωση τα οποία διανέμονται σε τρίτους, δεν υπάγονται στη Φορολογία Εισοδήματος
5. Τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από ευκαιριακή απασχόληση, όπως χοροί και εκδηλώσεις με την προϋπόθεση πως δεν ασκούν παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών ως προς τον Φ.Π.Α μπορούν να έχουν απαλλαγή με απόφαση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ, από 01/01/2013 άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ
6. Τα εισοδήματα που προκύπτουν από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπως δήμοι, κοινότητες και Δημόσιο απαλλάσσονται από την φορολογία και την θεώρηση των στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ. Εάν όμως πωλούν αγαθά για λογαριασμό τους πρέπει να εκδίδουν Δελτίο Αποστολής, διότι δεν έχουν υποχρέωση σε φόρους και σε Φ.Π.Α. Επίσης, εάν πωλούν αγαθά ή αγοράζουν από ιδιώτες ή παρέχουν υπηρεσίες πρέπει να εκδίδουν τιμολόγιο, όπως το ίδιο ισχύει και για αποδείξεις δαπανών αλλά και συγκεντρωτικών καταστάσεων

³³ www.taxheaven.gr, 2013

³⁴ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

7. Η καταβολή κεφαλαίου σε αστικές εταιρίες δεν υπάγεται σε φορολογία και σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων γιατί δεν θεωρείται εισόδημα το κεφάλαιο
8. Η εκμετάλλευση γεφυροπλάστιγγας από δήμους ή κοινότητες υπάγεται σε φορολογία καθώς απομακρύνεται από τους κύριους σκοπούς τους. Εδώ θα τηρηθεί βιβλίο εσόδων-εξόδων

5.2 Επίλογος

Τέλος, γενικεύοντας παρατηρούμε πως το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ θεσπίζει εξαιρέσεις από τις διατάξεις που ορίζει ο Κώδικας και καθορίζει τις απαλλαγές των προσώπων αυτών που απαλλάσσονται από την απεικόνιση των βιβλίων και στοιχείων. Αυτές οι διατάξεις του Κώδικα καθιστούν υπόχρεους εφαρμογής ορισμένα πρόσωπα τα οποία δε χαρακτηρίζονται επιτηδευματίες, όπως τα φυσικά πρόσωπα που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες ή αυτά που συνδέονται με μίσθωση κάποιου έργου. Όλα τα παραπάνω όμως πρόσωπα από 01/01/2013 καθώς καταργείται ο Κ.Β.Σ υποχρεούνται για πρώτη φορά να τηρήσουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ εφόσον όμως απαραίτητη προϋπόθεση καθίστανται η Δήλωση Έναρξης Εργασιών τους στο τμήμα μητρώου της εφορίας κατόπιν νόμιμων διαδικασιών, η οποία υποβολή της δεν πρέπει να ξεπεράσει το χρόνο υποβολής του Φ.Π.Α, αλλά να δηλωθεί μέχρι το χρόνο υποβολής του πρώτου φορολογικού στοιχείου.

Κεφάλαιο 6^ο

Άρθρο 4: Τήρηση Διπλογραφικών ή Απλογραφικών Βιβλίων

6.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο 6 θα ασχοληθούμε με τις ειδικές εντάξεις του άρθρου 4 για την τήρηση διπλογραφικών και απλογραφικών βιβλίων και με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών. Στη συνέχεια αναφερόμαστε στις τηρήσεις λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο, στην τήρηση ημερολογίων-καθολικών και στο μητρώο παγίων και στον χρόνο ενημέρωσής τους. Έπειτα, αναλύουμε ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία είναι υποχρεωμένος να τηρεί και ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου και ποιο είναι το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων. Τέλος, γίνεται αναφορά στους υπόχρεους που τηρούν πρόσθετα βιβλία.

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

Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε, καθώς και οι Ι.Κ.Ε, από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους.³⁵

Από 01/01/2013 παύουν να έχουν ειδική ένταξη σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και εντάσσονται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους.³⁶

1. Τα πρόσωπα των περιπτώσεων β, γ και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, στις οποίες συμμετέχει ένα τουλάχιστον από τα παραπάνω πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.
2. Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, στις οποίες συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.
3. Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της περίπτωσης 1.

Έχουν την δυνατότητα να τηρούν απλογραφικά βιβλία τα παρακάτω πρόσωπα, τα οποία εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων:

- Οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που έχουν την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 89/1967 (Α' 132) και 378/1962 (Α' 82)
- Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- Οι αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε που δεν έχουν έδρα στην Ελλάδα (άρθρο 1 §2 Κ.Φ.Α.Σ)

³⁵ www.forologikanea.gr, 2013

³⁶ E-taxexperts.blogspot.gr, 2013

6.3 Ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, εντάσσονται στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ποσό των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους:

1. Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Αν οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών έχουν και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τηρούν για τις δραστηριότητές του τα βιβλία κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.
2. Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975
3. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης, υγραερίου, πετρελαίου, και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης. Όποιος από τους υπόχρεους των περιπτώσεων 2 και 3 έχει και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί αυτοτελώς για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του.
4. Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του.
5. Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ κλπ σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Από 01/01/2013 εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και παύουν να έχουν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανόδιες και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού εντάσσονται στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι υπόλοιποι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Εξαιρούνται εκείνοι για τους οποίους προβλέπεται ειδική ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη στα βιβλία, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου: Απλογραφικά (Β' κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ και Διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας) άνω των 1.500.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με αναγωγή για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστα έσοδα για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.³⁷

6.4 Τήρηση λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο

Τα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια και καθολικά) είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών στη μηχανογραφική τήρηση. Από 01/01/2013 τα ημερολόγια ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α και τα καθολικά (γενικά και

³⁷ Παναγιώτης Πας Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

αναλυτικά) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

6.5 Περιεχόμενο διπλογραφικών βιβλίων - Τήρηση ημερολογίων-καθολικών

Ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων τηρεί τα ημερολόγια και καθολικά της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ 1123/1980 Α' 283) ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων, χωρίς να είναι υποχρεωτική η τήρηση ημερολογίων αναλυτικής λογιστικής και των λογαριασμών της 9, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94. Για τον υπόχρεο που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π ισχύουν και οι διατάξεις των παραγράφων 13 και 14 αυτού του άρθρου και ειδικότερες διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 είναι υποχρεωτική η τήρηση του λογαριασμού 94 από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση εμπορευμάτων που καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ στο λογαριασμό 70 και τα έσοδα από την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό. Ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας). Όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού. Η υποχρέωση αυτή αφορά όλους τους υπόχρεους ανεξάρτητα από την υποχρέωση ή μη της εφαρμογής της ομάδας 9 ή την απαλλαγή τους από αυτή.³⁸

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 αυτού του άρθρου ο λογαριασμός 94 τηρείται εξωλογιστικά, χωρίς την διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγράφων της ομάδας 9. Η τήρηση του λογαριασμού 94 χωρίς ημερολογιακές εγγραφές αναπτύσσεται στο τελευταίο όριο ανάλυσής του (τεταρτοβάθμιας) και οι υπό λογαριασμοί τηρούνται όπως και στο βιβλίο αποθήκης.³⁹

- Οι υπό λογαριασμοί τηρούνται σε μερίδιο κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις κατ' είδος και ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων.
- Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικό χώρο και ανά τρίτο). Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μια εγκατάσταση για την τήρηση των υπό λογαριασμών 94. Οι μερίδες τηρούνται στην έδρα χωρίς να είναι υποχρεωτική η τήρησή τους και στην εγκατάσταση που αφορούν.
- Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 αυτού του άρθρου τα λογιστικά βιβλία μπορεί να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με τα στοιχεία εσόδου, αναλόγως και οι υπό λογαριασμοί 94 μπορεί να ενημερώνονται με μια συγκεκριμένη ημερήσια εγγραφή κατά ποσότητα και αξία κατά εξαγωγή, με τα στοιχεία εσόδου και τα σχετικά εκδιδόμενα δελτία αποστολής, με την προϋπόθεση αν ζητηθούν να δίνεται άμεσα στον έλεγχο ανάλυση των

³⁸ www.forologikanea.gr, 2013

³⁹ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

καταχωρίσεων αυτών ανά παραστατικό. Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται στο χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της Δήλωσης Φ.Π.Α. Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων όπως και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθεται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, μέχρι την προθεσμία υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ οι επιχειρήσεις που τηρούσαν το Βιβλίο Αποθήκης θα συνεχίσουν την τήρησή του από 01/01/2013 με τον τρόπο που το τηρούσαν για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών, όπως είναι οι επιχειρήσεις τύπου, τα ιχθυοτροφεία, η παραγωγή-πώληση λογισμικού, οι τεχνικές επιχειρήσεις, τα σπορelaiουργεία, τα εκτροφεία πτηνών και τα εκτροφεία ζώων, τόσο κατά την εισαγωγή όσο κατά την εξαγωγή αλλά και οι λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις (ή σουπερμάρκετ) μόνο κατά την εισαγωγή, ενώ συνεχίζεται να ισχύει η μη τήρησης ιδιαίτερων μερίδων για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας.⁴⁰

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 αυτού του άρθρου ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και ορισμένων εξόδων, μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο, στα διπλογραφικά βιβλία, όπως ίσχυε και με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/1992) και καθιερώνεται για πρώτη φορά δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης, με μια εγγραφή των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι αν ζητηθεί από τον έλεγχο να δίνεται άμεσα κατάσταση με ανάλυση των εσόδων αυτών για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση. Η δυνατότητα αυτή ισχύει και για τα απλογραφικά βιβλία.⁴¹

6.6 Τήρηση μητρώου παγίων και βιβλίο απογραφών

Σύμφωνα με τον ν.3052/2002, άρθρο 2 §6, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

1. Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 7 (Ε.Γ.Α.Σ §2.2.103) και του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο ανά συντελεστή απόσβεσης. Το άρθρο 4, §1ε του ίδιου νόμου ορίζει ότι το Μητρώο Παγίων ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.
2. Βιβλίο Απογραφών, όπως και τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση και διαρκεί πέραν του έτους, υποχρεούνται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 17 να προβαίνουν σε λεπτομερή καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής τους περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Στο Βιβλίο Απογραφών καταχωρούνται χωριστά κατ' είδος και ποσότητα όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, αν τα δεδομένα δεν προκύπτουν από το Βιβλίο Αποθήκης ή από άλλα Πρόσθετα Βιβλία (ν.2753/99, άρθρο 9 §31).

Για κάθε αποθηκευτικό χώρο γίνεται απογραφή, όπου η μοναδική εγγραφή για κάθε είδος, περιλαμβάνει τη συνήθη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα (άρθρο 3 §3). Η καταχώριση της γίνεται στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 17 παράγραφος 7, ενώ η

⁴⁰ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁴¹ www.forologikanea.gr, 2013

καταχώριση της αξίας γίνεται σύμφωνα με την αποτίμηση (άρθρο 17 §8). Ειδικότερα, τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου (ν.2753/99, άρθρο 9 §30).⁴²

Όσον αφορά τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ ως προς την αποτίμηση των στοιχείων μας παραπέμπει στο Ε.Γ.Λ.Σ, για την οποία πρέπει να εφαρμοστούν υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης ν.2190/1920. Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται οι ομάδες αποθεμάτων οικονομικής μονάδας τα οποία αποθέματα προορίζονται με μοναδικό σκοπό την πώληση ώστε να ολοκληρωθεί ο κύκλος εργασιών. Τα αποθέματα προέρχονται είτε από αγορές, είτε από την απογραφή, είτε και από την ανταλλαγή. Κάποιες μικρότερες κατηγορίες αποθεμάτων είναι οι εξής:

1. Εμπορεύματα, είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την μεταπώληση.
2. Έτοιμα προϊόντα, είναι τα υλικά που παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.
3. Υποπροϊόντα, είναι τα υλικά αγαθά τα οποία παράγονται μαζί με άλλα σε διάφορα στάδια παραγωγικής διαδικασίας από πρώτες και βοηθητικές ύλες.
4. Προϊόντα ημιτελή, είναι τα υλικά που μετά από την κατεργασία είναι έτοιμα για βιομηχανοποίηση
5. Υπολείμματα, είναι τα κατάλοιπα της βιομηχανικής διαδικασίας κοινώς άχρηστα
6. Παραγωγή σε εξέλιξη, η οποία αποτελείται από βοηθητικά υλικά ή ημιτελή κυρίως βιομηχανικά έξοδα
7. Πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι οποίες χρησιμοποιούνται για την κατασκευή των προϊόντων
8. Αναλώσιμα υλικά, τα οποία έχουν ως προορισμό την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού των επιχειρήσεων
9. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, είναι υλικά που αποκτά μία οικονομική μονάδα με σκοπό την ανάλωσή τους
10. Είδη συσκευασίας, είναι τα υλικά που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή προϊόντων

Εδώ πρέπει να αναφέρουμε πως ο προσδιορισμός των αποθεμάτων απογραφής που εφαρμόζεται ώστε να γίνει δυνατή η αποτίμηση είναι η λεγόμενη τιμή κτήσεως, δηλαδή η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων.

Επίσης, ο Ισολογισμός ο οποίος απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης με δεδομένη χρονική στιγμή, ακολουθεί την απογραφή και την αποτίμηση της περιουσίας μιας επιχειρήσεως. Για την λογιστική εργασία αποτελεί βασικό στοιχείο σαν αντικειμενικός σκοπός. Ο Ισολογισμός διαχωρίζεται σε οριζόντιος και κάθετος και προκύπτει από την εξίσωση:

Ενεργητικό = Ίδια Κεφάλαια + Υποχρεώσεις. Ως υπόχρεοι σύνταξης του Ισολογισμού έχουν οι επιτηδευματίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Στη συνέχεια θα συντάξουν λογαριασμό και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αλλά και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων τα οποία θα υπογραφούν από τον υπεύθυνο λογιστή-φοροτεχνικό.⁴³

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που θα τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά διπλογραφικά βιβλία και η Ε.Π.Ε ή Α.Ε που προέρχεται από μετατροπή ή

⁴² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁴³ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

συγχώνευση, οφείλει να συντάξει απογραφή έναρξης στην αρχή της πρώτης διαχειριστικής περιόδου στο Βιβλίο Απογραφών.

Από 01/01/2013 καταργείται η υποχρέωση τήρησης διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από τις Α.Ε και Ε.Π.Ε. Από την ημερομηνία αυτή παύουν να τηρούν, οι Α.Ε βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων και οι Ε.Π.Ε βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίων πρακτικών διαχείρισης.⁴⁴

6.7 Ηλεκτρονικός Φάκελος Ελέγχου

Από 01/01/2013 γίνεται υποχρεωτική η τήρηση Ηλεκτρονικού Φακέλου Ελέγχου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στο φάκελο αυτό, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, αποθηκεύονται ανά χρήση, τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των Βαθμίδων, των Ημερολογίων, του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού και του Μητρώου Παγίων, αν τηρούνται μηχανογραφικά. Εάν ορισμένα από αυτά τηρούνται χειρόγραφα τότε τα δεδομένα τους δεν αποθηκεύονται στο φάκελο. Αυτός ο φάκελος δεν υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ αλλά τα δεδομένα του δίνονται στο έλεγχο αν ζητηθούν από αυτόν.⁴⁵

Η ενημέρωση του ή των ημερολογίων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της Δήλωσης Φ.Π.Α. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά, εξαιρούνται όμως τα ασφαλιστικά των επιχειρήσεων τα οποία ενημερώνονται μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα.

Η ενημέρωση του Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και του Ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων γίνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Η ενημέρωση της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών ή σε Καταστάσεις γίνεται μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Η ενημέρωση του Βιβλίου Απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του Ισολογισμού γίνεται μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.⁴⁶

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 13 και 14 ορίζεται ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π είναι ίδιες με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/1992). Συγκεκριμένα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π υποχρεούται:

- Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης. Στον πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο

⁴⁴ www.forologikanea.gr, 2013

⁴⁵ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁴⁶ www.nexusmanagementconsultons.gr, 2013

λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση η αξία, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική Βάση), η αξία, όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική Βάση) και η διαφορά μεταξύ 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 Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων για λόγους της διαφοροποίησης προς των αποσβέσεων αξίας ή της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.
- 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.⁴⁷

6.8 Υποχρεώσεις υποκαταστημάτων με αυτοτελή ή εξαρτημένη λογιστική

Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας. Οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και δίνεται στον έλεγχο το υπόλοιπο ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 12 αυτού του άρθρου. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρούνται διπλογραφικά βιβλία και το τελικό αποτέλεσμα ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.⁴⁸

6.9 Τήρηση βιβλίου εσόδων-εξόδων και βιβλίου απογραφών

Ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απογραφικών βιβλίων τηρεί:

- Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων
- Βιβλίο Απογραφών ή Καταστάσεις Απογραφής, αν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες:

1. Το είδος του δικαιολογητικού αγορών, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.
2. Τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά, από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις
3. Ο Φ.Π.Α καταχωρείται χωριστά για τις περιπτώσεις 1 και 2.
4. Τις αγορές αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις

⁴⁷ E-taxexperts.blogspot.gr, 2013

⁴⁸ www.taxheaven.gr, 2013

5. Την αξία αγορά και πώλησης των παγίων στοιχείων
6. Τις αυτό παραδόσεις αγαθών ή την ίδιο χρησιμοποίηση υπηρεσιών
7. Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.
8. Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες

Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α το ποσό κάθε πράξεις των περιπτώσεων 2,3,4 και 6 αναλύεται στο χρόνο ενημέρωσης, όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 18 του άρθρου αυτού σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.⁴⁹

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 18 ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, ο οποίος συνδέεται με τον χρόνο υποβολής της Δήλωσης Φ.Π.Α. Επομένως, από 01/01/2013 η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέρα του χρόνου υποβολής της Περιοδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Επομένως, στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της Φορολογίας Εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.⁵⁰

Σε ιδιαίτερο χώρο του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων ή σε Καταστάσεις καταχωρείται η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο.⁵¹

6.10 Απλογραφικά βιβλία με τήρηση ή μη βιβλίου απογραφών

Στα απλογραφικά βιβλία περιλαμβάνεται υποχρεωτικά και το Βιβλίο ή οι Καταστάσεις Απογραφών (άρθρο 4 §10). Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο Βιβλίων Απογραφών ή σε Καταστάσεις Απογραφής, τα οποία είναι αθεώρητα και τα δυο, ή σε οποιοδήποτε άλλο έντυπο, διενεργείται μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Η αξία των αποθεμάτων αυτών καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ανεξάρτητα που βρίσκονται τα αποθέματα, αναφέρεται η έδρα της επιχείρησης, ενώ καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιτελή προϊόντα, οι Α΄ και Β΄ ύλες και τα υλικά συσκευασίας που ανήκουν στην κυριότητά της και βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της ή σε εγκαταστάσεις τρίτων κατά την 31/12 κάθε έτους. Η ενημέρωση του Βιβλίου δεν είναι υποχρεωτική για όσους τηρούν Απλογραφικά

⁴⁹ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁵⁰ www.taxheaven.gr, 2013

⁵¹ www.forologikanea.gr, 2103

Βιβλία, αλλά τα ετήσια έσοδά τους δεν ξεπερνούν το 10% του γενικού ορίου Διπλογραφικών Βιβλίων, ενώ κατά την πρώτη χρήση τα ακαθάριστα έσοδα δεν ανάγονται σε ετήσια.⁵²

Οι υπόχρεοι τήρησης Πρόσθετων Βιβλίων πρέπει να τηρούν και να εκδίδουν θεωρημένα χειρόγραφα βιβλία πελατών και να παρέχουν ακριβής πληροφορίες και συναλλαγές μέχρι να εκδοθεί το απαραίτητο στοιχείο. Σε περίπτωση που εκδοθεί αθεώρητο στοιχείο θα πρέπει μέχρι την επόμενη ημέρα να ενημερωθεί το βιβλίο και σε όλα τα αντίτυπα η φράση αθεώρητα βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2003. Ως υπόχρεοι θεωρούνται οι εκμεταλλευτές.⁵³

1. Χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, ενημερώνεται το βιβλίο πελατών (πόρτας) με την είσοδο του πελάτη με αναγραφή και της πιθανής ημερομηνίας αναχώρησής του.
2. Εκπαιδευτηρίου, ενημερώνεται το μητρώο μαθητών με την εγγραφή του μαθητή, εκτός κι αν διδάσκεται μάθηση μέσω διαδικτύου.
3. Κλινικής ή θεραπευτηρίου, ενημερώνεται το βιβλίο ασθενών και το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών με την είσοδο και έξοδο του ασθενή και εντός της επόμενης από την είσοδο, την παροχή υπηρεσιών και την αλλαγή της θέσης της ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή.
4. Ιατρεία, ενημερώνεται το βιβλίο επίσκεψης ασθενών με την είσοδο του ασθενή στο χώρο εξέτασης
5. Κέντρου αισθητικής, ενημερώνεται το βιβλίο πελατών μόλις αρχίσει η παροχή της υπηρεσίας.
6. Γυμναστηρίου, ενημερώνεται το βιβλίο πελατών μόλις αρχίσει η παροχή της υπηρεσίας.
7. Χώρων στάθμευσης, ενημερώνεται το βιβλίο στάθμευσης οχημάτων με την είσοδο και έξοδο του οχήματος.
8. Εκπαιδευτές οδηγών, ενημερώνεται το βιβλίο-μητρώο εκπαιδευόμενων οδηγών το οποίο καταργείται από 01/01/2013
9. Οικοδομές, ενημερώνεται το βιβλίο κοστολογίου
10. Εκμετάλλευση ποδοσφαιρικών γηπέδων
11. Υπηρεσίες φαγητού σε πακέτο εκτός της έδρας τους

6.11 Επίλογος

Συμπερασματικά αντιλαμβανόμαστε πόσο σημαντική είναι η εφαρμογή της αποτίμησης των αποθεμάτων, η ακρίβεια και ο ορθολογισμός στην απεικόνιση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων σε συνδυασμό με τη σωστή ενημέρωση, αλλά και η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης των οικονομικών μονάδων μέσω του ισολογισμού και της απογραφής. Όπως και η σύνταξη του λογαριασμού 89 στο τέλος της χρήσης ο οποίος χρεώνεται με τα υπόλοιπα των χρεωστικών λογαριασμών. Επίσης, αναλύσαμε με ιδιαίτερο τρόπο ποιοι είναι οι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων (τήρηση μητρώου παγίου) και τις ισχύουσες διατάξεις απεικόνισης συναλλαγών και έκδοσης στοιχείων που επιβαρύνονται οι συναλλασσόμενοι κατά τον Κ.Φ.Α.Σ. Συνεπώς, όσοι τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας επιβαρύνουν την επιχείρηση με περαιτέρω υποχρεώσεις διότι εκτός του ότι ενημερώνονται περισσότερα βιβλία και στοιχεία τηρούν και στην κατοχή τους μεγαλύτερου ύψους εσόδων από αυτά που τηρούν τα Β' κατηγορίας.

⁵² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁵³ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

Κεφάλαιο 7^ο

Άρθρο 5: Δελτίο Αποστολής

7.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο θα δώσουμε ιδιαίτερη έμφαση στις διατάξεις και στη διακίνηση του Δελτίου Αποστολής, διότι ως Δελτίο Αποστολής καλείται το έγγραφο που εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών. Πέρα από την έκδοση του Τιμολογίου ή της Αποδείξεως που οφείλει να εξασφαλίσει μια επιχείρηση στον πελάτη της για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, υποχρεούται να εκδώσει και Δελτίο Αποστολής σε περίπτωση που η μεταφορά των αγαθών αυτών θα γίνει στην έδρα του πελάτη, ώστε να αναγράφεται με ακρίβεια η ποσότητα και το είδος των αγαθών που αποστάλθηκαν. Βέβαια όπως θα δούμε και παρακάτω υπάρχουν περιπτώσεις που εκδίδεται αλλά και περιπτώσεις που δεν είναι απαραίτητη η έκδοσή του, όπως επίσης και τι ισχύει πλέον μετά τις αλλαγές από 01/01/2013, ποιοι υποχρεούνται στην τήρησή του και ποιοι όχι. Ακόμη, σε περίπτωση που εκδοθεί Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο για ιδιώτες θα πρέπει να συνοδευτεί από αποδείξεις λιανικής πωλήσεως στις οποίες δεν χρειάζεται η αναγραφή του είδους και της ποσότητας. Αυτό βέβαια μπορεί να συμβεί μόνο σε περίπτωση που ο πωλητής είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων.

Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:⁵⁴

1. Σε χονδρική πώληση ή παράδοση ή διακίνηση αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, αν δεν εκδόθηκε Συνενωμένο Δελτίο Αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας.
2. Σε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθό για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του
3. Στη διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του
4. Στη ποσοτική παραλαβή σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή παγίων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α, τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης. Κατά την παραλαβή των αγαθών αν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται Δελτίο Αποστολής.

Πρέπει να τηρηθεί ανεπιφύλακτα η υποχρέωση διαφύλαξης του Δελτίου Αποστολής εφόσον αυτός ο κανόνας περιλαμβάνει βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά, στον εκάστοτε χρόνο περιγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. Αυτό ορίζουν οι σχετικές φορολογικές διατάξεις σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9.⁵⁵

Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α έχουν υποχρέωση να στέλνουν τα αγαθά τους για να πωληθούν ή να πωληθούν για λογαριασμό τους, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων για επεξεργασία ή συσκευασία. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα, κτηνοτροφικά, πτηνοτροφικά, μελισσοκομικά εκδίδουν Δελτία Αποστολής αν τα διακινούν με μεταφορικά δημόσιας χρήσης.

⁵⁴ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁵⁵ Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

Η θεώρηση των Δελτίων Αποστολής των παραγωγών γίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ για την Φορολογία Εισοδήματος και δεν απαιτεί έκδοση άδειας έναρξης επιτηδεύματος και χορήγηση Α.Φ.Μ (ΠΟΛ.1155/91).

Το Δελτίο Αποστολής δεν είναι απαραίτητο όταν μετακινούνται τεχνικοί για επισκευές, για τα αναγκαία εργαλεία τους αλλά για τα αγαθά-ανταλλακτικά και εκδίδεται κατά παραλήπτη. Αν οι πελάτες είναι περισσότεροι από ένας και ο τεχνικός δεν μπορεί να γνωρίζει τι υλικά θα χρησιμοποιήσει για τον καθένα, εκδίδει Δελτίο Αποστολής με όλα τα υλικά και μετά την επισκευή εκδίδει Δελτίο Αποστολής κατά παραλήπτη τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν. Έτσι, δεν χρειάζεται κατά την επιστροφή του τεχνικού στην επιχείρηση να συμπληρωθεί άλλο Δελτίο Αποστολής με τα υλικά που έμειναν (Ε 16439/1987).⁵⁶

Όταν έχουμε περίπτωση με μεταβίβαση κυριότητας των αποθηκευμένων αγαθών τα οποία διαμένουν στο χώρο της αποθήκης, τότε ο εκμεταλλευτής του χώρου της αποθήκης μόλις του δοθεί εντολή διακίνησης είναι υποχρεωμένος να εκδώσει δελτίο αποστολής με σαφή στοιχεία και με ένα στοιχείο επιπλέον ότι μεταβιβάστηκαν χωρίς να γίνει απομάκρυνση από το χώρο της αποθήκης ή του ψυγείου κτλ. Εξυπακούεται πως ο πρώτος αποθέτης οφείλει να εκδώσει στον δεύτερο αποθέτη Τιμολόγιο και όχι Τιμολόγιο συνενωμένο με Δελτίο Αποστολής στο οποίο θα αναγράφεται και ο αριθμός του Δελτίου Αποστολής ψυγείου ή αποθήκης.

Δελτίο Αποστολής εκδίδεται και για τα πάγια εμπορεύματα, δηλαδή για αγαθά μεταξύ επαγγελματιών χωρίς διάκριση σε εμπορεύματα και σε πάγια αγαθά. Σύμφωνα με την παράγραφο 8^α του άρθρου 5 δεν απαιτείται έκδοση Δελτίου Αποστολής για διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών των αγαθών, με την έννοια πως πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν αποτελούν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα και τον παραλήπτη.⁵⁷

Με εισήγηση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ και έγκριση του αρμόδιου οικονομικού επιθεωρητή μπορεί να μην είναι υποχρεωτική η έκδοση δελτίου αν δεν είναι δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών μεταξύ των επαγγελματιών εγκαταστάσεων του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, όπως διακίνηση ανταλλακτικών για αποκατάσταση βλαβών και όχι για εμπορία.

Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, όταν η ποσότητα καθορίζεται κατά την παραλαβή. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την παράδοση εκδίδει απλό ή συνενωμένο τύπο Δελτίου αποστολής ή Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ξεχωριστά κατά παραλήπτη με το είδος, την ποσότητα και την ώρα παράδοσης των αγαθών. Όσα αγαθά δεν διαθέσει αναγράφονται στο πρωτότυπο του δελτίου αποστολής όταν επιστρέψει στην επιχείρηση ή εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής με τον Α/Α του Δελτίου Αποστολής, το είδος και την ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται, κατά παραλήπτη, Δελτίο Αποστολής ή Συνενωμένο Δελτίο Αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, αν στην τελευταία περίπτωση πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων. Στο στοιχείο που εκδίδεται αναγράφεται η ακριβής ώρα παράδοσής τους και το είδος και η ποσότητα των αγαθών εξαιρούνται στις αποδείξεις λιανικής που εκδίδονται π.χ. από φορολογική ταμειακή μηχανή και δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ.

⁵⁶ www.nexusmanagementconsultants.gr, 2012

⁵⁷ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

Στο πρωτότυπο του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής αναγράφεται η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται στην επιχείρηση ή εκδίδεται Δελτίο Αποστολής που αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών και ο αύξων αριθμός του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής.

Το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής μπορεί να εκδίδεται την 1^η μέρα της διακίνησης των αγαθών, αν κάθε μέρα και μέχρι 30 μέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.⁵⁸

Στο Δελτίο Αποστολής αναγράφονται:⁵⁹

- Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμό του και η διεύθυνσή του.
- Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο με τετραψήφιο αριθμό
- Ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης κατά τη μεταφορά των αγαθών ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών
- Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται και ο τόπος προορισμού, όταν δεν εμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση
- Η ημερομηνία έκδοσής του. Σε περίπτωση που το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό αναγράφεται και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους.
- Ο σκοπός της διακίνησής τους
- Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν η ποσότητα κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Όταν το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως.
- Για την αποστολή αγαθών εκτός χώρας με σκοπό την αποθήκευση και την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.
- Ο αριθμός του Τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

Για την μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης ο υπόχρεος ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α παραδίδουν στον μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.⁶⁰

Η ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς εκδίδεται από πρόσωπα που δεν υποχρεούνται στην έκδοση του Δελτίου Αποστολής, δηλαδή από ιδιώτες, από αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α και από τα Ν.Π.Δ.Δ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε περίπτωση αποστολής αγαθών λόγω επιστροφής ή λιανικής πώλησης. Στην ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς αναγράφονται συγκεκριμένα στοιχεία, όπως το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνση του

⁵⁸ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁵⁹ www.forologikanea.gr, 2013

⁶⁰ www.nexusmanagementconsultants.gr, 2012

αποστολέα και του παραλήπτη αντίστοιχα, ο τόπος προορισμού των αγαθών και κάποια στοιχεία αναφορικά σχετικά με την μεταφορά των προϊόντων.

Από τις διατάξεις του άρθρου 5 προκύπτει ότι το Δελτίο Αποστολής συνοδεύει τα αγαθά από την έξοδο του καταστήματος μέχρι και όλη την διαδρομή έως ότου παραδοθεί στον τελευταίο παραλήπτη. Επομένως, ο χρόνος είναι προκαθορισμένος μέχρι την παράδοσή του. Αυτό συμβαίνει διότι στην διαδρομή που μετακινεί τα διακινούμενα προϊόντα μπορεί να υποστεί σε φορολογικό έλεγχο οποιαδήποτε στιγμή της μετακίνησης. Ο χρόνος μεταφοράς του εξαρτάται από τον τόπο προορισμού όσον αφορά την απόσταση, τον τρόπο μετακίνησης αναλόγως το μεταφορικό μέσον και φυσικά τις συνθήκες κάτω από τις οποίες θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.⁶¹

Όταν για την διακίνηση αγαθών εκδίδεται Δελτίο Αποστολής δεν επιτρέπεται για την ίδια συναλλαγή η έκδοση Συνενωμένου Δελτίου Αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα Δελτία Αποστολής γεγονότα ή καταστάσεις που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.⁶²

Εκτύπωση Δελτίου Αποστολής γίνεται μέσω online σύνδεση από χώρους αποθήκευσης των επιχειρήσεων που συνδέονται με τον αποθέτη όταν είναι και συγχρόνως διακινητής των αγαθών στην πόρτα του προμηθευτή. Τότε θα πρέπει η εντολή εκτύπωσης να γίνεται από τον αποθέτη με online σύνδεση και στο πρόγραμμα του λογισμικού να γίνεται αναλυτική περιγραφή του τρόπου εκτύπωσης του δελτίου αποστολής. Και φυσικά να γίνει η απαραίτητη γνωστοποίηση της εκτύπωσης των δελτίων αποστολής από τον αρμόδιο προϊστάμενο της επιχείρησης.

Υπάρχουν και διακινήσεις αγαθών για τις οποίες έχει εγκριθεί να μην εκδίδεται Δελτίο Αποστολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 σε περιπτώσεις που τα είδη που διακινούνται (εμπορεύματα ή υπηρεσίες) δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό τους ως αγαθά. Οι περιπτώσεις αυτές είναι:

1. Αποστολή εφημερίδων, περιοδικών και διαφόρων διαφημιστικών
2. Διακίνηση αποκομμάτων των δελτίων τύπου και αφισών
3. Διακίνηση φαρμάκων
4. Είδη γραφείων τελετών όταν έχουν σχέση με το αντικείμενο εργασίας
5. Φιλμ φωτογραφικών μηχανών και λοιπών εξαρτημάτων
6. Διακίνηση σκευών με σκοπό την διοργάνωση catering, δηλαδή πιάτα, ποτήρια κλπ, αλλά και στολισμός εκδηλώσεων γάμοι, βαφτίσια
7. Αποστολή γραφικής ύλης και διαφόρων εντύπων από την έδρα τους σε διάφορες επιχειρήσεις
8. Κατά την διακίνηση νομισμάτων και χαρτονομισμάτων από τις τράπεζες
9. Διακίνηση από τους τεχνικούς των εργαλείων και των μηχανημάτων τους και γενικά μηχανολογικού εξοπλισμού, ακόμα και μηχανημάτων που είναι εφαρμοσμένα στα φορτηγά αυτοκίνητα ή μονάδες
10. Ηχητικά και φωτιστικά μηχανήματα ειδικά για την κάλυψη εκδηλώσεων (φωτισμός, μουσική)
11. Συνεργεία καθαρισμού που μετακινούν τα απαραίτητα υλικά καθαριότητας αλλά και απολύμανσης

⁶¹ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁶² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

12. Διακίνηση του ΕΛΤΑ προς συνδρομητές σε σπίτια για την διανομή εφημερίδων ή οποιουδήποτε υλικού
13. Μεταφορά αυτοκινήτων προς επισκευή από οδική βοήθεια ή και άλλου φορέα
14. Διακίνηση καυσίμων ατελώνιστων που συνοδεύονται από τελωνειακά παραστατικά
15. Διακίνηση αίματος ή λοιπού μικροβιολογικού υλικού προς μικροβιολογικά ιατρεία
16. Διακίνηση κενών κοντέινερ και υποδειγμάτων εργαλείων μέσω των πλοίων
17. Μεταφορά μεταλλεύματος, χαλκού, άμμου, ασβέστη, τσιμέντου, αργίλου και διαφόρων υλικών προς τα εργοτάξια
18. Μεταφορά των αποσκευών που έχουν ξεχαστεί σε πλοία, αεροπλάνα, τρένα, ΚΤΕΛ, ξενοδοχεία και δεν αποτελούν καμία εμπορεύσιμη αξία και κυρίως να μην θεωρηθούν ως αγαθά που πρέπει να υποστούν σε έλεγχο παρακολούθησης και η διάθεσή τους δεν επιφέρει κανένα έσοδο.⁶³

7.2 Επίλογος

Συμπερασματικά και πιο συνοπτικά προκύπτει ότι μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο των αγαθών αποτελεί μόνο το πρωτότυπο Δελτίο Αποστολής είτε απλό, είτε συνοδευτικό, είτε συγκεντρωτικό. Το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται σε χονδρικές πωλήσεις είτε τα αγαθά διακινηθούν είτε όχι. Αντίθετα, δεν εκδίδεται σε λιανικές πωλήσεις αγαθών εφόσον δεν διακινηθούν από τον πωλητή. Επίσης εκδίδεται σε οποιαδήποτε διακίνηση χωρίς να συνδέεται με αποστολή των αγαθών σε τρίτο πρόσωπο για να μην υπάρχει αμφιβολία πως το δελτίο προϋποθέτει και τρίτο παραλήπτη. Ακόμη, πρέπει να αναφέρουμε πως οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος πρέπει να εκδίδουν Δελτίο Αποστολής για την διακίνηση των αγαθών τους, την πώληση και την επεξεργασία όπως σε λαϊκές και λοιπές αγορές. Εάν εγκρίνει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ μπορεί να εγκριθεί είτε όχι κατά διάφορο τρόπο μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων των επιτηδευματιών. Τέλος, ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του Δελτίου Αποστολής εκτός από την γνησιότητα που αναφέραμε και πιο πάνω είναι πως πρέπει να αναγράφεται οπωσδήποτε ο σκοπός της διακίνησης, ο τόπος που πρέπει να σταλούν τα προϊόντα καθώς και ο τόπος από τον οποίο έχουν αποσταλεί προηγουμένως μέχρι να ολοκληρωθεί ο τελικός προορισμός τους.

⁶³ Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

Κεφάλαιο 8^ο

Άρθρο 6: Τιμολόγηση Συναλλαγών

8.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το Κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με τη τιμολόγηση των συναλλαγών, δηλαδή με τα Τιμολόγια, τον Φ.Π.Α, τον τρόπο χορήγησης των εκπτώσεων, το Πιστωτικό Τιμολόγιο, τις Αποδείξεις Λιανικής και τους τόκους των επί πιστώσει. Θα αναφερθούμε στις διατάξεις του Κώδικα του άρθρου 6 του Ν.4093/12 παράγραφος ε1 για την τιμολόγηση, τα αγροτικά προϊόντα, το τιμολόγιο αγοράς και άλλα έγγραφα που επέχουν θέση τιμολογίου. Επίσης, τιμολόγια επέχουν θέση και σε συναλλαγές στο εξωτερικό και στην Ε.Ε σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις.

Υπάρχουν τα εξής είδη τιμολογίων:⁶⁴

1. Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών
2. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών
3. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων ή Εγκαταστάσεων
4. Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών
5. Τιμολόγιο Επιδότησεων
6. Τιμολόγιο Αποζημιώσεων
7. Τιμολόγιο Οικονομικών Ενισχύσεων
8. Τιμολόγιο Τόκων
9. Τιμολόγιο Εισφορών
10. Τιμολόγιο Ανόργανων Εσόδων
11. Τιμολόγιο Αγοράς από μη υπόχρεους ιδιώτες
12. Αγροτικά Τιμολόγια
13. Τιμολόγιο Αγοράς με ανακριβές περιεχόμενο, το οποίο εκδίδεται ως αποδεικτικό συναλλαγής
14. Τιμολόγιο Αγοράς Καρπών
15. Τιμολόγιο Αντιπρόσωπου Οίκου του Εξωτερικού
16. Πιστωτικό Τιμολόγιο με δικαίωμα έκπτωσης
17. Εκκαθάριση πώλησης αγαθών, λογαριασμών και Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών
18. Εκκαθάριση Επεξεργασίας για λογαριασμό τρίτου (ΦΑΣΟΝ)
19. Εκκαθάριση Αγοράς Αγαθών ή Λήψης Υπηρεσιών
20. Στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου

Για την έκδοση τιμολογίου ο εκδότης πρέπει να είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και ο αντισυμβαλλόμενος να είναι υπόχρεος ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α ή προσώπου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και η συναλλαγή να αφορά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού της. Το τιμολόγιο εκδίδεται ανεξάρτητα αν τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία.⁶⁵

Ο πωλητής μπορεί να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή-πελάτη για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που γίνονται κάθε μέρα ή κατά διαστήματα προς τον υπόχρεο και καταχωρείται η ημερομηνία παράδοσης, το είδος, η ποσότητα, η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Την τελευταία μέρα του μήνα εκδίδεται το τιμολόγιο με βάση την κατάσταση και δεν απαιτείται αναλυτική

⁶⁴ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁶⁵ E-taxexperts.blogspot.gr, 2013

αναφορά αφού η κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, που το ένα επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα.⁶⁶

Ο υπόχρεος εκδίδει κατά την είσπραξη του λογαριασμού αθεώρητο τιμολόγιο για την είσπραξη ανόργανων εσόδων (επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, εισφορές, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων κλπ). Σε περίπτωση πίστωσης του λογαριασμού του δικαιούχου, η υποχρέωση έκδοσης αρχίζει όταν ενημερώνεται εγγράφως. Για τις ασφαλιστικές αποζημιώσεις δεν απαιτείται η έκδοση αθεώρητου τιμολογίου από τους υπόχρεους αν από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις εκδίδονται ενυπόγραφες αποδείξεις καταβολής της αποζημίωσης. Το ίδιο ισχύει και για τις επιδοτήσεις που δίνονται στον Ο.Α.Ε.Δ για τα κοινοτικά προγράμματα και για τις εισπράξεις των εξισωτικών ποσών.⁶⁷

Υπάρχουν καθεστώτα που σύμφωνα με τον Κώδικα και τις διατάξεις του άρθρου 6 πρέπει να υποβάλλουν Φ.Π.Α και να το αποδώσουν στο κράτος. Τέτοιες περιπτώσεις είναι:

1. Τα ΚΤΕΛ ως Α.Ε, τα οποία εμπεριέχουν τα μέλη τους και τους μετόχους οι οποίοι μισθώνουν τα λεωφορεία τους για λογαριασμό της εταιρείας και γενικά μεταφορικές και εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες διατηρούν στην κατοχή τους επαγγελματικά οχήματα.
2. Κοινοπραξίες πλοίων εμπορικής και ναυτιλιακής κατηγορίας του εσωτερικού αλλά και εξωτερικού οι οποίες πρέπει να κάνουν θεωρημένη ειδική εκκαθάριση μέχρι την 10^η μέρα του μήνα, η οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο της κτίσεως, στην οποία πρέπει να αναγράφεται το Α.Φ.Μ της επιχείρησης και τα πλήρη στοιχεία των μελών και των αντιπροσώπων, το σύνολο εκροών και της φορολογίας αυτών και το σύνολο των εισροών και του Φ.Π.Α τους αντίστοιχα.
3. Ειδικά βιβλία και στοιχεία για την παράδοση υλικών και αντικειμένων που προορίζονται για να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε σκάφη χωρίς Φ.Π.Α. Η απόφαση αυτή εμπεριέχει 42 άρθρα και τα σκάφη απαλλάσσονται από την απόδοση Φ.Π.Α σε περίπτωση θεωρημένου διπλότυπου παραστατικού, όπως δελτίο προμήθειας υλικών, θεωρημένο ειδικό βιβλίο προμήθειας εγχώριων υλικών, ειδικό θεωρημένο προσωρινό βιβλίο αγοράς υλικών χωρίς Φ.Π.Α και στις τρεις περιπτώσεις.⁶⁸

Ο υπόχρεος αποδεικνύει τις συναλλαγές με τη σύνταξη τίτλους κτήσης με πλήρη στοιχεία και στις προβλεπόμενες προθεσμίες όταν αγοράζει αγαθά από πρόσωπα που δεν έχουν την υποχρέωση έκδοσης για την πώληση των αγαθών τους (αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α) ή από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο, διαφορετικά θα θεωρηθεί αγορά του υπόχρεου. Ανάλογη διαδικασία τηρείται και στην περίπτωση κοινοπρακτικής αγοράς ή εισαγωγής. Το γεγονός γνωστοποιείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου με τις παρακάτω διευκρινήσεις, που υποβάλλεται το αργότερο εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέταξε το γεγονός:

1. Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως αν απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα. Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση.
2. Δεν απαγορεύεται να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, που το πρωτότυπο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου, αντί για την περίπτωση 1.

⁶⁶ www.taxheaven.gr, 2013

⁶⁷ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁶⁸ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

3. Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα:
- Για την αγορά αγαθών, που παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δ.Α του υπόχρεου προμηθευτή
 - Για τη λήψη υπηρεσιών με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο
 - Για την λήψη ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου⁶⁹

Υπόχρεος έκδοσης του τιμολογίου για την αγορά αγροτικών προϊόντων είναι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 διευκρινίζονται τα εξής:⁷⁰

- Δεν είναι υποχρεωτική η άμεση έκδοση Τιμολογίου-Δελτίου Αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν. Μπορεί να εκδοθούν διακριτά Δελτίο Αποστολής και μετά να εκδώσουν τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων
- Στις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων εφαρμόζονται τα οριζόμενα της παραγράφου 2 του άρθρου 6.
- Συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της εγκύκλιου 3/1992 παράγραφο 12.9 με την αγορά γάλακτος από τυροκομικές-τυρεμπορικές επιχειρήσεις αν η τιμή του καθορίζεται στο μέσο ή τέλος της γαλακτοκομικής περιόδου προκειμένου να μην θίγεται η βασική φορολογική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι τυροκόμοι έχουν υποχρέωση να εκδίδουν ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο ανά πωλητή-παραγωγό το αργότερο έως 31/12 εκάστου έτους και ένα εντός του επόμενου μήνα από την λήξη της γαλακτοκομικής περιόδου.
- Παύει να εκδίδεται θεωρημένο από 01/01/2013 το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων σε κάθε περίπτωση (εκτός της έκδοσης του συνενωμένου με Δ.Α).

Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολές, κατ' είδος και ποσότητα. Τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου, ο Φ.Π.Α και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση καταχωρούνται στην ίδια κατάσταση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση, που αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του, 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 και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του. Αποστέλλονται στον εντολέα η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση μέχρι την 15^η μέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την 20^η μέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η κατάσταση αυτή μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.⁷¹

Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών(προμηθειών), που απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α, σε υπόχρεο, ο λήπτης των υπηρεσιών εκδίδει εκκαθάριση μέχρι το τέλος του 2^{ου} μήνα

⁶⁹ Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁷⁰ www.forologikanea.gr, 2013

⁷¹ www.taxheaven.gr, 2013

από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλόμενων και αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσής του, τα πλήρη στοιχεία του αντισυμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής αν δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

1. Όταν η πράξη απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α ή αντίστοιχη εθνική διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.
2. Για την ενδοκοινοτική παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α
3. Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου-Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
4. Όταν ο υπόχρεος στον Φ.Π.Α είναι φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κώδικα Φ.Π.Α, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο Α.Φ.Μ του.
5. Η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση», όταν ο παραλήπτης είναι υπόχρεος καταβολής φόρου.
6. Η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου-Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου-Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου-Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστάτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας αντιστοίχως.

Στο τιμολόγιο αναφέρει τον Α.Φ.Μ του, το πλήρες ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν.⁷²

Ένα βασικό στοιχείο της παραγράφου 13 του άρθρου 6 του Κώδικα είναι το Πιστωτικό Τιμολόγιο, το οποίο είναι αθεώρητο και εκδίδεται με σκοπό την έκπτωση των υπηρεσιών. Εκδίδεται από τον εκδότη ή για άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Βασικό του ιδίωμα είναι οι επιστροφές, οι εκπτώσεις, οι διαφορές μεταξύ ποσοτήτων, αξιών και Φ.Π.Α, οι κατασχέσεις και οι γνωστοποιήσεις των εκπτώσεων. Το Πιστωτικό Τιμολόγιο εκδίδεται και για άλλες διαφορές που επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου, δηλαδή την τυχόν διαπίστωση του ελλείμματος στην παράδοση των αγαθών, της λανθασμένης αναγραφής της τιμής της μονάδος, της καταστροφής ενός τμήματος των μεταφερόμενων αγαθών λόγω λανθασμένου υπολογισμού της αξίας των αγαθών από πολλαπλασιαστικό λάθος ή την παράδοση διαφορετικού είδους από αυτό που ενδείκνυται κατά την παραγγελία. Οι εκπτώσεις λόγω τζίρου που χορηγεί επιχείρηση προς τους πελάτες κατά την παράδοση των αγαθών χορηγούνται στην ίδια χρήση.⁷³

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών. Το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλόμενων, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής. Το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15^η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και μέσα στην ίδια διαχειριστική

⁷² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁷³ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

περίοδο των αντισυμβαλλομένων, στις περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών όταν αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Για την επιστροφή αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής τους και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν διαρκεί η παροχή υπηρεσίας, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν εκτελούνται τεχνικά έργα ή εγκαταστάσεις, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.⁷⁴

Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, που είναι:⁷⁵

1. Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασιών, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγωγών, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων
2. Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, Ο.Τ.Α, δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας αν περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.
3. Ως παραστατικό εξόδου η απόδειξη λιανικής που αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή το Δημόσιο ή τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι 100 ευρώ, από λογιστήριο που τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία εκδίδεται ποσό σε λογαριασμό εξόδου και ο Φ.Π.Α εκπίπτει μέσω των φορολογητέων εισροών

Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου μπορεί να είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε Τρίτη χώρα.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις ανάθεσης τιμολόγησης-αυτοτιμολόγησης είναι:⁷⁶

- Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Όταν είναι εγκατεστημένα σε χώρα που δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία

⁷⁴ www.nexusmanagementconsultants.gr, 2012

⁷⁵ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁷⁶ www.artion.gr, 2013

συνδρομή ανάλογης εμβέλειας θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής

- Να υπάρχει προηγούμενη συμφωνία πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου μεταξύ τους που αποδεικνύεται με οποιονδήποτε τρόπο και να προκύπτουν η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης, η ρητή αποδοχή της διαδικασίας που καθορίζεται με το άρθρο αυτό, οι όροι της τιμολόγησης και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο.
- Τα εκδιδόμενα τιμολόγια από τον πελάτη του υπόχρεου ή τον τρίτο πρέπει να φέρουν τα πλήρη στοιχεία του πελάτη ή του τρίτου και του υπόχρεου για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται διακριτικά και με σαφή αναφορά στην ιδιότητα εκάστου. Ο πελάτης ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασής του εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου με την ένδειξη «αυτό τιμολόγησης».
- Για τα τιμολόγια που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

8.2 Επίλογος

Συμπερασματικά έχουν σημειωθεί αλλαγές που έχουν γίνει τόσο στην οργάνωση, όσο και στην απλοποίηση των στοιχείων και των δικαιολογητικών που αφορούν τις συναλλαγές. Απαραίτητη προϋπόθεση για να εκδίδεται τιμολόγιο θα πρέπει ο εκδότης να είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και ανεξάρτητα αν τηρείται απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδος στα βιβλία. Σύμφωνα με τις διατάξεις το τιμολόγιο είναι ένα, οι ανάγκες των συναλλαγών επέβαλαν τις υπό διακρίσεις αυτού σε τιμολόγιο πώλησης, ενώ οι πράξεις που αφορούν υπηρεσίες απαιτείται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και οι εκπτώσεις συναλλαγών τιμολόγιο πιστωτικό. Ας σημειώσουμε πως στις πωλήσεις αγαθών μεταξύ ιδιωτών δεν εκδίδονται στοιχεία και πως στην περίπτωση που ο υπόχρεος αρνηθεί την έκδοση τιμολογίου ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να γνωστοποιήσει άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου. Αυτές οι επισημάνσεις και πολύ περιεκτικά μπορούν να μας καθοδηγήσουν σε ένα γενικό συμπέρασμα όσον αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών μέσω του άρθρου 6.

Κεφάλαιο 9^ο

Άρθρο 7: Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

9.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο 9 θα ασχοληθούμε με τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών όσον αφορά τις διατάξεις του Κώδικα, τους ελεύθερους επαγγελματίες και γενικά τις λιανικές πωλήσεις. Όταν αναφερόμαστε στην έννοια λιανική πώληση αναφερόμαστε σε δύο βασικά χαρακτηριστικά Απόδειξη Λιανικής Πώλησεως, δηλαδή απλή απόδειξη ταμειακής μηχανής και Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών. Σαν τίτλος της απόδειξης λιανικών συναλλαγών αναγράφεται κυρίως η φράση Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών ή Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή απλά απόδειξη με την προϋπόθεση ότι είναι θεωρημένη ως χειρόγραφη έκδοση. Κάτι εξίσου σημαντικό που πρέπει να αναφέρουμε είναι πως στις πωλήσεις ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τους επιτηδευματίες εκδίδεται απαραίτητως Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, ενώ για πωλήσεις προς ιδιώτες εκδίδεται Απόδειξη Λιανικής. Επομένως, τέτοιου είδους αποδείξεις αφορούν φυσικά πρόσωπα για λογαριασμό τρίτου ή για παροχή υπηρεσιών, με σκοπό να εξυπηρετήσει άμεσα της ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών χωρίς να γίνεται αναφορά στο πλήθος και στην αξία των πωληθέντων αγαθών ή των προσφερόμενων υπηρεσιών.

Όπως προαναφέραμε εκδίδονται αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (πωλήσεων) σε συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών δηλαδή των φυσικών προσώπων που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Επίσης, εκδίδονται προς άλλους υπόχρεους συναλλαγών όπου πωλούνται μη εμπορεύσιμα αγαθά για τον αγοραστή ή όταν παρέχονται υπηρεσίες και η αξία της συναλλαγής ανέρχεται μέχρι και 100 ευρώ. Σε αυτές τις αποδείξεις λιανικής αναγράφεται μια γενική περιγραφή του είδους των αγαθών και υπηρεσιών που διακινούνται, εκτός κι αν προκύψει από το αντικείμενο εργασιών του εκδότη.⁷⁷

Ο υπόχρεος εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:⁷⁸

1. Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού και αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, αν επιστρέφεται ποσό των 30 ευρώ
2. Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, που η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά με ελάττωμα. Και αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος, η ποσότητα και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

Άλλες κατηγορίες έκδοσης λιανικών αποδείξεων και άλλων παραστατικών του άρθρου 7 είναι:

- Ταβέρνες, εστιατόρια, κέντρα διασκέδασης και γενικά ότι έχει σχέση με το σερβίρισμα η οποία απόδειξη εκδίδεται με την ολοκλήρωση εξυπηρέτησης των πελατών.
- Σε τμηματική παράδοση των αγαθών η απόδειξη εκδίδεται με την παράδοση του τελευταίου αγαθού
- Αγαθά που προορίζονται για επιδιόρθωση ανεξάρτητα το χρόνο εξόφλησης
- Αποδείξεις λιανικής μεταξύ ελευθέρων επαγγελματιών για παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών

⁷⁷ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁷⁸ www.forologikanea.gr, 2013

- Σε περίπτωση κατασκευής τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων μετά την τελική παράδοσή του έργου
- Για την κατάσχεση αυτοκινήτου ή μηχανήματος ή οποιουδήποτε αγαθού λόγω της μη πληρωμής των δόσεων εκδίδεται απόδειξη επιστροφής ίση με την ανεξόφλητη αξία του υπόλοιπου ποσού
- Οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας προς τους πελάτες τους και καταναλωτές εκδίδουν λογαριασμούς
- Οι τράπεζες οι οποίες εκδίδουν αποδείξεις εισπράξεως
- Οι χρηματιστηριακές εταιρείες οι οποίες εκδίδουν πινακίδια
- Για την εισπραξη συνδρομών από εφημερίδες και περιοδικά εκδίδεται απόδειξη εισπράξεως
- Η έκδοση εισιτηρίων καλλιτεχνικών εκδηλώσεων και η έκδοση μεταφοράς προσώπων δύναται να ανατίθεται σε τρίτους
- Οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη φύλαξη αγαθών τρίτων σε αποθήκες, ψυγεία κλπ εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών
- Οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων μπορούν να εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αν τους εξυπηρετεί λειτουργικά.⁷⁹

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνεται ο διαχωρισμός μεταξύ των παροχών υπηρεσιών προς τους ιδιώτες και προς τους άλλους υπόχρεους στα τηρούμενα βιβλία.

Στις αναρτημένες τιμές λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών πρέπει να περιλαμβάνεται ο Φ.Π.Α είτε χωριστά είτε ενσωματωμένος για να φαίνεται η τελική τιμή πώλησης. Στην περίπτωση λιανικών πωλήσεων που θα εξαχθούν από τον αγοραστή τους στο εξωτερικό ο Φ.Π.Α αναγράφεται πάντα χωριστά.⁸⁰

Όσο αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες, δηλαδή όσοι ασκούν ιατρικά και παραϊατρικά επαγγέλματα, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, δικαστές και επιμελητές, μηχανικοί, τυπογράφοι, εκπαιδευτικοί, δασολόγοι, δημοσιογράφοι, καλλιτέχνες, λογιστές και φοροτεχνικοί και πολλοί άλλοι, οι οποίοι παρέχουν ανεξάρτητες υπηρεσίες σε κάθε περίπτωση προέχει το πνευματικό και καλλιτεχνικό στοιχείο. Οι προαναφερόμενοι από 01/01/2013 βάση των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ υποχρεούνται να εκδώσουν:

1. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών σε κάποιο υπόχρεο, όπως το Δημόσιο ή σε αγρότες οι οποίοι έχουν μεταφερθεί στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α οι οποίοι πρέπει να εισπράττουν ετήσιες επιδοτήσεις λιγότερες από 5.000 ευρώ
2. Απόδειξη Λιανικής για την παροχή υπηρεσιών σε φυσικά πρόσωπα με σκοπό να ικανοποιούν ατομικές και οικογενειακές καταναλωτικές ανάγκες

Επιπροσθέτως από 01/01/2013 παύει η δυνατότητα των ελευθέρων επαγγελματιών να εκδίδουν Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με σκοπό την άμεση επαγγελματική εξυπηρέτηση των πελατών τους. Τα παραπάνω παραστατικά σύμφωνα και με τον τρόπο και τον χρόνο έκδοσης τους εκδίδονται μετά την ολοκλήρωση της παροχής της οποίας προσφέρουν. Αντίθετα, σε περίπτωση που εκδίδουν τιμολόγιο προς νομικά πρόσωπα αυτό συνέβη με κάθε επαγγελματική τους εισπραξη.⁸¹

⁷⁹ Δημήτρης Παρ Σταματοπούλος Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁸⁰ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁸¹ www.forin.gr, 2013

Τα ταξιδιωτικά γραφεία και οι αεροπορικές εταιρίες που παρέχουν αεροπορικά εισιτήρια στην ονοματική αξία μπορούν να μην εκδίδουν απόδειξη πώλησης. Σε αυτή τη περίπτωση δεν τους αναγνωρίζεται η χορήγηση έκπτωσης στον αγοραστή. Όταν προσφέρουν στον πελάτη πακέτο υπηρεσιών, που περιλαμβάνει στην αξία και τα αεροπορικά εισιτήρια, εκδίδουν απόδειξη πώλησης που αναγράφεται με ένα ποσό ή συνολική αξία των προσφερομένων υπηρεσιών αν η ανάλυση αυτού του ποσού γίνεται απαραίτητως στα βιβλία της επιχείρησης έτσι ώστε να παρέχονται οι αναγκαίες πληροφορίες για τον έλεγχο εφαρμογής όλων των φορολογικών διατάξεων.

Οι επιτηδευματίες-εκμεταλλευτές καζίνο υποχρεούνται, για τις συναλλαγές τους από τη διεξαγωγή τυχερών παιχνιδιών, με τη χρήση συστημάτων ηλεκτρονικών χρηματικών δοσοληψιών, σε μηχανήματα ηλεκτρονικών τυχερών παιχνιδιών και τερματικούς σταθμούς ηλεκτρονικών ρουλετών, στην έκδοση των παρακάτω στοιχείων:⁸²

- Δελτίο Πίστωσης Ηλεκτρονικών Ψηφιακών Καρτών
- Δελτίο Πλήρωσης Παιγνιομηχανήματος (Hopper Fills)
- Δελτίο (Jack Pot) Καταβολής Κερδών-Επιστροφής Χρημάτων (Jack Pot-Cash Out/Cancelled credits)
- Συγκεντρωτικό Δελτίο Ημερησίας Καταμέτρησης Ηλεκτρονικών Δοσοληψιών Παιγνιομηχανημάτων, από τη χρήση ηλεκτρονικών ψηφιακών καρτών ή/και ηλεκτρονικά τυπωμένων κουπονιών με χρηματική αξία
- Συγκεντρωτικό Δελτίο Ημερήσιου Οικονομικού Αποτελέσματος Παιγνιομηχανημάτων (Μικτού Κέρδους Παιχνιδιών/WIN)

Στην Απόδειξη Λιανικής ή Επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφα. Στην Απόδειξη Λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν» αν δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης για την παροχή υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών του άρθρου 4 παραγράφου 23, χωρίς αμοιβή.

Σε περίπτωση αλλαγής λιανικής πωληθέντων αγαθού αναγράφεται χωριστά η αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, η αξία που επιστρέφεται και η διαφορά αν επιστρέφεται ποσό άνω των 30 ευρώ, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη απαιτούνται στις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών των ελευθέρων επαγγελματιών, το είδος της υπηρεσίας όσων υποχρεούνται σε παροχή ασφαλών πληροφοριών, των πιστωτικών πωλήσεων από επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και των εκμεταλλευτών γεωργικών μηχανημάτων, ελαιουργείων, αλευρομύλων και εργοστασίων αποφλοίωσης ρυζιού. Στις τελευταίες περιπτώσεις, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος, αναγράφεται το είδος, η ποσότητα και η αξία του στην τρέχουσα τιμή.

Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παραγράφου 8, αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή στην απόδειξη επιστροφής και το είδος και της ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχθηκε.⁸³

Στο παρκινγκ αυτοκινήτων αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ενώ στα πλυντήρια αυτοκινήτων δεν αναγράφεται ούτε ο αριθμός αφού χρησιμοποιούν Φ.Τ.Μ.⁸⁴

⁸² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁸³ www.forologikanea.gr, 2013

Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων ορίζεται ως εξής:⁸⁵

1. Στην πώληση αγαθών κατά την παράδοση ή έναρξη της αποστολής του αγαθού. Εξαιρέση αποτελεί στη διακίνηση που έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα αποστολής και όχι μετά τη διαχειριστική περίοδο. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής
2. Στην παροχή υπηρεσιών, στον χρόνο που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 6 της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 14, που εξαιρούνται στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ, που η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Το ίδιο ισχύει και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων που η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς
3. 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.

Η πώληση μπορεί να διεξαχθεί και με άλλο τρόπο μέσω της δωροεπιταγής, η οποία γίνεται δεκτή από πολλές επιχειρήσεις οι οποίες και οφείλουν την έκδοσή τους προς τους πελάτες με σκοπό να τις παραδώσουν για λοιπές υποχρεώσεις. Όταν θα παραδοθεί μια επιταγή θα εφαρμοστεί το εξής σύστημα, δηλαδή θα πιστωθεί ανάλογη μερίδα των επιταγών σε χρέωση του ταμείου γιατί δεν λαμβάνεται υπόψη εκείνη τη στιγμή η πώληση των αγαθών, αλλά η αγορά υπέρ τρίτου προσώπου. Επομένως, συμπεραίνουμε πως η επιταγή είναι ένα είδος συναλλάγματος μέσω του οποίου ο κομιστής αποκτά δικαιώματα ισόποσης αξίας της αρεσκείας του σε συγχρονισμό με το κατάσταση που του εξέδωσε την επιταγή για να διαπράξει τις συναλλαγές του. Όταν ο κομιστής εμφανιστεί με σκοπό να διαπράξει τις αγορές του τότε συνυπολογίζεται και η πώληση των αγαθών με αποτέλεσμα να χρειαστεί να εκδοθεί το απαραίτητο παραστατικό φορολογικό στοιχείο. Όσον αφορά το λογιστικό κομμάτι θα πιστωθεί η ανάλογη πώληση αλλά και ο Φ.Π.Α σε χρέωση των δώρο επιταγών. Συμπεριλαμβάνεται επομένως στην ακόλουθη περίπτωση το λογιστικό σχέδιο και αφορά τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Σε περίπτωση που δεν εμφανιστούν οι δώρο επιταγές από τον παραλήπτη των αγαθών που διακινήθηκαν με σκοπό την πώληση τότε θα προκύψουν ανόργανα έκτακτα έσοδα.⁸⁶

9.2 Επίλογος

Συνοπτικότερα, η Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών ή η Απόδειξη Λιανικής αφορά συναλλαγές μεταξύ των φυσικών προσώπων ιδιωτών. Εκδίδεται μέσω φορολογικής ταμειακής μηχανής και δεν αναγράφει τόπο, ποσότητα και επωνυμία του αγοραστή όπως στο τιμολόγιο. Αντίθετα, αναγράφει την συνολική αξία του πωληθέντος αγαθού και την επωνυμία της επιχειρήσεως. Απόδειξη Επιστροφής εκδίδεται εάν επιστραφεί λιανικώς κάποιο πωληθέν αγαθό και έχει αξία άνω των 30 ευρώ και σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση λιανικής απόδειξης που αφορά μόνο τα διαρκή καταναλωτικά αγαθά. Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα αναγράφουν στις αποδείξεις το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη. Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ αναγράφει στην Απόδειξη Λιανικής ή

⁸⁴ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁸⁵ www.taxheaven.gr, 2013

⁸⁶ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

στην Απόδειξη Επιστροφής το είδος και την ποσότητα του αγαθού το οποίο πουλήθηκε ή επιστράφηκε.

Κεφάλαιο 10^ο

Άρθρο 8: Έγγραφο Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών

10.1 Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ όσον αφορά τα φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις συναλλαγές. Ακόμη, θα αναλύσουμε τα φορτωτικά έγγραφα, τις αποδείξεις αυτοπαράδοσης και των δαπανών. Για να καταλάβουμε καλύτερα την έννοια της μεταφοράς θα πρέπει να αναφερθούμε σε δύο φυσικά πρόσωπα που βοηθούν ώστε να επιτευχθεί αυτή η διαδικασία στον μεταφορέα και τον φορτωτή.

Μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα τα οποία του ανήκουν ή τα εκμεταλλεύεται ενώ φορτωτής θεωρείται αυτός που αναθέτει στον μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των δυο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 5, εκδίδει στην παραλαβή των αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου για κάθε μεταφορά 4 αντίτυπα. Το πρώτο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο δίνεται στον φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και δίνεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. Το ίδιο ισχύει και για το μεταφορικό γραφείο ή το διαμεταφορέα.⁸⁷

Η φορτωτική περιέχει τα εξής:

1. Στοιχεία της επωνυμίας, το επάγγελμα, την διεύθυνση του αποστολέα ή του φορτωτή και του παραλήπτη και το Α.Φ.Μ αυτού που θα καταβάλει το τελικό κόμιστρο
2. Την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα
3. Όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας μεταξύ αποστολέα και παραλήπτη μέσω μεταφορικού μέσου στη φορτωτική πρέπει να αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα
4. Τον τόπο προορισμού των αγαθών
5. Το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα
6. Το κόστος των αγαθών και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς αυτών
7. Το συνολικό αριθμό των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των αγαθών
8. Τον αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που μεταφέρει τα προϊόντα

Επιπροσθέτως διακρίνεται σε κάποια είδη, όπως:⁸⁸

- Φορτωτική παραλαβής προς φόρτωση
- Φορτωτική φόρτωσης
- Καθαρά και μη καθαρά φορτωτική
- Φορτωτική μεταβιβάσιμη και μη μεταβιβάσιμη
- Ονομαστική φορτωτική
- Φορτωτική με διαταγή
- Φορτωτική ναυλοσυμφώνου και μη

⁸⁷ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁸⁸ el.wikipedia.org

Για να επιτευχθούν οι μεταφορές εκδίδονται κάποια φορτωτικά έγγραφα που αποτελούν φορολογικά στοιχεία και βιβλία. Δηλαδή, φορτωτική μεταφορέα, φορτωτική μεταφορικού γραφείου, συγκεντρωτική φορτωτική, κατάσταση αποστολής των αγαθών, απόδειξη μεταφοράς, διορθωτικό σημείωμα σε περίπτωση επιστροφής ή έκπτωσης των προϊόντων, ημερολόγιο μεταφοράς για επαναλαμβανόμενες μεταφορές ή και για την έκδοση τιμολογίου και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αντί φορτωτικής. Τα στοιχεία που πρέπει να παραδοθούν στον μεταφορέα για την μεταφορά των αγαθών μπορεί να είναι το Δελτίο Αποστολής από υπόχρεους επαγγελματίες, από Ν.Π.Δ.Δ ή από πρόσωπα με κερδοσκοπικού χαρακτήρα και από αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α όταν στέλνονται για πώληση, συσκευασία ή επεξεργασία. Σε περίπτωση που έχουμε να κάνουμε με συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών ή και με αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α που αυτή τη φορά έχουν να παραδώσουν αγαθά για αποθήκευση σε ειδικές εγκαταστάσεις όπως αποθήκες, πρέπει να εκδοθεί ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς. Σε αυτή αναγράφεται η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση του παραλήπτη καθώς και ο τόπος προορισμού των αγαθών και μία σύντομη περιγραφή των ειδών.

Ως αυτοπαράδοση χαρακτηρίζονται ορισμένες πράξεις που θεωρούνται παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών και φορολογούνται με Φ.Π.Α της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους ακόμα και αν δεν υπάρχει συμβαλλόμενο μέλος. Οι πράξεις αυτές καλούνται αυτοπαράδοση για τα αγαθά και ιδιοχρησιμοποίηση για τις υπηρεσίες. Τέτοιες πράξεις είναι η διάθεση στον φόρο των αγαθών της επιχείρησης με σκοπό να ικανοποιούνται οι άμεσες ανάγκες της που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σε περίπτωση απόκτησης από άλλον υποκείμενο φόρο. Η απόκτηση των αγαθών όπως τα υλικά και οι υπηρεσίες από τα οποία έχουν παραχθεί και διαθέτουν έκπτωση του φόρου είναι η διάθεση των αγαθών, η ανάληψη των αγαθών της επιχείρησης για ικανοποίηση των αναγκών του προσωπικού που εργάζεται σε αυτή, η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση ή η μίσθωση όπως προβλέπουν και οι διατάξεις του άρθρου 6, η ανάληψη μερίδας σε περίπτωση που διαλυθεί η επιχείρηση ή αποχώρησης και θανάτου του εργοδότη και η περί έλευση των αγαθών της επιχείρησης στους κληρονόμους του εταίρου κατά την παύση εργασιών του. Οι παραπάνω πράξεις θεωρούνται ως αυτοπαράδοση των αγαθών ενώ αυτοπαράδοση των υπηρεσιών θεωρούνται η χρησιμοποίηση των αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από τα μέλη της επιχείρησης που έχουν να κάνουν με την ικανοποίηση των αναγκών ξένων από της επιχείρησης εφόσον από την απόκτηση των αγαθών προκύπτει έκπτωση φόρου και η χρησιμοποίηση δικών της υπηρεσιών και αγαθών που απαλλάσσονται από δικαίωμα έκπτωσης φόρου εφόσον το επιτρέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4 σε περίπτωση που υπάρχουν λήψεις όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο. Ως στοιχείο αυτοπαράδοσης μπορεί να εκδοθεί οποιοδήποτε στοιχείο αξίας του Κ.Φ.Α.Σ εφόσον αναγράφεται η ένδειξη «Απόδειξη Αυτοπαράδοσης». Εάν δεν χρησιμοποιηθεί όμως στοιχείο αυτοπαράδοσης μπορεί να εκδοθεί τιμολόγιο ή δελτίο αποστολής ή και απόδειξη λιανικής ή απόδειξη δαπανών. Το στοιχείο αυτοπαράδοσης εκδίδεται αθεώρητο διότι δεν αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ και στο Φ.Π.Α, αυτό ισχύει από 01/01/2013.⁸⁹

Οι παρακάτω περιπτώσεις δεν θεωρούνται πράξεις παράδοσης αγαθών και από τις ίδιες διατάξεις δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α, δηλαδή δεν εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης, όταν:⁹⁰

1. Παντοπώλης πωλεί ολόκληρη την επιχείρησή του στην Ο.Ε, η οποία συνεχίζει τις εργασίες του παντοπώλη

⁸⁹ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁹⁰ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

2. Επιχείρηση εισαγωγής Η/Υ χρησιμοποιεί έναν εξ αυτών για τις ανάγκες του λογιστηρίου της
3. Επιτηδευματίας διαθέτει δώρα για τα οποία κατά την αγορά τους απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών και δεν εξέπεσε το φόρο, αλλά καταχώρησε τη δαπάνη απευθείας στα γενικά έξοδα. Τα δώρα θα διατεθούν χωρίς να εκδοθεί κανένα φορολογικό στοιχείο, εκτός αν διακινηθούν που θα εκδοθεί Δελτίο Αποστολής και θα αναγράφεται ότι ο σκοπός διακίνησης είναι η παροχή δώρων και με τη διευκρίνιση ότι δεν έχει εκπέσει ο Φ.Π.Α των εισροών τους.

Ο υπόχρεος που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησης του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, ο δικαιούχος δεν υποχρεούνται στην έκδοση στοιχείων του παρόντος νόμου και εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης. Διπλότυπη Απόδειξη Δαπάνης εκδίδεται και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Για τα δώρα που κάνει ο υπόχρεος σε διάφορα πρόσωπα για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, αξίας του καθενός μέχρι 150€, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών, αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης του πρώτου εδάφιου της περίπτωσης α της παραγράφου αυτής για κάθε πρόσωπο.

Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια ή άλλες παροχές σε μισθωτούς, αντί για την έκδοση Απόδειξης Δαπάνης μπορεί να συντάσσεται κατάσταση που υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Για την καταβολή μισθών και ημερομίσθιων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, αν υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μια φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.⁹¹

Απόδειξη Δαπάνης εκδίδεται και στις παρακάτω περιπτώσεις:⁹²

1. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας
2. Διάθεση δειγμάτων χωρίς αντάλλαγμα στο καταναλωτικό κοινό
3. Επισκευή αγαθών (με ανταλλακτικά) στο χρόνο εγγύησης
4. Χορήγηση «διατακτικών» από επιχειρήσεις στο προσωπικό της
5. Καταβολή αμοιβών σε νοικοκυρές, φοιτητές, αλλοδαπούς επιστήμονες κ.α. για περιστασιακή απασχόληση
6. Καταβολή δικαιωμάτων (royalties) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις
7. Καταβολή αμοιβών για έκτακτη απασχόληση σε φορτοεκφόρτωση
8. Καταβολή σε συνταξιούχο ελεύθερο επαγγελματία για υπηρεσία που είχε προσφέρει όταν ήταν υπόχρεος
9. Καταβολή οφειλόμενων επιδοτήσεων ή επιστροφή έμμεσων φόρων κλπ σε συνταξιούχο πρώην υπόχρεο
10. Καταβολή ποσού για αγορά βιβλίων από καθηγητές ιδιωτικών σχολείων
11. Αμοιβή σε ασκούμενο δικηγόρο, σε διαιτητές διοικητικών δικαστηρίων, σε εκκαθαριστές ή και σε ελεγκτές ανωνύμων εταιριών
12. Καταβολή σε κληρονόμους αποβιώσαντος υπόχρεου που δεν συνεχίζουν τις εργασίες του κληρονομούμενου
13. Αποζημίωση για π.χ. καταστροφή εμπορευμάτων από ανατροπή φορτηγού

⁹¹ www.forologikanea.gr, 2013

⁹² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

14. Προμήθεια που καταβάλλεται από ασφαλιστική εταιρεία σε υπαλλήλους της ή από τουριστικά γραφεία σε «tour leaders»
15. Προμήθεια που καταβάλλεται σε αγρότες για περιστασιακή μεσολάβηση σε αγρότες προϊόντων.

10.2 Επίλογος

Συνοπτικά συμπεραίνουμε ότι με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί την παράδοση αγαθών και υπηρεσιών με κόμιστρο, με την βοήθεια των μεταφορικών μέσων και υποχρεούται να εκδώσει φορτωτική ακόμα και αν μεταφέρει αγαθά και υπηρεσίες για προσωπική του ανάγκη. Σε περιπτώσεις αυτοπαράδοσης ή ιδιόχρησης εκδίδεται Απόδειξη Αυτοπαράδοσης γιατί η έννοια της ιδιόχρησης δεν χρησιμοποιείται στις υπηρεσίες εκτός και αν εκδοθεί και άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Φ.Α.Σ. Τέλος, αντί για Απόδειξη Αυτοπαράδοσης μπορεί να εκδοθεί Απόδειξη Δαπανών η οποία θα αναγράφει την επωνυμία της επιχειρήσεως, Α.Φ.Μ, διεύθυνση, αιτιολογία δαπάνης, ποσό ολογράφως και αριθμημένο, τυχόν φόροι, υπογραφή δικαιούχου και στα 2 αντίτυπα, τρέχουσα αξία αγοράς ή κόστους των αγαθών ή των υπηρεσιών που θα παραδοθούν.

Κεφάλαιο 11^ο

Άρθρο 9: Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων

11.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το Κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με τις διατάξεις του άρθρου 9, θα αναλύσουμε ποια βιβλία και στοιχεία θεωρούνται αλλά και ποια όχι και την απαραίτητη προεργασία που πρέπει να εφαρμοστεί ώστε να επιτευχθεί κάτι τέτοιο. Θα αναφερθούμε επίσης στην υπηρεσία μιας στάσης τι χρειάζεται για να γίνει η έναρξη και ποια είναι τα απαραίτητα δικαιολογητικά και θα δώσουμε ιδιαίτερη έμφαση στα ασφαλιστικά ταμεία των εργαζομένων και κυρίως στην ασφάλιση των επιτηδευματιών αλλά και σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις. Θα αναφερθούμε στην ενημέρωση, στο χρόνο και τον τόπο διαφύλαξης των βιβλίων, στοιχείων αλλά και την ασφαλή αποθήκευσή τους. Τέλος, θα ασχοληθούμε με τη δήλωση έναρξης εργασιών, την διακοπή τους και την αυτοψία που πρέπει να διεξαχθεί μετέπειτα. Ουσιαστικά θα παρατηρήσουμε τον ασφαλές τρόπο με τον οποίο διασφαλίζονται οι συναλλαγές και το πώς γίνεται η σωστή διαφύλαξη των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων.

Για να διασφαλιστεί η αυθεντικότητα των στοιχείων που διακινούνται θα πρέπει η αρμόδια Δ.Ο.Υ να εκδώσει θεωρημένα έντυπα χειρόγραφης μορφής ή διατάξεις σήμανσης μηχανογραφημένες και των στοιχείων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με τον νόμο 1809/1988. Τα προαναφερόμενα δεν ισχύουν για την έκδοση εισιτηρίων παντός τύπου και μεταφορικών μέσων διότι τα συγκεκριμένα φορολογούνται κατά ιδιαίτερο τρόπο και απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α, αυτό όμως παύει να ισχύει από 01/01/2014. Μέσα στη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου και μέχρι να υποβληθεί η δήλωση της φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία φυσικά τηρούνται και πρέπει να διαφυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση της κάθε επιχειρήσεως όπως και τα στοιχεία αλλά και τα δικαιολογητικά εγγράφων, τα οποία στο τέλος της χρήσης θα υποβληθούν σε φορολογικό έλεγχο όταν το ορίσει η αρμόδια φορολογική αρχή. Για να διαφυλαχτούν εκτός της έδρας εγκατάστασης της επιχειρήσεως θα πρέπει να δώσει την γνωστοποίηση η αρμόδια Δ.Ο.Υ και τα οποία μετά την ενημέρωσή τους θα επιστρέψουν στον τόπο εγκατάστασής τους.⁹³

Η θεώρηση των στοιχείων ή η σήμανσή τους με μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ προβλέπεται για το στοιχείο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής), το συνενωμένο στοιχείο διακίνησης (Δ.Α) με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας και τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών.

Όλα τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, όπως οι εκκαθαρίσεις, οι φορτωτικές, οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης και οι αποδείξεις δαπανών εκδίδονται σε κάθε περίπτωση αθεώρητες και χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ για μηχανογραφική έκδοση.⁹⁴

Τα απλογραφικά ή τα διπλογραφικά βιβλία τηρούνται αθεώρητα, εξαιρούνται τα έντυπα καταχώρισης ασφαλών πληροφοριών, τα οποία τηρούνται θεωρημένα ή με σήμανση από μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ. Γι' αυτό απαλλάσσονται από τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εκτός αν αυτά εκδίδονται άμεσα οπότε δεν είναι υποχρεωτική η ενημέρωσή τους και κατά συνέπεια τα μηχανογραφικώς εκδιδόμενα στοιχεία της περίπτωσης αυτής (αποδείξεις για την παροχή υπηρεσιών, συνενωμένα στοιχεία διακίνησης με στοιχεία αξίας) εκδίδονται με σήμανση από μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ.

⁹³ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁹⁴ e-taxexperts.blogspot.gr, 2013

Τα βιβλία (χειρόγραφα ή εκτυπωμένα) τηρούνται ενώ τα φορολογικά στοιχεία με τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης τους και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάστασή τους μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν.⁹⁵

Θεωρημένο είναι το Βιβλίο Κινητής Αποθήκης το οποίο τηρείται προαιρετικά αντί του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής και τα θεωρημένα έντυπα χειρόγραφης μορφής τα οποία παρέχουν ασφαλές πληροφορίες μέχρι την έκδοση του στοιχείου αναφέρονται σε εκμεταλλευτές όπως είναι χώροι διαμονής, εκπαιδευτήρια, θεραπευτήρια, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης και γενικά ιατρεία.

Για να επιτευχθεί η σωστή διαφύλαξη και αποθήκευση των τιμολογίων θα πρέπει πρώτα να γίνουν τα εξής βήματα:⁹⁶

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή για λογαριασμό του
2. Ο υπόχρεος μπορεί να διασφαλίζει και να ορίζει τον τόπο αποθήκευσης των στοιχείων έπειτα από αίτηση του στη Δ.Ο.Υ
3. Όταν δεν παρέχεται η δυνατότητα αποθήκευσης των στοιχείων μηχανογραφημένα ώστε να εξασφαλίζεται η πρόσβαση online, υποχρεούνται να ασφαλίσει τα τιμολόγια που εκδίδει και λαμβάνει στο εσωτερικό της χώρας και όταν η αποθήκευση πραγματοποιείται σε κάποια χώρα που δεν υφίστανται νομική πράξη για αμοιβαία συνδρομή
4. Ο υπόχρεος υποχρεούνται να διαφυλάττει στην αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν και να εξασφαλίζεται η αρχική τους γνησιότητα του περιεχομένου τους και των δεδομένων που παρέχουν
5. Όταν η καταχώρισή τους αφορά μηχανογραφημένο τρόπο περιλαμβάνεται και η ψηφιακή συμπίεση και διάφορα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Διατηρούνται στο οριζόμενο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και σε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικράτειας τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων στα βιβλία και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων που δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους.

Στους υπόχρεους επιτρέπεται η διαφύλαξη των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων 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 Φ.Π.Α ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου αυτού αφού υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης των φορολογικών στοιχείων αν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στη μη σήμανση των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αρχειοθέτησης.⁹⁷

⁹⁵ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁹⁶ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

⁹⁷ www.nexusmanagementconsultants.gr, 2012

Τα είδη των φορολογικών στοιχείων τα οποία επιτρέπεται να διαφυλάσσονται σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή είναι:⁹⁸

1. Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης
2. Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών
3. Εισιτήρια κάθε τύπου
4. Λογαριασμοί ΔΕΚΟ, Δημοσίων Υπηρεσιών, τραπεζικών, ταχυδρομικών, χρηματιστηριακών υπηρεσιών κλπ
5. Τιμολόγια κάθε τύπου
6. Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης
7. Αποδείξεις Δαπανών
8. Αποδείξεις και Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής
9. Δελτία Παραγγελίας
10. Ακυρωτικά στοιχεία
11. Κάθε άλλο στοιχείο αξίας, εκτός των συνοδευτικών με ή χωρίς αξία

Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά μπορεί να μην εκτυπώνονται αν τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αν τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Το ίδιο ισχύει και για τα αποθηκευμένα δεδομένα που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.⁹⁹

11.2 Επίλογος

Συνοπτικά, η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικής συναλλαγών διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων εντύπων στη χειρόγραφη έκδοση ή με τη χρήση ασφαλών διατάξεων σήμανσης στη μηχανογραφική έκδοση. Τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου εκδίδονται αθεώρητα όπως και τα απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία ενώ το Δελτίο Αποστολής, το Συνενωμένο Δελτίο Αποστολής και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών εκδίδονται αθεώρητα. Επίσης, ο υπόχρεος πρέπει να αποθηκεύει τα αντίγραφα των τιμολογίων, να ορίζει τον τόπο αποθήκευσης, να είναι στην αρχική τους μορφή και όταν δεν είναι δυνατή η αποθήκευση των στοιχείων μηχανογραφημένα έχει την υποχρέωση να ασφαλίσει τα τιμολόγια.

⁹⁸ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

⁹⁹ epixeirisi.gr, 2012

Κεφάλαιο 12^ο

Άρθρο 10: Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών

12.1 Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό θα παρατηρήσουμε τις διατάξεις του άρθρου 10, την υποβολή των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων, την διασφάλιση και των έλεγχο των συναλλαγών, την υποχρέωση των τραπεζών για αναγραφή Α.Φ.Μ των συναλλασσόμενων ιδιωτών στα παραστατικά που εκδίδουν αντί Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών και το βάρος που φέρουν οι αποδείξεις συναλλαγών. Οι καταστάσεις υποβάλλονται για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών με τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται για επαγγελματική χρήση από αγορές αγαθών, λήψης υπηρεσιών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εξαγωγές και εισαγωγές αγαθών λαμβάνονται υπόψη από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων.

Όσον αφορά τις διατάξεις του άρθρου 10 πρέπει να γίνονται τα εξής:¹⁰⁰

1. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώ Φ.Π.Α θα πρέπει να υποβάλλουν καταστάσεις μόνο για τα τιμολόγια πώλησης που εκδίδουν οι ίδιοι για την συνολική παραγωγή τους
2. Οι καταστάσεις περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, το Α.Φ.Μ του υπόχρεου, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων, η συνολική αξία προ Φ.Π.Α και το έτος. Δεν περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές εφόσον η αξία τους προ Φ.Π.Α δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ
3. Για την απόδειξη των συναλλαγών από αυτόν που λαμβάνει τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν την αγορά αγαθών και την λήψη υπηρεσιών αξίας 3000 ευρώ και άνω που αφορούν αγροτικά προϊόντα από πρόσωπα που παράγουν οι ίδιοι, εξοφλούνται ολικά ή μερικά με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό.

Οι Συγκεντρωτικές Καταστάσεις υποβάλλονται από τους υπόχρεους με σκοπό οι υπηρεσίες που ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών να μπορούν να προβούν σε φορολογικούς ελέγχους για να εξακριβώσουν τα έσοδα και τα έξοδα στα βιβλία των επιχειρήσεων. Εάν προβούν σε αυτή την εξέταση τότε θα εξακριβώσουν εάν οι αγοραστές των αγαθών έχουν καταχωρίσει τα τιμολόγια που έλαβαν, εάν οι εκδότες των αθεώρητων φορολογικών στοιχείων έχουν εκδώσει τα στοιχεία ή σε περίπτωση που τα έχουν πλαστογραφήσει ώστε να μικρύνουν την αξία τους και αν οι εκδότες των πλαστών στοιχείων τα οποία ενώ έχουν καταχωρηθεί από τους αγοραστές, δεν θα καταχωρηθούν από τους εκδότες στα βιβλία. Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων οι υπόχρεοι τήρησης συγκεντρωτικών καταστάσεων που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ύψος ακαθάριστων εσόδων 5.000 ευρώ από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και με δήλωση μεταβολής εργασιών εντάχθηκαν στους απαλλασσόμενους. Άλλη μια περίπτωση απαλλαγής είναι οι μηδενικές συγκεντρωτικές καταστάσεις των πελατών και των προμηθευτών, όταν όμως υποβάλλονται τέτοιες καταστάσεις δημιουργείται αυτομάτως πρόσθετη γραφειοκρατία αφού αποκλειστικά όλοι οι λιανοπωλητές καθώς και όλα τα πρόσωπα του Δημοσίου δεν υποβάλλουν καταστάσεις πελατών. Επίσης, δεν είναι υποχρεωτική η υποβολή αν τα δεδομένα του περιεχομένου των υπόχρεων διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ) του

¹⁰⁰ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

Υπουργείου Οικονομικών. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι που υποβάλλονται οι συγκεντρωτικές καταστάσεις όπως με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Όταν όμως μια επιχείρηση έχει υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο ή όταν η διαχειριστική περίοδο διαρκεί από 01/07 υποβάλλονται οι ανάλογες καταστάσεις που αφορούν το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος από 01/01 έως 31/12. Ο τρόπος που υποβάλλονται οι συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ είναι αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό σύστημα της γραμματείας πληροφοριακών συστημάτων.¹⁰¹

Οι υπόχρεοι μπορούν για τη δημιουργία του κατάλληλου αρχείου, να χρησιμοποιούν την ειδική εφαρμογή που έχει αναπτύξει η Γ.Γ.Π.Σ και η οποία διατίθεται δωρεάν από την ιστοσελίδα της, στη χειρόγραφη τήρηση βιβλίων. Μετά την αποστολή του μαγνητικού αρχείου, ως αποδεικτικό υποβολής, θα εμφανίζεται και θα εκτυπώνεται η υποβαλλόμενη δήλωση με τα στοιχεία που ορίζει η ΠΟΛ 1114/05. Όσοι αγρότες δεν έχουν υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούν και οι περιστασιακά απασχολούμενοι και γενικά τα πρόσωπα που χαρακτηρίζονται ως μη υπόχρεοι και λαμβάνουν την αμοιβή τους με απόδειξη δαπάνης, είναι απαραίτητο να διακρίνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις από τους λοιπούς υπόχρεους υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων, με τις οποίες επιδιώκεται η διασταύρωση των επαγγελματικών συναλλαγών των αντισυμβαλλομένων.¹⁰²

Οι εκάστοτε υπόχρεοι υποβολής των βιβλίων πιστοποιούνται ύστερα από αίτηση εγγραφής τους στην Γ.Γ.Π.Σ λαμβάνοντας το απαραίτητο όνομα και κωδικό χρήστη. Μπορεί να διεξαχθεί είτε με φόρμα που μπορούν να καταχωρηθούν συνολικά 100 καταχωρήσεις προμηθευτών και πελατών είτε με αρχείο το οποίο υποβάλλεται στο Υπουργείο Οικονομικών. Όσον αφορά το χρόνο υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων μπορούν να υποβληθούν μέχρι την 25^η Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η επιτυχημένη ημερομηνία υποβολής των σωστών καταχωρήσεων στο σύστημα υποβολής. Εάν υπάρχουν εμπρόθεσμες τροποποιήσεις σε απλό αρχείο ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία της τελευταίας υποβολής του τροποποιημένου αρχείου και εφόσον υπάρχει υποβολή νέου αρχείου θα διαγραφεί αυτομάτως το προηγούμενο στοιχείο.

Τα Πιστωτικά Τιμολόγια εμφανίζονται συνολικά σε αριθμό και ως διαφορά χρέωσης-πίστωσης σε αξία ενώ οι επιστροφές πωλήσεων υποβάλλονται ηλεκτρονικά σε ξεχωριστό αρχείο με ιδιαίτερη «Συγκεντρωτική Κατάσταση Πιστωτικών Υπολοίπων» αν δεν καλύπτονται από πωλήσεις του έτους. Ειδικότερα, τα πρακτορεία ταξιδίων και οι μεταφορικές επιχειρήσεις όταν πωλούν εισιτήρια σε πράκτορες ή απευθείας σε ιδιώτες δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός τις αξίες των πιστωτικών και χρεωστικών τιμολογίων του ίδιου πελάτη. Δεν υποβάλλουν καταστάσεις για την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων σε επιτηδευματίες όμως αν εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια για εκπτώσεις τότε έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν καταστάσεις για τα συγκεκριμένα πιστωτικά τιμολόγια. Ακόμα, σε «πακέτο» υπηρεσιών υποβάλλονται καταστάσεις με τα σύνολα των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων, περιλαμβανομένου του Φ.Π.Α.¹⁰³

Για την εξόφληση μέσω τραπεζών και επιταγών, ο λήπτης φέρει υποχρέωση των φορολογικών στοιχείων να εξοφλεί τις συναλλαγές που αφορούν τις αγορές και τις λήψεις υπηρεσιών αξίας από 3.000 ευρώ και άνω μέσω των επιταγών και των τραπεζών. Όσον αφορά

¹⁰¹ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

¹⁰² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

¹⁰³ www.taxheaven.gr, 2013

την εξόφληση των συναλλαγών από 01/05/2002 με τα στοιχεία που είχαν εκδοθεί από 20/03/2002 και μετά καθιερώθηκε η υποχρέωση για το λήπτη να εξοφλεί φορολογικά στοιχεία αξίας 15.000 ευρώ και άνω μέσω των τραπεζών ή των δίγραμμων επιταγών. Τα στοιχεία που εκδίδονται από 01/06/2010 και μετά και η αξία τους ξεπερνά το ποσό των 3.000 ευρώ εξοφλούνται με επιταγές και όχι πλέον από ανάγκη με δίγραμμες επιταγές και έκδοση αξιόγραφων. Επίσης, ο αγοραστής αγροτικών προϊόντων αξίας από 3.000 ευρώ και άνω πρέπει να εξοφλεί τις συναλλαγές με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό ή με επιταγές δικής του έκδοσης. Η παραπάνω υποχρέωση αφορά όλες τις ιδιότητες αγροτών είτε ειδικού είτε κανονικού καθεστώτος. Τέλος, άλλη μια περίπτωση είναι η εξόφληση τιμολογίων άνω των 3.000 ευρώ με πιστωτική κάρτα όπου ο πελάτης φέρει την υποχρέωση να εξοφλήσει υπογράφοντας το χρεωστικό δελτίο της πιστωτικής μεταφέροντας τις υποχρεώσεις του σε κάποιον πιστωτικό οργανισμό.¹⁰⁴

Δεν υποχρεούνται στην υποβολή καταστάσεων της πρώτης παραγράφου του άρθρου αυτού:¹⁰⁵

1. Οι τράπεζες για τους τόκους που δίνουν στους καταθέτες και για τους τόκους-προμήθειες που δίνουν ή παίρνουν σε ή από άλλες τράπεζες, άλλους υπόχρεους, πρόσωπα του Δημοσίου και αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Εξαιρούνται οι τράπεζες που έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν καταστάσεις του άρθρου αυτού για τις εισπραττόμενες προμήθειες από όσους υπόχρεους, πρόσωπα του Δημοσίου και αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους πιστωτικών καρτών
2. Οι υπόχρεοι (συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου) για τους τόκους-προμήθειες που πληρώνουν ή εισπράττουν σε ή από άλλες τράπεζες και για τους μισθούς, ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με εξαίρεση των προμηθειών της περίπτωσης 1
3. Οι υπόχρεοι (συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου και των αγροτών) για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας
4. Οι υπόχρεοι (συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου) για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

12.2 Επίλογος

Ως βάρος των αποδείξεων συναλλαγών θεωρείται η σοβαρότητα της υποχρέωσης που φέρει ο κάθε αντισυμβαλλόμενος να παρέχει κάθε αναγκαίο στοιχείο και να τηρείται η πλήρης ακρίβεια των στοιχείων. Οπότε παρατηρούμε πόσο σημαντική είναι η διασφάλιση των συναλλαγών και η ακρίβειά τους. Το βάρος των αποδείξεων το φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης των στοιχείων. Εξίσου σημαντικό είναι πως σε περίπτωση εξόφλησης της οφειλής προς το Δημόσιο με επιταγή ανεξαρτήτου ποσού πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά το Α.Φ.Μ του εκδότη και του τελευταίου κομιστή που θα την εισπράξει. Τέλος, επιτρέπεται σε αντίθεση με τις παλαιότερες διατάξεις του Κ.Β.Σ ο συμψηφισμός των αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων.

¹⁰⁴ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

¹⁰⁵ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

Κεφάλαιο 13^ο

Άρθρο 11: Εξουσίες της φορολογικής αρχής

13.1 Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό θα παρατηρήσουμε τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ όσον αφορά τις εξουσίες φορολογικής αρχής, δηλαδή τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή και τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Με τα δικαιώματα απαλλαγής του αρμόδιου οικονομικού επιθεωρητή από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής κατά την έναρξη των εργασιών του. Επίσης, τι γίνεται στη περίπτωση που δεν θα θεωρηθούν τα εκάστοτε στοιχεία λόγω φορολογικών χρεών ή οφειλών στα επιμελητήρια, αλλά και τι συμβαίνει όταν δεν έχουν υποβληθεί Φορολογικές Δηλώσεις. Επιπροσθέτως, θα κάνουμε μια σύντομη αναφορά στα οφειλόμενα μη φορολογικά χρέη και στα τελωνειακά χρέη τα οποία δεν αποτελούν κώλυμα θεώρησης αλλά για την συστέγαση των επιχειρήσεων και ότι αφορά τις καταργήσεις δικαιωμάτων της Δ.Ο.Υ.

Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής μπορεί με αιτιολογημένη απόφασή του, ύστερα από την εισαγωγή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ της έδρας του υπόχρεου:

1. Να επιτρέπει τη μη έκδοση Δελτίου Αποστολής ή την έκδοση του κατά διαφορετικό τρόπο, για τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου, αν δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών
2. Να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των Αποδείξεων Λιανικής κατά την έναρξη εργασιών στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 3 του άρθρου 3.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος:¹⁰⁶

1. Δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του προς το Δημόσιο από την επαγγελματική του δραστηριότητα, από δάνεια με την εγγύηση του Δημοσίου, πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του νόμου αυτού, τέλη ή εισφορές που βεβαιώνονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, όταν το σύνολο των υποχρεώσεων αυτών, χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις ξεπερνά τις 6.000 ευρώ, εκτός αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρεών του, από τα αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών. Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, κοινοπραξίες, κοινωνικές και αστικές εταιρίες πρέπει να ερευνάται εάν έχουν εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις και τα μέλη των εταιριών ή της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρίας, μόνο κατά την πρώτη θεώρηση μετά τη σύστασή τους
2. Δεν έχει υποβάλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία και δηλώσεις φόρου εισοδήματος

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

¹⁰⁶ Παναγιώτης Βασ Παπαδέας Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

Με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, μπορεί να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων σε υπόχρεους που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά χρέη μη φορολογικά και έχουν κώλυμα θεώρησης από άλλες μη φορολογικές διατάξεις. Κάθε σχετική περίπτωση θα αναγγέλλεται εγγράφως στα αρμόδια, για τα χρέη, πρόσωπα.

Όταν δεν θεωρούνται στοιχεία λόγω χρεών από φόρους μη αποπληρωμένους που προέρχονται από επαγγελματική δραστηριότητα του υπόχρεου περιλαμβάνονται χρέη και από φόρους μεγάλης ακίνητης περιουσίας εφόσον τα ακίνητα ανήκουν στην επιχείρηση. Εάν οι οφειλόμενοι φόροι των κεφαλαίων προέρχονται από προσωπική περιουσία των υπόχρεων τότε δεν εμποδίζεται η θεώρηση των στοιχείων. Επίσης, τα οφειλόμενα μη φορολογικά χρέη από μισθώματα, παραβιάσεις αλλά και τα τελωνειακά χρέη δεν αποτελούν κώλυμα θεώρησης όσον αφορά τα ασφαλιστικά χρέη και τα χρέη προς τα επιμελητήρια δεν ισχύει τίποτα από τα παραπάνω γιατί υπάρχει ειδική ρύθμιση.

Έγινε δεκτό ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ πρέπει να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία σε πτωχό ο οποίος υποβάλει αίτηση έναρξης εργασιών για νέα επιχείρηση εκτός βέβαια συντρέχει μη εκπλήρωση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων όπως οφειλές σε επιμελητήρια ή άλλα ασφαλιστικά ταμεία. Ακόμη όσον αφορά το άρθρο 11 του Κ.Φ.Α.Σ, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δεν θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος οφείλει πάνω από 6.000 ευρώ ή δεν έχει υποβάλλει Δηλώσεις Παρακρατούμενου Φόρου και Δήλωση Εισοδήματος. Ο προϊστάμενος μπορεί να εγκρίνει περιορισμένο αριθμό φορολογικών στοιχείων αφού ο υπόχρεος πρώτα καταβάλλει μέρος της οφειλής του, το ύψος που θα χρειαστεί να καταβάλλει προκειμένου να επιτραπεί η θεώρηση δεν ορίζεται από τις διατάξεις.

Στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ προβλεπόταν η απαγόρευση της θεώρησης στοιχείων σε συστεγασμένες επιχειρήσεις οι οποίες πωλούσαν τα ίδια ακριβώς αγαθά. Όμως με τις νέες διατάξεις που προέβλεπε ο Κ.Φ.Α.Σ η απαγόρευση αυτή καταργήθηκε το οποίο σημαίνει πως μπορεί στο ίδιο σημείο να λειτουργούν επιχειρήσεις του ίδιου αντικειμένου. Δεν ισχύει όμως για τα γραφεία, για έδρες και υποκαταστήματα χωρίς κοινούς αποθηκευτικούς χώρους ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή ελευθέρων επαγγελματιών και εμπορία επωνύμων αγαθών, όπως και δεν αφορά τα εμπορικά κέντρα. Σε περίπτωση κωλύματος της θεώρησης στοιχείων των συστεγασμένων επιχειρήσεων δεν μπορεί ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ να αρνηθεί την θεώρηση.

Οι καταργήσεις δικαιωμάτων που επιβάλλει η Δ.Ο.Υ είναι οι εξής:¹⁰⁷

1. Καταργείται η δυνατότητα προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ της έδρας του υπόχρεου με απόφασή του να απαλλάσσει με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή από τότε που αρχίζει η έναρξη της διαχειριστικής περιόδου
2. Απαλλάσσει τον υπόχρεο από την τήρηση βιβλίων και από την έκδοση Αποδείξεων Λιανικής
3. Απαλλάσσει τον πωλητή σε σταθερά σημεία πώλησης αγαθών, εφόσον διαθέτει ετησίως ακαθάριστα έσοδα έως 5.000 ευρώ της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου
4. Εντάσσει τον υπόχρεο που απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων βάση των διατάξεων στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων
5. Να ορίζει τη θεώρηση κάθε βιβλίου και στοιχείου και να επιτρέπει τη μη θεώρησή τους στις περιπτώσεις που τηρούνται με μηχανογραφικό τρόπο καθώς και σε στοιχεία που αναγράφονται δεδομένα συναλλαγών αφού προηγουμένως συμφωνήσει ο αρμόδιος επιθεωρητής

¹⁰⁷ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

6. Να επιτρέπεται στην κοινοπραξία επιτηδευματιών η παρακολούθηση των εργασιών σε ιδιαίτερο χώρο
7. Να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έκδοση Αποδείξεων Ποσοτικής παραλαβής και δελτίων αποστολής σε περιπτώσεις που οι συναλλαγές επαναλαμβάνονται
8. Υποχρεώνει τον παραγωγό αγροτικών προϊόντων στην έκδοση των τιμολογίων της συνολικής παραγωγής του σύμφωνα με οργανωμένες εκμεταλλεύσεις προϊόντων
9. Επιβάλλει να εγκρίνει μετά από αίτηση του υπόχρεου τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων για τα οποία δεν ορίζεται η θεώρηση από τις διατάξεις
10. Να ζητεί τη επαύξηση των υποχρεώσεων για τη τήρηση του Βιβλίου Αποθήκης του υπόχρεου ο οποίος έχει απαλλαγεί
11. Να εντάσσει τις απαλλαγές αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε οι οποίες δεν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας.

13.2 Επίλογος

Ανακεφαλαιώνοντας, ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ της έδρας του υπόχρεου μπορεί να απαλλάσσει τον υπόχρεο κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών και από την έκδοση Αποδείξεων Λιανικής σε περίπτωση βέβαια που δεν υπερβεί το όριο των 5.000 ευρώ των ακαθάριστων εσόδων. Επίσης, όπως αντιληφθήκαμε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε κάθε υπόχρεο όταν οφείλονται ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις από φόρους του Δημοσίου από επαγγελματική δραστηριότητα, δάνεια, εισφορές, πρόστιμα του Κώδικα αυτού και από τέλη που βεβαιώνονται από την εφορία εφόσον το σύνολο των υποχρεώσεων δεν ξεπερνά τα 6.000 ευρώ. Άλλη μια περίπτωση είναι όταν δεν έχουν υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ από τον υπόχρεο οι Δηλώσεις Παρακρατούμενου Φόρου και Φορολογίας Εισοδήματος. Για να διαπιστωθεί η ύπαρξη ληξιπρόθεσμων χρεών χρειάζεται από το αρμόδιο τμήμα βεβαίωση για την θεώρηση στοιχείων που να αναγράφει εάν οφείλονται ή όχι χρέη μικρότερου των 6.000 ευρώ. Εδώ θα πρέπει να αναφέρουμε ότι οι οφειλέτες οι οποίοι δεν έχουν τακτοποιήσει τις ληξιπρόθεσμες οφειλές τους και δεν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση καταβολής χρεών δεν θεωρούνται τότε φορολογικά στοιχεία.

Κεφάλαιο 14^ο

Άρθρο 12, 13 και 14

14.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το Κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τα τρία τελευταία άρθρα του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, δηλαδή τα άρθρα 12, 13 και 14. Θα ασχοληθούμε, επομένως, με τις διατάξεις που ορίζει ο Κώδικας και τις αναγκαίες αποφάσεις που καλείται να πάρει. Επίσης, θα αναλύσουμε και από ποιο διάστημα τίθεται σε ισχύ οι διατάξεις του Κώδικα και τέλος τις μεταβατικές του διατάξεις. Όσον αφορά τις μεταβατικές του διατάξεις θα εξετάσουμε το κύρος των βιβλίων, το απόρρητο του Κώδικα, τον έλεγχο και τις κατασχέσεις που εφαρμόστηκαν, τι καταργήθηκε επί της επιτροπής των λογιστικών βιβλίων και ποια θεωρείται διαχειριστική περίοδος.

14.2 Άρθρο 12: Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

Το Υπουργείο Οικονομικών εκδίδει και εφαρμόζει αποφάσεις όσον αφορά τα άρθρα του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών όπως επίσης έχει αρμοδιότητα για την σχεδίαση της δημοσιονομικής πολιτικής καθώς και την εκτέλεση του προϋπολογισμού του κράτους, δηλαδή τα δημόσια έξοδα και έσοδα. Υπό την εποπτεία του επίσης βρίσκονται οι φορολογικές και τελωνειακές αρχές, δηλαδή το γενικό λογιστήριο του κράτους, οι δημόσιες επιχειρήσεις και δημόσιοι οργανισμοί, ο οργανισμός που διαχειρίζεται το δημόσιο χρέος, οι αποκρατικοποιήσεις και το γενικό χημείο του κράτους.¹⁰⁸

Το Υπουργείο Οικονομικών επίσης μέσω της γενικής γραμματείας φορολογικών και τελωνειακών θεμάτων φέρει αρμοδιότητα στο να αντιμετωπίζει την φοροδιαφυγή με την βοήθεια ενός ειδικού προγράμματος που εκπονείται κάθε τριετία, το οποίο ελέγχεται και αξιοποιείται από διυπουργική εκτελεστική επιτροπή. Αυτή η διυπουργική εκτελεστική επιτροπή πρέπει οπωσδήποτε να απαρτίζει το Υπουργείο Οικονομικών και να περιλαμβάνει τα εξής μέλη:¹⁰⁹

1. Τον Υπουργό Οικονομικών με αναπληρωτή τον Υφυπουργό Οικονομικών
2. Τον Εισαγγελέα Αρχής για την καταπολέμηση των εσόδων που προέρχονται από τρομοκρατικές και εγκληματικές οργανώσεις
3. Τον Εισαγγελέα του Οικονομικού Εγκλήματος
4. Τον Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών
5. Τον Γενικό Γραμματέα των φορολογικών και τελωνειακών θεμάτων
6. Τον Γενικό Γραμματέα των Πληροφοριακών Συστημάτων
7. Τον Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Περιφερειακής Ανάπτυξης και του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη
8. Τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας

14.3 Άρθρο 13: Θέση σε ισχύ

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, από την 01/01/2013.

¹⁰⁸ El.Wikipedia.org

¹⁰⁹ www.hellenicparliament.gr

Η ισχύς του νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως στο ΦΕΚ 222 Α/5-10-1988. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται επίσης και στα πρόστιμα του κώδικα των φορολογικών κυρώσεων και μηχανισμών τα οποία υπάγονται στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Α.Σ και αναφέρονται στις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και την 31 Δεκεμβρίου 2006 ανεξάρτητα από το χρόνο που διαπιστώθηκε από τις φορολογικές αρχές εφόσον μπορεί να μην έχουν εκδοθεί από τους προϊστάμενους των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών οι εκάστοτε αποφάσεις για την επιβολή προστίμων.¹¹⁰

Οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ που ισχύουν από 01/01/2013 είναι οι εξής:¹¹¹

1. Απαλλάσσονται οι υπόχρεοι από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων όπως δηλαδή έκδοση Αποδείξεων Λιανικής όσον αφορά φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν πραγματοποιήσει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ύψους ακαθάριστων εσόδων έως 10.000 ευρώ από την πιθανή πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών
2. Καταργούνται οι θεωρημένες εκτυπώσεις βιβλίων. Πιο συγκεκριμένα, καταργείται η θεωρημένη εκτύπωση Ισοζυγίου για τα Γ' κατηγορίας βιβλία και η μηνιαία κατάσταση των εσόδων και των εξόδων για τα Β' κατηγορίας βιβλία. Για την τήρηση των στοιχείων άλλης σειράς δεν χρειάζεται γνωστοποίηση.
3. Επιμηκύνονται οι προθεσμίες καταχώρισης αλλά και ενημέρωσης βιβλίων για τα Γ' κατηγορίας βιβλία μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Το ίδιο ισχύει και για το γενικό και αναλυτικό καθολικό, ενώ για τα Β' κατηγορίας βιβλία μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου
4. Τα Πρόσθετα Βιβλία παραμένουν μόνο για τα επαγγέλματα, όπως γιατροί, εκπαιδευτήρια, ξενοδοχεία, χώροι στάθμευσης, κλινικές, γυμναστήρια και κέντρα αισθητικής
5. Η απαλλαγή έκδοσης του Δελτίου Αποστολής είναι αρμοδιότητα του επιθεωρητή και όχι του έφορου, το οποίο αντικαθιστά το Βιβλίο Ποσοτικής Παραλαβής και τίθεται σε εφαρμογή η αυτοτιμολόγηση. Για τα τιμολόγια δεν χρειάζεται πλέον να αναγράφονται το επάγγελμα και η αρμόδια Δ.Ο.Υ
6. Καταργούνται πλέον τα έγγραφα μεταφοράς και αντί φορτωτικών εκδίδεται Απόδειξη ή Τιμολόγιο εφόσον τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς, ενώ για την διασφάλιση και διαφύλαξη δεδομένων ισχύουν οι διατάξεις των φορολογικών μηχανισμών

14.4 Άρθρο 14: Μεταβατικές διατάξεις

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

Γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΠΔ 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12

Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία Β' κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως 22 του άρθρου 4 και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία Γ' κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4.

Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται

¹¹⁰ Δημήτρης Παρ Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία, 2013

¹¹¹ www.lsr.gr

αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίσταται οι σχετικές υποχρεώσεις.

Οι διατάξεις των άρθρων 5,7 και 8 παύουν να ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου 2014. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30/06/2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπόμενων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.¹¹²

14.5 Επίλογος

Όπως παρατηρούμε πιο συνοπτικά το Υπουργείο Οικονομικών έχει ως κύρια και αρμόδια εξουσία να σχεδιάζει και να υλοποιεί την δημοσιονομική πολιτική και να εκτελεί τον προϋπολογισμό του κράτους σχετικά με τα δημόσια έξοδα και έσοδα. Επίσης, οφείλει να παίρνει και να εφαρμόζει αποφάσεις σχετικά με τον Κ.Φ.Α.Σ αλλά και να εποπτεύει τις τελωνειακές και φορολογικές αρχές και να ρυθμίζει το δημόσιο χρέος. Οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ ισχύουν από 01/01/2013 και φέρουν όλες τις σημαντικές αλλαγές σχετικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Τέλος, καταργούνται ή μεταφέρονται κάποιες μεταβατικές διατάξεις που έχουν σχέση με το κύρος των βιβλίων, το απόρρητο, τον έλεγχο και τις κατασχέσεις αλλά και την διαχειριστική περίοδο που αρμόζει και υποβάλλεται στο τέλος.

¹¹² Παναγιώτης Βασ Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2013

Κεφάλαιο 15^ο

Συμπεράσματα-Διαπιστώσεις

15.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το Κεφάλαιο θα αναφερθούμε στα βασικότερα συμπεράσματα και διαπιστώσεις όλων των άρθρων του Κ.Φ.Α.Σ που αναλύσαμε μέχρι τώρα. Συνοπτικότερα, θα κάνουμε μια σύντομη προεπισκόπηση των αλλαγών των διατάξεων του Κ.Β.Σ, δηλαδή τι ισχύει με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ και τι επί του Κ.Φ.Α.Σ., θα αναφέρουμε τους υπόχρεους συναλλαγών και το σκοπό της απεικόνισης. Επίσης, θα παρατηρήσουμε τις βασικότερες εξαιρέσεις και απαλλαγές και γενικότερα τον τρόπο που εντάχθηκαν οι επιτηδευματίες στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων είτε με απλογραφικό τρόπο είτε με μηχανογραφικό. Έπειτα, θα αναφερθούμε στην τιμολόγηση των συναλλαγών όσον αφορά τις χονδρικές πωλήσεις αλλά και τι ισχύει για τους ελεύθερους επαγγελματίες σε σχέση με τις λιανικές πωλήσεις. Τέλος, πρέπει να αναφέρουμε πόσο σημαντικός είναι ο έλεγχος αλλά και η διασφάλιση των ώστε να μην αλλοιώνονται τα στοιχεία και να παραμένει ακέραια η λογιστική ακρίβεια και ορθότητά τους.

Οι κυριότερες αλλαγές που εφαρμόστηκαν με την κατάργηση του Κ.Β.Σ από 01/01/2013 και την αντικατάστασή του από τον Κ.Φ.Α.Σ ήταν οι εξής:

1. Σημαντικές αλλαγές ως προς τα βιβλία
 - Καταργήθηκε η υποχρέωση της θεώρησης βιβλίων που ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ. Εξαιρούνται το Βιβλίο Κινητής Αποθήκης που μπορεί να τηρείται έναντι του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής και τα Πρόσθετα Βιβλία τα οποία διατηρούνται
 - Καταργείται η υποχρέωση τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης, των Τεχνικών Προδιαγραφών και της Παραγωγής Κοστολογίου αλλά και κάποιων Πρόσθετων Βιβλίων τα οποία από 01/01/2014 καταργούνται οριστικά
 - Σημειώνονται αλλαγές και σχετικά με την προθεσμία ενημέρωσης βιβλίων. Η καταχώριση του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε τριμήνου, τα Ημερολόγια ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση του δικαιολογητικού και ο Ηλεκτρονικός Φάκελος Ελέγχου μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος
 - Όσον αφορά την τήρηση Ηλεκτρονικού Φακέλου απαλλάσσονται τα φυσικά πρόσωπα από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής τα οποία τηρούσαν έσοδα από 10.000 ευρώ κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ, που με τον Κ.Β.Σ υπήρχε ο περιορισμός των 5.000 ευρώ.
2. Σημαντικότερες αλλαγές ως προς τα στοιχεία:
 - Από 01/01/2014 καταργείται η θεώρηση των στοιχείων διακίνησης και των λιανικών συναλλαγών που παρέχουν υπηρεσία
 - Συνεχίζεται η έκδοση του Δελτίου Αποστολής χωρίς να είναι συνενωμένο με τιμολόγιο κατά την παραλαβή αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος, ενώ για κάποιες άλλες διακινήσεις δεν είναι απαραίτητο
 - Δεν προβλέπεται η έκδοση Λιανικής Πώλησης (παροχής υπηρεσιών) από ελεύθερους επαγγελματίες ή από τηρούντες Πρόσθετων Βιβλίων οι οποίοι παρέχουν εξυπηρέτηση σε πελάτες για επαγγελματική χρήση

- Παύει η υποχρέωση Υποβολής Ισοζυγίου που προβλεπόταν από το άρθρο 20 του Κ.Β.Σ., όσον αφορά τη διαφύλαξη και τη διασταύρωση βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, δεν είναι υποχρεωτική η υποβολή του Βιβλίου Μεριδολογίου των ιατρών, των αντισυμβαλλόμενων επιτηδευματιών, των ασφαλιστρών και των καταστάσεων των συναλλαγών που πραγματοποιούνται κατά την πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών
- Ο μεταφορέας για την μεταφορά αγαθών μπορεί να εκδίδει Τιμολόγιο ή Απόδειξη και όχι Φορτωτική, εφόσον τηρείται το Ημερολόγιο Μεταφοράς.

Χρήσιμο θα ήταν να τονίσουμε κάποια βασικά χαρακτηριστικά του Κ.Φ.Α.Σ. Οι διατάξεις του έχουν περιοριστεί να εξυπηρετούν άμεσα τη φορολογία και στοχεύει στην υλοποίηση ενός βασικού στόχου, την κατάργηση του Κ.Β.Σ. Επιτυγχάνει την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό, ενισχύει τις ανάγκες τις γραφειοκρατικές των επιχειρήσεων αλλά και του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης, διασφαλίζει τα συμφέροντα των πολιτών και εξασφαλίζει τα έσοδα του Δημοσίου. Μέσω του άρθρου 2 ορίζεται ο κύριος σκοπός που εξυπηρετεί, δηλαδή η απεικόνιση των συναλλαγών από τους υπόχρεους σύμφωνα με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων από την πώληση των αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Μέσω αυτής της χρήσιμης μεθόδου, λοιπόν, προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων ώστε να διευκολύνεται η ευχέρεια, αναλυτική πληροφόρηση και να γίνεται εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο για να εξυπηρετεί ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. Ας τονίσουμε εδώ πως τα βιβλία όπως και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και αποδίδονται με το ευρώ, εκτός κι αν επιτραπεί η τήρηση με άλλον τρόπο. Θα πρέπει η κάθε εγγραφή στα βιβλία, η οποία αφορά συναλλαγές, να στηρίζεται οπωσδήποτε σε στοιχεία μέσω μηχανογραφικών καταστάσεων ή βεβαιώσεων σε μορφή εγγράφων ή σε μαγνητική μορφή.

Σε αντίθεση, το άρθρο 3 θεσπίζει εξαιρέσεις και καθορίζει απαλλαγές από τις διατάξεις του Κώδικα όσον αφορά τους συναλλασσόμενους και ρυθμίζει θέματα σχετικά με το Δημόσιο και με νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Φυσικά πρόσωπα μη υπόχρεα για απεικόνιση συναλλαγών εφόσον τηρούν ακαθάριστα έσοδα ύψους έως 5.000 ευρώ και ότι αφορά τον μετασχηματισμό των επιχειρήσεων, δικαιώματα και υποχρεώσεις αλλά και τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης. Όταν επιτευχθεί μια πώληση μεταξύ της επιχείρησης και του τελικού καταναλωτή τότε θα προηγηθεί λιανική πώληση και θα εκδοθεί Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, ενώ αν επιτευχθεί μεταξύ επιχείρησης και ενός επαγγελματία τότε θα προηγηθεί χονδρική πώληση και θα εκδοθεί Τιμολόγιο. Ακόμη όπως ορίζει το άρθρο 5, ο υπόχρεος τηρεί απλογραφικά βιβλία ή διπλογραφικά ή και απαλλάσσεται επίσης από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Στα απλογραφικά ή Β΄ κατηγορίας εντάσσονται επιχειρήσεις μικρού ή μεσαίου μεγέθους με όριο ακαθάριστων εσόδων ύψους 1.500.000 ευρώ, ενώ στα διπλογραφικά ή Γ΄ κατηγορίας εντάσσονται οι ημεδαπές εταιρίες ή και αλλοδαπές τύπου Α.Ε., Ε.Π.Ε, Ι.Κ.Ε με όριο ακαθάριστων εσόδων άνω των 1.500.000 ευρώ. Επίσης, αναφέραμε ότι για να διασφαλιστεί η αυθεντικότητα των στοιχείων θα πρέπει να εκδίδουν θεωρημένα έντυπα χειρόγραφης μορφής ή μηχανογραφημένες διατάξεις σήμανσης. Για τη διαφύλαξη εκτός της έδρας εγκατάστασης των επιχειρήσεων θα πρέπει να δοθεί γνωστοποίηση από την Δ.Ο.Υ που μετά την ενημέρωσή τους θα επιστρέψουν στο τόπο εγκατάστασής τους. Έπειτα, παρατηρήσαμε ότι οι Συγκεντρωτικές Καταστάσεις θα πρέπει να υποβάλλονται από τους υπόχρεους ώστε οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να κάνουν φορολογικούς ελέγχους για να εξακριβώσουν τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης. Τέλος, κάναμε αναφορά στις μεταβατικές διατάξεις για το κύρος των βιβλίων, το απόρρητο του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και για τις κατασχέσεις που εφαρμόστηκαν από τον Κώδικα αυτό.

Βιβλιογραφία

Πηγές από Βιβλία

- Δημήτριος Παρ. Σταματόπουλος (2013), ΚΦΑΣ Ανάλυση και Ερμηνεία Εκδόσεις Αθήνα
- Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Εκδόσεις Αθήνα

Ηλεκτρονικές Πηγές

- http://www.simvoulatoras.com/2012/11/blog-post_27.html (2012), (Ανάγνωση 05/02/2015)
- <http://forologistiki.blogspot.gr/2012/12/oi-40932012.html> (2012), (Ανάγνωση 07/02/2015)
- <http://tms-auditors.gr/uploads/file5.pdf> (2012), (Ανάγνωση 10/02/2015)
- <http://www.tax-profit.gr/%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CE%BC%CE%AD%CF%81%CF%89%CF%83%CE%B7/54-forologika/274-2012-11-20-06-54-46.html> (2012), (Ανάγνωση 13/02/2015)
- <http://www.forologikanea.gr/pages/view/cid/10117> (2013), (Ανάγνωση 11/02/2015)
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/17730> (2013), (Ανάγνωση 14/02/2015)
- <http://www.nexusmanagementconsultants.gr/search?q=%CE%BA%CF%86%CE%B1%CF%83> (2013), (Ανάγνωση 16/02/2015)
- http://e-taxexperts.blogspot.gr/2013/02/blog-post_9968.html (2013), (Ανάγνωση 17/02/2015)
- <http://www.artion.gr/%CE%BA%CF%86%CE%B1%CF%82-%CE%B1%CF%85%CF%84%CE%BF%CF%84%CE%B9%CE%BC%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CF%83%CF%85%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%AD%CF%82> (2013), (Ανάγνωση 19/02/2015)
- <http://www.forin.gr/laws/law/9/kwdikas-forologikhs-apeikonishs-sunallagwn> (2012), (Ανάγνωση 20/02/2015)
- http://epixeirisi.gr/actions/browse/toc/?content_group_id=626 (2012), (Ανάγνωση 23/02/2015)
- <https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CF%84%CF%89%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE> (2014), (Ανάγνωση 24/02/2015)
- <https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A5%CF%80%CE%BF%CF%85%CF%81%CE%B3%CE%B5%CE%AF%CE%BF%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1#.CE.99.CF.83.CF.84.CE.BF.CF.81.CE.AF.CE.B1> (2015), (Ανάγνωση 26/02/2015)
- <http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/2sxedio%20nomou.pdf> (2011), (Ανάγνωση 27/02/2015)
- <http://www.lsr.gr/html/%CF%83%CF%85%CE%BD%CE%BF%CF%80%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%AF%CE%B1%CF%83%CE%B7-%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CF%8E%CE%BD-%CE%BD%CE%AD%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CF%86/> (2013), (Ανάγνωση 29/02/2015)

