

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**<<Ο ΚΦΑΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΣΤΗΝ
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ
ΤΗΣ ΓΡΑΦΕΙΟΚΡΑΤΙΑΣ>>**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΣΠΥΡΙΔΩΝ ΡΑΝΤΟΣ Α.Μ 15099

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΒΑΣΙΛΗΣ ΛΙΑΓΚΟΣ Α.Μ 15409

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑ Α.Μ 14976

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΑΝΔΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην έννοια του επιτηδευματία εμπεριέχονται οι επί μέρους έννοιες, του βιομηχάνου, του βιοτέχνη, του εμπόρου, του ελεύθερου επαγγελματία και γενικά κάθε προσώπου που ασκεί κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό επάγγελμα τα οποία είναι υποκείμενα για τις φορολογητέες τους πράξεις στο φόρο.

Όμως στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας εμπεριέχονται και επί πλέον πράξεις υποκείμενες σε Φ.Π.Α., οι οποίες από μόνες τους δεν προσδίδουν στο πρόσωπο που τις διενεργεί την ιδιότητα του επιτηδευματία. Έτσι, είναι υποκείμενες στο φόρο, παρά του ότι δεν διενεργούνται από επιτηδευματίες ή μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας, η μίσθωση μηχανημάτων, βιομηχανοστασίων, η εκμετάλλευση άυλων αγαθών, η πώληση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς άλλο κράτος μέλος της Ε. Ένωσης από οποιοδήποτε πρόσωπο και μόνο για την πράξη αυτή, κλπ.

Τα Ν.Π.Δ.Δ. δε θεωρούνται κατ' αρχήν ως υποκείμενα στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

Όλοι οι προαναφερθήσας είναι υπόχρεοι στην απόδοση ΦΠΑ και στο φόρο εισοδήματος (όταν υπάρχουν κέρδη). Τα τιμολόγια είναι τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν και καθορίζουν τους φόρους αυτούς. Κάποιοι χρησιμοποιούν πλαστά τιμολόγια. Ο ουσιαστικός λόγος χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Όπως αναφέρθηκε και στην εισαγωγή ο ΚΦΑΣ είναι ο νέος νόμος που έχει ως σκοπό να καταργήσει, στα περισσότερα σημεία, τον ΚΒΣ. Είναι μια λύση στα προβλήματα που δημιουργεί ο ΚΒΣ στη φοροείσπραξη και στη γραφειοκρατία.

Στα κεφάλαια δίνονται ως εξής:

1 Συνοπτική παρουσίαση του ΚΦΑΣ

2 Ο Σύγκριση ΚΦΑΣ και ΚΒΣ

3 Ο Έλεγχος ΥΑΣ

4 Ο Η συμβολή του ΚΦΑΣ στη μείωση της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του ΚΦΑΣ αναφέροντας αναλυτικά τα άρθρα του. Στο δεύτερο γίνεται σύγκριση με τον ΚΒΣ καθώς ο ΚΦΑΣ είναι ο κώδικας που αντικατέστησε τον ΚΒΣ. Η εργασία συνεχίζει με τον έλεγχο που γίνεται στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών καθώς με τον ΚΦΑΣ έγινε μεγάλη προσπάθεια για να είναι όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερη. Στο τέλος της εργασίας παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που πηγάζουν από το τα κεφάλαια της εργασίας και κυρίως από το τελευταίο, καθώς προβλήματα που πρέπει να λύνει ή έστω να βελτιώνει ένας νέος κώδικας λογιστικών βιβλίων είναι της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	4
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
I. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΦΑΣ	
1.1 Γενικές Έννοιες	7
1.2 Άρθρα και περιεχόμενο ΚΒΣ	9
1.2.1 Ανάλυση Άρθρων	11
1.3 Άρθρα και περιεχόμενο ΚΦΑΣ	16
1.3.1 Ανάλυση Άρθρων	17
II. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΦΑΣ - ΚΒΣ	
2.1 Σημαντικές αλλαγές που προήρθαν με τον ΚΦΑΣ	24
III. ΕΛΕΓΧΟΣ Υ.Α.Σ.	
3.1 Μορφές παραβατικότητας των επιχειρήσεων	38
3.2 Έλεγχος	45
3.3 Ο Νόμος 4174/2013	48
IV. Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΚΦΑΣ ΣΤΗ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΓΡΑΦΕΙΟΚΡΑΤΙΑΣ	
4.1 Γραφειοκρατία	56
4.2 Αλλαγές που επέφερε ο ΚΦΑΣ	56
4.3 Πλεονεκτήματα του ΚΦΑΣ	57
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	62
ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	66
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	65

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

A.E.= Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΠΥ= Απόδειξη παροχής υπηρεσιών
Α.Φ.Μ.= Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΓΓΠΣ= Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων
ΔΕΗ= Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού
ΔΕΚΟ= Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
Δ.Ο.Υ= Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΑ-ΤΑ= Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων
ΕΑΦΔΣΣ= Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων
Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε.= Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΥΔΑΠ= Εταιρεία Ύδρευσης και Αποχέτευσης Πρωτεύουσας
ΕΦΚ= Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
ΚΒΣ= Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΦΑΣ= Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΜΜΕ= Μέσα Μαζικής Ενημέρωσης
ΝΠΙΔ= Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Ε.= Ομόρρυθμη Εταιρεία
ΟΚΑΑ= Οργανισμός Κεντρικής Αγοράς Αθηνών
ΟΠΣΤ= Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων
ΟΤΑ= Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΟΤΕ= Οργανισμός Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος
Υ.Α.Σ.= Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών
Φ.Π.Α= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΦΤΜ= Φορολόγηση Ταμειακής Μηχανής

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική είναι στη ζωή μας ως οικονομική έννοια. Λογικό αφού ασχολείται με αριθμούς. Στην ουσία είναι η ακριβής καταγραφή των οικονομικών γεγονότων ενός υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών στα βιβλία που πρέπει βάση νόμου. Ο νόμος δηλαδή είναι αυτός που καθορίζει μέσω των διατάξεων του σε ποια βιβλία και με ποιο τρόπο θα γίνεται η καταγραφή των οικονομικών στοιχείων σε έναν ΥΑΣ. Ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων αρχικά και τώρα ο κώδικας φορολογικής απεικόνισης (ο οποίος κυρίως κατήργησε τον ΚΒΣ παρά τον άλλαξε).

Ο ΚΦΑΣ είναι ένας νόμος που ψηφίστηκε για να βοηθήσει προβλήματα στα οποία υστερούσε σημαντικά ο ΚΒΣ. Τέτοια προβλήματα είναι κυρίως της φοροδιαφυγής και της γραφειοκρατίας. Ο ΚΦΑΣ δεν άλλαξε τον τρόπο ενημέρωσης των βιβλίων που διατήρησε αλλά κατήργησε βιβλία. Ακόμα σημαντικό κομμάτι είναι ότι φαίνεται να βασίζεται στην τεχνολογία (η οποία ως γνωστόν προχωράει με γοργούς ρυθμούς).

1. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΦΑΣ

1.1 Γενικές Έννοιες

1. Έννοια και διακρίσεις των επιχειρήσεων¹

Εφόσον το αντικείμενο που διαπραγματευόμαστε είναι η επιχείρηση, αναγκαίο είναι να προσδιορίσουμε στην παρούσα πρώτη φάση, την έννοια της. Η οριοθέτηση αυτή γίνεται για να καταστήσει σαφές το τί ακριβώς εννοούμε με τον όρο αυτό με σκοπό την αποφυγή της σύγχυσης με άλλους συναφείς όρους όπως π. χ. της εταιρίας, της εκμετάλλευσης κλπ.

"... η έννοια της επιχείρησης, δηλ. της με σχεδιασμό οργανωμένης οικονομικής μονάδος. Η τοιαύτη επιχείρησης δυνατόν να υφίσταται de facto, χωρίς επίσημων νομικών μορφών, επίσης δε δυνατόν να είναι ολιγοπρόσωπος (π. χ. ν'απασχολή 10 άτομα). Σημασίαν έχει μόνον α) ν'αποτελή αυτή μονάδα οργανώσεως εργασίας με οικονομικόν χαρακτήρα και ως εκ τούτου με σκοπόν το κέρδος και β) να μη έχη αυτή άμεσον σχέσιν προς το λεγόμενον "ωργανωμένον έγκλημα", έναντι του οποίου το οικονομικόν έγκλημα αντιδιαστέλλεται.... "

... με τον όρο επιχείρηση νοούμε "την οργανωμένη οικονομική ενότητα που έχει σκοπό την παραγωγή ή/και διανομή αγαθών ή υπηρεσιών"....

"το σύνολο των δικαιωμάτων, πραγμάτων, εννόμων και πραγματικών σχέσεων που είναι ταγμένα από το φορέα της επιχείρησης προς επίτευξη του σκοπού".

Από τους παραπάνω προσδιορισμούς του όρου επιχείρηση μπορούμε να πούμε ότι η έννοια της επιχείρησης δεν ταυτίζεται με την έννοια της εταιρίας, επειδή είναι ευρύτερη από αυτή. Μια επιχείρηση είναι δυνατό ασκείται και από ένα μόνο άτομο ή και από περισσότερα, χωρίς να χρειάζεται όμως αυτά τα τελευταία να συνδέονται και με εταιρικό δεσμό. Η εταιρία υποδηλώνει, βασικά, το νομικό ένδυμα μιας επιχείρησης. Η έννοια της επιχείρησης είναι επίσης, ευρύτερη και από τις έννοιες της εργασίας, του επαγγέλματος και της εκμετάλλευσης. Η εργασία είναι μια έννομη σχέση και θεωρείται στοιχείο της κάθε επιχείρησης. Το επάγγελμα είναι η ιδιότητα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο, το οποίο παρέχει εξαρτημένη εργασία. Τέλος, η εκμετάλλευση δεν περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων της επιχείρησης, αλλά μόνο τη συγκεκριμένη εργασία των μισθωτών και τα συγκεκριμένα πράγματα και αγαθά που χρησιμοποιεί ο φορέας της επιχείρησης, με τρόπο διαρκή προσπαθώντας να επιτύχει το σκοπό του. Η διοίκηση μιας επιχείρησης ασκείται από τον φορέα που λειτουργεί μέσα σ' αυτή. Ο φορέας αυτός είτε είναι ένα άτομο είτε μια εταιρία, διαφέρει από την επιχείρηση δεδομένου ότι αυτός είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ιδιότητα την οποία δεν έχει η επιχείρηση αυτή καθαυτή, εφόσον δεν αναγνωρίζεται από το δίκαιο ως αυτοτελής ενότητα και η έννοιά της δίδεται από την επιστήμη. Ο φορέας της επιχείρησης αποβλέπει πάντοτε σε κάποιο οικονομικό αποτέλεσμα, στο οποίο άλλοτε περιλαμβάνεται και το κέρδος, οπότε κάνουμε λόγο για εμπορική επιχείρηση και άλλοτε δεν περιλαμβάνεται και στην περίπτωση αυτή μιλάμε για μη κερδοσκοπική επιχείρηση. Με κριτήριο τον φορέα τους οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε δημόσιες και σε ιδιωτικές. Οι πρώτες λαμβανόμενες υπόψη έννοια, έχουν φορέα τους:

- α) το Κράτος ή Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή
- β) νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή

¹ Χρήστος Τσοουράμης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Έλλην, σελ. 39-42

γ) νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν οικονομικά κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο ή σε ΟΤΑ ή σε άλλες δημόσιες επιχειρήσεις ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Δημόσιες επιχειρήσεις με στενή έννοια αντίθετα είναι οι επιχειρήσεις των οποίων ο φορέας είναι ΝΠΙΔ που έχει ιδρυθεί ειδικά για την άσκηση συγκεκριμένης επιχείρησης, αποκλειστικά (ή σχεδόν αποκλειστικά) με εισφορές ου Δημοσίου ή/και ΟΤΑ ή/και άλλων Δημόσιων Οργανισμών. Δημόσιες επιχειρήσεις του είδους αυτού έχουμε τη ΔΕΗ, τον ΟΤΕ, την ΕΤ κλπ. Οι ιδιωτικές επιχειρήσεις ασκούνται από φορέα ιδιώτη ή ΝΠΙΔ το οποίο έχει συσταθεί από ιδιώτες (νομικά ή φυσικά πρόσωπα) με βάση κάποια από τις προβλεπόμενες από το νόμο εταιρικές μορφές και με σκοπό, κατά κύριο λόγο, το κέρδος. Οι μορφές αυτές αναφέρονται συνήθως, σε εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, αφανείς, αστικές, ανώνυμες, περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμούς και ναυτικές.

Η συγκέντρωση τέλος, των επιχειρήσεων, που αφορά τη χαλαρή μέχρι και την πλήρη ένωση των φορέων τους, είναι ένα φαινόμενο που ξεκίνησε τον 19ο αιώνα στις ΗΠΑ και έχει πάρει στις μέρες μας σοβαρές διαστάσεις με συνεπακόλουθες επιπτώσεις στην οικονομία μιας χώρας. Η συγκέντρωση αυτή έχει υπαγορευθεί από τις ανάγκες απόκτησης μεγαλύτερης ισχύος στην αγορά, περιορισμού των δαπανών λειτουργίας, διατήρησης σταθερών των τιμών των διαφόρων προϊόντων, καταστρατήγησης διατάξεων φορολογικών ή εργατικών νόμων κλπ.

Η αντιμετώπιση των συγκεντρώσεων αυτών γίνεται με νόμους που προστατεύουν τον ελεύθερο ανταγωνισμό. Η συγκέντρωση αυτή εξάλλου, γίνεται με διάφορες μορφές οι οποίες είτε αφήνουν άθικτη είτε αλλάζουν τη νομική προσωπικότητα των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων. Οι πιο συχνά απαντημένες από αυτές είναι τα καρτέλ (συμπράξεις), οι κοινοπραξίες, τα τραστ, οι εξαγορές, οι συγχωνεύσεις και οι όμιλοι επιχειρήσεων.

2. Η Επιχείρηση ως δράστης οικονομικών παραβάσεων: συνοπτική θεώρησή²

Η διερεύνηση του ρόλου της επιχείρησης από την οπτική γωνία του δράστη οικονομικών παραβάσεων, έχει την αιτιολογία της στην αναγνώριση της σπουδαιότητας της θέσης της στο οικονομικό "γίγνεσθαι" κάθε χώρας.

Δύσκολα, πλέον, μπορεί να αμφισβητηθεί το γεγονός ότι οι μεγάλες επιχειρήσεις ελέγχουν τη ζωή του μεγαλύτερου τμήματος του οικονομικά ενεργού πληθυσμού. Ο έλεγχος αυτός έχει να κάνει τόσο με την ποιότητα και την ποσότητα των παρεχομένων αγαθών και υπηρεσιών όσο και με το ποσοστό ανεργίας, την προστασία του περιβάλλοντος αλλά και με τις διακρατικές σχέσεις που επηρεάζονται από τις διεθνείς εμπορικές συναλλαγές.

Παράλληλα, η οικονομική εξάρτηση πολλών από τα ΜΜΕ από τέτοιες επιχειρήσεις έχει σαν συνέπεια την ευνοϊκή αποδοχή της πολιτικής τους από το κοινό μέσω της προπαγάνδας που αυτά ασκούν. Οι δραστηριότητές τους αυτές επιβάλλουν, λοιπόν, μια λεπτομερή ανάλυση των πρακτικών που ακολουθούν για την επίτευξη του βασικού τους σκοπού που είναι, βέβαια, το κέρδος.

Οι πρακτικές αυτές θα πρέπει να παρατηρήσουμε πως δεν συμβαδίζουν πάντοτε με το νόμο ή με μια δεοντολογία που στηρίζεται στα γενικότερα αποδεκτά συναλλακτικά ήθη. Το γεγονός αυτό συνιστά την ενεργή οικονομική παραβατικότητα των επιχειρήσεων. Στην

² Χρήστος Τσουράμης, 1996, *Οικονομική παραβατικότητα*, Εκδόσεις Ήλιος, σελ. 43-44

περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις εμφανίζονται ως δράστες οικονομικών παραβάσεων, οι οποίες μπορεί να είναι πολιτικοποιημένες ή μη.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες η παραβατική αυτή συμπεριφορά στρέφεται και κατά των επιχειρήσεων, οπότε γίνεται πλέον λόγος για την παθητική όψη της συμμετοχής τους στην οικονομική παραβατικότητα.

1.2 Άρθρα και περιεχόμενο ΚΒΣ

Τα Άρθρα είναι:

<u>ΑΡΘΡΑ</u>	<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ</u>
Άρθρο 1	Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
Άρθρο 2	Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων
Άρθρο 3	Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης. Έννοια είδους
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'	
ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	
Άρθρο 4	Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων
Άρθρο 5	Βιβλία πρώτης κατηγορίας
Άρθρο 6	Βιβλία δεύτερης κατηγορίας
Άρθρο 7	Βιβλία τρίτης κατηγορίας
Άρθρο 8	Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής – κοστολογίου
Άρθρο 9	Έννοια υποκαταστήματος
Άρθρο 10	Πρόσθετα βιβλία
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'	
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	
Άρθρο 11	Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας
Άρθρο 12	Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις
Άρθρο 13	Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών
	Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών
Άρθρο 13α	Ειδικά στοιχεία
Άρθρο 14	Αποδείξεις αυτοπαράδοσης

<p>Άρθρο 15</p> <p>Άρθρο 16</p> <p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'</p> <p>ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ, ΘΕΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</p> <p>Άρθρο 17</p> <p>Άρθρο 18</p> <p>Άρθρο 18α</p> <p>Άρθρο 19</p> <p>Άρθρο 20</p> <p>Άρθρο 21</p> <p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'</p> <p>ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</p> <p>Άρθρο 22</p> <p>Άρθρο 23</p> <p>Άρθρο 24</p> <p>Άρθρο 25</p> <p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'</p> <p>ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</p> <p>Άρθρο 26</p> <p>Άρθρο 27</p> <p>Άρθρο 28</p> <p>Άρθρο 29</p>	<p>Αποδείξεις δαπανών</p> <p>Έγγραφα μεταφοράς</p> <p>Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων</p> <p>Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων</p> <p>Εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.</p> <p>Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων</p> <p>Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση</p> <p>Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων</p> <p>Μηχανογράφηση γενικά</p> <p>Υποχρεώσεις χρηστών</p> <p>Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων</p> <p>Ειδικές διατάξεις</p> <p>Διαχειριστική περίοδος</p> <p>Απογραφή</p> <p>Αποτίμηση στοιχείων απογραφής</p> <p>Ισολογισμός. Αποτελέσματα χρήσης</p>
--	---

<p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄</p> <p>ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</p> <p>ΑΠΟΡΡΗΤΟ</p> <p>Άρθρο 30</p> <p>Άρθρο 31</p> <p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η΄</p> <p>ΚΥΡΩΣΕΙΣ</p> <p>Άρθρο 32</p> <p>Άρθρο 33</p> <p>Άρθρο 34</p> <p>Άρθρο 35</p> <p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ΄</p> <p>ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ</p> <p>Άρθρο 36</p> <p>Άρθρο 37</p> <p>Άρθρο 38</p> <p>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι΄</p> <p>ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ - ΕΝΑΡΞΗ</p> <p>ΙΣΧΥΟΣ</p> <p>Άρθρο 39</p> <p>Άρθρο 40</p>	<p>Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων</p> <p>Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων</p> <p>Πρόστιμα γενικών παραβάσεων</p> <p>Αυτοτελείς παραβάσεις</p> <p>Επιβολή προστίμου</p> <p>Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις</p> <p>Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας</p> <p>Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων</p> <p>Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών</p> <p>Μεταβατικές διατάξεις</p> <p>Έναρξη ισχύος</p>
--	---

1.2.1 Ανάλυση Άρθρων

Για τις ανάγκες³ της λογιστικής και του ελέγχου από το κράτος οι επιχειρήσεις πρέπει να ακολουθούν συγκεκριμένους κανόνες. Οι κανόνες αυτοί ρυθμίζονταν από τον Κώδικα Βιβλίων και των Στοιχείων. Σύμφωνα με τον ΚΒΣ ισχύουν τα εξής:

Άρθρο 1: Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

³ http://www.hellastax.com/html/1992-n/La186_92.pdf

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

Άρθρο 2: Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 3: Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης.

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους: α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικός ή λιανικός, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία, β) σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες, γ) σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μικτή δραστηριότητα).

Άρθρο 4: Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους. Στην τρίτη κατηγορία οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

Στη δεύτερη κατηγορία: Ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, καθώς και ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

Άρθρο 5: Βιβλία πρώτης κατηγορίας

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

Άρθρο 6: Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,

Άρθρο 7: Βιβλία τρίτης κατηγορίας

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

Άρθρο 8: Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής – κοστολογίου

Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό χονδρικός ή κατά κύριο λόγο χονδρικός, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

Άρθρο 9: Έννοια υποκαταστήματος

Βιβλία υποκαταστήματος

Άρθρο 10: Πρόσθετα βιβλία

Επί ποσοτικής παραλαβής εμπορεύσιμων αγαθών, που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτό ή δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο για την αγορά τους, τηρείται βιβλίο ποσοτικής παραλαβής στο οποίο καταχωρούνται η χρονολογία παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών και ο σκοπός της παραλαβής.

Άρθρο 11: Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας

Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

Άρθρο 12: Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις

Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

Άρθρο 13: Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

Άρθρο 14: Αποδείξεις αυτοπαράδοσης

Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το ν. 1642/1986, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης.

Άρθρο 15: Αποδείξεις δαπανών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους.

Άρθρο 16: Έγγραφα μεταφοράς

Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού.

Άρθρο 17: Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Άρθρο 18: Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρόγραφος με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.

Άρθρο 19: Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους: Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης,

β) το βιβλίο εσόδων – εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,

γ) τα ημερολόγια, στα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομικές του πράξεις, το γενικό καθολικό και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα,

δ) το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά,

ε) το βιβλίο αποθήκης επί χειρόγραφης τήρησής του, και τους οπτικούς δίσκους (CD –ROM) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου αυτού, επί μηχανογραφικής τήρησής του,

στ) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών,

ζ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

η) το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων.

Β. Από τα στοιχεία:

α) το δελτίο αποστολής,

β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,

γ. Το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή, καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών

δ. Την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Άρθρο 20: Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση

Μέχρι την τριακοστή (30ή) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών,

Άρθρο 21: Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων και Χρόνος διαφύλαξης αυτών

Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά του υποκαταστήματος που τηρούνται σ' αυτό.

Άρθρο 22: Μηχανογράφηση γενικά

Ο επιτηδευματίας, που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικά μέσα για την τήρηση των βιβλίων ή και την έκδοση των στοιχείων, υπάγεται και στις διατάξεις των άρθρων 23 έως και 25, οι οποίες κατισχύουν των αντίστοιχων σχετικών διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Άρθρο 23: Υποχρεώσεις χρηστών

Ο επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (H/Y) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην ελληνική γλώσσα.

Άρθρο 24: Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας: Ενημερώνει τα ημερολόγια του στις προθεσμίες που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17. Η εκτύπωση αυτών γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης ενημερώνει αυτό στην προθεσμία που ορίζεται από τη παράγραφο 2 του άρθρου 17 και αποθηκεύει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις τα δεδομένα.

Άρθρο 25: Ειδικές διατάξεις

Η εκτύπωση των θεωρημένων βιβλίων και καταστάσεων, μπορεί να γίνεται σε ενιαίο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί γενικής αρίθμησης, με την προϋπόθεση ότι κατά την εκτύπωση αποτυπώνεται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης, δίδεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων κάθε είδους βιβλίου ή κατάστασης και με το σημείωμα θεώρησης γνωστοποιείται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το είδος των βιβλίων και των καταστάσεων που θα εκτυπωθούν από το ενιαίο έντυπο.

Άρθρο 26: Διαχειριστική περίοδος

Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Άρθρο 27: Απογραφή

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

Άρθρο 28: Αποτίμηση στοιχείων απογραφής

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Άρθρο 29 Ισολογισμός. Αποτελέσματα χρήσης

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό

αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Άρθρο 30 Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία.

Άρθρο 31 Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων

Χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομικών, καμία άλλη, πλην του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των άλλων συναρμόδιων αρχών που εξομοιώνονται με αυτόν, δημόσια αρχή ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή οργανισμός δικαιούται να λαμβάνει γνώση των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, εκτός εάν αυτό επιτρέπεται από σχετική διάταξη νόμου.

Τα τελευταία άρθρα είναι τα εξής:

Άρθρο 32 Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

Άρθρο 33 Αυτοτελείς παραβάσεις

Άρθρο 34 Επιβολή προστίμου

Άρθρο 35 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις.

Άρθρο 36 Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας

Άρθρο 37 Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων

Άρθρο 38 Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών

Άρθρο 39 Μεταβατικές διατάξεις

1.3 Άρθρα και περιεχόμενο ΚΦΑΣ

Τα Άρθρα είναι:

<u>ΑΡΘΡΑ</u>	<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ</u>
Άρθρο 1	Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών
Άρθρο 2	Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών
Άρθρο 3	Εξαιρέσεις – Απαλλαγές
Άρθρο 4	Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων
Άρθρο 5	Δελτίο Αποστολής
Άρθρο 6	Τιμολόγηση Συναλλαγών

Άρθρο 7	Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών
Άρθρο 8	Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών
Άρθρο 9	Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων
Άρθρο 10	Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών
Άρθρο 11	Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής
Άρθρο 12	Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών
Άρθρο 13	Θέση σε ισχύ
Άρθρο 14	Μεταβατικές διατάξεις

1.3.1 Ανάλυση Άρθρων

Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης⁴ συναλλαγών

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

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών

⁴ http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4759549

αντικειμένων. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως «ηλεκτρονικό τιμολόγιο» νοείται το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον παρόντα νόμο πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξής τους.

Άρθρο 3 Εξαιρέσεις – Απαλλαγές

Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.

Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 89/1967 (Α' 132) και 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας, καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Βιβλία όρια ακαθάριστων εσόδων

Απλογραφικά

(Β' Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Διπλογραφικά

(Γ' Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

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

β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα.

β) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

γ) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

δ) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

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

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

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

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

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

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

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

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

η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

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.

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής

Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, 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. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη, κατά την παραλαβή τους. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) 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».

β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.

γ) 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.

δ) 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.

ε) 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 το σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους.

στ) Ο σκοπός της διακίνησης.

ζ) 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).

η) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

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

Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής.

Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή

υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:

α) Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ.

β) Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

Άρθρο 8 Έγγραφο μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών

Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 (1) του άρθρου 5, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

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

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

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

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,

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

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

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

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

Άρθρο 9 Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ'

ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. 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. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Άρθρο 11 Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής

Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του:

α) να επιτρέπει τη μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών,

β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 3 του άρθρου 3.

Άρθρο 12 Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

Ο Υπουργός των Οικονομικών εκδίδει τις αναγκαίες αποφάσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 1-11 και της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, καθώς και αποφάσεις για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας,

Άρθρο 13 Θέση σε ισχύ

Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013.

Άρθρο 14 Μεταβατικές διατάξεις

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

2. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΦΑΣ - ΚΒΣ

2.1 Σημαντικές αλλαγές που προήρθαν με τον ΚΦΑΣ

Αρκετές οι αλλαγές⁵ που έφερε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών όμως οι πιο σημαντικές είναι οι εξής:

1. Αλλαγές στην ονομασία⁶, χρησιμοποιούνται οι λέξεις Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών (Υ.Α.Σ.), αντί της λέξης επιτηδευματίας. Στους Υ.Α.Σ. προστίθενται και τα πρόσωπα με νομική οντότητα. Η συγκεντρωτική και αναλυτική απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και στοιχεία, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων, γίνεται για όλες τις κατηγορίες βιβλίων και όχι μόνο για τα διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας).

2. Δίνεται η δυνατότητα στα τιμολόγια και στα τιμολόγια που είναι συνενωμένα με στοιχεία διακίνησης, να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Τιμολόγιο, δεν εκδίδεται κατά την εισφορά αγαθών ως συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρείας κατά την ανάληψη εταιρικής μερίδας σε είδος, όταν αποχωρεί ένας εταίρος ή όταν λύεται η εταιρία (εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης - άρθρο 8), κατά τη μετατροπή Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα, κατά την πώληση π.χ. αεροπορικών εισιτηρίων (φορολογικό στοιχείο) ή λαχείων (ανώνυμο χρεώγραφο) και κατά την είσπραξη συνδρομών εφημερίδων και περιοδικών με αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης. Επειδή, όμως, για την τελευταία περίπτωση το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει αντίθετη άποψη, θα πρέπει για τις συνδρομές που καταβάλλουν το δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. να ζητούν τιμολόγια.

Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ενώ δε χρειάζεται έκδοση τιμολογίου, αφού εξομοιώνονται με αυτό:

α. Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογίων, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων,

β. Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ, δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

γ. Η απόδειξη λιανικής (ως παραστατικό εξόδου), στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή το Δημόσιο ή τους αγρότες του ειδικού

⁵ Από Σημειώσεις Τετάρτης Τριμηνιαίας Έκθεσης, περυσίαση του Ν.4093/2012-Εισηγητής κ. ΗΛΙΑΣ ΑΡΓΥΡΟΣ

⁶ Παν. Β. Παπαδέας, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, σε λ. 40

καθεστώς ΦΠΑ αξίας κάθε συναλλαγής (με ΦΠΑ) μέχρι εκατό (100) ευρώ, όταν από λογιστήριο που τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία εκδίδεται απόδειξη λιανικής. Στην τελευταία περίπτωση, αναγράφεται το καθαρό ποσό σε λογαριασμό εξόδου - ομάδα 6 (όχι αποθεμάτων - ομάδα 2) μετά τη σχετική υφαίρεση και ο ΦΠΑ εκπίπτει μέσω των φορολογητέων εισροών.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις ανάθεσης τιμολόγησης-αυτοτιμολόγησης είναι:

α. Τα πρόσωπα αυτά είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασης τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκαταστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμπέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983 (Α' 167), του ν. 1914/1990 (Α' 178) και του Κανονισμού (ΕΚ) θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

β. Να υπάρχει προηγούμενη συμφωνία, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου μεταξύ τους που αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και από την οποία να προκύπτουν, μεταξύ άλλων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, η ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το άρθρο αυτό, οι όροι της τιμολόγησης καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Ειδικά, στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με τις προαναφερθείσες προβλεπόμενες διατάξεις, η ανωτέρω συμφωνία απαιτείται να έχει καταρτισθεί εγγράφως, και να έχει κατατεθεί πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στην αρμόδια ΔΟΥ του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια.

γ. Τα εκδιδόμενα τιμολόγια από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών ή τον τρίτο πρέπει να φέρουν τα πλήρη στοιχεία του πελάτη ή του τρίτου, καθώς και του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του παρόντος νόμου διακριτά και με σαφή αναφορά στην ιδιότητα εκάστου. Ο πελάτης ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασής του, εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση».

δ. Για τα τιμολόγια που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

3. Ενισχύεται η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου και ορίζεται ως το τιμολόγιο που έχει πληροφορίες που αναφέρει ο Κ.Φ.Α.Σ.. Εκδίδεται ή λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή λήπτη των υπηρεσιών. Καθορίζονται οι έννοιες της «αυθεντικότητας της προέλευσης» που νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου και της «ακεραιότητας του περιεχομένου» που νοείται ότι το περιεχόμενο δεν έχει αλλοιωθεί. Δεν είναι όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή ηλεκτρονικά τιμολόγια. Αυτά που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή (π.χ. μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου), τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Από την άλλη πλευρά, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Είναι επίσης δυνατή, η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον στη συνέχεια.

4. Βλάβη μηχανήματος ή μη λειτουργία λογισμικού (ΚΒΣ άρθρο 25 παρ.5Β' με διαφοροποίηση). Προβλέπεται η παράταση της ενημέρωσης των βιβλίων (χωρίς γνωστοποίηση). Όταν υπάρχει βλάβη ή διακοπή λειτουργίας της ΦΤΜ για οποιονδήποτε λόγο, όταν πραγματοποιούνται πωλήσεις εκτός της επαγγελματικής στέγης (π.χ. από εκθέσεις ή από το αυτοκίνητο κ.α.), όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία των μηχανών να αποτυπώσουν κάποια δεδομένα (π.χ. δε δέχονται αρνητικά ποσά για την επιστροφή χρημάτων σε επιστροφές αγαθών ή για πιστωτικές πωλήσεις σε Διπλογραφικά βιβλία δεν αναγράφουν το ονοματεπώνυμο του πελάτη), μπορούν να θεωρηθούν μερικά μπλοκ με τα στοιχεία των αποδείξεων της ΦΤΜ, που θα καλύπτουν τις συγκεκριμένες ανάγκες.

5. Καταργείται η δυνατότητα τήρησης βιβλίων στο όνομα του ιδρυτή, για την καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης, και οι καταχωρήσεις γίνονται στα βιβλία των Υ.Α.Σ. με τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την υποβολή δήλωσης έναρξης της ατομικής επιχείρησης.

6. Αντί της ένταξης χρησιμοποιείται η λέξη τήρηση και αντί των βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας οριοθετούνται ως απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία. Στους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία εντάσσονται και οι ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, ενώ στη δυνατότητα τήρησης απλογραφικών βιβλίων είναι και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους, στην Ελλάδα ή κάνουν σε αυτό προσθήκες ή επεκτάσεις. Σημειώνεται ότι ενώ το βιβλίο αποθήκης (του άρθρου 8 Κ.Β.Σ.) δεν περιλαμβάνεται στο Κ.Φ.Α.Σ. τυπικά καταργήθηκε, ουσιαστικά όμως επαναφέρθηκε με την τήρηση του λογαριασμού 94, αφού το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης. Ο λογαριασμός 94 τηρείται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή την διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών της ομάδας 9. Για την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης τηρείται στο τελευταίο όριο ανάλυσής του που είναι η μερίδα αποθήκης. Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται με τα παραστατικά κατά ποσότητα και αξία για τις αγορές και τις πωλήσεις στον χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.

7. Οι επιχειρήσεις που τηρούσαν το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του προϊσχύοντος Κώδικα θα συνεχίσουν την τήρησή του από 1/1/2013 (εφόσον βέβαια υπάρχει σχετική υποχρέωση) με τον τρόπο που το τηρούσαν συμπεριλαμβανομένης και της μη τήρησης ιδιαίτερων μερίδων για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας. Τονίζεται ότι από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94. Έτσι από την ημερομηνία αυτή και μετά όλοι οι υπόχρεοι ανεξάρτητα του χρόνου λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου σταματούν την τήρηση των βιβλίων αυτών. Όμως με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού πρέπει να δίνονται στον έλεγχο όλα τα δεδομένα προσδιορισμού του κόστους παραγωγής όταν ζητηθούν από αυτόν. Ο υπόχρεος εξωλογιστικής τήρησης του λογαριασμού 94 κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της

εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας). Όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό (κλάδο εμπορίας ή επεξεργασίας) σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού. Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή αφορά όλους τους υπόχρεους, ανεξάρτητα από την υποχρέωση ή μη εφαρμογής της ομάδας 9 ή την απαλλαγή τους από αυτή. Η τήρηση του λογαριασμού 94 χωρίς ημερολογιακές εγγραφές αναπτύσσεται στο τελευταίο όριο ανάλυσης του (τεταρτοβάθμιος) και οι υπολογαριασμοί τηρούνται όπως και στο βιβλίο αποθήκης:

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

8. Επιμηκύνεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων και συνδέεται με τις προθεσμίες του Φ.Π.Α. και του φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα ενημερώνονται: Το ή τα ημερολόγια μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη στοιχείου και για τις ταμειακές από τη διενέργειά τους (αντί 15η του επόμενου μήνα). Όχι πέραν της υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. Του βιβλίου απογραφών με την αξία (αποτίμηση) των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Δεν υπάρχει χρόνος εκτύπωσης. Επιμηκύνεται ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων- εξόδων και συνδέεται με τις προθεσμίες του Φ.Π.Α.

9. Δ.Α. εκδίδεται για χονδρική πώληση, χωρίς να υπάρχει οριοθέτηση της χονδρικής πώλησης. Η δυνατότητα που είχε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για την μη έκδοση ή έκδοση του Δ.Α. κατ' άλλο τρόπο στη διακίνηση μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μεταβιβάζεται στον Οικον. Επιθεωρητή με εισήγηση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (άρθρο 11 παρ. 1α). Στην ποσοτική παραλαβή στις εγκαταστάσεις του Υ.Α.Σ. εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών χωρίς συνοδευτικό εκδίδεται Δ.Α. και όχι βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής, που προέβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του Κ.Β.Σ.

Το Δελτίο αποστολής ονομάζεται και Συνοδευτικό έγγραφο ή Συνοδευτικό διακίνησης αποθεμάτων ή Δελτίο αποστολής αποθεμάτων ή Έγγραφο αποστολής αποθεμάτων. Από 1.1.2014 ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (πολ. 1286/31.12.2013) για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση. Με την απόφαση αυτή καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων τα οποία διακινούνται με σκοπό αποκλειστικά την πώλησή τους απευθείας ή μέσω τρίτου, εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων φορολογικά στοιχεία αξίας, που συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους, συντάσσεται από τον εκδότη του στοιχείου αξίας δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων. Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε

ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ. Αποθέματα για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.). Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων είναι:

α. οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών,

β. τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ΚΦΑΣ (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.),

γ. αγρότες που εντάσσονται από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι, οι αγρότες που από 1.1.2014 παραμένουν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν υποχρεούνται στην έκδοση του εγγράφου για την παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων τους. Το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων εκδίδεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα στις εξής περιπτώσεις:

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

β. Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

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

- Από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση αρνείται την έκδοση αυτού ή όταν κατά την παραλαβή τους δεν παραδίδεται είτε τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών, είτε αντίτυπο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων. Το ανωτέρω δικαιολογητικό συντάσσεται για την παραλαβή αποθεμάτων από τον αγοραστή (υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών) αυτών, εφόσον δεν παραδίδεται σ' αυτόν, κατά την παραλαβή τους, τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών ή αντίτυπο του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ή δεν εκδίδεται άμεσα με την παραλαβή τους «τίτλος κτήσης». Γενικότερα, το δικαιολογητικό συντάσσεται κατά το χρόνο της αποστολής ή της παράδοσης ή της παραλαβής ή της διακίνησης, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων. Εφόσον, με κατάλληλες δικλίδες, διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού, το ανωτέρω δικαιολογητικό μπορεί να βρίσκεται σε άυλη μορφή. Επισημαίνεται ότι, το εν λόγω έγγραφο εκδίδεται και κατά την παραλαβή επιστρεφόμενων αποθεμάτων, είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είτε από ιδιώτη, εφόσον δεν εκδίδεται με την επιστροφή πιστωτικό τιμολόγιο ή απόδειξη επιστροφής κατά περίπτωση. Όταν μετακινούνται τεχνικοί για επισκευές, το δελτίο αποστολής δεν είναι απαραίτητο για τ αναγκαία εργαλεία τους, αλλά για τα τυχόν αγαθά - ανταλλακτικά και εκδίδεται κατά παραλήπτη. Αν, όμως, οι πελάτες είναι περισσότεροι από ένας και ο τεχνικός δεν μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων τι υλικά θα χρησιμοποιήσει για τον καθένα, εκδίδει δελτίο αποστολής με όλα τα υλικά και, μετά την επισκευή, εκδίδει δελτίο αποστολής κατά παραλήπτη με τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν έτσι, δε χρειάζεται κατά την επιστροφή του τεχνικού στην επιχείρηση να συμπληρωθεί άλλο δελτίο αποστολής με τα υλικά που έμειναν (Ε. 16439/1987). Με εισήγηση του αρμόδιου προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. και έγκριση του αρμόδιου οικονομικού επιθεωρητή, εκτός του διαφορετικού τρόπου έκδοσης, μπορεί να επιτραπεί η μη έκδοση δελτίου, αν λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των

διακινούμενων αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, όπως π.χ. διακίνηση ανταλλακτικών για αποκατάσταση βλαβών και όχι για εμπορία.

10. Ως τίτλος των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών αναγράφεται η φράση «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών», ή «Απόδειξη λιανικής» ή «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» ή «Απόδειξη λιανικής πώλησης», ή «Απόδειξη» με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι εφόσον εκδίδονται για παροχή υπηρεσιών είναι θεωρημένες (χειρόγραφη έκδοση) ή σημασμένες με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (μηχανογραφική έκδοση) ή με τη χρήση ΦΤΜ. Σύμφωνα με την ισχύουσα υπουργική απόφαση Π. 74/75/1986 (791Β) που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων περί ΦΠΑ (κωδ. Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν Απλογραφικά ή Διπλογραφικά βιβλία και υπόκεινται σε ΦΠΑ εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών. Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου, όπου απαιτείται, δεν προβλέπεται από 1.1.2014.

Αναλυτικότερα αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις: Επιχειρηματίας σούπερ μάρκετ αγοράζει π.χ. πούρα ή τρόφιμα (έχει εκπέσει ο ΦΠΑ της αγοράς τους) και ένα μέρος το διαθέτει για τις ανάγκες τις δικές του ή της οικογενείας του (σκοπός ξένος από εκείνο της επιχείρησης).

Βιοτέχνης επίπλων χρησιμοποιεί στο σπίτι του (προσωπικές ανάγκες) μία από τις τραπεζαρίες του (σε περίπτωση αγοράς από τρίτο ο ΦΠΑ εκπίπτει) ή τη δωρίζει σε συγγενή του (σκοπός ξένος από εκείνο της επιχείρησης) ή τη δωρίζει σε υπάλληλο του (ανάγκες προσωπικού). Επιχειρηματίας ιαματικών λουτρών (απαλλασσόμενη δραστηριότητα από ΦΠΑ) διατηρεί και εστιατόριο (φορολογητέα δραστηριότητα) που διαθέτει φαγητό για τους πελάτες των λουτρών. Εργολάβος - κατασκευαστής ακινήτου (υποκείμενος σε ΦΠΑ) χρησιμοποιεί με οποιοδήποτε τρόπο το ακίνητο (ικανοποίηση αναγκών επιχειρηματία ή του προσωπικού της επιχείρησης ή, τέλος, για σκοπούς ξένους με την άσκηση της επιχείρησης).

Επιχείρηση παράγει και αυτοπαραδίδει αυτοκίνητο μέχρι 9 θέσεις για τις ανάγκες της (σε περίπτωση αγοράς του από τρίτο δεν εκπίπτει ο ΦΠΑ που επιβαρύνει την αγορά του). Ανάλυση αγαθών λόγω διάλυσης ατομικής επιχείρησης με Απλογραφικά ή Διπλογραφικά βιβλία ή ανάλυση εταιρικής μερίδας από εταιρεία, κοινοπραξία, συνεταιρισμό ή κοινωνία Α.Κ. Επιχείρηση προσφέρει δώρα στους πελάτες της αξίας άνω των 10 € και, γενικά, η συνολική τους αξία ξεπερνά το 1% των ακαθάριστων εσόδων της.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις εκδίδεται ισοδύναμο στοιχείο απόδειξης αυτοπαράδοσης αμέσως με την παράδοση του αγαθού στις αυτοπαραδόσεις ή με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο στις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών. Ως φορολογητέα αξία υπολογίζεται το κόστος κατασκευής ή η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών στις παραδόσεις αγαθών, ενώ στην παροχή υπηρεσιών τα συνολικά έξοδα που έγιναν για αυτές. Όταν όμως η παράδοση παγίων γίνεται στα 5 πρώτα χρόνια της λογιστικής τους ζωής πρέπει να γίνει διακανονισμός (κωδ. Ν. 2859/2000): π.χ. αγοράστηκε πάγιο αξίας 100.000 € με ΦΠΑ 23.000 € και η αυτοπαράδοσή του έγινε κατά τον τρίτο χρόνο λειτουργίας του. Τότε οφείλεται ο ΦΠΑ του 3ου, 4ου και 5ου χρόνου: $3/5 \times 23.000 \text{ €} = 13.800 \text{ €}$ (βλέπε και ανάλυση διακανονισμού ΦΠΑ παγίων, σελ. 115-117).

Η απόδειξη αυτοπαράδοσης μπορεί να εκδίδεται είτε από ιδιαίτερο τμήμα της ΦΤΜ, είτε γενικά από οποιοδήποτε στοιχείο αξίας του ΚΦΑΣ με την ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης". Απαραίτητη προϋπόθεση των παραπάνω είναι να παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Αντίθετα, οι παρακάτω περιπτώσεις δε θεωρούνται πράξεις παράδοσης

αγαθών και, συνεπώς, από τις ίδιες διατάξεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ, δηλαδή δεν εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης, όταν:

- Παντοπώλης (Α) πωλεί ολόκληρη την επιχείρησή του στην Ο.Ε. (Γ + Β), η οποία συνεχίζει τις εργασίες του παντοπωλείου.

- Επιχείρηση εισαγωγής Η/Υ χρησιμοποιεί έναν εξ αυτών για τις ανάγκες του λογιστηρίου της.

- Επιτηδευματίας διαθέτει δώρα για τα οποία κατά την αγορά τους απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών και δεν εξέπεσε το φόρο. αλλά καταχώρησε τη δαπάνη απευθείας στα γενικά έξοδα. Τότε, τα δώρα θα διατεθούν χωρίς να εκδοθεί κανένα φορολογικό στοιχείο, εκτός αν διακινήθούν, οπότε θα εκδοθεί Δελτίο Αποστολής στο οποίο αναγράφεται ότι ο σκοπός διακίνησης είναι η παροχή δώρων και με τη διευκρίνιση ότι δεν έχει εκπέσει ο ΦΠΑ των εισροών τους.

Για τη λογιστική απεικόνιση πράξεων που απαιτούν έκδοση ισοδύναμη με την απόδειξη αυτοπαράδοσης, παραθέτουμε τα δεδομένα ενός παραδείγματος:

Βιοτεχνία επίπλων αγοράζει πιστωτικά, ξυλεία αξίας 180 € + 20 € μεταφορικά + 23% ΦΠΑ με τιμολόγιο-δελτίο αποστολής Νο 33 του Χ. ΛΙΒΑ.

24	ΠΡΩΤΕΣ & ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ	200	
24.00.01	Αγορές π.υ. με 23%	200	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ		46
54.00.01	ΦΠΑ αγορών με 23%	46	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	246	
50.00.01	Χ. Λίβας		
	Ως Τιμ.-Δ.Α. Νο 33/... Λίβα	246	

Υποθέτουμε ότι με την παραπάνω ξυλεία κατασκεύασε μία τραπεζαρία, η οποία αν πωληθεί θα εισπραχθεί, εκτός της αξίας της (π.χ. 500 €), ο ανάλογος ΦΠΑ (115 €). Μέσω της περιοδικής εκκαθάρισης ΦΠΑ, ο φόρος εισροών (46 €) συμψηφίζεται με το φόρο εκροών (115 €) και αποδίδεται στο δημόσιο ο υπόλοιπος ΦΠΑ 69 €.

Αν όμως, δεν πωληθεί αλλά παραχωρηθεί δωρεάν, το δημόσιο δεν εισπράττει τα 57 €, ενώ θα μπορούσε να «χάσει» και τα αρχικά 46 €. Για να μη συμβεί αυτό, στον ΚΦΑΣ περιλαμβάνεται και η παράγραφος 12 στο άρθρο 8, ώστε το δημόσιο να εισπράττει τουλάχιστον τον ΦΠΑ κόστους κατασκευής ή αξίας αγοράς του δώρου.

Έστω λοιπόν, ότι η τραπεζαρία αποστέλλεται στο σπίτι του βιοτέχνη. Εκδίδεται δελτίο αποστολής (άρθρο 5), στη συνέχεια απόδειξη αυτοπαράδοσης (άρθρο 8 § 12) και στο ημερολόγιο καταχωρείται η εγγραφή:

	X	Π
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	246	
64.06.98 Λοιπές δωρεές	246	
78 ΙΔΙΟΓΙΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠ. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛ		200
78.90.00 Δωρεάν αποστολή προϊόν, με 23% ΦΠΑ		200
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		46
54.00.01 ΦΠΑ αγορών με 23%		46
	Ως αποδ. αυτοπαράδοσης..	

Για τα δώρα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών σε διάφορα πρόσωπα για την επαγγελματική τους προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής τους υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική τους δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι 150 €, αντί της απόδειξης για κάθε πρόσωπο, μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων που παίρνουν τα δώρα.

Αυτή η διαδικασία δεν ισχύει στην περίπτωση που τα αγαθά διατέθηκαν από τον πωλητή (π.χ. κάβα ποτών) κατ' εντολή του αγοραστή (επιτηδευματία) κατευθείαν στον πελάτη του (αποδέκτη του δώρου), δηλαδή διακινήθηκαν με τριπλότυπο δελτίο αποστολής και στη συνέχεια τιμολογήθηκαν και καταχωρήθηκαν απευθείας στα έξοδα προβολής και διαφήμισης (64.02).

Για τα διαφημιστικά δώρα η δώρα μικρής αξίας λόγω εορτών, εφόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις για έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης και καταβολή φόρου εισροών (κάτω των 10€), δεν εκδίδεται κανένα στοιχείο κατά τη διάθεσή τους, αλλά πρέπει να καταχωρούνται απευθείας στα γενικά έξοδα κατά την αγορά τους.

Στις περιπτώσεις επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων, για τα οποία συμφωνήθηκε μηνιαία αμοιβή, ανεξάρτητα από την ποσότητα των ανταλλακτικών που θα χρησιμοποιηθούν γι' αυτές, και διακινήθηκαν με δελτία αποστολής και για τα οποία δεν έγινε ιδιαίτερη χρέωση μπορεί να εκδίδεται για τις παραδόσεις αυτές μία μηνιαία συγκεντρωτική απόδειξη δαπάνης.

Για τη μισθοδοσία (μισθοί, ημερομίσθια ή άλλες παροχές σε μισθωτούς), αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης μπορεί να συντάσσεται κατάσταση που θα υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που εισπράττουν. Αν η μισθοδοσία γίνεται μέσω Τραπεζής με εξουσιοδότηση - εντολή των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά, για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού, δεν απαιτούνται υπογραφές στην κατάσταση.

Αποδείξεις δαπάνης μέσω «τίτλου κτήσης» εκδίδονται και στις παρακάτω συγκεκριμένες περιπτώσεις:

- Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας.
- Διάθεση δειγμάτων χωρίς αντάλλαγμα στο καταναλωτικό κοινό.
(Τα βιβλία που διανέμονται "τιμής ένεκεν" εξομοιώνονται με τα δείγματα).
- Επισκευή αγαθών (με ανταλλακτικά) στο χρόνο της εγγύησης.
- Χορήγησης "διατακτικών" από επιχειρήσεις στο προσωπικό της.
- Καταβολή αμοιβών σε νοικοκυρές, φοιτητές, αλλοδαπούς επιστήμονες κ.α. για περιστασιακή απασχόληση.
- Καταβολή δικαιωμάτων (royalties) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Καταβολή αμοιβών για έκτακτη απασχόληση σε φορτοεκφόρτωση.
- Καταβολή σε συνταξιούχο ελεύθερο επαγγελματία για υπηρεσία που είχε προσφέρει, όταν ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών.
- Καταβολή οφειλόμενων επιδοτήσεων ή επιστροφή έμμεσων φόρων κ.λπ. σε συνταξιούχο πρώην υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.
- Καταβολή ποσού για αγορά βιβλίων από καθηγητές ιδιωτικών σχολείων.
- Αμοιβή σε ασκούμενο δικηγόρο, σε διαιτητές διοικητικών δικαστηρίων, σε εκκαθαριστές η και σε ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών.
- Καταβολή σε κληρονόμους αποβιώσαντος υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που δεν συνεχίζουν τις εργασίες του κληρονομούμενου.
- Αποζημίωση για π.χ. καταστροφή εμπορευμάτων από ανατροπή φορτηγού.

- Προμήθεια που καταβάλλεται από ασφαλιστική εταιρία σε υπαλλήλους της ή από τουριστικά γραφεία" σε «tour leaders».

- Προμήθεια που καταβάλλεται σε αγρότες για περιστασιακή μεσολάβηση σε αγορές προϊόντων.

Συνοπτικά για τα δώρα που προσφέρουν οι επιχειρήσεις, εκδίδονται ή όχι οποιαδήποτε δικαιολογητικά έγγραφα που χρησιμοποιούνται ως «τίτλοι κτήσης»:

α. Αξία δώρου μέχρι 10 € και συνολική αξία δώρων μέχρι 1% των ακαθαρίστων εσόδων. Τότε δεν χρειάζεται έκδοση στοιχείων.

β. Αξία δώρου 10,01 € - 150 €, τότε εκδίδεται είτε μία απόδειξη (ισοδύναμη αυτοπαράδοσης) για κάθε παράδοση, είτε μία συγκεντρωτική κατάσταση (ισοδύναμη δαπάνης) που θα περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση για κάθε πρόσωπο που παίρνει δώρα.

γ. Αξία δώρου άνω των 150 €, τότε εκδίδεται είτε μία απόδειξη αυτοπαράδοσης, είτε μία απόδειξη δαπάνης για κάθε παράδοση.

Από 1.1.2014, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ.) του ΚΦΑΣ αποδεικνύουν τις λήψεις υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την παροχή υπηρεσιών με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ. Σημειώνεται ότι, ως «τίτλος κτήσης» όπως είχε διευκρινιστεί με την εγκύκλιο πολ. 1004/4.1.2013 για την αγορά αγαθών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο στο οποίο εμφανίζεται η καταβαλλόμενη δαπάνη. Αναφέρεται ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (λήψης υπηρεσιών), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα ανωτέρω απαιτούμενα δεδομένα.

11. Η δυνατότητα διαφύλαξης όλων των στοιχείων (εκδοθέντων- ληφθέντων) και των συνοδευτικών, σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι, CD-ROM τεχνολογία WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση, επιτρέπεται για όλους τους Υ.Α.Σ. και όχι για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (επιχειρήσεις του Δημοσίου, τράπεζες, επιχειρήσεις πλήρους εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.) που προέβλεπαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.

12. Οι θεωρήσεις έπαψαν να ισχύουν και πλέον δεν γίνεται καμία θεώρηση σε κανένα στοιχείο και σε κανένα βιβλίο. Από 01/01/2014 παύουν όλες οι θεωρήσεις.

13. Από 1.1.2014, ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας για τις μεταφορές αγαθών που διενεργεί, δεν απαιτείται να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονταν στο καταργούμενο άρθρο 8 του ΚΦΑΣ, δηλαδή φορτωτικές και κατάσταση αποστολής αγαθών, κατά περίπτωση. Επιπλέον, από 1.1.2014, δεν απαιτείται να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπονταν από τις υπουργικές αποφάσεις πολ. 1273/1.12.1989 (ΦΕΚ 923 Β') και πολ. 1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β) δεδομένου ότι, η υποχρέωση αυτή, ήταν σε συνάρτηση με το χρόνο έκδοσης των φορτωτικών. Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 97 έως και 107 του Εμπορικού Νόμου, περί της υποχρέωσης έκδοσης του εγγράφου «αγωγιαστήριο», που συντάσσεται υπό μορφή επιστολής και παραδίδεται, για συμβάσεις μεταφοράς προσώπων ή πραγμάτων, από τον αποστολέα στον παραλήπτη αυτών, περιέχει δε

τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν τίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ.

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

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

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

Ο μεταφορέας (και το μεταφορικό γραφείο) αντί άλλων εγγράφων μπορεί να εκδίδει πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή δεμάτων μικρής αξίας μέχρι 100 κιλών ή εμπορευμάτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα ή εντός της αστικής περιοχής των πόλεων. Αστική περιοχή θεωρούνται τα διοικητικά όρια κάθε πόλης, αυξημένα με ακτίνα 20 χιλιομέτρων, όταν μεταφέρονται αγαθά μέχρι 300 κιλά από τρίκυκλα ΔΧ. Η επαρχία Αττικής θεωρείται ολόκληρη ως αστική περιοχή (Εγκ. 117/1968).

Το ένα αντίτυπο παραδίδεται σε αυτόν που πληρώνει και αναγράφεται: α) τουλάχιστον το κόμιστρο για μεταφορά αποσκευών, β) τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη, το είδος κατά γενική κατηγορία με την ποσότητα των αγαθών και το κόμιστρο για μεταφορές μικροδεμάτων, γ) επιπλέον από τα προηγούμενα και ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα με την ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου για αστικές μεταφορές και δ) τα στοιχεία εκείνου που καταβάλλει το ναύλο με το ποσό αυτού για μεταφορά οχημάτων με πλωτά μέσα. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές μπορεί να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, αρκεί να έχει από πριν γνωστοποιήσει εγγράφως την ανάθεση στη ΔΟΥ που αυτοί υπάγονται. Ο μεταφορέας που θα πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές (οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες, εναέριες) μπορεί να εκδίδει για αυτές τις μεταφορές άλλα στοιχεία ισοδύναμα με τα προηγούμενα, αν προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας. Επίσης, τα φορτωτικά έγγραφα των ξένων αεροπορικών εταιριών.

Ανάλογη δυνατότητα έχει δοθεί από 1.10.92 και για τις αστικές μεταφορές με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης (ΠΟΛ.1144/92). Τότε, για το κόμιστρο

εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς στις επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα, ενώ σε μεμονωμένες αστικές μεταφορές οι αποδείξεις μπορούν να εκδοθούν με την ολοκλήρωση της μεταφοράς δεδομένου ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διασφαλίζονται από το τυχόν τηρούμενο ημερολόγιο μεταφοράς (ΠΟΛ. 1174/98). Τα αναγκαία έγγραφα μεταφοράς εταιρειών Logistics για τη μεταφόρτωση αγαθών μέσω εγκαταστάσεων ενδιάμεσης - τρίτης επιχείρησης. Ο μεταφορέας, επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών, μπορεί να εκδίδει, αντί άλλων εγγράφων, τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, εφόσον τηρείται εναλλακτικά το ημερολόγιο μεταφοράς που προβλεπόταν από την πολ. 1144/1992. Στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή της απόδειξης αναγράφονται, εκτός των άλλων, τα πλήρη στοιχεία του καταβάλλοντος τα κόμιστρα, τα μεταφερόμενα αγαθά κατά γενική κατηγορία, το κόμιστρο ή την αμοιβή, τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς και τον αναλογούντα ΦΠΑ. Τα προαναφερόμενα μπορούν να ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία (πρακτορεία) ή τους διαμεταφορείς, με την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς, που δεν είναι πλέον υποχρεωτικό.

Σύμφωνα με την πολ. 1144/1992 για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με αυτοκίνητα ή τρίκυκλα ΔΧ από τον ίδιο φορτωτή σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από τον φορτωτή, παρέχεται η δυνατότητα τήρησης ημερολογίου μεταφοράς και διπλότυπης συγκεντρωτικής απόδειξης για τις αστικές μεταφορές ως εξής:

- Τηρείται από τον μεταφορέα ημερολόγιο μεταφοράς σε κάθε μεταφορικό μέσο. Στην απόδειξη που εκδίδεται στο τέλος του μήνα, για όλες τις μεταφορές του μήνα αναγράφονται εκτός των άλλων, οι α/α των σχετικών συνοδευτικών στοιχείων που εκδόθηκαν από τον φορτωτή. Στην απόδειξη δεν απαιτείται η αναγραφή των ειδών και των ποσοτήτων των μεταφερομένων αγαθών, αντί δε των στοιχείων των παραληπτών αναγράφεται η ένδειξη «Διάφοροι».

- Για τις αστικές μεταφορές γενικά, τηρείται από τον μεταφορέα ημερολόγιο μεταφοράς εφόσον για το κόμιστρο εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη, η οποία εκδίδεται για μεν τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος του μήνα, για δε τις υπόλοιπες (μεμονωμένες) μεταφορές κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΑΣ.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΙΣΧΥΟΝΤΕΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΑΠΟ 01.01.2014

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης Συντελεστής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος).

Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης 4

Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης 5

Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών 5

Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού 10

Μέσα μεταφοράς ατόμων 16

Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές») 12

Αυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης 10

Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό 20

Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης 10

Ο συντελεστής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Πάγια στοιχεία των οποία η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά.

Τα βιβλία (χειρόγραφα ή εκτυπωμένα) τηρούνται, ενώ τα φορολογικά στοιχεία μαζί με τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης τους και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάστασή τους μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ της έδρας μπορεί τα βιβλία και τα στοιχεία να βρίσκονται σε οποιοδήποτε άλλο τόπο εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης που αφορούν, με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα τους επιδεικνύονται στην φορολογική αρχή, στην προθεσμία που τίθεται από αυτές ή μετά την ενημέρωσή τους, τα συμπληρωμένα έντυπα επιστρέφονται στην εγκατάσταση που αφορούν. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα προαναφερθέντα δεδομένα κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και να επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας είναι υποχρεωτικό να γνωστοποιείται στην αρμόδια ΔΟΥ, πριν την αποθήκευση, ο τόπος αυτός, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού. Διευκρινιστικά αναφέρουμε τα είδη των φορολογικών στοιχείων τα οποία επιτρέπεται να διαφυλάσσονται σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή:

- α) ΑΛΠ,
- β) ΑΠΥ,
- γ) εισιτήρια κάθε τύπου,
- δ) λογαριασμοί ΔΕΚΟ, Δημοσίων Υπηρεσιών, τραπεζικών, ταχυδρομικών, χρηματιστηριακών υπηρεσιών κ.λπ., ε) τιμολόγια (κάθε τύπου),
- στ) αποδείξεις αυτοπαράδοσης,
- ζ) αποδείξεις δαπανών,
- η) αποδείξεις και δελτία ποσοτικής παραλαβής,
- θ) δελτία παραγγελίας,
- ι) ακυρωτικά στοιχεία,
- ια) κάθε άλλο στοιχείο αξίας, εκτός των συνοδευτικών με ή χωρίς αξία.

Αντίστοιχα, ως συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία θεωρούνται:

- α) τα ΔΑ και τα συγκεντρωτικά ΔΑ,
- β) τα ΔΑ συνενωμένα με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,
- γ) τα φορτωτικά έγγραφα.

Όταν τα βιβλία και οι καταστάσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του ΚΦΑΣ ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, αλλά να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με την προϋπόθεση, όμως, ότι τα δεδομένα τους εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αδυναμίας

αναπαραγωγής-εκτύπωσης των δεδομένων αυτών, η αδυναμία-μη διαφύλαξή τους ισοδυναμεί με την μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή καταστάσεων. Αντίστοιχα, στις περιπτώσεις των φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται εκτύπωση των στελεχών τους, δεδομένου ότι αποθηκεύονται ηλεκτρονικά δεδομένα που επέχουν θέση στελέχους (π.χ. ηλεκτρονικά αρχεία σήμανσης), η μη διαφύλαξη των αποθηκευμένων αυτών δεδομένων, ισοδυναμεί με την μη διαφύλαξη των αντίστοιχων, εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

15. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (συμπεριλαμβανομένων του Δημοσίου και των αγροτών) υποβάλλουν καταστάσεις μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και μέχρι την 25η Ιουνίου κάθε χρόνου στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ) για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, ενώ δεν χρειάζεται η υποβολή τους αν τα δεδομένα του περιεχομένου τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στην ΓΓΠΣ. Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων που δεν διαθέτουν ηλεκτρονικό υπολογιστή ή πρόσβαση στο διαδίκτυο, υπάρχει και η δυνατότητα (πολ. 1157/2005), οι καταστάσεις να υποβάλλονται μέσω του διαδικτύου αποκλειστικά και μόνο δια των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (και όχι μέσω των ΔΟΥ) στα οποία μπορεί να προσκομίζονται σε χειρόγραφη έντυπη ή ηλεκτρομαγνητική μορφή (δισκέτες). Οι καταστάσεις είναι τριπλότυπες με τις συναλλαγές που πραγματοποιήσαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό και όχι διαχειριστικό έτος, για τη επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους. Σε περίπτωση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου ή όταν η διαχειριστική περίοδος διαρκεί από 1/7-30/6, υποβάλλονται οι ανάλογες καταστάσεις που αφορούν το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος από 1/1-31/12, επειδή η πλειοψηφία των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών ακολουθεί αυτό το διάστημα ως διαχείριση και πρέπει να είναι δυνατές όλες οι αναγκαίες διασταυρώσεις.

Οι καταστάσεις περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, καθώς και τον ΑΦΜ του υπόχρεου, αλλά και των συναλλασσομένων μαζί του κατά αλφαβητική σειρά (όχι κατ' ανάγκη λεξικογραφικά), το συνολικό αριθμό τιμολογίων (χρεωστικά + πιστωτικά με μικρά ή μεγάλα ποσά), ή άλλων φορολογικών στοιχείων και την καθαρή αξία μεταξύ του εσόδου και της δαπάνης χωρίς ΦΠΑ (εμπεριέχονται, όμως, στην αξία των συναλλαγών οι λοιπές φορολογικές ή μη επιβαρύνσεις: ΕΦΚ, αγγελιόσημο, Δημοτικοί φόροι κ.λπ. - ΠΟΛ. 1180/94). Οι καταστάσεις πελατών-προμηθευτών υποβάλλονται χειρόγραφα ή με εκτυπωμένες καταστάσεις από το Δημόσιο και τους αγρότες, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του ΚΦΑΣ που τηρούν. Ειδικότερα, για το Δημόσιο δεν ενδιαφέρει αν υφίσταται ή όχι υποχρέωση τήρησης βιβλίων του ΚΦΑΣ, ούτε αν αυτά τηρούνται μηχανογραφικά ή όχι, ενώ όλες οι συναλλαγές του καταχωρούνται αναλυτικά ανά συναλλασσόμενο πρόσωπο με τον ΑΦΜ αυτού και όχι συγκεντρωτικά στο τέλος των καταστάσεων (πολ. 1056/06). Στις εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών για να είναι δυνατή η διασταύρωση στοιχείων, δεν απαιτείται η αποστολή στοιχείων από τις Τελωνειακές αρχές στις αρμόδιες Υπηρεσίες της ΓΓΠΣ, αλλά οι πληροφορίες αυτές λαμβάνονται απευθείας από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (ΟΠΣΤ - IC1S).

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΕΛΑΤΩΝ

α) Καταχωρούνται αναλυτικά - Η αξία του εσόδου από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 του ΚΦΑΣ (Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα), οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, καθώς και η είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και λοιπών δικαιωμάτων.

β) Καταχωρούνται με μία (1) εγγραφή - Η συνολική αξία των εσόδων από λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν ανεξαρτήτως του στοιχείου που εκδόθηκε γι' αυτές (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή τιμολόγιο πώλησης σε ιδιώτη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτη ή άλλα έγγραφα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του ΚΦΑΣ).

γ) Καταχωρούνται με μία (1) εγγραφή - Η συνολική αξία των συναλλαγών από χονδρικές πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής στοιχείων για διασταύρωση, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

α) Καταχωρούνται αναλυτικά - Η αξία της δαπάνης για χονδρικές αγορές αγαθών και υπηρεσιών, από άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 του ΚΦΑΣ (Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, καθώς επίσης και οι καταβολές αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

β) Καταχωρούνται με μία (1) εγγραφή - Η συνολική αξία των δαπανών για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής στοιχείων για διασταύρωση, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η συνολική αξία των δαπανών για αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών για τα οποία εκδόθηκε απόδειξη λιανικής πώλησης μέχρι εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ. Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων παρατίθεται πίνακας συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής στοιχείων (αναλυτικά) για διασταύρωση, με την κατάσταση πελατών, προμηθευτών ή πιστωτικών υπολοίπων σύμφωνα με την σχετική εγκύκλιο (πολ. 1163/1994). Οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται (Πολ. 1114/2005) με μία (1) εγγραφή στα αντίστοιχα πεδία των καταστάσεων πελατών-προμηθευτών ή πιστωτικών υπολοίπων κατά περίπτωση. Η συνολική αξία των συναλλαγών που αναφέρονται στην παρ. 17 της εγκ. πολ. 1163/1994 δηλαδή: • Ηλεκτρικό ρεύμα (ΔΕΗ). • Νερό (ΕΥΔΑΠ και λοιποί δημόσιου χαρακτήρα φορείς). • Τηλεπικοινωνίες (μόνο ΟΤΕ). • Ταχυδρομικά τέλη - περιλαμβάνονται και οι Ταχ. Θυρίδες (μόνο ΕΑ- ΤΑ). • Φορτωτικές ΟΣΕ. • Αποδείξεις ΚΤΕΛ. • Συνδρομές σε εφημερίδες, περιοδικά και επαγγελματικές οργανώσεις. • Κοινόχρηστες δαπάνες. • Ενοίκια ακινήτων. • Πάρκινγκ επαγγελματικών αυτοκινήτων. • Διόδια. • Έξοδα κίνησης προσωπικού, για τα οποία έχουν ληφθεί στοιχεία στο όνομα των μισθωτών κ.λπ. • Εισιτήρια μεταφορικών μέσων. • Η συνολική αξία των χονδρικών πωλήσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών προς και από την αλλοδαπή. • Η συνολική αξία των τόκων καταθέσεων που χορηγούν οι τράπεζες, καθώς και η συνολική αξία των τόκων και των προμηθειών που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές ή από άλλους επιτηδευματίες. • Η συνολική αξία των τόκων και προμηθειών που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές οι επιτηδευματίες και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ΚΦΑΣ. • Η συνολική αξία των αποδείξεων πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων (δηλαδή η συνολική αξία του εσόδου ή της δαπάνης των λιανικών ή των χονδρικών αυτών συναλλαγών κατά περίπτωση στα αντίστοιχα πεδία). • Η συνολική αξία των τιμολογίων που εκδίδει ο Οργανισμός Κεντρικής Αγοράς Αθηνών (ΟΚΑΑ), - Πολ. 1058/2004, αξίας ενός εκάστου μέχρι πενήντα πέντε (55) ευρώ. Κατ' εξαίρεση, δεν αναγράφονται στις καταστάσεις η συνολική αξία των λιανικών συναλλαγών, η συνολική αξία των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής τους, καθώς και οι συναλλαγές με αξία κάθε στοιχείου μικρότερη των 300 € χωρίς ΦΠΑ. Στη χειρόγραφη τήρηση βιβλίων, οι υπόχρεοι μπορούν για

τη δημιουργία του κατάλληλου αρχείου, να χρησιμοποιούν την ειδική εφαρμογή που έχει αναπτύξει η ΓΓΠΣ και η οποία διατίθεται δωρεάν από την ιστοσελίδα της. Μετά την αποστολή του μαγνητικού αρχείου, ως αποδεικτικό υποβολής, θα εμφανίζεται και θα εκτυπώνεται η υποβαλλόμενη δήλωση με τα στοιχεία που ορίζει η πολ. 1114/05. Όσοι αγρότες δεν έχουν υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούν, καθώς και οι περιστασιακά απασχολούμενοι και γενικά τα πρόσωπα που χαρακτηρίζονται ως μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και λαμβάνουν την αμοιβή τους με απόδειξη δαπάνης (παρ. 13, άρθρο 8 ΚΦΑΣ), είναι απαραίτητο να διακρίνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις από τους λοιπούς υπόχρεους υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων, με τις οποίες επιδιώκεται η διασταύρωση των επαγγελματικών συναλλαγών των αντισυμβαλλομένων. Στη θέση του επαγγέλματος θα σημειώνεται ο αριθμός ένα "1" μόνο όταν ο αντισυμβαλλόμενος δεν είναι υπόχρεος σε υποβολή, ενώ στις λοιπές περιπτώσεις, μηχανογραφικά τίθεται το μηδέν «0». Όσοι, όμως, από τους αγρότες ανήκουν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ υποβάλλουν τις καταστάσεις μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους που εκδίδουν οι ίδιοι. Για όσους από τους αγρότες ή τους μη υπόχρεους (αμοιβές τρίτων με αποδείξεις δαπανών) στερούνται Α.Φ.Μ., πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός της Α.Τ.

3. ΕΛΕΓΧΟΣ Υ.Α.Σ.

3.1 Μορφές παραβατικότητας των επιχειρήσεων⁷

α. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ο Edwin Sutherland ήταν ο πρώτος που διερεύνησε επιστημονικά την παράνομη δραστηριότητα των επιχειρήσεων. Ο Ε.Σ. μελετώντας το "εγκληματικό παρελθόν" (criminal history), 70 από τις μεγαλύτερες εμπορικές, κατασκευαστικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις των ΗΠΑ, διαπίστωσε πως είχαν παραβεί το νόμο σε πολλές περιπτώσεις. Συγκεκριμένα, από τις 980 σχετικές αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που μελέτησε και οι οποίες επέβαλαν ποινές στις επιχειρήσεις αυτές, διαπίστωσε ότι αφορούσαν:

- οι 307, παραβάσεις διατάξεων αντιμονοπωλιακών νόμων,
- οι 222, παραβάσεις διατάξεων των νόμων για τη βιομηχανική ιδιοκτησία,
- οι 158, παραβάσεις της εργατικής νομοθεσίας,
- οι 130, παραβάσεις διαφόρων εμπορικών νόμων,
- οι 97, παραβάσεις για απατηλή διαφήμιση και
- οι 66, παραβάσεις για παράνομες εκπτώσεις

Συνολικά δε, βρήκε ότι από τις 980 αυτές αποφάσεις αναλογούσαν το πολύ 50 και κατά μέσο όρο 14 σε κάθε επιχείρηση. Η πρώτη αυτή έρευνα, μολονότι κλασσική στο είδος της, θεωρείται ότι έχει αρκετά μεθοδολογικά σφάλματα, αναφέρθηκε δε μόνο σε παραβάσεις της ομοσπονδιακής νομοθεσίας των ΗΠΑ και περιέλαβε ένα μικρό, συγκριτικά με τον συνολικό αριθμό επιχειρήσεων από αυτές που λειτουργούσαν στη χώρα που αυτή πραγματοποιήθηκε.

Παρότι η έρευνα αυτή του Sutherland θεωρήθηκε πρωτοποριακή στο είδος της και ότι ακόμα άνοιγε νέους ορίζοντες στη μελέτη της εγκληματικής συμπεριφοράς, ωστόσο η επόμενη ανάλογη ερευνητική προσπάθεια στις ΗΠΑ έγινε μετά από 25 περίπου χρόνια και συγκεκριμένα για τη περίοδο 1975 - 76 από ερευνητική ομάδα, επικεφαλής της οποίας ήταν ο Marshal B. Clinard.

Στην περίπτωση αυτή εξετάστηκε η παραβατική συμπεριφορά 582 κρατικών επιχειρήσεων, με ετήσιες πωλήσεις ύψους 300 εκατομμυρίων έως 45 δισεκατομμυρίων δολαρίων. Όπως και ο Ε. Σ. έτσι και ο Μ. Σ. και οι συνεργάτες του διαπίστωσαν ότι οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων αυτών σε μεγάλο βαθμό ήσαν αντίθετες με το νόμο. Ειδικότερα, ποσοστό 60% από αυτές είχαν διωχθεί ποινικά τουλάχιστον μια φορά κατά το μικρό, σχετικά, χρονικό διάστημα της έρευνας (1975 - 76), ενώ ποσοστό μεγαλύτερο από το 40% από εκείνες που ήσαν κατασκευαστικές ήσαν υπότροπες. Ακόμα, σε αρκετές από τις επιχειρήσεις αυτές η παράνομη οικονομικά συμπεριφορά ήταν σχεδόν καθημερινό φαινόμενο.

Αξιοσημείωτο ήταν επίσης, το γεγονός ότι επιχειρήσεις φαρμακευτικές, διύλισης πετρελαίου και κατασκευής αυτοκινήτων ήταν υπεύθυνες για τις μισές από τις παραβάσεις που καταγράφηκαν, το 90% από αυτές είχαν κάνει τουλάχιστον μια παράβαση και το 80%

⁷ Χρήστος Τσοουράμης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Έλλην, σελ. 45-46

είχαν κάνει μια ή περισσότερες από τις παραβάσεις που χαρακτηρίστηκαν "σοβαρές" ή "μεσαιάς σπουδαιότητας".

Ακόμα, στην έρευνα αυτή διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις που ελίχθηκαν:

- α) παραβίαζαν τους κανόνες διαχείρισης, παρατηρήθηκαν δηλ. σφάλματα στη συσκευασία των εμπορευμάτων, ανυπαρξία ή ελαττωματικές εγκαταστάσεις εξαερισμού,
- β) παρέβαιναν τους κανόνες προστασίας του περιβάλλοντος, μολύνοντας τον αέρα ή το νερό και ρυπαίνοντας με τη βοήθεια υγρών καυσίμων υλών ή χημικών ουσιών,
- γ) δωροδοκούσαν πολιτικούς, επιχορηγούσαν οικονομικά πολιτικές οργανώσεις και παραβίαζαν τους συναλλαγματικούς κανόνες ισοτιμίας,
- δ) παραβίαζαν την εργατική νομοθεσία σε βάρος των εργαζομένων σ'αυτές,
- ε) παραβίαζαν τους κανόνες παραγωγής, κατασκεύαζαν δηλ. και πωλούσαν ελαττωματικά αυτοκίνητα και αεροπλάνα ενώ παρασκεύαζαν και κυκλοφορούσαν επικίνδυνες για τη δημόσια υγεία τροφές και φάρμακα και
- στ) ακολουθούσαν παράνομες εμπορικές πρακτικές που είχαν σχέση με τη μη τήρηση των κανόνων του ανταγωνισμού, με τη δημιουργία μονοπωλίων, για τον κατά τα συμφέροντά τους καθορισμό των τιμών στη αγορά κλπ.

Τα παραπάνω δεδομένα των δυο αυτών ιδιαίτερα σημαντικών ερευνών μας δίνουν μια πρώτη εικόνα του πλαισίου της οικονομικής παραβατικότητας των επιχειρήσεων. Ανάλογες όμως έρευνες για την ελληνική πραγματικότητα δεν έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι σήμερα. Παράλληλα οι επίσημες στατιστικές της δικαιοσύνης (7) δεν περιέχουν σχετικά στοιχεία. Ως σύγχρονα οικονομικά εγκλήματα, (= αποποινικοποιημένες οικονομικές παραβάσεις), τα οποία κατά τη γνώμη μας, τελούνται κατά κύριο λόγο, από τις επιχειρήσεις ο Δημόπουλος (8) αναφέρει⁸:

α. Τα εγκλήματα που τελούνται εναντίον της κρατικής οικονομίας, π.χ. εγκλήματα περί των φόρων και των κρατικών επιχορηγήσεων.

β. Τα εγκλήματα που στρέφονται κατά της οικονομίας του συνόλου ή (από λειτουργική άποψη), κατά σημαντικών τμημάτων και θεσμών της, π. χ. εγκλήματα εναντίον των τραπεζών, του χρηματιστηρίου ή οικονομικές παραβάσεις των καρτέλ.

γ. Τα εγκλήματα που προσβάλλουν τους κανόνες εκμετάλλευσης, όπως π.χ. τα εγκλήματα εναντίον του καθαρού ανταγωνισμού.

δ. Τα εγκλήματα κατά του περιβάλλοντος και του δικαίου των τροφίμων."

Εξειδικεύοντας το θέμα μέσα στα πλαίσια της ελληνικής πραγματικότητας, ο ίδιος συγγραφέας αναφέρει κατηγορίες οικονομικών εγκλημάτων που προβλέπονται από τον Ποινικό μας Κώδικα και από ειδικούς ποινικούς νόμους (αφορούν παραβάσεις των νόμων περί πνευματικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας, αγορανομικά αδικήματα, φορολογικές, τελωνειακές παραβάσεις και παραβάσεις περί το εθνικό νόμισμα, το συνάλλαγμα και την πιστωτική πολιτική, παραβάσεις του δικαίου των εταιριών και παραβάσεις διατάξεων του εργατικού δικαίου).

Αναφερόμενοι εξάλλου σε μορφές επιχειρηματικής δράσης που δεν συμβαδίζουν με την ηθική (ethical violations) οι Clinard και Yeager (9) (τις οποίες θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι προσβάλλουν τα συναλλακτικά ήθη και επομένως ότι ανήκουν στην, όπως

⁸ Χρήστος Τσουράμης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Ελλην, σελ. 47

την ονομάσαμε, "μη ποινικοποιημένη οικονομική παραβατικότητα") υιοθετούν την γνώμη του Walton (10) ότι η δικαιολόγηση της συμπεριφοράς αυτής βρίσκεται σε απόψεις που λένε πως, η "καλή πρόθεση δημιουργεί την ηθική πράξη", "ό, τι είναι λειτουργικό είναι και καλό" και ότι "στην αγορά ηθικό είναι εκείνο, που δίνει στους καταναλωτές αυτό που θέλουν". Στις ηθικές αυτές παρεκκλίσεις, οι οποίες κατά τους παραπάνω συγγραφείς, ακολουθούνται πολύ συχνά από τις επιχειρήσεις, ανήκουν :

α. 11 παρουσίαση από τα ΜΜΕ διαφημίσεων προϊόντων, που τα παρουσιάζουν σαν μοναδικά στο είδος τους, επειδή παράγονται από τη διαφημιζόμενη επιχείρηση ενώ προϊόντα της ίδιας ποιότητας παράγονται και από άλλες επιχειρήσεις.

β. Η παρουσίαση από τα ΜΜΕ και ιδιαίτερα από την τηλεόραση μιας εξαιρετικά "κοινωνικής" εικόνας της συγκεκριμένης επιχείρησης, η οποία έτσι εμφανίζεται να ενδιαφέρεται για το γενικό καλό κυρίως και όχι για την αύξηση των εσόδων της.

γ. Η κυκλοφορία στην αγορά ανασφαλών ή ελαττωματικών προϊόντων από μια επιχείρηση με την δικαιολογία ότι και άλλες επιχειρήσεις διαθέτουν τέτοια προϊόντα χωρίς να υπάρχει καμία σχετική απαγόρευση.

δ. Η πώληση προϊόντων, που υποτίθεται ότι έχουν κάποιες ιδιότητες, σε τιμές υψηλότερες από την πραγματική τους.

ε. Η αποφυγή κατασκευής ή βελτίωσης ήδη κυκλοφορούντων φτηνότερων προϊόντων, η απόσυρση τέτοιων προϊόντων από την αγορά και η δημιουργία κλίματος έλλειψης εμπιστοσύνης γι' αυτά στους καταναλωτές.

στ. Η εκμετάλλευση του περιβάλλοντος σε περιπτώσεις που δεν υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την προστασία του.

ζ. Η προσφορά δώρων στους μεταπωλητές.

η. Η κατασκόπευση των ανταγωνιστριών επιχειρήσεων και η εξαγορά μυστικών τους από τους υπαλλήλους τους.

θ. Η υπόσχεση που δίνεται σε κρατικό υπάλληλο ότι θα προσληφθεί μετά την απόλυση του από το δημόσιο εφόσον αυτή οφείλεται στη βοήθεια που έδωσε στη συγκεκριμένη επιχείρηση.

ι. Τα κέρδη που αποκομίζουν τα διευθυντικά στελέχη για λογαριασμό τους και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν μπει στο ταμείο της επιχείρησης και τέλος.

κ. Η παραβίαση του απορρήτου της ιδιωτικής ζωής των υπαλλήλων τους, η απόλυση παλαιών υπαλλήλων για λόγους οικονομίας και η μη συνεργασία με τις αρχές του τόπου εγκατάστασης για την προσφορά βοήθειας στην επίλυση τοπικών προβλημάτων.

Σε έκθεση εξάλλου του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σχετικά με την καταπολέμηση της απάτης, που συντάχθηκε και συζητήθηκε στην Ολομέλειά του το συμπέρασμα που διατυπώνεται είναι ότι στην τρέχουσα δεκαετία τα όρια ανάμεσα στο οργανωμένο και το επιχειρηματικό έγκλημα είναι δυσδιάκριτα.

Ο εισηγητής της σχετικής έκθεσης Rinaldo Bontempi παρατηρεί χαρακτηριστικά:

"... παραδοσιακά το επιχειρηματικό έγκλημα διατηρούσε το μονοπώλιο στις σχέσεις με τους πολιτικούς κύκλους και τις διοικητικές αρχές και αποτελούσε παρασιτικό υποπροϊόν επιχειρηματικής κοινότητας. Το οργανωμένο έγκλημα το οποίο συνδέεται με τη Μαφία κατέχει πρωτεύουσα θέση στις πλέον αποδοτικές επιχειρηματικές δραστηριότητες (ναρκωτικά, παροχή

⁹ Χρήστος Τσουράμης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Ήλιος, σελ. 48-51

προστασίας, παράνομα στοιχήματα, πορνεία κλπ.). Παρόλα αυτά ο διαχωρισμός ανάμεσα σε περιοχές συμφερόντων τείνει να πάψει να υφίσταται δεδομένου ότι η εγκληματική δραστηριότητα έχει δημιουργήσει τεράστια συσσώρευση κεφαλαίου, το οποίο ανακυκλώνεται και μπορεί να επηρεάσει την αγορά κεφαλαίων, έχει δε εισχωρήσει σε μέγιστο βαθμό στις νόμιμες δραστηριότητες..."

Στα συμπεράσματα της Έκθεσης αυτής σημειώνεται ότι εκτός από τις "κλασικές" απάτες των επιχειρήσεων που είναι τελωνειακού, φορολογικού, τραπεζικού, ασφαλιστικού και γενικότερα οικονομικού τύπου προστίθενται και νέες μορφές που αφορούν:

- τα εγκλήματα με τη χρήση των Η/Υ,
- τη μεταφορά και τη καταστροφή επικίνδυνων για τη δημόσια υγεία λυμάτων, την εμπορία αντικειμένων με καλλιτεχνική και αρχαιολογική αξία, την εμπορία ανθρώπινων οργάνων,
- την εμπορία προστατευόμενων ζώων που τείνουν να εξαφανισθούν και
- την παράνομη αγορά εργασίας, το σύγχρονο δηλ. "δουλεμπόριο".

Με βάση τα παραπάνω με τα οποία επιχειρείται μια σκιαγράφηση του χώρου στον οποίο εκτείνεται η οικονομικά παραβατική συμπεριφορά των επιχειρήσεων, θα μπορούσαμε συμπερασματικά να πούμε πως σαν τέτοια θα πρέπει να θεωρήσουμε, "κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία αφενός μεν αντιβαίνει στο νόμο ή στην ηθική των συναλλαγών και αφετέρου στρέφεται κατά της οικονομίας μιας χώρας ή κατά των καταναλωτών".

Η γνώμη μας είναι ότι λόγω της πολυπλοκότητας των οικονομικών σχέσεων οι μορφές της επιχειρηματικής αυτής δραστηριότητας δεν είναι δυνατό να είναι ορισμένες και προσδιορισμένες εκ των προτέρων, δεν μπορεί δηλ. εδώ να λειτουργεί ένας κλειστός αριθμός (numerus clausus). Η συνεχής εξέλιξη καθιστά απαγορευτική μια ανάλογη δέσμευση. Κάποιες από τις μορφές αυτές όμως θα μπορούσαν να θεωρηθούν σαν πιο σημαντικές από τις άλλες και για τη διαχρονική παρουσία τους αλλά και για τη μεγαλύτερη βλάβη που έχουν τη δυνατότητα να επιφέρουν στην οικονομία μιας χώρας. Σαν τέτοιες μορφές οικονομικών παραβάσεων των επιχειρήσεων θα θεωρήσουμε:

α. τις παραβάσεις των Cartel (συμπράξεων), β. τη φοροδιαφυγή, γ. τη μόλυνση του περιβάλλοντος και δ. την εξαπάτηση των καταναλωτών.

Τα θέματα αυτά θα μας απασχολήσουν στη συνέχεια.

β. Παραβάσεις των Cartel (συμπράξεων)

Τα καρτέλ¹⁰ είναι συμφωνίες που συνάπτονται από παραγωγούς διαφόρων αγαθών. Σκοπός των παραγωγών αυτών είναι ο έλεγχος της παραγωγής, διάθεσης και τιμής ορισμένων αγαθών και η δημιουργία μονοπωλίου σε αυτά.

Καρτέλ επίσης, υπάρχει και στην περίπτωση κατά την οποία δημιουργηθεί ένωση με συμφωνία επιχειρήσεων ή τμημάτων τους, που έχουν κοινά συμφέροντα, με σκοπό την παρεμπόδιση του ανταγωνισμού από τρίτους και τη διανομή των αγορών ή την ανταλλαγή-πορισμάτων τεχνικής ή βιομηχανικής έρευνας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας και τη τυποποίηση διαφόρων προϊόντων.

Καρτέλ έχουμε ακόμα:

¹⁰ Χρήστος Τσοουράμης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Ήλλην, σελ. 52-54

α) στις ενώσεις παραγωγών σε διάφορες βαθμίδες παραγωγής διαφόρων προϊόντων, οι οποίες διακινούν τα συγκεκριμένα προϊόντα και τις γι' αυτά αναγκαίες πρώτες ύλες μόνο μεταξύ των μελών τους, αποκλείοντας κάθε τρίτο ενδιαφερόμενο και

β) σε περίπτωση ανταλλαγής πληροφοριών ανάμεσα σε ανταγωνιστές για τις τιμές των προϊόντων τους, για τις εκπτώσεις, την παραγωγή και τη δυναμικότητα των επιχειρήσεών τους, με σκοπό την παροχή δυνατότητας στους ανταγωνιστές ανάλογης προσαρμογής και των δικών τους προϊόντων η οποία θα έχει σαν αποτέλεσμα το να μην μπορούν αυτοί να επωφεληθούν από την κατάσταση αυτή ανταγωνιστικά με τη διαμόρφωση ευμενέστερων όρων προς όφελος τους.

Οι δραστηριότητες των Καρτέλ που αποβλέπουν στη δημιουργία μονοπωλίων και στην κατάργηση του ελεύθερου ανταγωνισμού συμβάλλουν στην οικονομική δυσλειτουργία τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Η μη ύπαρξη ελεύθερου ανταγωνισμού τόσο στις εσωτερικές όσο και στις διεθνείς αγορές υποδαυλίζει σημαντικά τις εθνικές οικονομίες των πληττομένων χωρών ενώ παράλληλα δημιουργεί προβλήματα στις οικονομικές τους σχέσεις. Η σύμπραξη αυτή των επιχειρήσεων πλήττει καίρια τον ελεύθερο ανταγωνισμό που είναι απαραίτητος για την οικονομική ανάπτυξη.

Για τον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν τα Καρτέλ:

".. Η λειτουργία των συμπράξεων χαρακτηρίζεται από καθορισμό ή συμφωνημένες αυξήσεις (μερικές φορές και μειώσεις) των τιμών, που λαμβάνουν χώρα συγχρόνως από κάθε μέλος, και είναι τέτοιας τάξης, ώστε να καθιερώνουν σχεδόν τελείως ομοιογενή τιμή αγοράς. Π. χ. < αγορά χάλυβος, ο καταναλωτής θέλοντας να παραγγείλει εμπόρευμα, συναντά αύξηση των τιμών μα ίδια επίπεδα από όλους τους προμηθευτές. Συνήθως στα καρτέλ οργανώνονται οι ισχυρότεροι παραγωγοί, έτσι ώστε ένας ανταγωνιστής μικρότερης κλίμακας να μη μπορεί να επωφεληθεί από τις υψηλές τιμές και να παρεισφρύσει στην αγορά παίρνοντας πελάτες, γιατί ακριβώς, λόγω υψηλότερου κόστους παραγωγής κατά μονάδα, δεν θα εξασφάλιζε κέρδος ή ούτε ακόμα και τα έξοδα παραγωγής. Ο καθορισμός των τιμών μπορεί να γίνεται και έμμεσα, λ. χ. με συμφωνίες των μερών να μη πωλούν κάτω της τιμής των λοιπών μελών ή κάτω του κόστους ή να κάνουν "dumping" (πωλήσεις στο εξωτερικό κάτω του κόστους παραγωγής ή της τιμής αγοράς της εξάγουσας χώρας) να μη παραβιάζουν τιμοκαταλόγους ή τιμές που έχουν υποδειχθεί, να μην επιδοτούν τις εξαγωγικές πωλήσεις με τις εσωτερικές ή το αντίθετο, να εγκαθιστούν συγκεκριμένους όρους πληρωμής ή παραδόσεως, κ. ά...."

Στην ελληνική νομοθεσία η δραστηριότητα των καρτέλ αντιμετωπίζεται με το ν. 703/1977 περί ελέγχου των μονοπωλίων και ολιγοπωλίων και προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού. Στο νόμο αυτό υπάρχει απαγόρευση συμφωνιών ανάμεσα σε επιχειρήσεις και αποφάσεων ενώσεων επιχειρήσεων και εναρμονισμένων πρακτικών που σκοπεύουν ή έχουν σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό του ανταγωνισμού. Ακόμα στη συνθήκη της ΕΟΚ και συγκεκριμένα στο ά. 85, παρ. 1, θεωρούνται ασυμβίβαστες με την Κοινή Αγορά όλες οι συμφωνίες των επιχειρήσεων καθώς και όλες οι αποφάσεις που προβλέπουν την σύμπραξη τους και οι οποίες είναι δυνατό να διαταράξουν το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών και που έχουν σαν αντικειμενικό τους σκοπό ή αποτέλεσμα, τη παρεμπόδιση, το περιορισμό ή την παραμόρφωση του ανταγωνισμού μέσα στην Κοινή Αγορά. Συμπληρωματική της ρύθμισης αυτής είναι η αναφορά της συνθήκης και το περιεχόμενο του Κανονισμού, όπως αυτός ισχύει σήμερα με τις συνεχείς τροποποιήσεις που του έχουν γίνει.

Ανάλογες νομοθετικές ρυθμίσεις υπάρχουν και στη νομοθεσία των διαφόρων Ευρωπαϊκών κρατών γεγονός που υποδηλώνει την μεγάλη σημασία της μορφής αυτής οικονομικής παραβατικότητας.

γ. Η φοροδιαφυγή

Η φοροδιαφυγή¹¹ είναι η παράνομη αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία αφορά όλους τους φόρους, τόσο τους άμεσους όσο και τους έμμεσους. Ανάλογος με τη φύση του κάθε φόρου είναι ο τρόπος πραγματοποίησής της καθώς και η έκτασή της. Η φοροδιαφυγή έχει χαρακτηριστεί, ειδικά στη χώρα μας, ως το **"αγαπημένο σπορ"** των Ελλήνων, που δεν έχει κάποιο ιδιαίτερο κόστος ενώ αντιθέτως αποφέρει τεράστια κέρδη.

Κατά μια άποψη (14), οι φοροδιαφυγάδες σε μας χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, στους "μεγάλους" και στους "μικρούς". Στους πρώτους ανήκουν οι μεγαλοεισαγωγικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις πετρελαίων, οι βιομηχανίες και οι μεγάλες τουριστικές επιχειρήσεις. Χαρακτηριστικά, σύμφωνα με την ίδια άποψη, έχουν αναφερθεί περιπτώσεις ελέγχων σε επιχειρήσεις εισαγωγών αυτοκινήτων και ανταλλακτικών με τζίρο 3 έως 5 δια. το χρόνο, όπου η φοροδιαφυγή ξεπερνούσε τα 500 εκατομμύρια δρχ. Σε μεγάλες Α. Ε. έχει διαπιστωθεί φοροδιαφυγή μέχρι και 1 δισεκατομμύριο δρχ.

Μεγάλη φοροδιαφυγή εντοπίζεται και σε μεσαίες επιχειρήσεις οικογενειακού χαρακτήρα, οι οποίες είναι πάρα πολλές στη χώρα μας (βιοτεχνίες ενδυμάτων και υποδημάτων, είδη δώρων κλπ.). Σ' αυτές, λόγω της απουσίας άλλων μετόχων, οι δυνατότητες απόκρυψης χρημάτων από την εφορία είναι μεγάλες.

Το πρόβλημα όμως, παίρνει τεράστιες διαστάσεις στον τουριστικό επαγγελματικό χώρο. Δεν αναφερόμαστε μόνο στις μεγάλες τουριστικές και ξενοδοχειακές μονάδες αλλά σε μικρότερες "επιχειρήσεις" όπως παμπ, καφετέριες, κέντρα διασκέδασης, ντίσκο και εστιατόρια που βρίσκονται σε τουριστικές περιοχές. Σε αυτές η μη έκδοση θεωρημένων αποδείξεων από ταμειακές μηχανές, για τους τουρίστες τουλάχιστον, έχει γίνει "καθεστώς".

Οι τρόποι που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις για να φοροδιαφεύγουν αφορούν ενδεικτικά τις εξής "μεθοδεύσεις":

- Η χρήση πλαστών και εικονικών τιμολογίων για τη διόγκωση των δαπανών τους. Έτσι "μειώνονται" τα κέρδη τους και περιορίζεται το ποσό που πρέπει να καταβάλουν για ΦΠΑ.
- τη μη έκδοση τιμολογίων, αποδείξεων και δελτίων αποστολής, έτσι ώστε να εμφανίζουν μικρότερο τζίρο.
- την αναφορά δαπανών που δεν επιτρέπεται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία να ληφθούν υπόψη,
- Η χρησιμοποίηση πολλών αριθμών φορολογικού μητρώου,
- τις υπερτιμολογήσεις και τις υποτιμολογήσεις των προϊόντων των συναλλαγών τους,
- την τήρηση διπλών βιβλίων,
- την πραγματοποίηση εισαγωγών που δεν δηλώνονται καθόλου ή εμφανίζονται άλλα προϊόντα,
- τα σκόπιμα λάθη στις αθροίσεις στα λογιστικά βιβλία και στις δηλώσεις του ΦΠΑ,
- Η χρησιμοποίηση ταμειακών μηχανών που δεν είναι εγκεκριμένες και καταχωρημένες,

¹¹ Χρήστος Τσοουραμάνης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Έλλην, σελ. 54-57

- τις διαφορές ανάμεσα στις προσωρινές και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις του ΦΠΑ
- την απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων αλλά και πραγματικών ή τεκμαρτών εισοδημάτων που προέρχονται από αυτά,
- την αντικατάσταση λογαριασμών με τη χρησιμοποίηση διπλών σειρών λογαριασμών
- την είσπραξη επιδοτήσεων που δεν τις δικαιούνται με τη χρήση πλαστών και εικονικών τιμολογίων κλπ.

Η προσπάθεια για φοροδιαφυγή, θα πρέπει να παρατηρήσουμε, πως αποτελεί καθολικό φαινόμενο και ισχύει για όλες τις χώρες. Το γεγονός αυτό οφείλεται στο ότι η καταβολή του φόρου, συνεπάγεται για μεν τους καταναλωτές μείωση του πραγματικού τους εισοδήματος για δε τις επιχειρήσεις πτώση των καθαρών τους εσόδων.

Η έκτασή της όμως, είναι διαφορετική σε κάθε χώρα εφόσον εξαρτάται από τις κοινωνικές και φορολογικές συνθήκες που επικρατούν σ' αυτήν και οι οποίες δεν είναι ίδιες για όλες τις χώρες. Υπάρχουν χώρες που θεωρούνται φορολογικοί "παράδεισοι" επειδή εκτός από την ανυπαρξία φορολογίας παρέχουν και άλλα ειδικά προνόμια στους φορολογουμένους τους. Τέτοιες χώρες στην Ευρώπη είναι τα νησιά Τζέρσει και Γκέρνσει στη Μάγχη, η νήσος Μαν που βρίσκεται μεταξύ Αγγλίας και Ιρλανδίας, το Δουβλίνο, το Γιβραλτάρ, η Μαδέρα, το Λουξμβούργο, το Λιχτεστάιν, η Ελβετία, η Ανδόρα, η Μάλτα, η **Ουγγαρία**, το Μονακό και η Αυστρία. Ειδικότερα όμως, θα μπορούσαμε να υποθέσουμε ότι η τάση για φοροδιαφυγή εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τους παρακάτω παράγοντες:

α) Το επίπεδο πολιτικής αγωγής και μόρφωσης του πληθυσμού. Όσο χαμηλότερο είναι αυτό σε μια χώρα τόσο μικρότερη κατανόηση της αναγκαιότητας του φόρου έχουν οι πολίτες της.

β) Το επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης. Όταν η φοροπίεση είναι υπερβολική η φοροδιαφυγή αποτελεί μία αναγκαιότητα, ένα μέσο άμυνας των καταπιεζομένων φορολογουμένων πολιτών.

γ) Ο τρόπος δαπάνης των φορολογικών εσόδων. Η φοροδιαφυγή είναι μεγάλη σε μία χώρα στην οποία γίνονται σπατάλες από την Κυβέρνηση της, η οποία μ' αυτές προσπαθεί να εξυπηρετήσει την εκλογική της πελατεία.

δ) Οι διάφορες φορολογικές απαλλαγές σε συγκεκριμένες ομάδες του πληθυσμού με τις οποίες "εξασφαλίζεται" η φορολογική ανισότητα ανάμεσα σε ίσης φοροδοτικής ικανότητας φορολογούμενους. Οι αδικούμενοι απο το σύστημα αυτό, εύλογο είναι να αποκρύπτουν εισοδήματά τους που θα έπρεπε να φορολογηθούν.

Βασική συνέπεια της φοροδιαφυγής είναι η άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών, που δημιουργείται με τη διαφοροποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης των υπόχρεων για την καταβολή των φόρων. Η διαφοροποίηση αυτή είναι ακόμα επαχθέστερη για την κρατική οικονομία όταν σημαίνει απώλεια εσόδων από επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών. Παράλληλα και για τις ίδιες τις επιχειρήσεις, το γεγονός ότι κάποια ή κάποιες από αυτές φοροδιαφεύγουν δημιουργεί ανισότητα των όρων του μεταξύ τους ανταγωνισμού.

Η ηλεκτρονική οικονομική¹² παραβατικότητα αναφέρεται κατά κύριο λόγο, σε παραβάσεις οικονομικού χαρακτήρα που τελούνται με τη βοήθεια ενός σύγχρονου και γι'

¹² Χρήστος Τσοουραμάνης, 1996, Οικονομική παραβατικότητα, Εκδόσεις Έλλην, σελ. 83-84

αυτό ιδιαίτερα τεχνολογικά εξελιγμένου μέσου, του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή (Η/Υ). Το αγαθό με την μεγαλύτερη αξία τόσο στην εποχή μας όσο και στο μέλλον είναι η πληροφορία. Η επέμβαση των Η/Υ στη διακίνηση και την αξιοποίησή της είναι καταλυτική. Η χρήση τους προς την κατεύθυνση αυτή, έχει γενικευθεί και δεν υπάρχει τομέας στον οποίο να μην έχει κάποια εφαρμογή. Ο τομέας της οικονομικής παραβατικότητας δεν θα μπορούσε επομένως να αποτελέσει εξαίρεση. Οι παραβάσεις με τον Η/Υ ανήκουν στην ποινικοποιημένη οικονομική παραβατικότητα (= οικονομική εγκληματικότητα), θα μπορούσαμε δε να πούμε ότι στρέφονται κυρίως εναντίον των επιχειρήσεων δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, αυτές οι τελευταίες αποτελούν και τον περισσότερο οικονομικά αξιόλογο στόχο για τους δράστες.

Το θέμα μας λοιπόν, στο τμήμα αυτό αφορά την οικονομική παραβατικότητα που τελείται με τη κατάχρηση των δυνατοτήτων που μας παρέχουν οι Η/Υ (1). Η σχετική ανάπτυξη θα γίνει σε 5 τμήματα που αναφέρονται:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

- α) στον εννοιολογικό προσδιορισμό των παραβάσεων με Η/Υ,
- β) στα είδη των παραβάσεων αυτών,
- γ) στις σχέσεις παραβατών και θυμάτων,
- δ) στα προβλήματα που συναντώνται για τη δίωξη των παραβατών και
- ε) στην αντιμετώπιση του θέματος από τον έλληνα νομοθέτη.

3.2 Έλεγχος

Καθορίζονται τα κριτήρια¹³ επιλογής για έλεγχο, τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό, ως ακολούθως:

ΑΡΘΡΟ 1: ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ

1. Οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονται για έλεγχο με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

α. Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.

β. Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.

γ. Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

δ. Σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.

ε. Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.

¹³ Δ. Σταματόπουλος & Αντ. Καραβοκυρης, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, σελ.15

στ. Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.

ζ. Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.

η. Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.

θ. Όταν έστω και σε μία από τις εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους δηλώθηκε ζημία από την εκμετάλλευση της επιχείρησης ή από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.

ι. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.

ια. Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.

ιβ. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της απόφασης 1103551/8478/A0014/ΠΟΛ. 1262/2.8.93, όπως αυτή ισχύει.

ιγ. Όταν κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης εμφανίζονται υπέρογκα ποσά ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή δυσανάλογα τέτοια ποσά σε σχέση με τον συνήθη ετήσιο κύκλο εργασιών της.

ιδ. Όταν κατά το χρόνο επιλογής για έλεγχο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία για επαναλαμβανόμενες αιτήσεις από άλλα κράτη μέλη για αμοιβαία συνδρομή, βάσει των διατάξεων του Κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003.

ιε. Σε δηλώσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.

ιστ. Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

2. Τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή των εκκρεμών υποθέσεων για έλεγχο. Υποχρεωτικά ελέγχονται υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.

3. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές ελέγχου καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου, κατά περίπτωση. Ποσοστό έως και 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα κριτήρια της παραγράφου 1, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο (2) τουλάχιστον εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους.

ΑΡΘΡΟ 2: ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ελέγχονται και διαπιστώνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα εξής:

Α. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.

2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

3. Αν για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. - Ε.Ε.), τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα.

4. Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών υπάρχει κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν

τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

5. Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

6. Επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

β. Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου

7. Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.

8. Αν υφίστανται υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις κατά το άρθρο 39 του ν. 2238/1994.

9. Αν εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες διατάξεις για την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται.

10. Σε περίπτωση που από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των περιπτώσεων 5 και 6 προκύψουν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται σε όλη τη διαχειριστική περίοδο.

Β. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Αν υπάρχουν παραβάσεις ΚΒΣ ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ., δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

Γ. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

1. Αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά, καθώς και έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού.

ΑΡΘΡΟ 3: ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Σε κάθε κατηγορία βιβλίων διενεργούνται υποχρεωτικά και οι πιο κάτω τουλάχιστον ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Στα βιβλία δεύτερης (Β') κατηγορίας

1. Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

2. Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.

3. Έλεγχος αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη ή επί ελεύθερων επαγγελματιών οι καθαρές αμοιβές, προσδιορίστηκαν ορθά, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για κάθε χρήση από τις κείμενες διατάξεις.

4. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων-αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμής διαχειριστικής περιόδου.

5. Έλεγχος στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα, κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές ή τα 294 ευρώ.

6. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.

7. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι ειδικά για τις επιχειρήσεις αυτές συντελεστές επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.

Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας

1. Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμής διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004.

2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.

3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμής διαχειριστικής περιόδου.

4. Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική

αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

3.3 Ο Νόμος 4174/2013

Ο Ν. 4174/2013¹⁴ περιλαμβάνει τον Κώδικα φορολογικής διαδικασίας, ο οποίος τίθεται σε γενική ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 και στοχεύει στον εξορθολογισμό των κανονισμών που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης. Καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των παρακάτω δημόσιων εσόδων:

- Φόρο Εισοδήματος.
- Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).
- Φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας.
- Κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών για φόρο εισοδήματος και φόρο προστιθέμενης αξίας.
- Χρηματικές κυρώσεις, οι οποίες προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών.

Ακόμα, ορίζει τα πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων και εκπρόθεσμης καταβολής φόρων ή και δηλώσεων. Στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον έχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή τη φορολογική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε μια από τις παρακάτω παραβάσεις:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
- στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
- ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο,
- η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρθηκαν προηγουμένως καθορίζονται ως εξής:

- α) εκατό ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α΄,
- β) εκατό ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

¹⁴ <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=147030>

γ) χίλια ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα

δ) δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση όταν συντρέχει η παράβαση της περίπτωσης ζ.

Σε περίπτωση υποτροπής της ίδιας παράβασης εντός πέντε ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου και στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε ετών.

Φοροδιαφυγή

Τα πρόστιμα που ορίζονται σχετικά με τη φοροδιαφυγή, είναι:

- Σε περίπτωση παράβασης που για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου που έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αξία που αποκρύπτεται είναι μεγαλύτερη των 5.000 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε, με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των 2.500 ευρώ.

- Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 100% της αξίας του στοιχείου.

- Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 50% της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Το παραπάνω πρόστιμο μειώνεται ως εξής:

- Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου.

- Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή μέσω αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

- Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 15% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους 500 ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου 50.000 ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

- Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που

εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Ανακριβής δήλωση ή μη υποβολή δήλωσης

Σχετικά με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή την μη υποβολή δήλωσης, ορίζεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ότι αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) 10% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από 5% έως 20% τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) 30% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) 100% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Παρακρατούμενοι φόροι

Όσον αφορά την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης φόρου, εφόσον ο φόρος δεν αποδοθεί εντός της προθεσμίας που ορίζεται απ την νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε.

Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Το πρόστιμο που επιβάλλεται σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ανέρχεται στο 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ. Ακόμα, το συγκεκριμένο πρόστιμο επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στη Φορολογική Διοίκηση, ανέρχεται στο ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 10.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 100.000 ευρώ.

Σε περίπτωση υποτροπής εντός 5 ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου και στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός 5 ετών.

Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής φόρου

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου καταβληθεί σε χρονικό διάστημα από δύο μήνες έως ένα έτος μετά από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό 10% του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Αν καταβληθεί μετά την πάροδο ενός έτους από την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το πρόστιμο ανέρχεται σε 20% του φόρου. Αν καταβληθεί μετά την πάροδο 2 ετών από την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε 30% του φόρου.

Η φορολογική¹⁵ αντιμετώπιση υπέρ των μεγάλων επιχειρήσεων των μικρών επιχειρήσεων καθώς και των ελεύθερων επαγγελματιών

Συνοπτικός πίνακας επιβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για παραβάσεις που διαπράττονται από 26.7.2013		
	Από 26.7.2013 μέχρι 31.12.2013	Από 1.1.2014 και εφεξής
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρουβείσας αξίας > 5.000 €	40% (της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) (ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500 €)	
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρουβείσας αξίας < 5.000 €	αυτοτελείς παραβάσεις	εφαρμογή άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων		
• ως προς την αξία ή, όταν έχει σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο	100% (της αξίας του στοιχείου)	
• σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση	100% (της αξίας του στοιχείου)	εφαρμογή άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)		
• όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη	50% (της αξίας του στοιχείου)	
• όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	100% (της αξίας του στοιχείου)	

¹⁵

<http://www.tax-profit.gr/%CE%B5%CF%80%CE%B5%CE%BD%CE%B4%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%AC%CE%BC%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1/53-epixeirimatika/257-h-.html>

Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)		
• με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
• σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)		
• όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη		
- με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	25% (της αξίας του στοιχείου)	
-σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
• όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	0%	
Εικονικά φορολογικά στοιχεία		
ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή	500 € ανά στοιχείο (ανώτατο ύψος 50.000 € ανά φορολογικό έτος)	

1. της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας

2. της αξίας του στοιχείου, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας

Τα νέα πρόστιμα «καίνε» όσους εντοπιστούν από τον φοροελεγκτικό μηχανισμό να μην κόβουν αποδείξεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την προσοχή του φοροελεγκτικού μηχανισμού να επικεντρώνεται στις μικρές συναλλαγές όπου εντοπίζονται και τα υψηλότερα ποσοστά παραβατικότητας. Ειδικότερα για κάθε απόδειξη που δεν εκδίδεται και η αξία της δεν υπερβαίνει τις 5.000 ευρώ η εφορία θα επιβάλλει πρόστιμο 1.000 ευρώ εφόσον παραβάτης τηρεί απλογραφικά στοιχεία και 2.500 ευρώ εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Σήμερα το πρόστιμο για την πρώτη κατηγορία ανέρχεται σε 800 ευρώ για κάθε μη εκδοθείσα απόδειξη και για τη δεύτερη κατηγορία σε 1.200 ευρώ με τη διαφορά όμως ότι ισχύει πλαφόν που ανέρχεται στο 15πλάσιο του προστίμου.

Για παράδειγμα καταστηματαρχής που θα εντοπιστεί μέχρι το τέλος του έτους να μην έχει εκδώσει 30αποδείξεις αξίας έως 5.000 ευρώ η καθεμία θα βρεθεί αντιμέτωπος με την επιβολή πρόστιμου ύψους 12.000 ευρώ. Αν η παράβαση βεβαιωθεί μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 το πρόστιμο εκτοξεύεται στις 30.000 ευρώ. Στόχος του νέου ποινολογίου της εφορίας είναι τα πρόστιμα να είναι ρεαλιστικά και να έχουν εισπρακτικό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι μέχρι τώρα ουσιαστικά αποτελούν γράμμα κενό περιεχομένου, αφού, αν και επιβάλλονται αυστηρά και υπέρογκα πρόστιμα, τελικώς δεν καταλήγει στα δημόσια ταμεία ούτε το 5% των ποσών που καταλογίζονται.

Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου (αποδείξεις λιανικής, τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ) όταν η αποκρυσταλλωμένη αξία είναι μέχρι 5.000 ευρώ:

Για το χρονικό διάστημα από 26 Ιουλίου 2013 έως και 31 Ιουλίου 2013 επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

- 800 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο εφόσον ο παραβάτης τηρεί απλογραφικά στοιχεία (πρώην βιβλία β' κατηγορίας)

- 1.200 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά βιβλία (πρώην βιβλία γ' κατηγορίας).

Το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το 15πλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το 30πλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παράβασης.

Για το χρονικό διάστημα από 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

- 1.000 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο εφόσον ο παραβάτης τηρεί απλογραφικά στοιχεία (πρώην βιβλία β' κατηγορίας)

- 2.500 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά βιβλία (πρώην βιβλία γ' κατηγορίας).

Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου (αποδείξεις λιανικής, τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ) όταν η αποκρυσταλλωμένη αξία είναι άνω των 5.000 ευρώ:

Από τις 26 Ιουλίου 2013 και εφεξής επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρυσταλλώθηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 2.500ευρώ.

Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων: Για το χρονικό διάστημα από 26 Ιουλίου και εφεξής το πρόστιμο ως προς την αξία ή όταν σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο ανέρχεται στο 100% της αξίας των στοιχείων. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση το πρόστιμο ανέρχεται στο 100% της αξίας για το διάστημα από 26 Ιουλίου έως 31 Δεκεμβρίου 2013 και από 1η Ιανουαρίου 2014 το πρόστιμο ανέρχεται σε 1.000 ευρώ για κάθε εκδοθέν στοιχείο εφόσον ο παραβάτης τηρεί απλογραφικά στοιχεία και 2.500 ευρώ για κάθε εκδοθέν στοιχείο εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά στοιχεία.

Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων: Από τις 26 Ιουλίου 2013 και εφεξής το πρόστιμο ανέρχεται:

- Ως προς την αξία της συναλλαγής: στο 50% της αξίας των εικονικών στοιχείων ή της μερικώς εικονικής ή 25% της αξίας των εικονικών στοιχείων όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

- Ως προς το πρόσωπο του εκδότη όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη: στο 50% της αξίας των εικονικών στοιχείων

- Ως προς το πρόσωπο του εκδότη όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη: στο 100% της αξίας των εικονικών στοιχείων.

Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία:
Από τις 26 Ιουλίου 2013 επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

- Με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους: 50% της αξίας των εικονικών στοιχείων ή της μερικώς εικονικής ή 25% της αξίας των εικονικών στοιχείων όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

- Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους: 15% της αξίας των εικονικών στοιχείων.

Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο από 26 Ιουλίου και εφεξής:

- 25% της αξίας των εικονικών στοιχείων όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- 15% της αξίας των εικονικών στοιχείων σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη.

Λοιπές περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων από 26 Ιουλίου 2013 και εφεξής:

- 500 ευρώ ανά στοιχείο με ανώτατο ύψος προστίμου 50.000 ευρώ ανά ελεγχόμενο όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους.

Λοιπές αυτοτελείς παραβάσεις (έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων, μη καταχώρηση φορολογικού στοιχείου στα βιβλία κλπ):

Για το χρονικό διάστημα από 26 Ιουλίου 2013 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013 επιβάλλεται πρόστιμο:

- 600 ευρώ για κάθε παράβαση εφόσον ο παραβάτης τηρεί απλογραφικά βιβλία.
- 900 ευρώ για κάθε παράβαση εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά στοιχεία.

Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής το πρόστιμο ανέρχεται σε:

- 1.000 ευρώ για κάθε παράβαση εφόσον ο παραβάτης τηρεί απλογραφικά βιβλία.
- 2.500 ευρώ για κάθε παράβαση εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Πρόστιμο ΦΠΑ, για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Όσον αφορά το ΦΠΑ, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά, ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι (αφορά κυρίως τους αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ).

Η νέα διάταξη στην ουσία αντικαθιστά την προηγούμενη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, στην περίπτωση που οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράττονται από 26 Ιουλίου 2013 και εφεξής.

Κατά συνέπεια για τις εν λόγω παραβάσεις δεν επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εκπέστηκε, ή επεστράφη, ή δεν αποδόθηκε, όπως προέβλεπε το άρθρο 6 του ν. 2523/1997, αλλά πρόστιμο ίσο με το 50% του εν λόγω φόρου. Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς παρά μόνο ειδική διοικητική διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής.

4. Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΚΦΑΣ ΣΤΗ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΓΡΑΦΕΙΟΚΡΑΤΙΑΣ

4.1 Γραφειοκρατία

Με τη δάνεια¹⁶ λέξη γραφειοκρατία εννοείται η διεκπεραίωση διοικητικών υποθέσεων σχετικών με τις δημόσιες υπηρεσίες από άτομα που ασχολούνται επαγγελματικά με την εν λόγω δραστηριότητα. Η ανεξάρτητη λειτουργία του προσωπικού της γραφειοκρατίας που ακολουθείται συνήθως από σχετικές εγγυήσεις ανεξαρτησίας και μονιμότητας ενίοτε ανταγωνίζεται την πολιτική εξουσία με αποτέλεσμα ο όρος να αποκτά αρνητικές αποχρώσεις, σημαίνοντας την υψηλή συγκέντρωση ανεξέλεγκτων τύπων και διαδικασιών που δυσχεραίνουν τη διεκπεραίωση είτε κρατικών ή ιδιωτικών υποθέσεων. Οι αρνητικές επιπτώσεις της αναπτυγμένης γραφειοκρατίας επιβάλλουν στα σύγχρονα κράτη την επιδίωξη της απλούστευσης των διοικητικών τύπων και διαδικασιών, και αναβάθμιση της εκπαίδευσης του προσωπικού που στελεχώνει δημόσιες υπηρεσίες. Σύμφωνα με τον Μαξ Βέμπερ τα χαρακτηριστικά της γραφειοκρατίας καθορίζονται ως εξής:

Οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες των υπαλλήλων ορίζονται ευκρινώς και νομιμοποιούνται ως επίσημα καθήκοντα.

Η οργάνωση των αρμοδιοτήτων ακολουθεί ιεράρχηση εξουσίας από πάνω προς τα κάτω.

Οι υπάλληλοι του συστήματος της γραφειοκρατίας επιλέγονται και εξελίσσονται βάσει των προσόντων τους.

Οι διοικητικές δράσεις και αποφάσεις καταγράφονται και αποτελούν τμήμα μόνιμου και διαρκούς αρχείου.

Τα διοικητικά στελέχη υπόκεινται σε κανόνες και διαδικασίες, οι οποίες εξασφαλίζουν αξιόπιστη συμπεριφορά.

Η διοίκηση των υπαλλήλων ασκείται από σώμα εκτός του οργανισμού στον οποίο ανήκουν, (πολιτική ηγεσία ενίοτε).

4.2 Αλλαγές που επέφερε ο ΚΦΑΣ

Όπως ήδη αναφέρθηκε τα άρθρα του ΚΦΑΣ είναι λιγότερα σε σχέση με του ΚΒΣ. Ο ΚΒΣ έχει 40 άρθρα ενώ ο ΚΦΑΣ 14. Οι σημαντικότερες αλλαγές είναι:

Η θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων καταργήθηκε (άρθρο 9 παρ.7).

Τα βιβλία (που είναι αθεώρητα) δεν εκτυπώνονται, όμως δίνονται άμεσα για έλεγχο σε περίπτωση που ζητηθούν από τους αρμόδιους υπαλλήλους.

Εκτός από τη θεώρηση έχουμε και κατάργηση βιβλίων όπως της παραγωγής-κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών και του βιβλίου αποθήκης (άρθρο 4 παρ. 8**

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω το βιβλίο αποθήκης καταργήθηκε αλλά στη θέση του ενημερώνεται ο λογαριασμός 94 αποθέματα. Όπως και στο βιβλίο αποθήκης έτσι και στον 94 ενημερώνουμε αξία και ποσότητα.

¹⁶<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%93%CF%81%CE%B1%CF%86%CE%B5%CE%B9%CE%BF%CE%BA%CF%81%CE%B1%CF%84%CE%AF%CE%B1>

Τα βιβλία β κ γ κατηγορίας άλλαξαν ονομασία και ονομάζονται απλογραφικά και διπλογραφικά αντίστοιχα (άρθρο 4 παρ. 12).

Ακόμα αναφέρονται και οι εταιρίες ΙΚΕ.

Αλλαγή υπάρχει στην ενημέρωση των βιβλίων ως προς το χρόνο καθώς τα απλογραφικά ενημερώνονται μετά το πέρας του τριμήνου και ως ότου τελειώσει ο επομένως μήνας ενώ τα διπλογραφικά βιβλία μέχρι το επόμενο μήνα από το μήνα ενημέρωσης. Αυτή η αλλαγή αναφέρεται στην ταύτιση της ενημέρωσης των βιβλίων με την απόδοση ΦΠΑ από την 15^η ημέρα που προέβλεπε ο ΚΒΣ στο τέλος του μήνα (βάση ΚΦΑΣ).

Μια καινοτομία του ΚΦΑΣ είναι η τήρηση του ηλεκτρονικού φακέλου στο οποίο θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί μηχανογραφικά στα βιβλία. Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι αποθηκεύονται επίσης το οριστικό ισοζύγιο και το τελευταίο προσωρινό.

Υπάρχει αλλαγή και στην ονομασία των επιτηδευμάτων σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών.

Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ τότε η ενημέρωση των βιβλίων παρατείνεται και όχι αργότερα από την προθεσμία της υποβολής της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 2 παραγρ. 7).

Αλλαγές παρουσιάστηκαν και στα στοιχεία. Οι αποδείξεις λιανικών πωλήσεων και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ονομάστηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών. (άρθρο 7 παραγρ. 15).

Στις αποδείξεις δεν αναγράφεται πλέον το είδος των υπηρεσιών. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω καταργήθηκε η θεώρηση των στοιχείων και των βιβλίων. Δηλαδή δεν θεωρούνται πλέον: α) το δελτίο αποστολής και τα συγκεντρωτικά δελτία αποστολής, β) οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, γ) οι φορτωτικές, δ) όλα τα τιμολόγια όπως πώλησης παροχής υπηρεσιών, αγοράς αγροτικών προϊόντων, επιδοτήσεων κ.α.

Δόθηκε έμφαση στο ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Βέβαια, πρέπει να τονιστεί ότι πρέπει να υπάρχει συμφωνία και από τον αποδέκτη για αποδοχή. (άρθρο 2 παραγρ. 5)

Σε περίπτωση βλάβης της ΕΑΦΔΣΣ τότε οι αποδείξεις λιανικών εκδίδονται από μηχανογραφικά στελέχη ή σε περίπτωση βλάβης ΦΤΜ οι αποδείξεις εκδίδονται από αθεώρητο μπλόκ.

Δεν υπάρχει υποχρέωση ονοματεπώνυμου και διεύθυνσης πελάτη στην απόδειξη επιστροφής στην περίπτωση επιστροφής αγαθών σε ποσό μέχρι 30€ (όταν εκδίδεται σε πελάτη λιανικής) (άρθρο 7 παραγρ. 2α).

Άλλαξε η αξία της απόδειξης που μπορεί να αντικαταστήσει το τιμολόγιο από τα 50€ στα 100 (μόνο για έξοδο και όχι για αγορά, άρθρο 6 παραγρ. 16). Ακόμα τα δώρα που γίνονται για προβολή και διαφήμιση έφτασαν τα 150€ (από 30€ που ήταν) με κατάσταση που θα αναφέρει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση (αντί την απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παραγρ. 13γ).

4.3 Πλεονεκτήματα του ΚΦΑΣ

Α) Ο ΚΦΑΣ στην αντιμετώπιση της γραφειοκρατίας.

Πολλά άρθρα του παλαιού ΚΒΣ ήταν αποτέλεσμα του μικρού ποσοστού που υπήρχε και υπάρχει όσον αφορά τον έλεγχο που γίνεται στις επιχειρήσεις και στους ελεύθερους επαγγελματίες. Για το λόγο αυτό είχε φορτωθεί ο ΚΒΣ με πολλά άρθρα που δημιουργούσαν στο κράτος και στους ΥΑΣ πολλές υποχρεώσεις και απίστευτη γραφειοκρατία με συνέπεια να χάνεται χρόνος (από λογιστές και υπαλλήλους δημοσίου), τότε να δημιουργείται ταλαιπωρία

και να απαιτείται η συμπλήρωση πολλών άσκοπων εγγραφών. Έτσι οι ΥΑΣ είχαν πολλές υποχρεώσεις που στην πραγματικότητα δεν επέφεραν καρπούς στο ελληνικό κράτος. Έτσι ο ΚΦΑΣ πέτυχε τα εξής: α) Μείωση της γραφειοκρατίας (καθώς καταργήθηκαν οι θεωρήσεις βιβλίων και των στοιχείων), β) Δόθηκε εμπιστοσύνη από το κράτος ΥΑΣ και στους πολίτες, γ) Να ενισχυθεί μέσω των ηλεκτρονικών συστημάτων η διαφάνεια του κράτους και των ΥΑΣ.

Μια μικρή διευκόλυνση που έγινε με τον ΚΦΑΣ είναι ότι η ενημέρωση των βιβλίων πρέπει να γίνεται έως τη ημέρα υποβολής ΦΠΑ δηλαδή σε άλλες περιπτώσεις ο ένας μήνας και σε άλλες το τρίμηνο. Συμπληρώνοντας για την κατάργηση των θεωρήσεων, δεν ήταν μόνο η μείωση της γραφειοκρατίας στην αφορία αλλά και άλλων υπηρεσιών από τις οποίες ζητούσε, η εφορία δικαιολογητικά για να κάνει τις θεωρήσεις (όπως από τα ταμεία ασφάλισης και από τα επιμελητήρια). Με τις τροποποιήσεις που έγιναν στον φόρο προστιθέμενης αξίας και στον ΚΦΑΣ οι μικρές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ για όσες πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000€ μειώνοντας έτσι την γραφειοκρατία αλλά και το διοικητικό κόστος. Ακόμα μέτρο κατα της γραφειοκρατίας και του όγκου δουλειάς είναι η κατάργηση της εκκαθαριστής ΦΠΑ (Φ1).

Σημαντική είναι η καθιέρωση και ενίσχυση των ηλεκτρονικών παραστατικών τα οποία έχουν πλέον ίση μεταχείριση με τα χειρόγραφα ειδικά μετά την οδηγία της Ε.Ε. με αριθμό ΕΕ45/2010. Είναι βήμα κατά της γραφειοκρατίας και ενίσχυσης της ηλεκτρονικής συναλλαγής. Κσθιερώθηκε επίσης και η φύλαξη του ηλεκτρονικού φακέλου. Πρόκειται για φάκελο που τηρείται στον Η/Υ και μέσα σ αυτόν υπάρχει το ηλεκτρονικό προσωρινό ισοζύγιο, το οριστικό ισοζύγιο, το μητρώο παγίων και το βιβλίων απογραφών.

Β) Ο ΚΦΑΣ στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, όπως ήδη αναφέρθηκε ο ΚΦΑΣ απλοποίησε τη ζωή των ΥΑΣ. Όμως για να υπάρχει έλεγχος στην ελευθερία που παίρνουν οι ΥΑΣ με τις πολλές απλοποιήσεις που έφερε ο ΚΦΑΣ το κράτος έπρεπε να προβεί σε αυστηρότερα μέτρα ελέγχου και ποινών για τους παραβάτες και στους ατίθασους. Γενικά, οι ΥΑΣ όπως και οι ιδιώτες πρέπει να ζουν κάτω από κανόνες που θα ρυθμίζουν τις συναλλαγές μεταξύ τους όπως και η τιμωρία σε περίπτωση μη τήρησης των κανόνων.

Με το ΕΓΛΣ, τον ΚΦΑΣ καθ σήμερα τα λογιστικά πρότυπα επιδιώκεται να παρακολουθούνται άμεσα και γρήγορα όλες οι κινήσεις των ΥΑΣ όπως: α) η διακίνηση των αγαθών, β) την τιμολόγηση των αγαθών και των υπηρεσιών, γ) έλεγχος μεταξύ των ΥΑΣ.

Γενικά ο ΚΦΑΣ δημιουργεί τις προοπτικές για τον έλεγχο των παραστατικών. Μέσο των συγκεντρωτικών καταστάσεων δημιουργείται ένας σημαντικός έλεγχος στα παραστατικά. Ο έλεγχος αυτός δίνει τη σιγουριά ότι και στα βιβλία τους οι ΥΑΣ θα έχουν ορθές και νόμιμες καταχωρήσεις που αυτό συνεπάγεται και στη σωστή απόδοση των φόρων (όπως εισοδήματος και ΦΠΑ). Ένα μέτρο για την πάταξη λαθρεμπορίου καυσίμων είναι η εγκατάσταση συστημάτων εισροών-εκροών των βενζιναδικών με το δημόσιο φορέα. Ο ΚΒΣ βέβαια είχε το άρθρο 30 το οποίο αναφερόταν στο περί κύρους ανεπάρκειας και ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων.

Ο ουσιαστικός λόγος¹⁷ χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, όπως προαναφέρθηκε, είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο έμμεσων όσο και

¹⁷

<http://www.forologikanea.gr/pages/display/skopimotita-xrissi-eikonikon-plaston-stoixeion-i-notheusi-stoixeion-kai-methodoi-forodiatugis/>

άμεσων φόρων. Ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων διαπιστώνονται τα παρακάτω:

1. Έκδοση εικονικών τιμολογίων – δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, με οικονομικά ανταλλάγματα, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ ή Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. οι οποίες προσδιορίζουν εξωλογιστικά τα καθαρά τους κέρδη, δηλαδή με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών ή επί των αγορών, κατά περίπτωση, των Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, προς επιχειρήσεις που προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμα τους οι οποίες είτε τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είτε τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το ίδιο ισχύει και για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμα τους.

2. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό ή κοινοτικό ή διεθνές πλαίσιο, οι οποίες, χρησιμοποιώντας διάφορα συστήματα και μηχανισμούς, αποβλέπουν στη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην αδικαιολόγητη επιστροφή Φ.Π.Α. Πρόκειται δηλαδή για εξαφανισμένους εμπόρους ή για ενδιάμεσους εμπόρους ή μεσάζοντες ή διοργανωτές των κυκλωμάτων αυτών (απάτη τύπου CAROUSEL ή κυκλική απάτη). Το όνομα της απάτης αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά, από το ένα κράτος στο άλλο, απ΄ όπου και επιστρέφουν χωρίς να καταλήξουν σε κάποιο τελικό χρήστη. Στην απλούστερη μορφή της, η διαδικασία αυτή προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκειμένων στον Φ.Π.Α. σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, αν και, συνήθως, συμμετέχουν περισσότεροι έμποροι εγκατεστημένοι σε δύο ή παραπάνω κράτη μέλη. Στις περιπτώσεις αυτές, πρωταγωνιστής της διαδικασίας αυτής είναι ο εξαφανισμένος έμπορος.

Ο εξαφανισμένος έμπορος, επωφελείται της δυνατότητάς να αγοράσει στο εξωτερικό χωρίς Φ.Π.Α., για να μεταπωλήσει στην εσωτερική-εθνική αγορά, έχοντας υπόψη του ότι θα εισπράξει Φ.Π.Α. τον οποίο όμως δεν θα αποδώσει ποτέ στο Δημόσιο αλλά θα τον οικειοποιηθεί. Ο εξαφανισμένος έμπορος τις περισσότερες φορές δεν υποβάλλει δηλώσεις, μερικές φορές υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ή ανακριβείς δηλώσεις παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιεί από το εξωτερικό. Επειδή έχει κερδίσει εκ των προτέρων τα ποσά που επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές – με ζημία. (Αναλυτικότερη αναφορά για το θέμα αυτό γίνεται στο κεφάλαιο των διεθνών συναλλαγών).

3. Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακίνητων, η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται σε ΦΠΑ από 1/1/2006 και μετά (ν. 3427/27.12.2005) και για τα οποία υφίσταται διαφορετικό καθεστώς αντιμετώπισης της μεταβίβασης αυτών σε σχέση με τα λοιπά ακίνητα. Ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις αυτές καθορίστηκε με διατάξεις του ίδιου νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων οδηγεί σε αύξηση του φόρου εισροών που αφορούν στη νέα οικοδομή και συνεπώς στην καταβολή μικρότερου ποσού φόρου εκροών για την εν λόγω οικοδομή.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι, οι εισροές αυτές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου κ.λπ.) δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί αυτός μέσω της περιοδικής δήλωσης.

Επί πλέον διευκρινίζεται ότι το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της απόφασης 1031382/1116/ΠΟΛ.1054/27.3.2006, προβλέπεται ότι ως προς το φόρο εκροών που αφορά το τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, εξαντλείται σε επίπεδο Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος αυτός και οι υποβαλλόμενες ειδικές δηλώσεις ΦΠΑ του μεταβιβαζόμενου ακινήτου θεωρούνται υπό προϋποθέσεις ειλικρινείς.

4. Έκδοση εικονικών τιμολογίων – δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

5. Έκδοση Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες, αφού δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. κατά την αγορά των προϊόντων αυτών, αλλά η ειδική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή – αγρότη. Ο μεν πρώτος αυξάνοντας την τιμή αποβλέπει κατ αρχήν, στην αύξηση του κόστους πωληθέντων, μέσω του οποίου επιτυγχάνει αλλοίωση των αποτελεσμάτων του και περαιτέρω αποβλέπει στην απόκτηση των αγροτικών προϊόντων σε διογκωμένη - αυξημένη τιμή με βάση την οποία έχει τη δυνατότητα πώλησης των προϊόντων αυτών σε τέτοια τιμή που να προκύπτει μικρός συντελεστής μικτού κέρδους, αποφεύγοντας έτσι και τον έλεγχο περί υπερβολικού κέρδους, ο δε αγρότης εισπράττει μεγαλύτερο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του ν. 2859/2000 (παρ. 2 του άρθρου 41 του ν.2859/2000), καθώς και περισσότερο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα καύσιμα.

6. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.

7. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.

8. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο ή και για λόγους που αφορούν και συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του ν.3296/2004 κ.λπ).

9. Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ.

10. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).

11. Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.

12. Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου να αποφύγουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκη ή επιδιώκοντας την υπαγωγή τους στα άρθρα 13 έως και 17 του ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος). Στις προηγούμενες δύο περιπτώσεις τις ενέργειες του εκδότη, την έκδοση δηλαδή πιστωτικών τιμολογίων, πολλές φορές δε γνωρίζει ο αναφερόμενος στα στοιχεία ως αντισυμβαλλόμενος. Άλλες όμως φορές, υπεισέρχεται το στοιχείο της αμοιβαιότητας, που εντοπίζεται κυρίως στους λήπτες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλίο αγορών, στην προσπάθειά τους να μην υπερβούν τα εκάστοτε προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. όρια, για την απαλλαγή ή την τήρηση βιβλίου αγορών.

13. Αντίστοιχα των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω για την έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ισχύουν και για τη λήψη τέτοιων στοιχείων. Στις σχέσεις εκδότη λήπτη συνήθως υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας, δηλαδή η διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/12). Στόχος των νέων διατάξεων είναι η απλούστερη των συναλλαγών μεταξύ των ΥΑΣ καθώς και της απεικόνισης των συναλλαγών, στα απλογραφικά και τα διπλογραφικά (πλέον) βιβλία. Υπήρξε, όπως αναφέρθηκε μια μεταβατική περίοδος το 2013 και πλήρη ισχύει το 2014. Η ψήφιση του ΚΦΑΣ ήταν να απλουστεύσει το έργο των επιχειρήσεων, να μειώσει τη γραφειοκρατία και τη φοροδιαφυγή. Όπως είδαμε η γραφειοκρατία μειώθηκε καθώς οι θεωρήσεις καταργήθηκαν (απαιτούνταν χαρτιά απο επιμελητήριο, ΟΑΕΕ), το δελτίο απαστολής καταργήθηκε και το σημαντικότερο προωθήθηκε το ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Ακόμα καταργήθηκαν τα πρόσθετα βιβλία όπως παραγωγής-κοστολογίου.

Η κατάργηση των πρόσθετων βιβλίων και των θεωρήσεων βοήθησε και στη μείωση των λογιστικών εξόδων επίσης. Ακόμα εδώ αξίζει να προστεθεί ότι η ενσωμάτωση της ημερομηνίας που αφορά την ενημέρωση των βιβλίων με την αποστολή του ΦΠΑ βοηθάει και τους λογιστές.

Όλες οι αλλαγές που έγιναν με τον ΚΦΑΣ (και κάθε απλούστευση) μπορεί εύκολα να το εκμεταλλευτεί κάποιος προς το συμφέρον του και να παρανομήσει. Για το λόγο αυτό το κράτος προχώρησε και σε άλλες αλλαγές των νόμων, με το Ν. 4174/13 έγιναν αυστηρότερα τα πρόστιμα για τους παραβάτες. Ακόμα μέτρο κατα της φοροδιαφυγής είναι οι εξοφλήσεις συναλλαγών μέσω τραπεζών. Όσο πιο μεγάλο όγκο και πολυπλοκότητα έχει η νομοθεσία τόσο δυσκολότερη είναι η δουλειά του λογιστή και των επιχειρήσεων αφήνοντας περιθώρια για λάθη.

Στόχος της νομοθεσίας φαίνεται να είναι μια προσπάθεια που κάνει για να περάσει φορολογική συνείδηση στους ΥΑΣ. Τα πρόστιμα φαίνεται να είναι ο μόνος τρόπος για να την υιοθετήσουν. Μέσα στην εργασία περιγράφονται προβλήματα της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής. Η γραφειοκρατία είναι ένα κοινωνικό πρόβλημα που παιδεύει τους ανθρώπους στο να κάνουν μια δουλειά κάποιων ωρών, πολλές φορές μπορεί να την κάνουν σε αρκετές ημέρες ή ακόμα και καθόλου λόγω μη ύπαρξης ενός χαρτιού. Οι συνέπειες είναι μεγάλες καθώς υπάρχει ταλαιπωρία χωρίς να αποσκοπεί κάπου όχι μόνο για έναν άνθρωπο αλλά και για όλους αυτούς που δουλεύουν ταυτόχρονα για έναν άνθρωπο. Όταν για την ίδια δουλειά ενδιαφέρονται πολλά άτομα τότε πόσα άτομα να βρεθούν για την εξυπηρέτησή τους.

Ακόμα, αναλύθηκε η φοροδιαφυγή η οποία έχει συνέπειες σε όλους μας καθώς τη ζημιά που αφήνει πίσω της την πληρώνουν οι λίγοι και πολλές φορές αυτοί τα βγάζουν δύσκολα στη ζωή τους. Είναι σημαντικό να περάσει η αντίληψη σε όλους ότι η φοροδιαφυγή αποτελεί κακούργημα προς όλους τους υπόλοιπους ανθρώπους. Ίσως και η υψηλή φορολογία της χώρας μας να οφείλεται σε μεγάλη φοροδιαφυγή.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

- 1) Απλοποίηση των ελέγχων που γίνεται στις εταιρίες.
- 2) Αυστηρότερες ποινές στους παραβάτες που κάνουν συστηματικά παραβάσεις.
- 3) Δημιουργία ηλεκτρονικού συστήματος ελέγχου που να μπορεί να γίνεται άμεσα και όχι σε μεγάλο χρονικό διάστημα.
- 4) Υποχρεωτική ηλεκτρονική τιμολόγηση κυρίως για συναλλαγές μεταξύ εταιριών.
- 5) Δημιουργία παραστατικών σε άυλα.
- 6) Διεύρυνση πληρωμών-εισπράξεων μέσω τραπεζικών συναλλαγών.
- 7) Το κράτος ως ελεγκτικός μηχανισμός-διαβίβαση ηλεκτρονικών τιμολογίων στο κράτος: Για το κράτος είναι σημαντική η όσο το δυνατόν αμεσότερη συλλογή δεδομένων των τιμολογίων, έτσι ώστε να:

- Διενεργεί αποτελεσματικότερα τον έλεγχο των επιχειρήσεων,
- Παρακολουθεί τον ΦΠΑ σε επίπεδο ημέρας,
- Μειώσει τη φοροδιαφυγή μέσω διασταυρώσεων

Ήδη απο το τέλος του 2012, έχει δημοσιευθεί Υπουργική Απόφαση (ΠΟΛ. 1221/2012) που αναφέρεται στην «Διαβίβαση δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην ΓΓΠΣ».

Το Υπουργείο Οικονομικών δείχνει έτσι ότι κινείται γοργά προς την σωστή κατεύθυνση, γιατί εκτός απο τα σημαντικά και άμεσα οφέλη που θα προκύψουν για το κράτος, θα υπάρξει και ώθηση των επιχειρήσεων προς την υιοθέτηση της Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης.

Πρόταση

- Να γίνει σαφές σε επόμενη Υπουργική Απόφαση, ότι πέραν της απευθείας διαβίβασης στην ΓΓΠΣ των οριζόμενων απο την ΠΟΛ.1221/2012 αρχείων e.txt και s.test, που περιέχουν τα χρήσιμα για το κράτος δεδομένα των τιμολογίων και δημιουργούνται από τους Φορολογικούς Μηχανισμούς Σήμανσης (ΕΑΦΔΣΣ), παρέχεται η δυνατότητα διαβίβασης των ανωτέρω αρχείων σε πιστοποιημένους από την ΓΓΠΣ φορείς, οι οποίοι στην συνέχεια θα αναλαμβάνουν την έγκαιρη διαβίβαση τους προς την ΓΓΠΣ.

Με τον τρόπο αυτό θα διευκολυνθεί σημαντικά ένα συνεχώς αυξανόμενο τμήμα της αγοράς που χρησιμοποιεί παρόχους ηλεκτρονικής τιμολόγησης για ανταλλαγή ηλεκτρονικών τιμολογίων (σήμερα, πάνω από 12 εκατομμύρια τιμολόγια διακινούνται ετησίως μέσω παρόχων).

- Να προσδιοριστούν οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες πιστοποίησης των ανωτέρω φορέων, που θα συλλέγουν τα χρήσιμα για το κράτος δεδομένα των τιμολογίων, από τους υπόχρεους εκδότες επιτηδευματίες.

Κράτος ως χρήστης (λήπτης) υπηρεσιών ηλεκτρονικής τιμολόγησης (B2G e-invoicing)

Η δράση αυτή αποσκοπεί στην υιοθέτηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στον τομέα των προμηθειών του δημόσιου τομέα, με στόχο τη μείωση του συνολικού κόστους διαχείρισης, τον καλύτερο έλεγχο και την μεγαλύτερη διαφάνεια των προμηθειών και συναλλαγών, αλλά και έμμεσα τη διάδοση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στις επιχειρήσεις.

Πρόταση

- Πιλοτική λήψη ηλεκτρονικών τιμολογίων από επιλεγμένους δημόσιους φορείς/υπηρεσίες και για συγκεκριμένες κατηγορίες προμηθευτών, με στόχο την άμεση

ανάδειξη των ωφελειών και την μετέπειτα σταδιακή εφαρμογή της σε όλον τον δημόσιο τομέα,

- Αξιοποίηση του Εθνικού Συστήματος Ηλεκτρονικών Δημοσίων Προμηθειών (ΕΣΗΔΠ) για τη λήψη η-τιμολογίων, σε συνεργασία με παρόχους υπηρεσιών η-τιμολόγησης, αξιοποιώντας έτσι την υφιστάμενη τεχνογνωσία και υποδομές.

- Υιοθέτηση δομημένης μορφής ηλεκτρονικού τιμολογίου (μορφότυπο) για τις συναλλαγές του δημόσιου, με την συνδρομή οργανισμών τυποποίησης (π.χ. ΕΛΟΤ). Συγκεκριμένα η ομάδα η-τιμολόγησης του Υπ. Οικονομικών έχει ήδη επεξεργαστεί και ανακοινώσει (εδώ και αρκετούς μήνες) το προτεινόμενο μορφότυπο η-τιμολογίου.

Πλάνο εφαρμογής ηλεκτρονικής τιμολόγησης σε B2B και B2G

Η ταχύτερη διάδοση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στην Ελλάδα δεν θα επιφέρει μόνο σημαντικά οφέλη στην ελληνική οικονομία αλλά θα αποτελέσει και ευρωπαϊκό case study με έμμεσα αποτελέσματα στην ενίσχυση της επιχειρηματικότητας, αφού νέες υπηρεσίες προστιθεμένης αξίας αναμένεται να αναπτυχθούν με ταχείς ρυθμούς στην ελληνική αγορά και να αποτελέσουν εξαγωγίμο προϊόν.

Με την εφαρμογή των παραπάνω δράσεων παρέχεται ένα ευέλικτο πλαίσιο εφαρμογής KOL λειτουργίας της ηλεκτρονικής τιμολόγησης:

- στις επιχειρήσεις
- στις ελεγκτικές αρχές και
- στο κράτος (προμήθειες)

Βάσει των παραπάνω θα είναι δυνατή η σταδιακή υποχρεωτική εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, καθώς δίνεται η δυνατότητα στο κράτος και στις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν εύκολα και απρόσκοπτα την ηλεκτρονική τιμολόγηση έχοντας μια πληθώρα επιλογών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Χρήστος Ν. Τότσης (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις Πάμισος.
- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις elifoin Φορολογικό Ινστιτούτο.
- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2000), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων Πρακτικό Βοήθημα, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Έβδομη Έκδοση, Τόμος Πρώτος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Έβδομη Έκδοση, Τόμος Δεύτερος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Έβδομη Έκδοση, Τόμος Τρίτος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1992), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων Ανάλυση Ερμηνεία, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2109500
- <http://efeekilkis.blogspot.gr/2013/04/7-1952>.
- <http://greekeconomistsforreformxom/EL/uncategorized/tax-evasion-across-industries-soft-credit-evidence-from-greece/>.
- http://greekeconomistsforreform.com/EL/author/m_tsoutsoura/.
- http://www.tinosemagazine.com/2012/12/blog-post_9250.
- <http://www.retail-link.gr/RLPortal/RLSolutions/e-invoicing-Legal.aspx>
- <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/14422>
- http://ef0riak0i.0rg/0ld/-/643-2Q_12-11-08-13-48-02
- http://www.scisce.eu/MINUTES_260213_ESPERIDA.pdf
- http://www.capital.gr/tax/News_tax.asp?id=1_701772
- <http://www.tax-profit.gr/%CE%B5%CF%80%CE%B5%CE%BD%CE%B4%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%AC%CE%BC%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1/53-epixeirimatika/257-h-.html>