



Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Ν 4308/2014 : ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΩΝ 15
ΠΡΩΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΟ
Κ.Φ.Α.Σ.

ΚΥΡΙΑΚΟΥΛΕΑΣ ΗΛΙΑΣ : 14581

ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ : 14552

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΑΘΗΝΑ, 2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Πηγή έμπνευσης για το θέμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας, αποτελεί ο νέος νόμος 4308/2014, που τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015, έπειτα από την ψήφιση του νομοσχεδίου στις 20 Νοεμβρίου 2014. Ο νόμος αυτός, τιτλοφορείται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και αντικαθιστά στο σύνολό του τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιο ή οδηγία που είχε εκδοθεί δυνάμει του ΚΦΑΣ ή του προϊσχύοντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Με αφορμή λοιπόν την αντικατάσταση αυτή, γίνεται προσπάθεια σύγκρισης των δύο νομοθετημάτων, με σκοπό την εξαγωγή συμπερασμάτων για την ανάδειξη του κατά πόσο ο νέος νόμος πετυχαίνει το βασικό του στόχο, δηλαδή την κατάργηση των τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ, μέσω της φιλοσοφίας των απλοποιήσεων που τον διέπουν.

Αρχικά, γίνεται σαφές ποιοι υπόκεινται στο πεδίο εφαρμογής του νέου νόμου και εισάγεται η έννοια του καθορισμού οντοτήτων με βάση το μέγεθός τους. Στην συνέχεια, παρουσιάζονται τα λογιστικά βιβλία που τηρεί και ενημερώνει μια επιχείρηση που υπόκειται στον νέο νόμο, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει. Ακολούθως, θίγεται το φλέγον ζήτημα των παραστατικών πώλησης και διακίνησης, το οποίο καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας, καθώς οι αλλαγές που επέφερε ο νέος νόμος είναι πολλές και κομβικής σημασίας για τις επιχειρήσεις. Τέλος, για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, εξάγονται τα τελικά συμπεράσματα της συγκριτικής αυτής μελέτης και κατατίθεται η προσωπική μας άποψη, όπως αυτή διαμορφώθηκε κατά την διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	iv
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΜΕΡΟΣ Α : ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ & ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	
I. Υπόχρεοι εφαρμογής του νόμου 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις)	3
II. Απαλλαγή από την εφαρμογή του νόμου	4
III. Καθορισμός μεγέθους επιχειρήσεων.....	6
IV. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	10
ΜΕΡΟΣ Β : ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ	
I. Εισαγωγή στο λογιστικό σύστημα και στα λογιστικά αρχεία	12
II. Λογιστικά αρχεία	12
III. Λογιστικό σύστημα σε λογιστική και φορολογική βάση	15
IV. Σχέδιο λογαριασμών	26
V. Διπλογραφικά βιβλία	27
VI. Απλογραφικά βιβλία	31
VII. Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων	35
VIII. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος	37
IX. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων	39
X. Χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων	40
XI. Χρόνος κατάρτισης χρημ/κών καταστάσεων	41
ΜΕΡΟΣ Γ : ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ-ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	
I. Γενικά.....	42
II. Δελτίο αποστολής	43
III. Τιμολόγιο Πώλησης.....	50
IV. Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο	67
V. Αυθεντικότητα Τιμολογίου	68
VI. Απόδειξη Λιανικής Πώλησης.....	70

ΜΕΡΟΣ Δ : ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ & ΛΟΙΠΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

I.	Χρόνος διαφύλαξης λογιστικών αρχείων.....	81
II.	Τόπος διαφύλαξης λογιστικών αρχείων	82
III.	Μορφή διαφύλαξης λογιστικών αρχείων	82
IV.	Διαφύλαξη τιμολογίων.....	83
V.	Διάθεση λογιστικών αρχείων στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα	84
VI.	Περίπτωση μητρικής-θυγατρικής και συνένωσης εταιριών.....	84
VII.	Αλλαγές μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων.....	84
VIII.	Συγχώνευση ή συνένωση λογιστικών αρχείων.....	85
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	86
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	96

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο νέος νόμος αποτελεί το επιστέγασμα ενός μακρού ταξιδιού, καθώς τα προβλήματα που προσπαθεί να επιλύσει υπήρχαν ήδη πολύ πριν. Εξ' αιτίας της οικονομικής κρίσης οι διαδικασίες επιταχύνθηκαν, αφού όταν το 2010 η χώρα υπέγραφε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών αντιλήφθηκαν ότι η Ελλάδα είχε δημιουργήσει δικούς της λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων, που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως, και οι οποίοι εμπόδιζαν τη λειτουργία της οικονομίας. Έτσι, λοιπόν αποφασίστηκε η λογιστική και φορολογική μεταρρύθμιση της Ελλάδος.

Το πρώτο βήμα ήταν να καταργηθεί ο προβληματικός Κ.Β.Σ., ο οποίος ταλαιπωρούσε χιλιάδες επιχειρήσεις και λογιστές για δεκαετίες και στη συνέχεια να συνταχθεί ένας νέος νόμος, ο Κ.Φ.Α.Σ., ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από την 1.1.2013. Ουσιαστικά, ο Κ.Β.Σ. καταργήθηκε μόνο στη θεωρία, γιατί στην πράξη αποδείχτηκε ότι ο Κ.Φ.Α.Σ. ήταν μια πιο ελαφριά εκδοχή του Κ.Β.Σ., αλλά προσωρινή, αφού στο τελευταίο άρθρο του οριζόταν ότι τρία από τα βασικότερα άρθρα του έπαιναν να ισχύουν την επόμενη χρονιά και προβλεπόταν σύσταση επιτροπής απλοποίησής του.

Συνέπεια όλων αυτών ήταν να συσταθεί ομάδα εργασίας, η οποία κάνοντας ένα βήμα εμπρός, παρέδωσε ως πόρισμα το σχέδιο νόμου, το οποίο εν τέλει ψηφίστηκε από τη Βουλή στις 20 Νοεμβρίου 2014. Εν τέλει, έπειτα από την υπερψήφιση του νομοσχεδίου, εκδόθηκε ο νόμος 4308/2014, ο οποίος δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ τεύχος Α' 251 στις 24.11.2014 και τιτλοφορείται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Ο εν λόγω νόμος ισχύει από την 1.1.2015 και αποτελείται από 8 κεφάλαια με 44 άρθρα και με 4 Παραρτήματα.

Για τους σκοπούς της εργασίας αξιοποιήθηκαν κυρίως τα τρία πρώτα κεφάλαια του νέου νόμου, τα οποία περιλαμβάνουν τα 15 πρώτα άρθρα, που ουσιαστικά καλύπτουν τις διατάξεις του καταργούμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Το αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει το αν και κατά πόσο απλοποιούνται οι καταργούμενες διατάξεις και τι αντίκτυπο θα έχει στις επιχειρήσεις η εφαρμογή του νόμου. Αυτό θα επιτευχθεί μέσω της αντιστοίχισης αρχικά και ύστερα της σύγκρισης, στο μέτρο του δυνατού, των διατάξεων του νέου νόμου με αυτές του Κ.Φ.Α.Σ, για τον εντοπισμό των διαφορών που θα προκύψουν. Στο τέλος θα αξιολογηθούν οι διαφορές αυτές, ώστε να εξαχθούν τα τελικά συμπεράσματα για το εάν εντέλει οι αλλαγές του νέου νόμου ανταποκρίθηκαν στο στόχο που είχε αρχικά τεθεί, δηλαδή την απλοποίηση και ενοποίηση των διατάξεων, και την εξάλειψη της γραφειοκρατίας και της πολυνομίας .

Το θέμα της εργασίας παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς παρατηρείται ότι για πρώτη φορά υπεισέρχονται σε τόσο μεγάλο βαθμό τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελληνική Φορολογική νομοθεσία και η συνύπαρξη αυτών με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελεί ένα σημαντικό βήμα που αλλάζει τα λογιστικά δεδομένα της πλειοψηφίας των επιχειρήσεων αλλά και την επιχειρηματική λειτουργία, τις φορολογικές σχέσεις και πρακτικές.

Συνεπώς, από την μεριά μας ευελπιστούμε, ότι ο πρωτότυπος και απολύτως επίκαιρος χαρακτήρας του συγκεκριμένου θέματος, θα συμβάλλει στην δημιουργία γνώσης των σημερινών πρακτικών και την όσο δυνατόν καλύτερη αφομοίωση τους, καθώς η παράθεση του νέου νόμου στην παρούσα εργασία θα γίνει σε συνάρτηση με τον γνωστό μας έως σήμερα Κ.Φ.Α.Σ..

ΜΕΡΟΣ Α

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ & ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

I. Υπόχρεοι εφαρμογής του νόμου 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις)

Οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου είναι οι εξής :

- α)** Οι Α.Ε. - Ε.Π.Ε. - Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία και Ι.Κ.Ε.
- β)** Οι Ο.Ε. - Ε.Ε., όταν όλοι οι εταίροι (άμεσοι ή έμμεσοι) έχουν περιορισμένη ευθύνη, για παράδειγμα είναι νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης (**α**) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- γ)** Οι Ο.Ε. - Ε.Ε., η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που έχει υποχρέωση στην εφαρμογή του νόμου των Ε.Λ.Π., από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Ως οντότητες ιδιωτικού τομέα ενδεικτικά αναφέρονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα ΝΠΙΔ, τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου όταν δεν εφαρμόζουν το άρθρο 156 του Ν.4270/2014.

Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει η υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα και οι οποίες :

α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα ή
β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητας τους μέσα στην Ελληνική Επικράτεια ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Συνεπώς, από την 1^η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις. Είναι προφανές ότι εάν τα πρόσωπα αυτά θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

II. Απαλλαγή από την εφαρμογή του νόμου

Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 :

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του ΦΠΑ (Ν.2859/2000), βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Το ύψος των ποσών αυτών καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.
Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω πρόσωπα, ενώ απαλλάσσονται από τις διατάξεις αυτού του νόμου, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκεινται σε φορολόγηση εισοδήματος, όπως ορίζουν οι διατάξεις του Ν 4172/2013. Συνεπώς, τα πρόσωπα αυτά οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους με κάθε πρόσφορο τρόπο.

β) Τα φυσικά πρόσωπα ,τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

Ενδεικτικές περιπτώσεις ευκαιριακής παρεπόμενης δραστηριότητας είναι :

- 1) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.
 - 2) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).
 - 3) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.
 - 4) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.
- γ)** Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων και με την προϋπόθεση ότι δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι ο αντισυμβαλλόμενος προς τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα πρόσωπα των περιπτώσεων **β)** και **γ)**, πρέπει να έχει την υποχρέωση να εκδίδει παραστατικά σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

Αξίζει να τονιστεί ότι οι προαναφερθείσες απαλλαγές από την εφαρμογή του νόμου, ίσχυαν και στον Κ.Φ.Α.Σ.. Ωστόσο, παρατηρούνται ορισμένες διαφοροποιήσεις, οι οποίες και παρατίθενται :

α) Αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α..

Όσον αφορά τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. σημειώνεται ότι σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονταν από την υποχρέωση απεικόνισης συναλλαγών, όχι βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, αλλά βάσει του αν το εισόδημά τους προσδιοριζόταν με αντικειμενικό τρόπο.

β) Φυσικά πρόσωπα που ασκούν ευκαιριακά παρεπόμενη δραστηριότητα.

Όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα, πλην των ελευθέρων επαγγελματιών, που ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούσαν προϊόντα ή παρείχαν υπηρεσίες, απαλλάσσονταν ανεξαρτήτως του ύψους της αμοιβής τους ή της αξίας των πωλούμενων αγαθών, σε αντίθεση με τον ισχύοντα νόμο όπου τίθεται ανώτατο όριο εισοδήματος από ευκαιριακά παρεπόμενες δραστηριότητες ύψους 10.000 ευρώ ετησίως. Επίσης τονίζεται ότι δεν υφίσταται πλέον εξαίρεση για τους ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίοι μπορούν, από 1.1.2015, να λαμβάνουν αμοιβές ως περιστασιακά απασχολούμενοι. Ως ελεύθεροι επαγγελματίες νοούνταν ανέκαθεν οι ασκούντες τα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 του προϊσχύοντος

Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως αυτά αντιστοίχως επαναλήφθηκαν και στην Εγκ. ΠΟΛ. 1120/2014.

γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων.

Σε αυτή την περίπτωση δεν προκύπτει καμία διαφορά.

III. Καθορισμός μεγέθους επιχειρήσεων

Ο καθορισμός του μεγέθους των επιχειρήσεων, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, είναι κομβικής σημασίας καθώς οι λογιστικοί κανόνες για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της επιχείρησης και όχι με βάση τον νομικό της τύπο, όπως ίσχυε μέχρι σήμερα. Για τον προσδιορισμό του μεγέθους τους, προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού καθώς επίσης και ο μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Συγκεκριμένα, οι λογιστικές υποχρεώσεις που ορίζονται από την ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους είναι οι εξής :

- Τα βιβλία που τηρεί (απλογραφικά, διπλογραφικά)
- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει
- Απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης
- Παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος

Στο σημείο αυτό κρίνεται αναγκαίο να επισημανθεί ότι για τους σκοπούς του εν λόγω νόμου, ο όρος «επιχείρηση» αντικαθίσταται από τον όρο «οντότητα».

Συνεπώς, οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις ακόλουθες κατηγορίες :

Πολύ μικρές οντότητες

Καλούνται οι οντότητες, οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- 1) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 €
- 2) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 €
- 3) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα

Ειδικά οι οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2(γ), δηλ. Ο.Ε. - Ε.Ε. - ατομική και κάθε οντότητα του ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζει το νόμο από τη

φορολογική νομοθεσία, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με **μόνη προϋπόθεση** (μοναδικό κριτήριο) ότι ο κύκλος των εργασιών δεν υπερβαίνει το 1.500.000 ευρώ και όχι με τα άλλα 2 κριτήρια.

Μικρές οντότητες

Καλούνται οι οντότητες, οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- 1) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 4.000.000 €
- 2) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 €
- 3) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα

Μεσαίες οντότητες

Καλούνται οι οντότητες, οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- 1) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 20.000.000 €
- 2) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 €
- 3) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

Μεγάλες οντότητες

Καλούνται οι οντότητες, οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- 1) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 20.000.000 €
- 2) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 €
- 3) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

Σημειώνεται ότι εντάσσονται στις «μεγάλες οντότητες», οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, εφόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και εφόσον δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α),2(β), 2(γ) του άρθρου 1.

Για την αποσαφήνιση του υπολογισμού του **Μ.Ο. απασχολούμενων** παρατίθεται η οδηγία της ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1003/2014 (παρ. 2.4, 2.5), σύμφωνα με την οποία «Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.

Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια. »

Επίσης, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω. Στη συνέχεια, ακολουθεί ένα παράδειγμα υπολογισμού του Μ.Ο. απασχολούμενων, με λεπτομερή πίνακα για περαιτέρω κατανόηση του θέματος. Έστω ότι μια οντότητα απασχολεί 8 άτομα πλήρους απασχόλησης, 3 άτομα εποχιακής απασχόλησης 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης, 2 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης 4 ωρών, 1 άτομο με σύμβαση εκπαίδευσης και κατάρτισης (φοιτητής πρακτικής άσκησης) διάρκειας 6 μηνών καθώς και 1 λογιστή πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο. Ο Μ.Ο. προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο υπολογίζεται ως εξής:

$$(8 \cdot 12/12 \cdot 8/8) + (3 \cdot 5/12 \cdot 8/8) + (2 \cdot 12/12 \cdot 4/8) + 0 + (1 \cdot 12/12 \cdot 8/8) = 11,25$$

Κατόπιν στρογγυλοποίησης, προκύπτει ότι ο Μ.Ο. απασχολούμενων για την περίοδο, ανέρχεται σε 11 ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης.

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	8	12	8*12/12*8/8	8
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών	3	5	3*5/12*8/8	1,25
Μερική απασχόληση 4 ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	2	12	2*12/12*4/8	1
Φοιτητής πρακτικής άσκησης	1	12	0	0
Λογιστής με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τιμ.	1	12	1*12/12*8/8	1
Σύνολο εργαζομένων				11,25 = 11

Επιπλέον, σημαντικό κρίνεται να διευκρινιστεί και η έννοια του «**κύκλου εργασιών**» για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου. Ως «κύκλος εργασιών» λοιπόν, θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

Σε περίπτωση περιόδου διαφορετικής του δωδεκαμήνου, ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα 15 ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Ακόμη, αν στην πρώτη ετήσια περίοδο η οντότητα λειτούργησε για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

Εν συνεχεία, τονίζεται ότι η εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου, όσον αφορά την αλλαγή κατηγορίας μεγέθους των οντοτήτων, προϋποθέτει μια βασική παράμετρο. Συγκεκριμένα, όταν οι οντότητες υπερβαίνουν ή παύουν να υπερβαίνουν τα όρια των κριτηρίων ένταξης σε κατηγορία μεγέθους οντοτήτων ή το μοναδικό κριτήριο που αφορά τις οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 (κύκλος εργασιών <1.500.000 €), η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται μετά από **δύο διαδοχικές (συνεχόμενες) περιόδους**, ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις, άρθρο 4 παρ. 5, πρώτο εδάφιο του ΚΦΑΣ, η αλλαγή κατηγορίας γίνονταν πάντα με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Όπως προαναφέρθηκε στην Εισαγωγή, ο νόμος τίθεται σε εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2015. Συνεπώς, σημειώνεται ότι τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών, σύνολο ενεργητικού, Μ.Ο. προσωπικού) των δύο τελευταίων περιόδων πριν τη εφαρμογή του παρόντος νόμου, αποτελούν τη βάση για να καθοριστεί το μέγεθος της εκάστοτε οντότητας. Για την περίοδο του 2015 λοιπόν, το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα νέα ποσοτικά κριτήρια και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύτηκαν για εκείνα τα έτη.

Ειδική περίπτωση

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση των επιχειρήσεων εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1, όπου σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο

κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ). Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους. Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2, του Ν. 4308/2014. Διευκρινίζεται ότι η εμπορία υγραερίου εμπίπτει στη δραστηριότητα των πρατηρίων υγρών καυσίμων, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα εν λόγω πρατήρια με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης. Συνεπώς, συνυπολογίζονται στο όριο των 8.000.000 ευρώ από πωλήσεις υγρών καυσίμων (κίνησης - θέρμανσης) και οι πωλήσεις υγραερίου. Διευκρινίζεται επίσης ότι τα προαναφερόμενα όρια ισχύουν γενικά για την οντότητα, συνεπώς, όποιος διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, για τον καθορισμό του μεγέθους της οντότητας λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του κύκλου εργασιών από όλες τις δραστηριότητες.

IV. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Όπως προαναφέρθηκε, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει μια επιχείρηση, προσδιορίζονται με βάση το μέγεθός της. Ειδικότερα:

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των **μεγάλων** οντοτήτων, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
 - γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
 - δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών
 - ε) Το Προσάρτημα

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των **μεσαίων** οντοτήτων, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
 - γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
 - δ) Το Προσάρτημα

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των **πολύ μικρών και μικρών** οντοτήτων, περιλαμβάνουν:
- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
 - γ) Το Προσάρτημα

Η σύνταξη των παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται , κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β του νόμου: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Όσον αφορά τις **πολύ μικρές οντότητες**, ο νόμος τους δίνει το δικαίωμα να συντάξουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα Β5 και Β6 του παραρτήματος Β αντίστοιχα, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. Σε περίπτωση μάλιστα, που οι πολύ μικρές οντότητες εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα) , τότε μπορούν να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

ΜΕΡΟΣ Β

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

I. Εισαγωγή στο λογιστικό σύστημα και στα λογιστικά αρχεία

Με τον νόμο 4308/2014, εισάγεται η υποχρέωση της οντότητα να τηρεί ως μέρος του λογιστικού συστήματος, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος, όπως και των εσόδων-εξόδων, κερδών-ζημιών, αγορών- πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων-επιστροφών, φόρων-τελών και εισφορών σε ασφαλιστικού οργανισμούς. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, όπως και κάθε μεταβολή του. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, αναγκαίο θα ήταν να διευκρινιστεί τόσο η έννοια του «**λογιστικού συστήματος**» όσο και των «**λογιστικών αρχείων**».

Με τον όρο «λογιστικό σύστημα» μιας οντότητας λοιπόν, νοούνται τα λογιστικά αρχεία και οι διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον εισάγεται και ο όρος «λογιστικά αρχεία», ο οποίος αναφέρεται τόσο στα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και στα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά), σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Δηλαδή τα παραστατικά των συναλλαγών αποτελούν υποσύνολο των λογιστικών αρχείων. Σημειώνεται ότι όπου στον Κ.Φ.Α.Σ. γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα «λογιστικά αρχεία» (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

II. Λογιστικά αρχεία

Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

Σημειώνεται ότι στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των συναλλαγών και των γεγονότων.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) Οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων).
- β) Οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της.
- γ) Αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία.
- δ) Τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες).
- ε) Αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία.
- στ) Μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών.
- ζ) Τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας.
- η) Τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της.
- θ) Τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών.
- ι) Τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων.
- ια) Τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών.
- ιβ) Οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της.
- ιγ) Τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών.
- ιδ) Έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις ΦΠΑ) ή άλλη νομοθεσία.

Όσον αφορά τα **υποκαταστήματα**, δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές.

Αντιθέτως, στον Κ.Φ.Α.Σ. η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων πραγματοποιούνταν ανάλογα με το λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) που τηρούσε το κεντρικό κατάστημα.
Συγκεκριμένα :

- Στην περίπτωση που το κεντρικό κατάστημα τηρούσε Απλογραφικά βιβλία, τότε και κάθε υποκατάστημα, πλην των πρόσκαιρων εγκαταστάσεων, τηρούσε όμοια βιβλία με το κεντρικό. Μπορούσε, όμως, να μην τηρεί βιβλία, αν οι συναλλαγές (αγορές, πωλήσεις) κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνταν από το κεντρικό, χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα του κεντρικού ή άλλου υποκαταστήματος. Όταν στο υποκατάστημα τηρούνταν ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα δεδομένα του καταχωρούνταν διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο του κεντρικού, μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του. (Κ.Φ.Α.Σ. Άρθρο 4 § 22)
- Στην περίπτωση που το κεντρικό κατάστημα τηρούσε Διπλογραφικά βιβλία, υπήρχαν δύο τρόποι για τη λογιστική οργάνωση του υποκαταστήματος :
 - 1) Αυτοτελής λογιστική** : Το υποκατάστημα τηρούσε για τις δραστηριότητες του ξεχωριστά βιβλία, καταστάσεις και λογαριασμούς ανάλογης οργάνωσης με το κεντρικό. Στο τέλος της χρήσης, τα δεδομένα αυτών των βιβλίων ενσωματώνονταν στ βιβλία του κεντρικού χωριστά από τα δεδομένα του κεντρικού και των άλλων υποκαταστημάτων. Εν συνεχεία, συντάσσονται ξεχωριστά απογραφές και ισολογισμοί, οι οποίοι ενοποιούνταν και αποτελούσαν τον Ισολογισμό της επιχείρησης.
 - 2) Εξαρτημένη λογιστική** : Το υποκατάστημα τηρούσε τουλάχιστον ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων. Στο τέλος κάθε μήνα όφειλε να συντάσσει αθεώρητο μηνιαίο, διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου και να στέλνει το πρωτότυπο στο κεντρικό για ενημέρωση των βιβλίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.
(Κ.Φ.Α.Σ. Άρθρο 4 § 15)

Διευκρινίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία για τα οποία γίνεται λόγος στην ενότητα αυτή, δύναται να τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Τέλος, όσον αφορά την γλώσσα σύνταξης των λογιστικών στοιχείων και τήρησης των λογιστικών βιβλίων ορίζεται ότι :

α) Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική τόσο για συναλλαγές με το εξωτερικό όσο και για συναλλαγές εντός της Ελληνικής Επικράτειας.

β) Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Σημειώνεται ότι παρόμοια διάταξη υπήρχε και στον ΚΦΑΣ, στο άρθρο 2 παρ. 2, όπου διατυπωνόταν ότι τα στοιχεία των συναλλαγών (για συναλλαγές με ξένη χώρα) επιτρεπόταν να συντάσσονται σε ξένη γλώσσα .

III. Λογιστικό σύστημα σε λογιστική και φορολογική βάση

Όπως προαναφέρθηκε, με τον όρο «λογιστικό σύστημα» μιας οντότητας, νοούνται τα «λογιστικά αρχεία» και οι διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης, ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας είναι από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Μια σημαντική αλλαγή που εισάγεται με τον νέο νόμο, είναι η υποχρέωση του λογιστικού συστήματος της οντότητας να παρακολουθεί, πέρα από τη Λογιστική αξία και τη Φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης έτσι ώστε αφενός μεν να συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αφετέρου δε να υποβάλλονται οι φορολογικές δηλώσεις και να εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις. Δηλαδή, στην ουσία, θα πρέπει να τηρείται αρχείο που να παρακολουθεί τις προσαρμογές που πρέπει να γίνουν με βάση την φορολογική νομοθεσία προκειμένου από το λογιστικό αποτέλεσμα (είτε αυτό προκύπτει από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είτε από τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που εισάγονται) να εξαχθεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρείας.

Διαφορές, μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης, μπορεί να προκύψουν για παράδειγμα σε χρήση συντελεστών απόσβεσης, σε παροχές εξόδων των εργαζομένων κατά την αφυπηρέτηση, σε προσαυξήσεις φόρων, σε πρόστιμα κ.λπ. Στην συνέχεια ακολουθούν παραδείγματα, όπως αυτά παρουσιάζονται στην ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1003/2014, τα οποία θα αποσαφηνίσουν τον χειρισμό των διαφορών αυτών. Προηγουμένως ωστόσο, κρίνεται επιτακτικό να εστιάσουμε στην διάκριση των διαφορών αυτών, σε μόνιμες και προσωρινές.

➤ **Προσωρινή διαφορά** είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

➤ Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, **μόνιμες** είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20X4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

Παράδειγμα 3.5.1: Λογιστική και φορολογική βάση – δεδομένα μόνο για έσοδα και έξοδα περιόδου

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα από το ισοζύγιο της οντότητας (επιχείρηση) ΑΛΦΑ για το έτος 20X5.

Πίνακας 3.1: Δεδομένα ισοζυγίου εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ, 20X5

	Λογαριασμός	Λογιστική αξία
1	Πωλήσεις	9.400
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	500
4	Αποσβέσεις παγίων	1.200

5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	500
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	100
8	Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	120
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	180
10	Τέλος επιτηδεύματος	100
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.400.
2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.
3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).
4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.
5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).
6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%

Με βάση τα παραπάνω:

- α) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου.
- β) Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.
- γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Λύση
Ερώτημα α

Πίνακας 3.2: Λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ,20Χ5

	Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
1	Πωλήσεις	9.400	9.400
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-4.000	-4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0
4	Αποσβέσεις παγίων	-1.200	-1.400
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-500	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-120	0
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-180	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-100	0
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-300	-300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200	200
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	3.300	3.900

Ερώτημα β και γ

Πίνακας 3.3: Διαφορές Λογιστικής και φορολογικής βάσης & υπολογισμός φορολογητέων κερδών, ΑΛΦΑ 20Χ5

Λογαριασμός	Λογιστική Φορολ/κή Διαφορά		
	βάση	βάση	βάσεων
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			3300
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
2 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0	500
3 Αποσβέσεις παγίων	1.200	-1.400	-200
4 Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-500	0	500
5 Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0	-700
Σύνολο προσωρινών διαφορών	-1.500	-1.400	100
(III) Μόνιμες λογιστικές διαφορές			
6 Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0	100
7 Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν.4172	-120	0	120
8 Δαπάνες ψυχαγωγίας	-180	0	180
9 Τέλος επιτηδεύματος	-100	0	100
			500
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (I+II+III)			3.900
Φόρος εισοδήματος @26%			-1.014
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος)			2.886

Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.

Σημειώνεται, ότι η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού όπως θα δούμε και στο παράδειγμα που ακολουθεί. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.

Παράδειγμα 3.5.2: Λογιστική και φορολογική βάση – διαφορές από μεταβολές λογ/μών ισολογισμού

Για την επιχείρηση ΒΗΤΑ δίνονται οι εξής πληροφορίες για τη χρήση 20Χ5.

1. Τα πάγια αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 8% και φορολογικό 10%.
2. Τα άυλα αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 15% και φορολογικό 10%.
3. Τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των διαφορών σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος.
4. Η αξία των αποθεμάτων δεν διαφέρει λογιστικά και φορολογικά.
5. Οι απαιτήσεις υπόκεινται σε απομείωση λόγω επισφάλειας για λογιστικούς σκοπούς, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος.
6. Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) αποτιμάται σε εύλογες αξίες και οι μεταβολές καταχωρούνται στα αποτελέσματα, ενώ φορολογικά οι διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται (το εμπορικό χαρτοφυλάκιο φορολογικά παρακολουθείται στο κόστος κτήσης).
7. Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λογίζονται με την αρχή του δουλευμένου σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα ενώ οι πληρωμές μειώνουν την αξία τους. Σημείωση: από φορολογικής απόψεως δεν αναγνωρίζονται οι προβλέψεις κατά το σχηματισμό τους αλλά αναγνωρίζονται (εκπίπτουν) οι καταβολές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.
8. Δεν έγινε διανομή κερδών στη διάρκεια της χρήσης.

Για τη ΒΗΤΑ δίνεται επίσης η λογιστική και φορολογική βάση των χρηματ/κών της καταστάσεων:

Πίνακας 3.4: Ισολογισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης, ΒΗΤΑ 2015

	20X5		20X4	
	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία				
Ενσώματα πάγια (κόστος κτήσεως)	2,800	2,800	2,800	2,800
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1,120	-672	-840
Αναπόσβεστη αξία	1,904	1,680	2,128	1,960
Άυλα	1,200	1,200	1,200	1,200
Αποσβέσεις	-720	-480	-540	-360
Αναπόσβεστη αξία	480	720	660	840
Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (κόστος)	1,000	1,000	1,000	1,000
Διαφορές επιμέτρησης στην εύλογη αξία	-100	0	10	0
Εύλογη αξία διαθεσίμων για πώληση	900	1,000	1,010	1,000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	3,284	3,400	3,798	3,800
Κυκλοφορούντα στοιχεία				
Αποθέματα	300	300	200	200
Εμπορικές απαιτήσεις (κόστος)	350	350	600	600
Απομειώσεις (επισφάλειες)	-120	0	-100	0
Καθαρή αξία εμπορικών απαιτήσεων	230	350	500	600
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο (κόστος)	200	200	0	0
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	0	0
Εύλογη αξία εμπορικού χαρτοφυλακίου	250	200	0	0
Διαθέσιμα	20	20	5	5
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων	800	870	705	805
Σύνολο ενεργητικού	4,084	4,270	4,503	4,605
Καθαρή θέση				
Καταβλημένο κεφάλαιο	2,500	2,500	2,500	2,500
Διαφορές εύλογης αξίας διαθεσίμων για πώληση	-100	0	10	0
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	-522	300
Σύνολο καθαρής θέσης	1,921	2,807	710	2,800
Προβλέψεις				
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450	0	460	0
Λοιπές προβλέψεις	250	0	250	0
Σύνολο προβλέψεων	700	0	710	0

Υποχρεώσεις				
Τραπεζικά δάνεια	700	700	900	900
Εμπορικές υποχρεώσεις	550	550	600	600
Τρέχων φόρος εισοδήματος	13	13	70	70
Λοιπές υποχρεώσεις	200	200	235	235
Σύνολο υποχρεώσεων	1,463	1,463	1,805	1,805
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	4,084	4,270	4,503	4,605

Πίνακας 3.5: Κατάσταση αποτελεσμάτων, ΒΗΤΑ 20Χ5

	20Χ5	20Χ4
Πωλήσεις	2,000	2,000
Αναλώσεις υλικών	-987	-987
Μεταβολή αποθεμάτων	100	100
Παροχές σε εργαζομένους	-300	-300
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120
Λοιπά έξοδα	-280	-280
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0
Χρεωστικοί τόκοι	-43	-43
Πρόστιμα	-10	0
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	56	50
Φόρος εισοδήματος με συντελεστή 26%	-13	-13
Κέρδη μετά από το φόρο εισοδήματος (λογιστικά / φορολογικά)	43	37

Ζητείται

Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Λύση

Πίνακας 3.6: Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης των χρηματ/κών καταστάσεων της ΒΗΤΑ, 20Χ5

	Λογιστική Αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
Διαφορές στοιχείων του ενεργητικού			
Αποσβέσεις ενσωμάτων πάγιων	-896	-1.120	-224
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-720	-480	240
Διαφορές επιμέτρησης διαθεσίμων για πώληση στην εύλογη αξία	-100	0	100
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	-1.716	-1.600	116
Απομείωση εμπορικών απαιτήσεων	-120	0	120
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
Σύνολο διαφορών ενεργητικού	-70	0	70
Διαφορές καθαρής θέσης			
Διαφορές εύλογης αξίας διαθεσίμων προς πώληση	-100	0	100
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	786
	-579	307	886
Διάφορες προβλέψεων			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450	0	-450
Λοιπές προβλέψεις	250	0	-250
	700	0	-700
Σύνολο διαφορών καθαρής θέσης, προβλέψεων & υποχρεώσεων			186

Διαφορές της κατάστασης αποτελεσμάτων και προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			56
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετα τη συνταξ/δοτηση	-30	0	30
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40	-40
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων	-224	-280	-56
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120	60
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0	20
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	-404	-440	-36
(III) Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές			
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0	15
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0	5
Πρόστιμα	-10	0	10
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	-30	0	30
Φορολογητέα κέρδη			50
Φόρος εισοδήματος (50 x φορολογικός συντελεστής 26%)			13
Καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος, 56-13)			43
Καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα (φορολογητέα κέρδη μείον φόρος εισοδήματος, 50-13)			37

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης της Κατάστασης αποτελεσμάτων. Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης λογαριασμών του ισολογισμού θα επηρεάσουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους.

Για την κατανόηση του θέματος αυτού σημειώνεται ότι τα ποσά των μόνιμων διαφορών της χρήσης 20X5 έχουν αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα, καθώς αντιπροσωπεύουν έξοδα που έχουν μειώσει το ενεργητικό (το ταμείο, υποθέτοντας εξόφληση) και την καθαρή θέση (Κέρδη εις νέο). Ωστόσο, τα ποσά αυτά δεν έχουν μειώσει τη φορολογική καθαρή θέση αφού προστέθηκαν για να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος. Συνεπώς, πρέπει να αφαιρεθούν.

Παράδειγμα 3.5.3. Λογιστική και φορολογική βάση – Πώληση παγίου με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

Κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση ΓΑΜΑ είχε στην κατοχή της πάγιο με τα εξής δεδομένα:

	<u>Λογιστική βάση</u>	<u>Φορολογική βάση</u>
Αξία κτήσης	1.300	1.300
Σωρευμένες αποσβέσεις	800	600
Αναπόσβεστη αξία	500	700

Το πάγιο αυτό πωλήθηκε στις 2 Ιανουαρίου 20X5 αντί 550.

Ζητείται

Να υπολογιστεί η λογιστική και η φορολογική βάση της συναλλαγής (κέρδος ή ζημία) για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΓΑΜΑ της χρήσης 20X5.

Λύση

	<u>Λογιστική βάση</u>	<u>Φορολογική βάση</u>
Αξία κτήσης	1.300	1.300
Σωρευμένες αποσβέσεις	800	600
Αναπόσβεστη αξία	500	700
Τιμή πώλησης	550	550
Κέρδος/Ζημιά – λογιστική / φορολογική βάση	50	-150

Όπως διαπιστώνουμε από το παράδειγμα, από την πώληση προκύπτει λογιστικό κέρδος 50 και φορολογική ζημιά 150. Το γεγονός αυτό εξηγείται επειδή είχαν πραγματοποιηθεί περισσότερες λογιστικές αποσβέσεις από ότι φορολογικές κατά 200. Ως εκ τούτου, η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι $-150-50=200$. Επομένως, από το λογιστικό αποτέλεσμα (που περιλαμβάνει κέρδος 50) θα αφαιρεθεί το ποσό της διαφοράς των 200 για να υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της χρήσης.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ όπως ίσχυε μέχρι τις 31.12.2014, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούσαν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ, υποχρεούνταν να συντάσσουν πίνακα συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, να τηρούν Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και να συντάσσουν Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικών Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προέκυπταν από λογαριασμούς που τηρούνταν με την διπλογραφική μέθοδο. Η Λογιστική Βάση των εταιρειών που δεν εφάρμοζαν τα ΔΛΠ, αλλά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, προέκυπτε από τα λογιστικά τους βιβλία, ενώ η Φορολογική τους Βάση προσδιοριζόταν μέσω της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με τις νέες διατάξεις η υποχρέωση παρακολούθησης της Λογιστικής και Φορολογικής βάσης καλύπτει τόσο τις οντότητες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ όσο και τις οντότητες που δεν τα εφαρμόζουν. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 6 της ΠΟΛ.1003/2014, η οντότητα μπορεί να καταχωρεί είτε πρωτογενώς τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση και στη συνέχεια δύναται να καταχωρεί συγκεντρωτικά την αντίστοιχη βάση (φορολογική ή λογιστική), εγκαίρως, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία. Η οντότητα θα πρέπει να είναι σε θέση να προσκομίσει ανάλυση και για τη συγκεντρωτική καταχώρηση, αφού από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

IV. Σχέδιο λογαριασμών

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014, προβλέπεται η τήρηση ενός **νέου σχεδίου λογαριασμών**, το οποίο είναι υποχρεωτικό σε ότι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους. Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών και η περαιτέρω ανάπτυξη του για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της εκάστοτε οντότητας.

Το νέο σχέδιο προβλέπει 8 ομάδες λογαριασμών βάσει της φύσης των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών. Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία, Ομάδα 2: Αποθέματα, Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά, Ομάδα 4: Καθαρή θέση, Ομάδα

5: Υποχρεώσεις, Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές, Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη, Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου. Τέλος, τονίζεται ότι δεν προβλέπονται λογαριασμοί τάξεως και αναλυτική λογιστική από τον παρόντα νόμο.

Οι οντότητες εναλλακτικά, μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο των λογαριασμών όπως ίσχυε μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2014. Δηλαδή το σχέδιο των λογαριασμών του Π.Δ.1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή του Π.Δ. 148/1984 (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων) ή του Π.Δ. 384/1992 (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών), τα οποία με βάση το άρθρο 38 παρ. 3 καταργούνται από 1ης Ιανουαρίου 2015. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι οι εκάστοτε οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο των λογαριασμών που τηρούν, για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών. Η υποχρέωση που υπάρχει είναι στο τέλος του φορολογικού έτους 2015 να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Ε.Λ.Π.

V. Διπλογραφικά βιβλία

Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα χρησιμοποιεί κάθε οντότητα που υποχρεούται να συντάσσει ισολογισμό. Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν :

- α)** Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές Εταιρείες.
- β)** Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 1 είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ)** Οι οντότητες της παρ. 2γ' του άρθρου 1 του Ν.4308/2014, δηλαδή οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ.
- δ)** Τα μη κερδοσκοπικά ΝΠΙΔ (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.,) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παρ. 2γ' του άρθρου 1 του Ν.4308/2014).
- ε)** Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (οντότητα της παρ. 2γ' του άρθρου 1 του Ν.4308/2014, δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ.
- στ)** Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, ΝΠΔΔ), οι οποίες δεν εμπíπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης).

ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κ.λπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν.4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

η) Εξαιρητικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 και λαμβανομένου υπόψη ότι οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, τόσο με τις προηγούμενες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και του ΚΒΣ δεν υποχρεούνταν σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή μέχρι τις 2.3.2015, μετατραπούν σε οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 («απλές ετερόρρυθμες εταιρείες»), να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ) .

Συνεπώς όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, χρησιμοποιεί κατάλληλο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και τηρεί:

- i. Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο)
- ii. Αρχείο με τις μεταβολές κάθε λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό)
- iii. Σύστημα συγκέντρωσης αθροίσματος αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων) και το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού (ισοζύγιο).

Είναι προφανές λοιπόν, ότι το σύστημα αυτό πρέπει να παρακολουθεί στα τηρούμενα αρχεία αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός που έχει επίπτωση στα στοιχεία του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και στα στοιχεία της καθαρής θέσης), καθώς και στα στοιχεία της κατάστασης των αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες).

Πλην των τριών βασικών λογιστικών αρχείων (ημερολόγιο, καθολικό, ισοζύγιο), οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούνται να τηρούν και κάποια άλλα πρόσθετα λογιστικά αρχεία, κατά περίπτωση, τα οποία πρέπει να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τους λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους

χρήσης), με ημερομηνία αναφοράς το τέλος της λογιστικής περιόδου. Αυτά είναι :

- **Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς.

Προσοχή : Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

- **Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.

- **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων**

Στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων καταχωρούνται :

- α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
- β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.
- γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.
- δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν παραληφθούν.

- **Αρχείο αποθεμάτων τρίτων**

Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο.

Προσοχή : Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτά είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.).

- **Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας.

- **Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης.

- **Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.

- **Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα**

Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

- **Λοιπά αρχεία**

Τέλος, τονίζεται ότι οι πληροφορίες που απαιτούνται δύνανται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

Ακολουθως, παρουσιάζονται οι βασικότερες διαφορές που εντοπίζονται όσον αφορά την διπλογραφία στον Κ.Φ.Α.Σ. συγκριτικά με τα Ε.Λ.Π. :

1. Πρωτίστως, η μεγαλύτερη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στον Κ.Φ.Α.Σ. το κριτήριο για το αν μια επιχείρηση θα τηρήσει διπλογραφικά βιβλία, ήταν ο νομικός της τύπος καθώς επίσης και το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της, ενώ με τον ισχύοντα νόμο κριτήριο αποτελεί η υποχρέωση ή η επιλογή της οντότητας, να συντάξει ισολογισμό. Επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., διπλογραφικά βιβλία υποχρεούνταν να τηρούν οι ημεδαπές και αλλοδαπές Ανώνυμες Εταιρείες, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες και όσες άλλες επιχειρήσεις ξεπερνούσαν το 1.500.000 € ως ετήσια ακαθάριστα έσοδα.
2. Επιπλέον, σχετικά με τα λογιστικά βιβλία που υποχρεούνται να τηρούν οι επιχειρήσεις, υπογραμμίζεται ότι επανέρχεται η υποχρέωση τήρησης του ισοζυγίου, γεγονός το οποίο δεν προβλεπόταν στον Κ.Φ.Α.Σ. Ακόμη διευκρινίζεται ότι η επιχείρηση που τηρούσε διπλογραφικά βιβλία επί Κ.Φ.Α.Σ., τηρούσε εκτός από το ημερολόγιο και το καθολικό, επίσης και Μητρώο Παγίων Περιουσιακών στοιχείων, καθώς και βιβλίο Απογραφών. Ωστόσο, υπογραμμίζεται ότι το «Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων», αντικαθιστά πλήρως το γνωστό σε όλους μας «Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων» και ενημερώνεται κανονικά, με τον ίδιο τρόπο, όπως ενημερωνόταν μέχρι σήμερα. Όσον αφορά το βιβλίο απογραφών του Κ.Φ.Α.Σ., φαίνεται ότι το περιεχόμενο που κάλυπτε, από

εδώ και στο εξής θα περιέχεται στο «Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων» καθώς και στο «Αρχείο αποθεμάτων τρίτων».

3. Τέλος, για την τήρηση των ημερολογίων και των καθολικών, εφαρμόζονται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο πλέον εναλλακτικά μπορεί να αντικατασταθεί από νέο σχέδιο λογαριασμών, από το οποίο μάλιστα απουσιάζουν η αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) και οι λογαριασμοί τάξης (ομάδα 10). Εντούτοις, ο νόμος και η εγκύκλιος 1003/2015, δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις με διπλογραφικά βιβλία, να κάνουν χρήση του υπάρχοντος Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, συνεπώς όσον αφορά τον τρόπο καταχώρησης στα βιβλία αυτά, υπογραμμίζεται ότι δύναται να μην αλλάξει αρκεί να αναπροσαρμοστεί.

Εξαιρέσεις-Απαλλαγές από την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων

Οι παρακάτω οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, σύμφωνα με το άρθρο 30 του νόμου 4308/2014 :

- α) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
- β) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- γ) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., κατ' εξαίρεση, δεν είχαν την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων :

- 1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
- 2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- 3) Οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν έδρα στην Ελλάδα.

VI. Απλογραφικά βιβλία

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ' του άρθρου 1,

που όπως προαναφέρθηκε στο Μέρος Α, δεν συντάσσουν ισολογισμό, παρά μόνον συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων. Ενδεικτικά :

α) Οι Ο.Ε., οι Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παρ. 2γ' του άρθρου 1 του Ν.4308/2014).

β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ.

γ) Τα μη κερδοσκοπικά ΝΠΙΔ (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

δ) Ειδικώς, οι παρακάτω οντότητες οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 30 του παρόντος νόμου συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως μεγέθους:

δ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους Ν.89/1967 (ΦΕΚ 132/Α') και Ν.378/1968 (ΦΕΚ 82/Α'), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Οίκοθεν νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον Α.Ν.89/1967 καταλαμβάνει και τον Ν.27/1975 (ΦΕΚ 29/Α'), όπως άλλωστε προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν.3427/2005 (ΦΕΚ 312/Α').

δ2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.

δ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/1975.

Συνεπώς, όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Επιπλέον, σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων). Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

Είναι προφανές, ότι στην περίπτωση που η οντότητα χρησιμοποιεί απλογραφικό σύστημα, οφείλει να καταχωρεί τις συναλλαγές και τα γεγονότα με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Συγκεκριμένα, καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος - παραστατικού - καταχώριση. Αναλυτικότερα, μέσω του συστήματος αυτού, παρακολουθούνται τα κάτωθι στοιχεία :

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. Η διάκριση των διαφόρων εσόδων σε κατηγορίες, είναι σημαντική ως πληροφορία για την ίδια την επιχείρηση, αλλά εξυπηρετεί και ελεγκτικούς σκοπούς. Πιθανές πωλήσεις αυτούσιων πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας από παραγωγική επιχείρηση, δεν προκύπτει υποχρέωση να αναγράφονται διακεκριμένα σε χωριστές στήλες. Στη περίπτωση που γίνει επιλογή να μην καταχωρηθούν τα έσοδα από τις πωλήσεις αυτές σε διακεκριμένες στήλες, πιο σωστό είναι να καταχωρηθούν στα έσοδα από πωλήσεις προϊόντων, δεδομένου ότι μια ελεγκτική σύγκριση αγορών υλών θα γίνει με τα έσοδα από πωλήσεις προϊόντων. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώριση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας. Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται ή να παρακολουθούνται κατά συντελεστή ΦΠΑ. Αφαιρετικά καταχωρούνται στα έσοδα που ανήκουν τα σχετικά μειωτικά στοιχεία, όπως οι εκπτώσεις, επιστροφές, κ.λπ.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. Συνήθεις κατηγορίες κερδών είναι τα κέρδη από πώληση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων ή χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. Από τα λοιπά έξοδα πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα, για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, οι αμοιβές τρίτων και τα ενοίκια.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές. Συνήθεις κατηγορίες ζημιών είναι οι ζημιές από πώληση ή καταστροφή ή απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, ή από πώληση ή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κ.λπ.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. Δηλαδή εκτός από την διακεκριμένη παρακολούθηση του ΦΠΑ, πρέπει πλέον να παρακολουθούνται διακεκριμένα κατ' είδος και οι φόροι από παρακρατούμενους φόρους μισθωτών υπηρεσιών, αμοιβών τρίτων, δικαιωμάτων, τόκων, οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου, δημοτικοί φόροι, διάφορα τέλη κ.λπ. Τα κονδύλια αυτά αναφέρονται στα προς απόδοση ποσά. Σημειώνεται ότι τα σχετικά ποσά δύναται να προκύπτουν συγκεντρωτικά, ως ποσοστό της βάσης υπολογισμού τους (π.χ. ως ποσοστό επί των πωλήσεων) με μία εγγραφή για την περίοδο που αφορούν.

Παρατηρείται ότι παρόμοιες διατάξεις σχετικά με το περιεχόμενο των καταχωρήσεων στα Βιβλία Εσόδων-Εξόδων, υπήρχαν και στον Κ.Φ.Α.Σ. στο άρθρο 4 § 17.

Μια οντότητα που εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα τηρεί βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, καθώς επίσης και ορισμένα πρόσθετα λογιστικά αρχεία, για τα οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη ενότητα. Συγκεκριμένα, κατά περίπτωση, τηρεί :

- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Ακολουθως, παρουσιάζονται οι βασικότερες διαφορές που εντοπίζονται όσον αφορά την απλογραφία στον Κ.Φ.Α.Σ. συγκριτικά με τα Ε.Λ.Π. :

1. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., απλογραφικά βιβλία τηρούσαν υποχρεωτικά τα εξής επαγγέλματα :
 - α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
 - β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.
 - γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης.
 - δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του.
 - ε) Το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ κ.λπ. σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

- Επιπλέον, υπόχρεοι τήρησης απλογραφικών βιβλίων, ήταν και όσοι δεν εντάσσονταν στα ανωτέρω επαγγέλματα και δεν ξεπερνούσαν ετησίως το 1.500.000 € ως ακαθάριστα έσοδα.
2. Σχετικά με τα λογιστικά βιβλία που υποχρεούνται να τηρούν οι επιχειρήσεις, διευκρινίζεται ότι η επιχείρηση που τηρούσε απλογραφικά βιβλία επί Κ.Φ.Α.Σ., τηρούσε α) Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και β) Βιβλίο Απογραφών. Με το νέο νόμο, περιλαμβάνονται υποχρεωτικά εκτός του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, τόσο το «Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων» όσο και το «Αρχείο αποθεμάτων τρίτων», τα οποία αντικαθιστούν το βιβλίο Απογραφών. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί ότι η υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών ή καταστάσεων απογραφής, υπήρχε εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ξεπερνούσαν το όριο των 150.000 €. Ομοίως, και με τον νέο νόμο απογραφής, πραγματοποιείται μόνο σε περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ξεπεράσουν τα 150.000 €. Σε αντίθετη περίπτωση, δύναται να μην διενεργείται απογραφή και να αντιμετωπίζονται οι αγορές της περιόδου ως έξοδο. Τέλος, σημειώνεται ότι αν μια οντότητα που δεν υποχρεούται να διενεργήσει απογραφή, επιλέξει να την πραγματοποιήσει, τότε υποχρεούται σε διένεργεια απογραφής και για τις επόμενες τρεις τουλάχιστον διαχειριστικές περιόδους.
 3. Ο Κ.Φ.Α.Σ. έδινε την δυνατότητα σε μια επιχείρηση, στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου, να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας (δηλαδή από απλογραφικά σε διπλογραφικά) με μόνη προϋπόθεση να τηρήσει και όλα τα βιβλία και στοιχεία, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή. Με το νέο νόμο όμως, μια επιχείρηση μπορεί να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αντί για απλογραφικό, χωρίς όμως να υποχρεούται να συντάξει ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων).
 4. Επισημαίνεται ότι όταν σε άλλους νόμους χρησιμοποιούνται οι όροι «Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα», «Βιβλία Εσόδων - Εξόδων», «Βιβλία Β' Κατηγορίας», «Απλογραφικά βιβλία», αναφέρονται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα του παρόντος νόμου 4308/2014.

VII. Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων

1) Απαλλαγή ατομικών επιχειρήσεων από τήρηση λογιστικών βιβλίων

Αξίζει να γίνει αναφορά στην περίπτωση κατά την οποία μια ατομική επιχείρηση είχε την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα λιγότερα από 5.000€. Τότε, σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων όμως, από εδώ και στο εξής απαλλάσσεται μόνο από την τήρηση βιβλίων. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, οι

οντότητες αυτές υποχρεούνται σε έκδοση στοιχείων λιανικής, χωρίς να απαιτείται η χρήση φορολογικού μηχανισμού.

2) Απαλλαγή αγροτών (φυσικά πρόσωπα) από ενημέρωση λογιστικών βιβλίων

1. Παρέχεται η δυνατότητα, από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής, μη ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων στους αγρότες – φυσικά πρόσωπα οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41¹ του Ν. 2859/2000 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), εφόσον:

- α) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν το ενάμιση εκατομμύριο (1.500.000) ευρώ,
- β) τα λογιστικά στοιχεία τηρούνται με τάξη και πληρότητα ώστε να εκπληρούνται με ορθότητα οι φορολογικές ή άλλες υποχρεώσεις του υπόχρεου και να διευκολύνεται η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, και
- γ) δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

2. Όσοι αγρότες – φυσικά πρόσωπα του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν ασκήσουν την επόμενη διαχειριστική περίοδο την αγροτική τους εκμετάλλευση ούτε δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Στην περίπτωση που μέχρι το τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν προκύπτει το ύψος των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της προ-προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Επί μεταβίβασης δε, των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η υποχρέωση για τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) καταλαμβάνει τους αγρότες με εναπομείναντα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης πάνω από το προβλεπόμενο όριο των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

¹ Άρθρο 41 : Ειδικό καθεστώς αγροτών

παρ. 1 : Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

3) Απαλλαγή πολύ μικρών οντοτήτων της παρ. 2γ του άρθρου 1 από
ενημέρωση λογιστικών βιβλίων

Απαλλάσσονται από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 οι οποίες:

1. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες, αποκλειστικά από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών, με εξαίρεση τις λαϊκές αγορές και τα παζάρια. Στην απαλλαγή της παραγράφου αυτής εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι σπιλωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών, που πωλούνται ή προσφέρονται.
2. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄) με εξαίρεσή τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.
3. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) – πλανόδιοι λιανοπωλητές λαχείων.
4. Είναι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 2859/2000.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., το Δημόσιο και κάθε πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ξένες αποστολές και διεθνείς οργανισμοί, που δεν είχε εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτούσε κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην Ελλάδα, τηρούσε στοιχεία, αλλά όχι βιβλία. Αν όμως ενεργούσε πράξεις που υπάγονταν σε Φ.Π.Α. ή σε φόρο εισοδήματος, θεωρούταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τηρούσε βιβλία για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

VIII. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Σε αυτό το σημείο, έχοντας πλέον αποσαφηνίσει τα δεδομένα σε ό,τι αφορά το απλογραφικό και διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί, ότι η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη να διασφαλίσει την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος που θα χρησιμοποιήσει.

Η διοίκηση της οντότητας λοιπόν, έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών,

σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως **ενιαίο σύνολο** και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

Συνεπώς διευκρινίζεται ότι η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς επίσης και η εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής της ενότητας, τα λογιστικά αρχεία :

- α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.
- β) Συμμορφώνονται στις απαιτήσεις του νόμου.
- γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η οντότητα έχει τη δυνατότητα να αναθέτει την τήρηση του λογιστικού της συστήματος (μερικώς ή ολικώς) ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικό λογιστή) και μάλιστα χωρίς τυπικές ή άλλες προϋποθέσεις. Στην περίπτωση ανάθεσης, τονίζεται ρητά πως η οντότητα δεν απαλλάσσεται από σχετική ευθύνη για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για εκπλήρωση των υποχρεώσεών της, το πρόσωπο αυτό σε πιθανούς ελέγχους, έχει τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο που έχει και η οντότητα. Σε μη συνεργασία του τρίτου προσώπου με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσεται η οντότητα από της σχετικές υποχρεώσεις.

Επιπλέον, σημειώνεται ότι το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, μέσα σε εύλογο χρόνο, να αντιλαμβάνεται τη δομή και τη λειτουργία του, καθώς επίσης να κατανοεί τα τηρούμενα αρχεία στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, όπως και τη χρηματοοικονομική κατάσταση στην οποία αυτή βρίσκεται.

Τέλος, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για κάθε οντότητα που υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Εν κατακλείδι, ο νέος νόμος καθιερώνει γενικές αρχές οι οποίες θα πρέπει να ακολουθούνται, προκειμένου ένα λογιστικό σύστημα να θεωρείται «αξιόπιστο», σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με τον οποίο καθιερωνόταν λεπτομερείς προδιαγραφές (όπως η συνεχής αρίθμηση των λογιστικών εγγραφών, η ύπαρξη εγχειριδίου για το χρησιμοποιούμενο λογισμικό κλπ). Κάτω από το νέο καθεστώς, οι οντότητες έχουν την ευχέρεια να δημιουργήσουν ένα λογιστικό σύστημα βασιζόμενο στις ανάγκες τους υπό την προϋπόθεση ότι ακολουθούνται οι γενικές αρχές.

ΙΧ. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Σύμφωνα με τον νόμο των ΕΛ.Π. ορίζεται ότι η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων γίνεται ως εξής :

- α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.
- β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.
- γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επισημαίνεται, ότι η συμμόρφωση στις διατάξεις του νόμου, όσον αφορά τον χρόνο ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων, πληρούται όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση. Εξυπακούεται ότι η καταχώριση λογιστικής και φορολογικής βάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των προαναφερομένων χρονικών ορίων. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να παρατεθεί αυτούσιο το παράδειγμα που περιγράφεται στην ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1003/2014 :

«Για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή ΔΠΧΑ, κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση. Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με την φορολογική τους βάση. Στην περίπτωση αυτή

πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη λογιστική βάση.»

Αναφορικά με τα χρονικά όρια ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων στον Κ.Φ.Α.Σ., δεν παρατηρείται καμία απολύτως διαφορά, τόσο στα απλογραφικά βιβλία όσο και στα διπλογραφικά.

X. Χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων (ποσοτική απογραφή)

Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων γίνεται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα προαναφερόμενα περί του «αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων» της ενότητας (V.), καθώς και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).

Σημειώνεται ότι ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, γεγονός το οποίο παρατηρείται ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις, μια καθιερωμένη πρακτική προκειμένου να επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου, είναι η οντότητα να εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές.

Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.

Συμπερασματικά βλέπουμε ότι δεν υπάρχει η υποχρέωση ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού, όπως ίσχυε στον Κ.Φ.Α.Σ., αφού η εγκύκλιος δίνει την δυνατότητα εφαρμογής των προαναφερομένων της παρούσας ενότητας, και για την απογραφή τις 31.12.2014.

XI. Χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι ρυθμίσεις του νόμου ορίζουν ότι η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ολοκληρώνεται μέσα σε :

- α) Έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
- β) Το χρονικό όριο εκπλήρωσης φορολογικών ή άλλων νομοθετικών υποχρεώσεων (π.χ. ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών έχει σχετικές διατάξεις).

ΜΕΡΟΣ Γ

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ- ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

I. Γενικά

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του νόμου των Ε.Λ.Π., ορίζεται ότι κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα, επομένως και καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), πρέπει να τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα, είτε από συναλλασσόμενους με αυτή, είτε από τρίτους, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή και πρέπει να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Σε περίπτωση που για οποιονδήποτε λόγο τα εν λόγω παραστατικά δεν εκδοθούν από την οντότητα, ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά για λογαριασμό της, οφείλει να αποστέλλει τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

Επιπλέον, η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλείδες για τους παρακάτω λόγους :

1. Τη διασφάλιση αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός.
2. Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων ώστε να διασφαλίζεται η ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
3. Τη διασφάλιση της αυθεντικότητας² των παραστατικών και της ακεραιότητας³ του περιεχομένου τους.

Στην συνέχεια της παρούσας ενότητας θα πραγματοποιηθεί εκτενής αναφορά στα παραστατικά πώλησης και διακίνησης, με σκοπό τον εντοπισμό των αλλαγών που επέφεραν τα Ε.Λ.Π. στις συναλλαγές.

² Αυθεντικότητα προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin): Η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

³ Ακεραιότητα περιεχομένου λογιστικού στοιχείου (integrity of content): Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου (π.χ. του τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του.

II. Δελτίο αποστολής

i. Εισαγωγή στο παραστατικό διακίνησης

Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014)

Η οντότητα πέρα από την εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας όσον αφορά τις συναλλαγές και τα γεγονότα της, παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τόσο τα παραλαμβανόμενα όσο και τα αποστελλόμενα αποθέματα, είτε αυτά έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως, οφείλει να παρακολουθεί τα αποθέματα της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους.

Η υποχρέωση της οντότητας να εφαρμόζει δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων της, εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, για διαχειριστικούς σκοπούς, η οντότητα δύναται να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων.

Όπως γίνεται κατανοητό, η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει ανά πάσα στιγμή, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, είτε αυτές εκτελούνται απευθείας από την ίδια είτε αυτές εκτελούνται μέσω τρίτου. Αυτό, επιτυγχάνεται με την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης. Τα παραστατικά της διακίνησης (συνοδευτικά) μπορεί να φέρουν κατά την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 παρ. 5.8.1, οποιοδήποτε τίτλο όπως «Δελτίο Αποστολής», «Παραστατικό Διακίνησης», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό Δελτίο Διακίνησης», κ.λπ.

Συνεπώς, το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων (ανεξαρτήτως από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου), συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται αναγκαίο να υπογραμμιστεί ότι δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης, εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.

Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1)

Αρχικά στον Κ.Φ.Α.Σ., και συγκεκριμένα στο άρθρο 5, υπήρχαν διατάξεις σχετικά με την έκδοση του Δελτίου Αποστολής, οι οποίες ήταν αρκετά όμοιες με τις αντίστοιχες που οριζόντουσαν και στον Κ.Β.Σ. Ωστόσο, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., οριζόταν μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 5 (Δελτίο Αποστολής) του Κ.Φ.Α.Σ., έπαυε να ισχύει από την 1.1.2014.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως η παράγραφος αυτή τέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και ίσχυε από 1.1.2014, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών είχε την υποχρέωση να εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύοντουσαν με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνταν και εκκρεμούσε τιμολόγηση.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1286/31.12.2013, με την οποία ορίστηκαν οι εν λόγω κατάλληλες δικλείδες. Με την απόφαση αυτή λοιπόν, καθιερώθηκε δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνταν με σκοπό, αποκλειστικά, την πώλησή τους, απευθείας ή μέσω τρίτου.

Ενδεικτικά, αναφέρονται οι κάτωθι περιπτώσεις για τις οποίες το εν λόγω έγγραφο μπορούσε να μην εκδοθεί, καθώς τα διακινούμενα αποθέματα δεν προορίζονταν προς πώληση :

- Διακίνηση αποθεμάτων για δοκιμή ή δειγματισμό.
- Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).
- Διακίνηση δειγμάτων για δωρεάν διάθεση.
- Αποστολή αποθεμάτων σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, επισκευή κ.λπ..
- Διακίνηση - αποστολή αποθεμάτων με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση.
- Διακίνηση αποθεμάτων για συμμετοχή και μόνο (όχι πώληση) σε έκθεση.
- Διακίνηση αγαθών με σκοπό την απόρριψη, καταστροφή αυτών.
- Διακίνηση παγίων, γενικώς.
- Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Διακίνηση, αποστολή αγαθών από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ψυγείων και αποθηκών.

Τέλος, σημειώνεται ότι κατά την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1023/20.1.2014 το έγγραφο αυτό μπορούσε να φέρει ως τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούσαν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ..

Συμπερασματικά, όπως διαπιστώνεται, για τις διακινήσεις των αποθεμάτων ουσιαστικά επαναφέρεται το Δελτίο Αποστολής. Η διαφορά μεταξύ του Δελτίου Αποστολής α) της ΑΥΟ ΠΟΛ.1286/2013 και αυτού β) της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) είναι ότι στην α' περίπτωση εκδίδονταν μόνο σε περίπτωση διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων με αποκλειστικό σκοπό την πώληση τους, ενώ στην β' περίπτωση εκδίδεται σε κάθε διακίνηση αποθεμάτων, εφόσον δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο.

ii. Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης

Όσον αφορά το **περιεχόμενο** του παραστατικού διακίνησης, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου η οντότητα έχει την υποχρέωση να αναφέρει κατ' ελάχιστο τις εξής πληροφορίες:

- α) την πλήρη επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη,
- β) τη ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και
- γ) τη ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται επιτακτικό να τονιστεί ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ακόμη ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

Παρατηρείται ότι παρόμοιο ήταν και το περιεχόμενο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων το οποίο και αναγράφεται στην παρ. 8.5 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1023/20.1.2014.

iii. Έκδοση παραστατικού διακίνησης

Το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο, **εκδίδεται** στις εξής περιπτώσεις :

- 1) Σε κάθε περίπτωση αποστολής ή παράδοσης ή διακίνησης αποθεμάτων και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους.
- 2) Στην περίπτωση κατά την οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα, για οποιονδήποτε σκοπό, τα οποία δεν συνοδεύονται από κάποιο στοιχείο διακίνησης ή πώλησης. Η περίπτωση αυτή μπορεί να παρουσιαστεί για τους εξής τρεις λόγους :
 - Ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται την έκδοση παραστατικού διακίνησης
 - Ο αποστέλλων τα αγαθά δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης
 - Ο αποστέλλων τα αγαθά εκ παραδρομής δεν εξέδωσε παραστατικό διακίνησηςΜάλιστα, στην περίπτωση αυτή, ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες α) έως γ) για τις οποίες έγινε λόγος στο περιεχόμενο του παραστατικού διακίνησης , ακριβώς κατά την στιγμή που πραγματοποιείται η παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος.
- 3) Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης. Στην περίπτωση αυτή, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.
- 4) Στην περίπτωση όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό διακίνησης. Εναλλακτικά, αντί η οντότητα να εκδώσει το παραστατικό αυτό, δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα για τις πληροφορίες α) έως γ) για τις οποίες έγινε λόγος στο περιεχόμενο του παραστατικού διακίνησης . Έπειτα, η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

Συνεπώς, η οντότητα έχει την υποχρέωση όπως παρατηρείται, να εκδίδει παραστατικό διακίνησης τόσο για τα παραλαμβανόμενα όσο και για τα αποστέλλόμενα αποθέματα. Παρόμοιες ρυθμίσεις υπήρχαν και στην ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1023/20.1.2014 παρ. 8.2.

iv. Χρόνος έκδοσης παραστατικού διακίνησης

Αναφορικά με τον **χρόνο έκδοσης**, διευκρινίζεται ότι ισχύει ότι ίσχυε και με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1286/2013, δηλαδή το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται σε κατάλληλο χρόνο όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στον παρόντα νόμο. Επομένως, συντάσσεται κατά το χρόνο αποστολής ή παράδοσης ή διακίνησης των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών.

v. Παραστατικό διακίνησης σε ηλεκτρονική μορφή

Επιπροσθέτως, το παραστατικό διακίνησης μπορεί να εκδίδεται και σε **ηλεκτρονική μορφή**, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης. Ακριβώς ανάλογες ήταν και οι διατάξεις της παρ. 8.6 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1023/20.1.2014, περί έκδοσης εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων και σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή.

vi. Απαλλαγή από έκδοση παραστατικού διακίνησης

Τέλος, αναφέρονται περιπτώσεις για τις οποίες **δεν απαιτείται η έκδοση** του παραστατικού διακίνησης λόγω μεμονωμένων εξαιρέσεων :

α) Όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο.

β) Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρυ του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας.

γ) Παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό.

δ) Ειδικά, για την διακίνηση αγοραζόμενου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες - παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωική προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο.

ε) Τα οριζόμενα στην παρ. δ' έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα.

στ) Για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών - αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.).

ζ) Διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους.

η) Διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της.

θ) Διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών.

ι) Διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές κ.λπ.).

ια) Για τις διακινήσεις των αποθεμάτων τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας.

ιβ) Για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματά τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές).

ιγ) Για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους.

ιδ) Για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛΤΑ και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών.

ιε) Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους.

ιστ) Για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων.

ιζ) Για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

ιη) Για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους.

ιθ) Σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας

κ) Διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας.

vii. Ειδική περίπτωση

Στην ειδική περίπτωση διακίνησης και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο. Επισημαίνεται ότι παρόμοια ρύθμιση προβλεπόταν και στον Κ.Φ.Α.Σ. σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη, με τη μόνη διαφορά να εντοπίζεται στο γεγονός ότι δεν οριζόταν η επιλογή ενημέρωσης σχετικού αρχείου.

III. **Τιμολόγιο Πώλησης**

i. Έκδοση τιμολογίου

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, που γίνεται μέσα στη χώρα, σε χώρα της Ε.Ε. ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Επομένως, όπως διαπιστώνεται από την ανωτέρω διάταξη, τιμολόγιο εκδίδεται σε κάθε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ανεξαρτήτως των συμβαλλομένων προσώπων (οντότητες ή ιδιώτες), δηλαδή είτε πρόκειται περί χονδρικής πώλησης είτε περί λιανικής, σε ιδιώτες καταναλωτές. Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής. Έτσι, δύναται να ορίσουμε επακριβώς τις περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου. Άρα, τιμολόγιο εκδίδεται για πωλήσεις προς :

- Άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Το Δημόσιο.
- Νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ).
- Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.

- Εξαγωγές.
- Γενικά, κάθε πρόσωπο του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

Συνεπώς, παρατηρείται ότι όταν έχουμε χονδρική πώληση ή παροχή υπηρεσίας εκδίδεται υποχρεωτικά τιμολόγιο, ενώ όταν έχουμε λιανική πώληση ή παροχή υπηρεσίας σε ιδιώτες καταναλωτές, δύναται να εκδοθεί προαιρετικά τιμολόγιο. Αυτό άλλωστε προκύπτει και από την παρ. 1 του άρθρου 12, όπως θα δούμε και στη συνέχεια.

Ακόμη, μια οντότητα η οποία υπόκειται στις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, έχει την υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο και στις ακόλουθες περιπτώσεις :

A. Σε περίπτωση που μια οντότητα συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, τότε αυτή (η οντότητα) εκδίδει σχετικό παραστατικό της συναλλαγής, προς τεκμηρίωση και αναγνώρισή της. Για το παραστατικό αυτό σημειώνεται ότι δεν εισάγεται κάποια ειδική ονομασία. Ενδεικτικά, δύναται να τιτλοφορείται ως έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο (αγοράς), «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κ.λπ.. Το σχετικό παραστατικό πρέπει να περιλαμβάνει υποχρεωτικά τα εξής δεδομένα :

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Την επωνυμία, την διεύθυνση και τον ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος⁴ των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

B. Σε περίπτωση που μια οντότητα συναλλάσσεται με άλλη οντότητα που επίσης υπόκειται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, η οποία ωστόσο για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης(συμπεριλαμβανόμενης της περίπτωσης άρνησης έκδοσης τιμολογίου) για το σύνολο ή για μέρος της συναλλαγής, έχει τις ίδιες υποχρεώσεις με αυτές της περίπτωσης A.

Όσον αφορά τον Κ.Φ.Α.Σ., όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου, συναλλασσόταν με πρόσωπα που δεν είχαν την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, τότε αποδεικνυε τις συναλλαγές με

⁴ Ο αναφερόμενος όρος «έκταση» στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, μαζί με το σχετικό είδος, είναι προσδιοριστικοί παράγοντες της αξίας της υπηρεσίας.

τη σύνταξη τίτλου κτήσης (συμφωνητικό ή υπεύθυνη δήλωση ή τιμολόγιο αγοράς) με πλήρη στοιχεία εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών. Ωστόσο, όταν συναλλασσόταν με πρόσωπα που αρνούσαν την έκδοση ή εξέδιδαν ανακριβές τιμολόγιο, είχε την υποχρέωση απόδειξης της συναλλαγής με τη σύνταξη τίτλου κτήσης καθώς επίσης και να γνωστοποιήσει άμεσα το γεγονός στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

Πρέπει επίσης να υπογραμμίσουμε ότι, με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ άρθρο 6 παρ. 3, προβλέπονταν η έκδοση τιμολογίου για τις εισπράξεις επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων, που από τις διατάξεις του άρθρου 8 του παρόντος νόμου, δεν προβλέπεται πλέον η έκδοση τιμολογίου. Έτσι, με βάση την παράγραφο 8.1.2 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014, ορίζεται ότι «η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που καταβάλλει (π.χ. απόφαση επιχορήγησης, βεβαίωση από τον ΟΠΕΚΕΠΕ που περιλαμβάνει τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό, την ημερομηνία ή άλλο ανάλογο στοιχείο).

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου είχε και το Δημόσιο όταν πραγματοποιούσε πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3⁵ ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Ανάλογη υποχρέωση πλέον δεν προκύπτει καθώς, το Δημόσιο, οι Περιφέρειες, οι Νομαρχίες, οι Δήμοι-Κοινότητες και οι λοιποί Οργανισμοί του Δημοσίου Δικαίου απαλλάσσονται από την έκδοση τιμολογίων για τις δραστηριότητες ή πράξεις που πραγματοποιούν ως Δημόσια εξουσία, ακόμη και εάν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές, κ.λπ..

Προσοχή :Η εξαίρεση αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

ii. Περιεχόμενο τιμολογίου

Οι ενδείξεις (τα δεδομένα) που φέρει υποχρεωτικά το τιμολόγιο είναι οι ακόλουθες :

⁵ Άρθρο 3: Εξαιρέσεις – Απαλλαγές

Παρ. 1: Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.

- α) Η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Ο αύξοντας αριθμός, για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Εδώ κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί η επισήμανση που έγινε από την ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/2014 σύμφωνα με την οποία, με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται τεκμήριο για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.
- ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (νόμος 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.
- ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της οδηγίας 2006/112/EK.
- ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου-Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου-Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου-Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου-Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος, κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Α.Φ.Μ. αυτού.

Όπως διαπιστώνεται, οι ενδείξεις αυτές είναι ίδεις με εκείνες που ορίζονταν και στις παρ. 9,10,11 και 17γ του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.. Οι μόνες διαφοροποιήσεις που υπάρχουν με τις νέες διατάξεις είναι αυτές της περίπτωσης β', δηλ. της αναγραφής του αύξοντα αριθμού των τιμολογίων για μία ή περισσότερες σειρές και της περίπτωσης στ', δηλ. της μη αναγραφής του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών όταν προκύπτουν από άλλα έγγραφα (συμβάσεις, συμφωνητικά, κ.λπ.), στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

Όσον αφορά τα ποσά που αναγράφονται στο τιμολόγιο μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Όμως, το ποσό του **Φ.Π.Α.** του τιμολογίου, εκφράζεται υποχρεωτικά και στο εθνικό νόμισμα, ανεξάρτητα εάν αυτό αφορά συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή συναλλαγές με το εξωτερικό. Ακριβώς ίδια διάταξη οριζόταν και στον Κ.Φ.Α.Σ. στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 2.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται αναγκαίο να επισημανθεί ότι κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες του τιμολογίου όπως αυτές προαναφέρθηκαν, θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών αποδέχεται το έγγραφο αυτό. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η εξόφληση ενός τέτοιου εγγράφου, θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού. Σημειώνεται ότι παρεμφερής διάταξη ήταν και στον ΚΦΑΣ η παρ. 18 του άρθρου 6.

Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα **πρατήρια υγρών καυσίμων** για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι 300 ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων (δ) και (ε). Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Σημειώνεται ότι ανάλογη περίπτωση, αναφορικά με την πώληση από πρατηριούχους πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών, προβλεπόταν και στον Κ.Φ.Α.Σ.. Συγκεκριμένα, για πωλήσεις

πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και 300 € ανά συναλλαγή, είχε γίνει δεκτό με την ΠΟΛ. 1091/2010 να εκδίδεται απόδειξη λιανικής αντί για τιμολόγιο, με την υποχρέωση στο πίσω μέρος της να τίθεται η σφραγίδα του εκδότη και να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

Τέλος, τονίζεται ότι το τιμολόγιο για τους σκοπούς αυτού του νόμου, δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή. Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 9.3.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1003/2014, « η υπογραφή του εκδότη επί του τιμολογίου μπορεί να απαιτείται από άλλη νομοθεσία ή να είθισται ως καθιερωμένη επιχειρηματική πρακτική ».

iii. Αντικατάσταση του όρου τιμολογίου

Το τιμολόγιο ως όρος, μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των πρακτικών που έχουν καθιερωθεί σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. Ενδεικτικά παραδείγματα χρήσης διαφορετικής ονομασίας για τα τιμολόγια πώλησης είναι οι λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά παραστατικά, παραστατικά που εκδίδονται στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, καθώς και λοιπά έγγραφα τα οποία περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

Εν αντιθέσει, στον Κ.Φ.Α.Σ. οριζόταν ρητά από το νόμο οι περιπτώσεις όπου η έκδοση τιμολογίου δεν ήταν απαραίτητη, καθώς εξομοιώνονταν με αυτά τα κάτωθι στοιχεία :

- α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων,
- β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.
- γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα

της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.

Παρατηρείται ότι περιπτώσεις εξομοίωσης τιμολογίου, ανάλογες με εκείνες που ορίζονταν στον Κ.Φ.Α.Σ., πλέον δεν ορίζονται ρητά από τον ισχύοντα νόμο, ωστόσο έμμεσα γίνονται μερικώς δεκτές, όπως προκύπτει από την ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1003/2014 στην παρ. 8.4.1. Επιπλέον, σημειώνεται ότι η περίπτωση γ), η οποία αναφέρθηκε παραπάνω και κατά την οποία η απόδειξη λιανικής για συναλλαγή μέχρι εκατό (100) ευρώ επέχει θέση τιμολογίου, από εδώ και στο εξής θα επέχει θέση απλοποιημένου τιμολογίου, όπως θα δούμε και στη συνέχεια αναλυτικότερα.

iv. Πιστωτικό τιμολόγιο

Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Άλλες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και ακολουθεί τα όσα ορίζει ο νόμος για την έκδοση του τιμολογίου.

Σημειώνεται ότι διαφορά υπάρχει στον χειρισμό λάθους υπολογισμού Φ.Π.Α., όπου με το νέο νόμο εκδίδεται κανονικά πιστωτικό τιμολόγιο. Αντιθέτως, επί Κ.Φ.Α.Σ., σε περίπτωση που εντοπιζόταν διαφορά στον Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου, δεν εκδιδόταν πιστωτικό τιμολόγιο. Σε περίπτωση υπολογισμού μικρότερου Φ.Π.Α. επιτρεπόταν η έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου για την χρέωση φόρου μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Σε περίπτωση υπολογισμού μεγαλύτερου Φ.Π.Α. αλλά και για τις επιστροφές ή εκπτώσεις αγοράς αγαθών δεν εκδιδόταν πιστωτικό τιμολόγιο, εκτός και αν αυτό προβλεπόταν ρητά από σχετικές διατάξεις, και γινόταν τακτοποίηση.

Σε περίπτωση που διαπιστώνονται τυχόν διαφορές στο αρχικό τιμολόγιο, εκτός από την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για τη διόρθωση αυτών, ο νέος νόμος δίνει την δυνατότητα έκδοσης νέου τιμολογίου που να διορθώνει ή να συμπληρώνει το αρχικό όπου χρειάζεται. **Συμπληρωματικό ή διορθωτικό** τιμολόγιο θεωρείται κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σ' αυτό. Για παράδειγμα, εκδίδεται συμπληρωματικό/διορθωτικό τιμολόγιο για διόρθωση διαφορών αξίας που υπήρχαν στο αρχικό εκδοθέν τιμολόγιο (αναγραφή μικρότερης αξίας σε σχέση με την ορθή).

v. Διασφάλιση έκδοσης τιμολογίου

Βασική ευθύνη κάθε οντότητας, η οποία πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, είναι να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση που πραγματοποιείται. Έτσι, για την οποιαδήποτε πώληση αγαθού ή υπηρεσίας, υπόχρεος έκδοσης του τιμολογίου είναι ο πωλητής. Εναλλακτικά, ο πωλητής δύναται, αντί να εκδώσει ο ίδιος σχετικό τιμολόγιο, έπειτα από προηγούμενη συμφωνία, να διασφαλίσει την έκδοση του από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή.

Προσοχή : Στις περιπτώσεις αυτές η οντότητα εξακολουθεί να έχει τις σχετικές ευθύνες και δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση για διασφάλιση έκδοσης του τιμολογίου.

Επισημαίνεται ότι ακριβώς η ίδια διάταξη περί διασφάλισης έκδοσης τιμολογίου, υπήρχε και στο Κ.Φ.Α.Σ. στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 6.

Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, καθιερώνεται η ευθύνη έτσι ώστε να παρέχονται όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες από τον εκδότη του τιμολογίου, για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης. Η παροχή των εν λόγω πληροφοριών δύναται να γίνεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, κατ' επιλογή των εμπλεκόμενων μερών, όπως για παράδειγμα με την αποστολή συγκεντρωτικής κατάστασης εκδοθέντων τιμολογίων με τις απαιτούμενες πληροφορίες ή αντιγράφων των σχετικών τιμολογίων. Τέλος, διευκρινίζεται ότι η παροχή της πληροφόρησης μπορεί να είναι σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

Σημειώνεται ότι, για τον εναλλακτικό τρόπο έκδοσης των τιμολογίων (αυτό-τιμολόγηση ή τρίτο πρόσωπο), όμοιες περίπτωσης αλλά πιο πλήρεις και σαφείς ήταν οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 17 του ΚΦΑΣ. Συγκεκριμένα, τα πρόσωπα που εξέδιδαν τιμολόγιο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, μπορούσαν να ήταν εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτη χώρα, με τους ακόλουθους όρους και προϋποθέσεις:

α) Τα πρόσωπα αυτά να ήταν υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά ήταν εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίστατο νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983 (Α' 167), του ν. 1914/1990 (Α' 178) και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του

Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 (Επίσημη Εφημερίδα L 264/2003, σελ. 1- 11), θα έπρεπε να αποδεικνυόταν η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

β) Να υπήρχε προηγούμενη συμφωνία, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, μεταξύ τους που αποδεικνυόταν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και από την οποία να προέκυπταν, μεταξύ άλλων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονταν τα τιμολόγια, η ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθοριζόταν με το άρθρο αυτό, οι όροι της τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Ειδικά, στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που ήταν εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίστατο νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003, η ανωτέρω συμφωνία απαιτούνταν να είχε καταρτισθεί εγγράφως, η οποία να είχε κατατεθεί πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εξέδιδε τιμολόγια.

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

δ) Για τα τιμολόγια που εκδίδονταν σύμφωνα με τις διατάξεις που μόλις αναφέρθηκαν, ίσχυαν οι ίδιες διατάξεις που αφορούσαν τα τιμολόγια πώλησης, που τα εξέδιδε ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών.

Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που η διακίνηση των αγαθών γίνεται μέσω τρίτου (αντιπρόσωπος) για λογαριασμό της οντότητας, έναντι αμοιβής, τότε εκδίδει ο ίδιος το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της και επιπλέον υποχρεούται να εκδίδει ακόμη και ένα σχετικό έγγραφο-παραστατικό (**εκκαθάριση**), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, με τις αναγκαίες πληροφορίες, που αποστέλλεται έγκαιρα στην οντότητα για την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Είναι προφανές ότι ο αντιπρόσωπος δύναται να αποστέλλει έγκαιρα στην οντότητα αντίγραφα των εκδιδόμενων τιμολογίων, αντί να συντάσσει και να αποστέλλει ιδιαίτερο συγκεντρωτικό έγγραφο (εκκαθάριση).

Εξαιρετικά, υπογραμμίζεται ότι για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο (συνεταιριστικές οργανώσεις κ.λπ.) για λογαριασμό του αγρότη παραγωγού, το έγγραφο αυτό (εκκαθάριση) εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

Αναφορικά με τον Κ.Φ.Α.Σ., σε περίπτωση παραλαβής υπηρεσιών ή και αγαθών από τρίτο, για πώληση ή επεξεργασία, καταχωρούνταν σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα που περιελάμβανε το είδος και την ποσότητά τους. Αν, όμως, τα αγαθά πωλούνταν ή παραδίδονταν κατόπιν επεξεργασίας, στην κατάσταση αναφερόταν εκτός της ποσότητας των απεσταλμένων και η ποσότητα των παραχθέντων προϊόντων του τρίτου, καθώς επίσης και κάθε απαραίτητο στοιχείο για την εκκαθάριση (π.χ. δαπάνες για λογαριασμό τρίτου, Φ.Π.Α, κ. λπ.). Έπειτα από την σύνταξη της ανωτέρω κατάστασης, με βάση αυτήν εκδιδόταν την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκκαθάριση κατά εντολέα, η οποία ουσιαστικά αποτελούσε ένα τιμολόγιο. Σε αυτήν αναγραφόντουσαν τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία πωλήσεων ή η της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό Φ.Π.Α, η προμήθεια, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας και οι δαπάνες για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών που εκδιδόντουσαν στο όνομα του εντολέα, αποστέλλονταν στον εντολέα μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης. Τέλος, σημειώνεται ότι για τον εντολέα η κατάσταση και η εκκαθάριση υποκαθιστούσαν τα στοιχεία πώλησης, ενώ ταυτόχρονα αποτελούσαν στοιχείο δαπάνης για την αμοιβή που είχε καταβληθεί.

Όπως διαπιστώνεται λοιπόν, στον Κ.Φ.Α.Σ. υπήρχαν παρόμοιες διατάξεις σχετικά με την διακίνηση αγαθών μέσω τρίτου με την διαφορά ότι αυτές ήταν αρκετά πιο πλήρεις και σαφείς.

vi. Απλοποιημένο τιμολόγιο

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου των Ε.Λ.Π., εισάγεται η δυνατότητα έκδοσης **απλοποιημένου τιμολογίου** σε κάθε μια από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις :

- α) Όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ.
- β) Όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι συμπληρωματικό/διορθωτικό.

Το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

- γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ε) Στην περίπτωση έκδοσης συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να παρατεθεί η θέση της παραγράφου 10.2.2 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014, σύμφωνα με την οποία επέχουν κατ' εξαίρεση θέση απλοποιημένου τιμολογίου και τα στοιχεία λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών για ποσά μέχρι 100 ευρώ. Η θέση αυτή έχει ως εξής: «Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.»

vii. Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Από τις διατάξεις του ισχύοντα νόμου ορίζεται ότι επιτρέπεται η έκδοση **συγκεντρωτικού τιμολογίου** για διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες (ενδείξεις - δεδομένα) όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

Ο όρος «επαναλαμβανόμενες», για τον οποίο έγινε λόγος παραπάνω, έγκειται στις πωλήσεις που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα, καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, από τον ίδιο πωλητή προς τον ίδιο αγοραστή.

Επίσης, στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, για την διευκόλυνση των συναλλαγών, ο πωλητής δύναται να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή-πελάτη. Στην κατάσταση αυτή καταχωρείται για κάθε παροχή, η ημερομηνία της παροχής, το είδος και η έκταση των υπηρεσιών. Έτσι, με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής, εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο, στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του

παρόντος νόμου, το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες, όπως αναφέρθηκαν στην προηγούμενη υποενότητα (από το α μέχρι το δ), που απαιτούνται για την έκδοση του απλοποιημένου τιμολογίου.

Σε περίπτωση που η προαναφερόμενη κατάσταση δεν τηρείται, το εκδιδόμενο συγκεντρωτικό τιμολόγιο οφείλει να περιέχει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται όπως αυτές παρατέθηκαν στην ενότητα αναφορικά με το περιεχόμενό του τιμολογίου.

Για την περίπτωση επαναλαμβανόμενων πωλήσεων στον Κ.Φ.Α.Σ., δεν χρησιμοποιούνταν ο όρος συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Ωστόσο, από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 6, προκύπτει ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών λειτουργούσαν περίπου όπως οι σημερινές οντότητες σε ό,τι αφορά τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις. Συγκεκριμένα, αν πραγματοποιούσαν μέσα στον ίδιο μήνα, κάθε μέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, χονδρικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών τότε μπορούσαν, αντί να εκδώσουν ξεχωριστό τιμολόγιο για κάθε πώληση, να τηρήσουν κατάσταση κατά αγοραστή – πελάτη, στην οποία καταχωρούσαν για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών την ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το είδος, την ποσότητα και την αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Την τελευταία μέρα του μήνα, με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής, εξέδιδαν το τιμολόγιο και αν επισύναπταν σε αυτό και αντίγραφο της κατάστασης, δεν χρειαζόταν αναλυτική περιγραφή των πωλούμενων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών.

viii. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Με τον νέο νόμο των Ε.Λ.Π., εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Στο σημείο αυτό κρίνεται αναγκαίο να σημειωθεί ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου, διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου. Επομένως, ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Τέλος, γίνεται σαφές ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.

Οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών καθορίζονται ως εξής :

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.
- β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.
- ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Ακολούθως, κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν διευκρινίσεις για την πληρέστερη κατανόηση των χρονικών ορίων έκδοσης των τιμολογίων κατά περίπτωση όπως αυτές ορίζονται από τον ισχύοντα νόμο, καθώς και να διαπιστωθούν οι όποιες διαφορές έχουν επέλθει σχετικά με το θέμα αυτό συγκριτικά με τον Κ.Φ.Α.Σ.

Περίπτωση (α) : Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ακολουθείται η γενική αρχή η οποία είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

Εν αντιθέσει, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., αν είχε εκδοθεί δελτίο αποστολής, τότε το τιμολόγιο εκδιδόταν το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή τη αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Εξαίρεση αποτελούσε η περίπτωση έκδοσης τιμολογίου στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, όπου ο νόμος επέτρεπε την έκδοση του τιμολογίου μέχρι και την εικοστή μέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου. Όσον αφορά την παροχή υπηρεσίας, το τιμολόγιο

εκδιδόταν με την ολοκλήρωσή της. Για την πληρέστερη κατανόηση της ανωτέρω θέσης, τόσο για τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. όσο και για αυτές του Κ.Φ.Α.Σ, παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα :

Παράδειγμα : Χρόνος έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών

Για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20Χ1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο τα αντίστοιχα τιμολόγια, πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20Χ1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20Χ1). Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., τα αντίστοιχα τιμολόγια έπρεπε να εκδοθούν μέχρι τις 4 Δεκεμβρίου 20Χ1 για την πώληση/παράδοση αγαθών και με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20Χ1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20Χ2). Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., για την παροχή υπηρεσίας το τιμολόγιο θα εκδιδόταν με την ολοκλήρωσή της ενώ για την πώληση αγαθών θα εκδιδόταν μέχρι τις 20 Ιανουαρίου 20Χ2, με ημερομηνία έκδοσης την 31^η Δεκεμβρίου.

Περίπτωση (β) : Στην περίπτωση της συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, επισημαίνεται ότι ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου έτσι ώστε το τιμολόγιο να εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Στην περίπτωση όπου η συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή η κατασκευή έργου ξεκίνησε στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και συνεχίστηκε στην επόμενη δεν αλλάζει το σκεπτικό της έκδοσης τιμολογίου.

Προκειμένου να καθορισθεί η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για **συνεχιζόμενη υπηρεσία** (π.χ. διδασκαλία ξένων γλωσσών, τήρηση βιβλίων μιας επιχείρησης από τον φοροτέχνη-λογιστή), αυτό που πρέπει να προσεχθεί, είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Ομοίως στον Κ.Φ.Α.Σ., σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδιδόταν όταν μέρος της αμοιβής ήταν απαιτητό και πάντα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, χωρίς ωστόσο να ορίζεται χρονικό περιθώριο για την έκδοση του.

Παράδειγμα : Χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1^η Σεπτεμβρίου 20X5 έως 30^η Ιουνίου 20X6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20X6, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20X5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20X5. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. όμως, μέρος της αμοιβής θα καθίστατο απαιτητό και θα εκδιδόταν και το αντίστοιχο τιμολόγιο μέχρι και τις 31 Δεκεμβρίου 20X5, όπου και έκλεινε η διαχειριστική περίοδος του 20X5. Το δεύτερο και τελευταίο τιμολόγιο θα εκδιδόταν με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, δηλαδή στις 30 Ιουνίου 20X6, για την οφειλόμενη αμοιβή.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 20X5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20X5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται το πολύ μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., τιμολόγιο θα εκδιδόταν στο τέλος κάθε διμήνου, με την επιφύλαξη της έκδοσης του και στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου κατά την λήξη του δεύτερου διμήνου, συμπίπτει με την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Επομένως, οι ημερομηνίες που θα εκδιδόταν το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών θα ήταν οι εξής : 31.10.20X5, 31.12.20X5, 28.2.20X6, 30.4.20X6, 30.6.20X6.

Στην περίπτωση **συνεχιζόμενων πωλήσεων αγαθών** μέσω δικτύου συνεχούς ροής (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, φυσικού αερίου κ.λπ.) ισχύει ότι και παραπάνω. Για παράδειγμα, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, για πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας περιόδου από 20 Ιανουαρίου 20X5 έως 20 Μαρτίου του 20X5, το παραστατικό πώλησης (στη συγκεκριμένη περίπτωση «Λογαριασμός» κατά την καθιερωμένη ονομασία) θα εκδοθεί έως την 15η Απριλίου 20X5.

Επιπλέον, υπογραμμίζεται ότι σε περίπτωση κατασκευής έργου όπου λαμβάνεται **προκαταβολή** πριν το έργο ξεκινήσει, δεν εκδίδεται τιμολόγιο. Για

τεκμηρίωση της είσπραξης μια απλή «Απόδειξη είσπραξης» είναι αρκετή και στην πορεία εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Περίπτωση (γ) : Στην περίπτωση **πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας** (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών-ληπτών υπηρεσιών, όπως διευκρινίζεται από την ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1003/2014. Ενδεικτικά, αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.. Επισημαίνεται ότι παρόμοιες ήταν οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. για την έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας.

Περίπτωση (δ) : Στην περίπτωση έκδοσης **συγκεντρωτικού τιμολογίου** διευκρινίζεται ότι εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών πραγματοποιηθούν εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή τιμολόγηση, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. Στον Κ.Φ.Α.Σ., όπως έχει προαναφερθεί, το τιμολόγιο που αφορούσε επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, σε συχνά χρονικά διαστήματα, στον ίδιο μήνα και στον ίδιο πελάτη, εκδιδόταν την τελευταία ημέρα του μήνα που γίνονταν οι συναλλαγές.

Παράδειγμα : Χρόνος έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου

Επιχείρηση πραγματοποίησε παραδόσεις αγαθών το διάστημα 7 Ιανουαρίου έως 13 Φεβρουαρίου 20Χ5. Έτσι στην περίπτωση αυτή οι παραδόσεις του Ιανουαρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Φεβρουαρίου και οι παραδόσεις του Φεβρουαρίου μέχρι 15 Μαρτίου, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο. Για την ίδια περίπτωση, οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. προέβλεπαν την έκδοση τιμολογίου, στις 31 Ιανουαρίου 20Χ5 για τις πωλήσεις του Ιανουαρίου και 28 Φεβρουαρίου 20Χ5 για τις πωλήσεις του Φεβρουαρίου.

Περίπτωση (ε) : Στην περίπτωση όπου η οντότητα συναλλάσσεται με το **Δημόσιο ή με Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου**, διαφοροποιούνται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου, λόγω των ειδικών διαδικασιών που ακολουθούνται στις προμήθειες του δημοσίου. Ειδικότερα ορίζεται ότι το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση. Η περίπτωση αφορά συναλλαγές που στην πρακτική των δημοσίων προμηθειών προβλέπεται η διαδικασία της «οριστικοποίησης» της πώλησης από τις αρμόδιες αρχές.

Ακριβώς ίδιες διατάξεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, για πωλήσεις προς το Δημόσιο, προβλέπονταν και στον Κ.Φ.Α.Σ.

Τέλος, μια ακόμη διαφορά εντοπίζεται στο γεγονός ότι για τις **ενδοκοινοτικές** πωλήσεις, ενώ στον ισχύοντα νόμο δεν προβλέπεται διαφορετικός χρόνος έκδοσης και αντιμετωπίζονται όπως οι πωλήσεις προς το εσωτερικό της χώρας, ο Κ.Φ.Α.Σ. προέβλεπε διαφορετικά χρονικά περιθώρια. Συγκεκριμένα, όριζε ότι το τιμολόγιο εκδιδόταν το αργότερο μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα από το μήνα της πώλησης.

ix. Χρόνος έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου

Για το **πιστωτικό** τιμολόγιο, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις ο χρόνος έκδοσης του. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα :

- α) επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης.
- β) στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών.
- γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται με τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

Οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όσον αφορά τις περιπτώσεις α) και γ) δεν προέβλεπαν κάτι διαφορετικό. Όμως, για την περίπτωση β) (επιστροφές πωληθέντων αγαθών) όριζαν ότι το πιστωτικό τιμολόγιο εκδιδόταν εντός 1 μηνός από την παραλαβή των επιστρεφόμενων αγαθών και πάντα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

x. Χρόνος έκδοσης εκκαθάρισης αμοιβών

Για υπηρεσίες που παρέχουν ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλειών και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικούς πράκτορες και μεσίτες ασφαλίσεων, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ιπποδρομιακού στοιχήματος και συναφών παιγνίων προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, το σχετικό τιμολόγιο (**εκκαθάριση αμοιβών**), καθόσον αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από ΦΠΑ, δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) των

συμβαλλομένων. Αξίζει να σημειώσει κανείς ότι ο λήπτης της υπηρεσίας δύναται να εκδίδει ο ίδιος το τιμολόγιο αυτό (εκκαθάριση αμοιβών), μέσω της διαδικασίας της αυτοτιμολόγησης. Αναφορικά με το Κ.Φ.Α.Σ., για τις ίδιες υπηρεσίες, το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών) μπορούσε να εκδοθεί μέχρι το τέλος του 2^{ου} μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

IV. Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο

Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε δύο μορφές, την έντυπη και την ηλεκτρονική μορφή. Ως **ηλεκτρονικό τιμολόγιο** καλείται οποιοδήποτε τιμολόγιο το οποίο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης. Το τιμολόγιο απαιτείται να έχει εκδοθεί και να έχει ληφθεί με ένα οποιοδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο, σύμφωνα με το νόμο. Οι υποκείμενες οντότητες είναι αυτές που καθορίζουν ποιο μορφότυπο θα χρησιμοποιηθεί. Κάποιοι από τους μορφότυπους είναι τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα (όπως XML), μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο PDF (Portable Document Format) ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι σε έντυπη μορφή (με δεδομένο ότι απαιτείται έκδοση και λήψη σε ηλεκτρονική μορφή). Επίσης, ο νόμος επιτρέπει την αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και τη μετατροπή τους σε άλλον μορφότυπο στη συνέχεια.

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι δεν θεωρούνται όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή ως «ηλεκτρονικά τιμολόγια». Παραδείγματος χάρη, τα τιμολόγια που δημιουργούνται μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου και στη συνέχεια αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Αν όμως το τιμολόγιο δημιουργηθεί σε έντυπη μορφή και στη συνέχεια σαρωθεί, ώστε να μπορεί να αποσταλεί και να ληφθεί μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τότε μπορεί κάλλιστα να θεωρηθεί ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

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

Είναι σαφές ότι για να χρησιμοποιηθεί ένα ηλεκτρονικό τιμολόγιο, βασική προϋπόθεση είναι να το αποδεχτεί ο λήπτης των τιμολογούμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Στο σημείο αυτό κρίνεται χρήσιμο να επισημανθεί ότι η αποδοχή δύναται να γίνει με οποιοδήποτε έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, μπορεί να είναι επίσημη ή ανεπίσημη, ή να γίνεται με σιωπηρή συμφωνία, για παράδειγμα μέσω της επεξεργασίας ή πληρωμής του παραληφθέντος τιμολογίου.

Τέλος, σε περίπτωση που το ίδιο πρόσωπο που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, λάβει ή έχει στη διάθεσή του **πλήθος** ηλεκτρονικών τιμολογίων, οι ενδείξεις που επαναλαμβάνονται στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μόνο μια φορά, με προϋπόθεση όμως να είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

Αναφορικά με τις διατάξεις σχετικά με το ηλεκτρονικό τιμολόγιο στον Κ.Φ.Α.Σ., παρατηρείται πλήρης ταύτιση με τις αντίστοιχες διατάξεις του ισχύοντος νόμου. Μάλιστα σήμερα, για το ηλεκτρονικό τιμολόγιο αφιερώνεται ξεχωριστό άρθρο (Άρθρο 14), ενώ στον Κ.Φ.Α.Σ. το σύνολο των διατάξεων καλυπτόταν από μία και μόνο παράγραφο (Άρθρο 2 παρ. 5).

V. Αυθεντικότητα Τιμολογίου

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να υπενθυμιστούν οι έννοιες «αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου» και «ακεραιότητα του περιεχομένου τιμολογίου» όπως αυτές αναφέρθηκαν στην αρχή αυτής της ενότητας, καθώς επίσης και να εισαχθεί η ερμηνεία της έννοιας «αναγνωσιμότητα του τιμολογίου».

Αυθεντικότητα προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin): Η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

Ακεραιότητα περιεχομένου λογιστικού στοιχείου (integrity of content): Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου (π.χ. του τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του.

Αναγνωσιμότητα τιμολογίου : Σε ό,τι αφορά στην υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, η εμπλεκόμενη οντότητα πρέπει να διασφαλίζει με οιονδήποτε ενδεδειγμένο τρόπο ότι, για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί από άνθρωπο χωρίς να απαιτείται υπερβολική διερεύνηση ή ερμηνεία. Για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια η προϋπόθεση αυτή πληρείται εφόσον, όταν ζητηθούν και με κατάλληλη

διαδικασία μετατροπής, μπορούν σε εύλογο χρόνο να παρουσιασθούν σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί είτε σε οθόνη είτε μέσω εκτύπωσης. Η διαδικασία αυτή πρέπει να επιτρέπει την επαλήθευση ότι οι πληροφορίες μεταξύ του αρχικού ηλεκτρονικού αρχείου και του στοιχείου που παρουσιάζεται σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί, δεν έχουν τροποποιηθεί. Η αναγνωσιμότητα θεωρείται ότι εξασφαλίζεται, όταν κατάλληλος και αξιόπιστος μηχανισμός πρόσβασης του ηλεκτρονικού μορφότυπου, είναι διαθέσιμος κατά τη διάρκεια της περιόδου αποθήκευσης.

Κάθε οντότητα, εκδότης ή λήπτης του τιμολογίου, οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις **μέτρα διασφάλισης** της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, είτε αυτό είναι σε έντυπη είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

Τονίζεται ότι ο εκδότης του τιμολογίου υποχρεούται να διασφαλίζει την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου, ανεξάρτητα από το αν υποχρεούται και ο λήπτης στη διασφάλισή τους. Εντούτοις, μπορούν, κατόπιν συνεννόησης, να πραγματοποιήσουν κοινές ενέργειες, προκειμένου να υπάρχει η απαιτούμενη διασφάλιση. Τέτοιες ενέργειες είναι : η χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας, π.χ. η EDI (Electronic Data Interchange) ή οι προηγμένες ηλεκτρονικές υπογραφές. Στην επόμενη παράγραφο του παρόντος άρθρου γίνεται εκτενέστερη αναφορά στις συγκεκριμένες ενέργειες.

Εν συνεχεία, παρατίθενται ενδεικτικοί τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου του ηλεκτρονικού τιμολογίου και είναι οι εξής:

- 1) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α'125).
- 2) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/EK της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

- 3) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/2010.
- 4) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι παραπάνω τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου του ηλεκτρονικού τιμολογίου ισχύουν αναλογικά και για τις συναλλαγές με ιδιώτες, για τις οποίες είναι δυνατόν να αποστέλλονται ηλεκτρονικά τα αντίτυπα των φορολογικών στοιχείων που προορίζονται για αυτούς, με προϋπόθεση ότι οι ιδιώτες θα αποδεχτούν τον τρόπο αποστολής, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο.

Παρόμοιες ήταν οι διατάξεις στον Κ.Φ.Α.Σ. σε ό,τι αφορά τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, αλλά σε μικρότερο βαθμό ανάλυσης και όχι με τόσες διευκρινίσεις.

VI. Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

i. Έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.)

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, **αντί έκδοσης τιμολογίου**, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), το οποίο παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία - τίτλο ανάλογα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. Ενδεικτικά δύναται να φέρει την ονομασία «Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών».

Επίσης, κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπό του παραδίδεται στον πελάτη, εξομοιώνεται με στοιχείο λιανικής πώλησης. Τέτοια έγγραφα για παράδειγμα μπορεί να είναι συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια, κ.λπ..

Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά την είσπραξη αμοιβών από τους συμβολαιογράφους, δεν απαιτείται η έκδοση ξεχωριστού στοιχείου λιανικής, εφόσον η αμοιβή τους αναγράφεται στο σχετικό συμβόλαιο, το οποίο στην περίπτωση αυτή εξομοιώνεται με στοιχείο λιανικής. Το ίδιο ισχύει αναλογικά και με τις ίδιες προϋποθέσεις για κάθε άλλο υπόχρεο.

Παρόμοιες διατάξεις ίσχυαν και στον Κ.Φ.Α.Σ. περί εξομοιούμενων εγγράφων με αποδείξεις λιανικής πώλησης, όμως εκείνες αναφέρονταν σε ειδικές περιπτώσεις. Συγκεκριμένα, δεν χρειαζόταν να εκδοθεί απόδειξη στις περιπτώσεις α) και β) της παραγράφου 16 του άρθρου 6, όπου τα εκδιδόμενα έγγραφα περιελάμβαναν τις ενδείξεις που απαραίτητα έφεραν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Επίσης, δεν χρειαζόταν να εκδοθεί απόδειξη λιανικής για πωλήσεις εφημερίδων, περιοδικών κ.λπ., διότι οι πωλήσεις αυτές παρακολουθούνταν με τις κάθε φορά εκκαθαρίσεις. Τέλος, όπως και με τον ισχύοντα νόμο, έτσι και στον Κ.Φ.Α.Σ., δεν απαιτούνταν η έκδοση ξεχωριστού στοιχείου λιανικής για την αμοιβή των συμβολαιογράφων, εφόσον αυτή αναγραφόταν στο σχετικό συμβόλαιο.

ii. Περιεχόμενο Α.Λ.Π.

Οι ενδείξεις (τα δεδομένα) που φέρει υποχρεωτικά το στοιχείο λιανικής πώλησης είναι οι ακόλουθες :

- α) Η ημερομηνία έκδοσης.
- β) Ο αύξων αριθμός των στοιχείων, ο οποίος τα χαρακτηρίζει με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Αναφορικά με το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στον Κ.Φ.Α.Σ., ανάλογες ρυθμίσεις ορίζονταν με αυτές του παρόντος νόμου, με την διαφορά ότι δεν προβλεπόταν αρίθμηση των στοιχείων κατά αύξοντα αριθμό, ώστε να χαρακτηριστούν με μοναδικό τρόπο.

Επιπροσθέτως, για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης ορισμένων συναλλαγών, διευκρινίζεται ότι μπορεί να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή **πρόσθετων** στοιχείων στα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών αγαθών ή υπηρεσιών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Ειδικότερα, όπως διατυπώνεται από την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1002/31.12.2014 η οποία δημοσιεύθηκε με το ΦΕΚ Β' 3/05-01-2015, στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης που αφορούν πωλήσεις πόσιμου ύδατος μέσω δικτύου, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών καθώς και στις ασφαλιστικές υπηρεσίες, αναγράφονται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η διεύθυνσή του και ο αριθμός φορολογικού

μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου. Ακριβώς όμοιες περιπτώσεις, κατά τις οποίες υπάρχει υποχρέωση αναγραφής πρόσθετων ενδείξεων, υπήρχαν και στον Κ.Φ.Α.Σ. στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 7.

iii. Πιστωτικό στοιχείο λιανικών συναλλαγών

Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται **ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ** στοιχείο λιανικών συναλλαγών. Τονίζεται ότι το εν λόγω στοιχείο δύναται να εκδίδεται για κάθε περίπτωση λιανικής πώλησης (εμπορεύματα, προϊόντα, υπηρεσίες). Επίσης, καθιερώνεται στην παρούσα διάταξη και η υποχρέωση τήρησης αρχείου από τον πωλητή για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης αξίας άνω των 50 ευρώ. Στο αρχείο αυτό καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Αντί της τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής, επισημαίνεται ότι ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία.

Όσον αφορά τον Κ.Φ.Α.Σ., αξίζει να διευκρινιστεί ότι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις, επί λιανικών πωλήσεων αντιμετωπιζόταν ως εξής :

- 1) Σε περίπτωση έκπτωσης, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορούσε διαρκή καταναλωτικά αγαθά (έπιπλα, ηλεκτρικές συσκευές, μουσικά όργανα κ.λπ.), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού ή σε περίπτωση αγαθών που μεταγενέστερα αποδεικνύονταν ελαττωματικά και ο πελάτης συμφωνούσε σε παροχή έκπτωσης, εκδιδόταν απόδειξη επιστροφής στην οποία αναγραφόταν το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς επίσης και ο Α/Α της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.
- 2) Σε περίπτωση επιστροφής λιανικώς πωληθέντων αγαθών και πλήρους αποζημιώσεως του πελάτη, εκδιδόταν επίσης απόδειξη επιστροφής. Ωστόσο, εάν το επιστρεφόμενο ποσό ξεπερνούσε τα 30 ευρώ, τότε στην απόδειξη επιστροφής αναγραφόταν το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

iv. Διασφάλιση έκδοσης Α.Λ.Π.

Βασική ευθύνη κάθε οντότητας, η οποία πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές, είναι να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης, ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε πώληση που πραγματοποιείται. Έτσι, για την οποιαδήποτε πώληση αγαθού ή υπηρεσίας, υπόχρεος έκδοσης του σχετικού παραστατικού πώλησης είναι η οντότητα. Ωστόσο, εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από **τρίτο** πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

Προσοχή : Στις περιπτώσεις ανάθεσης σε τρίτο, η οντότητα δεν απαλλάσσεται από τη σχετική ευθύνη για την έκδοση αποδείξεων αλλά και κάθε ευθύνη σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, το τρίτο πρόσωπο που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει εγκαίρως στην οντότητα τα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ή κατ' ελάχιστο όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες για λογαριασμό της οντότητας λιανικές συναλλαγές.

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι η δυνατότητα ανάθεσης έκδοσης παραστατικών λιανικής σε τρίτο παρέχεται ανεξαιρέτως, χωρίς κανένα περιορισμό για το είδος της λιανικής πώλησης. Αντιθέτως, η δυνατότητα αυτή στον Κ.Φ.Α.Σ. περιοριζόταν αποκλειστικά στην έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς και στην έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων.

v. Τρόπος έκδοσης της Α.Λ.Π.

Γενικεύοντας ως προς τον τρόπο έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, τονίζεται ότι μπορεί να γίνει με τρεις διαφορετικούς τρόπους, με τη χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών, με τη χρήση παρόχων υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης, καθώς και με χειρόγραφο τρόπο ή άλλο τεχνικό μέσο. Ειδικότερα :

A. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση **Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών** (Φ.Η.Μ) που προβλέπει ο νόμος 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. Συγκεκριμένα, η έκδοση των στοιχείων για τις λιανικές πωλήσεις γίνεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων), όταν τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά.

Σημειώνεται ότι εάν για τη λιανική πώληση εκδίδεται τιμολόγιο, το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού. Στην περίπτωση αυτή, το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά, χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται οι τεχνικές προδιαγραφές καθώς και τα πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, προκειμένου να διασφαλιστεί η αυθεντικότητα και η ακεραιότητα των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης.

Στο σημείο αυτό κρίνεται αναγκαίο να τονιστεί ότι μετά από μια χρονοβόρα και επίπονη διαδικασία, θεσμοθετήθηκαν με τις ΠΟΛ.1220 και ΠΟΛ.1221 τον Δεκέμβριο 2012, πολύ αυστηρές για την ασφάλεια τους τεχνικές προδιαγραφές, οι οποίες συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι να εκδοθεί νέα απόφαση. Υπενθυμίζεται ότι αναφέρονται η μεν πρώτη στην «Κωδικοποίηση –συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων» και η δεύτερη στην «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.».

Β. Εκτός από την υποχρέωση χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης, εισάγεται η δυνατότητα οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία με τη χρήση υπηρεσιών **παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης** στοιχείων λιανικής πώλησης. Ως «πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» νοείται η οντότητα η οποία κατόπιν εντολής άλλης οντότητας (υπόχρεη οντότητα), εκδίδει με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και σύμφωνα με τις διατάξεις της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας, στοιχεία λιανικής πώλησης για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας. Επιπλέον, ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλάβει και την αρχειοθέτηση και διαφύλαξη των στοιχείων λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας. Τονίζεται στο σημείο αυτό ότι η φύλαξη των στοιχείων λιανικής από τρίτο, δεν απαλλάσσει την οντότητα από την σχετική ευθύνη σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τη φορολογική νομοθεσία (σχετικές οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4174/2013).

Γ. Τέλος, ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων έχουν την δυνατότητα να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με **χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο**, καθώς με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων απαλλάσσονται από την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς. Συγκεκριμένα, με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1002/31.12.2014 ορίζονται οι κατηγορίες οντοτήτων, οι οποίες, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και είναι οι εξής :

- α) Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι,
- β) Ο εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης,

- γ) Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ,
- δ) Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια, που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.,
- ε) Οι ασκούντες το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου, λογοπεδικού, διαιτολόγου, διατροφολόγου και εργοθεραπευτή,
- στ) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των σχετικών υπηρεσιών,
- ζ) Οι ασχολούμενοι με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων),
- η) Οι διατηρούντες κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας,
- θ) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών,
- ι) Το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τα στοιχεία που εκδίδουν,
- ια) Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα τραπεζικά – πιστωτικά Ιδρύματα και τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε., για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν,

ιβ) Ο εκμεταλλευτής διοδίων για τα παραστατικά διέλευσης των οχημάτων και ο εκμεταλλευτής τουριστικού - ταξιδιωτικού γραφείου.

Ειδικά, οι οντότητες των περιπτώσεων α' και ε' έως και θ' των προαναφερθέντων απαλλάσσονται της υποχρέωσης χρησιμοποίησης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Οι οντότητες της περίπτωσης β' εμπίπτουν στην ανωτέρω απαλλαγή με την προϋπόθεση ότι αναγράφουν στις εκδιδόμενες αποδείξεις τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

Όσοι από τους παραπάνω υπόχρεους των προαναφερθέντων περιπτώσεων, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικώς αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικού μηχανισμού (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Ακόμα, οι παρακάτω πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ' του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού και υποχρεούνται να τις εκδώσουν με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο :

- α) Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες αποκλειστικά από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών. Στην απαλλαγή εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά,, οι στιλβωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών.
- β) Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α') με εξαίρεση τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.

γ) Οι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 2859/2000.

Επίσης, με την ίδια απόφαση (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1002/31.12.2014), ορίζονται και συγκεκριμένες περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών οι οποίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού και είναι οι εξής :

- α) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος πόσιμου μέσω δικτύου, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας,
- β) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου, με εξαίρεση τους πωλητές (αγρότες – μεταπωλητές) σε λαϊκές αγορές και τους πωλητές αποκλειστικά μέσω πλανοδίου ή υπαίθριου εμπορίου,
- γ) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται «επί πιστώσει» από οντότητες που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα,
- δ) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, που από ειδικές φορολογικές διατάξεις, απαιτείται να αναγράφουν επιπλέον δεδομένα (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, είδος αγαθού ή υπηρεσίας, ποσότητα αγαθού, ονοματεπώνυμο πελάτη, κ.λπ.),
- ε) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τη διάθεση ιατρικών συσκευών, χειρουργικών εργαλείων (μίας χρήσης), τεχνητών μοσχευμάτων, προς ασθενείς μέσω θεραπευτηρίων.

Επιπροσθέτως, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι για **περιστασιακές λιανικές πωλήσεις**, παρέχεται η δυνατότητα οι οντότητες να εκδίδουν στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή άλλο τεχνικό μέσο, χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση των υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Παραδείγματος χάρη, σε περίπτωση που ένα εργοστάσιο πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του, δεν απαιτείται να χρησιμοποιεί φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό. Αντίθετα, στην περίπτωση που λειτουργεί πρατήριο λιανικής πώλησης, απαιτείται η χρησιμοποίηση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Εν κατακλείδι, διευκρινίζεται ότι η οντότητα μπορεί να εκδίδει επίσης παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή μηχανογραφικά

χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς χρήση των υπηρεσιών του παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- α) Σε περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας
- β) Σε περίπτωση διακοπής της λειτουργίας της φορολογικής ταμειακής μηχανής ή του μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Στην περίπτωση αυτή η οντότητα πρέπει να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση, καθώς επίσης και να προβαίνει σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες ώστε να αποτραπεί μελλοντική επανάληψη αυτού του προβλήματος.

Επισημαίνεται ότι όσον αφορά τον τρόπο έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης στον Κ.Φ.Α.Σ., δεν προβλέπονταν ανάλογες διατάξεις καθώς αυτές ρυθμιζόνταν μέσω του νόμου 1809/1988. Μάλιστα, στον εν λόγω νόμο γινόταν εκτενής αναφορά στον τρόπο έκδοσης στοιχείων λιανικών συναλλαγών καθώς και ανάλυση σε θέματα όπως το περιεχόμενο των αποδείξεων Φ.Τ.Μ., την έννοια του ημερησίου δελτίου «Ζ», τη χρήση της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., τις εξαιρέσεις και απαλλαγές από την έκδοση στοιχείων λιανικής μέσω Φορολογικών Μηχανισμών κ.λπ.

Τονίζεται ότι, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 38 του παρόντος νόμου, καταργείται από την 1^η Ιανουαρίου 2015 ο Ν.1809/1988, καθώς και κάθε σχετική διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία και αντικαθιστάτε πλήρως από τις διατάξεις του άρθρου 12. Επίσης, διευκρινίζεται με την παρ. 1 του άρθρου 40 του ισχύοντος νόμου ότι, ειδικά οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί του Ν.1809/1988 δύνανται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν εκδοθεί απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που να προβλέπει ότι δεν πληρούνται οι τεχνικές προδιαγραφές και τα λοιπά χαρακτηριστικά που απαιτούνται.

Τέλος, προβλέπεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν και οι σχετικές αποφάσεις 1220/2012, 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

vi. Χρόνος έκδοσης Α.Λ.Π.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή της έναρξης της αποστολής.

Προσοχή : Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο πρόσωπο, το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Ακολούθως, κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν διευκρινίσεις για την πληρέστερη κατανόηση των χρονικών ορίων έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά περίπτωση όπως αυτές ορίζονται από τον ισχύοντα νόμο, καθώς και να διαπιστωθούν οι όποιες διαφορές έχουν επέλθει σχετικά με το θέμα αυτό συγκριτικά με τον Κ.Φ.Α.Σ.

Περίπτωση (α) : Όπως στα Ε.Λ.Π., έτσι και στον Κ.Φ.Α.Σ., η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του **αγαθού**. Ωστόσο, παρατηρείται διαφορά στην περίπτωση κατά την οποία για την πώληση του αγαθού έχει εκδοθεί παραστατικό διακίνησης. Συγκεκριμένα, με τον ισχύοντα νόμο, η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Αντιθέτως, στον Κ.Φ.Α.Σ., όταν για την διακίνηση είχε εκδοθεί παραστατικό διακίνησης, η απόδειξη μπορούσε να εκδοθεί το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Επίσης σε περίπτωση που η έκδοση της απόδειξης γινόταν μέσω Φ.Τ.Μ., δεν ίσχυε η 15^η ημέρα του επόμενου μήνα αλλά η τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής.

Περίπτωση (β) : Σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, σε περίπτωση **παροχής υπηρεσιών**, η απόδειξη εκδίδεται αυστηρά κατά την ολοκλήρωση της εκάστοτε παροχής της υπηρεσίας. Ίδιες διατάξεις ίσχυαν και στον Κ.Φ.Α.Σ., με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από ελεύθερους επαγγελματίες προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εκδιδόταν όταν εισέπρατταν την αμοιβή τους, ανεξάρτητα από τον χρόνο που τα δικαιώματά τους κατέστησαν απαιτητά.

Περίπτωση (γ) : Στην περίπτωση **απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών** που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Ομοίως και στον Κ.Φ.Α.Σ., για την ίδια περίπτωση, η έκδοση πραγματοποιούνται το αργότερο κατά τον χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Περίπτωση (δ) : Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), καθώς και για την περίπτωση λιανικών πωλήσεων αγαθών σε συνεχή ροή (π.χ. ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο κ.λπ.), διευκρινίζεται μέσω της ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/2014 ότι ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 (χρόνος έκδοσης τιμολογίου) του παρόντος νόμου. Συνεπώς ως χρόνος έκδοσης της απόδειξης θεωρείται η 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την στιγμή κατά την οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., σε συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας, η έκδοση απόδειξης γινόταν κατά το χρόνο που μέρος της αμοιβής καθίστατο απαιτητό και πάντα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, χωρίς να υφίστατο το περιθώριο που προβλέπει ο σημερινός νόμος. Επίσης, στην περίπτωση κατασκευής έργου, η απόδειξη εκδιδόταν με την ολοκλήρωση του έργου ή αν δεν ήταν ολοκληρωμένο στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εκδιδόταν απόδειξη με το ποσό της αμοιβής που προβλεπόταν για το μέρος του έργου που είχε ολοκληρωθεί.

ΜΕΡΟΣ Δ

ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ & ΛΟΙΠΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

I. Χρόνος διαφύλαξης λογιστικών αρχείων

Σύμφωνα με τον νόμο των Ε.Λ.Π., ορίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία διαφυλάσσονται για μεγαλύτερο **χρονικό διάστημα** από :

- α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. Για παράδειγμα τέτοια νομοθεσία είναι το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπου καθορίζονται και ειδικές (άλλες) περιπτώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων πέραν των 5 ετών.

Ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων, των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονταν τα δεδομένα των βιβλίων, για τα οποία δεν υπήρχε υποχρέωση εκτύπωσής τους στον Κ.Φ.Α.Σ., ρυθμιζόταν από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις του νόμου 4174/2013, οι οποίες ήταν παρόμοιες με τις αντίστοιχες του ισχύοντος νόμου. Συγκεκριμένα, τα ανωτέρω έπρεπε να διαφυλάσσονταν κατ' ελάχιστον :

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών
- β) εφόσον συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της παρ. 2⁶ του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., έως ότου παραγραφόταν το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου
- γ) έως ότου τελεσιδικούσε η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβενόταν ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

⁶ Η περίοδος των 5 ετών παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

- α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

II. Τόπος διαφύλαξης λογιστικών αρχείων

Όσον αφορά τον τόπο τήρησης και διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων, σημειώνεται ότι δεν αναφέρεται ρητά κάτι σχετικό στις διατάξεις του ισχύοντος νόμου. Ωστόσο, στην παράγραφο 7.1.2 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 διευκρινίζεται ότι αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013).

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., τα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία τηρούνταν μαζί με τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσής τους και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών φυλάσσονταν στην επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούσαν και επιδεικνύονταν άμεσα στον έλεγχο όταν ζητούνταν. Ωστόσο, η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να έχει τα βιβλία και τα στοιχεία της σε οποιοδήποτε άλλο τόπο εκτός της επαγγελματικής της εγκατάστασης, αρκεί να το γνωστοποιούσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με την προϋπόθεση ότι θα τα επιδείκνυε στην προθεσμία που οριζόταν από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, η επιχείρηση μπορούσε να ενημερώνει τα βιβλία της σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, αρκεί μετά την ενημέρωσή τους να τα επέστρεφαν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση. Τέλος, μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορούσαν να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονταν στην προθεσμία που οριζόταν από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επισημαίνεται ακόμη ότι όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρισκόταν εκτός Ελλάδας, η επιχείρηση είχε την υποχρέωση να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

III. Μορφή διαφύλαξης λογιστικών αρχείων

Με την ισχύοντα νόμο ορίζεται ότι, τα λογιστικά αρχεία διαφυλάσσονται σε **οποιαδήποτε μορφή**, δηλαδή έντυπη ή ηλεκτρονική, με την προϋπόθεση εμφάνισης, εκτύπωσης ή αναπαραγωγής των για διευκόλυνση του ελέγχου. Διευκρινίζεται ότι για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, τα αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, δύναται να ψηφιοποιούνται και να

φυλάσσονται στην νέα τους μορφή, ακόμα και κατά την διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου.

Επιπροσθέτως, ο νόμος δίνει τη δυνατότητα διαφύλαξης των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών), κατά περίπτωση, σε ηλεκτρονική μορφή μετά το πέρας της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2014. Ωστόσο, συγκεκριμένα για τα παραστατικά, η δυνατότητα αυτή παρέχεται και για όσα εκδόθηκαν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2015.

Παρόμοιες ήταν και οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όσον αφορά τη μορφή διαφύλαξης των στοιχείων, αλλά πιο αναλυτικές και λεπτομερείς. Συγκεκριμένα, τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, εκτός των συνοδευτικών, μπορούσαν να διαφυλαχτούν σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη και πρωτότυπα, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κατά περίπτωση, για όσο χρόνο οριζόταν από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, εφόσον υπήρχε και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην προθεσμία που οριζόταν από αυτή. Ειδικά για τα προαναφερθέντα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα απαιτούνταν, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζοταν ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ίσχυε και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης.

Σχετικά με τα βιβλία ο Κ.Φ.Α.Σ. προέβλεπε ότι σε μηχανογραφική ενημέρωσή τους, μπορούσαν να μην εκτυπωθούν, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονταν σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι μπορούσαν να εκτυπωθούν άμεσα όταν ζητούνταν από το φορολογικό έλεγχο. Και σε αυτή την περίπτωση η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου τους ισοδυναμούσε με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονταν σε αυτά.

IV. Διαφύλαξη τιμολογίων

Τέλος, τονίζεται ότι ειδικά για τα τιμολόγια, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους. Η διαφύλαξή τους γίνεται πάντα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν και παραπάνω.

Παρατηρείται ότι και στον Κ.Φ.Α.Σ. η διαφύλαξη των τιμολογίων αντιμετωπιζόταν ξεχωριστά. Ειδικότερα, στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 με τα εδάφια α) έως ζ), ορίζονταν επακριβώς οι ενέργειες που έπρεπε να

εφαρμόσει η επιχείρηση προκειμένου να διαφυλάξει τα τιμολόγια της κατά τον βέλτιστο τρόπο, ώστε αυτά να είναι στην διάθεση των φορολογικών αρχών.

V. Διάθεση λογιστικών αρχείων στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα ελεγκτικά όργανα εντός ευλόγου χρονικού περιθωρίου από σχετική ειδοποίηση. Υπογραμμίζεται ότι αυτό προϋποθέτει να μην απαιτείται άμεση πρόσβαση από άλλη νομοθεσία ή να ρυθμίζεται αλλιώς το θέμα.

Επιπλέον, σε περίπτωση που τα αρχεία έχουν συνταχθεί σε **ξένη γλώσσα**, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν της ζητηθεί, η μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην Ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα αντίστοιχα. Μάλιστα, η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές.

Σημειώνεται ότι ανάλογες ήταν οι διατάξεις στον ΚΦΑΣ στην παρ.2 του άρθρου 2.

VI. Περίπτωση μητρικής-θυγατρικής και συνένωσης εταιριών

Μια μητρική οντότητα που έχει **θυγατρική**, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

Όσον αφορά την περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες **συνενώνονται** σε μία ή σε περίπτωση που μια οντότητα προβαίνει σε **αλλαγή του νομικού της τύπου**, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της παρ. 4 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία είχε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ., που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή τους κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

VII. Αλλαγές μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων

Στο σημείο αυτό κρίνεται χρήσιμο να διευκρινιστεί ότι ο νόμος των Ε.Λ.Π. δίνει τη δυνατότητα για αλλαγή σε οριστικοποιημένες εγγραφές στα λογιστικά αρχεία, με τη βασική προϋπόθεση ότι είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η

ημερομηνία που έγινε η αλλαγή. Μάλιστα, η διόρθωση μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο όπως π.χ. με αντιλογισμό ή με την χρήση αρνητικών εγγραφών.

VIII. Συγχώνευση ή συνένωση λογιστικών αρχείων

Η οντότητα μπορεί να **συγχωνεύει** ή να **συνενώνει** λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την συνένωση ή συγχώνευση λογιστικών αρχείων είναι ότι από το λογιστικό αρχείο που προκύπτει από την ενέργεια αυτή, πρέπει να παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων αρχείων, δηλαδή πρέπει να είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και οι πληροφορίες των λογιστικών αρχείων που συνενώθηκαν ή συγχωνεύθηκαν.

Επισημαίνεται ότι ομοίως και στον Κ.Φ.Α.Σ. ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορούσε να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προέκυπτε, παρέχονταν τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευμένων βιβλίων ή στοιχείων. Επίσης, επί συνένωση βιβλίου με στοιχείο, το βιβλίο μπορούσε να τηρείται σε περισσότερα από ένα αντίτυπα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ύστερα από την συγκριτική αυτή μελέτη των διατάξεων του καταργούμενου Κ.Φ.Α.Σ. και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που τον αντικαθιστούν, εντοπίστηκαν ορισμένες διαφορές. Σε αυτή την ενότητα θα εξεταστούν οι διαφορές αυτές και θα εξαχθούν συμπεράσματα για το κατά πόσο ο νέος νόμος απλοποιεί τα πράγματα για τις οντότητες, μέσω συγχωνεύσεων διαφόρων λογιστικών κανόνων.

Αρχικά, εισάγεται ο καθορισμός του **μεγέθους των οντοτήτων**, ο οποίος για την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι κομβικής σημασίας, καθώς η κατάρτιση των λογιστικών (χρηματοοικονομικών) καταστάσεων προσδιορίζεται με βάση το μέγεθος της εκάστοτε οντότητας. Για τον προσδιορισμό του μεγέθους τους, προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού καθώς επίσης και ο μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου. Συνοπτικά παρουσιάζονται οι κατηγορίες οντοτήτων καθώς και οι λογιστικές καταστάσεις που αυτές συντάσσουν, υπό μορφή πίνακα :

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών	
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κ.λπ.).	-	-	≤ 1.500.000	<ul style="list-style-type: none"> • Κατάσταση αποτελεσμάτων
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κ.λπ.).	-	-	> 1.500.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β (δηλαδή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., κ.λπ.).	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000	<ul style="list-style-type: none"> • Συνοπτικός Ισολογισμός • Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης • Προσάρτημα
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης • Κατάσταση Χρηματοροιών • Προσάρτημα

Όσον αφορά την ένταξη των οντοτήτων σε κατηγορία λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) υπογραμμίζεται ότι το κριτήριο είναι η **σύνταξη ισολογισμού**. Συνεπώς, σε περίπτωση που η οντότητα έχει την υποχρέωση, ή που προαιρετικά επιλέγει, να συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί κατάλληλο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Σε περίπτωση που η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, παρά μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων (πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1), δύναται να εφαρμόσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Αντιθέτως, επί Κ.Φ.Α.Σ. ίσχυε ότι το είδος των βιβλίων που τηρούσε η επιχείρηση, καθώς και οι λογιστικές καταστάσεις που κατάρτιζε καθοριζόταν πρωτίστως από το νομικό τύπο της και δευτερευόντως από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της. Ειδικότερα, διπλογραφικά βιβλία υποχρεούνταν να τηρούν οι ημεδαπές και αλλοδαπές Ανώνυμες Εταιρείες, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες και όσες άλλες επιχειρήσεις ξεπερνούσαν το 1.500.000 € ως ετήσια ακαθάριστα έσοδα.

Διευκρινίζεται, ότι το **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα** που χρησιμοποιεί η οντότητα περιλαμβάνει το ημερολόγιο, το καθολικό, το ισοζύγιο καθώς επίσης και κάποια άλλα πρόσθετα λογιστικά αρχεία, κατά περίπτωση, τα οποία πρέπει να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τους λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους χρήσης), με ημερομηνία αναφοράς το τέλος της λογιστικής περιόδου. Αυτά είναι :

- 1) Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων
- 2) Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους
- 3) Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
- 4) Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- 5) Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- 6) Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
- 7) Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
- 8) Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Σχετικά με τα λογιστικά βιβλία που υποχρεούνταν να τηρούν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα στον Κ.Φ.Α.Σ., εκτός από το ημερολόγιο και το καθολικό που διατηρούνται και στα Ε.Λ.Π., παρατηρείται ότι τηρούσαν επιπλέον και Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών στοιχείων, καθώς και βιβλίο Απογραφών. Ωστόσο, υπογραμμίζεται ότι το «Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων», αντικαθιστά πλήρως το γνωστό σε όλους μας «Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων» και ενημερώνεται κανονικά, με τον ίδιο τρόπο, όπως ενημερώνονταν μέχρι σήμερα. Τέλος, όσον αφορά το βιβλίο απογραφών του Κ.Φ.Α.Σ., φαίνεται ότι

το περιεχόμενο που κάλυπτε, από εδώ και στο εξής θα περιέχεται στο «Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων» καθώς και στο «Αρχείο αποθεμάτων τρίτων». Συνεπώς, η επαναφορά της υποχρέωσης τήρησης του ισοζυγίου, γεγονός που δεν προβλεπόταν στον Κ.Φ.Α.Σ., αποτελεί την πλέον ουσιαστική διαφορά.

Επίσης σημειώνεται ότι για την τήρηση των ημερολογίων και των καθολικών, εφαρμοζόταν υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο πλέον εναλλακτικά μπορεί να αντικατασταθεί από νέο σχέδιο λογαριασμών, από το οποίο μάλιστα απουσιάζουν η αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) και οι λογαριασμοί τάξης (ομάδα 10). Εντούτοις, ο νόμος και η εγκύκλιος 1003/2015, δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις με διπλογραφικά βιβλία, να κάνουν χρήση του υπάρχοντος Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, συνεπώς όσον αφορά τον τρόπο καταχώρησης στα βιβλία αυτά, υπογραμμίζεται ότι δύναται να μην αλλάξει, αρκεί να γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές και προσθήκες στο Ε.Γ.Λ.Σ., για να ανταποκρίνεται στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Ακολουθως, ο νέος νόμος ορίζει ότι **απλογραφικό λογιστικό σύστημα** εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ' του άρθρου 1, που όπως προαναφέρθηκε, δεν συντάσσουν ισολογισμό, παρά μόνον συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων. Ενδεικτικά αναφέρονται οι Ο.Ε., οι Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ. Εν αντιθέσει, στον Κ.Φ.Α.Σ. οριζόταν ότι απλογραφικά βιβλία τηρούσαν υποχρεωτικά τα κάτωθι επαγγέλματα, καθώς επίσης και όσοι δεν εντάσσονταν σε αυτά και δεν ξεπερνούσαν ετησίως το 1.500.000 € ως ακαθάριστα έσοδα :

- α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.
- γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης.
- δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του.
- ε) Το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ κ.λπ. σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Σχετικά με τα λογιστικά βιβλία που υποχρεούνται να τηρούν οι οντότητες στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα, η μόνη διαφοροποίηση παρατηρείται στην απογραφή. Συγκεκριμένα, το βιβλίο Απογραφών που προβλεπόταν στον Κ.Φ.Α.Σ., πλέον αντικαθίσταται από το «Αρχείο ιδιόκτητων

αποθεμάτων» και το «Αρχείο αποθεμάτων τρίτων», στα οποία διενεργείται η απογραφή. Επιπλέον αναφέρεται ότι, σε ό,τι αφορά την απογραφή, αυτή διενεργείται μόνο σε περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ξεπεράσουν τα 150.000 €, γεγονός το οποίο ίσχυε και επί Κ.Φ.Α.Σ. Σε αντίθετη περίπτωση, δύναται να μην διενεργείται απογραφή και να αντιμετωπίζονται οι αγορές της περιόδου ως έξοδο.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η οντότητα που προαιρετικά επιλέγει να χρησιμοποιήσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, αντί απλογραφικού, δεν υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων). Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος). Επισημαίνεται ότι ανάλογη δυνατότητα τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας (δηλαδή από απλογραφικά σε διπλογραφικά) προβλεπόταν και στον Κ.Φ.Α.Σ., με την προϋπόθεση ωστόσο να τηρήσει και όλα τα βιβλία και στοιχεία, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Εν συνεχεία, μια σημαντική αλλαγή που εισάγεται με τον νέο νόμο, είναι η υποχρέωση του λογιστικού συστήματος της οντότητας να παρακολουθεί, πέρα από τη **Λογιστική αξία** και τη **Φορολογική βάση**, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η υποχρέωση αυτή είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την διεκπεραίωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούσαν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ, υποχρεούνταν να συντάσσουν πίνακα συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, του οποίου τα δεδομένα προέκυπταν από λογαριασμούς που τηρούνταν με την διπλογραφική μέθοδο. Η Λογιστική Βάση των εταιρειών που δεν εφάρμοζαν τα ΔΛΠ, αλλά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, προέκυπτε από τα λογιστικά τους βιβλία, ενώ η Φορολογική τους Βάση προσδιοριζόταν μέσω της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με τις νέες διατάξεις η υποχρέωση παρακολούθησης της Λογιστικής και Φορολογικής βάσης καλύπτει τόσο τις οντότητες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ όσο και τις οντότητες που δεν τα εφαρμόζουν.

Στη συνέχεια, θα εστιάσουμε στις διαφορές των τιμολογίων πώλησης, αποδείξεων λιανικής πώλησης καθώς και παραστατικών διακίνησης που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

Η διαφορά μεταξύ του **παραστατικού διακίνησης** επί Κ.Φ.Α.Σ. και αυτού του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) είναι ότι στην α' περίπτωση εκδιδόταν μόνο σε περίπτωση διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων με αποκλειστικό σκοπό την πώληση τους, ενώ στην β' περίπτωση εκδίδεται σε κάθε διακίνηση αποθεμάτων, εφόσον δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο. Το παραστατικό διακίνησης αυτό μπορεί να φέρει οποιοδήποτε τίτλο όπως «Δελτίο Αποστολής», «Παραστατικό Διακίνησης», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό Δελτίο Διακίνησης», κ.λπ.

Όσον αφορά το **πιστωτικό τιμολόγιο**, διαφορά εντοπίζεται στον χειρισμό του λάθους υπολογισμού Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα, επί Κ.Φ.Α.Σ., πιστωτικό τιμολόγιο εκδιδόταν μόνο σε περίπτωση επιστροφών ή εκπτώσεων ή άλλων διαφορών, εκτός του Φ.Π.Α., από τον εκδότη τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου (εντός μηνός από την παραλαβή των επιστραφέντων και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο). Σε περίπτωση λάθους και υπολογισμού μικρότερου Φ.Π.Α. επιτρεπόταν η έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου για τη χρέωση φόρου μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Αντιθέτως, σε περίπτωση υπολογισμού μεγαλύτερου Φ.Π.Α., αλλά και για τις επιστροφές ή εκπτώσεις αγοράς αγαθών μόνο για το Φ.Π.Α. δεν εκδιδόταν πιστωτικό τιμολόγιο (εκτός να προβλεπόταν ρητά από σχετικές διατάξεις) και γινόταν τακτοποίηση. Σε ότι αφορά το νέο νόμο, ορίζεται ότι πιστωτικό τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί για κάθε περίπτωση επιστροφών ή εκπτώσεων ή άλλων διαφορών, συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α. Επιπροσθέτως, σε περίπτωση που διαπιστώνονται τυχόν διαφορές στο αρχικό τιμολόγιο, εκτός από την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για τη διόρθωση αυτών, ο νέος νόμος δίνει την δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου.

Έπειτα, ο νέος νόμος εισάγει τη δυνατότητα έκδοσης **απλοποιημένου τιμολογίου**. Πλέον, όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ ή όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι συμπληρωματικό/διορθωτικό, η οντότητα μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο το οποίο φέρει μόνο τις εξής ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ε) Στην περίπτωση έκδοσης συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

Επιπλέον, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Όσον αφορά το **χρόνο έκδοσης τιμολογίου**, μια βασική διαφορά είναι ότι ενώ στον Κ.Φ.Α.Σ. τα τιμολόγια εκδίδονταν οπωσδήποτε στην ίδια διαχειριστική περίοδο, στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει αυτός ο περιορισμός. Επομένως, διαπιστώνεται ότι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Παραδείγματος χάρη, σε περίπτωση πώλησης εμπορευμάτων στις 25 Δεκεμβρίου 20Χ2, σύμφωνα με το νέο νόμο θα εκδοθεί δελτίο αποστολής με την ίδια ημερομηνία, ενώ το τιμολόγιο θα εκδοθεί το αργότερο μέχρι τις 15 Ιανουαρίου 20Χ3, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής του. Τονίζεται ότι, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της πώλησης εμπορευμάτων του Δεκεμβρίου 20Χ2 θα αναγνωρισθεί υποχρεωτικά για την περίοδο 20Χ2 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20Χ3. Εν αντιθέσει, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., το τιμολόγιο θα εκδιδόταν το αργότερο μέχρι τις 20 Ιανουαρίου 20Χ3, με ημερομηνία όμως την 31 Δεκεμβρίου 20Χ2. Παρατηρείται λοιπόν, ότι οι διατάξεις των Ε.Λ.Π., σε ότι αφορά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων, είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με την αρχή του δεδουλευμένου και υπαγορεύουν την έκδοση του τιμολογίου στην πραγματική ημερομηνία, ανεξάρτητα από τη διαχειριστική περίοδο, ενώ με το Κ.Φ.Α.Σ. δεν υπήρχε αυτή η σύνδεση και έπρεπε τυπικά, αντί της πραγματικής ημερομηνίας, να αναγραφεί η τελευταία μέρα της χρήσης. Έπειτα, διαφοροποιήσεις σημειώνονται και στις προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου και έχουν ως εξής :

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. (Μέγιστο χρονικό περιθώριο 45 ημέρες. Π.χ. αν η πώληση γίνει 1^η Μαρτίου, τότε το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι 15 Απριλίου). Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., αν είχε εκδοθεί δελτίο αποστολής, τότε το τιμολόγιο εκδιδόταν το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή τη αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. (Μέγιστο χρονικό περιθώριο 30 ημέρες. Π.χ. αν η πώληση γίνει 1^η Μαρτίου, τότε το τιμολόγιο μπορούσε να εκδοθεί μέχρι 1^η Απριλίου). Εξαίρεση αποτελούσε η περίπτωση έκδοσης τιμολογίου στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, όπου ο νόμος επέτρεπε την έκδοση του τιμολογίου μέχρι και την εικοστή μέρα του επόμενου μήνα. Όσον αφορά την

παροχή υπηρεσίας στον Κ.Φ.Α.Σ., το τιμολόγιο εκδιδόταν με την ολοκλήρωσή της.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Στον Κ.Φ.Α.Σ. σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδιδόταν όταν μέρος της αμοιβής ήταν απαιτητό και πάντα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, χωρίς ωστόσο να ορίζεται χρονικό περιθώριο για την έκδοση του.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., εάν οι διαφορετικές πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών πραγματοποιηθούν εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή τιμολόγηση. Στον Κ.Φ.Α.Σ., το τιμολόγιο που αφορούσε επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, σε συχνά χρονικά διαστήματα, στον ίδιο μήνα και στον ίδιο πελάτη, εκδιδόταν την τελευταία ημέρα του μήνα που γίνονταν οι συναλλαγές.

δ) Μια ακόμη διαφορά εντοπίζεται στις ενδοκοινοτικές πωλήσεις όπου ο ισχύοντας νόμος τις αντιμετωπίζει όπως τις πωλήσεις προς το εσωτερικό της χώρας και δεν προβλέπεται διαφορετικός χρόνος έκδοσης ενώ ο Κ.Φ.Α.Σ. προέβλεπε διαφορετικά χρονικά περιθώρια. Συγκεκριμένα, όριζε ότι το τιμολόγιο εκδιδόταν το αργότερο μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα από το μήνα της πώλησης.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, αντί έκδοσης τιμολογίου, μπορεί να εκδίδεται προαιρετικά **στοιχείο λιανικής πώλησης**, το οποίο παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. Ωστόσο, επί Κ.Φ.Α.Σ. ίσχυε ότι σε συναλλαγές με ιδιώτες καταναλωτές προβλεπόταν αποκλειστικά η έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης.

Όσον αφορά τον τρόπο έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, ο ισχύοντας νόμος προβλέπει ότι μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους:

α) με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών(Φορολογική Ταμειακή Μηχανή, Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων)

β) με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

γ) με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο αν απαλλάσσονται από την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς.

Αξίζει να αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργήθηκε ο νόμος 1809/1988, καθώς και κάθε σχετική διάταξη,

ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία και αντικαθίσταται πλήρως από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ισχύοντος νόμου.

Η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού σύμφωνα με τις διατάξεις του ισχύοντος νόμου. Τα ίδια ίσχυαν και επί Κ.Φ.Α.Σ., με μόνη διαφορά την περίπτωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης, όπου η απόδειξη μπορούσε να εκδοθεί το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Επίσης σε περίπτωση που η έκδοση της απόδειξης γινόταν μέσω Φ.Τ.Μ., δεν ίσχυε η 15^η ημέρα του επόμενου μήνα αλλά η τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής. Συνεπώς, υπογραμμίζεται ότι με τον ισχύοντα νόμο, η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης.

Όσον αφορά τη διαφύλαξη λογιστικών αρχείων, διαφορά υπάρχει στον τόπο διαφύλαξης. Ο ισχύοντας νόμος δεν αναφέρει ρητά κάτι, παρά μόνο πως μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Στον Κ.Φ.Α.Σ. όμως, αναφερόταν πως τα λογιστικά αρχεία έπρεπε να φυλάσσονταν στην επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούσαν και να επιδεικνύονταν άμεσα στον έλεγχο όταν ζητούνταν. Ωστόσο, η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να έχει τα βιβλία και τα στοιχεία της σε οποιοδήποτε άλλο τόπο εκτός της επαγγελματικής της εγκατάστασης, αρκεί να το γνωστοποιούσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με την προϋπόθεση ότι θα τα επιδείκνυε στην προθεσμία που οριζόταν από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, η επιχείρηση μπορούσε να ενημερώνει τα βιβλία της σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, αρκεί μετά την ενημέρωσή τους να τα επέστρεφαν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση. Τέλος, μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορούσαν να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονταν στην προθεσμία που οριζόταν από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επισημαίνεται ακόμη ότι όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρισκόταν εκτός Ελλάδας, η επιχείρηση είχε την υποχρέωση να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού. Τέλος, αναφορικά με την μορφή που πρέπει να διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία, σημειώνεται ότι δύναται να γίνεται σε οποιαδήποτε μορφή, δηλαδή έντυπη ή ηλεκτρονική, με την

προϋπόθεση εμφάνισης, εκτύπωσης ή αναπαραγωγής των για διευκόλυνση του ελέγχου.

Βλέποντας συνολικά όλες αυτές τις διαφορές των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., με τις αντίστοιχες των πρώτων 15 άρθρων του ισχύοντος νόμου των Ε.Λ.Π., πρωτίστως καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι νέες διατάξεις διέπονται από τη φιλοσοφία της απλοποίησης, με βασικό στόχο την κατάργηση των τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ που ανάγονται με τη σειρά τους στον ΚΒΣ. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των διατάξεων συνοψίζεται στο ότι είναι στη διακριτική ευχέρεια των εκάστοτε οντοτήτων το να εφαρμόζουν, κατά την κρίση τους, κατάλληλες δικλίδες (χωρίς αυτές να εξειδικεύονται πλήρως) προκειμένου να μπορούν να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές τους και τη συσχέτιση αυτών με τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία. Είναι προφανές λοιπόν, ότι η βασική καινοτομία καθώς και η στόχευση του νέου νόμου είναι η εξάλειψη της βασικής λογικής του ΚΦΑΣ/ΚΒΣ όπου το κράτος καθόριζε ποια ακριβώς λογιστικά βιβλία τηρούνται, πως και πότε ενημερώνονται, τι μορφή έχουν και με παραστατικά στοιχεία γινόντουσαν οι εγγραφές. Μέχρι και σήμερα, όλες οι επιχειρήσεις και οι επαγγελματίες ήταν υποχρεωμένοι να ακολουθούν τους λεπτομερείς κανόνες του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ και του Ε.Γ.Λ.Σ.. Επιπρόσθετα εκδίδονταν κάθε χρόνο πολλές εγκύκλιοι (ΠΟΛ), που συχνά καθόριζαν ειδικές οδηγίες που αφορούσαν και την λογιστική λειτουργία, εισάγοντας κανόνες ή ακόμα και λογιστικές εγγραφές.

Δευτερευόντως, εξαιρετικά σημαντική είναι η μεταρρύθμιση που επιφέρει ο νέος νόμος κατά την οποία συγκεντρώνονται σε ένα ενιαίο κείμενο λογιστικοί κανόνες που μέχρι σήμερα ήταν διάσπαρτοι σε δεκάδες νομοσχέδια. Από 1.1.2015 ενσωματώνονται στον νέο νόμο και επομένως καταργούνται ή προαιρετικά εξακολουθούν να ισχύουν με προϋπόθεση την αναπροσαρμογή των απαρχαιωμένων και αντικρουόμενων λογιστικών διατάξεων, όπως για παράδειγμα του Ν.2190/1920 και του Ν.3190/1955 σχετικές, κυρίως, με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, το υπάρχον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1183/1980), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών εταιρειών, τις διατάξεις του Ν.2065/1992 σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων αλλά και το Ν.1809/1988 σχετικά με τις ταμειακές μηχανές. Όπως γίνεται αντιληπτό, ο νόμος των Ε.Λ.Π. στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και στοχεύει στη διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς.

Συνεπώς, ο εν λόγω νόμος αποτελεί ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα, αλλά και δυνητικά χρήσιμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις και πάνω από όλα με σαφή προσανατολισμό την ευθυγράμμιση με την «Νέα Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία» και την κατ'ουσίαν την δημιουργία μιας μικρογραφίας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επιπλέον, στα πολύ θετικά, συγκαταλέγεται ότι έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τη μείωση του διοικητικού κόστους, καθώς παρέχονται για αυτές πλήθος απαλλαγών και απλοποιήσεων.

Συνοψίζοντας, θεωρούμε ότι αν και ο νόμος εισήγαγε σημαντικές αλλαγές, οι οποίες αναμένονταν εδώ και καιρό, δυστυχώς δεν προχώρησε τόσο ώστε να εξαλείψει πραγματικά όλες τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισάγει μια ενιαία βάση λογιστικών αρχών για τη χώρα, όπως για παράδειγμα τα ΔΠΧΑ. Παρ'όλα αυτά, αναγνωρίζουμε ότι έγινε το πρώτο βήμα στο δύσκολο έργο του εκσυγχρονισμού του ελληνικού φορολογικού συστήματος και μέσω των μελλοντικών αλλαγών και βελτιώσεων που σίγουρα θα ακολουθήσουν, ελπίζουμε ότι θα επιτευχθεί ο απώτερος σκοπός, που είναι η πλήρης εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Αληφαντής Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική βάσει των Ε.Λ.Π.», Τόμος Α, 4^η Έκδοση, Διπλογραφία, Αθήνα, 2015.
- 2) Αληφαντής Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική βάσει των Ε.Λ.Π.», Τόμος Β, 4^η Έκδοση, Διπλογραφία, Αθήνα, 2015.
- 3) Επιστημονική ομάδα ASTbooks, «Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Κιοσσόγλου Δ.- Σταγάκη Ε. Ο.Ε Αθήνα, 2015.
- 4) Κορομηλάς Γ. & Τσιαουσίδου Μ., « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308 (Φ.Ε.Κ. 251/ Α΄/24.11.2014)», 2^η Έκδοση, Tax Advisors, Αναρτήθηκε 23 Ιανουαρίου 2015,
https://www.proseminars.eu/blog_articles/freebooks/free_ebook_gkoromilas/ .
- 5) Νομοθετικά Διατάγματα : 1809/1988, 2859/2000, 3054/2002, 4093/2012, 4172/2013, 4174/2013, 4223/2013, 4270/2014, 4308/2014.
- 6) Παπαδέας Π., «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ», Αθήνα, 2016.
- 7) Παπαδέας Π., «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με Φ.Π.Α. & Ε.Γ.Λ.Σ.», Αθήνα, 2014.
- 8) Ροδοσθένους Μ., « Οργάνωση Λογιστηρίου», Interbooks, Αθήνα, 2004.
- 9) Σγουρινάκης Ν. & Μιχελινάκης Β., «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα : Ερμηνευτική Προσέγγιση και Παραδείγματα», Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2015.
- 10) Σγουρινάκης Ν., «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Τσέπης)», Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2015.
- 11) Σταματόπουλος Δ. « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα : Ανάλυση – Ερμηνεία», Elforin, Αθήνα, 2015.
- 12) Σταματόπουλος Δ., «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», Elforin, Αθήνα, 2013.
- 13) Τόσης Χ., «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», Πάμισος, Αθήνα, 2013.
- 14) Υπουργείο Οικονομικών : Πολυγραφημένες διατάξεις (ΠΟΛ).
- 15) <http://www.forologikanea.gr/>
- 16) <http://www.e-forologia.gr/>
- 17) <http://www.taxheaven.gr/>
- 18) <http://www.capital.gr/>