



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ  
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15<sup>η</sup>)  
ΤΜΗΜΑΤΑ Α' - Β'  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΤΜΗΜΑ Α'  
Δ/ΝΣΗ Φ.Π.Α.  
ΤΜΗΜΑΤΑ Α' - Β'  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ  
Δ/ΝΣΗ ΜΗΤΡΩΟΥ  
ΤΜΗΜΑ Α'**

Αθήνα, 14/6/2010

Αρ. Πρωτ.: ΠΟΛ. 1091

**ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

**Ταχ. Δ/ση : Πανεπιστημίου 20  
Ταχ. Κωδ. : 106 72 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες :  
Τηλέφωνο : 210 3638389-3627090  
210 3610030-3610065**

**ΘΕΜΑ: «Παροχή διευκρινίσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α') «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καθορισμού διαδικασιών και προϋποθέσεων διενέργειας ορισμένων κατηγοριών συναλλαγών»**

Στο φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 58 Α') με ημερομηνία 23/4/2010 δημοσιεύτηκε ο νόμος 3842/23-4-2010. Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ Β' επέρχονται αλλαγές στις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και με το άρθρο 20 του ιδίου Κεφαλαίου καθορίζονται διαδικασίες και προϋποθέσεις κατηγοριών συναλλαγών.

Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις κατά παράγραφο.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄**  
**ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**  
**ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

**Άρθρο 19**

**Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**

**Παράγραφοι 1, 2, 3, 32**

**Ένταξη στη Β΄ κατηγορία βιβλίων επιτηδευματιών που απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων ή εντάσσονται στην Α΄ κατηγορία βιβλίων**

Με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων, επιτηδευματίες απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων καθώς και επιτηδευματίες που εντάσσονταν στην Α΄ κατηγορία βιβλίων (βιβλίο Αγορών), εντάσσονται στην Β΄ κατηγορία βιβλίων (βιβλίο εσόδων – εξόδων).

Ειδικότερα:

**Παράγραφος 1**

**Απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες που εντάσσονται στη Β΄ κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. και εντάσσονται στη Β΄ κατηγορία τήρησης βιβλίων οι πιο κάτω κατηγορίες επιτηδευματιών, οι οποίοι με τις προϊσχύουσες διατάξεις και εφόσον τα έσοδά τους ήταν κάτω των 5.000 ευρώ απαλλάσσονταν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων:

**α) Το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση.**

Στην περίπτωση που παράλληλα παρέχει υπηρεσίες ίδιες ή μη και εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων για τις υπηρεσίες που παρέχει εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης ακόμη και όταν τα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι κάτω των 5.000 ευρώ.

Επαγγελματική εγκατάσταση για την εφαρμογή αυτής της διάταξης θεωρείται ο χώρος από τον οποίο κατ΄ ουσία και όχι τυπικά ασκείται η δραστηριότητα, δηλαδή η εγκατάσταση εκείνη από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες με την παρουσία ή όχι του αντισυμβαλλόμενου.

**β) Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.**

Τεχνικά έργα για την εφαρμογή της διάταξης είναι τα έργα που συνδέονται μετά του εδάφους όπως αυτά είναι τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων.

Εγκατάσταση επιτηδευματία ή μη, νοείται η οικία του ιδιώτη ή η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία για όλες τις επισκευές που γίνονται γι' αυτή συμπεριλαμβανομένων και των επισκευών που αφορούν μέρη αυτής.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν εξετάζεται αν για την παροχή υπηρεσίας χρησιμοποιούνται ή όχι ίδια υλικά.

Έτσι με βάση τις νέες διατάξεις δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ο ελαιοχρωματιστής, ο υδραυλικός, ο ηλεκτρολόγος κ.λπ.

Οι επιτηδευματίες των παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αν διατηρούν και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής άλλων υπηρεσιών θα πρέπει να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας από 1/7/2010 για όλους τους κλάδους. Στην αρχή κάθε διαχειριστικής περιόδου εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις με βάση το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους και όχι κατώτερη της δεύτερης.

Όταν απαλλασσόμενος επιτηδευματίας παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών αρχίζει κατά τη διάρκεια της χρήσης να παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων, ή να παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση θα πρέπει να τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας από την έναρξη της παροχής των πιο πάνω υπηρεσιών.

**Επισήμανση:** Εξακολουθεί να ισχύει η απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων των λοιπών προσώπων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. εκείνων δηλαδή που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες και έχουν έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ ή 5.000 ευρώ αντίστοιχα. Τα πρόσωπα αυτά εάν προαιρετικά είχαν επιλέξει να τηρούν βιβλία Αγορών την 1/1/2010 θα συνεχίσουν την τήρησή του μέχρι την 31/12/2010 και από 1/1/2011, εφόσον τα έσοδά τους το 2010 εξακολουθούν να είναι κάτω του πιο πάνω ορίου, θα σταματήσουν την τήρηση βιβλίων ή θα τηρήσουν προαιρετικά βιβλία Β' κατηγορίας. Εάν προαιρετικά την 1/1/2010 τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας θα συνεχίσουν να τα τηρούν εφαρμοζόμενων των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (τήρηση για πέντε έτη).

**γ) Ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή)**

**δ) Ο υποπράκτορας εφημερίδων και περιοδικών**

Στο βιβλίο εσόδων – εξόδων που τηρείται από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων γ' και δ' καταχωρείται ως έσοδο η λαμβανόμενη προμήθεια με βάση την εκκαθάριση

### **ε) Ο εφημεριδοπώλης**

Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων από τον εφημεριδοπώλη καταχωρείται η αξία των πωλούμενων εφημερίδων και περιοδικών σε ιδιαίτερη στήλη ως πωλήσεις αγαθών τρίτων και σε ιδιαίτερη στήλη η προμήθειά τους – έσοδο βάσει της λαμβανομένης εκκαθάρισης.

Τα προαναφερόμενα πρόσωπα των περιπτώσεων γ, δ και ε τα οποία έχουν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που με τις προϊσχύουσες διατάξεις κρινόταν αυτοτελώς, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων με τις ισχύουσες διατάξεις κρίνονται στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου με τις γενικές διατάξεις και με βάση το σύνολο των εσόδων τους από όλες τις δραστηριότητες και με την επιφύλαξη βέβαια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. Την 1/7/2010 εάν για τον άλλο κλάδο τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας, θα πρέπει να τηρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας και για τις παραπάνω δραστηριότητες. Εάν όμως για τον άλλο κλάδο δεν τηρούσαν βιβλία θα πρέπει να τηρήσουν την 1/7/2010 βιβλία Β' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητές τους.

**στ) Ο ασφαλιστικός σύμβουλος και ο συντονιστής ασφαλιστικών συμβούλων** που δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση και ο οποίος με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.3763/2009 (ΦΕΚ 80 Α') απαλλασσόταν από 1/1/2009 από την τήρηση βιβλίων. Σημειώνεται ότι η Α.Υ.Ο.Ο. 1080/10-6-2009 με την οποία ρυθμίζονταν θέματα έκδοσης στοιχείων και υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις αμοιβές που λαμβάνουν οι επιτηδευματίες αυτοί, εξακολουθεί να ισχύει.

#### Χρόνος ένταξής τους στη Β' κατηγορία

Οι παραπάνω επιτηδευματίες εντάσσονται υποχρεωτικά στη Β' κατηγορία βιβλίων από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' του άρθρου 92 του νόμου 3842/2010 και της παραγράφου 32 του άρθρου 19, **ανεξαρτήτως ύψους εσόδων του διαστήματος 1/1-30/6/2010.**

Την 1/1/2011 θα ενταχθούν σε κατηγορία βιβλίων με βάση το σύνολο των εσόδων του 2010 όπως αυτά προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος, όχι όμως κατώτερη της δεύτερης.

**Άλλες κατηγορίες επιτηδευματιών που απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων με διατάξεις άλλων νόμων ή με Υπουργικές Αποφάσεις και πρέπει να τηρήσουν βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας εντός του 2010.**

### **α) Εκμεταλλευτής TAXI (από 1/7/2010)**

Ο εκμεταλλευτής TAXI απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων από 1/1/2010 έως 30/6/2010 σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ1019/2007 όπως

τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1073/2010. Οπότε από 1/7/2010 εντάσσεται πλέον στη Β΄ κατηγορία βιβλίων και πρέπει να τηρήσει τουλάχιστον βιβλίο εσόδων – εξόδων και να εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή τιμολόγια κατά περίπτωση.

Με ιδιαίτερη εγκύκλιο δίνονται οδηγίες και διευκρινίσεις για την έκδοση στοιχείων και την τήρηση βιβλίων.

**β) Εκμεταλλευτής μέχρι επτά (7) ενοικιαζόμενων δωματίων (από 1/7/2010 και μετά)**

Ο πιο πάνω επιτηδευματίας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) με τις διατάξεις του άρθρου 33 παραγρ. 6 του ν.2238/1994 φορολογείτο τεκμαρτά και απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων. Με τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 οι εν λόγω διατάξεις καταργούνται από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 2010 οπότε από την ημερομηνία αυτή θα πρέπει να τηρήσουν βιβλία τουλάχιστον Β΄ κατηγορίας (εσόδων – εξόδων), το πρόσθετο βιβλίο πόρτας της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ και γενικά από την ημερομηνία αυτή έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τον επιτηδευματία. Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει όλους του εκμεταλλευτές ενοικιαζομένων δωματίων ανεξάρτητα από το εάν έχουν άδεια λειτουργίας από τον ΕΟΤ.

Ο εν λόγω επιτηδευματίας ο οποίος διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής άλλων υπηρεσιών εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων στην έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου με βάση το σύνολο των εσόδων του, χωρίς να έχει τη δυνατότητα απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων ακόμα και εάν τα έσοδά του είναι κάτω των 5.000 ευρώ, καθότι έχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου. Τέλος, σημειώνεται ότι ο εν λόγω επιτηδευματίας που την 1/7/2010 τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας για μία του δραστηριότητα θα πρέπει να τηρήσει την 1/7/2010 βιβλία Γ΄ κατηγορίας για την εκμετάλλευση των δωματίων. Εάν όμως για την άλλη του δραστηριότητα δεν τηρούσε βιβλία, πρέπει από 1/7/2010 να τηρεί και γι΄ αυτήν τουλάχιστον βιβλία Β΄ κατηγορίας.

**Επισήμανση:** Ο πιο πάνω εκμεταλλευτής υποχρεούται να τηρεί από 1/7/2010 το πρόσθετο βιβλίο πόρτας στο οποίο θεωρείται και πριν από την υποβολή δήλωσης μεταβολής τήρησης βιβλίων Β΄ κατηγορίας και στο οποίο θα πρέπει να καταχωρήσει άμεσα σ΄ αυτό τους πελάτες που κατά την ημερομηνία αυτή διαμένουν στα δωμάτια αυτά.

**γ) Αγρότες που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους στις λαϊκές αγορές (από 1/10/2010 και μετά)**

Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του στις λαϊκές αγορές για τη δραστηριότητά του αυτή εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν μετά από την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του

άρθρου 62 του ν.3842/2010. Έτσι σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη και λόγω της ένταξης της πιο πάνω δραστηριότητάς του στο κανονικό καθεστώς, έχει υποχρέωση να τηρεί και βιβλίο εσόδων – εξόδων γι' αυτήν.

Η υποχρέωση της τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων αφορά μόνο τα αγαθά τα οποία διαθέτει στη λαϊκή αγορά και όχι και τα λοιπά αγροτικά προϊόντα τα οποία διαθέτει από το χωράφι ή πλανοδίως ή με άλλο τρόπο γενικά εκτός λαϊκών αγορών. Έτσι εάν παράγει π.χ. πατάτες τις οποίες διαθέτει στη λαϊκή αγορά και συγχρόνως τις διαθέτει πλανοδίως τότε θα τηρήσει βιβλίο εσόδων – εξόδων μόνο για τις πατάτες που διαθέτει από τη λαϊκή αγορά.

**Επισήμανση:** Οι αγρότες που πωλούν τα αγαθά τους στη λαϊκή αγορά για τα αγαθά αυτά καταχωρούν στο βιβλίο εσόδων – εξόδων τα έξοδα και τα έσοδα μόνο για αυτή τη δραστηριότητά τους (διάθεση από τη λαϊκή αγορά).

Ειδικότερα: Στο σκέλος των εξόδων καταχωρούν ως αγορά την αξία του ειδικού στοιχείου που εκδίδουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 β του άρθρου 62 του ν.3842/2010 για τα αγαθά που διαθέτουν στη λαϊκή αγορά και σαν έξοδα καταχωρούν τα έξοδα που πραγματοποιούν για τη διάθεση των αγαθών αυτών στη λαϊκή αγορά, τα έξοδα δηλαδή που πραγματοποιούνται από το χωράφι στη λαϊκή, όπως μεταφορικά, αμοιβή πωλητή που απασχολούν, εξοπλισμός που χρησιμοποιείται στη λαϊκή, έξοδα συσκευασίας κλπ.

Τα έξοδα που αφορούν την καλλιέργεια γενικά των παραγωγών δεν καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Στο σκέλος των εσόδων καταχωρούν την αξία των πωλήσεων χονδρικών και λιανικών που διενεργούνται από τη λαϊκή αγορά.

#### Χρόνος έναρξης ισχύος

Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και έκδοσης στοιχείων με φ.τ.μ. αρχίζει από 1/10/2010 σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1065/18-5-2010.

#### **Παράγραφοι 2 και 3**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (παράγραφος 2) και καταργείται η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου και Κώδικα (παράγραφος 3). Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις:

#### **Α) Με την παράγραφο 2 εντάσσεται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων (ειδική ένταξη)**

α) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου.

β) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου της παραγράφου 4 του άρθρου 4.

**Επισήμανση:** Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου αλλά και όλοι οι επιτηδευματίες υποχρεούνται να εκδίδουν για τις εφημερίδες, τα περιοδικά τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1067/18-5-2010.

Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων από τους εν λόγω επιτηδευματίες και γενικά από όλους όσους εμπορεύονται εφημερίδες και περιοδικά καταχωρείται η αξία των πωλούμενων εφημερίδων και περιοδικών σε ιδιαίτερη στήλη ως πωλήσεις αγαθών τρίτων και σε ιδιαίτερη στήλη η προμήθειά τους – έσοδο βάσει της λαμβανομένης εκκαθάρισης. Επισημαίνεται ότι στην εκκαθάριση που εκδίδεται από τα πρακτορεία τύπου ή τους υποπράκτορες, προς τις επιχειρήσεις αυτές που υποχρεώνονται από 1/7/2010 στην τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα τα δεδομένα αυτής, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2010 μέχρι 30/6/2010 και από 1/7/2010 μέχρι 31/12/2010. Σε ότι αφορά τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων για τις κάρτες κινητής τηλεφωνίας εφαρμόζεται ανάλογα η εγκύκλιος ΠΟΛ.1056/12-3-2008.

**γ) Ο πωλητής (έμπορος ή παραγωγός) οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις λαϊκές αγορές ή πλανοδίως.** Σημειώνεται ότι η ειδική αυτή ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων δεν καταλαμβάνει τον επιτηδευματία που πωλεί τα εν λόγω αγαθά και με άλλο τρόπο, όπως από κατάστημα κ.λπ., οπότε εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων (Β' ή Γ') με τις γενικές διατάξεις με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

**Επισήμανση:** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 43 του άρθρου 15 του ν.2166/1993 οι πωλητές αγροτικών προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή πλανοδίως υποχρεούνται να έχουν μαζί τους τα στοιχεία αγοράς ή παραλαβής των αγαθών που πωλούν και την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. που υπέβαλλαν κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο χωρίς να έχουν υποχρέωση να έχουν μαζί τους το βιβλίο εσόδων – εξόδων.

**δ) Ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ, για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης.**

**ε) Ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας συμπεριλαμβανομένων και των κινητών καντινών που εξυπηρετούν μαζικές εκδηλώσεις.**

Οι παραπάνω επιτηδευματίες των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' είχαν ειδική ένταξη στην Α' κατηγορία με τις προϊσχύουσες διατάξεις. (Άρθρο 4 παραγρ. 4 Π.Δ. 186/1992 και τις Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1022/1-2-2008, ΠΟΛ.1023/1-2-2008 και ΠΟΛ.1169/25-2-1992).

Οι επιτηδευματίες αυτοί σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 εάν διατηρούν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνονται αυτοτελώς.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 περί απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων ισχύουν από 1/1/2011 για τα εν λόγω πρόσωπα τόσο για τις προαναφερόμενες δραστηριότητες όσο για τις παράλληλες δραστηριότητες που ασκούν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης όπως αυτά προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος.

#### Χρόνος έναρξης ισχύος

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος έναρξης της ένταξης στη Β' κατηγορία βιβλίων των πιο πάνω κατηγοριών επιτηδευματιών ως εξής:

α) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου από 1/5/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1036/31-3-2010) και έκδοση Α.Λ.Π. από 1/4/2010

β) Ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙΠΕΘΕ από 1/5/2010

γ) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου από 1/7/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1067/18-5-2010)

δ) Ο πωλητής οπωρολαχανικών κλπ στη λαϊκή αγορά από 1/10/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1065/18-5-2010)

ε) Ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας από 1/7/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1066/18-5-2010)

**Β) Με την παράγραφο 3 καταργείται η ένταξη στην Α' κατηγορία βιβλίων των φυσικών προσώπων που πωλούν αγαθά σε πόλη κάτω των 5.000 κατοίκων μη τουριστικών περιοχών και έχουν έσοδα μέχρι 150.000 ευρώ. Αυτοί εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις και με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 32 η υποχρέωση τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας από τους επιτηδευματίες αυτούς που τηρούσαν βιβλίο αγορών αρχίζει την 1/7/2010 **ανεξαρτήτως ύψους εσόδων από 1/1/ έως 30/6/2010**. Εάν δεν τηρούσαν βιβλία λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων θα συνεχίσουν να μην τηρούν βιβλία μέχρι την 31/12/2010 ανεξαρτήτως ύψους εσόδων από 1/1/ έως 30/6/2010.

Σημειώνεται ότι για τα πρόσωπα αυτά εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. περί απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων (λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων (κάτω των 10.000 ευρώ).

#### **Κατηγορίες επιτηδευματιών με ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων που εντάσσονται πλέον σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ΚΒΣ και με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2.1.1. της εγκυκλίου ΠΟΛ.1276/2002 εντάσσονταν στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονταν κατ' ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος. Στην κατηγορία αυτή ενέπιπταν τα πιο κάτω πρόσωπα:



- Ο εκμεταλλευτής φορτηγού αυτοκινήτου δημοσίας χρήσεως (άρθρο 33 παρ. 5 περίπτ. β΄ του ν.2238/1994).
- Ο αρχιτέκτονας ή ο μηχανικός για τις αμοιβές που ορίζονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ν.2238/1994.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 και τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ιδίου νόμου οι επιτηδευματίες αυτοί από 1/1/2010 φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και για το λόγο αυτό δεν έχουν πλέον ειδική ένταξη στη Β΄ κατηγορία βιβλίων, αλλά εντάσσονται με βάση τις γενικές διατάξεις και το ύψος των εσόδων τους την προηγούμενη χρήση. Έτσι π.χ. την 1/1/2011 θα τηρήσουν βιβλία Γ΄ κατηγορίας εάν τα έσοδα της χρήσης 2010 υπερβαίνουν τα 1.500.000 ευρώ. Επ΄ αυτού σημειώνεται ότι ειδικά για τη χρήση 2010 λόγω και του χρόνου ψήφισης των προαναφερόμενων διατάξεων λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός τους, οι εν λόγω επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν από 1/1/2010 βιβλίο εσόδων – εξόδων θα συνεχίσουν την τήρησή του μέχρι την 31/12/2010 ανεξαρτήτως ύψους εσόδων της χρήσης 2009. Η παραδοχή αυτή δεν αίρει τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους για την χρήση 2010.

#### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ ΠΟΥ ΕΝΤΑΣΣΟΝΤΑΙ ΣΤΗ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΟΥ 2010**

##### **Δήλωση μεταβολής κατηγορίας βιβλίων**

Η δήλωση μεταβολής της κατηγορίας βιβλίων στο τμήμα Μητρώου από τους επιτηδευματίες που εντάσσονται στη Β΄ κατηγορία βιβλίων από 1/7/2010 μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 30<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου 2010.

##### **Χρόνος ενημέρωσης – θεώρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων και εκτύπωσης – θεώρησης της Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου εσόδων - εξόδων των επιτηδευματιών που τηρούν βιβλίο εσόδων – εξόδων από την 1/7/2010**

Για την πρώτη εφαρμογή και για τη διευκόλυνση των επιτηδευματιών το βιβλίο εσόδων – εξόδων μπορεί να ενημερωθεί για τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο μέχρι τη 30<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου 2010. Η εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης των μηνών Ιουλίου και Αυγούστου μπορεί να γίνει μέχρι την 31η Οκτωβρίου 2010.

Συνεπώς η θεώρηση των παραπάνω εντύπων μπορεί να γίνει μέχρι την πιο πάνω προθεσμία ενημέρωσης ή εκτύπωσής τους.

Σημειώνεται ότι έντυπα του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων και της Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων τα οποία είχαν θεωρηθεί στο παρελθόν και δεν είχαν χρησιμοποιηθεί μπορεί να χρησιμοποιηθούν εκ νέου χωρίς επαναθεώρησή τους.

Ομοίως οι επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούσαν μηχανογραφικά βιβλίο αγορών μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα θεωρημένα έντυπα της Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου

Αγορών για την εκτύπωση των δεδομένων της Μηνιαίας Κατάστασης του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μέχρι την εξάντλησή τους.

Κατά την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στους νέους υπόχρεους στη περίπτωση ύπαρξης οφειλών προς ασφαλιστικά ταμεία οι προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ. να κάνουν ευρέως χρήση του δικαιώματός τους (τρίτο, τέταρτο και πέμπτο εδάφια περ.β' παρ.8 άρθρου 36 του ΚΒΣ) και να θεωρούν βιβλία και περιορισμένο αριθμό στοιχείων με έγγραφη αναγγελία κάθε περίπτωσης στα αρμόδια για τα χρέη αυτά πρόσωπα.

#### **Θεώρηση Β.Σ.Ε. δήλωση φ.τ.μ.**

Στην ίδια προθεσμία της 30<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2010 μπορεί να θεωρηθεί το Βιβλιάριο Συντήρησης Επισκευών (Β.Σ.Ε.) και να υποβληθεί η δήλωση της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (φ.τ.μ.) από τους πιο πάνω επιτηδευματίες.

#### **Σύνταξη απογραφής αποθεμάτων κατά τη μετάταξη επιτηδευματιών στη Β' κατηγορία βιβλίων**

Ο επιτηδευματίας ο οποίος δεν τηρούσε βιβλία ή τηρούσε βιβλία Α' κατηγορίας και υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εντός του 2010 π.χ. την 1/7/2010 έχει τη δυνατότητα προαιρετικής σύνταξης απογραφής των αποθεμάτων του κατά την 30/6/2010 εφαρμοζομένων αναλόγως των αναφερόμενων στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1032/30-3-2010.

Επ' αυτού σημειώνεται ότι η απογραφή της 30/6/2010 της έδρας ή των υποκαταστημάτων μπορεί να καταχωρηθεί πέραν των εντύπων που αναφέρονται στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1134/14-12-2004 (θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων, Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, βιβλίο απογραφών) και στο θεωρημένο βιβλίο αγορών ή στη θεωρημένη Μηνιαία Κατάσταση του Βιβλίου Αγορών.

Σημειώνεται ότι η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών γίνεται μέχρι την 20<sup>η</sup> του μεθεπόμενου μήνα δηλαδή μέχρι 20 Αυγούστου 2010.

#### **Τρόπος τήρησης του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων**

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων πρέπει να τηρηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. και σ' αυτό καταχωρούνται αγορές, πωλήσεις, έξοδα και λοιπές πράξεις που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία της τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας.

Ειδικότερα:

- Καταχωρούνται οι δαπάνες παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία αυτή και μετά. Δηλαδή δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/7/2007 και το τιμολόγιο λαμβάνεται ή εκδίδεται μετά από αυτή την ημερομηνία θα πρέπει να καταχωρηθούν στο βιβλίο Αγορών με ημερομηνία την 30/6/2010, το τιμολόγιο δεν καταχωρείται εάν μέχρι την 30/6/2010 ο επιτηδευματίας ήταν απαλλασσόμενος τήρησης βιβλίων. Στην περίπτωση που έχει παρέλθει ο χρόνος υποβολής της δήλωσης

ΦΠΑ 2<sup>ου</sup> τριμήνου για τους τηρούντες βιβλίο Αγορών υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ .

- Καταχωρούνται οι πωλήσεις αγαθών που διενεργούνται (έκδοση δελτίων αποστολής) από την ημερομηνία αυτή και μετά. Αγαθά τα οποία έχουν αποσταλεί προς πώληση μέχρι την 30/6/2010 κρίνεται σκόπιμο να τιμολογηθούν με ημερομηνία 30/6/2010. Στην περίπτωση που το τιμολόγιο εκδοθεί με ημερομηνία μεταγενέστερη της 30/6/2010 δεν θα καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

- Καταχωρούνται οι δαπάνες αγοράς αγαθών πρώτων υλών, εμπορευμάτων, αναλώσιμων υλικών τα οποία παραλαμβάνονται από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας και μετά. Έτσι στην περίπτωση που μέχρι την 30/6/2010 έχουν παραληφθεί τα τιμολόγια αγοράς των αγαθών αυτών και τα αγαθά παραλαμβάνονται μετά την 1/7/2010, τα τιμολόγια αυτά θα καταχωρηθούν στο βιβλίο εσόδων – εξόδων με την παραλαβή των αγαθών.

Επίσης στην περίπτωση που τα αγαθά έχουν παραληφθεί μέχρι την 30/6/2010 και τα τιμολόγια εκδίδονται ή παραλαμβάνονται μεταγενέστερα αυτά θα πρέπει να καταχωρηθούν στο βιβλίο αγορών, με ημερομηνία 30/6/2010 και αναλόγως υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη εάν υποβληθεί μέχρι 31/8/2010. Το τιμολόγιο δεν καταχωρείται εάν ο επιτηδευματίας ήταν απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων μέχρι 30/6/2010.

- Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων θα πρέπει να καταχωρηθούν τουλάχιστον μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 τα δάνεια που έχουν ληφθεί ή χορηγηθεί μέχρι την 30/6/2010 καθώς και τα πάγια τα οποία έχουν αγοραστεί μέχρι την 30/6/2010 με μνεία της ημερομηνίας αγοράς, των αποσβέσεων που αναλογούν και της αναπόσβεστης αξίας τους κατά την ημερομηνία αυτή.

**Διευκρινίσεις αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988.**

Αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988, είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σε περίπτωση αποστολής λιανικώς πωληθέντος πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης, στο εκδιδόμενο Δελτίο Αποστολής, θα αναγράφεται εκτός των άλλων και ο αύξων αριθμός της Α.Λ.Π.

2. Για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες – επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

3. Για τις μεμονωμένες χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης άνω των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συναλλαγή, εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής (Τ-ΔΑ), ή Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης. Σε περίπτωση έκδοσης Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ή Τιμολογίου σε «αντικατάσταση» απόδειξης λιανικής πώλησης η σχετική απόδειξη επισυνάπτεται στο πρωτότυπο Τ-ΔΑ ή Τιμολόγιο και παραδίδεται στον πελάτη – αγοραστή, από τον οποίο φυλάσσεται στη προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου και βενζίνης, εφαρμόζονται οι ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 12 παράγραφος 2), ανεξαρτήτως της αξίας κάθε επιμέρους συναλλαγής.

5. Για τις πωλήσεις των ως άνω περιπτώσεων 3 και 4, εφόσον έχουν εκδοθεί και Α.Λ.Π., στα σχετικά Τ-ΔΑ ή Τιμολόγια κατά περίπτωση θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. ή των αριθμ..... αποδείξεων λιανικής πώλησης», οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το αντίτυπο του Τ-ΔΑ ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει μαζί με αυτά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

6. Για τις ως άνω επίσης περιπτώσεις 3 και 4, δεδομένου ότι, με την έκδοση των αποδείξεων από το φορολογικό μηχανισμό, το ποσόν καταχωρείται στη φορολογική μνήμη και εμφανίζεται στο ημερήσιο δελτίο «Ζ», οι εγγραφές στα βιβλία γίνονται με το ημερήσιο δελτίο «Ζ», τα δε Τ-ΔΑ ή Τιμολόγια δεν καταχωρούνται σε λογαριασμούς εσόδων, αλλά σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς μόνο για την παρακολούθηση άλλων υποχρεώσεων (π.χ. χαρακτηρισμός χονδροπωλητή ή λιανοπωλητή, υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων κ.λ.π.).

7. Δεν καταλογίζονται παραβάσεις και δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από το άρθρο 5 του ν.2523/1997 στους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες για τις ανωτέρω περιγραφόμενες συναλλαγές και για όσα φορολογικά στοιχεία αξίας έχουν εκδοθεί, ληφθεί και διαφυλαχθεί, μετά την έναρξη ισχύος των νέων

διατάξεων και μέχρι κοινοποίησης της παρούσας, εφόσον αυτά έχουν εκδοθεί, ληφθεί και διαφυλαχθεί με βάση τις προϊσχύουσες θέσεις της διοίκησης.

#### **Παράγραφος 4**

##### **Ορια ένταξης σε κατηγορία βιβλίων (Χρόνος έναρξης ισχύος 1/1/2011)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 4 και απαλείφεται το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας. Η ρύθμιση αυτή που ισχύει από 1/1/2011 γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους συνεπεία της καθολικής κατάργησης από την ημερομηνία αυτή της τήρησης βιβλίου αγορών, οπότε οι επιτηδευματίες εντάσσονται πλέον σε δύο κατηγορίες βιβλίων (Β' και Γ').

#### **Παράγραφος 5**

##### **Προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλίο αγορών (Χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προστίθεται στην παράγραφο 8 του άρθρου 4 νέο δεύτερο εδάφιο και παρέχεται η δυνατότητα προαιρετικής τήρησης βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας μόνο από τον επιτηδευματία της Α' κατηγορίας και από την αρχή κάθε μήνα και **όχι μόνο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου** όπως οριζόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις. Και στην περίπτωση αυτή ισχύουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής. Έτσι σύμφωνα με τη διάταξη αυτή ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας υποχρεωτικά ή προαιρετικά έχει τη δυνατότητα να αλλάξει την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων από 1/6/2010 και να τηρήσει από την ημερομηνία αυτή βιβλίο εσόδων εξόδων ανεξάρτητα από το χρόνο υποχρεωτικής ένταξής του στη Β' κατηγορία βιβλίων.

Σημειώνεται ότι ο εν λόγω επιτηδευματίας που επιλέγει να τηρήσει προαιρετικά βιβλία Β' κατηγορίας θα πρέπει να τα τηρήσει για πέντε έτη ακόμα από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ακόμα και εάν με βάση τα έσοδά του απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων.

##### **Χρόνος έναρξης ισχύος**

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν σύμφωνα με την περίπτωση ι' του άρθρου 92 από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του κοινοποιούμενου νόμου, δηλαδή από 1<sup>η</sup> Ιουνίου 2010. Έτσι την ημερομηνία αυτή ο επιτηδευματίας που τηρεί προαιρετικά ή υποχρεωτικά βιβλίο Αγορών μπορεί να τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας.

#### **Παράγραφος 6**

##### **Κατάργηση βιβλίου αγορών (χρόνος έναρξης ισχύος 1/1/2011)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καταργείται από 1/1/2011 το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ., με τις διατάξεις του οποίου οριζόταν ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αγορών. Η

ρύθμιση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους, λόγω της τήρησης βιβλίων Β΄ και Γ΄ κατηγορίας από όλους τους επιτηδευματίες.

#### **Παράγραφοι 7 και 9**

#### **Καταχώριση εξόδων μέχρι 150 ευρώ στα βιβλία (χρόνος έναρξης ισχύος 1/1/2011)**

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. και η παράγραφος 4 του άρθρου 7 του ιδίου Κώδικα που ορίζουν τον τρόπο καταχώρισης των εξόδων μέχρι 150 ευρώ στα τηρούμενα βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας. Η ρύθμιση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της κατάργησης του άρθρου 5 του Κ.Β.Σ.

**Σημειώνεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν επέρχεται καμία αλλαγή στον τρόπο καταχώρισης των εξόδων αυτών στα τηρούμενα βιβλία, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή του πλήθους των δικαιολογητικών.**

#### **Παράγραφος 8**

#### **Όριο τήρησης βιβλίου απογραφών από τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας (χρόνος έναρξης ισχύος 1/1/2011)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 6 του ΚΒΣ και ορίζεται το όριο τήρησης βιβλίου απογραφών στο 10% του ορίου τήρησης βιβλίων Γ΄ κατηγορίας (1.500.000 ευρώ) χωρίς να υπάρχει αλλαγή του μέχρι τώρα ισχύοντος ορίου (150.000 ευρώ) για την υποχρέωση απογραφής από τον επιτηδευματία της Β΄ κατηγορίας. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους, λόγω της κατάργησης του ορίου ένταξης στην Α΄ κατηγορία βιβλίων.

#### **Παράγραφος 10**

#### **Τήρηση βιβλίου αποθήκης επιτηδευματία που πωλεί αγαθά μετά από επεξεργασία (χρόνος έναρξης ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 23/4/2010).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 8 και επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

- **Απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου αποθήκης ο επιτηδευματίας που αποκλειστικά επεξεργάζεται αγαθά τρίτων (φασονίστας). Εάν όμως επεξεργάζεται και δικά του αγαθά (παραγωγή ιδίων προϊόντων) και ανεξάρτητα από το εάν είναι όμοια ή μη με τα αγαθά του τρίτου τότε **δεν απαλλάσσεται** από την τήρηση βιβλίου αποθήκης και κρίνεται για την υποχρέωση αυτή με βάση το σύνολο των ετήσιων**

ακαθάριστων εσόδων του από την πώληση των δικών του αγαθών και των εσόδων του από την επεξεργασία των αγαθών των τρίτων.

Η απαλλαγή αυτή ισχύει από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από τη δημοσίευση του νόμου (23/4/2010). Έτσι οι επιτηδευματίες που επεξεργάζονται αποκλειστικά αγαθά τρίτων και τηρούν ήδη βιβλίο αποθήκης μπορούν να σταματήσουν την τήρησή του από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής τους περιόδου (π.χ. 1/1/2011, 1/7/2010 κ.λπ.).

Ο επιτηδευματίας που επεξεργάζεται αγαθά για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων και τηρεί βιβλίο αποθήκης γι' αυτές τις δραστηριότητες και ενδιαμέσα της χρήσης παύει να επεξεργάζεται ίδια αγαθά μπορεί να σταματήσει την τήρηση του βιβλίου αποθήκης από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής του περιόδου.

**Απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου αποθήκης βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία ίδιων αγαθών ή ίδιων αγαθών και αγαθών για λογαριασμό τρίτων.**

Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης είναι τα αγαθά αυτά τα οποία οριοθετούνται με τις περιπτώσεις ζ' και ια' στην παράγραφο 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η απαλλαγή αυτή ισχύει από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από τη δημοσίευση του νόμου (23/4/2010). Έτσι οι επιτηδευματίες που τηρούν ήδη βιβλίο αποθήκης για τα αγαθά αυτά μπορούν να σταματήσουν την τήρησή του από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 1/1/2011, 1/7/2010 κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή όλες οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης σε αντίστοιχο λογαριασμό αξίας που χρεώνεται ανάλογα με την αξία αγοράς τους και πιστώνεται με την αξία αυτών που αναλώθηκαν στην παραγωγή όπως αυτή προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσης με την απογραφή.

Λόγω της μη υποχρέωσης παρακολούθησης στο βιβλίο αποθήκης των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας ο επιτηδευματίας δεν έχει υποχρέωση για τα αγαθά αυτά: α) να εκδίδει δελτία εσωτερικής διακίνησης, β) να συντάσσει τεχνικές προδιαγραφές οπότε ο καταμερισμός της αξίας των αναλωθέντων Β.Υ. και Υ.Σ. στα παραγόμενα προϊόντα γίνεται με βάση κριτήρια που εφαρμόζονται πάγια και καταχωρούνται στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση β' της περίπτωσης Α' της παραγράφου 8 του άρθρου 8, θεωρούμενης της αξίας των αναλωθέντων ως εργοστασιακό κόστος.

#### **Παράγραφοι 11 και 12**

**Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα και τον αποθηκευτικό χώρο (χρόνος έναρξης ισχύος από 1/6/2010).**

**Α)** Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 αντικαθίστανται το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 8 και δίνεται η δυνατότητα στον

επιτηδευματία να μην τηρεί από 1/6/2010 ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης ή CD βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται αυτά. Οι συναλλαγές των εγκαταστάσεων αυτών παρακολουθούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία σε ιδιαίτερη μερίδα στο βιβλίο αποθήκης της έδρας και πρέπει να δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στις εγκαταστάσεις αυτές τα ποσοτικά υπόλοιπα των αντίστοιχων μερίδων του βιβλίου αποθήκης που τηρούνται στο βιβλίο αποθήκης της έδρας μέχρι την ημερομηνία που έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωσή του. Τα εν λόγω υπόλοιπα όταν δεν υπάρχει ON LINE σύνδεση διαβιβάζονται από την έδρα με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. με fax, με e-mail, τηλεφωνικά κ.λπ.).

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις ο επιτηδευματίας που κατά την 1/6/2010 τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο, μπορεί από την ημερομηνία αυτή να συνεχίσει να το τηρεί για όλες ή για μερικές από αυτές και να εφαρμόσει τη νέα διάταξη για τις λοιπές εγκαταστάσεις. Επίσης και ο νέος υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης έχει την ίδια δυνατότητα.

Σημειώνεται ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης στο υποκατάστημά του κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή ή ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης στον αποθηκευτικό χώρο κατ' είδος και ποσότητα στο βιβλίο αποθήκης της έδρας τηρεί ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος για κάθε μία από τις εν λόγω εγκαταστάσεις που ενημερώνεται με τη συνολική μηνιαία κίνηση του εν λόγω υποκαταστήματος ή αποθηκευτικού χώρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου 8 του Κ.Β.Σ.

Τονίζεται ότι για τη μη τήρηση ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα ή τον αποθηκευτικό χώρο δεν υποβάλλεται γνωστοποίηση ή δήλωση μεταβολής στο τμήμα μητρώου για τη μη τήρηση αυτή.

**Β)** Με τις διατάξεις της **παραγράφου 12** αντικαθίστανται τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 6 του άρθρου 8. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της κατάργησης της υποχρέωσης τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα και τον αποθηκευτικό χώρο ανεξάρτητα του τόπου λειτουργίας τους και ισχύει από 1/6/2010.

Έτσι με τις νέες διατάξεις που θεσπίζονται με την παράγραφο αυτή όταν οι εγκαταστάσεις του επιτηδευματία στεγάζονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο ή απαλλάσσονται από την έκδοση δελτίων αποστολής σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 τηρεί μία ενιαία μερίδα για κάθε αγαθό στο βιβλίο αποθήκης της έδρας ή σε μία από τις εν λόγω εγκαταστάσεις.



#### **Παράγραφοι 13 και 14**

**Τήρηση βιβλίου κεντρικής αποθήκης (χρόνος έναρξης ισχύος της παραγράφου 13 για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 23/4/2010 και της παραγράφου 14 από 1/6/2010).**

**Α)** Με τις διατάξεις της **παραγράφου 13** αντικαθίσταται η περίπτωση Α' της παραγράφου 7 του άρθρου 8. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας που θεσπίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 19 του ν.3842/2010 και ισχύει για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 23/4/2010 και μετά (π.χ. 1/1/2011, 1/7/2010 κ.λπ.). Έτσι με τις νέες διατάξεις αναλόγως με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 10 της παρούσης δεν παρακολουθούνται στο βιβλίο της κεντρικής αποθήκης οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας.

**Β)** Με τις διατάξεις της **παραγράφου 14** αντικαθίσταται η περίπτωση Β' της παραγράφου 7 του άρθρου 8. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της κατάργησης της υποχρεωτικής τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο που θεσπίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 19. Έτσι με τις νέες διατάξεις και αναλόγως με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 11 της παρούσης όταν τηρείται βιβλίο Κεντρικής Αποθήκης στην έδρα παρακολουθείται σε ιδιαίτερες μερίδες ανά επαγγελματική εγκατάσταση η κίνηση κάθε είδους ανά ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή. Η κίνηση ανά τρίτο σύμφωνα με την περίπτωση Γ' της ίδιας παραγράφου 7 του άρθρου 8 παρακολουθείται στο βιβλίο αποθήκης της έδρας συνολικά για τις αποστολές ή παραδόσεις που γίνονται από όλες τις εγκαταστάσεις συμπεριλαμβανομένης και της έδρας.

#### **Παράγραφοι 15 και 16**

**Τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών βιβλίου παραγωγής κοστολογίου (χρόνος έναρξης ισχύος από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 23/4/2010).**

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών αντικαθίσταται η υποπερίπτωση α' της περίπτωσης Α' και Β' της παραγράφου 8 του άρθρου 8. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας που θεσπίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 19 του ν.3842/2010 και ισχύει για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 23/4/2010. Έτσι με τις νέες διατάξεις δεν συντάσσονται τεχνικές προδιαγραφές για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας και στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου δεν αναγράφονται οι ποσότητες των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν στην παραγωγή.

## Παράγραφοι 17 και 18

### Α) Μη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος Α΄ και Β΄ κατηγορίας (Χρόνος έναρξης ισχύος από 1/6/2010)

Με τις διατάξεις της **παραγράφου 17** προστίθεται στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 9 νέο εδάφιο και δίνεται η δυνατότητα μη τήρησης στο υποκατάστημα ιδιαίτερου βιβλίου Αγορών ή Εσόδων – Εξόδων ανεξάρτητα του τόπου λειτουργίας του υποκαταστήματος καθώς και του τρόπου τήρησης των βιβλίων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Η δυνατότητα αυτή δίνεται με την προϋπόθεση ότι στο βιβλίο αγορών ή εσόδων – εξόδων της έδρας παρακολουθούνται οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος, χωρίς να απαιτείται η ιδιαίτερη παρακολούθηση των εξόδων και των λοιπών πράξεων κάθε υποκαταστήματος τα οποία παρακολουθούνται συνολικά για όλα τα υποκαταστήματα και την έδρα.

Σημειώνεται ότι όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών ή εσόδων εξόδων της έδρας εμφανίζονται αναλόγως διακεκριμένα ανά υποκατάστημα οι αγορές και οι πωλήσεις ενός εκάστου από αυτά.

### Β) Μη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος Γ΄ κατηγορίας

Με τις διατάξεις της **παραγράφου 18** προστίθεται προτελευταίο εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 9 και δίνεται η δυνατότητα μη τήρησης στο υποκατάστημα της Γ΄ κατηγορίας των ημερολογίων και των καταστάσεων που ορίζονται από την ίδια παράγραφο 3 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. Η δυνατότητα αυτή αφορά όλα τα υποκαταστήματα ανεξάρτητα του τόπου λειτουργίας τους και του τρόπου (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) τήρησης των βιβλίων.

Προϋποθέσεις εφαρμογής: Η δυνατότητα αυτή δίνεται με τις εξής προϋποθέσεις:

- Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας.
- Οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά (ιδιαίτερους υπολογαριασμούς) από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος.
- Δίνεται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία το υπόλοιπο ταμείου μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 24 (μηχανογραφική τήρηση) έπρεπε να γίνει η ενημέρωση των βιβλίων (π.χ. έλεγχος στο υποκατάστημα στις 20/7/2010 πρέπει να δοθεί το υπόλοιπο ταμείου μέχρι τις 30/6/2010). Το υπόλοιπο ταμείου όταν δεν υπάρχει ON LINE σύνδεση δίνονται από την έδρα με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. με fax, με e-mail, τηλεφωνικά κ.λπ.).

Οι διατάξεις αυτές που ισχύουν από 1/6/2010 μπορεί να εφαρμόζονται από τον επιτηδευματία για μερικά ή όλα τα υποκαταστήματά του.

**Επισήμανση:** Στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία στο υποκατάστημα σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στις περιπτώσεις Α΄ και Β΄ για τον τόπο τήρησης των στοιχείων εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

Για τη μη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος Α΄, Β΄ και Γ΄ κατηγορίας κατ' εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης μεταβολής στο τμήμα Μητρώου.

#### **Παράγραφος 19 (χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καταργείται από 1/6/2010 η περίπτωση γ΄ του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. Η κατάργηση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της απαλλαγής του υποκαταστήματος από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος ανεξάρτητα του τόπου λειτουργίας αυτών.

#### **Παράγραφος 20**

**Έκδοση συνενωμένου στοιχείου δελτίου αποστολής - τιμολογίου για αγορές αγροτικών προϊόντων από αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (έναρξη ισχύος από 1/6/2010).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 11.

##### **1. Γενικά**

Με τη νέα διάταξη καθιερώνεται η υποχρέωση στον επιτηδευματία που αγοράζει αγροτικά προϊόντα από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ), έκδοσης του συνενωμένου στοιχείου δελτίου αποστολής – τιμολογίου, σε κάθε περίπτωση αγοράς αγροτικών προϊόντων από τα πρόσωπα αυτά, είτε τα προϊόντα αυτά διακινούνται με σκοπό την αγορά τους, είτε αγοράζονται από τον επιτηδευματία με παραλαβή για αγορά στις εγκαταστάσεις του.

Σημειώνεται ότι, η ως άνω υποχρέωση του επιτηδευματία για την έκδοση συνενωμένου στοιχείου δελτίου αποστολής – τιμολογίου είναι περιοριστική και δεν παρέχεται εναλλακτική δυνατότητα έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου αγοράς ταυτόχρονα, από τον υπόχρεο.

##### **2. Διευκρινίσεις- Διάφορες περιπτώσεις αγοραπωλησιών αγροτικών προϊόντων**

###### **2.1. Τριγωνικές συναλλαγές**

Η νέα διάταξη καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις διακίνησης αγροτικών προϊόντων, λόγω πώλησης, από την αγροτική εκμετάλλευση, σε παραλήπτη τρίτο, πελάτη του επιτηδευματία – αγοραστή αυτών κατ' εντολή του (τριγωνικές, τετραγωνικές κ.λπ. συναλλαγές), για τις οποίες εφαρμόζονται αναλογικά τα οριζόμενα με τις διατάξεις

της εγκυκλίου Σ.384/17/ΠΟΛ.31/30.1.1987, με μόνη διαφορά ότι ο αρχικός αγοραστής των αγροτικών προϊόντων, πρέπει να εκδώσει προς τον πελάτη του – παραλήπτη αυτών, δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, μόλις ενημερωθεί από τον παραγωγό για την έναρξη της αποστολής, άμεσα και όχι αργότερα από την παραλαβή των υπόψη προϊόντων από τον τρίτο (τελικό παραλήπτη).

Για τις περιπτώσεις των συναλλαγών που προαναφέρονται (τριγωνικές, τετραγωνικές κ.λπ.), όταν παραλαμβάνει ο επιτηδευματίας τρίτος - πελάτης του αγοραστή, στην εγκατάστασή του αγροτικά προϊόντα χωρίς να συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης του αποστολέα τους - αγρότη (περιπτώσεις για τις οποίες με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού δεν υποχρεούται ο αγρότης που διακινεί τα προϊόντα να εκδώσει δελτίο αποστολής ή υποχρεούται αλλά δεν έχει εκδώσει), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και ο τελικός παραλήπτης - επιτηδευματίας πρέπει να εκδώσει δελτίο ποσοτικής παραλαβής, αντίγραφο του οποίου θα αποστείλει στον αρχικό αγοραστή προκειμένου να εκδώσει άμεσα το δελτίο αποστολής – τιμολόγιο.

#### 2.2. Αδυναμία προσδιορισμού του βάρους κατά την διακίνηση.

Στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το ακριβές βάρος των προς μεταφορά αγροτικών προϊόντων, εφαρμόζονται αναλογικά τα οριζόμενα με την εγκύκλιο αρ.1068017/690/0015/ΠΟΛ.1155/23.7.1991.

#### Ειδικότερα:

α) Όταν η διακίνηση των υπόψη προϊόντων γίνεται με ευθύνη του παραγωγού, στο εκδιδόμενο δελτίο αποστολής από τον παραγωγό μπορεί να αναγράφεται το βάρος κατά προσέγγιση και όπου υπάρχει συσκευασία (τελάρια, σακιά κ.λπ.) ή τεμάχια αναγράφεται το πλήθος αυτών. Μετά τη ζύγιση γίνεται σχετική αναφορά για το ακριβές βάρος και στο εκδιδόμενο από τον επιτηδευματία για την αγορά αυτή δελτίο αποστολής – τιμολόγιο αναγράφεται το ακριβές βάρος και επισυνάπτεται το ζυγολόγιο, εφόσον υπάρχει.

β) Όταν η διακίνηση των υπόψη προϊόντων γίνεται από τον επιτηδευματία, στο εκδιδόμενο αρχικά δελτίο αποστολής - τιμολόγιο και σε όλα τα αντίτυπα αυτού, μετά τη ζύγιση των αγορασθέντων αγροτικών προϊόντων, αναγράφεται το ακριβές βάρος και οι αξίες αυτών και επισυνάπτεται το ζυγολόγιο, εφόσον υπάρχει.

#### 3. Περιπτώσεις εκτός πεδίου εφαρμογής για άμεση έκδοση στοιχείου αξίας.

Όπως προαναφέρεται οι νέες διατάξεις αφορούν τις αγορές αγροτικών προϊόντων από αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ και εφόσον ο αγοραστής αυτών είναι επιτηδευματίας. Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι τα οριζόμενα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ., δεν καταλαμβάνουν τις λοιπές περιπτώσεις συναλλαγών που αναφέρονται σε αγορές και πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, όπως:

α) Όταν πωλητής των αγροτικών προϊόντων είναι συνεταιρισμός, αγρότης - επιτηδευματίας (του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) ή άλλος επιτηδευματίας (π.χ. εισαγωγέας αγροτικών προϊόντων),

β) Όταν αγοραστής είναι πρόσωπο της παρ.3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.),

γ) Όταν αποστέλλονται από παραγωγό αγροτικά προϊόντα σε τρίτο (επιτηδευματία, συνεταιρισμό κ.λπ.), προκειμένου να πουληθούν για λογαριασμό του και

δ) Όταν αποστέλλονται αγροτικά προϊόντα για οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην της πώλησης (αποθήκευση, επεξεργασία, φύλαξη, συσκευασία) και εφόσον δεν θα επακολουθήσει πώληση.

Για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις διακίνησης αγροτικών προϊόντων (είτε γίνεται με ευθύνη του αγοραστή είτε του πωλητή), ισχύουν οι γενικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11, με βάση τις οποίες όταν για τη διακίνηση αγαθών έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα.

Επισημαίνεται ότι δεν απαιτείται πλέον η τήρηση βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής όταν παραλαμβάνονται ασυνόδευτα αγροτικά προϊόντα με σκοπό την αγορά από επιτηδευματία καθότι εκδίδεται άμεσα με την παραλαβή τους τιμολόγιο – δελτίο αποστολής.

#### **Παράγραφος 21α΄**

#### **Έκδοση δελτίου αποστολής – τιμολογίου, για την αγορά αγροτικών προϊόντων (έναρξη ισχύος από 1.6.2010).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παράγραφος 6 του άρθρου 12, συνεπεία της ρύθμισης της προηγούμενης παραγράφου και εισάγεται νέο καθεστώς στην τιμολόγηση των αγροτικών προϊόντων.

##### **1.Γενικά:**

Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται στον επιτηδευματία όταν αγοράζει αγροτικά προϊόντα από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ) να εκδίδει, σε κάθε περίπτωση, δελτίο αποστολής – τιμολόγιο (συνενωμένο στοιχείο), ακόμα και εάν για την ίδια συναλλαγή έχει εκδώσει ο παραγωγός δελτίο αποστολής, κατ' εξαίρεση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ..

Σημειώνεται ότι, όπως προαναφέρθηκε ανωτέρω (παρ.20. της παρούσας), η ως άνω υποχρέωση του επιτηδευματία για την έκδοση συνενωμένου στοιχείου δελτίου αποστολής – τιμολογίου είναι περιοριστική και δεν παρέχεται εναλλακτική δυνατότητα έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης ταυτόχρονα, από τον υπόχρεο.

Επίσης, σε περίπτωση που για τη διακίνηση έχει εκδώσει ο παραγωγός δελτίο αποστολής, ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης αυτού θα αναγράφονται στο δελτίο αποστολής – τιμολόγιο που θα εκδώσει ο επιτηδευματίας.

## 2. Τύπος και περιεχόμενο

2.1. Το δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, της περίπτωσης που προαναφέρεται, εκδίδεται τουλάχιστον σε τρία αντίτυπα, εφόσον χρησιμοποιείται ως συνοδευτικό μεταφοράς των υπόψη αγαθών ώστε το πρωτότυπο να συνοδεύει τα αγαθά και να παραμένει στον εκδότη, ένα αντίτυπο με την ένδειξη «για τον παραγωγό ή για τον αγρότη», να παραδίδεται στον πωλητή – παραγωγό - αγρότη και το τρίτο να παραμένει ως στέλεχος.

Σε περίπτωση που η διακίνηση των υπόψη προϊόντων γίνεται με ευθύνη του παραγωγού - αγρότη, είτε αυτός έχει εκδώσει δελτίο αποστολής είτε όχι, το δελτίο αποστολής – τιμολόγιο που θα εκδώσει ο επιτηδευματίας, άμεσα - με την παραλαβή των αγροτικών προϊόντων στην εγκατάστασή του, μπορεί να είναι διπλότυπο.

2.2. Στο ως άνω δελτίο αποστολής - τιμολόγιο για την αγορά αγροτικών προϊόντων από επιτηδευματία, αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συναλλασσομένων και της συναλλαγής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 11, 12 και 18 του Κ.Β.Σ..

## 3. Χρόνος έκδοσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν από 1.6.2010 και εξής, το συνενωμένο φορολογικό στοιχείο δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, για την αγορά των αγροτικών προϊόντων (από παραγωγούς - αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ) από τους επιτηδευματίες, εκδίδεται άμεσα.

### Ειδικότερα:

α) Όταν τα υπόψη προϊόντα παραλαμβάνονται από την εγκατάσταση του παραγωγού, από τον επιτηδευματία - αγοραστή αυτών, για να τα διακινήσει με ευθύνη του μέχρι την εγκατάστασή του, το δελτίο αποστολής – τιμολόγιο εκδίδεται άμεσα με την παραλαβή τους.

β) Όταν η διακίνηση των αγροτικών προϊόντων γίνεται με ευθύνη του πωλητή – παραγωγού, ο οποίος, ενδεχομένως, εκδίδει για τη διακίνησή τους δελτίο αποστολής, με την παραλαβή τους στις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία εκδίδεται από αυτόν το δελτίο αποστολής – τιμολόγιο άμεσα, επί του οποίου θα αναγράφονται ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής του παραγωγού, με το οποίο διακινήθηκαν μέχρι τις εγκαταστάσεις του.

#### 4. Διευκρινίσεις

4.1. Η νέα διάταξη δεν καταλαμβάνει τα πρόσωπα της παρ.3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ.), για τα οποία εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12, ως προς την τιμολόγηση των αγορασθέντων από αυτά αγροτικών προϊόντων (τιμολόγιο αγοράς μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας παρελήφθησαν τα αγορασθέντα προϊόντα).

4.2. Για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος σε επιτηδευματία με παράδοση σε τρίτο, πελάτη του επιτηδευματία – αγοραστή αυτών κατ' εντολή του (τριγωνικές, τετραγωνικές κ.λπ. συναλλαγές), ισχύουν τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παράγραφο 20 της παρούσας.

4.3. Από 1.6.2010, με την εφαρμογή των νέων διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 12, οι οποίες δεν παραπέμπουν όπως οι προϊσχύουσες στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12, εξυπακούεται ότι επί επαναλαμβανομένων αγορών αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς (αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ), δεν παρέχεται δυνατότητα συγκεντρωτικής τιμολόγησης σε μηνιαία βάση, κατά συνέπεια πρέπει να εκδίδεται με κάθε συναλλαγή (παραλαβή) άμεσα από τον επιτηδευματία δελτίο αποστολής – τιμολόγιο κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα.

Εξαιρετικά και λόγω τόσο του πλήθους των καθημερινών συναλλαγών όσο και του πλήθους των συναλλασσομένων αλλά και του χρόνου και του τρόπου που καθορίζεται η τιμή του αγοραζομένου γάλακτος, γίνεται δεκτό να εφαρμόζονται οι ρυθμίσεις της εγκυκλίου Σ.4307/123 ΠΟΛ180/23.6.1977 με την οποία είχε ρυθμιστεί διαφορετικά ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αξίας αγοράς γάλακτος.

4.4. Σε περίπτωση που εκ των υστέρων προκύψουν θετικές ή αρνητικές διαφορές στην τιμολόγηση των υπόψη αγροτικών προϊόντων, που επηρεάζουν την τελική τιμή των αγροτικών προϊόντων, με σαφή όμως αιτιολογία (όπως ποιοτικής διαφοράς, υπολογιστικά λάθη, εκ των υστέρων διαμόρφωση της τελικής τιμής από το Δημόσιο και λοιπούς φορείς κ.λπ.), μπορεί να εκδοθεί από τον επιτηδευματία κατά περίπτωση, είτε συμπληρωματικό τιμολόγιο είτε πιστωτικό τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ..

#### **Παράγραφος 21β΄**

**Υποχρέωση διακριτής αναγραφής στα τιμολόγια ορισμένων εξόδων (έναρξη ισχύος από 1.6.2010).**

##### 1.Γενικά:

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής επέρχεται εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με την κοινοτική (άρθρο 226 σε συνδυασμό με το άρθρο 78 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ) και από 1.6.2010, στις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του

Κ.Β.Σ., αναφορικά με την τιμολόγηση των συναλλακτικών και άλλων επιβαρύνσεων, η λέξη «προστίθενται» αντικαθίσταται με τη λέξη «περιλαμβάνονται».

## 2. Ειδικότερα:

2.1. Με τη νέα διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 12 ορίζεται πλέον ότι, οι τυχόν συναλλακτικές επιβαρύνσεις (παρεπόμενα έξοδα) συμπεριλαμβάνονται στη καθαρή αξία, που αναγράφεται στο εκδοθέν τιμολόγιο και δεν προστίθενται πλέον ξεχωριστά, ούτε αναγράφονται διακεκριμένα. Τονίζεται ότι διακεκριμένα αναγράφεται και προστίθεται στη καθαρή αξία μόνο ο αναλογούν Φ.Π.Α.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που στο εκδιδόμενο τιμολόγιο αναγράφονται διακριτά οι τυχόν συναλλακτικές επιβαρύνσεις (παρεπόμενα έξοδα κ.λπ.), αυτό δεν απαγορεύεται και σαφώς δεν επιβάλλονται σε βάρος του υπόχρεου επιτηδευματία οι κυρώσεις των διατάξεων του ν.2523/1997 και του ν.1809/1988.

2.2. Περαιτέρω, για τις περιπτώσεις που διαπιστωθεί από τον έλεγχο, πριν την ισχύ της υπόψη διάταξης (1.6.2010), η έκδοση τιμολογίων στα οποία δεν αναγράφονται διακριτά οι τυχόν συναλλακτικές επιβαρύνσεις (παρεπόμενα έξοδα), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, περί μη επιβολής προστίμου, δεδομένου ότι, στην προκειμένη περίπτωση, πρόκειται για μη ουσιαστική παράλειψη ή παρατυπία.

## Παράγραφος 22

**Εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσίας όλων των επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν



της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

Διευκρινίζεται ότι για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί από ελεύθερους επαγγελματίες πριν την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων (1.1.2011), ήτοι έως 31.12.2010 και δεν έχουν εισπραχθεί οι αμοιβές, όπως ορίζεται στη περ. ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, οι σχετικές Α.Π.Υ. εκδίδονται με την είσπραξη αυτών. Στη περίπτωση δηλαδή που η παροχή της υπηρεσίας ξεκίνησε πριν την 1.1.2011 και συνεχίζεται και μετά την ημερομηνία αυτή, για την αμοιβή που αντιστοιχεί στη παρασχεθείσα υπηρεσία πριν την 1.1.2011 η Α.Π.Υ. θα εκδοθεί όταν εισπραχθεί, ενώ για την αμοιβή που αντιστοιχεί στην υπηρεσία που παρασχέθηκε από 1.1.2011, όταν ολοκληρωθεί, ανεξάρτητα από την είσπραξη ή όχι αυτής.

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα παραδείγματα:

#### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Ορθοδοντικός συμφωνεί τον Οκτώβριο θεραπεία με ιδιώτη πελάτη του διάρκειας έξη μηνών αντί ποσού 2.000 ευρώ. Στο τέλος του έτους (λήξη διαχειριστικής περιόδου) πρέπει να εκδώσει Α.Π.Υ. με ποσό 1.000 ευρώ ανεξάρτητα εάν θα εισπράξει ή όχι την αμοιβή του, εφόσον έγινε έναρξη της παροχής υπηρεσιών εντός του έτους αυτού.

#### Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Προγραμματιστής συμβάλλεται με Τράπεζα και αναλαμβάνει στις 20 Νοεμβρίου τρέχοντος έτους την εκπόνηση μελέτης ανάπτυξης λογισμικού αντί του ποσού των 12.000€ και την επίβλεψη των εργασιών σύνδεσης και λειτουργίας δικτύου αντί του ποσού των 8.000 €. Παραδίδει το σύνολο του λογισμικού (χωρίς ενδιάμεσως να έχει παραδοθεί μέρος αυτού) στις 10 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους οπότε και εκδίδει την Α.Π.Υ. για το ποσό των 12.000€ (ανεξαρτήτως του εάν εισπράξει το συμφωνηθέν τίμημα ή όχι), ενώ την Α.Π.Υ. των 8.000 € για την επίβλεψη των εργασιών την εκδίδει με το πέρας της επίβλεψης αυτών. Σε περίπτωση που η επίβλεψη των εργασιών συνεχίζεται μετά το πέρας της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία αυτή (επίβλεψη) άρχισε, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου εκδίδει Α.Π.Υ. για το μέρος της επίβλεψης των εργασιών, επί του ποσού των 8.000€, που έχει πραγματοποιήσει μέχρι τότε

(ανεξαρτήτως του εάν εισπράξει το αναλογούν συμφωνηθέν τίμημα ή όχι), ενώ την Α.Π.Υ. για το υπόλοιπο ποσό την εκδίδει το αργότερο με το πέρας της επίβλεψης των εργασιών.

Σε περίπτωση που το λογισμικό παραδίδεται τμηματικά, τότε εκδίδεται στον ίδιο χρόνο με την παράδοση του μέρους του λογισμικού η Α.Π.Υ. που αναλογεί στο συμφωνηθέν τίμημα, δεδομένου ότι ολοκληρώνεται μέρος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Στο ίδιο παράδειγμα, εάν συμφωνηθεί ενιαία τιμή 20.000€ μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, τόσο για την εκπόνηση της μελέτης ανάπτυξης λογισμικού, όσο και για την επίβλεψη των εργασιών, τότε όταν παραδοθεί το λογισμικό ο προγραμματιστής πρέπει να εκδώσει την Α.Π.Υ. με το ποσό τουλάχιστον που αναλογεί στις παρασχεθείσες υπηρεσίες ανάπτυξης του λογισμικού, δεδομένου ότι αυτές είναι φορολογικά διακριτές και αυτοτελείς υπηρεσίες σε σχέση με τις υπηρεσίες επίβλεψης, και επομένως η τιμολόγησή τους πραγματοποιείται στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω.

#### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Λογιστής αναλαμβάνει την τήρηση βιβλίων και στοιχείων εταιρείας αντί του ποσού των 100€ ανά μήνα, οπότε εκδίδει τη σχετική Α.Π.Υ. τουλάχιστον μέχρι το τέλος κάθε μήνα (δεν αποκλείεται να εκδοθεί και σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον η υπηρεσία είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη), ενώ για την σύνταξη και υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων (Φ.Π.Α., Εισοδήματος κ.λ.π.) συμφωνεί το ποσό των 80€ ανά δήλωση, οπότε εκδίδει τη σχετική Α.Π.Υ. με την υποβολή κάθε δήλωσης (και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις ανεξαρτήτως του εάν εισπράξει το συμφωνηθέν τίμημα ή όχι).

#### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Ιατρός παρέχει υπηρεσίες σε ασφαλισμένους του Δημοσίου κατά τη διάρκεια του 2011 και εισπράττει την αμοιβή του στις 23 Μαρτίου του επόμενου έτους, μετά την εκκαθάρισή της από την αρμόδια Υπηρεσία ελέγχου δαπανών του Δημοσίου, οπότε και εκδίδει την Α.Π.Υ., γιατί η Α.Π.Υ. προς το Δημόσιο εκδίδεται με την είσπραξη.

#### Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>

Λογιστής αναλαμβάνει για λογαριασμό εταιρείας την 1η Μαρτίου του 2010 τη σύνταξη και υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 (συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων) του ημερολογιακού έτους 2009, αντί του ποσού των 80 ευρώ, και τις υποβάλλει στις 25.6.2010. Εισπράττει τη συμφωνηθείσα αμοιβή στις 30.3.2011, οπότε εκδίδει και τη σχετική Α.Π.Υ., δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από ελεύθερο επαγγελματία πριν την έναρξη των εν λόγω διατάξεων (1.1.2011).

Στο ίδιο ως άνω παράδειγμα εάν ο Λογιστής αναλάβει από την ίδια ημερομηνία και την τήρηση βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας αντί του ποσού των 300€ ανά τρίμηνο, τότε για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες από 1.1.2011 (τήρηση βιβλίων και στοιχείων) εκδίδει τη σχετική Α.Π.Υ. τουλάχιστον μέχρι το τέλος κάθε τριμήνου, ανεξαρτήτως εάν εισπράξει ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή, (δεν αποκλείεται να εκδοθεί και σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον η υπηρεσία είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη), ενώ για το διάστημα από 1.3.2010 έως 31.12.2010 και για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες μέσα σε αυτό το διάστημα, θα εκδώσει τη σχετική Α.Π.Υ. με την είσπραξη της αμοιβής, ανεξαρτήτως του πότε θα πραγματοποιηθεί αυτή.

#### Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>

Οδοντίατρος αναλαμβάνει την απονεύρωση δύο δοντιών σε ασθενή του. Ο πελάτης πραγματοποιεί τρεις επισκέψεις και στην τελευταία επίσκεψη ολοκληρώνεται η απονεύρωση άρα και οι προσφερόμενες υπηρεσίες. Η Α.Π.Υ. εκδίδεται στη τελευταία (τρίτη) επίσκεψη. Εάν η τελευταία αυτή επίσκεψη είναι στο επόμενο έτος (διαχειριστική περίοδος) η Α.Π.Υ. θα εκδοθεί τότε, δεδομένου ότι στις 31 Δεκεμβρίου δεν έχει ολοκληρωθεί η προσφερόμενη υπηρεσία αλλά ούτε και μέρος αυτής.

#### **Παράγραφος 23 (χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω κατάργησης της υποχρέωσης τήρησης ιδιαίτερων βιβλίων στο υποκατάστημα, η φράση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ.

#### **Παράγραφος 24**

#### **Παράταση του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων (χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται τα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 6 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. που αφορούν την παράταση του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων του επιτηδευματία.

Με τις νέες διατάξεις παρατείνεται με υποβολή σχετικής γνωστοποίησης και μέχρι 50 ημέρες για μία φορά εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων Α', Β' και Γ' κατηγορίας, του βιβλίου αποθήκης καθώς και της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων της έδρας με τα δεδομένα των βιβλίων υποκαταστήματος όταν γι' αυτό τηρούνται βιβλία. Η εφάπαξ παράταση ενημέρωσης των βιβλίων με γνωστοποίηση μέχρι 50 ημέρες, αφορά κάθε βιβλίο για το οποίο γνωστοποιείται παράταση. Για την παράταση ενημέρωσης των πιο πάνω βιβλίων πέραν των πενήντα ημερών καθώς και για κάθε μία πέραν της πρώτης εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, παράτασης ενημέρωσης κάθε βιβλίου απαιτείται η χορήγηση έγκρισης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία.

Οι νέες διατάξεις που ισχύουν από την 1/6/2010 καταλαμβάνουν την παράταση ενημέρωσης των βιβλίων των οποίων κατά την ημερομηνία αυτή δεν έχει παρέλθει ο χρόνος ενημέρωσής τους ακόμη και εάν έχει υποβληθεί σχετική αίτηση πριν ή από την έναρξη ισχύος της διάταξης. Έτσι π.χ. για την παράταση ενημέρωσης των ημερολογίων του μήνα Μαΐου του οποίου η προθεσμία ενημέρωσης λήγει 15 Ιουνίου απαιτείται γνωστοποίηση ακόμη και εάν σχετική αίτηση υποβλήθηκε το Μάιο του 2010.

Σημειώνεται ότι η γνωστοποίηση και η υποβολή αίτησης για χορήγηση έγκρισης παράτασης ενημέρωσης πρέπει να υποβάλλεται μέχρι και την επόμενη ημέρα που λήγει η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων για τα οποία ζητείται η παράταση. Στη γνωστοποίηση ή στην αίτηση πρέπει ρητά να αναφέρεται το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η παράταση.

**Τα ανωτέρω αναφερόμενα ισχύουν αναλόγως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 24 του ΚΒΣ και για την παράταση εκτύπωσης ή εγγραφής σε θεωρημένο οπτικό δίσκο των μηχανογραφικά τηρούμενων βιβλίων.**

#### **Παράγραφος 25α΄**

**Εξόφληση συναλλαγών μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές (έναρξη ισχύος από 1.6.2010).**

##### **1. Γενικά**

1.1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. και επέρχονται οι εξής αλλαγές:

α) Μειώνεται το όριο άνω του οποίου υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης τιμολογίων (αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών) από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου, με επιταγές έκδοσης του λήπτη του στοιχείου ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, από τα 15.000 ευρώ στα 3.000 ευρώ.

Ως αξία που λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, νοείται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής (τελικό πληρωτέο ποσό) συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α..

β) Από 1.6.2010 δεν είναι υποχρεωτική πλέον η έκδοση δίγραμμης επιταγής για τις ανωτέρω συναλλαγές αλλά απλής επιταγής και

γ) Θεσπίζεται υποχρέωση έκδοσης, άμεσα, λογιστικού στοιχείου (απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων) στην περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων, για την καλύτερη παρακολούθηση αυτών.

1.2. Ως προς το είδος και τον τύπο της επιταγής, καθώς και τα έννομα αποτελέσματα που συνεπάγεται η χρήση της, εφαρμογή έχουν τα οριζόμενα από τις διατάξεις του ν. 5960/1933 (ΦΕΚ Α' 401) περί επιταγών.

1.3. Η ισχύς των ανωτέρω διατάξεων αρχίζει από 1.6.2010, ήτοι για φορολογικά στοιχεία που θα εκδοθούν από 1.6.2010 και εξής.

## 2. Διευκρινίσεις - επισημάνσεις

2.1. Στην ως άνω περίπτωση της ολικής ή τμηματικής εξόφλησης, από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων, με επιταγή, ο εκδότης αυτής πρέπει, για την εφαρμογή της ανωτέρω υποχρέωσης, να αποδεικνύει την συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής αυτής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 21 παρ. 2).

2.2. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται, άμεσα, λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, η οποία βεβαίως εκδίδεται αθεώρητη και εφόσον είναι μηχανογραφική δεν απαιτείται σήμανση ως λογιστικό παραστατικό.

Εφόσον από τον λήπτη των επιταγών εκδίδεται άλλο μη φορολογικό παραστατικό (π.χ. πινάκιο ή απόδειξη παραλαβής αξιόγραφων κλπ) με το περιεχόμενο αυτής παρέλκει η έκδοση της απόδειξης εκχώρησης αξιόγραφων.

Η απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων εκδίδεται τουλάχιστον από διπλότυπο στέλεχος και εάν είναι εφικτό συσχετίζεται με το παραστατικό αξίας που αφορά (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής – τιμολόγιο και άλλα).

Στο περιεχόμενο αυτής αναγράφονται εκτός από τα στοιχεία των εκχωρουμένων επιταγών (εκδότης, αξία, ημερομηνία λήξης, τελευταίος οπισθογράφος κ.λπ.) και τα στοιχεία των παραστατικών που εξοφλούνται με τις υπόψη επιταγές.

Η κατά τα ανωτέρω απόδειξη εκχώρησης είσπραξης αξιόγραφων, διαφυλάσσεται, ως αποδεικτικό στοιχείο του τρόπου εξόφλησης της συναλλαγής που αφορά, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ..

Σε περίπτωση μη εφαρμογής των προαναφερόμενων διατάξεων, περί έκδοσης απόδειξης εκχώρησης αξιόγραφων (όπως λ.χ. μη έκδοσης, ανακριβούς έκδοσης, εκπρόθεσμης έκδοσης, ελλιπούς έκδοσης), εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 1 και 2α', του ν. 2523/1997, που επισύρουν μια γενική παράβαση κατά χρήση και πρόστιμο ανάλογο της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων, στο πρόσωπο του λήπτη του σχετικού προς εξόφληση φορολογικού στοιχείου.

2.3. Στην περίπτωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης, από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού λογαριασμού, η απόδειξη της συναλλαγής θα πρέπει να προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, τα οποία επίσης πρέπει να διαφυλάσσονται από τον λήπτη του στοιχείου ως ανωτέρω (περίπτωση 2.1.).

2.4. Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν (ως λήπτες), όσοι απαλλάσσονται από την τήρηση φορολογικών βιβλίων (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ.). Αντίθετα για τις συναλλαγές με την αλλοδαπή, τυγχάνουν εφαρμογής για τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου – υπόχρεο σε

εξόφληση, εφόσον αυτός είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, ανακαλούμενων των προηγούμενων θέσεων.

2.5. Στις περιπτώσεις που, για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες (λήπτες φορολογικών στοιχείων) δεν μπορούν να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς και κατά συνέπεια πρέπει να ακολουθείται η διαδικασία εξόφλησης κάθε στοιχείου αξίας άνω των 3.000 ευρώ με επιταγή ή μέση τραπεζικού λογαριασμού, με μόνη εξαίρεση το συμψηφισμό αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιριών.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για συμψηφισμούς αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ επιχειρήσεων, όταν ένας εκ των δυο αντισυμβαλλόμενων είναι επιχείρηση που δεν έχει πραγματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ΚΒΣ έχουν εφαρμογή εντός της ελληνικής επικράτειας.

2.6. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής γίνεται δεκτό να εξοφλούνται παραστατικά αξίας άνω των 3.000 ευρώ από τον λήπτη αυτών και με τη χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής.

2.7. Σε περίπτωση μη εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων (από 1.6.2010 και εξής), επιβάλλονται κυρώσεις μόνο στο πρόσωπο του λήπτη του σχετικού προς εξόφληση στοιχείου, όχι και του εκδότη. Η δε καταλογιζόμενη παράβαση είναι γενική και επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανεξάρτητα από το πλήθος των περιπτώσεων ανά χρήση, το ύψος του οποίου είναι ανάλογο με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2α του ν. 2523/1997.

### **Παράγραφος 25β´**

**Εξόφληση συναλλαγών που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν, μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές (έναρξη ισχύος από 1.6.2010).**

#### **1. Γενικά**

1.1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. και επέρχονται οι εξής αλλαγές:

α) Για όλα τα αγοραζόμενα αγροτικά προϊόντα συμπεριλαμβανομένων των κρεάτων καθώς και των ζώντων ζώων και των πτηνών, από πρόσωπα που τα παράγουν, η εξόφληση (μερική ή ολική) φορολογικών στοιχείων αξίας 1.000 ευρώ και άνω, γίνεται αποκλειστικά και μόνο με επιταγή του αγοραστή αυτών ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του παραγωγού των υπόψη προϊόντων.

β) Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και στις εκδιδόμενες εκκαθαρίσεις, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., στις περιπτώσεις πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό του παραγωγού αυτών. Έτσι ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος υποχρεούται να αποδώσει το προϊόν των πωλήσεων

(ποσό) στον εντολέα του– παραγωγό των αγροτικών προϊόντων, εφόσον προκύπτει αξία άνω των 1.000 ευρώ, ανά εκκαθάριση, μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του παραγωγού των αγροτικών προϊόντων.

γ) Η υποχρέωση που θεσπίζεται με τις παραπάνω διατάξεις, για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων, από πρόσωπα που τα παράγουν, αξίας 1.000 ευρώ και άνω, είτε με επιταγή του αγοραστή είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πωλητή, από 1.6.2010 και εξής, αφορά όλα τα είδη των αγροτικών προϊόντων και δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση δίγγραμης επιταγής για τις συναλλαγές αυτές, αλλά απλής επιταγής του υπόχρεου εξόφλησης αυτών.

## 2. Διευκρινίσεις - επισημάνσεις

2.1. Η ως άνω υποχρέωση, υφίσταται για τον αγοραστή όλων των ειδών αγροτικών προϊόντων, για αγορές που πραγματοποιεί από πρόσωπα που παράγουν τα προϊόντα αυτά, ανεξάρτητα από την ιδιότητά τους (επιχείρηση – φυσικό ή νομικό πρόσωπο, αγρότης ή αγροτική εκμετάλλευση του ειδικού ή του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., συνεταιρισμός κ.λπ.).

2.2. Ως αξία που λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, νοείται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής (τελικό πληρωτέο ποσό) συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., στις περιπτώσεις που επιβάλλεται, καθώς και των τυχόν συναλλακτικών και λοιπών επιβαρύνσεων, τελών, εισφορών κλπ.

2.3. Ως προς το είδος και τον τύπο της επιταγής, καθώς και τα έννομα αποτελέσματα που συνεπάγεται η χρήση της, εφαρμογή έχουν τα οριζόμενα από τις διατάξεις του ν. 5960/1933 (ΦΕΚ Α' 401) περί επιταγών.

2.4. Στην περίπτωση ολικής ή τμηματικής εξόφλησης με επιταγή, ο εκδότης αυτής πρέπει, για την εφαρμογή της ανωτέρω υποχρέωσης, να αποδεικνύει την συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής αυτής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 21 παρ. 2).

2.5. Στην περίπτωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού, η απόδειξη της συναλλαγής θα πρέπει να προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, τα οποία επίσης πρέπει να διαφυλάσσονται ως ανωτέρω (περίπτωση 2.4.).

2.6. Σε περίπτωση μη εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων (από 1.6.2010 και εξής), επιβάλλονται κυρώσεις στο πρόσωπο του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων, η δε καταλογιζόμενη παράβαση είναι γενική και επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανεξάρτητα από το πλήθος των περιπτώσεων ανά χρήση, το ύψος του οποίου είναι

ανάλογο με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2α του ν. 2523/1997.

2.7. Η ισχύς των ανωτέρω διατάξεων αρχίζει από 1.6.2010, ήτοι για τα σχετικά φορολογικά στοιχεία που θα εκδοθούν από 1.6.2010 και εξής.

#### **Παράγραφος 25γ´**

**Προαιρετική υπογραφή τιμολογίων από τον εκδότη ή πρόσωπο που έχει οριστεί από αυτόν. (έναρξη ισχύος από 1.6.2010)**

##### **1.Γενικά:**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής επέρχεται εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με την κοινοτική (άρθρο 229 της Οδηγίας 2006/112/EK ) στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 18 του Κ.Β. και από 1.6.2010, η υπογραφή του εκδότη στα εκδιδόμενα τιμολόγια καθίσταται πλέον προαιρετική.

##### **2.Επισημάνσεις:**

2.1. Με την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων για κάθε τιμολόγιο που εκδίδεται από 1.6.2010 και εξής και δεν φέρει χειρόγραφη ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη του, δεν επιβάλλονται στο πρόσωπο του εκδότη αυτού οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.2523/1997.

2.2. Περαιτέρω, για τις περιπτώσεις που διαπιστωθεί από τον έλεγχο, πριν την ισχύ της υπόψη διάταξης (1.6.2010), η έκδοση τιμολογίων τα οποία δεν φέρουν χειρόγραφη ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή προσώπου που έχει οριστεί από αυτόν, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης ζ´ της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, περί μη επιβολής προστίμου, δεδομένου ότι, στην προκειμένη περίπτωση, πρόκειται για μη ουσιαστική παράληψη ή παρατυπία.

#### **Παράγραφος 26**

**Προθεσμία υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. και θεσμοθέτηση του ορίου των 300€ κάτω του οποίου δεν υποβάλλονται στοιχεία για διασταύρωση (έναρξη ισχύος από 23.4.2010).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τροποποιείται και συμπληρώνεται η παράγραφος 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. με σκοπό την απλοποίηση της διαδικασίας υποβολής των καταστάσεων που προβλέπονται από τις εν λόγω διατάξεις και τη συντόμευση του ελέγχου των συναλλαγών των υπόχρεων σε υποβολή τους.



Ειδικότερα:

Τροποποιείται η προθεσμία υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. και ορίζεται πλέον ως νέα ημερομηνία υποβολής τους, για τις συναλλαγές από το ημερολογιακό έτος 2009 και εφεξής, η 25<sup>η</sup> Ιουνίου κάθε έτους για τις συναλλαγές και τα δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, για την ταχύτερη επεξεργασία και διασταύρωση των δεδομένων.

Ειδικά για το χρόνο υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων του 2009 καθορίζεται ο χρόνος υποβολής με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.

Διευκρινίζεται ότι υπόχρεες σε υποβολή των παραπάνω καταστάσεων είναι και οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται μέχρι και επτά (7) ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010), από 1.7.2010 καταργείται η κατά τεκμαρτό τρόπο φορολόγησή τους και κατά συνέπεια καταργείται και η απαλλαγή τους από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ., και επομένως, για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από 1.7.2010 και εφεξής υποβάλλουν τις καταστάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. στις ανάλογες προθεσμίες.

Με την ίδια παράγραφο προστίθεται νέο εδάφιο στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ΚΒΣ και θεσμοθετείται ως όριο (αξία) συναλλαγών τα 300 ευρώ, κάτω του οποίου (και ίσο) δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Με την εν λόγω προσθήκη, η οποία ουσιαστικά αφορά νομοτεχνική τακτοποίηση για λόγους απλοποίησης διαδικασιών και διαμόρφωσης κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και της Διοίκησης, καθιερώνεται δια νόμου το όριο των 300 ευρώ για την υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., το οποίο (όριο) ισχύει, με εκδιδόμενη κατ' έτος Υπουργική Απόφαση, για τις συναλλαγές από 1.1.2005.

Επισημαίνεται ότι τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο 1076242/524/0015/ΠΟΛ. 1163/30.6.1994 περί εξαίρεσης υποβολής στοιχείων για διασταύρωση, για ορισμένες συναλλαγές, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την κατά τα ως άνω ρύθμιση.

### **Παράγραφος 27**

**Τήρηση των φορολογικών στοιχείων σε σημασμένα από τη Δ.Ο.Υ. μέσα, CD-ROM, οπτικοί δίσκοι κ.λπ. (έναρξη ισχύος από 1.6.2010).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 27 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΒΣ και παρέχεται πλέον η δυνατότητα

της τήρησης των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιτηδευματιών, πλην των συνοδευτικών, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) από όλες ανεξαιρέτως τις κατηγορίες επιτηδευματιών και όχι μόνο από ορισμένες εξ' αυτών.

Ειδικότερα:

Με τις προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) όπως είχαν τεθεί με την παράγραφο 5 του άρθρου 15 του ν. 2579/1998 (ισχύς από 17-2-1998) η ως άνω δυνατότητα είχε παρασχεθεί περιοριστικά μόνο στις επιχειρήσεις και οργανισμούς του Δημοσίου, στις Τράπεζες, στις Ασφαλιστικές επιχειρήσεις καθώς και στις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν πλήρως το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με τις νέες διατάξεις η δυνατότητα αυτή παρέχεται πλέον σε όλους ανεξαιρέτως τους επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα αφορά δηλαδή το σύνολο των επιτηδευματιών και όχι περιοριστικά ορισμένους εξ' αυτών.

Αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που καταλαμβάνει το μέτρο, τις υποχρεώσεις και τη διαδικασία διαφύλαξης διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Το μέτρο αφορά τη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων που εκδίδουν οι επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα, πλην των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων διακίνησης εκτός εγκαταστάσεων (Δελτία Αποστολής, Δελτία Αποστολής με συνενωμένα στοιχεία αξίας για επαγγελματικές συναλλαγές καθώς και τα φορτωτικά έγγραφα του άρθρου 16 του ΚΒΣ) σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη. Αυτό μπορεί να γίνει μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με υποχρέωση διαφύλαξης των μέσων αρχειοθέτησης (μικροφίλμς ή CD), για όσο χρόνο ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ δηλαδή στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφου λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης.

Για τον τρόπο και τη διαδικασία σήμανσης των χρησιμοποιούμενων ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης φορολογικών στοιχείων, ισχύουν τα οριζόμενα με την ΑΥΟ 1053293/347/0015/ΠΟΛ. 1123/29-4-1998 (ΦΕΚ 461Β'/15-5-1998).

Διευκρινίζεται ότι για τη διαφύλαξη των προαναφερόμενων στοιχείων σε μικροφίλμς δεν απαιτείται ιδιαίτερη απόφαση ή έγκριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για διευκόλυνση των υπόχρεων καταγράφονται κατωτέρω τα είδη των φορολογικών στοιχείων τα οποία επιτρέπεται να διαφυλάσσονται σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή:

**α) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης**

**β) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών**

- γ) Εισιτήρια κάθε τύπου
- δ) Λογαριασμοί Δ.Ε.Κ.Ο., Δημοσίων Υπηρεσιών, Τραπεζικών, ταχυδρομικών, χρηματιστηριακών υπηρεσιών κ.λπ.
- ε) Τιμολόγια (κάθε τύπου)
- στ) Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης
- ζ) Αποδείξεις Δαπανών
- η) Αποδείξεις και Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής
- θ) Δελτία Παραγγελίας
- ι) Δελτία Εσωτερικής Διακίνησης
- ια) Ακυρωτικά στοιχεία
- ιβ) Κάθε άλλο στοιχείο αξίας, εκτός των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων με ή χωρίς αξία.

#### **Ως συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία θεωρούνται**

- α) Τα δελτία Αποστολής και τα συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής
- β) Τα δελτία Αποστολής συνενωμένα με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας (π.χ. Δ.Α. – Τιμολόγια, Δ.Α. – Εκκαθαρίσεις κ.λπ.)
- γ) Τα φορτωτικά έγγραφα (Άρθρο 16 Κ.Β.Σ.)

Ειδικά, γίνεται δεκτό ότι τα συνοδευτικά στοιχεία τα οποία έχουν συνενωθεί με στοιχεία λιανικής πώλησης, δηλαδή τα Δελτία Αποστολής – Α.Λ.Π. επιτρέπεται να διαφυλάσσονται σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή, δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά εξυπηρετούν αποκλειστικά ιδιωτικές και όχι επαγγελματικές ανάγκες των ιδιωτών – αγοραστών.

Τα ανωτέρω ισχύουν βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1i του άρθρου 92 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58) από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 1-6-2010 και καταλαμβάνουν στοιχεία των προηγούμενων χρήσεων εφόσον έχουν υποβληθεί οι αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που τις αφορούν πριν την ημερομηνία αυτή.

#### **Παράγραφος 28**

#### **ON LINE σύνδεση υποκαταστήματος με έδρα (χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 25 και ορίζεται ότι όταν υπάρχει ON LINE σύνδεση με την έδρα υποκαταστήματος που δεν τηρεί ιδιαίτερα βιβλία, πρέπει τα ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης και το υπόλοιπο ταμείου όταν τηρούνται βιβλία Γ΄ κατηγορίας να είναι προσβάσιμα, να αναγιγνώσκονται και να εκτυπώνονται από το

υποκατάστημα αυτό, όταν ζητηθούν από τον έλεγχο και μέχρι την ημερομηνία που τα εν λόγω βιβλία πρέπει να είναι ενημερωμένα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Η διάταξη αυτή που ισχύει από 1/6/2010 αφορά και καταλαμβάνει δεδομένα υποκαταστήματος που συνδέονται ON LINE με την έδρα και για τα οποία δεν τηρούνται βιβλία από την ημερομηνία αυτή και μετά.

### **Παράγραφος 29**

#### **Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (χρόνος έναρξης ισχύος από 23/4/2010).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 αναφορικά με τη δυνατότητα απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων και της ένταξης του επιτηδευματία στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Με τις νέες διατάξεις που θεσπίζονται και για νομοτεχνικούς λόγους (λόγω της κατάργησης της τήρησης βιβλίου αγορών) δίνεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.:

**α)** Να απαλλάσσει τον επιτηδευματία από την τήρηση βιβλίων και από το χρόνο της υποχρεωτικής ένταξής του στη Β' κατηγορία βιβλίων κατά τη διάρκεια της χρήσης (υποπερίπτωση αα'). Έτσι π.χ. στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που πρέπει να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας από 1/7/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 32 του κοινοποιούμενου άρθρου ή με Υπουργική Απόφαση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να απαλλάσσει από την ημερομηνία αυτή με έγκρισή του από την τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας τον επιτηδευματία εκείνο που αντιμετωπίζει ιδιαίτερες δυσχέρειες στην τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας ή και για άλλους λόγους π.χ. επικείμενη συνταξιοδότηση, μεταβίβαση επιχείρησης. Η αίτηση για έγκριση θα πρέπει να υποβληθεί πριν από την ημερομηνία έναρξης της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας (υποπερίπτωση αβ').

**Ευρεία χρήση του δικαιώματος αυτού μπορεί να γίνει από τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. για μικροεπιτηδευματίες σε μικρά χωριά με ελάχιστους κατοίκους.**

**β)** Ρητά ορίζεται η δυνατότητα του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να απαλλάσσει με απόφασή του τον πωλητή αποκλειστικά σε υπαίθρια σταθερά σημεία αγαθών όπως κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων χωρίς να αποκλείονται από τη ρύθμιση αυτή οι επιτηδευματίες που διαθέτουν από υπαίθρια σταθερά σημεία άλλα αγαθά (όπως ξηρούς καρπούς, καρύδας και άλλα αγαθά που πωλούνται από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών (Νομαρχίας, Δήμου κ.λπ.). Η εν λόγω απαλλαγή δεν καταλαμβάνει τον επιτηδευματία εκείνο που τα πιο πάνω αγαθά τα διαθέτει και με άλλο τρόπο (π.χ. κατάστημα, πλανοδίως κ.λπ.) καθώς και των επιτηδευματιών που παράλληλα ασκούν και άλλη δραστηριότητα.

Τέλος, σημειώνεται ότι εγκρίσεις του προϊσταμένου που έχουν δοθεί για τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας αντί Β' ή για απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων ισχύουν μέχρι την 31/12/2010. Περαιτέρω μετά από την ημερομηνία αυτή ο εν λόγω επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να ζητήσει με νέα του αίτηση την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας. Εάν δεν υποβληθεί νέα αίτηση ο επιτηδευματίας εντάσσεται από 1/1/2011 στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τις γενικές διατάξεις του Κ.Β.Σ.

γ) Τέλος με τις διατάξεις της περίπτωσης β' δίνεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εντάσσει τον απαλλασσόμενο επιτηδευματία στη Β' κατηγορία βιβλίων. Αποφάσεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που έχουν εκδοθεί για ένταξη απαλλασσόμενου επιτηδευματία στην Α' κατηγορία βιβλίων παύουν να ισχύουν από 1/1/2011. Για την ένταξή τους στη Β' κατηγορία βιβλίων θα πρέπει να εκδοθεί νέα απόφαση του προϊσταμένου. Εάν δεν εκδοθεί νέα απόφαση ο επιτηδευματίας εφόσον βέβαια συνεχίζει να είναι απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. την 1/1/2011 δεν τηρεί βιβλία.

#### **Παράγραφοι 30, 31**

#### **Σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης ανεπίσημων και επίσημων δεδομένων (βιβλίων και στοιχείων) (Χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 30 και 31 τροποποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. και καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου, ούτως ώστε να αρθεί η σύγχυση του περιεχομένου των διατάξεων αυτών όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ της «κατάσχεσης ανεπισήμων» και της «παραλαβής επίσημων» δεδομένων από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και να παραμείνει μόνο ο όρος της κατάσχεσης των δεδομένων (βιβλίων ή στοιχείων, επίσημων ή ανεπισήμων) και να αποφεύγεται κάθε παρερμηνεία των διατάξεων αυτών.

## Άρθρο 20

### Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών

#### Παράγραφος 1

##### Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται:

α) Η υποχρεωτική διαβίβαση των φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών και προσώπων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κ.λ.π.) μέσω ηλεκτρονικού συστήματος σε υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Οι διατάξεις αυτές κρίνονται απαραίτητες για την εξασφάλιση της γνησιότητας και ακρίβειας αυτών των συναλλαγών όπως και των φορολογικών παραστατικών που τις απεικονίζουν, καθώς και για τη διενέργεια άμεσων ηλεκτρονικών διασταυρώσεων και ελεγκτικών επαληθεύσεων των παραπάνω συναλλαγών με την δυνατότητα άμεσης πρόσβασης στα ηλεκτρονικά αρχεία καταγραφής τους.

β) Θεσπίζονται εξουσιοδοτικές διατάξεις με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα στον Υπουργό Οικονομικών να ορίζει με αποφάσεις του θέματα που αφορούν την υλοποίηση του εν λόγω μέτρου και ειδικότερα να ορίζει το χρόνο και τη διαδικασία σταδιακής εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων, με βάση την αξία της συναλλαγής ή τον κύκλο εργασιών, καθώς και τις τεχνικές προδιαγραφές διαβίβασης των δεδομένων.

#### Παράγραφος 2

##### Διασφάλιση και έλεγχος των συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011).

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, καθιερώνεται η εξόφληση όλων των φορολογικών στοιχείων, καθώς και των λοιπών εγγράφων που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, αξίας άνω των 3.000 ευρώ, μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ιδίων λογαριασμών.

β) Οι ως άνω τραπεζικές κινήσεις, που αφορούν εξόφληση συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών, αξίας άνω των 3.000 ευρώ, για τις οποίες δεν ισχύει το τραπεζικό απόρρητο, διαβιβάζονται ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου για την διενέργεια άμεσων διασταυρώσεων των σχετικών συναλλαγών.

### **Παράγραφος 3**

#### **Διασφάλιση και έλεγχος των συναλλαγών, που αφορούν πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες (έναρξη ισχύος από 1.1.1011).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, καθιερώνεται η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, αξίας άνω των 1.500 ευρώ, που εκδίδονται για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, αποκλειστικά μέσω τραπεζών, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες και με επιταγές.

### **Παράγραφος 4**

#### **Απόδειξη συναλλαγής – Έλεγχος στοιχείων αντισυμβαλλόμενου (έναρξη ισχύος από 1.1.1011)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, καθιερώνεται η ευθύνη και η διαδικασία επαλήθευσης των στοιχείων των εκδοτών φορολογικών στοιχείων και από τους λήπτες αυτών. Έτσι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. και οφείλει εκτός των οριζομένων στην παράγραφο αυτή να επιβεβαιώνει τα στοιχεία των εκδοτών και την ακρίβεια των φορολογικών στοιχείων μέσω βάσης δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, με σκοπό τη διασφάλιση των συναλλαγών και τον περιορισμό της έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων από φορολογικά ανύπαρκτα πρόσωπα.

### **Παράγραφος 5**

#### **Ρύθμιση των ανωτέρω υποχρεώσεων με Υπουργική Απόφαση.**

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, θεσπίζονται εξουσιοδοτικές διατάξεις και παρέχεται αρμοδιότητα στον Υπουργό Οικονομικών με Αποφάσεις του, να ρυθμίσει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω παραγράφων (1,2,3 και 4) του παρόντος άρθρου, καθώς και των διατάξεων του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Κ.Β.Σ..

β) Συνεπώς, θα ακολουθήσουν Υπουργικές Αποφάσεις με τις οποίες θα ρυθμίζονται τα θέματα και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετικά με την έναρξη εφαρμογής των υπόψη μέτρων, τον τρόπο της διαδικασίας καθώς και την έκταση εφαρμογής τους.

Ακριβές αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΠΑΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ**