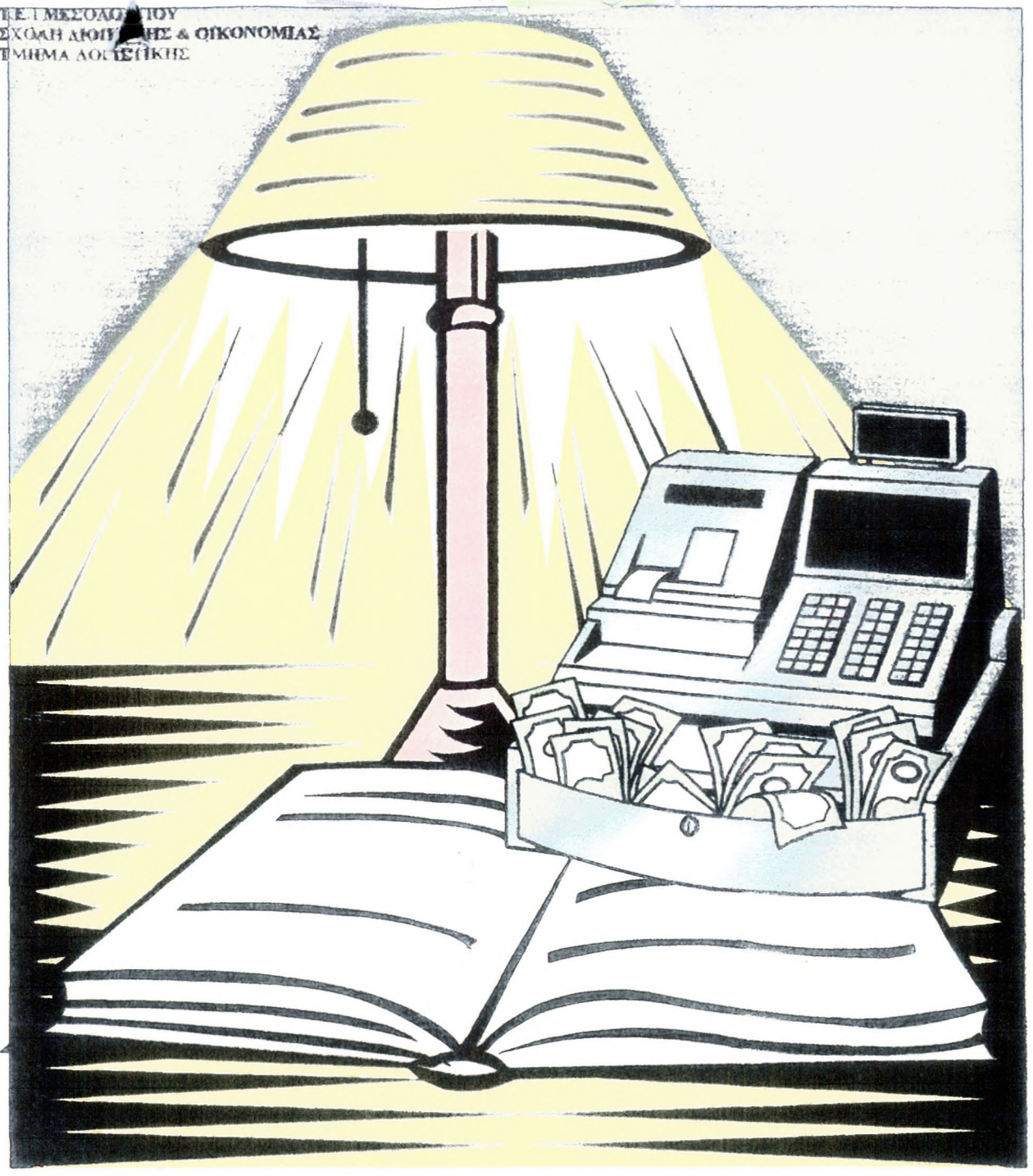


Τ.Ε.Μ. &
ΒΙΒΛΙΟΝΥ -
Αριθ. Εισαγωγής 768

PC 2000-0540

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΕΤΡΕΛΕΩΝ
ΣΥΧΩΑΗ ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΟΥΤΕΓΚΗΣ



ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 186/1992
ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΑΝΑΛΥΣΗ ~ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΘΡΩΝ 11,12 & 13
ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Α.ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗ ΧΡΥΣΑ
ΚΑΤΣΙΜΑΡΔΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΑΘΗΝΑ ~ ΙΟΥΝΙΟΣ 1998

**Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ
ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 186/1992
ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 11, 12 ΚΑΙ 13
ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ-ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ-ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ-Φ.Τ.Μ.**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ : ΚΑΤΣΙΜΑΡΔΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗ ΧΡΥΣΑ

Αθήνα, Ιανουάριος 1998

Αφιερώνεται στους γονείς μας

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Γνωρίζοντας πόσο σημαντική είναι η συμβολή του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων στην Ελληνική Οικονομία καθώς και οι δυσκολίες που παρουσιάζονται καθημερινά στην εφαρμογή του, αποφασίσαμε σαν τελειόφοιτες του τμήματος Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ να ασχοληθούμε με την Ανάλυση, Ερμηνεία των άρθρων 11,12 και 13 του Προεδρικού Διατάγματος 186/1992, Κ.Β.Σ..

Αναλυτικότερα μιλήσαμε για τη Διακίνηση - Τιμολόγηση - Λιανική Πώληση - Φορολογική Ταμειακή Μηχανή.

Καθοδηγητής και σύμβουλος στην προσπάθειά μας στάθηκε ο καθηγητής μας κύριος Γιώργος Κούσουλας. Τη βοήθειά του τη χρειαστήκαμε για να διαμορφώσουμε με τον πλέον κατάλληλο τρόπο την πτυχιακή μας εργασία, όσον αφορά τη δομή και τη σύνθεσή της.

Κλείνοντας αυτό τον Πρόλογο θα θέλαμε να τονίσουμε ότι, αναπόφευκτα, αυτό το πόνημά μας δεν είναι τίποτα άλλο παρά μια ακόμα πτυχιακή εργασία την οποία όμως εμείς δεν την αντιμετωπίσαμε, σαν την τελευταία υποχρέωση για να τελειώσουμε την ακαδημαϊκή μας πορεία, αλλά σαν μια πρόκληση για την απόκτηση επιπλέον γνώσεων.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ

ΥΠ' ΑΡΙΘ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α')

«ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 9 του νόμου 1989/1991 «Διαρρυθμίσεις στον ενιαίο ειδικό φόρο κατανάλωσης των πετρελαιοειδών και άλλες διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 192).
2. Τη γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας 140/1992, με πρόταση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, αποφασίζουμε:

Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

- Δικαιώματα και υποχρεώσεις επιτηδευματιών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 ορίζεται το αντικείμενο του Κώδικα, που συνίσταται στον προσδιορισμό των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων των επιτηδευματιών, αναφορικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

Με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων επιδιώκεται η εξασφάλιση της εμφάνισης των συναλλαγών και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Με τις διατάξεις του Κώδικα δεν επιβάλλονται φόροι (μόνο πρόστιμα), αλλά η εφαρμογή τους συμβάλλει αποφασιστικά στην απόδοση της φορολογίας εισοδήματος και της έμμεσης φορολογίας (Φ.Π.Α, κ.λ.π.).

- Νομοθετική εξουσιοδότηση έκδοσης προεδρικού διατάγματος για τροποποίηση, αντικατάσταση και κωδικοποίηση των διατάξεων του Κώδικα.

Ο Κώδικας είναι κανονιστικό διάταγμα που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση νόμου. Ο ισχύων Κώδικας (π.δ. 186/1992) εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 9 του ν. 1989/1991 (ΦΕΚ. Α' 192).

Με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε 852/1984, 3356, 3357/1989, κρίθηκε ότι, το προεδρικό διάταγμα (π.δ.) 99/1977 (παλιός κώδικας) ο οποίος είχε εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 60 του ν. 12/1975 (παρόμοια διάταξη με το άρθρο 9 του ν. 1989/1991), είναι νόμιμο και εντός των επιτρεπόμενων συνταγματικών ορίων και των κατευθύνσεων της εξουσιοδοτικής διάταξης, καθώς και αρκούντως εξειδικευμένο και όχι γενικό και αόριστο.

Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

- Έννοια επιτηδευματία - Υποχρεώσεις των επιτηδευματιών.

Υποκείμενο «πρόσωπο» στην εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα είναι ο «επιτηδευματίας».

Ο όρος «επιτηδευματίας» δεν απαντάται σε άλλες φορολογίες (φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α κ.λ.π.) αλλά μόνο στις διατάξεις του Κώδικα.

Η έννοια του επιτηδευματία είναι ευρεία και περιλαμβάνει και πρόσωπα που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, κατά τις διατάξεις του εμπορικού νόμου.

Κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 επιτηδευματίας θεωρείται το πρόσωπο που διαθέτει αθροιστικά τα παρακάτω εννοιολογικά στοιχεία:

1. Ημεδαπό ή αλλοδαπό, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρία, κερδοσκοπική ή μη.
2. Άσκηση δραστηριότητας στην Ελληνική Επικράτεια.
3. Να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή άλλη επιχείρηση (η προϋπόθεση αυτή δεν απαιτείται για την μη κερδοσκοπική αστική εταιρία).

Υποχρεώσεις επιτηδευματιών (γενικές).

Ο επιτηδευματίας υποχρεούται να τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο

μέσο σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα κατά περίπτωση.

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2, όσον αφορά τις παραπάνω υποχρεώσεις έγινε διεύρυνση της παλαιάς αντίστοιχης διάταξης του άρθρου 1 του π.δ. 99/1977 και προστέθηκαν «... οι καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων» έτσι η διάταξη αυτή έγινε ευρύτερη και περιλαμβάνει και τις νέες υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του π.δ. 186/1992, όπως ισοζύγια, μηνιαίες καταστάσεις αποθήκης, εγχειρίδια χρήσης λογισμικού, ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων.

Οι παραπάνω υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τους επιτηδευματίες, ανεξάρτητα αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο εισοδήματος ή φορολογούνται τεκμαρτά ή με ειδικό τρόπο, επειδή σκοπός της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των στοιχείων, δεν είναι μόνο η παρακολούθηση των συναλλαγών του υπόχρεου επιτηδευματία, αλλά και των συναλλασσομένων με αυτόν, επιτηδευματιών.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 11

ΤΑ ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΔΕΛΤΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 11

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

- σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο Δ.Α. με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών),
- σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του,
- επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του.
Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή ή μη έκδοση Δ.Α. ή η έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω

απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών. Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του Δ.Α., που παραδίδεται στον παραλήπτη τους, όταν, κατά τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται Δ.Α. δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου Δ.Α. με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα.

2. Τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού εκδίδουν Δ.Α. σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους. Επίσης, τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτίο αποστολής και κατά τη διακίνηση των προϊόντων τους για επεξεργασία ή συσκευασία ή πώληση.
3. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται και σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο, κατά παραλήπτη, Δ.Α. ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας η απόδειξη λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίων από τον πωλητή. Στο στοιχείο που εκδίδεται κατά περίπτωση αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, 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. Το συγκεντρωτικό Δελτίο αποστολής αυτής

της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα κάθε μήνα για τις διακινήσεις, με φορτηγό Ι.Χ. αυτοκίνητο, ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που προορίζονται για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων ή συσκευών ή εγκαταστάσεων στην περιφέρεια της έδρας ή του υποκαταστήματος της επιχείρησης ή σε απόσταση όχι μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων, εφόσον κάθε μέρα και πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη, τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που διακινούνται την ημέρα αυτή.

4. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει **δελτίο εσωτερικής διακίνησης** για την εντός της επιχείρησής του διακίνηση αγαθών και ειδικότερα:

- για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, ειδών συσκευασίας, ιδίων ή τρίτων, προς την παραγωγική διαδικασία. Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του δελτίου αυτού, μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα,
- για κάθε επαναφορά στην αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας, που δεν χρησιμοποιήθηκαν τελικά στην τελική παραγωγική διαδικασία,
- για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

- τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του κώδικα αυτού, εκτός του Α.Φ.Μ. 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»,
- η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό,
- ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού,
- η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής (Δ.Α.). Με έγκριση του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται τα Δ.Α. να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο Δ.Α. αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά,
- ο σκοπός της διακίνησης,
- το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικά 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 Δ.Α. εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ),

- επί αποστολής αγαθών μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος ή μεταξύ υποκαταστημάτων, εφόσον στο υποκατάστημα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται. Αν αυτό είναι άμεσα εφικτό, η αξία γνωστοποιείται με ιδιαίτερο έγγραφο,
- ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρτών.

6. Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται:

- το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται,
- ο χώρος προέλευσης και ο χώρος προορισμού των αγαθών.

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

1.1 Έννοια - Γενικά.

Το δελτίο αποστολής ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών έχει κορυφαία σημασία, όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο (προληπτικό και τακτικό).

Είναι γεγονός, ότι ο έλεγχος της διακίνησης, που επιτυγχάνεται με τον έλεγχο της νόμιμης και ορθής έκδοσης του Δ.Α., είναι το βασικό εργαλείο περιστολής της φοροδιαφυγής στον τομέα παραγωγής και εμπορίας αγαθών.

Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης έχει προβλέψει αυστηρές κυρώσεις για πράξεις ή παραλήψεις (παραβάσεις), που αφορούν το Δ.Α., τόσο διοικητικές (πρόστιμα) όσο και ποινικές, με επιπτώσεις (συντρεχουσών των προϋποθέσεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.), στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Το Δ.Α. και ειδικότερα το πρώτο αντίτυπο καλύπτει υποχρεωτικά διακινήσεις αγαθών εκτός των εγκαταστάσεων της επιχ/σης και αποτελεί το «διαβατήριο» σε κάθε περίπτωση εξόδου αγαθών από την επιχείρηση ή όποια άλλη εγκατάσταση, εφόσον ο αποστέλλον ή ο διακινών δεν είναι ιδιώτης.

Στις περισσότερες περιπτώσεις το Δ.Α. συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με παραστατικό αξίας (τιμολόγιο, εκκαθάριση, κ.λ.π.) και είναι σε κάθε περίπτωση θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

1.2 Υπόχρεοι

Υπόχρεοι για έκδοση Δ.Α. είναι:

1. Οι επιτηδευματίες (για όλες τις διακινήσεις).
2. Το δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τα Ν.Π.ΙΔ. μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και τα λοιπά πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. (για ορισμένες διακινήσεις).

1.3 Στοιχεία που συνοδεύουν τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους.

Το συνοδευτικό στοιχείο των αγαθών είναι το πρώτο έντυπο του δελτίου αποστολής και κάθε συνενωμένου στοιχείου, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 και παρ. 1^α του άρθρου 11 με το Δ.Α. π.χ. Δ.Α - Τιμολόγιο (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών).

Σημειώνεται ότι η αναφορά στην παρ. 1^α του άρθρου 11 στο «τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών» είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική, άρα μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά κάθε στοιχείο αξίας που συνενώνεται με το Δ.Α. .

1.4 Χρήση κωδικών αριθμών στα δελτία αποστολής και στα τιμολόγια.

Η χρήση κωδικών αριθμών, αντί της περιγραφής του είδους επιτρέπεται και για τα Δ.Α. και τα τιμολόγια, εφόσον σε οποιοδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό και τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικών αριθμών. Δηλαδή επιτρέπεται να είναι προεκτυπωμένα π.χ. στο πίσω μέρος του στοιχείου ο κάθε κωδικός και η περιγραφή του είδους που αντιστοιχεί σ' αυτόν, οπότε κατά την έκδοση αναγράφεται μόνο ο κωδικός αντί της αναλυτικής περιγραφής του είδους. Όπως είναι φανερό η διάταξη αυτή εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις με μικρό αριθμό ειδών.

Σημειώνεται ότι δεν επιτρέπεται μόνο η χρήση κωδικών, χωρίς την πιο πάνω ανάλυση γιατί με μόνη χρήση των κωδικών και την τήρηση του μητρώου κωδικών αριθμών δεν μπορεί ο αγοραστής επισήμως και αποδεδειγμένα να γνωρίζει αφενός και να αποδεικνύει αφετέρου πιο είναι το συγκεκριμένο είδος που καλύπτει ο κωδικός αριθμός, αλλά και ο προληπτικός έλεγχος που διενεργείται καθ' οδόν (άρθρο 18 παρ. 8).

1.5 Περιεχόμενο Δ.Α. - Υπόδειγμα Δ.Α.

1. Στοιχεία αποστολέα και παραλήπτη.

Στο Δ.Α. αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του αποστολέα (εκδότη) και του παραλήπτη, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 12 (παρ. 10 του Κ.Β.Σ.).

Ο Α.Φ.Μ. του παραλήπτη δεν απαιτείται. Δικαιολογητικός λόγος είναι το γεγονός ότι τα Δ.Α. δεν υπόκεινται σε μηχανογραφική επεξεργασία από το ΚΕΠΥΟ δεν υποβάλλονται στοιχεία με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις). Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του παραλήπτη αναγράφεται.

Όταν παραλήπτης είναι ιδιώτης αρκεί μόνο η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσής του.

Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής (Σ.Δ.Α.) στη θέση του παραλήπτη αναγράφεται μόνο η λέξη «διάφοροι».

2. Ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής.

Αναγράφεται η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής και υποχρεωτικά με τετραψήφιο αριθμό. Μόνο στο πρωτότυπο είναι υποχρεωτική η αναγραφή της ώρας. Στα υπόλοιπα αντίτυπα (στέλεχος, για το λογιστήριο κ.λ.π) μπορεί να μην αναγράφεται (η ώρα).

Σημειώνεται ότι απαιτείται η αναγραφή της ώρας αυτής που τα αγαθά **εξέρχονται** των εγκαταστάσεων της επιχείρησης και όχι η αναγραφή της ώρας έκδοσης του Δ.Α., η οποία μπορεί αν είναι αρκετά προγενέστερη ή ακόμη και της προηγούμενης ημέρας, αφού όπως προαναφέραμε (παρ. 11.5.2) επιτρέπεται η προετοιμασία έκδοσης του Δ.Α. και από την προηγούμενη ημέρα.

Το γεγονός ότι είναι δυνατόν τα Δ.Α. να έχουν εκδοθεί σε προγενέστερη ώρα απ' αυτήν της ώρας παράδοσης ή έναρξης αποστολής σημαίνει ότι είναι εύλογη και δικαιολογείται απόλυτα η αναντιστοιχία α/α Δ.Α. και ώρας εξόδου των αγαθών από την επιχείρηση.

Π.χ. είναι δυνατόν να παρατηρηθεί το εξής:

α/α Δ.Α.	Ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής
10136	10.30'
10137	10.00'
10138	08.50'
10139	11.00'
10140	07.45'

Η μη αντιστοίχιση της αύξουσας αρίθμησης των Δ.Α. με την ώρα, δεν αποτελεί παρατυπία, εφόσον τα Δ.Α. έχουν συμπληρωθεί στο λογιστήριο σε προγενέστερο της αναχώρησης των αγαθών χρόνο και φυσικά δεν είναι δυνατόν

να απαιτηθεί η φορτώσεις και αναχωρήσεις να γίνονται με τη σειρά έκδοσης των Δ.Α.

Επισημαίνεται ότι η ώρα έναρξης αποστολής ή παράδοσης προσδιορίζει πάντα την ίδια χρονική στιγμή, που είναι η ώρα εξόδου των αγαθών απ' το κατάστημα, αποθήκη κ.λ.π., και συνεπώς πάντα προσδιορίζεται με μια ένδειξη και ποτέ με δύο. Δεν νοείται δηλαδή να αναγράφεται ώρα παράδοσης 12.10', που είναι η ώρα εκφόρτωσης των αγαθών στον παραλήπτη.

3. Υπόδειγμα Δελτίου Αποστολής.

<p>Ο.Κ. ΑΘΗΝΑ Ε.Γ.Ε. ΕΙΣΑΓΩΓΗ & ΕΜΠΟΡΙΑ ΛΙΤΩΝ ΠΟΣΕΙΔΩΝΟΣ 41 - 175 51 Π. ΦΑΛΗΡΟ Α.Φ.Μ. 95418936 - Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ ΤΗΛ. 98.83.361-2 - FAX: 98.83.383</p>	<p>Μητρώο Νο 3504</p> <p>Προβλεπτός Προσδοκώμενος</p> <p style="font-size: 1.5em;">ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ</p> <p>ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ</p>
--	---

ΠΕΛΑΤΗΣ:	Α.Φ.Μ.:
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:	ΠΟΛΗ:
ΔΙΕΘΥΝΣΗ:	Δ.Ο.Υ.:
ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ:	ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ:
ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ:	

ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Μ/Μ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ

ΔΕΛΤΙΑ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ • ΡΟΣΙΑ ΤΟ ΛΟΓΗΤΗΡΙΟ • ΔΙΑΤΕΛΕΙΟ

	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΟΛΟΓΡΑΦΩΣ	
--	--------------------	--

	ΠΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ	ΠΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ	ΠΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗ
--	---------------	-----------------	-----------------

1.6 Διάρκεια δελτίου αποστολής.

Από τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 προκύπτει ότι το δελτίο αποστολής συνοδεύει τα αγαθά από την έξοδό τους από το κατάστημα και για όλη τη διαδρομή μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Με την 802/1988 απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι η μεταφορά αγαθών με Δ.Α. με ημερομηνία έκδοσης της προηγούμενης ημέρας δεν αποτελεί παράβαση εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι δεν κατέστη δυνατή η παράδοσή τους, αυθημερόν.

Επίσης με την απόφαση 746/89 του ΣΤΕ κρίθηκε ότι τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία νομίμως συνοδεύουν τα αγαθά και μετά την ημερομηνία έκδοσής τους, εφόσον η μεταφορά συντελείται μέσα σε εύλογο χρόνο και ο επιτηδευματίας αποδεικνύει τα πραγματικά γεγονότα στα οποία οφείλεται η καθυστέρηση.

Ακόμα το ΣΤΕ με την 1156/91 απόφασή του έκρινε ότι η μεταφορά αγαθών την επόμενη της έκδοσης των Δ.Α. ήταν δικαιολογημένη από τις ειδικές συνθήκες της μεταφοράς (Μεταφορά ελαστικών σε 17 πελάτες με αντίστοιχα Δ.Α.).

Το πρόβλημα που τίθεται, θα λέγαμε, από τις διατάξεις είναι: Ποια είναι η διάρκεια της όλης διαδρομής; Ένα πρόβλημα καθαρά πραγματικό που βασίζεται στις ειδικές συνθήκες της κάθε μεταφοράς. Ένα πρόβλημα που σε κάθε μεταφορά αναζητά τη δική του λύση, η οποία πρέπει να βασίζεται στα πραγματικά και μόνο παραστατικά. Ο ελεγχόμενος καταρχήν έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο οποιαδήποτε χρονική καθυστέρηση, η οποία επιτρέπει διπλή διακίνηση αγαθών της αυτής ποσότητας με το ίδιο Δ.Α.

Οι παραπάνω απόψεις είναι πλέον οι επίσημες απόψεις της διοίκησης, ευθυγραμμισμένες δηλαδή με το ΣΤΕ, και σε νεότερα έγγραφα τονίζεται ότι «η διάρκεια της διαδρομής δεν μπορεί να προκαθοριστεί, αφού είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες της κάθε μεταφοράς. Στις περιπτώσεις που υπάρχει διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αποστολής και της ημερομηνίας παράδοσης ή επιστροφής, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση».

1.7 Δελτίο αποστολής για εμπορεύσιμα και πάγια αγαθά.

Δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση εμπορευσίμων αγαθών καθώς και παγίων. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται σε αγαθά χωρίς διάκριση.

Διάκριση των αγαθών σε εμπορεύσιμα και πάγια γίνεται στα άρθρα 5 και 6 όσον αφορά τον τρόπο εγγραφής αυτών στα βιβλία και στα άρθρα 27 & 28 για την απογραφή και αποτίμηση. Δηλαδή μπορούμε να υποστηρίξουμε βασικά ότι όπου ο νομοθέτης ήθελε να διακρίνει τα αγαθά το έκανε. Άρα όπου ο Κ.Β.Σ. αναφέρεται σε αγαθά και εφόσον από το νόμο ή τη διοίκηση δεν έχει δοθεί κάποια ευνοϊκότερη προς τον υπόχρεο επιτηδευματία ρύθμιση, εννοεί και εμπορεύσιμα και πάγια αγαθά.

Το ΣτΕ με την 3159/86 απόφασή του έκρινε ότι το Δ.Α. δεν εκδίδεται «όταν μετακομίζονται απλώς κινητά πάγια στοιχεία του επιτηδευματία στον τόπο εργασίας για την εκτέλεση του έργου, που αποτελεί αντικείμενο εργασιών του.»

Η διοίκηση δεν δέχεται την επέκταση του σκεπτικού της απόφασης αυτής (ότι το Δ.Α. εκδίδεται μόνο για τα εμπορεύσιμα) σε όλες τις διακινήσεις παγίων (Εγγ. Ε 4634 27/10-4-87), αντίθετα για τα εργαλεία των επιτηδευματιών που ήταν και το αντικείμενο της απόφασης αυτής το έχει υιοθετήσει.

1.8 Υποχρέωση διαφύλαξης των δελτίων αποστολής.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 21 «τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται για 6 χρόνια...». Οι νέες διατάξεις ξεκαθάρισαν ότι όλα τα στοιχεία που ορίζει ο Κ.Β.Σ. φυλάσσονται - άρα και το Δ.Α. - αντίθετα με τις προηγούμενες όπου γινόταν, λανθασμένα κατά την άποψή μας, σύγχυση για τα φορολογικά στοιχεία που δεν ήταν δικαιολογητικά εγγραφής. Η μη διαφύλαξη των Δ.Α. και πρόστιμο επισύρει και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις καθιστά αντικειμενικά αδύνατες, αν αυτή η μη διαφύλαξη είναι σε μεγάλη έκταση, έστω και αν αυτό δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 30, αντίστοιχο του 43 του προηγούμενου Κ.Β.Σ.

1.9 Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).

Στις περιπτώσεις διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία εκδίδεται δελτίο αποστολής.

Στις περιπτώσεις αυτές παρέχεται δικαίωμα στον προϊστάμενο Δ.Ο.,Υ. να επιτρέπει με απόφασή του:

- Να μην εκδίδονται Δ.Α.
- Να εκδίδονται Δ.Α. κατά διάφορο τρόπο. Προϋπόθεση έκδοσης τέτοιας απόφασης είναι να μη καθίσταται δυσχερής ο έλεγχος των διακινούμενων αγαθών. Συνήθης περίπτωση, όπου είναι δυνατόν να δοθεί τέτοια έγκριση, είναι αυτή κατά την οποία η απόσταση μεταξύ των εγκαταστάσεων είναι μικρή.

Σημειώνεται όμως ότι η απόσταση δεν μπορεί να αποτελεί το μοναδικό κριτήριο και ανάλογα να εγκρίνεται ή όχι το σχετικό αίτημα.

Είναι δυνατόν π.χ. το κεντρικό και το υποκατάστημα της επιχείρησης να απέχουν ελάχιστα π.χ. 300 μέτρα, αλλά στο μεταξύ διάστημα να παρεμβάλλονται αρκετές ομοειδείς επιχειρήσεις από τις οποίες και προς τις οποίες να μπορεί να αγοράσει ή να πουλήσει ο ενδιαφερόμενος. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να σταθμισθεί πολύ ο κίνδυνος διενέργειας συναλλαγών χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Αντίθετα σε άλλη περίπτωση είναι δυνατόν π.χ. το εργοστάσιο επιχείρησης με έναν αποθηκευτικό χώρο της ίδιας επιχείρησης να απέχουν σημαντικά π.χ. 3000 μέτρα, αλλά στον ενδιάμεσο χώρο και σε μεγάλη ακτίνα να μην υπάρχουν επιχειρήσεις με τις οποίες μπορεί να συναλλαγή η ενδιαφερόμενη επιχείρηση.

Στην προκειμένη περίπτωση ο παράγων απόσταση δεν μπορεί να θεωρηθεί αποτρεπτικός λόγος έγκρισης του αιτήματος απαλλαγής της επιχείρησης από την έκδοση Δ.Α.

Είναι φυσικά γεγονός ότι σε κάθε περίπτωση, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την έκδοση απόφασης κατά τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1γ του Κ.Β.Σ. είναι σε κάθε περίπτωση ο **προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας**. Έτσι μπορεί π.χ. μια επιχείρηση να έχει έδρα στη Δ.Ο.Υ. Αργυρούπολης, υποκατάστημα «Α» στη Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας και υποκατάστημα «Β'» στη Δ.Ο.Υ. Β' Καλλιθέας και προτίθεται η επιχείρηση να ζητήσει λόγω μικρής απόστασης απαλλαγή έκδοσης Δ.Α. μεταξύ των δυο υποκαταστημάτων της. Στην περίπτωση του παραδείγματος η αίτηση θα υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. της έδρας (Αργυρούπολη) και ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. θα εγκρίνει ή δεν θα εγκρίνει το σχετικό αίτημα. Φυσικά για την περίπτωση αυτή θα ζητηθεί εγγράφως η γνώμη των προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια των οποίων λειτουργούν τα δυο υποκαταστήματα.

Μεταστέγαση επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατόν να ζητηθεί η μη έκδοση Δ.Α. ή η έκδοση Δ.Α. κατά διάφορο τρόπο για τη διακίνηση των αγαθών από την παλιά στη νέα εγκατάσταση. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί, κατ' ευρεία ερμηνεία και δεδομένου ότι οιοσδήποτε μπορεί να θεωρηθεί ότι κατά το χρόνο μετακόμισης υφίστανται δυο διαφορετικές εγκαταστάσεις, να κάνει χρήση του δικαιώματος που παρέχει το άρθρο 11 παρ. 1γ του Κ.Β.Σ.

Διαφορετικός τρόπος έκδοσης Δ.Α.. Ως διαφορετικός τρόπος έκδοσης νοείται κυρίως η έκδοση του Δ.Α. με περιεχόμενο όχι σύμφωνο με τις ισχύουσες διατάξεις. Μπορεί π.χ. να επιτρέπει η έκδοση Δ.Α. όχι κατ' είδος ως ο Κ.Β.Σ. ορίζει, αλλά κατά ομάδες ομοειδών αγαθών ή ακόμη να επιτρέπει γενική περιγραφή π.χ. «έπιπλα και σκεύη», «μηχανήματα» κ.λ.π..

Είναι ακόμη δυνατόν να επιτραπεί, αντί της αναλυτικής περιγραφής στο Δ.Α. των διακινούμενων παγίων, η επισύναψη στο Δ.Α. φωτοαντιγράφων του μητρώου παγίων.

Εξάιρεση: Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται έγκριση του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. για τη μη έκδοση Δ.Α. μεταξύ έδρας και υποκαταστήματος ή μεταξύ υποκαταστημάτων, αποθηκών κ.λ.π. που στεγάζονται στον ίδιο ή συνεχόμενο κτιριακό χώρο (εγκ. 1055412/ΠΟΛ/12.6.1992).

1.10 Διακίνηση αγαθών προς εξαγωγή και από εισαγωγή.

Η περίπτωση αυτή αφορά τις εξής διακινήσεις αγαθών:

- Από τις εγκαταστάσεις του εξαγωγέα ή άλλο τόπο προς το σημείο (τελωνείο) εξαγωγής.
- Από το τελωνείο εισαγωγής προς τις εγκαταστάσεις του εισαγωγέα ή άλλο τόπο (π.χ. εγκαταστάσεις τρίτου.).

Για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις και προς διευκόλυνση των συναλλαγών παρασχέθηκε η δυνατότητα να μην αναγράφονται αναλυτικά

τα είδη και οι ποσότητες των αγαθών στα εκδιδόμενα Δ.Α. από τον επιτηδευματία εξαγωγέα ή εισαγωγέα ή εκτελωνιστή κατά περίπτωση.

Έτσι στις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο 682/52 ΠΟΛ. 54/23.2.1987 (περιπτ. ια), αλλά και στην εγκύκλιο 3/1992 (παρ. 11 - θ-) μπορεί να αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους και η ποσότητα της συσκευασίας(π.χ. βιβλία πέντε (5), χαρτοκιβώτια) και κατά περίπτωση ο αριθμός και η ημερομηνία της δήλωσης εξαγωγής, του τιμολογίου, του τελωνειακού παραστατικού ή όποιου άλλου παραστατικού στοιχείου που προβλέπεται για τη διαδικασία εισαγωγής ή εξαγωγής, εφόσον τα παραστατικά αυτά ή αντίγραφά τους συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά και αναγράφουν αναλυτικά τα είδη και τις ποσότητες των αγαθών.

Σημειώνεται ότι η παραπάνω ευχέρεια, μετά την 1/1/1993, αφορά μόνο τις εισαγωγές και εξαγωγές από και προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης τις οποίες εφαρμόζεται τελωνειακές διατυπώσεις. Για τις διακινήσεις αγαθών από και προς τις χώρες της Ευρωπαϊκής ένωσης, ισχύουν τα αναφερόμενα στην αμέσως προηγούμενη παρ. 11.4.17 .

1.11 Ακύρωση τιμολογίου - Δελτίου αποστολής, λόγω μη παραλαβής των αγαθών.

Όταν το «τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο αποστολής» έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, είτε γιατί παρήλθε η προθεσμία ενημέρωσης, είτε γιατί τα τηρούμενα

βιβλία ενημερώνονται μηχανογραφικά, άμεσα με την έκδοση των στοιχείων, τότε για τη λογιστική τακτοποίηση μπορεί να εκδίδεται Πιστωτικό τιμολόγιο για την επιστροφή, στο οποίο αναγράφεται σχετική παρατήρηση για τους λόγους έκδοσής του, καθώς και ο αριθμός του φορολογικού στοιχείου με το οποίο έγινε η διακίνηση των αγαθών.

Το πρωτότυπο του Πιστωτικού Τιμολογίου δεν στέλνεται βέβαια στον «αγοραστή», αλλά επισυνάπτεται στο πρωτότυπο του «Τιμολογίου Πώλησης - Δελτίου Αποστολής» με το οποίο διακινήθηκαν τα αγαθά, γιατί αφού ο αγοραστής δεν παρέλαβε τα αγαθά δεν είναι δυνατόν να κάνει καταχωρήσεις στα βιβλία του. (ΣΧ. ΕΓΚ. ΠΟΛ. 136/72, Εγγ. Ξ 314/3/16-9-87).

1.11.1 Μη παράδοση αγαθών - επιστροφή στο κατάστημα.

Στις περιπτώσεις που μεταφέρονται αγαθά σε συγκεκριμένους πελάτες τα οποία συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το Δ.Α. ή με «Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο αποστολής» και για οποιοδήποτε λόγο τελικά δεν παραδίδονται ή δεν παραλαμβάνονται από τους πελάτες, είτε γιατί ήταν κλειστό το κατάστημα, είτε γιατί αρνήθηκε την παραλαβή τους ή την καταβολή του συμφωνηθέντος τμήματος ο πελάτης, είτε γιατί ο οδηγός του ΦΙΧ δεν πρόλαβε να εκτελέσει κάποια παραγγελία, είτε για άλλο λόγο, για την επιστροφή των αγαθών αυτών αρκεί το αρχικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο στο οποίο πρέπει να αναγράφονται αμέσως τα πραγματικά περιστατικά, δηλαδή ο λόγος για τον οποίο

δεν παραδόθηκαν και επιστρέφονται, καθώς και η ώρα έναρξης της επιστροφής.

Εγγ. Ε 16750/76/87..

1.12 Δικαιώματα του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. σχετικά με τα Δ.Α.

1. Έγκριση μη έκδοσης ή κατά διάφορο τρόπο έκδοσης δελτίου αποστολής από το κεντρικό στο υποκατάστημα.

Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα μετά από αίτηση του επιτηδευματία την μη έκδοση Δ.Α. ή την έκδοσή του κατά διάφορο τρόπο για τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του επιτηδευματία, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών (Άρθρο 11 παρ. 1γ').

Η απόσταση δεν καθορίζεται από το νόμο γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά τα οποία πρέπει να κρίνει η Δ.Ο.Υ. . Μπορεί μια απόσταση 500 μέτρων μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος εντός των Αθηνών να θεωρηθεί μεγάλη αν στο ενδιάμεσο διάστημα υπάρχουν ίδια καταστήματα πώλησης των αγαθών που παράγει ή εμπορεύεται η επιχείρηση που ζητάει την έγκριση. Αντίθετα μια απόσταση 20 χιλιομέτρων από ένα χώρο παραγωγής μέχρι το κεντρικό να θεωρηθεί μικρή δεδομένου ότι στην ενδιάμεση διαδρομή δεν μεσολαβούν χωριά ή πόλεις ή σ' αυτά που μεσολαβούν δεν υπάρχουν παρεμφερής επιχειρήσεις. Στην έγκριση της Δ.Ο.Υ. για μη έκδοση δελτίου αποστολής καλό είναι να καθορίζεται και η διαδρομή που θα ακολουθείται ή αν

πρόκειται π.χ. για αλλαγή έδρας οπότε μεταφέρονται όλα τα αγαθά και οι συγκεκριμένες ώρες και μέρες μεταφοράς.

2. Έγκριση αναγραφής στο δελτίο αποστολής διπλής ημερομηνίας.

Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να επιτρέπει μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να αναγράφονται στο Δ.Α. έχει δικαίωμα να επιτρέπει μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να αναγράφονται στο Δ. άρθρο 11 παρ. 5δ'). Π.χ. αποστολή Α. δυο ημερομηνίες διακίνησης, όταν όμως υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες (αγαθών από Πειραιά - Θεσσαλονίκη μέσω της κατοικίας του οδηγού στη Νέα Φιλαδέλφεια, η φόρτωση θα γίνει στις 5/10 το απόγευμα για να φορτωθεί το φορτηγό μέχρι τη Νέα Φιλαδέλφεια, ούτως ώστε το πρωί στις 6/10 να ξεκινήσει ο οδηγός για Θεσσαλονίκη. Αυτή η συγκεκριμένη πράξη - αποστολή με τις ισχύουσες διατάξεις δεν μπορούσε να γίνει ή τουλάχιστον αντιμετώπιζε έντονο πρόβλημα. Βέβαια η έγκριση θα αφορά γενικά κάποιες διαδρομές - αποστολές αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού και όχι για κάθε μεμονωμένη περίπτωση, γιατί τότε θα ήταν δώρο - άδωρο.

Οι εγκρίσεις αυτές από πλευράς της Δ.Ο.Υ. χρειάζονται μεγάλη προσοχή και σωστή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ούτως ώστε και οι επιχειρήσεις να βοηθηθούν στις εργασίες τους, αλλά να μη δίνεται ταυτόχρονα η δυνατότητα φοροδιαφυγής με διπλές διακινήσεις αγαθών με το ίδιο Δ.Α.

3. Κινητό συνεργείο επισκευής συσκευών και μηχανημάτων.

Τα κινητά συνεργεία μπορούν να χρησιμοποιούν ένα μηνιαίο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.(άρθρο 11 παρ. 3).

Όταν οι επιχειρήσεις αυτές δεν διευκολύνονται μπορούν να ζητήσουν από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. να τηρούν βιβλίο κινητής αποθήκης. Σύμφωνα με την παρ. 2 ε' του άρθρου 36, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει 'δικαίωμα «να επιτρέπει στον επιτηδευματία, που χρησιμοποιεί φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση ανταλλακτικών εξαρτημάτων και λοιπών υλικών επισκευής και συντήρησης κάθε είδους μηχανημάτων του, που έχουν πωληθεί ή εκμισθωθεί σε πελάτες του, την τήρηση θεωρημένου βιβλίου κίνησης αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κώδικα αυτού, ξεχωριστά σε κάθε αυτοκίνητο».

Στην έγκριση καλό είναι να αναφέρεται ότι θα εκδίδεται Δ.Α. από την κεντρική αποθήκη προς το κινητό συνεργείο, με το οποίο θα ενημερώνονται οι καρτέλες αποθήκης των ανταλλακτικών ως προς την εισαγωγή. Ως προς την εξαγωγή θα ενημερώνονται με τα στοιχεία που εκδίδονται κατά την τοποθέτηση των ανταλλακτικών. Αν η έγκριση χορηγείται σε επιχείρηση που δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης θα αναγράφεται σ' αυτήν ότι χορηγείται με την προϋπόθεση ότι στα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Α.Λ.Π.) θα αναγράφονται τα χρησιμοποιούμενα ανταλλακτικά κατ' είδος και ποσότητα. Το εκάστοτε υπόλοιπο ανταλλακτικών επί του αυτοκινήτου θα πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο των θεωρημένων καρτελών του βιβλίου κινητής αποθήκης.

Στην απόφαση έγκρισης πρέπει να καθορίζεται και ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου κινητής αποθήκης ιδιαίτερα ως προς την εισαγωγή, όπου πιστεύουμε ότι η ενημέρωση πρέπει να είναι άμεση για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων.

4. Μη έκδοση δελτίου αποστολής στις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις ή απόδειξης παραλαβής στις επαναλαμβανόμενες αγορές.

Με την *παρ. 2 στ' του άρθρου 36*, ορίζεται ότι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα «να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έκδοση των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής, στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων».

Όταν χορηγείται η έγκριση αυτή θα πρέπει να ορίζονται κατά την κρίση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και προϋποθέσεις ούτως ώστε και η επιχείρηση να διευκολύνεται με τη μη έκδοση των Δ.Α. ή των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής, αλλά και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις να εξασφαλίζονται.

Τέτοιες προϋποθέσεις μπορεί να είναι:

1. Η κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, που ορίζεται από την *παρ. 2 του άρθρου 12*, να ενημερώνεται άμεσα με την παράδοση του αγαθού για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων.
2. Να ζητείται η θεώρηση της κατάστασης για να μην αντικαθίσταται στο τέλος του μήνα, οπότε πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο, ανάλογα με τις συμφωνίες και επιθυμίες των συμβαλλομένων.

Τα ίδια ισχύουν και για την κατάσταση κατά πωλητή παραγωγό που ορίζεται στην *παρ. 6 του άρθρου 12*.

1.13 Έκδοση (συμπλήρωση) δελτίου αποστολής σε προγενέστερο χρόνο.

Κανένας ποτέ δεν έχει υποστηρίξει ότι απαγορεύεται να συμπληρωθούν τα Δ.Α. την προηγούμενη ημέρα της διακίνησης, ούτε από τις διατάξεις ορίζεται

χρόνος συμπλήρωσης των ενδείξεων των Δ.Α. Είναι αυτονόητο πως μια μεγάλη επιχείρηση με μεγάλο αριθμό αποστολών δεν είναι δυνατόν να καλείται να συμπληρώσει τα Δ.Α. το πρωί π.χ. για 50 αποστολές, οι οποίες πρέπει να εκτελεστούν στις επτά το πρωί θα έπρεπε το λογιστήριο να εργαζόταν από τις 6 ή 5.30, δηλαδή αδιανόητα πράγματα στον αιώνα του προγραμματισμού.

Πρακτικά βέβαια τα Δ.Α. συμπληρώνονται από την προηγούμενη με την ημερομηνία που θα διακινηθούν τα αγαθά. Πρέπει να τηρούνται όμως τουλάχιστον δυο σειρές δελτίων αποστολής ούτως ώστε στη μια σειρά να εκδίδονται οι έκτακτες αποστολές της ίδιας ημέρας και στην άλλη να συμπληρώνονται οι προγραμματισμένες για την επόμενη.

Δεν θα αναφερόμαστε καθόλου στο θέμα αυτό αν δεν υπήρχε η άστοχη για μας έκφραση στην *παρ. 5δ' του άρθρου 11*, με την οποία ορίζεται ότι επιτρέπεται με έγκριση της Δ.Ο.Υ. «τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή το Δ.Α. αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά». Ο στόχος της διάταξης αυτής είναι, και η πρόθεση του νομοθέτη, να δώσει λύση στις περιπτώσεις που γίνονται διακινήσεις αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού για λόγους οργανωτικούς και γενικά σε όλες τις περιπτώσεις που η κύρια διαδρομή, η κατ' εξοχήν διακίνηση γίνεται την επόμενη της φόρτωσης.

Δεν αναφέρεται η διάταξη αυτή στο χρόνο συμπλήρωσης των Δ.Α. και σε καμία περίπτωση δεν χρειάζεται να δίνονται τέτοιες εγκρίσεις. Ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση θέλει να συμπληρώσει τα Δ.Α. την προηγούμενη

και χρησιμοποιεί ένα ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο οπότε θα παρουσιάζεται κάποιο πρόβλημα στη γενική αρίθμηση θεώρησης μεταξύ των σειρών των Δ.Α., είναι πιο σωστό η Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει το συγκεκριμένο πραγματικό γεγονός, παρά να επιτρέψει να τίθενται στα Δ.Α. διπλές ημερομηνίες.

1.14 Δημόσιο - Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.

Εκτός από τους επιτηδευματίες που έχουν γενική υποχρέωση έκδοσης συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων, υποχρέωση (περιορισμένη) έχουν και τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), να εκδίδουν Δ.Α. για τις εξής περιπτώσεις:

- Διακίνηση πωληθέντων αγαθών.
- Αποστολή αγαθών σε τρίτο προκειμένου αυτός (τρίτος) να τα πουλήσει για λογαριασμό τους.

Σημειώνεται ότι όταν τα προαναφερόμενα πρόσωπα αναπτύσσουν δραστηριότητες που υπάγονται στο Φ.Π.Α., τότε έχουν το σύνολο των υποχρεώσεων, που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ. γι' αυτές τις δραστηριότητες, και συνεπώς έχουν υποχρέωση να εκδίδουν Δ.Α. για όλες τις περιπτώσεις που εκδίδουν Δ.Α. και οι επιτηδευματίες (εξομοιούνται με επιτηδευματίες για τις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. δραστηριότητες.).

1.15 Αγρότες - έκδοση Δελτίου Αποστολής - Διακίνηση προϊόντων.

1. **Υπόχρεοι έκδοσης.** Υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. έχουν όλοι οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, ανεξάρτητα αν είναι η κύρια δραστηριότητά τους ή μη. Δηλαδή έχουν υποχρέωση έκδοσης και οι μισθωτοί συνταξιούχοι κ.λ.π. για την αγροτική τους δραστηριότητα. *Άρθρα 11 παρ. 2 και 2 παρ. 3 - Εγκ. ΠΟΛ. 1155/91.*
2. **Περιπτώσεις που εκδίδεται.** Οι αγρότες εκδίδουν Δ.Α. όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδεύματριά λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους. Ακόμα έχουν υποχρέωση έκδοσης όταν διακινούν προϊόντα τους, για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση (λαϊκές αγορές, παζάρια). Δηλαδή **δεν υποχρεώνονται σε έκδοση δελτίου αποστολής**, όταν μεταφέρουν αγαθά για αποθήκευση, συγκέντρωση σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες ή σε άλλες περιπτώσεις εκτός των παραπάνω ρητά οριζομένων (παρ. 2), επίσης όταν παραδίδουν τα αγαθά στις εγκαταστάσεις τους και την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο έμπορος, οπότε εκδίδει αυτός δικό του Δ.Α. (παρ. 2).
3. **Προσδιορισμός ποσότητας.** Όπου δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της ποσότητας σε κιλά βάρους, μπορεί να αναγράφεται η ποσότητα (βάρος) κατά προσέγγιση και όπου υπάρχει συσκευασία (π.χ. ζώντα ζώα) να αναγράφεται και το πλήθος αυτών. Μετά τη ζύγιση να

αναγράφεται στο Δ.Α. το ακριβές βάρος και να επισυνάπτεται το ζυγολόγιο, εφόσον υπάρχει (Εγγ. ΠΟΛ. 1155/91).

4. Πώληση σε διαφόρους. Στις περιπτώσεις που ο παραγωγός διακινεί αγροτικά προϊόντα με σκοπό την πώληση σε επιτηδευματίες χωρίς να γνωρίζει από την αρχή τους αγοραστές ή την ποσότητα που θα παραδώσει σε καθένα, θα εκδίδεται ένα δελτίο αποστολής για τη **συνολική ποσότητα με την ένδειξη «Για πώληση σε διαφόρους»**. Με το Δ.Α. αυτό θα καλύπτεται η συνολική διακίνηση, το Δε υπόλοιπο των αγαθών που θα υπάρχει κάθε φορά, με την πρώτη παράδοση και μέχρι την επιστροφή του παραγωγού στην εγκατάστασή του, θα προκύπτει και θα επαληθεύεται από τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς ή αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής των παραλαμβανόντων) που θα εκδίδει ο αντισυμβαλλόμενος επιτηδευματίας σε κάθε συγκεκριμένη παράδοση (Εγγ. ΠΟΛ. 1155/91).

5. Διαδικασία θεώρησης - αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για τη θεώρηση των Δ.Α. των παραγωγών **δεν απαιτείται η έκδοση άδειας έναρξης επιτηδεύματος και η χορήγηση ΑΦΜ**. Κατά τα λοιπά θα εφαρμόζονται οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί για τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων των επιτηδευματιών. Διευκρινίζεται ότι στα ατομικά στοιχεία των παραγωγών θα περιέχεται και ο ΑΦΜ, εφόσον υπάρχει, διαφορετικά θα τίθεται ο αριθμός αστυνομικής ταυτότητας ή άλλης ταυτότητας που την αναπληρώνει. Η θεώρηση των δελτίων αποστολής θα γίνεται από τον

προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος (Εγκ. ΠΟΛ 1155/91).

6. Ενημέρωση ημερολογίου μεταφοράς. Για τους αγρότες που διακινούν αγροτικά προϊόντα, με τα δικά τους αγροτικά αυτοκίνητα, παραμένει η υποχρέωση ενημέρωσης του ημερολογίου μεταφοράς, έστω και αν έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής. Στην περίπτωση αυτή αναγράφονται η ώρα εκκίνησης, ο αριθμός και η ημερομηνία του δελτίου αποστολής (παρ. 2 άρθρου 16).

1.16 Διακίνηση αγροτικών προϊόντων από τους τόπους παραλαβής στο εργοστάσιο με ευθύνη των αγοραστών.

Όταν τα αγροτικά προϊόντα διακινούνται με φορτηγά αυτοκίνητα των αγοραστών ή με δημόσιας χρήσης, αλλά με ευθύνη των αγοραστών, πρέπει να συνοδεύονται σε κάθε περίπτωση με Δ.Α. ανεξάρτητα αν ταυτόχρονα έχει εκδοθεί και τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων ή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής. (Άρθρο 11 παρ. 1γ σε συνδυασμό με την παρ. 2).

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ

No.....

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Δ/ΝΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

Τόπος - Ημερομηνία.....

Α.Φ.Μ.

Δ.Ο.Υ.

ΔΕΛΤΙΟ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Τα αγροτικά προϊόντα που παραλαμβάνονται από τους πιο κάτω παραγωγούς, έχουν τελικό προορισμό τις εγκαταστάσεις της επιχείρησής μου (πόλη, οδός, αριθμός).

ΟΝΟΜΑΤ/ΝΥΜΟ ΠΑΡΑΓΩΓΟΥ - ΠΩΛΗΤΗ	ΩΡΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ			ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	
			ΛΕΜΟΝΙΑ	ΜΗΛΑ	ΑΧΛΑΔΙΑ	ΑΡΙΘΜ- ΗΤΙΚΟΣ	ΟΛΟΓΡΑ- ΦΟΣ

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

2.1 Γενικά.

Το Σ.Δ.Α. είναι δελτίο αποστολής με τη διαφορά ότι δικαιολογείται η έκδοση του, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Μεταφορά αγαθών σε άγνωστους από πριν παραλήπτες.
- Μεταφορά αγαθών σε γνωστούς μεν εκ των προτέρων παραλήπτες, χωρίς όμως να είναι γνωστή η ποσότητα ανά είδος που πρόκειται να παραδοθεί.

Το Σ.Δ.Α. είναι όπως και το Δ.Α. πάντοτε **θεωρημένο**. Αποτελεί δε το **πρωτότυπο** και μόνον αυτού συνοδευτικού στοιχείου μεταφοράς αγαθών.

Το Σ.Δ.Α. εκδίδεται κατά την έναρξη αποστολής και περιέχει όλα τα είδη και τις αντιστοιχίες ποσότητες που μεταφέρονται, συμπληρώνεται δε και περιέχει όλα τα δεδομένα ενός Δ.Α. με τη διαφορά ότι στη θέση παραλήπτης, τίθεται η λέξη «Διάφοροι».

2.2 Περιπτώσεις έκδοσης συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής (Σ.Δ.Α).

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται όταν μεταφέρονται αγαθά και διανέμονται σε άγνωστους παραλήπτες ή και γνωστούς, που καθορίζουν τις ποσότητες των αγαθών που θα αγοράσουν κατά την παραλαβή τους.

Στις διατάξεις της παρ. 3 δεν αναγράφεται ότι αυτό εκδίδεται για μεταφορά αγαθών με φορτηγά αυτοκίνητα, άρα είναι φανερό πλέον ότι εκδίδεται σε όλες τις παραπάνω διακινήσεις αγαθών, είτε αυτές γίνονται με φορτηγά αυτοκίνητα, είτε με επιβατικό, είτε «στην τσάντα».

2.3 Τι αναγράφεται στο Σ.Δ.Α.

Στο Σ.Δ.Α. αναγράφεται ότι και στο απλό δελτίο με τις εξής διαφοροποιήσεις:

Επειδή δεν υπάρχει συγκεκριμένος παραλήπτης αναγράφεται στη θέση του παραλήπτη η λέξη "Διάφοροι" (παρ. 5α).

Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο αυτού και η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται (παρ. 3).

Σκόπιμο είναι επίσης να αναγράφεται και η ημερομηνία επιστροφής στην έδρα, γιατί χρησιμεύει ως χρόνος λήψης των στοιχείων που εκδόθηκαν εκτός έδρας, για να γίνει η καταχώρησή τους στα βιβλία.

2.4 Έκδοση Φορολογικών στοιχείων για διακίνηση αγαθών με Σ.Δ.Α.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο κατά παραλήπτη Δ.Α. ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής όταν ο αγοραστής είναι επιτηδευματίας, ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή Δελτίο Αποστολής - Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, κυρίως από τους επισκευαστές συσκευών με τα δικά τους ανταλλακτικά ή Απόδειξη Λιανικής Πώλησης όταν τα αγαθά παραδίδονται σε ιδιώτες, στην οποία όμως αναγράφονται εκτός από την αξία και το είδος, η ποσότητα των αγαθών που πωλήθηκαν και η ώρα παράδοσης των αγαθών με τη χρήση τετραψήφιου αριθμού (ώρα 08, λεπτά 30).

Σημειώνεται ότι η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ο πωλητής. Δηλαδή και όταν υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών ή απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποχρεούται στην περίπτωση αυτή να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης.

2.5 Χρόνος έκδοσης και διάρκεια Σ.Δ.Α.

Το Σ.Δ.Α. εκδίδεται, όπως και το Δ.Α., κατά την έναρξη αποστολής.

Ειδικότερα το Σ.Δ.Α. εκδίδεται κάθε φορά που εξέρχονται τα αγαθά από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και διαρκεί μέχρι την επιστροφή. Δεν

απαιτείται συνεπώς καθημερινή έκδοση διαφορετικών Σ.Δ.Α. εφόσον γίνεται περιοδεία εκτός πόλης, όπου έχει εγκατάσταση η επιχείρηση.

Η διάρκεια του ταξιδιού ως θέμα πραγματικό, εξάρταται κάθε φορά από πραγματικά περιστατικά και δεδομένα, ο Δε φορολογούμενος υποχρεούται να αποδεικνύει τη διάρκεια αυτή.

Η απόδειξη αυτή μπορεί να γίνεται από τα στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια του ταξιδιού κατά τις επιμέρους παραδόσεις ή από τα φορολογικά στοιχεία που ελήφθησαν στο όνομα του συγκεκριμένου επιτηδευματία ή του υπαλλήλου της που κάνει τη διακίνηση (τιμολόγια πρατηρίων καυσίμων, Α.Π.Υ. ξενοδοχείων κ.λ.π.).

Αν η διακίνηση με Σ.Δ.Α. γίνεται στην πόλη, όπου έχει εγκατάσταση ο επιτηδευματίας είναι εξαιρετικά δυσχερές να αποδειχθεί διάρκεια μεγαλύτερη της μιας μέρας.

Ειδική ρύθμιση έγινε ειδικά και μόνο για τα διακινούμενα με αυτοκίνητο φορτηγό Ι.Χ. ανταλλακτικά και εξαρτήματα που προορίζονται για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων, συσκευών ή εγκαταστάσεων στην περιφέρεια της έδρας ή του υποκαταστήματος σε απόσταση όχι μεγαλύτερη των πενήντα (50) χιλιομέτρων (άρθρο 11 παρ. 11 & 3 Κ.Β.Σ.).

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΔΕΛΤΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ

3.1 Γενικά.

1. Εκδίδεται μόνο από τις επιχειρήσεις ή τους κλάδους επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο αποθήκης και παράγουν αγαθά.
2. Αντικαθιστά το δελτίο εξαγωγής α' υλών, βοηθητικών υλών κ.λ.π. και το δελτίο εισαγωγής ετοιμών προϊόντων, που προέβλεπαν οι προηγούμενες διατάξεις και καθιερώνεται υποχρέωση έκδοσής του και για τις επαναφορές πρώτων υλών κ.λ.π. στην αποθήκη από την παραγωγική διαδικασία.
3. Δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εξαγωγή καυσίμων υλών προς την παραγωγική διαδικασία, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 δεν τηρείται πλέον βιβλίο αποθήκης καυσίμων υλών.
4. Πρακτικά το δελτίο εσωτερικής διακίνησης εξυπηρετεί να τηρείται σε σειρές ανάλογα με τις αντίστοιχες περιπτώσεις έκδοσής του. Δηλαδή: Σειρά Α. Για

την εξαγωγή Α' υλών. Σειρά Β. Για την εισαγωγή ετοιμωv προϊόντων. Σειρά Γ. για την επαναφορά πρώτων υλών.

5. Για την εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών κ.λ.π. όταν είναι δύσκολη η έκδοση για κάθε εξαγωγή, μπορεί να εκδίδεται **ημερήσιο δελτίο** για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα, **αντίθετα** για την επαναφορά πρώτων υλών κ.λ.π. στην αποθήκη αυτό εκδίδεται σε κάθε μία επαναφορά.
6. Το πότε υπάρχει **δυσκολία άμεσης έκδοσης** είναι θέμα πραγματικό και εξετάζεται σε κάθε περίπτωση, τονίζεται όμως ότι η δυσκολία μπορεί να αναφέρεται σε υποκειμενικούς λόγους του επιτηδευματία και δεν απαιτείται απ' αυτόν στοιχειοθέτηση αντικειμενικής ή εξαιρετικής δυσκολίας.
7. αν μια επιχείρηση αντιμετωπίζει προβλήματα σχετικά με τον τρόπο και χρόνο έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης (και για το ημερήσιο δελτίο εξαγωγής Α' υλών κ.λ.π.), έχει το δικαίωμα να ζητήσει από την **ΕΛΒ** μαζί με την κατά διάφορο τρόπο τήρηση του βιβλίου αποθήκης, **ρύθμιση** και για το θέμα αυτό, γιατί ουσιαστικά το δελτίο εσωτερικής διακίνησης προορίζεται για την εξυπηρέτηση των διατάξεων τήρησης του βιβλίου αποθήκης της παραγωγικής επιχείρησης.
8. Όταν εξάγονται Α' ύλες κ.λ.π. από την αποθήκη και στέλνονται σε εγκαταστάσεις τρίτου προς επεξεργασία (ΦΑΣΟΝ) εκδίδεται δελτίο αποστολής και δεν απαιτείται και έκδοση στοιχείου εσωτερικής διακίνησης (Εγγ. Ε 12834/85/5-10-87).

9. Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

3.2 Χρήση κωδικών αριθμών στα στοιχεία εσωτερικής διακίνησης.

Χρήση κωδικών αριθμών στα στοιχεία εσωτερικής διακίνησης, για την περιγραφή του είδους, επιτρέπεται, με την προϋπόθεση τήρησης θεωρημένου μητρώου κωδικής αρίθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί είναι καταχωρημένοι σε άλλο θεωρημένο βιβλίο (*άρθρο 18 παρ. 8*).

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 11

4.1 Συμπεράσματα και επισημάνσεις στο άρθρο 11.

- Ουσιαστικά οι διατάξεις του είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες με ελάχιστες διαφοροποιήσεις.
- Εκδίδεται δελτίο αποστολής σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης είτε αυτά διακινηθούν, είτε όχι (παρ. 1α).
- Αντίθετα δεν εκδίδεται για τη λιανική πώληση αγαθών, εφόσον αυτά διακινηθούν από τον πωλητή ή με τη δική του ευθύνη (παρ. 1α).
- Εκδίδεται Δ.Α. σε οποιαδήποτε διακίνηση αγαθών και για οποιοδήποτε σκοπό, χωρίς να συνδέεται με αποστολή αγαθών σε οποιοδήποτε τρίτο, αλλά αρκεί και μόνη η διακίνηση, για να μην υπάρχουν πλέον οι αμφισβητήσεις ότι το Δ.Α. προϋποθέτει τρίτο παραλήπτη.
- Ορίζεται ρητά το «ανάποδο» δελτίο αποστολής(παραλαβή αγαθών στις εγκαταστάσεις του πελάτη και η αποστολή τους στην επιχείρηση, όταν αυτός δεν έχει υποχρέωση ή αρνείται την έκδοση Δ.Α. (παρ. 1β).

- **Επεκτείνεται η έκδοση Δ.Α. από τους αγρότες (παρ. 2).**
- **Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής παραμένει, με επιπλέον υποχρέωση να αναγράφονται στο πρωτότυπο τα έπιστρεφόμενα είδη στην επιχείρηση αμέσως με την επιστροφή (παρ. 3).**
- **Καθιερώνεται ειδική ρύθμιση για τη διακίνηση ανταλλακτικών και εξαρτημάτων (παρ. 3). Δίνεται και εναλλακτική δυνατότητα, με έγκριση της Δ.Ο.Υ., ούτως ώστε τα κινητά συνεργεία να παρακολουθούν τα διακινούμενα ανταλλακτικά κ.λ.π. με θεωρημένες καρτέλες αποθήκης (άρθρο 36 παρ: 2ε).**
- **Στο Δ.Α. αναγράφονται επιπλέον η Δ.Ο.Υ. του εκδότη και του παραλήπτη, ο σκοπός της διακίνησης (ουσιαστικά γενικεύεται γιατί προϋπήρχε σε συγκεκριμένες διακινήσεις), τόπος από τον οποίο αποστέλλονται τα αγαθά καθώς και ο τόπος προορισμού (εφαρμοζόταν ήδη από την πρακτική) (παρ. 5).**
- **Δίνεται δυνατότητα με έγκριση της Δ.Ο.Υ. για διακίνηση αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού (παρ. 5δ).**

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 12

ΣΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 12

1. Για την πώληση των αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται **τιμολόγιο**.
2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που **επαναλαμβάνονται** κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί **κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη**, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε

παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής της προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του κώδικα αυτού.

3. Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.
4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των *παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2*.
5. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της *παραγράφου 3 του άρθρου 2* εκδίδουν **τιμολόγιο** για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που **αρνούνται** την έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης

τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επόμενου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

6. Όταν ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού και δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται από τον αγοραστή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, εφόσον τα αγαθά συνοδεύονται από δελτίο αποστολής. Στο τέλος του μήνα εκδίδεται από τον αγοραστή τιμολόγιο, κατά πωλητή, στο οποίο καταχωρούνται αθροιστικά κατ' είδος το περιεχόμενο των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής και οι αριθμοί τους. Επίσης για τις επαναλαμβανόμενες κάθε ημέρα αγορές αγροτικών προϊόντων από τον ίδιο πωλητή - παραγωγό, επιτρέπεται η έκδοση διπλότυπης απόδειξης ποσοτικής παραλαβής, στην οποία αναγράφεται και η τιμή μονάδας του είδους. Από το στέλεχος των αποδείξεων αυτών ενεργείται εγγραφή των ποσοτήτων που αγοράζονται και της αξίας της αγοράς τους σε κατάσταση που τηρείται σε μερίδες κατά πωλητή παραγωγό. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.
7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό, καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα; σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση

καταχωρούνται κατ' 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. Στο τέλος κάθε μήνα και μέχρι τη δέκατη ημέρα του προηγούμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου 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 δέκατη μέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι τη εικοστή μέρα 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.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Επί αγοράς αγαθών η λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο

και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

- 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται, η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των Δ.Α. που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.**
- 10. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.**
- 11. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για**

τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση.

- 12.** Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο **αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού**, εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 9, 10 και 11 του άρθρου αυτού, αναγράφει και τα στοιχεία της τράπεζας που καταβάλλει την προμήθεια ή πιστώνει το λογαριασμό του, τα στοιχεία του οίκου εξωτερικού και τον αριθμό του τιμολογίου ή της παραγγελίας, στα οποία αναφέρεται η προμήθεια. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο αυτόν.
- 13.** Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται **πιστωτικό τιμολόγιο** από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί Δ.Α., το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Αν ο αγοραστής είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 μπορεί να εκδοθεί το τιμολόγιο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και Πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.
15. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.
16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

- στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, μετοχών, ομολογιών, ομολόγων, και έντοκων γραμματίων,
- στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών και χρηματοδοτικών εργασιών, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός του Α.Φ.Μ. και της Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη,
- στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών, εφόσον εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης.

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ

5.1 Γενικά τίτλος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. καθιερώνεται ένας ενιαίος γενικός τίτλος «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» για όλες τις συναλλαγές που προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ανεξάρτητα από το χαρακτήρα και τη φύση της συναλλαγής (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κ.λ.π.).

Συνεπώς το ίδιο στέλεχος με τον μοναδικό τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» μπορεί να χρησιμοποιηθεί για πώληση αγαθών, για παροχή υπηρεσιών, για αγορά αγροτικών προϊόντων κ.λ.π.

Η παραπάνω διαφοροποίηση σε σχέση με τον προηγούμενο Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/77), ο οποίος είχε ξεχωριστά άρθρα για κάθε είδος τιμολογίου, είχε ως στόχο την απλοποίηση, χωρίς κατά την προσωπική μας άποψη να συμβάλλει αποτελεσματικά σ' αυτό, βασικά γιατί στις συναλλαγές είχε διαμορφωθεί και είχε γίνει αποδεκτό ως πρακτική να χρησιμοποιούνται διαφορετικά στελέχη για κάθε συγκεκριμένη, ως προς το χαρακτήρα συναλλαγής.

Έτσι μπορεί να έχουμε τίτλους ως εξής :

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ, ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (πώλησης αγαθών), ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για πώληση αγαθών), ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (παροχής υπηρεσιών) κ.λ.π., όπου οι φράσεις στην παρένθεση αποτελούν ένδειξη σειρών. Επιτρέπεται οι φράσεις που υποδηλώνουν σειρά να είναι δίπλα ή κάτω από τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» ΚΑΙ φυσικά στην ίδια λογική επιτρέπεται η συνένωση με το Δ.Α. (π.χ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ - ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - πώληση αγαθών).

Ειδικά στην περίπτωση συνένωσης του τιμολογίου με το Δ.Α. δεν ασκεί καμιά επιρροή η σειρά αναγραφής των τίτλων των συνενομένων στοιχείων, μπορεί δηλαδή να προταχθεί, είτε ο τίτλος «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» (οπότε έχουμε «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ - ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ»), είτε ο τίτλος «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ» (οπότε έχουμε «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ») (Σχετ. είναι η παρ. 18.4 της εγκ. 3/1992 και εγκ. 1097089/ΠΟΛ 248/15-7-92).

Παλαιά έντυπα τιμολογίων θεωρημένα ή αθεώρητα με τίτλους του προηγούμενου Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/77) μπορεί να εκδίδονται εφόσον, μετά την 1/1/1993, προσαρμοσθεί ο τίτλος τους. Η προσαρμογή αυτή μπορεί να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (διαγραφή, σφραγίδα κ.λ.π.). Σχετ. είναι η εγκ. 1993. 1097089/ΠΟΛ. 1248/15-7-

5.2 Υπόχρεοι - περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου.

Υπόχρεοι σε έκδοση τιμολογίου, για τις περιπτώσεις που εμφανίζονται παρακάτω είναι:

- Οι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων ή την απαλλαγή τους από τήρηση βιβλίων.
- Τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Κ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της συναλλαγής σε Φ.Π.Α.

ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑΣ

- **Προς Επιτηδευματία.**
 1. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων),
 2. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής,
 3. Για παροχή υπηρεσιών,
 4. Για πώληση αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας.
- **Προς Πρόσωπα άρθρο 2 παρ. 3 (Δημόσιο κ.λ.π.).**
 1. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων),
 2. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής,
 3. Για παροχή υπηρεσιών.
- **Προς αγρότες (Προσ. άρθρο 2 παρ. 4).**
 1. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων),
 2. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής,
 3. Για παροχή υπηρεσιών,
 4. Για αγορά αγροτικών προϊόντων.

- Προς ιδιώτες.
 5. Αγορά αγαθών.
- Για την είσπραξη.
 1. Επιδοτήσεων,
 2. Οικον. Ενισχύσεων,
 3. Αποζημιώσεων,
 4. Επιστροφών έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων,
 5. Ανόργανων εσόδων.

ΠΡΟΣΩΠΑ ΑΡΘΡΟ 2 ΠΑΡ. 3 (ΔΗΜΟΣΙΟ, Ν.Π.Δ.Δ. Κ.Λ.Π.).

- Προς επιτηδεύματiα.
 1. Πώληση αγαθών,
 2. Παροχή υπηρεσιών.
- Προς Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.
 1. Πώληση αγαθών,
 2. Παροχή υπηρεσιών.
- Προς αγρότες.
 1. Πώληση αγαθών,
 2. Παροχή υπηρεσιών,

3. Αγορά προϊόντων.

- Προς ιδιώτες.

1. Αγορά αγαθών.

5.3 Τιμολόγιο (πωλήσεις αγαθών).

Με τη σύμβαση αυτή (πώλησης αγαθών), που είναι αμφοτεροβαρής, σύμφωνα με τις διατάξεις και του Α.Κ. (άρθρο 513) ο πωλητής υποχρεούται να μεταβιβάσει την κυριότητα επί του πωληθέντος και να παραδώσει αυτό, ο Δε αγοραστής να πληρώσει το συμφωνηθέν τίμημα.

Το εκδιδόμενο δε τιμολόγιο (αθεώρητο) αποτελεί το **αποδεικτικό στοιχείο της γενόμενης πώλησης.**

Συνεπώς εξ ορισμού στην περίπτωση της πώλησης ουσιώδη στοιχεία είναι:

- Η ύπαρξη τουλάχιστον δυο προσώπων που συμβάλλονται και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου από ένα πρόσωπο προς τον εαυτό του.
- Η ύπαρξη και καταβολή τιμήματος ή άλλου ανταλλάγματος και συνεπώς δεν νοείται η έκδοση τιμολογίου με μηδενική αξία.

Τα παραπάνω δυο στοιχεία είναι απαραίτητες προϋποθέσεις, προκειμένου περί πωλήσεως αγαθών, **εάν ένα εκ των δυο ή και τα δυο ελλείπουν τότε δεν πρόκειται περί πωλήσεως, αλλά περί άλλης σχέσης.**

Έτσι π.χ. η έκδοση τιμολογίου προς τρίτο με μηδενική αξία (συναντάται στην πράξη) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει πώληση αγαθών. Στην προκειμένη περίπτωση καλύπτεται άλλη έννομη σχέση (π.χ. δωρεάν παράδοση), για την οποία προβλέπεται η έκδοση άλλου στοιχείου (π.χ. στοιχείο αυτοπαράδοσης κ.λ.π.).

5.4 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (πώλησης αγαθών).

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) εκδίδεται στο χρόνο που ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14, όπως αυτές ισχύουν μετά τη συμπλήρωσή τους με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 6 του ν. 2166/93.

Ειδικότερα το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) εκδίδεται (κατ' αρχήν) **κατά την παράδοση ή έναρξη αποστολής των αγαθών, κατά περίπτωση.**

Από το νόμο όμως παρέχονται οι εξής δυνατότητες τιμολόγησης σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή της αποστολής:

- **Τιμολόγηση σε ένα μήνα.**

Επιτρέπεται, αντί της άμεσης έκδοσης τιμολογίου, να εκδοθεί κατά την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών Δ.Α. και στη συνέχεια **σε ένα μήνα** από την ημέρα παράδοσης ή αποστολής να εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο. Με τη φράση «σε ένα μήνα» νοείται η αντίστοιχη μέρα του επόμενου, της αποστολής των αγαθών, μήνα. Π.χ. αποστέλλονται αγαθά λόγω πώλησης στον αγοραστή

στις 18/4/1997, το σχετικό τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί το αργότερο μέχρι στις 18/5/1997.

Η τιμολόγηση στο χρόνο του ενός μηνός αποτελεί διακριτική ευχέρεια του πωλητή και δεν συναρτάται από καμιά προϋπόθεση (π.χ. ύπαρξη εξαιρετικών δυσχερειών, όπως απαιτούσε ο προϊσχύσας Κ.Φ.Σ.).

Επισημαίνεται όμως ότι σε καμιά περίπτωση το τιμολόγιο, αφού έχει προηγηθεί Δ.Α. δεν μπορεί να εκδοθεί μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι δεν μπορεί να εξαντληθεί το χρονικό διάστημα του μήνα, όταν στο μεταξύ λήγει η διαχειριστική περίοδος, είτε του πωλητή, είτε του αγοραστή. Π.χ. ο Α με βιβλία Β' κατηγορίας εκδίδει λόγω πώλησης Δ.Α. στις 17/12/1997 προς τον πελάτη του Β. Στην περίπτωση αυτή το σχετικό τιμολόγιο θα εκδοθεί το αργότερο στις 31/12/1997, που είναι ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου του πωλητή, τουλάχιστον.

- **Τιμολόγηση σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 6 του ν. 2166/93 προστέθηκε τρίτο εδάφιο στην παρ. 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. με την προσθήκη αυτή ορίζεται, ειδικά και μόνο για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το αργότερο η 15^η μέρα του επόμενου μήνα, από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

- **Τιμολόγηση προς το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.**

Στις περιπτώσεις που αγοραστής είναι πρόσωπο της *παρ. 3 του άρθρου 2* του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα) το τιμολόγιο επί πωλήσεως αγαθών μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η παράδοση των αγαθών.

5.5 Παράγοντες που δεν επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.

Επισημαίνεται ότι οι παραπάνω, ρητά αναφερόμενοι στο νόμο, χρόνοι έκδοσης του τιμολογίου δεν τελούν σε συνάρτηση και δεν επηρεάζονται από τον τρόπο πληρωμής ή τον διακανονισμό που γίνεται ή από την ύπαρξη διαλυτικής αίρεσης ή από τη συμφωνία παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι την αποπληρωμή, ειδικότερα:

- **Ο τρόπος πληρωμής** (μετρητοίς ή επί πιστώσει) **δεν** ασκεί καμία επίδραση και συνεπώς το τιμολόγιο εκδίδεται κανονικά στους οριζόμενους, από το νόμο, χρόνους (*εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1*).
- **Πώληση με διαλυτική αίρεση** (δεν πρόκειται για την περίπτωση πώλησης της οποίας τα αποτελέσματα μπορεί να ανατραπούν με την επέλευση γεγονότος μελλοντικού και αβέβαιου), ομοίως η αίρεση αυτή **δεν** ασκεί επιρροή στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου (*εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1*).

5.6 Παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο έκδοσης.

Αντίθετα σε ορισμένες περιπτώσεις επηρεάζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου, τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- **Πώληση με αναβλητική αίρεση** (πρόκειται για πώληση που τα αποτελέσματα εξαρτώνται από το γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο), η υποχρέωση έκδοσης του τιμολογίου υφίσταται από το χρόνο που θα πληρωθεί η αίρεση (π.χ. ο Α υπόσχεται την πώληση ποσότητας αγαθών στον Χ, εφόσον επιτραπεί η εισαγωγή τους. Στην περίπτωση αυτή ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου συγκεκριμενοποιείται κατά τη στιγμή που θα επιτραπεί η εισαγωγή και παραδοθούν τα αγαθά στον Χ) (εγκ. 3/1992 παρ. 12.2.1).
- **Πώληση με δοκιμή**, πρόκειται για πώληση τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται, όταν ο υποψήφιος αγοραστής δοκιμάσει το αγαθό και το βρει της αρεσκείας του. Στην προκειμένη περίπτωση το τιμολόγιο εκδίδεται μετά τη λήξη του δοκιμαστικού χρόνου, όταν το αγαθό τεθεί οριστικά στη διάθεση του αγοραστή (εγκ. 3/1992, παρ. 12.2.1). Τέτοιες όμως συμφωνίες πρέπει να αποδεικνύονται και ως θέματα πραγματικά κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Σημειώνεται ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις, θα εκδοθεί Δ.Α., στο οποίο ως σκοπός θα αναγράφεται η φράση «για δοκιμή και πιθανή πώληση».

Στη συνέχεια, μετά την οριστικοποίηση της πώλησης, θα εκδοθεί τιμολόγιο - Δ.Α. και όχι απλό τιμολόγιο, στο οποίο θα αναφερθεί και ο α/α του Δ.Α., με το οποίο έγινε η αποστολή.

Το γεγονός ότι εκδίδονται δυο συνοδευτικά αγαθών φορολογικά στοιχεία, **δεν αποτελεί παρατυπία, αλλά υποχρέωση**, δεδομένου ότι εκδίδονται για διαφορετική αιτία - το πρώτο (Δ.Α.) ένεκα της αποστολής για δοκιμή και το δεύτερο (Τ. - Δ.Α), ένεκα της χονδρικής πώλησης αυτό συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1, όπου μεταξύ των άλλων, ως λόγος έκδοσης Δ.Α., αναφέρεται η χονδρική πώληση. Συνεπώς αφού έχουμε δυο αιτίες έκδοσης Δ.Α., πρέπει να εκδοθούν δυο στοιχεία συνοδευτικά αγαθών, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι στη δεύτερη περίπτωση (χονδρική πώληση) δεν λαμβάνει χώρα και διακίνηση αγαθών.

5.7 Περιεχόμενο τιμολογίου πώλησης - Υπόδειγμα.

Το τιμολόγιο (πώλησης αγαθών) είναι **αθεώρητο**. Σ' αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 10 και 11 του άρθρου 12 αναγράφονται:

1. Τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων.

Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων κατά τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 12 νοούνται:

- Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία.
- Το επάγγελμα.
- Η διεύθυνση.
- Ο Α.Φ.Μ.

- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ειδικά για το δημόσιο και τα εξομοιούμενα μ' αυτό πρόσωπα, τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση.

Σημειώνεται ότι καθόσον αφορά τον εκδότη του τιμολογίου τα πιο πάνω στοιχεία τίθενται με σφραγίδα ή εντύπως. (Βλ. σχετικό άρθρο 18 παρ. 5).

Ακόμη διευκρινίζεται ότι σε σχέση με τον προϊσχύσαντα Κ.Φ.Σ. νέο στοιχείο είναι η αναγραφή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του **πωλητή**, η οποία, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση (εγκ. 1055412/ΠΟΛ.. 1105/12-6-92) μπορούσε να μην τίθεται **μέχρι 31/12/92**, καθώς και η Δ.Ο.Υ. του **αγοραστή**, η οποία όμως αποτελεί στοιχείο του περιεχομένου του τιμολογίου και αναγράφεται υποχρεωτικά στα εκδιδόμενα τιμολόγια από **1/7/1992** (για την αναγραφή δηλαδή της Δ.Ο.Υ. του αγοραστή δεν υπήρξε μετάθεση του χρόνου έναρξης της υποχρέωσης).

2. Τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής.

Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται:

- **Το είδος** των αγαθών, που αναγράφεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. (βλ. σχετ. παρ. 3.3).
- **Η ποσότητα** των αγαθών (βλ. και άρθρο 11 παρ. 11.6.7).
- **Η μονάδα μέτρησης** (βλ. και άρθρο 11 παρ. 11.6.7), η οποία πρέπει να προσδιορίζεται με τη μονάδα εκείνη που είναι συνηθισμένη στις συναλλαγές κάθε είδους (Στ.Ε. 3334/1984 και 3821/1987), τη μονάδα δηλαδή που στις συναλλαγές

αποτελεί, κατά κανόνα, τη βάση της συμφωνίας για τον καθορισμό της τιμής του αγαθού.

- **Η τιμή μονάδας.** Σύμφωνα με την εγκ. 3/1992' παρ. 12.2.3, η τυχόν παράληψη αναγραφής της τιμής μονάδας δεν θεωρείται ουσιώδης έλλειψη, αφού ευχερώς αυτή προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας με το πλήθος των μονάδων που εκφράζουν την ποσότητα.
- **Η αξία** (κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.).
- **οι τυχόν λοιπές επιβαρύνσεις** (π.χ. μεταφορικά, τόκοι).
- **Ο Φ.Π.Α.**
- **Το συνολικό ποσό της αξίας**, το οποίο, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση αρκεί να αναγράφεται μόνο αριθμητικά, χωρίς να απαιτείται και ολογράφως αναγραφή, με το αιτιολογικό ότι στην περίπτωση της πώλησης αγαθών, η ολογράφως αναγραφή του ποσού δεν εξυπηρετεί κάποιο ουσιαστικό σκοπό. Διευκρινίζεται ότι ως αξία της συνολικής συναλλαγής για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 11 του Κ.Β.Σ., νοείται το συνολικό ποσό του τιμολογίου.

3. Ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής (Δ.Α.).

Η αναγραφή των σχετικών Δ.Α. επί των τιμολογίων είναι απόλυτα αναγκαία, προκειμένου να διαπιστωθεί αν εκδόθηκε Δ.Α. για συγκεκριμένη συναλλαγή και πιο ακριβώς είναι αυτό το Δ.Α. Σημειώνεται δε ότι το τιμολόγιο (πώλησης) είναι αθεώρητο, επειδή ακριβώς συνδέεται υποχρεωτικά με συγκεκριμένο Δ.Α.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ (πώλησης)

ΩΡΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ :
ΩΡΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ :

Αριθ. 27

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΕΩΣ

.....19.....

Όνοματεπώνυμο
 Επάγγελμα Α.Φ.Μ.
 Διεύθυνση Πόλη
 Αριθ. Δ. Αποστολής Δ.Ο.Υ.

ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ ΓΙΑ Φ.Π.Α.		
				4 %	8 %	18 %
Σύνολο						
Φ.Π.Α						
Γενικό Σύνολο						

ΛΕΥΚΟ ΠΕΛΑΤΗ • ΚΙΤΡΙΝΟ ΑΣΙΣΤΗΡΙΟ • ΜΠΛΑ ΣΤΡΑΞΟΣ

5.8 Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις.

Με την έννοια επαναλαμβανόμενες πωλήσεις νοούνται οι διακεκριμένες πωλήσεις προς το ίδιο πρόσωπο (αγοραστή) ομοίων ή διαφορετικών ειδών, που γίνονται με συχνότητα σε καθημερινή βάση ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα (κάθε δύο ή τρεις μέρες).

Διευκρινίζεται ότι οι τμηματικές παραδόσεις (πολλές φορτώσεις) ποσότητας αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο της ίδιας (μιας) πώλησης, δεν εμπίπτουν στην έννοια των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων.

Στις περιπτώσεις των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί ένα τιμολόγιο, αντί πολλών, για όλες τις πωλήσεις (παραδόσεις), που έλαβαν χώρα στον ίδιο μήνα, με βάση αθεώρητη κατάσταση, μπορεί να συντάσσεται προαιρετικά, καλύπτοντας όλα τα Δ.Α. για τις γενόμενες παραδόσεις (πωλήσεις) ενός του μήνα.

Η σύνταξη της πιο πάνω αθεώρητης κατάστασης ήταν υποχρεωτική, προαιρετική έγινε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 8 του ν. 2214/1994.

Συνεπώς με βάση τα ισχύοντα παρέχονται οι εξής εναλλακτικές δυνατότητες:

- Να εκδοθεί ανά παράδοση ή αποστολή και τιμολόγιο.
- Να συνταχθεί αθεώρητη κατάσταση (στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών η ημερομηνία παράδοσης, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών), οπότε στη συνέχεια εκδίδεται ένα τιμολόγιο, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που έλαβαν χώρα οι παραδόσεις και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν.

Στο τιμολόγιο αυτό δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή των ειδών, εφόσον η κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. (Η δυνατότητα αυτή παρασχεθήκε με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 8 του ν. 2214/1994).

Εναλλακτικά παρέχεται, με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η ευχέρεια να μη συνταχθεί καν η κατάσταση, με μόνη προϋπόθεση η αναγραφή των ειδών στο σχετικό τιμολόγιο να είναι λεπτομερής, κατ' είδος (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του Κώδικα).

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων πωλήσεων αποτελούν οι καθημερινές ή σχεδόν καθημερινές παραδόσεις γαλακτοκομικών προϊόντων στα πρατήρια των συνοικιών, παραδόσεις τσιγάρων στα περίπτερα κ.λ.π.).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Πρατήριο πώλησης καυσίμων εφοδιάζει καθημερινά για το μήνα Ιούνιο 1997 τα επαγγελματικά αυτοκίνητα της επιχείρησης «Χ».

Θα πρέπει να εκδοθούν στοιχεία ως εξής:

A. Περίπτωση.

- Δελτία αποστολής σε κάθε παράδοση.
- Να συνταχθεί αθεώρητη σε δυο αντίγραφα κατάσταση (είδος, ποσότητα, αξία).
- Να εκδοθεί ένα συνολικό τιμολόγιο μέχρι τις 10/7/1997, το οποίο ως ημερομηνία έκδοσης θα έχει την 30/6/1997. Στο τιμολόγιο αυτό απαιτείται αναλυτική περιγραφή των ειδών, αλλά γενική, εφόσον επισυνάπτεται

αντίγραφο της αθεώρητης κατάστασης, από την οποία προκύπτουν τα είδη.

Άρα στο τιμολόγιο αυτό ως περιεχόμενο, που θα αφορά το είδος μπορεί να αναγράφεται η φράση «υγρά καύσιμα» και παραπλεύρως ως αξία το σύνολο της αξία που αντιπροσωπεύουν οι παραδόσεις του Ιουνίου.

Σημειώνεται ότι, εφόσον επιλεγεί ο συγκεκριμένος τρόπος εμφάνισης των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων, επί του τιμολογίου δεν είναι νοητή η αναγραφή της τιμής μονάδας, ιδίως όταν αυτή έχει μεταβληθεί μέσα στο μήνα.

B. Περίπτωση.

- Δελτία αποστολής σε κάθε παράδοση.
- Ένα συνολικό τιμολόγιο μέχρι της 10/7/1997.

Στο τιμολόγιο αυτό, εφόσον δεν έχει συνταχθεί κατάσταση σε δυο αντίγραφα, θα υπάρχει πλήρης περιγραφή των ειδών και φυσικά η τιμή μονάδας, ως εξής:

ΕΙΔΟΣ	ΛΙΤΡΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜ. ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
BENZINΗ ΣΟΥΠΕΡ	«	1.000	170	170.000
« «	«	500	172	86.000
« «	«	800	169	135.000
BENZIMH AMOΛYBΔH	«	400	161	64.400
« «	«	200	163	32.600
« «	«	300	159	47.700
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				535.900
Φ.Π.Α. 18%				96.462
ΣΥΝΟΛΟ :				632.362

Διαφορετική σειρά για τα τιμολόγια, στα οποία εμφανίζονται οι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις απαιτείται εκ των πραγμάτων, όταν, μετά την

τελευταία μέρα του μήνα και μέχρι τη μέρα έκδοσής του (10η μέρα επόμενου μήνα), εκδίδονται άλλα τιμολόγια, διαφορετικά μπορεί να μην υπάρχει άλλη σειρά.

Απαλλαγή από την έκδοση Δ.Α. στις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις μπορεί να υπάρξει, μετά από **σχετική απόφαση** του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 στ' του Κ.Β.Σ..

Σημειώνεται ότι από την εγκ. 3/1992 παρ. 12.3 ως χαρακτηριστικές περιπτώσεις χρήσης αυτού του δικαιώματος από τους προϊσταμένους Δ.Ο.Υ., θεωρούνται αυτές αντικειμενικά το Δ.Α. δεν αποτελεί λόγω της φύσεως των συναλλαγών στοιχείο στη διακίνηση, γιατί ουσιαστικά δεν γίνεται διακίνηση (π.χ. βενζινάδικο που τροφοδοτεί καθημερινά με καύσιμα τα αυτοκίνητα επιχείρησης ή εστιατόριο που παρέχει καθημερινά φαγητό σε πελάτες ξενοδοχείου με το οποίο έχει συμβληθεί).

Σε περίπτωση απαλλαγής από την έκδοση Δ.Α. είναι σκόπιμο να επιβάλλεται η τήρηση της κατάστασης με υποχρέωση άμεσης καταχώρησης των παραδιδόμενων ειδών σ' αυτή, με παράλληλη υποχρέωση θεώρησής της.

5.9 Τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών).

Για κάθε παροχή υπηρεσιών από τα πρόσωπα και για τις περιπτώσεις που σχηματικά αναφέρονται στην παρ. 12.1, εκδίδεται **θεωρημένο τιμολόγιο**.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι οι ελεύθεροι επιτηδευματίες και όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 5 παρ. 10 του Κ.Β.Σ. εκδίδουν και για τις επαγγελματικές συναλλαγές, αντί τιμολογίου, θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.).

Στην έννοια παροχή υπηρεσιών εκπίπτουν συναλλαγές όπως συντήρηση, επισκευή, διαμεσολάβηση, εκμίσθωση κινητών πραγμάτων, πώληση άϋλων αγαθών κ.λ.π.

5.10 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12, παρ. 15 του Κ.Β.Σ. το τιμολόγιο επί παροχής υπηρεσιών εκδίδεται κατά το **χρόνο που ολοκληρώνεται η υπηρεσία**. Σε περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες συνεχώς σε διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν παρέχεται υπηρεσία που εκτείνεται και στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, στο τέλος της τρέχουσας χρήσης τιμολογείται το τμήμα της υπηρεσίας που παρασχέθηκε στη διανυθείσα περίοδο.

Και στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν σχετίζεται και δεν συναρτάται από την είσπραξη της αμοιβής, αλλά το τιμολόγιο εκδίδεται στον προβλεπόμενο από το νόμο χρόνο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.

Ο υδραυλικός «Σ» συμφωνεί για την επισκευή της υδραυλικής εγκατάστασης να πάρει ως αμοιβή το ποσό των 300.000 δρχ από την Α.Ε. «Χ».

Στις 6/5/1997 ο «Σ» λαβαίνει προκαταβολή 30.000 δρχ.

Στις 27/5/1997 τελειώνει την επισκευή και λαβαίνει από την Α.Ε. «Χ» άλλες 150.000 δρχ., ενώ συμφωνεί το υπόλοιπο 120.000 δρχ. να του καταβληθεί στις 30/6/1997.

Στην περίπτωση του παραδείγματός μας ο υδραυλικός «Σ» υποχρεούται να εκδώσει θεωρημένο τιμολόγιο για ολόκληρη τη συμφωνηθείσα αμοιβή (300.000 δρχ.) στις 27/5/1997, ημέρα ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

Σημειώνεται ότι από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. **ορίζεται ο καταληκτικός χρόνος έκδοσης των στοιχείων παροχής υπηρεσιών, συνεπώς δεν απαγορεύεται η έκδοση αυτών σε προγενέστερο χρόνο, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή για το μέρος ή στο σύνολο αυτής (σχετ. εγγρ. 112748/ 31-12-1992).**

5.11 Περιεχόμενο τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

Στο τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών), που είναι πάντοτε θεωρημένο, ακόμη και όταν παρέχονται υπηρεσίες σε εγκαταστημένο εκτός της χώρας, αναγράφονται εκτός από τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων και:

- Το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η περιγραφή του είδους πρέπει να είναι σαφής, ώστε να προκύπτει το αντικείμενο της συναλλαγής και η συνάφεια του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών προς την αμοιβή.

Ειδικά για τις περιπτώσεις παροχής **πολλαπλών συναφών υπηρεσιών**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 11, εφόσον αυτές συνιστούν μια ενιαία εξυπηρέτηση για την οποία συμφωνείται μια ενιαία συνολική αμοιβή, το είδος μπορεί να αναγράφεται με συνοπτική περιγραφή, με την προϋπόθεση ότι γίνεται παραπομπή σε σχετική σύμβαση.

Ως παράδειγμα για να γίνει αντιληπτή η έννοια της παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών μπορεί να αναφερθεί η περίπτωση, που μεταξύ δυο επιχειρήσεων συμφωνείται να παρασχεθεί από τη μια στην άλλη, για χρονικό διάστημα ενός χρόνου, μηχανογραφημένα και λογιστηριακή υποστήριξη, τηλεπικοινωνιακή εξυπηρέτηση και παραχώρηση προσωπικού, έναντι συνολικής αμοιβής 10.000.000 δρχ.

- **Η αμοιβή, κατά συντελεστή.**
- **Ο Φ.Π.Α.**
- **Το συνολικό άθροισμα (αξία, λοιπές επιβαρύνσεις και Φ.Π.Α.).**

Το συνολικό αυτό άθροισμα στις περιπτώσεις που εκδίδονται χειρόγραφα τιμολόγια (παροχής υπηρεσιών), αναγράφεται και ολογράφως.

5.12 Επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών.

Για τις επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες που παρέχονται καθημερινά ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης ενός συνολικού τιμολογίου σε μηνιαία βάση, το οποίο εκδίδεται **μέχρι την 10η ημέρα του επόμενου μήνα** και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα, που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

Δεν απαγορεύεται η τιμολόγηση να γίνει και σε μικρότερα χρονικά διαστήματα, π.χ. εβδομάδα ή 15/θήμερο.

Για την απεικόνιση και εμφάνιση των επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, όπως και για τις πωλήσεις αγαθών, μετά την τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 2 με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 8 του ν. 2214/1994, παρέχεται η δυνατότητα τήρησης αθεώρητης κατάστασης, στην οποία καταχωρούνται **άμεσα** (με την ολοκλήρωση) η ημερομηνία, το είδος της υπηρεσίας και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε, οπότε στο συνολικά εκδιδόμενο τιμολόγιο **δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή του είδους των παρασχεθεισών υπηρεσιών**, αρκεί δηλαδή γενική περιγραφή (π.χ. πλύσιμο κλινοσκεπασμάτων), με την προϋπόθεση ότι η κατάσταση θα είναι διπλότυπη και ένα αντίτυπο αυτής θα επισυνάπτεται στο τιμολόγιο για τον πελάτη (από 11/5/1994).

Με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, από 11/5/1994, παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα να μη τηρηθεί καν η κατάσταση, διατηρούμενης της δυνατότητας συνολικής μηνιαίας τιμολόγησης, με την προϋπόθεση όμως

ότι η περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών θα είναι αναλυτική και λεπτομερής.

Π.χ.: πλύσιμο 400 σεντόνια.

« 200 τραπεζομάντιλα.

« 900 μαξιλαροθήκες.

5.13 Τιμολόγιο (εκτέλεσης τεχνικών έργων η άλλων εγκαταστάσεων).

Με το τιμολόγιο αυτό καλύπτονται οι περιπτώσεις που εκτελούνται τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά ή εγκαταστάσεις) με υλικά του εκτελούντος το έργο εργολάβου και χωρίς υλικά, προς τους επιτηδευματίες, αγρότες, το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα.

Ως τεχνικά έργα νοούνται ιδίως έργα οικοδομικά (εκσκαφές, κατεδαφίσεις, ξυλουργικές εργασίες, κ.λ.π.), λιμενικά έργα, υδραυλικά, οδοποιίας, σιδηροδρόμων κ.λ.π.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται και η εργασία προσθήκης επί υφισταμένου ήδη πράγματος, νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεόμενα δεν αποτελούν ενιαίο πράγμα (π.χ. εγκατάσταση μηχανημάτων) - εγκ. Α. 6991/ΠΟΛ. 214/12-7-71.

Ως εγκαταστάσεις νοούνται κατασκευές που προσιδιάζουν προς τεχνικά έργα, όπως η εγκατάσταση τηλεφωνικού κέντρου, συστήματος ασφαλείας (εγκ.

Ε. 2365 - Ε. 2661/16/18-2-87), η κατασκευή θερμοκηπίων, δεξαμενών, αρδευτικού συστήματος, η ναυπήγηση πλοίου κ.λ.π., για τις οποίες χρησιμοποιούνται αγαθά, τα οποία προσαρμόζονται, τοποθετούνται, συναρμολογούνται, συνδέονται κ.λ.π., προκειμένου να εξυπηρετήσουν το σκοπό για το οποίο προορίζονται.

5.14 Θεώρηση ή μη του τιμολογίου (εκτέλεσης τεχνικού έργου).

Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν από τη διοίκηση (εγκ. 3/1992, παρ. 12.5.1), το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να εκδίδεται αθεώρητο και σε άλλες απαιτείται θεώρηση.

Αθεώρητο είναι:

1. Στις περιπτώσεις που τα χρησιμοποιούμενα υλικά, τα οποία ενσωματώνονται στο έργο ανήκουν στον εργολάβο, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται **νέο έργο**.
2. Στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π., τεχνικών έργων, ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας.

Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς **αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο**, χωρίς να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται όμως ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο

πρέπει να εκδίδονται συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία με αποδέκτη τον κατασκευαστή του έργου (εργολάβου), στον οποίο ανήκουν και ο οποίος τα χρησιμοποιεί.

Θεωρημένο είναι:

1. Στις περιπτώσεις που το έργο ή η εγκατάσταση εκτελείται με υλικά που παρέχονται από τον εργοδότη, οπότε ο εργολάβος παρέχει μόνο υπηρεσίες.
2. Στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π., τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας, οπότε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2δ του κώδικα, θεωρείται ότι παρέχονται μόνο υπηρεσίες.

Επισημαίνεται ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ» για όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου κ.λ.π.), **εφόσον είναι θεωρημένο.**

Πιστεύουμε δε ότι για την αποφυγή λαθών, αλλά και για λόγους εξυπηρέτησης, καθώς και για την αποφυγή προστριβών (κυρίως με τις υπηρεσίες εντελλομένων εξόδων και του ελεγκτικού συνεδρίου) **σκόπιμο είναι να εκδίδονται τα τιμολόγια τεχνικών έργων σε κάθε περίπτωση από θεωρημένο στέλεχος.**

5.15 Χρόνος έκδοσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 15 τού Κ.Β.Σ., όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με την εγκ. 3/1992 παρ. 12.5.2 το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται, όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί στη διανυθείσα διαχειριστική περίοδο.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

Για τα δημόσια τεχνικά έργα εκδίδονται τιμολόγια από τον εργολήπτη κατασκευαστή του έργου, για τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσεως εργολαβικά ανταλλάγματα (εγγρ. 1012224/86/4-3-1994).

Σημειώνεται, ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης του αντιτίμου και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό ανάλλαγμα, εκδίδονται τιμολόγια (επί πιστώσει), στους προαναφερόμενους χρόνους.

Επίσης ο χρόνος έκδοσης του συγκεκριμένου τιμολογίου (εκτέλεσης τεχνικών έργων κ.λ.π.) δεν συνδέεται σε καμιά περίπτωση με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, τα οποία τα υλικά διακινήθηκαν προς το έργο, εφόσον

σκοπός διακίνησης αυτών είναι η ενσωμάτωση, η τοποθέτηση κ.λ.π., στο έργο (το οποίο και αποτελεί αντικείμενο της συμφωνίας) και όχι πώλησή τους διακεκριμένα.

Π.χ.: Κατασκευαστής κουφωμάτων Χ αναλαμβάνει την κατασκευή και τοποθέτηση κουφωμάτων (παραθύρων, θυρών κ.λ.π.) σε αναγερόμενα γραφεία επιχείρησης και διακινεί με Δ.Α. προς το έργο στις 29-5-1994 τα παράθυρα και στις 23-6-1994 τις πόρτες και τα ντουλάπια. Το έργο τελειώνει και παραδίδεται στις 27-7-1994.

Το τιμολόγιο θα εκδοθεί στις 27-7-1994, ημερομηνία ολοκλήρωσης και παράδοσης του έργου, χωρίς να συντρέχει λόγος τιμολόγησης διακεκριμένα (σ' ένα μήνα) των αγαθών (παράθυρα, πόρτες κ.λ.π.), που διακινήθηκαν με συγκεκριμένα Δ.Α. για αντικείμενο συμφωνίας ήταν το συγκεκριμένο έργο (κατασκευή και τοποθέτηση κουφωμάτων) και όχι η αγοραπωλησία των αγαθών που τοποθετήθηκαν ή ενσωματώθηκαν στο έργο.

5.16 Περιγραφή έργου.

Η περιγραφή του εκτελεσθέντος έργου ή εγκατάστασης πρέπει στο εκδιδόμενο τιμολόγιο να είναι αναλυτική και λεπτομερής.

Έχει γίνει όμως δεκτό ότι, εφόσον υπάρχει επιμέτρηση μπορεί να γίνεται παραπομπή σ' αυτή, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο (εγκ. 117/1968,

παρ.107, και εγκ. 3/1992, παρ. 12.5.3), οπότε αρκεί σύντομη περιγραφή του έργου.

Ομοίως, αν το τιμολόγιο παραπέμπει σε σύμβαση από την οποία προκύπτει η περιγραφή του έργου, δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή.

5.17 Τιμολόγιο (αντιπροσώπου ξένου οίκου).

Σύμφωνα με την εγκύκλιο 3/1992 παρ. 12.6 «Πρόκειται για τιμολόγιο που εκδίδεται για παροχή υπηρεσιών και είναι θεωρημένο.

Στο τιμολόγιο αυτό αναγράφονται, εκτός των άλλων, και τα στοιχεία της Τράπεζας που καταβάλλει την προμήθεια ή πιστώνει το λογαριασμό του αντιπροσώπου, τα στοιχεία του οίκου εξωτερικού και ο αριθμός του τιμολογίου ή της παραγγελίας, στα οποία αναφέρεται η προμήθεια.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο κατά το χρόνο είσπραξης της προμήθειας ή την πίστωση του λογαριασμού του από την Τράπεζα.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι με την εγκύκλιο 1036510/ΠΟΛ. 1110/17-5-1990 έγινε δεκτό και εξακολουθεί να ισχύει ότι, στις περιπτώσεις που οι εμπορικοί αντιπρόσωποι εισπράττουν τον Ιανουάριο και το Φεβρουάριο προμήθειες της προηγούμενης χρήσης, επειδή η σχετική για την πίστωσή τους ειδοποίηση της Τράπεζας περιέρχεται καθυστερημένα σ' αυτούς (μετά την 31^η Δεκεμβρίου), ενώ πρέπει το σχετικό τιμολόγιο να εκδοθεί με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου, παρασχέθηκε η δυνατότητα θεώρησης και χρησιμοποίησης

ιδιαίτερης σειράς τιμολογίων από κάθε αντιπρόσωπο για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων είσπραξης προμηθειών της προηγούμενης χρήσης, χωρίς να παραβιάζονται οι διατάξεις του Κώδικα για την ενιαία κατά χρονολογική σειρά αρίθμηση των στοιχείων.

Δεν απαιτείται η έκδοση τιμολογίου από τον αντιπρόσωπο οίκου εξωτερικού όταν ενεργεί και εισαγωγές από τον αντιπροσωπευόμενο ξένο οίκο και δικαιούται στην περίπτωση αυτή προμήθεια ή έκπτωση, η οποία **αναγράφεται** στο τιμολόγιο του ξένου οίκου».

Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό (εγγρ. 1093915/750/8-10-1992), οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν προμήθεια, για διαμεσολάβηση πωλήσεων και παροχή υπηρεσιών στην αλλοδαπή (Ε.Ο.Κ. και τρίτες χώρες), υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 (παρ. 12), δεδομένου ότι ο τόπος εγκατάστασης και παροχής υπηρεσιών είναι η χώρα μας.

Στον αντιπροσωπευόμενο οίκο του εξωτερικού μπορεί να σταλεί αντίτυπο του τιμολογίου (όχι κατ' ανάγκην το πρωτότυπο), εφόσον αυτό εκδίδεται από τριπλότυπο στέλεχος.

Τέλος, σημειώνεται ότι για τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό για την προώθηση πωλήσεων του εντολέα, εφόσον αυτά βαρύνουν τον αντιπρόσωπο, μπορεί να ενημερώνονται τα βιβλία με τα παραστατικά που εκδόθηκαν στην αλλοδαπή, χωρίς μετάφραση αυτών στην ελληνική γλώσσα, με μετατροπή του ξένου νομίσματος σε δραχμές, η οποία γίνεται με την επίσημη τιμή του νομίσματος, κατά την ημέρα της συναλλαγής (εγγρ. 1074890/531/25-6-93).

5.18 Τιμολόγιο (επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων κ.λ.π.).

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής είναι **αθεώρητο**. Υπόχρεος σε έκδοση είναι ο επιτηδευματίας (όχι και τα πρόσωπα των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2).

Εκδίδεται προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ακόμη και προς ιδιώτη, για την είσπραξη:

1. Επιδοτήσεων,
2. Οικονομικών ενισχύσεων,
3. Αποζημιώσεων,
4. Επιστροφής εμμέσων φόρων, δασμών, τελών και τόκων,
5. Εισφορών,
6. Ανόργανων εσόδων.

Το τιμολόγιο αυτό (άρθρο 12 παρ. 3), εκδίδεται για περιπτώσεις που καλύπτουν στον προϊσχύσαντα Κ.Φ.Σ. με την θεωρημένη απόδειξη του άρθρου 13 παρ. 25, αλλά και για άλλες περιπτώσεις πέραν αυτών (π.χ. αποζημιώσεις, ανόργανα έσοδα κ.λ.π.).

Έτσι μεταξύ άλλων το τιμολόγιο εκδίδεται για την είσπραξη **επιδοτήσεων από τον Ο.Α.Ε.Δ.** (ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λ.π.), **χρηματοδοτήσεις κοινοτικών προγραμμάτων**, είσπραξη **Ν.Ε.Π.**, είσπραξη **αποζημιώσεων κ.λ.π.** Καθόσον αφορά την έκταση εφαρμογής της υποχρέωσης έκδοσης του συγκεκριμένου τιμολογίου διευκρινίζοντας τα εξής:

- **Επιστροφές τόκων** νοούνται τα πριμ εξαγωγών.

- **Ανόργανα έσοδα** δεν περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από λογιστικοποιημένες διαφορές π.χ. πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές.

5.19 Χρόνος έκδοσης.

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται **με την είσπραξη**, ως είσπραξη δε θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός έχει λάβει γνώση της πίστωσης αυτής εγγράφως.

5.20 Τιμολόγιο (αγοράς αγροτικών προϊόντων).

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται στις περιπτώσεις αγοράς αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων (αγρότες) του ειδικού καθεστώτος **Φ.Π.Α. (άρθρο 34ν. 1642/1986)**.

Εκδίδεται από τον αγοραστή **επιτηδευματία** ή πρόσωπο της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα (Δημόσιο. Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.).

Τα τιμολόγια (αγοράς) από 1/7/92 - 30/6/94 εκδίδονταν σε κάθε περίπτωση αθεώρητα.

Μετά την τροποποίηση όμως των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ., με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 16 του ν. 2214/94, από 1/7/1995 επεβλήθη η υποχρέωση θεώρησή τους, όταν για την ίδια συναλλαγή δεν έχει εκδοθεί άλλο

θεωρημένο φορολογικό στοιχείο (δελτίο αποστολής ή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής).

Επισημαίνεται ότι στη συνέχεια και από '1/7/1995 για λόγους παρακολούθησης του επιτρεπτού Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος με την Α.Υ.Ο. 1065732/ΠΟΛ. 1148/30-5-95 (Φ.Ε.Κ. Β' 519) επεβλήθη η υποχρέωση θεώρησης όλων των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς καμία διάκριση.

5.21 Περιεχόμενο τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων.

Στο τιμολόγιο (αγοράς) αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συναλλασσόμενων και της συναλλαγής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Σε σχέση με το περιεχόμενο του τιμολογίου της περίπτωσης αυτής διευκρινίζονται τα εξής:

1. Αντί του Α.Φ.Μ. του πωλητή - παραγωγού αναγράφεται ο αριθμός αστυνομικής ταυτότητάς του, εφόσον ο παραγωγός στερείται Α.Φ.Μ. (εγ. 3/1992, παρ. 12.8.2).
2. Η εισφορά Ε.Λ.Γ.Α. (ν. 1790/1988) αναγράφεται επί των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, κατά τρόπο όμως που να μην επηρεάζει την αξία της συναλλαγής, δεδομένου ότι η εισφορά αυτή είναι ουδέτερο στοιχείο ως προς αυτή (εγκ. 3/1992, παρ. 12.8.2). Σημειώνεται ότι η

εισφορά Ε.Λ.Γ.Α. βαρύνει πάντα τον πωλητή παραγωγό, παρακρατείται δε από τον εκδότη του τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να την αποδίδει στη Δ.Ο.Υ., με δήλωσή του ανά τρίμηνο (κάθε 20/2, 20/5, 20/8 και 20/11). Το ποσοστό της εισφοράς αυτής ορίζεται σε 2% για τα προϊόντα φυτικής προέλευσης και σε 0,5% για τα προϊόντα ζωικής, αλιευτικής και υδατοκαλλιεργητικής προέλευσης. Διευκρινίσεις και λεπτομέρειες για την εισφορά Ε.Λ.Γ.Α. περιέχονται στην εγκ. 1043624/2061/ΠΟΛ. 1097/12-5-1992.

3. **Επί αγοράς κατ' αποκοπή αγροτικών προϊόντων** (ηρτημένοι καρποί) ως ποσότητα αναγράφεται αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί (άρθρο 12 παρ. 11) - εγκ. 3/1992, παρ. 12.8.2).
4. Η εισφορά **συνυπευθυνότητας** αποτελεί εισφορά - πρόστιμο σε βάρος του αγρότη και ουδεμία σχέση έχει με την τιμή διάθεσης των προϊόντων, αποτελεί ουδέτερο στοιχείο της συναλλαγής (εγκ. 1037587/ΠΟΛ. 1114/0014/21-5-1990).

5.22 Συνένωση - συγχώνευση τιμολογίου (αγοράς αγροτικών προϊόντων και δελτίου αποστολής).

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. επιτρέπεται πλέον η συνένωση ή η συγχώνευση του Δ.Α. με οποιοδήποτε παραστατικό αξίας, εφόσον

το επιτρέπει η φύση και ο προορισμός των στοιχείων που συνενώνονται ή συγχωνεύονται.

Κατά συνέπεια δεν απαγορεύεται η συνένωση του τιμολογίου (αγοράς) με το δελτίο αποστολής.

Πρέπει όμως στην περίπτωση αυτή το συνενωμένο στοιχείο (Τιμολόγιο - Δ.Α) να εκδίδεται τουλάχιστον σε τρία αντίτυπα, έτσι ώστε το πρωτότυπο να συνοδεύει τα αγαθά και να παραμένει στον εκδότη, ένα αντίτυπο με την ένδειξη «για τον παραγωγό» να παραδίδεται στον πωλητή - παραγωγό και το τρίτο να παραμένει ως στέλεχος.

Για την επιστροφή του Φ.Π.Α. στην περίπτωση που προαναφέρεται δικαιολογητικό αποτελεί το αντίτυπο του συνενωμένου στοιχείου (Τιμ. - Δ.Α.) που έχει παραδοθεί στον παραγωγό, θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (εγγρ. 1062239/4580/962/30-5-1994).

5.23 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 14 του ίδιου άρθρου στους εξής χρόνους:

- **Άμεσα**, ήτοι κατά το χρόνο παραλαβής από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων.
1. Στο τέλος του μήνα παραλαβής (όχι σ' ένα μήνα) όταν η άμεση έκδοση τιμολογίου δεν είναι δυνατή (ίσχυσε από 1/7/92 - 31/7/96).

2. Σε ένα μήνα από την παραλαβή, όταν η άμεση έκδοση του τιμολογίου δεν είναι δυνατή. Η επέκταση του χρόνου έκδοσης σε σχέση με τα προϊσχύσαντα (1 περίπτωση) έγινε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του π.δ. 134/96, που ισχύει από 1/8/96 και αποτελεί εναρμόνιση προς τις διατάξεις προς τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Κ.Β.Σ., που αναφέρονται στους χρόνους έκδοσης των τιμολογίων πώλησης αγαθών.

Στις περιπτώσεις μη άμεσης έκδοσης του τιμολογίου και εφόσον δεν έχει εκδοθεί Δ.Α., εκδίδεται από τον παραλήπτη-αγοραστή **θεωρημένη (από 1-7-94) απόδειξη ποσοτικής παραλαβής.**

Με βάση τις εκδιδόμενες αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής εκδίδονται, ανά πωλητή - παραγωγό, τα σχετικά τιμολόγια.

Σημειώνεται ότι η έκδοση απόδειξης ποσοτικής παραλαβής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις προβλέπεται, όταν δεν είναι δυνατή η άμεση τιμολόγηση, χωρίς να αναφέρεται ο νόμος και σε ύπαρξη εξαιρετικών δυσχερειών, **συνεπώς η αδυναμία έκδοσης μπορεί να αφορά και υποκειμενικούς για τον αγοραστή λόγους** (όπως φόρτος εργασίας, έλλειψη επαρκών γνώσεων του προσωπικού που παραλαμβάνει κ.λ.π.).

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι είναι **διαφορετικά στοιχεία η απόδειξη ποσοτικής παραλαβής** που προβλέπεται για τα αγορασθέντα αγροτικά προϊόντα (άρθρο 12 παρ. 6) και άλλο **δελτίο ποσοτικής παραλαβής**, που προβλέπεται από το άρθρο 10 παρ.1 για τα παραλαμβανόμενα ασυνόδευτα εμπορεύσιμα αγαθά.

Η διάκριση αυτή στερείται σημασίας αφού:

- Μέχρι 30/6/1994 η απόδειξη ποσοτικής παραλαβής ήταν αθεώρητη, σε αντίθεση με το δελτίο ποσοτικής παραλαβής.
- Για τη μη έκδοση αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής, **μέχρι 11/5/1994**, προβλέπονταν ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από το πλήθος των περιπτώσεων, επειδή η απόδειξη αυτή δεν είναι στοιχείο εσόδου και δεν καταλαμβάνονταν από τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1α (μετά την 11/5/94 άλλαξε η σχετική διάταξη με το ν. 2214/94, άρθρο 43 παρ. 29). Αντίθετα, η μη έκδοση δελτίων ποσοτικής παραλαβής ήταν και είναι αυτοτελής παράβαση (για κάθε μια περίπτωση επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1ε του Κ.Β.Σ.

(Σημείωση: μετά την 11/5/94, λόγω της τροποποίησης του άρθρου 33 παρ. 1α του Κ.Β.Σ., όπως προαναφέρεται, και η μη έκδοση αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής είναι αυτοτελή παράβαση πλέον).

Συνοψίζοντας:

- **Απόδειξη ποσοτικής παραλαβής (άρθρο 12 παρ. 6)** εκδίδεται μόνο για τις παραλαβές αγροτικών προϊόντων, που παραλαμβάνονται ως αγορασθέντα και δεν συνοδεύονται από Δ.Α.
- **Δελτίο ποσοτικής παραλαβής** εκδίδεται σε κάθε άλλη, πλην της αγοράς, παραλαβή ασυνόδευτων αγροτικών προϊόντων (π.χ. παραλαβή για επεξεργασία, προς πώληση για λογαριασμό του παραγωγού κ.λ.π.).

Συνεπώς με βάση τα προαναφερόμενα, αν παραληφθούν ασυνόδευτα αγορασθέντα αγροτικά προϊόντα στις 5/7/1994, υπάρχουν οι εξής εκδοχές:

1. Να εκδοθεί άμεσα (5/7/94), τιμολόγιο αγοράς, το οποίο θα είναι θεωρημένο (από 1/7/94).
2. Να εκδοθεί άμεσα (5/7/94), θεωρημένη απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, και στη συνέχεια τιμολόγιο αγοράς.

5.24 Επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων.

Επαναλαμβανόμενες αγορές είναι αυτές που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα κάθε μέρα ή κατ' αραιότερα χρονικά διαστήματα (ανά δύο ή τρεις μέρες), με την έννοια ότι ο ίδιος αγοραστής (επιτηδευματίας ή πρόσωπο του άρθρου 2 παρ. 3) αγοράζει από τον ίδιο παραγωγό, κατ' επανάληψη στη διάρκεια του μήνα.

Στις περιπτώσεις αυτές παρέχεται η δυνατότητα, αντί της έκδοσης πολλών τιμολογίων (ισάριθμων προς τις αγορές - παραλαβές), να εκδοθεί ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο για όλες τις αγορές του μήνα.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται μέχρι τη δέκατη (10η) μέρα του επόμενου μήνα, εκείνου που έγιναν οι παραλαβές και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα που αφορούν.

Σημειώνεται ότι για τη διαδικασία των επαναλαμβανόμενων αγορών αγροτικών προϊόντων δεν μεταβλήθηκε το καθεστώς, με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 8 του ν. 2214/94, καθόσον με τις διατάξεις αυτές, όπως προαναφέρεται (παρ. 12.2.10) τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 (αφορούν τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών)

και όχι αυτές της παρ. 6 του άρθρου 12, που αναφέρονται στις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων.

Συνεπώς εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην εγκ. 3/1992 9παρ.

12.9) και ειδικότερα:

1. Να εκδίδεται με κάθε παραλαβή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής (θεωρημένη πλέον). Τονίζεται ότι, σε αντίθεση με τις απλές αγορές αγροτικών προϊόντων, στις επαναλαμβανόμενες εκδίδεται η προαναφερόμενη απόδειξη, ανεξάρτητα από το αν τα παραλαμβανόμενα συνοδεύονται ή όχι με Δ.Α.
2. Να τηρείται αθεώρητη κατάσταση σε μερίδες, κατά πωλητή παραγωγό, η οποία ενημερώνεται με βάση τις αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής στους χρόνους που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 9παρ. 1-4) και όχι αργότερα από τη μέρα έκδοσης του τιμολογίου. Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων συναλλαγών (πωλήσεις, παροχές υπηρεσιών) η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας έχει δυναμικό χαρακτήρα.

Επισημαίνεται ότι και στις περιπτώσεις των συναλλαγών αυτών (επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων) παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. (άρθρο 36, παρ. 2, περιπτ. Στ') να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έκδοση αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής. Ευχερώς χρήση του δικαιώματος αυτού μπορεί να κάνουν οι προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ. στις περιπτώσεις που παραλαμβάνουν αγροτικά προϊόντα οι αγοραστές - επιτηδευματίες από τις εγκαταστάσεις των παραγωγών και τα διακινούν με δικό

τους Δ.Α., καθόσον η έκδοση της απόδειξης ποσοτικής παραλαβής δεν εξυπηρετεί στις περιπτώσεις αυτές κάποιο ουσιαστικό φορολογικό σκοπό, αφού όλα τα δεδομένα της απόδειξης αυτής προκύπτουν από τα εκδιδόμενα Δ.Α..

Τέλος, η διαταγή Σ. 4307/123/ΠΟΛ. 180/23-6-1977, με την οποία παρασχέθηκε η δυνατότητα στους τυροκόμους - τυρέμπορους να εκδίδουν ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο κατά πωλητή παραγωγό, εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της γαλακτοκομικής περιόδου, εξακολουθεί και με βάση τις νέες διατάξεις να ισχύει αναλόγως, εφόσον η τιμή του γάλακτος καθορίζεται στο μέσο ή τέλος της γαλακτοκομικής περιόδου.

5.25 Έκδοση τιμολογίων από αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2στ, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να υποχρεώνει τον αγρότη σε έκδοση τιμολογίου - Δ.Α. για την πώληση της παραγωγής του.

Έτσι αφού προηγηθεί σχετική απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. είναι δυνατόν ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. να εκδίδει για τις πωλήσεις των προϊόντων του, χονδρικώς, Δ.Α. και τιμολόγια (πώλησης) ή τιμολόγια - Δ.Α.

5.26 Τιμολόγιο (αγοράς από ιδιώτη).

Στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση να εκδίδουν τιμολόγια (π.χ. ιδιώτες) εκδίδεται τιμολόγιο (αγοράς) από τον αγοραστή, εφόσον αυτός είναι επιτηδευματίας ή πρόσωπο του άρθρου 2 παρ. 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα) - Άρθρο 12 παρ. 5 Κ.Β.Σ.

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής από 1/7/92 μέχρι 30/6/1994 ήταν σε κάθε περίπτωση αθεώρητο. Με βάση όμως τις ισχύουσες διατάξεις, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με το ν. 2214/94 (άρθρο 43 παρ. 16) το τιμολόγιο αυτό είναι θεωρημένο από 1/7/1994, εφόσον δεν έχει προηγηθεί για την ίδια συναλλαγή η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου (π.χ. Δ.Α. ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής).

Ως προς το περιεχόμενο ισχύουν οι γενικές διατάξεις (άρθρο 12 παρ. 10 και 11).

Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αυτός είναι ο χρόνος παραλαβής των αγαθών ή έναρξης της αποστολής, κατ' αρχήν.

Σημειώνεται όμως στο σημείο αυτό ότι εφόσον στο άρθρο 12 του Κ.Β.Σ. δεν γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στο χρόνο έκδοσης του υπόψη τιμολογίου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτό εκδίδεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12, άρα ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παρ. 12.2.4 (τιμολόγιο πώλησης).

Επί της αξίας των τιμολογίων αυτών υπολογίζεται χαρτόσημο και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου 2,4%, αν ο αγοραστής είναι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. (άρθρο 15 παρ. 1α

ΚΝΤΧ), και 3,6% αν ο αγοραστής είναι οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο (άρθρο 13 παρ.15 και 15 παρ. 1α ΚΝΤΧ).

Αυτονόητο είναι ότι δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι η έκδοση του τιμολογίου αυτού έχει πεδίο εφαρμογής στις περιπτώσεις:

- Αγοράς αγαθών από ιδιώτες. Πρόκειται για αγαθά που αποτελούν ιδιωτική - προσωπική περιουσία του πωλητή και αποτελούν συμπτωματικές και εκ περιστάσεως πράξεις, χωρίς πρόθεση άσκησης εμπορικής δραστηριότητας (εγγρ. Σ. 343/2/8-9-87).

Π.χ.: Έμπορος αυτοκινήτων πουλάει σε παλαιοπώλη παλιά έπιπλα και σκεύη που κληρονόμησε από τη γιαγιά του.

- Αγοράς βιβλίων από συγγραφείς δημοσίου υπαλλήλους, οι οποίοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες για τη δραστηριότητα αυτή (Λ. 6457/ 14-10-88, Σ. 2736/98/ΠΟΛ. 91/28-7-83).

5.27 Τιμολόγιο (αγοράς αγαθών και υπηρεσιών από αρνούμενους ή εκδίδοντες ανακριβώς).

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής μέχρι και 30/6/1994 εκδίδονταν αθεώρητο. Από 1/7/1994 με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 16 του ν. 2214/94, όπως ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ/1163/94, εκδίδεται θεωρημένο,

εφόσον δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή.

5.28 Πεδίο εφαρμογής - Υπόχρεοι.

Το τιμολόγιο αυτό καλύπτει τις εξής περιπτώσεις:

1. Την άρνηση έκδοσης τιμολογίου για αγορά αγαθών ή υπηρεσιών από τον υπόχρεο.
2. Την έκδοση ανακριβούς τιμολογίου από τον πωλητή των αγαθών ή του παρέχονται υπηρεσίες.

Υπόχρεος σε έκδοση τιμολογίου, εφόσον συντρέξουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις (άρνηση ή ανακριβής έκδοση) είναι:

1. Ο επιτηδευματίας.
2. Τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα), π.χ. εργολήπτης - κατασκευαστής τεχνικού έργου αρνείται την έκδοση του τιμολογίου σε Ο.Τ.Α., στην περίπτωση αυτή θα εκδώσει τιμολόγιο (θεωρημένο από 1/7/94), ο Ο.Τ.Α., που θα αποτελέσει δικαιολογητικό της δαπάνης (εγγρ. 1127311/930/6-10-93).

5.29 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου αγοράς αγαθών και υπηρεσιών από αρνούμενους ή εκδίδοντες ανακριβώς.

Καθόσον αφορά το χρόνο έκδοσης τιμολογίου αυτού με την εγκ. 3/1992 (παρ. 12.10.1) διευκρινίζονται τα εξής:

1. Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση Δ.Α., μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Ο ακριβής χρόνος δεν μπορεί να προσδιορισθεί, γιατί για κάθε περίπτωση πρέπει να εκτιμώνται πραγματικά περιστατικά, ιδίως αυτά που αναφέρονται στην εκτίμηση ότι δεν προτίθεται ο πωλητής να εκδώσει τιμολόγιο. Ένδειξη μπορεί να αποτελέσει η παρέλευση εύλογου χρόνου από την προβλεπόμενη προθεσμία για την έκδοση του τιμολογίου, καίτοι έχει οχληθεί ο υπόχρεος. Πάντως σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί το τιμολόγιο αυτό να εκδοθεί μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
2. Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να εκδοθεί Δ.Α. από τον πωλητή, το τιμολόγιο αγοράς εκδίδεται άμεσα (με την παραλαβή).
3. Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.
4. Επί ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου, με τη λήψη του ανακριβούς τιμολογίου.

5.30 Μη υπολογισμός Φ.Π.Α.

Δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον αγοραστή λόγω άρνησης του πωλητή, ούτε χαρτόσημο (ερμηνευτική εγκύκλιος ν. 1642/86 παρ. 135, εγγρ. Ε. 8977/3152/26-6-87).

5.31 Επί αρνήσεως έκδοσης Π.Τ. εκδίδεται τιμολόγιο κατά τη διαδικασία του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ.

Η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου, επί αρνήσεως έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από τον υπόχρεο επιτηδευματία, παρασχέθηκε, κατ' οικονομίαν των διατάξεων, από τη διοίκηση για την τακτοποίηση των φορολογικών θεμάτων και δεν πρέπει να συγχέεται με αστικές διαφορές των συμβαλλομένων ή άλλες αμφισβητήσεις. (Σχετ. εγγρ. 1125781/933/12-10-93).

5.32 Πιστωτικό τιμολόγιο.

Το πιστωτικό τιμολόγιο (Π.Τ) είναι ουσιαστικά ένα αρνητικό τιμολόγιο. Εκδίδεται σε κάθε περίπτωση **αθεώρητο**, ανεξάρτητα από την αιτιολογία έκδοσής του (ακόμη και για έκδοση αμοιβής). Βασική προϋπόθεση έκδοσης του

Π.Τ. αποτελεί η προγενέστερη έκδοση τιμολογίου (χρεωστικού). **Συνεπώς δεν είναι νοητή η έκδοση Π.Τ. από πρόσωπο το οποίο προγενέστερα δεν έχει εκδώσει άλλο τιμολόγιο (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) ή στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, με το οποίο καλύπτεται η κύρια συναλλαγή.** Σχετικές με το θέμα αυτό είναι οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 1423/84, 543/85, 1897/85.

Η διοίκηση υιοθετώντας την προαναφερόμενη αρχή **ανακάλεσε** την εγκ. Ε. 13779/73ΠΟΛ. 33/31-1-1980, που αναφέρονται στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία στις περιπτώσεις **επιστροφής ακατάλληλου γάλακτος**, ως αντικείμενης στον πιο βασικό κανόνα (εγκ. 3/1992, παρ. 12.11.2).

5.33 Πεδίο εφαρμογής.

A. Υποκείμενο:

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από:

- 1. Τον εκδότη τιμολογίου.** Σημειώνεται ότι η σχετική διάταξη (άρθρο 12 παρ. 13) αναφέρεται γενικά σε τιμολόγια, χωρίς να κάνει καμιά διάκριση, και συνεπώς ανεξάρτητα από το είδος της συναλλαγής (πώληση, παροχή υπηρεσιών, αγορά από ιδιώτη, αγορά προϊόντων κ.λ.π.) εκδίδεται Πιστωτικό τιμολόγιο (Π.Τ.), εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις.
- 2. Τον εκδότη άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου.** Με τη συγκεκριμένη φράση, που χρησιμοποιείται στη σχετική διάταξη (άρθρο 12

παρ. 13) παρέχεται η δυνατότητα, για πρώτη φορά με τον Κ.Β.Σ., να χρησιμοποιούν Π.Τ. όσοι εκδίδουν για επαγγελματικές συναλλαγές τους, αντί τιμολογίων, άλλο είδος στοιχείου.

Έτσι εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή:

- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες.
- Όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. Οι πιο πάνω κατηγορίες επιτηδευματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 εκδίδουν σε κάθε περίπτωση (και σε επιτηδευματίες) απόδειξη παροχής υπηρεσιών, αντί τιμολογίου, και κατά συνέπεια μπορούν, εφόσον παρέχουν έκπτωση σε άλλο επιτηδευματία, το Δημόσιο κ.λ.π., να εκδίδουν από 1/7/1992 πιστωτικά τιμολόγια. Έτσι π.χ. μπορεί ένας δικηγόρος να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του Α.Ε. ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του τουριστικό γραφείο κ.λ.π., εφόσον βέβαια συντρέχουν και λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις.
- Όσοι εκδίδουν εκκαθαρίσεις (άρθρο 12 παρ. 7) προς επιτηδευματίες, το Δημόσιο κ.λ.π.
- Οι μηχανικοί, αρχιτέκτονες κ.λ.π. σε ιδιώτες.

Με τη διαταγή/ Σ. 26256/ΠΟΛ. 58/24-4-1978, έχει γίνει δεκτό και εξακολουθεί να ισχύει (έγγρ. 1142011/11621/2616/Α. 0014/31-1-1994 και 1042543/286/13-6-1994), ότι, κατ' εξαίρεση, επειδή η νόμιμη αμοιβή του μηχανικού - αρχιτέκτονα κατατίθεται από τον πελάτη στο Τεχνικό Επιμελητήριο της

Ελλάδας (Τ.Ε.Ε) ή στην εξουσιοδοτημένη απ' αυτό Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, εισπράττεται από το δικαιούχο και στη συνέχεια, ανάλογα με τη συμφωνία, επιστρέφεται στον πελάτη μέρος αυτής, λόγω του ετεροχρονισμού της είσπραξης και επιστροφής, η παρεχόμενη έκπτωση από το μηχανικό δεν δύναται να αναγράφει επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικών σημειωμάτων (Π.Τ.).

«Σημειώνεται ότι η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου δεν έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος των μηχανικών, αφού αυτοί δεν φορολογούνται σύμφωνα με τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία τους, αλλά τα κέρδη του υπολογίζονται με τη χρήση μοναδικών συντελεστών, στον καθορισμό των οποίων προφανώς έχει ληφθεί υπόψη και το μέσο ποσοστό των χορηγούμενων εκπτώσεων από τη νόμιμη αμοιβή» (εγγρ. 1000611/38/A0012/16-2-95).

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που καθίσταται δυνατόν μπορεί η έκπτωση να εμφανίζεται απευθείας στην εκδιδόμενη Α.Π.Υ.

Επίσης φρονούμε ότι τα ανωτέρω εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την ισχύ των διατάξεων άρθρου 11 παρ. 2 του ν. 2386/96, σύμφωνα με τις οποίες δεν μειώνουν τον Φ.Π.Α. των εκροών οι χορηγούμενες εκπτώσεις ή η μερική επιστροφή του τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/94. Δικαιολογητικό λόγο της θέσης μας αυτής αποτελεί το γεγονός ότι οι υπόψη διατάξεις αφορούν την μη αναγνώριση των εκπτώσεων και την απόδοση κατά συνέπεια του Φ.Π.Α. επί των νομίμων

αμοιβών, χωρίς να θίγεται η αρχή εμφάνισης στα βιβλία της πραγματικής κατάστασης (πραγματικών εσόδων και δαπανών).

Σημειώνεται τέλος, ότι, αν εκδίδεται φορολογικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, αλλά από ειδικότερες διατάξεις προβλέπεται άλλο πιστωτικό στοιχείο, κατισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις.

Έτσι έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση που εκδίδονται φορτωτικές σε επιτηδευματία, οπότε επέχουν θέση τιμολογίου, και στη συνέχεια χορηγείται έκπτωση επί του αρχικού κομίστρου (ναύλου), η έκπτωση αυτή δεν θα καλυφθεί με πιστωτικό τιμολόγιο, αλλά με **θεωρημένο διορθωτικό σημείωμα**, που προβλέπεται ειδικά για τις περιπτώσεις αυτές από τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 10.

B. Αντικείμενο.

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μόνο για περιπτώσεις, που η κυρίως συναλλαγή αφορά χονδρική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Αντίθετα δεν προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή άλλου αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου σε περιπτώσεις που η κυρίως συναλλαγή αφορά λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Ειδικότερα, το Π.Τ. εκδίδεται:

1. Για **επιστροφές** πωληθέντων αγαθών.
2. Για παροχή έκπτωσης, **εκ των υστέρων**, επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.
3. Για **άλλες διαφορές** που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου, όπως η διαπίστωση ελλείμματος μετά την αποστολή

και παράδοση των αγαθών, λανθασμένη αναγραφή της τιμής μονάδας, λανθασμένος υπολογισμός της αξίας.

Για αρνητικές διαφορές Φ.Π.Α., ρητά ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 13, ότι δεν επιτρέπεται η έκδοση Π.Τ., εκτός των περιπτώσεων που αυτό προβλέπεται από σχετικές διατάξεις του Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, αν εσφαλμένα χρεώθηκε μεγαλύτερο ποσό Φ.Π.Α., επί του εκδοθέντος τιμολογίου, θα αποδοθεί από τον εκδότη το μεγαλύτερο αυτό ποσό Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα το ίδιο ποσό θα εκπέσει από του λήπτη του τιμολογίου.

Για θετικές διαφορές Φ.Π.Α., αντίθετα προς τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι το συμπληρωματικό αυτό τιμολόγιο θα εκδοθεί στην ίδια διαχειριστική περίοδο, που εκδόθηκε και το αρχικό τιμολόγιο, δεδομένου ότι από τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Κ.Β.Σ. δεν επιτρέπεται η έκδοση τιμολογίου πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και καταβολής Φ.Π.Α. στην προαναφερόμενη περίπτωση, καθώς και χρόνος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του αρχικού τιμολογίου και όχι του συμπληρωματικού. Συνεπώς, αν το αρχικό και το συμπληρωματικό τιμολόγιο εκδοθούν σε διαφορετικές φορολογικές περιόδους Φ.Π.Α. (μήνες, δίμηνα, τρίμηνα), υπολογίζονται και οι σχετικές προσαυξήσεις - άρθρο 47 ν. 1642/86 - (εγγρ. 11261/1017/3-11-1992).

5.34 Περιεχόμενο πιστωτικού τιμολογίου.

Το πιστωτικό τιμολόγιο έχει περιεχόμενο ανάλογο του περιεχομένου του στοιχείου, το οποίο ακολουθεί και αφορά, ειδικότερα σ' αυτό, εκτός από τα στοιχεία των συμβαλλομένων, αναγράφονται, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, **ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής** που αφορά η επιστροφή ή η έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.

Ουσιαστικά νέο δεδομένο στο περιεχόμενο του Π.Τ. είναι η αναγραφή του αύξοντα αριθμού ή των αριθμών των Τιμολογίων (χρεωστικών) με τα οποία καλύφθηκε η βασική συναλλαγή (πώληση αγαθών ή υπηρεσιών).

Εξαίρεση αποτελούν (και συνεπώς δεν απαιτείται η αναγραφή του α/α της βασικής συναλλαγής) οι κάτωθι περιπτώσεις:

- Για τις εκπτώσεις που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις (εκπτώσεις λόγω τζίρου, λόγω έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος κ.λ.π. - άρθρο 12 παρ. 13 του Κ.Β.Σ.
- Για τις επιστροφές αγαθών, των οποίων έληξε η ημερομηνία χρήσης τους (π.χ. φάρμακα, τρόφιμα, κ.λ.π.) - εγκ. 3/1992, παρ. 12.11.4. ειδικά για τα φάρμακα έγινε δεκτό ότι η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και όταν γίνονται επιστροφές μέχρι δύο (2) μήνες προ της αναγραφόμενης ημερομηνίας ή και προγενέστερα αν αυτά αποσύρονται από την αγορά. (εγγρ. 1105290/840/6.11.92).

- Για τις επιστροφές κενών φιαλών, κιβωτίων και άλλων ειδών συσκευασίας, που αποτελούν πάγια στοιχεία των επιχειρήσεων παραγωγής των αγαθών που συσκευάζονται (περιέχονται σ' αυτά) - εγκ. 3/1992, παρ. 12.11.4.

Σημείωση: Όπως γίνεται αντιληπτό οι περιπτώσεις 2 και 3 αποτελούν διοικητικές ρυθμίσεις για διευκόλυνση των συναλλαγών.

5.35 Χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου.

Ο προϊσχύσας Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/77) δεν περιείχε διάταξη που να αναφέρεται χρόνο έκδοσης του Π.Τ.

Ο ισχύον Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 αναφέρεται μόνο στο χρόνο έκδοσης του Π.Τ. για τις περιπτώσεις επιστροφής αγαθών και ορίζει ότι το Π.Τ. εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές το αργότερο σ' ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής των αγαθών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (των συμβαλλομένων).

Συνεπώς είναι δυνατόν για αγαθά που πουλήθηκαν σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο να εκδοθεί Π.Τ. σε επόμενη χρήση, εφόσον η επιστροφή λαμβάνει χώρα σε χρήση μεταγενέστερη της πώλησης.

Π.χ. η ατομική επιχείρηση «Α» πούλησε στο έτος 1993 στην Ο.Ε. «Χ» υφάσματα.

Στις 10/12/1994 διαπιστώθηκε ότι ποσότητα υφασμάτων ήταν ελαττωματική και επιστρέφεται αμέσως από την αγοράστρια Ο.Ε. «Χ» στον προμηθευτή Α.

Το σχετικό Π.Τ. από τον «Α» προς την Ο.Ε. «Χ» θα εκδοθεί μέχρι 31/12/1994.

Για τις περιπτώσεις χορήγησης έκπτωσης (ανεξάρτητα από την αιτιολογία) δεν ορίζεται ρητά ο χρόνος έκδοσης του Π.Τ., κατά την άποψή μας ο χρόνος αυτός, πρέπει να δεχθούμε ότι, συμπίπτει, με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης.

Πάντως, ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα σημειώνουμε ότι το Σ.τ.Ε. με την απόφαση 1470/89, έκανε δεκτό ότι το Π.Τ. εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται βέβαια και εκκαθαρισμένη η απαίτηση του δικαιούμενου έκπτωσης αγοραστή.

5.36 Εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων.

Με τις εξαιρέσεις διάταξης της παρ. 16 του άρθρου 12 ορισμένες συναλλαγές, λόγω των ιδιομορφιών τους και των ιδιαιτεροτήτων τους, είναι εκτός του πλαισίου εφαρμογής των διατάξεων περί τιμολογίων.

1. Στην πρώτη κατηγορία (περιπτ. Α', άρθρου 12 παρ. 16) διακρίνουμε δυο υποομάδες συναλλαγών ως εξής:
 - Πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και μηχανημάτων.

Για τις πιο πάνω περιπτώσεις δεν εκδίδονται τιμολόγια, **μόνον εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης** (ενώπιον συμβολαιογράφου).

Διαφορετικά, αν δηλαδή δεν έχουν συνταχθεί συμβόλαια, εκδίδονται τιμολόγια, όπως για όλες τις άλλες περιπτώσεις.

- Πωλήσεις μετοχών, ομολογιών, ομολόγων και έντόκων γραμματίων. Για τις περιπτώσεις αυτές **δεν** εκδίδονται τιμολόγια.

Οι παραπάνω περιπτώσεις αφορούν χρεόγραφα, τα οποία κρίθηκε ότι δεν μπορούσαν να υπαχθούν στις διατάξεις που διέπουν τη μεταβίβαση των λοιπών αγαθών, λόγω της ιδιαιτερότητάς τους ως προς τη νομική τους φύση.

Σημειώνουμε ότι στην αντίστοιχη διάταξη του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Σ. (άρθρο 20 παρ. 10 π.δ. 99/77) αναφέρονταν μόνο οι μετοχές και οι ομολογίες.

Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 12 παρ. 16α) προστέθηκαν τα ομόλογα και τα έντοκα γραμμάτια.

Φρονούμε ότι επιτυχέστερα θα είχε εκφρασθεί ο νομοθέτης, αν η σχετική διάταξη αναφέρονταν γενικά σε χρεόγραφα και αξιόγραφα, ώστε να μη καταλείπετε αμφιβολία για τα ισχύοντα ως προς την έκδοση στοιχείων για άλλες περιπτώσεις μεταβίβασης χρεογράφων, τα οποία δεν κατονομάζονται ρητά στις υπόψη διατάξεις (π.χ. πωλήσεις λαχείων).

2. Στη δεύτερη κατηγορία (περιπτ. Β', άρθρου 12 παρ. 16),

περιλαμβάνονται οι πωλήσεις των κάτωθι αγαθών και υπηρεσιών:

Πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας και τηλεπικοινωνιών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών. Στην έννοια των χρηματοδοτικών εργασιών περιλαμβάνονται και οι συμβάσεις πρακτορείας επιχειρηματικών απαντήσεων του ν. 1905/1990 (ΦΕΚ Α 147) - *Factoring*.

Για τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν εκδίδονται τιμολόγια, εφόσον εκδίδονται άλλα χρεωστικά έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός από τη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλομένου.

3. Στην τρίτη κατηγορία (περιπτ. γ. άρθρου 12 παρ. 16) περιλαμβάνονται οι πωλήσεις μη εμπορευσίμων για τον αγοραστή, επιτηδευματία αγαθών, εφόσον η αξία της συναλλαγής είναι μέχρι 5.000 δρχ. και εκδίδεται για αυτήν απόδειξη λιανικής πώλησης.

Σε σχέση με την κατηγορία αυτή διευκρινίζονται τα εξής:

- Στην περίπτωση αυτή δεν εμπίπτουν αγορές από πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα).
- Οι πωλήσεις αυτές για τον πωλητή λογίζονται ως λιανικές πωλήσεις, εκτός αν πρόκειται για αναλώσιμα, που αποκλειστικά διατίθενται σε επιτηδευματίες (π.χ. υγραέριο από πρατήρια πώλησης υγραερίου που αποκλειστικά διατίθεται ως καύσιμο των TAXI) εγκ. 3/1992, παρ. 12.12.
- Η έκδοση απόδειξης για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις δεν είναι δικαίωμα του πωλητή, συνεπώς αν ο αγοραστής ζητήσει τιμολόγιο, ο πωλητής δεν νομιμοποιείται να αρνηθεί την έκδοση της εγκ. 3/12992, παρ. 12.12.
- Η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοσθεί μόνον εφόσον ο πωλητής τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας. Συνεπώς ο τηρών βιβλία πρώτης κατηγορίας δεν νομιμοποιείται να εκδίδει αποδείξεις, αντί τιμολογίων (πχ.

Βενζινάδικο με βιβλίο αγορών δεν μπορεί για τις πωλήσεις καυσίμων να εκδίδει Α.Λ.Π.) εγκ. 3/1992, παρ. 12.12.

Ο Φ.Π.Α. των εισροών για τις προαναφερόμενες πέριπτώσεις, σύμφωνα με την παρ. 12.12. (περιπτ. γ.2) της εγκ.3/1992 εκπίπτεται, ανεξάρτητα από το αν αυτός εμφανίζεται διακεκριμένα στην απόδειξη ή όχι.

Η θέση όμως αυτή ουσιαστικά **αναιρείται** με την διατυπωμένη άποψη στην μεταγενέστερη εγκ. 1131481/7043/0014/23-12-1992 (άρθρο 25).

Συνεπώς με βάση τη θέση της διοίκησης, όπως αυτή έχει μέχρι σήμερα, δεν **εκπίπτεται** ο εμπειριεχόμενος στις Α.Λ.Π. Φ.Π.Α., οι οποίες εκδίδονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 16γ, του Κ.Β.Σ.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ (ΑΛΠ)

6.1 ΓΕΝΙΚΑ

Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην ερμηνεία του άρθρου 3 ως λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών λογίζονται οι συναλλαγές, που έχουν ως αποδέκτη φυσικό πρόσωπο και καλύπτουν ιδιωτικές ή οικογενειακές ανάγκες. Για τις λιανικές συναλλαγές εκδίδονται, κατά περίπτωση, τα προβλεπόμενα από το άρθρο 13 στοιχεία, ήτοι αποδείξεις λιανικής πώλησης (ΑΛΠ), για την πώληση αγαθών ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), για την πώληση (παροχή) υπηρεσιών.

Κατ' εξαίρεση των προαναφερομένων οι κάτωθι:

- α) Ελεύθεροι επαγγελματίες.
- β) Τηρούντες πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ.5 του Κ.Β.Σ.
- γ) Εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείου, εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού και αλευρόμυλου, εκδίδουν Α.Π.Υ. και όταν οι υπηρεσίες δεν παρέχονται στο κοινό, αλλά προς άλλους επιτηδευματίες, το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., αγρότες κ.λ.π. για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους. Στις περιπτώσεις δε αυτές οι Α.Π.Υ. επέχουν θέση τιμολογίου και οι σχετικές συναλλαγές λογίζονται ως χονδρικές.

Βασική προϋπόθεση για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αγαθών και υπηρεσιών) είναι η τήρηση βιβλίων δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Εξαίρεση αποτελούν οι περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών, που συνοδεύονται με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής (Σ.Δ.Α), για τις οποίες υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Λ.Π. όλοι οι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων ή την τυχόν απαλλαγή τους. Συνεπώς στις περιπτώσεις πώλησης λιανικώς αγαθών, βάσει του εκδοθέντος Σ.Δ.Α., εκδίδονται Α.Λ.Π. και από τους τηρούντες βιβλίο αγορών (πρώτης κατηγορίας) και από τους απαλλασσόμενους από την τήρηση βιβλίων.

Δικαιολογητικός λόγος της εξαίρεσης αυτής είναι ο ποσοτικός έλεγχος των διακινούμενων με Σ.Δ.Α. αγαθών.

Καθόσον αφορά την υποχρέωση θεώρησης των παραπάνω στοιχείων διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, μετά την 1/7/1994 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 43 παρ.16 του ν.2214/94,είναι σε κάθε περίπτωση έκδοσης αυτών χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, θεωρημένες, ανεξάρτητα από την αιτιολογία έκδοσης αυτών.

Με άλλα λόγια, μετά την 1/7/1994 οι Α.Λ.Π. εκδίδονται με φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) ή σε αντίθετη περίπτωση (χειρόγραφη ή μηχανογραφική έκδοση) είναι θεωρημένες.

Για το χρονικό διάστημα 1/7/1992 - 1/7/1994 οι χειρόγραφες ή οι μηχανογραφικές Α.Λ.Π. ήταν θεωρημένες μόνο στις περιπτώσεις που υποκαθιστούσαν τη χρήση φ.τ.μ., ενώ στις υπόλοιπες περιπτώσεις (κυρίως χονδροπωλήτριες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις πώλησης αγαθών εξαιρούμενες της υποχρέωσης χρήσης φ.τ.μ., επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας για τις επί πιστώσει πωλήσεις), δεν επιβάλλονταν θεώρηση αυτών.

- Απόδειξη
Λιανικής
Πώλησης
(Α.Λ.Π.)
- α) Για την πώληση αγαθών προς το κοινό.
 - β) Για την πώληση αγαθών προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με διατακτικές.
 - γ) Για την αλλαγή αγαθών.
 - δ) Για την εκτέλεση νέου τεχνικού έργου ή άλλων εγκαταστάσεων με υλικά του εργολάβου σε ιδιώτη.

6.2 Χρόνος

Οι Α.Λ.Π εκδίδονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3, στους εξής χρόνους:

α) Κατά την παράδοση των αγαθών ή την έναρξη αποστολής. Η περίπτωση αυτή είναι ο κανόνας και όπως γίνεται κατανοητό η έκδοση της Α.Λ.Π. είναι άμεση, χωρίς να παρέχεται σε καμιά περίπτωση δυνατότητα τιμολόγησης μετά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής.

Σε περίπτωση, που τα λιανικώς πωληθέντα αποστέλλονται από τον πωλητή στον πελάτη και κατά συνέπεια εκδίδονται δελτία αποστολής, θα πρέπει να εκδίδονται και οι σχετικές Α.Λ.Π. στο ίδιο χρόνο έκδοσης των Δ.Α.

Φυσικά οι Α.Λ.Π. δεν αποτελούν συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία και συνεπώς δεν συνοδεύουν υποχρεωτικά μαζί με τα Δ.Α. τα αγαθά. Εξάλλου, κάτι τέτοιο δεν θα συμβιβάζονταν με την παρεχόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 3 δυνατότητα αποστολής (π.χ ταχυδρομικά) της Α.Λ.Π.

Ακόμη σημειώνεται ότι το γεγονός της έκδοσης σε ορισμένες περιπτώσεις τιμολογίων σε ιδιώτες, κατά παρέκκλιση των ισχυουσών διατάξεων, δεν παρέχει δυνατότητα τιμολόγησης μεταγενέστερα του χρόνου αποστολής ή παράδοσης.

Συμπερασματικά στις λιανικές πωλήσεις δεν παρέχεται καθόλου χρόνος, μεταγενέστερος της παράδοσης ή της αποστολής των αγαθών, για την τιμολόγηση την οποία είναι άμεση ή μη του ποσού ή τον τυχόν διακανονισμό για τμηματική αποπληρωμή του τιμήματος.

β) Προγενέστερα της αποστολής. Η περίπτωση αυτή είναι η εξαίρεση, προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 13 παρ.3) και αφορά αποκλειστικά τις περιπτώσεις αποστολής λιανικώς πωληθέντων αγαθών σε τρίτο, κατ' εντολή του αγοραστή.

Η περίπτωση αυτή κυρίως αναφέρεται σε πωλήσεις ειδών που προορίζονται για δώρα, όπως λουλούδια, ποτά, κρύσταλλα κ.λ.π., κατά την ημέρα της συναλλαγής (ημέρα που συντελείται η πώλησης) και το Δ.Α. να εκδοθεί μεταγενέστερα (την ημέρα αποστολής των ήδη αγορασθέντων στον τρίτο, που υπέδειξε ο αγοραστής)

Με την ρύθμιση αυτή ο νομοθέτης απέβλεψε στο να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις που συστηματικά λόγω του αντικειμένου εργασιών τους (π.χ είδη που στέλνονται ως δώρα), πωλούν αγαθά τα οποία παραδίδονται σε τρίτο τελικά πρόσωπο, χωρίς να επεκτείνει τη ρύθμιση αυτή και σε άλλες περιπτώσεις, γιατί χωρίς να υφίσταται λόγος θα δημιουργούσε προϋποθέσεις καταστρατηγήσεων.

Σημειώνεται ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις ετεροχρονισμένης πώλησης και αποστολής των αγαθών, πρέπει στα εκδιδόμενα Δ.Α. να αναγράφεται ο α/α της σχετικής Α.Λ.Π.

γ) Κατά το χρόνο παράδοσης του έργου επί των τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων. Αν το έργο δεν παραδοθεί στη χρήση που άρχισε η κατασκευή του εκδίδεται η σχετική απόδειξη με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για το τμήμα του έργου που έχει κατασκευασθεί.

6.3 Τμηματική Παράδοση

Σε περίπτωση που η ίδια παραγγελία εκτελείται τμηματικά και εκδίδονται πολλά Δ.Α., μπορεί να εκδοθεί μια Α.Λ.Π., με την ολοκλήρωση της παράδοσης των αγαθών της συγκεκριμένης παραγγελίας (π.χ ποσότητα μπετόν, που μεταφέρεται τμηματικά την ίδια ημέρα σε έξι διαδοχικές φορτώσεις παράδοσης) - Εγκ.3/1192 και παρ. 13.1.4.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις είναι σκόπιμο να αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α. ότι πρόκειται για τμηματική παράδοση.

Ακόμη σημειώνεται ότι σε περιπτώσεις, που δεν είναι εύκολο να αποδεικνύεται το επικαλούμενο γεγονός της τμηματικής παράδοσης μια ενιαίας πώλησης (π.χ μεγάλο χρονικό διάστημα μεταξύ των τμηματικών παραδόσεων κ.λ.π.), θα πρέπει να επιλέγεται για λόγους αποφυγής αμφισβητήσεων, η αυτοτελής κάθε αποστολής τιμολόγηση, εφόσον είναι δυνατόν.

6.4 Κατασκευή και τοποθέτηση επίπλων κουζίνας

Για την κατασκευή και τοποθέτηση επίπλων κουζίνας, εφόσον η όλη εγκατάσταση ολοκληρώνεται, μετά τις αναγκαίες εργασίες προσαρμογής στο συγκεκριμένο χώρο, η σχετική απόδειξη εκδίδεται για το σύνολο της

εγκατάστασης, κατά το χρόνο παράδοσης αυτής (με την ολοκλήρωση της απόδειξης με το χρόνο έκδοσης των Δ.Α. για τη διακίνηση (τμηματική ή μη) των επιμέρους τμημάτων της εγκατάστασης. (Εγκ.3/1992, παρ.13.3.2).

6.5 Χρόνος έκδοσης ΑΛΠ για πωληθέντα είδη που παραμένουν στο κατάστημα προς επιδιόρθωση.

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις ουσιαστικά η Παράδοση των ειδών συντελείται, κατά το χρόνο που αυτά παραλαμβάνονται από τον πελάτη επιδιορθωμένα ή προσαρμοσμένα στις απαιτήσεις του και συνεπώς τότε πρέπει να εκδίδεται και η σχετική Α.Λ.Π.

Εάν στις προαναφερόμενες περιπτώσεις ο πελάτης, κατά την παραγγελία, καταβάλλει τμήμα της αξίας ή και ολόκληρη την αξία των αγαθών, εκδίδεται απόδειξη είσπραξης, εφόσον τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, και στη συνέχεια κατά την παράδοση Α.Λ.Π. χειρόγραφο ή μηχανογραφικό με την συνολική αξία πώλησης και συμψηφισμό του ποσού της ληφθείσας προκαταβολής.

Η προαναφερόμενη Α.Λ.Π. για την κάλυψη των λογιστικών αναγκών, που δημιουργούνται, ένεκα της συμψηφιζόμενης προκαταβολής και της ανάγκης αναγραφής των στοιχείων του πελάτη, μπορεί να εκδίδεται χειρόγραφο και ασφαλώς μηχανογραφικά, όταν χρησιμοποιείται Η/Υ. (Σχετ. εγγρ.

1007430/63/4.2.1993). Οι τηρούντες βιβλία Β' κατηγορίας δεν υποχρεούνται από φορολογικές διατάξεις να εκδίδουν αποδείξεις είσπραξης για τις λαμβανόμενες προκαταβολές και φυσικά οι Α.Λ.Π. θα εκδίδονται και σε αυτές τις περιπτώσεις με φ.τ.μ. κατά την παράδοση των ειδών.

Τέλος σημειώνεται ότι αν η Α.Λ.Π. εκδοθεί κατά την επιλογή και παραγγελία του είδους (πριν την παράδοση), σκόπιμο είναι να εκδίδεται, προς αποφυγή αμφισβητήσεων, δελτίο ποσοτικής παραλαβής, στο οποίο χρήσιμο είναι να αναγράφεται και ο *α/α* της σχετικής Α.Λ.Π.

6.6 Περιεχόμενο Α.Λ.Π

α. Η αξία. Σε όλες τις περιπτώσεις έκδοσης Α.Λ.Π., όπως είναι φυσικό, αφού πρόκειται για παραστατικό αξίας, να αναγράφεται η αξία των λιανικώς πωληθέντων αγαθών, κατά συντελεστή Φ.Π.Α., μόνο αριθμητικώς, δεν απαιτείται δηλαδή η αναγραφή της και ολογράφως.

β. Το ονοματεπώνυμο του πελάτη απαιτείται στις πιο κάτω περιπτώσεις:

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών συνολικής αξίας άνω των 10000 δρχ., εφόσον η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τη φορολογία εισοδήματος. Η υποχρέωση αυτή ισχύει από 11/5/1994, μετά την τροποποίηση του άρθρου 43 παρ. 9 του ν. 2214/94.

Στις εκδιδόμενες με φ.τ.μ. αποδείξεις η αναγραφή του ονοματεπωνύμου γίνεται στο πίσω μέρος αυτής, θέτοντας ο εκδότης και τη σφραγίδα του. (Δεν απαιτείται σφραγίδα για τις χειρόγραφα και μηχανογραφικά εκδιδόμενες αποδείξεις).

Σε περίπτωση που πελάτης αρνείται να παράσχει τα στοιχεία του στις Α.Λ.Π. αναγράφεται η ένδειξη « **Αρνήθηκε** ». Σε περίπτωση Δε αλλοδαπού πελάτη που δεν επιθυμεί την επιστροφή Φ.Π.Α. ή δεν δικαιούται αυτής αναγράφεται η ένδειξη «Αλλοδαπός» (εγγρ. 1127567/1060/9.12.94).

Σημειώνεται ότι η αναγραφή του ονοματεπωνύμου του πελάτη αποτελεί πλέον προβλεπόμενη από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωση και κατά συνέπεια οι υπόχρεοι επιτηδευματίες πρέπει να συμπληρώνουν τη σχετική ένδειξη σε κάθε περίπτωση, που συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις (αξία άνω των 10000 δρχ. εκπιπτόμενη δαπάνη), ανεξάρτητα από το αν αυτό ζητείται ή όχι από τον πελάτη. Η μη αναγραφή του ονοματεπωνύμου, όπου αυτό απαιτείται αποτελεί αυτοτελή παράβαση.

- (2) Σε κάθε περίπτωση πώλησης λιανικώς αγαθών «επί πιστώσει» όταν ο εκδότης τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας (άρθρο 13 παρ.2) (στην περίπτωση αυτή αναγράφεται και η ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»).

Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών σε κατοίκους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις ανάγκες επιστροφής του Φ.Π.Α. στους αλλοδαπούς αυτούς ταξιδιώτες (Α.Υ.Ο. 1052999/4190/ΠΟΛ.1143/0014/9/4/93).

Στις περιπτώσεις αλλαγής αγαθών, όταν δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής χρημάτων άνω των 5000 δρχ.(π.χ αλλαγή αγαθού αξίας 20000 δρχ. με άλλο

αξίας 14000 δρχ). Η περίπτωση αυτή δεν απαντάται συχνά, γιατί συνήθως σε περιπτώσεις αλλαγής δεν επιστρέφονται χρήματα.

Στις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικού έργου ή άλλης εγκατάστασης (π.χ ανέγερση κατοικίας κατασκευή και εγκατάσταση επίπλων κουζίνας, κουφωμάτων κ.λ.π., σηδηροκατασκευές, ξυλοκατασκευές κλπ).

γ. Η διεύθυνση του πελάτη απαιτείται σε όλες τις πιο πάνω αναφερόμενες περιπτώσεις β, εκτός από την περίπτωση 1.

δ. Το είδος και η ποσότητα των αγαθών, απαιτείται μόνο στις εξής περιπτώσεις:

όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης κατά την εισαγωγή και την εξαγωγή. Το είδος στην περίπτωση αυτή, εφόσον χρησιμοποιείται φ.τ.μ. μπορεί να προσδιορίζεται με τη χρήση κωδικών αριθμών (άρθρο 18 παρ.8).

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών σε ταξιδιώτες-αλλοδαπούς εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις ανάγκες επιστροφής του Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο.105299/4190/ΠΟΛ. 1143/9.4.95).

Σε περίπτωση εκτέλεσης ιδιωτικών τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (αναγράφεται το είδους του έργου).

Σε περίπτωση εκτέλεσης αγαθών από εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης κλπ, καταστήματα προσφοράς φαγητού ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση, αναγράφεται το είδος κατά γενική κατηγορία, όταν οι Α.Λ.Π. εκδίδονται με φτμ.

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, όταν έχει προηγηθεί διακίνησή τους με Σ.Δ.Α (αρ.11 παρ.3)

ε. Η ώρα παράδοσης αναγράφεται:

Σε όλες τις αποδείξεις που εκδίδονται με φ.τ.μ (η αναγραφή γίνεται αυτόματα από το πρόγραμμα βάσει των τεχνικών προδιαγραφών και είναι πάντα η χειμερινή ώρα)

Στις Α.Λ.Π. που εκδίδονται μηχανογραφικά ή χειρόγραφα, όταν αυτές υποκαθιστούν την φ.τ.μ (π.χ χρήση Η/Υ αντί φ.τ.μ., χειρόγραφη έκδοση λόγω βλάβης της φ.τ.μ. κλπ)

(3) Στις Α.Λ.Π. που εκδίδονται με βάση Σ.Δ.Α..

6.7 Πωλήσεις ελαιολάδου από τυποποιητές.

Σύμφωνα με την Κ.Υ.Α 350015/19.10.92 (ΦΕΚ Β 655) των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Γεωργίας για τον έλεγχο του ελαιολάδου από τον Οργανισμό Ελέγχου Ενίσχυσης Ελαιολάδου (Ο.Ε.Ε.Ε.) οι τυποποιητικές μονάδες για τις πωλήσεις ελαιολάδου που τους ανήκει, υποχρεούνται στις Α.Λ.Π., όταν αυτές εκδίδονται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, να αναγράφουν σε κάθε περίπτωση την ποσότητα και την ποιότητα του ελαιολάδου, καθώς και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αγοραστή, εφόσον η ποσότητα είναι άνω των 20 λίτρων.

Εάν οι αποδείξεις εκδίδονται με φ.τ.μ τότε εκδίδεται ειδικό έντυπο με τον τίτλο «δελτίο διαθέσεως ελαιολάδου», το οποίο περιέχει τα πιο πάνω αναφερόμενα στοιχεία και τον α/α της σχετικής απόδειξης της φ.τ.μ.

6.8 Έκδοση αποδείξεων με προεκτυπωμένη αξία.

Δεν απαγορεύεται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, εφόσον αυτές εκδίδονται χειρόγραφα να είναι προεκτυπωμένη η αξία, για διευκόλυνση των επιχειρήσεων.

6.9 ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ Α.Λ.Π.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ	ΑΞΙΑ	ΟΝΟΜΑ /ΜΟ	Δ/ΣΗ	ΕΙΔΟΣ- ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΩΡΑ	ΠΑΡ/ΣΕΙΣ
Πώληση εκπιπτόμενων ών από την φορολογία οδήματος άνω των 10000 κ.	X	X			X	
Πώληση επί πιστώσει από ούντες βιβλία Γ ηγορίας	X	X	X			Αναγράφεται η ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»
Τηρούντες βιβλίων οθήκης κατά την αγωγή και εξαγωγή	X			X	X	
Αλλαγή αγαθών με στροφή χρημάτων άνω / 5000 δρχ.	X	X	X		X	
Τεχνικά έργα	X	X	X	X		Περιγραφή έργου
Πωλήσεις από εστιατόρια έρνες κ.λ.π.	X			X	X	Κατά γενικές κατηγορίες
Πωλήσεις με βάση Σ.Δ.Α.	X			X	X	
Πωλήσεις για τις οποίες όθηκε Α.Λ.Π. με φ.τ.μ.	X				X	
Πωλήσεις σε ταξιδιώτες οδαπούς εκτός Ε.Ε. κ)	X	X	X	X	X	
Κάθε άλλη περίπτωση	X				X	

6.10 Αναγραφή της λιανικής τιμής μαζί με το Φ.Π.Α.

Με αγορανομικές διατάξεις (Α.Δ. 37/15.6.88) επιβλήθηκε η υποχρέωση αναγραφής της αξίας των λιανικώς πωλουμένων αγαθών και υπηρεσιών, στις πινακίδες, στους τιμοκαταλόγους και επί της συσκευασίας, ενιαίας, ήτοι αξία αγαθού ή υπηρεσίας μαζί με το ΦΠΑ, ώστε το καταναλωτικό κοινό να γνωρίζει τη συνολική επιβάρυνση από την αγορά συγκεκριμένου είδους αγαθού ή υπηρεσίας.

6.11 Αλλαγή αγαθών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 σε περίπτωση αλλαγής αγαθού εκδίδεται από τον πωλητή **απόδειξη λιανικής πώλησης**, στην οποία εμφανίζονται διακεκριμένα η αξία του αγαθού που τελικά παραδίδεται στον πελάτη και αφαιρετικά η αξία του επιστραφέντος αγαθού, καθώς και η τυχόν διαφορά (μηδενική, θετική ή αρνητική).

Αν προκύπτει αρνητική διαφορά πάνω από 5000 δρχ τότε αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Σημειώνεται ότι από φορολογικές διατάξεις δεν απαιτείται στις περιπτώσεις αλλαγής η προσκόμιση στο κατάστημα και της αρχικά εκδοθείσας Α.Λ.Π.

Περαιτέρω από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι δεν απαγορεύεται σε περιπτώσεις αλλαγής αγαθών, για λόγους οργανωτικούς η έκδοση απόδειξη επιστροφής και στη συνέχεια η έκδοση νέας Α.Λ.Π. για το τελικά παραδιδόμενο στον πελάτη αγαθό. Στις περιπτώσεις όμως αυτές και εφόσον πρόκειται για αγορά είδους, η δαπάνη του οποίου εκπίπτει από τη φορολογία εισοδήματος, σκόπιμο είναι στην τελικά εκδιδόμενη Α.Λ.Π. να αναγράφεται και ο α/α της απόδειξης επιστροφής.

Τέλος διευκρινίζεται ότι όταν χρησιμοποιείται φ.τ.μ. θα πρέπει η απόδειξη για την αλλαγή αγαθών να εκδίδεται υποχρεωτικά με τη φ.τ.μ., εφόσον η προκύπτουσα διαφορά είναι μηδενική ή θετική. **Αν η διαφορά είναι αρνητική η φ.τ.μ. δεν δέχεται τη συναλλαγή, οπότε στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται χειρόγραφη θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης, στην οποία εμφανίζεται η αρνητική διαφορά.**

7. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (Α.Π.Υ.)

7.1 Γενικά

Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν δεν εκδίδονται με φ.τ.μ. αλλά χειρόγραφα ή μηχανογραφικά πρέπει να είναι θεωρημένες. Οι αποδείξεις επιστροφής, είναι αθεώρητες.

Απόδειξη

Παροχής

Υπηρεσιών

(Α.Π.Υ.)

α) Για την πώληση υπηρεσιών προς το κοινό.*

β) Για την εκτέλεση σε ιδιώτη τεχνικού έργου ή άλλων εγκαταστάσεων με υλικά του πελάτη ή και με υλικά του εργολάβου, εφόσον η αξία τους είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής και πρόκειται για επισκευή, βελτίωση, συντήρηση κ.λ.π.

*Σημείωση

Όπως προαναφέρεται κατ' εξαίρεση εκδίδονται Α.Π.Υ. και προς επιτηδευματίες από τους: α) ελεύθερους επαγγελματίες, β) τηρούντες πρόσθετα

βιβλία άρθρου 10 παρ. 5 (ξενοδοχεία, φροντιστήρια, συνεργεία κλπ) και γ) εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων.

7.2 Χρόνος

Οι Α.Π.Υ. εκδίδονται σε όλες τις περιπτώσεις (με εξαίρεση τις ΑΠΥ των ελευθέρων επαγγελματιών), κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παροχή. Όταν η παροχή υπηρεσιών συνεχίζεται και διαρκεί, εκδίδεται Α.Π.Υ. κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν η παροχή υπηρεσιών εκτείνεται και πέραν της διαχειριστικής περιόδου εκδίδεται Α.Π.Υ., στο τέλος της χρήσης για το τμήμα των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.

Συμπερασματικά ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. είναι αυτός που αναφέρεται και στα Τ.Π.Υ.

Επισημαίνεται ότι και στην προκειμένη περίπτωση ο χρόνος έκδοσης δεν συναρτάται από την είσπραξη ή μη της αμοιβής (εξαίρεση αποτελούν οι Α.Π.Υ. των ελευθέρων επαγγελματιών).

Ακόμη διευκρινίζεται (εγκ.3/1192 παρ.13.2.1) ότι ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ., δεν συναρτάται απόλυτα από το χρόνο παράδοσης των αγαθών, στις περιπτώσεις βέβαια που η παροχή υπηρεσιών συνδυάζεται και με παράδοση,

αφού είναι δυνατόν να ολοκληρωθεί η υπηρεσία σε προγενέστερο της παράδοσης χρόνο, να εκκαθαριστεί ο σχετικός λογαριασμός και η αποστολή αγαθών να γίνει μεταγενέστερα.

7.3 Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα

Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα (κατονομαζόμενοι στο άρθρο 43 παρ.1 του ν.δ.3323/55 άρθρ.48 παρ.1 του ν. 2238/1194) κατ' εξαίρεση εκδίδουν Α.Π.Υ., κατά το χρόνο είσπραξης κάθε επαγγελματικής τους αμοιβής, δηλαδή κατά το χρόνο που κάθε φορά εισπράττουν, είτε αφορά προκαταβολή, είτε εξόφληση λογαριασμού, είτε μέρος οφειλομένων και ανεξάρτητα από το χρόνο, που παρασχέθηκε η υπηρεσία και τα δικαιώματά τους κατάστησαν απαιτητά.

Στην περίπτωση των ελεύθερων επαγγελματιών ισχύει ακριβώς το αντίθετο από τα ισχύοντα για όλους τους άλλους επιτηδευματίες, που παρέχουν υπηρεσίες.

Έτσι π.χ αν δικηγόρος συμφώνησε στις 16/9/1994, για δικαστική υπόθεση αμοιβή 500000 δρχ., η οποία κατεβλήθη ως εξής:

Προκαταβολή 50000 δρχ. στις 16/9/94, ημέρα συμφωνίας.

Τμήμα της αμοιβής εκ 300000 δρχ. στις 25/10/94, ημέρα ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

Εξόφληση του υπολοίπου εκ 150000 δρχ στις 7/1/1995.

Υποχρεούται να εκδώσει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ως εξής:

Α.Π.Υ για 50000 δρχ. στις 16/9/94.

Α.Π.Υ. για 300000 δρχ στις 25/10/94.

Α.Π.Υ για 150000 δρχ. στις 7/1/1995.

Στο ανωτέρω παράδειγμα διαπιστώνουμε ότι, καίτοι η υπηρεσία παρασχέθηκε και ολοκληρώθηκε στις 25/10/94 η έκδοση, των Α.Π.Υ. ακολούθησε τους χρόνους είσπραξης, ακόμη και για το τμήμα της αμοιβής που καταβλήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της λήξης της διαχειριστικής περιόδου, εντός της οποίας παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

Σημειώνεται ότι ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση των δικαιούχων ελευθέρων επαγγελματιών, στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο της πίστωσης του σχετικού λογαριασμού.

7.4 Υπηρεσίες καθαρισμού χαλιών.

Είναι δυνατόν να εκδοθεί για τις υπηρεσίες καθαρισμού χαλιών Α.Π.Υ., προγενέστερα της παράδοσης των χαλιών, στο χρόνο που ο πελάτης θα

ειδοποιήσει την επιχείρηση να επιστραφούν τα χαλιά, οπότε και εκκαθαρίζεται ο σχετικός λογαριασμός.

Στην περίπτωση αυτή το εκδιδόμενο για την αποστολή Δ.Α. πρέπει για λόγους διευκόλυνσης του ελέγχου να αναγράφεται και ο α/α της εκδοθείσας Α.Π.Υ.

7.5 Χρόνος έκδοσης Α.Π.Υ. από Φροντιστήρια.

Με την εγκύκλιο 1040978/280/ΠΟΛ.1110/19.3.1993 ειδικά δόθηκαν οι εξής διευκρινίσεις ως προς το χρόνο έκδοσης των Α.Π.Υ. από φροντιστήρια.

«Σύμφωνα με την πάγια θέση της Διοίκησης, τόσο με βάση τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Σ.(άρθρο 13 παρ.6 π.δ. 186/92), οι Α.Π.Υ. όλων των επιτηδευματιών (συνεπώς και των φροντιστηρίων), με εξαίρεση του ελεύθερους επαγγελματίες (άρθρο 45 παρ.1 ν.δ. 3323/1995 - εκδίδονται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Όταν παροχή υπηρεσιών διαρκεί εκδίδεται Α.Π.Υ., κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό της υπηρεσίας που παρασχέθηκε».

Σε καμιά περίπτωση, η Α.Π.Υ. δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου, που παρασχέθηκε η υπηρεσία (στο σύνολο της ή μέρος αυτής).

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ. δεν συναρτάται με την είσπραξη ή μη των διδάκτρων, αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι δημιουργήθηκε δικαίωμα είσπραξης από παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ακόμη ότι δεν απαγορεύεται να εκδοθεί η Α.Π.Υ. σε προγενέστερο χρόνο, εντός βεβαίως της ίδιας χρήσης, εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή, για μέρος ή στο σύνολο αυτής.

Περαιτέρω δε σημειώνεται ότι, είναι δυνατή η έκδοση των Α.Π.Υ. προγενέστερα για τα δίδακτρα ολόκληρου του διδακτικού έτους, αρκεί επί των Α.Π.Υ. να διαχωρίζονται τα έσοδα, που αφορούν, την τρέχουσα χρήση, από αυτά της επόμενης διαχειριστικής περιόδου και με την προϋπόθεση ότι στα τηρούμενα βιβλία θα παρακολουθούνται διακεκριμένα σε στήλες ή λογαριασμούς τα έσοδα της τρέχουσας χρήσης και τα έσοδα της επόμενης (μη δεδουλευμένα). Ωστόσο θεωρούμε σκόπιμο για την αποφυγή αμφισβητήσεων, αλλά και αδυναμίας κάλυψης περιπτώσεων επιστροφής διδάκτρων, λόγω διακοπής φοίτησης κλπ., να αποφεύγεται η έκδοση Α.Π.Υ. σε χρόνο προγενέστερο της παροχής υπηρεσιών.

7.6 Έκδοση Α.Π.Υ. προγενέστερο χρόνο.

Από τη Διοίκηση γίνεται δεκτό (εγκ.104978/ΠΟΛ. 1110/19.3.93,έγγρ. 1127748/31.12.92), ότι δεν απαγορεύεται να εκδοθεί η Α.Π.Υ. σε προγενέστερο χρόνο, εντός βεβαίως της ίδιας χρήσης, εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή, για μέρος ή στο σύνολο αυτής.

7.7 Χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων που αφορούν την κίνηση του «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ».

Στις περιπτώσεις που οι λογαριασμοί των συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας του τελευταίου χρονικού διαστήματος του έτους δεν είναι δυνατόν να εκδοθούν με ημερομηνία την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, είναι όμως δυνατόν να διαχωρίζονται τα ακαθάριστα έσοδα του τελευταίου λογαριασμού κατά διαχειριστική χρήση, μπορεί να εκδίδονται οι λογαριασμοί σε τακτά χρονικά διαστήματα, έστω και αν ο τελευταίος περιλαμβάνει χρονικά διαστήματα δυο διαφορετικών διαχειριστικών περιόδων.

Στις περιπτώσεις αυτές αυτονόητο είναι ότι θα γίνεται ο επιμερισμός των ακαθαρίστων εσόδων σε κάθε χρήση, ώστε να μην επέρχεται μεταβολή στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως». (Εγγρ.1127713/10922/β 0012/5.1.95).

7.8 Περιεχόμενο Α.Π.Υ.

α. Η αξία. Στις Α.Π.Υ., εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, καθώς και τον τόπο και την ημερομηνία έκδοσης, αναγράφεται και η αξία της αμοιβής, κατά συντελεστή ΦΠΑ απ' αυτόν, που πράγματι ανήκει το αγαθό, έχει ως επακόλουθο την ανακριβή εμφάνιση των εσόδων στα τηρούμενα βιβλία και ως εκ τούτου μπορεί να στοιχειοθετηθεί αυτοτελής παράβαση ανά εγγραφή (αρθ.33 παρ.1 στ).

Η αναγραφή της αξίας αρκεί μόνο αριθμητικά, σε όλες τις περιπτώσεις, με εξαίρεση τις χειρόγραφα εκδιδόμενες Α.Π.Υ. των ελευθέρων επαγγελματιών και των τηρούντων πρόσθετα βιβλία, οι οποίοι υποχρεούνται να αναγράφουν την αμοιβή και ολογράφως.

β. Το ονοματεπώνυμο του πελάτη απαιτείται στις πιο κάτω περιπτώσεις:

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας άνω των 10000 δρχ., εφ' όσον η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τη φορολογία εισοδήματος. Η υποχρέωση αυτή ισχύει από 11/5/1994, μετά την τροποποίηση του άρθρου 13 παρ.1 με τις

διατάξεις του άρθρου 43 παρ.9 του ν. 2214/94. Στις εκδιδόμενες με φτμ αποδείξεις η αναγραφή του ονοματεπωνύμου γίνεται στο πίσω μέρος αυτής, θέτοντας ο εκδότης και τη σφραγίδα του.(Δεν απαιτείται σφραγίδα για τις εκδιδόμενες χειρόγραφα ή μηχανογραφικά αποδείξεις).

Σε κάθε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «επί πιστώσει» όταν ο εκδότης τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας (άρθρο 13 παρ.2). Στην περίπτωση αυτή αναγράφεται και η ένδειξη «επί πιστώσει»

· Στις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικού έργου ή άλλης εγκατάστασης με υλικά του κυρίου του έργου.

Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείων, αλευρόμυλων, ή εργοστασίων αποφλοίωσης ρυζιού (αρθρ.13 παρ.2 ΚΒΣ)

γ. Η διεύθυνση του πελάτη, απαιτείται σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις β εκτός από την περίπτωση 1.

δ. Το είδος των υπηρεσιών, απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.2 όπως ισχύει, μετά τη συμπλήρωση του με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ.10 του ν.22/4/94, στις Α.Π.Υ. που εκδίδουν, όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ (συνεργεία, ινστιτούτα αισθητικής, οίκοι ευγηρίας, σχολές οδηγών κλπ), η περιγραφή του είδους των παρασχεθεισών υπηρεσιών πρέπει να είναι λεπτομερής, κατά τρόπο που προσδιορίζεται η συνάφεια αυτών προς την αμοιβή.

ε. Αποδείξεις «ΔΩΡΕΑΝ». Οι ελεύθεροι επαγγελματίες και όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία (άρθρο 10 παρ 5 Κ.Β.Σ.) υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Π.Υ. και

στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες σε τρίτους χωρίς να εισπράττουν αμοιβή για λόγους κοινωνικούς, οικογενειακούς κ.λ.π. Στην Α.Π.Υ. των περιπτώσεων αυτών αναγράφεται η ένδειξη «ΔΩΡΕΑΝ».

Σημειώνεται ειδικά για τις περιπτώσεις ελευθέρων επαγγελματιών (π.χ. γιατρών), οι οποίοι δεν συμφωνούν αμοιβή, κατά επίσκεψη, (π.χ. οδοντίατροι, γυναικολόγοι κ.λ.π.), αλλά ένα συνολικό τίμημα, για την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών (π.χ. κατασκευή και τοποθέτηση εμφυτευμάτων, οδοντοστοιχίας, παρακολούθηση εγκύου και τοκετός κ.λ.π.), δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων «ΔΩΡΕΑΝ» σε κάθε επίσκεψη, δεδομένου ότι η επίσκεψη εντάσσεται στο σύνολο της συμφωνηθείσας αμοιβής και δεν πρόκειται για δωρεάν προσφορά υπηρεσιών.

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι ο παρέχοντες υπηρεσίες δωρεάν ελεύθεροι επαγγελματίες και τηρούντες πρόσθετα βιβλία, εφόσον δημιουργείται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ (αυτοπαράδοση) - π.χ. υπηρεσίες μηχανικών, συνεργείων αυτοκινήτων κλπ - μπορούν επί της εκδιδόμενης Α.Π.Υ. για τις δωρεάν υπηρεσίες, να αναγράφουν την ένδειξη «εκδίδεται και ως στοιχείο αυτοπαράδοσης», καθώς και ο ΦΠΑ (ο οποίος υπολογίζεται επί του συνόλου των εξόδων, που αναλογούν στην εκτέλεση της υπηρεσίας αυτής), καλύπτοντας έτσι και την υποχρέωση έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης.

7.9 ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ Α.Π.Υ.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ	ΑΞΙΑ	ΟΝΟΜ/ΜΟ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1. Παροχή υπηρεσιών η αξία των εκπίπτει από τη φορολογία εισοδήματος, αξίας άνω των 10000 δρχ.	X	X			
2- Παροχή υπηρεσιών «επί πιστώσει» από τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας	X	X	X		
3. Τεχνικά έργα	X	X	X	X	
4. Ελεύθεροι επαγγελματίες	X	X	X		
5. Τηρούντες πρόσθετα βιβλία	X	X	X	X	Οι εκμεταλλευτές «πάρκινγκ» αναγράφουν το Νο αυτοκινήτου
6. Εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων κ.λ.π.	X	X	X		X
7. Κάθε άλλη περίπτωση	X				

7.10 Τηρούντες πρόσθετα βιβλία.

Όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 (φροντιστήρια, συνεργεία, ινστιτούτα αισθητικής κλπ) και παρέχουν υπηρεσίες υποχρεούνται να αναγράφουν στις ΑΠΥ και το είδος των υπηρεσιών,, καθώς και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν Α.Π.Υ. και όταν ακόμη παρέχουν υπηρεσίες σε άλλους επιτηδευματίες για τις ανάγκες άσκησης του επαγγέλματος τους. Οι Α.Π.Υ. αυτές που εκδίδονται προς επιτηδευματίες, επέχουν θέση τιμολογίου, ως εκ τούτου καταχωρούνται στις χονδρικές πωλήσεις παροχής υπηρεσιών και υποβάλλουν γι' αυτές συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Σημειώνεται ότι στις Α.Π.Υ. που εκδίδονται προς επιτηδευματίες αναγράφεται επί πλέον το επάγγελμα και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου (όχι και η Δ.Ο.Υ. αυτού - πελάτη).

Ακόμη επιτρέπεται σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 12 παρ 13 και 13 παρ. 2 η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων από τους τηρούντες πρόσθετα βιβλία, στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών σε επιτηδευματίες.

7.11 Ελεύθεροι επαγγελματίες.

Ως ελεύθεροι επαγγελματίες θεωρούνται όσοι ασκούν το επάγγελμα του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλύτη, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες, όπως και οι τηρούντες πρόσθετα βιβλία, υποχρεούνται να αναγράφουν στις Α.Π.Υ. το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Ακόμη εκδίδουν Α.Π.Υ. σε κάθε περίπτωση, συνεπώς και σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες. Στις Α.Π.Υ. αυτές, που **επέχουν θέση τιμολογίου**, αναγράφουν και το επάγγελμα και τον Α.Φ.Μ. του πελάτη - επιτηδευματία (όχι και τη Δ.Υ.Ο.). Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες υποχρεούνται να **υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις** (άρθρο 20 ΚΒΣ)

Για τις παρεχόμενες εκπτώσεις ή άλλες διαφορές στις περιπτώσεις συναλλαγών με επιτηδευματίες επιτρέπεται να εκδίδουν πιστωτικά τιμολόγια (οι αρχιτέκτονες μηχανικοί επιτρέπεται να'εκδίδουν Π.Τ. και προς ιδιώτες).

8. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ & ΑΠΥ- ΕΚΔΟΣΗ ΑΛΠ-ΑΠΥ ΜΕ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΜΗΧΑΝΕΣ.

8.1 Αναγραφή των στοιχείων του πελάτη σε φορολογικά παραστατικά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.4 & 5 του ν. 2120/93 προστέθηκαν εδάφια στο άρθρο 13 παρ.4, βάσει των διατάξεων αυτών από 1/7/1993 οι επιχειρήσεις, που ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες στα παραστατικά που εκδίδουν σε ιδιώτες (καταναλωτές πελάτες) αντί Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ., υποχρεώθηκαν να

αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο των πελατών-καταναλωτών, τη διεύθυνση και του ΑΦΜ τους ή τον αριθμό αστυνομικής τους ταυτότητας, εφόσον στερούνται ΑΦΜ.

1. Πώληση ύδατος μη ιαματικού.
2. Πώληση ηλεκτρικού ρεύματος.
3. Παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.
4. Παροχή ασφαλιστικών υπηρεσιών (ασφαλιστικές επιχειρήσεις) (εγκ. 1039651/ΠΟΛ. 1103/1993).

Για το θέμα αυτό διευκρινίζονται και τα ακόλουθα:

Τα ασφάλιστρα συμβόλαια και πρόσθετες πράξεις που συντάσσονται από 1/7/1993 και μετά καταλαμβάνονται από την πιο πάνω υποχρέωση.

Για τα παλαιότερα ασφαλιστήρια συμβόλαια και πρόσθετες πράξεις (όσα συντάχθηκαν προ της 1/7/1993), η υπόψη υποχρέωση δημιουργείται κατά το χρόνο ανανέωσης αυτών (εγγρ. 1070075/471/28.5.93).

2. Η μη αναγραφή του ΑΦΜ του διαχειριστή πολυκατοικίας στα παραστατικά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, εφόσον πρόκειται για ασφαλιστικές πράξεις που αφορούν την ασφάλιση των κοινόχρηστων χώρων πολυκατοικίας εγκρίθηκε με το εγγρ. 1025542/202/22.4.94 προς την ΕΝΩΣΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ.

Δικαιολογητικό λόγω της έγκρισης αυτής αποτέλεσε το γεγονός ότι στις περιπτώσεις αυτές ο διαχειριστής ενεργεί για λογαριασμό της ένωσης των

ιδιοκτητών ή ενοικιαστών της πολυκατοικίας, η αναγραφή δε του ΑΦΜ του διαχειριστή δεν θα εξυπηρετούσε τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Όταν από μια κοινή παροχή ηλεκτρικού ρεύματος ρευματοδοτούνται περισσότερες της μιας διακεκριμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες στο λογαριασμό κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος αναγράφονται τα στοιχεία όλων των καταναλωτών-πελατών που εξυπηρετούνται (εγγρ. 100340/4.11.94).

8.2 Αναγραφή του Α.Φ.Μ. στα παραστατικά τραπεζών άνω των 4.000.000 δρχ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 (παρ. 7) του ν. 2166/93, που ισχύει από 24.8.93 προστέθηκε εδάφιο στο άρθρο 13 (παρ. 4) του ΚΒΣ.

Οι διατάξεις αυτές ερμηνεύθηκαν με την εγκ. 1138458/ΠΟΛ.1346/1993. Ειδικότερα με τις ως άνω διατάξεις καθιερώνεται υποχρέωση για τις Τράπεζες και τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα (Ταμείο Παρακαταθηκών, Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο κ.λ.π.), να αναγράφουν στα εκδιδόμενα παραστατικά και τον Α.Φ.Μ. του συναλλασσόμενου, εφόσον πρόκειται για συναλλαγή (είσπραξη ή πληρωμή) μετρητοίς ποσού άνω των τεσσάρων εκατομμυρίων (4.000.000) δραχμών.

Αν ο συναλλασσόμενος στερείται Α.Φ.Μ. και είναι φυσικό πρόσωπο θα αναγράφεται ο αριθμός αστυνομικής του ταυτότητας ή άλλης ταυτότητας ή διαβατηρίου, κατά περίπτωση.

Εφόσον ο συναλλασσόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π. ή αλλοδαπά Ν.Π. στα οποία δεν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ., θα αναγράφεται στα παραστατικά η ένδειξη «στερείται».

Για τους τόκους που καταβάλλουν οι Τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα, δεν απαιτείται η αναγραφή του Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων.

Αντίθετα για τους τόκους που εισπράττουν τα πιο πάνω πρόσωπα (Τράπεζες κ.λ.π.) θα αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων.

Στις περιπτώσεις αυτόματων συναλλαγών, με ηλεκτρονική καταγραφή των σχετικών δοσοληψιών στα τηρούμενα βιβλία των Τραπεζών, ο Α.Φ.Μ. θα αναγράφεται στα παραστατικά που εκδίδονται για την ενημέρωση των συναλλασσομένων.

8.3 Αναγραφή του Α.Φ.Μ. στις επιταγές.

Από 1.1.1995 καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 43 (παρ. 11) του ν. 2214/1994 η υποχρέωση αναγραφής του Α.Φ.Μ. του εκδότη, εκάστου

οπισθογράφου και του τελευταίου κομιστή στις επιταγές που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές.

Η έλλειψη του Α.Φ.Μ. ενός εκ των παραπάνω προσώπων, δεν αποτελεί στοιχείο που παρακωλύει την εξόφληση της επιταγής, αφού ο Α.Φ.Μ. δεν ανήκει στα κατονομαζόμενα στο άρθρο 1 του ν.5960/33 «περί επιταγής» στοιχεία, αλλά ούτε και από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ορίζεται τέτοια υποχρέωση.

Για τις περιπτώσεις όμως αυτές (μη αναγραφή Α.Φ.Μ.) σε κάθε ευθυνόμενο καταλογίζονται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για τις παραλείψεις που τον αφορούν και όχι για παραλείψεις τρίτων (λοιπών οπισθογράφων κ.λ.π.) εγγρ. 11333145/1121/19-1-95.

Στις περιπτώσεις που προσκομίζεται επιταγή για εξόφληση σε Τράπεζα από φυσικό πρόσωπο, το οποίο ενεργεί για λογαριασμό επιχείρησης, που έχει οπισθογράψει την επιταγή και φυσικά έχει θέσει τον Α.Φ.Μ. της, υποχρεούται (το φυσικό πρόσωπο π.χ. υπάλληλος κ.λ.π.) να αναγράφει τον δικό του Α.Φ.Μ. (όχι της επιχείρησης) και σε περίπτωση που στερείται Α.Φ.Μ. αρκεί η αναγραφή του αριθμού ταυτότητός του.

Δεν απαγορεύεται στις προαναφερθείσες περιπτώσεις, επί πλέον, να σημειούται από τον εισπράττοντα ότι ενεργεί για λογαριασμό και κατ' εντολή του αμέσως προηγούμενου οπισθογράφου, στον οποίο και τελικά θα παραδώσει το εισπραττόμενο ποσό της επιταγής. (Εγγρ. 1015090/141/24.2.95).

Για τις εκδιδόμενες επιταγές από ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ κλπ). για πληρωμή Παροχών σε ασφαλισμένους και σε συνταξιούχους δεν υφίσταται υποχρέωση

αναγραφής του Α.Φ.Μ. στις επιταγές, αφού οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως επαγγελματικές. του ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που προσκομίζονται για εξόφληση οφειλών από εισφορές, (εγγρ. 1013094/132/20.2.95 προς ΙΚΑ).

8.4 Έκδοση Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. με ταμειακή μηχανή.

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 (παρ.5) ορίζεται ότι για την έκδοση Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ μπορεί να χρησιμοποιείται από τους επιτηδευματίες φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.).

Από όσους τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών μετρητοίς και επί πιστώσει.

Από όσους τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών μόνο μετρητοίς (και όχι επί πιστώσει).

Στην περίπτωση χρησιμοποιήσεις φ.τ.μ. η ταινία αυτή θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων, εφόσον αποτυπώνονται σ' αυτή όλες οι ενδείξεις που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.

Με την εγκύκλιο 1054560/393/ΠΟΛ. 1164/26.4.93, έγινε δεκτό ότι η μη αναγραφή στο στέλεχος (ημερολόγιο) της φ.τ.μ. των ατομικών στοιχείων του εκδότη δεν αποτελεί λόγο καταλογισμού παραβάσεων. Συνεπώς αρκεί η

αναγραφή στην ταινία της φ.τ.μ. που χρησιμοποιείται ως στέλεχος των ενδείξεων τουλάχιστον που αναφέρουν:

- Τις λεπτομέρειες της συναλλαγής (χρονολογία, αύξων αριθμός, αξία συναλλαγής και λοιπά δεδομένα σε όσες περιπτώσεις ορίζονται από τις οικείες διατάξεις.
- Την ώρα έκδοσης.
- Το χαρακτηριστικό λεκτικό «ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ».
- Το χαρακτηριστικό του κωδικού Φ.Π.Α. (Κ1,Κ2,Κ3,Κ4,και Κ5 ή Α,Β,Γ,Δ και Ε).
- Τον αριθμό μητρώου της μηχανής, ο οποίος είναι μοναδικός, αποτυπώνεται σε όλα τα παραστατικά της φ.τ.μ. και ανήκει σε συγκεκριμένο χρήστη.

8.5 Παλαιού τύπου ταμειακές μηχανές.

Οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 13 παρ.5) αναφέρονται αποκλειστικά στις φ.τ.μ. και αποκλείουν τη χρήση παλαιού τύπου ταμειακών μηχανών (μη εγκεκριμένες), ωστόσο με τις παρακάτω διαταγές της η διοίκηση ουσιαστικά παρέσχε τη δυνατότητα χρήσης παλαιού τύπου ταμειακών μηχανών μέχρι 31/12/1994, ειδικότερα:

Α) Με την εγκ. 3/1992 (παρ. 13.5) επιτράπηκε η χρήση παλαιού τύπου ταμειακών μηχανών μέχρι 31/12/92.

Β) Με την εγκ. 1132791/1100/ΠΟΛ. 1289/28.12.92 παρατάθηκε η δυνατότητα χρήσης παλαιού τύπου ταμειακών μηχανών **μόνο για την έκδοση αποδείξεων λιανική πώλησης (όχι και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών)**, για τους επιτηδευματίες που ήταν εκτός πεδίου εφαρμογής του μέτρου της υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. (κυρίως χονδροπωλητές και μη ενταχθέντες στο μέτρο). Η δυνατότητα αυτή παρασχέθηκε με το σκεπτικό ότι οι πιο πάνω επιτηδευματίες μπορούσαν με βάση τις υφιστάμενες τότε διατάξεις να εκδίδουν αθεώρητες Α.Λ.Π.

Έτσι ουσιαστικά το μεταβατικό αυτό καθεστώς έληγε την 1/7/1994 ημερομηνία υποχρεωτικής θεώρησης όλων των Α.Λ.Π. (άρθρο 43 παρ. 16 Ν. 2214/94).

Γ) Με την εγκ. 1076242/524/ΠΟΛ. 1163/30.6.94, παρατάθηκε η δυνατότητα χρήσης παλαιού τύπου ταμειακών μηχανών για τη ν έκδοση μόνο Α.Λ.Π. από του **κυρίως χονδροπωλητές μέχρι 31.12.94**, και με την προϋπόθεση πλέον θεώρησης της χαρτοταινίας που παρέμενε ως στέλεχος.

9. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΜΗΧΑΝΕΣ.

9.1 Γενικά - Ιστορικά.

Η ιδέα της καθιέρωσης χρήσης ταμειακών μηχανών στις λιανικές συναλλαγές ξεκίνησε πριν αρκετά χρόνια.

Με τις διατάξεις του ν. 625/1977 άρθρο 5 και της απόφασης Σ. 4935/155/30.6.1977, προβλέπονταν η υποχρέωση χρησιμοποίησης ταμειακών μηχανών από 1/1/1978 για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους επιτηδευματίες που πωλούσαν τα είδη του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς και τηρούσαν βιβλία Γ' ή Δ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. (σήμερα έχει καταργηθεί η Γ' κατηγορία ενώ η Δ' μετονομάσθηκε σε Γ).

Η απόφαση αυτή μετά από συνεχείς αναστολές της ισχύος της (είκοσι τέσσερις αποφάσεις) ουσιαστικά καταργήθηκε με την έπ' αόριστον αναστολή της με την απόφαση Σ. 7729/128/ΠΟΛ. 223/21.12.81 του τότε Υπουργού Οικονομικών κ. Μ. Δρεττάκη.

Το θέμα των ταμειακών μηχανών τέθηκε εκ νέου με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 1694/1987 (ΦΕΚ. Α. 35).

Με τις διατάξεις του νόμου αυτού προβλέπονταν η προμήθεια των ταμειακών μηχανών να γίνει από το Δημόσιο με δημοπρασία με σφραγισμένες προσφορές και στη συνέχεια οι υπόχρεοι επιτηδευματίες θα έπρεπε να αγοράζουν τις ταμειακές μηχανές από το Δημόσιο.

Οι διατάξεις αυτές δεν ενεργοποιήθηκαν ποτέ, κυρίως γιατί κρίθηκε ανέφικτη η υλοποίησή τους.

Στη συνέχεια το θέμα των φορολογικών ταμειακών μηχανών τέθηκε σε νέα βάση και κρίθηκε αναγκαίο να θεσπισθούν πρώτα οι τεχνικές προδιαγραφές αυτών.

Έτσι δημιουργήθηκε το νομικό πλαίσιο που σήμερα ισχύει, αφού εκδόθηκε η **απόφαση Σ. 1659/104/20.6.1988 (ΦΕΚ β 497/1988)**, με την οποία καθορίστηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές και στη συνέχεια ψηφίσθηκε ο **νόμος 1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222)**, καταργηθείσών όλων των προγενεστέρων συναφών διατάξεων.

Ακολούθως εκδόθηκε πλήθος αποφάσεων που είχαν στόχο την υλοποίηση του μέτρου της υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ.

Η διαδικασία σταδιακής εφαρμογής του μέτρου άρχισε το 1989 και ολοκληρώθηκε το 1995 με την ένταξη στην υποχρέωση χρήσης φ.τ.μ. και των κυρίως χονδροπολητριών επιχειρήσεων (αρθ.27 ν. 2214/1994).

9.2 Τεχνικά χαρακτηριστικά φ.τ.μ.- επισημάνσεις.

Οι τεχνικές προδιαγραφές των φ.τ.μ. καθορίστηκαν με την Α.Υ.Ο. Σ. 1659/104/20.6.88 (ΦΕΚ Β 903) και την Α.Υ.Ο. 1091111/1137/ΠΟΛ. 1261/18.12.90 (ΦΕΚ Β 836).

Στόχος των πιο πάνω αποφάσεων ήταν η καθιέρωση τεχνικών προδιαγραφών τέτοιων, που θα καθιστούσαν τις ταμειακές μηχανές αξιόπιστες από πλευράς ασφάλειας των συναλλαγών με την ύπαρξη **απαραβίαστης ηλεκτρονικής φορολογικής μνήμης.**

Η ανάλυση των τεχνικών προδιαγραφών δεν είναι αντικείμενο του παρόντος, ωστόσο κρίνεται αναγκαία η επισήμανση ορισμένων χαρακτηριστικών, που ενδιαφέρουν τόσο τους χρήστες, όσο και τους λογιστές, καθώς επίσης και τους φοροτεχνικούς υπάλληλους.

1. Διπλή εκτύπωση. Η εκτύπωση γίνεται ταυτόχρονα με δύο εκτυπωτές ή ένα διπλό εκτυπωτή ή ένα εκτυπωτή με δυνατότητα εκτύπωσης αντιγράφου. Αυτό σημαίνει ότι κάθε φ.τ.μ. χρησιμοποιεί δύο ταινίες χαρτιού, η μία χρησιμοποιείται για την έκδοση παραστατικών, ενώ η άλλη αποτελεί το ημερολόγιο της μηχανής ή το **στέλεχος των εκδιδόμενων αποδείξεων, το οποίο πρέπει να φυλάσσεται, όπως όλα τα φορολογικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ.**

2. Εκτύπωση απόδειξης για τον πελάτη - ενδείξεις. Η φ.τ.μ. εκδίδει για κάθε συναλλαγή προς τον πελάτη απόδειξη. Στην απόδειξη πρέπει να περιέχονται τουλάχιστον τα εξής:

α. Τα ατομικά στοιχεία του εκδότη, ήτοι το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση, το επάγγελμα, τον Α.Φ.Μ. και τη Δ.Ο.Υ. της έδρας.

β. Την ημερομηνία και την ώρα έκδοσης. Με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές αναφέρεται πάντοτε η ώρα με τετραψήφιο αριθμό. Η ώρα δεν μεταβάλλεται εξωτερικά από το χρήστη και είναι πάντοτε η χειμερινή. Αυτό σημαίνει ότι από το τέλος Μαρτίου έως το τέλος Σεπτεμβρίου, που ισχύει η θερινή ώρα, μεταξύ εκτυπούμενης στην απόδειξη ώρας και πραγματικής, υπάρχει απόκλιση μιας (1) ώρας

γ. Τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης, ο οποίος πρέπει να είναι συνεχής κατ' αύξουσα αρίθμηση, τουλάχιστον σε ημερήσια βάση. Συνεπώς η αρίθμηση των αποδείξεων μπορεί καθημερινά να αρχίζει από το Νο 1 χωρίς αυτό να αποτελεί παράβαση.

δ. Τον αριθμό μητρώου της μηχανής, ο οποίος είναι μοναδικός, αποτελεί τον αριθμό ταυτότητας της μηχανής. Ο αριθμός αυτός είναι αναλλοίωτος, δεν αλλάζει από το χρήστη και αποτυπώνεται σε όλα τα παραστατικά (αποδείξεις, ημερήσια δελτία κ.λ.π.).

Ο αριθμός αυτός αποτελεί σημείο αναγνώρισης της μηχανής και έχει ιδιαίτερη σημασία για τον εντοπισμό τυχόν χρησιμοποιούμενων ανεπισημωσμένων μηχανών. :

Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να πιστοποιήσει την εγκυρότητα των χρησιμοποιούμενων φ.τ.μ. με τον εξής απλό τρόπο: Να λαμβάνει απόδειξη, έστω μίας δραχμής και να σημειώνει τον αριθμό μητρώου, στη συνέχεια να ζητά το βιβλίο και τα αντίστοιχα ημερήσια δελτία «Ζ» που έχουν καταχωρηθεί σε αυτό. Θα πρέπει οπωσδήποτε ο αριθμός μητρώου της ληφθείσας απόδειξης να συμφωνεί απολύτως με τον αριθμό μητρώου των «Ζ» που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο. Αν συμβεί το αντίθετο, σημαίνει ότι η χρησιμοποιούμενη φ.τ.μ. εκδίδει αποδείξεις για την παραπλάνηση του φορολογικού ελέγχου, χωρίς αυτές να καταχωρούνται στο βιβλίο, το οποίο ενημερώνεται από άλλη φ.τ.μ. που εκδίδει αποδείξεις κατά το δόκουν.

Ο αριθμός αυτός αποτελείται από συνδυασμό δύο γραμμάτων (τα οποία συμπεριλαμβάνονται και στην εγκριτική απόφαση καταλληλότητας της φ.τ.μ., η οποία αναγράφεται σε μεταλλικό ταμπελάκι που βρίσκεται πάνω σε κάθε φ.τ.μ.) και ενός οκταψήφιου αριθμού. Τα δύο πρώτα ψηφία του αριθμού δηλώνουν το έτος κατασκευής και τα τελευταία τη σειρά παραγωγής, τα δε ενδιάμεσα συμπληρώνονται με μηδενικά.

ε) Τον αριθμό ταμειακής μηχανής, ο οποίος τίθεται για την αναγνώρισή της, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότερες της μιας φ.τ.μ.

στ) Τις λεπτομέρειες της συναλλαγής. Η φ.τ.μ. πρέπει να έχει τη δυνατότητα της αυτόματης εκτύπωσης των αγαθών με την ονομασία, την τιμή τους και τον αντίστοιχο κωδικό ΦΠΑ, με ελάχιστο προδιάγραφόμενο αριθμό 200 ειδών.

Στην τιμή κάθε αγαθού ή υπηρεσίας περιλαμβάνεται και ο αντίστοιχος Φ.Π.Α.

Καθόσον αφορά την αναγραφή των ειδών διευκρινίζεται ότι μέχρι την έναρξη ισχύος του Κ.Β.Σ. (1/7/92) υπήρχε υποχρέωση αναγραφής των ειδών, κατά γενική κατηγορία (πχ ενδύματα, υποδήματα, ηλεκτρικά είδη κ.λ.π.) ή κατά τμήμα της επιχείρησης, εφόσον η αξία των ειδών αυτών, ως δαπάνη περιλαμβάνονταν στα αφορολόγητα ποσά για την φορολογία εισοδήματος (εγκ.1031726/297.ΠΟΛ .Α.Υ.Ο. Σ 3673/314/21.12.87 και 1093/2.5.90).

Με τον ισχύοντα Κ.Β.Σ., δεν διατηρήθηκε σε ισχύ η ΑΥΟΣ 3673/314/21/12/8 από την οποία ουσιαστικά προέκυπτε η υποχρέωση αναγραφής των ειδών, έστω κατά γενικές κατηγορίες και συνεπώς ισχύουν για τις εκδιδόμενες αποδείξεις με φ.τ.μ. οι γενικές διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από τα καταστήματα που προσφέρουν φαγητό ή ποτό για επιτόπια κατανάλωση, τα οποία υποχρεούνται να αναγράφουν τα είδη στις αποδείξεις των φ.τ.μ. τουλάχιστον κατά γενική κατηγορία.

Έτσι ουσιαστικά το είδος αναγράφεται αναλυτικά, εφόσον τηρείται βιβλίο αποθήκης, ως προς την εισαγωγή και την εξαγωγή .

Ακόμη σημειώνεται ότι μετά την 11/5/1994 στο πίσω μέρος των αποδείξεων, που εκδίδονται με φ.τ.μ., αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη και τίθεται η σφραγίδα του πωλητή, εφόσον η αξία των ειδών είναι πάνω από 10000 δρχ. και πρόκειται για είδη η δαπάνη των οποίων εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος.

ζ. Τον αντίστοιχο κωδικό ΦΠΑ δίπλα στην αξία των αγαθών ή υπηρεσιών.

Οι κωδικοί αυτοί που αναφέρονται πιο κάτω πρέπει να διατηρούνται και να είναι δυνατή η μεταβολής τους με προσδιορισμό της ημερομηνίας μεταβολής.

Κατά την εκτύπωση της απόδειξης του πελάτη και δεξιά της αξίας του αγαθού πρέπει να εμφανίζεται και ο αντίστοιχος κωδικός του Φ.Π.Α..

Χρησιμοποιούνται πέντε διαφορετικοί κωδικοί ΦΠΑ που ορίζονται ως :

A,B,Γ,Δ και E. ή K1,K2,K3,K4 και K5 και αντιστοιχούν στις τιμές: 4%, 8%, 18% 36%, και 0.

Σημειώνεται ότι σήμερα δεν χρησιμοποιείται ο συντελεστής 36% και ο σχετικός κωδικός παραμένει κενός.

Τροποποίηση της ανωτέρω διάταξης κωδικών και τιμών δεν επιτρέπεται, προκειμένου να υπάρχει τυποποίηση και δυνατότητα διαπίστωσης, αν δηλαδή συγκεκριμένη συναλλαγή έχει υπαχθεί στον προσήκοντα συντελεστή Φ.Π.Α. Συνεπώς δεν επιτρέπεται ο Κωδικός B να αντιστοιχεί στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α 18%, αλλά σ' αυτόν που ορίζεται από σχετικές διατάξεις δηλ. στο 8%.

Για τις περιοχές που ισχύουν μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. κατά 30% αυτονόητο είναι ότι οι κωδικοί αντιστοιχούν στους μειωμένους συντελεστές 3%, 6%, 13% και 0. Με βάση τα ανωτέρω η απόδειξη της φ.τ.μ. έχει τη μορφή:

Βιβλία	1200 Α ή Κ1
Ψωμί	140 Β ή Κ2
Ούζο	750 Γ ή Κ3
Τσιγάρα	400 Ε ή Κ5

Για τις επιχειρήσεις λιανικής πώλησης ειδών διατροφής (Σούπερ Μάρκετ) στις οποίες σύμφωνα με τη Α.Υ.Ο. είχε παρασχεθεί η ευχέρεια να μην καταχωρούν στα βιβλία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις διαχωρίζοντάς τα τεκμαρτά, του δόθηκε, με την Εγ. 1081496/5116/0014/ΠΟΛ.1231/14-11-90, η δυνατότητα να εκδίδουν τις Α.Λ.Π. από τις φ.τ.μ. χωρίς να καταχωρούν τα πωλούμενα είδη και να διαχωρίζουν τις λιανικές τους πωλήσεις στους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α.

Η ευχέρεια αυτή καταργήθηκε με την Α.Υ.Ο. 1062227/5553/1147/ΠΟΛ. 1145/0014/31-5-94 από 1-1-1995.

η) Την ένδειξη «**ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ**», σε κάθε απόδειξη προς τον πελάτη (η ίδια ένδειξη αναγράφεται και στο ημερήσιο δελτίο «Ζ»)

3. Εγγραφή αριθμών μεγαλύτερων του μηδενός.

Επιτρέπεται μόνον η εγγραφή αριθμών μεγαλύτερων του μηδενός. Επομένως δεν είναι δυνατή η αφαίρεση δεδομένων από τη μνήμη.

4. Αλλαγή ειδών.

Η αλλαγή ειδών είναι επιτρεπτή, εφόσον το τελικά παραδιδόμενο είδος έχει αξία μεγαλύτερη από το επιστραφέν ή ίση και ανήκει στον ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α. Για τις αλλαγές η φ.τ.μ. διαθέτει ειδικό πλήκτρο «αλλαγών», το οποίο χρησιμοποιείται στη συγκεκριμένη περίπτωση και εκτυπώνει επί της απόδειξης της λέξη «ΑΛΛΑΓΗ».

5. Εκπτώσεις - Αυξήσεις

Η φ.τ.μ. πρέπει να έχει τη δυνατότητα εκπτώσεων, είτε δραχμικών, είτε ποσοστιαίων επί συγκεκριμένων ειδών ή επί του συνόλου.

Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις αυξήσεων.

6. Διόρθωση.

Η φ.τ.μ. πρέπει να δίνει τη δυνατότητα διορθώσεων πριν την έκδοση της απόδειξης στο άμεσα ή προγενέστερα επεξεργαζόμενο είδος.

7. Ημερήσιο Δελτίο «Z».

Η φ.τ.μ. εκδίδει ημερήσιο δελτίο ημερήσιας κίνησης «Z», το οποίο έχει συνεχή προοδευτική αρίθμηση.

Στο δελτίο «Z» αποτυπώνονται όλα τα δεδομένα και αφορούν την απόδειξη του πελάτη και επιπλέον:

- Το καθαρό ολικό ποσό των πωλήσεων της ημέρας.
- Το σύνολο του αποδοτέου Φ.Π.Α.
- Τον επί μέρους Φ.Π.Α. ανά συντελεστή.
- Τον ημερήσιο συνολικό τζίρο των αλλαγών.
- Τον ημερήσιο συνολικό τζίρο των εκπτώσεων.
- Το σύνολο των αλλαγών.
- Το σύνολο των διορθώσεων.
- Τα τελευταία δεδομένα της δημοσιονομικής μνήμης.

Σημειώνεται ότι στο ημερήσιο δελτίο «Ζ» εκτυπώνεται και η φράση «ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», όπως και στις αποδείξεις.

Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινισθεί ότι οι φ.τ.μ. που αρχικά (έτη 1989 και 1990) είχαν λάβει έγκριση διάθεσης στην αγορά ανέγραφαν στο «Ζ» τη φράση «ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΔΙΩΚΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ», αυτό δεν αποτελεί παρατυπία δεδομένου ότι αρχικά οι τεχνικές προδιαγραφές (Α.Υ.Ο.Σ. 1659/104/20.6.88 - παρ. 274) όριζαν ακριβώς αυτό. Στη συνέχεια με την Α.Υ.Ο. 1091111/1137/ΠΟΛ. 1261/18.12.90, τροποποιήθηκαν και ως προς αυτό το σημείο οι τεχνικές προδιαγραφές, ώστε πλέον να ανγράφουν την ένδειξη «ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ» στο «Ζ» .

Το ημερήσιο δελτίο «Ζ» καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία με αναφορά στον αύξοντα αριθμό αυτού.

Εκδίδεται δε σε ημερήσια βάση, εφόσον έχουν διενεργηθεί πωλήσεις. Κατά συνέπεια, αν σε ορισμένες ημέρες για οποιοδήποτε λόγο δεν έγιναν

συναλλαγές δεν απαιτείται η έκδοση μηδενικού ημερησίου δελτίου «Ζ» (Εγκ. 1034094/354/10-4-1992).

Επιχειρήσεις με νυχτερινό ωράριο λειτουργίας (όπως μπαρ, κέντρο διασκέδασης κ.λ.π.), έχει γίνει δεκτό από τη διοικητική πρακτική ότι μπορούν να εκδίδουν το δελτίο «Ζ» κατά τον χρόνο λήξης του ωραρίου, λειτουργίας τους, έστω και αν με τον τρόπο αυτό στο δελτίο «Ζ» περιλαμβάνονται πωλήσεις και της προηγούμενης ημέρας.

Π.χ κέντρο διασκέδασης με ωράριο λειτουργίας από 21.00΄ έως 04.00΄ της επομένης ημέρας, μπορεί να εκδίδει το «Ζ» στις 04.00΄ έστω και αν περιλαμβάνει συναλλαγές του χρονικού διαστήματος 21.00΄ - 24.00΄ της αμέσως προηγούμενης ημέρας.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις αναγκαίο είναι την τελευταία ημέρα κάθε φορολογικής περιόδου (περίοδος Φ.Π.Α., μήνας ή δίμηνο), άρα και της διαχειριστικής περιόδου να εκδίδεται δελτίο «Ζ» στις 24.00΄, προκειμένου να αποδίδεται σωστά ο Φ.Π.Α. και να εξάγεται το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης.

Τα ημερήσια δελτία «Ζ» πρέπει να διαφυλάσσονται για όσο χρόνο ορίζεται εκάστοτε από τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθ. 21), δεδομένου ότι πρόκειται για δικαιολογητικά εγγραφών, και ανεξάρτητα από το γεγονός ότι παράλληλα πρέπει να διαφυλάσσονται και οι χαρτοταινίες που αποτελούν τα στελέχη των εκδιδόμενων Α.Λ.Π. από φ.τ.μ.

8. Δημοσιονομική μνήμη (FISCAL MEMORY).

Η δημοσιονομική ή φορολογική ή φυσική μνήμη (μνήμη Εφορίας) είναι το κυριότερο χαρακτηριστικό των φ.τ.μ.

Σ' αυτήν ενταμιεύονται όλες οι πληροφορίες που αφορούν:

- Το Φ.Π.Α.
- Το σύνολο εσόδων.
- Τον αριθμό δελτίων ημερησίων κινήσεων.
- Τον αριθμό μητρώου της φ.τ.μ.

Στη δημοσιονομική μνήμη επιτρέπονται εγγραφές αριθμών μεγαλύτερων του μηδενός, χωρίς να είναι δυνατή η αφαίρεση δεδομένων.

Κάθε μεταβολή των συντελεστών Φ.Π.Α. καταγράφεται με προσδιορισμό της ημερομηνίας μεταβολής.

Από τη δημοσιονομική μνήμη ο φορολογικός έλεγχος, αλλά και ο χρήστης μπορεί να ζητήσει τα δεδομένα συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Σημειωτέον ότι η φυσική μνήμη έχει χωρητικότητα για εγγραφές επτά (7) ετών.

Σ' αυτήν καταγράφονται ουσιαστικά τα ημερήσια αθροίσματα με την έκδοση του ημερησίου δελτίου «Ζ» , για το λόγο δε αυτό η έκδοση δελτίων «Ζ» χωρίς λόγο συντομεύει τη διάρκεια ζωής της φυσικής μνήμης και ουσιαστικά της φ.τ.μ.

Στη φυσική μνήμη ενταμιεύονται αθροιστικά και προοδευτικά ο Φ.Π.Α. ανά κωδικό, καθώς και ο ολικός καθαρός (φορολογημένος) ημερήσιος τζίρος των συντελεστών Α,Β,Γ,Δ, και διακεκριμένα ο τζίρος με συντελεστή Ε (0). Στο τέλος της περιόδου αναφέρονται συγκεντρωτικά τα αντίστοιχα ποσά αυτής (περιόδου).

Οι φ.τ.μ. παραδίδονται με ενεργοποιημένη τη φυσική μνήμη. Αυτό σημαίνει ότι ο χρήστης δεν έχει δυνατότητα δοκιμαστικής λειτουργίας της φ.τ.μ. χωρίς καταγραφή των πράξεων στη μνήμη. Για το λόγο αυτό οι επιτηδευματίες κατά το στάδιο εκμάθησης ή δοκιμαστικής λειτουργίας της φ.τ.μ. πρέπει να χρησιμοποιούν μικρούς αριθμούς.

Η υποχρέωση αυτή καθιερώθηκε με την Α.Υ.Ο. 2091111/ΠΟΛ. 1261.18-2-1990 (τροποποίηση - συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών), ενώ μέχρι τότε ήταν δυνατή η χρησιμοποίηση της φ.τ.μ. για μικρό χρονικό διάστημα για δοκιμαστική λειτουργία.

Οι εκτυπώσεις της δημοσιονομικής μνήμης έχουν τη χαρακτηριστική φράση «ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ...». Η φράση αυτή δεν σημαίνει παρατυπία, απλά προβλέπεται να τίθεται σε όλα τα παραστατικά εκτός από τις αποδείξεις για τον πελάτη και το δελτίο «Ζ», προκειμένου να είναι εμφανές ότι δεν αποτελούν ούτε απόδειξη συναλλαγής με τον πελάτη, ούτε παραστατικό εγγραφής.

Η ένδειξη «ΒΛΑΒΗ CMOS» , αποτελεί ένδειξη που πρέπει να κινεί το ελεγκτικό ενδιαφέρον γιατί σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές κάθε διακοπή τροφοδοσίας ή μηδενισμός της CMOS εγγράφεται στη φυσική μνήμη και αριθμείται η επανάληψη του γεγονότος.

Με απλά λόγια η πιο πάνω ένδειξη σημαίνει ότι η φ.τ.μ. έχασε τα ημερήσια δεδομένα (τζίρο, Φ.Π.Α. κ.λ.π.) που είχαν εκταμιευθεί προσωρινά στη CMOS μνήμη πριν εκδοθεί το ημερήσιο δελτίο «Ζ» και συνεπώς πριν αυτά ενταμιευθούν οριστικά στη δημοσιονομική μνήμη.

Ο μηδενισμός αυτός μπορεί να οφείλεται σε βλάβη ή να είναι τυχαίος, οπότε στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχουν γίνει καταχωρήσεις των συναλλαγών αυτών στα βιβλία του επιτηδευματία, βάσει της χαρτοταινίας που αποτελεί το στέλεχος της φ.τ.μ. Ακόμη, επειδή στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται συνήθως επαναπρογραμματισμός της φ.τ.μ. από τον τεχνικό, θα πρέπει στο βιβλιάριο συντήρησης να υπάρχει σχετική παρατήρηση του τεχνικού.

Μπορεί όμως ο μηδενισμός της «προσωρινής μνήμης», να οφείλεται σε σκόπιμη ενέργεια για την απόκρυψη συναλλαγών (μη έκδοση «Ζ» μη ενταμίευση αυτών στη δημοσιονομική μνήμη, μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία) και ακριβώς αυτό είναι που πρέπει να ερευνάται από το φορολογικό έλεγχο, ανατρέχοντας στην ημερομηνία που συνέβη ο μηδενισμός προκειμένου να ελεγχθεί το στέλεχος και η καταχώρηση ή μη των εσόδων στα τηρούμενα βιβλία.

Αφαίρεση φυσικής μνήμης δεν μπορεί να γίνει χωρίς την παρουσία φοροτεχνικού υπάλληλου ή εκπροσώπου του Υπουργείου Οικονομικών.

9.3 Μη θεώρηση χαρτοταινίας φ.τ.μ.

« Με την απόφαση 1125646/955/0015/ΠΟΛ. 1271/11-12-1989 (ΦΕΚ τ. Β 921/29-12-89), οι επιτηδευματίες που χρησιμοποιούν, ακόμη και προαιρετικά, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών φ.τ.μ. του

ν. 1809/88, απαλλάσσονται από 29-12-1989 (ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης) από την υποχρέωση να θεωρούν τις χαρτοταινίες, που προορίζονται να παραμείνουν ως στέλεχος των αποδείξεων που εκδίδονται από αυτές».

Είναι λοιπόν φανερό και μόνο εκ του λόγου αυτού ότι η καθιέρωση της υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. δικαίωσε τη συγκεκριμένη επιλογή, γιατί πέραν των άλλων απάλλαξε, τόσο τις φοροτεχνικές υπηρεσίες από μεγάλο όγκο θεωρούμενων φορολογικών στοιχείων, όσο και τους φορολογούμενους από γραφειοκρατικές διατυπώσεις.

9.4 Διαδικασία σφράγισης φ.τ.μ.

«Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό σημείο των ειδικών φορολογικών ταμειακών μηχανών είναι η σφράγιση της κεφαλής της βίδας, που συνδέει το περίβλημα της μηχανής με τη βάση αυτής, ώστε να εξασφαλίζεται η ταμειακή μηχανή από κάθε είδους επέμβαση αναρμόδιου στο εσωτερικό της».

A. Σφράγιση στο εργαστήριο.

«Η σφράγιση κάθε μηχανής γίνεται από τον κατασκευαστή στο χώρο παραγωγής και πριν από τη διάθεσή τους στην αγορά με την παρουσία φοροτεχνικού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας λειτουργεί το εργαστήριο ή εργοστάσιο που γίνεται η παραγωγή των μηχανών.

Για τη σφράγιση των μηχανών μπορεί να χρησιμοποιείται οποιοδήποτε υλικό που επιδέχεται σήμανση με ειδική σφραγίδα, αρκεί στο υλικό αυτό να μη μπορεί να γίνουν ξέσματα ή αλλοιώσεις, κατά τρόπο που να μην είναι εμφανής, ώστε να είναι δυνατή η διαπίστωση κάθε προσπάθειας παραβίασης. Συνεπώς, με την έννοια αυτή μπορεί η σφράγιση να γίνεται και με μολιβδοσφραγίδα.

Σημειώνουμε ότι σε περιπτώσεις παραβίασης του σφραγίσματος φ.τ.μ., που εντοπίζεται, προβλέπονται αυστηρές ποινές από τις ισχύουσες διατάξεις (άρθ. 10 του ν. 1809/1988).

Η ειδική σφραγίδα που χρησιμοποιείται στο εργαστήριο του κατασκευαστή φέρνει στην επιφάνεια της πλάκας δυο κεφαλαία γράμματα που ορίζονται με την εγκριτική απόφαση της Επιτροπής, τα οποία προτάσσονται στον αριθμό μητρώου κάθε φορολογικής μηχανής και είναι διαφορετικά για κάθε κατασκευαστή (ή εισαγωγή).

Η σφράγιση στο εργαστήριο, όπως προαναφέρθηκε γίνεται με την παρουσία φοροτεχνικού υπαλλήλου, ο οποίος ορίζεται κάθε φορά από τον **Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.**

Στο χώρο της σφράγισης κάθε κατασκευαστής υποχρεούται να τηρεί θεωρημένο βιβλίο παραγωγής, στο οποίο θα παρακολουθούνται οι σφραγιζόμενες μηχανές. Στο βιβλίο αυτό, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου της σφράγισης συγκεκριμένης παρτίδας μηχανών, θα τίθεται και το ονοματεπώνυμο του παρισταμένου στη σφράγιση φοροτεχνικού

υπαλλήλου, ο οποίος μπορεί να υπογράψει κάθε φορά θέτοντας και την υπηρεσιακή του σφραγίδα».

Για το θέμα αυτό σημειώνονται τα εξής:

Με τις διατάξεις του άρθ.14 (παρ.4) του ν. 1914/90 (ΦΕΚ Α 178) συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε το άρθ. 6 (παρ. 1) του ν. 1809/88 και ορίσθηκε ότι η σφράγιση γίνεται από την επιχείρηση που έχει λάβει την άδεια καταλληλότητας και ελέγχεται από εξουσιοδοτημένο φοροτεχνικό υπάλληλο. Ο έλεγχος αυτός μπορεί να γίνεται δειγματοληπτικά, πριν την διακίνηση ή την πώληση των φ.τ.μ.

Με τις διατάξεις του άρθ. 11 (εδάφιο δεύτερο) του ν. 1809/88, όπως συμπληρώθηκαν με το άρθ. 14 (παρ.6) του ν. 2214/94, όπου στο νόμο αναφέρεται «κατασκευαστής», νοείται η επιχείρηση που έχει λάβει άδεια καταλληλότητας για συγκεκριμένο τύπο φ.τ.μ. τις οποίες κατασκευάζει σε εγχώρια καταστήματα ή εισάγει ολοκληρωμένες από άλλη χώρα.

Με βάση την παρατήρηση αυτή η διαδικασία σφράγισης των φ.τ.μ., όπως αυτή περιγράφεται στην Α.Υ.Ο. 1127421/ΠΟΛ. 1278/19.12.89 (ΦΕΚ Β 931), η οποία εκδόθηκε με βάση εξουσιοδοτική διάταξη του ν. 1809/88 (άρθ. 6) αφορά και τους εισαγωγείς φ.τ.μ. (όχι μόνο τους κατασκευαστές), εφόσον έχουν λάβει άδεια της αρμόδιας επιτροπής για την διάθεση στην αγορά συγκεκριμένου τύπου φ.τ.μ.

Σημειωτέον ότι ουσιαστικό με τις διατάξεις του άρθ. 27 του ν. 2214/94 καταργήθηκε η υποχρέωση ύπαρξης ποσοστού 35% εγχώριας προστιθέμενης

αξίας στο κόστος των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συνεπώς μπορούν να εισάγονται αυτούσιες.

Ακόμη επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του άρθ.27¹ (παρ.4) του ν. 2214/94 προκύπτει ότι η σφράγιση των φ.τ.μ. διενεργείται, μετά τις 11-5-94, αφού προηγουμένα έχει χορηγηθεί στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση βεβαίωση σχετικά με την καταλληλότητα των φ.τ.μ.

Η βεβαίωση αυτή χορηγείται, εφόσον ελεγχθεί δείγμα ανά πεντακόσιες (500) κατασκευαζόμενες ή συναρμολογούμενες εγχωρίως φ.τ.μ. ή ανά εισαγωγή όταν αυτές εισάγονται ολοκληρωμένες από άλλη χώρα.

Τέλος, κατά την άποψή μας, η έννοια του χρησιμοποιούμενου όρου « εισαγωγή» στις διατάξεις του άρθ. 27 του ν. 2214/94, καταλαμβάνει τόσο τις εισαγόμενες από Τρίτη χώρα φ.τ.μ., όσο και τις προερχόμενες από άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τυχόν άποψη ότι καταλαμβάνει μόνο τις εισαγόμενες από τρίτες χώρες, θα ήταν αντίθετη με το σκοπό που εξυπηρετούν οι συγκεκριμένες διατάξεις (παρ. 4 αρθ. 27, ν. 2214/94), δηλαδή την πιστοποίηση της καταλληλότητας, σύμφωνα με την χορηγηθείσα από την αρμόδια Επιτροπή έγκριση, των διατιθέμενων φ.τ.μ., οι οποίες πρέπει να πληρούν τις εκάστοτε απαιτήσεις του Υπουργείου Οικονομικών.

B. Σφράγιση για επισκευή ή συντήρηση.

Σε κάθε περίπτωση επισκευής ή συντήρησης που θα χρειαστεί αποσφράγιση της μηχανής, εφόσον δεν γίνεται αφαίρεση ή αντικατάσταση της φυσικής μνήμης της μηχανής, δεν απαιτείται παρουσία φοροτεχνικού υπαλλήλου. Συνεπώς,

τόσον η αποσφράγιση, όσον και η νέα σφράγιση, θα γίνεται από την κατασκευαστή ή εξουσιοδοτημένο τεχνικό του, ο οποίος θα θέτει κατά την επανασφράγιση ειδική σφραγίδα με διψήφιο αριθμό, που θα δίνεται σε κάθε τεχνικό από τον κατασκευαστή και θα γνωστοποιείται στη διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων, όπως ειδικότερα αναφέρεται στην Α.Υ.Ο. 11277421/ΠΟΛ. 1278/19-12-89 (ΦΕΚ Β 931).

Γ. Αφαίρεση φυσικής μνήμης (Fiscal Memory).

Σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης της φυσικής μνήμης απαιτείται η παρουσία φοροτεχνικού υπαλλήλου ή εκπροσώπου του Υπουργείου Οικονομικών, ο οποίος παραλαμβάνει και παραδίδει τη φυσική μνήμη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του χρήστη. Στις περιπτώσεις αυτές θα ορίζεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. το πρόσωπο που θα παραστεί στην αφαίρεση της φυσικής μνήμης μετά από γραπτή ή προφορική αίτηση του κατασκευαστή ή εξουσιοδοτημένου τεχνικού του.

Στο σημείο αυτό παρατηρείται ότι με την αφαίρεση της φυσικής μνήμης, η οποία είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με τη βάση της μηχανής, η ταμειακή μηχανή στην ουσία τίθεται εκτός λειτουργίας.

Συνεπώς, κατά την παραλαβή της φυσικής μνήμης, μετά την αφαίρεσή της, θα παραλαμβάνεται και το βιβλιάριο επισκευών και συντήρησης που συνοδεύει κάθε μηχανή, αφού προηγουμένα γίνει σ' αυτό σχετική εγγραφή από τον τεχνικό που αφαιρεί την φυσική μνήμη.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις θα συντάσσεται σχετική απόδειξη παραλαβής, αντίτυπο της οποίας θα παραδίδεται στο χρήστη. Στην απόδειξη παραλαβής θα σημειώνονται η ημερομηνία, η ώρα και η αιτιολογία αφαίρεσης, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, που κρίνεται αναγκαίο.

Οι παραλαμβανόμενες φυσικές μνήμες θα φυλάσσονται από τις Δ.Ο.Υ. μέχρι την οριστικοποίηση των φορολογικών εγγραφών, που αναφέρονται οι ενταμιευμένες στη φυσική μνήμη πληροφορίες και δεδομένα.

Για την ανάγνωση των φυσικών μνημών, όποτε αυτό χρειαστεί, ο κατασκευαστής ή εισαγωγέας ή ο εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπό τους, υποχρεούνται να παράσχουν κάθε δυνατή πληροφορία και τα τεχνικά μέσα για την ανάγνωση των φυσικών μνημών.

Δ. Συμπερασματικά:

Σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατή η χρησιμοποίηση ταμειακών μηχανών του ν. 1809/88 χωρίς να έχουν ειδική σφράγιση. Κατά του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εξετάζεται με ιδιαίτερη προσοχή το σημείο αυτό. Επίσης, εξετάζεται αν υπάρχει και φυλάσσεται το ειδικό βιβλιάριο επισκευών που συνοδεύει κάθε μηχανή και αν ενημερώνεται κανονικά με τις συντηρήσεις και επισκευές που γίνονται από τον κατασκευαστή ή εξουσιοδοτημένο τεχνικό του.

Συνοψίζοντας σημειώνουμε:

- α) Κάθε ταμειακή μηχανή πρέπει να είναι σφραγισμένη.
- β) όταν η σφραγίδα φέρει δυο κεφαλαία γράμματα, σημαίνει ότι είναι σφραγίδα του κατασκευαστή.

γ) όταν η σφραγίδα φέρει διψήφιο αριθμό, σημαίνει ότι στο εσωτερικό της μηχανής έχει επέμβει τεχνικός εξουσιοδοτημένος από τον κατασκευαστή.

9.5 Μεταλλική ετικέτα.

Κάθε εγκεκριμένη φορολογική ταμειακή μηχανή **υποχρεωτικά πρέπει να έχει μεταλλική ετικέτα**, στην οποία αναγράφεται μεταξύ των άλλων ο τύπος, ο κατασκευαστής και ο αριθμός έγκρισης του Υπουργείου Οικονομικών. Συνεπώς η μεταλλική αυτή ετικέτα είναι ένα χαρακτηριστικό σημείο αναγνώρισης των εγκεκριμένων από του Υπουργείο Οικονομικών Φορολογικών ταμειακών μηχανών.

Οι επιχειρήσεις που λαβαίνουν έγκριση για διάθεση στην αγορά φ.τ.μ. συγκεκριμένου τύπου, γνωστοποιούνται με εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, στις οποίες αναφέρονται τα στοιχεία των επιχειρήσεων, ο τύπος της φ.τ.μ. και Νο της σχετικής εγκριτικής απόφασης, που αναγράφεται στο ειδικό μεταλλικό ταμπελάκι.

9.6 Υπόχρεοι - πεδίο εφαρμογής.

Το μέτρο της υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. επεκτάθηκε σταδιακά, κατά γεωγραφικά διαμερίσματα και κατά κλάδους επαγγελματιών καταλαμβάνοντας, από 1/5/1990 μέχρι και 1/1/1995 όλους τους επιτηδευματίες της χώρας, που διενεργούν λιανικές πωλήσεις και τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εκτός όσων έχουν για λόγους αντικειμενικούς εξαιρεθεί.

Ειδικότερα οι προϋποθέσεις υπαγωγής επιτηδευματία στο υπόψη μέτρο, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά είναι οι εξής:

Μέχρι 31/12/1994 :

Α) Να τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας.

Β) Να είναι λιανοπωλητής ή κυρίως λιανοπωλητής.

Ως κυρίως λιανοπωλητής θεωρείται αυτός που οι λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, στο σύνολο του τζίρου του από όλες τις δραστηριότητες όλων των εγκαταστάσεων του, ξεπερνούν το 40%.

Γ) Να μην υποχρεούται, από φορολογικές διατάξεις, σε αναγραφή πρόσθετων στοιχείων επί των αποδείξεων και εξ αυτού του λόγου να έχει εξαιρεθεί.

Δ) Να μη εκπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται από το νόμο ή υπουργικές αποφάσεις.

Ε) Να μην τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά επί πιστώσει, όποτε ευθέως είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του μέτρου.

Από 1/1/1995.

Με τις διατάξεις του άρθ. 27 του ν. 2214/94 συμπληρώθηκε η παράγραφος 1 του ν. 1809/88 και επεκτάθηκε από 1/1/95 η υποχρέωση χρήσης φ.τ.μ. και στους κυρίως χονδροπωλητές επιτηδευματίες (χονδρικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που ξεπερνούν το 60% του συνολικού τζίρου τους), εφόσον οι λιανικές τους πωλήσεις διενεργούνται, κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, για τις λιανικές πωλήσεις που διενεργούν.

Έτσι μετά την πιο πάνω ημερομηνία ουσιαστικά οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο μέτρο υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. είναι οι αναφερόμενες ανωτέρω με διαφοροποίηση του σημείου β. Δεν απαιτείται δηλαδή στο εξής να είναι κάποιος λιανοπωλητής ή κυρίως λιανοπωλητής, αλλά αρκεί το γεγονός ότι διενεργεί λιανικές πωλήσεις ανεξάρτητα από το ποσοστό αυτών στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων.

9.7 ΠΙΝΑΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Φ.Τ.Μ.

1. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Φ.Τ.Μ. μέσα στο 1990

ΝΟΜΟΙ ΠΕΡΙΟΧΕΣ	Κατηγορίες επιτηδευματιών				Εξαιρέσεις
	Εκμετάλλευση: κέντρου διασκέδασης. Πώληση: ανταλλακτικών αυτ/των.	Πώληση: ανδρικών - γυναικείων - παιδικών ενδυμάτων και εσωρούχων, λουλουδιών και φυτών, καλλυντικών (εφόσον είναι η κύρια δραστηριότητα).	Εκμετάλλευση: εστιατορίου, ταβέρνας, μπαρ, καφε-μπαρ, ανακ-μπαρ, καφετέριας, πιτσαρίας, ζαχαροπλαστείου, και γενικά καταστήματος στο οποίο διατίθεται οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού (εξαιρ. τα παραδοσιακά καφέ-νεία).	Εκμετάλλευση: φαρμακείου. Πώληση: δερματινών ειδών και ειδών ταξιδιού, τουριστικών ειδών και ειδών λαϊκής τέχνης, ειδών υγιεινής, γυαλικών, κρυστάλλων, και ειδών πορσελάνης, ανδρικών - γυναικείων - παιδικών παπουτσιών, υφασμάτων και λευκών ειδών, δίσκων και κασετών μουσικής, τροφίμων και λοιπών ειδών (με το σύστημα αυτοεξυπηρέτησης).	α) Οι επιτηδευματίες που είναι υπόχρεοι και τηρούν βιβλίο αποθήκης ως προς την εισαγωγή και την εξαγωγή*. β) Οι επιτηδευματίες που τηρούν προαιρετικά βιβλίο αποθήκης ή υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης μόνο ως προς την εισαγωγή, εφόσον το τηρούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ.** Σημείωση: * ** Βλ. πίνακα υποχρέων 1992.
Αττικής, Θεσσαλονίκης	1.5.1990	1.5.1990	1.8.1990	1.11.1990	
Αργολίδας, Αχαΐας, Δωδεκανήσου, Ζακύνθου, Ηρακλείου, Κορινθίας, Λάρισας, Λασηθίου, Μεγνησίας, Χαλκιδικής, Ίος, Μύκονος, Νάξος, Πάρος.	1.8.1990	1.11.1990	1.8.1990	1.11.1990	
Αιτωλοακαρνανίας, Ιωαννίνων, Καβάλας, Καρδίτσας, Κεφαλληνίας, Πρεβέζης, Ρεθύμνου, Τρικάλων, Χανίων.	1.11.1990	1.11.1990	1.11.1990	1.11.1990	

(1) Α.Υ.Ο. 1128942/1987/ΠΟΛ. 1284/29.12.89 (ΦΕΚ Β 38/90)

(2) Α.Υ.Ο. 1029133/284/ΠΟΛ. 1088/19.4.90 (ΦΕΚ Β 304/90).

(3) Α.Υ.Ο. 1046050/435/ΠΟΛ. 1143/22.6.90 (ΦΕΚ Β 474/90) – Μετάθεση ημερομηνίας από 1/7/90 σε 1/8/90--.

2. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Φ.Τ.Μ. μέσα στο 1991

Κατηγορίες επιτηδευματιών	Από 1.4.1991 Νομοί	Από 1.7.1991 Νομοί	Από 1.10.1991 Νομοί	Εξαιρέσεις
<p>α) Εκμετάλλευση: κέντρου διασκέδασης, εστιατορίου, μπαρ, καφε-μπαρ, σνακ-μπαρ, καφετέριας, πιτσορίας, ζαχαροπλαστείου και γενικά καταστήματος στο οποίο διατίθεται οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού (με εξαίρεση τα παραδοσιακά καφενεία), φαρμακείου.</p> <p>β) Πώληση: ανταλλακτικών αυτ/των, ανδρικών - γυναικείων - παιδικών ενδυμάτων και εσωρούχων, καλλυντικών (εφόσον τα είδη αυτά αποτελούν την κύρια δραστηριότητα), λουλουδιών και φυτών, δερμάτινων ειδών και ειδών λαϊκής τέχνης, γυαλικών, κρυστάλλων και ειδών πορσελάνης, ανδρικών - γυναικείων - παιδικών παπουτσιών, υφασμάτων και λευκών ειδών, δίσκων και κασετών μουσικής, τροφίμων και λοιπών ειδών (με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης).</p>	<p>Αρκαδίας Βοιωτίας Ξυβοίας Ηλείας Κυκλάδων Λακωνίας Λέσβου Λευκάδας Φθιώτιδας</p>	<p>Άρτας Δράμας Ημαθίας Θεσπρωτίας Κοζάνης Πέλλης Πιερίας Σερρών Φωκίδος Χίου</p>	<p>Γρεβενών Έβρου Ευρυτανίας Καστοριάς Κιλίκης Μεσσηνίας Ξάνθης Ροδόπης Σάμου Φλώρινας</p>	<p>1) Τα ιχθυοπωλεία α) της Κεντρικής Δημοτικής Ιχθυαγοράς Αθηνών (Αθηνάς 23). β) Δημοτικής Ιχθυαγοράς ΜΟΔΙΑΝΟ & ΚΑΠΑΝΙ Θεσ/νίκης γ) Δημοτικής Ιχθυαγοράς Τρικάλων δ) Δημοτικής Ιχθυαγοράς Βόλου - Βλ. & Πίνακα 5 -</p> <p>2) Οι επιτηδευματίες που έχουν υποχρέωση και τηρούν βιβλίο αποθήκης με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν τύχει απαλλαγής από την αναγραφή του είδους και της ποσότητας στα Α.Λ.Π.</p> <p>3) Τα κυλικεία των κινηματογράφων, των θεάτρων, των γηπέδων διεξαγωγής ποδοσφαιρικών αγώνων μέχρι 31.12.1992. (παρ. 3 άρθρου 3 ΑΥΟ 1006568/ΠΟΛ. 1014/18.1.91) - Βλ. & Πίνακα 5 -</p>
<p>α) Εκμετάλλευση: αρτοποιείου.</p> <p>β) Πώληση: Κρεάτων, ψαριών, ποτών, χρωμάτων - βερνικιών γενικά, οιδηρικών - εργαλείων χειρός, φωτιστικών ειδών, οπτικών - φωτογραφικών - κινηματογραφικών ειδών, ψευδοκοσμημάτων (φομπιζού) ειδών δώρων, ειδών καπνιστού, αξεσουάρ αυτοκινήτων.</p>	<p>Αττικής Θεσσαλονίκης</p>	<p>Αργολίδας, Αχαΐας Δωδεκανήσου Ζακύνθου Ηρακλείου Κέρκυρας Κορινθίας Λασηθίου Λάρισας Μαγνησίας Χαλκιδικής Ιος, Μύκενος Νάξος, Πάρος</p>	<p>Αιτωλοακαρνανίας Ιωαννίνων Καβάλας Καρδίτσας Κεφαλληνίας Πρεβέζης Ρεθύμνου Τρικάλων Χανίων</p>	

Α.Υ.Ο. 1006568/70/ΠΟΛ. 1014/18.1.91 (ΦΕΚ Β 66)

3. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Φ.Τ.Μ. μέσα στο 1992

Κατηγορίες επιτηδευματιών	Από 1.3.1992 Νομοί	Από 1.7.1992 Νομοί	Από 1.10.1992 Νομοί	Εξαιρέσεις
Όλοι οι επιτηδευματίες που εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (άρθρο 18 §1 και 13 § 18 του Κ.Φ.Σ.) Περιλαμβάνονται: α) οι επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν βιβλίο αποθήκης και β) τα παραδοσιακά καφενεία.	Αττικής Θεσσαλονίκης Τηρούντες βιβλίο αποθήκης εντάχθηκαν στις 31.5.92 (ΑΥΟ 1020/199/ΠΟΛ. 1075/30.3.92 - ΦΕΚ Β 274)	Αργολίδας, Αχαΐας Δωδεκανήσου Ζακύνθου Ηρακλείου Κέρκυρας Κορινθίας Λασηθίου Λάρισας Μαγνησίας Χαλκιδικής Ιος, Μύκονος Νάξος, Πάρος	Αιτωλοακαρνανίας Ιωαννίνων Καβάλας Καρδίτσας Κεφαλληνίας Πρεβέζης Ρεθύμνου Τρικάλων Χανίων	1) Τα κυλικεία των κινηματογράφων, των θεάτρων, των γηπέδων διεξαγωγής ποδοσφαιρικών αγώνων μέχρι 31.12.1992. (Βλ. και Πίνακα 5). 2) Ιχθυοπωλεία Δημοτικών Αγορών: - Αθηνών - ΜΟΔΙΑΝΟ & ΚΑΠΑΝΙ Θεσσαλονίκης - Τρικάλων - Βόλου (Βλ. και Πίνακα 5). 3) Πρατήρια υγρών καυσίμων (Βλ. & Πίνακα 5). 4) Τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία μέχρι 31-12-93. (Βλ. εξαιρέσεις παρ. 13.6.4).
α) Έκμετάλλευση: αρτοποιείου, παραδοσιακού καφενείου. β) Πώληση: τροφίμων (παντοπωλεία), γαλακτοκομικών και τυροκομικών προϊόντων, κρεάτων, αλλαντικών, ψαριών, οπωρολαχανικών, ποτών, ειδών οικιακής χρήσης, χρωμάτων - βερνικιών γενικά, σιδηρικών - εργαλείων χειρός, οπτικών - φωτογραφικών - κινηματογραφικών ειδών, ψευδοκοσμημάτων (φο-μπιζού), ειδών δώρων, ειδών καπνιστού, αξεσουάρ αυτοκινήτων, φωτιστικών ειδών.	Αρκαδίας Βοιωτίας Εύβοιας Ηλείας Κυκλάδων Λακωνίας Λέσβου Λευκάδας Μεσσηνίας Φθιώτιδας	Άρτας Δράμας Ημαθίας Θεσπρωτίας Κοζάνης Πέλλης Πιερίας Σερρών Φωκίδος Χίου	Γρεβενών Έβρου Ευρυτανίας Καστοριάς Κιλκίς Ξάνθης Ροδόπης Σάμου Φλώρινας	

Α.Υ.Ο. 1006568/70/ΠΟΛ. 1014/18.1.91 (ΦΕΚ Β 66)

4. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Φ.Τ.Μ. μέσα στο 1993

Κατηγορίες επιτηδευματιών	Από 1.4.1993 Νομοί	Από 1.7.1993 Νομοί	Παρατηρήσεις
Όλοι οι λιανοπωλητές ή κυρίως λιανοπωλητές με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, που εκδίδουν Α.Α.Π. ή Α.Π.Υ. (άρθρο 13 Κ.Β.Σ.). Περιλαμβάνονται: α) τηρούντες βιβλίο αποθήκης, β) τα παραδοσιακά καφενεία και γ) τα πρατήρια υγρών καυσίμων για λιπαντικά, μικροανταλλακτικά, αξεσουάρ κ.λπ.	Νομοί: Ηλείας, Μεσσηνίας, Αρκαδίας, Λακωνίας, Λευκάδας, Ευβοίας, Βοιωτίας, Φθιώτιδας, Άρτας, Πιερίας, Φωκίδας, Ημαθίας, Κοζάνης, Σερρών & Κυκλάδων (υπόλοιπα νησιά).	Νομοί: Ευρυτανίας, Θεσπρωτίας, Γρεβενών, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλας, Κιλκίς, Δράμας, Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Χίου, Λέσβου & Σάμου	Τα κυλικεία Κ/Φ, Θεάτρων και γηπέδων ποδοσφαιρικών αγώνων εντάχθηκαν αρχικά από 20/4/93 με αναστολές μέχρι και 28/2/94. (Βλ. και Πίν. 5).

Α.Υ.Ο. 1129159/1059/ΠΟΛ. 1279/15.12.1992 (ΦΕΚ Β 765)

5. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

Κατηγορίες επιτηδευματιών	Αναστολές ένταξης	Ημερομηνία ένταξης
1. Τα Ιχθυοπωλεία α. Της Κεντρικής Δημοτικής Ιχθυαγοράς Αθηνών.	Επ' αόριστον ⇒ Α.Υ.Ο. 1006568/ΠΟΛ. 1014/18.1.91	Από 1-7-93 ΑΥΟ 1001220/ΠΟΛ. 1008/4.1.93 Εξαιρούνται: μόνο οι ιχθυοπώλες της μεσαίας σειράς ΑΥΟ 1041671/ΠΟΛ. 1088/7.4.94
β. Δημοτικής Ιχθυαγοράς ΜΟΔΙΑΝΟ ΚΑΙ ΚΑΠΑΝΙ Θεσσαλονίκης	1) Μέχρι 30/6/92 ⇒ Α.Υ.Ο. 1050322/ΠΟΛ. 1120/31.5.91 2) Μέχρι 31/12/92 ⇒ Α.Υ.Ο. 1062764/ΠΟΛ. 1111/24.6.92	Από 1-1-93
γ. Δημοτικής Ιχθυαγοράς Τρικάλων	Ως ανωτέρω περίπτωση 1β.	Από 1-1-93
δ. Δημοτικής Ιχθυαγοράς Βόλου	1) Μέχρι 28/2/92 ⇒ Α.Υ.Ο. 1060535/637/22.8.91 2) Μέχρι 31/12/92 ⇒ Α.Υ.Ο. 1062764/ΠΟΛ. 1111/24.6.92	Από 1-1-93
2. Κυλικεία Κινηματογράφων & Θεάτρων	1) Μέχρι 31/12/92 ⇒ Α.Υ.Ο. 1006568/ΠΟΛ. 1014/18.1.91 2) Μέχρι 31/12/93 ⇒ Α.Υ.Ο. 1074710/ΠΟΛ. 1207/31.5.93 3) Μέχρι 28/2/94 ⇒ Α.Υ.Ο. 1004991/ΠΟΛ. 1012/14.1.94	Από 1-3-94
3. Οπωροπωλεία Βαρβακειού Αγοράς	Μέχρι 30/6/93 ⇒ Α.Υ.Ο. 1005954/ΠΟΛ. 1039/2.2.93	Από 1-7-93
4. Πρατήρια υγρών καυσίμων	Μέχρι και 31/2/92 ⇒ Α.Υ.Ο. 1016962/ΠΟΛ. 1053/2.3.92	Από 1-1-93

9.8 Νέοι επιτηδευματίες.

Με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του αρθ. 1 του γ. 1809/88, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με την παρ. 1 του αρθ. 14 του ν. 1914/90 οι οποίες ερμηνεύθηκαν με την εγκ. 1013334/ΠΟΛ. 1033/6-2-91, οι νέοι επιτηδευματίες που έκαναν έναρξη επιτηδεύματος από 17/12/90 και στο εξής εντάσσονταν άμεσα στο μέτρο της υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. ανεξάρτητα από το είδος του επαγγέλματος, εφόσον στην περιοχή άσκησης της δραστηριότητάς του είχε ισχύσει το μέτρο και είχαν τις προϋποθέσεις υπαγωγής. Ειδικά για νέους επιτηδευματίες που έκαναν έναρξη επιτηδεύματος από 17/12/90 μέχρι την κοινοποίηση της προαναφερόμενης εγκ. ΠΟΛ. 1033/6-2-91, παρασχέθηκε η δυνατότητα να προμηθευτούν ή να παραγγείλουν φ.τ.μ. μέχρι 1/4/91 χωρίς να έχουν τις συνέπειες του νόμου.

9.9 Μεταβολή κατηγορίας βιβλίων - Έγκριση μη χρησιμοποίησης φ.τ.μ.

Με τον ΚΒΣ από 1/1/93, κάποιες κατηγορίες επιτηδευματιών, που υποχρεούνταν και τηρούσαν στο 1992 βιβλία Β' κατηγορίας με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου Κ.Φ.Σ. εντάσσονταν από την νέα χρήση στην υποχρέωση τήρησης βιβλίων αγορών .

Όσοι από αυτούς τους επιτηδευματίες, κατά το μεσοδιάστημα 1/7-31/12/92, εντάσσονταν στο μέτρο υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. εγκρίθηκε με την εγκ. 3/1992 η μη χρησιμοποίηση φ.τ.μ. για τις λιανικές τους πωλήσεις, εφόσον από 1/1/1993 θα εντάσσονταν στο βιβλίο αγορών.

9.10 Αντιμετώπιση της αυξημένης ζήτησης φ.τ.μ. με τη λήψη θεωρημένων δελτίων παραγγελίας.

Επειδή στα πρώτα χρόνια εφαρμογής του μέτρου υπήρχε ενδεχόμενο μη κάλυψης άμεσα των αναγκών της αγοράς σε φ.τ.μ., δόθηκε η δυνατότητα οι υπόχρεοι επιτηδευματίες να εφοδιάζονται με θεωρημένα δελτία παραγγελιών, κατά την έναρξη της υποχρέωσης προκειμένου να μην έχουν συνέπειες. Έτσι:

A) Οι ενταχθέντες στην υποχρέωση χρήσης φ.τ.μ. στις 1/5/90, 1/8/90 και 1/11/90, καλύπτονταν νόμιμα για τρεις μήνες, εφόσον αποδεδειγμένα είχαν παραγγείλει φ.τ.μ. (Α.Υ.Ο. 1029133/ΠΟΛ. 1088/19.4.90 - ΦΕΚ Β 304).

B) Οι ενταχθέντες στην υπόψη υποχρέωση την 1/1/91, λόγω μετάταξής τους απλό την Α' κατηγορία βιβλίων στη Β' καλύπτονταν νόμιμα για δύο μήνες με δελτίο παραγγελίας (ήτοι μέχρι 28/2/91) -Άρθρο 3 Α.Υ.Ο 1006568/ΠΟΛ. 1014/18-1-91.

Γ) Οι ενταχθέντες στο μέτρο χρήσης φ.τ.μ. στις 1/4/91, 1/7/91 και 1/10/91, καλύπτονταν νόμιμα με δελτίο παραγγελίας για ένα μήνα (άρθρο 1 παρ.8 Α.Υ.Ο. 1006568/ΠΟΛ. 1014/18.1.91).

9.11 Απόσβεση δαπάνης αγοράς φ.τ.μ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 1809/88, όπως ερμηνεύθηκαν με την εγκ. 1023223/108 ΠΟΛ. 1053/15-2-89, ορίζεται ότι:

Η απόσβεση της δαπάνης αγοράς φ.τ.μ. του νόμου αυτού γίνεται με επιλογή της επιχ/σης είτε εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η αγορά, είτε σε 2 χρόνια είτε σε 3 χρόνια, κατανεμόμενη ισομερώς.

Τονίζεται ότι στις περιπτώσεις που τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με χρήση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, η παραπάνω δαπάνη, είτε εφάπαξ, είτε κατανεμόμενη ισομερώς το πολύ σε 3 χρόνια, καθώς και τόκοι δανείων για αγορά η τ.μ. αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη και όχι από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σε περίπτωση αντικατάστασης ταμειακής μηχανής με η.τ.μ. του νόμου αυτού, η αναπόσβεστη αξία της παλαιάς μηχανής αφαιρείται από τα ακαθάριστα

έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η αντικατάσταση της μηχανής, εφόσον τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας ή Β' κατηγορίας αλλά πρόκειται για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, δεν έχουν αξιόλογα αποθέματα και τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία και στοιχεία Κ.Φ.Σ., οπότε προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα.

Όταν τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας, αλλά τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με χρήση μοναδικών συντελεστών καθ. Κέρδους (εξωλογιστικώς), τότε η αναπόσβεστη αξία αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η αντικατάσταση της μηχανής.

Σημειώνεται ότι τα πιο πάνω κίνητρα ισχύουν για τους τηρούντες βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, ανεξάρτητα από το χρόνο αγοράς και την υποχρεωτική ή προαιρετική χρησιμοποίηση των μηχανών του νόμου αυτού.

Αν επιτηδευματίας αγοράσει φ.τ.μ. ενώ τηρεί βιβλίο αγορών με προοπτική να την χρησιμοποιήσει από την έναρξη τήρησης βιβλίου ανώτερης κατηγορίας, η απόσβεση θα γίνει κατά το χρόνο χρησιμοποίησης της φ.τ.μ. για την έκδοση αποδείξεων, λόγω της τήρησης βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας.

9.12 Χρησιμοποίηση Η/Υ αντί φ.τ.μ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 του ν. 1809/88, όπως ισχύουν, παρέχεται η ευχέρεια στους επιτηδευματίες, αντί να χρησιμοποιούν φ.τ.μ. να

εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις με τρόπο μηχανογραφικό, στις οποίες πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία των αποδείξεων των φ.τ.μ. (και η ώρα, πλέον όσων οι διατάξεις του Κ.Β.Σ προβλέπουν).

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση **δεν αποτελεί μηχανογραφικό τρόπο έκδοσης αποδείξεων η έκδοση αυτών από σύστημα μη φορολογικής ταμειακής μηχανής συνδεδεμένης με απλό εκτυπωτή που εκτυπώνει σε θεωρημένα μηχανογραφικά έντυπα, εφόσον ο εκτυπωτής αυτός δεν είναι οργανικό μέρος μηχανογραφικού συστήματος.**

9.13 Βλάβη φ.τ.μ. ή διακοπή της λειτουργίας της.

Σε περίπτωση βλάβης της φ.τ.μ. αυτή πρέπει να αποκαθίσταται εντός 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και εντός 48 ωρών για τα υπόλοιπα διαμερίσματα της χώρας. (παρ. 2.1.8 Α.Υ.Ο.Σ. 1659/104/20.6.88. ΦΕΚ Β 497)

Στις περιπτώσεις βλαβών ή διακοπής της λειτουργίας της φ.τ.μ. εφόσον διενεργούνται λιανικές πωλήσεις ο υπόχρεος πρέπει να εκδίδει **χειρόγραφες (θεωρημένες) αποδείξεις με αναγραφή και της ώρας.**

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όμως οι αποκαταστάσεις βλαβών πρέπει να σημειώνονται από τον υπεύθυνο εξουσιοδοτημένο τεχνικό στο βιβλιάριο συντήρησης της φ.τ.μ.

Σε περιπτώσεις που εξ αντικειμένου είναι αδύνατη η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, εφόσον πιστοποιείται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., με αυτοψία στην επιχείρηση και από τυχόν σχετικά έγγραφα (π.χ βεβαίωση Δ.Ε.Η.) η συγκεκριμένη αδυναμία, επιτρέπεται η χρήση χειρόγραφων θεωρημένων αποδείξεων έως ότου καταστεί δυνατή η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος.

Περιπτώσεις τέτοιες μπορεί να συναντήσει κανείς σε επιχειρήσεις οικοδομικών υλικών, παλαιών ανταλλακτικών κ.λ.π.

9.14 Δυνατότητα παράλληλης χρησιμοποίησης-αντικατάστασης φ.τ.μ. και Η/Υ.

Από τις ισχύουσες διατάξεις δεν απαγορεύεται ο επιτηδευματίας να χρησιμοποιεί για την έκδοση αποδείξεων παράλληλα Η/Υ για ορισμένες συναλλαγές και φ.τ.μ. για άλλες, με την προϋπόθεση ότι αυτό θα γνωστοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 6 του Κ.Β.Σ. γιατί ουσιαστικά πρόκειται για έκδοση στοιχείων από διαφορετικές σειρές.

Επίσης είναι δυνατόν, οποτεδήποτε κρίνει αναγκαίο για την επιχείρησή του ο επιτηδευματίας να αντικαταστήσει την φ.τ.μ. με Η/Υ, εκδίδοντας από αυτόν θεωρημένες αποδείξεις. Στις αποδείξεις αυτές υπενθυμίζεται ότι πρέπει να αναγράφεται και η ώρα.

9.15 Υποχρέωση έκδοσης επί πλέον αντιτύπων τιμολογίων πώλησης φ.τ.μ. « για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή».

Οι πωλητές φ.τ.μ. υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 1809/88 να εκδίδουν τα τιμολόγια πώλησης σε επιπλέον αντίτυπα. Ειδικότερα:

α) Μέχρι και 10/5/1994 έπρεπε να εκδίδεται σε ένα επιπλέον αντίτυπο το τιμολόγιο ή το Τ.Δ.Α. από τον πωλητή φ.τ.μ. με την ένδειξη «για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή». Το αντίτυπο αυτό παραδίδονταν στον αγοραστή, ο οποίος σε δέκα ημέρες όφειλε να το προσκομίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

β) Από 11/5/1994 με τις διατάξεις ν. 2214 του (άρθρο 27 κατά την πώληση φ.τ.μ. το σχετικό τιμολόγιο ή Τ.Δ.Α. εκδίδεται σε δύο επιπλέον αντίτυπα με την ένδειξη «για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή».

Έτσι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται για την πώληση συγκεκριμένης φ.τ.μ. από δυο κατευθύνσεις, ήτοι, από τον αγοραστή και από τον πωλητή.

Η προαναφερόμενη υποχρέωση αφορά και τους μη κατ' επάγγελμα πωλητές φ.τ.μ., δηλαδή αυτούς που μεταβιβάζουν τη φ.τ.μ. λόγω παύσης των εργασιών τους ή για άλλο λόγο, παρεχομένης σ' αυτούς της δυνατότητας να χορηγούν στον αγοραστή φωτοαντίγραφο του εκδοθέντος τμολογίου, με την σφραγίδα και την υπογραφή του πωλητή.

9.16 Υποχρεώσεις χρήστη να ενημερώνει τη Δ.Ο.Υ. για την απόκτηση και εγκατάσταση φ.τ.μ.

Ο αγοραστής ή χρήστης φ.τ.μ. υποχρεούται σε δέκα ημέρες από την λήψη του σχετικού παραστατικού κτήσης να το προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. μαζί με υπεύθυνη δήλωση, στην οποία θα αναφέρεται ο ακριβής τόπος εγκατάστασης της φ.τ.μ.

Σημειώνεται ότι η δεκαήμερη προθεσμία ενημέρωσης της Δ.Ο.Υ. αρχίζει από την επόμενη της ημέρας παραλαβής της φ.τ.μ. από το χρήστη, ανεξάρτητα από το χρόνο χρησιμοποίησης αυτής.

Σε περίπτωση περιέλευσης της κυριότητας ή της χρήσης της φ.τ.μ με άλλο πλην της αγοράς τρόπο, όπως δωρεά, κληρονομιά, εκμίσθωση κλπ προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ. , ο αντίστοιχος τίτλος (συμβόλαιο, συμφωνητικό κ.λ.π.).

Στην ίδια προθεσμία και με υπεύθυνη δήλωση γνωστοποιείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε μεταβολή του τόπου λειτουργίας, εγκατάστασης κ.λ.π. της φ.τ.μ.

9.17 Υποχρέωση διαφύλαξης βιβλιαρίου συντήρησης και φ.τ.μ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 1809/88, ο χρήστης φ.τ.μ. υποχρεούται να τηρεί και να διαφυλάσσει το βιβλιάριο συντήρησης, που παραδίδεται σε αυτόν από τον προμηθευτή και να ενημερώνεται αυτό με κάθε γεγονός, που αφορά την φ.τ.μ.

Επίσης οφείλει να διαφυλάσσει την ταμειακή μηχανή, με τα ενταμιευμένα σε αυτή δεδομένα, για χρονικό διάστημα ίσο με αυτό που ορίζεται κάθε φορά για την διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων.

Ο χρόνος αυτός με βάση τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 21 παρ.2 και 39 παρ.3) είναι 6 χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις χρήσεις από την 1/1/1991 και μετά (για τις προηγούμενες χρήσεις είναι 11 χρόνια).

9.18 Μη θεώρηση στοιχείων σε νέους επιτηδευματίες αν δεν έχουν προμηθευτεί φ.τ.μ.

Με την εγκύκλιο 1013334/ΠΟΛ. 1033/6-2-91, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι οι νέοι επιτηδευματίες που έχουν προϋποθέσεις ένταξης στο μέτρο της υποχρεωτικής χρήσης φ.τ.μ. δεν θεωρούν βιβλία και στοιχεία, αν δεν προσκομίσουν μεταξύ άλλων, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει η κατοχή φ.τ.μ.

Κρίνεται όμως σκόπιμο στο σημείο αυτό να επισημάνουμε ότι μολονότι στην προαναφερόμενη εγκύκλιο η απαγόρευση θεώρησης αναφέρεται όχι μόνο στα στοιχεία, αλλά και στα βιβλία, σιωπηρά έχει γίνει αποδεκτό από τη διοικητική πρακτική ότι δεν συντρέχει λόγος μη θεώρησης βιβλίων, ιδίως όταν σε ορισμένες περιπτώσεις ο φορολογούμενος χρειάζεται να θεωρήσει βιβλία για την καταχώρηση εξόδων ή αγορών, χωρίς να διενεργεί παράλληλα και πωλήσεις.

Επίσης σημειώνεται ότι μέχρι 31/12/94, που δεν εντάσσονται στο μέτρο οι κυρίως χονδροπωλητές, αν έκαναν έναρξη επιτηδεύματος, δεν υποχρεούνται κατά την έναρξη να εγκαταστήσουν φ.τ.μ. τουλάχιστον μέχρι την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής τους περιόδου, οπότε θα κρίνονται με βάση τη σχέση χονδρικών και λιανικών πωλήσεων.

9.19 Έκδοση τιμολογίου - Δ.Α. σε αντικατάσταση αποδείξεων.

Με την εγκ. 1027222/350/26.4.91, επειδή σε αρκετές περιπτώσεις οι ανωτέρω επιχειρήσεις δεν γνωρίζουν εκ των προτέρων, αν ο πελάτης εξυπηρετείται επαγγελματικά ή ως ιδιώτης και εκδίδονται αποδείξεις λιανική πώλησης κατά το σερβίρισμα είναι δυνατόν μεταγενέστερα (κατά την εξόφληση του λογαριασμού) να εκδοθεί Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής στο οποίο πρέπει να αναγράφεται και η ένδειξη ότι «εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ..... αποδείξεων λιανικής πώλησης». Οι εκδοθείσες κατά το σερβίρισμα Α.Λ.Π. πρέπει να επισυνάπτονται στο στέλεχος του τιμολογίου - Δ.Α. αυτού. Με την ίδια εγκύκλιο ορίζεται ακόμη ότι, επειδή με την έκδοση Α.Λ.Π. από φ.τ.μ. το ποσό αυτών καταχωρήθηκε στη δημοσιονομική μνήμη και εμφανίζεται στο ημερήσιο δελτίο «Ζ» , οι εγγραφές στα βιβλία θα γίνονται με το ημερήσιο δελτίο «Ζ» ή από τα στελέχη των Α.Λ.Π., αν εκδόθηκαν με Η/Υ, τα δε Τ-ΔΑ δεν θα καταχωρούνται εκ νέου ως έσοδα, αλλά σε ιδιαίτερες στήλες ή λογαριασμούς, κατά περίπτωση, για την παρακολούθηση άλλων υποχρεώσεων.

Σημειώνουμε ότι μολονότι η φραστική διατύπωση της υπόψη εγκυκλίου έχει επιτακτικό λεκτικό και μπορεί να συναγάγει κανείς ότι και στις περιπτώσεις ακόμη, που εκ των προτέρων είναι γνωστή η ιδιότητα του πελάτη ως επιτηδευματία, θα πρέπει να εκδίδονται αποδείξεις και στη συνέχεια να αντικαθιστούνται με Τ-ΔΑ δεν είναι υποχρεωτικό, αλλά ούτε και σωστό να εκδίδονται αποδείξεις όταν είναι γνωστό, πριν την έναρξη των σερβιρισμάτων, ότι ο πελάτης ενεργεί με τη ιδιότητα του επιτηδευματία. Η

άποψη αυτή βασίζεται στην θεμελιώδη αρχή ότι δεν μπορεί η εγκύκλιος που εκδόθηκε για τη διευκόλυνση των σχετικών συναλλαγών, να διαφοροποιήσει επί το δυσμενέστερων τα προκύπτοντα ευθέως από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

9.20 Ενναλακτικός τρόπος έκδοσης αποδείξεων και δελτίων παραγγελιών.

Περιοριστικά και μόνο στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εστιατόριο, ζυθεστιατόριο, ψητοπωλείο, ταβέρνες και εξοχικά κέντρα, που προσφέρουν φαγητό (δεν περιλαμβάνονται κέντρα διασκέδασης μπαρ κλπ), παρασχέθηκε η δυνατότητα, αντί να εκδίδουν αποδείξεις με φ.τ.μ. ή Η/Υ για κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν θεωρημένα δελτία παραγγελιών και κατά την εξόφληση του λογαριασμού από τον πελάτη ή την αναχώρησή του απ' αυτό να εκδίδουν απόδειξη για το συνολικό τίμημα από τη φ.τ.μ. ή του Η/Υ, η οποία θα παραδίδεται στον πελάτη, μαζί με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου παραγγελίας. Η πιο πάνω δυνατότητα δόθηκε με τις Α.Υ.Ο 1050321/ΠΟΛ. 1117/31-5-91 (ΦΕΚ Β 561) και 1075406/ΠΟΛ.1238/26-10-92 (ΦΕΚ Β 736). Διευκρινίζεται ότι τα θεωρημένα δελτία παραγγελιών μπορεί, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης, να τηρούνται σε σειρές, ανάλογα με τον αριθμό των σερβιτόρων ή των τραπεζιών. Δεν μπορεί να υπάρχει μόνο μια σειρά και να διασκορπίζονται τα στελέχη στα τραπέζια, γιατί έτσι δεν θα υπάρχει ενιαία

αύξουσα κατά χρονική σειρά αρίθμηση, αν επιλεγεί η ύπαρξη μόνο μιας σειράς θα πρέπει να εκδίδονται τα δελτία παραγγελιών από ένα άτομο με κανονική σειρά.

Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις των προαναφερομένων Α.Υ.Ο. δεν μπορεί η ίδια η επιχείρηση να εφαρμόζει συγχρόνως και τα δύο συστήματα έκδοσης φορολογικών στοιχείων (δηλαδή να εκδίδει σε ορισμένες συναλλαγές αποδείξεις με το σερβίρισμα και σε άλλες δελτία παραγγελιών).

Επειδή όμως το σύστημα έκδοσης δελτίων παραγγελιών ισχύει μόνο για την εκμετάλλευση ή κλάδο εκμετάλλευσης εστιατορίων, ζυθεστιατορίων, ταβερνών και εξοχικών κέντρων, δεν απαγορεύεται, αν σε μια επιχείρηση λειτουργούν δύο κλάδοι στον έναν να εκδίδονται δελτία παραγγελιών και στον άλλον να εκδίδονται αποδείξεις με φ.τ.μ. ή Η/Υ σε κάθε σερβίρισμα.

9.21 Λανθασμένη έκδοση απόδειξης από φ.τ.μ.

Στις περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη με φ.τ.μ. με λανθασμένο ποσό ο φορολογούμενος για την αντιμετώπιση του θέματος αυτού έχει τις εξής εναλλακτικές δυνατότητες:

A) Να εκδώσει αμέσως την απόδειξη με το ακριβές ποσό της συναλλαγής.

Την απόδειξη με το λανθασμένο ποσό θα την επισυνάψει στο ημερήσιο δελτίο "Ζ" από τα συνολικά ποσά του οποίου θα αφαιρέσει με πράξη που θα γίνει

χειρογράφως επ' αυτού το ποσό της λανθασμένης απόδειξης, ώστε να προκύψει το ποσό που θα πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία.

Β) Να εκδώσει αμέσως την απόδειξη με το ακριβές ποσό της συναλλαγής. Την απόδειξη με το λανθασμένο ποσό θα την επισυνάψει σε απόδειξη επιστροφής που θα εκδώσει, στην οποία θα αναφέρει ως αιτιολογικό ότι εκδίδεται για λογιστική τακτοποίηση, λόγω λανθασμένης έκδοσης της υπ' αριθμ..... Απόδειξης φ.τ.μ. Στην περίπτωση αυτή καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία το σύνολο του ημερήσιου δελτίου Ζ και αφαιρετική στη στήλη των πωλήσεων ή σε διαφορετική στήλη η αξία της απόδειξης επιστροφής.

Δεν απαιτείται γνωστοποίηση του λάθους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με υπεύθυνη δήλωση κλπ.

Σημειώνεται ότι η αναγνώριση των περιπτώσεων αυτών από το φορολογικό έλεγχο είναι θέμα που ανάγεται στην αρμοδιότητά του, ο οποίος θα αξιολογήσει τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα.

Για την καλλίτερη πάντως διασφάλισή τους οι φορολογούμενοι, ιδίως εκείνοι που διενεργούν συναλλαγές μικρού ποσού, ανά περίπτωση (φούρνοι, ψιλικατζίδικα κλπ), μπορεί να ρυθμίσουν τη φ.τ.μ. έτσι, ώστε να μην εκδίδει αποδείξεις μεγαλύτερες τετραψηφίου αριθμού, αρκεί το ποσό αυτό να καλύπτει τη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων. Αν, κατ' εξαίρεση, διενεργηθεί συναλλαγή πάνω από το ποσό που έχει προγραμματισθεί η φ.τ.μ., θα εκδοθούν πλείονες της μιας αποδείξεις, ώστε να καλυφθεί το ποσό της συναλλαγής.

10. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο

13^ο ΕΙΔΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

10.1 Εισαγωγικά

Το άρθρο αυτό προστέθηκε στον Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 12 του ν. 2214/94. Αναφέρεται στο ειδικό στοιχείο «δελτίο κίνησης», που υποχρεούνται να εκδίδουν οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων.

Στο άρθρο όμως αυτό μπορεί να ενταχθούν και άλλα φορολογικά στοιχεία που καλύπτουν ειδικές περιπτώσεις συναλλαγών και προβλέπονται από εκδοθείσες υπουργικές αποφάσεις.

Κατωτέρω θα αναφερθούμε διακεκριμένα στο δελτίο κίνησης, αλλά και σε ορισμένα άλλα ειδικά στοιχεία, τα οποία κρίνεται ότι εννοιολογικά μπορεί να ενταχθούν ως συναφείς διατάξεις στο άρθρο αυτό.

Οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων υποχρεούνται να εκδίδουν τριπλότυπο δελτίο κίνησης σε κινητά φύλλα, πριν την εκκίνηση του λεωφορείου για κάθε μεταφορά προσώπων για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Στο δελτίο αυτό αναγράφονται η χρονολογία, η ώρα, ο τόπος εκκίνησης, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ο τόπος προορισμού, ο συνολικός αριθμός των ατόμων και κάθε μεταβολή που γίνεται κατά τη διάρκεια της διαδρομής, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου για λογαριασμό του οποίου ενεργείται η μεταφορά, και μόνο όταν πρόκειται για εκδρομή, η χρονική διάρκεια αυτής.

Το δελτίο αυτό φέρεται επί του αυτοκινήτου, μετά Δε την ολοκλήρωση της μεταφοράς το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στο πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε η μεταφορά. Το δεύτερο αντίτυπο αποστέλλεται στο χρόνο των συγκεντρωτικών καταστάσεων στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, εφόσον είναι επιτηδευματίας.

Κατ' εξαίρεση το δελτίο κίνησης δεν απαιτείται να εκδίδεται στις περιπτώσεις που παραδίδονται στους επιβάτες, κατά την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου, θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον επί του τουριστικού λεωφορείου φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταφοράς.

Στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες από τους εκμεταλλευτές τουριστικών ή ταξιδιωτικών γραφείων σε άτομα που έχουν προμηθευτεί δελτία συμμετοχής σε εκδρομή ή περιήγηση από τρίτους, για λογαριασμό τουριστικού ή ταξιδιωτικού γραφείου, μπορεί να μην εκδίδονται από τον εκμεταλλευτή του γραφείου αυτού οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ., με την προϋπόθεση ότι εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το

σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής, τα οποία διαφυλάσσονται ως φορολογικά στοιχεία.

10.2 Δελτίο κίνησης- Γενικά- Έναρξη ισχύος

Το δελτίο κίνησης είναι **θεωρημένο** και εκδίδεται από τους εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων προκειμένου να ελέγχεται μέσω αυτού η εμφάνιση των συναλλαγών των τουριστικών επιχειρήσεων, εφόσον μεσολαβεί χρησιμοποίηση τουριστικών λεωφορείων.

Λειτουργεί ουσιαστικά ως **συνοδευτικό** φορολογικό στοιχείο στις διενεργούμενες με τουριστικά λεωφορεία μεταφορές προσώπων.

Ημερομηνία έναρξης της υποχρέωσης έκδοσης δελτίου κίνησης ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2214/94, η 1/7/94. Η διοίκηση όμως με την εγκ. 1076242/524/ΠΟΛ. 1163/30-6-94, παρέσχε διοικητικά τη δυνατότητα έναρξης της υποχρέωσης από 11-7-1994, παρατείνοντας ουσιαστικά κατά δέκα ημέρες την ημερομηνία έναρξης, προκειμένου να παρασχεθεί ο απαιτούμενος χρόνος εκτύπωσης του νέου αυτού φορολογικού στοιχείου.

Παράλληλα με την έναρξη ισχύος των υπόψη διατάξεων, από 1/7/1994, καταργήθηκε η Α.Υ.Ο. 10123583/230/ΠΟΛ. 1062/23-3-90, που είχε καθιερώσει

για τα τουριστικά και ταξιδιωτικά γραφεία την υποχρέωση να εκδίδουν για κάθε διενεργούμενη εκδρομή **δελτίο εκδρομών**.

Με τις ανωτέρω νομοθετικές ρυθμίσεις ουσιαστικά μεταφέρθηκε η υποχρέωση έκδοσης συνοδευτικού στοιχείου των μεταφορών, με τουριστικά λεωφορεία, από τους εκμεταλλευτές τουριστικών και ταξιδιωτικών στους εκμεταλλευτές των τουριστικών λεωφορείων. Φυσικά σε όσες περιπτώσεις ο εκμεταλλευτής τουριστικού γραφείου είναι και εκμεταλλευτής τουριστικού λεωφορείου (συμπίπτουν οι δυο ιδιότητες στο ίδιο πρόσωπο) η μια υποχρέωση αντικαταστάθηκε από άλλη.

Η μεταβολή αυτή ήταν αναγκαία και επιβεβλημένη κυρίως για τον λόγο ότι με το προϋσχύσαν καθεστώς του δελτίου εκδρομών **δεν ήταν δυνατός ο έλεγχος καθ' οδόν σε όλες τις περιπτώσεις**, γιατί το στοιχείο αυτό μπορούσε να εκδίδεται στην έδρα της επιχείρησης χωρίς να συνοδεύει την εκδρομή.

Αντίθετα το δελτίο κίνησης εκδιδόμενο από τον εκμεταλλευτή του τουριστικού λεωφορείου μπορεί να βρίσκεται και πρέπει να βρίσκεται πάντοτε επί του λεωφορείου, διευκολύνοντας έτσι τον προληπτικό φορολογικό έλεγχο και λειτουργώντας αποτρεπτικά στη μη εμφάνιση της συναλλαγής.

Με την εγκ. ΠΟΛ. 1163/94 δόθηκαν αναλυτικά διευκρινήσεις για το δελτίο κίνησης, οι οποίες και παρατίθεται.

10.3 Υπόχρεοι Έκδοσης.

«Υποχρέωση έκδοσης του δελτίου κίνησης έχουν οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων, οι οποίοι εκδίδουν το δελτίο αυτό πριν από κάθε εκκίνηση του λεωφορείου και για κάθε μεταφορά προσώπων, ανεξάρτητα αν η μεταφορά γίνεται για λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Σημειώνεται, ότι, η υποχρέωση έκδοσης του δελτίου εκδρομών έχουν και τα ξενοδοχεία τα οποία εκμεταλλεύονται τουριστικά λεωφορεία και διαθέτουν αυτά για εκδρομές, περιηγήσεις κ.λ.π. των πελατών τους. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα υπεραστικά ΚΤΕΛ, όταν πραγματοποιούν εκδρομές ή μεταφορές προσώπων πέραν από τις καθορισμένες συγκοινωνιακές γραμμές».

10.4 Τρόπος έκδοσης.

«Το δελτίο κίνησης εκδίδεται τουλάχιστον σε τρία αντίτυπα και είναι θεωρημένο σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης στ' της περίπτωσης Β' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα, όπως αυτές συμπληρωθείσες ισχύουν. Τηρείται σε κινητά φύλλα, ή σε στέλεχος (μπλοκ) με δυνατότητα αποκοπής του κάθε δελτίου κίνησης. Το δελτίο παραμένει επί του λεωφορείου σε όλη τη διάρκεια της εκδρομής ή της μεταφοράς προσώπων.

Ο τρόπος τήρησης του δελτίου κίνησης παρέχει τη δυνατότητα η οποία μεταβολή γίνει κατά τη διάρκεια της εκδρομής να αναγράφεται σε όλα τα αντίτυπα και όχι μόνο στο πρωτότυπο όπως συνέβαινε με το καταργηθέν δελτίο εκδρομών.

Διευκρινίζεται, ότι, όταν ο εκμεταλλευτής τουριστικών λεωφορείων έχει περισσότερα από ένα λεωφορεία, δεν είναι απαραίτητο να έχει ιδιαίτερη σειρά δελτίων κίνησης για κάθε λεωφορείο, αφού αυτά μπορεί να τηρούνται σε κινητά φύλλα. Επιτρέπεται όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 18 του Κώδικα, μετά από γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας για την φορολογία Δ.Ο.Υ. , η χρησιμοποίηση διαφορετικών σειρών, για κάθε λεωφορείο, όταν αυτό κρίνεται απαραίτητο, από τον επιτηδευματία, για λόγους οργανωτικούς.

Μετά την ολοκλήρωση της μεταφοράς και σε εύλογο χρονικό διάστημα, όχι όμως πέραν των δέκα πέντε ημερών, το πρώτο αντίτυπο του δελτίου κίνησης παραδίδεται στο πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε η μεταφορά. Όταν η μεταφορά γίνεται για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό γραφείου του εξωτερικού, είναι αυτονόητο, ότι το πρώτο αντίτυπο παραμένει στον εκμεταλλευτή του τουριστικού λεωφορείου και φυλάσσεται από αυτόν.

Το δεύτερο αντίτυπο του δελτίου, κάθε μεταφοράς που έχει γίνει για λογαριασμό τρίτου επιτηδευματία του εσωτερικού, αποστέλλεται με απόδειξη, συγκεντρωτικά για κάθε επιτηδευματία, στο χρόνο υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κώδικα, δηλαδή μέχρι την

25^η Μαΐου του επόμενου έτους, στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλομένου επιτηδευματία.

Τονίζεται ότι δεν υποβάλλονται τα αντίτυπα των δελτίων κίνησης που έχουν εκδοθεί για συλλόγους, σωματεία, σχολεία κλπ ή για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό Γραφείου του εξωτερικού. Στην περίπτωση αυτή, το δεύτερο αντίτυπο παραμένει στον εκμεταλλευτή του λεωφορείου και φυλάσσεται από αυτόν.

Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ που παραλαμβάνουν τα αντίτυπα των δελτίων κίνησης, πρέπει να τα τοποθετούν στους οικείους φακέλους εισοδήματος των επιτηδευματιών που αφορούν ή να τα αρχειοθετούν κατά τέτοιο τρόπο, ούτως ώστε εύκολα να λαμβάνονται αυτά υπόψη από τους ελεγκτές της οικείας Δ.Ο.Υ., σε κάθε περίπτωση ελέγχου, για να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις».

10.5 Περιεχόμενο του δελτίου κίνησης- Δελτίο κίνησης πολλαπλών διαδρομών- Υπόδειγμα.

«Στο δελτίο κίνησης αναγράφονται: η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του λεωφορείου με τετραψήφιο αριθμό, π.χ. 08.00, ο τόπος εκκίνησης, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ο τόπος προορισμού, ο συνολικός αριθμός των ατόμων που μεταφέρονται καθώς και κάθε μεταβολή που γίνεται στη διάρκεια

της εκδρομής. Όταν η μεταφορά ενεργείται για λογαριασμό τρίτου, αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του τρίτου, είτε πρόκειται για τουριστική επιχείρηση, είτε για συλλόγους, σωματεία, σχολεία κ.λ.π'.

Επίσης, όταν η μεταφορά γίνεται για ίδιο λογαριασμό, δηλαδή για λογαριασμό του εκμεταλλευτή του τουριστικού λεωφορείου στη θέση επί των δελτίων εκδρομών, αναγράφεται η ένδειξη «για ίδιο λογαριασμό».

Τέλος, στις περιπτώσεις πραγματοποίησης εκδρομών, αναγράφεται και η χρονική διάρκεια αυτών π.χ διήμερη εκδρομή στο Πήλιο.

Σημειώνεται ότι με την εγκ.1083149/ΠΟΛ. 1231/10-10-94, παρασχέθηκε η δυνατότητα, ο Α.Φ.Μ. του πελάτη, να συμπληρώνεται μεταγενέστερα.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που διενεργούνται επαναλαμβανόμενες μεταφορές προσώπων, για ίδιο λογαριασμό ή προς τον ίδιο πελάτη, επιτρέπεται, αντί να εκδίδεται ένα δελτίο κίνησης για κάθε διαδρομή, να εκδίδεται από τον εκμεταλλευτή του λεωφορείου ημερήσιο δελτίο κίνησης πολλαπλών διαδρομών, κατάλληλα γραμμογραφημένο. Για την έκδοση του δελτίου αυτού τίθεται απαραίτητη προϋπόθεση, ότι για κάθε διαδρομή αναγράφονται τα δεδομένα που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 13^α του Κώδικα».

10.6 Μη έκδοση Δελτίου Κίνησης (εξαιρέσεις).

Κατ' εξαίρεση το δελτίο κίνησης δεν απαιτείται να εκδίδεται:

- A)** Σε περίπτωση που παραδίδονται στους επιβάτες κατά την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου, θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή όταν πραγματοποιούνται διαδρομές τύπου συγκοινωνίας από τους ιδιοκτήτες των τουριστικών λεωφορείων.
- B)** Σε περίπτωση μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον επί του τουριστικού λεωφορείου φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταφοράς. Από το συμφωνητικό αυτό πρέπει να προκύπτουν με σαφήνεια, οι παρεχόμενες υπηρεσίες, καθώς και η συμφωνηθείσα αμοιβή.
- Γ)** Διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις μεταφοράς από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, του προσωπικού τους, από τα σπίτια τους στο χώρο εργασίας και αντίστροφα, με τουριστικά λεωφορεία που ανήκουν στην επιχείρηση ή εκμεταλλεύονται από αυτήν, δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου κίνησης. Πρέπει, όμως, στις περιπτώσεις αυτές, προκειμένου να αποδεικνύεται η συγκεκριμένη μεταφορά, να υποβάλλεται σχετική έγγραφη γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε δύο αντίτυπα, ένα εκ των οποίων θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ., θα παραδίδεται στην επιχείρηση και θα αποτελεί, συνοδευτικό της συγκεκριμένης μεταφοράς, φερόμενο επί του λεωφορείου.

10.7 Δελτία Συμμετοχής.

Όταν παρέχονται υπηρεσίες από τους εκμεταλλευτές τουριστικών ή ταξιδιωτικών γραφείων, σε πρόσωπα που έχουν προμηθευτεί δελτίο συμμετοχής σε εκδρομή ή περιήγηση από τρίτους όπως λόγου χάρη, τουρλίντερς, υπαλλήλους ξενοδοχείων κα, για λογαριασμό τουριστικού ή ταξιδιωτικού γραφείου, μπορεί να μην εκδίδονται από τον εκμεταλλευτή του γραφείου αυτού οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι εκδίδεται μια συγκεντρωτική απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής ή περιήγησης. Στην συγκεντρωτική αυτή απόδειξη αναγράφεται η εκδρομή ή η περιήγηση για την οποία εκδόθηκε, ο συνολικός αριθμός των δελτίων συμμετοχής καθώς και η συνολική αμοιβή, όπως αυτή προκύπτει από τα δελτία. Τα δελτία αυτά διαφυλάσσονται όπως και τα άλλα φορολογικά στοιχεία κατά το άρθρο 21 του Κώδικα.

Τα ανωτέρω, ουσιαστικά ίσχυαν και με την παράγραφο 3 της Α.Υ.Ο. 1023858/230/ΠΟΛ. 1062/23.3.1990, η οποία καταργήθηκε από 1.7.1994. Με τις διατάξεις του άρθρου 13^α του Κ.Β.Σ. καθιερώνεται η υποχρέωση έκδοσης συγκεντρωτικής για κάθε εκδρομή απόδειξης παροχής υπηρεσιών και για το σύνολο των εκδοθέντων δελτίων συμμετοχής σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες, όπου δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ., αλλά γινόταν σημείωση για τα έσοδα αυτά στο δελτίο εκδρομών.

Παρατήρηση- Σχόλιο

Παρατηρείται ότι οι διατάξεις του Α.Υ.Ο. 1062/90 που είχαν καθιερώσει το δελτίο εκδρομών, καθόσον αφορά τα δελτία συμμετοχής, είχαν συνδέσει τη δυνατότητα μη έκδοσης Α.Π.Υ. ανά άτομο-εκδρομέα ή πελάτη με τις περιπτώσεις εκδρομών που διενεργούνταν με τουριστικά λεωφορεία, όχι και με άλλα μέσα (σκάφη, πλοιάρια κ.λ.π.)

Οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 13^α , καθόσον αφορά τα δελτία συμμετοχής είναι γεγονός ότι δεν αναφέρουν, ούτε συνδέουν ευθέως τη δυνατότητα έκδοσης της συγκεντρωτικής Α.Π.Υ. με την προηγούμενη έκδοση δελτίου κίνησης.

Με βάση όμως το σκοπό που εξυπηρετεί η εν λόγω διάταξη, είναι σαφές ότι δεν θα μπορούσε να επικαλεσθεί κανείς βάσιμα ότι δεν είναι απαραίτητη, η έμμεση έστω σύνδεση δελτίου κίνησης και συγκεντρωτικής απόδειξης.

Εξάλλου, τη θέση αυτή υιοθετεί και η Διοίκηση με την εγκ. 1067542/570/ΠΟΛ.1207/3-8-1995, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρονται:

«.....»

3.Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 13^α του Κ.Β.Σ. οι οποίες θεσπίστηκαν με την παράγραφο 12 του άρθρου 43 του Ν. 2214/94, αντικατέστησαν με παρεμφερή φιλοσοφία τις διατάξεις της απόφασης 1023858/230ΠΟΛ. 1062/23-3-1990, που προέβλεπε την έκδοση Δελτίου εκδρομών και δελτίου συμμετοχής.

Από το συνδυασμό και την όλη οικονομία των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι επιτρέπεται να εκδίδονται δελτία συμμετοχής, όταν “πωλούνται” συμμετοχές σε εκδρομή από τρίτους σε σχέση με τον οργανωτή της εκδρομής, με την προϋπόθεση ότι για την εκδρομή αυτή θα εκδοθούν δελτία κίνησης, από τα οποία όπως είναι γνωστό προκύπτει ο αριθμός των συμμετεχόντων στην εκδρομή και ως εκ τούτου καθίστανται δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι:

α. Τα δελτία συμμετοχής εκδίδονται για εκδρομές ή περιηγήσεις εφόσον για την πραγματοποίησή τους χρησιμοποιούνται τουριστικά λεωφορεία και εκδίδονται δελτία κίνησης.

β. Για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής που έχουν διατεθεί από τρίτους πρέπει να εκδίδεται μια θεωρημένη συγκεντρωτική απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

γ. Όλα τα δελτία συμμετοχής για τα οποία εκδίδεται στην συνέχεια συγκεντρωτική Α.Π.Υ. πρέπει να διαφυλλάσσονται ως φορολογικά στοιχεία.

δ. Τα δελτία συμμετοχής σε εκδρομές επιτρέπεται να πωλούνται από τρίτους κατά εντολή και για λογαριασμό του διοργανωτή της εκδρομής, με την προϋπόθεση ότι διατίθενται σε τιμές που αυτός έχει προκαθορίσει, αναγράφουν τα πλήρη στοιχεία αυτού, την συγκεκριμένη εκδρομή, στην οποία ο αγοραστής αποκτά το δικαίωμα συμμετοχής, καθώς και το καταβαλλόμενο ποσό. **Δηλαδή ο πελάτης πρέπει να λαμβάνει αποδεικτικό στοιχείο για την αμοιβή που καταβάλλει και να γνωρίζει ποιος είναι ο συναλλασσόμενος διοργανωτής της**

εκδρομής, αφού δεν αγοράζει το δελτίο συμμετοχής από τον ίδιο, και επιπλέον να αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο το οποίο διαθέτει τα δελτία δεν λειτουργεί για ίδιο λογαριασμό.

Επισημαίνεται, ότι στην περίπτωση κατά την οποία ο διοργανωτής της εκδρομής συμφωνεί συμμετοχές σε εκδρομές που διοργανώνει το γραφείο του, πρέπει να εκδίδει θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε κάθε πελάτη του δεν αρκεί δηλαδή η έκδοση του δελτίου συμμετοχής.

10.8 Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων – Γενικά – Χρόνος ισχύος

Η υποχρέωση έκδοσης θεωρημένου στοιχείου, της απόδειξης πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων, καθιερώθηκε από την 1^η Μαΐου 1993 και αφορά μόνο τα αεροπορικά εισιτήρια.

Η υπόψη υποχρέωση επεβλήθη με την Α.Υ.Ο. 1133390/ΠΟΛ. 1102/16-3-93 (ΦΕΚ Β 234), η οποία όπως ισχύει μετά τη συμπλήρωσή της με την Α.Υ.Ο. 1098249/ΠΟΛ. 1260/27-7-93 (ΦΕΚ Β 615) παρατίθεται στην κωδικοποίηση διατάξεων του άρθρου 13^α.

10.9 Υποχρέωση έκδοσης-χρόνος έκδοσης-περιεχόμενο.

Θεωρημένη απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων υποχρεούνται να εκδίδουν :

α. Όλα τα ταξιδιωτικά γραφεία IATA και non IATA

β. Οι αεροπορικές εταιρίες στις περιπτώσεις πώλησης εισιτηρίων σε ιδιώτες ή πράκτορες απευθείας από τα εκδοτήριά τους - παρ. 9, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1104/93.

Η απόδειξη αυτή εκδίδεται σε κάθε περίπτωση, είτε πρόκειται για αγοραστή , ιδιώτη είτε επιτηδευματία.

Προϋπόθεση, για την υποχρέωση έκδοσης της ανωτέρω απόδειξης αποτελεί το γεγονός της πώλησης των αεροπορικών εισιτηρίων σε μειωμένη τιμή σε σχέση με την αναγραφόμενη, σε αντίθετη περίπτωση δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων.

Απόδειξη πώλησης, εκδίδεται και όταν μαζί με το εισιτήριο, πωλούνται, μέσω αεροπορικής εταιρίας, και άλλες υπηρεσίες, οπότε αναγράφεται και σύντομη περιγραφή αυτών των υπηρεσιών.

Η απόδειξη αυτή εκδίδεται με την παράδοση των εισιτηρίων, είτε η συναλλαγή είναι μετρητοίς, είτε επί πιστώσει.

Για τις επαναλαμβανόμενες παραδόσεις σε πελάτες επιτηδευματίες, μπορεί να εκδίδεται μια απόδειξη σε μηνιαία βάση, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.

Στο περιεχόμενο της απόδειξης πρέπει να περιλαμβάνονται:

- Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του πελάτη (όχι των ταξιδιωτών).
- Ο α/α του εισιτηρίου ή ο αριθμός M.C.O , VOUCHER, κατά περίπτωση, αν ο αριθμός του εισιτηρίου δεν είναι γνωστός.
- Η αεροπορική εταιρία.
- Ο τόπος αναχώρησης και προορισμού.
- Η αξία πώλησης (η αξία διάθεσης και όχι η αναγραφόμενη στο εισιτήριο).

(Δεν απαιτείται η αναγραφή του Α.Φ.Μ. και της Δ.Ο.Υ. του πελάτη).

Δεν υποβάλλονται συγκεντρωτικές καταστάσεις για τις πωλήσεις εισιτηρίων προς επιτηδευματίες (υποβάλλονται μόνο για τα πιστωτικά τιμολόγια).

10.10 Εκπτώσεις-ακυρώσεις- έκδοση πιστωτικών τιμολογίων.

Οι εκπτώσεις επί της τιμής διάθεσης των εισιτηρίων δεν απαγορεύονται, είτε αυτές χορηγούνται σε επιτηδευματίες, είτε σε ιδιώτες με την διαφορά όμως ότι, για μεν τους ιδιώτες η έκπτωση μπορεί να γίνει, κατά την έκδοση της απόδειξη πώλησης, οπότε μπορεί να εμφανισθεί έπ' αυτής, ενώ για τους επιτηδευματίες είναι δυνατή και η εκ των υστέρων έκπτωση οπότε εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

Συμπερασματικά πιστωτικό τιμολόγιο, για χορηγηθείσα εκ των υστέρων έκπτωση, μπορεί να εκδίδεται μόνο προς επιτηδεύματία.

Σε περίπτωση ακύρωσης του εισιτηρίου ή των πώληθείσων μαζί με αυτό υπηρεσιών εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο, με περιεχόμενο αντίστοιχο της απόδειξης πώλησης, ανεξάρτητα αν η πώληση που ακυρώνεται έχει γίνει προς επιτηδεύματία ή ιδιώτη πελάτη.

Σε περίπτωση επαναλαμβανόμενων πωλήσεων εισιτηρίων, για την ακύρωση πριν την έκδοση της μηνιαίας απόδειξης πώλησης, δεν απαιτείται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για την αξία των ακυρωθέντων εισιτηρίων, εφόσον η αξία τους δεν περιλαμβάνεται στη συγκεντρωτική απόδειξη.

Οι αεροπορικές εταιρίες εκδίδουν πιστωτικό τιμολόγιο, κατά πράκτορα:

α) Για τη χορηγούμενη έκπτωση από τις αναγραφόμενες τιμές.

β) Για τη διαφορά αναγραφόμενης και καθαρής τιμής, όταν η πώληση γίνεται σε καθαρές τιμές και παρακολουθείται από το B.S.P.

Η υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων, αποτελεί ρητή υποχρέωση για όλα τα εκδοθέντα, κατά τα ανωτέρω, πιστωτικά τιμολόγια, εφόσον απευθύνονται προς επιτηδεύματία.

Οι υποβαλλόμενες από τους πράκτορες ή τις αεροπορικές εταιρίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πιστωτικών τιμολογίων των προαναφερόμενων περιπτώσεων, έχει γίνει δεκτό ότι μπορεί να υποβάλλονται χειρογράφως, ακόμη και αν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας με μηχανογραφικό τρόπο.

10.11 Γενικά - Χρόνος ισχύος .

Με την Α.Υ.Ο.1072823/ΠΟΛ. 1159/22-6-94 (ΦΕΚ Β 506), όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την Α.Υ.Ο. 1073555/584/ΠΟΛ. 1166/16-6-1995 (ΦΕΚ Β 572) καθιερώθηκε από 11 Ιουλίου 1994 για ορισμένες επιχειρήσεις και επεκτάθηκε και σε άλλες από 15 Ιουλίου 1995 η υποχρέωση έκδοσης θεωρημένων τρίπτυχων εισιτηρίων εισόδου, κατ' άτομο από τα κέντρα διασκέδασης και λοιπά συναφή καταστήματα.

Η αξία του εισιτηρίου σε όσες περιπτώσεις υποχρεωτικά τίθεται, δεν αποτελεί ούτε φορολογία, ούτε επί πλέον επιβάρυνση της κατανάλωσης, αλλά αποτελεί προκαταβολή μέρους της αξίας του λογαριασμού, που θα προκύψει από την εν συνεχεία κατανάλωση ειδών.

10.12 Έκταση - πεδίο εφαρμογής.

Η υποχρέωση έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων καταλαμβάνει τα παρακάτω καταστήματα, ανεξάρτητα από το χώρο στον οποίο λειτουργούν και ανεξάρτητα από τον τυχόν χαρακτηρισμό τους στην άδεια λειτουργίας τους. Αρκεί, δηλαδή, από τις συνθήκες της πραγματικής λειτουργίας τους να μπορούν, κατά την κοινή πείρα, να χαρακτηρισθούν ως κάτωθι:

-
1. Καταστήματα με «ζωντανή» μουσική.
 - α. Κέντρα διασκέδασης.
 - β. Χορευτικά κέντρα.
 - γ. Κοσμικές ταβέρνες.
 - δ. Καμπαρέ.
 - ε. Καφωδεία
 - στ. Μπουάτ.
 - ζ. Λοιπά συναφή.
 2. Καταστήματα με στερεοφωνική ή ηλεκτρονική μουσική.
 - α. Δισκοθήκες.
 - β. Παμπ.
 - γ. Μπαρ.
 - δ. Λοιπά συναφή.
 3. Καταστήματα με πιάνο, συνθεσάιζερ, αρμόνιο.
 - α. Πιάνο μπαρ-εστιατόρια.
 - β. Καταστήματα με συνθεσάιζερ.
 - γ. Καταστήματα με αρμόνιο κ.λ.π.

10.13 Προϋποθέσεις υπαγωγής στην υποχρέωση έκδοσης εισιτηρίων - εξαιρέσεις.

Βασική προϋπόθεση, για να έχουν την υποχρέωση έκδοσης εισιτηρίων τα καταστήματα που αναφέρονται στο 5.12 αποτελεί η παροχή ψυχαγωγίας με χορό ή ακρόαση και προσφορά φαγητού και ποτού ή μόνο ποτού, συνδυαστικά με τη χρήση «ζωντανής» μουσικής ή στερεοφωνικής ή ηλεκτρονικής ή τη χρησιμοποίηση πιάνου, συνθεσάιζερ, αρμονικού κλπ.

Εξ' αντιδιαστολής στα παραπάνω συνάγεται ότι δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση έκδοσης εισιτηρίων οι εξής κατηγορίες:

- α. Καταστήματα με ορχήστρα δύο μόνο οργάνων, έστω και αν οι εκτελεστές των μουσικών οργάνων είναι ταυτόχρονα και τραγουδιστές.
- β. Καταστήματα με στερεοφωνική μουσική, η οποία δεν αποτελεί χαρακτηριστικό της λειτουργίας τους, αλλά χρησιμοποιείται επικουρικά και δευτερευόντως, όπως εστιατόρια, ταβέρνες, ζαχαροπλαστεία, καφενεία, καφετέριες κλπ.

10.14 Τύπος και περιεχόμενο εισιτηρίου.

Το εισιτήριο εισόδου είναι θεωρημένο και εκδίδεται υποχρεωτικά ως τρίπτυχο και πρέπει να έχει χρώμα μπλε και λευκό.

Σε κάθε απόκομμα του εισιτηρίου πρέπει να απεικονίζονται:

- α. Ο αύξων αριθμός του στοιχείου
- β. Ο τίτλος του στοιχείου.
- γ. Τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, κατά την έννοια του άρθ.18 παρ. 5 του Κ.Β.Σ.
- δ. Η ημερομηνία έκδοσης. Διευκρινίζεται ότι η ημερομηνία έκδοσης θα τίθεται κατά την ημέρα έκδοσης των εισιτηρίων με σφραγίδα ή και χειρογράφως.
- ε. Η αξία η οποία αποτελεί προκαταβολή και συμψηφίζεται με την αξία των προσφερομένων ειδών.

Ελάχιστη κατανάλωση είναι αυτή που έχει ορισθεί από τα κατάστημα και αναγράφεται επί των τιμοκαταλόγων.

Βασική μονάδα κατανάλωσης (BAM) σε περίπτωση που δεν έχει ορισθεί ελάχιστη κατανάλωση για τον πελάτη, κατά την προαναφερόμενη έννοια, για την εφαρμογή της υπόψη απόφασης λογίζεται σαν ελάχιστη κατανάλωση η αξία ενός από τα βασικά προσφερόμενα είδη ή η αξία που ανακοινώνεται δια του τύπου ως υποχρεωτική, κατά άτομο κατανάλωση.

Η αξία αυτή ορίζεται ως « βασική μονάδα κατανάλωσης» ουσιαστικά επιλέγεται από τον υπόχρεο επιτηδευματία και γνωστοποιείται στη Δ.Ο.Υ. με το ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ, στο οποίο επισυνάπτεται και αντίγραφο της ανακοίνωσης που τυχόν έχει δοθεί στον τύπο ή του τιμοκαταλόγου.

10.15 Χρόνος Έκδοσης.

«Τα εισιτήρια εκδίδονται σε κάθε πρόσωπο που εισέρχεται στο κατάστημα, κατά την ώρα της εισόδου.

Διευκρινίζεται ότι και στις περιπτώσεις δεξιώσεων, γάμων κλπ εκδίδονται εισιτήρια κατά άτομο, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι «πελάτης» είναι ο σύλλογος ή το σωματείο ή συγκεκριμένο πρόσωπο.

Το ίδιο ισχύει και για τα άτομα που ως πελάτες τουριστικών επιχειρήσεων συμμετέχουν σε εκδηλώσεις για τις οποίες συμβάλλεται και πληρώνει το κατάστημα ή η τουριστική επιχείρηση.

Χρόνος έκδοσης των εισιτηρίων είναι η μέρα που αυτό χρησιμοποιείται.

Ο χρόνος έκδοσης τίθεται πριν από την έκδοση του εισιτηρίου με σφραγίδα ή και χειρόγραφα, χωρίς να απαιτείται να προϋπάρχει κατά τη θεώρηση. Μπορεί να συνεχίζεται η έκδοση των εισιτηρίων με την ίδια ημερομηνία, που εκδόθηκε το πρώτο εισιτήριο της ημέρας και μετά τα μεσάνυχτα.

Με την λήξη του προγράμματος αυτονόητο είναι θα εκδώσει το ημερήσιο δελτίο «Ζ» .

10.16 Προορισμός αποκομμάτων εισιτηρίου - διαδικασία έκδοσης - διαφύλαξη.

Κατά την είσοδο, στον πελάτη παραδίδονται δύο αποκόμματα (μπλε και λευκό).

Ο πελάτης κατά το σερβίρισμα παραδίδει στο κατάστημα το μπλε, ενώ το λευκό το κρατά καθ' όλη τη διάρκεια της παραμονής του στο κατάστημα και κατά την έξοδό του απ' αυτό.

Το λευκό απόκομμα επιδεικνύεται στον φορολογικό έλεγχο, εφόσον ζητηθεί, σε περίπτωση δε που ο ιδιώτης-πελάτης δεν έχει λάβει εισιτήριο ή δεν επιδεικνύει το εισιτήριο στον φορολογικό έλεγχο, επιβάλλεται πρόστιμο και σε βάρος αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 2065/92 και των σχετικών αποφάσεων που εκδόθηκαν κατά εξουσιοδότηση αυτού.

Τα παραλαμβανόμενα, κατά το σερβίρισμα μπλε αποκόμματα, διαφυλάσσονται από την επιχείρηση μέχρι την επόμενη μέρα, δηλαδή μέχρι το επόμενο πρόγραμμα.

Τα στελέχη (μπλε αποκόμματα) διαφυλάσσονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 21 παρ.2 του Κ.Β.Σ. για έξι χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν (εγκ.ΠΟΛ. 1188/94).

10.17 Εμφάνιση αξίας εισιτηρίου στις Α.Λ.Π.

Η αξία του εισιτηρίου, είτε ως ελάχιστη κατανάλωση, είτε ως βασική μονάδα κατανάλωσης εμφανιζόμενη, αποτελεί προκαταβολή συμψηφιζόμενη, συμψηφιζόμενη με την αξία της εκδιδόμενης απόδειξης.

Διευκρινίζεται ότι ακόμη και όταν η αξία του εισιτηρίου είναι τελικά ισόποση με την αξία της κατανάλωσης θα εκδοθεί απόδειξη με υπόλοιπο μηδέν.

Σε περίπτωση δε που η αξία των καταναλωθέντων ειδών είναι μικρότερη από την αξία του εισιτηρίου, έτσι ώστε το τελικό αποτέλεσμα να είναι μηδέν και όχι αρνητικό.

Κατά συνέπεια σε κάθε περίπτωση, κατά το σερβίρισμα εκδίδονται τα φορολογικά στοιχεία με τον προβλεπόμενο από τις κείμενες διατάξεις τρόπο, η δε αξία των εισιτηρίων εμφανίζεται αφαιρετικά σαν δραχμική «έκπτωση».

10.18 Παραβάσεις Κ.Β.Σ.

Η μη έκδοση εισιτηρίων εισόδου συνιστά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1α' του ΚΒΣ, αυτοτελείς παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τις οποίες επιβάλλεται διακεκριμένο πρόστιμο, ανά μη εκδοθέν εισιτήριο που κυμαίνεται

ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων (έως 200000 δραχ. για τηρούντες βιβλία Β' κατηγορίας έως 300000 δραχ. για τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας).

Η μη θεώρηση και μη έκδοση εισιτηρίων συνιστά ομοίως ως ανωτέρω αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλεται πρόστιμο, ανά περίπτωση.

Σημειώνεται ότι οι παραβάσεις μη έκδοσης εισιτηρίων είναι ανεξάρτητες από τυχόν άλλες παραβάσεις που αναφέρονται σε μη έκδοση Α.Λ.Π., έτσι σε περίπτωση που διαπιστωθεί μη έκδοση εισιτηρίων και μη έκδοση Α.Λ.Π. θα καταλογισθούν παραβάσεις ισάριθμες με τα μη εκδοθέντα εισιτήρια και επί πλέον παραβάσεις ισάριθμες για τις μη εκδοθείσες Α.Λ.Π.

Ειδικά, για τις πρώτες ημέρες εφαρμογής του μέτρου της υποχρεωτικής έκδοσης εισιτηρίων εισόδου από τα κέντρα διασκέδασης κ.λ.π. καταστήματα με τις εγκ. ΠΟΛ. 1188/94 δόθηκαν οδηγίες στις φοροτεχνικές υπηρεσίες για αντιμετώπιση με ευρύτητα και πνεύμα επιείκειας παραλείψεις μη ουσιώδεις, ρητά δε αναφέρεται:

«.....μέχρι **31.7.1994** δεν επιβάλλονται πρόστιμα για μη έκδοση εισιτηρίων, εφόσον έχουν εκδοθεί κανονικά τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία, κατά το σερβίρισμα.

Επίσης μέχρι **31.8.1994** δεν θα καταλογίζονται παραβάσεις στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται εισιτήρια τριπλότυπα, αντί τρίπτυχα ή εισιτήρια που δεν είναι δίχρωμα».

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

11. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο

ΟΔΗΓΙΕΣ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Κ.Β.Σ.

11.1 ΤΥΠΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Γνωστοποίηση ιδιότητας - Θεώρηση Βιβλίων & Στοιχείων.

Σε κάθε ελεγχόμενο δηλώνεται η ιδιότητα του ελέγχου και επιδεικνύεται η εντολή ελέγχου και η ταυτότητα των ελεγκτών. Ο φορολογούμενος νομιμοποιείται να ζητήσει εξακρίβωση της ιδιότητας του ελέγχου.

Θεωρούνται άμεσα τα βιβλία και τα στοιχεία που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος.

Η θεώρηση αυτή έχει την έννοια του αποκλεισμού της δυνατότητας κάλυψης της συναλλαγής εκ των υστέρων, αν Δε κάτι τέτοιο αποτολμηθεί από τον ελεγχόμενο να μπορεί να αποδειχθεί.

11.2 Που γίνεται η θεώρηση

Βιβλία:

Στην αμέσως επόμενη σειρά από την τελευταία εγγραφή.

Στοιχεία:

α. Στο πίσω μέρος του τελευταίου εκδοθέντος στοιχείου, σε όλα τα είδη και τις σειρές στοιχείων, ή

β. Στο αμέσως επόμενο (μετά το τελευταίο εκδοθέν) αντίτυπο με χρήση καρμπόν, ώστε ο έλεγχος να παραλαμβάνει το πρωτότυπο.

Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές (φ.τ.μ.):

Δεν είναι ανάγκη να εξάγουμε από τη φ.τ.μ. τη χαρτοταινία που χρησιμοποιείται ως στέλεχος.

Για την επίτευξη του στόχου μεταγενέστερης κάλυψης συναλλαγής μπορούμε να ζητήσουμε την έκδοση απόδειξης με την ελάχιστη αξία π.χ. μιας 1 δρχ. την οποία παραλαμβάνουμε.

Μπορούμε επίσης να ζητήσουμε την έκδοση του δελτίου «Χ»

11.3 Έλεγχος φ.τ.μ.:

Μια βασική και ουσιαστική ελεγκτική ενέργεια είναι η διαπίστωση της γνησιότητας των χρησιμοποιούμενων φ.τ.μ. και ο έλεγχος τυχόν χρησιμοποίησης

ανεπίσημων φ.τ.μ., από τις οποίες εκδίδονται αποδείξεις, χωρίς να καταχωρούνται στα βιβλία.

Ενέργειες:

Α. Λαμβάνεται, όπως προαναφέρθηκε μια απόδειξη μικρής αξίας από κάθε φ.τ.μ.

Β. Ελέγχεται, αν αναγράφεται η ένδειξη «ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ». Σημειώνεται ο αριθμός μητρώου κάθε φ.τ.μ. (αυτός αποτελείται από δυο γράμματα και ένα οκταψήφιο αριθμό. Τα δύο πρώτα ψηφία αφορούν το έτος κατασκευής, παρεμβάλλονται μηδενικά για τη συμπλήρωση των κενών θέσεων και ακολουθεί ο αριθμός σειράς παραγωγής της φ.τ.μ. π.χ. ΟΛ 93002150.

Γ. Συγκρίνεται ο αριθμός μητρώου με αυτόν που έχουν τα ημερήσια δελτία «Ζ» τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.

Πρέπει να υπάρχει συμφωνία αυτών των αριθμών.

Αν δεν υπάρχει συμφωνία, σημαίνει ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί φ.τ.μ. για συναλλαγές που δεν εμφανίζει στα βιβλία.

Πρόκειται δηλαδή για ανεπίσημα στοιχεία τα οποία πρέπει να κατασχεθούν.

Δ. Ελέγχεται ο αριθμός της απόφασης έγκριση της φ.τ.μ. από το μεταλλικό ταμπελάκι που φέρει κάθε ταμειακή μηχανή.

Ε. Ελέγχεται το βιβλίο συντήρησης της φ.τ.μ. για τυχόν παρατηρήσεις του υπευθύνου τεχνικού συντήρησης.

ΣΤ. Ελέγχεται η κανονικότητα της σφράγισης της βίδας που ασφαλίζει τη φ.τ.μ.

Πρόκειται για μολιβδόσφραγιδα, η οποία πρέπει να φέρει ή τα δύο γράμματα, που αναγράφονται στον αριθμό μητρώου ή ένα διψήφιο αριθμό, που είναι ο Κωδικός αριθμός του τεχνικού, ο οποίος έχει δηλωθεί στο Υπουργείο Οικονομικών.

Στην τελευταία περίπτωση σημαίνει ότι η φ.τ.μ. έχει ανοιχθεί από τον τεχνικό, άρα πρέπει να υπάρχει και αντίστοιχη παρατήρηση στο βιβλίο συντήρησης.

Z. Ελέγχεται η τυχόν εμφάνιση στα ημερήσια δελτία «Z» ή στις αναφορές της δημοσιονομικής μνήμης της ένδειξης «ΒΛΑΒΗ CMOS».

Αν δίπλα από την ένδειξη αυτή αναγράφεται ο αριθμός μηδέν δεν απαιτείται περαιτέρω έλεγχος.

Αν όμως δίπλα από την ένδειξη αυτή αναγράφεται οποιοσδήποτε άλλος αριθμός σημαίνει ότι έχουν, ισάριθμες φορές με το πλήθος που δηλώνει ο αριθμός, μηδενισθεί τα ημερήσια αθροίσματα.

Ο μηδενισμός αυτός μπορεί να οφείλεται σε τυχαίο γεγονός ή σε επισκευή, οπότε ο έλεγχος οφείλει να ελέγξει, αν οι εγγραφές έχουν γίνει στα βιβλία για τη συγκεκριμένη μέρα που συνέβη το γεγονός (π.χ. από την χαρτοταινία που χρησιμοποιείται ως στέλεχος).

Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχει επέλθει τεχνικός για αποκατάσταση της λειτουργίας της φ.τ.μ., θα υπάρχει και αντίστοιχη εγγραφή στο βιβλιάριο συντήρησης.

Μπορεί όμως ο μηδενισμός να οφείλεται σε εσκεμμένη ενέργεια προκειμένου να μην εμφανισθεί ο Τζίρος συγκεκριμένων ημερών, αυτό θα αποδειχθεί από το

γεγονός της παράλειψης ενημέρωσης του βιβλίου με τις συναλλαγές που έγιναν και αποτυπώθηκαν στην χαρτοταινία της φ.τ.μ. που αποτελεί το στέλεχος.

Η. Ελέγχεται δειγματοληπτικά αν όλα τα «Ζ» έχουν κατάχωρηθεί στα βιβλία.

Είναι ενδεχόμενο κάποια «Ζ» επιλεκτικά, να μην καταχωρήθηκαν για την απόκρυψη συναλλαγών.

Θ. Ελέγχεται δειγματοληπτικά αν τα «Ζ» έχουν καταχωρηθεί με σωστή αξία στις αντίστοιχες στήλες των βιβλίων.

11.4 Έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας έκδοσης των στοιχείων γενικά.

Ο έλεγχος αυτός είναι σημαντικότερος, τόσο για την ελεγχόμενη επιχείρηση, όσο και για τους συναλλασσόμενους με αυτήν.

Ενέργειες

Α. Ελέγχεται η κανονικότητα της θεώρησης (παράσταση, πράξη θεώρησης κ.λ.π.). Σημειώνεται ότι η παράσταση αποτελείται:

- Από ένα τετραψήφιο αριθμό, που είναι ο κωδικός της Δ.Ο.Υ.
- Δύο γράμματα.
- Δυο αριθμούς που δηλώνουν το μήνα θεώρησης.
- Δυο αριθμούς που δηλώνουν το έτος θεώρησης π.χ.

1124 ΑΓ 07 95

Έχει παρατηρηθεί ότι ορισμένες φορές κυκλοφορούν πλαστά στοιχεία τα οποία εντοπίζονται από το γεγονός ότι ο Κωδικός τη Δ.Ο.Υ. είναι άσχετος με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκδότη.

Έτσι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί χωρίς ουσιαστικό και περαιτέρω έλεγχο η εμφάνιση σε στοιχεία που εκδόθηκαν από ατομική επιχείρηση του Κωδικού π.χ της ΔΥΟ ΦΑΕΕ (1118).

Κάθε τέτοια ή άλλη παρατήρηση που δημιουργεί υπόνοιες πρέπει απαραίτητα να ελέγχεται, αφού παραληφθούν από τον έλεγχο τα συγκεκριμένα στοιχεία, ιδίως αν το αντικείμενο της επιχείρησης που τα εξέδωσε θεωρείται «υψηλού κινδύνου» όπως:

- Διαφημιστικά είδη - Διαφημίσεις.
- Εμπορία - παραγωγή - τυποποίηση ελαιολάδου.
- Εμπορία δερμάτων - επεξεργασία κ.λ.π.
- Οικοδομικά υλικά.
- Πολύτιμοι λίθοι και μέταλλα.
- Σιδηρά, σκραπ κ.λ.π.

Β. Δαπάνες ή αγορές μεγάλης αξίας κυρίως σε χρονικές περιόδους που συμπίπτουν με το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου ή και των φορολογικών περιόδων Φ.Π.Α.

Σε κάθε τέτοια περίπτωση θα λαμβάνεται φωτοτυπία του συγκεκριμένου παραστατικού, για περαιτέρω διασταυρωτικό έλεγχο.

Γ. Ελέγχεται, αν τα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής που ως σκοπό έκδοσης αναφέρουν την πώληση, έχουν καλυφθεί με τιμολόγια στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

Δ. Ελέγχεται, αν στα στοιχεία διακίνησης και πώλησης περιγράφεται το είδος, όπως προβλέπουν οι κείμενες διατάξεις (άρθρο 3 παρ.3 του Κ.Β.Σ.)

Ε. Διενεργείται δειγματοληπτικά, με προτεραιότητα για μεγάλες αξίες και προς το τέλος των φορολογικών περιόδων, η κανονικότητα έκδοσης των πιστωτικών τιμολογίων.

Ειδικότερα, θα πρέπει για τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν επιστροφές, να συνδυάζονται με στοιχεία διακίνησης και να εξετάζεται, η πραγματοποίηση ή μη των πράξεων αυτών, σε συνδυασμό και με άλλα στοιχεία.(π.χ. όγκος και μέγεθος αγαθών)

ΣΤ. Εντοπίζονται τυχόν φορολογικά στοιχεία για ποσότητες και αξίες, που έλαβε ή εξέδωσε η ελεγχόμενη, τα οποία κρίνονται δυσανάλογα, με τη δυναμικότητα της επιχείρησης.

Ο εντοπισμός τέτοιων περιπτώσεων, είναι θέμα φαντασίας και σύνθετης σκέψης των ελεγκτικών οργάνων.

Πάντως, σε κάθε περίπτωση που δημιουργούνται υπόνοιες για εικονικότητα της συναλλαγής, κρατούνται φωτοτυπίες, προκειμένου να γίνουν στη συνέχεια διασταυρωτικοί έλεγχοι με τους αντισυμβαλλόμενους, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις κ.λ.π.

Η. Ελέγχεται, αν ακυρωθέντα φορολογικά στοιχεία, κυρίως διακίνησης ή αξίας αφορούν πραγματικές περιπτώσεις.

Για τον έλεγχο αυτό παρατηρούνται κυρίως τα εξής:

Αν αφορούν ασυνήθιστα μεγάλες ποσότητες και αξίες, με συγκεκριμένους κάθε φορά αποδέκτες.

Αν έχουν επισυναφθεί όλα τα αντίτυπα (ακυρωθέντα) στο στέλεχος.

Τυχόν ενδείξεις που πιστοποιούν ότι, η ακύρωση έχει γίνει για απόκρυψη πραγματικής συναλλαγής.

Τα ανωτέρω τονίζονται επειδή σε ορισμένες περιπτώσεις έχει παρατηρηθεί ότι εκδίδονται Δ.Α., γίνεται η διακίνηση και η παράδοση των αγαθών και στη συνέχεια επισυνάπτεται το πρωτότυπο στο στέλεχος και αναγράφεται η ένδειξη «ΑΚΥΡΟΝ» με σκοπό την μη τιμολόγηση.

Σε αυτές τις περιπτώσεις δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η ύπαρξη υπογραφής του παραλαβόντος και κατά συνέπεια η μη πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Θ. Σε ορισμένες περιπτώσεις που δεν εκδίδονται φορολογικά στοιχεία, κυρίως για λιανικές πωλήσεις, παρατηρείται το φαινόμενο της έκδοσης αποδείξεων εκ των υστέρων για τη δικαιολόγηση και εμφάνιση κάποιων εσόδων, που δεν ανταποκρίνονται στο ύψος των πραγματικών συναλλαγών.

Ενδείξεις για τέτοιου είδους καταστράτηγηση, παρέχει η διαπίστωση της έκδοσης πολλών αποδείξεων, σε περιορισμένο χρονικό διάστημα με βάση την αποτυπούμενη ώρα στην χαρτοταινία της φ.τ.μ., που χρησιμοποιείται ως στέλεχος

Ο έλεγχος αυτός, δεν είναι ανάγκη να γίνεται στο τρέχον στέλεχος, που βρίσκεται στη φ.τ.μ. Μπορεί να ζητηθούν προηγούμενα στελέχη.

Εφόσον εντοπισθεί τέτοιο φαινόμενο, η επιχείρηση κρίνεται ελεγκτέα και μπορεί σε άλλη ώρα και μέρα να παρακολουθηθεί για την έκδοση Α.Λ.Π. και παράλληλα να ελεγχθεί, εάν υπάρχουν παραστατικά αγορών για τα ευρισκόμενα στις εγκαταστάσεις της είδη.

Ι. Να γίνεται ενδεικτικά έλεγχος ύπαρξης παραστατικών αγοράς σε είδη τα οποία, με βάση το αντικείμενο εργασιών ή ενδεχόμενες ενδείξεις ή και το «αισθητήριο» του ελέγχου, πιθανολογείται ότι δεν καλύπτονται όλα ή μερικά από στοιχεία αγορών.

11.5 Κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων.

Ως ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία θεωρούνται εκείνα τα οποία, τηρούνται για την εξυπηρέτηση οργανωτικών αναγκών ή άλλων σκοπιμοτήτων της επιχείρησης, χωρίς να προβλέπονται από φορολογικές διατάξεις. Συνήθως σε αυτά καταχωρούνται συναλλαγές με πρόθεση μη εμφάνισης στα επίσημα στοιχεία και βιβλία.

Ως ανεπίσημα στοιχεία θεωρούνται και οι ταμειακές μηχανές που δεν είναι εγκεκριμένες από το Υπουργείο Οικονομικών ή είναι εγκεκριμένες αλλά οι

ενταμιευμένες σε αυτές συναλλαγές δεν είχαν καταχωρηθεί στα επίσημα βιβλία και δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια ΔΥΟ

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., ο έλεγχος δεν δικαιούται να ενεργήσει μόνος του έρευνα για την ανεύρεση στοιχείων, εφόσον δεν υπάρχει άδεια αρμόδιας δικαστικής αρχής, δικαιούται όμως και υποχρεούται να κατάσχει ανεπίσημα στοιχεία που κατά την άσκηση των καθηκόντων του υποπίπτουν στην αντίληψή του και τα οποία έχουν σχέση με τον έλεγχο και είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις απαραίτητα συντάσσεται σχετική έκθεση κατάσχεσης (εις τριπλούν) στην οποία καταγράφονται με κάθε δυνατή ανάλυση τα στοιχεία που κατάσχονται.

Η έκθεση αυτή απαραίτητα υπογράφεται από όλους τους ελεγκτές και επιδίδεται στον υπόχρεο.

Τα στοιχεία που κατάσχονται αριθμούνται και μονογράφονται από όλους τους ελεγκτές κατά φύλλο ή σελίδα και στη συνέχεια παραδίδονται στην υπηρεσία. Αν η αρίθμηση και η υπογραφή είναι αντικειμενικά αδύνατη στον τόπο της κατάσχεσης, ενημερώνεται ο Προϊστάμενος της αρμόδιας για το συνεργείο υπηρεσίας.

Όταν κατάσχονται ανεπίσημα είναι επιτρεπτή και η κατάσχεση των επισήμων βιβλίων και στοιχείων για την οποία ισχύουν όσα προαναφέρθηκαν. Μόνο επίσημα βιβλία και στοιχεία δεν κατάσχονται επιτρέπεται αν κρίνεται αναγκαίο η παραλαβή τους με απόδειξη παραλαβής.

Επισυνάπτονται στο τέλος υποδείγματα έκθεσης κατάσχεσης και απόδειξης παραλαβής.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΕΩΣ

Σήμερα την .../.../19... ημέρα και ώρα οι υπογεγραμμένοι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών

1..... 2.....
3..... 4.....

την εντολή ελέγχου κάνοντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 του Κ.Β.Σ. στην επιχείρηση που εδρεύει στη και επί της οδού κατασχέσαμε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3,4 και 5 του άρθρου 36 του ίδιου π.δ., τα παρακάτω ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, τα οποία υπέπεσαν στην αντίληψή μας καθώς επίσης και τα επίσημα τοιαύτα.

α.
β.
γ.

Επιδόθηκε σήμερα την
ημέρα και ώρα.....
από τον
στον

Οι ενεργήσαντες την κατάσχεση
1.....
2.....
3.....

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ

Οι υπογεγραμμένοι.....

υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών, ενεργούντες έλεγχο με την υπ' αριθμόν εντολή ελέγχου παραλάβαμε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. από την επιχείρηση..... που εδρεύει στην και επί της οδού τα παρακάτω βιβλία τα οποία είναι απαραίτητα για την ολοκλήρωση ορισμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που θα γίνουν στα γραφεία της Υπηρεσίας μας.

α.

β.

γ.

..... 199

Ο Παραδούς

Οι Παραλαβόντες

.....

.....

.....

.....

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	12
1.1 ΈΝΝΟΙΑ - ΓΕΝΙΚΑ.....	12
1.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ.....	13
1.3 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΟΔΕΥΟΥΝ ΤΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΤΟΥΣ.....	14
1.4 ΧΡΗΣΗ ΚΩΔΙΚΩΝ ΑΡΙΘΜΩΝ ΣΤΑ ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ.....	14
1.5 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ Δ.Α. - ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Δ.Α.....	15
1.6 ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ.....	19
1.7 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΓΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΑ ΚΑΙ ΠΑΠΑ ΑΓΑΘΑ.....	20
1.8 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΤΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ.....	21
1.9 ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΪΔΙΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ (ΈΔΡΑ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ, ΑΠΟΘΗΚΗ).....	22
1.10 ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΑΠΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	24
1.11 ΑΚΥΡΩΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ - ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ, ΛΟΓΩ ΜΗ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ.....	25
1.11.1 Μη παράδοση αγαθών - επιστροφή στο κατάστημα.....	26
1.12 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ Δ.Ο.Υ. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Α.....	27
1.13 ΈΚΔΟΣΗ (ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ) ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΣΕ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΧΡΟΝΟ.....	30
1.14 ΔΗΜΟΣΙΟ - Ν.Π.Δ.Δ. Κ.Α.Π.....	32
1.15 ΑΓΡΟΤΕΣ - ΈΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	33
1.16 ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΤΟΠΟΥΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΜΕ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑΣΤΩΝ.....	35
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	37
2.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	37
2.2 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Σ.Δ.Α).....	38
2.3 ΤΙ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΣΤΟ Σ.Δ.Α.....	38
2.4 ΈΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ Σ.Δ.Α.....	39
2.5 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΡΚΕΙΑ Σ.Δ.Α.....	39
3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	41
3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	41
3.2 ΧΡΗΣΗ ΚΩΔΙΚΩΝ ΑΡΙΘΜΩΝ ΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ.....	43
4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	44
4.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 11.....	44

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	54
5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΤΙΤΛΟΣ.....	54
5.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ - ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.....	55
5.3 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ).....	58
5.4 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ (ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ).....	59
5.5 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΈΚΔΟΣΗΣ.....	61
5.6 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΈΚΔΟΣΗΣ.....	62
5.7 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ - ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ.....	63
5.8 ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ.....	67

5.9 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ).....	70
5.10 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	71
5.11 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	72
5.12 ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	74
5.13 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΈΡΓΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ).....	75
5.14 ΘΕΩΡΗΣΗ Η ΜΗ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ (ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΈΡΓΟΥ).....	76
5.15 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ.....	78
5.16 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΈΡΓΟΥ.....	79
5.17 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ ΞΕΝΟΥ ΟΙΚΟΥ).....	80
5.18 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ, ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ, ΑΝΟΡΓΑΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Κ.Λ.Π.).....	82
5.19 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ.....	83
5.20 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ).....	83
5.21 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	84
5.22 ΣΥΝΕΝΩΣΗ - ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ).....	85
5.23 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	86
5.24 ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	89
5.25 ΈΚΔΟΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΕΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ Φ.Π.Α.....	91
5.26 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΗ).....	92
5.27 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΡΝΟΥΜΕΝΟΥΣ Η ΕΚΔΙΔΟΝΤΕΣ ΑΝΑΚΡΙΒΩΣ).....	93
5.28 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ - ΥΠΟΧΡΕΟΙ.....	94
5.29 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΡΝΟΥΜΕΝΟΥΣ Η ΕΚΔΙΔΟΝΤΕΣ ΑΝΑΚΡΙΒΩΣ.....	95
5.30 ΜΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.....	96
5.31 ΕΠΙ ΑΡΝΗΣΕΩΣ ΈΚΔΟΣΗΣ Π.Τ. ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΠΑΡ. 5 ΤΟΥ Κ.Β.Σ.....	96
5.32 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ.....	96
5.33 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	97
5.34 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.....	102
5.35 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.....	103
5.36 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ.....	104

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο	108
6.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	108
6.2 ΧΡΟΝΟΣ.....	111
6.3 ΤΜΗΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ.....	113
6.4 ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΤΟΠΟΘΈΤΗΣΗ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΟΥΖΙΝΑΣ.....	113
6.5 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΠΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΕΙΔΗ ΠΟΥ ΠΑΡΑΜΕΝΟΥΝ ΣΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ.....	114
6.6 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ Α.Λ.Π.....	115
6.7 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΛΑΙΟΛΑΔΟΥ ΑΠΟ ΤΥΠΟΠΟΙΗΤΕΣ.....	118
6.8 ΈΚΔΟΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΜΕ ΠΡΟΕΚΤΥΠΩΜΕΝΗ ΑΞΙΑ.....	119
6.9 ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ Α.Λ.Π.....	120
6.10 ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΔΙΑΝΙΚΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΑΖΙ ΜΕ ΤΟ Φ.Π.Α.....	121
6.11 ΑΛΛΑΓΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	121
7. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο	123
7.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	123
7.2 ΧΡΟΝΟΣ.....	124
7.3 ΟΙ ΑΣΚΟΥΝΤΕΣ ΕΛΕΥΘΈΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ.....	125
7.4 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΧΑΛΙΩΝ.....	126

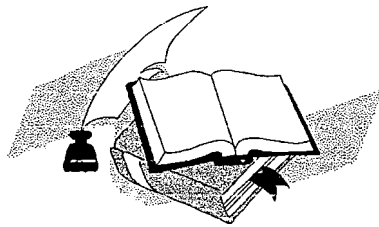
7.5 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ Α.Π.Υ. ΑΠΟ ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΑ	127
7.6 ΈΚΔΟΣΗ Α.Π.Υ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΧΡΟΝΟ	129
7.7 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΟΥ «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ»	129
7.8 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ Α.Π.Υ.	130
7.9 ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ Α.Π.Υ.	133
7.10 ΤΗΡΟΥΝΤΕΣ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	134
7.11 ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ	135
8. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο	136
8.1 ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΠΕΛΑΤΗ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	136
8.2 ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ Α.Φ.Μ. ΣΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 4.000.000 ΔΡΧ.	138
8.3 ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ Α.Φ.Μ. ΣΤΙΣ ΕΠΙΤΑΓΕΣ	139
8.4 ΈΚΔΟΣΗ Α.Λ.Π. ΚΑΙ Α.Π.Υ. ΜΕ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ	141
8.5 ΠΑΛΑΙΟΥ ΤΥΠΟΥ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΜΗΧΑΝΕΣ	142
9. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο	144
9.1 ΓΕΝΙΚΑ - ΙΣΤΟΡΙΚΑ	144
9.2 ΤΕΧΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ Φ.Τ.Μ. - ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ	146
9.3 ΜΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΧΑΡΤΟΤΑΙΝΙΑΣ Φ.Τ.Μ.	157
9.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΦΡΑΓΙΣΗΣ Φ.Τ.Μ.	158
9.5 ΜΕΤΑΛΛΙΚΗ ΕΤΙΚΕΤΑ	164
9.6 ΥΠΟΧΡΕΟΙ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	165
9.7 ΠΙΝΑΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Φ.Τ.Μ.	166
9.8 ΝΕΟΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ	172
9.9 ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΈΓΚΡΙΣΗ ΜΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ Φ.Τ.Μ.	172
9.10 ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΑΥΞΗΜΕΝΗΣ ΖΗΤΗΣΗΣ Φ.Τ.Μ. ΜΕ ΤΗ ΛΗΨΗ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΕΛΙΑΣ	173
9.11 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΑΓΟΡΑΣ Φ.Τ.Μ.	174
9.12 ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ Η/Υ ΑΝΤΙ Φ.Τ.Μ.	175
9.13 ΒΛΑΒΗ Φ.Τ.Μ. Ή ΔΙΑΚΟΠΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ	176
9.14 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΛΛΗΛΗΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ-ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ Φ.Τ.Μ. ΚΑΙ Η/Υ	177
9.15 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΈΚΔΟΣΗΣ ΕΠΙ ΠΛΕΟΝ ΑΝΤΙΤΥΠΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ Φ.Τ.Μ. « ΠΑ ΤΗ Δ.Ο.Υ. ΤΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗ»	178
9.16 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΧΡΗΣΤΗ ΝΑ ΕΝΗΜΕΡΩΝΕΙ ΤΗ Δ.Ο.Υ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Φ.Τ.Μ.179	179
9.17 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ Φ.Τ.Μ.	180
9.18 ΜΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΝΕΟΥΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ ΑΝ ΔΕΝ ΈΧΟΥΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΙ Φ.Τ.Μ.	181
9.19 ΈΚΔΟΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ - Δ.Α. ΣΕ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΩΝ	182
9.20 ΕΝΝΑΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΩΝ ΚΑΙ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΕΛΙΩΝ	183
9.21 ΛΑΘΑΣΜΕΝΗ ΈΚΔΟΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΑΠΟ Φ.Τ.Μ.	184
10. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο	186
10.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ	186
10.2 ΔΕΛΤΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ- ΓΕΝΙΚΑ- ΈΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ	188
10.3 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΈΚΔΟΣΗΣ	190
10.4 ΤΡΟΠΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ	190
10.5 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ- ΔΕΛΤΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΠΟΛΛΑΓΙΩΝ ΔΙΑΔΡΟΜΩΝ- ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 192	192
10.6 ΜΗ ΈΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ (ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ)	194
10.7 ΔΕΛΤΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	195
10.8 ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΕΡΟΠΩΡΙΚΩΝ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ – ΓΕΝΙΚΑ – ΧΡΟΝΟΣ ΙΣΧΥΟΣ	198
10.9 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΈΚΔΟΣΗΣ-ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ-ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ	199
10.10 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ-ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ- ΈΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	200
10.11 ΓΕΝΙΚΑ - ΧΡΟΝΟΣ ΙΣΧΥΟΣ	202
10.12 ΈΚΤΑΣΗ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	202

10.13 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΈΚΔΟΣΗΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ - ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ	204
10.14 ΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ	204
10.15 ΧΡΟΝΟΣ ΈΚΔΟΣΗΣ.....	206
10.16 ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΟΜΜΑΤΩΝ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΈΚΔΟΣΗΣ - ΔΙΑΦΎΛΑΞΗ.....	207
10.17 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΑΞΙΑΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΣΤΙΣ Α.Λ.Π.	208
10.18 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Β.Σ.	208

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

11. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο	210
11.1 ΤΥΠΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	210
11.2 ΠΟΥ ΓΙΝΕΤΑΙ Η ΘΕΩΡΗΣΗ.....	211
11.3 ΈΛΕΓΧΟΣ Φ.Τ.Μ.:	211
11.4 ΈΛΕΓΧΟΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΈΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΕΝΙΚΑ.....	214
11.5 ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΑΝΕΠΙΣΗΜΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	218

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ



1. ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΒΑΣ. ΠΑΠΑΔΕΑΣ, Έτος
1994
2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ. ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ Π.Ο.Ε -
Δ.Ο.Υ., Κ.Β.Σ. (Συμπληρωματική Έκδοση)
3. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ
ΔΗΜΗΤΡΗΣ, 5^Η & 6^Η ΕΚΔΟΣΗ
4. ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 186/1992, ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΩΝ 11,12,13 (ΤΟΜΟΙ
Α' & Β'). Ι. ΜΑΡΙΝΗΣ - Ι.ΤΖΙΜΑΣ

Ευχαριστούμε θερμά τους συμφοιτητές μας

Θεόδωρο Καραβίτη και Στέφανο Γιοβά

για την πολύτιμη συνεργασία τους.