

**ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΘΕΜΑ:**

**«Ο νέος κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών, σύγκριση με τον Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων: Ανάλυση των σπουδαιότερων μεταβολών στο λογιστικό σχέδιο».**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΜΠΟΥΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ-ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΟΣ ΗΛΙΑΣ**

**ΠΑΤΡΑ**

**2018**

## Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ABSTRACT.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ.....	6
1.1 Ορισμοί .....	7
1.2 Ιστορική αναδρομή .....	9
1.3 Συνοπτική παρουσίαση του νέου κώδικα φορολογικής απεικόνισης .....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΔΙΑΦΟΡΕΣ Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ.....	34
2.1 Διαφορές ως προς την τήρηση βιβλίων .....	35
2.2 Διαφορές ως προς την έκδοση των στοιχείων .....	39
2.3 Διαφορές ως προς τις υποχρεώσεις .....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΑΛΛΑΓΩΝ Κ.Φ.Α.Σ.....	43
3.1 Σκοπός.....	44
3.2 Πλεονεκτήματα.....	47
3.3 Μειονεκτήματα.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ .....	51
4.1 Επίδραση ελέγχου στην συμμόρφωση του Κώδικα .....	52
4.2 Τα είδη του φορολογικού ελέγχου.....	54
4.3 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.....	57
4.4 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου.....	58
4.5 Προσδιορισμός φόρου μετά τον έλεγχο .....	59
4.6 Κοινοποίηση προσδιορισμού φόρου .....	60
4.7 Φορολογικό πιστοποιητικό .....	61
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	63
ΕΠΙΛΟΓΟΣ .....	64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	66
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	67

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αντικατάσταση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) είναι το θέμα που θα μας απασχολήσει στη συγκεκριμένη εργασία.

Ο νέος Κ.Φ.Α.Σ. δημιουργήθηκε για να δώσει λύση στις δυσλειτουργίες που οφείλονταν στην αδυναμία του παλιού θεσμικού πλαισίου. Στόχος του νέου κώδικα είναι να επιτευχθεί η ομαλότερη λειτουργία του φορολογικού συστήματος και η διευκόλυνση των φορολογούμενων ως προς τις υποχρεώσεις τους σε αυτό.

Το πρόβλημα που είχε δημιουργηθεί είχε να κάνει κυρίως με τις γραφειοκρατικές διαδικασίες που απαιτούνταν κατά την διαδικασία της τήρησης των βιβλίων κ στοιχείων των επιχειρήσεων όπως επίσης και όλες τις διεκπεραιώσεις των υποθέσεων τους στους δημόσιους φορείς.

Τα τελευταία έτη όποιες νέες ρυθμίσεις και διατάξεις δημοσιεύονταν, στόχευαν στην πλειοψηφία τους στην άρση των δυσλειτουργιών του παλαιού θεσμικού πλαισίου στο να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τρέχουσας τεχνολογίας και των νέων μορφών συναλλαγών. Μέσω της φορολογικής μεταρρύθμισης η οποία ξεκίνησε το 2010 (ν.3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση των νέων τεχνολογιών πληροφορικής καθώς και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων, αλλά και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους λοιπούς συναλλασσόμενους. Όμως, παρά την τάση της φορολογικής μεταρρύθμισης για χρήση ηλεκτρονικών μέσων και δικλίδων ασφαλείας για τον έλεγχο καθώς και την διασφάλιση των συναλλαγών, κρίθηκε αναγκαίο να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την σύγχρονη απεικόνιση των συναλλαγών.

Συνεπακόλουθα, παρατηρείται ότι μέλημα του νομοθέτη είναι να εκσυγχρονίσει το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, από την δημιουργία μέχρι και την κατάργηση του Κ.Β.Σ. αλλά και την αντικατάσταση του από τον Κ.Φ.Α.Σ., τον σκοπό του νέου Κώδικα και την έννοια αυτού.

Ουσιαστικά, το νομικό αυτό πλαίσιο αδυνατούσε να αντεπεξέλθει στην επίλυση φορολογικών θεμάτων λογιστικής οργάνωσης (όπως αρχικά ήταν και ο σκοπός δημιουργίας του Κ.Β.Σ.), αρχικά λόγω του ότι είχε αποδοθεί περισσότερο βάρος στο κομμάτι των κυρώσεων και εν συνεχεία διότι με τις συνεχείς

τροποποιήσεις, προσθήκες καθώς και καταργήσεις των διατάξεων του, ως νόμος είχε καταστεί δυσνόητος και δυσλειτουργικός. Για το λόγο αυτό, η φορολογική μεταρρύθμιση επιδιώκει να δημιουργήσει ένα νέο φορολογικό μοντέλο χωρίς γραφειοκρατικά στοιχεία και με εκσυγχρονισμένα πληροφοριακά μέσα όπου να εγγυώνται την ασφαλή διενέργεια των συναλλαγών και των ελέγχων από την πλευρά της φορολογικής αρχής, αλλά και την ικανοποίηση των συναλασσόμενων λόγω της μείωσης της γραφειοκρατίας και των άσκοπων διαδικασιών καθώς και λόγω της αναγκαιότητας δημιουργίας ενός περιβάλλοντος διαφάνειας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία απαρτίζεται από τέσσερα (4) κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά ορισμούς, την ιστορική αναδρομή του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και η συνοπτική παρουσίαση του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναπτύσσονται οι διαφορές ανάμεσα στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Το τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζει τον σκοπό και την αξιολόγηση των αλλαγών που επέφερε ο νέος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος διαπίστωσης εφαρμογής του νέου Κώδικα. Τέλος, παρατίθενται συμπεράσματα.

## ABSTRACT

This dissertation consists of four (4) chapters. The first chapter covers definitions, history of the Books and Records Code and a summary of the new Tax Code Display. The second chapter describes the differences between the Code of Books and Records and Tax Code Display Transactions. The third chapter outlines the purpose and evaluation of changes brought about by the new Tax Code Display Transactions. The fourth chapter analyzes the tax assessment application control of the new Code. Lastly, the conclusions given.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ**

## 1.1 Ορισμοί

Τόσο ο Κ.Φ.Α.Σ. όσο και ο Κ.Β.Σ. έχουν ως σκοπό να καλύψουν νομοθετικά το φορολογικό και λογιστικό τμήμα που αφορά τους επιτηδευματίες στην χώρα μας. Η επίσημη αναγγελία για την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. πραγματοποιήθηκε με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4093/2012 την οποία και παραθέτουμε αυτούσια:

*«Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις*



για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων» ([www.parliament.gr](http://www.parliament.gr), Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012).

Συμπερασματικά, από 1.1.2013 ο Κ.Φ.Α.Σ. αντικατέστησε τον Κ.Β.Σ με σκοπό να μπορέσει να αντιμετωπίσει όλα τα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί από το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο και κυρίως:

- Την απλοποίηση των διαδικασιών με την χρήση της τεχνολογίας και η απαλλαγή από το φαινόμενο της γραφειοκρατίας.
- Την ενθάρρυνση των επιχειρηματιών για νέες επενδύσει.
- Την εξασφάλιση των εσόδων που έχουν προβλεφθεί στον κρατικό προϋπολογισμό μέσω της φορολογίας.

## 1.2 Ιστορική αναδρομή

Με το Προεδρικό Διάταγμα 186 ξεκινάει το 1992 η εφαρμογή του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που σκοπό είχε να διευκολύνει τους φορολογούμενους πολίτες σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή.

Με τον Κ.Β.Σ. ορίζονταν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών που αφορούν την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να εκπληρώνονται οι υποχρεώσεις τους.

Οι επιτηδευματίες ήταν υπόχρεοι της τήρησης και έκδοσης βιβλίων και στοιχείων, όπως όριζαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. η πλειοψηφία των επιτηδευματιών εντάσσεται σε συγκεκριμένη κατηγορία βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους ανάλογα με τη νομική μορφή τους, το αντικείμενο των εργασιών τους καθώς και τον τόπο άσκησης της δραστηριότητάς τους.

Επίσης, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου μπορούσε να γίνει αλλαγή στην κατηγορία βιβλίων. Τα όρια των ακαθάριστων εσόδων για τις κατηγορίες βιβλίων ήταν μέχρι 150.000 ευρώ για τα Α' κατηγορίας, από 150.000 – 1.500.000 ευρώ για τα Β' και άνω των 1.500.000 ευρώ για τα Γ'.

Το 2010 υπήρξαν όμως μεταβολές ως προς τις κατηγορίες βιβλίων και τα ακαθάριστα έσοδα. Από 1/7/2010 τα βιβλία Α' κατηγορίας καταργήθηκαν και τα όρια των ακαθάριστων εσόδων ανήλθαν στα άνω των 1.500.000 ευρώ για τα βιβλία Γ' κατηγορίας και μέχρι 1.500.000 ευρώ για τα Β' κατηγορίας.

Παρ' όλο που ο Κ.Β.Σ. είχε δημιουργηθεί για τη σωστότερη λογιστική παρακολούθηση των οικονομικών μονάδων, είχε γίνει ο ίδιος βάρος στο σύστημα, καθώς δεν μπορούσε να ακολουθήσει την εξέλιξη της νέας τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών καθώς και οικονομικών σχέσεων.

Για το λόγο αυτό, σύμφωνα με το Ν. 4093/2012, ο Κ.Β.Σ. έπαυσε να ισχύει από 1/1/2013 και τη θέση του πήρε ο νέος Κ.Φ.Α.Σ. Με την κατάργησή του ο Κ.Β.Σ. συμπλήρωσε 20 έτη ζωής πράγμα που τον κάνει το μακροβιότερο κώδικα.

### 1.3 Συνοπτική παρουσίαση του νέου κώδικα φορολογικής απεικόνισης

Παρακάτω πραγματοποιείται η ανάλυση του Κ.Φ.Α.Σ. κατά άρθρο με σκοπό να αντιληφθούμε όλες τις λεπτομέρειες οι οποίες εισέρχονται με το νέο πλαίσιο. Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών χωρίζεται σε 12 άρθρα τα οποία υποδεικνύουν τις λογιστικές μεθόδους οργάνωσης που θα πρέπει να ακολουθούν οι υπόχρεοι, ώστε να είναι σύλλημοι με το ισχύον καθεστώς.

#### **Άρθρο 1: «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών»**

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ., Ν.4093/12.11.12/ΦΕΚ 222), υποχρεώνονται να τηρούν λογιστικά βιβλία και να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία, τα εξής πρόσωπα:

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο του άρθρου 2 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/94. Τα ημεδαπά αυτά πρόσωπα ορίζονται τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες. Επιπλέον, είναι κάθε ημεδαπό πρόσωπο του άρθρου 101 παρ. 1 και 2 του Ν. 2238/94, όπως είναι οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, οι συνεταιρισμοί και οι δημοτικές επιχειρήσεις. Τα ημεδαπά αυτά πρόσωπα πρέπει να ασκούν δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και να αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.
2. Τις πιο πάνω υποχρεώσεις της παρ. 1 έχει κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική – φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της μέσα στην ελληνική επικράτεια ή πραγματοποιεί σε τέτοιο

ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα παραπάνω δεν ισχύουν για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτούν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, εκτός αν ενεργούν πράξεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α., οπότε τηρούν βιβλία και στοιχεία για τις πράξεις αυτές.

## **Άρθρο 2: «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών»**

1. Οι συναλλαγές θα πρέπει να απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να παρέχεται η αναγκαία πληροφόρηση και να είναι δυνατή η επαλήθευση των συναλλαγών αυτών από τον φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.
2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατά 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. Ειδικά τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ. (άρθρο 2, παρ. 2 Ν. 4093/12 – Κ.Φ.Α.Σ.)
3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4093/12 ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε εγγραφή ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλος 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. ( άρθρο 2, παρ. 4 Ν. 4093/12 – Κ.Φ.Α.Σ.).
5. Τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανική πώλησης μπορούν να εκδίδονται και να αποστέλλονται είτε σε χαρτί είτε ηλεκτρονικά. Ως Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο ορίζεται το τιμολόγιο εκείνο που περιέχει τις απαιτούμενες 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, δηλαδή, εκδίδεται ηλεκτρονικό τιμολόγιο, αν το θέλει και ο αποδέκτης.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους: α) με την προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, β) με την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων και γ) με τη σήμανση.

Ειδικά, για συναλλαγές με ιδιώτες το αντίτυπο των φορολογικών στοιχείων ή παραστατικών που προορίζεται για τον πελάτη μπορεί να μην αποστέλλεται σε χαρτί, εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τη λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων. (παρ. 5, Ν. 4093/12 – Κ.Φ.Α.Σ.)

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση να παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευόμενων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Σε περίπτωση συνένωσης βιβλίου με στοιχείο, το βιβλίο μπορεί να τηρείται και σε περισσότερα από ένα αντίτυπα. (παρ. 6, Ν. 4093/12)

7. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων το ανώτερο μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με εξαίρεση την αναλυτική πληροφόρηση από τα εκπαιδευτήρια, τις κλινικές, τα κέντρα αισθητικής κτλ. (παρ. 7, Ν. 4093/12)
8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις ίδιες έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και στοιχείων. (παρ. 8, Ν. 4093/12)

### **Άρθρο 3: «Εξαιρέσεις – Απαλλαγές»**

1. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση την Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από το Ν.4093/12.

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 να τηρούν βιβλία και στοιχεία μόνο για τις δραστηριότητες αυτές.

2. Δεν είναι υποχρεωμένα τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, να τηρούν βιβλία και στοιχεία, όταν τα πρόσωπα αυτά, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.

3. Δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία ούτε και εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικό πρόσωπο, και πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή από την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

Από 1.1.2014 τα παραπάνω ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες και για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και στο Δημόσιο και γενικά από εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

4. Όταν πρόκειται για μετασχηματισμό επιχειρήσεων, τότε η νέα εταιρία που προκύπτει από το μετασχηματισμό αυτό έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Ν. 4093/12, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή τους κλάδους που μετασχηματίστηκαν.
5. Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, οι αγορές και οι λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν από τη σύσταση του νομικού προσώπου ή του υποκαταστήματος του αλλοδαπού προσώπου ή της κοινοπραξίας ή πριν από την έναρξη λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

Από 1.1.2014 οι αγρότες απαλλάχτηκαν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων που υπάρχουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. Και οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο:

- α) Από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, ακαθάριστα έσοδα κατώτερα από 10.000 ευρώ και
- β) Έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα από 5.000 ευρώ.

Σε περίπτωση μη πλήρωσης ενός από τα πιο πάνω κριτήρια α και β, τότε οι αγρότες αυτοί θα εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

#### **Άρθρο 4: «Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών Βιβλίων»**

Υπάρχουν δύο κατηγορίες λογιστικών βιβλίων. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε μία από τις δύο αυτές κατηγορίες λογιστικών βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους με βάση τα παρακάτω δεδομένα:

*1) Απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.*

Σε απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς σε δεύτερης κατηγορίας λογιστικά βιβλία εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους και στη συνέχεια τηρούν επίσης βιβλία της β' κατηγορίας ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, οι παρακάτω:

α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τότε αυτός τηρεί για όλες τις δραστηριότητες του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας.

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων β' και γ' διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε για τον κλάδο αυτό τηρεί τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από το συγκεκριμένο αυτό άλλο κλάδο. Πάντως, η εμπορία υγραερίου από τα πρατήρια υγρών καυσίμων δεν θεωρείται ως άλλη δραστηριότητα για την ένταξη σε κατηγορία λογιστικών βιβλίων.

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του. Δηλαδή, ο νέος υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.



ε) Το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα όταν αυτά υποχρεούνται ή τους επιτρέπεται να τηρούν απλογραφικά βιβλία.

2) *Διπλογραφικά βιβλία ή αλλιώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.*

Σε απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς στην Γ' κατηγορίας λογιστικά βιβλία εντάσσονται ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους οι παρακάτω:

Οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.), οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), καθώς και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.). Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 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. Που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά ανεγείρουν όμως ακίνητο κυριότητάς τους (ή πραγματοποιούν σε αυτό προσθήκες και βελτιώσεις) μέσα στην Ελλάδα.

**Άρθρο 5: «Δελτίο Αποστολής»**

Το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

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

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

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του,

δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής. (παρ. 1Δ)

Το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται και από το Δημόσιο, τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κτλ, όταν αποστέλλουν αγαθά σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

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

Το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής εκδίδεται μόνο σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, όπου η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Όταν χρησιμοποιούνται οχήματα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση κάθε είδους αγαθών, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής, είναι εφικτό να τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης, ξεχωριστά σε κάθε όχημα και κατά τον εφοδιασμό του με αγαθά, εκδίδεται δελτίο αποστολής. Το βιβλίο κινητής αποθήκης τηρείται σε μερίδες και κατά είδος. Η κάθε μερίδα χρεώνεται με βάση την ποσότητα που εισάγεται στο όχημα προς διάθεση, βάσει του δελτίου αποστολής εφοδιασμού και πιστώνεται με την ποσότητα που διατίθεται, βάσει των στοιχείων που εκδίδονται κατά τη διάθεση των αγαθών. Τα παραστατικά διάθεσης μαζί με τα δελτία αποστολής που εκδόθηκαν για τον εφοδιασμό του κάθε οχήματος φυλάσσονται σε αυτό, μέχρι την ενημέρωση του βιβλίου κινητής αποθήκης. Η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου κινητής αποθήκης είναι 15 ημέρες από την έκδοση των δελτίων αποστολής εφοδιασμού και των στοιχείων διάθεσης των αγαθών.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον στην τελευταία περίπτωση ο πωλητής των αγαθών είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. Στο στοιχείο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή και εφόσον δεν

τηρείται ο λογαριασμός 94 του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής. Το παραπάνω συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι 30 ημέρες πριν από την εκκίνησή του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

- i. Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ως παραλήπτης, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι».
- ii. Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.
- iii. 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.
- iv. 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.
- v. Η ημερομηνία έκδοσης αυτού. Σε περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό, αναγράφεται σε αυτό εκτός από την ημερομηνία και ώρα διακίνησής τους μέχρι τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους. Αν τα προς διακίνηση αγαθά παραδοθούν σε τρίτο, τότε δεν απαιτείται η αναγραφή της πιο πάνω δεύτερης ημερομηνίας.
- vi. Ο σκοπός της διακίνησης.

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

Από τα παραπάνω προκύπτει πως, στα δελτία αποστολής που αφορούν τις παραδόσεις ή τις διακινήσεις νωπών οπωρολαχανικών, από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, με σκοπό την αγορά ή την πώληση αυτών ή την πώληση για λογαριασμό του, δεν απαιτείται η αναγραφή της τιμής μονάδας.

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή τα αγαθά που παραλαμβάνονται, συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Όταν για τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή ή έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα. Αυτό το στοιχείο συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον τελικό παραλήπτη.

Όταν μεταφέρονται αγαθά με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, τότε ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Παραδίδουν στον μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο το δελτίο αποστολής ή το συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας, που θα συνοδεύει τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Όταν αποστέλλονται αγαθά από πρόσωπο που δεν είναι υποχρεωμένο να εκδώσει δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, τότε το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνση του,

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

Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Δελτίο Αποστολής δεν χρειάζεται να εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις:

- i. Όταν διακινούνται είδη που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για να χαρακτηρισθούν αυτά ως αγαθά, με το σκεπτικό ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σε αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο. Δηλαδή, δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής για γη διακίνηση άχρηστων, ακατάλληλων, απαξιωμένων προϊόντων ή υπολειμμάτων, σε χώρους απόρριψης. Αντίθετα, εκδίδεται δελτίο αποστολής για την αποστολή προϊόντων προς για παράδειγμα ανακύκλωση ή μεταπώληση για ανακύκλωση κτλ. Μόνο εφόσον για την αγοραπωλησία τους καταβάλλεται τίμημα.
- ii. Όταν διακινούνται ανταλλακτικά παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεων του, εφόσον δεν αποτελούν για αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.
- iii. Όταν μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης: α) αυτούσια λατομικά προϊόντα από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, β) μεταλλεύματα, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και γ) πέτρες, χαλίκια, αργιλοπετρώματα και αργιλοχώματα, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

- iv. Όταν διακινούνται λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις αγαθών που διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή, όπως η πωλήσεις φυσικού αερίου)
- v. Για τη διακίνηση των αναλώσιμων ειδών και των ιατρικών μηχανημάτων, που απαιτούνται για την παροχή κατ' οίκον, ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, από τις κινητές μονάδες νοσηλείας.

Στις περιπτώσεις που πωλείται αγαθό και είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, τότε εκδίδεται διπλότυπο δελτίο αποστολής και στη συνέχεια, μέσα σε τριάντα ημέρες από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο του πωλητή, εκδίδεται το τιμολόγιο για τη συγκεκριμένη πώληση.

#### **Άρθρο 6: «Τιμολόγηση συναλλαγών»**

Κατά την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και όταν παρέχονται υπηρεσίες από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο ή στο Δημόσιο γενικά ή σε αγρότες ειδικού καθεστώτος ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή για την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τον τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή προς το δημόσιο γενικά 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 να καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία μέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε

δύο αντίτυπα, ένα από τα οποία επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται για να εκδοθεί κανονικά ένα τιμολόγιο.

Ακόμη, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα, εκδίδει τιμολόγιο. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως «είσπραξη» θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση αυτής της πίστωσης.

Το τιμολόγιο εκδίδεται και από το δημόσιο, από τα νομικά πρόσωπα ή από τις επιτροπές προσώπων, για τις παροχές υπηρεσιών ή τις πωλήσεις αγαθών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε άλλα νομικά πρόσωπα ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα νομικά πρόσωπα αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Κατά συνέπεια, όταν αγοράζονται αγαθά από ιδιώτη, ο υπόχρεος που αγοράζει τα αγαθά δεν εκδίδει τιμολόγιο, αλλά συντάσσει όμως τίτλο κτήσης. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές. Δηλαδή, στην περίπτωση αγοράς αγαθών από υπόχρεο που αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο ή που εκδίδει τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο, ο υπόχρεος που αγοράζει τα αγαθά γνωστοποιεί άμεσα τη Δ.Ο.Υ. Του αντισυμβαλλόμενου ή ακόμα και με έκδοση τιμολογίου που το αποστέλλει άμεσα στη Δ.Ο.Υ, του αντισυμβαλλόμενου.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα νομικά πρόσωπα, όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο.

Τα αγαθά τα οποία παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατά είδος και ποσότητα σε

διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατά είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. Και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία μέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. Της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη 15<sup>η</sup> μέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την 20<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

#### **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 για παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή για αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:

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

β) Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό πάνω από 30 ευρώ.



Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφα.

Σε περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθού αναγράφεται χωριστά τουλάχιστον η αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, η αξία του αγαθού που επιστρέφεται και η τυχόν διαφορά και εφόσον επιστρέφεται ποσό πάνω από 30 ευρώ αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη καθώς και το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος. Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχτηκε.

Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού αναγράφεται και ο χρόνος έκδοσης. Κατά εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι και τη 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται (στις παρ. 14 & 15 του άρθρου 6) με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

γ) Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.

Όταν συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων ή όταν εκδίδονται λοιπά στοιχεία για φυσικό αέριο κτλ, τότε στις περιπτώσεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, διότι εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.

Η έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων καθώς και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων δύνανται να ανατίθενται σε τρίτο. Τα εισιτήρια αυτά είναι ουσιαστικά αποδείξεις λιανικής για παροχή υπηρεσιών στο κοινό και εκδίδονται με τη μορφή εισιτηρίων, και δύναται να ανατίθεται η έκδοση αυτών από τρίτο πρόσωπο.

#### **Άρθρο 8: «Έγγραφα μεταφοράς και στοιχείων λοιπών συναλλαγών»**

Ο μεταφορέας, με βάση το δελτίο αποστολής, εκδίδει κατά την διάρκεια της παραλαβής των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε 4 αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στον 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.

Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση το δελτίο αποστολής, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε 4 αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Απόδειξη Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς το μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την

εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα.

Όταν η μεταφορά ενεργείται κατά εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας.

Σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών ο διαμεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

Η φορτωτική καταγράφει τα παρακάτω στοιχεία:

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

β) Όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατά εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στο φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία 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 το αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα.

στ) Τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερόμενων 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.

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

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

α) επί μεταφοράς αποσκευών, τουλάχιστον κόμιστρο,

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

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

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

Ο μεταφορέας, το μεταφορικό μέσο ή ο διαμεταφορέας εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα: α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων, β) όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές και γ) σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο και τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική και για κάθε άλλη διαφορά. Στο σημείωμα αυτό, που υπογράφεται από το μεταφορέα και τον παραλήπτη, γράφονται τα στοιχεία του μεταφορέα, του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη, ο αριθμός της φορτωτικής, το ποσό της διαφοράς των κομίστρων, καθώς και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν. Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στο φορτωτή ή αποστολέα, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

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

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

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

Μεταφορέας είναι αυτός που ενεργείται τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα τα οποία ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός, και φορτωτής αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Ο μεταφορέας, κατά την μεταφορά των αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών, μπορεί να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, εφόσον τηρείται το αθεώρητο ημερολόγιο μεταφοράς. Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ο οποίος τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα νομικά πρόσωπα για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Ν. 4093/12, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης. Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από τον δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται: α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως, γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

Για τα δώρα που γίνονται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι 150 ευρώ, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση, με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών, αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης για κάθε πρόσωπο.

Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

Από 1.1.2014 καταργήθηκαν τα «Έγγραφα Μεταφοράς» και τα «Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών» του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Δηλαδή, καταργήθηκαν οι φορτωτικές, οι καταστάσεις αποστολής αγαθών, οι αποδείξεις μεταφοράς, τα διορθωτικά σημειώματα, οι συγκεντρωτικές φορτωτικές, το τιμολόγιο ή η απόδειξη αντί της φορτωτικής. Για τις μεταφορές αγαθών πλέον εκδίδονται τιμολόγια για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τους ιδιώτες.

Επιπλέον, έχουν καταργηθεί οι «Αποδείξεις αυτοπαράδοσης» καθώς και οι «Αποδείξεις Δαπανών». Αντί της έκδοσης «Απόδειξης Δαπάνης», πλέον εκδίδεται «τίτλος κτήσης» που είναι είτε μία «υπεύθυνη δήλωση» είτε ένα «τιμολόγιο» για κάλυψη υπηρεσιών. Η απόδειξη για την «αυτοπαράδοση αγαθών» ή για «ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών» μπορεί να εκδίδεται από ιδιαίτερο τμήμα της φορολογικής ταμειακής μηχανής, μπορεί όμως να εκδίδεται για τις περιπτώσεις αυτές και τιμολόγιο αναγράφοντας πάνω σε αυτό και την ένδειξη ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή για ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

### **Άρθρο 9: «Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων»**

Κατά τη διαχειριστική περίοδο και μέχρι την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα υπόλοιπα δικαιολογητικά έγγραφα των βιβλίου εσόδων – εξόδων, φυλάσσονται στην επαγγελματική έδρα ή εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο, εφόσον ζητηθούν. Η φύλαξη τους σε άλλο τόπο πέρα από την έδρα ή την εγκατάσταση είναι επιτρεπτή μόνο εφόσον γίνει γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Τα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών μπορούν να φυλάσσονται σε οποιοδήποτε άλλο μέρος εντός ή εκτός της ελληνικής επικρατείας, μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Όμως, αν ο τόπος αυτός βρίσκεται εκτός Ελλάδας, ο υπόχρεος απεικόνισης των συναλλαγών υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να αποθηκεύει τα αντίγραφα των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματος, από τον πελάτη του ή από τους προμηθευτές του. Μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης του, με τον όρο να τα δείξει σε περίπτωση ελέγχου στους ελεγκτές εφόσον του ζητηθούν μέσα στις προθεσμίες του χρόνου που θα ορισθούν.

Η διαφύλαξη των τιμολογίων πρέπει να γίνεται με την αρχική τους μορφή, δηλαδή με την μορφή που διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεση του, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονικά μέσα. Επιπρόσθετα, όταν τα τιμολόγια διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά

μέσα και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

Με τον όρο «διαφύλαξη τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα» εννοούμε την διαφύλαξη των δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας και διαφύλαξης καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Όταν λοιπόν, η αποθήκευση των συναλλαγών γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση στα σχετικά δεδομένα και τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει ο υπόχρεος των συναλλαγών αυτών και ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.

Με την ηλεκτρονική αποθήκευση των δεδομένων, δημιουργεί ένα μεγάλο πλεονέκτημα στην ευκολία της διαχείρισης των δεδομένων. Επιπλέον, τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται ούτε αυτά με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα στον φορολογικό έλεγχο όταν ζητηθούν.

#### **Άρθρο 10: «Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών»**

Από 1.1.2014 υποβάλλονται καταστάσεις προμηθευτών – πελατών για τιμολόγια και αποδείξεις με αξία από 0,01 ευρώ και πάνω ως εξής:

- 1) Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών θα υποβάλλονται κάθε μήνα.
- 2) Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών θα υποβάλλονται κάθε μήνα από αυτούς που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και κάθε τρίμηνο από αυτούς που τηρούν απλογραφικά βιβλία πριν την υποβολή της περιοδικής δήλωσης.

Επίσης από 1.1.2014, οι συναλλαγές του υπόχρεου με τους προμηθευτές και άλλους επιτηδευματίες αξίας 500 ευρώ και πάνω, η εξόφλησή τους πρέπει να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού είτε ολική είτε τμηματική.



### **Άρθρο 11: « Εξουσίες της φορολογικής αρχής»**

Μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ όπου ανήκει ο υπόχρεος, ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής μπορεί να προβεί στις εξής ενέργειες:

α) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής. Αυτή η απαλλαγή ισχύει μόνο στην περίπτωση που στην διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου δεν θα υπερβούν τις 5.000 ευρώ, βάση της παραγράφου 4 του άρθρου 3.

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

Ακόμη, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όπου ανήκει ο υπόχρεος των συναλλαγών, δεν επιτρέπει τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν ο υπόχρεος δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του απέναντι στο Δημόσιο, οι οποίες ξεπερνάν τις έξι χιλιάδες ευρώ χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις. Η μοναδική περίπτωση που ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ επιτρέπει τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές είναι όταν ο φορολογούμενος έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρεών του από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των πάγιων αυτών δόσεων.

β) Όταν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ μπορεί να επιτρέψει τη θεώρηση βιβλίων και φορολογικών στοιχείων κατά ένα περιορισμένο αριθμό, παρά το γεγονός που υπάρχουν υψηλές ληξιπρόθεσμες οφειλές.

Από 1.1.2014, με την κατάργηση της υποχρέωσης της θεώρησης των βιβλίων και φορολογικών στοιχείων πριν τη χρήση τους, καταργείται και στο άρθρο 11 η παράγραφος 2, σύμφωνα με την οποία ορίζονται οι περιπτώσεις που ο προϊστάμενος δεν επιτρέπει τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων λόγω ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων.

**Άρθρο 12: «Εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών»**

Μέσω των διατάξεων του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται: α) στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/EK καθώς και β) στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΔΙΑΦΟΡΕΣ Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ.**

## 2.1 Διαφορές ως προς την τήρηση βιβλίων

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε η θεώρηση (ή αλλιώς η διάτρηση) των βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Τα αθεώρητα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού μπορεί και να μην εκτυπώνονται, αρκεί τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα κατά τον έλεγχο (άρθρο 9 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.). Επίσης καταργήθηκαν το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου καθώς και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, καθώς δεν τηρείται πλέον το βιβλίο αποθήκης.

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

Οι καρτέλες αποθήκης του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» ενημερώνονται ποσοτικά και κατ' αξία μέχρι τέλους του επόμενου μήνα από εκείνον της παραλαβής ή της παράδοσης αγαθού (όσον αφορά ποσοτικά) ή από τη λήψη και την έκδοση του στοιχείου (όσον αφορά την αξία) και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.)

Υποχρεωτικά τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία (πρώην Γ' Κατηγορίας) οι εξής (άρθρο 4 παρ. 2 & 5 Κ.Φ.Α.Σ.):

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

Τα λογιστικά βιβλία ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία της υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι προϊσχύοντες διατάξεις προέβλεπαν την ενημέρωση των βιβλίων έως την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη των παραστατικών και σχετικά με ταμειακά παραστατικά από την διενέργεια τους.

Καταργήθηκε και δεν θα τηρούνται πλέον θεωρημένο ισοζύγιο, γενικό και αναλυτικά καθολικά, όταν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρηση τους.

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

Απλογραφικά βιβλία (πρώην Β' Κατηγορίας), τηρούν ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι εξής:

- Ø Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- Ø Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών), τότε για όλες τις δραστηριότητες του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα του.
- Ø Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 Ν.27/75
- Ø Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel).

Όποιος από τους βενζινοπώλες και από τους εκμεταλλευτές πλοίων διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδα του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.)

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

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.). Στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με

αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.). Υποχρέωση ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφών ή των καταστάσεων απογραφής υπάρχει για τους υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην περίπτωση που τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000€ Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.).

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

Για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, καταργήθηκε η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα και καταχωρούνται αυτά διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.). Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται (με προϋποθέσεις) κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν υπάρχουν αλλαγές (άρθρο 4 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1/1/2014 και μετά αποσύρθηκαν τα πρόσθετα βιβλία. Μέχρι 31/12/2013 ενημέρωναν τα θεωρημένα πρόσθετα βιβλία τους οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 23 Κ.Φ.Α.Σ.):

- Ο εκμεταλλευτής χώρου διανομής ή φιλοξενίας.
- Τα εκπαιδευτήρια.
- Οι κλινικές και τα θεραπευτήρια.
- Τα κέντρα αισθητικής.
- Τα γυμναστήρια.
- Οι χώροι στάθμευσης.
- Οι γιατροί και οδοντίατροι.

Έχουν καταργηθεί, οπότε και δεν υποβάλλονται πλέον οι παρακάτω καταστάσεις:

- Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών,
- Η κατάσταση με τους αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης,
- Η κατάσταση με την έκδοση Δελτίων Κίνησης τουριστικού λεωφορείου,
- Τα ισοζύγια των λογαριασμών όλως των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης.

## 2.2 Διαφορές ως προς την έκδοση των στοιχείων

Οι Α.Λ.Π. και οι Α.Π.Υ. μετονομάστηκαν πλέον Α.Λ.Σ. «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών» (άρθρο 7 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.). Στις αποδείξεις δεν θα αναγράφεται πλέον το είδος των υπηρεσιών που παρέχεται (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους (επιτηδευματίες) θα εκδίδουν τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1/1/2014 και μετά, δεν θεωρείται από τη Δ.Ο.Υ. κανένα στοιχείο συναλλαγής (Δελτίο Αποστολής κ.λπ.). Μέχρι 31/12/2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. προκύπτουν τα εξής:

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

Τα στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. που σε κάθε περίπτωση εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση είναι το Τιμολόγιο Πώλησης (άρθρο 1 παρ. 1 & 2), το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (άρθρο 6 παρ. 1 & 2), το Τιμολόγιο Επιδόσεων-Αποζημιώσεων



(άρθρο 6 παρ. 3), το Τιμολόγιο Αγοράς από ιδιώτη-Τίτλος Κτήσης (άρθρο 6 παρ. 5), το Τιμολόγιο Αγοράς επί αρνήσεως του εκδότη ή ανακριβής έκδοσης του για το οποίο πλέον δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση του (άρθρο 6 παρ. 5), το Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (άρθρο 6 παρ. 6), η Εκκαθάριση (άρθρο 6 παρ. 7&8), το Τιμολόγιο Αντιπροσώπου Οίκου Εξωτερικού (άρθρο 6 παρ. 12), το Πιστωτικό Τιμολόγιο (άρθρο 6 παρ. 13), το Τιμολόγιο Εκτέλεσης Τεχνικών Έργων, η Απόδειξη Λιανικής Πώλησης επί χειρόγραφης έκδοσης (άρθρο 7 παρ. 1) και η Απόδειξη Επιστροφής (άρθρο 7 παρ. 1).

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

Επίσης, στα πλαίσια της απλοποίησης των διατάξεων, με τον Κ.Φ.Α.Σ. παρέχεται πλέον η δυνατότητα έκδοσης Τιμολογίου και όχι συνενωμένου Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου, στον πελάτη, που κατά την εξόφληση του λογαριασμού και εφόσον αυτός το ζητήσει, σε αντικατάσταση των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών που εκδόθηκαν αρχικά, λόγω μη γνωστοποίησης της ιδιότητας του (επαγγέλματος) κατά την προέλευση του στο κατάστημα και πριν από την έναρξη των σερβιρισμάτων. Εξυπακούεται ότι, σε κάθε περίπτωση οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης (όταν οι αποδείξεις εκδίδονται με τη χρήση Φ.Τ.Μ.), θα γίνονται σε βάση το ημερήσιο «Ζ» αυτής και όχι με βάση το Τιμολόγιο, όπως αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1086/24.4.1991. Αντίθετα, εφόσον πριν την έναρξη των σερβιρισμάτων, γίνει γνωστό ότι ο πελάτης ενεργεί με την ιδιότητα του επαγγελματία και όχι ως ιδιώτης, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο (συνενωμένο), στο οποίο τα σερβιριζόμενα είδη καταχωρούνται άμεσα.

Στην περίπτωση διακοπής λειτουργίας ή βλάβης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και μέχρι την επαναλειτουργία της (εντός 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και εντός 48 ωρών για τα λοιπά διαμερίσματα της χώρας) και εφόσον δεν υπάρχει

άλλη διαθέσιμη Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών εκδίδονται σε αθεώρητα στοιχεία από μηχανογραφικά στελέχη, επί των οποίων αναγράφεται η ένδειξη «Χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου.....», ενώ σε περίπτωση βλάβης της Φ.Τ.Μ. οι αποδείξεις εκδίδονται από αθεώρητο μπλοκ.

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

Η αξία της απόδειξης λιανικής από τον αγοραστή (ως έξοδο και όχι ως αγορά αγαθού) που αναγνωρίζεται προς έκπτωση (σαν να είναι τιμολόγιο) είναι πλέον 100€ (ήταν 50€) (άρθρο 6 παρ. 16γ Κ.Φ.Α.Σ.). Για δώρα που δίνονται από την επιχείρηση σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική προβολή, μέχρι 150€ (ήταν 30€), μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με τη διεύθυνση και το ονοματεπώνυμο του καθένα από τα πρόσωπα αυτά, αντί να εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παρ. 13γ Κ.Φ.Α.Σ.)

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

## 2.3 Διαφορές ως προς τις υποχρεώσεις

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

Δεν τηρούν βιβλία ούτε εκδίδουν αποδείξεις λιανικής οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000€ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Τα παραπάνω δεν ισχύουν, αν οι χονδρικές πωλήσεις είναι τουλάχιστον 60% ή έγιναν εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν.4110/2013 εξαιρέθηκαν της απαλλαγής ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση και ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη. Στους τελευταίους περιλαμβάνονται οι ηλεκτρολόγοι, οι υδραυλικοί και γενικά οι επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται με την οικοδομή.

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

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

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ  
ΑΛΛΑΓΩΝ Κ.Φ.Α.Σ.**

### 3.1 Σκοπός

Κατά τη διάρκεια συζήτησης του Προϋπολογισμού 2014 στην αίθουσα της Βουλής ακούστηκαν πολλά, τόσο για τη φορολογική πολιτική της Κυβέρνησης όσο και για το βαθμό φορολογικής επιβάρυνσης των Ελλήνων πολιτών.

Είναι αλήθεια ότι οι Έλληνες πολίτες έχουν υποστεί πολλές θυσίες για να ανταποκριθούν και να ξεπεραστεί οριστικά η δύσκολη οικονομική συγκυρία της πατρίδας μας. Ο στόχος πλέον είναι να επιτευχθεί η σταθερή δημοσιονομική ισορροπία και η οικονομία από την ύφεση, να υπάρξουν στοχευόμενες μειώσεις στα φορολογικά βάρη, να ανακουφιστούν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις. Ο στόχος λοιπόν αυτός έκριναν ότι θα επιτευχθεί με το νέο σχέδιο Κ.Φ.Α.Σ., ένα απλό και σύγχρονο εθνικό φορολογικό σύστημα με προοπτική το οποίο ανατρέπει τις διαστρεβλώσεις και τις παθογένειες, διότι ήταν αναγκαίο να αυξηθεί ο βαθμός φορολογικής συμμόρφωσης στη χώρα μας.

Στη θέση ενός πολύπλοκου συστήματος κανόνων, θέσπισαν νέους σύγχρονους φορολογικούς κώδικες για τη Φορολογική Απεικόνιση Συναλλαγών, παράλληλα όμως θέσπισαν και μέτρα για την καταπολέμηση φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Συγκεκριμένα ο πρώην Υφυπουργός Οικονομικών Γεώργιος Μαυραγάνης στη συζήτηση της Βουλής για τον Κρατικό Προϋπολογισμό 2014 χρησιμοποίησε τη φράση «Μέσα σε ένα χρόνο κάναμε όσα άλλες ανεπτυγμένες χώρες έχουν επιτύχει σε πολύ μεγαλύτερο χρονικό διάστημα».

Έτσι λοιπόν μαζί με την αναμόρφωση του λογιστικού δικαίου στα πρότυπα όσων ισχύουν στις περισσότερες χώρες, το νέο αυτό πλαίσιο θα συμβάλει στην περαιτέρω διευκόλυνση των επενδύσεων καθώς θα έχει εξομοιωθεί το περιβάλλον καταγραφής συναλλαγών με όσα ισχύουν διεθνώς, με αποτέλεσμα να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα θεραπεύοντας μια αδυναμία πολλών ετών.

Ο πρώην Υφυπουργός Μαυραγάνης επισήμανε τη μελέτη της PricewaterhouseCoopers στην αίθουσα της Βουλής δείχνοντας τη καταγραφή των δεικτών για την πρόοδο της φορολογικής συμμόρφωσης. «Και όλα αυτά δεν περνάνε απαρατήρητα από τη διεθνή κοινότητα κυρίες και κύριοι βουλευτές. Σε πρόσφατη μελέτη της, η PricewaterhouseCoopers σημειώνει τη σταδιακή και σταθερή πρόοδο που καταγράφουν οι δείκτες φορολογικής συμμόρφωσης στη χώρας μας. Τα στοιχεία

της μελέτης δείχνουν επίσης σημαντική μείωση του χρόνου που χρειάζονται οι ελληνικές επιχειρήσεις για να καλύψουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις από τις 224 ώρες (τον χρόνο) το 2011, σε 202 ώρες το 2012 και σε 193 ώρες φέτος. Συγκριτικά με την ΕΕ των 28, όπου ο χρόνος συμμόρφωσης είναι 179 ώρες, η Ελλάδα βρίσκεται στη δέκατη έκτη θέση.»

Με άλλα λόγια λοιπόν, οι νέες ρυθμίσεις του Κ.Φ.Α.Σ. στοχεύουν στην αντιμετώπιση των δυσλειτουργιών που οφειλόταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου (Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων) να παρακολουθεί την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση η οποία ξεκίνησε το 2010 (Ν.3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για την γενικότερη και ασφαλέστερη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίηση τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους.

Όμως, παρ' όλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο καθώς και τη διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κ.λπ.) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάζεται να υπάρχουν βασικές διατάξεις σχετικά με την απεικόνιση των συναλλαγών.

Οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφισταμένου Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις:

- Û Επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- Û Ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών & Επιχειρήσεων,
- Û Ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις (αφορά οδηγία για την τιμολόγηση).

### 3.2 Πλεονεκτήματα

Το νέο νομοθέτημα έφερε πραγματικά κάποια πλεονεκτήματα, τα περισσότερα αναφέρθηκαν προηγουμένως, τα παρουσιάζουμε όμως και αριθμημένα:

1. Μείωση της γραφειοκρατίας: Πλέον οι υπόχρεοι απεικόνισης δε χρειάζεται να περιμένουν ώρες σε ουρές για να καταθέσουν ή να λάβουν κάποιο έγγραφο με φόβο μήπως δε προλάβουν τη προθεσμία ή γυρίζοντας τα γραφεία για να μαζευτούν όλες οι υπογραφές, όσα χρειάζονται υπάρχουν στο ενιαίο σύστημα [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr), σε αυτό συμβάλλει και η κατάργηση θεώρησης των βιβλίων,
2. Απλούστερο σύστημα κανόνων: Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση ο Κ.Φ.Α.Σ. έχει απλοποιήσει τα 40 άρθρα του προϊσχύον Κ.Β.Σ. σε 12 κατανοητά άρθρα,
3. Εφαρμογή τεχνολογίας: Η τεχνολογία είναι μια επιστήμη όπου αλλάζει μέρα με τη μέρα και σε υποχρεώνει να συμπορευτείς μαζί της. Δεν υφίσταται πλέον χώρα που να μη χρησιμοποιεί τις τεχνολογίες πληροφορικής,
4. Ασφαλή ανταλλαγή δεδομένων: Ανταλλάσσοντας δεδομένα μέσω ενός συστήματος, υπάρχει μια σιγουριά ότι τα έγγραφα δε θα χαθούν (για παράδειγμα: το ηλεκτρονικό τιμολόγιο, ο ηλεκτρονικός φάκελος, κ.λπ.). Διασφαλίζονται και αξιοποιούνται τόσο από τις αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους,
5. Μείωση λειτουργικού κόστους εφαρμογής των σχετικών διατάξεων (ισχύει περισσότερο για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις),
6. Ευκολότερο το έργο ελεγκτών: Ένας ελεγκτής μπορεί με μεγαλύτερη άνεση να ελέγξει λιγότερα τηρούμενα βιβλία (κατάργηση πρόσθετων βιβλίων) και γίνεται ευκολότερη η εύρεση των στοιχείων της επιχείρησης (ηλεκτρονικός φάκελος, φάκελος τεκμηρίωσης κ.λπ.). Ισχύει περισσότερο για τις μεγάλες επιχειρήσεις,
7. Λιγότερη δουλειά στις Δ.Ο.Υ.: Δεδομένου ότι καταργήθηκε η θεώρηση ορισμένων στοιχείων καθώς και οι λοιπές ενέργειες (υποβολή, αιτήσεις, εκτυπώσεις κ.λπ.) γίνονται πλέον ηλεκτρονικά,
8. Άμεσος και γρηγορότερος έλεγχος των εγγράφων: Μέσω της ηλεκτρονικής υποβολής τα στοιχεία αρχειοθετούνται αυτόματα ανά Α.Φ.Μ. υπόχρεου επομένως η πρόσβαση και ο έλεγχος γίνονται ευκολότερα,



9. Λιγότερες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων: Έχουν ήδη αναφερθεί στο Κεφάλαιο 2
10. Περισσότερη δουλειά για τους λογιστές, φοροτεχνικούς, οικονομολόγους: Οι υπόχρεοι δεδομένης της ταχύτητας των αλλαγών έχουν ανάγκη την καθοδήγηση αυτών.

### 3.3 Μειονεκτήματα

Λόγω του μικρού χρονικού διαστήματος εφαρμογής του Κώδικα είναι δύσκολο να φανούν μειονεκτήματα που τυχόν υπάρχουν και όσα έχουν βρεθεί δεν μπορούν να τεκμηριωθούν πλήρως, παρόλα αυτά κάναμε προσπάθεια να βρούμε κάποια σημεία αδυναμίας που υπάρχουν.

1. Μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η σύνδεση της ενημέρωσης των βιβλίων με τον χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Η σύνδεση αυτή παρέχει την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν οι υπόχρεοι στα τηρούμενα βιβλία κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α., στην περίπτωση που αποβλέπουν στη μεταχρονολόγηση κάποιων υποχρεώσεων τους (για παράδειγμα, Μετακύλιση πληρωμής Φ.Π.Α. σε μεταγενέστερες φορολογικές περιόδους), ή αναμένουν τη διαμόρφωση συγκεκριμένων οικονομικών μεγεθών προκειμένου να έχουν την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν στα τηρούμενα βιβλία.
2. Επίσης η περίπτωση δυνατότητας έκδοσης αθεωρήτων αποδείξεων λιανικής πώλησης όταν παρουσιάζεται βλάβη στην Φ.Τ.Μ. ή υπάρχει διακοπή ρεύματος δίνει περιθώρια φοροδιαφυγής. Τα αθεώρητα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί στην καρτέλα του φορολογούμενου που τηρείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δε μπορούν να αναζητηθούν για έλεγχο, έτσι μπορεί λοιπόν να επιλέξει αν θα τα καταχωρήσει ή όχι στα βιβλία του,
3. Το σύστημα φτιάχτηκε και ψηφίστηκε σε μικρό χρονικό διάστημα με συνέπεια να μη γίνει σωστή διατύπωση και δεν συμπεριελάμβανε όλες τις ανάγκες που υπάρχουν. Συνέπεια αυτού ήταν σε μικρά χρονικά διαστήματα να υπάρχουν πολλές αλλαγές καθώς και μεγάλο εύρος επεξηγηματικών εγκυκλίων, τα οποία προκαλούν πονοκέφαλο και μεγάλα ερωτηματικά στους υπόχρεους για το τι ακριβώς πρέπει να τηρήσουν κάθε φορά,
4. Ο Κώδικας αρχικό σκοπό έχει μέσω της απλοποίησης να υπάρξει οικονομική ανάπτυξη, δε δίνει όμως κάποιο κίνητρο να γεννηθούν νέες επιχειρήσεις ή να συγχωνευτούν επιχειρήσεις ώστε να αναπτυχθεί η οικονομία περισσότερο,
5. 20 ημέρες μετά (20 Ιανουαρίου 2014) την εφαρμογή του νόμου ανακοινώθηκαν οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., (ΠΟΛ. 1023/20.1.2014 «Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.

(Ν.4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο του Ν.4223/2013) αφήνοντας κενά για τις ενέργειες που υπήρξαν στο διάστημα των 20 ημερών.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ  
ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ**

## 4.1 Επίδραση ελέγχου στην συμμόρφωση του Κώδικα

Ένας παράγοντας που μπορεί να συμβάλλει στην πραγματοποίηση σκοπού του Κώδικα (Κ.Φ.Α.Σ.) είναι η αίσθηση του υπόχρεου ότι μια ενέργεια μη τήρησης ή μη σωστής τήρησης μπορεί να εντοπιστεί. Αυτό σημαίνει ότι όσο μεγαλώνει η πιθανότητα να διαπιστωθεί από μέρους των αρχών ότι ένα νομικό πρόσωπο ή οντότητα δεν έχει δηλώσει τα σωστά παραστατικά, τόσο μειώνεται η πιθανότητα τελικά να το πράξει. Καθίστανται αυτονόητο ότι οι φορολογικοί έλεγχοι, στο μέτρο που είναι το βασικό εργαλείο εξεύρεσης και διακρίβωσης της φορολογητέας ύλης, μπορούν να συμβάλλουν στην επαύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης και κατ' επέκταση στη μείωση της φορολογικής παραβατικότητας.

Η θετική επενέργεια του φορολογικού ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση δεν περιορίζεται μόνο στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την εξ αυτού δημιουργούμενη πεποίθηση ότι δεν μπορούν να φοροδιαφεύγουν. Η ποιότητα της αντιμετώπισης των φορολογουμένων από τα φορολογικά όργανα μαζί με τις υποθέσεις τους, επηρεάζει την αντίληψη που έχουν οι τελευταίοι για τη διαδικασία και κατ' επέκταση την συμμόρφωση τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Έτσι αν οι φορολογούμενοι αντιμετωπίζονται δίκαια, υπεύθυνα κατά το δυνατόν ομοιόμορφα σε σχέση με άλλους υπόχρεους με τους οποίους ανήκουν στην ίδια ομάδα εισοδήματος ή στην ίδια ομάδα επαγγέλματος, η εμπιστοσύνη τους προς την φορολογική αρχή και το φορολογικό σύστημα πιθανότατα θα αυξηθεί.

Αντίθετα, αν αντιμετωπίζονται εξ' αρχής ως υποτελείς μέσα σε μια εξουσιαστική σχέση, είναι φυσικό ότι η όποια εμπιστοσύνη έχει αναπτυχθεί έναντι της φορολογικής αρχής θα διαρραγεί και οι φορολογούμενοι θα έχουν έναν ακόμη λόγο να μην εκπληρώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και άρα να φοροδιαφεύγουν. Αν αυτό μάλιστα συνδυαστεί με την υποψία ότι τα φορολογικά βάρη κατανέμονται ανισομερώς, τότε μειώνεται η προθυμία του φορολογούμενου να συμμετέχει στην φορολογική διαδικασία, καθώς εξανεμίζεται το αίσθημα υποχρέωσης να καταβάλλει το μέρος των φορολογικών υποχρεώσεων που του αναλογεί.

Συνεπώς, ο χειρισμός της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας από μέρους της φορολογικής διοίκησης, που αφορά τόσο τον τρόπο διεξαγωγής της αυτόν καθ' αυτόν, αλλά και της ορθότητας των καταλογιστικών πράξεων που ακολουθούν όσο

κυρίως και στο προσανατολισμό που δίνει η εκάστοτε εφαρμοζόμενη φορολογική πολιτική στο φορολογικό έλεγχο, δηλαδή αν αυτός θα έχει πρωτίστως δημοσιονομικό, τιμωρητικό ή εκπαιδευτικό χαρακτήρα, αν θα αντιμετωπίζει τους φορολογούμενους ως πελάτες ή ως υποτελείς διοικούμενους ή ακόμη και ως φοροφυγάδες, προσδιορίζει σε μεγάλο βαθμό τη φύση της σχέσης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης. Οι χειρισμοί αυτοί επιδρούν σημαντικά στο ψυχολογικό υπόβαθρο της σχέσης μεταξύ κράτους και φορολογικού κοινού και προδιαγράφουν τη στάση του συνόλου των φορολογούμενων απέναντι στο φορολογικό σύστημα. Αν ο φορολογικός έλεγχος καταγραφεί όχι ως μια δίκαιη, διαφανής και φιλική διαδικασία μεταξύ δύο μερών που σέβονται το ένα το άλλο, αλλά ως μηχανισμός καταστολής και πηγή ανισοτήτων, είναι αυτονόητο ότι οι φορολογούμενοι θα αντιδράσουν και θα προσπαθήσουν αφενός να αντισταθούν νόμιμα ή παράνομα στις ελεγκτικές μεθόδους και αφετέρου να αποκρύψουν φορολογητέα ύλη. Η απώλεια των φορολογικών εσόδων που θα προκαλέσει η στάση αυτή θα εξαναγκάσει το κράτος σε ακόμη σκληρότερα ελεγκτικά μέτρα, αλλά και σε βαρύτερες φορολογικές ποινές. Αυτά όμως δεν αρκούν από μόνα τους για να επιτύχουν τη φορολογική συμμόρφωση, αν δεν υποστηρίζονται από ένα δίκαιο και ορθολογικό φορολογικό σύστημα. Αντίθετα μπορούν να επιτείνουν ένα φαύλο κύκλο τιμωρίας από το κράτος και αντίδρασης από τους υπόχρεους.

## 4.2 Τα είδη του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μέρος της φορολογικής διαδικασίας και περιλαμβάνει το σύνολο ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί:

- Αν εφαρμόζονται σωστά οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.
- Αν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης
- Αν οι δηλώσεις υποβλήθηκαν σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και αν συμφωνούν με τα δεδομένα βιβλίων και στοιχείων
- Αν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία
- Αν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνέπεια των οποίων δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές ή απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων
- Τον καθορισμό των εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων.

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες. Από αυτές άλλες απαντώνται στα νομοθετικά κείμενα και άλλες χρησιμοποιούνται για λόγους συστηματικής κατάταξης. Ειδικότερα οι φορολογικοί έλεγχοι μπορεί να είναι απολογιστικοί ή προληπτικοί, τακτικοί ή έκτακτοι, οριστικοί, συμπληρωματικοί ή προσωρινοί, λεπτομερείς ή συνοπτικοί, συστηματικοί ή δειγματοληπτικοί. Ένας φορολογικός έλεγχος δεν αποκλείει μάλιστα να συνδυάζει περισσότερες από τις παραπάνω μορφές. Από τα είδη του φορολογικού ελέγχου πιο συνήθη στη φορολογική πρακτική είναι αυτά του τακτικού ελέγχου, του προσωρινού και του προληπτικού ελέγχου. Λίγα λόγια για τους ελέγχους:

Τακτικός: Αποβλέπει κατ' αρχήν στην επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών, ο τακτικός έλεγχος αποσκοπεί στην εξεύρεση φορολογητέας ύλης και στο προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τον ελεγχόμενο υποκείμενο του νόμου. Στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίσταται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, από πληροφορίες ή στοιχεία τρίτων

καθώς και από την ανάλυση της συνολικής οικονομικής κατάστασης του ελεγχόμενου. Επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση, καθόσον τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφόρων φορών σε οποιαδήποτε φορολογία, συνεπάγεται τόσο απώλεια φορολογικών εσόδων για το δημόσιο, όσο και αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση των φορολογουμένων προς τις επιχειρήσεις τους.

Προσωρινός: Η αδυναμία των φορολογικών ελεγκτικών οργάνων να πραγματοποιούν οριστικούς και λεπτομερείς ελέγχους σε όλους τους φορολογούμενους για τους οποίους υπάρχουν υπόνοιες φοροδιαφυγής, αλλά και η ανάγκη ταχείας είσπραξης πρόσθετων φόρων και προστίμων οδήγησε στην καθιέρωση του προσωρινού ελέγχου. Ο έλεγχος λοιπόν αυτός διενεργείται για τον προσδιορισμό ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων για ολόκληρη ή μέρος της διαχειριστικής περιόδου που μπορεί να διενεργηθεί κατά την διάρκεια της ή μετά το τέλος της. Τα κύρια χαρακτηριστικά του είναι η διενέργεια του για συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους ή ορισμένο χρονικό διάστημα μιας διαχειριστικής περιόδου και συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα, με άμεση πρόσβαση στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και στις υποβληθείσες δηλώσεις της επιχείρησης, η ολοκλήρωση του σε σύντομο χρονικό διάστημα και ο καταλογισμός τυχόν διαφόρων φόρων με στόχο την άμεση είσπραξη αυτών από το δημόσιο, καθώς και η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών αξιοποιήσιμων από μελλοντικό τακτικό φορολογικό έλεγχο. Αφορά κυρίως επιχειρήσεις που δεν έχουν υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα ή υποβάλλουν πιστωτικές-μηδενικές που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο εργασιών τους.

Προληπτικός: Διενεργείται κατά κύριο λόγο από το ΣΔΟΕ, έχει ως σκοπό τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. και την εξακρίβωση της ακρίβειας των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων κατά την στιγμή που εκτελούνται οι οικονομικές πράξεις. Ο έλεγχος αυτός είναι σύντομος, ουσιαστικός και έχει το χαρακτήρα αιφνιδιασμού. Ενεργεί αφενός κατασταλτικά, με τον ταχύτερο εντοπισμό παράνομων πράξεων, παραλείψεων και παρατυπιών, αφετέρου λόγω αυστηρότητας του λειτουργεί ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά την διάρκεια διαχειριστικής περιόδου και έχει ως



αντικείμενο την διακίνηση αγαθών, ενημέρωση βιβλίων, έλεγχος αποθεμάτων, έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τήρησης βιβλίων ή καταστάσεων παροχής ασφαλών πληροφοριών κ.λπ.

### 4.3 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή και περισσότερων από τις παρακάτω τεχνικές ελέγχου:

- I. Της αρχής των αναλογιών,
- II. Της ανάλυσης ρευστότητας φορολογούμενου,
- III. Της καθαρής θέσης φορολογούμενου,
- IV. Της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- V. Του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Μέσω των παραπάνω τεχνικών είναι εφικτό να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές καθώς και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. (Ο Γενικός Γραμματέας με απόφαση του καθορίζει το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών που αναφέρονται παραπάνω, τον τρόπο εφαρμογής καθώς και κάθε θέμα σχετικό του άρθρου 27 του Κώδικα).

#### 4.4 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο (Οι διαδικασίες εφαρμογής αυτού καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα).

Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή και τους ταυτόχρονους φορολογικούς ελέγχους εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1 - 25 του Ν. 4170/2013 (Α' 163), που ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία του Συμβουλίου 2011/16/EK.

## 4.5 Προσδιορισμός φόρου μετά τον έλεγχο

Μετά τις διενέργειες του ελέγχου η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσδιορισμό του φόρου ανάλογα με τα αποτελέσματα που υπήρχαν στον έλεγχο. «Πράξη προσδιορισμού φόρου» είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μία ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρείται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώρηση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 30 του Κώδικα.

Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

## 4.6 Κοινοποίηση προσδιορισμού φόρου

Κατά τα άρθρα 32, 33, 34 & 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

- i. το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- ii. τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- iii. την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- iv. το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- v. το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- vi. την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- vii. τον τόπο εξόφλησης του φόρου,
- viii. τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- ix. το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- x. τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- xi. λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου. (Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.)

## 4.7 Φορολογικό πιστοποιητικό

Τα ελεγκτικά γραφεία καθώς και οι νόμιμοι ελεγκτές, οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Α.Ε., Ε.Π.Ε., καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Αυτό το πιστοποιητικό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων πάνω σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του Ν.3693/2008. Στις Α.Ε. και στις Ε.Π.Ε. για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000€ έως 40.000€ με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ..

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000€ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η

διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το περιεχόμενο του Κώδικα είναι το αποτέλεσμα ενός μεγάλου ταξιδιού που επιταχύνθηκε από την κρίση, ενώ τα προβλήματα υπήρχαν από πολύ πριν. Σε όλους είναι γνωστό η τοπική ιδιομορφία που είχε ο Κ.Β.Σ. και ταλαιπωρούσε πολλές επιχειρήσεις αλλά και λογιστές για πολλά χρόνια. Όταν το 2010 η χώρα υπέγραψε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών της χώρας μας αντιλήφθηκαν ότι είχαμε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων όπου ήταν παγκοσμίως μοναδικοί και εμπόδιζαν τη λειτουργία όλης της οικονομίας.

Το κράτος ανέλαβε την υποχρέωση κατάργησης του Κ.Β.Σ. και στις 27/4/2011 συστήθηκε επιτροπή, τον Οκτώβριο του ίδιου έτους παρέδωσε πόρισμα (το οποίο δε δημοσιεύθηκε ποτέ) που κατέληγε στο συμπέρασμα ότι με κάποιες διορθώσεις ο Κ.Β.Σ. ήταν καλώς καμωμένος.

Ο Ν.4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. στα πλαίσια απλοποίησης των φορολογικών διαδικασιών εισήγαγε σημαντικές αλλαγές σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων σε σχέση με τον προϊσχύον Κ.Β.Σ.

Βασικός σκοπός ήταν να γίνει ευκολότερη και πιο απλή η λειτουργία των επιχειρήσεων ώστε να επέλθει η οικονομική ανάπτυξη που στόχευαν. Με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ρυθμίστηκαν μεν θέματα που αφορούν σε μεγάλο βαθμό την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών και τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας στις συνθήκες του νέου οικονομικού και τεχνολογικού περιβάλλοντος ταυτόχρονα όμως προκύπτουν και διάφορα θέματα τα οποία χρήζουν επανεξέτασης.

Συμπέρασμα είναι ότι ο Κ.Φ.Α.Σ. αρχικά δεν φαινόταν ότι θα συμβάλλει τόσο στον εκσυγχρονισμό όσο και στην απλοποίηση του συστήματος καθώς και της ανάπτυξης του δικαίου από τις επιχειρήσεις, αλλά θεωρούνταν ότι θα ήταν άλλος ένας νόμος ο οποίος θα προστίθενται μαζί με τους υπόλοιπους, και πως δεν διέφευγε τον προηγούμενων διατάξεων. Περνώντας, όμως, το μεταβατικό στάδιο αποδείχθηκε ότι είναι σε θέση να καλύψει το σκοπό του ως νόμος, αλλά και να ρυθμίζει το λογιστικό, ελεγκτικό καθώς και φορολογικό κομμάτι των επιχειρήσεων αρμονικά και συνδυαστικά με τις υπόλοιπες φορολογίες.



## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Μέσω των διατάξεων του ο νέος ΚΦΑΣ αναφέρεται σε πρόσωπα τα οποία ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και ταυτόχρονα θεσπίζει κανόνες με σκοπό την εμφάνισή του ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός καθώς και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος των επιτηδευματιών. Γενικά, η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών και των επιχειρήσεων και γενικότερα των υπόχρεων που τηρούν αυτά, αλλά έχει μια ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με τα συστήματα του ΚΦΑΣ και του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, της απογραφής, της τιμολόγησης, της αποτίμησης αυτών, της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, την εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία, με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, με αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές, καθώς και για τους μετόχους, μεριδιούχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης

Μέσω των νέων διατάξεων επέρχεται μία αρκετά σημαντική απλοποίηση του πλαισίου σε σχέση με τον ΚΒΣ. Η βασική αρχή είναι ότι η απεικόνιση των συναλλαγών οφείλει να καθιστά ευχερείς τις γενικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Γενικότερα, η υποχρέωση τήρησης των διπλογραφικών βιβλίων επεκτείνεται σε όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρείες και εταιρείες με τζίρο άνω του 1,5 εκ. € Οι λοιπές τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων. Επιπρόσθετα, επεκτείνονται οι ημερομηνίες ενημέρωσης των βιβλίων. Καταργείται η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων με εξαίρεση τις Α.Π.Υ. σχετικά με την παροχή υπηρεσιών και των δελτίων αποστολής. Καταργούνται τα πρόσθετα βιβλία και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής - κοστολογίου με ορισμένες εξαιρέσεις. Γίνονται πιο αυστηροί οι κανόνες εξόφλησης συναλλαγών με στόχο τον περιορισμό των συναλλαγών με μετρητά. Και τέλος, προβλέπονται μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την ομαλή μετάβαση στο νέο Σύστημα Απεικόνισης Συναλλαγών.

Είναι ευρέως αποδεκτό το γεγονός ότι η φορολογική ισότητα επιτάσσει όλοι οι φορολογούμενοι να φορολογούνται με ακριβώς τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως της φύσης και της πηγής των εισοδημάτων τους. Ουσιαστικά, δεν υπάρχει πιο δίκαιος κανόνας, αλλά ούτε και κανένας άλλος σύμφωνος προς το Ελληνικό Σύνταγμα, από τον κανόνα ίσης φορολόγησης για ίση φοροδοτική ικανότητα.

Οι φόροι που εμφανίζουν ιδιαίτερη πολυπλοκότητα δημιουργούν αδυναμία είσπραξης και πρόσθετο κόστος διαχείρισης, καθώς και το αντίστροφο, όσο πιο απλή είναι η δομή ενός φόρου τόσο λιγότερο κόστος έχει διαχειριστικά, καθώς και μεγαλύτερη πιθανότητα είσπραξης. Ακόμη, η πολυπλοκότητα στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης δημιουργεί μεγαλύτερη πιθανότητα σφαλμάτων, και κατά κανόνα αφήνει περισσότερα περιθώρια ανθρώπινης παρέμβασης (μέσα από τον ελεγκτικό μηχανισμό), συνεπακόλουθα δημιουργεί εστίες διαφθοράς, και προκαλεί εύλογη αμφισβήτηση για το δίκαιο καθώς και τη σκοπιμότητα του φορολογικού κανόνα.

Στην σύγχρονη εποχή που διανύουμε με τον όγκο και την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και των συμπληρωματικών διοικητικών αποφάσεων και εγκυκλίων είναι ουσιαστικά αδύνατον ένας πολίτης να γνωρίζει πλήρως τη νομοθεσία που διέπει τα φορολογικά θέματα.

Θα πρέπει, με ευθύνη της ΓΓΠΣ, να κωδικοποιηθεί ολόκληρο το φάσμα της φορολογικής νομολογίας και να αναρτηθεί σε ειδικό ιστότοπο φορολογικής ενημέρωσης (portal), επίσης, να ομαδοποιηθεί και να συμπεριλαμβάνει παραδείγματα και σενάρια, στα πρότυπα του Internal Revenue Manual (IRM) της Αμερικανικού IRS, με τρόπο ώστε να είναι κατανοητή σε όλους.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Επιστημονική Ομάδα Astbooks, *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: Κιόσογλου Δ. - Σταγάκη Ο.Ε., Αθήνα.

Μαρίνης Ι., & Τζίμας Ι., (2000). *Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων*, Συμπληρωματική Έκδοση, Αθήνα.

Παπαδέας Β.Π., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ.*, Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.

Σταματόπουλος Δ., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: eliforin, Αθήνα.

Τότσης Χ., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: Πάμισος, Αθήνα.

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012: [www.parliament.gr](http://www.parliament.gr)

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**Πίνακας Α:** Αντιστοίχιση των άρθρων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) με τα άρθρα του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
<i>Άρθρο 1</i> Αντικείμενο του ΚΒΣ.	-
<i>Άρθρο 2</i> Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.	<i>Άρθρο 1</i> Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.
<i>Άρθρο 3</i> Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοιες Χονδρικής - Λιανικής πώλησης και Είδους.	-
<i>Άρθρο 4</i> Ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.	<i>Άρθρο 4</i> Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων.
<i>Άρθρο 5</i> Βιβλία Α' κατηγορίας (καταργήθηκε με το άρθρο 19 παρ. 6 του Ν. 3842/2010 από 1.1.2011).	-
<i>Άρθρο 6 παρ. 1 και 2</i> Βιβλία Β' κατηγορίας	<i>Άρθρο 4 παρ. 16 και 17</i> Απλογραφικά βιβλία. Τήρηση και περιεχόμενο.
<i>Άρθρο 6 παρ. 3</i> Καταχώρηση πράξεων στα βιβλία Β' κατηγορίας.	<i>Άρθρο 4 παρ. 21</i> Καταχώρηση πράξεων στα απλογραφικά βιβλία.
<i>Άρθρο 6 παρ. 4</i> Καταχώρηση πράξεων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.	<i>Άρθρο 4 παρ. 19</i> Καταχώρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.

<p><b>Άρθρο 6 παρ. 5</b></p> <p>Καταχώρηση και Ανάλυση ακαθάριστων Εσόδων κατά την λήξη της Διαχειριστικής περιόδου.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 18</b></p> <p>Καταχώρηση – Ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων κατά την λήξη της Διαχειριστικής περιόδου.</p>
<p><b>Άρθρο 6 παρ. 6</b></p> <p>Τήρηση βιβλίου απογραφών επιτηδευματία της Β' κατηγορίας</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 20</b></p> <p>Βιβλίο Απογραφών. Καταχώρηση εμπορευμάτων και χρόνος ενημέρωσης.</p>
<p><b>Άρθρο 7 παρ. 1</b></p> <p>Τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 7</b></p> <p>Τήρηση βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο.</p>
<p><b>Άρθρο 7 παρ. 2 και 3</b></p> <p>Υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. για τους τηρούντες Γ' κατηγορίας βιβλίων.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 8</b></p> <p>Υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. για τους τηρούντες βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο.</p>
<p><b>Άρθρο 7 παρ. 4</b></p> <p>Καταχώρηση πράξεων στα βιβλία Γ' κατηγορίας.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 9</b></p> <p>Καταχώρηση πράξεων στα βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο.</p>
<p><b>Άρθρο 7 παρ. 5</b></p> <p>Τήρηση βιβλίων:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων</li> <li>- Πρακτικών του Δ.Σ. των Ανωνύμων Εταιριών</li> <li>- Πρακτικών Συνελεύσεων και Διαχείρισης των ΕΠΕ.</li> </ul>	-
<p><b>Άρθρο 7 παρ. 6</b></p> <p>Τήρηση οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 13</b></p> <p>Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και τήρηση βιβλίων κατά τα Δ.Λ.Π.</p>
<p><b>Άρθρο 8</b></p> <p>Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 8</b></p> <p>Τήρηση λ/σμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λ/σμοί 70 και 71) υπερβαίνουν τα 5 εκ. ευρώ ανά λ/σμό.</p>

<p><b>Άρθρο 9 παρ. 1 έως 3</b></p> <p>Η έννοια του υποκαταστήματος και η τήρηση βιβλίων σε αυτό.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 15 και 22</b></p> <p>Τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος.</p>
<p><b>Άρθρο 9 παρ. 4 έως 6</b></p> <p>Εξαιρέσεις από την τήρηση βιβλίου υποκαταστήματος και η τήρηση όλων ή μερικών βιβλίων αυτού με διαφορετικό τρόπο, ύστερα από έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.</p>	-
<p><b>Άρθρο 10 παρ. 1</b></p> <p>Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής.</p>	<p><b>Άρθρο 5 παρ. 1δ</b></p> <p>Έκδοση δελτίου αποστολής επί ποσοτικής παραλαβής, χωρίς στοιχείο διακίνησης.</p>
<p><b>Άρθρο 10 παρ. 2</b></p> <p>Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή.</p>	<p><b>Άρθρο 3 παρ. 5</b></p> <p>Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν την σύσταση του νομικού προσώπου.</p>
<p><b>Άρθρο 10 παρ. 3 και 4</b></p> <p>Τήρηση βιβλίου επενδύσεων τρίτης και δεύτερης κατηγορίας.</p>	-
<p><b>Άρθρο 10 παρ. 5</b></p> <p>Τήρηση πρόσθετων βιβλίων.</p>	<p><b>Άρθρο 4 παρ. 23</b></p> <p>Παροχή ασφαλών πληροφοριών από ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (για παράδειγμα: εκμεταλλευτές χώρου φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής κλπ) μέχρι 31.12.2013</p>
<p><b>Άρθρο 11 παρ. 1 και 2</b></p> <p>Δελτίο Αποστολής. Πότε και από ποια πρόσωπα εκδίδεται.</p>	<p><b>Άρθρο 5 παρ. 1 έως 3</b></p> <p>Δελτίο Αποστολής. Σε ποιες περιπτώσεις και από ποια πρόσωπα εκδίδεται.</p>
<p><b>Άρθρο 11 παρ. 3</b></p> <p>Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.</p>	<p><b>Άρθρο 5 παρ. 4</b></p> <p>Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.</p>

<b>Άρθρο 11 παρ. 5<sup>α</sup> έως 5<sup>η</sup></b> Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής.	<b>Άρθρο 5 παρ. 5<sup>α</sup> έως 5<sup>θ</sup></b> Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής.
<b>Άρθρο 11 παρ. 5<sup>η</sup></b> Επικαιρότητας Δελτίου Αποστολής.	<b>Άρθρο 5 παρ. 7</b> Επικαιρότητας Δελτίου Αποστολής.
<b>Άρθρο 11 παρ. 5<sup>η</sup></b> Βαρύτητα χρονικής διάρκειας Δελτίων Αποστολής.	<b>Άρθρο 5 παρ. 7</b> Βαρύτητα χρονικής διάρκειας Δελτίων Αποστολής.
<b>Άρθρο 12</b> Τιμολόγια και Εκκαθαρίσεις.	<b>Άρθρο 6</b> Τιμολόγηση Συναλλαγών.
<b>Άρθρο 12 παρ. 1</b> Έκδοση Τιμολογίου για πώληση αγαθών για Ίδιο Λογαριασμό ή για Λογαριασμό Τρίτου και παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον επιτηδευματία.	<b>Άρθρο 6 παρ. 1</b> Έκδοση Τιμολογίου για πώληση αγαθών για Ίδιο Λογαριασμό ή για Λογαριασμό Τρίτου και παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλον υπόχρεο.
<b>Άρθρο 12 παρ. 2</b> Έκδοση τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών.	<b>Άρθρο 6 παρ. 2</b> Έκδοση τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών.
<b>Άρθρο 12 παρ. 3</b> Έκδοση τιμολογίου όταν ο επιτηδευματίας εισπράττει επιδοτήσεις, ενισχύσεις, αποζημιώσεις και επιστροφές φόρων.	<b>Άρθρο 6 παρ. 3</b> Έκδοση τιμολογίου όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εισπράττει επιδοτήσεις, ενισχύσεις, κλπ.
<b>Άρθρο 12 παρ. 4</b> Έκδοση τιμολογίου από τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.	<b>Άρθρο 6 παρ. 4</b> Έκδοση τιμολογίου από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.
<b>Άρθρο 12 παρ. 5</b> Έκδοση τιμολογίου από επιτηδευματία για αγορές ή υπηρεσίες από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο και αποστολή του πρωτοτύπου του	<b>Άρθρο 6 παρ. 5</b> Έκδοση τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για αγαθά που αγοράζουν κλπ. Σε περίπτωση άρνησης ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου γνωστοποίηση του γεγονότος αυτού στην

τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής στην Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου.	Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου.
<b>Άρθρο 12 παρ. 6</b> Έκδοση Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου από επιτηδεύματία για αγορά αγροτικών προϊόντων.	<b>Άρθρο 6 παρ. 6</b> Έκδοση τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για αγαθά αγροτικών προϊόντων.
<b>Άρθρο 12 παρ. 7</b> Έκδοση εκκαθάρισης για πωλήσεις ή παροχές υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου, περιεχόμενο αυτής.	<b>Άρθρο 6 παρ. 7</b> Έκδοση εκκαθάρισης για πωλήσεις κλπ περιεχόμενο αυτής.
<b>Άρθρο 12 παρ. 8</b> Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Έκδοση τιμολογίου από τον αντιπρόσωπο.	<b>Άρθρο 6 παρ. 8</b> Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Έκδοση τιμολογίου από τον αντιπρόσωπο.
<b>Άρθρο 12 παρ. 9</b> Περιεχόμενο τιμολογίου.	<b>Άρθρο 6 παρ. 9</b> Περιεχόμενο τιμολογίου.
<b>Άρθρο 12 παρ. 10</b> Έννοια πλήρων στοιχείων συμβαλλομένων.	<b>Άρθρο 6 παρ. 10</b> Έννοια πλήρων στοιχείων συμβαλλομένων.
<b>Άρθρο 12 παρ. 11</b> Έννοια πλήρων στοιχείων συναλλαγής.	<b>Άρθρο 6 παρ. 11</b> Έννοια πλήρων στοιχείων συναλλαγής.
<b>Άρθρο 12 παρ. 12</b> Περιεχόμενο τιμολογίου αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.	<b>Άρθρο 6 παρ. 12</b> Περιεχόμενο τιμολογίου αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.
<b>Άρθρο 12 παρ. 13</b> Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφές και εκπτώσεις.	<b>Άρθρο 6 παρ. 13</b> Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφές και εκπτώσεις.
<b>Άρθρο 12 παρ. 14, 15, 17</b> Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.	<b>Άρθρο 6 παρ. 14 και 15</b> Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.
<b>Άρθρο 12 παρ. 16</b> Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται τιμολόγιο.	<b>Άρθρο 6 παρ. 16</b> Στοιχεία που εξομοιώνονται με τιμολόγια.



<b>Άρθρο 13</b> Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.	<b>Άρθρο 7</b> Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.
<b>Άρθρο 13 παρ. 1</b> Έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης, ή παροχής υπηρεσιών και έκδοση απόδειξη επιστροφής από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας.	<b>Άρθρο 7 παρ. 1 και 2</b> Έκδοση απόδειξης λιανικής και έκδοση απόδειξης επιστροφής από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.
<b>Άρθρο 13 παρ. 2</b> Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών.	<b>Άρθρο 7 παρ. 3</b> Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής ή επιστροφής.
<b>Άρθρο 13 παρ. 3</b> Χρόνος έκδοσης απόδειξης.	<b>Άρθρο 7 παρ. 4</b> Χρόνος έκδοσης απόδειξης.
<b>Άρθρο 13 παρ. 4</b> Εξαιρέσεις από την έκδοση αποδείξεων σε ορισμένες συναλλαγές. Αναγραφή του Α.Φ.Μ. σε ορισμένες περιπτώσεις.	<b>Άρθρο 7 παρ. 5</b> Εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοση αποδείξεων σε ορισμένες συναλλαγές.
<b>Άρθρο 13<sup>α</sup></b> Ειδικά στοιχεία.	-
<b>Άρθρο 14</b> Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης.	<b>Άρθρο 8 παρ. 12</b> Έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης.
<b>Άρθρο 15</b> Αποδείξεις Δαπανών.	<b>Άρθρο 8 παρ. 13</b> Αποδείξεις Δαπάνης.
<b>Άρθρο 16</b> Έγγραφα Μεταφοράς.	<b>Άρθρο 8</b> Έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών.
<b>Άρθρο 16 παρ. 1</b> Έκδοση δελτίου αποστολής επί μεταφοράς αγαθών. Εξαιρέσεις.	<b>Άρθρο 5 παρ. 8</b> Εξαιρέσεις υποχρέωσης έκδοσης δελτίου αποστολής.
<b>Άρθρο 16 παρ. 2, 3, 4</b> Μεταφορά Αγαθών.	<b>Άρθρο 5 παρ. 6</b> Διακίνηση Αγαθών.

<i>Άρθρο 16 παρ. 5</i> Έκδοση Φορτωτικής.	<i>Άρθρο 8 παρ. 1</i> Έκδοση Φορτωτικής.
<i>Άρθρο 16 παρ. 6</i> Υποχρεώσεις μεταφορικού γραφείου ή διαμεταφορέα.	<i>Άρθρο 8 παρ. 2</i> Υποχρεώσεις μεταφορικού γραφείου ή διαμεταφορέα.
<i>Άρθρο 16 παρ. 7</i> Περιεχόμενο φορτωτικής.	<i>Άρθρο 8 παρ. 3</i> Περιεχόμενο φορτωτικής.
<i>Άρθρο 16 παρ. 8</i> Υποχρέωση έκδοσης φορτωτικής από τον μεταφορέα που μεταφέρει δικά του αγαθά. Εξαίρεση δημόσιων μεταφορικών επιχειρήσεων.	<i>Άρθρο 8 παρ. 4</i> Έκδοση φορτωτικής από τον μεταφορέα και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του. Εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις.
<i>Άρθρο 16 παρ. 9</i> Έκδοση διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτική επί μεταφοράς μικροδεμάτων	<i>Άρθρο 8 παρ. 5</i> Δυνατότητα έκδοσης διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτικής.
<i>Άρθρο 16 παρ. 10</i> Έκδοση διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς.	<i>Άρθρο 8 παρ. 6</i> Περιπτώσεις έκδοσης διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς.
<i>Άρθρο 16 παρ. 11</i> Έκδοση ισοδύναμων στοιχείων στις διεθνείς μεταφορές.	<i>Άρθρο 8 παρ. 7</i> Έκδοση ισοδύναμων στοιχείων επί διεθνών μεταφορών.
<i>Άρθρο 16 παρ. 12</i> Ανάθεση έκδοσης εγγράφων σε αντιπρόσωπο για θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές.	<i>Άρθρο 8 παρ. 8</i> Ανάθεση έκδοσης εγγράφων σε αντιπρόσωπο για θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές.
<i>Άρθρο 16 παρ. 13</i> Συγκεντρωτική φορτωτική και το περιεχόμενό της.	<i>Άρθρο 8 παρ. 9</i> Συγκεντρωτική φορτωτική και το περιεχόμενό της.
<i>Άρθρο 16 παρ. 14</i> Έννοια μεταφορά και φορτωτή.	<i>Άρθρο 8 παρ. 10</i> Έννοια μεταφορά και φορτωτή.
<i>Άρθρο 17 παρ. 1</i> Ενημέρωση βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας.	<i>Άρθρο 4 παρ. 18</i> Καταχώρηση – ενημέρωση βιβλίου εσόδων – εξόδων.

<b>Άρθρο 17 παρ. 2</b> Ενημέρωση Γ' κατηγορίας βιβλίων.	<b>Άρθρο 4 παρ. 12</b> Ενημέρωση διπλογραφικών βιβλίων.
<b>Άρθρο 17 παρ. 3</b> Ενημέρωση βιβλίων πριν από την παραλαβή στοιχείων αγοράς αγαθών.	<b>Άρθρο 4 παρ. 18</b> Ενημέρωση βιβλίων πριν από την παραλαβή στοιχείων αγοράς αγαθών.
<b>Άρθρο 17 παρ. 4</b> Η μη ενημέρωση ή μη εκτύπωση των βιβλίων ισοδυναμεί με μη τήρησή τους.	<b>Άρθρο 9 παρ. 7</b> Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων.
<b>Άρθρο 17 παρ. 5</b> Χρόνος μεταφοράς δεδομένων των ιδιαίτερων βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία της έδρας.	<b>Άρθρο 4 παρ. 15</b> Βιβλία υποκαταστήματος με εξηρητημένη λογιστική και βιβλία με αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Ενσωμάτωση με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.
<b>Άρθρο 17 παρ. 6</b> Παράταση προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων με γνωστοποίηση μέχρι πενήντα ημέρες και με έγκριση πέραν των πενήντα ημερών.	-
<b>Άρθρο 17 παρ. 7</b> Χρόνος ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις.	<b>Άρθρο 4 παρ. 12<sup>γ</sup></b> Χρόνος ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις.
<b>Άρθρο 17 παρ. 8</b> Χρόνος περάτωσης πράξεων και κλείσιμο ισολογισμού.	<b>Άρθρο 4 παρ. 12<sup>δ</sup></b> Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών και του κλεισίματος του ισολογισμού.
<b>Άρθρο 17 παρ. 9</b> Χρόνος ενημέρωσης του ημερολογίου μεταφοράς.	-
<b>Άρθρο 17 παρ. 10</b> Χρόνος ενημέρωσης πρόσθετων βιβλίων.	-

<b>Άρθρο 18 παρ. 1</b> Τρόπος καταχώρησης στα βιβλία και στα στοιχεία.	-
<b>Άρθρο 18 παρ. 2</b> Τρόπος απόδειξης της συναλλαγής.	<b>Άρθρο 10 παρ. 6</b> Τρόπος απόδειξης της συναλλαγής.
<b>Άρθρο 18 παρ. 3</b> Τρόπος έκδοσης των στοιχείων.	-
<b>Άρθρο 18 παρ. 4</b> Έκδοση φορολογικών στοιχείων σε περισσότερα αντίτυπα.	-
<b>Άρθρο 18 παρ. 5 έως 8</b> Περιεχόμενο στοιχείων και βιβλίων που τηρούνται σε κινητά φύλλα. Χρήση κωδικών αριθμών.	-
<b>Άρθρο 18 παρ. 9</b> Βάρος απόδειξης της συναλλαγής.	<b>Άρθρο 10 παρ. 8</b> Βάρος απόδειξης της συναλλαγής.
<b>Άρθρο 18<sup>α</sup> παρ. 1</b> Εξασφάλιση έκδοσης τιμολογίου από τον ίδιο τον επιτηδευματία, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον.	<b>Άρθρο 6 παρ. 1<sup>β</sup> εδάφιο</b> Εξασφάλιση έκδοσης τιμολογίου από τον ίδιο τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον.
<b>Άρθρο 18<sup>α</sup> παρ. 2</b> Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία.	<b>Άρθρο 8 παρ. 10</b> Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.
<b>Άρθρο 18<sup>α</sup> παρ. 3</b> Υποχρεωτική αναγραφή ενδείξεων στο τιμολόγιο.	<b>Άρθρο 4 παρ. 18</b> Υποχρεωτική αναγραφή ενδείξεων στο τιμολόγιο.
<b>Άρθρο 18<sup>α</sup> παρ. 17 και 18</b> Κυρώσεις για παραβάσεις που αφορούν τα τιμολόγια και επιβολή ειδικών όρων έκδοσης αυτών με υπουργική απόφαση.	-

<i>Άρθρο 19 παρ. 1 έως 3</i> Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.	-
<i>Άρθρο 19 παρ. 4</i> Συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων και στοιχείων.	<i>Άρθρο 2 παρ. 6</i> Συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων και στοιχείων.
<i>Άρθρο 20</i> Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.	<i>Άρθρο 10</i> Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών.
<i>Άρθρο 20 παρ. 1<sup>α</sup></i> Χρόνος υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση. Εξαιρέσεις από αυτές συναλλαγών που δεν υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ενός εκάστου στοιχείου.	<i>Άρθρο 10 παρ. 4</i> Χρόνος υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση.
<i>Άρθρο 20 παρ. 3</i> Περιεχόμενο καταστάσεων που <b>υποβάλλονται</b> για διασταύρωση.	<i>Άρθρο 10 παρ. 3</i> Περιεχόμενο καταστάσεων για διασταύρωση. Εξαίρεση συναλλαγών μέχρι 300 ευρώ ενός εκάστου στοιχείου.
<i>Άρθρο 20 παρ. 4</i> Υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων.	<i>Άρθρο 10 παρ. 1</i> Υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση από αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.
<i>Άρθρο 20 παρ. 5</i> Ποιοι δεν υποχρεούνται στην υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση.	<i>Άρθρο 10 παρ. 5</i> Ποιοι δεν υποχρεούνται στην υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση.
<i>Άρθρο 20 παρ. 6</i> Υποβολή ισοζυγίου λογαριασμών επιτηδευματία τρίτης κατηγορίας.	-
<i>Άρθρο 20 παρ. 7</i> Υποβολή κατάστασης για διασταύρωση από επιτηδευματίες εμπορίας πετρελαίου.	-
<i>Άρθρο 21 παρ. 1</i> Τρόπος τήρησης και διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.	<i>Άρθρο 9 παρ. 2 και 3</i> Τήρηση βιβλίων και φύλαξη στοιχείων.

<b>Άρθρο 21 παρ. 2</b> Χρόνος διατήρησης βιβλίων και στοιχείων.	<b>Άρθρο 9 παρ. 5</b> Χρόνος διατήρησης βιβλίων και στοιχείων.
<b>Άρθρο 22</b> Γενικά περί Μηχανογράφησης.	-
<b>Άρθρο 23 παρ. 1<sup>β</sup></b> Υποχρεώσεις επιτηδευματία που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.	<b>Άρθρο 2 παρ. 8</b> Υποχρεώσεις χρήστη ηλεκτρονικού υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.
<b>Άρθρο 23 παρ. 2</b> Δυνατότητες που πρέπει να έχει το λογισμικό.	-
<b>Άρθρο 24 παρ. 1, 6</b> Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.	<b>Άρθρο 4 παρ. 12</b> Ενημέρωση διπλογραφικών βιβλίων.
<b>Άρθρο 25 παρ. 5</b> Περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού. Έκδοση στοιχείων από χειρόγραφα στελέχη. Υποβολή γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. και παράταση προθεσμίας εκτύπωσης ή ενημέρωσης των βιβλίων.	<b>Άρθρο 2 παρ. 7</b> Βλάβη μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού. Παράταση προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων.
<b>Άρθρο 26</b> Διαχειριστική περίοδος.	-
<b>Άρθρο 27 παρ. 1</b> Τήρηση βιβλίου απογραφών.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2</b> Τήρηση βιβλίου απογραφών.
<b>Άρθρο 27 παρ. 1</b> Σύνταξη απογραφής έναρξη για πρώτη φορά.	-

<b>Άρθρο 27 παρ. 3</b> Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών, Ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων και καταγραφή τους σε καταστάσεις.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2<sup>α</sup></b> Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών.
<b>Άρθρο 27 παρ. 4</b> Τρόπος απογραφής πάγιων περιουσιακών στοιχείων.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2<sup>β</sup></b> Τρόπος απογραφής πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
<b>Άρθρο 27 παρ. 5</b> Τρόπος απογραφής επίπλων και σκευών.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2<sup>β</sup></b> Τρόπος απογραφής επίπλων και σκευών.
<b>Άρθρο 27 παρ. 6</b> Τρόπος απογραφής λοιπών περιουσιακών στοιχείων.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2<sup>γ</sup></b> Απογραφή λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Τρόπος απογραφής μετοχών, ομολογίων και λοιπών χρεογράφων.
<b>Άρθρο 27 παρ. 7</b> Απογραφή περιουσιακών στοιχείων κυριότητας άλλου επιτηδευματία.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2<sup>δ</sup></b> Απογραφή αποθεμάτων κυριότητας άλλου.
<b>Άρθρο 28 παρ. 2</b> Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2</b> Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
<b>Άρθρο 29 παρ. 1</b> Σύνταξη ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.	<b>Άρθρο 4 παρ. 10.2<sup>ε</sup></b> Σύνταξη ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
<b>Άρθρο 31</b> Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων.	-
<b>Άρθρο 36 παρ. 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9</b> Έλεγχος βιβλίων και στοιχείων. Κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων. Παράδοση σημειώματος ελέγχου για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο.	-

<p><b>Άρθρο 36</b> Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων.</p>	<p><b>Αντίστοιχο άρθρο δεν υπάρχει.</b> Όμως, εφόσον με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ διατηρούνται οι σχετικές υποχρεώσεις, εξακολουθούν να ισχύουν οι αποφάσεις της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 14 παρ. 4 του ΚΦΑΣ).</p>
---	--