

Αθήνα, 4 Ιανουαρίου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
(15η)
ΤΜΗΜΑΤΑ Α'- Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο: 2103638389
2103610030
2103610065

ΠΟΛ 1004 /2013

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

ΓΕΝΙΚΑ.

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

Ήδη με την εγκύκλιο μας ΠΟΛ.1207/14.11.2012 κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις για την άμεση ενημέρωση των Υπηρεσιών και των φορέων των υπόχρεων σε εφαρμογή τους. Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες και λεπτομερείς διευκρινίσεις για την εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις κατεπειγόντων θεμάτων του ν. 4046/2012 και του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012 (οι τροποποιήσεις αφορούν αποκλειστικά το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ.).

Ειδικότερα διευκρινίζονται κατά άρθρο και παράγραφο τα ακόλουθα:

Άρθρο 1

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

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

Παράγραφος 1.

Υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ήτοι τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες).
- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ήτοι οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων. Τα τελευταία από τα ως άνω πρόσωπα εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 της παρούσης.
- Η κοινοπραξία που διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Φ.Ε.Κ. 86 Α711-4-2012). Στην εν λόγω κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό, υπόχρεο ή μη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και ο σκοπός της μπορεί να είναι η διενέργεια οποιασδήποτε εμπορικής πράξης, όχι απαραίτητα συγκεκριμένης και γενικά δεν απαιτείται η κάλυψη των προϋποθέσεων, που τίθεντο με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερομένου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Σημειώνεται ότι κοινοπραξίες που είχαν συσταθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) εξακολουθούν να ισχύουν.
- Οποιαδήποτε άλλη νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

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

Παράγραφος 2.

Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ανεξάρτητα από την μορφή του (δηλαδή φυσικό πρόσωπο, Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ο.Ε., κ.λπ.)
- Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 2

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

Παράγραφος 1.

Οριοθέτηση περιεχομένου βιβλίων και στοιχείων.

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

Παράγραφος 2.

Γλώσσα και νόμισμα τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία (κατ' αρχήν) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα (ευρώ), εκτός εάν νομίμως επιτρέπεται η τήρησή τους κατά διάφορο τρόπο. Ειδικότερα, όσον αφορά τα φορολογικά στοιχεία, αυτά μπορεί να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα για τις συναλλαγές με το εξωτερικό, ενώ για τις συναλλαγές εντός την ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα μόνο για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης. Σε κάθε περίπτωση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι το ποσό του οφειλόμενου φόρου να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

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

Παράγραφοι 3, 4, 6 και 8.

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

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

Παράγραφος 5.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Παράγραφος 7.

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται, χωρίς να απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης, η ενημέρωση όλων των βιβλίων, ημερολογίων και καταστάσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, συμπεριλαμβανομένων και των καταστάσεων απογραφής καθώς και του λογαριασμού 94 που τηρείται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού. Δεν παρατείνεται η προθεσμία καταχώρισης των δεδομένων των συναλλαγών ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (ιατροί, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης, εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας κ.λπ.) που ορίζονται από την παράγραφο 23 του άρθρου 4. Έτσι σε περίπτωση βλάβης, οι εν λόγω υπόχρεοι θα πρέπει να καταχωρούν τα δεδομένα των συναλλαγών χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης. Η παράταση αυτή, που ισχύει όσο χρόνο διαρκεί η βλάβη, δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση λόγω της βλάβης και της ενημέρωσης των βιβλίων δεν παρατείνεται ο χρόνος υποβολής των κατά περίπτωση δηλώσεων φορολογικών αντικειμένων. Ειδικότερα, όσον αφορά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού, αυτονόητο είναι ότι αυτή γίνεται με τη χρήση χειρόγραφων στελεχών, τα οποία είναι θεωρημένα μόνο για τα στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους από τις επιμέρους διατάξεις του παρόντος Κώδικα (άρθρο 9).

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

Άρθρο 3

Εξαιρέσεις - Απαλλαγές

Παράγραφος 1.

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

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

Παράγραφος 2.

Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

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

- Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας, πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.
- Ο αντισυμβαλλόμενος προς στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

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

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

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

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

Νέοι υπόχρεοι εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.

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

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

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

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

Παράγραφος 3.

Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων.

Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής μόνο τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Τα πρόσωπα αυτά που είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις που τίθενται από τις διατάξεις του.

Εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή:

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

Νέα πρόσωπα απαλλασσόμενα από την τήρηση βιβλίων

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

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

Παράγραφος 4 και 5.

Μετασχηματισμός επιχειρήσεων. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

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

Άρθρο 4

Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων

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

Παράγραφοι 2 έως 6.

Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

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

Παράγραφος 2.

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

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

Πλέον στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους μόνο

οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

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

α) τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, στις οποίες συμμετέχει ένα τουλάχιστον από τα παραπάνω πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

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

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

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

Εξαίρεση από την ειδική ένταξη στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

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

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

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

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

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

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

Παράγραφος 3.

Ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (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 ακαθαρίστων 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

Παράγραφος 4.

Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα.

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

Παράγραφος 5.

Όρια ένταξης σε κατηγορία βιβλίων.

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

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

Παράγραφος 6.

Προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας.

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

Παράγραφοι 7 έως 12.

Τήρηση Διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζεται το είδος των βιβλίων που πρέπει να τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση

διπλογραφικών βιβλίων, ο τρόπος τήρησης αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Ειδικότερα:

Παράγραφος 7.

Τήρηση λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο.

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

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

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

Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων.

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

Παράγραφος 8.

Περιεχόμενο διπλογραφικών βιβλίων. Τήρηση ημερολογίων- καθολικών.

Ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων τηρεί τα ημερολόγια και καθολικά της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της 9, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94 όπως αναλύεται παρακάτω. Για τον υπόχρεο που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. ισχύουν παράλληλα και οι διατάξεις των παραγράφων 13 και 14 του άρθρου αυτού και ειδικότερες διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

Τήρηση λογαριασμού 94.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση εμπορευμάτων που καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 70 και τα έσοδα από την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό. Ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται

αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας). Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό (κλάδο εμπορίας ή επεξεργασίας) σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού.

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

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

Χρόνος έναρξης ισχύος.

Η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 αρχίζει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Α.Σ. από 1/1/2013. Έτσι ο υπόχρεος που η διαχειριστική του περίοδος λήγει την 31/12/2012 τηρεί τον λογαριασμό αυτόν από 1/1/2013, εφόσον βέβαια τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη χρήση. Εάν η διαχειριστική του περίοδος αρχίζει μετά την ημερομηνία αυτή (1/1/2013), υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από 1/1/2013 (ενδιάμεσα της χρήσης), έχει μόνο ο υπόχρεος ο οποίος την 31/12/2012 τηρούσε το βιβλίο αποθήκης, ο οποίος θα συνεχίσει από 1/1/2013 και μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, να τηρεί το βιβλίο αποθήκης ως υπολογαριασμό του 94 με το περιεχόμενο και στον χρόνο που αναφέρεται στην επόμενη παράγραφο και χωρίς βέβαια την υποχρέωση εγγραφής των δεδομένων του σε θεωρημένο οπτικό δίσκο. Εάν την 31/12/2012 δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης τότε για την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 θα κριθεί από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου που αρχίζει εντός του έτους 2013 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94.

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

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

α) Οι υπολογαριασμοί τηρούνται σε μερίδες κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις και κατ' είδος και ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων. Για τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων πρώτων υλών, προϊόντων και υποπροϊόντων δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης αλλά λογιστικό σημείωμα που αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στους υπολογαριασμούς του 94. Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα

και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

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

β) Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικό χώρο και ανά τρίτο). Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μία εγκατάσταση για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94.

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

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

Χρόνος ενημέρωσης των υπολογαριασμών του 94.

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

Λοιπές επισημάνσεις.

Συνέχιση τήρησης του βιβλίου αποθήκης.

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

Αποφάσεις ρύθμισης υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.), της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Λ.Α.) και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) μπορούν να εφαρμόζονται αναλόγως από τους υπόχρεους, για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 και για όσο χρόνο ορίζεται από αυτές. Ακόμη σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ιδίου ως άνω άρθρου 14, εξακολουθούν να ισχύουν Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες είχε ρυθμιστεί ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (όπως, επιχειρήσεις τύπου, ιχθυοτροφεία, λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις. Η απόφαση που αφορά τις λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις μπορεί να εφαρμόζεται και από τις επιχειρήσεις των Σούπερ - Μάρκετ και λοιπές λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις).

Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

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

Τήρηση του λογαριασμού 94 από νέους υπόχρεους και λοιπές περιπτώσεις.

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

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

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94 (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

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

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

Παράγραφος 9.

Καταχώριση με μια συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων και ορισμένων εξόδων.

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

Παράγραφος 10.

Τήρηση μητρώου παγίων και βιβλίου απογραφών.

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

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

Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.

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

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

Βιβλίο Απογραφών-Αποτίμηση αποθεμάτων.

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

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

θέτουν περιορισμό για την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης, επιφυλασσομένων όμως άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του ν. 2190/1920.

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

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

Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών.

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

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

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

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

Χρόνος ενημέρωσης.

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

Αποθέματα τρίτων υπόχρεων.

Με τις νέες διατάξεις, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται πλέον μόνο τα αποθέματα και όχι όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας άλλου υπόχρεου, όπως ίσχυε με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ.

(Π.Δ. 186/1992), που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, εφόσον βέβαια τα δεδομένα τους δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

Καταχώρηση λοιπών στοιχείων απογραφής.

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

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

Απογραφή έναρξης.

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

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

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

Παράγραφος 11.

Ηλεκτρονικός φάκελος ελέγχου.

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

Παράγραφος 12.

Χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων.

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

Παράγραφοι 13 και 14.

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

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών με τις οποίες ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 15.

Υποχρεώσεις υποκαταστημάτων με αυτοτελή ή εξηρημένη λογιστική.

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

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

Παράγραφοι 16 έως 20.

Τήρηση απλογραφικών βιβλίων.

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

Παράγραφος 16.

Τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων και βιβλίου απογραφών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων

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

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

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

Διευκρινίζεται ακόμη ότι τα δεδομένα των πιο πάνω βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν. Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ορίζεται υποχρέωση από 1/1/2013 τήρησης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του, όμως θα εκτυπωθεί θεωρημένη μηνιαία κατάσταση εσόδων - εξόδων για το Δεκέμβριο του 2012.

Παράγραφος 17.

Περιεχόμενο βιβλίου εσόδων - εξόδων.

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

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

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

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

δ) την αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων,

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

στ) τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

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

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

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

Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε ιδιαίτερο χώρο του εν λόγω βιβλίου των καταθέσεων και των αναλήψεων κεφαλαίων, των δανείων που

χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και των εισπράξεων ή καταβολών που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

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

Παράγραφος 18.

Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

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

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

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

Παράγραφος 19.

Καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

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

Παράγραφος 20.

Βιβλίο απογραφών. Τρόπος τήρησης.

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

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

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

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

Χρόνος ενημέρωσης.

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

Παράγραφος 21.

Καταχώριση με μια συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων και ορισμένων εξόδων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και ορισμένων εξόδων (μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο) στο βιβλίο εσόδων - εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση που τίθεται στις διατάξεις αυτές.

Σημειώνεται ότι τη δυνατότητα αυτή την έχει και ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, όπως προαναφέρεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 4 της παρούσης.

Παράγραφος 22.

Βιβλία υποκαταστήματος.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 23.

Πρόσθετες υποχρεώσεις ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων.

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

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

Κατηγορίες υπόχρεων που υπάγονται στις διατάξεις αυτές.

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τους πιο κάτω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

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

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

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

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

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

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

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

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

Χρόνος καταχώρισης.

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

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

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

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

Άρθρο 5

Δελτίο Αποστολής

Παράγραφοι 1, 2 και 3.

Περιπτώσεις έκδοσης Δελτίου Αποστολής - Υπόχρεοι σε έκδοση.

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

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

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

Με την περίπτωση δ', επίσης της παραγράφου 1, ορίζεται ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν παραλαμβάνουν εμπορεύσιμα ή πάγια

αγαθά από οποιονδήποτε τρίτο, για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία, στην περίπτωση που αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης .

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

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

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

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

Παράγραφος 4.

Έκδοση Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής.

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

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής δύναται να μην εκδίδεται όταν η μεταφορά των αγαθών γίνεται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης στα οποία, τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης (κωδ. θεώρ. TAXIS 331), χωρίς να απαιτείται πλέον έγκριση για την τήρησή του, με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όπως οριζόταν με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

Τρόπος τήρησης βιβλίου κινητής αποθήκης.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Παράγραφος 5.

Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής.

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

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

Στοιχείο ε'. Αναγραφή της ημερομηνίας έκδοσης.

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

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

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

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

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

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

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

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

Παράγραφος 6.

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

ι διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου αυτής, είναι εν πολλοίς όμοιου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

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

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

Παράγραφος 7.

Διάρκεια του Δελτίου Αποστολής.

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

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

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

Παράγραφος 8.

Εξαιρέσεις από την έκδοση δελτίου αποστολής.

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

Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής:

- Δελτίο Αποστολής δεν εκδίδεται όταν τα είδη τα οποία διακινούνται:

α) δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και β) η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, δελτίο αποστολής για τη διακίνηση άχρηστων, ακατάλληλων, απαξιωμένων προϊόντων ή υπολειμμάτων, σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.).

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

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

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

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

Άρθρο 6

Τιμολόγηση Συναλλαγών

Γενικά.

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

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

1. Εναρμονίζονται με αυτές της οδηγίας 2006/112/Ε.Ε., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2010/45/Ε.Ε. του Συμβουλίου.
2. Δεν απαιτείται πλέον η έκδοση τιμολογίου, για την είσπραξη επιστρεφόμενων έμμεσων φόρων, τελών και δασμών.
3. Δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση τιμολογίων, για αγορά από μη υπόχρεο, καθώς και στις περιπτώσεις άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης αυτού.
4. Καταργείται το καθεστώς τιμολόγησης αγοράς, από αγρότες - παραγωγούς του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., που θεσπίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 21α του ν. 3842/2010 (έκδοση, σε κάθε περίπτωση αγοράς από τα πρόσωπα αυτά, τιμολογίου - δελτίου αποστολής συνενωμένου) και επαναφέρεται το προϊσχύον αυτού καθεστώς.
5. Καθιερώνεται γενικής ισχύος κανόνας, που παρέχει τη δυνατότητα στο λήπτη υπηρεσιών που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., να επιλέξει, αντί της λήψης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, να εκδίδει ο ίδιος εκκαθάριση σε ετήσια, τουλάχιστον, βάση.

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

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

Παράγραφος 1.

Έκδοση τιμολογίων - Υπόχρεοι.

Τιμολόγιο εκδίδεται για:

- α) Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση)
- β) Την παροχή υπηρεσιών
- γ) Την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

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

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

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

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

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

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

επηρεάζει τις περιπτώσεις πώλησης εισαγόμενων αγαθών, με μεταβίβαση αυτών στον τελωνειακό χώρο, με τελωνειακή αναγνώριση και εκχώρηση φορτωτικών εγγράφων, όπου και απαιτείται η έκδοση τιμολογίου.

Παράγραφος 2.

Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών.

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

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

Παράγραφος 3.

Τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων.

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

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

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

Παράγραφος 4.

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

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

Παράγραφος 5.

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

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

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

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

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

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

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

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

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

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

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

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

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

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

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων

κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός.

Παράγραφος 6.

Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

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

Υπόχρεοι έκδοσης του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, είναι:

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

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

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

α) Καταργείται το καθεστώς που εισήγαγαν οι διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 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..

Παράγραφος 7.

Έκδοση εκκαθαρίσεων.

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

Δεν επέρχεται καμία ουσιώδης μεταβολή, σε σχέση με το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 - παράγραφος 7, άρθρο 12), ενώ καταργείται η

διάταξη που αναφέρονταν στη δυνατότητα έκδοσης εκκαθαρίσεων, για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων, η οποία δεν είχε ενεργοποιηθεί ποτέ.

Παράγραφος 8.

Αγορά αγαθών - Λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

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

α) Αγορά αγαθών για λογαριασμό τρίτου.

β) Λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

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

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

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

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

Παράγραφοι 9, 10 και 11.

Περιεχόμενο τιμολογίου.

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

Ειδικότερα:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Παράγραφος 12.

Τιμολόγιο αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως ισχύει πλέον μετά την τροποποίησή της με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), αναφέρονται στο περιεχόμενο του

τιμολογίου που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια.

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

Παράγραφος 13.

Πιστωτικό τιμολόγιο.

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

Παράγραφοι 14 και 15.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.

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

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

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 15, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις περιπτώσεις που προαναφέρονται, από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ..

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

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

Παράγραφος 16.

Στοιχεία που εξομοιώνονται με τιμολόγια.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζονται ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, για τις οποίες λόγω των ιδιομορφιών τους εκδίδονται, κατά

περίπτωση, άλλα παραστατικά αντί τιμολογίων, τα οποία εξομοιώνονται με τιμολόγια.

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

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

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

β) Μετά την τροποποίηση που επήλθε στις διατάξεις της παραγράφου αυτής με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), όπου εκ παραδρομής στο κείμενο αναφέρεται ως παράγραφος 15 αντί του ορθού παράγραφος 16, επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

β1) Στο στοιχείο (β) αυτής, που αναφέρεται στην περίπτωση των λοιπών στοιχείων που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού κ.λπ., καταργείται η υποχρέωση παράδοσης αντιτύπου των στοιχείων αυτών στον πελάτη.

β2) Στο στοιχείο (γ) αυτής, όπου αναφέρεται ότι επέχει θέση τιμολογίου και η απόδειξη λιανικής, που καλύπτει επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, (αντί των πενήντα (50) ευρώ που ίσχυε με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ως παραστατικό εξόδου), εφόσον εκδίδεται για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Ως προϋπόθεση, που δεν υφίστατο στις προΐσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ., αναφέρεται πλέον η αναγραφή του είδους των αγαθών και υπηρεσιών κατά γενική περιγραφή, που πρέπει να προκύπτει είτε άμεσα (αναγραφή), είτε έμμεσα (με την περιγραφή της δραστηριότητας (επάγγελμα) του εκδότη) στα στοιχεία.

Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού (απόδειξη λιανικής), από τον αντισυμβαλλόμενο - λήπτη του στοιχείου καταργήθηκε με την παράγραφο 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012).

Παράγραφος 17.

Ανάθεση τιμολόγησης - Αυτοτιμολόγηση.

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

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ενσωματώνονται ουσιαστικά στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου

18α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), περί ανάθεσης τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε., επέρχονται δε ορισμένες μεταβολές, οι οποίες συνοψίζονται στις εξής:

α) Δεν απαιτείται πλέον, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, η κατάρτιση έγγραφης συμφωνίας και η κατάθεση αυτής, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του επιτηδευματία, για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια, αρκεί η ύπαρξη προηγουμένως συμφωνίας (πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου) μεταξύ τους, η οποία μπορεί να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. ενδεικτικά ανταλλαγή email, επιστολών κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση περί της κατάρτισης έγγραφης συμφωνίας και περαιτέρω κατάθεσης αυτής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, παραμένει ειδικά στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο, που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή, ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7/10/2003.

β) Σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίων στο εσωτερικό της χώρας, από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται τα τιμολόγια, δεν απαιτείται πλέον η έκδοση αυτών από ιδιαίτερες σειρές κατά προμηθευτή.

γ) Στα τιμολόγια που εκδίδει ο τρίτος, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του, στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή της ένδειξης «ανάθεση τιμολόγησης».

Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι διευκρινίσεις, που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/14.1.2004 για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρειάζονται περαιτέρω διευκρινίσεις.

Παράγραφος 18.

Τύπος εγγράφων, μηνυμάτων κ.λπ, που επέχουν θέση τιμολογίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, που ενσωματώνουν στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 18α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992), είναι ομοίου περιεχομένου με αυτές και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Άρθρο 7

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται ο ενιαίος τίτλος «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών» για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο κοινό (φυσικά πρόσωπα) και ειδικότερα:

Παράγραφος 1.

Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οριοθετούνται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής από τους υπόχρεους του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι στις περιπτώσεις που είτε πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.

Παράγραφοι 2 και 3.

Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης επιστροφής λιανικής συναλλαγής.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Ως προς τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- Καθιερώνεται η υποχρέωση αναγραφής του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής λιανικώς πωληθέντος αγαθού, εφόσον επιστρέφεται σε αυτόν ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ. (Με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), το ως άνω χρηματικό ποσό ανερχόταν σε δεκαπέντε (15) ευρώ.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, τηρεί το λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί διπλογραφικά βιβλία του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση, για λόγους λογιστικής εξυπηρέτησης (δημιουργία λογαριασμού πελάτη), στην απόδειξη λιανικής που εκδίδει, αναγράφει τουλάχιστον το ονοματεπώνυμο του πελάτη του, καθώς και την ένδειξη «Επί πιστώσει».
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδουν απόδειξη αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται «ως αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.».

Σε αντίθετη περίπτωση, στην απόδειξη που εκδίδουν στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, αναγράφουν την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι βάσει των νέων διατάξεων οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε

πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών (λιανικής), όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

- Έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, που παρέχουν τις ασφαλείς πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4.

Σύμφωνα με την παράγραφο 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής, εκπαιδευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίου, οι εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης και οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων και οι οδοντίατροι, που παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν (αντίστοιχος ορισμός βάσει των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. «πρόσθετα βιβλία»), στις αποδείξεις λιανικής που εκδίδουν αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης, μπορεί αντί των ως άνω στοιχείων του πελάτη, να αναγράφει στις αποδείξεις λιανικής, τα στοιχεία του οχήματος ή του σκάφους.

Όταν ο υπόχρεος παροχής ασφαλών πληροφοριών, παρέχει υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδει απόδειξη αυτοπαράδοσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται ως «αυτοπαράδοση υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α». Σε αντίθετη περίπτωση στην απόδειξη που εκδίδει στην περίπτωση που παρέχεται υπηρεσία χωρίς αμοιβή, αναγράφει την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται σε παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών), όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

- Διευκρινίσεις για τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.. από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4. ενώ είχαν την αντίστοιχη υποχρέωση τήρησης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992).

Αναφορικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στο εξής, από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, οι οποίοι τηρούσαν ορισμένα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. και δεν έχουν πλέον αντίστοιχη υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Η κατηγορία αυτή, των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ήτοι ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου, ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, ο εκμεταλλευτής συνεργείου επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και σκαφών θαλάσσης, ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων, ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικιάσεως επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης πώλησης για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτων, μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και ο πράκτορας κρατικών λαχείων, εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες στο κοινό, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 1 του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., παροχή υπηρεσιών εκτός κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ.

Παράγραφος 4.

Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου αυτής είναι όμοιες με τις αντίστοιχες για το ίδιο θέμα διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 5.

Έκδοση άλλων εγγράφων που περιλαμβάνουν το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 6.

Ανάθεση της έκδοσης εισιτηρίων σε τρίτο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζεται ότι η έκδοση των εισιτηρίων θεαμάτων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς επίσης και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων, που είναι ουσιαστικά αποδείξεις λιανικής για παροχή υπηρεσιών στο κοινό και εκδίδονται με τη μορφή εισιτηρίου λόγω της ανάγκης εξυπηρέτησης της μορφής των σχετικών αυτών συναλλαγών, δύναται να ανατίθεται σε τρίτο, ενώ προβλέπεται ότι οι λεπτομέρειες, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ως άνω διαδικασία, ορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ήδη, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΑ.1208/16.11.2012 (ΦΕΚ Β' 3065), οι οποίες ισχύουν και με τις νέες διατάξεις, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., ρυθμίστηκε το ως άνω θέμα και ορίσθηκαν οι όροι και οι προϋποθέσεις για την εν λόγω ανάθεση.

Επισημάνσεις - Διευκρινίσεις.

- Ως τίτλος των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών αναγράφεται η φράση «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών», ή «Απόδειξη λιανικής» ή «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» ή «Απόδειξη λιανικής πώλησης», ή «Απόδειξη» με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι εφόσον εκδίδονται για παροχή υπηρεσιών είναι θεωρημένες (χειρόγραφη έκδοση) ή σημασμένες με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (μηχανογραφική έκδοση). Αυτονόητο είναι ότι εφόσον εκδίδονται με τη χρήση απλής Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής του ν. 1809/1988, εκδίδονται βάσει των εκάστοτε ισχυουσών τεχνικών προδιαγραφών που διέπουν την έκδοσή τους με τον τρόπο αυτό.

- Δεδομένου ότι με την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δημιουργείται η υποχρέωση σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φορολογικών Μηχανισμών του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), επειδή εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικής σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κώδικα αυτού, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988, παρέχεται η δυνατότητα προμήθειας των σχετικών μηχανισμών (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) του ν. 1809/1988 για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής ή θεώρησης των εν λόγω αποδείξεων στις περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρεωτική χρήση των μηχανισμών αυτών (π.χ. φυσιοθεραπευτής), έως τις 28/2/2013, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία υπαγωγής των εν λόγω υπόχρεων στο νέο καθεστώς.

Μέχρι την ως άνω ημερομηνία, οι εν λόγω υπόχρεοι μπορούν να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, με τον ίδιο τρόπο που τις εξέδιδαν με το προϊσχύσαν καθεστώς, των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992).

- Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των Α.Υ.Ο. 1072823/513/0015/ΠΟΛ.1159/22.6.1994 (ΦΕΚ 506 Β'), 1073555/584/0015/ΠΟΛ.1166/16.6.1995 (ΦΕΚ 572 Β') και Α.Υ.Ο. 1059176/625/0015/ΠΟΛ.1087/25.6.2003 (ΦΕΚ 932 Β') «περί των εισιτηρίων εισόδου στα κέντρα διασκέδασης», καθώς επίσης και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερόμενων Υπουργικών Αποφάσεων και από 1/1/2013 και στο εξής, η εν λόγω κατηγορία υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδει πλέον τις αποδείξεις λιανικής, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988.

- Από έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση έκδοσης δελτίου κίνησης των τουριστικών λεωφορείων, όπως αυτή οριζόταν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Άρθρο 8

Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών

Παράγραφοι 1 έως 10.

Έγγραφο μεταφοράς και Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών, είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες προϋσχύσασες του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Ως προς το διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, ορίζεται πλέον και με διάταξη νόμου (παρ. 6, περ. γ'), η θέση της Διοίκησης για την εφαρμογή των προϋσχυουσών διατάξεων του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992), ότι το διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη διόρθωση κάθε είδους διαφοράς που προκύπτει από τα αναγραφόμενα στη φορτωτική την οποία διορθώνει (ενδεικτικά π.χ. λανθασμένη αναγραφή είδους), πέραν της χρησιμοποίησής του για την επιστροφή κομίστρων, τη διόρθωση ποσοτικών διαφορών, κ.λπ.

Παράγραφος 11.

Τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής αντί φορτωτικής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, παρέχεται η δυνατότητα στον μεταφορέα, η έννοια του οποίου ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 8, να εκδίδει τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. αντίστοιχα, αντί να εκδίδει φορτωτική, με την προϋπόθεση να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ Β' 517).

Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης του ως άνω ημερολογίου μεταφοράς.

Παράγραφος 12.

Απόδειξη αυτοπαράδοσης.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 14 του προϋσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 13.

Απόδειξη δαπάνης. Δώρα έως εκατόν πενήντα (150) ευρώ.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϋσχύσασες διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Συμπληρωματικά, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, για δώρα που γίνονται αξίας έως εκατόν πενήντα ευρώ (150) ευρώ το καθένα, από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε διάφορα πρόσωπα, με σκοπό την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των αποδεκτών των δώρων αυτών, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης για τον καθένα.

Άρθρο 9

Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων

Παράγραφος 1.

Θεώρηση και σήμανση φορολογικών στοιχείων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται ρητά τα φορολογικά στοιχεία τα οποία θεωρούνται από τους υπόχρεους στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ή σημαίνονται με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 πριν από τη χρησιμοποίησή τους.

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

Επί χειρόγραφης έκδοσης του δελτίου αποστολής του άρθρου 5 του παρόντος Κώδικα, αυτό πρέπει να φέρει θεώρηση, ενώ επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτού με τη χρήση Η/Υ, αυτό θα πρέπει να φέρει σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και για το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας.

Τα τιμολόγια του άρθρου 6 του παρόντος Κώδικα, καθώς και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου (π.χ. εκκαθαρίσεις, εκκαθαρίσεις που προβλέπονται από Υπουργικές Αποφάσεις, φορτωτικές, στοιχεία της παρ. 16 του άρθρου 6 κ.λπ.), ανεξαρτήτως της χειρόγραφης ή μηχανογραφικής έκδοσής τους, εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α'222).

Οι αποδείξεις λιανικής για την πώληση ή την παροχή υπηρεσιών του άρθρου 7 του παρόντος Κώδικα, εκδίδονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικών ταμειακών μηχανών ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ και με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του νόμου αυτού. Στις περιπτώσεις που προκύπτει εξαίρεση από τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή Η/Υ για την έκδοσή τους σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση με Υπουργικές Αποφάσεις ή με ερμηνευτικές εγκυκλίους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.1809/1988 (ενδεικτικά αναφέρονται οι εξαιρέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/12.2.1992, περιπτώσεις βλάβης ή ώρες μη λειτουργίας του καταστήματος, πωλήσεις εκτός των κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), εκδίδονται χειρόγραφες αποδείξεις λιανικής, οι οποίες εφόσον αφορούν πώληση αγαθών εκδίδονται αθεώρητες, ενώ εάν αφορούν παροχή υπηρεσιών εκδίδονται θεωρημένες.

Τα φορτωτικά έγγραφα των παραγράφων 1 έως και 10 του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικα (φορτωτική, κατάσταση αποστολής αγαθών, απόδειξη μεταφοράς, διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς), εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988. επί μηχανογραφικής έκδοσής τους. Το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών και το ημερολόγιο μεταφοράς της παραγράφου 11 του ίδιου άρθρου, εκδίδεται ή τηρείται αντίστοιχα αθεώρητο, ή δε απόδειξη λιανικής συναλλαγής (για παροχή υπηρεσίας), επίσης της παραγράφου 11 για τις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς, εκδίδεται θεωρημένη, εφόσον είναι χειρόγραφη ή με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988 (απλής Φ.Τ.Μ. ή σημεινόμενη με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.).

Επισημαίνεται ότι το ως άνω ημερολόγιο μεταφοράς παρά το ότι από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β') της οποίας γίνεται μνεία στις διατάξεις της παραγράφου 11, προβλέπεται θεωρημένο, τηρείται πλέον με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αθεώρητο, λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κώδικα αυτού.

Οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης και οι αποδείξεις δαπανών των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικα, εκδίδονται σε κάθε περίπτωση αθεώρητες και σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσής τους χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1083/2.6.2003 (ΦΕΚ 794 Β719-6-2003) εξακολουθούν να ισχύουν, στις περιπτώσεις εκείνες για τις οποίες δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα και μόνο για τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους, βάσει των οριζόμενων στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Ειδικά για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονται στις υποχρεώσεις που ορίζει η παράγραφος 23 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, περί της παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές τους, μπορεί να εφαρμόζονται τα οριζόμενα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1083/2.6.2003 περί απαλλαγής της θεώρησης των φορολογικών τους στοιχείων, κατ' ανάλογη εφαρμογή της περίπτωσης στ' της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. (προϊσχύσαν καθεστώς «περί της τήρησης πρόσθετων βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες επιτηδευματιών»), εφόσον καταχωρούνται οι ασφαλείς πληροφορίες βάσει των προαναφερομένων στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 της παρούσης, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδοθεί άμεσα, οπότε δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης-τήρησής τους. Στην περίπτωση αυτή (της άμεσης έκδοσης), τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδίδονται βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 9 του παρόντος Κώδικα, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.1809/1988. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονταν στην υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν εντάσσονται στην υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 9 του παρόντος Κώδικα, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.1809/1988. Τυχόν αποθέματα θεωρημένων φορολογικών στοιχείων ή και αθεώρητων με την ένδειξη «Αθεώρητα βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1083/2.6.2003», για τα οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος Κώδικα δεν προβλέπεται πλέον υποχρέωση θεώρησής τους, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις συναλλαγές των υπόχρεων μέχρι εξαντλήσεώς τους.

Αναφορικά με τα οριζόμενα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2.6.2003 «περί της Καθιέρωσης υποχρέωσης χρησιμοποίησης Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων του ν.1809/1988, όπως ισχύει, για την έκδοση, σήμανση και διαφύλαξη των στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο», παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις, λαμβανομένων υπόψη των νέων διατάξεων για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών του Κ.Φ.Α.Σ.

Στις διατάξεις της εν λόγω Απόφασης εξακολουθούν να εμπίπτουν τα φορολογικά στοιχεία η θεώρηση των οποίων ή η σήμανσή τους με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι:

- Το στοιχείο διακίνησης (δελτίο αποστολής)
- Το συνενωμένο στοιχείο διακίνησης (Δ.Α.) με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας
- Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών

Επίσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της περίπτωσης Β' της παραγράφου 3 της εν λόγω Α.Υ.Ο.Ο. απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρησιμοποίησης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 για την έκδοση, σήμανση και διαφύλαξη των ως άνω στοιχείων, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον καταχωρούνται οι ασφαλείς πληροφορίες, βάσει των προαναφερομένων στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 της παρούσης, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδοθεί άμεσα, οπότε δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης - τήρησής τους και κατά συνέπεια τα μηχανογραφικώς εκδιδόμενα στοιχεία της περίπτωσης αυτής (αποδείξεις για την παροχή υπηρεσιών, συνενωμένα στοιχεία διακίνησης με στοιχεία αξίας), εκδίδονται με σήμανση από μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988.

Σημειώνεται ακόμη, ότι η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης - κατάστασης της παραγράφου 6 (σημεία α, β, γ και δ) της εν λόγω Α.Υ.Ο.Ο. παύει να ισχύει, ενώ εξακολουθούν να ισχύουν τα οριζόμενα με το σημείο ε' της ίδιας ως άνω παραγράφου. Παύει επίσης να ισχύει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης - γνωστοποίησης της παραγράφου 7 (σημεία α, β και γ) της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. και διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση βλάβης ή διακοπής λειτουργίας της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και μέχρι την επαναλειτουργία της (εντός 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και εντός 48 ωρών για τα υπόλοιπα διαμερίσματα της χώρας) και εφόσον δεν υπάρχει άλλη διαθέσιμη Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορεί να εκδίδονται αθεώρητα στοιχεία από μηχανογραφικά στελέχη, επί των οποίων αναγράφεται η ένδειξη «Χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αρ. μητρώου».

Σημειώνεται τέλος ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που εξαιρούνται ή απαλλάσσονται και δεν εντάσσονται στις διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2.6.2003, μπορούν προαιρετικά να εκδίδουν, σημαίνουν και διαφυλάττουν τα φορολογικά τους στοιχεία, επί μηχανογραφικής έκδοσής τους, με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 εφαρμόζοντας τα οριζόμενα με τις διατάξεις της απόφασης αυτής.

Πέραν των ανωτέρω, σημειώνεται ότι τα βιβλία του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, τηρούνται αθεώρητα, με εξαίρεση τα έντυπα καταχώρισης ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού, τα οποία τηρούνται θεωρημένα ή με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (με Α.Υ.Ο. καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της σήμανσης με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 των εν λόγω εντύπων).

Παράγραφος 2.

Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Με τις διατάξεις αυτές τα βιβλία (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ενημερώνονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Επίσης, τα χειρόγραφα βιβλία, τα εκτυπωμένα βιβλία ή τα δεδομένα των μηχανογραφικά τηρουμένων βιβλίων, βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν.

Με γνωστοποίηση (όχι έγκριση) στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της έδρας μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται και να βρίσκονται σε οποιοδήποτε άλλο τόπο εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης που αφορούν με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα τους επιδεικνύονται στη φορολογική αρχή στην προθεσμία που τίθεται σε αυτές ή μετά την ενημέρωσή τους τα συμπληρωμένα έντυπα επιστρέφονται στην εγκατάσταση που αφορούν.

Ο τόπος τήρησης μπορεί να είναι ίδια ή μη επαγγελματική εγκατάσταση.

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και όσον αφορά τη φύλαξη των φορολογικών στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσής τους.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 τηρούνται πάντοτε στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν, όπως ισχύει για τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούνται στην εγκατάσταση αυτή.

Σημειώνεται ότι, γνωστοποιήσεις που είχαν υποβληθεί και εγκρίσεις που είχαν δοθεί με τις διατάξεις του προϊσχύσαντα Κώδικα για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων εξακολουθούν να ισχύουν και για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων του Κώδικα αυτού, σε άλλο τόπο, χωρίς δηλαδή την υποχρέωση υποβολής νέας γνωστοποίησης.

Παράγραφος 3. Φύλαξη βιβλίων και στοιχείων.

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα χειρόγραφα και εκτυπωμένα βιβλία ή τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης αυτών καθώς και τα στοιχεία σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή ή μέσα αποθήκευσης αυτών, μπορούν να φυλάσσονται οπουδήποτε εντός ή εκτός της Ελληνικής επικράτειας. Στην περίπτωση αποθήκευσης τους εκτός της Ελληνικής Επικράτειας υποβάλλεται γνωστοποίηση πριν την έναρξη της φύλαξης ενώ επί μεταβολής του τόπου φύλαξης εκτός της Ελληνικής επικράτειας υποβάλλεται νέα γνωστοποίηση. Αναλόγως με τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τυχόν σχετικές γνωστοποιήσεις που έχουν υποβληθεί με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν υποβάλλονται ξανά.

Παράγραφος 4. Διαφύλαξη τιμολογίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 244, 245, 247 και 249 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των σημείων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής έχουν αντίστοιχα όμοιο περιεχόμενο με τις διατάξεις των παραγράφων 8, 9, 10 και 11 του άρθρου 18α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του σημείου ε' ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να διαφυλάττει τα τιμολόγια στην αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεσή του. Στην περίπτωση που η διαφύλαξη των τιμολογίων γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα πρέπει να διαφυλάσσονται ηλεκτρονικά και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των τιμολογίων αυτών.

Με τις διατάξεις του σημείου στ' ορίζεται ότι στις περιπτώσεις συναλλαγών που ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών είναι εγκατεστημένος σε ένα κράτος - μέλος της Ε.Ε. και ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος - μέλος, οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών - μελών έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης των εκδιδόμενων ή ληφθέντων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών τιμολογίων, εφόσον αυτά έχουν αποθηκευτεί με ηλεκτρονικά μέσα, τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα.

Με τις διατάξεις του σημείου ζ' της παραγράφου αυτής προσδιορίζεται η έννοια της διαφύλαξης τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα ως η διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας και διαφύλαξης, καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Παράγραφος 5. Χρόνος διαφύλαξης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 6. Διαφύλαξη φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Επισημαίνεται ότι η δυνατότητα διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα της παραγράφου αυτής, παρέχεται πλέον για το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2013.

Παράγραφος 7.

Μη εκτύπωση αθεώρητων βιβλίων.

Όταν τα αθεώρητα βιβλία και οι αθεώρητες καταστάσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται αλλά να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με την προϋπόθεση όμως ότι τα δεδομένα τους εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αδυναμίας αναπαραγωγής - εκτύπωσης των δεδομένων αυτών, η αδυναμία - μη διαφύλαξη τους ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή καταστάσεων. Αντίστοιχα, στις περιπτώσεις των φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται εκτύπωση των στελεχών τους, δεδομένου ότι αποθηκεύονται ηλεκτρονικά δεδομένα που επέχουν θέση στελέχους (π.χ. ηλεκτρονικά αρχεία σήμανσης), η μη διαφύλαξη των αποθηκευμένων αυτών δεδομένων, ισοδυναμεί με μη διαφύλαξη των αντίστοιχων, εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών

Παράγραφοι 1, 2, 3, 4 και 5.

Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του παρόντος άρθρου εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση υποβολής καταστάσεων για τη διασταύρωση των συναλλαγών των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως αυτή ορίστηκε και βάσει των όσων έχουν γίνει δεκτά με τις διατάξεις του άρθρου 20 του προϋπολογισμού Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Οι κυριότερες μεταβολές που επέρχονται στην υποχρέωση αυτή με τις παρούσες διατάξεις των εν λόγω παραγράφων συνίστανται στα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή καταστάσεων για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν ανά ημερολογιακό έτος, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τη συναλλακτική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων με τον υποβάλλοντα.

Εκτός από τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος Κώδικα, υποχρεούνται να υποβάλλουν καταστάσεις και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, μόνο στην περίπτωση που έχουν επιλέξει να εκδίδουν οι ίδιοι τιμολόγια για την πώληση του συνόλου της παραγωγής τους κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, προκειμένου να είναι δυνατή η διασταύρωση στοιχείων, στις περιπτώσεις εισαγωγών ή εξαγωγών αγαθών, δεν απαιτείται πλέον αποστολή στοιχείων από τις Τελωνειακές αρχές στις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γ.Γ.Π.Σ., αλλά οι πληροφορίες αυτές λαμβάνονται απευθείας από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. - ICIS).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων καταστάσεων. Στις καταστάσεις αυτές δεν αναγράφονται πλέον το επάγγελμα, η ταχυδρομική διεύθυνση και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου, καθώς και

το επάγγελμα και η διεύθυνση των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 καθορίζεται η προθεσμία υποβολής των καταστάσεων ως η 25η Ιουνίου έκαστου έτους, για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται αποκλειστικά ηλεκτρονικά, στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1114/18.8.2005 (ΦΕΚ 1191 Β726-8- 2005) «περί της υποχρέωσης υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας (TAXISnet)», ενώ δεν υποβάλλονται εάν τα δεδομένα του περιεχομένου τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζονται ρητά οι συναλλαγές για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής καταστάσεων του άρθρου αυτού. Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται της υποχρέωσης υποβολής καταστάσεων τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλιστρών και τις εκπτώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

Διευκρινίζεται τέλος, ότι παύει να ισχύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου ετησίως, για όσους εντάσσονταν σε αυτή την υποχρέωση με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 20 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις που λήγουν από 1/1/2013 και έπειτα.

Παράγραφος 6. Απόδειξη συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τίθεται όριο για τις συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών αξίας 3.000 ευρώ και άνω, η εξόφληση των οποίων πρέπει να γίνεται αποκλειστικά μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης εξακολουθούν να ισχύουν τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση και δεν αντίκεινται στις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του παρόντος.

Το όριο αξίας των συναλλαγών για αγορές αγροτικών προϊόντων που εξοφλούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή του αγοραστή αναπροσαρμόζεται από το ποσό των 1.000 ευρώ στο ποσό των 3.000 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις της παρούσας παραγράφου επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, ανεξαρτήτως ύψους της αξίας της συναλλαγής και της σχέσης μεταξύ των αντισυμβαλλομένων. Διευκρινίζεται επίσης ότι, επιτρέπονται οι συμψηφισμοί που θα γίνονται από 1/1/2013 και εφεξής, για τις αμοιβαίες ανταπαιτήσεις μεταξύ των

αντισυμβαλλομένων που προκύπτουν από φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί πριν την 1 /1 /2013.

Παράγραφος 7.

Υποχρέωση αναγραφής στοιχείων συναλλασσομένων σε τραπεζικά παραστατικά

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν επέρχεται μεταβολή στα όσα ίσχυαν με τις διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και κατά συνέπεια δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Παράγραφος 8.

Βάρος απόδειξης συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι εκδότες και οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων φέρουν το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών τους, επιβεβαιώνοντας με κάθε πρόσφορο τρόπο τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων τους, στο πλαίσιο που δεν παραβιάζεται το φορολογικό απόρρητο. Σχετικά με την υποχρέωση αυτή, παρέχεται πλέον η δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων από κάθε ενδιαφερόμενο, ηλεκτρονικά, από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, από τη στιγμή που αυτό θα δημιουργηθεί και θα είναι διαθέσιμο στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

Άρθρο 11

Εξουσίες Φορολογικής Αρχής

Παράγραφοι 1 και 2.

Απαλλαγές από ορισμένες υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. - Αρμοδιότητα χορήγησής τους.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 11 (παρ. 1γ) και 36 (παρ. 2α) του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Οι ουσιαστικές διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις συνίστανται στην απόσυρση του αποκλειστικού δικαιώματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει τις απαλλαγές από τις υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. που αναφέρονται σε αυτές, όπου πλέον το δικαίωμα αυτό το έχει ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής μετά από εισήγηση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., καθώς επίσης και στη δυνατότητα απαλλαγής του υπόχρεου του Κ.Φ.Α.Σ. από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ.) και την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από την έναρξη των εργασιών του εφόσον εκτιμάται ότι το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο που διανύεται δε θα υπερβεί το όριο της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.

Παράγραφος 2.

Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι επίσης εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 36 (παρ. 8) του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και

δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Η μόνη διαφοροποίηση που επέρχεται με τις νέες διατάξεις συνίσταται στην απάλειψη του «κωλύματος» της συστέγασης των επιχειρήσεων για τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων τους, και κατά συνέπεια ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εφεξής δεν έχει δικαίωμα να αρνείται τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην περίπτωση αυτή.

Κατά ρητή διατύπωση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, οι διατάξεις της παύουν να ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Τέλος, επισημαίνεται ότι γενικά όλες οι αποφάσεις των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. που είχαν εκδοθεί βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), παύουν να ισχύουν από 1/1/2013 και οι υπόχρεοι θα πρέπει να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Ειδικότερα, παύουν να ισχύουν αποφάσεις που αναφέρονται σε:

- Καταχώρηση των συναλλαγών της κοινοπραξίας στα βιβλία των μελών.
- Τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης (προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ. χωρίς έγκριση).
- Απαλλαγή από την έκδοση αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής και δελτίων αποστολής επί επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων.
- Έγκριση για κατά διάφορο τρόπο θεώρηση βιβλίων και στοιχείων ή και μη θεώρησή τους.
- Υποχρέωση παραγωγού αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του (προβλέπεται σχετική δυνατότητα στην παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. χωρίς έγκριση).

Παρέχεται η δυνατότητα για τη διευκόλυνση προσαρμογής των υπόχρεων στις νέες διατάξεις, οι αποφάσεις των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. που αναφέρονται σε απαλλαγές από την έκδοση Δελτίων Αποστολής ή την έκδοσή τους κατά διάφορο τρόπο, καθώς επίσης και σε κατά διάφορο τρόπο θεώρησης φορολογικών στοιχείων ή μη θεώρησής τους, να εξακολουθούν να ισχύουν έως 28/2/2013, ενώ μέχρι την ημερομηνία αυτή μπορεί να υποβληθεί νέα αίτηση για την έγκριση μη έκδοσης Δελτίου Αποστολής ή την έκδοσή του κατά διάφορο τρόπο βάσει των νέων εξουσιοδοτικών διατάξεων της παρ. 1α του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ.

Άρθρο 12

Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται: α) στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και β) στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Άρθρο 13

Θέση σε ισχύ

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, από την 1/1/2013.

Άρθρο 14

Μεταβατικές διατάξεις

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, που είναι μεταβατικού χαρακτήρα λαμβάνεται μέριμνα και ρυθμίζονται ορισμένα ιδιαίτερης σημασίας θέματα. Ειδικότερα:

Παράγραφος 1.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτές και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν και έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις αυτές.

Παράγραφος 2.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος Κώδικα, νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12 του Κώδικα αυτού.

Παράγραφος 3.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως και 22 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα.

Παράγραφος 4.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

Παράγραφος 5.

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 5 (δελτίο αποστολής), 7 (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) και 8 (έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών) παύουν να ισχύουν από την 1/1/2014.

Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30/6/2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.

Ακριβές αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Ο Υφυπουργός Οικονομικών
Γεώργιος Μαυραγάνης

www.sale.gr