



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Ο ΝΕΟΣ
Κ.Φ.Α.Σ. ΣΤΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΜΙΧΑ ΑΘΗΝΑ (Α.Μ.13312)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΧΥΤΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ

Καθηγητής Εφαρμογών

ΠΡΕΒΕΖΑ 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	6
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
1.2. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	8
1.3. ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	10
1.4. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ	11
1.5. ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	16
1.5.1. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ	20
1.5.2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ	21
1.5.3. ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ.....	22
1.5.4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ	23
1.5.5. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ	24
1.6. ΤΗΡΗΣΗ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	26
1.6.1. ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ.....	29
1.6.2. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	32
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	32
2.2. ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	32
2.2.1. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ.....	36
2.3. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ. ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ – ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ	38
2.4. ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	42
2.5. ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	47

2.6. ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	51
2.7. ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΔΙΑΦΟΡΕΣ Κ.Φ.Α.Σ. ΚΑΙ Κ.Β.Σ.	59
3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	59
3.2. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΕΒΑΛΑΝ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.	59
3.3. ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ.	60
3.4. ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ. ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	61
3.5. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	62
3.6. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	66
3.7. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ.....	70
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	75

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Κριτήρια ένταξης σε διπλογραφικά και απλογραφικά βιβλία	13
Πίνακας 2: Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)	15
Πίνακας 3: Απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων) τήρηση και χρόνος ενημέρωσης	18

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Π.Υ.: Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Δ.Α.: Δελτίο Αποστολής

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.: Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων

Ε.Γ.Λ.Σ.: Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Η.Υ.: Ηλεκτρονικός Υπολογιστής

Κ.Β.Σ.: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Κ.Φ.Α.Σ.: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα

Π.Ο.Λ.: Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος

Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φ.Τ.Μ.: Φορολογική Ταμειακή Μηχανή

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο ερχομός του 2014 έφερε μεγάλες φορολογικές αλλαγές για όλες τις επιχειρήσεις και συνεπώς αρκετές αλλαγές στη μηχανογράφηση τους. Ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών σκοπεύει στη διευκόλυνση των επιχειρήσεων ώστε αυτές να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που έχουν. Για το λόγο αυτό ο Κώδικας καθιερώνει σαφείς και λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ούτως ώστε όλες οι επιχειρήσεις να γνωρίζουν επακριβώς τις υποχρεώσεις τους.

Η πτυχιακή αυτή εργασία κάνει μία προσπάθεια να καταγράψει τις αλλαγές που επήλθαν στην μηχανογράφηση των επιχειρήσεων με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ. και τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τον νέο νόμο 4308/2014. Για το λόγο αυτό διαρθρώθηκε σε τρία κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μία αναφορά στα βασικότερα στοιχεία των νέων κωδίκων όπως είναι οι υπόχρεοι και η τήρηση των βιβλίων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο μελετώνται οι αλλαγές στο δελτίο αποστολής, στην τιμολόγηση των αγαθών καθώς και στη διασφάλιση των συναλλαγών.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται οι λόγοι που επέβαλαν την κατάργηση του προηγούμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ποιες είναι οι διαφορές μεταξύ αυτού και του Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και τις καινοτομίες που εισάγει ο νέος νόμος αναφερόμενος ως «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

Τέλος γίνεται σύνοψη των σημαντικότερων ευρημάτων και προτάσεις σχετικά με την βελτίωση της σχετικής νομοθεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ

ΝΕΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το 2012 ψηφίστηκε από τη Βουλή των Ελλήνων το Πολυνομοσχέδιο το οποίο αποτελεί πλέον το Νόμο 4093. Στο Νόμο αυτό περιλαμβάνεται, εκτός των άλλων αλλαγών, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών γνωστός και ως Κ.Φ.Α.Σ. ο οποίος αντικατέστησε τον μέχρι εκείνη τη στιγμή Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν η 1/1/2013. Ο Κ.Φ.Α.Σ. επιφέρει ορισμένες αλλαγές καθώς μειώνεται ο συνολικός όγκος διατάξεων και γίνεται διατύπωση νέων οι οποίες όμως έχουν πιο σαφές περιεχόμενο. Επίσης υπάρχει περιορισμός των εξαιρέσεων από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Οι κύριες κατευθύνσεις του καινούργιου κώδικα είναι¹:

1. Ο περιορισμός των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων
2. Η μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους
3. Ο εξορθολογισμός τους
4. Η απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός της γραφειοκρατίας που υπάρχει.

Με τον νέο κώδικα εισάγονται νέοι όροι όπως:

1. Καταργείται ο όρος «επιτηδευματίας» και εισάγεται ο όρος «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών».

¹ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

2. Ορίζεται η έννοια του «ηλεκτρονικού τιμολογίου» ως το τιμολόγιο που περιέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή.
3. Γίνεται αλλαγή της ονομασίας των Βιβλίων Β΄ και Γ΄ κατηγορίας τα οποία ονομάζονται «απλογραφικά» και «διπλογραφικά» αντίστοιχα.

Το 2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Με το νόμο αυτό καταργείται, μεταξύ άλλων, ο Κ.Φ.Α.Σ., το Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναφέρονται αναλυτικά στο άρθρο 38 του παρόντος νόμου καθώς και όσων αναφέρονται στο προίσχυον Π.Δ. 186/1992.

Με τον νέο νόμο επιχειρείται:

α) η απλοποίηση περαιτέρω του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)

β) η ενοποίηση, η βελτίωση και η συμπλήρωση των λογιστικών κανόνων της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης, που ξεκίνησε από το Π.Δ. 1123/80 περί εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.

γ) η αντιμετώπιση της λογιστικής πολυνομίας ως ένα νομοθέτημα με το σύνολο των λογιστικών κανόνων με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές.

δ) η κατάργηση των κοστοβόρων και γραφειοκρατικών διαδικασιών των προηγούμενων κωδίκων και η εισαγωγή κανόνων τήρησης λογιστικών βιβλίων βάση των σύγχρονων επιχειρηματικών πρακτικών με μειωμένο κόστος λειτουργίας αλλά διασφαλίζοντας τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.

ε) την ευθυγράμμιση πλήρως του λογιστικού σκέλους της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ στην τρίτη ενότητα.

στ) την ευθυγράμμιση των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές ακολουθώντας τον

Κανονισμό 1606/2002/ΕΕ περί Δ.Π.Χ.Α (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών) είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά.

Στο κεφάλαιο αυτό θα μελετήσουμε τις κυριότερες μεταβολές που επιφέρει ο Κ.Φ.Α.Σ. σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. και τις αλλαγές που επιφέρει ο νόμος 4308/2014 ο οποίος έχει ισχύ ως προς τα άρθρα 1 έως και 15 την 1^η Ιανουαρίου 2015 και αναφέρεται στα κεφάλαια 1 έως και 3 (Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων, Λογιστικά αρχεία και Παραστατικά πωλήσεων αντίστοιχα.).

1.2. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Με τον νέο κώδικα καταργείται ο όρος «επιτηδευματίας» και εισάγεται ο όρος «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών». Στο άρθρο 1 του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση τω στοιχείων και την υποβολή των δεδομένων για διασταύρωση. Έτσι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι οι εξής²:

1. Ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994. Τα πρόσωπα αυτά είναι τα εξής:
 - i. Τα φυσικά πρόσωπα
 - ii. Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες
 - iii. Οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα
 - iv. Οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες
 - v. Οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες
 - vi. Οι ανώνυμες εταιρίες
 - vii. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις
 - viii. Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
 - ix. Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης

²<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

- x. Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες
 - xi. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων.
2. Αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωγραφική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης.

Με τον νέο νόμο καταργείται κάθε προηγούμενη ονοματολογία και αναφερόμαστε πλέον σε «οντότητες» που διακρίνονται με βάση τα κριτήρια μεγέθους ανάλογα με την οικονομική τους σημασία (εφαρμόζοντας τα αγγλοσαξωνικά πρότυπα) εναρμονιζόμενοι στις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ και του Κανονισμού, 1606/2002/ΕΕ. Ως προς τις λογιστικές αρχές κατάρτισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων είτε για δημοσίευση, είτε για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος υπάγονται όλες ανεξαιρέτως οι λεγόμενες επιχειρήσεις. Για τις οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Δ.Π.Χ.Α. θα εφαρμόζουν μόνο τις διατάξεις του νόμου που αναφέρονται στο λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που απαιτείται να τηρούνται για φορολογικούς σκοπούς καθώς και τη διασφάλιση αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος

1.3. ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ο σκοπός της απεικόνισης των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων είναι να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερή η αναλυτική πληροφόρηση και η εφικτή η επαλήθευσή τους από τον φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα³.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. αναφέρεται στην βασική αρχή ύπαρξης των δικαιολογητικών στοιχείων και στην οποία ορίζεται ότι κάθε εγγραφή πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από την Κ.Φ.Α.Σ. ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά μέσα.

Επίσης ορίζεται ο τρόπος έκδοσης των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που μπορεί να γίνεται είτε σε χαρτί είτε με ηλεκτρονικά μέσα καθώς επίσης και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα. Η διαβίβαση αυτή είναι δυνατή υπό τον όρο της αποδοχής των τιμολογίων αυτών από τον παραλήπτη. Ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο νοείται το τιμολόγιο που εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον Κώδικα πληροφορίες.

Οι υπόχρεοι οφείλουν⁴:

1. Να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης των τιμολογίων: 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.
2. Την ακεραιότητα του περιεχομένου: οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μπορούν και οι δύο ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλον να επιλέξουν τον τρόπο με τον οποίο θα εκπληρώσουν την εν λόγω

³ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

⁴ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

υποχρέωση ή μπορούν να συμφωνήσουν από κοινού προκειμένου το περιεχόμενο να παραμένει το ίδιο

3. Την αναγνωσιμότητα των τιμολογίων που εκδίδουν ή λαμβάνουν ανεξάρτητα από την έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή τους και για χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης και λήξης της περιόδου φύλαξής τους. Αυτό εξασφαλίζεται με το να είναι το περιεχόμενο του τιμολογίου ευανάγνωστο, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, χωρίς να χρειάζεται υπερβολική εξέταση ή ερμηνεία.

1.4. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ

Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός εάν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατά διαφορετικό τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για τις συναλλαγές με το εξωτερικό μπορούν να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα ενώ αντίθετα για τις συναλλαγές εντός της ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα μόνο για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης. Σε κάθε περίπτωση όμως απαραίτητη προϋπόθεση είναι το ποσό του οφειλόμενου φόρου να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών⁵.

Με τον καινούριο κώδικα υπάρχει η δυνατότητα στον υπόχρεο να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι⁶:

⁵Κολίδης Π., (2013) *Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα*, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁶ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

1. το Δελτίο Αποστολής με όλα τα στοιχεία αξίας όπως είναι το Τιμολόγιο Πώλησης ή η Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών,
2. το μητρώο εισερχομένων αυτοκινήτων με την Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών για τα πάρκινγκ και
3. η τήρηση συνενωμένου του ημερολογίου και του καθολικού σε ένα βιβλίο.

Οι Υπόχρεοι απεικόνιση συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων, τα οποία τηρούνται είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα και είναι τα εξής:

1. Απλογραφικά για την Β' κατηγορία και
2. Διπλογραφικά για την Γ' κατηγορία.

Για να ενταχθεί κάποιος στις παραπάνω κατηγορίες βιβλίων πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1. Η μορφή της επιχείρησης,
2. Το αντικείμενο εργασιών και
3. Το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

Πίνακας 1: Κριτήρια ένταξης σε διπλογραφικά και απλογραφικά βιβλία

ΚΡΙΤΗΡΙΑ	ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ (Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ)	ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ (Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ)
Ετήσια έσοδα	άνω των 1.500.000€	έως 1.500.000 €
Μορφή επιχείρησης	Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.	Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις των Α.Ν. 89/1967, τα υποκαταστήματα αεροπορικών επιχειρήσεων κ.λπ.
Αντικείμενο		Ο πράκτορας εφημερίδων & περιοδικών
		Ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων
		Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Νόμου 27/1975
		Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του.

Με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ. γίνονται τα εξής⁷:

1. Εάν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκάμηνου, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή.
2. Από την 1/1/2013 καταργήθηκε η υποχρέωση τήρησης μηνιαίας κατάστασης επί μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου εσόδων-εξόδων.
3. Καθιερώνεται η δυνατότητα συγκεντρωτικής εγγραφής των ακαθάριστων εσόδων και του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί ανά ημέρα για κάθε είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί κατάσταση με ανάλυση εσόδων.
4. Καθιερώνεται η δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης (μία εγγραφή) ημερησίων δαπανών (μέχρι 150 ευρώ έκαστο).

Με τον νέο νόμο η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώριση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. ή άλλης νομοθεσίας. (ΠΟΛ 1003/2014)

Με τον νέο νόμο τα κριτήρια ένταξης είναι:

⁷Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

Πίνακας 2:Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)

Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών	Αρχεία Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	$\leq 1.500.000$	Απλογραφικά με σύνταξη: Κατάσταση αποτελεσμάτων
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	$> 1.500.000$	Διπλογραφικά με σύνταξη: α)Ισολογισμού ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης β)Κατάσταση Αποτελεσμάτων γ)το προσάρτημα
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000	Διπλογραφικά με σύνταξη: α)Ισολογισμού ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης β)Κατάσταση Αποτελεσμάτων γ)το προσάρτημα
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	$\leq 4.000.000$	$\leq 8.000.000$	Διπλογραφικά με σύνταξη: α)Ισολογισμού ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης β)Κατάσταση Αποτελεσμάτων γ)το προσάρτημα
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	$\leq 20.000.000$	$\leq 40.000.000$	Διπλογραφικά με σύνταξη: α)Ισολογισμού ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης β)Κατάσταση Αποτελεσμάτων γ)Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης δ)το προσάρτημα
Μεγάλες (όλες)	> 250	$>20.000.000$	$> 40.000.000$	Διπλογραφικά με σύνταξη: α)Ισολογισμού ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης β)Κατάσταση Αποτελεσμάτων γ)Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης δ)Κατάσταση Χρηματοροών ε)το προσάρτημα

Για χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται μήνας, για λιγότερο δεν λαμβάνεται υπόψη. Για έναρξη λιγότερο από τέσσερις μήνες δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση. Όταν η οντότητα (επιχείρηση) υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια του πιο πάνω πίνακα 2 για δύο διαδοχικές περιόδους τότε η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που ακολουθεί τις δύο πιο πάνω διαδοχικές περιόδους.

Οι κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές οντότητες, που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου (και αν δεν είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. κτλ.), εντάσσονται στις «μεγάλες οντότητες».

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων με τον παρόντα νόμο δεν προκύπτει υποχρέωση και οι οποίες:

α) αποκτούν πραγματική – φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν προσθήκες ή επεκτάσεις σε τέτοιο ακίνητο.

1.5. ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται⁸:

1. Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από αυτούς τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τηρεί, για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

⁸ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

2. Ο εκμεταλλευτής πλοίου Β΄ κατηγορίας.
3. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (Diesel)θέρμανσης. Όποιος από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων 2 και 3 διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του.
4. Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του. Ο εν λόγω υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
5. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον νόμο 4093/2012⁹.

⁹Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

Πίνακας 3: Απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων) τήρηση και χρόνος ενημέρωσης

ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ	ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ	ΣΗΜΕΙΩΣΗ
<p align="center">Βιβλίο εσόδων - εξόδων</p>	<p>Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου</p>	<p>Όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.</p>
<p align="center">Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής (ποσοτικά)</p> <p align="center">Βιβλίο απογραφών (αξιακά)</p>	<p>Μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους</p> <p>Μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος</p>	<p>Εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των 150.000 €</p>
<p align="center">Μητρώο Πάγιων</p>	<p>Μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος</p>	<p>Εφόσον υπάρχουν πάγια</p>
<p align="center">Έντυπα καταχώρησης των πληροφοριών της παρ. 23 του άρθρου 4 (πρώην πρόσθετα βιβλία)</p>	<p>Με την είσοδο στο χώρο της παροχής και πάντα πριν την ένταξη των εργασιών</p>	<p>Για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεωναπεικόνισης συναλλαγών.</p>

Από 1/1/2013 έπαψαν να έχουν ειδική ένταξη στη Β΄ κατηγορία βιβλίων και εντάχθηκαν στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιριών δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989¹⁰ και 81/2005¹¹ για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 16 – 20 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται:

1. τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων,
2. το περιεχόμενο αυτών και
3. Ο χρόνος ενημέρωσής τους.

Με τον νέο νόμο συνοπτικά απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 που δεν συντάσσουν ισολογισμό συμπεριλαμβανομένου και των πωλητών (εμπορία) υγρών καυσίμων (Ο.Ε, Ε.Ε, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ, λαμβάνοντας ως όρια το σύνολο του κύκλου εργασιών από όλες τις δραστηριότητες.

Οι ατομικές επιχειρήσεις οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονταν από τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής (ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου όριο 5.000 ευρώ) απαλλάσσονται μόνο από την τήρηση λογιστικών βιβλίων και όχι από την έκδοση στοιχείων λιανικής χωρίς όμως τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

¹⁰Π.Δ. 518 /1989 , ΦΕΚ Α΄ 220.

¹¹ Π.Δ. 81/2005, ΦΕΚ Α΄ 120.

1.5.1. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί¹²:

1. Βιβλίο εσόδων – εξόδων
2. Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των 150.000€.

Για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. Οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της απλογραφικής μεθόδου από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτιση κατά την 31/12 εξακολουθούν να ισχύουν.

Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα (οπτικοί δίσκοι CD-ROM) στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας¹³.

Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην τυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα διαφυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Το βιβλίο «εσόδων- εξόδων» μπορεί να είναι ένα φύλλο excel.

Με τον νέο νόμο καταργείται η φυσική απογραφή και καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Ο χρόνος προσδιορισμού ορίζεται ως προς τον

¹² <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

¹³ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος η ημερομηνία ισολογισμού διευκολύνοντας τις δυσχέρειες προσδιορισμού και περιορίζοντας το κόστος.

1.5.2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες¹⁴:

1. Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
2. Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
3. Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
4. Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.
5. Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
6. Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
7. Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.
8. Οι επιστροφές και οι 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.Σ¹⁵. τα δεδομένα των περιπτώσεων 4, 6 και 7, καταχωρούνται σε ιδιαίτερο

¹⁴ <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131641>

χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ενώ με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες. Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων 2, 3, 4 και 6 ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.

1.5.3. ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

Ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων περιέχει τις εξής προϋποθέσεις¹⁶:

1. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων -εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.
2. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.
3. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των

¹⁵ Προεδρικό Διάταγμα 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'/26.5.1992

¹⁶<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131641>

φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

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

1.5.4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού¹⁷.

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ.. Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα¹⁸.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό,

¹⁷ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

¹⁸Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση¹⁹.

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

Με τον νέο νόμο όταν χρησιμοποιείται πληροφοριακό σύστημα ή άλλως τρόπος που η ομαδοποίηση των πωλήσεων είναι εφικτή δεν απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση ανά παραστατικό ή κατηγορία εσόδου. Σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α, ή άλλης νομοθεσίας.

1.5.5. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

ΤΙ ΚΑΤΑΧΩΡΕΙΤΑΙ

Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται²⁰:

1. τα εμπορεύματα,
2. τα προϊόντα,
3. τα ημιέτοιμα,
4. οι Α' και Β' ύλες,
5. καθώς και τα υλικά συσκευασίας,

τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Όλα αυτά ο υπόχρεος τα καταχωρεί κατά την 31/12 κάθε έτους. Επίσης ορίζεται ρητά η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο

¹⁹Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

²⁰ <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131641>

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. Εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, αντιμετωπίζονται ως μια εγκατάσταση για την απογραφή.

ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

Η καταχώρηση αυτή γίνεται ως εξής²¹:

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

Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

²¹Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ

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 μέχρι την 20ή 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 εισοδήματος²².

Με τον νέο νόμο ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Σε περίπτωση που αποφασίσουν να διενεργήσουν απογραφή, ενώ απαλλάσσονται (τζίρος κάτω των 150.000 ευρώ) η υποχρέωση υφίσταται και για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες χρήσεις.

Όταν αποφασίσουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της χρήσης, ενώ δεν διενεργούσαν, τότε για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας χρήσης τα αποθέματα έναρξης θεωρούνται μηδέν. Αντίθετα, αν επιλέξουν να μην διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της χρήσης, ενώ διενεργούσαν, τότε τα αποθέματα έναρξης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης αυτής. (άρθρο 30 παρ.5 και 6 Ν.4308/14)

1.6. ΤΗΡΗΣΗ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Οι παράγραφοι 7,8,9,10,11 και 12 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται²³:

1. το είδος των βιβλίων που πρέπει να τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων,

²² Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

²³ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

2. ο τρόπος τήρησης αυτών καθώς και
3. ο χρόνος ενημέρωσής τους.

Ειδικότερα ορίζεται ότι ο υπόχρεος για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών της Γενικής Λογιστικής εφαρμόζονται ανάλογα οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησης ημερολόγιου αναλυτικής λογιστικής, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94 στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (Λογαριασμοί 70,71 του Ε.Γ.Λ.Σ.) υπερβαίνουν τα 5 εκατομμύρια ανά λογαριασμό. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων²⁴.

Η ενημέρωση του ημερολογίου γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά.

Τα διπλογραφικά βιβλία είναι τα εξής²⁵:

1. Συγκεντρωτικό ημερολόγιο – αναλυτικά ημερολόγια ή γενικό ημερολόγιο.
2. Γενικό Καθολικό
3. Αναλυτικά Καθολικά
4. Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών
5. Απογραφών – Ισολογισμών
6. Μητρώο Παγίων

Εκτός από αυτά ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεώνεται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται

²⁴ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

²⁵ Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών των πρόσθετων βιβλίων και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά. Ο φάκελος αυτός δεν υποβάλλεται αλλά τίθεται στη διάθεση του ελέγχου όταν ζητηθεί²⁶.

Με τον νέο νόμο γίνεται αναφορά περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων. Το λογιστικό σύστημα αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία και στις διαδικασίες και μεθόδους καταχώρησης των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων καθώς και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία αναφέρονται τόσο στα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία» (βιβλία) όσο και στα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Καταργούνται οι κωδικοί του Γ.Λ.Σ., ορίζεται μόνο υποχρεωτικό η χρήση της ονοματολογίας ο βαθμός ανάλυσης και συγκέντρωσης λογαριασμών καθώς και το περιεχόμενό τους. Οι οντότητες που χρησιμοποιούσαν το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 ή του Π.Δ. 148/84 περί κλαδικών σχεδίων ασφαλιστικών επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/92 περί κλαδικού σχεδίου τραπεζών μπορούν να συνεχίζουν να το τηρούν με τις απαραίτητες προσαρμογές για κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου. Τα υποκαταστήματα δεν υποχρεούνται να τηρούν ιδιαίτερα λογιστικά αρχεία. Έξοδα έναρξης και πρώτης εγκατάστασης στο όνομα του ιδιοκτήτη άλλα αποδεδειγμένα για λογαριασμό της οντότητας μεταφέρονται στα αρχεία της μετά τη σύστασή της. Επίπροαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα μπορεί χωρίς χρονικό προσδιορισμό και περιορισμό να επανέλθει στο απλογραφικό σύστημα. Τόσο για το απλογραφικό σύστημα, όσο και για το διπλογραφικό ισχύει η αρχή του δεδουλευμένου δηλαδή τα γεγονότα και οι συναλλαγές καταχωρούνται όταν γίνονται και όχι όταν τακτοποιούνται ταμειακά.

Η καταχώρηση των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών γίνεται εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων είτε στη **λογιστική**, είτε στη **φορολογική** βάση κατ' επιλογή της οντότητας. Δύναται τότε η παρακολούθηση της άλλης βάσης να γίνει συγκεντρωτικά και σε χρόνο έγκαιρο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία, δηλ. καταχωρούνται

²⁶ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

οι αξίες που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή ΔΠΧΑ, κατά περίπτωση) με τη λογιστική τους βάση (αξία), και στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση.

1.6.1. ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ

Ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί υποχρεωτικά και Μητρώο Παγίων. Από το Μητρώο Παγίων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον²⁷:

1. τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
2. τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας),
3. η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης,
4. η αρχική αξία και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
5. ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται το πάγιο,
6. η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίησή του
7. η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια,
8. η τυχόν κτήση του με ευεργετικό φορολογική διάταξη
9. η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό
10. ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων,
11. οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστές και ποσά)
12. τα στοιχεία της λογιστικής εγγραφής απόσβεσης καθώς και οι αντिलογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής και τέλος
13. τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής.

²⁷Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

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

Με τον νέο νόμο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων, αρχομένης όταν τα περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμο για χρήση και με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Καταργείται η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και εισάγεται η δυνατότητα επιμέτρησής τους μεταγενέστερα στην εύλογη αξία τους (ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα). Προβλέπονται διατάξεις αναφορικά με ενδείξεις απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ιδιοκτησίας της εταιρείας και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά.

1.6.2. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

Μέσα σε αυτό, μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.

Επίσης, καταχωρούνται²⁸:

1. τα αποθέματα,
2. τα πάγια περιουσιακά στοιχεία,
3. τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού,
4. τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία,

²⁸ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

5. ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης,
6. ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και
7. η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, διενεργείται, μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, ενώ η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος²⁹.

Με τον νέο νόμο τα τελικά αποθέματα αποτιμούνται με τη μέθοδο FIFO ή με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή με άλλη γενικά αποδεκτή μέθοδο (εκτός από τη μέθοδο LIFO που δεν είναι επιτρεπτή). Αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από εκείνη της πιο πάνω αποτίμησης, τότε παίρνεται η μικρότερη αυτή ρευστοποιήσιμη αξία ως αξία τελικού αποθέματος. Η οντότητα δεν υποχρεούται στην τήρηση ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή αξία (βιβλίο αποθήκης) αν τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση οποτεδήποτε να τεκμηριώνει τις διακινήσεις αυτών, εκτός αν τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για δικούς της διαχειριστικούς σκοπούς. Σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση ποσοτικής καταχώρησης μπορεί να γίνει μέχρι την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που είναι έξι (6) μήνες από τη λήξη της χρήσης. Το βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει: το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, το αρχείο αποθεμάτων τρίτων, το αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, το αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, το αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων και το αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

²⁹ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται να αναλυθούν τα καινούργια ισχύει στον Κ.Φ.Α.Σ. σχετικά με το δελτίο αποστολής, την τιμολόγηση αγαθών, τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών αλλά και πώς διασφαλίζονται οι συναλλαγές. Επίσης πώς διαφυλάττονται τα δεδομένα και οι διασταυρώσεις που πλέον γίνονται.

2.2.ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Το πρωτότυπο Δελτίο Αποστολής αποτελεί το μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο. Εκδίδεται στις εξής μορφές³⁰:

1. απλό
2. συγκεντρωτικό
3. συνενωμένο με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας.

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται, συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Το δελτίο αποστολής σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον

³⁰Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο³¹.

Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών³²:

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

Δελτίο αποστολής εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους³³.

Επίσης, Δελτίο αποστολής εκδίδεται και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον, όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται³⁴.

³¹ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

³² <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-05-deltio-apostolis/>

³³ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

³⁴ Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται³⁵:

1. Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ως παραλήπτης, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι».
2. Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.
3. Ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου, κατά τη μεταφορά των αγαθών, φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.
4. Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δε συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.
5. Η ημερομηνία έκδοσης αυτού. Σε περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό, αναγράφεται σε αυτό εκτός από την ημερομηνία και ώρα διακίνησής τους μέχρι τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους.
6. Ο σκοπός της διακίνησης.
7. Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (H/Y).

³⁵ <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-05-deltio-apostolis/>

8. Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.
9. Ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

Με τον νέο νόμο καταργείται το παραστατικό διακίνησης συνενωμένο με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας, δηλαδή αρκεί η έκδοση τιμολογίου. Εάν εκδοθεί το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε τίτλο ενδεικτικό της φύσης του όπως «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Εγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» κλπ. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς και να αποδεικνύεται ότι έχει εκδοθεί πριν από την έναρξη διακίνησης των αποθεμάτων. Επίσης μπορεί να εκδοθεί και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών και να βρίσκεται σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή αρκεί να μπορεί να αναγνωστεί σε περίπτωση ελέγχου.

Καταργείται η έκδοσή του για αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο χώρο ή σε συνεχόμενο, για μεταφορά παγίων που δεν προορίζονται για πώληση, για αγαθά που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία, για διακίνηση από φυσικά πρόσωπα και από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που δεν υπάγονται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, από διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματά τους αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές.

Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται απλοποιημένο με ελάχιστο περιεχόμενο όπως αναφέρεται παραπάνω και δεν πλέον υπάρχει υποχρέωση αναγραφής της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κλπ.

2.2.1. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών για οποιονδήποτε σκοπό, η ποσότητα των οποίων καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους³⁶.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής μπορεί 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 προ ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)³⁷.

Τρόπος τήρησης βιβλίου κινητής αποθήκης³⁸.

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.

³⁶<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-05-deltio-apostolis/>

³⁷<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

³⁸<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-05-deltio-apostolis/>

Στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές που διενεργούνται με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής³⁹.

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.

Με τον νέο νόμο μπορεί να εκδοθεί «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», καταργείται η τήρηση του βιβλίου κινητής αποθήκης και υπάρχει δυνατότητα είτε να εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση άμεσα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων, είτε να τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των αποθεμάτων που δεν παραδόθηκαν δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό που να αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των αποθεμάτων που επιστράφηκαν είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

³⁹<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-05-deltio-apostolis/>

2.3. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ. ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ – ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Με πρόσφατη τροποποίηση του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών θεσπίστηκε υποχρέωση υποβολής από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, Συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση. Οι καταστάσεις αυτές έχουν σαν κύρια διαφορά ότι περιλαμβάνουν εκτός από τις στήλες αριθμός στοιχείων και καθαρή αξία και στήλη Φ.Π.Α⁴⁰.

Οι καταστάσεις αυτές θα υποβάλλονται από όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα, τις Δημόσιες υπηρεσίες και από όλα τα φυσικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία. Δεν υπάρχει εξαίρεση από την υποβολή τους και θα υποβάλλονται ακόμη και από όσους εξαιρούνται της υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ π.χ. από τα ιδιωτικά σχολεία.

Είναι πολύ σημαντικό ότι το όριο των 300 ευρώ ανά παραστατικό δεν ισχύει πλέον για τις νέες καταστάσεις. Το όριο πλέον είναι μηδέν και άρα περιλαμβάνονται όλα τα παραστατικά. Αυτό σημαίνει μεγάλο φόρτο εργασίας για τα λογιστήρια.

Οι καταστάσεις πελατών θα υποβάλλονται από όλους σε μηνιαία βάση, μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα. Εκτός από τις χονδρικές πωλήσεις θα περιλαμβάνουν και τις λιανικές πωλήσεις με συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων ανά αριθμό μητρώου ταμειακής μηχανής. Το ποσό των εσόδων από χειρόγραφες ή μηχανογραφημένες αποδείξεις λιανικής θα περιλαμβάνεται επίσης σε μια ξεχωριστή γραμμή. Δεν θα περιλαμβάνονται σε αυτές στοιχεία για τις πωλήσεις σε ΕΕ και τρίτες χώρες. Μεταγενέστερη μεταβολή στοιχείων σε κατάσταση πελατών π.χ. επανυποβολή λόγω σφαλμάτων θα συνεπάγεται διαδικαστικό πρόστιμο ύψους 100 ευρώ για την πρώτη παράβαση⁴¹.

Οι καταστάσεις προμηθευτών θα υποβάλλονται⁴²:

1. Κάθε μήνα μέχρι την ημερομηνία δήλωσης ΦΠΑ (σήμερα 26η) για τα διπλογραφικά βιβλία.
2. Κάθε τρίμηνο μέχρι την ημερομηνία δήλωσης ΦΠΑ (π.χ. 26/4 για το πρώτο τρίμηνο) για τα απλογραφικά βιβλία και για όσα νομικά πρόσωπα δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων.

⁴⁰<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

⁴¹ Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

⁴² <http://www.enverse.gr/most-popular/latest-news/213-news3-6>

Στις καταστάσεις προμηθευτών θα αναγράφονται τα ποσά καθαρής αξίας και ΦΠΑ των παραστατικών ανεξαρτήτως του αν επιχείρηση εξέπεσε τον ΦΠΑ. Δηλαδή αν κάποιος δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ ενός τιμολογίου εστιατορίου, ανεξαρτήτως της λογιστικής εγγραφής δαπάνης που έκανε (δαπάνη είναι το τελικό σύνολο του τιμολογίου= καθαρή αξία + ΦΠΑ), θα περιλάβει στην κατάσταση και το ποσό ΦΠΑ του τιμολογίου στην αντίστοιχη στήλη⁴³.

Η τροποποίηση των καταστάσεων προμηθευτών θα επιτρέπεται χωρίς πρόστιμο μέχρι την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Σημειώνουμε ότι η ΓΓΠΣ θα αναρτά στον προσωπικό λογαριασμό κάθε υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών στο TAXIS τις ασυμφωνίες από τις διασταυρώσεις και αναμένεται από αυτόν να προβαίνει σε ενέργειες διορθώσεων όταν αυτό απαιτείται.

Δαπάνες που δεν μπορούν να υποβληθούν για διασταύρωση όπως⁴⁴:

1. με παραστατικό που είναι απόδειξη λιανικής ή
2. με παραστατικό που έχει εκδοθεί στο ΑΦΜ άλλου π.χ. ΔΕΗ στο όνομα του ιδιοκτήτη

θα περιλαμβάνονται με μια συγκεντρωτική εγγραφή ως άλλες δαπάνες σε ξεχωριστή γραμμή.

Η υποβολή των στοιχείων των καταστάσεων θα γίνεται είτε συνολικά, είτε σε πολλά αρχεία (έδρα και υποκαταστήματα). Είναι επίσης δυνατή η χρήση σχετικής εφαρμογής της ΓΓΠΣ, καθώς και η υποβολή των αναλυτικών κινήσεων των τιμολογίων αντί της υποβολής των συνόλων ανά συναλλασσόμενο.

Μια σειρά από άρθρα του ΚΦΑΣ καταργήθηκαν με αποτέλεσμα να υπάρξουν πολύ μεγάλες αλλαγές στην τιμολόγηση και στην διακίνηση αγαθών. Πιο αναλυτικά έχουμε τα εξής⁴⁵:

Α) Καταργήθηκαν τα πρόσθετα βιβλία παροχής ασφαλών πληροφοριών, τα οποία ήταν:

1. τα βιβλία πόρτας,

⁴³Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁴⁴Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

⁴⁵<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

2. τα βιβλία εισερχομένων πελατών και
3. τα βιβλία μαθητολογίου

Οι παρακάτω κατηγορίες επαγγελματιών:

1. Ιατροί και οδοντίατροι.
2. Ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, φροντιστήρια, παιδικοί σταθμοί και πάσης φύσεως ιδιωτικές σχολές.
3. Ιδιωτικές κλινικές και θεραπευτήρια.
4. Ξενοδοχεία.
5. Κάμπινγκ.
6. Επιχειρήσεις ενοικίασης δωματίων και τουριστικών διαμερισμάτων.
7. Οίκοι ευγηρίας, οικοτροφεία και μονάδες υποστήριξης ανάρρωσης ασθενών.
8. Κέντρα αισθητικής και γυμναστήρια

που τηρούσαν πρόσθετα βιβλία εκδίδουν πλέον αθεώρητες χειρόγραφες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για την λιανική πώληση ή μηχανογραφημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό. Ρητά επίσης δεν υποχρεούνται να εγκαταστήσουν Φορολογική ταμειακή μηχανή (ΦΤΜ) για τις πωλήσεις υπηρεσιών τους⁴⁶. Εδώ πρέπει να επισημανθεί ότι στην Ελλάδα πρώτη φορά επιτρέπεται η έκδοση αποδείξεων λιανικής παροχής υπηρεσιών χωρίς φορολογική σήμανση και χωρίς καμία άλλη φορολογική προϋπόθεση.

Β) Οι εκμεταλλευτές Φορηγών Δημοσίας χρήσης και γενικά οι μεταφορείς θα εκδίδουν πλέον τιμολόγια αντί για φορτωτικές και αποδείξεις λιανικής αντί για αποδείξεις μεταφοράς.

Γ) Όλοι οι επαγγελματίες που ήταν γνωστοί με τον όρο ελεύθεροι επαγγελματίες, απαλλάσσονται από την εγκατάσταση φορολογικής ταμειακής μηχανής και μπορούν να εκδίδουν αθεώρητες χειρόγραφες αποδείξεις λιανικής παροχής υπηρεσιών. Αν όμως εκδίδουν μηχανογραφικά τις ΑΠΥ υποχρεούνται σε φορολογική σήμανση. Σύντομα, από ότι γνωρίζουμε, θα δημοσιευθεί και σχετική

⁴⁶ΠΟΛ 1001/2014.

ΠΟΛ που θα διευκρινίζει ότι η φορολογική σήμανση για στοιχεία λιανικής παραμένει για αυτή την κατηγορία.

Ελεύθεροι Επαγγελματίες είναι όσοι ασκούν το επάγγελμα του: Κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού.

Δ)Καταργούνται τα Δελτία Αποστολής ως στοιχεία του ΚΦΑΣ. Αυτό σημαίνει ότι όλα τα στοιχεία αξίας που εκδίδονταν υποχρεωτικά με φορολογική σήμανση, διότι ήταν συνενωμένα με Δελτία αποστολής, είναι πλέον αθεώρητα ή μηχανογραφικά εκδίδονται χωρίς φορολογική σήμανση.

Ουσιαστικά η παράδοση εμπορευμάτων μπορεί να γίνεται με την συνοδεία παραστατικού αξίας, δηλαδή τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής. Είναι προφανές ότι το τιμολόγιο σε αυτή την περίπτωση αντικαθιστά το μέχρι 31/12/2013 Τιμολόγιο – Δελτίο αποστολής. Αν και δεν διακρίνεται στον ΚΦΑΣ από το τιμολόγιο που εκδίδεται εκ των υστέρων, είναι προφανές ότι μηχανογραφικά έχει άλλη λειτουργία διότι ενημερώνει και ποσότητες και όχι μόνο αξίες.

Όταν δεν εκδίδεται στοιχείο αξίας, κατά την μεταφορά πρέπει να εκδίδεται Δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων εμπορευμάτων. Μπορεί όμως να παραμείνει και ο τίτλος Δελτίο Αποστολής χωρίς κανένα πρόβλημα και απλώς συνιστούμε να προστεθεί η φράση αυτή κάτω από τον τίτλο. Τα έγγραφα αυτά θα έχουν αρίθμηση αλλά θα εκδίδονται μηχανογραφικά χωρίς φορολογική σήμανση.

Το Δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων εμπορευμάτων φέρει υποχρεωτικά όλα τα στοιχεία ενός τιμολογίου όπως περιγράφονται στα άρθρα 9, 10 και 11 ΚΦΑΣ. Άρα δεν είναι υποχρεωτική πλέον η αναγραφή του αριθμού

κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς. Επίσης δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του πελάτη (ίσχυε ήδη και το 2013). Δεν προκύπτει επίσης από κάποια διάταξη ότι πλέον υποχρεούται κάποιος να γράφει στο έγγραφο αυτό την ακριβή ώρα αναχώρησης, αλλά για το θέμα αυτό είναι καλύτερα να περιμένουμε την σχετική εγκύκλιο που θα εκδοθεί για την διακίνηση που μπορεί να εκφράσει άλλη άποψη.

Πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με το σχετικό δελτίο τύπου του Υπουργείου Οικονομικών αν ο πελάτης παραλάβει εμπορεύματα που δεν συνοδεύονται από έγγραφο, εκδίδει ο ίδιος το Δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων εμπορευμάτων (ουσιαστικά ανάποδο δελτίο αποστολής).

Από τα παραπάνω είναι προφανές ότι μια επιχείρηση που δεν κάνει λιανικές πωλήσεις δεν χρειάζεται πλέον να χρησιμοποιεί μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ για την σήμανση παραστατικών.

Ε) Όταν μια επιχείρηση αγοράζει αγαθά από έναν μη υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει αθεώρητο τίτλο κτήσης (πρώην τιμολόγιο αγοράς).

2.4. ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Τιμολόγιο είναι το φορολογικό στοιχείο αξίας που εκδίδεται⁴⁷:

1. για την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση),
2. για την παροχή υπηρεσιών και
3. για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, με την προϋπόθεση ότι τόσο ο εκδότης όσο και ο αντισυμβαλλόμενος είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και η συναλλαγή αφορά αποκλειστικά στην άσκηση του επαγγέλματός τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση.

⁴⁷Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

4. Στις περιπτώσεις είσπραξης επιδοτήσεων,
5. οικονομικών ενισχύσεων
6. επιστροφών τόκων
7. εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων.

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. Στις περιπτώσεις που απαιτείται η έκδοση τιμολογίου, δεν αναφέρεται πλέον ως περίπτωση η «πώληση δικαιώματος εισαγωγής», περίπτωση που αναφερόταν σε όλα τα προγενέστερα νομοθετήματα.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου⁴⁸:

1. Από τον ίδιο ή
2. Από τον πελάτη του (αυτοτιμολόγηση) ή
3. Από τρίτον (ανάθεση τιμολόγησης)

Τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου είναι⁴⁹:

1. Η ημερομηνία της συναλλαγής η οποία 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).
2. Τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων: δηλαδή το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.
3. Τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής: δηλαδή το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.

Πλέον, με τον Κ.Φ.Α.Σ. 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. Όμως,

⁴⁸ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

⁴⁹ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

απαιτείται η ημερομηνία της συναλλαγής εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Έτσι, όταν η έκδοση του δελτίου αποστολής προηγείται της έκδοσης του τιμολογίου, στο εκδοθέν τιμολόγιο θα πρέπει να αναγράφεται η ημερομηνία συναλλαγής, δηλαδή η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής.

Αναφορικά με το περιεχόμενο του τιμολογίου που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια πλέον δεν απαιτείται να αναγράφονται και τα στοιχεία της Τράπεζας που μεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων⁵⁰:

1. το είδος,
2. η ποσότητα,
3. η μονάδα μέτρησης,
4. η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών,
5. το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών,
6. ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.

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

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου έχει ιδιαίτερη βαρύτητα γιατί ταυτίζεται με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις επιμέρους φορολογίες. Ο γενικός κανόνας είναι ότι το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη. Κατ' εξαίρεση όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερα σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Όταν το τιμολόγιο αφορά ενδοκοινοτικές αποστολές ή

⁵⁰Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

παραδόσεις αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο, ΝΠΔΔ και γενικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων⁵¹.

Όλα τα τιμολόγια τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν⁵².

Επίσης, όλα τα τιμολόγια που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα π.χ. το τιμολόγιο που πρέπει να εκδοθεί με ημερομηνία 31/8 μπορεί να συμπληρωθεί μέχρι 15/9 αλλά με ημερομηνία έκδοσης 31/8. Ειδικά τα τιμολόγια που εκδίδονται εντός 30 ημερών επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή⁵³.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν η παροχή συνεχίζεται και μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί εντός της χρήσης για το τμήμα της υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί εντός της χρήσης. Στην

⁵¹<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

⁵² Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

⁵³ Κολίδης Π., (2013) *Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα*, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών ή εγκαταστάσεων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε 1 μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης και δεν σχετίζεται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης⁵⁴.

Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσιών για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα εάν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων⁵⁵.

Με τον νέο νόμο απαλλάσσεται το δημόσιο και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου από την έκδοση τιμολογίου εκτός αν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Επίσης για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, αρκεί το παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει. Εκδίδεται τιμολόγιο σε περίπτωση που το άτομο που συναλλάσσεται να μην είναι υπόχρεος ή να αρνείται να το εκδώσει χωρίς να υπάρχει συγκεκριμένος τίτλος π.χ συμφωνητικό υπεύθυνη δήλωση τιμολόγιο αγοράς. Επίσης ο αντιπρόσωπος που πωλεί για λογαριασμό της επιχείρησης εκδίδει και ένα έγγραφο-παραστατικό(εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή και την αποστέλλει στην επιχείρηση έγκαιρα (μέσα σε 15 ημέρες από τη λήξη του μήνα). Η εκκαθάριση για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό του αγρότη, εκδίδεται τουλάχιστον μια φορά σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη έγκαιρα για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του. Προαιρετικά μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης και ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.. Για τη διευκόλυνση των συναλλαγών μπορεί να εκδοθεί είτε απλοποιημένο τιμολόγιο που είναι το παραστατικό (απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.) μέχρι 100 ευρώ (με το Φ.Π.Α. μαζί) και που μπορεί λογιστικά να αντικαθιστά το τιμολόγιο ή όταν το εκδιδόμενο

⁵⁴Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁵⁵<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

τιμολόγιο είναι έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, είτε **συγκεντρωτικό τιμολόγιο** για πολλές (διαφορετικές) παραδόσεις αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και εκδίδεται το αργότερο μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από εκείνον που πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών. Για τις παροχές υπηρεσιών μπορεί να αντικατασταθεί με κατάσταση κατά αγοραστή-πελάτη με την ημερομηνία της παροχής, το είδος και την έκταση των υπηρεσιών και να εκδοθεί στο χρόνο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

2.5. ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η απόδειξη λιανικής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για τις λιανικές συναλλαγές, δηλαδή για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών σε ιδιώτες. Η έννοια της λιανικής συναλλαγής αναφέρεται στην πώληση αγαθών ή τη παροχή υπηρεσιών από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλούμενων αγαθών ή το ύψος των προσφερόμενων υπηρεσιών. Επίσης ως λιανική συναλλαγή θεωρείται η αλλαγή λιανικώς πωληθέντων αγαθών, αλλά και η πώληση σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές που εκδίδει ο συνεταιρισμός και για το λόγο αυτό στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται απόδειξη λιανικής⁵⁶.

Στην περίπτωση επιστροφής λιανικώς πωληθέντων αγαθών χωρίς όμως να γίνεται αλλαγή αγαθών, καθώς και στην περίπτωση χορήγησης έκπτωσης για αγαθά που εκ των υστέρων διαπιστώνεται ελάττωμα ή στην περίπτωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής⁵⁷.

⁵⁶Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁵⁷<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

Με τον νέο νόμο σε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης (πιστωτικό τιμολόγιο) για το οποίο αν η λιανική πώληση είναι αξίας άνω των 50 ευρώ δύναται να τηρείται ιδιαίτερο αρχείο επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής με αναγραφόμενα τα στοιχεία του πελάτη.

Σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., αυτές εκδίδονται υποχρεωτικά με την χρήση φορολογικών ταμειακώνμηχανών (ΦΤΜ) ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ με την απαιτούμενη σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (άρθρο 1, Ν.1809/1988). Ο ίδιος τρόπος έκδοσης προβλέπεται και για τους χονδρέμπορους, όταν διενεργούν λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών επί του συνόλου των ετήσιων πωλήσεών τους.⁵⁸

Με τον νέο νόμο όταν σε λιανική πώληση εκδίδεται τιμολόγιο, θα πρέπει αυτό να εκδίδεται με σήμανση. Σε περιπτώσεις προκαταβολής για μη προσφερθέν έργο, η τεκμηρίωση της είσπραξης γίνεται με έκδοση απλής «Απόδειξης είσπραξης».

Εξαίρεση από την υποχρέωση χρήσης (ΦΗΜ) καθορίζει μόνο ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων και για συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων ή συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών λιανικής όπως πώληση λιανικά εργοστάσιου σε υπαλλήλους του ή περίπτωση βλάβης του ΦΗΜ που θα πρέπει να αποκατασταθεί σε εύλογο χρόνο.

Στις περιπτώσεις που προκύπτει εξαίρεση από την χρήση φορολογικής ταμειακής ή Η/Υ για την έκδοση αποδείξεων συναλλαγών, τότε οι αποδείξεις εκδίδονται χειρόγραφες και οι οποίες είναι αθεώρητες εφόσον αφορούν πώληση αγαθών και θεωρημένες εφόσον αφορούν παροχή υπηρεσιών. Επίσης παρέχεται η δυνατότητα σε ορισμένους κλάδους υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της μη χρησιμοποίησης ΦΤΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι οι υπόχρεοι που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, όπως αυτοί κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 48

⁵⁸Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

του Ν.2238/1994 και οι υπόχρεοι που έχουν την υποχρέωση να παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους (πρόσθετα βιβλία ή καταστάσεις) σύμφωνα με την παράγραφο 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ⁵⁹.

Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α., καθώς και η ώρα έκδοσης όταν η απόδειξη εκδίδεται από Φορολογική Ταμειακή Μηχανή (ΦΤΜ) ή Η/Υ αντί ΦΤΜ. Όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως. Στις αποδείξεις λιανικής δεν απαιτείται κατά κανόνα η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη. Κατ' εξαίρεση απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στις αποδείξεις που εκδίδονται κυρίως από ελεύθερους επαγγελματίες. Επίσης κατά κανόνα στις αποδείξεις λιανικής δεν αναγράφεται το είδος του πωλούμενου αγαθού, εκτός από τις περιπτώσεις κυρίως στις οποίες ο υπόχρεος τηρεί τον λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. ή εκδίδεται απόδειξη λιανικής μετά από συγκεντρωτικό δελτίο⁶⁰.

Όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικής στην πώληση αγαθών εκδίδονται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού, ενώ στην περίπτωση που για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου των αντισυμβαλλόμενων. Οι αποδείξεις λιανικής στην παροχή υπηρεσιών εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών. Όταν η παροχή υπηρεσιών διαρκεί εκδίδεται απόδειξη λιανικής, κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος της υπηρεσίας που παράχθηκε. Σε καμιά όμως περίπτωση η απόδειξη λιανικής για παροχή υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, στο σύνολό της ή μέρος αυτής⁶¹.

Με τον νέο νόμο η έκδοση μπορεί να γίνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση, όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτον. Επίσης γενικεύεται η δυνατότητα ανάθεσης σε τρίτο της έκδοσης παραστατικών

⁵⁹ Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.

⁶⁰ Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁶¹ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

λιανικής, χωρίς περιορισμό για το είδος της λιανικής πώλησης, όπως και η χρήση Φορολογικών Ηλεκτρικών Μηχανισμών (ΦΗΜ), είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, είτε χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, κατ' εντολή και για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας, καθώς και την αρχειοθέτηση και διαφύλαξη των στοιχείων λιανικής πώλησης για λογαριασμό της.

Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη λιανικής εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και όχι πέραν του τέλους της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί⁶².

Ειδικά όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, μια άδεια εισόδου, ένα δικαίωμα χρήσης με προκαθορισμένο τίμημα και γενικά μια συνδρομητική υπηρεσία η απόδειξη λιανικών συναλλαγών εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή (εισπράττεται) και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που αφορά⁶³.

⁶²<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

⁶³Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

2.6. ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ **ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ**

Η διασφάλιση συναλλαγών και η διαφύλαξη των δεδομένων ορίζονται στο άρθρο 9 του Κ.Φ.Α.Σ. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή⁶⁴.

Επίσης μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα⁶⁵.

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού⁶⁶.

⁶⁴<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

⁶⁵Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

⁶⁶Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής⁶⁷:

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.
2. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί, μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.
3. Όταν η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (online) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.
4. Όταν η αποθήκευση γίνεται σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Νόμου 1402/1983, του Νόμου 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας, τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.
5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται στη διαφύλαξη των τιμολογίων με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεσή του, σε χαρτί ή με ηλεκτρονικά μέσα. Επίσης,

⁶⁷<http://www.taxheaven.gr>

όταν τα τιμολόγια διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα, διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

6. Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών αποθηκεύει, με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (online) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει, οι αρμόδιες αρχές του κράτους - μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και, όταν ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος - μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους - μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.
7. Με τον όρο «διαφύλαξη τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα» νοείται η διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας (περιλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και διαφύλαξης, καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας⁶⁸.

Επιτρέπεται στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από άλλες διατάξεις, να διαφυλάττουν τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κατά περίπτωση, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας

⁶⁸<http://www.taxheaven.gr>

φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζεται από αυτή. Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης⁶⁹.

Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων⁷⁰.

Με τον νέο νόμο δεν ορίζεται ο τρόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων, συνεπώς μπορούν να τηρούνται οπουδήποτε, και κατά την τρέχουσα περίοδο που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν ζητηθούν.

Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του ν.4308/14 ή με τα ΔΠΧΑ, κατά περίπτωση.

Ειδικότερα, πρέπει να διασφαλίζει:

α) τη αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψε μέχρι το διακανονισμό τους,

⁶⁹Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁷⁰Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

β) τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχία τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις,

γ) την επίτευξη εύλογης διασφάλισης της αυθεντικότητας των παραστατικών και της ακεραιότητας του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) διαφυλάσσονται υποχρεωτικά 5 έτη από τη λήξη της χρήσης ή το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία, σε οποιαδήποτε μορφή εφόσον αναπαράγονται για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου, ειδικά σε ηλεκτρονικά μέσα για το σύνολο των τηρουμένων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014. Για κάθε τιμολόγιο απαιτούνται επιπλέον δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του.

2.7. ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Οι υπόχρεοι απεικόνιση συναλλαγών κάθε χρόνο και μέχρι την 25η Ιουνίου υποβάλλουν ηλεκτρονικά συγκεντρωτικές καταστάσεις με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους με σκοπό τη μηχανογραφική επεξεργασία και τη διασταύρωση πληροφοριών. Οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν οι υπόχρεοι για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από⁷¹:

1. αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών,
2. χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και
3. καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

οι οποίες ανά στοιχείο υπερβαίνουν τα τριακόσια ευρώ.

⁷¹ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

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

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

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται⁷²:

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

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

Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Νόμου 3842/2010 (α' 58).

Οι συγκεντρωτικές αυτές καταστάσεις υποβάλλονται από τους υπόχρεους προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να είναι σε θέση να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους εξακριβώνοντας την καταχώρηση των φορολογικών στοιχείων εσόδων και δαπανών στα βιβλία των επιχειρήσεων. Ο στόχος του Υπουργείου με την υποβολή αυτών των καταστάσεων είναι ο εντοπισμός των⁷³:

1. αγοραστών αγαθών οι οποίοι είναι δυνατόν για κάποιους λόγους να μην έχουν καταχωρήσει τα τιμολόγια που έλαβαν.

⁷²Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

⁷³Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

2. Εκδοτών των αθεωρήτων κυρίως φορολογικών στοιχείων όταν δεν καταχωρούν τα στοιχεία που εξέδωσαν ή τα πλαστογραφούν στο στέλεχος μικραίνοντας το ποσό ή εκδίδοντας άλλο ταυτόριθμο με μικρότερες αξίες.
3. Εκδοτών πλαστών και εικονικών στοιχείων τα οποία ενώ θα έχουν καταχωρηθεί από τους αγοραστές, δεν θα καταχωρούνται από τους εκδότες στα βιβλία τους ή οι εκδότες πιθανόν να είναι ανύπαρκτα πρόσωπα.

Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων⁷⁴.

Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας. Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών

⁷⁴<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού⁷⁵.

Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου⁷⁶.

⁷⁵Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁷⁶<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΔΙΑΦΟΡΕΣ Κ.Φ.Α.Σ. ΚΑΙ

Κ.Β.Σ.

3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο αυτό καταγράφονται οι λόγοι για τους οποίους έπρεπε να καταργηθεί ο Κ.Β.Σ. και για ποιο λόγο κατόπιν δημιουργήθηκε ο Κ.Φ.Α.Σ. Τέλος μελετώνται οι διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα σε αυτούς τους δύο κώδικες, ως προς την τήρηση των βιβλίων, την έκδοση των στοιχείων και ως προς τις υποχρεώσεις.

3.2. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΕΒΑΛΑΝ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Η προσπάθεια της ελληνικής πολιτείας για την πάταξη της φοροδιαφυγής είχε ως αποτέλεσμα να δώσει πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του Κ.Β.Σ., τα οποία στην συνέχεια δεν μπορούσαν να εισπραχθούν. Επιπλέον, οι παραβάσεις των διατάξεών του Κ.Β.Σ. συνδέθηκαν στενά με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψή τους από τον φορολογικό έλεγχο που είχε ως συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογούμενων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους

υποχρεώσεις⁷⁷.

Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ήταν στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθόριζαν την επίδραση που είχαν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Από την άλλη όμως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειαζόταν εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους περιττές υποχρεώσεις. Πέραν όμως από κάθε αμφισβήτηση, η ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τήρησής τους ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους, συντελούν στην ύπαρξη της έννομης τάξης, η οποία δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους, συμβάλλοντας έτσι με αυτό τον τρόπο στον περιορισμό της φοροδιαφυγής⁷⁸.

3.3. ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ.

Όπως ο Κ.Β.Σ έτσι και ο Κ.Φ.Α.Σ είναι δύο νομοθετήματα που καλύπτουν το ίδιο πεδίο, αυτό της λογιστικής οργάνωσης. Η ελληνική πολιτεία προχώρησε στην αλλαγή αυτή με βάση το σκεπτικό ότι ο σκοπός του Κώδικα δεν θα έπρεπε να είναι ο εξαναγκασμός των φορολογούμενων στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, ώστε όλες οι επιχειρήσεις και κυρίως οι μικρομεσαίες να γνωρίζουν ακριβώς τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Άλλωστε σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογούμενους, αποτελώντας

⁷⁷ www.parliament.gr, Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012.

⁷⁸ Όπως παραπάνω.

δευτερεύον ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα⁷⁹.

Οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών θεσπίστηκαν με στόχο την εξυπηρέτηση όλων των φορολογιών αλλά και της κατάργησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Έτσι με βάση την αιτιολογική έκθεση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.⁸⁰:

1. επιτυγχάνεται η απλοποίηση, ο εκσυγχρονισμός και ο περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
2. ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
3. ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις.

3.4.ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ. ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι λόγοι που επέβαλλαν κατάργηση μέρος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν η περαιτέρω απλοποίηση και χαλάρωση της τήρησης της λογιστικής οργάνωσης αφενός για να εναρμονιστεί η λογιστική διαδικασία με τη νέα κωδικοποιημένη Οδηγία 2013/34/ΕΕ, αφετέρου να καταργηθούν κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες, διασφαλίζοντας δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων, ακολουθώντας βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Η απλοποίηση και χαλάρωση της λογιστικής διαδικασίας δεν σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με τρόπο που να μη διασφαλίζει την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος, μιας και εναποτίθεται η ευθύνη στη διοίκηση της οντότητας, ότι στο

⁷⁹<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

⁸⁰www.parliament.gr, Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012.

τέλος της ημέρας θα έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους και ότι η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών θα γίνει σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. (Παράρτημα Β «Β.1.1., Β.1.2. Ισολογισμός», «Β.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων», «Β.3. Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης», «Β.4. Κατάσταση Χρηματοροών»).

3.5. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε η θεώρηση (ή αλλιώς η διάτρηση) των βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Τα αθεώρητα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. μπορεί και να μην εκτυπώνονται, αρκεί τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα κατά τον έλεγχο (άρθρο 9 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.)⁸¹.

Επίσης καταργήθηκαν το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου καθώς και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, καθώς δεν τηρείται πλέον το βιβλίο αποθήκης.

Η κίνηση των αποθεμάτων, καταχωρείται πλέον στον λογαριασμό 94 «Αποθέματα» της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., σαν απλή καρτέλα, και έτσι καταργούνται πλέον οι καρτέλες και το βιβλίο αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή σε CD-ROM. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει, μόνο στην περίπτωση που τα' ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης (ή των προηγούμενων χρήσεων) από πωλήσεις αγαθών (λογ. 70 και 71 του Ε.Ε.Α.Σ.) υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ (αν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ο λογ. 70, θα τηρείται ο λογ. 94 «Αποθέματα» μόνο για τα εμπορεύματα και όχι για το λογ. 71 που αντιστοιχεί στα προϊόντα και αντίστροφα) (άρθρο 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).

Οι καρτέλες αποθήκης του λογ. 94 «Αποθέματα» ενημερώνονται ποσοτικά και κατ' αξία μέχρι τέλους του επόμενου μήνα από εκείνον της παραλαβής ή της

⁸¹Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

παράδοσης του αγαθού (όσον αφορά ποσοτικά) ή από τη λήψη και την έκδοση του στοιχείου (όσον αφορά την αξία) και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).

Υποχρεωτικά τηρούν Διπλογραφικά βιβλία (πρώην Γ΄ κατηγορίας) οι εξής (άρθρο 4 παρ. 2 και 5 Κ.Φ.Α.Σ.):

1. Οι Ε.Π.Ε., οι Α.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων.
2. Από τους υπόλοιπους, όσοι έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα την προηγούμενη χρήση πάνω από 1.500.000 ευρώ.

Τα λογιστικά βιβλία ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι προϊσχύουσες διατάξεις προέβλεπαν την ενημέρωση των βιβλίων έως την 15ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη των παραστατικών και σχετικά με ταμειακά παραστατικά από την διενέργειά τους. Καταργήθηκε και δεν θα τηρούνται πλέον θεωρημένο ισοζύγιο, γενικό και αναλυτικά καθολικά, όταν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρησή τους.

Από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία Γ΄ κατηγορίας), θα τηρείται πλέον και «ηλεκτρονικός φάκελος», όπου θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο.

Απλογραφικά βιβλία (πρώην Β΄ κατηγορίας) τηρούν ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι εξής⁸²:

1. Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
2. Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών), τότε για όλες τις δραστηριότητές του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στ' ακαθάριστα έσοδά του.
3. Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75.

⁸²Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

4. Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel).
5. Όποιος από τους βενζινοπώλες και από τους εκμεταλλευτές πλοίων διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδά του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, τηρεί απλογραφικά βιβλία. Ομοίως και ο υπόχρεος που την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ και η νομική του μορφή δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες). Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημόσιων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 4 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).

Το βιβλίο εσόδων - εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.). Στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.). Υποχρέωση ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφών ή των καταστάσεων απογραφής υπάρχει για τους υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην περίπτωση που τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.).

Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού, μπορεί να παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων (με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία) το αργότερο μέχρι την προθεσμία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς να υπάρχει η υποχρέωση της προηγούμενης γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. (ήταν 10 μέρες) (άρθρο 2 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.). Επίσης καταργήθηκε το αναλυτικό εγχειρίδιο (οπότε και η υποχρέωση διαφύλαξής του) όταν χρησιμοποιείται Η/Υ για την ενημέρωση των βιβλίων (άρθρο 2 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).

Για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, καταργήθηκε η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα, και καταχωρούνται αυτά

διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.). Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται (με προϋποθέσεις) κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν υπάρχουν αλλαγές (άρθρο 4 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 01.01.2014 και μετά δεν υπάρχουν πρόσθετα βιβλία. Μέχρι 31.12.13, συνέχιζαν να ενημερώνουν τα θεωρημένα πρόσθετα βιβλία τους, οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 23 Κ.Φ.Α.Σ.)⁸³:

1. Ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας.
2. Τα εκπαιδευτήρια.
3. Οι κλινικές και τα θεραπευτήρια.
4. Τα κέντρα αισθητικής.
5. Τα γυμναστήρια.
6. Οι χώροι στάθμευσης και
7. οι γιατροί και οι οδοντίατροι

Καταργούνται, οπότε δεν υποβάλλονται πλέον οι παρακάτω καταστάσεις⁸⁴:

1. Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
2. Η κατάσταση με τους αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
3. Η κατάσταση με την έκδοση βιβλίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.
4. Τα ισοζύγια των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης.

Με τον νέο νόμο εισάγεται ένα νέο λογιστικό σχέδιο (Παράρτημα Γ'), που θα χρησιμοποιηθεί ως μέρος του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων που έχουν τη σχετική υποχρέωση και προσδιορίζει το περιεχόμενο, την ονοματολογία και τον βαθμό ανάλυσης των λογαριασμών. Οι οντότητες μπορεί να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να

⁸³Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁸⁴ Όπως παραπάνω.

υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών. Καταργείται η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Καταργείται η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και εισάγεται η δυνατότητα οι οντότητες να επιμετρούν τα περιουσιακά τους στοιχεία και τις υποχρεώσεις στην «εύλογη αξία⁸⁵» (fairvalue) όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή, έναντι του κόστους. Η απόσβεση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους και η επιλογή της μεθόδου γίνεται από τη διοίκηση της οντότητας η οποία θα κατανείμει την αξία του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing). Αναγνωρίζεται από την μισθώτρια επιχείρηση ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με αντίστοιχη υποχρέωση προς την εκμισθώτρια οντότητα. Από την μεριά του εκμισθωτή θεωρούνται ως χορηγηθέντα δάνεια.

Εισάγεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία παρέχει στις οντότητες αντίστοιχη απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις από τη φορολογία όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ προσωρινής λογιστικής αξίας⁸⁶ (bookvalueorcarryingamount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή τη υποχρέωσης.

3.6. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι Α.Λ.Π. και οι Α.Π.Υ. μετονομαστήκαν πλέον Α.Λ.Σ. «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών» (άρθρο 7 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.). Στις αποδείξεις δεν θα αναγράφεται πλέον το είδος των υπηρεσιών που παρέχεται (άρθρο 7 παρ. 3

⁸⁵Εύλογη αξία (Fair value) είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

⁸⁶Λογιστική αξία (book value or carrying amount) είναι η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Κ.Φ.Α.Σ.). Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους (επιτηδευματίες) θα εκδίδουν τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 01/01/2014 και μετά, δεν θεωρείται από τη Δ.Ο.Υ. κανένα στοιχείο συναλλαγής (δελτίο αποστολής κ.λπ.). Μέχρι 31.12.13 και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. προκύπτουν τα εξής⁸⁷:

1. Τα Δελτία Αποστολής, τα Συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής και κάθε στοιχείο αξίας που συνενώνεται με Δελτίο Αποστολής, θεωρούνται ή σημαίνονται.
2. Όλα τα τιμολόγια (πώλησης, παροχής υπηρεσιών, αγοράς αγροτικών προϊόντων κ.λπ.), καθώς και στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου (εκκαθαρίσεις κ.λπ.), δεν θεωρούνται και δεν σημαίνονται υποχρεωτικά. Αυτονόητο είναι ότι προαιρετικά μπορεί να σημαίνονται.
3. Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την παροχή υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) όταν εκδίδονται χειρόγραφα θεωρούνται και επί μηχανογραφικής έκδοσης σημαίνονται, ενώ δεν θεωρούνται τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομο, αεροπλάνο (συγκοινωνίες) και τα εισιτήρια πλοίων με προϋποθέσεις (απαλλαγή από το Φ.Π.Α. και φορολογία στο εισόδημα κατ' ειδικό τρόπο).
4. Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την πώληση αγαθών όταν εκδίδονται μηχανογραφικά σημαίνονται μέσω ΕΦΔΣΣ, εφόσον ο Η/Υ υποκαθιστά την ΦΤΜ με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1809/1988, ενώ οι χειρόγραφες δεν θεωρούνται.
5. Οι φορτωτικές και τα λοιπά έγγραφα μεταφοράς (αποδείξεις κομίστρων, καταστάσεις αποστολής αγαθών), δεν θεωρούνται και δεν σημαίνονται.

Τα στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. που σε κάθε περίπτωση εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση είναι⁸⁸:

⁸⁷Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

1. το Τιμολόγιο Πώλησης (6§1 και 2),
2. το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (6§1 και 2),
3. το Τιμολόγιο Επιδοτήσεων - Αποζημιώσεων (6§3),
4. το Τιμολόγιο Αγοράς από ιδιώτη - Τίτλος Κτήσης (6§5),
5. το Τιμολόγιο Αγοράς επί αρνήσεως του εκδότη ή ανακριβής έκδοσης του για το οποίο πλέον δεν είναι υποχρεωτική η έκδοσή του (6§5),
6. το Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (6§6),
7. η Εκκαθάριση (6§7 και 8),
8. το Τιμολόγιο Αντιπροσώπου Οίκου Εξωτερικού (6§ 12),
9. το Πιστωτικό Τιμολόγιο (6§ 13),
10. το Τιμολόγιο Εκτέλεσης Τεχνικών Έργων,
11. η Απόδειξη Λιανικής Πώλησης επί χειρόγραφης έκδοσης (7§1) και
12. η Απόδειξη Επιστροφής (7§1).

Καταργήθηκε η έκδοση τιμολογίου αγοράς στη περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο ή στην περίπτωση που αυτός το εκδίδει ανακριβές και αντικαταστάθηκε με την υποχρέωση γνωστοποίησης άμεσα του γεγονότος αυτού από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.). Στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού των φορολογικών διατάξεων προβλέφθηκε η έκδοση του «ηλεκτρονικού τιμολογίου» με την προϋπόθεση όμως της αποδοχής του από αυτόν που αποκτά τα αγαθά ή που λαμβάνει τις υπηρεσίες (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.)⁸⁹.

Επίσης στα πλαίσια της απλοποίησης των διατάξεων, με τον Κ.Φ.Α.Σ. παρέχεται πλέον η δυνατότητα έκδοσης Τιμολογίου και όχι συνενωμένου Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου, στον πελάτη, που κατά την εξόφληση του λογαριασμού και εφόσον αυτός το ζητήσει, σε αντικατάσταση των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών που εκδόθηκαν αρχικά, λόγω μη γνωστοποίησης της ιδιότητά του (επαγγέλματος) κατά την προσέλευσή του στο κατάστημα και πριν από την έναρξη των σερβιρισμάτων. Εξυπακούεται ότι, σε κάθε περίπτωση οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης (όταν οι αποδείξεις εκδίδονται με τη χρήση Φ.Τ.Μ.), θα γίνονται με

⁸⁸Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

⁸⁹Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

βάση το ημερήσιο «Ζ» αυτής και όχι με βάση το Τιμολόγιο, όπως αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΑ. 1086/26.4.1991. Αντίθετα, εφόσον πριν την έναρξη των σερβιρισμάτων, γίνει γνωστό ότι ο πελάτης ενεργεί με την ιδιότητα του επαγγελματία και όχι ως ιδιώτης, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο (συνενωμένο), στο οποίο τα σερβιριζόμενα είδη καταχωρούνται άμεσα⁹⁰.

Σε περίπτωση βλάβης ή διακοπής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ και μέχρι την επαναλειτουργία της (εντός 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και εντός 48 ωρών για τα λοιπά διαμερίσματα της χώρας) και εφόσον δεν υπάρχει άλλη διαθέσιμη ΕΑΦΔΣΣ, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών εκδίδονται σε αθεώρητα στοιχεία από μηχανογραφικά στελέχη, επί των οποίων αναγράφεται η ένδειξη «Χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου », ενώ σε περίπτωση βλάβης της ΦΤΜ, οιαποδείξεις εκδίδονται από αθεώρητο μπλοκ⁹¹.

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση ή για επεξεργασία ή συσκευασία (είτε τα μεταφέρουν οι ίδιοι είτε η μεταφορά γίνεται από μεταφορική εταιρία). Για όλα τα άλλα αγροτικά προϊόντα εκδίδουν Δ.Α. μόνο αν η μεταφορά γίνεται από μεταφορικές εταιρίες (άρθρο 5 παρ.3 Κ.Φ.Α.Σ.). Όταν με Δ.Α. παραδίδονται ή αποστέλλονται νωπά οπωρολαχανικά, δεν αναγράφεται πλέον η τιμή μονάδας.

Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ούτε και το επάγγελμα του αντισυμβαλλόμενου. Επίσης δεν απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής, όσον αφορά την επιστροφή πωληθέντος αγαθού καθώς και για την αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, όταν το ποσό είναι μέχρι 30 ευρώ (ήταν μέχρι 15 ευρώ) (άρθρο 7 παρ. 2α Κ.Φ.Α.Σ.).

Η αξία της απόδειξης λιανικής από τον αγοραστή (ως έξοδο και όχι ως αγορά αγαθού) που αναγνωρίζεται προς έκπτωση (σαν να είναι τιμολόγιο) είναι πλέον 100 ευρώ (ήταν 50 ευρώ) (άρθρο 6 παρ. 16γ Κ.Φ.Α.Σ.). Για δώρα που δίνονται από την επιχείρηση σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική της προβολή, μέχρι 150 ευρώ (ήταν 30 ευρώ), μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με τη διεύθυνση και το

⁹⁰<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>

⁹¹Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.

ονοματεπώνυμο του καθένα από τα πρόσωπα αυτά, αντί να εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παρ. 13γ Κ.Φ.Α.Σ.).

Όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις ασυνόδευτα εμπορεύματα ή πάγια από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, φύλαξη, αποθήκευση, απλή διαμεσολάβηση για πώληση, χρήση (ή για επεξεργασία όταν ο αποστολέας είναι υπόχρεος ή αγρότης), τότε εκδίδεται Δελτίο Αποστολής (καταργείται το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής) (άρθρο 5 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).

Στις Αποδείξεις Λιανικής αναγράφεται το είδος και η ποσότητα μόνο όταν τηρείται ο λογ. 94 του Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση Φ.Τ.Μ. (άρθρο 5 παρ.4 Κ.Φ.Α.Σ.).

Με τον νέο νόμο η χρήση και η έκδοση παραστατικών ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Οι διατάξεις του Ν.1809/1988 περί Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών εξακολουθούν να ισχύουν για τις λιανικές πωλήσεις, ενώ για άλλου τύπου πωλήσεις μπορεί να χρησιμοποιούνται οι φορολογικοί μηχανισμοί εφόσον τηρούνται οι προβλεπόμενες τεχνικές προδιαγραφές του νόμου και λοιπές προϋποθέσεις.

3.7. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Τα φυσικά πρόσωπα (εκτός από τους ελεύθερους επαγγελματίες), δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία (χωρίς όριο συναλλαγών), όταν ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο (άρθρο 3 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.), με την προϋπόθεση όμως να μην είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών από άλλη αιτία.

Δεν τηρούν βιβλία ούτε και εκδίδουν αποδείξεις λιανικής οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000

ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Τα παραπάνω δεν ισχύουν, αν οι χονδρικές πωλήσεις είναι τουλάχιστον 60%, ή έγιναν εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν.4110/2013 εξαιρέθηκαν της απαλλαγής ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση και ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη. Στους τελευταίους περιλαμβάνονται οι ηλεκτρολόγος οι υδραυλικοί και γενικά οι επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται με την οικοδομή.

Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές ή πλανοδίως και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τ' ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Τέλος τα βιβλία των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών δεν θα κρίνονται πλέον ως ανεπαρκή ή ανακριβή (δηλαδή, δεν θα προσδιορίζονται πλέον τα κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά), αλλά θα αξιολογούνται στο εξής οι παραβάσεις και ανάλογα θα προστίθενται τα σχετικά ποσά ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με τις ανάλογες προσαυξήσεις που θα αξιολογούνται με βάση την παράβαση (αυτό αναμένεται από τον νέο νόμο που θα αφορά τις αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος).

Με τον νέο νόμο παρέχεται η δυνατότητα, από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής, μη ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων στους αγρότες – φυσικά πρόσωπα οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του ν. 2859/2000 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Όσοι αγρότες – φυσικά πρόσωπα του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν ασκήσουν την επόμενη διαχειριστική περίοδο την αγροτική τους εκμετάλλευση ούτε δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Όσοι αγρότες – φυσικά πρόσωπα του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν ασκήσουν την επόμενη διαχειριστική περίοδο την αγροτική τους εκμετάλλευση ούτε δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Απαλλάσσονται από το φορολογικό έτος (περίοδο)

2015 και εφεξής μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014. (ΠΟΛ 1007/2015)

Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως. (ΠΟΛ 1003/2014)

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σκοπός του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών δεν είναι ο εξαναγκασμός των φορολογούμενων στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών. Αυτό τα πετυχαίνει επειδή με τον Κώδικα καθιερώθηκαν σαφείς και λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, ώστε όλες οι επιχειρήσεις και κυρίως οι μικρομεσαίες, να γνωρίζουν ακριβώς τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Άλλωστε σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογούμενους, αποτελώντας δευτερεύον ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα.

Έτσι λοιπόν με τα συστήματα του Κ.Φ.Α.Σ. επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, της τιμολόγησης, της απογραφής, της αποτίμησης αυτών, της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, της εμφάνισης των πράξεων στα βιβλία με τρόπο καθορισμένο και με σαφή μέθοδο αλλά και με αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια και ταυτόχρονα την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για τους συναλλασσόμενους με αυτές αλλά και για τους μετόχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Οι νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. απλοποιούν σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. το πλαίσιο μέσα στο οποίο μία επιχείρηση δραστηριοποιείται. Βασική του αρχή παραμένει η απεικόνιση των συναλλαγών ώστε οι ελεγκτικές επαληθεύσεις να γίνονται πιο εύκολα.

Αυτά που επισημαίνει ο νέος Κ.Φ.Α.Σ. είναι ότι η υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων επεκτείνεται σε όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες αλλά και σε αυτές που ο τζίρος τους είναι πάνω από 1.500.000€. Οι υπόλοιπες τηρούν βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Επίσης επεκτείνονται οι ημερομηνίες ενημέρωσης των βιβλίων ενώ καταργείται η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων με εξαίρεση τις Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών και τα δελτία αποστολής.

Επιπρόσθετα, καταργούνται τα πρόσθετα βιβλία και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής-κοστολογίου με ορισμένες εξαιρέσεις ενώ αυστηροποιούνται οι κανόνες εξόφλησης συναλλαγών με στόχο τον περιορισμό των συναλλαγών με μετρητά.

Με τον νέο νόμο έχουν εισαχθεί σημαντικές καινοτομίες που αναμενόταν εδώ και καιρό, ωστόσο δεν εξάλειψε όλες τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισάγει ενιαία βάση λογιστικών αρχών, όπως τα Δ.Λ.Π.Α. Τώρα θα υπάρχουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και τα Δ.Π.Χ.Α.. Επιπλέον οι νέες ρυθμίσεις δεν είναι αρκετά τολμηρές, ώστε να μην υπάρχει καθορισμένη οδηγία ως προς τον τρόπο και το ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται. Παράδειγμα σε ορισμένες χώρες, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων συνοψίζεται στη φράση «οι οντότητες πρέπει να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Κολίδης Π., (2013) Ο ρόλος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών επιστημών.
2. Νόμος 1402/1983, Φ.Ε.Κ. 294, Τεύχος Α΄.
3. Νόμος 1914/1990, Φ.Ε.Κ. 178, Τεύχος Α΄.
4. Νόμος 2238/1994, Φ.Ε.Κ. 151 Τεύχος Α΄/16.9.1994.
5. Νόμος 3842/2010, Φ.Ε.Κ. 58, Τεύχος Α΄.
6. Νόμος 4093/2012, ΦΕΚ 222 Τεύχος Α΄.
7. Νόμος 4308/2014, ΦΕΚ 251 Τεύχος Α΄.
8. Παπαδέας Π. (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Παπαδέας.
9. Π.Δ. 1123/1980 Τεύχος Α΄283
10. Π.Δ. 518 /1989 , ΦΕΚ 220 Τεύχος Α΄
11. Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Τεύχος Α΄/26.5.1992
12. Π.Δ. 81/2005, ΦΕΚ 120 Τεύχος Α΄
13. Σταματόπουλος Δ., (2013) *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Αθήνα: Elforin.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

1. <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131641>
2. <http://www.enverse.gr/most-popular/latest-news/213-news3-6>
3. www.parliament.gr, Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012.
4. <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/11245>