

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων Β' κατηγορίας σύμφωνα
με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.4093/2012.

ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΝΙΚ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

ΜΑΚΕΔΟΝΑ ΣΠΥΡΙΔΟΥΛΑ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων Β΄ κατηγορίας σύμφωνα

με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.4093/2012.

ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΝΙΚ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ (ΑΜ 13376)

dimipapa3@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

ΜΑΚΕΔΟΝΑ ΣΠΥΡΙΔΟΥΛΑ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3



ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
υποβάλλεται ενσωματωμένη σε κάθε αντίτυπο της Πτυχιακής Εργασίας

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ακριβής καταχώρηση του τίτλου του θέματος της Πτυχιακής

Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων Β' κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.4093/2012

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.
ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ	ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ	13376

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση κειμένου από τον εισηγητή

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

Απαραίτητη η υπογραφή του εισηγητή εκπαιδευτικού

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Οφείλω σε αυτό το σημείο να ευχαριστήσω ορισμένους ανθρώπους, οι οποίοι μου στάθηκαν κατά τη διάρκεια εκπόνησης της συγκεκριμένης εργασίας αλλά και γενικότερα σε όλη την πορεία των σπουδών μου.

Αρχικά, ευχαριστώ ιδιαίτερος τους καθηγητές μου στο τμήμα Λογιστικής του ΤΕΙ Μεσολογγίου, οι οποίοι παρά τις δυσκολίες, μέσα στο συνολικό κλίμα κρίσης που γνωρίζουν τα εκπαιδευτικά ιδρύματα στην χώρα υπήρξαν σημαντικοί αρωγοί και εξάίρετοι στο έργο τους.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπων καθηγήτρια κ. Μακεδόνα Σπυριδούλα για την υποστήριξη, την καθοδήγηση και τη συνεχή συμβολή του καθ' όλη τη διάρκεια εκτέλεσης της παρούσας εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την οικογένεια μου και τους φίλους μου οι οποίοι μου στάθηκαν όλα αυτά τα χρόνια. Τους ευχαριστώ για την ηθική συμπαράσταση και την υλική υποστήριξη που μου προσφέρουν καθ' όλη τη διάρκεια των φοιτητικών μου χρόνων και της ζωής μου γενικότερα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) αντικατέστησε από 01/01/2013 τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ο οποίος εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το προϊσχύον π.δ. 186/1992. Ουσιαστικά, πρόκειται για δυο νομοθετήματα που καλύπτουν το ίδιο πεδίο, αυτό της «λογιστικής οργάνωσης».

Σκοπός του ΚΒΣ δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων.

Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Ο ΚΦΑΣ από την άλλη έχει ως σκοπό ,συνδυαστικά με την λογιστική επιστήμη την θέσπιση ενιαίων και όχι πολύπλοκων κανόνων σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, ώστε να προκύπτουν οι συναλλαγές και τα αποτελέσματα και να γνωρίζουν και οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι όλων (εταίρων ,μετόχων ,προμηθευτών , πελατών, φορολογικών αρχών)

Αξίζει εδώ να αναφέρουμε ότι σε όλες τις χώρες υπάρχουν κανόνες απεικόνισης συναλλαγών και εμφάνισης των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων. Οι διατάξεις και οι κανόνες αυτοί, είναι είτε στους εμπορικούς, είτε στους φορολογικούς νόμους ή σε αυτοτελή νομοθετήματα, δεν μεταβάλουν όμως το ουσιαστικό μέρος του συνολικού δικαίου, το οποίο δημιουργεί υποχρεώσεις και δικαιώματα και είναι δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι ενταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα.

Είναι κοινώς αποδεκτό ότι χρειάζεται ένας φορολογικός κώδικας με επιμέρους κεφάλαια για κάθε φορολογία ή ενότητα. Όμως δεν είναι και δυνατή η πλήρης κατάργηση των κανόνων και των διατάξεων διότι σύμφωνα με αυτές τηρούνται τα βιβλία και εκδίδονται τα στοιχεία. Είναι αναγκαία όμως η ύπαρξη πιο ευέλικτων νομοθετικών πλαισίων που να συμβάλλουν στην ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας. Αυτός είναι και ο σκοπός του ΚΦΑΣ.

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται σαν λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή που την επιμελήθηκε και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή Εκπαιδευτικού ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ11

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ:ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ(Κ.Β.Σ.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο :ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1.ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ12

1.2.ΕΝΝΟΙΑ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ13

1.3 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ13

1.4 ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ.....18

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ:ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ(Κ.Φ.Α.Σ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

2.1.ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ. ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ28

2.2. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	28
2.3. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	33
2.3.1. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	34
2.3.2. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	36
2.3.3. ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ	37
2.4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	41

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ: ΜΕΤΑΒΑΙΝΟΝΤΑΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Κ.Β.Σ. VS Κ.Φ.Α.Σ.

3.1. ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΟΥΣ	56
3.2. ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΒΙΒΛΙΑ	56
3.3. ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	58
3.4. ΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	59
3.5. ΘΕΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΥΠΩΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	61
3.6. ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ ΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΗ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	63
3.7. ΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	63
3.8. ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ	64

3.9.ΛΟΙΠΕΣ & ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	65
3.10.ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	65
3.11.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	66

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΛΛΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο :ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΥ

4.1.ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΥΤΟΥ	69
4.2. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΟΥ	70
4.3.ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	71

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο:ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

5.1.ΕΠΙΔΙΩΚΟΜΕΝΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ	72
5.2.ΠΙΕΣΕΙΣ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΗΘΥΣΜΘΙΑΚΗ ΓΗΡΑΝΣΗ	72
5.3.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ	73
5.4.Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΔΑΠΑΝΗΣ	73
5.5.Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΔΑΠΑΝΗΣ	74

5.6.ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	74
--	-----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο:ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ

6.1.ΓΑΛΛΙΑ	75
-------------------------	-----------

6.2.ΙΣΠΑΝΙΑ	78
--------------------------	-----------

6.3.ΙΤΑΛΙΑ	82
-------------------------	-----------

6.4.ΜΑΛΤΑ	85
------------------------	-----------

6.5.. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	87
---------------------------------	-----------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	89
---------------------------	-----------

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Θέμα της παρούσας εργασίας είναι η φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων Β΄ κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ)4093/2012.Ο νέος αυτός νόμος που ψηφίστηκε στην εφημερίδα της Κυβέρνησης την 12/11/12 καταργεί τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ168/1991-Κ.Β.Σ).Στην παρούσα μελέτη γίνεται εκτενής αναφορά στον Κ.Β.Σ και στον Κ.Φ.Α.Σ, με την προσπάθεια να επέλθει μία ,όσο το δυνατό ακριβέστερη προσέγγιση των τροποποιήσεων που επήλθαν με την εφαρμογή του παρόντος νόμου σε σχέση με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται ο παλαιός Κώδικας και γίνεται μία πλήρης προσέγγιση στα βιβλία και στα στοιχεία Β΄ Κατηγορίας. Ειδικότερα αναφέρεται ποιοί είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, πώς κατηγοριοποιούνται οι επιτηδευματίες ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους και ανάλογα με το είδος των πωλήσεων που διενεργούν. Επίσης προσδιορίζονται οι κατηγορίες βιβλίων που εντάσσονται οι επιτηδευματίες από την έναρξη των εργασιών τους με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδους τους .Στο δεύτερο κεφάλαιο απεικονίζεται ο νέος Κώδικας καθώς και τα βιβλία στοιχεία αυτού. Τα βιβλία Β΄ κατηγορίας μετονομάζονται πλέον σε απλογραφικά και παραθέτεται αναλυτική περιγραφή ως προς τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων. Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης ,απεικονίζονται οι τροποποιήσεις που έγιναν στα Απλογραφικά βιβλία με την εφαρμογή του νέου νόμου ,παρουσιάζονται τα αδιευκρίνιστα στοιχεία και παραθέτονται τα συμπεράσματα από την μετάβαση του Κ.Β.Σ στον Κ.Φ.Α.Σ. Επιπροσθέτως στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά σε ορισμένες έννοιες όπως τι είναι φόρος και στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται η φορολογική πολιτική των ευρωπαϊκών χωρών .Τέλος στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο παραθέτονται τα φορολογικά συστήματα ορισμένων χωρών και διατυπώνονται ορισμένα συμπεράσματα από τη σύντομη περιήγησή μας στα φορολογικά συστήματα άλλων ευρωπαϊκών χωρών .

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ:ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ(Κ.Β.Σ.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο :ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1.ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων τους.

Με τον όρο «επιτηδευματίας» ο Κ.Β.Σ .εννοεί κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα μέσα στην ελληνική επικράτεια, αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και τις αστικές κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρείες. Όλοι οι υπόλοιποι είναι τα φυσικά πρόσωπα (καταναλωτές).

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ:

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

- α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικός ή λιανικός, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία,
- β) σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες.

Επίσης οι επιτηδευματίες διακρίνονται από φορολογική άποψη σε εκείνους που διενεργούν **χονδρικές** πωλήσεις και σε εκείνους που διενεργούν **λιανικές** πωλήσεις.

1.2.ΕΝΝΟΙΑ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Α) ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ : Η προσφορά υπηρεσιών ή η πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων, από επιτηδευματία σε επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του. Καθώς επίσης και η προσφορά υπηρεσιών ή η πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων από επιτηδευματία στο Δημόσιο ή σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, Σωματεία, Ιδρύματα, Ι.Ναούς, Ι.Μητροπόλεις κ.λ.π. νομικά πρόσωπα μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα (πρόσωπα της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.).

Ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το 60 στα εκατό (60%) του συνόλου των ετησίων ακαθάριστων εσόδων του ονομάζεται **χονδροπωλητής**.

Β) ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ: η προσφορά υπηρεσιών ή η πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων από επιτηδευματία σε φυσικό πρόσωπο (καταναλωτή), που αγοράζει για να καλύψει τις προσωπικές του ανάγκες και τις ανάγκες της οικογένειάς του.

1.3 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Βιβλία : Κατά την έννοια που τους αποδίδει η φορολογική νομοθεσία (Κ.Β.Σ.)

αποτελούν κατάστιχα ειδικά γραμμογραφημένα κατά περίπτωση στα οποία καταχωρίζονται με συγκεκριμένο τρόπο οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης, όπως ορίζει ο Κ.Β.Σ..

Στοιχείο: Το στοιχείο από την άποψη της φορολογικής λογιστικής αποτελεί το δικαιολογητικό μιας οικονομικής πράξης ή με άλλα λόγια τη ταυτότητα της οικονομικής πράξης. Με βάση αυτό πραγματοποιείται η λογιστική καταχώρηση της οικονομικής πράξης στα βιβλία που τηρεί η επιχείρηση.

Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων είναι :

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής – φυσικής, επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις. Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή αναγείρει ακίνητο στην Ελλάδα.

2. Τις παραπάνω υποχρεώσεις έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο

εισοδήματος ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ π.δ/τος 186/1992-Άρθρο 2 θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΟΙ:

Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, με

εξαιρέση το δελτίο αποστολής, στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.

ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΟΙ:

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι εννέα χιλιάδες (9.000) Ευρώ από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις τέσσερις χιλιάδες (4.000) Ευρώ, ή μέχρι τις τέσσερις χιλιάδες (4.000) Ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) Κόρους.

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί επιτηδευματιών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, ως και επί επιτηδευματιών που υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα.

Ειδικά, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων απαλλάσσονται:

α) Από την τήρηση βιβλίων, οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή), μόνο για τη δραστηριότητα αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10, του παρόντος Κώδικα καθώς και οι εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών).

β) Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, τα φυσικά πρόσωπα που δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125), με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχουν υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογαν και κατά την καταβολή αμοιβών σε δικαιούχους, οι οποίοι

- συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου, το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται, γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση,

- είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι και δεν είναι επιτηδευματίες

από άλλη αιτία, εφόσον το ποσό αυτών των αμοιβών τους δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που αναφέρεται σε αυτές και το έργο που παρέχουν αφορά αποκλειστικά τον χρηματοδοτούμενο από την Ε.Ε. ερευνητικό έργο.

1.4 ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από

την έναρξη των εργασιών τους, με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Πρώτη :μέχρι και 150.000 ευρώ

Δεύτερη: απο 150.000 μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Τρίτη: άνω των 1.500.000 ευρώ

Συνφωνα με τον νεο ΦΕΚ 166Αν.3842/23/4/2010 τα ανωτέρω όρια μεταβάλλονται ως εξής :

Δεύτερη κατηγορία :μέχρι 1.500.000 ευρώ

Τρίτη κατηγορία :άνω των 1.500.000 ευρώ

A)Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται :

α) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,

β) ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές,

γ) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων, για την εμπορία βενζίνης.

- **Βιβλία πρώτης κατηγορίας**

Ο επιτηδευματίας της πρώτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο αγορών, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

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

β) την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το ΦΠΑ των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. Η αξία κάθε πράξης αναλύεται σε στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρείται η αξία αγοράς των παγίων στοιχείων, ο ΦΠΑ αυτών καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται. Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά

μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών».

Παρατήρηση :

Με το άρθρο 19 παρ. 32 του Ν 3842/2010 ορίζεται ότι εντάσσονται από την 1η Ιουλίου 2010 στη Β` κατηγορία βιβλίων οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αγорών καθώς και οι επιτηδευματίες που απαλλάσσονταν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του ΚΒΣ από την τήρηση βιβλίων και υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 να τηρούν βιβλία εσόδων εξόδων .

B) Στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται:

α) Ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό

τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, καθώς και ο

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

β) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος

χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων από 1.1.2004. Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου.

Όποιος διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

- **Βιβλία δεύτερης κατηγορίας**

1.Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

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

β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

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

δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των

πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις

αντίστοιχες στήλες,

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

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

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

Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ. Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα αυτού. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,

β) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

γ) Η αξία αγοράς παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α που αναλογεί σε αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα,

δ) Οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και

λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

5. Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών με διάκριση λιανικών - χονδρικών, των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

6. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών

εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του Κ.Β.Σ., εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και

αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

- Στοιχεία Δεύτερης Κατηγορίας

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΤΕΡΑ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ (B) ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΕΙΝΑΙ:

Δελτίο Αποστολής

Το παραστατικό αυτό συνοδεύει κάθε διακίνηση ειδών. Διακίνηση ειδών γίνεται όχι μόνο κατά την πώληση, αλλά και για άλλες αιτίες, όπως π.χ. για επεξεργασία, επιστροφή, δειγματισμό κ.λπ. Σε κάθε περίπτωση διακίνησης απαιτείται η ύπαρξη Δελτίου Αποστολής. Πρέπει να αναγράφεται ο του π.χ. **για το λογιστήριο, για το μεταφορέα, στέλεχος κ.λπ** , η ώρα έναρξης-παράδοσης της αποστολής (ως ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής λογίζεται η ώρα που τα αγαθά βγαίνουν από το κατάστημα, υποκατάστημα, αποθήκη κ.λπ του αποστολέα.) Στο δελτίο αποστολής πρέπει να αναγράφεται και ο σκοπός διακίνησης (για παράδειγμα **για πώληση, για \ αποθήκευση, για επεξεργασία κ.λπ.**)

Όταν τα αγαθά που συνοδεύονται με δελτίο αποστολής προορίζονται για πώληση, τότε σε προθεσμία 30 ημερών από την έκδοση του δελτίου αποστολής, ο επιτηδευματίας πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο.

Σύμφωνα με τον ΚΒΣ το Δελτίο Αποστολής πρέπει να περιέχει οπωσδήποτε τις ποσότητες των ειδών και προαιρετικά την αξία τους. Η διακίνηση ειδών χωρίς δελτίο αποστολής συνιστά σοβαρή παράβαση του ΚΒΣ.

Τιμολόγιο Πώλησης

Το παραστατικό αυτό αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της οικονομικής πράξης και συμπληρώνει την έκδοση ενός ή περισσότερων Δελτίων Αποστολής, που έχουν εκδοθεί προηγούμενα για πωλήσεις προς ένα συγκεκριμένο πελάτη, σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής. Το Τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ποσότητες και τις αξίες των ειδών, αλλά δεν αποτελεί συνοδευτικό της μεταφοράς. Στο Τιμολόγιο θα πρέπει να αναγράφονται τα Δελτία Αποστολής που καλύπτει.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. το αντίστοιχο Τιμολόγιο Πώλησης που θα καλύπτει το (ή τα) Δελτίο Αποστολής, θα πρέπει να εκδοθεί μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έκδοσης του πρώτου Δελτίου Αποστολής (σήμερα ένας μήνας).

Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής

Είναι το πιο συνηθισμένο παραστατικό πώλησης και συνδυάζει τα χαρακτηριστικά του Δελτίου Αποστολής και του Τιμολογίου. Συνοδεύει μια ολοκληρωμένη πώληση αγαθών. Στο έντυπο του θα πρέπει να συμπληρωθούν αναλυτικά όλα τα πεδία του (περιγραφή ειδών, μονάδα μέτρησης, ποσότητα και αξία). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η έκδοση ενός τιμολογίου (οποιοδήποτε είδους) γίνεται ανεξάρτητα με το αν η αξία του θα πληρωθεί αμέσως ή αργότερα από τον πελάτη. Αν η εξόφλησή του γίνει αμέσως, τότε το τιμολόγιο χαρακτηρίζεται "τοις μετρητοίς", ενώ αν ο πελάτης οφείλει το αντίστοιχο ποσό, χαρακτηρίζεται "επί πιστώσει".

Πιστωτικό Τιμολόγιο Πώλησης

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται όταν υπάρχει επιστροφή ειδών.

Για παράδειγμα ένα βιβλιοπωλείο επιστρέφει στον εκδοτικό οίκο ορισμένα βιβλία, γιατί διαπίστωσε ότι ορισμένες σελίδες τους ήταν λευκές (κακέκτυπα). Ο εκδοτικός οίκος για να "ακυρώσει" την πώληση αυτών των βιβλίων εκδίδει ένα Πιστωτικό Τιμολόγιο. Η αξία του Τιμολογίου αυτού (η αξία

των αγαθών που επιστρέφονται) επιστρέφεται ή οφείλεται στον πελάτη, ανάλογα αν είναι μετρητοίς ή επί πιστώσει.

Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης.

Το Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης είναι ανάλογο με το Πιστωτικό Τιμολόγιο Πώλησης, αλλά δε σχετίζεται με επιστροφή ειδών. Αφορά επιπλέον εκπτώσεις που παρέχονται σε πελάτες, επειδή π.χ. αγόρασαν ένα μεγάλο όγκο αγαθών μέσα σε ένα χρονικό διάστημα.

Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται όχι για την πώληση αγαθών αλλά για υπηρεσίες που προσφέρθηκαν σε κάποιον πελάτη επιτηδεύματία.

Πιστωτικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται, όταν υπάρχει κάποιος λόγος επιστροφής χρημάτων για κάποια παροχή υπηρεσίας, για την οποία έχει εκδοθεί ήδη ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Η αξία του τιμολογίου αυτού επιστρέφεται ή οφείλεται στον πελάτη.

Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται, όταν γίνεται λιανική πώληση ειδών, δηλαδή πώληση σε κάποιον ιδιώτη. Είναι ανάλογο με το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο με τη διαφορά ότι για αξία αγαθών κάτω ενός ποσού (σήμερα 30,00 €) δεν είναι απαραίτητο να αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη (Όνοματεπώνυμο και διεύθυνση). Για αξία αγαθών πάνω από αυτό το ποσό ή αν το επιθυμεί ο πελάτης, τότε θα πρέπει να αναγραφούν τα στοιχεία του. Με την έκδοση μιας Απόδειξης Λιανικής Πώλησης θεωρείται ότι ο πελάτης εξοφλεί την αξία της αμέσως.

Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Πρόκειται για παραστατικό αντίστοιχο του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, με τη διαφορά ότι ο πελάτης είναι ιδιώτης.

Απόδειξη Λιανικής - Δελτίο αποστολής

Το παραστατικό αυτό συνδυάζει τις ιδιότητες των δύο αναφερόμενων συστατικών του. Εκδίδεται όταν μια λιανική πώληση συνοδεύεται με μεταφορά του αντικειμένου, συνήθως ογκώδους, που την εκτελεί κάποιος μεταφορέας.

Απόδειξη Παροχής - Δελτίο Αποστολής

Το παραστατικό αυτό αποτελεί συνδυασμό των δύο αναφερόμενων συστατικών του. Εκδίδεται όταν μια παροχή υπηρεσίας συνοδεύεται από κάποια μεταφορά υλικών πραγμάτων. Για παράδειγμα η κατασκευή κατά παραγγελία και η μεταφορά ενός επίπλου.

Απόδειξη Λιανικής Πώλησης επί Πιστώσει.

Υπάρχουν ορισμένες ειδικές περιπτώσεις στις οποίες μια λιανική πώληση γίνεται επί πιστώσει. Για παράδειγμα ένα βιβλιοπωλείο έχει έναν καλό πελάτη ο οποίος αγοράζει 2-3 βιβλία την εβδομάδα αλλά επιθυμεί να τα εξοφλεί κάθε μήνα. Επειδή θεωρείται ότι η έκδοση μιας απόδειξης λιανικής πώλησης προκαλεί και την άμεση καταβολή της αξίας της από τον πελάτη εκδίδεται ένα διαφορετικό είδος παραστατικού που ονομάζεται Απόδειξη Λιανικής Πώληση Επί Πιστώσει. Στην περίπτωση αυτή είναι αναγκαία η συμπλήρωση των στοιχείων του πελάτη.

Απόδειξη επιστροφής

Είναι αντίστροφο παραστατικό της Απόδειξης Λιανικής Πώλησης και εκδίδεται, όταν γίνεται επιστροφή ειδών. Με την έκδοσή του επιστρέφονται και τα χρήματα.

Απόδειξη Αυτοπαράδοσης

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται όταν κάποιος από τα αγαθά που πωλεί η επιχείρηση καταναλώνεται και από την ίδια την επιχείρηση. Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση πωλεί μελάνια εκτυπωτών και χρησιμοποιεί αυτά τα μελάνια και για τις δικές της εκτυπώσεις.

Δελτίο Εσωτερικής διακίνησης.

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται και συνοδεύει τη μεταφορά υλικών, όταν αυτή γίνεται από ένα τμήμα της επιχείρησης σε άλλο. Για παράδειγμα η μεταφορά βιβλίων από την αποθήκη της εταιρίας στο κεντρικό της βιβλιοπωλείο ή η μεταφορά υλικών από μια αποθήκη της εταιρίας σε άλλη. Είναι προφανές ότι η μεταφορά αυτή δεν είναι πώληση και το αντίστοιχο δελτίο δεν αναγράφει την αξία των αγαθών.

Ειδικό Ακυρωτικό σημείωμα

Το Ειδικό Ακυρωτικό Σημείωμα χρησιμοποιείται για να ακυρώσει οποιοδήποτε άλλο από τα αναφερόμενα παραστατικά. Η έκδοσή του γίνεται μόνο όταν το λάθος ανακαλυφτεί, πριν το παραστατικό που θα ακυρωθεί απομακρυνθεί από την επιχείρηση. Σε κάθε άλλη περίπτωση απαγορεύεται η έκδοσή του και η "ακύρωση" του παραστατικού γίνεται με την έκδοση του κατάλληλου πιστωτικού παραστατικού.

Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής

Το παραστατικό αυτό εκδίδεται όταν η επιχείρηση αγοράζει αγαθά, τα οποία προέρχονται από έναν ιδιώτη. Για παράδειγμα ένα βιβλιοπωλείο δέχεται προς πώληση ένα αριθμό βιβλίων που έχει εκδώσει ένα καθηγητής Λυκείου. Ο καθηγητής σαν ιδιώτης δεν έχει κανένα λογιστικό έγγραφο. Στην περίπτωση αυτή το βιβλιοπωλείο, για να δικαιολογήσει την ύπαρξη των βιβλίων, θα πρέπει να εκδώσει ένα Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής.

Γ) Στην τρίτη κατηγορία εντάσσονται :

Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας. Επίσης, στην τρίτη κατηγορία εντάσσονται τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον συμμετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον από τα πρόσωπα του παρόντος εδαφίου ή ημεδαπή ανώνυμη ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία.

Η υποχρέωση για τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας συντρέχει και για τις κοινοπραξίες, στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή η ανέγερση οικοδομών από τις κοινοπραξίες του προηγούμενου εδαφίου.

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

- **Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας**

1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται.

3. Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.

4. Οι ανώνυμες εταιρείες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

Τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα αυτού τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σ' αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ:ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ **ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ(Κ.Φ.Α.Σ)**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

2.1.ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ. ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ

Το υπουργείο οικονομικών για να λάβει την δόση των 31,5 δις ευρώ προαίβει στην διενέργεια σχηματισμού ενός νέου Κώδικα .Ο Κώδικας αυτός ονομάζεται Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ) και δεν είναι άλλος από την απλοποιημένη μορφή του (Κ.Β.Σ).

Οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ισχύουν από 1.1.2013.Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτές και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα ,εγκύκλιοι και διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές. Τέλος, οι νέες διατάξεις κοινοποιήθηκαν με την απόφαση ΠΟΛ.1207/14.11.2012 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (ΦΕΚ 222 Α΄) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών»».

2.2. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών είναι:

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα

στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος, επίσης και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Δεν υπάγονται στην υποχρέωση τήρησης:

1. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ. Π. Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές.

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

3. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

α) Κατηγορίες υπόχρεων ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων:

- 1) Απαλλαγή από την τήρηση Λογιστικών Βιβλίων
- 2) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων με την απλογραφική μέθοδο (Β' Κατηγορίας)
- 3) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο (Γ' Κατηγορίας)
- 4) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο και σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

β) Κριτήρια κατηγοριοποίησης:

- **Νομική μορφή**

Γενικός Κανόνας: Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ομμόρυθμες και ετερόρυθμες εταιρείες καθώς και οι ατομικές.

- **Κύκλος εργασιών**

Γενικός Κανόνας: Τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

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

Απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας).

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

α) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

β) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και

άλλες δραστηριότητες, τότε εντάσσεται, για όλες του τις δραστηριότητες, συμπεριλαμβανόμενης και εκείνης για την οποία έχει ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων, στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων του από τις δραστηριότητες αυτές.

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

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

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

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

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

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

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

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

διατάξεις.

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

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

2.3. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

Κάθε εγγραφή στα βιβλία πρέπει να στηρίζεται σε εκδοθέντα ή ληφθέντα στοιχεία. Οι συναλλαγές μπορούν να μην εκτυπώνονται και αντί αυτού να αποστέλλεται το ηλεκτρονικό τιμολόγιο εφόσον το αποδέχεται ο λήπτης της υπηρεσίας ή ο αποκτών το προϊόν. Η γνησιότητα του στοιχείου μπορεί να πιστοποιείται μέσω σήμανσης ή ηλεκτρονικής υπογραφής.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο υπό προϋποθέσεις.

Από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων απαλλάσσονται το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός και αν διενεργούν συναλλαγές

που υπάγονται σε καθεστώς ΦΠΑ, επίσης τα φυσικά πρόσωπα που ευκαιριακά πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες εάν εκδίδει στοιχείο τρίτος για λογαριασμό τους ή τα έσοδα τους δε ξεπερνούν τις 10.000 €, σε αυτή την περίπτωση η συναλλαγή απεικονίζεται με Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης.

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

2.3.1. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ

Τα βιβλία διακρίνονται στα απλογραφικά και διπλογραφικά και οι υπόχρεοι συναλλαγών που έχουν έσοδα από 10.001 € έως 1.500.000 € τηρούν απλογραφικά βιβλία (Β κατηγορίας), για συναλλαγές μεγαλύτερες από 1.500.001 € τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία (Γ κατηγορίας). Υποχρεωτικά Διπλογραφικά βιβλία, δηλαδή Γ κατηγορίας τηρούν οι ΑΕ οι ΕΠΕ και ΙΚΕ. Τα βιβλία αυτά, είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα (εκτός από τα ορισμένα πρόσθετα), χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, επί μηχανογραφικής τήρησής τους αλλά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων και καθορίζεται το περιεχόμενο των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών.

Τα, μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και βιβλίο απογραφών ανεξάρτητα του τρόπου τήρησής τους (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

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

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

Καταργείται το βιβλίο αποθήκης, που υποχρεούνται σήμερα να τηρούν όσοι επιτηδευματίες έχουν ακαθάριστα έσοδα άνω των 5.000.000 ευρώ. Καταργείται το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το οποίο πρέπει να τηρούν σήμερα όσοι επιτηδευματίες είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης. Καταργείται το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή το διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

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

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

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

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

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

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

Από τα πρόσθετα βιβλία και μέχρι 31/12/2013 εξακολουθεί να ισχύει η τήρηση τους για τους εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, εκπαιδευτηρίων, κλινικών ή θεραπευτηρίων, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, πάρκινγκ, καθώς επίσης και οι γιατροί και οδοντίατροι, μέχρι την έκδοση του

φορολογικού στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, θα αναγράφουν τα στοιχεία των πελατών τους χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης. Η ισχύς της ρύθμισης αυτής παύει την 1.1.2014. Υποχρέωση τήρησης αναλυτικής λογιστικής πλέον έχουν όσοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση είχαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 5.000.000 ευρώ.

2.3.2. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ

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

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

Υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τον αγοραστή αγαθών ή τον λήπτη υπηρεσιών σε περίπτωση λήψης ανακριβούς τιμολογίου ή μη λήψης τιμολογίου λόγω άρνησης του αντισυμβαλλόμενου – υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

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

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

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

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

2.3.3.ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

- Αρχές τήρησης

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ., στο βιβλίο εσόδων-εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

- i) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- ii) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

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

iv) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

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

vi) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

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

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

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων ii', iii', iv' και vi' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..

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

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

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

- **Τηρούμενα βιβλία**

1) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

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

2) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής

Εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που

ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3) Ο υπόχρεος εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν.1809/1988 (Α' 222) .

4) Στο υποκατάστημα, πλην των πρόσκαιρων εγκαταστάσεων, τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων για τις συναλλαγές κάθε υποκαταστήματος με δυνατότητα μη τήρησής του, εφόσον οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας, από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος. Όταν στο υποκατάστημα τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων - εξόδων τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο της έδρας μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του.

5) Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα αυτού τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο:

α) λογαριασμός επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται κατά χρονολογική σειρά με τις δαπάνες απόκτησης

των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων,

β) λογαριασμός αφορολογήτου αποθεματικού, ο οποίος πιστώνεται με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού,

γ) χωριστούς λογαριασμούς για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης αυτού και πιστώνεται με την αφορολόγητη έκπτωση που σχηματίζεται κάθε φορά ή με την αξία πώλησης του.

- **Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων**

1) Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ. Π. Α. και μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

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

2.4.ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

1.α)Δελτίο αποστολής

Εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας,

β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του,

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του,

δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.

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

α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σε αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο.

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

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

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

γβ) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά

περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και

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

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

1.β) Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής

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

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον στην τελευταία περίπτωση πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων.

Στο στοιχείο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή και εφόσον δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους.

Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής. Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.

2.α) Τιμολόγηση συναλλαγών

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

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

μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα. Συγκεκριμένα τιμολόγιο εκδίδεται για:

α) Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση)

β) Την παροχή υπηρεσιών

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

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

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

Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

2.β) Τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων.

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

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

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

I. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

Αφορά την τιμολόγηση επί αγοράς αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Υπόχρεοι έκδοσης του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, είναι:

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

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

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

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

τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων.

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

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

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

II. Πιστωτικό τιμολόγιο.

Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου.

Στο πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.

Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.

Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

III. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Στις περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε.

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

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

IV. Στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

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

απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

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

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

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

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

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

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

Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις.

Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.

3)Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών

Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών εκδίδονται στις περιπτώσεις που είτε πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες σε φυσικά πρόσωπα ,για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθών .

α)Απόδειξη επιστροφής

Η απόδειξη επιστροφής εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις :

1. Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα(30)ευρώ.
2. Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

β) Ο χρόνο έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

1. Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.
2. Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.
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.

4) Έγγραφο μεταφοράς

1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματος του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται: α) για τις μεταφορές υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ), που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, β) για τις μεταφορές, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις, μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπάζων), από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης, κατά περίπτωση και γ) για τις μεταφορές πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλωμάτος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

2. Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για κάθε μεταφορά των προϊόντων τους για επεξεργασία, συσκευασία ή πώληση, συνοδεύουν τα αγαθά με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού.

3. Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, ο επιτηδευματίας ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοση τους στον
παραλήπτη.

4. Επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση των στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η

διεύθυνση του, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, ο τύπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών.

5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

6. Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα. Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας. Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο.

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

τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν, αναγράφεται μόνον ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

7. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,

β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα,

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,

ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,

στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

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

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

α) επί μεταφοράς αποσκευών, τουλάχιστον το κόμιστρο,

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

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

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

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

α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων,

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

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

10.0 μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει γι' αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

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

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

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

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ :ΜΕΤΑΒΑΙΝΟΝΤΑΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Κ.Β.Σ. VS Κ.Φ.Α.Σ.

Με το Νόμο 4093/2012, όπως ψηφίστηκε από τη Βουλή και δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης την 12/11/2012, καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 168/1991 - ΚΒΣ) και αντικαθίσταται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2013. Τι σημαίνει όμως η κατάργηση του ΚΒΣ και ποιες είναι οι σημαντικότερες αλλαγές που προβλέπονται στον νέο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών; Όπως αναφέρουν φοροτεχνικοί-λογιστές, ουσιαστικά μιλάμε για απλοποίηση του ΚΒΣ και όχι για πλήρη κατάργησή του, αφού οι βασικές αρχές που διέπουν τον καταργημένο από 1.1.2013 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων θα εξακολουθήσουν να ισχύουν. Στη συνέχεια γίνεται εκτενής αναφορά στις σημαντικότερες αλλαγές που επήλθαν κατά την μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ.

3.1. ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΟΥΣ

- 1.Ο νέος Κώδικας ονομάζεται Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), αντί του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων(Κ.Β.Σ .)που ίσχυε παλιότερα.
2. Ο όρος επιτηδευματίας αντικαθίσταται πλέον απο τον όρο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών.
- 3.Δεν υφίσταται πλέον τιμολόγιο αγοράς αλλά Τίτλος κτήσης .
4. Με τον Κ.Φ.Α.Σ. έχουμε Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) δηλαδή Αποδείξεις Λιανικής για κάθε πώληση αγαθού ή παροχής υπηρεσιών αντί της Απόδειξης Λιανικών Πωλήσεων(ΑΛΠ) και της Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ).
5. Τα πρόσθετα βιβλία μετονομάζονται σε βιβλία Παροχής ασφαλών πληροφοριών.
6. Εισάγεται ο λογαριασμός (Λ.) 94 αντί του Βιβλίου Αποθήκης.
7. Τα βιβλία Β΄ κατηγορίας μετονομάζονται σε Απλογραφικά και τα βιβλία Γ΄κατηγορίας σε Διπλογραφικά.

3.2.ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΒΙΒΛΙΑ

1. Τα βιβλία διακρίνονται πλέον σε δύο κατηγορίες, απλογραφικά (Β΄ κατηγορίας του καταργούμενου Κ.Β.Σ.) και διπλογραφικά (Γ΄ κατηγορίας του καταργούμενου Κ.Β.Σ.). Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.
2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Κατ' εξαίρεση μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 και 378/1968 και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
3. Οι λοιπές επιχειρήσεις με ετήσιο ποσό ακαθάριστων εσόδων άνω του €1,5 εκατ. τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ενώ οι επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι αυτού του ποσού τηρούν απλογραφικά βιβλία.

4. Τα όρια παραμένουν τα ίδια δηλαδή για τα Β' κατηγορίας μέχρι 1.500.000,00 και για τα Γ' κατηγορίας από 1.500.000,01 και άνω.
5. Τα μηχανογραφικά βιβλία δεν απαιτείται κατ' ανάγκη να εκτυπώνονται, αλλά όποτε αυτό ζητηθεί από τον έλεγχο, τότε εκτυπώνονται και άμεσα πρέπει να προσκομιστούν στον έλεγχο.
6. Προκύπτει ότι όσοι έχουν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000,00 είναι απαλλασσόμενοι και κατά συνέπεια κάποιος με τζίρο πχ στις 31/12/12 8.000,00 μπορεί να ενταχθεί στους απαλλασσόμενους με ιδιαίτερη δήλωση κατά τα γνωστά.
7. Τηρούν βιβλία Β κατηγορίας υποχρεωτικά, ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, ο χονδρέμπορος καπνοβιομηχανικών, εκμ/της πλοίου, και πρατήρια υγρών καυσίμων (βενζίνη, πετρέλαιο) και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης.
8. Βιβλία απλογραφικά τηρούνται υποχρεωτικά κατά την έναρξη των εργασιών (νέος υπόχρεος), εκτός και αν προβλέπεται διαφορετικά.

Αναλυτικότερα παραμένουν τα εξής βιβλία:

- Βιβλίο διαμονής ή φιλοξενίας (hotel, ενοικιαζόμενα δωμάτια, κάμπινγκ κλπ)
- Βιβλίο εκπαιδευτηρίου (μαθητολόγιο)
- Βιβλίο κλινικής ή θεραπευτηρίου
- Βιβλίου κέντρου αισθητικής
- Βιβλίο γυμναστηρίων
- Βιβλίο χώρου στάθμευσης (αυτοκινήτων, σκαφών)
- Βιβλίο ιατρών και οδοντογιατρών

Αντίθετα καταργούνται τα παρακάτω:

- Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής
- Βιβλίο επισκευής ηλεκτρονικών συσκευών
- Βιβλίο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων
- Βιβλίο επίσκεψης διαγνωστικών κέντρων
- Βιβλίο εισερχομένων συνεργείου αυτοκινήτων
- Βιβλίο εντολών Μεσίτη
- Βιβλίο πρακτόρων λαχείων
- Βιβλίο κίνησης rent car, ΜΟΤΟ
- Βιβλίο φυσιοθεραπευτή και παραϊατρικά επαγγέλματα
- Βιβλίο επισκευών εισερχομένων σκαφών θαλάσσης

3.3.ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

1. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.), έναντι της καταληκτικής ημερομηνίας της 15ης του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του παραστατικού, που ισχύει με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. (βλ. άρθρο 4, παρ. 18).

2. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων. Η παράταση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3.4.ΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Συνεχίζεται η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας μέχρι την 31/12/2013 (άρθρο 9 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).
2. Είναι δυνατή και πάλι η έκδοση Δελτίων Αποστολής (χωρίς να είναι συνενωμένα με Τιμολόγια) για τις παραλαβές αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 5 παρ. 1 περ. δ' Κ.Φ.Α.Σ.). Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 21α του Ν.3842/2010 τροποποιήθηκε η παρ. 6 του άρθρου 12 επιβάλλοντας την έκδοση συνενωμένου Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου κατά την παραλαβή αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος υποχρεωτικά και όχι εναλλακτικά.
3. Με βάση την παρ. 8 του άρθρου 5 αναφέρονται ρητά πλέον στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. οι περιπτώσεις όπου δεν απαιτείται η έκδοση Δελτίου Αποστολής, οι οποίες είναι οι εξής:
 - α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σ' αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο.
 - β) Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.
 - γ) Μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης:
 - γα) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές,

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

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

δ) Διακίνηση αγαθών που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή. Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. προβλέπεται μόνο η απαλλαγή της ως άνω β' περίπτωσης, ενώ άλλες απαλλαγές έκδοσης δελτίων αποστολής, ή έκδοσης κατ' ειδικό τρόπο έχουν δοθεί με υπουργικές αποφάσεις, ή δίδονται κατόπιν εγκρίσεως του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Επί οποιασδήποτε ποσοτικής παραλαβής χωρίς στοιχείο διακίνησης από οποιονδήποτε τρίτο εκδίδεται πάντοτε δελτίο αποστολής από τον υπόχρεο παραλήπτη. (Άρθρο 5 παρ. 1 περ. ε Κ.Φ.Α.Σ.). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. σε τέτοιες περιπτώσεις ενημερώνεται το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή εκδίδεται διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής (άρθρο 10 παρ. 1 Κ.Β.Σ.).

5. Δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης «ανάποδου» τιμολογίου από τον υπόχρεο αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών στην περίπτωση άρνησης από τον υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τέτοιου. Στην περίπτωση αυτή αρκεί η απλή γνωστοποίηση του γεγονότος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του τελευταίου. (Άρθρο 6 παρ. 5).

6. Κατά την αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότη του ειδικού καθεστώτος μπορεί να εκδίδεται απλό τιμολόγιο και όχι υποχρεωτικά συνενωμένο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο (Άρθρο 6 παρ. 6).

7. Δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής. (άρθρο 6 παρ. 10).

8. Δεν προβλέπεται η έκδοση Απόδειξης Λιανικής (Παροχής Υπηρεσιών) από ελεύθερους επαγγελματίες ή από τηρούντες πρόσθετα βιβλία, όταν παρέχουν υπηρεσίες προς πελάτες για επαγγελματική εξυπηρέτηση των τελευταίων (υπόχρεους Κ.Φ.Α.Σ.). Αυτό προκύπτει από την έλλειψη διάταξης στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. ανάλογου περιεχομένου με σχετική διάταξη

του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. που ορίζει ότι: «Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του». Η έλλειψη αυτή συνεπάγεται την υποχρέωση έκδοσης Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους τηρούντες πρόσθετα βιβλία στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών προς υπόχρεους. Πάντως η έλλειψη αυτή δεν συνδυάζεται με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 7 που προβλέπει εμμέσως την έκδοση απόδειξης από ελεύθερους επαγγελματίες προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. (δηλαδή σε μη φυσικά πρόσωπα).

9. Για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ μπορεί να εκδίδεται αντί τιμολογίου απόδειξη. (άρθρο 6 παρ. 16 περ. γ). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. το όριο είναι πενήντα (50) ευρώ.

10. Παρέχεται βάσει της παρ. 11 του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ. η δυνατότητα στον μεταφορέα επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/ ΠΟΛ. 1144/6.8.1992 (Β' 517). Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

3.5. ΘΕΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΥΠΩΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Κατάργεται η υποχρέωση θεώρησης των Βιβλίων που προβλεπόταν από το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ. Για το μεταβατικό διάστημα μέχρι την 1/1/2014 θεωρούνται ή εκδίδονται με τη χρήση ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών μόνο τα στοιχεία διακίνησης και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων, ενώ καταργείται η υποχρέωση θεώρησης των τιμολογίων

2. Υπόκειται σε θεώρηση:

- Τα πρόσθετα βιβλία
- Το Βιβλίο κινητής αποθήκης επί οχημάτων
- Βιβλίο συντηρήσεως ΦΤΜ
- Ημερολόγιο διαφημίσεων
- Παράδοσης κτισμάτων
- Κοστολογίου οικοδομής

3. Στοιχεία που υπόκεινται σε θεώρηση:

- Δελτίο Αποστολής, ΔΑ-ΤΙΜ και γενικά κάθε συγχώνευση με στοιχείο αξίας
- Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής
- Απόδειξη Λιανικής για την παροχή υπηρεσιών
- Εισιτήρια για κέντρα διασκέδασης κλπ
- Απόδειξη κομίστρου σε ιδιώτες όταν έχουμε Ημερολόγιο Μεταφοράς

4. Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

3.6.ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ ΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΗ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.

1. Δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής.

2. 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 .

3.7.ΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

1. Με την παρ. 4 του άρθρου 9 τίθενται νέες υποχρεώσεις διαφύλαξης (κυρίως αποθήκευσης σε ηλεκτρονικά μέσα) των τιμολογίων.
2. Παύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου που προβλέπεται από το άρθρο 20 παρ. 6 του Κ.Β.Σ..
3. Επίσης παύει η υποχρέωση υποβολής:
 - Των περιεχομένων του βιβλίου μεριδολογίου ιατρών, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιου Βιβλίου πλέον.
 - Των αντισυμβαλλόμενων επιτηδευματιών που περιέχονται στα δελτία κίνησης τουριστικού λεωφορείου, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιων δελτίων πλέον (υποχρέωση από το άρθρο 13α παρ. 1 του Κ.Β.Σ.).

- Για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλιστρών και τις εκπτώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

4. Η υποβολή των καταστάσεων με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν οι υπόχρεοι για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων, δεν περιλαμβάνουν σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. το επάγγελμα, τη διεύθυνση και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου προς υποβολή, καθώς επίσης το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αντισυμβαλλομένου.

5. Η υποχρέωση για εξόφληση μέσω επιταγών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για εξόφληση αγορών αγροτικών προϊόντων εξομοιώνεται με τις λοιπές περιπτώσεις, οπότε υπάρχει το κοινό όριο των 3.000 ευρώ με τα άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας (άρθρο 10 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.)

3.8.ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ

1.Ορίζονται οι καταστάσεις που πρέπει να υποβάλλουν τα υπόχρεα πρόσωπα, προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους (συγκεντρωτικές καταστάσεις).

2. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών €3.000 και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

3.Οι τράπεζες υποχρεούνται να αναγράφουν στα παραστατικά που εκδίδουν το Α.Φ.Μ. του συναλλασσομένου για συναλλαγές άνω των € 12.000.

4.Στις επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά το ΑΦΜ του εκδότη, οπισθογράφου και του τελευταίου κομιστή.

5. Καταργούνται τα δικαιώματα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για χορήγηση εγκρίσεων απόκλισης από τις υποχρεώσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις εκτός της μη θεώρησης στοιχείων σε περίπτωση ύπαρξης ληξιπρόθεσμων οφειλών ή μη υποβολής δηλώσεων.

3.9.ΛΟΙΠΕΣ & ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Η αποτίμηση πλέον γίνεται υποχρεωτικά με τους κανόνες του ΕΓΛΣ και καταργούνται οι προβλέψεις του προϊσχύσαντος άρθρου 28.

2. Καταργείται η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, ενώ οι αποφάσεις της επιτροπής εξακολουθούν να ισχύουν.

3. Προβλέπεται η σύσταση ομάδας εργασίας με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι της 30 Ιουνίου 2013 το πόρισμά της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

3.10.ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του είδους του αγαθού. Στον Κ.Β.Σ. άρθρο 3 παρ. 3 ορίζονται τα εξής: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά. Ειδικά, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία - περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.»

2. Δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του υποκαταστήματος. Στον Κ.Β.Σ άρθρο 9 παρ. 1 ορίζονται τα εξής: « Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού,

υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια δεν θεωρούνται υποκαταστήματα οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι, καθώς και οι λοιπές πρόσκαιρες εγκαταστάσεις που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημερολογιακές ημέρες».

3.11.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ουσιαστικά, πρόκειται για δυο νομοθετήματα που καλύπτουν το ίδιο πεδίο, αυτό της «λογιστικής οργάνωσης». Τι ανάγκασε όμως το Κράτος να προβεί σ' αυτή την αλλαγή απεικονίζεται στο κατωτέρω απόσπασμα της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου, το οποίο και παραθέτουμε αυτούσιο:

«Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις

επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές

τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων».

Η πολυδιαφιμιζόμενη κατάργηση του Κ.Β.Σ. στην ουσία είναι ένας εκσυγχρονισμός και ειδικότερα μια παρουσίαση με νέα δομή και κάποιες αλλαγές των διατάξεων των άρθρων 1 - 29 του Π.Δ. 186/1992 (πλην του άρθρου 26 για τη διαχειριστική χρήση που ούτως ή άλλως επικαλύπτεται από τον Κ.Φ.Ε.). Το στοιχείο το οποίο μπορεί τελικά να αποδώσει τον όρο «κατάργηση» είναι ότι δεν έχουν περιληφθεί διατάξεις ανάλογες του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. που αναφέρονται στο κύρος των βιβλίων, οι οποίες τόσο έχουν ταλαιπωρήσει τον λογιστικό και επιχειρηματικό κόσμο με τις εξοντωτικές κυρώσεις και ποινές που επιφέρουν.

Υπάρχουν κάποιες αλλαγές επ' ωφελεία των υπόχρεων (όπως η μη θεώρηση των βιβλίων, ο συμψηφισμός ανταπαιτήσεων, η ηλεκτρονική αποθήκευση των στοιχείων, η κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης του Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου).

Ειδικότερα, η αναφορά στο άρθρο 14 του Κ.Φ.Α.Σ. ότι «κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές» δεν αποσαφηνίζει αν παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές που αφορούν σε διατάξεις που έχουν αντίθετο περιεχόμενο σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 1-13, ή παύουν να ισχύουν γενικά για όλες τις διατάξεις των άρθρων 1-13. Η σύγχυση προκαλείται από την τελευταία φράση «τις διατάξεις αυτές», όπου το «αυτές» δεν αποσαφηνίζεται αν αναφέρεται στις αντίθετες διατάξεις ή εν γένει στις διατάξεις των άρθρων 1-13. Ακόμη και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι η αναφορά γίνεται στις αντίθετες διατάξεις, πάλι μπορεί να επικρατήσει σύγχυση ως προς το κριτήριο της συνέχισης ισχύος κάθε διοικητικού εγγράφου ή εγκύκλιου διαταγής.

Ακόμη ένα στοιχείο του Κ.Φ.Α.Σ. είναι ότι δεν προβλέπεται η σύσταση Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων ή άλλης αντίστοιχης. Κατά συνέπεια είναι άγνωστο που θα παραπέμπονται τυχόν αιτήματα των υπόχρεων, που προκύπτουν από αντικειμενικές δυσκολίες εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ..

Μένει να επιβεβαιωθεί στη πράξη αν ο νέος Κώδικας θα λειτουργήσει προς όφελος του φορολογικού συστήματος και των φορολογουμένων.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ :ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΛΛΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 :ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΥ

4.1 ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΥΤΟΥ.

Πληθώρα ορισμών έχουν δοθεί για το φόρο ανάλογα με τη διαφορετική σκοπιά από την οποία επιχειρείται η εννοιολογική του προσέγγιση. Επιτυχής θεωρείτε ο ορισμός του φόρου που έχει δοθεί από το διάσημο Γάλλο οικονομολόγο Caston Zeze, ο οποίος θεωρείται ο θεμελιωτής της δημοσιονομικής επιστήμης στη Γαλλία. Κατ' αυτόν <<ο φόρος είναι χρηματική παροχή που επιβάλλετε αναγκαστικά από το Κράτος σε βάρος των ιδιωτών χωρίς αντιπαροχή, προς το σκοπό κάλυψης των δημοσίων βαρών>>. Κατά των Η. Dalton <<ο φόρος είναι αναγκαστική συμβολή την οποία επιβάλει μια Δημόσια Αρχή χωρίς να λαμβάνετε υπόψη το ακριβές ποσό των υπηρεσιών που παρέχονται σαν αντάλλαγμα στο φορολογούμενο και χωρίς να επιβάλλετε σαν ποινή για οποιαδήποτε παράβαση νόμου>>. Κατά τον Έλληνα οικονομολόγο και καθηγητή Ιωάννη Κούλη <<ο φόρος αποτελεί αναγκαστική μονομερή οικονομική παροχή, η οποία δεν έχει την έννοια της χρηματικής ποινής, αλλά αποβλέπει στην κάλυψη των χρηματικών αναγκών της Δημόσιας Αρχής που φορολογεί>>. Όλοι οι ορισμοί που έχουν δοθεί μέχρι σήμερα για το φόρο φραστικά μόνο διαφέρουν. Έτσι, πολλοί απλά μπορούμε να πούμε ότι ο φόρος είναι μία υποχρεωτική χρηματική παροχή

των πολιτών προς το κράτος, χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, προς το σκοπό άσκησης από το κράτος της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του. Από τους πιο πάνω ορισμούς του φόρου προκύπτει ότι τα χαρακτηριστικά στοιχεία αυτού είναι:

1)Η παροχή προς το κράτος.Η παροχή αυτή στις σύγχρονες κοινωνίες είναι πάντα χρηματική, ενώ σε προγενέστερους χρόνους η σε οικονομικώς καθυστερημένα κράτη μπορεί να συνίσταται και σε είδος ή σε προσωπικές υπηρεσίες.

2)Ο αναγκαστικός χαρακτήρας του φόρου. Η παροχή επιβάλλετε από το κράτος κατά την ενάσκηση της εξουσίας του σύμφωνα με τα κριτήρια που αποβλέπει ο σχετικός νόμος.

3) Η ανυπαρξία ειδικού ανταλλάγματος. Η παροχή δεν καταλείπεται έναντι κάποιου ειδικού ανταλλάγματος. Το κράτος παρέχει στους πολίτες υπηρεσίες που αφορούν την ολότητα και εξυπηρετούν συλλογικές ανάγκες.

4) Η εκπλήρωση δημοσίων σκοπών. Η παροχή (ο φόρος) αποτελεί την κυριότερη πηγή εσόδων του Δημοσίου, με την οποία αυτό ασκεί την οικονομική και κοινωνική του πολιτική, χρηματοδοτεί δηλαδή την υγεία, την παιδεία, την πρόνοια, την άμυνα και την ασφάλεια, ενώ αποτελεί και σημαντικό εργαλείο ανά διανομής του εισοδήματος.

4.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΟΥ

Η ταξινόμηση του φόρου γίνεται συνήθως με γνώμονα τη δικαιολογητική του βάση ή το αντικείμενο για το οποίο επιβάλλεται η επιβάρυνση. Έτσι, οι κυριότερες μορφές του φόρου είναι οι ακόλουθες:

1) Άμεση και έμμεσοι φόροι: Βασική διάκριση των φόρων, όπως αυτή αποτυπώνεται στους κρατικούς προϋπολογισμούς, είναι σε άμεσους και έμμεσους. Άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα και την περιουσία των φορολογούμενων, με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Άμεσοι φόροι είναι: Ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, οι φόροι περιουσίας, όπως είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας.

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται στις συναλλαγές και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Επιβαρύνουν τους πολίτες στην έκταση που χρησιμοποιούν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες και είναι ενσωματωμένοι την τιμή του κυκλοφορούντος αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Φόρος συναλλαγών είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, το τέλος χαρτοσήμου και ο Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών, ενώ φόροι κατανάλωσης, είναι ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, όπου αυτός εξακολουθεί να ισχύει, ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης στα επιβατικά αυτοκίνητα, ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης στα καύσιμα, στα προϊόντα καπνού, στα οινοπνευματώδη ποτά, στα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων κ.λπ.

2) Προσωπικοί και πραγματικοί φόροι: Άλλη διάκριση των όρων είναι σε προσωπικούς και πραγματικούς φόρους. Προσωπικός είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε σχέση με το πρόσωπο του φορολογούμενου, αφού ληφθεί υπόψη η εισοδηματική ή περιουσιακή του κατάσταση. Τέτοιος

φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος, καθώς και ο φόρος γονικής παροχής κ.λπ. Πραγματικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένο πράγμα ή πράξη, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι κυρίως οι φόροι συναλλαγών και κατανάλωσης.

3) Αναλογικοί και προοδευτικοί φόροι: Η διάκριση αυτή βασίζεται στη μέθοδο που ακολουθείται για τον υπολογισμό του ποσού του ωφελούμενου όρου. Αναλογικοί είναι οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται επί τοις εκατό με σταθερό ποσό ανεξάρτητο από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Αναλογικός είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο φόρος εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών, οι φόροι εισοδήματος που υπολογίζονται σε ποσοστό με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όπως φόρος επί των τόκων των καταθέσεων, ο φόρος που επιβάλλεται στο κέρδος ή την ωφέλεια που προκύπτει από την πώληση της επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων κ.λπ. Ακόμη αναλογικός είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων το ποσοστό υπολογισμού αυξάνεται με προοδευτική μορφή όσο αυξάνει το ποσοστό της φορολογητέας ύλης. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, καθώς και ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας.

4) Ακόμη οι φόροι διακρίνονται σε φόρους εισοδήματος, περιουσίας και δαπάνης ανάλογα από το ποιο είναι το αντικείμενο της φορολογίας, καθώς και σε τακτικούς και έκτακτους ανάλογα με το αν η φορολογία έχει πάγια μορφή, ή έκτακτη. Έκτακτες φορολογίες έχουν επιβληθεί στο παρελθόν για την αντιμετώπιση απρόβλεπτων γεγονότων, όπως στις περιπτώσεις σεισμών με μεγάλης έκτασης καταστροφές.

4.3 ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισόδημα σημαίνει το σύνολο των οικονομικών αγαθών που προκύπτει από μια πηγή εκμετάλλευσης και τα οποία αναλώνονται χωρίς να θίγει η περιουσία του φυσικού ή νομικού προσώπου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

5.1.ΕΠΙΔΙΩΚΟΜΕΝΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

Μετά την ολοκλήρωση της νομισματικής και οικονομικής ένωσης και την ύπαρξη της ενιαίας αγοράς, η ευρωπαϊκή κοινότητα επιδιώκει να καλύψει νέους στόχους που αφορούν την φορολογία ανάμεσα στα κράτη μέλη. Οι στόχοι αυτοί αναφέρονται σε γενικά θέματα για την φορολογία, αφού το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους αποφασίζεται από τις κυβερνήσεις των κρατών, αν και επιδιώκεται η φορολογική εναρμόνιση των χωρών της κοινότητας. Οι στόχοι αφορούν:

1. Την αποτροπή των δυσμενών επιπτώσεων στον ανταγωνισμό από την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών, στα κράτη μέλη, στην έμμεση φορολογία, όπως ΦΠΑ και ειδικών φόρων κατανάλωσης, κλπ.
2. Την αποφυγή της φοροδιαφυγής και της διπλής φορολογίας στους πολίτες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) στην κοινότητα, μέσα από την σύναψη διμερών συμφωνιών μεταξύ των κρατών μελών.
3. Μέσα από την φορολογική εναρμόνιση επιδιώκεται η αποφυγή του φορολογικού ανταγωνισμού, δηλαδή της μετακίνησης των επιχειρήσεων εντός της κοινότητας για την εξεύρεση ευνοϊκότερων φορολογικών καθεστώτων, αφού μπορεί να στρεβλώσουν τις φορολογικές δομές των κρατών.
4. Την επίτευξη ισοσκελισμένων προϋπολογισμών από τα κράτη μέλη, δηλαδή να μην παρουσιάζουν δημοσιονομικό έλλειμμα ανώτερο του 3% του ΑΕΠ για την διατήρηση του πληθωρισμού σε σταθερά επίπεδα.

5.2.ΠΙΕΣΕΙΣ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΗΘΥΣΜΙΑΚΗ ΓΗΡΑΝΣΗ

Η αύξηση του μέσου όρου ζωής των πολιτών (η πληθυσμιακή γήρανση) έχει σαν συνέπεια την σημαντική πίεση των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών, αφού αυξάνονται οι ανάγκες για την κάλυψη των συνταξιοδοτικών συστημάτων. Οι δαπάνες των κρατών μεγαλώνουν από την αυξανόμενη ανάγκη για παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης και συντάξεων, με συνέπεια να επιβαρύνονται σημαντικά η φορολογία της εργασίας και του κεφαλαίου. Οι δημογραφικές λοιπόν

εξελίξεις η αύξηση του προσδόκιμου ζωής σε συνδυασμό με την μικρότερη αύξηση της απασχόλησης, λόγω της μικρής αύξησης του πληθυσμού και της αυξανόμενης ανεργίας, αυξάνουν το δείκτη δημογραφικής εξάρτησης. Έτσι οι παροχές (ιατροφαρμακευτικές δαπάνες και συντάξεις)αυξάνουν γρηγορότερα από τις κοινωνικές ασφαλιστικές εισφορές . Για να γίνει περισσότερο ανταγωνιστική η ευρωπαϊκή ένωση, ως προς τα προϊόντα των λοιπών χωρών, προβαίνει σε μέτρα όπως της συγκράτησης των δαπανών, της αύξησης της ηλικίας συνταξιοδότησης και της μείωσης των κατά κεφαλή παροχών. Επίσης εφαρμόζεται και το σύστημα της ευέλικτης συνταξιοδότησης, δηλαδή της πρόωρης συνταξιοδότησης των πολιτών με καταβολή μειωμένων συντάξεων.

5.3.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

Στα πλαίσια της ευρωπαϊκής ένωσης η ύπαρξη μειωμένων συντελεστών φορολόγησης του κεφαλαίου από κάποια κράτη μέλη, αυξάνει τον φορολογικό ανταγωνισμό των κρατών μελών, αφού γίνονται πόλοι έλξης των ξένων κεφαλαίων. Από τον φορολογικό ανταγωνισμό τα περισσότερα κράτη της κοινότητας έχουν μειωμένα φορολογικά έσοδα. Για την αποφυγή των αρνητικών επιπτώσεων του φορολογικού ανταγωνισμού, η ευρωπαϊκή ένωση προσπαθεί να εναρμονίσει τα φορολογικά συστήματα των κρατών. Η πεποίθηση ότι ο χαμηλός φορολογικός συντελεστής έλκει τις ξένες επενδύσεις τείνει να υποχωρεί. Θέτοντας σαν παράδειγμα τις σκανδιναβικές χώρες που έχουν υψηλή φορολογική επιβάρυνση αλλά ταυτόχρονα προσελκύουν μεγάλες παραγωγικές επενδύσεις και έχουν μεγάλη ανταγωνιστικότητα, συμπεραίνουμε η υψηλή φορολογική επιβάρυνση μπορεί παραβλεφθεί αν συνοδεύεται από υψηλό επίπεδο υποδομών και δημόσιων υπηρεσιών και από αποτελεσματικό εκπαιδευτικό σύστημα.

5.4.Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΔΑΠΑΝΗΣ

Η εναρμόνιση των φόρων δαπάνης είναι αρκετά πολύπλοκη, αφού αφορά μεγάλο φάσμα προϊόντων, με διαφορετικούς συντελεστές. Για την επίτευξη του στόχου αυτού μπορεί να χρειάζεται η εναρμόνιση να πραγματοποιηθεί σε τρία διαφορετικά επίπεδα. Στην αλλαγή της διάρθρωσής τους, την αλλαγή του ύψους των φορολογικών.Το είδος των φόρων που επιβάλλεται στα προϊόντα μπορεί να τα

καταστήσει λιγότερο ανταγωνιστικά αν δεν είναι ουδέτερο στην εγχώρια αγορά αλλά και την διεθνή. Για παράδειγμα στο πλαίσιο μιας οικονομικής ένωσης οι δασμοί στην διακίνηση των προϊόντων

ανάμεσα στα κράτη μέλη παύει και εφαρμόζεται μια ενιαία πολιτική για την επιβολή δασμών προς τρίτες χώρες. Οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές, που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη, σε προϊόντα και υπηρεσίες γενικής δαπάνης μπορεί να είναι ο λόγος δημιουργίας προβλημάτων στην επιβολή της γενικής ενιαίας φορολογικής πολιτικής στα σύνορα της κοινότητας. Λόγου χάρι η σημαντική φορολογική επιβάρυνση ειδών βασικών για την διαβίωση, σε σύγκριση με άλλα κράτη μέλη, μπορεί να έχει ως συνέπεια αυξημένους μισθούς και έλλειψη της ανταγωνιστικότητας των προϊόντων της. Η εναρμόνιση των συντελεστών που εφαρμόζονται στα προϊόντα αυτά ίσως λύσει τα προβλήματα αυτά και αύξηση την ανταγωνιστικότητα. Στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, ίσως θα ήταν προτιμότερο η επιβολή του φόρου να γίνεται από άλλη φορολογική αρχή. Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις η φορολόγηση των προϊόντων γίνεται στην χώρα προορισμού και αυτό τις καθιστά ανελαστικές, αφού αποφορολογούνται οι εξαγωγές και έπειτα φορολογούνται οι εισαγωγές. Στα πλαίσια της οικονομικής ένωσης προτιμότερο θα ήταν είτε η αποφορολόγηση να γίνεται στις εξαγωγικές επιχειρήσεις με εσωτερικούς ελέγχους, και η φορολόγηση από τον εισαγωγέα, είτε οι ενδοκοινοτικές πωλήσεις να μην απαλλάσσονται του φόρου.

5.5.Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΔΑΠΑΝΗΣ

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης μπορούν να επιβάλλονται είτε στην μονάδα του προϊόντος είτε στην αξία του. Διαφορετικός τρόπος φορολόγησης των προϊόντων στα κράτη μέλη μπορεί να οδηγήσει σε στρέβλωση των τιμών και να δυσχεραίνει την ίση κατανομή των πόρων. Η φορολόγηση κατά μονάδα χωρίς να εξετάζεται η αξία του προϊόντος (φθινό ή ακριβό) προκαλεί άνιση επιβάρυνση των φθηνότερων έναντι των ακριβότερων ειδών. Όταν οι ειδικοί φόροι εφαρμόζονται στις πρώτες ύλες παραγωγής των προϊόντων επιβαρύνουν δυσανάλογα την τελική αξία των παραγόμενων προϊόντων, ενώ όταν επιβάλλεται στο τελικό προϊόν είναι ουδέτερος αφού το επιβαρύνει ανάλογα με την αξία του και φορολογεί την πρώτη ύλη ανάλογα με τον πραγματικό βαθμό επεξεργασίας του.

5.6.ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Ένα πολύπλοκο και αδιαφανές φορολογικό σύστημα δυσχεραίνει την αποτελεσματική αύξηση των φορολογικών εσόδων ενός κράτους. Αφενός γιατί αυξάνει το διοικητικό κόστος για την είσπραξη

του και αφετέρου γιατί επιβαρύνει σημαντικά τις επιχειρήσεις για την συμμόρφωσή τους σύμφωνα με αυτό. Ένα διαφανές με μικρότερη γραφειοκρατία, φορολογικό σύστημα, εφαρμόζεται ευκολότερα και από την δημόσια διοίκηση και από τις επιχειρήσεις και αυξάνει τα φορολογικά έσοδα.

Κεφάλαιο 6: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ

Όπως ήδη γνωρίζουμε δεν υπάρχει κάποιο ενιαίο φορολογικό σύστημα που να εφαρμόζουν οι υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες. Κάθε χώρα έχει το δικό της φορολογικό σύστημα. Ενδεικτικά σας παρουσιάζω τα συστήματα ορισμένων χωρών.

6.1. ΓΑΛΛΙΑ

Τα εισοδήματα που πηγάζουν στην Γαλλία φορολογούνται εκεί είτε αποκτώνται από μόνιμους κατοίκους είτε όχι. Έτσι και οι μη κάτοικοι φορολογούνται στην Γαλλία για εισοδήματα όπως κέρδη, περιουσιακά στοιχεία, κλπ τα οποία προκύπτουν εκεί ανεξάρτητα από το χρονικό διάστημα που διαμένει στην χώρα. Οι κάτοικοι της Γαλλίας φορολογούνται με τους γαλλικούς φορολογικούς νόμους για όλα τα εισοδήματά τους από οποια χώρα και αν αποκτώνται. Η φορολογία των φυσικών προσώπων γίνεται για εισοδήματα που αποκτώνται κάθε φορολογικό έτος (1^η Ιανουαρίου έως 31η Δεκεμβρίου) με προοδευτική κλίμακα. Στην Γαλλία το 2010 η φορολογική κλίμακα για τα εισοδήματα είναι η ακόλουθη:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
ΩΣ 5.963	0
5.963-11.896	5,5
11.896-26.420	14
26.420-70.830	30
70.830 και ανω	41

Πηγή: Eurostat

Ο ελάχιστος φόρος εισοδήματος για εισόδημα 12.000€ είναι 340,87 ευρώ. Για εισοδήματα από 250.000€ έως 500.000€ επιβάλλεται πρόσθετος φόρος 3% για εισοδήματα αυτής της ζώνης, και για τα εισοδήματα πάνω από 500.000€ πρόσθετος φόρος με συντελεστή 4%. Το ποσοστό για την φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων κυμαίνεται από 15% έως 33,1%. Ο κανονικός συντελεστής του ΦΠΑ είναι 19,6% ενώ οι μειωμένοι 5,5% και 2,1%. Στην Γαλλία υπάρχουν φόροι περιουσίας αλλά δεν επιβάλλονται ειδικοί φόροι.

Οι αλλαγές στους συντελεστές του ΦΠΑ την τελευταία δεκαετία:

ΕΤΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ %	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
2002	2,1/5,5	19,6
2012	2,1/5,5/7	19,6

Πηγή: Eurostat

Οι μειωμένοι συντελεστές του ΦΠΑ εφαρμόζονται σε ορισμένα προϊόντα και υπηρεσίες. Συγκεκριμένα ο συντελεστής 2,1% εφαρμόζεται σε κάποια φάρμακα που παρέχονται από το εθνικό κοινωνικό σύστημα ασφάλισης. Ο συντελεστής 5,5% επιβαρύνει τα περισσότερα τρόφιμα και γεωργικά προϊόντα, οι εφημερίδες και τα βιβλία, τα φάρμακα, το νερό και τα δωμάτια των ξενοδοχείων. Ενώ κάποιες υπηρεσίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, όπως για την εκπαίδευση, τις ασφαλιστικές, οικονομικές και ιατρικές υπηρεσίες.

Φόροι ως ποσοστό του ΑΕΠ

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	15,4	15,3	15,5	15,6	15,5	15,3	15,1	15,1
ΑΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	11,8	11,4	11,6	11,8	12,2	11,9	11,9	10,2
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	7,9	7,9	7,9	8	7,8	7,5	7,7	7,5
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	2,5	2,1	2,3	2,3	2,9	2,9	2,8	1,3
ΑΛΛΟΙ	1,3	1,3	1,4	1,4	1,4	1,5	1,4	1,4
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	16,2	16,4	16,2	16,3	16,4	16,2	16,2	16,6
ΕΡΓΟΔΟΤΕΣ	11	11,1	11	11	11,1	10,9	11	11,2
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ	4	4,1	4	4,1	4,1	4,1	4	4,1
ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ	1,1	1,1	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3
ΣΥΝΟΛΟ	43,1	42,9	43,2	43,6	43,9	43,2	42,9	41,6

Πηγή: Eurostat

Οι συνολικοί φόροι στην Γαλλία σε σχέση με το ΑΕΠ κατέχουν το 43,1% το 2002, 43,9% το 2006 (το υψηλότερο ποσοστό) και 41,6% το 2009. Από τις τρεις κατηγορίες των φόρων το μεγαλύτερο ποσοστό²⁴ προέρχεται από την κοινωνική ασφάλιση, όπου από το 2002 έως το 2009 αυξήθηκε κατά 0,4 ποσοστιαίες μονάδες και το 2009 συνεισφέρει με ποσοστό 16,6%. Το σημαντικά μεγαλύτερο ποσοστό βαρύνει τους εργοδότες οι οποίοι πληρώνουν στο κράτος το 11,2% των εσόδων του. Το ποσοστό των εργαζομένων στην κοινωνική ασφάλιση δεν διαφοροποιείται σημαντικά το εν λόγω χρονικό διάστημα και είναι 4,1% το 2009. Ενώ η συνεισφορά των αυτοαπασχολούμενων αυξάνει ελαφρά και από 1% το 2002 το 2009 είναι 1,3%. Οι έμμεσοι φόροι, όπως ο ΦΠΑ, οι φόροι κατανάλωσης, κλπ αποτελούν το 15% των κρατικών εσόδων και παρόλο που παρουσιάζουν μια

μικρή μείωση την οκταετία ξεπερνούν το 15%. Την μικρότερη συνεισφορά έχουν οι άμεσοι φόροι που από το 2002 (11,8%) έως το 2009 (10,2%) μειώνονται κατά 1,6 ποσοστιαίες μονάδες. Οι άμεσοι φόροι προέρχονται κατά κύριο λόγο από την φορολόγηση των φυσικών προσώπων, όπου αποδίδουν το 73% των φόρων αυτών (7,5% το 2009 του ΑΕΠ), ενώ το ποσοστό των επιχειρήσεων πλησιάζει το 13%, (δηλαδή 1,3% το 2009).

6.2.ΙΣΠΑΝΙΑ

Το φορολογικό έτος αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου κάθε εισοδήματα που αποκτούν στη χώρα αλλά και το εξωτερικό. Ισπανός κάτοικος θεωρείται αυτός που διαμένει στην χώρα περισσότερες από τις μισές ημέρες που χρόνου (πάνω από 182 ημέρες). Οι μισθωτοί που απασχολούνται από ένα μόνο εργοδότη και κερδίζουν λιγότερα από 22.000€ ετησίως μπορούν αν επιθυμούν να μην συμπληρώσουν δήλωση για την φορολογία εισοδήματος, καθώς και όσοι έχουν εισοδήματα κάτω των 8.000€. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται από την 1η Μαΐου έως στις 30 Ιουνίου και σε μερικούς μήνες είτε πληρώνουν αν προκύπτει φόρος ή δικαιούνται επιστροφή φόρου την εισπράττουν από τραπεζικό λογαριασμό.

Η κλίμακα για την φορολογία του εισοδήματος στην Ισπανία για το 2010 είναι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
Ως 17.707	24
17.707-33.007	28
33.007-53.407	37
53.407-120.000	43
120.000-175.000	44
175.000 και άνω	45

Στο εισόδημα των Ισπανών δεν υπάρχει αφορολόγητο όριο και από το πρώτο ευρώ φορολογούνται με συντελεστή 24%, έτσι για εισόδημα 12.000€ ο φόρος είναι 2.880€. Για να θεωρηθεί κάποιος κάτοικος της Ισπανίας και να φορολογηθεί με τα ισχύοντα της χώρας θα πρέπει να διαμένει εκεί περισσότερο από 183 ημέρες τον χρόνο. Ο φορολογικός συντελεστής για τα κέρδη των επιχειρήσεων είναι 30% και για τις μικρές επιχειρήσεις 25%. Ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι 18% και επιβάλλονται ειδικοί φόροι στα καύσιμα και τον καπνό ενώ απαλλάσσεται από την φορολογία η περιουσία. Στο ισχύον καθεστώς

του ΦΠΑ δεν υπόκεινται οι Κανάριοι Νήσοι, η Θέουτα και η Μελίγια.

Οι συντελεστές του ΦΠΑ που ισχύουν στην Ισπανία την δεκαετία 2002-2012:

ΕΤΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ %	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
2002	4/7	16
2012	4/8	18

Στο εισόδημα των Ισπανών δεν υπάρχει αφορολόγητο όριο και από το πρώτο ευρώ φορολογούνται με συντελεστή 24%, έτσι για εισόδημα 12.000€ ο φόρος είναι 2.880€. Για να θεωρηθεί κάποιος κάτοικος της Ισπανίας και να φορολογηθεί με τα ισχύοντα της χώρας θα πρέπει να διαμένει εκεί περισσότερο από 183 ημέρες τον χρόνο. Ο φορολογικός συντελεστής για τα κέρδη των επιχειρήσεων είναι 30% και για τις μικρές επιχειρήσεις 25%. Ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι 18% και επιβάλλονται ειδικοί φόροι στα καύσιμα και τον καπνό ενώ απαλλάσσεται από την φορολογία η περιουσία. Στο ισχύον καθεστώς του ΦΠΑ δεν υπόκεινται οι Κανάριοι Νήσοι, η Θέουτα και η Μελίγια.

Οι συντελεστές του ΦΠΑ που ισχύουν στην Ισπανία την περίοδο 2002-2009:

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	11,6	11,9	12,2	12,6	12,7	12,1	10,2	9
ΑΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	10,8	10,5	10,6	11,4	12,2	13,4	11,3	10
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	6,8	6,6	6,4	6,6	7,1	7,7	7,5	7
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	3,3	3,1	3,5	3,9	4,2	4,8	2,9	2,3
ΑΛΛΟΙ	0,7	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	0,6
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	12,1	12,2	12,2	12,1	12,1	12,2	12,3	12,4
ΕΡΓΟΔΟΤΕΣ	8,8	8,9	8,8	8,8	8,8	8,9	8,9	8,7
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	2	1,9
ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ	1,4	1,4	1,5	1,4	1,4	1,4	1,4	1,8
ΣΥΝΟΛΟ	33,9	33,9	34,5	35,6	36,4	37,1	33,2	30,4

Πηγή: Eurostat

Στην Ισπανία το σύνολο των φόρων αποφέρει στο κράτος, τα έτη 2002 – 2009 κατά μέσο όρο 34% του ΑΕΠ. Η πορεία των φόρων μέχρι το 2007 ακολουθούσε μια αυξητική τάση, όπου και έφτασε το 37,1%, ενώ από κει και πέρα τα έσοδα του κράτους από τους φόρους μειώθηκαν σημαντικά και το 2009 κάλυπταν το 30,4%. Οι φόροι που προέρχονται από την κοινωνική ασφάλιση κατέχουν την πρώτη θέση και ξεπερνούν όλα τα έτη το 12% έχοντας μια αύξηση 0,3 ποσοστιαίων μονάδων από το 2002. Την μεγαλύτερη επιβάρυνση έχουν οι εργοδότες με κατά μέσο32 όρο ποσοστά περίπου 8,8%. Αρκετά χαμηλότερη είναι η επιβάρυνση των εργαζόμενων που μαζί με τους αυτοαπασχολούμενους το 2009 συμμετέχουν στο ΑΕΠ με ποσοστά 1,9% και 1,8% αντίστοιχα. Το διάστημα 2002 – 2009 τα ποσοστά των έμμεσων φόρων τείνουν να συγκλίνουν με τα ποσοστά των άμεσων, με μείωση των πρώτων και αύξηση των δεύτερων. Η φορολογία του εισοδήματος των ιδιωτών αυξάνει και το 2009 είναι 7% του ΑΕΠ από 6,8% που ήταν το 2002 ενώ ταυτόχρονα μειώνονται οι εταιρικοί φόροι. Η

μείωση των ποσοστών από την έμμεση φορολογία, που πραγματοποιείται το χρονικό διάστημα 2002 – 2009 είναι κατά 1,6 ποσοστιαία μονάδα.

6.3.ΙΤΑΛΙΑ

Η φορολογία των κατοίκων της Ιταλίας (άτομα που διαμένουν στην χώρα πάνω από 183 ημέρες τον χρόνο ή είναι δηλωμένα στο ληξιαρχείο) γίνεται για τα συνολικά τους εισοδήματα είτε αποκτώνται στην Ιταλία είτε στο εξωτερικό. Οι ξένοι κάτοικοι που κερδίζουν εισοδήματα στην Ιταλία φορολογούνται μόνο για αυτά.

Για το 2010 τα εισοδήματα στην Ιταλία φορολογούνται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
Ως 15.000	23
15.000-28.000	27
28.000-55.000	38
55.000-75.000	41
75.000 και άνω	43

Πηγή: Eurostat

Στην Ιταλία δεν υπάρχει αφορολόγητο όριο και από το πρώτο ευρώ εισοδήματος ο εισόδημα 12.000€ ο φόρος είναι 2.760€. Τα κέρδη των επιχειρήσεων φορολογούνται με συντελεστή 27,5%, ενώ πρόσθετο εταιρικό φόρο 5,5% πληρώνουν οι εξής επιχειρήσεις:

- Όταν την φορολογούμενη χρονική περίοδο είχαν έσοδα πάνω από 25 εκατομμύρια ευρώ.

- Δραστηριοποιούνται στους εξής τομείς: Έρευνα και εκμετάλλευση υδρογονανθράκων .Παραγωγή και πώληση ηλεκτρικής ενέργειας Δύλιση πετρελαίου και πώληση βενζίνης, λιπαντικών και υγροποιημένου αέριο πετρελαίου . Φυσικό αέριο και υγροποιημένο φυσικό αέριο. Δεν υπάρχουν φόροι περιουσίας αλλά και ειδικοί φόροι. Οι συντελεστές του ΦΠΑ είναι 21% ο κανονικός και 10% και 4% οι μειωμένοι.

Οι αλλαγές στον ΦΠΑ στην Ιταλία που συντελέστηκαν την τελευταία δεκαετία:

ΕΤΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΙ	ΚΑΝΟΝΙΜΟΣ
2002	4/10	20
2012	4/10	21

Πηγή: Eurostat

Φόροι ως ποσοστό του ΑΕΠ

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	14,7	14,3	14,3	14,4	15,1	15	14,1	13,9
ΑΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	14,1	14,7	13,9	13,4	14,4	15,1	15,3	15,4
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	10,7	10,6	10,5	10,5	11	11,4	11,8	11,7
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	2,7	2,3	2,4	2,3	2,9	3,3	3	2,4
ΑΛΛΟΙ	0,7	1,8	1,1	0,6	0,5	0,5	0,5	1,3
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	12,1	12,3	12,3	12,5	12,5	13	13,5	13,8
ΕΡΓΟΔΟΤΕΣ	8,4	8,7	8,6	8,8	8,7	9	9,2	9,5
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ	2,3	2,3	2,2	2,2	2,2	2,3	2,5	2,6
ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ	1,4	1,4	1,5	1,6	1,6	1,7	1,8	1,8
ΣΥΝΟΛΟ	40,9	41,3	40,6	40,4	42	43	42,9	43,1

Πηγή: Eurostat

Η πρόσοδος του κράτους από την φορολογία βρίσκεται σε επίπεδα που ξεπερνούν το σαράντα τοις εκατό και μάλιστα εμφανίζουν ανοδική πορεία την οκταετία 2002 – 2009, αφού ξεκινούν από το 40,9% και φθάνουν το 43,1% του ΑΕΠ του ιταλικού κράτους. Στους άμεσους φόρους παρατηρείται τα έτη 2004 και 2005 μια μείωση του ποσοστού ενώ από το 2006 επανακάμπτει και το 2009 φθάνει το 15,4%, το μεγαλύτερο ποσοστό συνεισφοράς φόρων στα κρατικά έσοδα και σε 35 διαχρονική σύγκριση, αλλά και μεταξύ των άλλων φόρων. Τα μεγαλύτερα έσοδα από τους άμεσους φόρους προέρχονται από τα φυσικά πρόσωπα ενώ η επιβάρυνση των εταιριών είναι αρκετά χαμηλότερη. Οι έμμεσοι φόροι κυμαίνονται την οκταετία πάνω από το 14% με εξαίρεση το 2006 και 2007 που ξεπερνούν οριακά το 15% και το 2009 πέφτουν στο 13,9% του ΑΕΠ. Η κοινωνική ασφάλιση είναι η τρίτη σε συνεισφορά στο ΑΕΠ και το 2009 προσεγγίζει τα ποσοστά των έμμεσων φόρων (13,8%). Η

συνεισφορά των εργοδοτών το 2009 στην κοινωνική ασφάλιση πλησιάζει το 70% ενώ το υπόλοιπο ποσό σχεδόν επιμερίζεται στους εργαζόμενους και τους αυτοαπασχολούμενους.

6.4.ΜΑΛΤΑ

Οι αυτοαπασχολούμενοι και εργαζόμενοι φορολογούνται με προοδευτική φορολογία για τα εισοδήματα που αποκτούν κάθε φορολογικό έτος. Οι μόνιμοι κάτοικοι (αυτοί που μένουν στη Μάλτα περισσότερο από 182 ημέρες τον χρόνο) φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους ανεξάρτητα από ποια χώρα προέρχονται ενώ οι ξένοι κάτοικοι για τα εισοδήματα που αποκτούν μόνο στην χώρα. Οι σύζυγοι μπορούν να υποβάλλουν ξεχωριστά δηλώσεις για τα εισοδήματα που αποκτούν αλλά δηλώνουν ποιος από τους δυο ορίζεται ως αντιπρόσωπος για την διευκόλυνση των φορολογικών αρχών.

Η κλίμακα φορολογίας εισοδήματος για το 2010 είναι η ακόλουθη:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
Ως 8.500	0
8.501 – 14.500	15
14.501 – 19.500	25
19.501 και άνω	35

Πηγή: Eurostat

Για το 2010 τα κέρδη των εταιριών στην Μάλτα φορολογούνται με συντελεστή 35%

Οι συντελεστές του ΦΠΑ στην Μάλτα είναι 18% ο κανονικός και 5% ο μειωμένος ενώ συντελέστηκαν οι εξής αλλαγές:

ΕΤΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΙ	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ
2002	5	15
2004	5	18
2011	5/7	18

Φόροι ως ποσοστό του ΑΕΠ

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	13,6	12,9	15	15,4	15,2	15	14,8	14,3
ΑΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	11,4	12	11,4	12	12,1	13,5	13,1	13,9
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	6,1	6,3	6,4	6,2	6,3	6,4	5,6	6,3
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	3,9	4,5	4,1	4,5	4,9	6,1	6,7	6,7
ΑΛΛΟΙ	1,4	1,2	0,9	1,3	0,8	1	0,8	0,9
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	6,5	6,5	6,5	6,4	6,1	5,8	6,1	6
ΕΡΓΟΔΟΤΕΣ	2,9	2,9	2,9	2,9	2,8	2,6	2,7	2,7
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ	2,9	2,9	2,9	2,9	2,7	2,6	2,7	2,7
ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
ΣΥΝΟΛΟ	31,5	31,4	32,9	33,7	33,4	34,3	33,9	34,2

Πηγή: Eurostat

Το σύνολο των φόρων στην Μάλτα δεν ξεπερνά, κανένα από τα εξεταζόμενα έτη, το 34,2% το 2009 ενώ ο μέσος όρος είναι περίπου στο 33%. Οι φόροι που αποφέρουν έμμεσοι με το 2005 να φθάνουν στα ανώτερο σημείο τους 15,4% και το 2009 να πέφτουν κατά σχεδόν μια ποσοστιαία μονάδα. Μολαταύτα από το 2002 έως το 2009 αυξάνουν κατά 0,7 ποσοστιαία μονάδα. Επίσης αυξάνουν και οι άμεσοι φόροι οι οποίοι παρουσιάζουν μια σχεδόν σταθερή ανοδική πορεία και από 11,4 το 2002 το 2009 είναι 13,9% του ΑΕΠ. Η φορολόγηση των φυσικών προσώπων παραμένει στα ίδια σχεδόν επίπεδα, ενώ εντυπωσιακή είναι η αύξηση των φόρων στις εταιρίες που το 2002 είναι 3,9% των κρατικών εσόδων, το 2009 είναι 6,7%. Οι φόροι από την μια σταθερότητα την πρώτη εξεταζόμενη τετραετία, τα δυο επόμενα έτη (2006, 2007) μειώνονται στο 5,8%, για να φθάσουν το 2009 στο 6%. Η Μάλτα διαφέρει από τα άλλα μεσογειακά κράτη στο γεγονός ότι στην κοινωνική ασφάλιση το φορολογικό βάρος επιμερίζεται το ίδιο σε εργοδότες και εργαζόμενους.

6.5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η πολυπλοκότητα των εθνικών φορολογικών συστημάτων οφείλεται σε διαφορετικούς κοινωνικούς, πολιτιστικούς και οικονομικούς λόγους. Η διαφορετικότητα που ισχύει στα εθνικά φορολογικά συστήματα μπορεί να σταθεί τροχοπέδη στην ομαλή διακίνηση των εμπορευμάτων, κεφαλαίων και των προσώπων στα όρια της οικονομικής ένωσης. Τα προβλήματα που προκύπτουν από τη διαφορετικότητα των ειδών φορολόγησης εμπίπτουν στις αρμοδιότητες της ευρωπαϊκής κοινότητας για να εναρμονιστούν και να καταστήσουν την πορεία των κρατών σε κοινή βάση. Η ευρωπαϊκή ένωση δεν επεμβαίνει στην άμεση φορολογία που επιβάλλουν τα κράτη εντός των συνόρων τους (πέρα από την ελαχιστοποίηση της φοροδιαφυγής και την αποφυγή της διπλής φορολόγησης των εισοδημάτων). Αντίθετα θεσμοθετούν κοινές πολιτικές της εφαρμογής της έμμεσης φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης. Τα τέσσερα εξεταζόμενα κράτη παρουσιάζουν ομοιότητες αλλά και σημαντικές διαφοροποιήσεις. Σαν πρώτο συμπέρασμα ανάγεται πως η άμεση φορολόγηση στα κράτη της Ευρώπης γίνεται με προοδευτική φορολογία, που όμως οι ισχύουσες κλίμακες που εφαρμόζονται διαφέρουν της Ιταλίας και Ισπανίας να φορολογούν τα εισοδήματα από το πρώτο ευρώ των πολιτών. Η μελέτη των τεσσάρων κρατών μελών της ευρωπαϊκής ένωσης την περίοδο από το 2002 έως το 2010 καταδεικνύει την διαφορετικότητα των φορολογικών συστημάτων (είδη φορολόγησης και συντελεστές) αλλά και τα κοινά προβλήματα που καλούνται να επιλύσουν. Διαφορές στην άμεση, την έμμεση φορολόγηση και την κοινωνική ασφάλιση. Τα κράτη εμφανώς

επηρεασμένα από την οικονομική κρίση των τελευταίων ετών παρουσιάζουν μια αδυναμία αύξησης των πόρων τους από την επιβολή των φόρων. Η Γαλλία και η Ιταλία καθ' όλη την εξεταζόμενη περίοδο, φαίνεται να έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια συλλογής φόρων, αντίθετα από την Ισπανία που αντιμετωπίζει προβλήματα στην απόδοση των φόρων στα συνολικά τους δημοσιονομικά έσοδα. Ο μέσος όρος της φορολογικής επιβάρυνσης των τεσσάρων κρατών σε σχέση με το ΑΕΠ τους για τα έτη 2002-2007 εμφανίζει μια ανοδική τάση, που όμως ανακόπτεται τα έτη που ακολουθούν (2008-2009) για να φθάσει στα επίπεδα του 2002. Η μείωση αυτή τα δύο τελευταία έτη καταδεικνύει την οικονομική κρίση που επικρατεί όχι μόνο σε εθνικό επίπεδο αλλά διεθνώς. Συνέπεια αυτής της κρίσης είναι η αδυναμία συλλογής από τα κράτη πόρων, μέσα από την φορολογία, για την διεξαγωγή των κοινωνικών και οικονομικών πολιτικών τους.

Οι χώρες που εμφανίζουν μεγαλύτερη ευχέρεια στην συλλογή άμεσων φόρων (το έτος 2009) είναι η Ιταλία και η Μάλτα. Η είσπραξη έμμεσων φόρων φαίνεται να αποδίδει σε όλες τις εξεταζόμενες χώρες με εξαίρεση την Ισπανία που κατά τη διάρκεια της οκταετίας οι πόροι της από το κομμάτι της έμμεσης φορολογίας συνεχώς μειώνονται. Στην κοινωνική ασφάλιση η φοροδοτική ικανότητα των Γάλλων είναι σε σαφώς καλύτερα επίπεδα από τους κατοίκους των υπόλοιπων έξι χωρών, με τη Μάλτα βρίσκεται στο χειρότερο σημείο στον συγκεκριμένο τομέα. Σε σχέση με τους έμμεσους φόρους η σύγκριση των κρατών γίνεται στο κομμάτι του φόρου προστιθέμενης αξίας που επιβάλλεται από όλα τα κράτη σε αγαθά και υπηρεσίες. Οι διαφοροποιήσεις στους συντελεστές που εφαρμόζουν τα κράτη έχουν σαν συνέπεια την διαφορετική φορολογική επιβάρυνση των πολιτών ανεξαρτήτως των εισοδημάτων τους. Εντούτοις για την άντληση περισσότερων πόρων από τα κράτη, τη στιγμή που άλλα μέτρα δεν αποδίδουν, η αύξηση του φορολογικού συντελεστή φαίνεται να είναι λύση. Έτσι παρατηρείται στη Μάλτα και την Ισπανία το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα, της αύξησης του ΦΠΑ. Τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι χώρες προσπαθούν να τα επιλύσουν μεταβάλλοντας τους φορολογικούς συντελεστές έτσι ώστε να επιτύχουν την αύξηση των φορολογικών εσόδων και την ταυτόχρονη ανάπτυξη των επιμέρους οικονομιών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Σταματόπουλος Δημ., Εκδόσεις eliforin, Αθήνα 2013
- Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων, Σαΐτης Ευθ., Εκδόσεις kinitron, Αθήνα 2011
- www.taxheaven.gr
- www.e-boss.gr

