

Κωνσταντίνος  
Καραμάνης

Παναγιώτης  
Βρουστούρης

Δημήτρης  
Λεβεντάκης

# ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ & ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΑ Ε.Λ.Π.

Ολοκληρωμένη ανάλυση και ερμηνεία  
με πρακτικές εφαρμογές



Εκδόσεις  
ΜΕΝΙΠΠΟΣ Ι.Κ.Ε.

Τίτλος βιβλίου:

Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και τιμολόγησης στα ΕΛΠ: Ολοκληρωμένη ανάλυση και ερμηνεία με πρακτικές εφαρμογές

1<sup>η</sup> ΕΚΔΟΣΗ ISBN: 978-618-82284-2-9

Συγγραφείς - Επιμέλεια:

**Κ. Καραμάνης**

Καθηγητής Λογιστικής

**Π. Βρουστούρης**

Ορκωτός Λογιστής

**Δ. Λεβεντάκης**

Φορολογικός Σύμβουλος

**copyright © 2017. All rights reserved**

*Η πνευματική ιδιοκτησία αποκτάται χωρίς καμία διατύπωση και χωρίς την ανάγκη ρήτρας απαγορευτικής των προβολών της. Επισημαίνεται πάντως ότι κατά το Ν.2121/1993 και τη Διεθνή Σύμβαση της Βέρνης (που έχει κυρωθεί με το Ν.100/1975) απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, με οποιονδήποτε τρόπο, τμηματικά ή περιληπτικά, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, στο πρωτότυπο ή σε μετάφραση ή άλλη διασκευή, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη και του συγγραφέα.*

*Οι σημειώσεις αυτές έχουν γραφεί αποκλειστικά για χρήση από τους εκπαιδευόμενους στο πρόγραμμα Elearning του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, «Πεδίο εφαρμογής, λογιστικά αρχεία και τιμολόγηση».*

**Εκδότης**

MENIΠΠΟΣ I.K.E.

Μεννίπου 5, Χολαγρός, Τ.Κ. 155 62, ή

Εθνικής αντιστάσεως 9-11, Χαλάνδρι, 152 32

**Εκπαίδευση Επαγγελματιών Λογιστών  
στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)**

**«Πεδίο εφαρμογής, λογιστικά αρχεία, τιμολόγηση»**

**Συγγραφείς:**

**Κ. Καραμάνης   Δ. Λεβεντάκης   Π. Βρουστούρης**

## **Σημειώσεις Μελέτης**

- **Πεδίο εφαρμογής ν. 4308/14 (ΕΛΠ) και μεγέθη οντοτήτων**
- **Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων – απλοποιήσεις και απαλλαγές**
- **Τιμολόγηση**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγικό σημείωμα.....	1
<b>Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής ν. 4308/14 (ΕΛΠ) και μεγέθη οντοτήτων .....</b>	<b>3</b>
1.1 Εισαγωγή .....	3
1.2 Γενικά περί πεδίου εφαρμογής των ΕΛΠ.....	3
1.3 Υπαγόμενοι στο σύνολο των ΕΛΠ – οντότητες της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ.....	4
1.4 Υπαγόμενοι στο σύνολο των ΕΛΠ – εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας .....	5
1.5 Τεκμήρια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας.....	6
1.6 Υποκείμενοι στο σύνολο των ΕΛΠ – ευρύτερος δημόσιος τομέας .....	9
1.7 Υποκείμενοι μόνο στα λογιστικά αρχεία και στην τιμολόγηση των ΕΛΠ.....	11
1.7.1 Μερικώς υποκείμενοι στα ΕΛΠ λόγω εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.....	11
1.7.2 Μερικώς υποκείμενοι λόγω εφαρμογής λογιστικού πλαισίου του δημοσίου.....	12
1.8 Μη υποκείμενοι στα ΕΛΠ που υπάγονται σε φόρο εισοδήματος.....	13
1.9 Κατηγορίες μεγέθους οντοτήτων.....	16
<b>Κεφάλαιο 2: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων.....</b>	<b>26</b>
2.1 Εισαγωγή .....	26
2.2 Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία .....	26
2.2.1 Έννοια λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων .....	26
2.2.2 Βασικές αρχές τήρησης λογιστικών αρχείων .....	28
2.2.3 Περί σχεδίου λογαριασμών .....	29
2.2.4 Διπλογραφικό και απλογραφικό λογιστικό σύστημα .....	32
2.3 Ειδικές περιπτώσεις ένταξης σε διπλογραφικό σύστημα.....	39
2.4 Άλλα λογιστικά αρχεία .....	45
2.5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος .....	50
2.5.1 Βασικοί κανόνες διασφάλισης αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος .....	50
2.5.2 Τεκμηρίωση – παραστατικά διακίνησης αγαθών.....	63
2.6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων.....	69
2.7 Διαφορές Απογραφής Αποθεμάτων Ελλείματα – Πλεονάσματα .....	71
2.8 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.....	73
2.9 Ειδικές απλοποιήσεις, απαλλαγές και ρυθμίσεις απογραφής αποθεμάτων .....	74
2.9.1 Απλοποιήσεις, απαλλαγές και ρυθμίσεις του άρθρου 30 .....	74
2.9.2 Απλοποιήσεις και απαλλαγές της ΠΟΛ 1019/2015 .....	79

<b>Κεφάλαιο 3: Κανόνες τιμολόγησης .....</b>	<b>86</b>
3.1 Τιμολόγηση χονδρικών πωλήσεων – άρθρα 8 έως 11.....	86
3.1.1 Εισαγωγή στην τιμολόγηση.....	86
3.1.2 Τιμολόγιο πώλησης .....	86
3.1.3 Περιεχόμενο τιμολογίου πώλησης .....	92
3.1.4 Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο.....	94
3.1.5 Παραστατικά πώλησης αγρότη του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.....	95
3.1.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.....	96
3.1.7 Λογιστικές και φορολογικές πτυχές της τιμολόγησης .....	112
3.1.8 Πιστωτικό τιμολόγιο claw-back φαρμακευτικών εταιρειών.....	113
3.2 Τιμολόγηση λιανικών πωλήσεων.....	114
3.2.1 Παραστατικά λιανικής πώλησης.....	114
3.2.2 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης Πρατηρίων Υγρών Καυσίμων.....	119
3.2.2 Χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης.....	121
3.2.3 Απαλλαγές από τη χρήση φορολογικών μηχανισμών – ΠΟΛ 1002/2015 .....	122
3.2.4 Παραστατικό φόρου διαμονής του άρθρου 53 του ν.4389/2016 .....	126
3.3 Λοιπά ζητήματα τιμολόγησης .....	126
3.3.1 Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο .....	126
3.3.2 Αυθεντικότητα τιμολογίου .....	128

## Εισαγωγικό σημείωμα

Ο νόμος 4308/14 (ΕΛΠ) περιλαμβάνει πέντε ενότητες:

- Μέρος Α:** Πεδίο εφαρμογής και ένταξη οντοτήτων σε κατηγορία μεγέθους (άρθρα 1 έως 2)
- Μέρος Β:** Τήρηση λογιστικών αρχείων και τιμολόγηση (άρθρα 3 έως 15), ύλη που κάλυπτε αρχικά ο ΚΒΣ και στη συνέχεια ο ΚΦΑΣ (ήδη καταργημένα νομοθετήματα – βλέπε άρθρο 38 ν. 4308/14).
- Μέρος Γ:** Λογιστικές διατάξεις για ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 16 έως 30 και 37)
- Μέρος Δ:** Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).
- Μέρος Ε:** Μεταβατικές διατάξεις, καταργούμενες διατάξεις και ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων (άρθρα 37 έως 39).

Οι σημειώσεις αυτές καλύπτουν τα μέρη Α και Β των ΕΛΠ καθώς και σχετικές διατάξεις των άρθρων 38 και 39 (καταργούμενες διατάξεις και ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων). Σκοπός των σημειώσεων αυτών είναι η υποβοήθηση του εκπαιδευόμενου στην κατανόηση των σχετικών βασικών εννοιών, όρων και κανόνων των ΕΛΠ, αλλά και του τρόπου εφαρμογής τους. Στις σημειώσεις γίνεται περιεκτική ανάλυση των σχετικών διατάξεων του νόμου και παρατίθενται παραδείγματα εφαρμογής.

Οι σημειώσεις έχουν γραφεί ειδικά για τις ανάγκες του παρόντος εκπαιδευτικού προγράμματος «Πεδίο εφαρμογής, λογιστικά αρχεία και τιμολόγηση των ΕΛΠ» της σειράς «Εκπαίδευση επαγγελματιών λογιστών στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών (Μονάδα εξ Αποστάσεως Εκπαίδευση).

Σημειώνεται ότι το κείμενο των σημειώσεων αυτών συμπληρώνει, δεν αντικαθιστά, τα κείμενα του νόμου και των σχετικών ερμηνευτικών κειμένων που μνημονεύονται στο κείμενο, τα οποία ο εφαρμοστής του νόμου πρέπει να συμβουλευτεί σε κάθε περίπτωση.

### Επικαιροποίηση Ύλης

Οι σημειώσεις έχουν λάβει υπόψη το κείμενο του Ν 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014), όπως ισχύει μέχρι και τις αλλαγές που επέφερε ο Ν 4646/2019. Έχουν επίσης ληφθεί υπόψη τα εξής ερμηνευτικά κείμενα της Διοίκησης: ΠΟΛ 1003/2014, ΠΟΛ 1022/14, ΠΟΛ 1002/2015, ΠΟΛ 1019/2015, 1023/2015, ΠΟΛ 1019/15, ΠΟΛ 1024/2015, ΠΟΛ 1261/15, ΠΟΛ 1115/16, ΠΟΛ 1057/17. Αναφορά γίνεται επίσης σε ερμηνευτικά κείμενα της φορολογικής νομοθεσίας που ρυθμίζουν συναφή θέματα ή θέτουν ειδικές απαιτήσεις σε θέματα στα οποία αναφέρεται ο ν. 4308/2014. Τα κείμενα αυτά είναι: ΠΟΛ 1113/15, ΠΟΛ 1138/15, ΠΟΛ 1145/10.02.15, ΠΟΛ 1223/2015 και ΠΟΛ 1094/2016.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## Πεδίο εφαρμογής ν. 4308/14 (ΕΛΠ) και μεγέθη οντοτήτων

## Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής ν. 4308/14 (ΕΛΠ) και μεγέθη οντοτήτων

### 1.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο εξετάζεται το πεδίο εφαρμογής των ΕΛΠ (άρθρο 1 του ν. 4308/14), δηλαδή καθορίζονται οι οντότητες οι οποίες υπάγονται στις εν λόγω ρυθμίσεις, και στη συνέχεια παρουσιάζεται η ταξινόμηση των οντοτήτων βάσει κριτηρίων μεγέθους (άρθρο 2). Η ταξινόμηση αυτή καθορίζει τις λογιστικές υποχρεώσεις της οντότητας αλλά και τις απαλλαγές από τέτοιες υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, βάσει κατηγορίας μεγέθους καθορίζονται οι συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι εφαρμοστέοι λογιστικοί κανόνες, το πλήθος και η έκταση των γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα κατά το άρθρο 29, και οι χορηγούμενες απαλλαγές ή απλουστεύσεις του άρθρου 30.

Τονίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής και οι ρυθμίσεις περί μεγέθους οντοτήτων δεν αφορούν μόνο τους λογιστικής φύσεως κανόνες των ΕΛΠ. Βάσει των ίδιων διατάξεων αντιμετωπίζονται και ζητήματα τήρησης λογιστικών αρχείων και τιμολόγησης (άρθρα 3 έως 7 και 8 έως 15, αντίστοιχα), θέματα που ρυθμιζόνταν στον καταργηθέντα ΚΦΑΣ.

### 1.2 Γενικά περί πεδίου εφαρμογής των ΕΛΠ

Το περιεχόμενο του ν. 4308/14 (ΕΛΠ), μπορεί να ταξινομηθεί σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα.

Άρθρα	Περιεχόμενο	Πηγή
1	Πεδίο εφαρμογής	Οδηγία 2013/34/ΕΕ (λογιστική Οδηγία) και εθνικός νομοθέτης
2	Μεγέθη επιχειρήσεων	Οδηγία 2013/34/ΕΕ (λογιστική Οδηγία)
3-7	Λογιστικά αρχεία	Βέλτιστες πρακτικές και εθνικός νομοθέτης
8-15	Τιμολόγηση	Οδηγία 2006/112/ΕΕ (Οδηγία ΦΠΑ)
16-30	Λογιστικό πλαίσιο ατομικών καταστάσεων	Οδηγία 2013/34/ΕΕ (λογιστική Οδηγία)
31-36	Λογιστικό πλαίσιο ενοποιημένων καταστάσεων	Οδηγία 2013/34/ΕΕ (λογιστική Οδηγία)
37	Πρώτη εφαρμογή	Βέλτιστες πρακτικές και εθνικός νομοθέτης
38	Καταργούμενες διατάξεις	Εθνικός νομοθέτης
39-40	Λοιπές ρυθμίσεις και μεταβατικές διατάξεις	Εθνικός νομοθέτης

Η υπαγωγή οντοτήτων στις ρυθμίσεις του ν. 4308/14 εδράζεται τόσο στην ευρωπαϊκή νομοθεσία που ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας ο νόμος αυτός, όσο και στην βούληση του Έλληνα νομοθέτη. Η υπαγωγή στα ΕΛΠ οντοτήτων που δεν είναι υπόχρεες βάσει της ευρωπαϊκής νομοθεσίας σημαίνει ότι, για όσες οντότητες δεν εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ, η χώρα έχει ένα ενιαίο αξιόπιστο λογιστικό πλαίσιο. Η ύπαρξη ενός λειτουργικού, αξιόπιστου και διεθνώς κατανοητού λογιστικού πλαισίου, πέραν της αυτονόητης σημασίας που έχει για την αγορά, εξυπηρετεί γενικότερα την άσκηση εποπτείας από τις αρμόδιες αρχές. Ειδικότερα, η ύπαρξη αξιόπιστου



λογιστικού πλαισίου εξασφαλίζει την απρόσκοπτη άσκηση των εξουσιών της Φορολογικής Διοίκησης και άλλων ελεγκτικών οργάνων, μέσω της δυνατότητας για έλεγχο, επαληθεύσεις, και διασταυρώσεις των φορολογικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) των υπόχρεων οντοτήτων.

Συνοπτικά, με βάση όλα τα προηγούμενα:

- α) μερικές οντότητες υπόκεινται στις λογιστικές διατάξεις κατ' απαίτηση της Λογιστικής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ενώ άλλες κατ' απαίτηση του εθνικού νομοθέτη
- β) η εφαρμογή των ρυθμίσεων περί τιμολόγησης είναι σε κάθε περίπτωση απαίτηση της ευρωπαϊκής νομοθεσίας (Οδηγία 2006/112/ΕΕ)
- γ) η εφαρμογή των ρυθμίσεων περί λογιστικών αρχείων είναι απαίτηση του εθνικού νομοθέτη.

Σημειώνεται ότι ορισμένες οντότητες υποχρεούνται να εφαρμόζουν μόνο το μέρος των διατάξεων των ΕΛΠ περί τήρησης λογιστικών αρχείων και τιμολόγησης (άρθρα 3 έως 15), καθώς υποχρεούνται ή επιλέγουν να εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, είτε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΛΠ/ΔΠΧΑ) είτε το λογιστικό πλαίσιο του ελληνικού δημοσίου τομέα.

Η συζήτηση επί του πεδίου εφαρμογής καλύπτει με πληρότητα το σχετικό αντικείμενο, δίνοντας έμφαση τόσο στη συμμόρφωση με τις σχετικές διατάξεις από τη σκοπιά της φορολογικής διοίκησης όσο και από πλευράς αμιγώς λογιστικής (Οδηγία 2013/34/ΕΕ). Τέλος, σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1, για την εφαρμογή του συνόλου των διατάξεων του ν. 4308/14 γίνεται υποχρεωτικά χρήση του γλωσσαρίου των όρων του παραρτήματος Α του νόμου. Το γλωσσάριο, ακολουθώντας τις πρακτικές της καλής νομοθέτησης, καλύπτει με πληρότητα τις βασικές έννοιες και όρους στους οποίους ο νόμος κάνει αναφορά, και βελτιώνει σημαντικά την ευκολία και ομοιομορφία στην εφαρμογή και την ασφάλεια δικαίου. Ωστόσο, προς διευκόλυνση των εφαρμοστών του νόμου, διευκρινίζεται ότι ορισμένες έννοιες (π.χ. εύλογες αξίες, παράγωγα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντιστάθμιση και λογιστική αντιστάθμιση, αναβαλλόμενη φορολογία, ενοποίηση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, θυγατρική οντότητα, συγγενής οντότητα ή κοινοπραξία, κλπ.) δεν απασχολούν τη μεγάλη πλειοψηφία των (μικρομεσαίων) επιχειρήσεων και των λογιστών τους. Συνεπώς, η μελέτη των όρων του παραρτήματος Α χρειάζεται να γίνεται με βάση τις εξατομικευμένες ανάγκες του εφαρμοστή του νόμου.

### **1.3 Υπαγόμενοι στο σύνολο των ΕΛΠ – οντότητες της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ**

Βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 1, υπάγονται στα ΕΛΠ οι παρακάτω οντότητες της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ:

- α) Η ανώνυμη εταιρεία, η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, και η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία.
- β) Η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι της (μέλη) έχουν περιορισμένη ευθύνη, λόγω του ότι είναι οντότητες του άρθρου 1, παρ. 2(α) των ΕΛΠ (παραπάνω περίπτωση α) ή οντότητες άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

Κατά τη γραμματική διατύπωση του νόμου (και της Οδηγίας 34), όταν στην περίπτωση (β) έστω και ένας εταίρος ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας είναι πρόσωπο εκτός των νομικών τύπων της περίπτωσης (α), δηλαδή εάν έστω και ένας εταίρος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) έχει απεριόριστη ευθύνη, η εταιρεία της περίπτωσης (β) δεν εντάσσεται στα ΕΛΠ κατ' απαίτηση της Οδηγίας 34. Ωστόσο, εντάσσεται στα ΕΛΠ κατ' απαίτηση του Έλληνα νομοθέτη, βάσει της περ. (γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 που εξηγείται παρακάτω, καθόσον αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

#### **1.4 Υπαγόμενοι στο σύνολο των ΕΛΠ – εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας**

Η περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 εντάσσει στα ΕΛΠ την ετερόρρυθμη εταιρεία, την ομόρρυθμη εταιρεία, την ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή των ΕΛΠ από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Εν προκειμένω:

- α) Το άρθρο 13 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ (ν. 4174/13) ορίζει ότι κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα οφείλει να εφαρμόζει τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία, δηλαδή είτε τα ΕΛΠ είτε τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.
- β) Το τι συνιστά κέρδος – εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζουν τα άρθρα 21 και 47 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος – ΚΦΕ (ν. 4172/13), καθώς και οι σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίαι (ΠΟΛ 1042/2015 «Εισόδημα από τόκους, μερίσματα και δικαιώματα», ΠΟΛ 1116/2015 «Άσκηση αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας», ΠΟΛ 1059/2015 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», ΠΟΛ 1032/2015 «Εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης» και ΠΟΛ 1069/2015 «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία»).
- γ) Τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες καθορίζονται στο άρθρο 45 του ν. 4172/13 και στη σχετική ΠΟΛ 1044/15.

Το κρίσιμο στοιχείο για την ένταξη στα ΕΛΠ μέσω της περίπτωσης 2(γ) του άρθρου 1, όπως αναφέρεται παρακάτω, είναι το εάν θεωρείται, από φορολογική σκοπιά, ότι η οντότητα αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχει συσταθεί στην Ελλάδα ή έχει συσταθεί στην αλλοδαπή και διατηρεί στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση.

Ενδεικτικά, στην περίπτωση 2(γ) του άρθρου 1, πλην των προσωπικών εταιρειών και ατομικών επιχειρήσεων, εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα —όπως σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων— εφόσον κρίνεται τελικά ότι αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Εάν δεν αποκτούν τέτοιο εισόδημα, τότε, και μόνον τότε, δεν υπάγονται στα ΕΛΠ. Σημειώνεται ότι του ίδιου χειρισμού τυγχάνουν (εντάσσονται στα ΕΛΠ) και διάφορες οντότητες (του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα) που κρίνεται ότι αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, έστω και εάν χαρακτηρίζονται από το νομικό τους πλαίσιο ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα.

Τονίζεται ότι η ένταξη στα ΕΛΠ βάσει της περίπτωσης 2(γ) γίνεται βάσει της φύσης του αποκτούμενου εισοδήματος, και ανεξάρτητα του εάν οι υποκείμενες οντότητες είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή ή είναι αλλοδαπές οντότητες που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση

στην Ελλάδα, εάν είναι κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού σκοπού, ΝΠΙΔ ή ΝΠΔΔ. Έτσι, κατά τη διατύπωση του νόμου, που προέρχεται από τη φορολογική νομοθεσία, εντάσσονται στα ΕΛΠ και τα πάσης φύσεως ΝΠΔΔ, όταν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως για παράδειγμα τα επιμελητήρια. Η ένταξη μιας οντότητας στα ΕΛΠ προφανώς αφορά το σύνολο της δραστηριότητάς της οντότητας, και όχι μόνο εκείνο το μέρος που εμπίπτει στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

## 1.5 Τεκμήρια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας

Ιδιαίτερης σημασίας ζήτημα είναι τα κριτήρια βάσει των οποίων η φορολογική διοίκηση μπορεί να χαρακτηρίσει μια δραστηριότητα ως επιχειρηματική και εξ' αυτού του λόγου να απαιτήσει την ένταξη στα ΕΛΠ. Για το λόγο αυτό συνιστάται ιδιαίτερη προσοχή στο άρθρο 21, παρ. 3 του ν. 4172/14, η οποία θεωρεί ως «επιχειρηματική συναλλαγή» μια σειρά οικονομικών πράξεων στις οποίες συχνά εμπλέκονται φυσικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη της παρ. 3 αναφέρει:

*«Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους.*

*Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».*

Από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. (Όπως η παρ. 3 του άρθρου 21 αντικαταστάθηκε από το άρθρο 115 παρ. 3β του Ν 4549/2018 ΦΕΚ Α' 105/14.6.2018).

Επειδή οι παραπάνω διατάξεις δημιούργησαν αρκετές αμφιβολίες και προστριβές μεταξύ των φορολογούμενων και των φορολογικών αρχών σχετικά με το πότε ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα και πότε όχι ιδιαίτερα σε σχέση με τις αγοροπωλησίες ακινήτων, με το άρθρο 115 παρ. 3γ του Ν 4549/2018 ΦΕΚ Α' 105/14.6.2018 προστέθηκε νέα παρ. 5 στο άρθρο 21 του ν. 4172/13, σύμφωνα με την οποία για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3 όπως αναφέρεται παραπάνω, ως **μεμονωμένη** πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 (μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας) ή 42 (μεταβίβαση τίτλων) με εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, σύμφωνα με την παρ. 18β του άρθρου 115 του ίδιου νόμου 4549/18.

Δηλαδή, στις ανωτέρω περιπτώσεις η φορολογική διοίκηση θεωρεί ότι ο διενεργών την(τις) πράξη(ξεις) ασκεί επιχειρηματική συναλλαγή και συνεπώς αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Πρακτικά δηλαδή, ακόμη και η διενέργεια μίας μεμονωμένης πράξης, η οποία δεν αποτελεί παροχή εξαρτημένης εργασίας, η οποία αποσκοπεί στο κέρδος και για την οποία καταβάλλεται αμοιβή, δύναται να χαρακτηριστεί από τις φορολογικές αρχές ως επιχειρηματική δραστηριότητα και να τεθεί θέμα τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων, λαμβανομένων βέβαια υπόψη και των διατάξεων των ΕΛΠ για τυχόν απαλλαγές ή τυχόν απλουστεύσεις που προβλέπονται για τους ευκαιριακά απασχολούμενους, ανάλογα και με το ύψος (ποσό) της δραστηριότητας. Σημειώνεται επίσης ότι με βάση την παρ. 35 του άρθρου 72 του ν. 4172, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, το εισόδημα των ευκαιριακά απασχολούμενων μέχρι το όριο των 6.000 ευρώ φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ενώ το επιπλέον των 6.000 ευρώ φορολογείται με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν εκπληρώνει τις λογιστικές του υποχρεώσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 4308/14, ενώ του αποδίδεται σχετική υποχρέωση από τις φορολογικές αρχές, ο εν λόγω φορολογούμενος υπόκειται στο πρόστιμο που προβλέπεται στην περ. (η) της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Επιπλέον, για το εν λόγω εισόδημα υπάρχει και υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, σύμφωνα με το νέο πλαίσιο του ν. 4387/2016, όπως αυτό ισχύει από την 01/01/2017.

Οι φορολογικές αρχές έχουν την δυνατότητα να χαρακτηρίσουν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα το εισόδημα φυσικού προσώπου που προέρχεται από την συστηματική διενέργεια συναλλαγών με σκοπό το κέρδος π.χ. συνεχόμενες αγοροπωλησίες αυτοκινήτων και να επιβάλουν αυστηρά πρόστιμα για την μη εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/14 και της φορολογικής νομοθεσίας αντίστοιχα.

Τέλος, να αναφερθεί η παρ. 4 του άρθρου 21 ν. 4172 προβλέπει ότι κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται ανάλογα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον κώδικα φορολογικής διαδικασίας.

### Σημείωση

Το εάν μια οντότητα εντάσσεται στα ΕΛΠ ως οντότητα της Οδηγίας 34 [ περ. (α) και (β) της παρ. 2 του άρθρου 1] ή κατ' απαίτηση του Έλληνα νομοθέτη [περ. (γ) της παρ. 2 του άρθρου 1], όπως θα εξηγηθεί αργότερα, έχει την εξής σημασία:

- α) Οι οντότητες της Οδηγίας 34 εφαρμόζουν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσουν και ισολογισμό, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, ενώ οι πολύ μικρές οντότητες που δεν εμπίπτουν στην Οδηγία 34, αλλά εμπίπτουν στα ΕΛΠ, δύναται να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων.
- β) Το εάν μια οντότητα εμπίπτει στα ΕΛΠ ως οντότητα της Οδηγίας 34 μπορεί να επηρεάζει το εύρος των χορηγούμενων απαλλαγών και απλουστεύσεων στο άρθρο 30 των ΕΛΠ.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει συνοπτικά τις υπαγόμενες στο σύνολο των ΕΛΠ οντότητες.

## Πίνακας 1.1: Υπαγόμενες οντότητες στο σύνολο των διατάξεων των ΕΛΠ

Υπαγόμενοι βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ	Υπαγόμενοι βάσει εσωτερικής νομοθεσίας
<ul style="list-style-type: none"><li>η ανώνυμη εταιρεία</li><li>η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης</li><li>η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία,</li><li>η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία.</li><li>Η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι της (μέλη) έχουν περιορισμένη ευθύνη, λόγω του ότι είναι οντότητες του άρθρου 1, παρ. 2(α) των ΕΛΠ</li><li>οντότητες άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της αμέσως προηγούμενης περίπτωσης</li></ul> <p>Σημείωση</p> <p>Οι παραπάνω οντότητες της Οδηγίας 34 εφαρμόζουν υποχρεωτικά διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσουν και ισολογισμό, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>ετερόρρυθμη εταιρεία,</li><li>την ομόρρυθμη εταιρεία,</li><li>την ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή των ΕΛΠ από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.</li></ul> <p>Σημείωση</p> <p>Οι πολύ μικρές οντότητες που δεν εμπίπτουν στην Οδηγία 34, αλλά εμπίπτουν στα ΕΛΠ με βάση την εθνική νομοθεσία, δύνανται να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων</p>

### Παράδειγμα 1.1: ένταξη Ε.Ε. με εταίρους Α.Ε. και ένα φυσικό πρόσωπο

Μια Ε.Ε. (ετερόρρυθμη εταιρεία) έχει εταιρικό κεφάλαιο 300.000 ευρώ χωρισμένο σε 300 εταιρικά μερίδια των 1.000 ευρώ έκαστο. Η Ε.Ε. έχει τρεις Α.Ε. ως ετερόρρυθμους ετέρους που κατέχουν 299 εταιρικά μερίδια και ένα φυσικό πρόσωπο ως ομόρρυθμο εταίρο που κατέχει 1 εταιρικό μερίδιο. Η επιχείρηση έχει ετήσιο κύκλο εργασιών ύψους 1.150.000 ευρώ.

#### Ερωτήσεις:

- Βάσει ποιας διάταξης του ν. 4308/14 εντάσσεται η Ε.Ε. στην εφαρμογή των ΕΛΠ;
- Ποια είναι η πρακτική συνέπεια της υπαγωγής της Ε.Ε. στη συγκεκριμένη διάταξη για την ένταξη στο ν. ν. 4308/14;

#### Ανάλυση-Λύση

Με βάση τη γραμματική διατύπωση του ν. 4308/14, η Ε.Ε. εντάσσεται στα ΕΛΠ βάσει της περίπτωσης (γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/14, καθόσον υπάρχει ένας εταίρος με απεριόριστη ευθύνη. Το γεγονός ότι ο εταίρος αυτός έχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της Ε.Ε. δεν έχει καμία σημασία, αφού, ανεξάρτητα αυτού του ποσοστού, έχει απεριόριστη ευθύνη, σύμφωνα με την εταιρική νομοθεσία.

## Παράδειγμα 1.2: Μη κερδοσκοπική οντότητα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύλλογος αντισφαίρισης (τένις) έχει 300 μέλη, κάθε ένα εκ των οποίων καταβάλλει 50 ευρώ μηνιαία συνδρομή. Συνεπώς, το σύνολο των ετησίων εσόδων από τα μέλη του Συλλόγου ανέρχονται σε 180.000 ευρώ ( $300 * 50 * 12$ ). Στη διάρκεια του έτους ο Σύλλογος διοργανώνει 15 τουρνουά τένις στα οποία μετέχουν, εκτός από τα μέλη του, 100 αθλητές – μη μέλη του Συλλόγου, κατά μέσο όρο. Κάθε αθλητής – μη μέλος του Συλλόγου καταβάλλει για τη συμμετοχή του στο τουρνουά 25 ευρώ. Συνεπώς, ο Σύλλογος έχει πρόσθετα έσοδα ύψους 37.500 ευρώ ετησίως από αυτή την πηγή ( $100 * 25 * 15$ ). Επιπρόσθετα, ο Σύλλογος έχει έσοδα από διαφημίσεις επιχειρήσεων στο χώρο των γηπέδων του ύψους 7.500 ετησίως.

Το σύνολο των εσόδων του Συλλόγου διατίθεται για την συντήρηση των εγκαταστάσεων και λοιπά λειτουργικά έξοδα (μισθοί προπονητών, αναλώσιμα υλικά, κλπ).

Ερωτήσεις

- α) Υπάγεται ο Σύλλογος αντισφαίρισης στα ΕΛΠ;
- β) Εάν ο Σύλλογος υπάγεται τελικά στα ΕΛΠ, η υπαγωγή του αφορά το σύνολο της δραστηριότητάς του ή μόνο το μέρος που σχετίζεται με επιχειρηματική δραστηριότητα;

### Ανάλυση-Λύση

Είναι προφανές ότι ο Σύλλογος αντισφαίρισης έχει συσταθεί ως μη κερδοσκοπική οντότητα. Οι συνδρομές που εισπράττει ο Σύλλογος από τα μέλη του είναι επίσης σαφές ότι δεν συνιστούν εισόδημα από τη σκοπιά της φορολογικής νομοθεσίας. Ωστόσο, τα έσοδα του Συλλόγου από τρίτους που σχετίζονται με την οργάνωση τουρνουά τένις καθώς και τα έσοδα από διαφημίσεις εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/13, την παρ. 1 του άρθρου 45 του ίδιου νόμου, καθώς και τη σχετική ΠΟΛ 1044/2015.

Συνεπώς, ο Σύλλογος υπάγεται στο ν. 4308/14 και δύναται, προαιρετικά, όταν ο κύκλος εργασιών του δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ, να τηρεί απλογραφικά<sup>1</sup> λογιστικά βιβλία, για το σύνολο των δραστηριοτήτων του. Δηλαδή, στα βιβλία αυτά οφείλει να καταχωρεί το σύνολο των εσόδων και εξόδων του και λοιπών συναλλαγών, είτε προέρχονται από τη δραστηριότητά του προς τα μέλη του είτε προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα (έσοδα από τρίτους αθλητές και διαφημίσεις).

---

## 1.6 Υποκείμενοι στο σύνολο των ΕΛΠ – ευρύτερος δημόσιος τομέας

Με την επί το ορθό και λειτουργικό βελτίωση<sup>2</sup> του ν. 4308/14 με το ν. 4410/16, εντάσσονται ρητά στα ΕΛΠ δύο περιπτώσεις οντοτήτων του ευρύτερου δημόσιου τομέα που, προ της εφαρμογής των ΕΛΠ, είχαν υποχρέωση εφαρμογής του καταργηθέντος Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ):

---

<sup>1</sup> Το θέμα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων αναλύεται στο κεφάλαιο 2.

<sup>2</sup> Οι σχετικές παρεμβάσεις αφορούν στην παρ. 2γ (διαγραφή των λέξεων «του ιδιωτικού τομέα»), στην αναδιατύπωση της παρ. 2δ, και στην προσθήκη της παρ. 2ε, στο άρθρο 1 των ΕΛΠ.

- α) οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, και
- β) οι εκτός Γενικής Κυβέρνησης φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014.

Συνεπώς, με την αναδιατύπωση του νόμου 4308/14, αναφορικά με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο από οντότητες του ευρύτερου δημόσιου τομέα, ισχύουν συνοπτικά τα εξής:

- α) όσες οντότητες αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εντάσσονται πλήρως στα ΕΛΠ, βάσει της απαίτησης της φορολογικής νομοθεσίας, που επαναλαμβάνεται για την πληρότητα του λόγου στο ν. 4308/14,
- β) όσες οντότητες υπάγονταν βάσει της ισχύουσας προ ΕΛΠ νομοθεσίας στο ΕΓΛΣ, εφαρμόζουν εφεξής πλήρως τα ΕΛΠ,
- γ) όσες οντότητες εφαρμόζαν κλαδικά λογιστικά σχέδια του δημόσιου τομέα, συνεχίζουν να εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες αυτών των σχεδίων, εκτός εάν εμπίπτουν στην περίπτωση (α), οπότε εφαρμόζουν πλήρως τα ΕΛΠ.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 156 του ν. 4270/14 προβλέπεται η έκδοση «λογιστικού πλαισίου» της Γενικής κυβέρνησης. Μέχρι τότε, εξακολουθούν να ισχύουν τα παρακάτω προεδρικά διατάγματα:

1. Π.Δ. 15/2011 (λογιστική Κεντρικής Διοίκησης)
2. Π.Δ. 80/1997 (λογιστική Ασφαλιστικών Οργανισμών)
3. Π.Δ. 205/1998 (λογιστική ΝΠΔΔ)
4. Π.Δ. 146/2003 (λογιστική Μονάδων Υγείας)
5. Π.Δ. 315/1999 (λογιστική ΟΤΑ Α και Β Βαθμού)

#### **Ταξινόμηση οντοτήτων του ευρύτερου δημόσιου τομέα**

Για διευκόλυνση του αναγνώστη – εφαρμοστή του νόμου, διευκρινίζεται ότι κατά την ισχύουσα ταξινόμηση του ν. 4270/14, ο ευρύτερος δημόσιος τομέας ταξινομείται ως εξής:

##### *Δημόσιος τομέας*

- Γενική Κυβέρνηση
- Δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμού (ΕΑΒ, ΕΑΣ, ΟΣΕ και λοιπές επιχειρήσεις)
- Λοιπά νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου εκτός γενικής κυβέρνησης, όπως επιμελητήρια, επιστημονικοί σύλλογοι, κλπ.

##### *Γενική Κυβέρνηση*

- Κεντρική κυβέρνηση
- Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), κάθε βαθμού
- Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ)

##### *Κεντρική κυβέρνηση*

- Κεντρική Διοίκηση
- ΝΠΔΔ (νοσοκομεία, ΑΕΙ, κλπ.)

- ΝΠΙΔ εκτός ΟΤΑ ή ΟΚΑ
- Ανεξάρτητες Αρχές – ξεχωριστά ΝΠΔΔ

*Κεντρική Διοίκηση (κυρίως «κράτος» ή «δημόσιο»)*

- Προεδρία Δημοκρατίας
- Υπουργεία
- Αποκεντρωμένες διοικήσεις (συμπεριλαμβανομένων των Ανεξάρτητων αρχών άνευ νομικής προσωπικότητας).

## **1.7 Υποκείμενοι μόνο στα λογιστικά αρχεία και στην τιμολόγηση των ΕΛΠ**

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων εφαρμόζουν μόνο τους κανόνες των ΕΛΠ περί τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρα 3 έως 7) και τιμολόγησης (άρθρα 8 έως 15), καθόσον υποχρεούνται ή επιλέγουν, κατά περίπτωση, να εφαρμόσουν άλλο λογιστικό πλαίσιο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

### **1.7.1 Μερικώς υποκείμενοι στα ΕΛΠ λόγω εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΑ**

Βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 4308/14, υπόκεινται σε υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ «για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις» οι παρακάτω αναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων.

- α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.
- β) (καταργήθηκε – αφορούσε τις θυγατρικές εισηγμένων σε χώρες της ΕΕ, με κύκλο εργασιών ή ενεργητικό ή μέσο όρο εργαζομένων, αθροιστικά ή ατομικά άνω του 5% της αλλοδαπής μητρικής)
- γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007 (οδηγία 2004/39/ΕΚ).
- ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005.
- στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999.
- ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995.
- η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Σε σχέση με την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, σημειώνονται τα εξής:

- α) Η υποχρέωση εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ αφορά, κατά τη ρητή διατύπωση της παραγράφου 3 του άρθρου 1, «τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές



καταστάσεις» των εταιρειών και οντοτήτων των περιπτώσεων (α) έως (ι). Συνεπώς, είναι προφανές ότι δεν ισχύει εφεξής η υποχρέωση εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις θυγατρικές των υποκειμένων στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ οντοτήτων. Βεβαίως, οι θυγατρικές της μητρικής έχουν τη δυνατότητα, καθαρά σε προαιρετική βάση, να χρησιμοποιούν και αυτές τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ στη σύνταξη των ατομικών τους καταστάσεων, εάν το κρίνουν σκόπιμο.

- β) Η καταργηθείσα περίπτωση (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 1 αφορούσε θυγατρικές οντότητας οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής. Οι οντότητες αυτές δύνανται να επιλέγουν, κατά ελευθέρα κρίση, είτε τα ΕΛΠ είτε τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

Περαιτέρω, βάσει του νόμου (παρ. 9 και 10) προβλέπεται η υποχρεωτική χρήση των εύλογων αξιών των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τους οργανισμούς επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 για την επιμέτρηση του ενεργητικού τους (των παρ. 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. 4009/2012), ενώ δύνανται να εφαρμόζουν τα ΕΛΠ για τα λοιπά στοιχεία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

Τέλος, ο ν. 4308/14 (παρ. 4 του άρθρου 1) προβλέπει τη δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ σε κάθε υποκείμενη στον ίδιο νόμο οντότητα, με την προϋπόθεση ότι η οντότητα εφαρμόζει το πλαίσιο των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, από την πρώτη εφαρμογή τους.

Επαναλαμβάνεται ότι όλες οι ανωτέρω οντότητες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ ως λογιστικό πλαίσιο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, εφεξής (01.01.2015) τηρούν υποχρεωτικά τις διατάξεις περί λογιστικών αρχείων και τιμολόγησης των ΕΛΠ (άρθρα 3 έως 15).

*Ερμηνευτικές λύσεις σε ότι αφορά την χρήση ΕΛΠ ή ΔΛΠ/ΔΠΧΑ*

Βάσει της παρ. 1.3.1 της ΠΟΛ 1003/2014 και της ταυτόσημης Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ (2015) προβλέπεται η δυνατότητα επιλογής ΕΛΠ – ΔΛΠ/ΔΠΧΑ στα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών. Όταν τα εν λόγω υποκαταστήματα εφαρμόζουν τα ΕΛΠ, εντάσσονται στην κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 των ΕΛΠ και έχουν τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται κατάλληλη προσαρμογή στη μορφή, στο περιεχόμενο και στην ονοματολογία των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ΕΛΠ, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του τραπεζικού κλάδου, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 16 του νόμου. Ομοίως, με τη γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ 1083/01.06.2016 παρέχεται ανάλογη δυνατότητα στα λειτουργούντα στην Ελλάδα υποκαταστήματα ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Διευκρινίζεται ότι τόσο ο τραπεζικός όσο και ο ασφαλιστικός κλάδος είναι υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.

### **1.7.2 Μερικώς υποκείμενοι λόγω εφαρμογής λογιστικού πλαισίου του δημοσίου**

Με βάση την παράγραφο 7 του άρθρου 1 των ΕΛΠ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 του ν. 4416/16: «Οι φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του νόμου 4270/2014 οι οποίοι από άλλη διάταξη νόμου υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όταν δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρ. 2, εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 ως και 15 του

παρόντος νόμου, πλην των διατάξεων των παρ. 8 έως 12 του άρθρου 3 και των διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων».

Δηλαδή, οι φορείς του δημοσίου τομέα που, προ της ψήφισης των ΕΛΠ και της ταυτόχρονης κατάργησης του ΚΦΑΣ, υποχρεώνονταν να εφαρμόζουν τις διατάξεις του καταργηθέντος ΚΦΑΣ, από οποιαδήποτε διάταξη νόμου, εφεξής εφαρμόζουν τις διατάξεις των ΕΛΠ περί τήρησης λογιστικών αρχείων και τιμολόγησης.

## **1.8 Μη υποκείμενοι στα ΕΛΠ που υπάγονται σε φόρο εισοδήματος**

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4308/14, δεν υπάγονται στις ρυθμίσεις των ΕΛΠ σε ότι αφορά την έκδοση στοιχείων και την τήρηση βιβλίων, τρεις περιπτώσεις φυσικών προσώπων που κατά τα λοιπά εμπίπτουν στην περίπτωση της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1, καθώς αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (βλέπε επίσης τις σχετικές παρ. 39.1.1 έως 39.1.9 της ΠΟΛ 1003/14).

### **α. Αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ΦΠΑ ν. 2859/2000**

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ως ισχύει, εξαιρούνται από την εφαρμογή των ΕΛΠ, βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων τους κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης (επιδοτήσεις) που λαμβάνουν. Οι αγρότες που δύνανται να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, είναι όσοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν:

- α) έσοδα από παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που δεν υπερβαίνουν το ποσό των 15.000 ευρώ ετησίως, ή
- β) έλαβαν επιδοτήσεις ποσού μικρότερου των 5.000 ευρώ ετησίως.

Ωστόσο, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 και συνεπώς υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα σχετικά εισοδήματά τους. Με βάση την παρ. 39.1.3 της ΠΟΛ 1003/14, τα πρόσωπα αυτά οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως έκδοση και τήρηση αποδείξεων είσπραξης για τις πωλήσεις που διενεργούν σε ιδιώτες καταναλωτές, τήρηση κάθε άλλου αρχείου (καταγραφή) με τα δεδομένα (αξία) των πωλήσεών τους, τήρηση αρχείου της παραγωγής τους σε ποσότητα και τιμή πώλησης, κλπ. Σημειώνεται επίσης ότι τα εισοδήματα των αγροτών αυτών από πωλήσεις που διενεργούν σε οντότητες υποκείμενες στον παρόντα νόμο (π.χ. συνεταιρισμοί, επιχειρήσεις εμπορίας ή κατεργασίας αγροτικών προϊόντων, κλπ.), προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά που εκδίδουν οι αγοράστριες ή διαμεσολαβούσες οντότητες (τιμολόγια αγοράς).

Τέλος, σημειώνεται ότι από 01.01.2017, με τροποποίηση του ν. 2859/2000 με το άρθρο 47 του ν. 4410/16, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος οφείλουν να εκδίδουν «ειδικό στοιχείο με περιεχόμενο που καθορίζεται από την Πολ 1191/2016. Το θέμα αυτό αναλύεται στο κεφάλαιο 3 (τμήμα 3.1.5) στη συζήτηση περί παραστατικών πώλησης.

## **β. Φυσικά πρόσωπα με ευκαιριακή & παρεπόμενη απασχόληση, με έσοδα μέχρι 10.000 ετησίως**

Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εξαιρούνται από την εφαρμογή των ΕΛΠ εφόσον τα συνολικά ετήσια έσοδά τους από τις εν λόγω συναλλαγές δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.

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

Ενδεικτικές περιπτώσεις της κατηγορίας αυτής είναι (ΠΟΛ 1003/14, παρ. 39.1.6):

- α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.
- β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).
- γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π., οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα, επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους άλλους φορείς.
- δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

Η αντισυμβαλλόμενη οντότητα του αποκτώντος το εισόδημα με ευκαιριακή και παρεπόμενη απασχόληση, οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο για την περίπτωση παραστατικό (τίτλος κτήσης ή απόδειξη δαπάνης), ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία. Το θέμα αυτό ρυθμίζεται από την παρ. 10 του άρθρου 8 του ν. 4308/14 (εξετάζεται στο κεφάλαιο 3 των σημειώσεων).

Το όριο των 10.000 ευρώ για απαλλαγή από υπαγωγή στα ΕΛΠ κατά τα ανωτέρω, ταυτίζεται με το όριο απαλλαγής από το καθεστώς ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 39 του Ν. 2859/2000 σύμφωνα με το οποίο:

- α) Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου (ΦΠΑ) οι υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος.
- β) Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή, 1) στους αγρότες του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000, 2) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, 3) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

Σημειώνεται ότι η παροχή υπηρεσίας ή η πώληση αγαθών λιανικά δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ευκαιριακή και παρεπόμενη, και συνεπώς δεν εξαιρείται από την εφαρμογή των ΕΛΠ (παρ. 39.1.9 της ΠΟΛ 1003/14). Ωστόσο, από πλευράς ΕΛΠ, η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τα ΕΛΠ για τον πωλητή. Υπενθυμίζεται στο σημείο αυτό η διάταξη του της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/14, σύμφωνα με την οποία θεωρείται ως «επιχειρηματική συναλλαγή» μια σειρά οικονομικών πράξεων στις οποίες συχνά εμπλέκονται φυσικά πρόσωπα (τρεις ομοειδείς σε ένα εξάμηνο ή σε δύο έτη, εάν πρόκειται για ακίνητα). Συναφείς είναι και οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 35 του άρθρου 72, όπως ισχύουν, που αναφέρονται στον τρόπο φορολόγησης των ευκαιριακά απασχολούμενων.

#### **γ. Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές**

Εξαιρούνται από την εφαρμογή των ΕΛΠ, ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων τους, οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Με την παρ. 39.1.7 της ΠΟΛ 1003/14 εντάσσονται στην περίπτωση αυτή και τα μέλη ΔΕΠ ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, καθώς και οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι, μέλη του Συνεργαζόμενου Εκπαιδευτικού Προσωπικού (Σ.Ε.Π.) του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου (Ε.Α.Π). Σημειώνεται ότι η εν λόγω εξαίρεση δεν παρέχεται όταν η παροχή γίνεται λιανικά, δηλαδή όταν ο αντισυμβαλλόμενος είναι ιδιώτης (παρ. 39.1.9 της ΠΟΛ 1003/14).

Η αντισυμβαλλόμενη οντότητα του αποκτώντος το εισόδημα συγγραφέα ή εισηγητή οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο για την περίπτωση παραστατικό (τίτλος κτήσης ή απόδειξη δαπάνης), ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία. Το θέμα αυτό ρυθμίζεται από την παρ. 10 του άρθρου 8 του ν. 4308/14.

Σημειώνεται ότι κάποιες, λίγες, κατηγορίες οντοτήτων, που στην πράξη όμως αφορούν σημαντικό αριθμό φυσικών προσώπων, έχουν μερική απαλλαγή από τα ΕΛΠ, αλλά ταυτόχρονα έχουν υποχρέωση λογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματός τους. Σύμφωνα με την παρ. 3.12.10 της ΠΟΛ 1003/14, *«οι ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονταν από τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (όριο 5.000 ευρώ), εφεξής απαλλάσσονται μόνο από την τήρηση λογιστικών βιβλίων, σύμφωνα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Οι οντότητες αυτές υποχρεούνται, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε έκδοση στοιχείων λιανικής, χωρίς ωστόσο να απαιτείται η χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού»*.

#### **δ. Μη κερδοσκοπικές οντότητες**

Μολονότι δεν γίνεται ρητή αναφορά στο ν. 4308/14, απαλλάσσονται από υπαγωγή στα ΕΛΠ μέσω της φορολογικής νομοθεσίας, ορισμένες περιπτώσεις νομικών οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι οποίες δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές. Συγκεκριμένα:

- α) η διάταξη της περ. ιη' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) ορίζει ότι απαλλάσσεται από ΦΠΑ τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περ. δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της ίδιας παραγράφου (παρ. 1 του άρθρου 22) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται για την οικονομική τους ενίσχυση.

- β) βάσει των διατάξεων των περ. ιδ, ιε, ιστ και ιζ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από το ΦΠΑ για έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις, όταν τις οργανώνουν για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δύο (2) το έτος και με την αυστηρή προϋπόθεση ότι δεν στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού.

## 1.9 Κατηγορίες μεγέθους οντοτήτων

Ο νόμος 4308/14 υιοθετεί την ταξινόμηση των επιχειρήσεων σε κατηγορίες μεγέθους<sup>3</sup> που προβλέπει η Οδηγία 2013/34/ΕΕ, τόσο για τις υποκείμενες στην εν λόγω Οδηγία οντότητες (Α.Ε., ΕΠΕ, κλπ.) όσο και για τις μη υποκείμενες (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές κλπ.). Ωστόσο, προβλέπεται ειδική αντιμετώπιση για τις εκτός Οδηγίας πολύ μικρές (απλογραφικά).

Η ταξινόμηση έχει εφαρμογή τόσο για σκοπούς λογιστικής όσο και για σκοπούς συμμόρφωσης προς τη φορολογική νομοθεσία. Σημειώνεται ωστόσο ότι εκτός από την περίπτωση των μη υποκείμενων στην Οδηγία πολύ μικρών οντοτήτων (απλογραφικά), η ταξινόμηση σε κατηγορία μεγέθους έχει σημασία κυρίως από λογιστική σκοπιά (συντασσόμενες καταστάσεις και χρησιμοποιούμενοι λογιστικοί κανόνες), χωρίς να είναι λογικό να υφίστανται, σε πολλές περιπτώσεις, φορολογικές συνέπειες. Για παράδειγμα, η μη σύνταξη κατάστασης ταμειακών ροών δεν μπορεί να συνεπάγεται φορολογικές συνέπειες για την οντότητα, μολονότι είναι σημαντικό ζήτημα από λογιστική σκοπιά.

Συνοπτικά, θεωρούμε ότι εφόσον το λογιστικό σύστημα της οντότητας είναι αξιόπιστο κατά τις απαιτήσεις του άρθρου 5 και εφόσον η οντότητα παρακολουθεί, κατά τις απαιτήσεις του άρθρου 3, τη φορολογική βάση των κατά περίπτωση στοιχείων των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων και προσδιορίζει ορθά τη φορολογητέα ύλη, χωρίς να προκαλούνται ελεγκτικές δυσχέρειες, δεν δημιουργείται, εκ πρώτης όψης, ζήτημα από φορολογικής άποψης. Οι σχετικές έννοιες παρουσιάζονται στο κεφάλαιο 2 των σημειώσεων.

Βάσει του άρθρου 2 του ν. 4308/14, οι υποκείμενες στα ΕΛΠ οντότητες κατατάσσονται σε κατηγορία μεγέθους σύμφωνα με τα παρακάτω όρια.

<b>Εντός οδηγίας</b>	Μ.Ο. Προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές	$\leq 10$	$\leq 350.000$	$\leq 700.000$
Μικρές	$\leq 50$	$\leq 4.000.000$	$\leq 8.000.000$
Μεσαίες	$\leq 250$	$\leq 20.000.000$	$\leq 40.000.000$
Μεγάλες	$> 250$	$> 20.000.000$	$> 40.000.000$
<b>Εκτός οδηγίας</b>			
Πολύ μικρές	–	–	$\leq 1.500.000$
Μικρές			$> 1.500.000$

<sup>3</sup> Διευκρινίζεται ότι η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει μεγέθους αφορά μόνο την Οδηγία 34, και συνεπώς τα ΕΛΠ. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δεν κάνουν διάκριση βάσει μεγέθους.

Διευκρινίζεται ότι οι εντός Οδηγίας οντότητες είναι οι οντότητες των περ. 2(α) και 2(β) του άρθρου 1 των ΕΛΠ, ενώ οι εκτός Οδηγίας οντότητες είναι οι οντότητες της περ. 2(γ) του ίδιου άρθρου. Περαιτέρω, οι πολύ μικρές εκτός Οδηγίας συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων και δύνανται να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Οι μικρές οντότητες εκτός Οδηγίας αντιμετωπίζονται ως εάν να ήταν οντότητες της Οδηγίας.

Τα ποσά των κριτηρίων λαμβάνονται από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παραρτήματος Β των ΕΛΠ. Συγκεκριμένα:

- α) «Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 ή Β.1.2 ή Β.5, αναλόγως.
- β) «Κύκλος εργασιών» είναι το ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της Κατάστασης αποτελεσμάτων Β.2.1 ή Β.2.2, ή Β.6, αναλόγως.

Ως κύκλος εργασιών, βάσει του Γλωσσαρίου του παραρτήματος Α, ορίζεται *«η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Στο ποσό του κύκλου εργασιών δεν προσμετρούνται οι εκπτώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών».*

Σε σχέση με την έννοια του κύκλου εργασιών παρέχονται οι εξής διευκρινίσεις:

- α) Ο προσδιορισμός των συνήθων δραστηριοτήτων είναι ζήτημα πραγματικών περιστατικών και συνεπούς εφαρμογής, υπό το πρίσμα της έννοιας του σημαντικού μεγέθους.
- β) Για την έννοια του σημαντικού μεγέθους, το Γλωσσάριο ορίζει ότι «Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων».
- γ) Η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών μετρείται χωρίς να αφαιρεθεί το κόστος πωλήσεων, αλλά αφού αφαιρεθούν οι τυχούσες εκπτώσεις και επιστροφές.
- δ) Προσμετρείται στον κύκλο εργασιών της περιόδου το σύνολο των σχετικών πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών βάσει της αρχής του δουλευμένου, είτε αυτές τιμολογηθούν στην ίδια περίοδο είτε τιμολογηθούν σε επόμενη περίοδο. Συνεπώς, δεν προσμετρούνται στον κύκλο εργασιών της περιόδου οι τιμολογήσεις της περιόδου που αφορούν παραδόσεις / παροχές άλλης περιόδου (το θέμα αυτό εξετάζεται σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του νόμου περί χρόνου έκδοσης του τιμολογίου πώλησης).
- δ) Δεν προσμετρούνται στον κύκλο εργασιών:
  - ΦΠΑ και λοιποί φόροι επί του κύκλου εργασιών
  - Φόροι και τέλη υπέρ τρίτων, έστω και εάν λογίζονται ως ποσοστό των πωλήσεων (π.χ. δημοτικά τέλη επί των εσόδων ξενοδοχειακών μονάδων)
  - Επιχορηγήσεις

- Πωλήσεις παγίων
  - Συναλλαγματικές διαφορές (έσοδα)
  - Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων (προσμετρείται μόνο το έσοδο της σχετικής προμήθειας)
  - Έσοδα από αυτοπαραδόσεις αγαθών (τα τεκμαρτά έσοδα και τα αντίστοιχα έξοδα από αυτοπαραδόσεις αγαθών αντιλογίζονται και δεν επηρεάζουν τα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων)
- ε) Προσμετρούνται στον κύκλο εργασιών δασμοί και φόροι που επιβάλλονται επί αγαθών, όταν η καταβολή τους συνιστά μέρος του κόστους κτήσης τους, ανεξάρτητα από το εάν η οντότητα επιρρίπτει στη συνέχεια τα σχετικά ποσά στους πελάτες της (π.χ. ειδικός φόρος καπνικών ή καυσίμων).

### Παράδειγμα 1.3: Προσδιορισμός κύκλου εργασιών περιόδου

Για μια επιχείρηση δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες για πραγματοποιηθείσες παραδόσεις και τιμολογήσεις για τις περιόδους 20X1 – 20X3 και ζητείται να προσδιοριστεί ο κύκλος εργασιών της περιόδου 20X2.

Παράδειγμα ετεροχρονισμού παραδόσεων-τιμολογήσεων

20X1	20X2		20X3
Παράδοση Α	Τιμολόγηση Α Παράδοση Β	Τιμολόγηση Β Παράδοση Γ	Γ Τιμολόγηση

#### Ανάλυση – απάντηση

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου, στο κύκλο εργασιών του 20X2:

- Προσμετρείται η παράδοση Β 20X2, με τιμολόγηση 20X2
- Προσμετρείται η παράδοση Γ 20X2, με τιμολόγηση 20X3
- Δεν προσμετρείται η παράδοση Α 20X1, με τιμολόγηση 20X2

### Παράδειγμα 1.4: Προσδιορισμός κύκλου εργασιών περιόδου

Μια επιχείρηση φυλάσσει αποθέματά της (εμπορεύματα) σε φορολογική αποθήκη. Ανάλογα με τη ζήτηση, η επιχείρηση εξάγει από τη φορολογική αποθήκη εμπορεύματα προς την αποθήκη – καταστήματα πώλησης. Κατά την εξαγωγή από τη φορολογική αποθήκη, η επιχείρηση καταβάλλει «ειδικό φόρο κατανάλωσης», σύμφωνα με τη νομοθεσία. Η επιχείρηση, κατά πάγια πολιτική της, επιρρίπτει το ακριβές ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης στους πελάτες της. Με αυτό το δεδομένο, η επιχείρηση παρουσιάζει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σε προσωρινό μεταβατικό λογαριασμό, δηλαδή τον χρεώνει κατά την καταβολή στο δημόσιο και τον πιστώνει κατά την εισπραξη από τους πελάτες. Με τον τρόπο αυτό, δεν επηρεάζεται το κόστος αποθεμάτων – κόστος πωληθέντων και οι πωλήσεις.

Ερώτηση: είναι σύμφωνη με τα ΕΛΠ η πρακτική της επιχείρησης;

### Ανάλυση - Λύση

Η ορθή αντιμετώπιση του ειδικού φόρου κατανάλωσης στηρίζεται στα παρακάτω κρίσιμα σημεία:

- α) Βάσει του ορισμού του κόστους κτήσης, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση, κατάσταση ή επιδιωκόμενη χρήση. Για τα αγοραζόμενα αποθέματα, το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, μεταφορικά, κόστη παράδοσης, εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους, πλην εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ ή παρόμοιας φύσης φόροι.
- β) Το κρίσιμο στοιχείο για το εάν καταβαλλόμενοι φόροι και δασμοί επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων είναι το εάν η καταβολή των ποσών αυτών είναι προϋπόθεση για να καταστούν τα αποθέματα αυτά ελεύθερα προς πώληση. Συνήθης περίπτωση τέτοιων φόρων, που επιβαρύνουν το κόστος κτήσης, είναι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καπνικών προϊόντων, οινόπνευματων και πετρελαιοειδών. Γενικότερα, το ίδιο ισχύει και για αποθέματα που φυλάσσονται σε φορολογικές αποθήκες και για να απελευθερωθούν προς πώληση η επιχείρηση πρέπει να καταβάλλει τους σχετικούς φόρους.

Βάσει των ανωτέρω, ο καταβαλλόμενος «ειδικός φόρος κατανάλωσης» είναι κόστος κτήσης των αποθεμάτων και στη συνέχεια μέρος του κόστους πωληθέντων, καθώς και μέρος του κύκλου εργασιών.

---

Η ταξινόμηση σε κατηγορία μεγέθους ακολουθεί τους παρακάτω κανόνες, λαμβάνοντας υπόψη τη νομική βάση υπαγωγής στα ΕΛΠ.

### **Οντότητες της Οδηγίας 34, περιπτώσεις (α) και (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1**

- α) η ένταξη/αλλαγή κατηγορίας ενεργοποιείται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους, και
- β) η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

### **Οντότητες εκτός Οδηγίας 34 – περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1**

- α) Η ένταξη στην κατηγορία «πολύ μικρές» (εκτός οδηγίας) γίνεται με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει, για δύο συνεχόμενες περιόδους, το ποσό του 1.500.000 ευρώ.
- β) Εφόσον υπάρξει υπέρβαση του ποσού των 1.500.000 για δύο συνεχόμενες περιόδους, η οντότητα εντάσσεται στην κατηγορία των «μικρών» και έχει τον ίδιο χειρισμό με τις οντότητες της Οδηγίας 34.
- γ) Εάν ο κύκλος εργασιών μειωθεί κάτω του 1.500.000, για δύο συνεχόμενες περιόδους, η οντότητα καθίσταται και πάλι πολύ μικρή από την επόμενη (τρίτη) περίοδο, έστω και εάν



υπάρχει υπέρβαση των δύο άλλων κριτηρίων (σύνολο ενεργητικού και μέσος όρος προσωπικού).

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου σε μια περίοδο, με αποτέλεσμα μια οντότητα που ήταν εκτός Οδηγίας να εμπίπτει εφεξής στις οντότητες της Οδηγίας (π.χ. μετατροπή μιας ομόρρυθμης σε ανώνυμη εταιρεία), η οντότητα κρίνεται με το νέο της νομικό τύπο και τα μεγέθη των δύο προηγούμενων περιόδων, παρά το γεγονός ότι στις δύο προηγούμενες περιόδους ήταν άλλου νομικού τύπου.

### **Οντότητες του δημόσιου τομέα των περιπτώσεων (δ) και (ε) της παρ. 2 του άρθρου 1**

Οι οντότητες του ευρύτερου δημόσιου τομέα (ν. 4270/14) δεν μπορούν να καταταγούν στις πολύ μικρές οντότητες και να τηρούν εξ αυτού του λόγου απλογραφικό, όταν από τη νομοθεσία τους προβλέπεται η τήρηση διπλογραφικού και η σύνταξη ισολογισμού.

### **Παράδειγμα 1.5: μετατροπή ΑΕ σε ΟΕ και ένταξη σε κατηγορία**

Μια ανώνυμη εταιρεία που ιδρύθηκε το έτος 20X1, μετατράπηκε σε ομόρρυθμη την 30.12.20X3 (μετατροπή σύμφωνα με το άρθρο 66α κ.ν. 2190/1920). Στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας για τα έτη 20X1 έως 20X6 έχουν ως εξής:

	20X6	20X5	20X4	20X3	20X2	20X1
Κύκλος εργασιών	1.610	1.560	1.389	1.490	1.690	1.720
Σύνολο ενεργητικού			330	329	335	310
Μ.Ο. προσωπικού			6	7	7	8

Βάσει αυτών των δεδομένων, η οντότητα αυτή:

- είναι πολύ μικρή της παραγράφου 2(α) για τα έτη 20X1 και 20X2, διότι δεν ξεπερνά 2 από τα 3 καθοριζόμενα κριτήρια, για δύο συνεχόμενες περιόδους (εφαρμόζει διπλογραφικό και συντάσσει ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων),
- είναι μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X3 (έτος μετατροπής) και το 20X4, διότι υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους (διπλογραφικό και συντάσσει ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων),
- γίνεται πολύ μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X5 διότι παύει να υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους (απλογραφικό και συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων),
- παραμένει πολύ μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X6 διότι δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους,
- γίνεται μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X7, διότι υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους (εφαρμόζει διπλογραφικό και συντάσσει ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων).

Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο είναι εκείνα των αντίστοιχων κονδυλίων των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

- α) «Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 (Β.1.2 όταν χρησιμοποιούνται εύλογες αξίες) ή, για την περίπτωση συνοπτικού ισολογισμού, του υποδείγματος Β.5.
- β) «Κύκλος εργασιών» είναι το ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της Κατάστασης αποτελεσμάτων Β.2.1 (κατάσταση κατά λειτουργία) / Β.2.2 (κατάσταση κατ' είδος) ή, για την περίπτωση συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, του υποδείγματος Β.6.

Ο υπολογισμός του μέσου όρου προσωπικού, ακολουθεί τους παρακάτω κανόνες:

1. Ο μέσος όρος προσωπικού υπολογίζεται με αναγωγή σε ισοδύναμη πλήρη απασχόληση, ημερήσια και ετήσια, όταν στην επιχείρηση εργάζεται προσωπικό με μειωμένη απασχόληση.
2. Λαμβάνονται υπόψη εργαζόμενοι που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης, ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο – λογιστές, μηχανικοί, κλπ.)
3. Λαμβάνονται υπόψη οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα.
4. Προκύπτοντα δεκαδικά στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη μονάδα.

#### Παράδειγμα 1.6: Υπολογισμός μέσου όρου προσωπικού

Μια οντότητα απασχολεί 52 συνολικά εργαζόμενους, πλήρους ή μερικής ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης το έτος 20Χ1. Λεπτομέρειες της απασχόλησης και οι σχετικοί υπολογισμοί του μέσου όρου των εργαζόμενων για σκοπούς κατάταξης της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

	Εργαζόμενοι	Μήνες	ώρες	Τύπος	Ισοδύναμοι πλήρους απασχόλησης
Πλήρους απασχόλησης	45	12	8	$45 \cdot 12 / 12 \cdot 8 / 8$	45
Πλήρους ημερήσιας, μερικής ετήσιας	2	5	8	$2 \cdot 5 / 12 \cdot 8 / 8$	0,83
Μερικής ημερήσιας, πλήρους ετήσιας	4	12	6	$4 \cdot 12 / 12 \cdot 6 / 8$	3
Λογιστής πλήρους (με τιμολόγιο)	1	12	8	$1 \cdot 12 / 12 \cdot 8 / 8$	1
Σύνολο	52				49,83 = 50

Σε σχέση με τον κύκλο εργασιών, όταν η πρώτη περίοδος (έναρξη εργασιών) είναι μικρότερη του 12μήνου, για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών γίνεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση αυτή:

- α) Χρονικό διάστημα 15 ημερών ή μεγαλύτερο (στο μήνα έναρξης) λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη ως μήνας. Ωστόσο,

κατά πάγια πρακτική, ο κύκλος εργασιών αυτού του διαστήματος προσμετρείται στον κύκλο εργασιών για αναγωγή σε ετήσια βάση.

- β) Εάν η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση και η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

Η ανωτέρω πρακτική γίνεται δεκτή από τη φορολογική διοίκηση (ΠΟΛ 1003/2014).

---

### **Παράδειγμα 1.7: Υπολογισμός κύκλου εργασιών με αναγωγή**

Η ΛΑΜΔΑ Ο.Ε. ξεκίνησε τη δραστηριότητά της στις 20 Απριλίου 20X1. Δεδομένα του κύκλου εργασιών της ΛΑΜΔΑ παρατίθενται παρακάτω.

Διάστημα:

20.04.20X1 έως 30.04.20X1	50.000
01.05.20X1 έως 31.12.20X1	<u>966.000</u>
Σύνολο 20X1	1.016.000
01.01.20X2 έως 31.12.20X2	1.830.000

Να εξεταστεί εάν για τη χρήση 20X3 η ΛΑΜΔΑ εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών ή των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 2 του ν. 4308/14.

#### Ανάλυση – Λύση

Με βάση την παρ. 2.12 της ΠΟΛ 1003/14 (ως ισχύει με την ΠΟΛ 1261/15), όταν η περίοδος λειτουργίας μιας επιχείρησης στην έναρξη είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη σε κατηγορία μεγέθους οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται στο σύνολο του κύκλου εργασιών για αναγωγή σε ετήσια βάση.

Συνεπώς:

- α) Οι μήνες λειτουργίες στο έτος 20X1 είναι 8 (Μάιος – Δεκέμβριος)
- β) Ο κύκλος εργασιών προς αναγωγή σε ετήσια βάση είναι 1.016.000
- γ) Ο ετήσιος κύκλος εργασιών για το έτος 20X1 με αναγωγή είναι:  $1.016.000 / 8 = 127.000$ , και  $127.000 * 12 = 1.524.000$ .

Συνεπώς, η ΛΑΜΔΑ το έτος 20X3 έχει συμπληρώσει δύο ετήσιες περιόδους με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο του ορίου του 1.500.000. Συνεπώς, η ΛΑΜΔΑ το έτος 20X3 γίνεται μικρή οντότητα, ενώ είναι πολύ μικρή για τα έτη 20X1 και 20X2.

### **Παράδειγμα 1.8: Υπολογισμός κύκλου εργασιών με αναγωγή**

Η ατομική επιχείρηση Ανδρέας Ανδρέου ξεκίνησε τη δραστηριότητά της στις 10 Σεπτεμβρίου 20X1. Δεδομένα του κύκλου εργασιών της ΛΑΜΔΑ παρατίθενται παρακάτω.

Διάστημα:

10.09.20X1 έως 31.12.20X1	1.625.000
01.01.20X2 έως 31.12.20X2	2.860.000

Να εξεταστεί εάν για τη χρήση 20X3 η ΛΑΜΔΑ εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών ή των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 2 του ν. 4308/14.

#### Ανάλυση – Λύση

Με βάση την παρ. 2.12 της ΠΟΛ 1003/14 (ως ισχύει με την ΠΟΛ 1261/15), όταν η περίοδος λειτουργίας μιας επιχείρησης στην έναρξη είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη σε κατηγορία μεγέθους οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται στο σύνολο του κύκλου εργασιών για αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

Βάσει των ανωτέρω (τελευταία πρόταση), επειδή το έτος 20X1 η επιχείρηση λειτούργησε για διάστημα μικρότερο των 4 μηνών, το έτος αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη για την κατάταξη της επιχείρησης σε κατηγορία μεγέθους. Επομένως, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο κύκλος εργασιών του έτους 20X3 για να κριθεί το μέγεθος της οντότητας το έτος 20X4.

---

#### **Παράδειγμα 1.9: Κατάταξη οντότητας βάσει μεγέθους – εφαρμογή διετίας σε απλογραφικά**

Για μια ατομική επιχείρηση που ιδρύθηκε το 20X1 δίνονται τα παρακάτω δεδομένα από τις συνταχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων, και τα λοιπά αρχεία της.

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Κύκλος εργασιών	1.550.000	1.600.000	1.425.000	1.412.000	1.513.000
Σύνολο ενεργητικού	—	—	380	395	—
Μέσος όρος προσωπικού	11	12	13,3	13	12,5

Με βάση τα ανωτέρω, η οντότητα εντάσσεται σε κατηγορία μεγέθους ως εξής και τηρεί ανάλογα απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Κατηγορία	Πολύ μικρή	Πολύ μικρή	Μικρή	Μικρή	Πολύ μικρή
Λογιστικό σύστημα	Απλ/κό μόνο ΚΑΧ	Απλ/κό μόνο ΚΑΧ	Διπλ/κό	Διπλ/κό	Απλ/κό μόνο ΚΑΧ

Διευκρινίσεις:

- α) Τα έτη 20X1 και 20X2 η οντότητα δεν έχει συμπληρώσει δύο συνεχόμενα έτη υπέρβασης του ορίου 1.500.000 για τον κύκλο εργασιών, και συνεπώς (δύναται να) τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα και (δύναται να) συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (ΚΑΧ).
- β) Το έτος 20X3 η οντότητα έχει ήδη συμπληρώσει (από το έτος 20X2) δύο συνεχόμενα έτη υπέρβασης του ορίου 1.500.000 για τον κύκλο εργασιών, και συνεπώς οφείλει να εφαρμόσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και να συντάξει επιπλέον και ισολογισμό.
- γ) Το έτος 20X4 η οντότητα δεν έχει συμπληρώσει δύο συνεχόμενα έτη υπέρβασης του ορίου 1.500.000 για τον κύκλο εργασιών, και συνεπώς οφείλει και πάλι να εφαρμόσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και να συντάξει επιπλέον και ισολογισμό.
- δ) Το έτος 20X5 η οντότητα έχει ήδη συμπληρώσει δύο συνεχόμενα έτη κάτω του ορίου 1.500.000 για τον κύκλο εργασιών (20X3 και 20X4), και συνεπώς (δύναται να) συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (ΚΑΧ), και να μη συντάσσει ισολογισμό.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων**

## Κεφάλαιο 2: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων

### 2.1 Εισαγωγή

Τα άρθρα 3 έως 6 του ν. 4308/14 ρυθμίζουν το θέμα της τήρησης λογιστικών αρχείων. Οι ρυθμίσεις αυτές των ΕΛΠ, σε αντίθεση με τις γραφειοκρατικού χαρακτήρα αντίστοιχες διατάξεις του ΚΒΣ / ΚΦΑΣ<sup>4</sup>, συνιστούν ένα λιτό κείμενο αρχών, με αποφυγή αναίτιας και αλόγιστης περιπτώσιολογίας και τυπολατρίας. Τα ΕΛΠ υιοθετούν δικλίδες και διαδικασίες που οι οντότητες ακολουθούν στην πράξη για διαχειριστικούς και οργανωτικούς σκοπούς, ούτως ή άλλως. Κεντρική στόχευση του νόμου είναι η διασφάλιση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και της δυνατότητας διενέργειας αποτελεσματικών και αποδοτικών ελέγχων, με το μικρότερο δυνατό κόστος. Έτσι, τα ΕΛΠ συμβάλλουν στο σημείο αυτό στη δημιουργία ενός περιβάλλοντος, φιλικότερου προς τους λογιστές και τις επιχειρήσεις σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, και τις εξελίξεις στην τεχνολογία των πληροφοριακών συστημάτων.

Συνοπτικά, οι σχετικές ρυθμίσεις απαιτούν οι οντότητες, με ευθύνη της διοίκησης, να διασφαλίζουν μέσα από το λογιστικό τους σύστημα τη δημιουργία αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) ώστε να είναι ευχερής η αμφίδρομη συσχέτιση συναλλαγών (και των σχετικών παραστατικών) με τα σχετικά βιβλία (ημερολόγια, καθολικά, ισοζύγια) και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### 2.2 Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία

#### 2.2.1 Έννοια λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία (π.χ. παραστατικά, ημερολόγια, καθολικά) αλλά και τις διαδικασίες (π.χ. διαδικασίες έκδοσης, κατάρτισης και ελέγχου παραστατικών και βιβλίων) και μεθόδους (π.χ. λογιστικές αρχές και λογιστικές εκτιμήσεις) που ακολουθούνται στην καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, το λογιστικό σύστημα είναι όλη η πληροφοριακή υποδομή, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, που τελικά οδηγεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τονίζεται ότι τα «λογιστικά αρχεία» περιλαμβάνουν τόσο τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά) που τεκμηριώνουν συναλλαγές και γεγονότα όσο και τα αρχεία (λογιστικά βιβλία), στα οποία καταχωρούνται τα παραστατικά. Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) των ΕΛΠ.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και των γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

---

<sup>4</sup> Είναι γεγονός ότι ΚΦΑΣ, εισήγαγε σημαντικές απλουστεύσεις σε σχέση με τον ΚΒΣ που κατήργησε.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) οι βάσεις πληροφοριακών δεδομένων ενός μηχανογραφικού συστήματος και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών, μιας βιοτεχνικής ή βιομηχανικής επιχείρησης,
- γ) αρχεία παρακολούθησης αποθεμάτων και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή τους στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
- ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,
- στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και διάφορα πρωτογενή στοιχεία βάσει των οποίων συντάσσονται, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
- ζ) τα πρακτικά συνεδριάσεων των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
- η) τα στοιχεία (παραστατικά) διακίνησης αποθεμάτων από και προς την οντότητα,
- θ) τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής) που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της,
- ι) τα παραστατικά πώλησης τρίτων προς την οντότητα,
- ια) τα παραστατικά πληρωμής ή είσπραξης χρημάτων και χρεογράφων, καθώς και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών
- ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα,
- ιγ) τα παντός είδους έγγραφα επικοινωνίας με το προσωπικό και τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
- ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

Επαναλαμβάνεται ότι όλα τα ανωτέρω λογιστικά αρχεία είναι αυτά που υποστηρίζουν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας, και τις καθιστούν ελέγξιμες και κατ' ακολουθία αξιόπιστες. Ειδικά, η αναφορά στο σημείο (β) σε τεχνικές προδιαγραφές σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να συγχέεται με το «Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών» του ΚΒΣ και με τα προβλήματα που αυτό είχε προκαλέσει, συχνά άνευ ουσιαστικού λόγου. Η αναφορά σε τεχνικές προδιαγραφές έχει το νόημα ότι οι προδιαγραφές αυτές μπορεί να χρησιμοποιηθούν, μεταξύ άλλων, για να τεκμηριώσουν την αξιοπιστία των λογιστικά προσδιορισμένων αναλώσεων πρώτων υλών και του ύψους της παραγωγής.



## 2.2.2 Βασικές αρχές τήρησης λογιστικών αρχείων

Η τήρηση των λογιστικών αρχείων ακολουθεί τις παρακάτω γενικές αρχές που ορίζονται στο άρθρο 3 των ΕΛΠ.

1. Τηρείται αρχείο για κάθε συναλλαγή και γεγονός της περιόδου αναφοράς καθώς και για τα προκύπτοντα πάσης φύσεως έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημιές, αγορές, και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεις και επιστροφές, φόρους, τέλη, και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται είτε συντάσσεται μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απλογραφικά) είτε συντάσσεται και ισολογισμός (διπλογραφικά).
2. Όταν συντάσσεται ισολογισμός (διπλογραφικά), επιπλέον του υπό (1) αρχείου, τηρείται και αρχείο για την παρακολούθηση κάθε στοιχείου του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολής αυτού.
3. Ο τρόπος τήρησης των αρχείων υπό (1) και (2) προσαρμόζεται από τη διοίκηση, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος και τη φύση της οντότητας και τις απαιτήσεις επιμέρους διατάξεων των ΕΛΠ.
4. Για την καταχώρηση συναλλαγών και γεγονότων δεν παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση υπό (1) και (2) βάσει του κριτηρίου σημαντικότητας που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 17. Για παράδειγμα, δε νοείται απαλλαγή από την καταχώρηση μιας πληρωμής ποσού 5 ευρώ σε μια επιχείρηση με κύκλο εργασιών δεκάδες εκατομμύρια, καθώς αυτό θα οδηγούσε σε ασυμφωνία των λογιστικών βιβλίων (διαφορά λογιστικού και πραγματικού ταμείου).
5. Για την κάλυψη των λογιστικών και φορολογικών υποχρεώσεων, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση<sup>5</sup> (εάν διαφέρουν) των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι η απαίτηση αυτή των ΕΛΠ διατυπώνεται για πρώτη φορά με ρητό τρόπο, αλλά ίσχυε πάντοτε σε περιπτώσεις διαφορών μεταξύ λογιστικών και φορολογικών κανόνων, που κατέληγαν σε διαφορά λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος.
6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.
7. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα. Ο νόμος δεν περιλαμβάνει ρυθμίσεις αναφορικά με το νόμισμα σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, κατά γενική αρχή και εφόσον δεν υπάρχει διαφορετική ειδική διάταξη, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται στο εθνικό νόμισμα.
8. Η καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων γίνεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5, με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Ιδιαίτερα, καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης

---

<sup>5</sup> Ως φορολογική βάση νοείται η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση, προς κάθε κατεύθυνση, μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος – παραστατικού – εγγραφής (καταχώρηση).

### 2.2.3 Περί σχεδίου λογαριασμών

Με την ψήφιση του ν. 4308/14, η χρήση συγκεκριμένων κωδικών στο σχέδιο λογαριασμών καθίσταται προαιρετική, με σκοπό τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων σε ένα διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον. Περαιτέρω, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα είτε να χρησιμοποιούν το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ είτε το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ.

Εάν η οντότητα υιοθετήσει το σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ, η χρήση του είναι υποχρεωτική μόνο σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Εναλλακτικά, οι οντότητες δύνανται, με επιλογή τους, να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση.

Σε κάθε περίπτωση, οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές<sup>6</sup> και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των πληροφοριακών τους αναγκών και των απαιτήσεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύνανται να προσαρμόζονται σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παράγραφο 12 του άρθρου 16.

Είναι ιδιαίτερα σημαντική η ευχέρεια που παρέχει ο νόμος, ώστε η απαιτούμενη ανάλυση και η σύνοψη των πληροφοριών του σχεδίου λογαριασμών να επιτυγχάνεται από το (ηλεκτρονικό) πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Περαιτέρω οδηγίες παρέχονται στο παράρτημα Γ του ν. 4308/2014, που παρουσιάζονται παρακάτω.

---

### Γενικές αρχές ανάπτυξης σχεδίου λογαριασμών

Σύμφωνα με το Παράρτημα Γ των ΕΛΠ, η ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών ακολουθεί τις παρακάτω βασικές αρχές.

1. Το σχέδιο των λογαριασμών προσαρμόζεται στις ιδιαίτερες ανάγκες της οντότητας.
2. Οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών:
  - α) Αντανακλούν τη φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών.

---

<sup>6</sup> Στην πράξη, εκτιμάται ότι η μεγάλη πλειοψηφία των επιχειρήσεων έχουν επιλέξει να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ.

- β) Εξυπηρετούν ευρύτερους στόχους της εσωτερικής και εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και ελέγχου της οντότητας.
- γ) Είναι επαρκώς ευρείς ώστε να καλύπτουν όλες, κατά το δυνατόν, τις οντότητες, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο δραστηριότητας.
3. Η οντότητα δύναται να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της, με σκοπό:
- α) Την ευχερή εξαγωγή όλων των δεδομένων και πληροφοριών που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο αλλά και την φορολογική, ασφαλιστική ή άλλη νομοθεσία, αναλυτικά αλλά και σε σύνοψη, για τη διευκόλυνση της διενέργειας ελεγκτικών συμφωνιών και επαληθεύσεων.
- β) Την υποβοήθηση της διοίκησης της οντότητας για τη λήψη αποφάσεων.
- γ) Την ταξινόμηση των στοιχείων σε κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα, ή σε άλλες ομάδες, με βάση άλλα κριτήρια παρουσίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και την ένταξή τους σε κατηγορίες με βάση τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης.
- δ) Για την διακριτή παρακολούθηση συναλλαγών και υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη της οντότητας, στο βαθμό που απαιτείται πέραν της ήδη παρεχόμενης ανάλυσης στο σχέδιο λογαριασμών.
- δ1) ύψος συναλλαγών περιόδου, και
- δ2) υπόλοιπα ισολογισμού
- ε) Την παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων.
4. Κατά την ανάπτυξη και προσαρμογή του σχεδίου λογαριασμών:
- α) Οι λογαριασμοί της ομάδας 3 «Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία» παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο.
- β) Ο λογαριασμός 42 «Καταθέσεις ιδιοκτητών» της ομάδας 4 «Καθαρή θέση» παρακολουθείται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 4 «Καθαρή θέση» παρακολουθούνται κατ' είδος με περαιτέρω ανάλυση του σχεδίου λογαριασμών.
- γ) Οι λογαριασμοί 50 «Προμηθευτές», 51 «Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων», 52 «Τραπεζικά δάνεια», 53 «Λοιπές υποχρεώσεις», 56 «Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων», παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 5 «Υποχρεώσεις» παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο ή στο απαιτούμενο κατά περίπτωση επίπεδο ανάλυσης.

#### Σημείωση

Οι ανωτέρω αρχές εφαρμόζονται αναλόγως και όταν η οντότητα χρησιμοποιεί, ως έχει δικαίωμα, το σχέδιο λογαριασμών του κατά τα λοιπά καταργηθέντος Ε.Γ.Λ.Σ.

Ένα λογιστικό σύστημα που βασίζεται στη χρήση σύγχρονης πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί να παρέχει ασύγκριτα μεγαλύτερη ανάλυση από την ανάλυση ενός χειρόγραφου ή πεπαλαιωμένου μηχανογραφικού συστήματος, μέσω κατάλληλης οργάνωσης των ηλεκτρονικών αρχείων, χωρίς να απαιτείται η ενσωμάτωση αυτής της ανάλυσης στο «σχέδιο λογαριασμών». Αναγνωρίζοντας αυτή την εξέλιξη αλλά και τη διαφορετικότητα των πληροφοριακών αναγκών των επιμέρους επιχειρήσεων, η Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες να παρέχουν την απαιτούμενη ή ισοδύναμη ανάλυση και συγκέντρωση πληροφοριών που προδιαγράφεται από το σχέδιο λογαριασμών του παρόντος νόμου, μέσα από το πληροφοριακό τους σύστημα.

Η Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ (παράρτημα Γ) δίνει το παρακάτω παράδειγμα ισοδύναμης ανάλυσης του σχεδίου λογαριασμών, με βάση την ανάλυση των προκαταβολών σε προμηθευτές του σχεδίου λογαριασμών των ΕΛΠ. Στο σχέδιο αυτό, οι προκαταβολές σε προμηθευτές αναλύονται σε δύο δευτεροβάθμιους και ο καθένας από αυτούς αναλύεται περαιτέρω σε 3 τριτοβάθμιους ως εξής:

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.04 Προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

Εναλλακτικά της ανωτέρω ανάλυσης, είναι δυνατόν η οντότητα να ακολουθήσει ένα ισοδύναμο τρόπο ανάπτυξης σε τρεις δευτεροβάθμιους, ο καθένας εκ των οποίων αναλύεται περαιτέρω σε δύο δευτεροβάθμιους, σύμφωνα με τις δικές της προτιμήσεις.

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία

50.03.02 Προκαταβολές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.03 Προκαταβολές – συνδεδεμένες οντότητες

50.04 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

50.05 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές

50.05.01 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.05.02 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

Τέλος, σημειώνεται ότι το άρθρο 30 του ν. 4308/14 απαλλάσσει από τη χρήση σχεδίου λογαριασμών τις πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 που επιλέγουν να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

#### 2.2.4 Διπλογραφικό και απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων δύναται να γίνεται είτε κατά το διπλογραφικό είτε κατά το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τα οριζόμενα ανάλογα με την κατηγορία της οντότητας. Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη **θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου** (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι μόνο όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Ανεξάρτητα της χρήσης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος:

- α) Από τις διατάξεις των ΕΛΠ δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα **υποκαταστήματα**. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές (ΠΟΛ 1003/14, άρθρο 3, λοιπές επεξηγήσεις, παρ. 3.01).
- β) Δαπάνες που πραγματοποιούνται από ιδρυτή οντότητας πριν από τη σύστασή της στο όνομά του αλλά ρητά και τεκμηριωμένα για λογαριασμό της, μεταφέρονται στα αρχεία της οντότητας μετά τη σύστασή της.
- γ) Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

#### Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

Όταν η οντότητα υποχρεούται από το ν. 4308/14 να συντάσσει και ισολογισμό, πέραν της κατάστασης αποτελεσμάτων η οποία απαιτείται σε κάθε περίπτωση, οφείλει να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των δύο αυτών χρηματοοικονομικών καταστάσεων (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, στοιχεία της καθαρής θέσης, καθώς και έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες). Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αποτελείται από:

- α) Ημερολόγιο: αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός.
- β) Αναλυτικό καθολικό: αρχείο στο οποίο καταχωρούνται, μία προς μία, οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) κάθε τηρούμενου λογαριασμού.
- γ) Ισοζύγιο: σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού.

Τονίζεται ότι, κατά ρητή πρόβλεψη του νόμου, όταν η οντότητα υποχρεούται σε σύνταξη (και ισολογισμού (πέραν της κατάστασης αποτελεσμάτων) από άλλη νομοθεσία, χωρίς από την άλλη αυτή νομοθεσία να υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, η οντότητα αυτή δεν υποχρεούται να εφαρμόζει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για σκοπούς των ΕΛΠ. Με άλλα λόγια η οντότητα αυτή δύναται να τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα και άλλα, κατά περίπτωση, αρχεία και διαδικασίες, απαραίτητα για να έχει τις απαιτούμενες για τη σύνταξη

ισολογισμού πληροφορίες. Σε αυτή την κατηγορία οντοτήτων εντάσσονται διάφοροι συνεταιρισμοί που από τον ιδρυτικό τους νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χωρίς να υποχρεούνται σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Ενδεικτικά, υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων:

- α) Οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες (οντότητες της παρ. 2α του άρθρου 1 – οντότητες της Οδηγίας 34), ανεξαρτήτως μεγέθους.
- β) Οι ΟΕ και ΕΕ, ανεξαρτήτως μεγέθους, δηλαδή έστω και εάν ο κύκλος εργασιών τους είναι χαμηλότερος του ορίου 1.500.000 ευρώ, όταν **όλα** τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη (οντότητες της παρ. 2β του άρθρου 1 – οντότητες της Οδηγίας 34).
- γ) Οι ΟΕ, ΕΕ και ατομικές επιχειρήσεις, δικηγορικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ. επιχειρήσεις που εξ' ορισμού αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όταν εντάσσονται στην κατηγορία των μικρών (και όχι πολύ μικρών) επιχειρήσεων του άρθρου 2, δηλαδή όταν έχουν κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014).
- δ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, κλπ, που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και έτσι υπάγονται στα ΕΛΠ, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ ώστε να θεωρούνται μικρές και όχι πολύ μικρές οντότητες (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 – οντότητες εκτός Οδηγίας).
- ε) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση), όταν για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους παρουσιάζει κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ (υπαγωγή βάσει παρ. 11 άρθρου 30).
- στ) Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίες δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης), εκτός εάν από ειδική διάταξη επιτρέπεται η χρήση απλογραφικού.
- ζ) Κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται σε χρήση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος από άλλη νομοθεσία.

### **Απλογραφικό λογιστικό σύστημα**

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα παρακολουθεί μόνο τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων. Δηλαδή, το σύστημα αυτό δεν παρακολουθεί τα στοιχεία του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, και καθαρή θέση). Αναλυτικά, τα στοιχεία που παρακολουθούνται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι τα ακόλουθα:

- α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από: πώληση εμπορευμάτων, πώληση προϊόντων, παροχή υπηρεσιών, και λοιπά έσοδα. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων σε κατηγορίες δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση, ανά

παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας (ΠΟΛ 1003/14, παρ. 3.12.4).

- β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. Συνήθεις κατηγορίες κερδών είναι τα κέρδη από πώληση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων ή χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.
- γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές: εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων, και λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε: αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών, και λοιπά έξοδα.
- ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. Συνήθεις κατηγορίες ζημιών είναι οι ζημιές από πώληση ή καταστροφή ή απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, ή από πώληση ή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.
- στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. Τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στα προς απόδοση (όπου συντρέχει περίπτωση) ποσά (π.χ. Φ.Π.Α, δημοτικοί φόροι, διάφορα τέλη, κλπ.). Σημειώνεται ότι τα σχετικά ποσά δύναται να προκύπτουν συγκεντρωτικά, ως ποσοστό της βάσης υπολογισμού τους (π.χ. ως ποσοστό επί των πωλήσεων) με μία εγγραφή για την περίοδο που αφορούν. Για παράδειγμα, τα δημοτικά τέλη μιας ξενοδοχειακής μονάδας μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων εξόδων (ή και σε ξεχωριστό / βοηθητικό λογιστικό αρχείο) με μία εγγραφή για κάθε περίοδο, βάσει των εσόδων της περιόδου αυτής και του σχετικού συντελεστή.

Σημειώνεται ότι στους πάσης φύσεως φόρους που επιβαρύνουν την οντότητα και που πρέπει να καταχωρούνται στο λογιστικό της σύστημα, συμπεριλαμβάνεται και ο φόρος εισοδήματος. Σκοπός της διάταξης είναι να προκύπτει ευθέως από τα λογιστικά βιβλία το καθαρό (μετά από φόρους) αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Ωστόσο, στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, η διάταξη δεν μπορεί να έχει ευθεία εφαρμογή, αφού ο ασκών το ατομικό επάγγελμα (επιχειρηματική δραστηριότητα) μπορεί να έχει και άλλα εισοδήματα εκτός της δραστηριότητας αυτής, ενώ ο φόρος εισοδήματος προκύπτει για το συνολικό του εισόδημα. Για το λόγο αυτό έχει γίνει δεκτό από το ΣΛΟΤ (έγγραφο 2658/17.12.2015) ότι οι ατομικές επιχειρήσεις που εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες (απλογραφικά) δεν απαιτείται να καταχωρούν το φόρο εισοδήματος στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, εφόσον τηρούν το εκδιδόμενο από τη φορολογική διοίκηση σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου εισοδήματος, το οποίο είναι μέρος των λογιστικών αρχείων και από το οποίο μπορεί να υπολογιστεί (εάν χρειαστεί) ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο εισόδημα της ατομικής επιχείρησης του φυσικού προσώπου.

#### **Οντότητες που δύνανται να εφαρμόσουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα**

Κατά γενική αρχή, ο νόμος 4308/14 παρέχει τη δυνατότητα χρήσης απλογραφικού λογιστικού συστήματος σε καθορισμένες κατηγορίες οντοτήτων που από τον ίδιο νόμο (ΕΛΠ) δύνανται να μη

συντάσσουν ισολογισμό. Αναλυτικά, στις επιλέξιμες οντότητες για χρήση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, συμπεριλαμβάνονται:

- α) Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1, δηλαδή οι οντότητες των νομικών τύπων των περιπτώσεων (γ) και (δ) ανωτέρω (παρουσίαση διπλογραφικού) που έχουν κύκλο εργασιών μικρότερο ή ίσο με 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, και επιλέγουν να καταρτίσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και να μη συντάξουν ισολογισμό (παρ. 8 του άρθρου 16).
- β) Τα πρατήρια καυσίμων και πωλητές πετρελαίου θέρμανσης με καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 8.000.000 ευρώ (παρ. 11 του άρθρου 30). Διευκρινίζεται ότι στο όριο του κύκλου εργασιών συμπεριλαμβάνεται το σύνολο του κύκλου εργασιών της οντότητας από πάσης φύσεως πωλήσεις [υγρά καύσιμα, υγραέριο, αλλά και πωλήσεις άλλων ειδών (π.χ. mini market) ή υπηρεσιών – ΠΟΛ 1003, παρ. 3.12.9 (β)].
- γ) Η οποιαδήποτε νομικού τύπου οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 εμπίπτει στις παρακάτω κατηγορίες (παρ. 13 του άρθρου 30):
  - γ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
  - γ2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
  - γ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

Η δυνατότητα χρήσης απλογραφικού συστήματος παρέχεται εφόσον οι επιλέξιμες οντότητες ανωτέρω, που υποχρεωτικά εκ του νόμου (ΕΛΠ) συντάσσουν κατάσταση αποτελεσμάτων, επιλέγουν **να μην** συντάσσουν και ισολογισμό. Δηλαδή, εάν οι εν λόγω οντότητες αποφασίσουν (προαιρετικά) να συντάξουν και ισολογισμό, ενώ απαλλάσσονται κατά τα ΕΛΠ από αυτή την υποχρέωση, χάνουν το δικαίωμα χρήσης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (χρησιμοποιούν υποχρεωτικά διπλογραφικό). Από την άλλη πλευρά, όπως έχει ήδη εξηγηθεί, οι οντότητες που από άλλο νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού, χωρίς να υποχρεούνται σε αυτό από τα ΕΛΠ, **δύνανται** να χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα (παρ. 13 άρθρου 3 των ΕΛΠ). Μπορούν, δηλαδή, να συντάσσουν τον ισολογισμό από το απλογραφικό τους σύστημα παρακολουθώντας με κάθε πρόσφορο, αξιόπιστο και ελέγξιμο τρόπο τις πληροφορίες που απαιτούνται για τη σύνταξη ισολογισμού (διαθέσιμα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις, καθαρή θέση).

Σημειώνεται ότι:

- α) Οι οντότητες που χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 των ΕΛΠ και έχουν υποχρέωση τήρησης ορισμένων αρχείων (μητρώο παγίων, απογραφή, κλπ.).
- β) Σε μια οντότητα που έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα, παρέχεται η δυνατότητα να χρησιμοποιεί προαιρετικά διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων).



- γ) Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

Τονίζεται ότι σύμφωνα με **Άρθρο 28 ν. 4172/13** περί χρήση έμμεσων τεχνικών, όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία, τότε η Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να προσδιορίσει το εισόδημα με τη χρήση έμμεσων μεθόδων και τεχνικών προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Συνεπώς, η τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, όταν ο νόμος απαιτεί διπλογραφικό, συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013.

### **Παράδειγμα 2.1: Λογιστικό σύστημα επιχείρησης υγρών καυσίμων της παρ. 2γ του άρθρου 1**

Μια ομόρρυθμη εταιρεία ιδρύθηκε την 03.01.20X1 με έδρα επαρχιακή κωμόπολη και αντικείμενο την εκμετάλλευση ενός πρατηρίου καυσίμων. Την 01.03.20X1, προστέθηκε στο αντικείμενο της επιχείρησης η εμπορία τροφίμων, ζωοτροφών και αγροτικών εφοδίων.

Για τα έτη 20X1 και 20X2, η επιχείρηση παρουσίασε τον κύκλο εργασιών που παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα.

	20X1	20X2
Καύσιμα κίνησης και θέρμανσης	900.000	950.000
Τρόφιμα	1.300.000	1.400.000
Ζωοτροφές και αγροτικά εφόδια	3.900.000	4.400.000
Σύνολο πωλήσεων	6.100.000	6.750.000

Με βάση τα ανωτέρω, δικαιούται η επιχείρηση το έτος 20X3 να χρησιμοποιήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα και να συντάξει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (να μη συντάξει ισολογισμό), κατατασσόμενη στις πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1, βάσει της παρ. 11 του άρθρου 30;

#### Ανάλυση – Απάντηση

- α) Στην πράξη, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων διαθέτουν στους πελάτες τους, πέραν των καυσίμων, και διάφορα άλλα είδη, συνήθως είδη mini-market, εφημερίδες, τσιγάρα, κλπ.
- β) Με βάση την παρ. 11 του άρθρου 30 του νόμου 4308/14 και την παρ. 30.11.1 της ΠΟΛ 1003/14, η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 (π.χ. Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων (παρ. 2 του άρθρου 2) με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, για δύο συνεχόμενες περιόδους (8.000.000).

- γ) Με βάση την παρ. 3.12.9(β) της ΠΟΛ 1003/14 γίνεται δεκτό ρητά στο τελευταίο εδάφιο ότι εάν μια οντότητα «διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων λαμβάνεται το σύνολο του κύκλου εργασιών από όλες τις δραστηριότητες», χωρίς να γίνεται αναφορά στη σχετική σύνθεση του κύκλου εργασιών (καύσιμα – λοιπά).

Με βάση τη γραμματική διατύπωση των νομοθετικών πηγών, προκύπτει ότι μια επιχείρηση εμπορίας καυσίμων της παρ. 2γ του άρθρου 1, με παράλληλη άλλη εμπορική δραστηριότητα, έχει τη δυνατότητα να τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα όταν ο συνολικός κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το ποσό των 8.000.000 (για δύο συνεχόμενες περιόδους). Σημειώνεται ότι ανάλογη αντιμετώπιση είχαν οι επιχειρήσεις εμπορίας καυσίμων και προ της εφαρμογής των ΕΛΠ, αφού είχαν ειδική ένταξη στα απλογραφικά βιβλία, χωρίς μάλιστα περιορισμό στον κύκλο εργασιών. Μέχρι σήμερα, η φορολογική διοίκηση δεν έχει μεταβάλλει άποψη.

### **Παράδειγμα 2.2: Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Ε. στη διάρκεια της περιόδου**

Μια ανώνυμη εταιρεία μετατράπηκε σε ετερόρρυθμη εταιρεία την 30.06.20X4. Για την ανώνυμη εταιρεία δίνονται τα παρακάτω δεδομένα για τις χρήσεις 20X2 και 20X3:

	20X2	20X3
Κύκλος εργασιών	720.000	815.000
Σύνολο ενεργητικού	310.000	335.000
Μ.Ο. προσωπικού	8	9

Βάσει των δεδομένων:

- α) Δύναται η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα για το διάστημα 01.01.20X4 έως 30.06.20X4;
- β) Δύναται η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα για το διάστημα 01.07.20X4 έως 31.12.20X4;
- γ) Υποχρεούται η επιχείρηση να συντάξει ισολογισμό την 30.06.20X4;
- δ) Υποχρεούται η επιχείρηση να συντάξει ισολογισμό για τη χρήση 20X4;

#### Ανάλυση – Απάντηση

Ισχύοντες κανόνες:

- α) Σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο των ΕΛΠ, οι οντότητες που έχουν εκ του νόμου 4308/14 την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού, πέραν της κατάστασης αποτελεσμάτων, υποχρεούνται να χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (άρθρο 3, παρ. 10). Όταν η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση και δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (άρθρο 3, παρ. 12).
- β) Βάσει των ποσοτικών της μεγεθών των ετών 20X2 και 20X3, η επιχείρηση ως ανώνυμη εταιρεία, εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών της παρ. 2(α) του άρθρου 1 των ΕΛΠ.

γ) Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου (παρ. 3.03, «Λοιπές επεξηγήσεις, ΠΟΛ 1003/14).

Βάσει όλων αυτών:

- α) Μέχρι την 30.06.20X4, η επιχείρηση, ως ανώνυμη εταιρεία, έχει υποχρέωση να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.
- β) Από την 01.07.20X4 και εφεξής, η επιχείρηση, ως πολύ μικρή ετερόρρυθμη εταιρεία της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Η παρ. 3.03 της ΠΟΛ 1003/14 που απαγορεύει την αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου έχει εφαρμογή μόνο επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό. Στην προκείμενη περίπτωση η επιχείρηση ως Α.Ε. είχε υποχρεωτική χρήση του διπλογραφικού μέχρι 30.06.20X4.
- γ) Επιπρόσθετα του υπό (β), η επιχείρηση δεν υποχρεούται να συντάξει ισολογισμό για την ετήσια περίοδο του 20X4. Ως εξ τούτου, παρέλκει η χρησιμοποίηση διπλογραφικού, μετά την 30.06.20X4.

---

### **Παράδειγμα 2.3: Μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε. στη διάρκεια της περιόδου**

Μια πολύ μικρή ομόρρυθμη εταιρεία που τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα μετατράπηκε σε ανώνυμη εταιρεία την 30.06.20X4.

Βάσει των δεδομένων:

- α) Υποχρεούται η επιχείρηση να συντάξει απογραφή και ισολογισμό την 30.06.20X4, και εάν ναι με τι αξίες θα προσδιορίσει τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και καθαρή θέση;
- β) Δύναται η επιχείρηση να συνεχίσει να χρησιμοποιεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα για το διάστημα 01.07.20X4 έως 31.12.20X4, ώστε να ολοκληρωθεί η ετήσια περίοδος;
- γ) Υποχρεούται η επιχείρηση, τις εγγραφές στο απλογραφικό από 01.01.20X4 έως 30.06.20X4, να τις καταχωρίσει εκ νέου στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, ώστε να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση για όλο το 20X4;
- δ) Υποχρεούται η επιχείρηση να συντάξει ισολογισμό την 31.12.20X4; Εάν συντάξει ισολογισμό την 31.12.20X4, τι συγκριτικά στοιχεία θα δημοσιοποιήσει για το 20X3;
- ε) Με τι στοιχεία θα συνταχθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων του 20X4;
- στ) Τι συγκριτικά στοιχεία θα έχει η κατάσταση αποτελεσμάτων του 20X4;

#### **Ανάλυση – Απάντηση**

- α) Η επιχείρηση, ως ανώνυμη εταιρεία, υποχρεούται να διενεργήσει απογραφή έναρξης την 30.06.20X4. Από την απογραφή αυτή θα προκύψει το ενεργητικό, οι υποχρεώσεις της και η καθαρή της θέση.

- β) Αναφορικά με τις αξίες της απογραφής / ισολογισμού έναρξης:
- β1) οι αξίες των παγίων θα προκύψουν από το τηρούμενο μητρώο παγίων,
  - β2) οι αξίες των απαιτήσεων και υποχρεώσεων θα προκύψουν από τα τηρούμενα για σκοπούς διοικητικής πληροφόρησης αρχεία (σημείωση: ο νόμος εξαιρεί τις πολύ μικρές με απλογραφικά από την υποχρέωση τήρησης αρχείων για την κίνηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων)
  - β3) το υπόλοιπο ταμείου θα προκύψει από τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας και τυχόν ποσά που υπάρχουν εκτός τραπεζικών λογαριασμών και μπορούν να τεκμηριωθούν.
  - β4) η διαφορά ενεργητικού και υποχρεώσεων αναγνωρίζεται ως καθαρή θέση έναρξης. Το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου προσδιορίζεται κατά την κρίση της οντότητας, εντός των πλαισίων της εμπορικής νομοθεσίας. Το όποιο υπόλοιπο καθαρής θέσης αναγνωρίζεται ως «Υπέρ το άρτιο».
- γ) Η ανώνυμη εταιρεία, ως έχουσα υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού την 31.12.20X4 υποχρεούται να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (άρθρο 3, παρ. 10)
- δ) Η ανώνυμη εταιρεία αποτελεί συνέχεια της ομόρρυθμης. Ωστόσο, μέχρι την 30.06.20X4 η επιχείρηση λειτουργούσε ως ομόρρυθμη εταιρεία και νομίμως τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Συνεπώς, δεν έχει καμία εκ του νόμου υποχρέωση, τις εγγραφές στο απλογραφικό από 01.01.20X4 έως 30.06.20X4, να τις καταχωρίσει εκ νέου στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.
- ε) Η επιχείρηση, ως ανώνυμη εταιρεία, υποχρεούται να συντάξει ισολογισμό την 31.12.20X4. Στη συγκριτική περίοδο 20X3, η επιχείρηση δεν λειτουργούσε ως ανώνυμη εταιρεία, δεν υποχρεωνόταν και δεν συνέτασσε ισολογισμό. Ως εκ τούτου, η ανώνυμη εταιρεία δεν έχει καμία εκ του νόμου υποχρέωση να συντάξει συγκριτικό ισολογισμό για το 20X3, κάτι που πρακτικά μπορεί να είναι εξαιρετικά επίπονο, κοστοβόρο και επισφαλές ως προς την αξιοπιστία.
- στ) Η ανώνυμη εταιρεία αποτελεί συνέχεια της ομόρρυθμης. Η κατάσταση αποτελεσμάτων της ανώνυμης θα παρουσιάσει τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών ολόκληρου του έτους 20X4. Ως συγκριτικά στοιχεία του έτους 20X3, θα παρουσιαστεί η κατάσταση αποτελεσμάτων της ομόρρυθμης.

---

## 2.3 Ειδικές περιπτώσεις ένταξης σε διπλογραφικό σύστημα

### Ένταξη υποκαταστημάτων αλλοδαπών οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 4172/14 και τη σχετική ΠΟΛ 1044/15, υποκείμενα φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα είναι και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που, ενώ έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή, αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, είτε διατηρούν στην χώρα μόνιμη εγκατάσταση είτε δεν

αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (π.χ. εκμετάλευση ακινήτου από αλλοδαπή εταιρεία).

Συνεπώς, τα υποκαταστήματα που αλλοδαπές νομικές οντότητες ιδρύουν στην Ελλάδα, και τα οποία αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα, εντάσσονται, κατ' αρχήν, στα ΕΛΠ, ανεξάρτητα του εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Περαιτέρω, εφόσον τα υποκαταστήματα αυτά είναι οποιουδήποτε νομικού τύπου από τους αναφερόμενους στην περ. 2(γ) του άρθρου 1 του ν. 4308/14, κατά τη γραμματική ερμηνεία των ΕΛΠ οι οντότητες αυτές (υποκαταστήματα) υποχρεούνται να τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα μόνο εφόσον ο κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ (μικρές οντότητες). Όταν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ, δύνανται να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Η προσέγγιση αυτή είναι συμβατή με το πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ.

Ωστόσο, με την ΠΟΛ 1145/10.02.15 του Υπουργείου Οικονομικών γίνεται δεκτό από τη φορολογική διοίκηση ότι λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της αλλοδαπής οντότητας στην αλλοδαπή, όταν αυτή η οντότητα αποκτά στην Ελλάδα εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, κατά τις απαιτήσεις της φορολογικής διοίκησης, εάν η αλλοδαπή οντότητα εμπίπτει αντίστοιχα στην περ. 2(α) ή 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ, το λειτουργούν στην Ελλάδα υποκατάστημα αυτής (μόνιμη εγκατάσταση) αντιμετωπίζεται ως οντότητα της αντίστοιχης περίπτωσης [2(α) ή 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1].

Η θέση αυτή της φορολογικής διοίκησης έχει μια σημαντική συνέπεια από πλευράς ένταξης στα ΕΛΠ ενός υποκαταστήματος αλλοδαπής οντότητας στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, το υποκατάστημα αυτό, εάν η αλλοδαπή οντότητα είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, Ετερόρρυθμη κατά μετοχές) ή της περ. 2(β) του άρθρου 1 (ΟΕ ή ΕΕ με όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη οντότητες της περ. 2α του άρθρου 1 ή συγκρίσιμου με αυτά νομικού τύπου), υποχρεούται να εφαρμόζει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και να συντάσσει ισολογισμό, ανεξάρτητα από ύψος του καθαρού κύκλου εργασιών.

Η εν λόγω θέση της φορολογικής διοίκησης θέτει στην ίδια βάση τις ημεδαπές και τις αλλοδαπές οντότητες που αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Ωστόσο, φαίνεται η θέση αυτή να παρουσιάζει προβλήματα από τρεις τουλάχιστον απόψεις:

- α) Δεν υπάρχει ευθεία, σαφής και εύκολα τεκμηριώσιμη αντιστοίχιση των νομικών τύπων εταιρειών της Ελλάδος και αρκετών χωρών, κυρίως εκείνων εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- β) Σε αρκετές χώρες, το λογιστικό πλαίσιο δεν κάνει αναφορά σε υποχρεωτική χρήση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ακόμη και όταν απαιτείται σύνταξη Ισολογισμού.
- γ) Η επιβολή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος σε ορισμένες πολύ μικρές οντότητες αυτής της κατηγορίας, ιδίως αυτές των ακινήτων, στερείται πρακτικού νοήματος και επιπλέον απαλλαγή από ένα τέτοιο σύστημα παρέχεται από τα ΕΛΠ σε μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων της ημεδαπής, ίδιου νομικού τύπου. Δηλαδή, δεν είναι σαφής ο σκοπός της ερμηνείας του ν. 4172/13 στο προκείμενο ζήτημα.

Να σημειωθεί ότι η περίπτωση των οντοτήτων της παρ. 2(β) του άρθρου 1 εισήχθη στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο με το ν. 4308/14 και ισχύει από 01.01.2015. Προ των ΕΛΠ, δεν υπήρχε αντίστοιχη ρύθμιση στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο. Η προσθήκη της περίπτωσης οφείλεται σε αλλαγή της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ.

Συνοπτικά, και λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο έναρξης του ν. 4308/14 (01.01.2015), όπως εξηγείται και στην ΠΟΛ 1138/15, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών νομικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, είτε έχουν μόνιμη εγκατάσταση είτε όχι στη βάση των διατάξεων των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, για το έτος 2014:

- α) τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσουν ισολογισμό, όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμης κατά μετοχές ή Ι.Κ.Ε, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού κύκλου εργασιών.
- β) Δύνανται να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υποχρεούνται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (δύνανται να μη συντάσσουν ισολογισμό), όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ (Ο.Ε., Ε.Ε., κλπ) και ο καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ (για δύο συνεχόμενες περιόδους).

Για το διάστημα μετά την 01.01.2015, τα εν λόγω υποκαταστήματα:

- α) τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσουν ισολογισμό, ανεξάρτητα ύψους καθαρού κύκλου εργασιών, όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμης κατά μετοχές ή Ι.Κ.Ε.) ή του νομικού τύπου της περ. 2(β) του άρθρου 1 (Ο.Ε. ή Ε.Ε. η άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου), και όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι οντότητες της περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, ΙΚΕ, ετερόρρυθμες κατά μετοχές).
- β) δύνανται να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υποχρεούνται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (δύνανται να μη συντάσσουν ισολογισμό), όταν ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 (για δύο συνεχόμενες περιόδους) και όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(γ) του άρθρου 1 (Ο.Ε. ή Ε.Ε. η άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου), χωρίς ταυτόχρονα όλοι οι εταίροι να είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, ΙΚΕ, ετερόρρυθμες κατά μετοχές).

#### **Παράδειγμα 2.4: ένταξη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας**

Μια ανώνυμη εταιρεία με έδρα χώρα της ΕΕ, υποκείμενη στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ, έχει συστήσει υποκατάστημα στην Ελλάδα από το οποίο αποκτά καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους περίπου 50.000. Το υποκατάστημα έχει καθαρό κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει το ποσό των 300.000 ετησίως, απασχολεί 2 άτομα προσωπικό και στερείται σημαντικών παγίων.

#### Ερωτήσεις

- α) Υπάγεται το υποκατάστημα της εταιρείας στο ν. 4308/14;
- β) Εάν υπάγεται, ποια είναι η σχετική διάταξη του νόμου;
- γ) Δύναται το υποκατάστημα να τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα;

#### Ανάλυση-Λύση

Το σχετικό νομικό πλαίσιο για την απάντηση των ερωτημάτων έχει ως εξής:

1. Οι διατάξεις των περιπτώσεων (α) και (β) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/14 ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Οι εν λόγω διατάξεις εντάσσουν στον εν λόγω νόμο τις λειτουργούσες στα κράτη μέλη της ΕΕ κατηγορίες εταιρειών (Α.Ε., ΕΠΕ, κλπ).
2. Οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας αναφέρονται αποκλειστικά στους λογιστικούς κανόνες και στη μορφή των συντασσόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των υπαγόμενων νομικών μορφών, χωρίς (αυτονοήτως) να περιέχουν ρυθμίσεις για ζητήματα λογιστικής υποκαταστημάτων. Περαιτέρω, δεν αναφέρονται, ούτε απαιτούν ή επιτρέπουν, τη χρήση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Ζητήματα λογιστικής υποκαταστημάτων και λογιστικού συστήματος επαφίενται στην κρίση της οντότητας, σύμφωνα με τη διεθνώς κρατούσα πρακτική.
3. Στην ΠΟΛ 1003/14 (Λοιπές ρυθμίσεις του άρθρου 3, παρ. 3.01) ορίζεται ότι: «Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές».
4. Με την ΠΟΛ 1145/10.02.15 γίνεται δεκτό από τη φορολογική διοίκηση ότι λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της αλλοδαπής οντότητας στην αλλοδαπή, όταν αυτή η οντότητα αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ., δεδομένου ότι μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Επομένως, κατά τις απαιτήσεις της φορολογικής διοίκησης, αφού η αλλοδαπή οντότητα εμπίπτει στην περ. 2(α) του άρθρου 1 των ΕΛΠ, το λειτουργούν στην Ελλάδα υποκατάστημα αυτής (μόνιμη εγκατάσταση) αντιμετωπίζεται ως οντότητα της ίδιας περίπτωσης 2(α), δηλαδή ως εάν το υποκατάστημα να ήταν το ίδιο ανώνυμη εταιρεία του ελληνικού δικαίου.

Λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ΠΟΛ 1145/15 της φορολογικής διοίκησης, αλλά και τη συναφή ΠΟΛ 1138/2015, το υποκατάστημα στην Ελλάδα εντάσσεται στην περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/14, επειδή η αλλοδαπή οντότητα στην αλλοδαπή, είναι του νομικού τύπου της Ανώνυμης Εταιρείας. Ως εκ τούτου, το υποκατάστημα τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσει υποχρεωτικά ισολογισμό, πέραν της κατάστασης αποτελεσμάτων.

---

## **Παράδειγμα 2.5: ένταξη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας**

### Περίπτωση 1

Αλλοδαπή ΟΕ κατέχει από ετών ακίνητο στην Ελλάδα από το οποίο αποκτά εισόδημα από ενοικίαση ύψους 200.000 ευρώ το έτος. Μέχρι τις 31.12.2013 ήταν μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, καθώς μέχρι τότε ήταν σε ισχύ ειδική ρύθμιση.

Από 1.1.2014 που έχει τεθεί σε ισχύ ο ΚΦΔ (ν. 4174/13) και ο ΚΦΕ (ν. 4172/13), η οντότητα αυτή θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, με τη χώρα προέλευσης της αλλοδαπής υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ). Συνεπώς, η οντότητα αυτή στην Ελλάδα θεωρείται ότι δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Ωστόσο, επειδή αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπάγεται στα ΕΛΠ. Ως πολύ μικρή

οντότητα (περ. 2.γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ), το υποκατάστημα είναι υπόχρεο σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων στη χρήση 2014, βάσει του ΚΦΑΣ. Το υποκατάστημα θα τηρήσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα μόνο εάν γίνει μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μεγαλύτερο του 1.500.000, για δύο συνεχόμενες περιόδους.

### Περίπτωση 2

Αλλοδαπή ΑΕ, που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, ανεγείρει ακίνητο το οποίο ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2014. Το Ιούλιο του έτους αυτού, η ΑΕ προχωρεί σε ενοικίαση του ακινήτου.

Μέχρι την ολοκλήρωση της ανέγερσης δηλαδή μέχρι και τον Απρίλιο του 2014 τηρεί απλογραφικά βιβλία (ειδική ένταξη βάσει ΚΦΑΣ). Από τον Μάιο μέχρι και τον Ιούνιο του 2014 δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις τήρησης βιβλίων, καθόσον δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από τον Ιούλιο 2014, όμως, δεδομένου ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (εισόδημα από ακίνητη περιουσία), το υποκατάστημα υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων. Βάσει ειδικής ρύθμισης του ΚΦΑΣ (άρθρο 1) το εν λόγω υποκατάστημα πρέπει να τηρεί διπλογραφικά βιβλία και να συντάσσει ισολογισμό, δεδομένου ότι κατέχεται από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία. Στην ίδια υποχρέωση υπάγεται και από 01.01.2015, καθώς η αλλοδαπή οντότητα εντάσσεται στην περ. 2(α) των ΕΛΠ.

---

### **Περί κοινοπραξιών και κοινών διευθετήσεων και ένταξη αυτών στα ΕΛΠ**

Για την κατανόηση του θέματος των κοινοπραξιών (joint ventures) και κοινών δραστηριοτήτων (joint operations), δίνονται οι παρακάτω εννοιολογικοί ορισμοί, σύμφωνα με το γλωσσάριο όρων των ΕΛΠ. Οι ορισμοί αυτοί έχουν εφαρμογή από λογιστική σκοπιά και δεν ταυτίζονται απαραίτητα με την έννοια της κοινοπραξίας κατά το άρθρο 293 του ν. 4072/12.

- α) **Κοινή διευθέτηση (joint arrangement).** Με τον όρο αυτό νοείται διευθέτηση στην οποία δύο ή περισσότερα μέρη, δεσμευμένα με σύμβαση, έχουν κοινό έλεγχο. Μια κοινή διευθέτηση είναι είτε κοινή δραστηριότητα είτε κοινοπραξία.
- β) **Κοινοπραξία (joint venture).** Κοινοπραξία είναι μια οντότητα (π.χ. μια ανώνυμη εταιρεία) επί της οποίας δύο ή περισσότερα (τρίτα) μέρη (π.χ. άλλες εταιρείες) ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία.
- γ) **Κοινή δραστηριότητα (joint operation).** Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Η κοινή δραστηριότητα διενεργείται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη. Παράδειγμα κοινής δραστηριότητας είναι η από κοινού ιδιοκτησία και συνεκμετάλλευση ενός περιουσιακού στοιχείου από δύο μέρη.

Πέραν της λογιστικής έννοιας της κοινοπραξίας κατά τα ΕΛΠ, στο Ελληνικό εταιρικό δίκαιο (άρθρο 293 του ν. 4072/2012) έχει εισαχθεί η έννοια της κοινοπραξίας ως εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα, και η έννοια αυτή έχει υιοθετηθεί από την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 45 ν. 4172/13 και ΠΟΛ 1044/2015). Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012 ορίζονται τα εξής, ως προς την κοινοπραξία:



- α) Η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.
- β) Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνεται εις ολόκληρον.
- γ) Εφόσον, η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτή αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.
- δ) Οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και στις ειδικά ρυθμιζόμενες κοινοπραξίες, εκτός αν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στην ειδική ρύθμιση.

Βάσει των ανωτέρω, η κοινοπραξία υπάγεται στα ΕΛΠ όταν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπακόλουθα καταχωρίζεται στο ΓΕΜΗ. Εξ' αντιδιαστολής, όταν η κοινοπραξία αφορά αποκλειστικά στο συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της, κατά τεκμήριο η κοινοπραξία δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία και δεν υπάγεται στα ΕΛΠ.

Σημειώνεται περαιτέρω ότι βάσει του ΚΦΕ (ν. 4172/13), ως νομική οντότητα για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος νοείται και κάθε φύσεως κοινοπραξία (περ. στ του άρθρου 45 του ν. 4172/13). Το αυτό εφαρμόζεται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία.

Βάσει όλων των ανωτέρω, είναι προφανές ότι η έννοιες της κοινοπραξίας των ΕΛΠ και του ν. 4072/12 παρουσιάζουν μεν ομοιότητες, αλλά δεν ταυτίζονται. Για παράδειγμα, έστω μια ανώνυμη εταιρεία στην οποία συμμετέχουν κατά 50% δύο άλλες οντότητες. Για κάθε μία από αυτές τις οντότητες, η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία είναι, από λογιστική άποψη, κοινοπραξία και εφαρμόζονται οι σχετικοί λογιστικοί κανόνες, ενώ από φορολογική σκοπιά δεν υφίσταται κοινοπραξία. Αντίθετα, είναι κοινοπραξία τόσο από λογιστική όσο και από φορολογική σκοπιά, η οντότητα που συνιστάται από δύο τεχνικές ανώνυμες εταιρείες κατά το άρθρο 293 του ν. 4072/2012, με σκοπό την κατασκευή και εκμετάλλευση ενός τεχνικού έργου για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

### **Πρόβλημα 2.6: ένταξη κοινοπραξίας σε κατηγορία**

Συνιστάται, από τρεις ανώνυμες εταιρείες, κοινοπραξία κατά την ελληνική νομοθεσία (ν.4072/2012). Η κοινοπραξία αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και εγγράφεται στο ΓΕΜΗ.

#### Ερώτηση

Η κοινοπραξία εντάσσεται στα ΕΛΠ βάσει της παρ. 2(β) του άρθρου 1 ή βάσει της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του ν. 4309/14; Ποια η πρακτική συνέπεια της ένταξης;

#### Ανάλυση-Λύση

Η οντότητα τύπου κοινοπραξίας δεν κατονομάζεται στις οντότητες της παραγράφου 2(β) του άρθρου 1, ούτε στις αντίστοιχες διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Κατ' ακολουθία, η αποκτούσα

εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κοινοπραξία φαίνεται να υπάγεται στην περίπτωση 2(γ) του άρθρου 1, δηλαδή εφαρμόζει τα ΕΛΠ κατ' απαίτηση της εθνικής νομοθεσίας. Ωστόσο, η παρ. 3 του άρθρου 293 του νόμου 4072/2012 εξομοιώνει την κοινοπραξία με ομόρρυθμη εταιρεία. Με αυτό το δεδομένο, για λόγους νομικής ασφάλειας, η κοινοπραξία αντιμετωπίζεται ως οντότητα της παραγράφου 2(β) του άρθρου 1 και όχι της παραγράφου 2(γ).

Η πρακτική συνέπεια της εν λόγω ένταξης αναφέρεται μόνο στην κοινοπραξία που παρουσιάζει κύκλο εργασιών μικρότερο ή ίσο των 1.500.000 ευρώ, περίπτωση στην οποία είναι κατά το άρθρο 2 «πολύ μικρή» εκτός Οδηγίας. Μια τέτοια οντότητα δικαιούται να χρησιμοποιεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα (και όχι διπλογραφικό) και να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων. Επιπλέον, το άρθρο 30 προνοεί για ορισμένες περαιτέρω απαλλαγές και απλοποιήσεις για αυτή την κατηγορία οντοτήτων.

---

## 2.4 Άλλα λογιστικά αρχεία

Το άρθρο 4 των ΕΛΠ αφορά την τήρηση ορισμένων πρόσθετων λογιστικών αρχείων, ανάλογα με το είδος της οντότητας, πέραν των οριζόμενων στο άρθρο 3. Τα οριζόμενα αρχεία στο άρθρο 4 υποκαθιστούν, με συστηματικό και πλήρη τρόπο, το «βιβλίο απογραφών και ισολογισμού». Στα εν λόγω αρχεία παρατίθενται αναλυτικά, και με τον τρόπο που ορίζεται κατά περίπτωση, οι επιμέρους μονάδες που συνθέτουν το υπόλοιπο ενός λογαριασμού ή κονδυλίου του ισολογισμού. Τα ποσά των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που καταχωρούνται στα αρχεία του άρθρου 4 έχουν ως ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία ισολογισμού, μετά τις εγγραφές κλεισίματος των αποτελεσματικών λογαριασμών. Δηλαδή, τα σχετικά ποσά τροφοδοτούν, σε σύνοψη, τα κονδύλια του ισολογισμού.

Σημειώνεται ότι οι πληροφορίες που απαιτείται να παρέχονται στα αρχεία του άρθρου 4 δύναται να προκύπτουν από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων. Για παράδειγμα, το αναλυτικό αρχείο απαιτήσεων από πελάτες μιας οντότητας που προκύπτει από τη μηχανογραφική εφαρμογή εμπορικής διαχείρισης καλύπτει τις απαιτήσεις το νόμου. Στην περίπτωση αυτή, δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου.

Τα αρχεία του άρθρου 4 είναι οκτώ συνολικά και παρατίθενται πιο κάτω με σύντομο διευκρινιστικό σχολιασμό. Εννοείται ότι τα εν λόγω αρχεία τηρούνται μόνο εφόσον συντρέχει περίπτωση, δηλαδή μόνο εφόσον η οντότητα έχει κατά την ημερομηνία ισολογισμού το σχετικό στοιχείο.

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

Στο αρχείο αυτό («μητρώο παγίων») παρακολουθούνται τα ενσώματα και άυλα πάγια, είτε υπόκεινται είτε δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται για κάθε πάγιο η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση καθώς και κάθε (τυχούσα) επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου. Πρέπει επίσης να προκύπτουν από το αρχείο αυτό τα ποσά που αφορούν την περίοδο αναφοράς, τα σωρευτικά ποσά κατά την ημερομηνία αναφοράς, και τελικά η καθαρή λογιστική αξία του στοιχείου.

Στο αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι. Σημειώνεται ωστόσο ότι δεν απαιτείται η διατήρηση αναπόσβεστου υπολοίπου 0,01 ευρώ ανά πάγιο, κάτι που ήταν κοινή πρακτική στο χειρόγραφο λογιστικό σύστημα για λόγους διευκόλυνσης.

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

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους, δηλαδή της αξίας με την οποία θα εμφανιστούν στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, στο αρχείο αυτό καταχωρούνται τα ομόλογα (χρεωστικοί τίτλοι), οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια (τίτλοι καθαρής θέσης) που έχουν εκδώσει άλλες οντότητες, και τα οποία βρίσκονται στην κατοχή της αναφερόμενης οντότητας στην ημερομηνία ισολογισμού.

### **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων**

Το αρχείο αυτό είναι στην ουσία η «κατάσταση απογραφής». Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται τα αποθέματα που αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας, δηλαδή δεν καταχωρούνται αποθέματα τρίτων (π.χ. αποθέματα τρίτων προς φύλαξη). Οι απαιτούμενες πληροφορίες για αυτά τα αποθέματα είναι οι παρακάτω:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

Περαιτέρω, η παρ. 4 του άρθρου 4 και το σχετικό κείμενο της ΠΟΛ 1003/14 παρέχουν τις εξής απλοποιήσεις, σε ότι αφορά την καταμέτρηση των αποθεμάτων<sup>7</sup>:

α) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. Κλασική έμμεση τεχνική είναι η μέθοδος της λιανικής που προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, με την εφαρμογή του ποσοστού μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και χωρίς να προηγείται καταμέτρηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος. Άλλη έμμεση τεχνική είναι η χρήση προσεγγιστικής μεθοδολογίας σε περιπτώσεις που η φυσική καταμέτρηση είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων. Με βάση την μέθοδο αυτή, η αρχική ποσότητα ιχθύων που τοποθετείται σε έναν κλωβό εκτροφής, μετατρέπεται σε κάθε ημερομηνία που επιδιώκεται απογραφή, σε ποσότητα και ιχθυομάζα, λαμβάνοντας υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως τις επικρατούσες περιβαλλοντικές συνθήκες που επηρεάζουν την ανάπτυξη των ιχθύων, τις αναλωθείσες ιχθυοτροφές και τα ποσοστά θνησιμότητας<sup>8</sup>.

β) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. Στη διεθνή πρακτική, τα αναλώσιμα υλικά κρίνεται ότι δεν είναι σημαντικά, και συνεπώς η

---

<sup>7</sup> Ρυθμίσεις αναφορικά με το χρόνο καταμέτρησης των αποθεμάτων εξετάζονται στο τμήμα 2.6 του παρόντος κεφαλαίου ενώ πρόσθετες ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές σε σχέση με την υποχρέωση απογραφής αποθεμάτων εξετάζονται στο τμήμα 2.8.

<sup>8</sup> Τα αποτελέσματα της μεθόδου επαληθεύονται εκ των υστέρων κατά την συλλογή των ιχθύων (εξαλίευση).

οντότητα δύναται να μην τα απογράφει, όταν τα υλικά αυτά (αθροιστικά, όχι το καθένα ξεχωριστά) δεν υπερβαίνουν ένα ποσοστό που μπορεί να κυμαίνεται από 3% έως 5% του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά. Το εύρος του ποσοστού από 3% έως 5% είναι σύνηθες στη διεθνή πρακτική. Τονίζεται ωστόσο ότι η φορολογική διοίκηση δεν έχει λάβει θέση επί του θέματος<sup>9</sup> μετά την ψήφιση του ν. 4308/14.

- γ) Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, η καταμέτρηση δύναται να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- δ) Όταν η οντότητα, με επιλογή της, τηρεί αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών, η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος **κυλιόμενων απογραφών** για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων. Στην περίπτωση αυτή, ως ποσότητα αποθεμάτων τέλους περιόδου δύναται να λαμβάνεται η ποσότητα που προκύπτει από το αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης).

#### Σημειώσεις

- Ο νόμος 4308/14 στο άρθρο 30 και οι σχετικές ρυθμίσεις της ΠΟΛ 1019/15, προνοούν για ειδικές απαλλαγές από τη διενέργεια φυσικής απογραφής, σε περιπτώσεις πολύ μικρών οντοτήτων. Το θέμα αυτό εξετάζεται στο τμήμα 2.8 του παρόντος κεφαλαίου των σημειώσεων.
- Τα λογιστικά θέματα των αποθεμάτων ρυθμίζονται στο άρθρο 20 των ΕΛΠ και εξετάζονται αναλυτικά στο πρόγραμμα «Λογιστικό πλαίσιο ατομικών καταστάσεων».
- Το σύνολο των αγορών της περιόδου των αναλώσιμων υλικών που δεν απογράφονται αντιμετωπίζονται ως έξοδο της περιόδου.

#### **Πρόβλημα 2.7: Απαλλαγή απογραφής αναλώσιμων κατά άρθρο 4 (παρ. 4δ)**

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα για τις αγορές 15 διαφορετικών βοηθητικών ειδών ή αναλωσίμων μιας επιχείρησης, που έχουν ταξινομηθεί σε αύξουσα τάξη μεγέθους. Το απόθεμα των αποθεμάτων παραμένει σταθερό από έτος σε έτος.

---

<sup>9</sup> Σημειώνεται ότι ο ΚΒΣ όριζε απαλλαγή από την τήρηση βιβλίου αποθήκης για αποθέματα που αντιπροσώπευαν ποσοστό μέχρι 3% του συνολικού κόστους.

Κωδικός	Αξία αγορών	Ποσοστό είδους στο σύνολο	Αθροιστικό ποσοστό στο σύνολο
101	40.500	0,57%	0,57%
102	59.400	0,83%	1,40%
103	69.800	0,98%	2,38%
104	85.800	1,20%	3,58%
105	149.500	2,09%	5,67%
106	253.700	3,55%	9,22%
107	271.800	3,81%	13,03%
108	295.900	4,14%	17,17%
109	310.500	4,35%	21,52%
110	340.100	4,76%	26,28%
111	385.600	5,40%	31,68%
112	402.700	5,64%	37,32%
113	432.300	6,05%	43,37%
114	550.300	7,70%	51,08%
115	655.400	9,18%	60,25%
116	670.400	9,39%	69,64%
117	685.500	9,60%	79,24%
118	728.000	10,19%	89,43%
119	755.000	10,57%	100,00%
	<u>7.142.200</u>	<u>100,00%</u>	

Με βάση αυτά τα δεδομένα, να τεκμηριωθεί εάν η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μη διενεργεί απογραφή ορισμένων αποθεμάτων, και εάν ναι, ποιων;

#### Ανάλυση - Λύση

Σύμφωνα με την παρ. 4(δ) του άρθρου 4 των ΕΛΠ, τα αναλώσιμα και τα βοηθητικά υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά, μπορούν να μην απογράφονται. Η ΠΟΛ 1003/14 δεν έχει αναφέρει συγκεκριμένα κριτήρια για τον καθορισμό των αποθεμάτων που είναι σημαντικά. Στην διεθνή πρακτική το χρησιμοποιούμενο ποσοστό κυμαίνεται από 3% έως 5% του συνολικού κόστους. Με το ανώτατο αυτό ποσοστό 5%, προκύπτει ότι η επιχείρηση δύναται να μην απογράφει τα αποθέματα με κωδικό αριθμό 101 έως 104, που δίνουν αθροιστικό ποσοστό 3,58%. Παρατηρείται ότι εάν το όριο εφαρμοζόταν για κάθε ένα είδος ξεχωριστά, το αθροιστικό ποσό στο παράδειγμα θα ανερχόταν στο 26,28% (όλα τα είδη με κωδικό αριθμό 101 έως 110). Ανάλογης λογικής ήταν και η ρύθμιση του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ.

Σημειώνεται ότι η φορολογική διοίκηση δεν έχει λάβει θέση για το αποδεκτό ποσοστό απαλλαγής από απογραφή.

---

#### **Αρχείο αποθεμάτων τρίτων**

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

διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο. Για τα αποθέματα αυτά καταγράφονται οι εξής πληροφορίες:

- α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
- β) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

Σημειώνεται, ωστόσο, ότι με την παρ. 4.5.1 της ΠΟΛ 1003/14 παρέχονται οι παρακάτω διευκολύνσεις αναφορικά με τα αποθέματα τρίτων.

- α) Η παρακολούθηση αφορά τα εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτά είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.).
- β) Δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων τρίτων και η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Αρκεί η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της, τηρώντας, για παράδειγμα, με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία.

#### **Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις αυτής της κατηγορίας είναι οι εμπορικές απαιτήσεις (πελάτες, επιταγές εισπρακτές, γραμμάτια, συναλλαγματικές), τα δουλευμένα έσοδα εισπρακτέα, τα προπληρωμένα έξοδα της περιόδου, κλπ.

#### **Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης. Οι κύριες περιπτώσεις αυτής της κατηγορίας είναι το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, το υπέρ το άρτιο, το τακτικό και λοιπά αποθεματικά και οι καταθέσεις ιδιοκτητών για αύξηση κεφαλαίου.

#### **Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις αυτής της κατηγορίας είναι οι εμπορικές υποχρεώσεις (προμηθευτές, επιταγές πληρωτέες, γραμμάτια, συναλλαγματικές), τα δουλευμένα έξοδα πληρωτέα, τα προεισπραγμένα έσοδα της περιόδου, κλπ.

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

Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό. Για παράδειγμα, ένας πελάτης σε δολάρια ΗΠΑ παρακολουθείται μεν σε ευρώ στα λογιστικά βιβλία της οντότητας, πρέπει όμως η οντότητα να γνωρίζει κάθε φορά το υπόλοιπο της απαίτησης σε δολάρια ΗΠΑ. Η παρακολούθηση της ποσότητας των μονάδων του ξένου νομίσματος είναι απαραίτητη για τη μετατροπή του οικείου στοιχείου σε μονάδες του νομίσματος αναφοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

## **Απαλλαγές από αρχεία του άρθρου 4 για τα απλογραφικά**

Με βάση την ΠΟΛ 1003/14 (τμήμα «Λοιπές επεξηγήσεις», παρ. 4.01), οι οντότητες της περίπτωσης 2(γ) του άρθρου 1 που, σύμφωνα με το νόμο, συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τρία από τα αρχεία του άρθρου 4: «Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων», «Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης» και «Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων». Δηλαδή, οι οντότητες αυτές (απλογραφικά) τηρούν υποχρεωτικά μόνο τα παρακάτω αρχεία του άρθρου 4, όταν βέβαια συντρέχει περίπτωση:

- α) αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων,
- β) αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους,
- γ) αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων,
- δ) αρχείο αποθεμάτων τρίτων, και
- ε) αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση έντοκων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων η οντότητα των απλογραφικών έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τους προκύπτοντες τόκους (που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων-εξόδων), χωρίς ωστόσο να υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης των σχετικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων στο βιβλίο αυτό (λοιπές επεξηγήσεις, παρ. 4.02). Σε περίπτωση δανείου, η φύλαξη του *extraît* της τράπεζας και της σχετικής σύμβασης είναι επαρκής τεκμηρίωση των τόκων που έχει χρεώσει η τράπεζα και τους οποίους η οντότητα οφείλει να καταχωρήσει στα βιβλία της ως έξοδο.

## **2.5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

Οι διατάξεις του άρθρου 5, σε συνδυασμό με τις γενικές αρχές και ρυθμίσεις του άρθρου 4 περί τήρησης λογιστικών αρχείων, αποσκοπούν στην εύλογη διασφάλιση της αξιοπιστίας των δεδομένων του λογιστικού συστήματος και των συντασσόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### **2.5.1 Βασικοί κανόνες διασφάλισης αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος**

Οι αναλυτικές ρυθμίσεις του άρθρου 5 παρουσιάζονται παρακάτω. Λόγω της σημασίας των διατάξεων και για τη διευκόλυνση του αναγνώστη, παρουσιάζεται αυτούσιο το κείμενο των σχετικών ρυθμίσεων του νόμου (σε πλάγια γραμματοσειρά), οργανωμένο σε θεματικές υπο-ενότητες. Στη συνέχεια παρατίθενται ερμηνευτικά σχόλια και τα βασικά σημεία της ΠΟΛ 1003/14.

#### **Ευθύνη, έννοια και περιεχόμενο αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος (παρ. 1 και 2)**

1. *Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο, και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου (παρ. 1).*

### Σχόλια

- α) Η αναφορά σε «άλλες πληροφορίες» σημαίνει ότι η απαίτηση του νόμου δεν περιορίζεται στην εύλογη παρουσίαση από λογιστική σκοπιά αλλά διαλαμβάνει και κάθε αναφορά (πληροφόρηση) που παράγεται από το λογιστικό σύστημα. Δηλαδή, η απαίτηση για αξιόπιστη πληροφόρηση συμπεριλαμβάνει τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος, τη σύνταξη φορολογικών δηλώσεων, αλλά και διάφορες στατιστικής φύσεως πληροφορίες, που μπορεί να αναφέρονται, βάσει νόμου και κατά περίπτωση, σε δημόσιες αρχές.
  - β) Όταν ένα τμήμα του λογιστικού συστήματος δεν είναι αξιόπιστο και το τμήμα αυτό δεν κρίνεται ως σημαντικό για το σύνολο, το έλλειμμα αξιοπιστίας του τμήματος δεν θίγει απαραίτητα την αξιοπιστία ολόκληρου του λογιστικού συστήματος.
2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 (τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος), τα λογιστικά αρχεία:
- α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.
  - β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
  - γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου (παρ. 2).

### Σχόλια

- α) Οι ρυθμίσεις των παρ. 1 και 2 καθορίζουν το γενικό πλαίσιο που πρέπει να ακολουθούν οι υποκείμενες οντότητες, για τη διασφάλιση της απαιτούμενης αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.
- β) Το πλαίσιο της παρ. 1 και 2 εξειδικεύεται περαιτέρω στις επόμενες παραγράφους του άρθρου 5.

### **Παράδειγμα 2.8: Λογιστικό σύστημα και υποστήριξη σύνταξης χρηματ/μικών καταστάσεων**

Μια επιχείρηση εμπορεύεται σημαντικό πλήθος αγαθών και έχει σημαντικό αριθμό συναλλαγών αγορών από διάφορους προμηθευτές, ενώ κάθε τιμολόγιο αγοράς αφορά αρκετά διαφορετικά είδη. Για λόγους περιορισμού του κόστους, η επιχείρηση δεν καταχωρεί σε αρχείο ανά είδος τις αγορές χρονολογικά κατά ποσότητα και τιμή αγοράς, αφού άλλωστε κάτι τέτοιο δεν απαιτείται ρητά από το ν. 4308/14.

Με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες, πληροί το λογιστικό σύστημα τις απαιτήσεις των ΕΛΠ;

### Ανάλυση – Λύση

Σύμφωνα με την παρ. 2(γ) του άρθρου 5, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία πρέπει να υποστηρίζουν τη σύμφωνα με το νόμο σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Από τα δεδομένα προκύπτει ότι δεν είναι πρακτικά ευχερές, λόγω του πλήθους των αγορών, να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος με FIFO ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Όρου, αφού δεν υπάρχει αρχείο κατ' είδος εμπορεύματος που να παρουσιάζει χρονολογικά τις αγορές κατά ποσότητα και τιμή (εφαρμογή FIFO) ούτε είναι εύκολο να υπολογιστεί το μέσο κόστος



κτήσης (δεν υπάρχει αρχείο με τις αγορασθείσες ποσότητες και την αξία αγορών της περιόδου. Δηλαδή, το λογιστικό σύστημα δεν υποστηρίζει τη σύνταξη αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επιπρόσθετα, η παρ. 10 του άρθρου 5 απαιτεί να παρέχονται από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Συνεπώς, βάσει όλων των ανωτέρω, τα αρχεία της οντότητας δεν καλύπτουν τις απαιτήσεις του άρθρου 5 των ΕΛΠ.

---

### Παράδειγμα 2.9: Αξιολόγηση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος σε ενιαία βάση

Μια πολύ μικρή ομόρρυθμη επιχείρηση διαθέτει στην αγορά διάφορα είδη εμπορευμάτων. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί κατά χρονολογική σειρά σε αρχείο τις αγορές ανά είδος και κατά ποσότητα και τιμή αγοράς. Συνεπώς, δεν είναι πρακτικά ευχερές, λόγω του πλήθους των αγορών, να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος με τη μέθοδο FIFO ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Όρου.

Η επιχείρηση υποχρεούται σε διενέργεια απογραφής και, κατά πάγια πρακτική, αποτιμά τα αποθέματά της με βάση την τελευταία τιμή αγοράς, και όχι στο κόστος κτήσης, εξετάζοντας επιπρόσθετα μόνο εάν συντρέχει ζήτημα απομείωσης σε κάποιο είδος. Η επιχείρηση παρουσιάζει σταθερό ποσοστό μικτού κέρδους της τάξεως του 40%.

Λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης για τη χρήση 20X1 παρουσιάζονται παρακάτω:

Κόστος κτήσης αρχικού αποθέματος	48.000
Αγορές περιόδου	<u>1.042.000</u>
Σύνολο αρχικού αποθέματος και αγορών	1.090.000
Τελικό απόθεμα βάσει τιμής τελευταίας αγοράς	50.000
Κόστος πωληθέντων (1.090.000 – 50.000)	1.040.000
Σύνολο πωλήσεων	1.450.000
Σύνολο εξόδων πλην κόστους πωληθέντων	80.000
Καθαρά κέρδη (1.450.000-1.040.000-80.000)	330.000

Ο φορολογικός έλεγχος διαπίστωσε την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης, αλλά εγείρει ζήτημα με τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας του τελικού αποθέματος.

Δύναται η επιχείρηση να ισχυριστεί ότι δεν παρεκκλίνει από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/14;

#### Ανάλυση - Λύση

- α) Σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/14, και την ταυτόσημη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/13 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ), η οντότητα έχει την ευθύνη να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και αξιόπιστα λογιστικά αρχεία για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα και με τη φορολογική νομοθεσία. Περαιτέρω, στις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι το λογιστικό σύστημα

και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ενιαία ως σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους.

- β) Ο έλεγχος έχει διαπιστώσει ότι κατά τα λοιπά, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης είναι αξιόπιστα (αγορές, πωλήσεις, έξοδα), δηλαδή μόνο ένα μικρό μέρος του συστήματος που σχετίζεται με τον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος δεν είναι αξιόπιστο.
- γ) Με βάση τα δεδομένα, η επιχείρηση έχει ένα σταθερό ποσοστό μικτού κέρδους που ανέρχεται σε 40%. Με βάση αυτό το ποσοστό, μπορεί να υπολογίσει με τη μέθοδο της λιανικής το κόστος πωληθέντων στο ποσό των 1.035.714 (1.450.000/1,40) και το τελικό απόθεμα στο ποσό των 54.286 (1.090.000-1.035.714). Δηλαδή, η διαφορά στο τελικό απόθεμα και στο κόστος πωληθέντων, σε σχέση με την πάγια ακολουθούμενη μέθοδο της τελευταίας αγοράς, ανέρχεται στο ποσό των 4.286 ευρώ, ποσό που δεν μπορεί να κριθεί σημαντικό για το μέγεθος της επιχείρησης.

Βάσει όλων των ανωτέρω, δεν μπορεί να τεθεί ζήτημα αμφισβήτησης του λογιστικού συστήματος και συνεπώς των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σύμφωνα με τις σχετικές ρυθμίσεις του ν. 4308/14 αλλά και τις ταυτόσημες του ΚΦΔ.

---

### **Γενικά κριτήρια και μέσα διασφάλισης αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος (παρ. 3 έως 6)**

3. *Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα (παρ. 3).*

#### Σχόλια

- α) Η διάταξη παρέχει ένα μέτρο σύγκρισης / σημείο αναφοράς, για την εκπλήρωση της υποχρέωσης περί αξιοπιστίας, σύμφωνα με μια διεθνώς αποδεκτή πρακτική. Ταυτόχρονα, η διάταξη προσφέρει προστασία στην οντότητα, σε περίπτωση ατεκμηρίωτης αμφισβήτησης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος από κάποια ελεγκτική αρχή.
4. *Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκειται σε αυτό το νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (παρ. 4).*

#### Σχόλια

- α) Η διάταξη αυτή προσωποποιεί την ευθύνη για τη σύνταξη αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τοποθετεί στην αρμόζουσα θέση τον υπεύθυνο για τη σύνταξη αυτών λογιστή.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτό. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος (παρ. 5).
- α) Η διάταξη ορίζει ότι τα εκδιδόμενα παραστατικά πρέπει σε κάθε περίπτωση να έχουν το οριζόμενο από το νόμο περιεχόμενο. Παραδείγματα τέτοιων παραστατικών είναι τα τιμολόγια πώλησης και τα δελτία αποστολής.
- β) Για παραστατικά των οποίων το περιεχόμενο δεν ορίζεται στο νόμο, η διάταξη απαιτεί αυτά να αναφέρουν τις πληροφορίες που κρίνονται, κατά περίπτωση, απαραίτητες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής ή γεγονότος.
6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη (παρ. 6).

#### Σχόλια

- α) Η διάταξη επιβάλλει την υποχρέωση σε τρίτα προς την οντότητα μέρη για παροχή έγκαιρης πληροφόρησης, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να εκπληρώσει κάθε νόμιμη υποχρέωσή της.
- β) Για παράδειγμα, τρίτος που εκδίδει τιμολόγια πώλησης για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει αντίγραφα των τιμολογίων ενός μήνα ή τα σχετικά ποσά και λοιπές πληροφορίες, σε κατάλληλο χρόνο, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να υποβάλλει έγκαιρα την περιοδική δήλωση ΦΠΑ (μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση).

#### **Εσωτερικές δικλίδες διασφάλισης της αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος (παρ.7)**

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:
- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Την δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

## Σχόλια

- α) Η διάταξη περί αλληλουχίας τεκμηρίων στο σημείο (α) απαιτεί οι δικλίδες να διασφαλίζουν ότι εάν για παράδειγμα το έτος 20Χ4 διενεργείται μια πληρωμή για εξόφληση υποχρέωση προς προμηθευτή που ανάγεται σε αγορά με πίστωση στο έτος 20Χ1, υφίσταται «ελεγκτική αλυσίδα» (αλληλουχία τεκμηρίων – audit trail) που συνδέει την πληρωμή στο έτος 20Χ4 με την δημιουργία της υποχρέωσης στο έτος 20Χ1.
- β) Η διάταξη περί αλληλουχίας τεκμηρίων στο σημείο (β) απαιτεί οι δικλίδες να διασφαλίζουν ότι τα παραστατικά που τεκμηριώνουν τις σχετικές συναλλαγές και τα γεγονότα, συσχετίζονται με τις σχετικές εγγραφές στο ημερολόγιο, τα καθολικά και τα ισοζύγια, και από εκεί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά και αντίστροφα. Δηλαδή, ένας ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να οδηγηθεί από το παραστατικό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (μέσω ημερολογίου-καθολικού-ισοζυγίου), και αντίστροφα. Η αρχή αυτή έχει ανάλογη εφαρμογή και στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα.
- γ) Η διάταξη του σημείου (β) έχει ερμηνευτεί από την παρ. 5.7.3 της ΠΟΛ 1003/14, όπου γίνεται δεκτό ότι: «τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο». Δηλαδή, κρίνεται ότι στην περίπτωση αυτή υφίσταται η απαιτούμενη «αλληλουχία τεκμηρίων».
- δ) Περαιτέρω, με την παράγραφο 5.7.4 της ΠΟΛ 1003/14 γίνεται δεκτό ότι «για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα ... για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση)».
- ε) Οι δικλίδες πρέπει να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα προέλευσης των παραστατικών, δηλαδή την ταυτότητα του αντισυμβαλλόμενου. Δηλαδή, η υποκείμενη οντότητα οφείλει να διασφαλίζει την ταυτότητα των τρίτων με τους οποίους συναλλάσσεται. Η διάταξη, που προέρχεται από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περί ΦΠΑ, στοχεύει στην καταπολέμηση της απάτης (καταχώρηση τιμολογίων ανύπαρκτων ΑΦΜ).
- στ) Οι δικλίδες πρέπει να διασφαλίζουν την «ακεραιότητα του περιεχομένου» των παραστατικών. Με τον όρο «ακεραιότητα περιεχομένου» (Οδηγία 2006/112/ΕΕ) νοείται ότι δεν έχει αλλοιωθεί το περιεχόμενο του παραστατικού σε σχέση με ό,τι περιεχόμενο έδωσε ο εκδότης του ή ό,τι προβλέπει ο νόμος. Για παράδειγμα, δεν πάσχει η «ακεραιότητα περιεχομένου» ενός τιμολογίου πώλησης, όταν το τιμολόγιο

αυτό έχει το περιεχόμενο (τις πληροφορίες) που ορίζει ο νόμος και επιπλέον το περιεχόμενο αυτό (π.χ. τιμές, ποσότητα ή αξίες) δεν έχει αλλοιωθεί σε σχέση με όσα ο εκδότης του τιμολογίου καθόρισε αρχικά.

#### **Τεκμηρίωση διακίνησης (εμπορεύσιμων) αποθεμάτων (παρ. 8 και 9)**

8. *Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστον, για τις διακινήσεις αυτές, παρακολουθούνται:*
- α) Η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,*
  - β) Η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και*
  - γ) Η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση (παρ. 8).*
9. *Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων (παρ. 9).*

#### Σχόλια επί παραγράφων 8 και 9

- α) Η τεκμηρίωση της διακίνησης των αγαθών είναι ιδιαίτερα σημαντική τόσο από διοικητική-διαχειριστική πλευρά, όσο και από τη σκοπιά της φορολογικής διοίκησης.
- β) Οι βασικότερες αλλαγές που επήλθαν με τα ΕΛΠ στο θέμα αναφέρονται στην κατάργηση της νομικής υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης και στη δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικού δελτίου αποστολής.
- γ) λόγω της σημασίας και της έκτασης της απαιτούμενης ανάλυσης, το θέμα της τεκμηρίωσης της διακίνησης αποθεμάτων αναλύεται στο επόμενο τμήμα (2.5.2) του παρόντος κεφαλαίου.

#### **Λοιπές ρυθμίσεις για την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος (παρ. 10 έως 19)**

10. *Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου (παρ. 10).*
11. *Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού (παρ. 11).*

#### Σχόλια

- α) Η επιλογή της ημερομηνίας καταχώρησης είναι στη διακριτική ευχέρεια της οντότητας. Η επιλογή μπορεί να εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα των σχετικών

πληροφοριών και από τις εφαρμοζόμενες δικλίδες διασφάλισης του λογιστικού συστήματος.

- β) Στην αντιμετώπιση του θέματος, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ανάγκη εκπλήρωσης σχετικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία.

12. *Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή (παρ. 12).*

#### Σχόλια

- α) Για την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι χρονικοί ή άλλου είδους περιορισμοί. Η οριστικοποίηση καθορίζεται συνήθως στην πράξη από τις δικλίδες που μπορεί να θέτει η διοίκηση της οντότητας, ή από τις προθεσμίες υποβολής φορολογικών δηλώσεων, όπως του ΦΠΑ.
- β) Η διόρθωση οριστικοποιημένων εγγραφών δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. αντιλογισμός ή χρήση αρνητικών εγγραφών).
- γ) Μη οριστικοποιημένες εγγραφές, διορθώνονται ως να μην έχει προηγηθεί καταχώρηση.
13. *Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους (παρ. 13).*

#### Σχόλια

- α) Παράδειγμα συγχώνευσης ή συνένωσης αρχείων μπορεί να είναι η παύση τήρησης ημερολογίου με συγκεκριμένη μορφή, αν τα σχετικά στοιχεία προκύπτουν από άλλο αρχείο που καταρτίζεται από την οντότητα για διαφορετικούς σκοπούς, με επιπλέον πληροφορίες και σε διαφορετική μορφή.
- β) Προϋπόθεση συγχώνευσης κατά τη διάταξη είναι η δυνατότητα ασφαλούς ανάκτησης των αρχείων, ως είχαν πριν τη συγχώνευση ή συνένωση.
14. *Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα (παρ. 14).*

#### Σχόλια

- α) Η διάταξη περί υποχρέωσης της οντότητας για παροχή πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία ρυθμίζει το θέμα από πλευράς ΕΛΠ. Σημειώνεται ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία. Για παράδειγμα, οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) προβλέπουν την υποχρέωση του φορολογούμενου, κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, να παρέχει αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η υποχρέωση αυτή αίρεται εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει

επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, και εάν οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

- β) Με το άρθρο 24 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.
- γ) Το ζήτημα του ευλόγου χρόνου δεν καθορίζεται επακριβώς στο νόμο 4308/14, ενώ αναφορές σε εύλογο χρόνο γίνονται και σε άλλες νομοθεσίες, κυρίως στη φορολογική (π.χ. τα άρθρα 14 και 24 του ν. 4174/13). Στην Ελληνική έννομη τάξη, ο εύλογος χρόνος κρίνεται βάσει των πραγματικών περιστατικών και της νομολογίας.

15. *Μια μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στο νόμο αυτό, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου (παρ. 15).*

#### Σχόλια

- α) Η διάταξη αυτή αφορά τόσο τη σύνταξη των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όσο και θέματα φορολογικά, όπως για παράδειγμα τις απαιτήσεις της φορολογικής αρχής αναφορικά με τις ενδο-ομιλικές συναλλαγές.
16. *Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μία ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου της οντότητας, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.*

### Σχόλια

- α) Σε αυτές τις περιπτώσεις η νέα οντότητα φέρει όλες τις υποχρεώσεις των προϋπαρχουσών ή της προϋπάρχουσας οντότητας όπως, φύλαξη αρχείων, παρακολούθηση μεταφερόμενων φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων και σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
17. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην Ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου (παρ. 17).
18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος, ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (παρ. 18).
19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου, τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως η οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο (παρ. 19).

### Σχόλια

- α) Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, χωρίς τυπικές ή άλλες προϋποθέσεις, να αναθέσει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικό λογιστή) την τήρηση ή ενημέρωση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή την σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.
- β) Ο αναλαμβάνων την τήρηση των λογιστικών αρχείων μπορεί να έχει ή να μην έχει εγκατάσταση στην Ελληνική επικράτεια.

### **Παράδειγμα 2.10: Τεκμηρίωση κοινόχρηστων δαπανών υποκείμενης οντότητα στα ΕΛΠ**

Μια επιχείρηση που υπάγεται στα ΕΛΠ στεγάζεται σε ενοικιαζόμενα γραφεία, μέρος ενός κτηρίου. Για λογαριασμό ολόκληρου του κτηρίου διενεργούνται από τον διαχειριστή του κτηρίου διάφορες κοινόχρηστες δαπάνες. Μέρος των δαπανών, στηρίζονται σε τιμολόγια προμηθευτών και εμπεριέχουν ΦΠΑ. Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται συνήθως στο όνομα του διαχειριστή του κτηρίου. Με βάση αυτά τα παραστατικά και τις συνολικές δαπάνες, εκδίδεται στη συνέχεια η κατάσταση κοινοχρήστων για κάθε ιδιοκτησία του ακινήτου.

Ποιος είναι ο νόμιμος τρόπος τεκμηρίωσης της δαπάνης των κοινοχρήστων για τον ενοικιαστή (ή και ιδιοκτήτη) του ακινήτου, και ιδίως από πλευράς έκπτωσης του εμπεριεχομένου ΦΠΑ;



## Ανάλυση - Λύση

- α) Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 5, η υποκείμενη στα ΕΛΠ οντότητα οφείλει να τεκμηριώνει κάθε συναλλαγή και γεγονός που την αφορά, με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτό. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.
- β) Για την περίπτωση των κοινοχρήστων, ο νόμος 4308/14 και η ΠΟΛ 1003/14 δεν περιλαμβάνουν κάποια ειδική ρύθμιση. Συνεπώς, βάσει των γενικών αρχών, η κατάσταση – απόδειξη των κοινοχρήστων (εκκαθάριση κατανομής) είναι το κατάλληλο για την περίπτωση παραστατικό για τεκμηρίωση της δαπάνης.
- γ) Ειδικά για τον ΦΠΑ των δαπανών που εμπεριέχονται στα κοινόχρηστα από ενοικιαστές ή ιδιοκτήτες ακινήτων, έχει γίνει δεκτό από τη φορολογική διοίκηση (ΠΟΛ 1218/1997) ότι το σχετικό ποσό είναι δυνατόν να εκπέσει, εφόσον στην εκδιδόμενη απόδειξη κοινοχρήστων (εκκαθάριση κατανομής) επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των σχετικών παραστατικών (τιμολόγια) και βεβαιώνεται πάνω σε αυτά ή σε ξεχωριστό έγγραφο ότι για το σχετικό ΦΠΑ δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης από τον διαχειριστή-εκκαθαριστή (προς τον οποίο έχουν εκδοθεί).

---

### **Παράδειγμα 2.11: Δυνατότητα συγκεντρωτικής εγγραφής**

Η ΑΣΠΙΣ Α.Ε. στη διάρκεια του τριμήνου 01.07.20X1 έως 31.12.20X1 πραγματοποίησε τις 69 πωλήσεις προς την «Α. Αργυρίου και Β Βασιλείου Ο.Ε.», οι οποίες εμφανίζονται στην παρακάτω εκτύπωση φύλλου excel.

A/A	Αρ. Τιμ.	Ημ-νία	Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	123	02.07.20X1	3.250	780	4.030
2	158	06.07.20X1	1.840	442	2.282
	...		...	...	...
69	734	30.09.20X1	2.840	682	3.522
	<b>Σύνολο</b>		<b>165.450</b>	<b>39.708</b>	<b>205.158</b>

Η ΑΣΠΙΣ απέστειλε το ανωτέρω φύλλο excel, μαζί με τα τιμολόγια προς την Ο.Ε. Είναι σύμφωνο με τον ν. 4308/13, ο Λογιστής της Ο.Ε. να καταχωρήσει με μία εγγραφή το σύνολο των αγορών και του ΦΠΑ του τριμήνου;

## Ανάλυση – Απάντηση

Ο χειρισμός του λογιστή είναι σύννομος καθόσον:

- α) Το αρχείο θεωρείται μέρος των λογιστικών αρχείων, μέρος του βιβλίου εσόδων-εξόδων.
- β) Ο φορολογικός ή άλλος έλεγχος δύναται να ελέγξει τις καταχωρήσεις των τιμολογίων στο αρχείο excel και από εκεί τη μεταφορά στο βιβλίο εσόδων εξόδων. Δεν υπάρχει καμία δυσκολία στον έλεγχο, ούτε θα υπήρχε καμία διαφορά εάν η καταχώρηση των παραστατικών είχε γίνει κατευθείαν στο βιβλίο εσόδων εξόδων.

γ) Η λύση προβλέπεται ρητά στην παρ. 5.7.3 της ΠΟΛ 1003/14.

Σημειώνεται ότι σε σχέση με την παρεχόμενη ευχέρεια, ο νόμος δεν κάνει διάκριση μεταξύ απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων. Πάντως, στα διπλογραφικά βιβλία και σε συναλλαγές με πελάτες και προμηθευτές είναι ανάγκη να γίνεται αναλυτική καταχώρηση ανά παραστατικό για λόγους εσωτερικής πληροφόρησης (συμφωνίες με πελάτες και προμηθευτές), πέραν του ζητήματος της υποβολής στοιχείων ΜΥΦ.

### Παράδειγμα 2.12: Δυνατότητα συγκεντρωτικής εγγραφής

Από τον έλεγχο των πωλήσεων της ΓΕΑ Α.Ε. που διενέργησε η φορολογική διοίκηση δειγματοληπτικά για το μήνα Σεπτέμβριο του έτους 20X1 (01.09.20X1 έως 30.09.20X1) προέκυψε ότι η εταιρεία εξέδωσε 70 τιμολόγια πωλήσεων, όλα για παραδόσεις αγαθών του μήνα. Τα τιμολόγια εκδίδονται από το μηχανογραφικό σύστημα της επιχείρησης και αυτόματα, και με απόλυτα ελέγξιμο και αξιόπιστο τρόπο, ενημερώνεται ταυτόχρονα τόσο η καρτέλα του πελάτη (αναλυτικό καθολικό), όσο και το (προαιρετικά) τηρούμενο «αρχείο ποσοτικής διακίνησης εμπορεύσιμων αγαθών» (βιβλίο αποθήκης). Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου (άρθρο 9, παρ. 1.ζ), τα τιμολόγια που αναφέρονται σε προγενέστερες παραδόσεις αναφέρουν την ημερομηνία της παράδοσης, συσχετίζοντας το τιμολόγιο με το σχετικό «δελτίο αποστολής».

Για τις τιμολογήσεις κάθε μήνα, το μηχανογραφικό σύστημα της ΓΕΑ ΑΕ εκδίδει την παρακάτω «Κατάσταση πωλήσεων μήνα», που για το Σεπτέμβριο 20X1 είχε ως εξής:

Κατάσταση πωλήσεων Σεπτεμβρίου 20X1						
Ημερομηνία	Πελάτης	ΑΦΜ	Αρ. Τιμολογίου	Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
01.09.20X1	Ανδρέου ΟΕ	09256XXXX	1.201	22.100	5.304	27.404
01.09.20X1	Δημητρίου ΑΕ	09137XXXX	1.202	25.800	6.192	31.992
02.09.20X1	ΒΗΤΑ ΑΕ	99234XXXX	1.203	35.400	8.496	43.896
...	...	...	...	...	...	...
30.09.20X1	ΕΨΙΛΟΝ ΑΕ	99236XXXX	1.270	26.000	6.240	32.240
<b>Σύνολο</b>				2.065.000	495.600	2.560.600

Με βάση την κατάσταση αυτή, η εταιρεία καταχωρεί στο ημερολόγιό της λογιστικής εγγραφή αναγνώρισης των πωλήσεων σε επίπεδο πρωτοβάθμιων λογαριασμών:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Πελάτες	2.560.600	
Πωλήσεις		2.065.000
ΦΠΑ		495.600

Με βάση τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι δεν έχει διενεργηθεί στο ημερολόγιο της ΓΕΑ Α.Ε. αναλυτική εγγραφή για κάθε τιμολόγιο πώλησης – συναλλαγή, ο φορολογικός ελεγκτής κρίνει ότι τα βιβλία της ΓΕΑ δεν έχουν τηρηθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ, και ως εκ τούτου θεωρεί ότι χωρεί στις περιστάσεις προσδιορισμός του φορολογητέου αποτελέσματος με έμμεσες τεχνικές κατά το άρθρο 27 του νόμου 4174/13 (ΚΦΔ).

## Ερώτηση

Να τεκμηριωθεί εάν και γιατί η άποψη του φορολογικού ελεγκτή είναι σύμφωνη με τους κανόνες τήρησης των λογιστικών αρχείων που καθορίζουν τα ΕΛΠ.

## Ανάλυση – Απάντηση

Η άποψη του ελεγκτή είναι εσφαλμένη με βάση τις ρυθμίσεις των ΕΛΠ (ν. 4308/14 και τη σχετική ΠΟΛ 1003/14), για τους παρακάτω λόγους.

- α) Η τηρούμενη «κατάσταση πωλήσεων» είναι αναπόσπαστο μέρος των λογιστικών αρχείων της ΓΕΑ ΑΕ.
- β) Η ΓΕΑ ΑΕ έχει δημιουργήσει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως απαιτεί η παρ. 7(β) του άρθρου 5 των ΕΛΠ.
- γ) Η παρ. 5.7.3 της ΠΟΛ 1003/14 ορίζει σαφώς ότι «τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο».

---

## **Παράδειγμα 2.13: Τεκμηρίωση καταστρεφόμενων αποθεμάτων**

Μια επιχείρηση προβαίνει στην διάρκεια της περιόδου σε καταστροφή απαξιωμένων αποθεμάτων. Με ποιο τρόπο δύναται να τεκμηριώσει το συγκεκριμένο γεγονός;

## Ανάλυση – Λύση

Με βάση την παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/14, η οντότητα οφείλει να τεκμηριώσει το γεγονός της καταστροφής με κατάλληλα, για την περίπτωση, παραστατικά (τεκμήρια), δεδομένου μάλιστα ότι ο νόμος δεν προβλέπει κάποια ειδική διαδικασία. Προφανώς απαιτείται η σύνταξη ενός πρακτικού καταστροφής, υπογεγραμμένου από υπαλλήλους / στελέχη της επιχείρησης. Στο πρωτόκολλο καταστροφής πρέπει να περιγράφονται αναλυτικά τα καταστρεφόμενα αποθέματα ή πάγια και οι ποσότητες αυτών, και να γίνεται αναφορά στην αιτία της καταστροφής τους. Λόγω ενδεχόμενου ελέγχου, η καταγραφή πρέπει να είναι λεπτομερής για να τεκμηριώνεται επαρκώς, ώστε να μην μπορεί να αμφισβητηθεί.

Ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις, πρόσθετα κατάλληλα τεκμήρια μπορεί να είναι:

- α) Πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου ή του διαχειριστή ή του αρμόδιου διοικητικού οργάνου της επιχείρησης που αποφασίζει την καταστροφή, την ώρα και τον τόπο της καταστροφής και ορίζει την σχετική επιτροπή που θα διεκπεραιώσει την διαδικασία.
- β) Λοιπά στοιχεία που τεκμηριώνουν το γεγονός, εάν υπάρχουν, όπως ζυγολόγιο φορτηγού αυτοκινήτου για το βάρος των καταστρεφόμενων εμπορευμάτων, τιμολόγιο μεταφορικής εταιρείας ή παραστατικό επιχείρησης ανακύκλωσης.

Σημειώνεται επίσης ότι για τη μεταφορά των προς καταστροφή αποθεμάτων η επιχείρηση δεν υποχρεούται στην έκδοση Δελτίου Αποστολής, σύμφωνα με την παρ. 5.8.4 της ΠΟΛ.1003/2014. Ωστόσο, παρ' ότι υπάρχει ρητή εξαίρεση στην έκδοση Δελτίου Αποστολής, σύμφωνα με τα παραπάνω, η έκδοση Δ.Α αποτελεί επιπλέον νόμιμο στοιχείο τεκμηρίωσης του γεγονότος της μεταφοράς των αποθεμάτων στον χώρο καταστροφής τους.

Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα οφείλει να τεκμηριώνει ότι η ποσότητα των καταστρεφόμενων αποθεμάτων βρίσκεται εντός των φυσιολογικών ορίων. Εάν αυτό δεν συμβαίνει, απαιτείται ιδιαίτερη τεκμηρίωση των λόγων της υπέρβασης.

Τονίζεται ότι με βάση την υπ' αριθμό 1091898/608/0015/11.10.2007 απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υφίσταται υποχρέωση από την επιχείρηση να γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την καταστροφή των αποθεμάτων τον τόπο και την ώρα που θα ολοκληρωθεί η διαδικασία, όπως προέβλεπαν με παλαιότερες διατάξεις του ΚΒΣ. Μάλιστα, αυτό είχε γίνει δεκτό από τη φορολογική διοίκηση προ της ψήφισης του ν. 4308/14, με το υπ' αριθμό 1091898/608/0015/11.10.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών.

---

### 2.5.2 Τεκμηρίωση – παραστατικά διακίνησης αγαθών

Το ζήτημα της τεκμηρίωσης της διακίνησης αγαθών ρυθμίζεται στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5 που επαναλαμβάνονται για λόγους διευκόλυνσης παρακάτω.

8. *Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστον, για τις διακινήσεις αυτές, παρακολουθούνται:*
  - α) *Η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,*
  - β) *Η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και*
  - γ) *Η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.*
9. *Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.*

Οι αρχές που εισάγουν οι παρ. 8 και 9 του άρθρου 5 εξειδικεύονται στις σχετικές παραγράφους της ερμηνευτικής ΠΟΛ 1003/14. Η παρουσίαση του θέματος στηρίζεται στο κείμενο της εν λόγω ερμηνευτικής. Τα κύρια σημεία των ρυθμίσεων, βάσει του κειμένου του νόμου και της ΠΟΛ 1003/14, συνοψίζονται παρακάτω (ο αριθμός σε παρένθεση σε κάθε σημείο παραπέμπει στις παραγράφους της ΠΟΛ 1003/14).

1. (5.8.1) Η υποχρέωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης αφορά αποκλειστικά τα αγαθά που χαρακτηρίζονται ως αποθέματα (εμπορεύσιμα) για τον αποστολέα. Ως αποθέματα θεωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:
  - α) προορίζονται για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή
  - β) βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή
  - γ) βρίσκονται σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.

Συνεπώς, η μεταφορά παγίων μιας επιχείρησης από μια εγκατάσταση σε μια άλλη δεν γεννά υποχρέωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης. Το εάν τα μεταφερόμενα αγαθά εμπίπτουν στην κατηγορία των αποθεμάτων, είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

2. (5.8.1) Η υποχρέωση παρακολούθησης αφορά τόσο τα παραλαμβανόμενα όσο και τα αποστελλόμενα (ίδια) αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η υποχρέωση παρακολούθησης εκτείνεται και στα αποθέματα της οντότητας σε χώρους τρίτων καθώς και στα αποθέματα τρίτων σε ίδιους χώρους.
3. (5.8.1) Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις, για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας (με ίδια μέσα) ή μέσω τρίτου. Συνεπώς, σε οποιαδήποτε ημέρα του χρόνου, η οντότητα πρέπει να είναι σε θέση να αιτιολογήσει τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες της.
4. (5.8.1) Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.
5. (5.8.2) Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών.

#### Σχόλια

- α) Δεν απαγορεύεται η προέκδοση παραστατικού διακίνησης, δηλαδή η έκδοση του παραστατικού σε ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας μεταφοράς. Στην περίπτωση αυτή, και για αποφυγή ενδεχόμενων αμφισβητήσεων, κρίνεται σκόπιμο να αναγράφεται τόσο η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού όσο και η ημερομηνία μεταφοράς των αγαθών.
6. (5.8.2) Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου. Η υποχρέωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης ανήκει στην οντότητα, έστω και εάν η διακίνηση γίνεται με μεταφορικά μέσα τρίτων.
7. (5.8.2) Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.

8. (5.8.2) Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού διακίνησης, απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς.
9. (5.8.3) Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.
10. (5.8.4) Για λόγους απλούστευσης των σχετικών διαδικασιών, παρέχεται είτε ειδική απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης είτε προβλέπονται ειδικές ρυθμίσεις, στις παρακάτω περιπτώσεις:
- α) όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,
  - β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρυ του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας,
  - γ) παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,
  - δ) ειδικά, για τη διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες-παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωϊκή προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο,
  - ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,
  - στ) για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει

ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.),

- ζ) διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,
- η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,
- θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,
- ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),
- ια) για τις διακινήσεις των αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,
- ιβ) για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους **αποκλειστικά** σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),
- ιγ) για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,
- ιδ) για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,
- ιε) για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,
- ιστ) για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιότητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,
- ιζ) για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από

εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας,

- ιη) για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,
- ιθ) σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας.
- κ) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας (προσθήκη με ΠΟΛ 1024/2015)

11. **Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης** (ως παρ. 8 ν. 4308/14). Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες:

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

Πρέπει, επιπρόσθετα, να αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη, ώστε να είναι έγκυρο το στοιχείο για την πραγματοποιούμενη διακίνηση (παρ. 5.8.5, ΠΟΛ 1003/14). Σημειώνεται ότι δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ., χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον πληροφοριακού στοιχείου. Υπενθυμίζεται, ωστόσο, ότι η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

12. **Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή** (5.8.6). Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλίδες διασφαλίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής – e-mail). Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του νόμου 4308/14 περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

13. **Εκπλήρωση υποχρέωσης τήρησης δικλίδων παρακολούθησης αποθεμάτων** (5.9.1). Η παράγραφος 9 του άρθρου 5 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των



υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η σχετική υποχρέωση, όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων («βιβλίο αποθήκης»), για διαχειριστικούς σκοπούς.

### Σχόλια

- α) Βάσει του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας άρθρο 14 και 24 του Ν. 4174/2013, η οντότητα δεν δικαιούται να αποκλείσει την πρόσβαση σε προαιρετικά τηρούμενο βιβλίο αποθήκης, σε ελεγκτικά όργανα της φορολογικής διοίκησης.
  - β) Η αναφορά στην υποχρέωση της οντότητας για τεκμηρίωση των διακινήσεων «οποτεδήποτε», σημαίνει ότι η υποχρέωση αυτή ισχύει σε κάθε χρονικό σημείο στη διάρκεια της περιόδου, για παράδειγμα σε περίπτωση αιφνιδιαστικών ελέγχων.
14. (5.9.1 – προσθήκη με ΠΟΛ 1261/2015) Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.
15. (5.9.2) Η παράγραφος 9 του άρθρου 5 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος.
16. (5.9.2) Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.
17. (5.9.3) Οίκοθεν νοείται ότι στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα για τις πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ) ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

18. (5.9.4) Η αναφορά της παραγράφου 9 του άρθρου 5 σε υποχρέωση τήρησης των αποδείξεων λιανικής σε καμία περίπτωση δεν εισάγει υποχρέωση αναγραφής του είδους και της ποσότητας των διακινούμενων αγαθών σε αυτές. Άλλωστε, το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικής πώλησης αναφέρεται περιοριστικά στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 και δεν περιλαμβάνει το είδος και την ποσότητα των διακινούμενων αγαθών, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Στην προκείμενη περίπτωση, η αναφορά στις «αποδείξεις λιανικής», για όσες οντότητες πωλούν αγαθά λιανικώς, έχει την έννοια ότι η εμπλεκόμενη οντότητα δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα που κατέχει με τα παραστατικά διακίνησης και τα τιμολόγια (χονδρικής) που εκδίδει ή λαμβάνει, καθώς επίσης και με το σύνολο των πωλήσεων λιανικής χρησιμοποιώντας έμμεσες προσεγγιστικές ελεγκτικές τεχνικές. Για παράδειγμα, μπορεί να εκτιμηθεί, κατά προσέγγιση, η αξία κτήσης των πωληθέντων λιανικώς αποθεμάτων με βάση ένα γενικό (μέσο) ποσοστό μικτού κέρδους, ώστε να αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση της διακίνησης των αποθεμάτων.

Τέλος, σημειώνεται ότι με την ψήφιση των ΕΛΠ και την έκδοση της ΠΟΛ 1003/14, έχει καταργηθεί οποιαδήποτε απόφαση της φορολογικής διοίκησης ρύθμιζε διαφορετικά το θέμα του δελτίου αποστολής και της απαιτούμενης τεκμηρίωσης για τα αποθέματα.

## 2.6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Το άρθρο 6 του ν. 4308/14 και οι σχετικές παράγραφοι της ΠΟΛ 1003/14 ρυθμίζουν το θέμα του χρόνου ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων, συμπεριλαμβανομένων και του χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στον καθορισμό του χρόνου ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων για εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά έχει πρωτίστως ληφθεί υπόψη η πάγια πρακτική της φορολογικής διοίκησης. Το βασικό σημείο αναφοράς είναι ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων<sup>10</sup> ΦΠΑ, με βάση τη διάκριση μεταξύ απλογραφικών βιβλίων (σύνταξη μόνο κατάστασης αποτελεσμάτων) και διπλογραφικών βιβλίων (σύνταξη κατάστασης αποτελεσμάτων και ισολογισμού). Τονίζεται ωστόσο, ότι οι σχετικές προθεσμίες έχουν γενική εφαρμογή για κάθε είδους συναλλαγή ή γεγονός της οντότητας.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 οι σχετικές προθεσμίες έχουν ως εξής:

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

---

<sup>10</sup> Σημειώνεται ότι από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περί ΦΠΑ, αλλά και σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, η απόδοση ΦΠΑ δεν συνδέεται με την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων. Δηλαδή, η απόδοση ΦΠΑ μπορεί να γίνεται και με βάση τα δεδομένα των παραστατικών ή άλλων αρχείων, χωρίς να απαιτείται η τυπική καταχώρηση αυτών των παραστατικών στα βιβλία της οντότητας. Η πρακτική αυτή που ακολουθείται σε πολλές χώρες διευκολύνει κυρίως τις πολύ μικρές οντότητες.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1003/14 παρέχονται, ερμηνευτικά, δύο σημαντικές διευκρινίσεις αναφορικά με το χρόνο καταχώρισης των εγγραφών.

- α) Η υποχρέωση τήρησης των τιθέμενων προθεσμιών εκπληρούται όταν η οντότητα καταχωρεί, εντός των σχετικών χρονικών ορίων από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων. Δηλαδή, τουλάχιστον η μία βάση πρέπει να καταχωρείται εντός των χρονικών ορίων του νόμου.
- β) Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία.

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

Ένα ιδιαίτερο ζήτημα σχετικά με την ενημέρωση των βιβλίων αφορά τη διενέργεια φυσικής καταμέτρησης (προσδιορισμός ποσότητας) στο τέλος της περιόδου. Για το θέμα αυτό, ισχύουν οι παρακάτω ρυθμίσεις (παρ. 2 του άρθρου 6 και παρ. 6.2.1 έως 6.2.3 της ΠΟΛ 1003/14):

- α) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος της φυσικής απογραφής καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).
- β) Ο χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός των διακινήσεων ή και η διακινούμενη ποσότητα δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων).
- γ) Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος, και συνεπώς του κόστους πωληθέντων, δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

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

## **2.7 Διαφορές Απογραφής Αποθεμάτων Ελλείματα – Πλεονάσματα**

Στην περίπτωση που τηρείται αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης), κατά την απογραφή τακτοποιείται ποσοτικά η οικεία μερίδα, με διακεκριμένη καταχώριση και με την ένδειξη «ελλείμματα», προσθετικά στην στήλη των εξαγωγών, ή «πλεονάσματα» στη στήλη των εισαγωγών. Με τον τρόπο αυτό, το βιβλίο αποθήκης παρουσιάζει το πραγματικό απόθεμα κατ' είδος με βάση την φυσική απογραφή – καταμέτρηση.

Όταν οι διαφορές απογραφής βρίσκονται εντός ορίων που κρίνονται συνήθη – αναμενόμενα για τη φύση της επιχείρησης και τα σχετικά ποσά δεν είναι σημαντικά για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, παρέλκει η ιδιαίτερη αποτύπωση της αξίας των διαφορών απογραφής με λογιστική εγγραφή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές απογραφής, θα επηρεάσουν το κόστος πωληθέντων, το οποίο υπολογίζεται με τον τύπο: «αποθέματα έναρξης + αγορές χρήσης – αποθέματα λήξης». Πάντως, η διοίκηση της οικονομικής οντότητας έχει την ευθύνη κατάλληλης τεκμηρίωσης προς επεξήγηση των αιτιών που προκάλεσαν τις διαφορές απογραφής. Εάν παρίσταται ανάγκη, η διοίκηση μπορεί να προσφύγει στις υπηρεσίες εμπειρογνώμονα.

Εάν οι διαφορές απογραφής, ως αξία, κρίνεται ότι είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας, το σχετικό ποσό παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη γραμμή της κατάστασης αποτελεσμάτων, με κατάλληλο τίτλο. Στην περίπτωση αυτή, δεν επηρεάζεται το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος.

Μετά την ποσοτική τακτοποίηση των διαφορών απογραφής, ακολουθεί η αποτίμηση. Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014, άρθρο 20), και σε συμφωνία με τον ΚΦΕ, τα αποθέματα, μετά την αρχική τους απόκτηση αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα αποτιμούνται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Σύμφωνα με την παράγραφο 20.6.2 της Οδηγίας εφαρμογής του ν 4308/2014, «όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημία απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Επειδή, βάσει πάγιας νομολογίας, ως προς τα ποσοτικά ελλείμματα στην περίπτωση τήρηση βιβλίου αποθήκης, αν εμφανιστούν τέτοια ελλείμματα που δεν μπορεί να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών (ΣτΕ 805/1998, 1510/2013).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη με αριθμ. 510/2012 απόφαση του ΣτΕ «δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως λ.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1995, 3538, ΣτΕ 3422/1991), εκθέσεις που συντάσσονται σε περιπτώσεις

ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς). Κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω, όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας.

#### **Παράδειγμα 2.14: Καταμέτρηση αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου**

Η ΣΙΓΜΑ Ο.Ε. εκμεταλλεύεται σημαντικό αριθμό περιπτέρων σε κεντρικά σημεία της πρωτεύουσας και ο ετήσιος κύκλος εργασιών της κυμαίνεται περί τα 2,5 εκ. ευρώ. Για την εκμετάλλευση των περιπτέρων της που λειτουργούν σε εικοσιτετράωρη βάση, η επιχείρηση χρησιμοποιεί σημαντικό αριθμό υπαλλήλων.

Ένα από τα βασικά θέματα που αντιμετωπίζει η διοίκηση της επιχείρησης είναι ο έλεγχος των αποθεμάτων της που είναι ευάλωτα σε κλοπές καθώς και ο έλεγχος των υπαλλήλων της. Για να αντιμετωπίσει τα ζητήματα αυτά, η επιχείρηση έχει εγκαταστήσει σύστημα ποσοτικής παρακολούθησης των αποθεμάτων της για εισαγωγές (αγορές) και εξαγωγές (πωλήσεις). Για τις πωλήσεις, η επιχείρηση χρησιμοποιεί προηγμένης τεχνολογίας ταμειακές μηχανές ανάγνωσης barcodes, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το αρχείο ποσοτικής διακίνησης των εμπορευμάτων.

Επιπλέον, η επιχείρηση στη διάρκεια του έτους εφαρμόζει σύστημα κυλιόμενων και επαναλαμβανόμενων απογραφών, σε επιλεγμένα κάθε φορά είδη και περίπτερα, σε τρόπο ώστε κάθε έτος κάθε περίπτερο να υπόκειται σε απογραφές, σε αιφνιδιαστική βάση, αρκετές φορές. Οι διενεργούμενες απογραφές επιβεβαιώνουν συστηματικά ότι δεν υπάρχουν αξίες λόγου αποκλίσεις μεταξύ βιβλίου αποθήκης και φυσικών καταμετρήσεων.

Στηριγμένη στα ανωτέρω ευρήματα, η επιχείρηση δεν διενεργεί φυσική καταμέτρηση στο τέλος της περιόδου, αλλά καταχωρεί ως τελικό απόθεμα τις ποσότητες του βιβλίου αποθήκης. Ωστόσο, ο φορολογικός ελεγκτής έχει θεμελιώδη αντίρρηση με την πρακτική της επιχείρησης θεωρώντας ότι παραβιάζει καίρια το ν. 4308/14.

#### Ανάλυση – Λύση

Με βάση την περιγραφή της περίπτωσης, το λογιστικό σύστημα κρίνεται αξιόπιστο. Οι ισχύοντες κανόνες δεν απαιτούν να διενεργείται υποχρεωτικά φυσική καταμέτρηση στο τέλος της περιόδου, εάν με κατάλληλες δικλίδες υπάρχει εύλογη διασφάλιση για το ύψος των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παρ. 2 του άρθρου 2 ορίζει ότι «Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας». Το ζήτημα, διευκρινίζεται περαιτέρω στις παρ. 6.2.1 έως 6.2.3 της ΠΟΛ 1003/14.

---

Συναφής με τον προσδιορισμό της ποσότητας και της αξίας των αποθεμάτων τέλους της περιόδου, είναι και ο προσδιορισμός και ο χρόνος καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία, του κόστους των πάσης φύσεως αναλώσεων των αποθεμάτων (πώληση, απώλειες, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κλπ). Με την παρ. 6.1.4 της ΠΟΛ 1003/14 γίνεται δεκτό ότι το κόστος αυτό, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι

την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, δεν απαιτείται αναγνώριση του ποσού αυτού κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Τέλος, η παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/14 απαιτεί η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου να ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

- α) έξι μήνες από την λήξη της περιόδου, ή
- β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

Δηλαδή, η τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από τη λήξη της περιόδου (π.χ. 30<sup>η</sup> Ιουνίου για ετήσια περίοδο που λήγει την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου) είναι το αργότερο χρονικό όριο για την κατάρτιση των καταστάσεων για σκοπούς του ν. 4308/14. Ωστόσο, εάν η φορολογική νομοθεσία απαιτεί η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να ολοκληρώνεται σε συντομότερο χρόνο από τη λήξη της περιόδου, ισχύει το συντομότερο αυτό χρονικό σημείο.

Ως ημερομηνία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θεωρείται η ημερομηνία στην οποία οι σχετικές καταστάσεις εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο της οντότητας.

## 2.8 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

Το άρθρο 7 του νόμου 4308/14 ορίζει το χρόνο διαφύλαξης του συνόλου των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (λογιστικών βιβλίων και στοιχείων) σε 5 (πέντε) έτη από τη λήξη της ετήσιας περιόδου που αφορούν, για σκοπούς του ίδιου νόμου. Περαιτέρω, ορίζεται ρητά ότι η διάρκεια διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων παρατείνεται για όσο χρόνο απαιτεί άλλη νομοθεσία. Ειδικά για τα τιμολόγια πώλησης, ορίζεται ότι η υποκείμενη οντότητα οφείλει να διαφυλάττει, για το ίδιο χρονικό διάστημα, και τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας στο άρθρο 13 παρ. 2 (ν.4174/2013) προβλέπει ότι τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται<sup>11</sup> κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο αυτή, ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Ο ν. 4308/14 δεν ρυθμίζει το ζήτημα του τόπου τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς, γίνεται δεκτό (ΠΟΛ 1003/14) ότι αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε (π.χ. σε ένα server που λειτουργεί στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό ή στο cloud), ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν. Για τη δυνατότητα αυτή, ο

---

<sup>11</sup> Για ειδικούς κλάδους, όπως ο ασφαλιστικός ή ο τραπεζικός, η νομοθεσία μπορεί να απαιτεί τη διαφύλαξη για σημαντικά μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

νόμος θέτει ως προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013).

Σε ότι αφορά τον τρόπο φύλαξης, η παρ. 2 παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε **οποιαδήποτε μορφή** (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά). Δηλαδή, τα αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή δύναται να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου. Δηλαδή, η οντότητα, για τους σκοπούς αυτού του νόμου, δύναται να ψηφιοποιεί άμεσα τα έντυπα παραστατικά και να τα καταστρέφει, ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου.

Η δυνατότητα ψηφιοποίησης και διαφύλαξης λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση), μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία (παρ. 7.2.3 ΠΟΛ 1003/14).

## **2.9 Ειδικές απλοποιήσεις, απαλλαγές και ρυθμίσεις απογραφής αποθεμάτων**

Ο νόμος 4308/14 παρέχει μια σειρά από απλοποιήσεις και απαλλαγές από συγκεκριμένες ρυθμίσεις και για ειδικές περιπτώσεις οντοτήτων. Οι διευκολύνσεις αυτές είτε έχουν ενσωματωθεί στο ίδιο κείμενο του νόμου, κυρίως στο άρθρο 30, ή έχουν χορηγηθεί μέσω αποφάσεων - εγκυκλίων (ΠΟΛ) της φορολογικής διοίκησης (ήδη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, από 01.01.2017). Οι εν λόγω αποφάσεις στηρίζονται είτε σε ειδική εξουσιοδότηση του νόμου (όπως η ΠΟΛ 1002/2015 – απαλλαγή από χρήση ΦΗΜ στην έκδοση παραστατικών λιανικής πώλησης) είτε στη γενική εξουσιοδότηση που παρέχει η παρ. 14 του άρθρου 30. Η γενική εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 30 συνδέει τη χορήγηση απλουστεύσεων και απαλλαγών στην τήρηση λογιστικών βιβλίων και στην έκδοση παραστατικών για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής, και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης.

Σημειώνεται ότι άλλες απλοποιήσεις σε θέματα απογραφής παρέχονται στο άρθρο 4 (προαιρετική απογραφή μη σημαντικών αναλώσιμων και χρήση έμμεσων τεχνικών στον προσδιορισμό του τελικού αποθέματος) και στο άρθρο 6 (χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων), θέματα που έχουν ήδη εξεταστεί στα τμήματα 2.4 και 2.6 αντίστοιχα, του παρόντος κεφαλαίου).

### **2.9.1 Απλοποιήσεις, απαλλαγές και ρυθμίσεις του άρθρου 30**

Απλουστεύσεις, απλοποιήσεις και ειδικές ρυθμίσεις για τη διενέργεια απογραφής των αποθεμάτων παρέχονται στις παρ. 3 έως 6 του άρθρου 30. Συγκεκριμένα, η παρ. 3, καθώς και οι σχετικές παράγραφοι της ΠΟΛ 1003/14, παρέχουν απαλλαγή από την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων σε ειδική υποκατηγορία πολύ μικρών οντοτήτων, υπό προϋποθέσεις. Πιο αναλυτικά, η εν λόγω παρ. 3 προβλέπει ότι οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές, κλπ.) που επιλέγουν, βάσει της παραγράφου 8 του άρθρου 16 να

συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (απλογραφικά βιβλία) και των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει (είναι μικρότερος ή ίσος με) το ποσό των ευρώ 150.000 από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων (παρ. 3 άρθρου 30).

Σημειώνεται ότι από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, σε συνδυασμό με τη διατύπωση του άρθρου 2 περί μεγέθους των υποκείμενων οντοτήτων, προκύπτει ότι για την εφαρμογή της διάταξης (παρ. 3) η οντότητα:

- α) πρέπει να χαρακτηρίζεται ως πολύ μικρή, συνεπώς απαιτείται να συμπληρώσει 2 (δύο) συνεχόμενες περιόδους με κύκλο εργασιών μικρότερο ή ίσο του ορίου του 1.500.000, και
- α) αποκτά ή χάνει το δικαίωμα απαλλαγής από απογραφή στην πρώτη (ίδια) περίοδο, στην οποία ο κύκλος εργασιών της από πώληση αγαθών δεν υπερβαίνει το όριο των 150.000 ευρώ, δηλαδή στο σημείο αυτό **δεν απαιτείται διετία**.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/14 (παρ. 30.3.2), ως ισχύει με την τροποποίησή της από την ΠΟΛ 1261/2015, εάν η περίοδος λειτουργίας μιας οντότητας είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου (έναρξη εργασιών της οντότητας κατά τη διάρκεια του έτους), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων<sup>12</sup> υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι:

- α) χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως ολόκληρος μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη ως μήνας. Ωστόσο, κατά πάγια πρακτική, οι πωλήσεις αυτών των ημερών προσμετρούνται στο σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση.
- β) Εάν η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Στην περίπτωση αυτή, για την διενέργεια ή όχι απογραφής, λαμβάνεται υπόψη το ύψος του κύκλου εργασιών της περιόδου που άρχισε η λειτουργία της οντότητας, (μεγαλύτερος ή όχι των 150.000 €).

### **Παράδειγμα 2.15: Απαλλαγή από απογραφή με όριο πωλήσεων 150.000**

Μια ατομική επιχείρηση (επιχείρηση της παρ. 2γ του άρθρου 1) δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών και στην εμπορία αγαθών. Για τα έτη 20X1 έως 20X3 η επιχείρηση είχε συνολικό κύκλο εργασιών κάτω του 1.200.000 ετησίως, με τις πωλήσεις αγαθών να κυμαίνονται μεταξύ 180.000 έως 200.000 ετησίως. Η επιχείρηση εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων), ο κλάδος των αποθεμάτων της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνεται στους αναφερόμενους στην ΠΟΛ 1019/2015 και συνεπώς δεν δικαιούται απαλλαγής από τη διενέργεια φυσικής απογραφής βάσει της εν λόγω ΠΟΛ. Η επιχείρηση στο έτος 20X4 παρουσίασε πωλήσεις αγαθών ύψους 145.500.

Με βάση αυτά τα δεδομένα, δικαιούται η επιχείρηση το έτος 20X4 να μη διενεργήσει απογραφή των εμπορευμάτων της;

---

<sup>12</sup> Ο τρόπος υπολογισμού είναι κοινός με τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών ως κριτηρίου κατάταξης οντότητας σε κατηγορίες μεγέθους.



## Ανάλυση - Λύση

Με βάση τη γραμματική διατύπωση της παρ. 3 του άρθρου 30, μια επιχείρηση της παρ. 2γ του άρθρου 1 που εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα δικαιούται να μη διενεργεί απογραφή των αποθεμάτων της, όταν οι ετήσιες πωλήσεις αυτών των αποθεμάτων (δεν συμπεριλαμβάνονται οι πωλήσεις υπηρεσιών) δεν υπερβαίνουν το ποσό των 150.000. Συνεπώς η ατομική επιχείρηση δικαιούται να μη διενεργήσει απογραφή στη χρήση 20X4, στην οποία παρουσίασε πωλήσεις κάτω του ορίου των 150.000.

Σημειώνεται ότι εάν στη χρήση 20X5 η επιχείρηση παρουσιάσει κύκλο εργασιών από πώληση αγαθών άνω του ποσού των 150.000, στη νέα αυτή χρήση (20X5) η επιχείρηση οφείλει να διενεργήσει φυσική απογραφή των αποθεμάτων της.

---

### **Αντικίνητρα για αλλαγή καθεστώτος**

Οι παρ. 4 έως 6 του άρθρου 30 εισάγουν ρυθμίσεις και περιορισμούς, φορολογικού κατά βάση χαρακτήρα, στην, κατ' επιλογή της οντότητας, μεταβολή του καθεστώτος από απογραφή σε μη απογραφή, και αντίστροφα. Σημειώνεται ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις – περιορισμοί ισχύουν τόσο για την περίπτωση της απαλλαγής της παρ. 3 του άρθρου 30 (απαλλαγή με όριο το ποσό των 150.000), όσο και για την περίπτωση των απαλλαγών της ΠΟΛ 1019/15 που εξετάζεται στη συνέχεια (απαλλαγή για συγκεκριμένες δραστηριότητες). Δηλαδή, αφορούν το σύνολο των πολύ μικρών οντοτήτων που δικαιούνται οποιασδήποτε απαλλαγής από απογραφή.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές, κλπ.) που επιλέγουν, βάσει της παραγράφου 8 του άρθρου 16 να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (απλογραφικά βιβλία), οι οποίες ενώ απαλλάσσονται και δεν διενεργούσαν, επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή των αποθεμάτων τους για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους (δηλαδή για 1+3=4 περιόδους, συνολικά).

Περαιτέρω, οι παρ. 5 και 6 δημιουργούν πρόσθετα αντικίνητρα για προαιρετική αλλαγή καθεστώτος απογραφής για τις επιλέξιμες οντότητες (οντότητες με απλογραφικά που απαλλάσσονται από την υποχρέωση απογραφής). Τα αντικίνητρα αυτά σχετίζονται με το χειρισμό του τελικού αποθέματος και τον υπολογισμό των ετήσιων αποτελεσμάτων.

### **Οντότητες επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή, ενώ απαλλάσσονται και δεν διενεργούσαν**

Όταν οι εν λόγω οντότητες επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή, ενώ απαλλάσσονταν και δε διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν (παρ. 5 άρθρου 30). Αυτό σημαίνει ότι:

- α) από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου, μειωμένες με την αξία του τελικού αποθέματος, για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος,
- β) το καθαρό αποτέλεσμα της νέας περιόδου, βάσει του (α), είναι προσαυξημένο με την αξία κτήσης του πραγματικού αποθέματος στο τέλος της τελευταίας περιόδου χωρίς απογραφή.

Ο ανωτέρω χειρισμός είναι εύλογος, δεδομένου ότι το σύνολο των αγορών μέχρι το τέλος της τελευταίας περιόδου χωρίς απογραφή έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή το σύνολο του κόστους κτήσης αποθεμάτων που έχει εκπέσει σε προηγούμενες περιόδους, χωρίς τα σχετικά αποθέματα να έχουν πωληθεί, θα φορολογηθεί όλο συγκεντρωτικά ως καθαρό κέρδος την πρώτη περίοδο με απογραφή. Αυτό μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα ρευστότητας για την επιχείρηση (φόρος εισοδήματος και προκαταβολή επόμενου έτους). Συνεπώς, τέτοια προαιρετική αλλαγή δεν συνιστάται, εκτός εάν η επιχείρηση διαθέτει ασήμαντης αξίας πραγματικό τελικό απόθεμα.

### **Παράδειγμα 2.16: Απογραφή εμπορικής επιχείρησης της παρ. 2γ του άρθρου 1**

Μια πολύ μικρή ατομική επιχείρηση που απαλλάσσεται από την υποχρέωση διενέργειας απογραφών βάσει της παρ. 3 του άρθρου 30 των ΕΛΠ, αποφάσισε στη χρήση 20X3 να διενεργήσει φυσική απογραφή. Ακολουθώντας την επιταγή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, η επιχείρηση διενήργησε φυσική απογραφή τις χρήσεις 20X3 έως και 20X6 και έπαψε να διενεργεί απογραφή τη χρήση 20X7.

Με βάση τα ανωτέρω, δύναται η επιχείρηση να επανέλθει σε καθεστώς προαιρετικής απογραφής το έτος 20X9;

#### Ανάλυση - Λύση

Η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 30 των ΕΛΠ αναφέρεται στην περίπτωση όπου μια οντότητα απαλλάσσεται και επιλέγει να διενεργήσει φυσική απογραφή, ορίζοντας ότι η οντότητα οφείλει να παραμείνει σε καθεστώς απογραφής για  $1+3=4$  έτη. Ο νόμος δεν απαγορεύει σε μια απαλλασσόμενη οντότητα που παραμένει σε καθεστώς απογραφής για 4 έτη και παύει εν συνεχεία να διενεργεί απογραφή, να επανέλθει άμεσα σε καθεστώς απογραφής. Συνεπώς, η οντότητα του ερωτήματος δικαιούται το έτος 20X9 να επανέλθει σε καθεστώς απογραφής. Φυσικά θα μπορούσε να επανέλθει και το 20X8 ή και να συνεχίσει με απογραφή για όσο διάστημα επιθυμούσε.

---

### **Παράδειγμα 2.17: Προαιρετική διενέργεια απογραφής, ενώ δεν διενεργείτο απογραφή**

Στη χρήση 20X2 η ΒΗΤΑ Ο.Ε. που τηρεί απλογραφικά βιβλία αποφάσισε να διενεργήσει φυσική απογραφή, ενώ απαλλασσόταν και δε διενεργούσε. Η επιχείρηση για σκοπούς διοικητικής πληροφόρησης διενήργησε ανεπίσημη απογραφή στις 31.12.20X1 και προσδιόρισε ότι το πραγματικό απόθεμα είχε κόστος κτήσης 300.000. Στη χρήση 20X2 το σύνολο των αγορών ανήλθε σε 800.000 ενώ η αξία κτήσης του αποθέματος την 31.12.20X2 ανήλθε σε 350.000.

Με βάση αυτά τα δεδομένα να προσδιοριστεί η επίπτωση της διενέργειας απογραφής στο αποτέλεσμα του έτους 20X2.

#### Ανάλυση - Λύση

Στη χρήση 20X2, η επιχείρηση θα υπολογίσει το κόστος πωλήσεων θεωρώντας ότι έχει αρχικό απόθεμα μηδέν, και όχι 300.000 που πραγματικά είχε (παρ. 5 άρθρου 30 ΕΛΠ). Άλλωστε, το απόθεμα των 300.000 το έχει εκπέσει φορολογικά, σωρευτικά μέχρι και τη χρήση 20X1. Συνεπώς, το κόστος πωλήσεων του 20X2 είναι:  $800.000 - 350.000 + 0 = 450.000$ . Δηλαδή, το αποτέλεσμα

του 20Χ2 έχει επηρεαστεί με το απόθεμα που πραγματικά είχε η επιχείρηση στις 31.12.20Χ1, ύψους 300.000.

#### Σημείωση:

Το παράδειγμα ισχύει τόσο για τις επιχειρήσεις που έχουν κύκλο εργασιών από πώληση αποθεμάτων μέχρι 150.000 ετησίως (άρθρο 30), όσο και για επιχειρήσεις που συμπεριλαμβάνονται στην ΠΟΛ 1019/2015 (απλογραφικά, με όριο κύκλου εργασιών το ποσό 1.500.000).

---

### **Οντότητες που επιλέγουν να παύσουν να διενεργούν απογραφή, ενώ διενεργούσαν προαιρετικά**

Όταν οντότητες επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν αν και απαλλάσσονταν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δε διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, το απόθεμα της τελευταίας περιόδου με απογραφή δεν εκπίπτει στην πρώτη περίοδο χωρίς απογραφή. Επομένως, στην πρώτη αυτή περίοδο το καθαρό αποτέλεσμα θα προκύψει αναγνωρίζοντας ως έξοδο τις αγορές της ίδιας περιόδου και μόνο.

Από τη γραμματική διατύπωση της παρ. 6 του άρθρου 30 «... το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δε διενεργείται απογραφή» (έμφαση των συγγραφέων), συνάγεται ότι το απόθεμα αυτό δύναται ενδεχομένως να εκπέσει στην επόμενη της πρώτης περιόδου χωρίς απογραφή (δηλαδή στη δεύτερη περίοδο). Ωστόσο, εξ όσων είναι γνωστά, η Διοίκηση δεν έχει λάβει επί αυτού ρητή θέση εγγράφως.

#### Σημείωση

Τα προβλήματα που αναδείχθηκαν ανωτέρω στην προαιρετική αλλαγή καθεστώτος απογραφής για οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ (απλογραφικά) ισχύουν και όταν οι εν λόγω οντότητες:

- α) Εκ του νόμου οδηγούνται σε διενέργεια απογραφής καθώς υπερβαίνουν το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ, ή
- β) Παύουν να υπερβαίνουν το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 και ασκούν το δικαίωμά τους να μην διενεργούν εφεξής απογραφή.

Δεδομένων των προβλημάτων που εκτέθηκαν ανωτέρω, συνιστάται οι επιχειρήσεις που επιλέγουν ή υποχρεούνται σε αλλαγή καθεστώτος απογραφής να προνοήσουν έγκαιρα να μην διαθέτουν σημαντικά αποθέματα στο τέλος της περιόδου αλλαγής καθεστώτος.

### **Παράδειγμα 2.18: Προαιρετική παύση διενέργειας απογραφής, ενώ διενεργείτο απογραφή**

Στη χρήση 20Χ2 η ΒΗΤΑ Ο.Ε. που τηρεί απλογραφικά βιβλία αποφάσισε να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσε αν και απαλλάσσόταν. Η επιχείρηση είχε τελικό απόθεμα εμπορευμάτων στις 31.12.20Χ1 ύψους 300.000, ποσό που δεν είχε εκπέσει. Στη χρήση 20Χ2 το σύνολο των αγορών ανήλθε σε 800.000.

Με βάση αυτά τα δεδομένα να προσδιοριστεί η επίπτωση της παύσης διενέργειας απογραφής στο αποτέλεσμα του έτους 20Χ2.

### Ανάλυση – Λύση

Στη χρήση 20Χ2, η επιχείρηση θα εκπέσει το σύνολο των αγορών της περιόδου από 800.000, χωρίς να δικαιούται να εκπέσει στη χρήση αυτή το κόστος του τελικού αποθέματος στις 31.12.20Χ1 ύψους 300.000 (παρ. 6 άρθρου 30).

Σημείωση:

Το παράδειγμα ισχύει τόσο για τις επιχειρήσεις που συμπεριλαμβάνονται στην ΠΟΛ 1019/2015 (απλογραφικά, με όριο 1.500.000) όσο και επιχειρήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στην ΠΟΛ 1019/2015 και έχουν κύκλο εργασιών από πώληση αποθεμάτων μέχρι 150.000 ετησίως.

---

### **2.9.2 Απλοποιήσεις και απαλλαγές της ΠΟΛ 1019/2015**

Η ΠΟΛ 1019/2015 (ΦΕΚ 221/17.02.2015), η οποία διαδέχθηκε την καταργηθείσα με το ν. 4308/14 αντίστοιχη ΠΟΛ 1134/2004, εκδόθηκε δυνάμει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 14 του άρθρου 30 και παρέχει (προαιρετική) απαλλαγή από την υποχρέωση διενέργειας απογραφής. Η απαλλαγή αφορά μόνο τις οντότητες που αναφέρονται στην παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του ν. 4308 και κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, και εξ' αυτού του λόγου επιλέγουν να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα – οντότητες νομικού τύπου Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές, κλπ.). Σημειώνεται ότι με βάση τη διατύπωση της ΠΟΛ 1019/15, η οντότητα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως πολύ μικρή, δηλαδή απαιτείται να έχει συμπληρώσει 2 (δύο) συνεχόμενες περιόδους με κύκλο εργασιών μικρότερο ή ίσο του ορίου του 1.500.000.

Περαιτέρω, με βάση τη διατύπωση της διάταξης της ΠΟΛ 1019/15 (άρθρο 1, παρ. 1), δεν ενδιαφέρει, κατ' αρχήν, η σύνθεση των πωλήσεων της οντότητας σε πωλήσεις αγαθών και πωλήσεις υπηρεσιών για το όριο του 1.500.000, σε αντίθεση με την απαλλαγή του προηγούμενου τμήματος όπου το όριο των 150.000 αναφέρεται σε πωλήσεις αγαθών και μόνο.

Σημειώνεται ότι η απαλλαγή του παρόντος τμήματος:

- α) δεν παρέχεται όταν η οντότητα επιλέγει να συντάξει, επιπλέον την κατάστασης αποτελεσμάτων, και ισολογισμό (ενώ δεν υποχρεούται),
- β) δεν θίγεται, δηλαδή παραμένει ισχυρή, όταν η οντότητα επιλέγει να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, χωρίς να υποχρεούται, και συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (χωρίς να συντάσσει και ισολογισμό).

Η απαλλαγή παρέχεται σε 43 επαγγέλματα – κλάδους δραστηριότητας. Για τη διευκόλυνση του εφαρμοστή της σχετικής ΠΟΛ, δίνονται οι εξής διευκρινίσεις:

- α) Η δυνατότητα απαλλαγής παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών, τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1019, δηλαδή όταν η αναφερόμενη δραστηριότητα καλύπτει άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών της οντότητας από πώληση αγαθών.

- β) Μια οντότητα θεωρείται ότι είναι λιανοπωλητής ή κυρίως λιανοπωλητής, στις περιπτώσεις που οι διατάξεις το απαιτούν, όταν «οι πωλήσεις σε ιδιώτες καταναλωτές υπερβαίνουν το 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών».

### **Παράδειγμα 2.19: Απογραφή εμπορικής επιχείρησης της παρ. 2γ του άρθρου 1**

Μια ατομική επιχείρηση άρχισε να λειτουργεί τον Ιανουάριο του έτους 20X1 και έχει ως αντικείμενο την εμπορία τροφίμων και αγροτικών εφοδίων. Η επιχείρηση, ως νέα οντότητα, επιλέγει να εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα, να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και να μη διενεργήσει φυσική απογραφή για τη χρήση 20X1. Για τη χρήση αυτή, η επιχείρηση παρουσιάζει τον εξής κύκλο εργασιών:

	20X1
Τρόφιμα (είδη παντοπωλείου, λιανική ή κυρίως λιανική)	600.000
Γεωργικά εφόδια	400.000
Σύνολο	1.000.00

#### Ερωτήματα

Με βάση τις παραπάνω πληροφορίες, υπάρχει υποχρέωση διενέργειας απογραφής στο έτος 20X1; Εάν υπάρχει σχετική υποχρέωση, αυτό ισχύει ανά κλάδο ή για το για το σύνολο των αποθεμάτων όλων των κλάδων της επιχείρησης;

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1019/15, η πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ (κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000) που επιλέγει να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (και δεν συντάσσει ισολογισμό), δύναται να μη διενεργεί απογραφή για τα αποθέματά της όταν άνω του 50% του κύκλου εργασιών της προέρχεται από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 1 της ίδιας ΠΟΛ (άρθρο 1 ΠΟΛ 1019/2015).
- β) Τα είδη παντοπωλείου, για λιανική ή κυρίως λιανική πώληση, αναφέρονται στο άρθρο 1 (παρ. 2) της ΠΟΛ 1019/15, αλλά τα γεωργικά εφόδια δεν αναφέρονται στο άρθρο αυτό.
- γ) Οι πωλήσεις ειδών παντοπωλείου της επιχείρησης είναι άνω του ορίου του 50% του συνόλου των πωλήσεων της επιχείρησης.

Βάσει των ανωτέρω, η επιχείρηση νομίμως δεν διενεργεί απογραφή στη χρήση 20X1 για το σύνολο των αποθεμάτων της (τρόφιμα και γεωργικά εφόδια).

---

### **Παράδειγμα 2.20: Απογραφή εμπορικής επιχείρησης της παρ. 2γ του άρθρου 1**

Μια ατομική επιχείρηση άρχισε να λειτουργεί τον Ιανουάριο του έτους 20X1 και έχει ως αντικείμενο την εμπορία τροφίμων και αγροτικών εφοδίων. Η επιχείρηση, ως νέα οντότητα, επιλέγει να εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα, να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και να μη διενεργήσει φυσική απογραφή για τη χρήση 20X1. Για τη χρήση αυτή, η επιχείρηση παρουσιάζει τον εξής κύκλο εργασιών:

	20X1
Τρόφιμα (είδη παντοπωλείου, λιανική ή κυρίως λιανική)	400.000
Γεωργικά εφόδια	600.000
Σύνολο	1.000.00

### Ερώτηση

Με βάση τις παραπάνω πληροφορίες, υπάρχει υποχρέωση διενέργειας απογραφής στο έτος 20X1 για το σύνολο των αποθεμάτων της επιχείρησης;

### Ανάλυση – Λύση

- α) Με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1019/15, η πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ (κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000) που επιλέγει να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (και δεν συντάσσει ισολογισμό), δύναται να μη διενεργεί απογραφή για τα αποθέματά της όταν άνω του 50% του κύκλου εργασιών της προέρχεται από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 2 της ίδιας ΠΟΛ (άρθρο 1 ΠΟΛ 1019/2015).
- β) Τα είδη παντοπωλείου για λιανική ή κυρίως λιανική πώληση αναφέρονται στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1019/15, αλλά τα γεωργικά εφόδια δεν αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Στη χρήση 20X1, η επιχείρηση παρουσιάζει κύκλο εργασιών από δραστηριότητα που αναφέρεται στην ΠΟΛ 1019/15 (παντοπωλείο) κάτω του 50% του συνόλου των πωλήσεων του έτους αυτού. Συνεπώς, κατά τη γραμματική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων (παρ. 1 σε συνδυασμό με την παρ.2 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1019/15) η επιχείρηση έχει υποχρέωση διενέργειας απογραφής για το σύνολο των αποθεμάτων της, δηλαδή και για τους δύο κλάδους.

Ωστόσο, κατά λογική ερμηνεία, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι η επιχείρηση απαλλάσσεται από την απογραφή των τροφίμων. Το σκεπτικό είναι ότι εφόσον θα απαλλασσόταν από την απογραφή των τροφίμων εάν τα είδη αυτά αποτελούσαν άνω του 50% του συνόλου του κύκλου εργασιών (το μείζον) λογικά θα απαλλάσσεται και όταν αυτές οι πωλήσεις είναι κάτω του 50% (το έλασσον). Δηλαδή, όταν ο απαλλασσόμενος κλάδος δεν καλύπτει άνω του 50% του συνόλου του κύκλου εργασιών, η λογική συνέπεια θα έπρεπε να είναι ότι η διενέργεια απογραφής ισχύει για τους λοιπούς μόνο κλάδους, χωρίς να χάνεται η απαλλαγή για τον απαλλασσόμενο κλάδο (εάν ισχύει το μείζον, έπεται ότι ισχύει το έλασσον).

Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι η φορολογική διοίκηση δεν έχει πάρει επίσημα ρητή θέση στο ανωτέρω πρόβλημα, συνιστάται η διενέργεια απογραφής και για τα είδη του απαλλασσόμενου κλάδου, όταν ο κλάδος αυτός δεν υπερβαίνει το 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών.

### **Ρυθμίσεις και απαλλαγές από υποχρέωση απογραφής για πρατήρια καυσίμων**

Η ΠΟΛ 1019/15 στο άρθρο 2 παρέχει ειδικές ρυθμίσεις και απαλλαγές από την υποχρέωση απογραφής αποθεμάτων για τα πρατήρια υγρών καυσίμων που είναι οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές κλπ.) και χαρακτηρίζονται ως πολύ μικρές βάσει της παρ. 11 του

άρθρου 30 (πρατήρια καυσίμων). Συγκεκριμένα, για σκοπούς διενέργειας απογραφής αποθεμάτων, η ΠΟΛ 1019/15 διακρίνει τρεις αυτοτελείς κλάδους εκμεταλλεύσεις για αυτές τις οντότητες, οι οποίες αντιμετωπίζονται ανεξάρτητα:

- α) **Κλάδος καυσίμων.** Τα υγρά καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) καθώς και το πετρέλαιο θέρμανσης απογράφονται βάσει του συστήματος εισροών-εκροών. Το φυσικό αέριο εντάσσεται (ερμηνευτικά) στον κλάδο καυσίμων με πραγματική φυσική καταμέτρηση.
- β) **Λιπαντικά και τσιγάρα.** Η οντότητα δύναται να μην διενεργεί απογραφή όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των αγαθών (λιπαντικά και τσιγάρα) δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ (ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 30).
- γ) **Λοιπά είδη (είδη mini market).** Η οντότητα δύναται να μην διενεργεί απογραφή όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ (ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 30).

Σημειώνεται ότι οι κλάδοι «Λιπαντικά και τσιγάρα» και «Λοιπά είδη» δεν δύνανται να ενταχθούν στις γενικές ρυθμίσεις της ΠΟΛ 1019/15, δηλαδή στο όριο του 1.500.000 για απαλλαγή από απογραφή.

### **Παράδειγμα 2.21: Απογραφή επιχείρησης υγρών καυσίμων της παρ. 2γ του άρθρου 1**

Η ομόρρυθμη εταιρεία ΑΛΦΑ άρχισε να λειτουργεί το έτος 20Χ0 και έχει αντικείμενο την εκμετάλλευση ενός πρατηρίου καυσίμων (πώληση υγρών καυσίμων). Την 01.02.20Χ4, προστέθηκε στο αντικείμενο της επιχείρησης η εμπορία τροφίμων και πώληση υγραερίου. Η επιχείρηση εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα και παρουσιάζει τον παρακάτω κύκλο εργασιών:

	20Χ3	20Χ4
Καύσιμα κίνησης και θέρμανσης	700.000	800.000
Υγραέριο	-	200.000
Τρόφιμα (είδη παντοπωλείου)	-	300.000
Σύνολο πωλήσεων	700.000	1.300.00

Η επιχείρηση κατατάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 και εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων). Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, η επιχείρηση:

- α) Οφείλει να διενεργήσει φυσική απογραφή των αποθεμάτων της, για τη χρήση 20Χ3;
- β) Οφείλει να διενεργήσει φυσική απογραφή των αποθεμάτων της, για τη χρήση 20Χ4;

#### Ανάλυση – Λύση

Οι ισχύοντες κανόνες αναφορικά με τη διενέργεια απογραφής είναι οι παρακάτω:

- α) Η οντότητα του παραδείγματος είναι πολύ μικρή του της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ. Μάλιστα, ως έχουσα δραστηριότητα στον κλάδο των καυσίμων, παραμένει πολύ μικρή όταν ο συνολικός κύκλος εργασιών της, για δύο συνεχόμενες περιόδους, δεν υπερβαίνει το ποσό 8.000.000 (παρ. 11 του άρθρου 30 των ΕΛΠ), αντί του ποσού του 1.500.000 που ισχύει για τις λοιπές επιχειρήσεις.

- β) Βάσει της παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1019/15, η πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 των ΕΛΠ που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία (πρατήριο) καυσίμων ή/και πετρελαίου θέρμανσης, προσδιορίζει τα αποθέματά της του κλάδου των καυσίμων βάσει του συστήματος εισροών-εκροών. Ερμηνευτικά, στον κλάδο των καυσίμων εντάσσεται και η πώληση υγραερίου, για το οποίο διενεργείται φυσική απογραφή (δεν υπάγεται στο σύστημα εισροών-εκροών).
- γ) Με βάση τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1019/15, η πολύ μικρή οντότητα του παραδείγματος, από πλευράς υποχρέωσης διενέργειας απογραφής δύναται να έχει, πέραν του κλάδου των καυσίμων, δύο επιπλέον κλάδους αυτοτελείς δραστηριότητας: 1) λιπαντικά και τσιγάρα, και 2) λοιπά αγαθά (π.χ. είδη τροφίμων, κλπ.). Για κάθε ένα τέτοιο κλάδο, όταν ο καθαρός κύκλος εργασιών του κάθε κλάδου, σε κάποια χρήση, υπερβεί το ποσό των 150.000, η επιχείρηση υποχρεούται να διενεργήσει απογραφή των αντίστοιχων αποθεμάτων, στο τέλος της εν λόγω χρήσης. Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1019/2015 οι άλλοι κλάδοι δραστηριότητας δεν μπορούν να υπαχθούν στις ρυθμίσεις του άρθρου 1 της ίδιας ΠΟΛ, δηλαδή να απαλλαγθούν από απογραφή για κύκλο εργασιών μέχρι 1.500.000.

Βάσει όλων των ανωτέρω, για τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων του έτους 20X4 η ΑΛΦΑ:

- α) Στη χρήση 20X3, η επιχείρηση, με πωλήσεις αγαθών (καυσίμων) άνω των 150.00, υποχρεούται να προσδιορίσει τα αποθέματα καυσίμων βάσει του συστήματος εισροών-εκροών.
- β) Στη χρήση 20X4, η ποσότητα καυσίμων (κίνησης και θέρμανσης) προσδιορίζεται βάσει του συστήματος εισροών-εκροών, ενώ για το υγραέριο απαιτείται φυσική καταμέτρηση. Για τον κλάδο των τροφίμων, του οποίου η υποχρέωση για διενέργεια απογραφής κρίνεται αυτοτελώς, απαιτείται φυσική καταμέτρηση καθώς οι πωλήσεις στη χρήση ξεπέρασαν το όριο των 150.000 ευρώ.

---

### **Παράδειγμα 2.22: Απογραφή εμπορικής επιχείρησης της παρ. 2γ του άρθρου 1**

Μια πολύ μικρή Ομόρρυθμη Εταιρεία (κύκλος εργασιών κάτω του ποσού των 1.500.000) απαλλασσόταν, βάσει της ΠΟΛ 1134/2004 που ίσχυε προ των ΕΛΠ, από τη διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της. Ωστόσο, στη χρήση 2013, προαιρετικά όπως είχε δικαίωμα, προέβη σε διενέργεια φυσικής απογραφής για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να συνεχίσει τη διενέργεια απογραφής για τρεις επιπλέον χρήσεις σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 1γ του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Με το ν. 4308/14 ρυθμίστηκε το θέμα της προαιρετικής απογραφής αποθεμάτων από τις πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1, με τον ίδιο τρόπο που είχε υιοθετηθεί από τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/94 που καταργήθηκαν από το ν. 4172/13,. Συγκεκριμένα, η παρ. 4 του άρθρου 30 των ΕΛΠ, ορίζει ότι οι εν λόγω οντότητες που επιλέγουν προαιρετικά να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δε διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους (1+3=4).



Με βάση τα ανωτέρω, υποχρεούται η οντότητα να διενεργεί απογραφή για τις επόμενες χρήσεις 2014, 2015 και 2016;

#### Ανάλυση – Απάντηση

Η προϊσχύουσα διάταξη περί διενέργειας απογραφής για 1+3 χρόνια προερχόταν από την φορολογία εισοδήματος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1γ του ν. 2238/1994 που ίσχυαν μέχρι 31.12.2013, αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.

Ωστόσο, η σχετική διάταξη του 2238/1994 καταργήθηκε με την εισαγωγή του νέου φορολογικού νόμου 4172/2013 από την 01.01.2014. Συγκεκριμένα, με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 32 του άρθρου 72 του ν. 4172/13 (ως ισχύει) δόθηκε η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που τηρούσαν βιβλία απλογραφικά και είχαν συντάξει προαιρετικά απογραφή την 31/12/2013, να μην συνεχίσουν υποχρεωτικά την σύνταξη απογραφών για τα επόμενα τρία έτη, αλλά ειδικά για την πρώτη μεταβατική χρήση στο νέο νομοθετικό πλαίσιο του 4172/13, δηλαδή την χρήση του 2014, να λάβουν ως απογραφή έναρξης το 10% των αγορών της χρήσης του 2013 και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών της χρήσης του 2014. Αυτονόητο είναι ότι εάν κάποια επιχείρηση προαιρετικά ήθελε να συντάξει απογραφή, μπορούσε να το πράξει.

Περαιτέρω σημειώνεται ότι ακόμη και εάν μια οντότητα διενήργησε προαιρετικά απογραφή το έτος 2014, ελλείπει σχετικής διάταξης στο νέο φορολογικό πλαίσιο του ν. 4172/2013, δεν υποχρεούνταν να συνεχίσει να διενεργεί απογραφή για 1+3 έτη. Όμως, από 01.01.2015 και εφεξής ισχύουν οι σχετικές διατάξεις των ΕΛΠ που απαιτούν τη διενέργεια απογραφής για 1+3 έτη, εάν μια απαλλασσόμενη οντότητα επιλέξει να διενεργήσει απογραφή προαιρετικά.

Συνεπώς, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, η επιχείρηση είχε την δυνατότητα είτε να συνεχίσει να διενεργεί απογραφές τέλους χρήσης προαιρετικά για τα επόμενα έτη (2014 και εφεξής) είτε να εφαρμόσει την μεταβατική διάταξη της παρ. 32 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 και να μην συντάξει απογραφή για το έτος 2014. Αλλά ακόμη και εάν συνέταξε απογραφή σε προαιρετική βάση και για το έτος 2014, δεν είχε σχετική υποχρέωση για συνέχιση των απογραφών κατά τα επόμενα έτη 2015, 2016 και 2017, καθώς η ισχύουσα νομοθεσία το έτος 2014 (ν. 4172/14) δεν το απαιτούσε. Μόνο εάν η επιχείρηση συνέταξε προαιρετικά απογραφή το 2015, έχει την υποχρέωση για συνέχιση της απογραφής και κατά τα επόμενα τρία έτη (2016-2018), με βάση την σχετική διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 30 των ΕΛΠ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **Κανόνες τιμολόγησης**

## Κεφάλαιο 3: Κανόνες τιμολόγησης

### 3.1 Τιμολόγηση χονδρικών πωλήσεων – άρθρα 8 έως 11

#### 3.1.1 Εισαγωγή στην τιμολόγηση

Οι διατάξεις του ν. 4308/14 περί τιμολόγησης (άρθρα 8 έως 15) στηρίζονται στις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ περί ΦΠΑ. Η εν λόγω Οδηγία, ρυθμίζει το ζήτημα της τιμολόγησης καθόσον το τιμολόγιο είναι το εργαλείο επιβολής ΦΠΑ, που αποτελεί κύριο έσοδο για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι σχετικές με την τιμολόγηση διατάξεις του ν. 4308/14 καλύπτουν τόσο τις χονδρικές, όσο και τις λιανικές πωλήσεις<sup>13</sup>. Η σημασία της διάκρισης των πωλήσεων σε χονδρικές και λιανικές έγκειται στο γεγονός ότι για τις λιανικές πωλήσεις μπορεί να εκδίδεται παραστατικό πώλησης με σημαντικά λιγότερες πληροφορίες για τη συναλλαγή.

Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις των ΕΛΠ, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Δηλαδή, χονδρικές πωλήσεις είναι οι πωλήσεις που δεν διενεργούνται σε ιδιώτες καταναλωτές. Γενικότερα, ως χονδρικές πωλήσεις νοούνται οι πωλήσεις που διενεργούνται προς υποκείμενες στο ν. 4308/14 οντότητες, προς οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ακόμη και όταν απαλλάσσονται από την εφαρμογή του ν. 4308/14 – π.χ. αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ), προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, κλπ.

#### 3.1.2 Τιμολόγιο πώλησης

Το άρθρο 8 καθορίζει την έννοια και τις βασικές ρυθμίσεις που αφορούν το τιμολόγιο πώλησης. Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις, τιμολόγιο είναι το παραστατικό που εκδίδεται από την υποκείμενη στο ν. 4308/14 οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εντός ή εκτός της χώρας, καθώς και για κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) βάσει της κείμενης νομοθεσίας.

Βάσει αυτής της γενικής αρχής του νόμου αλλά και της σχετικής Οδηγίας της ΕΕ:

- α) Δεν εκδίδεται τιμολόγιο για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων. Μια τέτοια συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται, σύμφωνα με τη γενική αρχή της παρ. 5 του άρθρου 5, με κατάλληλο παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει (π.χ. απόφαση επιχορήγησης, βεβαίωση από τον ΟΠΕΚΕΠΕ που περιλαμβάνει τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό, την ημερομηνία ή άλλο ανάλογο στοιχείο).
- β) Το δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν για αυτές τις δραστηριότητες ή πράξεις εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

---

<sup>13</sup> Η παρουσίαση της ύλης έχει λάβει υπόψη τις προσθήκες και τροποποιήσεις που επήλθαν στα άρθρα 12 και 13 των ΕΛΠ με το άρθρο 74 του ν. 4446/16.

Η εξαίρεση αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (ν. XXXX) και την Οδηγία 2006/112/ΕΚ.

Στην πράξη, ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να αντικαθίσταται, αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους, όπως «Λογαριασμός» για δαπάνες κοινής ωφέλειας, «Συμβόλαιο» για πώληση ακινήτου ή ενοικίαση αυτοκινήτου, «Φορτωτική», τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά παραστατικά, ειδικά παραστατικά που εκδίδονται στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, καθώς και λοιπά έγγραφα τα οποία περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου».

Περαιτέρω, κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, εφόσον ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών αποδέχεται το έγγραφο αυτό ως τιμολόγιο. Η αποδοχή του τιμολογίου από τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό. Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού.

**Συμπληρωματικό / διορθωτικό τιμολόγιο.** Θεωρείται ως τιμολόγιο κάθε έγγραφο ή ηλεκτρονικό μήνυμα (π.χ. e-mail), το οποίο αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο, και το οποίο τροποποιεί ορισμένες από τις πληροφορίες του περιεχομένου του (π.χ. τιμή των αγαθών και αξία). Αυτό το συμπληρωματικό / διορθωτικό τιμολόγιο εκδίδεται για διόρθωση διαφορών αξίας, όταν δηλαδή στο αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο αναγράφεται διαφορετική αξία σε σχέση με την ορθή.

**Πιστωτικό τιμολόγιο.** Θεωρείται ως τιμολόγιο το «πιστωτικό τιμολόγιο», δηλαδή το τιμολόγιο που εκδίδεται από τον πωλητή σε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών, όπως διαφορές που προκύπτουν στην ποσότητα ή στην τιμή των αγαθών ή υπηρεσιών που τιμολογήθηκαν (και συνεπώς στις σχετικές αξίες). Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μόνο όταν, για τις αιτίες που αναφέρθηκαν, προκύπτει μείωση του ποσού του αρχικώς εκδοθέντος τιμολογίου. Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται επίσης επί εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ στο εκδοθέν τιμολόγιο ή σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου στο όνομα άλλου πελάτη από τον πραγματικό.

#### **Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ (ΠΟΛ 1057/17)**

Η ΠΟΛ 1057/17 παρέχει διευκρινήσεις για την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ επί αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου. Ως εσφαλμένη χρέωση θεωρείται η επιβάρυνση της αξίας του τιμολογίου με ΦΠΑ που δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ή που επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος.

Εσφαλμένη χρέωση μπορεί να συμβεί κατά τη διενέργεια διαφόρων πράξεων. Ενδεικτικά μπορεί να αφορά πράξεις που είναι:

- α) φορολογητέες που έχουν επιβαρυνθεί με υψηλότερο συντελεστή από τον ορθό,
- β) εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ (π.χ. αποζημίωση), ή
- γ) υπαγόμενες (εντός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ) και απαλλασσόμενες στο εσωτερικό της χώρας (μικρές επιχειρήσεις – άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ, παροχή υπηρεσιών από ασφαλιστή – άρθρο 22, κλπ), ή
- δ) φορολογητέες στο εξωτερικό (π.χ. νομικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Χώρας σε υποκείμενο που ενεργεί με την ιδιότητα

του αυτή και έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας- ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος), ή

- ε) υπαγόμενες σε ΦΠΑ πράξεις που είναι φορολογητέες στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης του αγαθού (π.χ. παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων).

Εξαιρούνται και δεν θεωρείται ότι υφίσταται εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ οι περιπτώσεις όπου βάσει σχετικών αποφάσεων ο φόρος αναγράφεται στο τιμολόγιο, ωστόσο καταβάλλεται από το λήπτη (π.χ. αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού από βιοτεχνική επιχείρηση βάσει της ΚΥΑ Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987).

Στις ανωτέρω περιπτώσεις (β), (γ), (δ) και (ε) [πλην ορισμένων εξαιρέσεων της περ. (ε), όπως για παράδειγμα τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα], το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ, επομένως εάν έχει εκδοθεί με ΦΠΑ, πρόκειται για εσφαλμένη χρέωση.

Στην περίπτωση εσφαλμένης χρέωσης του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου, προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η αρχικά εσφαλμένη χρέωση και να μην επιβαρύνεται ο αποδέκτης του τιμολογίου με το ποσό αυτό.

Σημειώνεται ότι για χρέωση μικρότερου ποσού ΦΠΑ στο αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο, εκδίδεται συμπληρωματικό τιμολόγιο για τη διαφορά στο ποσό του φόρου.

#### **Υπόχρεος έκδοσης και εκδότης τιμολογίου**

Σύμφωνα με τον ν. 4308/14, η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση (υπόχρεος έκδοσης). Ωστόσο, ο εκδότης του τιμολογίου μπορεί να είναι:

- α) Η υπόχρεη οντότητα, δηλαδή ο πωλητής είναι και εκδότης του τιμολογίου, κάτι που είναι η συνήθης περίπτωση, ή
- β) Ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών, δηλαδή ο πελάτης, με **αυτοτιμολόγηση**, ή
- γ) Τρίτο πρόσωπο, εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή.
- δ) Οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σχετικά με το ειδικό καθεστώς παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών από υποκείμενους στον ΦΠΑ που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (Άρθρο 16 του Ν 4591/2019, ΦΕΚ Α' 19/12.2.2019, ισχύς από 1.1.2019).

Οι εναλλακτικές περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου υπό (β) και (γ) προϋποθέτουν προηγούμενη συμφωνία μεταξύ του πωλητή (υπόχρεου έκδοσης) και του εκδότη. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την υπόχρεη οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη κατά το νόμο.

Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. Μια τέτοια υποχρέωση είναι η υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι κατά το νόμο, υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης και την απόδοση του ΦΠΑ είναι ο πωλητής, έστω και εάν το

τιμολόγιο εκδίδεται από άλλο πρόσωπο. Δηλαδή, εάν η επιχείρηση Β εκδίδει τιμολόγιο (με τα δικά της στοιχεία) εξ ονόματος και για λογαριασμό της επιχείρησης Γ (ο πραγματικός πωλητής), υπόχρεος υποβολής δήλωσης και απόδοσης του σχετικού ΦΠΑ είναι η επιχείρηση Γ, και όχι η επιχείρηση Β. Το εάν η επιχείρηση Β εισπράττει για λογαριασμό της Γ (και αποδίδει στη συνέχεια προς αυτή) την αξία της πώλησης και του ΦΠΑ είναι αδιάφορο.

Η παροχή από τον εκδότη – τρίτο πρόσωπο των απαιτούμενων πληροφοριών δύναται να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, κατ' επιλογή των εμπλεκόμενων μερών, όπως με την αποστολή αντιγράφων (ηλεκτρονικών ή φωτοτυπιών) των εκδιδόμενων παραστατικών. Εναλλακτικά, μπορεί να αποστέλλεται συγκεντρωτική κατάσταση εκδοθέντων τιμολογίων με τις απαιτούμενες πληροφορίες (πελάτης, ΑΦΜ, αξία πώλησης, ΦΠΑ, και, κατά περίπτωση, είδος και ποσότητα πωληθέντων αγαθών).

Ειδική περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από τρίτο, είναι η περίπτωση στην οποία τρίτος (αντιπρόσωπος-παραγγελιοδόχος) έχει αναλάβει να πωλεί για λογαριασμό της οντότητας αγαθά της και να εκδίδει ο ίδιος το σχετικό τιμολόγιο, κατά το σύστημα των παραγγελιοδοχικών πωλήσεων (πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου). Μια αρκετά συνήθης περίπτωση τέτοιων πωλήσεων, πέραν των πωλήσεων αγροτικών προϊόντων μέσω συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας-παραγγελιοδόχου, είναι ο κλάδος του λιανεμπορίου μέσω εμπορικών καταστημάτων που λειτουργούν σε εμπορικά κέντρα (shops in shop), καθώς και οι φαρμακαποθήκες. Σημειώνεται ότι τόσο η αξία της πώλησης όσο και ο αναλογούν ΦΠΑ αφορούν και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της οντότητας για λογαριασμό της οποίας διενεργείται και όχι του τρίτου που εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

Στις πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου, ο παραγγελιοδόχος εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης το οποίο αναφέρει τα στοιχεία του ως εκδότης, και επιπλέον δύναται, χωρίς να είναι υποχρεωτικό, να αναφέρει τα στοιχεία της οντότητας για λογαριασμό της οποίας εκδίδεται. Στην περίπτωση αυτή, ο παραγγελιοδόχος εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο (εκκαθάριση) περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης. Η «έγκαιρη» αποστολή της εκκαθάρισης αναφέρεται πρωτίστως στις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ<sup>14</sup>, σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση, ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων (διπλογραφικά ή απλογραφικά, αντίστοιχα).

Η εκκαθάριση πρέπει να αναφέρει, κατ' ελάχιστον, την καθαρή αξία πώλησης και το ποσό του ΦΠΑ, κατά συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και άλλες πληροφορίες που μπορεί να απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων<sup>15</sup> της πωλήτριας οντότητας. Αντί της έκδοσης εκκαθάρισης, ο τρίτος δύναται να αποστέλλει έγκαιρα στην οντότητα αντίγραφα των εκδιδόμενων τιμολογίων (παρ. 8.12.2, ΠΟΛ 1003/14). Η εκκαθάριση μπορεί επίσης να αναφέρει και το ποσό της προμήθειας του τρίτου για τις πωλήσεις, καθώς και τον ΦΠΑ επί της προμήθειας. Με τον τρόπο αυτό, η εκκαθάριση καθίσταται και το τιμολόγιο του τρίτου για τις

---

<sup>14</sup> Υπόχρεος για το ΦΠΑ είναι η οντότητα για λογαριασμό της οποίας διενεργείται η πώληση και όχι ο διενεργών την πώληση και εκδότης του τιμολογίου.

<sup>15</sup> Σημειώνεται ότι η αξία της πώλησης είναι έσοδο της οντότητας του πωλητή και όχι του τρίτου (εκδότης του τιμολογίου) και ότι, προφανώς, υπόχρεος για το ΦΠΑ είναι η οντότητα του πωλητή.

υπηρεσίες που παρέχει στην πωλούσα οντότητα. Διαφορετικά, ο τρίτος εκδίδει ξεχωριστό τιμολόγιο παροχής υπηρεσίας για την προμήθειά του.

Για τις περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου είτε από το λήπτη (αυτοτιμολόγηση) είτε από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, δεν πρέπει να παραμένει καμία αμφιβολία για τα πραγματικά περιστατικά της περίπτωσης. Δηλαδή, για το ποιος είναι ο πωλητής, ποιος είναι ο εκδότης και ποιος είναι ο αγοραστής (πελάτης). Για την αντιμετώπιση του θέματος, παρατίθενται πιο κάτω ενδεικτικοί τρόποι χειρισμού.

Η έκδοση τιμολογίου από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή είναι συνήθης όταν ο τρίτος φυλάσσει αγαθά με παρακαταθήκη, τα οποία στη συνέχεια πωλεί για λογαριασμό της οντότητας με κάποια προμήθεια. Στην περίπτωση αυτή, το τιμολόγιο φέρει τα στοιχεία του τρίτου, ο οποίος εμφανίζεται ως πωλητής και εκδότης. Το ζήτημα στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται με τη χρήση ειδικής σειράς τιμολογίων, που μπορεί, σε περίπτωση τιμολόγησης για λογαριασμό περισσότερων οντοτήτων, να φέρουν ειδικό κωδικό ανά οντότητα. Με τον τρόπο αυτό, ο τρίτος ταυτοποιεί τα τιμολόγια που εκδίδονται από τον ίδιο αλλά αφορούν πωλήσεις για λογαριασμό άλλης οντότητας, και συνεπώς μπορεί να εκμηδενίζεται η πιθανότητα εισαγωγής σφαλμάτων στο λογιστικό του σύστημα (εσφαλμένη καταχώρηση).

#### **Έκδοση τιμολογίου με αυτοτιμολόγηση**

Η έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών με αυτοτιμολόγηση συνηθίζεται όταν ο λήπτης θέλει να έχει τον πλήρη έλεγχο των τιμολογίων των προμηθευτών του για αγαθά και υπηρεσίες που λαμβάνει από αυτούς. Κάτι τέτοιο διευκολύνει τη λογιστική του διαδικασία και ελαχιστοποιεί την πιθανότητα σφάλματος. Στην έκδοση τιμολογίων με αυτοτιμολόγηση, ο εκδότης είναι συνήθως μια μεγάλη επιχείρηση που λαμβάνει μεγάλο αριθμό τιμολογίων από πολλούς και μικρούς προμηθευτές. Για παράδειγμα, ένα μεγάλο supermarket μπορεί να έχει πολλές εκατοντάδες προμηθευτές αγροτικών προϊόντων, ή μια μεγάλη βιομηχανία τροφίμων μπορεί να χρησιμοποιεί μεγάλο αριθμό επαγγελματιών μεταφορέων για τη διανομή των προϊόντων της σε πελάτες της.

Στην περίπτωση της αυτοτιμολόγησης, το τιμολόγιο δεν το εκδίδει ο πωλητής, αλλά ο πελάτης- εκδότης. Για την ασφαλή τεκμηρίωση των πραγματικών περιστατικών της αυτοτιμολόγησης, το εκδιδόμενο τιμολόγιο πρέπει να αναφέρει τον όρο αυτοτιμολόγηση και να καθίσταται σαφές ποιος είναι ο πωλητής, ποιος ο αγοραστής-πελάτης και ποιος ο εκδότης. Ένας ενδεικτικός τρόπος αποτύπωσης των απαιτούμενων πληροφοριών και ενδείξεων στο τιμολόγιο αυτοτιμολόγησης παρουσιάζεται παρακάτω.

---

### ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΥΤΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Αύξων αριθμός                    XXX  
Σειρά                                XXX  
Ημερομηνία έκδοσης            ΧΧ.ΧΧ.20ΧΧ

Πωλητής	
Επωνυμία	ΧΧΧ
ΑΦΜ	ΧΧΧ
Διεύθυνση	ΧΧΧ

Πελάτης - Εκδότης τιμολογίου	
Επωνυμία	ΧΧΧ
ΑΦΜ	ΧΧΧ
Διεύθυνση	ΧΧΧ

Παράθεση λοιπών στοιχείων του τιμολογίου για η συναλλαγή (άρθρο 9 ν/ 4308/14)

---

#### Υποκατάσταση τιμολογίου

Ο ν. 4308/14 ρυθμίζει δύο περιπτώσεις στις οποίες το τιμολόγιο πώλησης υποκαθίσταται από άλλο σχετικό παραστατικό. Οι περιπτώσεις αυτές, ρυθμίζονται από τις παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 αντίστοιχα, και είναι οι εξής:

- α) Οντότητα υποκείμενη στο ν. 4308/14 συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, και
- β) Οντότητα υποκείμενη στο ν. 4308/14 συναλλάσσεται ως αγοραστής με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτό το νόμο και η οποία για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης (π.χ. αρνείται).

Προς τεκμηρίωση της συναλλαγής, στις δύο αυτές περιπτώσεις, ο αγοραστής υποχρεούται να εκδώσει, και να καταχωρήσει στα βιβλία του, έγγραφο (παραστατικό) το οποίο αναφέρει κατ' ελάχιστον:

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



### 3.1.3 Περιεχόμενο τιμολογίου πώλησης

Το άρθρο 9 του ν. 4308/14 καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο του τιμολογίου, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Το περιεχόμενο του τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του νόμου (στοιχεία α έως ιζ) έχει ως εξής (σε πλάγια γραφή):

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

όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

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

Ιδιαίτερα, ως προς το περιεχόμενο του τιμολογίου, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1003/14, παρέχονται οι παρακάτω διευκρινίσεις και ερμηνευτικές λύσεις:

- α) Για διευκόλυνση των συναλλαγών, παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως τυχούσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- β) Στα παραστατικά πώλησης που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ, δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης (παρ. 9.1.2 ΠΟΛ 1003/14).

Πρακτικά, αυτό σημαίνει ότι μια απόδειξη λιανικής πώλησης του άρθρου 12 του ν. 4308/14 για τα εν λόγω είδη, όταν φέρει τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και τη σφραγίδα του εκδότη, αποτελεί νόμιμο παραστατικό για αξία μέχρι αξίας 300 ευρώ. Άνω του ποσού αυτού απαιτείται, σε κάθε περίπτωση, έκδοση τιμολογίου του άρθρου 8.

Περαιτέρω, η παρ. 2 του άρθρου 9 επιτρέπει τα ποσά του τιμολογίου να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή με το εξωτερικό. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

Τέλος, ορίζεται ότι, για τους σκοπούς αυτού του νόμου και σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει την υπογραφή του εκδότη. Ωστόσο, η υπογραφή του εκδότη επί του τιμολογίου μπορεί να απαιτείται από άλλη νομοθεσία (π.χ. για συναλλαγές με το δημόσιο) ή να είθισται ως καθιερωμένη επιχειρηματική πρακτική.

Σημειώνεται ότι η υπογραφή εξουσιοδοτημένου προσώπου επί των τιμολογίων, ως δικλίδα εγκυρότητας αυτών, δεν είναι πρακτική λύση όταν μια επιχείρηση εκδίδει μηχανογραφικά μεγάλο πλήθος τιμολογίων. Άλλωστε, όπως έχει εξηγηθεί (άρθρο 5, παρ. 5), το σύνολο των παραστατικών δύναται να εκδίδεται μόνο σε ηλεκτρονική μορφή<sup>16</sup>. Στην πράξη οι επιχειρήσεις

---

<sup>16</sup> Ιδιαίτερες ρυθμίσεις για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων τιμολογίων πώλησης εξετάζεται στο άρθρο 30.

διασφαλίζουν την αυθεντικότητα των έντυπων τιμολογίων πώλησης που εκδίδουν μέσα από μια σύνθεση εικόνων, συμβόλων και χρωμάτων.

### 3.1.4 Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

**Απλοποιημένο τιμολόγιο** είναι το τιμολόγιο που έχει περιορισμένο περιεχόμενο, σε σχέση με το περιεχόμενο που ορίζει το άρθρο 9. Το απλοποιημένο τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε δύο περιπτώσεις:

- α) όταν το ποσό του τιμολογίου, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, και
- β) όταν εκδίδεται για να τροποποιήσει άλλο ήδη εκδοθέν (πλήρες) τιμολόγιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 8.

Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες μόνο ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ε) Στην περίπτωση έκδοσης απλοποιημένου τιμολογίου για τροποποίηση άλλου ήδη εκδοθέντος τιμολογίου το εκδιδόμενο απλοποιημένο τιμολόγιο κάνει αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

Σύμφωνα με την παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ 1003/14, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να επιδιώκει με τη γενική υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης με τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας-επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

### Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Συγκεντρωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για περισσότερες από μια παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Δηλαδή, με ένα παραστατικό πώλησης είναι δυνατόν να τιμολογούνται περισσότερες της μιας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Η έκδοση του συγκεντρωτικού τιμολογίου υπόκειται στους χρονικούς περιορισμούς που καθορίζει το άρθρο 11 αναφορικά με το χρονικό όριο έκδοσης του τιμολογίου από την πραγματοποίηση της παράδοσης αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

### 3.1.5 Παραστατικά πώλησης αγρότη του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ

Στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ των αγροτών κατά το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ του ν. 2859/2000, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 47 του ν. 4410/16, μπορούν εντάσσονται<sup>17</sup> «οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία (αθροιστικά) ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ». Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ<sup>18</sup> είναι εκτός πεδίου εφαρμογής των ΕΛΠ, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4308/14, μολονότι υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος.

Στην πράξη, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ μπορεί να πωλούν τα προϊόντα τους και υπηρεσίες σε τρεις κατηγορίες προσώπων:

- α) σε άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, εκτός πεδίου των ΕΛΠ, ή
- β) σε οντότητες υποκείμενες στα ΕΛΠ (εντός ή εκτός καθεστώτος ΦΠΑ),
- γ) σε οι ιδιώτες καταναλωτές.

Σύμφωνα με την παρ. 39.1.3 της ΠΟΛ 1003/14, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους από πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και υπηρεσιών με κάθε πρόσφορο μέσο. Συνοπτικά, κατά τα ΕΛΠ, παρέχονται οι εξής δυνατότητες για την τεκμηρίωση των πωλήσεων των αγροτών του ειδικού καθεστώτος, κατά περίπτωση.

- α) **Πώληση προς άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.** Εκδίδεται ένα παραστατικό που αναφέρει τα πλήρη στοιχεία του πωλητή και του αγοραστή, την ημερομηνία της συναλλαγής, καθώς και την ποσότητα, το είδος και την αξία των παραδιδόμενων αγαθών ή υπηρεσιών, κατ' αναλογία των αναφερόμενων στην παρ. 10 του άρθρου 8 των ΕΛΠ.
- β) **Πώληση σε ιδιώτες καταναλωτές.** Έκδοση αποδείξεων είσπραξη ή τήρηση κάθε άλλου αρχείου (καταγραφή) με τα δεδομένα (αξία) των πωλήσεών τους, τήρηση αρχείου της παραγωγής τους σε ποσότητα και τιμή πώλησης, κλπ. (ΠΟΛ 1003/14, παρ. 39.1.3).
- γ) **Πώληση σε οντότητες υποκείμενες στα ΕΛΠ.** Έκδοση παραστατικού της παρ. 10 του άρθρου 8 των ΕΛΠ, που αναφέρει τα πλήρη στοιχεία του πωλητή και του αγοραστή, την ημερομηνία της συναλλαγής, καθώς και την ποσότητα, το είδος και την αξία των παραδιδόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.
- δ) **Διάθεση μέσω τρίτου που τα πωλεί για λογαριασμό του αγρότη.** Ο τρίτος (παραγγελιοδόχος) εκδίδει εκκαθάριση, κατά την παρ. 12 του άρθρου 8 των ΕΛΠ.

Πέραν των προβλέψεων των ΕΛΠ περί τιμολόγησης για πωλήσεις από αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, υπάρχει ανάλογη ρύθμιση του Κώδικα ΦΠΑ του ν. 2859/2000. Συγκεκριμένα, με την παρ. 3 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του από το ν. 4410/16), για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων ή υπηρεσιών από αγρότες του ειδικού καθεστώτος προς άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ή προς μη υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα,

<sup>17</sup> Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ είναι προαιρετικού χαρακτήρα για όσους πληρούν τα σχετικά κριτήρια, αφού με δήλωση μεταβολής μπορούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς.

<sup>18</sup> Τα πρόσωπα αυτά δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών και των υπηρεσιών τους και δικαιούνται επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές τους με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών.

εκδίδεται ειδικό στοιχείο πώλησης. Κατά τη διατύπωση της διάταξης, το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου «περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα και την αξία των παραδιδόμενων αγαθών ή το είδος και την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών». Συνεπώς, για πλήρη συμμόρφωση και νομική ασφάλεια, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος οφείλουν να καλύπτουν τις απαιτήσεις τόσο των ΕΛΠ όσο και του Κώδικα ΦΠΑ, όσον αφορά το περιεχόμενο των εκδιδόμενων στοιχείων πώλησης.

### 3.1.6 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Σε σχέση με την έκδοση του τιμολογίου, υπάρχουν δύο κρίσιμοι χρόνοι:

- α) **Χρόνος γένεσης υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου:** Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 11, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. Το χρόνος αυτός είναι ζήτημα πραγματικών περιστατικών.
- β) **Χρόνος (χρονικό περιθώριο) έκδοσης τιμολογίου:** Η χρονική προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου καθορίζεται από την παρ. 2 του άρθρου 11 και μετρά από το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης. Ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, από το νόμο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών (παρ. 11.1.1, ΠΟΛ 1003/14).

Στα πλαίσια των ΕΛΠ και σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Η παρ. 2 του άρθρου 11 θέτει τα εξής χρονικά περιθώρια έκδοσης τιμολογίου, ανάλογα το είδος της πώλησης:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.
- β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παραγράφου 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.
- ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή

η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Σημειώνεται ότι, σε αντίθεση με την πρακτική ή την απαίτηση της νομοθεσίας προ ΕΛΠ, και για λόγους ευθυγράμμισης με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε. Δηλαδή, δεν μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο στις 15 Ιανουαρίου 20Χ2 και ο νόμος να απαιτεί να αναγράφει ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 20Χ1.

Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών άμεσης παροχής, δεν γεννώνται δυσκολίες εφαρμογής του γενικού κανόνα [περ. (α) ανωτέρω], βάσει του οποίου η έκδοση του τιμολογίου γίνεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

### **Παράδειγμα 3.1: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – αποστολή εμπορευμάτων με δελτίο αποστολής**

Η ΚΑΠΑ ΑΕ απέστειλε σε πελάτη της εμπορεύματα την 31 Οκτωβρίου 20Χ1 με δελτίο αποστολής. Ποιο το χρονικό όριο έκδοσης τιμολογίου; Πως διασφαλίζεται η απαιτούμενη σύνδεση παραστατικών και συναλλαγών (ελεγκτική αλυσίδα);

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Με βάση το άρθρο 11 (παρ. 2α) του ν. 4308/14, η προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου είναι η 15.11.20Χ1.
- β) Με βάση το άρθρο 9 (παρ. 1ζ) του ν. 4308/14, το τιμολόγιο πρέπει να αναφέρει την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Συνεπώς, η αναφορά του αριθμού του δελτίου αποστολής και της σχετικής ημερομηνίας καλύπτει την απαίτηση του νόμου. Σημειώνεται ότι με τον τρόπο αυτό καλύπτεται και η γενική απαίτηση του νόμου (άρθρο 5, παρ. 7) για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία (συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών) και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### **Παράδειγμα 3.2: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – αποστολή εμπορευμάτων με δελτίο αποστολής**

Η ΟΜΙΚΡΟΝ ΕΕ απέστειλε σε πελάτη της εμπορεύματα την 31 Δεκεμβρίου 20Χ1 με δελτίο αποστολής. Ποιο το χρονικό όριο έκδοσης τιμολογίου; Ποια ημερομηνία πρέπει να φέρει το παραστατικό;

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Με βάση το άρθρο 11 (παρ. 2α) του ν. 4308/14, η τελευταία προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου είναι η 15.01.20Χ2.
- β) Σύμφωνα με το γράμμα και το πνεύμα του νόμου, και τις αντίστοιχες διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, το τιμολόγιο πρέπει να φέρει την πραγματική ημερομηνία έκδοσής του.
- γ) Στην πράξη η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εκδώσει το τιμολόγιο την 31.12.20Χ1, σύμφωνα με την πρακτική που ακολουθούσε.

## Σημείωση

Εφόσον το τιμολόγιο εκδοθεί με ημερομηνία του νέου έτους (20X2) ο σχετικός ΦΠΑ αφορά τον Ιανουάριο / Α' τρίμηνο του νέου έτους (διπλογραφικά – απλογραφικά αντίστοιχα), μολονότι λογιστικά και φορολογικά το σχετικό ποσό αφορά το 20X1.

---

### **Παράδειγμα 3.3: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – επαναλαμβανόμενη παροχή υπηρεσίας**

Η ΣΙΓΜΑ ΕΕ, συνεργείο αυτοκινήτων, έχει αναλάβει βάσει σύμβασης τη συντήρηση των αυτοκινήτων της ΑΛΦΑ ΑΕ που χρησιμοποιούν οι πωλητές της. Κατά το μήνα Σεπτέμβριο έγινε συντήρηση 8 αυτοκινήτων, σε 8 διαφορετικές ημερομηνίες. Βάσει αυτών των δεδομένων:

- α) Είναι δυνατόν να εκδοθεί ένα τιμολόγιο και ποια η ημερομηνία έκδοσης;
- β) Πρέπει να αναφέρεται στο τιμολόγιο/τιμολόγια που θα εκδοθούν, η αναλυτική χρέωση (εργασία, ανταλλακτικά, κλπ) για κάθε αυτοκίνητο;

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Βάσει του άρθρου 10 (συγκεντρωτικό τιμολόγιο), παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης ενός τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, δηλαδή για πωλήσεις που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα, καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα (ΠΟΛ 1003/14, παρ. 10.3.2).
  - β) Βάσει της παρ. 10.3.3 της ΠΟΛ 1003/14, η ΣΙΓΜΑ δύναται να συντάσσει κατάσταση, αναφέροντας το είδος / έκταση και το κόστος των σχετικών υπηρεσιών και ανταλλακτικών, ανά αυτοκίνητο και ημερομηνία παροχής. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής, εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο, στον προβλεπόμενο χρόνο, δηλαδή μέχρι την 15.10.20X1. Στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω κατάσταση αποτελεί προσάρτημα και αναπόσπαστο τμήμα του τιμολογίου.
- 

### **Παράδειγμα 3.4: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – το δουλευμένο γίνεται απαιτητό εκ των υστέρων**

Η ΗΛΙΟΣ ΑΕ παράγει ηλεκτρική ενέργεια με συστήματα φωτοβολταϊκών πάνελ και πωλεί, βάσει σύμβασης, το παραγόμενο ρεύμα στη ΔΕΗ. Σύμφωνα με τη σχετική διαδικασία, στο τέλος κάθε μήνα η ΔΕΗ προβαίνει σε μέτρηση της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγει η ΗΛΙΟΣ και διαβιβάζει τα σχετικά δεδομένα στον αρμόδιο φορέα (ΔΕΔΔΗΕ). Στη συνέχεια, τον επόμενο μήνα (17 έως 20), ο φορέας αποστέλλει «statement» στην ΗΛΙΟΣ με τα δεδομένα της παραγωγής το προηγούμενου μήνα, ώστε να εκδοθεί ακολούθως το τιμολόγιο.

Για το μήνα Δεκέμβριο 20X1, η μέτρηση έγινε στις 28.12.20X1 και ο φορέας απέστειλε το «statement» στην ΗΛΙΟΣ στις 18.01.20X2.

Με βάση τις ανωτέρω πληροφορίες:

- α) Ποιο το χρονικό όριο έκδοσης τιμολογίου από την ΗΛΙΟΣ προς τη ΔΕΗ;

- β) Πότε αναγνωρίζεται λογιστικά το έσοδο της ΗΛΙΟΣ από την παραγωγή του Δεκεμβρίου 20Χ1, από λογιστική και φορολογική άποψη;

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας για λογαριασμό της ΔΕΗ θεωρείται ως συνεχιζόμενη παροχή αγαθού.
- β) Από πλευράς τιμολόγησης, η παραγωγή του Δεκεμβρίου κρίνεται ότι καθίσταται απαιτητή μόνο με την αποστολή του «statement» από το φορέα στην ΗΛΙΟΣ. Συνεπώς, το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι την 15.02.20Χ2.
- γ) Το έσοδο από την παραγωγή ρεύματος του Δεκεμβρίου αναγνωρίζεται από λογιστική άποψη, βάσει της αρχής του δουλευμένου, το έτος 20Χ1.
- δ) Από φορολογική άποψη, το έσοδο από την παραγωγή ρεύματος του Δεκεμβρίου αναγνωρίζεται στο έτος 20Χ2, αφού το σχετικό ποσό δεν έχει καταστεί απαιτητό την 31.12.20Χ1.

---

Ζητήματα που απαιτούν επαρκή τεκμηρίωση και εφαρμογή κρίσης προκύπτουν σε περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου.

#### **Συνεχιζόμενη παροχή αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευή έργου**

Η περίπτωση (β) της παρ. 2 που αναφέρεται στην συνεχιζόμενη παροχή αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Ο όρος «συνεχιζόμενη παροχή» υποδηλώνει παροχή / κατασκευή που διαρκεί για μια σχετικά εκτεταμένη χρονική περίοδο. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται όταν μια τέτοια σύμβαση εκτείνεται σε περισσότερο από μία περίοδο.

Ενδεικτικά παράδειγμα συνεχιζόμενης παροχής / κατασκευής είναι:

- α) **Συνεχιζόμενη παροχή αγαθών.** Παράδειγμα συνεχιζόμενης παροχής αγαθών είναι η πώληση αγαθών μέσω δικτύου συνεχούς ροής (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, φυσικού αερίου κ.λπ.).
- β) **Συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας.** Παράδειγμα συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας είναι η σύμβαση παροχής νομικής υποστήριξης από τη δικηγορική εταιρεία ΑΛΦΑ προς την επιχείρηση ΕΨΙΛΟΝ για διάστημα εννέα μηνών, σε σχέση με την εκτέλεση συμβάσεων της δεύτερης με πελάτες της.
- γ) **Συνεχιζόμενη κατασκευή έργου.** Παράδειγμα συνεχιζόμενης κατασκευής έργου είναι η σύμβαση. Η επιχείρηση Α έχει αναλάβει την κατασκευή ενός τεχνικού έργου για λογαριασμό της επιχείρησης Β.

Ο κανόνας που θέτει ο νόμος είναι ότι το τιμολόγιο για συνεχιζόμενη παροχή εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής **καθίσταται απαιτητό** για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει.



Για παράδειγμα, εάν βάσει σύμβασης και πρακτικής, η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για την περίοδο από 19 Ιανουαρίου 20Χ5 έως 19 Μαρτίου του 20Χ5 καταμετρείται από τον πωλητή στις 29 Μαρτίου 20Χ5, το παραστατικό πώλησης (στη συγκεκριμένη περίπτωση «Λογαριασμός» κατά την καθιερωμένη ονομασία) πρέπει να εκδοθεί έως την 15<sup>η</sup> Απριλίου 20Χ5.

Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη. Επίσης, η αναφορά σε μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί, υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, **γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση** της σχετικής σύμβασης. Δηλαδή, ο πελάτης αποδέχεται το μέρος της συνολικής σύμβασης που έχει ήδη εκτελεστεί, έχοντας λάβει τη σχετική υπηρεσία ή τα αναλογούντα αγαθά, και συνεπώς αναλαμβάνει την υποχρέωση για την πληρωμή της αντίστοιχης αξίας.

Η αμοιβή που καθίσταται απαιτητή λόγω τμηματικής ολοκλήρωσης δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος —ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος— χωρίς η καταβολή αυτή (προκαταβολή) να συνδέεται με την πρόοδο της εκτέλεσης της σύμβασης. Η καταβολή αυτή (προκαταβολή) δεν γεννά υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, αφού ο πελάτης δεν έχει αποδεχθεί την αναλογούσα υπηρεσία ή τα αναλογούντα αγαθά. Ιδίως, δεν γεννάνται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου στη διάρκεια της εκτέλεσης μιας σύμβασης συνεχιζόμενης παροχής, όταν έχει ρητά συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.

### **Φορολογικές πτυχές και ερμηνευτικά προβλήματα στη συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας**

Σε ότι αφορά το χρόνο φορολογικής έκπτωσης της δαπάνης συνεχιζόμενης υπηρεσίας, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2016 (συμπλήρωση της ΠΟΛ 1113/15), όταν η παροχή ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.

Δηλαδή, στην περίπτωση της συνεχιζόμενης υπηρεσίας, η φορολογική διοίκηση φαίνεται να απομακρύνεται από την αρχή του δουλευμένου, που δεν απαιτεί έκδοση τιμολογίου, και να υιοθετεί για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης την έννοια του «οφειλόμενου», κατ' αναλογία της έννοιας του «απαιτητού» που εισάγει ο ν. 4172/2013 με το άρθρο 8 για την αναγνώριση του εσόδου. Σημειώνεται ότι την έννοια του απαιτητού (για την ακρίβεια δουλευμένο και απαιτητό) υιοθετούν και τα Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) για τον καθορισμό του χρόνου έκδοσης τιμολογίου.

Ανεξάρτητα από το εάν η παρέκκλιση που εισήγαγε η ΠΟΛ.1094/30.6.2016 από την γενική αρχή του δεδουλευμένου του ν. 4172/2013 και από τους ερμηνευτικούς κανόνες της αρχικής ΠΟΛ.1113/2.6.2015, έχει στέρεο νομικό έρεισμα και είναι δικαιολογημένη, έχει υποστηριχτεί δημοσίως η άποψη ότι η διάταξη της ΠΟΛ.1094/30.6.2016 στην περίπτωση της συνεχιζόμενης υπηρεσίας, έχει εφαρμογή και για τους λογαριασμούς κοινής ωφέλειας γενικά, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου, των τηλεπικοινωνιών και της ύδρευσης, που τιμολογούνται σε καθορισμένα εκ των προτέρων χρονικά διαστήματα, π.χ. μήνας, τρίμηνο, κτλ.

Ωστόσο, η άποψη αυτή, βάσει των διατάξεων της ενσωματωμένης στο εσωτερικό μας δίκαιο ευρωπαϊκής νομοθεσίας, αλλά και σύμφωνα με την πάγια πρακτική των συναλλαγών, είναι απόλυτα εσφαλμένη. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 1 του άρθρου 15 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, η οποία ενσωματώθηκε στο άρθρο 5 του Κώδικα ΦΠΑ (παράδοση αγαθών – ν. 2859/2000), ορίζει ότι εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα, η ψύξη και παρόμοια αγαθά. Επομένως, η πώληση ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου και νερού ύδρευσης, αποτελεί **παροχή ενσώματων αγαθών** και σε καμία περίπτωση η συνεχιζόμενη πώληση αυτών δεν συνιστά **συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας**.

Συνεπώς, η θέση της φορολογικής διοίκησης για την έκπτωση των δαπανών συνεχιζόμενης υπηρεσίας στο χρόνο στον οποίο ολοκληρώνεται και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού, δεν μπορεί να έχει εφαρμογή για την περίπτωση των δαπανών ηλεκτρικής, θερμικής ή ψυκτικής ενέργειας, φυσικού αερίου, ύδατος και παρόμοιων αγαθών. **ΝΑ ΑΦΗΣΟΥΜΕ ΑΜΦΙΒΟΛΙΑ???** Μπορεί όμως να έχει εφαρμογή στην περίπτωση συναλλαγών που αφορούν υπηρεσίες κατά την έννοια του νόμου, όπως οι τηλεπικοινωνίες, ηλεκτρονικές υπηρεσίες κτλ.

### **Παράδειγμα 3.5: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – συνεχιζόμενη παροχή**

Η ΕΨΙΛΟΝ ΟΕ ανέλαβε την παροχή υπηρεσίας διάρκειας 7 μηνών προς την ΖΗΤΑ ΑΕ, συνολικής αξίας 80.000. Βάσει των όρων της σύμβασης και της φύσης της υπηρεσίας, η παροχή αρχίζει την 01.09.20X1 και ολοκληρώνεται την 31.03.20X2.

Με βάση τα δεδομένα:

- α) ποιος είναι το χρονικό όριο έκδοσης του τιμολογίου;
- β) ποιος ο χρόνος αναγνώρισης του εσόδου της ΕΨΙΛΟΝ από λογιστική σκοπιά;

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Με βάση τα δεδομένα, η παροχή ολοκληρώνεται την 31.03.20X2 και τότε καθίσταται απαιτητό το σχετικό ποσό. Συνεπώς, η προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου είναι η 15.04.20X2
- β) Βάσει της αρχής του δουλευμένου, πρέπει να αναγνωριστεί στο 20X1 το μέρος του συνολικού εσόδου που αναλογεί στο πρώτο τετράμηνο της σύμβασης.

---

### **Παράδειγμα 3.6: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – συνεχιζόμενη παροχή**

Η ΕΨΙΛΟΝ ΟΕ ανέλαβε την παροχή υπηρεσίας διάρκειας 7 μηνών προς την ΖΗΤΑ ΑΕ, συνολικής αξίας 80.000. Βάσει των όρων της σύμβασης και της φύσης της υπηρεσίας, η παροχή αρχίζει την 01.09.20X1 και ολοκληρώνεται την 31.03.20X2. Περαιτέρω, η ΖΗΤΑ καταβάλει, βάσει της σύμβασης, στις 31.12.20X1 το ποσό των 40.000 έναντι του συνολικού τιμήματος.

Με βάση τα δεδομένα, ποιο είναι το χρονικό όριο έκδοσης του τιμολογίου;

#### Ανάλυση – Λύση

Η καταβολή του ποσού των 40.000, βάσει της σύμβασης, γίνεται έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή αποτελεί προκαταβολή. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων των ΕΛΠ δεν υφίσταται

υποχρέωση τιμολόγησης του σχετικού ποσού. Το σύνολο της αξίας της υπηρεσίας ύψους 80.000 θα τιμολογηθεί με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας και συγκεκριμένα μέχρι την 15.04.20X2.

---

### **Παράδειγμα 3.7: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – συνεχιζόμενη παροχή**

Η ΕΨΙΛΟΝ ΟΕ ανέλαβε την παροχή υπηρεσίας διάρκειας 7 μηνών προς την ΖΗΤΑ ΑΕ, συνολικής αξίας 80.000. Η παροχή αρχίζει την 01.09.20X1 και ολοκληρώνεται την 31.03.20X2. Βάσει των όρων της σύμβασης, η αξία της υπηρεσίας των τριών πρώτων μηνών της σύμβασης προβλέπεται να επιμετρηθεί στις 15.12.20X1 και να καταβληθεί στις 16.01.20X2. Το υπόλοιπο της σύμβασης θα καταβληθεί 40 ημέρες μετά την ολοκλήρωση της σύμβασης, δηλαδή στις 10.05.20X2.

Από την επιμέτρηση που διενεργήθηκε στις 15.12.20X1 από τα δύο μέρη, η αξία των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν το πρώτο τρίμηνο του έτους προσδιορίστηκε σε 50.000.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, ποιο είναι το χρονικό όριο έκδοσης του τιμολογίου;

#### Ανάλυση – Λύση

- α) Η επιμέτρηση που διενεργήθηκε από τα δύο μέρη στις 15.12.20X1 για το ύψος των υπηρεσιών του πρώτου τριμήνου σημαίνει ότι το σχετικό ποσό κατέστη τότε απαιτητό (15.12.20X1).
- β) Ο χρόνος που το σχετικό ποσό κατέστη απαιτητό δεν συγχέεται με το χρόνο καταβολής (16.01.20X1).
- γ) Το υπόλοιπο ποσό της σύμβασης από 30.000 καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση (31.03.20X2) και όχι με την καταβολή (10.05.20X2).

Βάσει της ανωτέρω ανάλυσης:

- α) Η αξία της υπηρεσίας των πρώτων τριών μηνών πρέπει να τιμολογηθεί μέχρι 15.01.20X1, δηλαδή μέχρι τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία που κατέστη το ποσό απαιτητό (15.12.20X1). Σημειώνεται ότι το ποσό αυτό, βάσει των αναφερομένων, δεν καθίσταται απαιτητό την 30.11.20X1 (στο τέλος της υποπεριόδου που αφορά).
  - β) Η αξία των επόμενων τεσσάρων μηνών ύψους 30.000 καθίσταται απαιτητή με τη λήξη της σύμβασης την 31.03.20X2, συνεπώς το σχετικό τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι την 15.04.20X2. Το ότι το ποσό αυτό καταβάλλεται συμβατικά την 10.05.20X2 δεν επηρεάζει το πότε γίνεται απαιτητό, συνεπώς δεν επηρεάζει το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.
- 

### **Πώληση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας**

Ο νόμος ρυθμίζει ειδικά την πώληση «δικαιώματος λήψης υπηρεσίας», χωρίς όμως να παρέχει κάποιο εννοιολογικό προσδιορισμό του όρου. Η παρ. 11.2.7 της ΠΟΛ 1003/14 αναφέρει ότι στην περίπτωση αυτή συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.

Πάντως, απαιτείται προσοχή λόγω των εννοιολογικών προβλημάτων ασφαλούς ένταξης μιας συναλλαγής στην περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι ο νόμος απαιτεί άμεση έκδοση τιμολογίου με την λήψη του δικαιώματος.

### **Παράδειγμα 3.8: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – πώληση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας**

Η Ο.Ε. ΩΜΕΓΑ, με αντικείμενο την παροχή λογιστικών και φοροτεχνικών συμβουλών, υπέγραψε την 14 Δεκεμβρίου 20X1 σύμβαση με ηλεκτρονικό κόμβο τεκμηρίωσης σχετικής νομοθεσίας «E-Data». Η εν λόγω σύμβαση αφορά τη χρήση των υπηρεσιών του κόμβου για το έτος 20X2 (01.01.20X2 έως 31.12.20X2). Με βάση αυτά τα δεδομένα:

- α) Ποιος είναι ο χρόνος / χρονικό περιθώριο έκδοσης του τιμολογίου;
- β) Σε ποια περίοδο αναγνωρίζεται λογιστικά το έσοδο για τον κόμβο «E-Data».
- γ) Σε ποια περίοδο αναγνωρίζεται λογιστικά το έξοδο για την ΩΜΕΓΑ;

#### Ανάλυση - Λύση

Με βάση την καθιερωμένη πρακτική, η σύμβαση αφορά πώληση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας. Ως εκ τούτου, βάσει της παρ. 2γ του άρθρου 11 των ΕΛΠ το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί άμεσα με την υπογραφή της σχετικής σύμβασης, δηλαδή την 14<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 20X1 (επομένως, ο σχετικός ΦΠΑ θα αποδοθεί με τη δήλωση Δεκεμβρίου / Δ τριμήνου, κατά περίπτωση, μέχρι 31.01/20X2).

Σε ότι αφορά την αναγνώριση εσόδου και εξόδου για την E-Data και την ΩΜΕΓΑ, αντίστοιχα, το σχετικό ποσό αναγνωρίζεται στην περίοδο που αφορά βάσει της αρχής του δουλευμένου, δηλαδή στο έτος 20X2.

---

### **Συγκεντρωτικό τιμολόγιο για επαναλαμβανόμενες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών**

Στις επαναλαμβανόμενες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών θεωρείται ότι, κατά τεκμήριο, τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες έχουν γίνει αποδεκτά από τον αγοραστή, και αυτή είναι η ειδοποιός διαφορά από τη συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών. Ενδεικτικό παράδειγμα επαναλαμβανόμενων παραδόσεων είναι η περίπτωση στην οποία επιχείρηση παραγωγής αγροτικών προϊόντων τροφοδοτεί βάσει συμβάσεων επιχείρηση λιανεμπορίου (supermarket).

Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 11.2.8 της ΠΟΛ 1003/14, «Εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών λαμβάνουν χώρα εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή τιμολόγηση, εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που έγιναν οι παραδόσεις ή η παροχή υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών έλαβαν χώρα το διάστημα 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου 20X5, οι παραδόσεις του Σεπτεμβρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου και οι παραδόσεις Οκτωβρίου μέχρι 15 Νοεμβρίου».

**Προσοχή:** η αναφορά στο κείμενο της ΠΟΛ για ξεχωριστές τιμολογήσεις υποδηλώνει το ανώτατο χρονικό όριο για έκδοση τιμολογίου για τις παραδόσεις κάθε μήνα. Δηλαδή, στο αναφερόμενο παράδειγμα προφανώς δεν απαγορεύεται να εκδοθεί ένα τιμολόγιο μέχρι την 15<sup>η</sup> Οκτωβρίου 20Χ5, για το σύνολο των παραδόσεων 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου.

### Πρόβλημα 3.9: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – επαναλαμβανόμενες παραδόσεις αγαθών

Η επιχείρηση εμπορίας οικοδομικών υλικών ΓΑΜΑ έχει αναλάβει να εφοδιάζει την κατασκευαστική επιχείρηση ΔΕΛΤΑ ΕΠΕ με υλικά για την επισκευή ακινήτου που άρχισε τον Σεπτέμβριο του 20Χ1 και ολοκληρώθηκε εντός του Οκτωβρίου του ίδιου έτους. Για τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο 20Χ1 έγιναν με δελτίο αποστολής οι εξής παραδόσεις υλικών που αναλώνονται άμεσα.

<u>Σεπτέμβριος</u>	<u>Αξία υλικών</u>
09.09.20Χ1	42.000
13.09.20Χ1	18.500
27.09.20Χ1	12.500
Σύνολο μήνα	73.000
<u>Οκτώβριος</u>	
02.10.20Χ1	28.400
09.10.20Χ1	16.600
14.10.20Χ1	32600
Σύνολο μήνα	77.600
<b>Γενικό σύνολο</b>	<b>150.600</b>

Με βάση αυτά τα δεδομένα, να καθοριστεί ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου/τιμολογίων, και ειδικότερα να απαντηθούν τα ερωτήματα:

- Οι παραδόσεις Σεπτεμβρίου αξίας 73.000 πρέπει να τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου;
- Οι παραδόσεις Οκτωβρίου αξίας 77.600 πρέπει να τιμολογηθούν μέχρι 15 Νοεμβρίου;
- Το σύνολο των παραδόσεων Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου αξίας 150.600 μπορούν να τιμολογηθούν με ένα τιμολόγιο μέχρι 15 Οκτωβρίου;
- Το σύνολο των παραδόσεων Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου αξίας 150.600 μπορούν να τιμολογηθούν με ένα τιμολόγιο μέχρι 15 Νοεμβρίου;

#### Ανάλυση-Λύση

Λαμβάνοντας υπόψη την άμεση ανάλωση των σχετικών υλικών από τον αγοραστή και την απουσία ειδικής συμφωνίας για το χρόνο που οι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καθίστανται απαιτητές, συνάγεται ότι τα πωλούμενα αγαθά γίνονται άμεσα αποδεκτά από τον αγοραστή και η σχετική απαίτηση καθίσταται έτσι απαιτητή. Συνεπώς, έχει εφαρμογή η παρ. 2δ του άρθρου 11, δηλαδή:

- Οι παραδόσεις Σεπτεμβρίου αξίας 73.000 πρέπει να τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου, και
- Οι παραδόσεις Οκτωβρίου αξίας 77.600 πρέπει να τιμολογηθούν μέχρι 15 Νοεμβρίου.

γ) Βάσει των ημερομηνιών που δίνονται, θα μπορούσε να εκδοθεί ένα τιμολόγιο για το σύνολο των παραδόσεων αλλά με ανώτατο χρονικό όριο έκδοσης την 15<sup>η</sup> Οκτωβρίου.

Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν να εκδοθεί ένα τιμολόγιο για το σύνολο των παραδόσεων Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου, μέχρι την 15 Νοεμβρίου. Αυτό θα ήταν δυνατόν μόνο εάν η συνολική αξία καθίστατο απαιτητή, βάσει σύμβασης, με την ολοκλήρωση των παραδόσεων την 14<sup>η</sup> Οκτωβρίου.

---

### Τιμολόγηση προς το Δημόσιο και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Με βάση την περ. (ε) της παρ. 2, το τιμολόγιο προ το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση. Η περίπτωση αφορά συναλλαγές που στην πρακτική των δημοσίων προμηθειών προβλέπεται η διαδικασία της «οριστικοποίησης» της πώλησης από τις αρμόδιες αρχές. Ένα ενδεικτικό παράδειγμα, πέραν των δημοσίων τεχνικών έργων, είναι η τιμολόγηση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, περίπτωση στην οποία η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Παιδείας ολοκληρώνει τις σχετικές διαδικασίες αρκετούς μήνες μετά την παράδοση των συγγραμμάτων από τους εκδότες στους φοιτητές.

Η ειδική ρύθμιση για πωλήσεις προς το Δημόσιο έχει σαν σκοπό τη διευκόλυνση των συναλλαγών, δεδομένων των καθυστερήσεων που παρατηρούνται στη διεκπεραίωση των σχετικών διαδικασιών στο δημόσιο τομέα. Η διευκόλυνση έγκειται στο ότι με την αναστολή της έκδοσης τιμολογίου, που σε κάθε περίπτωση συνιστά προϋπόθεση εκκίνησης της διαδικασίας πληρωμής, αναστέλλεται και η απόδοση του σχετικού ΦΠΑ από τον πωλητή. Ωστόσο, τονίζεται ότι το σχετικό έσοδο της πώλησης αναγνωρίζεται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου<sup>19</sup> βάσει των πραγματικών περιστατικών, και όχι με την έκδοση του τιμολογίου.

### Παράδειγμα 3.10: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – πωλήσεις προς το δημόσιο

Η ΖΗΤΑ ΑΕ παρέδωσε, βάσει σύμβασης, στο Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου «Βοήθεια Αστέγων» διάφορα υλικά την 19<sup>η</sup> Ιουλίου 20Χ1. Το προϊστάμενο Υπουργείο ενέκρινε την απελευθέρωση της σχετικής πίστωσης την 21<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1 και το Διοικητικό Συμβούλιο Συνεδρίασε την 15<sup>η</sup> Ιανουαρίου 20Χ2 με θέμα την αποδοχή των αγορασθέντων υλικών και τον έλεγχο της τήρησης των όρων της προμήθειας.

Με βάση τα ανωτέρω:

- α) Ποιος είναι ο απώτερος προβλεπόμενος χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από την ΖΗΤΑ ΑΕ;
- β) Πότε αναγνωρίζεται λογιστικά το έσοδο από τη ΖΗΤΑ;
- γ) Πότε αναγνωρίζεται φορολογικά το έσοδο από τη ΖΗΤΑ;

### Ανάλυση – Λύση

---

<sup>19</sup> Σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος, το εν λόγω έσοδο, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 8 του ν. 4172/13, φορολογείται στην περίοδο που καθίσταται απαιτητό. Είναι σαφές ότι προ της «οριστικοποίησης» της συναλλαγής από το δημόσιο, το εν λόγω έσοδο δεν έχει γίνει απαιτητό.

Με βάση τα δεδομένα, θεωρείται ότι «οριστικοποίηση» της συναλλαγής εκ μέρους του δημοσίου επήλθε με τη σχετική απόφαση του ΔΣ του ΝΠΔΔ (όχι με την έγκριση απελευθέρωσης της σχετικής πίστωσης από το εποπτεύον υπουργείο). Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την παρ. 2ε του άρθρου 11 το σχετικό τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι το τέλος του έτους στο οποίο έλαβε χώρα η οριστικοποίηση της συναλλαγής, δηλαδή μέχρι την 31.12.20Χ2.

Η ΖΗΤΑ ΑΕ οφείλει να αναγνωρίσει λογιστικά το έσοδό της βάσει της αρχής του δουλευμένου, δηλαδή θα αναγνωρίσει το έσοδο στην περίοδο που έγινε η παράδοση (Ιούλιος 20Χ1). Φορολογικά, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4172/13 και την ΠΟΛ 1223/2015 το έσοδο θα αναγνωριστεί στην περίοδο που καθίσταται απαιτητό<sup>20</sup>, δηλαδή στο φορολογικό έτος 20Χ2. Σημειώνεται ότι μέχρι την έκδοση του τιμολογίου δεν έχει γεννηθεί υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ της πώλησης, αφού ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου (άρθρο 16 παρ. 2 ν. 2859/2000).

---

### Ρυθμίσεις ΠΟΛ 1003/14 περί τιμολόγησης

Πέραν των ανωτέρω, με την ΠΟΛ 1003/14, ως ισχύει μετά τις προσθήκες ή τροποποιήσεις από την ΠΟΛ 1261/2015, παρέχονται μια σειρά από λύσεις και διευκρινήσεις για θέματα τιμολόγησης.

1. **Προκαταβολή** (11.2.5). Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.
2. **Χρόνος έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου – γενικές αρχές** (11.2.10). Για το πιστωτικό τιμολόγιο όπως και τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 (π.χ. «τίτλος κτήσης», «απόδειξη δαπάνης», κλπ.) για τα οποία δεν ορίζεται ρητά από το νόμο ο χρόνος έκδοσής τους, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα:
  - α) επί παροχής εκπνώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης,
  - β) στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών,
  - γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).
  - δ) Τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου (τίτλος κτήσης, απόδειξη δαπάνης κλπ.) εκδίδονται, από την οντότητα που συναλλάσσεται ως

---

<sup>20</sup> Συναφή ζητήματα, και γενικότερα οι φορολογικές πτυχές των λογιστικών θεμάτων, εξετάζονται στο πρόγραμμα «Σύνδεση Λογιστικής και Φορολογίας» της σειράς «Εκπαίδευση Επαγγελματιών Λογιστών στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών.

αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, στο χρόνο που ορίζεται από το νόμο για τα εκδιδόμενα για τις συναλλαγές αυτές τιμολόγια, όταν ο συμβαλλόμενος είναι υπόχρεος σε έκδοση τιμολογίου. Ως ενδεικτικές περιπτώσεις, για τις οποίες εκδίδεται παραστατικό κατά τα ανωτέρω, είναι η καταβολή αμοιβών σε εισηγητές σεμιναρίων, συγγραφείς δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους κ.λπ.

- ε) Τα παραστατικά που εκδίδει, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 8, υποκείμενη στο νόμο οντότητα όταν συναλλάσσεται ως αγοραστής με οντότητα η οποία επίσης υπόκειται στο νόμο, αλλά για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, εκδίδονται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη διαπίστωση της άρνησης έκδοσης. Δηλαδή, για παράδειγμα, εάν η πωλήτρια οντότητα δεν εκδώσει το τιμολόγιο πώλησης μέχρι την 15η Σεπτεμβρίου 20Χ1, η αγοράστρια οντότητα οφείλει να εκδώσει το προβλεπόμενο παραστατικό (τίτλος κτήσης, απόδειξη δαπάνης κλπ.) για την τεκμηρίωση της συναλλαγής μέχρι την 15η Οκτωβρίου 20Χ1.

3. **Χρόνος έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου – έκπτωση χορηγούμενη σε επόμενη περίοδο.** Οι διατάξεις του νόμου 4308/14 περί τιμολόγησης δεν κάνουν διάκριση αναφορικά με το εάν η χορήγηση έκπτωσης προκύπτει την ίδια περίοδο ή σε επόμενη, ενώ πρέπει να σημειωθεί ότι, στην πράξη, μερικές φορές η έκπτωση μπορεί να χορηγείται σε χρόνο που απέχει σημαντικά από το τέλος της περιόδου, ακόμη και μετά τη σύνταξη των σχετικών καταστάσεων. Συνεπώς, και σε τέτοιες περιπτώσεις, ισχύει ο γενικός κανόνας: το πιστωτικό τιμολόγιο της έκπτωσης εκδίδεται μέχρι τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία στην οποία προκύπτει η υποχρέωση χορήγησης έκπτωσης, δηλαδή στην (σε) επόμενη περίοδο. Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου αποσυνδέεται από την αναγνώριση του σχετικού ποσού, τόσο λογιστικά όσο και φορολογικά<sup>21</sup>. Συγκεκριμένα:

- α) Από λογιστική άποψη και κατά γενική αρχή, η χορήγηση έκπτωσης αντιμετωπίζεται βάσει της αρχής του δουλευμένου. Δηλαδή, η οντότητα οφείλει, για λογιστικούς σκοπούς να αναγνωρίσει την επίπτωση της έκπτωσης στην κλειόμενη χρήση, εφόσον το ποσό είναι σφόδρα πιθανόν να προκύψει και μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, βάσει των γενικών κανόνων αναγνώρισης.
- β) Από άποψη φορολογίας εισοδήματος, η οντότητα οφείλει να αναγνωρίσει την επίπτωση της έκπτωσης στην κλειόμενη χρήση, εφόσον μέχρι την κρίσιμη ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης το σχετικό ποσό μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, καθιστάμενο έτσι απαιτητό από τον πελάτη, και ανεξάρτητα του εάν τα πιστωτικά τιμολόγια θα εκδοθούν στην επόμενη χρήση.

---

<sup>21</sup> Ο λογιστικός χειρισμός δεν ταυτίζεται πάντοτε με το χειρισμό της φορολογίας εισοδήματος, σε ότι αφορά στο χρόνο αναγνώρισης. Τα θέματα της λογιστικής και φορολογικής αντιμετώπισης των εκπτώσεων που χορηγούνται στην επόμενη περίοδο καθώς και συναφή ζητήματα αναλύονται σε ξεχωριστά εκπαιδευτικά προγράμματα της σειράς «Εκπαίδευση Επαγγελματιών Λογιστών στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών.



Σημείωση:

Το θέμα του χρόνου έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις προηγούμενης περιόδου εξετάζεται στο τμήμα 3.1.7 των σημειώσεων παρακάτω, σε συνδυασμό με την αναγνώριση από λογιστική και φορολογική σκοπιά.

4. **Χρόνος έκδοσης τιμολογίου – ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες και σύμβουλοι (11.2.11).**  
Για υπηρεσίες που παρέχουν ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλειών και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικούς πράκτορες και μεσίτες ασφαλίσεων, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, Ιπποδρομιακού στοιχήματος και συναφών παιγνίων προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών), καθόσον αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) των συμβαλλομένων. Διευκρινίζεται ότι, μέσω της διαδικασίας της **αυτοτιμολόγησης** της παραγράφου 5 του άρθρου 8, το τιμολόγιο αυτό (εκκαθάριση αμοιβών) δύναται να εκδίδεται και από τον λήπτη της υπηρεσίας.
5. Στις περιπτώσεις που υποκείμενη στο νόμο οντότητα αναθέτει σε άλλη υποκείμενη στο νόμο οντότητα την αγορά αγαθών από μη υποκείμενο στο νόμο (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α), είναι δυνατόν το τιμολόγιο να εκδοθεί από τον πραγματοποιούντα την αγορά, με ανάθεση τιμολόγησης (παρ. 11.2.13 της ΠΟΛ 1003/14).

Τέλος, πρέπει να αναφερθεί ότι ο ν. 4308/14, όπως και οι σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/34/ΕΕ, δεν ρυθμίζει το ζήτημα της έκδοσης τιμολογίου πριν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Συνεπώς, από το υπάρχον πλαίσιο δεν απαγορεύεται τέτοια έκδοση τιμολογίου. Ωστόσο, σε μια τέτοια περίπτωση πρέπει, κατά γενική αρχή περί τεκμηρίωσης των συναλλαγών, να καθίσταται σαφές ότι το τιμολόγιο αναφέρεται σε μελλοντική παράδοση. Έτσι, εάν πρόκειται για τιμολόγηση αγαθών, το εκδιδόμενο παραστατικό διακίνησης θα συνδεθεί με το εκδοθέν σε προγενέστερο χρόνο τιμολόγιο, ώστε να σχηματιστεί η απαιτούμενη ελεγκτική αλυσίδα (αλληλουχία τεκμηρίων) που απαιτεί το άρθρο 5 περί αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.

### **Παράδειγμα 3.11: Χρόνος έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου**

Η ΔΕΛΤΑ ΑΕ προμηθεύει πρώτη ύλη τον πελάτη της ΚΑΠΑ ΑΕ για το εργοστάσιό του. Βάσει της συμφωνίας των δύο μερών, που είναι σε ισχύ από δεκαετίας, η ΚΑΠΑ δικαιούται έκπτωση 2% (υπολογιζόμενη στο σύνολο), όταν οι αγορές ξεπερνούν το ποσό των 9.000.000 το έτος. Επιπλέον, εάν η μέση περιεκτικότητα (στο σύνολο των αγορών) της πρώτης ύλης στο βασικό συστατικό υπερβαίνει το 30%, η ΚΑΠΑ δικαιούται επιπλέον έκπτωση 3% στο σύνολο των αγορών του έτους.

Επιπλέον, δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες:

- α) Οι αγορές της ΚΑΠΑ από την ΔΕΛΤΑ ανήλθαν στο ποσό των 10.000.000
- β) Ανεξάρτητο εργαστήριο του εξωτερικού επιβεβαίωσε την 25.02.20X2 ότι η μέση περιεκτικότητα της πρώτης ύλης στο βασικό συστατικό για τη χρήση 20X1 ανήλθε σε 31%.
- γ) Η ΔΕΛΤΑ υποβάλλει τη φορολογική της δήλωση για τη χρήση 20X1 την 04.05.20X2 και συντάσσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις την 15.06.20X2.

- δ) Την 15.06.20X1 η ΔΕΛΤΑ συμφώνησε επιπλέον έκπτωση με την ΚΑΠΑ ύψους 100.000, λόγω τεκμηριωμένης και εκτός τεχνικών χαρακτηριστικών δυσκολίας στην επεξεργασία μέρους των αγορών του έτους.

Με βάση τα παραπάνω, να απαντηθούν τα παρακάτω ερωτήματα:

- α) Ποια είναι τα χρονικά περιθώρια έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων από την ΔΕΛΤΑ ΑΕ;
- β) Σε ποιες περιόδους θα αναγνωριστούν λογιστικά τα σχετικά ποσά;
- γ) Σε ποιες περιόδους θα αναγνωριστούν φορολογικά τα σχετικά ποσά;

#### Ανάλυση – Λύση

Με βάση τα δεδομένα, ισχύουν τα παρακάτω για τις προκύπτουσες εκπτώσεις επί των αγορών της πρώτης ύλης σε ό,τι αφορά την έκδοση πιστωτικού, τη λογιστική και τη φορολογική αναγνώριση.

- α) Ποσοστό 2% επί πωλήσεων 10.000.000, 200.000:
- Από πλευράς τιμολόγησης, η έκπτωση αυτή θεωρείται ότι έχει προκύψει την 31.12.20X1, αφού οι πωλήσεις είναι δεδομένες και γνωστές την εν λόγω ημερομηνία. Συνεπώς, το σχετικό πιστωτικό τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15.01.20X2.
  - Το ποσό της έκπτωσης αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X1 βάσει της αρχής του δουλευμένου.
  - Το ποσό της έκπτωσης αναγνωρίζεται φορολογικά στη χρήση 20X1 αφού έχει καταστεί δουλευμένο και επιπλέον καλύπτει την προϋπόθεση του απαιτητού, βάσει το άρθρου 8 του ν. 4172 και της ερμηνευτικής ΠΟΛ 1223/2015.
- β) Ποσοστό 3% (περιεκτικότητα στο βασικό συστατικό) επί πωλήσεων 10.000.000, 300.000:
- Από πλευράς τιμολόγησης, η έκπτωση αυτή προκύπτει την 25.02.20X2 και συνεπώς το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15.03.20X2
  - Η έκπτωση αφορά τη χρήση 20X1 βάσει της αρχής του δουλευμένου – αναφέρεται σε συνθήκες που υπήρχαν την 31.12.20X1. Επιπλέον, προκύπτει προ της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, το ποσό αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X1.
  - Η έκπτωση αφορά τη χρήση 20X1 βάσει της αρχής του δουλευμένου – αναφέρεται σε συνθήκες που υπήρχαν την 31.12.20X1. Επιπλέον, προκύπτει την 25.02.20X2, προ της υποβολής φορολογικής δήλωσης. Συνεπώς, το ποσό αναγνωρίζεται φορολογικά στη χρήση 20X1, βάσει της ΠΟΛ 1223/2015.
- γ) Πρόσθετη έκπτωση λόγω τεχνικών προβλημάτων στην επεξεργασία, 100.000:
- Η έκπτωση αυτή προκύπτει την 15.06.20X2 και συνεπώς το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15.07.20X2
  - Η έκπτωση προκύπτει μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης και μετά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση αναγνωρίζει την έκπτωση λογιστικά στη χρήση 20X2 βάσει της αρχής του

δουλευμένου αλλά φορολογικά οφείλει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 20Χ1, στην οποία ανάγεται η έκπτωση.

---

### **Παράδειγμα 3.12: Χρόνος έκδοσης παραστατικού παρ. 11 άρ. 8 – άρνηση έκδοσης τιμολογίου**

Αγρότης παραγωγός παρέδωσε προϊόντα του στην επιχείρηση εμπορίας αγροτικών προϊόντων ΛΑΜΔΑ ΑΕ την 02.09.20Χ1. Ο αγρότης δεν εξέδωσε το προβλεπόμενο τιμολόγιο μέχρι την προθεσμία της 15.10.20Χ1. Οι προσπάθειες επικοινωνίας της ΛΑΜΔΑ με τον αγρότη για την επίλυση του θέματος απέβησαν άκαρπες.

Με βάση αυτά τα δεδομένα, να καθοριστούν οι ενέργειες στις οποίες οφείλει να προβεί η ΛΑΜΔΑ, καθώς και σε το σχετικό χρονικό πλαίσιο. Ιδιαίτερα, να προσδιοριστούν οι τυχούσες υποχρεώσεις ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης περί της μη έκδοσης τιμολογίου εκ μέρους του αγρότη.

#### Ανάλυση – Λύση

Με βάση την παρ. 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/14, η ΛΑΜΒΔΑ οφείλει να εκδώσει κατάλληλο παραστατικό (ενδεικτική ονομασία «τίτλος κτήσης») για τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό έχει τις πληροφορίες που αναφέρονται αναλυτικά στην παρ. 10 του ίδιου άρθρου (ημερομηνία έκδοσης, είδος-ποσότητα-αξία συναλλαγής, αντισυμβαλλόμενος, κλπ.).

Με βάση την παρ. 11.2.10(ε) της ΠΟΛ 1003/14, όπως ισχύει μετά τις αλλαγές και προσθήκες που επέφερε η ΠΟΛ 1261/2015, το παραστατικό εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη διαπίστωση της άρνησης έκδοσης. Συνεπώς, πρέπει να εκδοθεί<sup>22</sup> μέχρι τη 15.11.20Χ1.

Ο νόμος 4308/14 δεν προβλέπει καμία άλλη υποχρέωση σε σχέση με το παραστατικό αυτό, και ιδίως δεν υφίσταται υποχρέωση ενημέρωσης<sup>23</sup> της φορολογικής διοίκησης, κάτι που ίσχυε πριν τη θέση σε ισχύ του εν λόγω νόμου. Σημειώνεται ιδιαίτερα ότι, μέχρι σήμερα, το παραστατικό αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στις καταστάσεις ΜΥΦ.

---

### **Χρόνος έκδοσης εκκαθάρισης για πωλήσεις αγρότη παραγωγού μέσω τρίτου**

Με ειδική ρύθμιση της παρ. 13 του άρθρου 8 των ΕΛΠ παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης της εκκαθάρισης για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό του αγρότη παραγωγού (παραγγελιοδοχικές πωλήσεις), «τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης». Η ρύθμιση αυτή αφορά

---

<sup>22</sup> Το παραστατικό προφανώς δεν εμπεριέχει ΦΠΑ, έστω και εάν η συναλλαγή, υπό φυσιολογικές συνθήκες, υπόκειται σε ΦΠΑ. Μπορεί όμως να έχει άλλες επιβαρύνσεις, εάν προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία (π.χ. παρακράτηση φόρου εισοδήματος).

<sup>23</sup> Σημειώνεται ότι οι μοναδικές υποχρεώσεις ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης από την υποκείμενη οντότητα που ισχύουν με το ν. 4308/14 αναφέρονται στο άρθρο 12 του νόμου για τη χρήση ΦΥΜ (παρ. 14) και τη χρήση υπηρεσιών παρόχου (παρ. 15). Τέλος, σε περίπτωση βλάβης ΦΗΜ, υφίσταται υποχρέωση ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης από την έχουσα την τεχνική υποστήριξη ή την άδεια καταλληλότητας κατασκευάστρια εταιρεία του ΦΗΜ (άρθρο 3 ΠΟΛ 1002/2015, ως ισχύει με την ΠΟΛ 1023/2015).

κάθε αγρότη φυσικό πρόσωπο, του ειδικού ή του κανονικού καθεστώτος. Με βάση τη διατύπωση, μπορεί να εκδίδεται μία μόνο εκκαθάριση για τις παραδόσεις ενός έτους, χωρίς να απαγορεύεται να εκδίδονται και περισσότερες εντός του ίδιου έτους. Περαιτέρω, η διατύπωση της ρύθμισης ότι η εκκαθάριση αποστέλλεται «έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης» υποδηλώνει ότι η εκκαθάριση μπορεί να εκδίδεται και εντός του επομένου έτους, σε χρόνο όμως που επιτρέπει την συμμόρφωση του αγρότη με κάθε νόμιμη υποχρέωση, όπως υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή δήλωσης ΦΠΑ, εάν ο αγρότης υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Με προσθήκη στην παράγραφο 13 του άρθρου 8 των ΕΛΠ, με ισχύ από 01.08.2017, προβλέφθηκε ότι η διευκόλυνση αναφορικά με το χρόνο έκδοσης ισχύει «*αναλόγως και για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αγροτικό συνεταιρισμό για λογαριασμό μέλους του, μη φυσικού προσώπου και συγκεκριμένα, άλλου αγροτικού συνεταιρισμού ή άλλου νομικού προσώπου, όπως αυτό ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016*». Δηλαδή, η διευκόλυνση παρέχεται και όταν ο τρίτος είναι αγροτικός συνεταιρισμός και οι πωλήσεις αγροτικών προϊόντων του συνεταιρισμού διενεργούνται για μέλος του που, εκτός από φυσικό πρόσωπο αγρότη, μπορεί να είναι και άλλος συνεταιρισμός ή άλλο νομικό πρόσωπο, που έγινε μέλος του εν λόγω συνεταιρισμού βάσει της δυνατότητας που παρέχει η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 περί αγροτικών συνεταιρισμών.

### **Παράδειγμα 3.13: Προθεσμία έκδοσης εκκαθάρισης αγροτικού συνεταιρισμού**

Αγροτικός Συνεταιρισμός ΑΛΦΑ έχει ως μέλη του αγρότες φυσικά πρόσωπα, ένα άλλο αγροτικό συνεταιρισμό καθώς και μια ανώνυμη εταιρεία αγροτικής παραγωγής, βάσει της ευχέρειας που παρέχει η διάταξη του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 περί αγροτικών συνεταιρισμών. Την 31η Ιουλίου του 2016 ο συνεταιρισμός ΑΛΦΑ πώλησε σε τρίτους αγροτικά προϊόντα για λογαριασμό αγροτών μελών του (φυσικά πρόσωπα) και της ανώνυμης εταιρείας - μέλους του. Για τα ίδια μέλη του, ο Συνεταιρισμός πώλησε προϊόντα στις 28 Αυγούστου 2016.

Με δεδομένο ότι κατά πάγια πρακτική ο Συνεταιρισμός εκδίδει «εκκαθάριση» για τις πωλήσεις που διενεργεί για λογαριασμό των μελών του, ποια η προθεσμία έκδοσης της εν λόγω εκκαθάρισης για τις πωλήσεις της 31.07.2016 και της 28.08.2016;

#### Λύση - Ανάλυση

Για τις πωλήσεις του Συνεταιρισμού για λογαριασμό των αγροτών μελών του (φυσικά πρόσωπα) τόσο του Ιουλίου όσο και του Αυγούστου, η σχετική εκκαθάριση μπορεί να εκδοθεί άπαξ του έτους, για το σύνολο των πωλήσεων του 2016, και έγκαιρα για την εκπλήρωση των φορολογικών και λοιπών υποχρεώσεων των εν λόγω προσώπων (δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος).

Το αυτό, ως άνω, ισχύει και για τις πωλήσεις για λογαριασμό της Ανώνυμης Εταιρείας μέλους του, για την πώληση της 28.08.2016, καθόσον αυτή την ημερομηνία είχε τεθεί σε ισχύ η προσθήκη στην παράγραφο 13 του άρθρου 8 των ΕΛΠ, η οποία παρέχει αυτή τη δυνατότητα. Ωστόσο, για την πώληση της 31.07.2016, θεωρώντας ότι το σχετικό τιμολόγιο πώλησης προς τρίτους εκδόθηκε μέχρι την 15.08.2017, η σχετική εκκαθάριση πρέπει να εκδοθεί το αργότερο μέχρι το τέλος Σεπτεμβρίου 2016, έγκαιρα για την υποβολή εκ μέρους της Ανώνυμης Εταιρείας της δήλωσης ΦΠΑ του Αυγούστου 2016.

### 3.1.7 Λογιστικές και φορολογικές πτυχές της τιμολόγησης

Η τιμολόγηση αγαθών και υπηρεσιών έχει δυνητικά τόσο λογιστικές όσο και φορολογικές πτυχές. Όπως ήδη αναφέρθηκε, από λογιστική άποψη η έκδοση τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δουλευμένου, δηλαδή η αναγνώριση του εσόδου δεν συμπλέει υποχρεωτικά με την έκδοση τιμολογίου. Η αναγνώριση του εσόδου μπορεί να συμπίπτει, να προηγείται (έκδοση τιμολογίου μέχρι τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα) ή και να έπεται (τιμολόγηση προ της παροχής ή παράδοσης), της έκδοσης τιμολογίου.

Σε ότι αφορά τις φορολογικές πτυχές, η έκδοση τιμολογίου —στα καθορισμένα χρονικά περιθώρια από την παράδοση, αποστολή ή την παροχή— σηματοδοτεί την γένεση υποχρέωσης προς απόδοση (για τον πωλητή) του σχετικού ΦΠΑ, με τη δήλωση της περιόδου (μήνας / τρίμηνο) στην οποία το τιμολόγιο εκδόθηκε. Σύμφωνα με τον κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) οι φορολογικές υποχρεώσεις που αφορούν φόρο αυτό γεννούνται στο χρόνο έκδοσης των παραστατικών ανεξάρτητα σε ποια περίοδο αυτά αναφέρονται. Δηλαδή, ο ΦΠΑ δεν ακολουθεί την αρχή του δουλευμένου. Για παράδειγμα, για παράδοση/αποστολή/παροχή του Δεκεμβρίου 20Χ1, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι την 15<sup>η</sup> Ιανουαρίου 20Χ2 (με ημερομηνία Ιανουαρίου 20Χ2). Ο σχετικός ΦΠΑ θα αποδοθεί:

- α) για τα διπλογραφικά, με τη δήλωση του Ιανουαρίου 20Χ2, μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου 20Χ2, ή
- β) για τα απλογραφικά, με τη δήλωση του Α τριμήνου 20Χ2, μέχρι το τέλος Απριλίου 20Χ2

Σε ότι αφορά την αναγνώριση του εισοδήματος για σκοπούς φορολογίας, ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ – ν. 4172/13) συμβαδίζει σε γενικές γραμμές με τη φιλοσοφία των ΕΛΠ. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 8 του ΚΦΕ, για να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος, απαιτείται για το εισόδημα αυτό να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

- α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους, και
- β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους (ΠΟΛ 1223/8.10.2015)

Για παράδειγμα, όταν για το σύνολο ή μέρος υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί στην τρέχουσα περίοδο (φορολογικό έτος), και μπορεί κατά περίπτωση να διαρκεί πέραν του έτους αυτού, δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης εντός του τρέχοντος έτους:

- α) το σχετικό έσοδο που αναλογεί στο μέρος της υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί, έχει καταστεί δουλευμένο και συνεπώς αναγνωρίζεται λογιστικά στο τρέχον έτος,
- β) δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού πώλησης στο τρέχον έτος, καθόσον το τίμημα δεν έχει καταστεί απαιτητό,
- γ) το σχετικό εισόδημα (που καθίσταται λογιστικώς δουλευμένο) δεν θεωρείται φορολογικά εισόδημα του τρέχοντος φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

#### **Πιστωτικά τιμολόγια για εκπτώσεις προηγούμενων περιόδων**

Μια ιδιαίτερη περίπτωση που απαιτεί προσεκτικό χειρισμό και επαρκή τεκμηρίωση είναι η χορήγηση έκπτωσης, για την οποία η σχετική υποχρέωση γεννάται στην επόμενη περίοδο, βάσει γεγονότων και πληροφοριών που προκύπτουν ή οριστικοποιούνται σε αυτή τη (νέα) περίοδο. Σε

μια τέτοια περίπτωση, από πλευράς Λογιστικής και φορολογίας εισοδήματος —κατά γενική αρχή εφόσον το ποσό μπορεί να προσδιοριστεί μέχρι την κρίσιμη ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων / υποβολής της φορολογικής δήλωσης— η οντότητα οφείλει να αναγνωρίσει λογιστικά / φορολογικά την επίπτωση της έκπτωσης στην κλειόμενη περίοδο (έτος). Αντίθετα, σε περίπτωση που δεν υφίστανται τα χρονικά περιθώρια για αναγνώριση στην τρέχουσα περίοδο βάσει της αρχής του δουλευμένου, η οντότητα θα αναγνωρίσει τα σχετικά ποσά, λογιστικώς και φορολογικώς, στη νέα περίοδο.

Σημειώνεται ότι και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις, τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια θα εκδοθούν στην επόμενη χρήση, όταν θα προκύψουν / οριστικοποιηθούν σε πραγματικό χρόνο οι πληροφορίες / δεδομένα, και έτσι τα σχετικά ποσά θα καταστούν απαιτητά. Πιο συγκεκριμένα, τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια εκδίδονται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία κατά την οποία προέκυψε / οριστικοποιήθηκε το ποσό της έκπτωσης. Από πλευράς ΦΠΑ, τα πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία της περιόδου εντός της οποίας εκδίδονται, ανεξάρτητα του χρόνου αναγνώρισης του σχετικού ποσού στα αποτελέσματα βάσει της αρχής του δουλευμένου. Με τις χορηγούμενες με το πιστωτικό τιμολόγιο εκπτώσεις ή επιστροφές μειώνεται η φορολογητέα βάση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α., στο χρόνο έκδοσης – καταχώρησης του σχετικού παραστατικού.

Τα προηγούμενα ισχύουν και για τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται για το claw back των φαρμακευτικών επιχειρήσεων, Οι λεπτομέρειες του claw back εξετάζεται στο επόμενο τμήμα του Κεφαλαίου.

### **3.1.8 Πιστωτικό τιμολόγιο claw-back φαρμακευτικών εταιρειών**

Με βάση το νόμο 4052/12, προβλέπονται υποχρεωτικές επιστροφές-εκπτώσεις χρηματικών ποσών από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων (φαρμακευτικές εταιρείες) προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.). Οι πωλήσεις των φαρμακευτικών εταιρειών μπορεί να διενεργούνται είτε άμεσα προς τους ΦΚΑ (ΕΟΠΥΥ) είτε έμμεσα, μέσω πωλήσεων προς φαρμακεία και φαρμακαποθήκες, που στη συνέχεια πωλούν τα εν λόγω αγαθά προς τον ΕΟΠΥΥ. Βάσει του νόμου, το ποσό του claw back υπολογίζεται στο σύνολο των άμεσων και έμμεσων πωλήσεων των φαρμακευτικών εταιρειών, χωρίς στη σχετική διαδικασία να εμπλέκονται τα φαρμακεία ή η φαρμακαποθήκες.

Ο προσδιορισμός του ποσού του claw back λαμβάνει χώρα εκ των υστέρων, δηλαδή σε επόμενη περίοδο από την περίοδο στην οποία διενεργήθηκαν οι πωλήσεις των φαρμάκων. Το ποσό της επιστροφής-έκπτωσης προσδιορίζεται βάσει της διαδικασίας του άρθρου 11 του ν. 4052/12 και περιλαμβάνει τόσο καθαρή αξία των αγαθών όσο και ΦΠΑ.

Με βάση τα ανωτέρω, από λογιστική – οικονομική άποψη, τα ποσά του claw-back επί τιμολογημένων πωλήσεων μιας εταιρείας προς τον ΕΥΠΥΥ, ανεξάρτητα του ότι επιβάλλονται εκ του νόμου, αφορούν έκπτωση που είναι εκ των προτέρων γνωστό ότι θα δοθεί και απομένει μόνο ο κατά τη διαδικασία του νόμου ποσοτικός προσδιορισμός της. Συνεπώς, για την περίπτωση αυτή με βάση τα ΕΛΠ εκδίδεται πιστωτικό (διορθωτικό τιμολόγιο), της παρ. 6 του άρθρου 8.

Σχετικά με το πιστωτικό τιμολόγιο claw back, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- α) Το ποσό επιστροφής-έκπτωσης αναγράφεται σε ειδικές καταστάσεις που αποστέλλουν οι ΦΚΑ προς τις φαρμακευτικές εταιρείες, και περιλαμβάνει ξεχωριστά την καθαρή αξία των αγαθών και ξεχωριστά τον αναλογούν ΦΠΑ. Το ποσό της αξίας της έκπτωσης επί των

αγαθών κατά αρχήν μειώνει τη φορολογητέα βάση του έτους που πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις εφόσον οι σχετικές εκπτώσεις μπορούν να προβλεφθούν μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας / σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του εν λόγω έτους. Διαφορετικά, μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια.

- β) Στο πιστωτικό τιμολόγιο, προς τεκμηρίωση της συναλλαγής, αναγράφεται η φράση «Επιστροφή (claw-back) του άρθρου 11 του Ν. 4052/2012 για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.)».
- γ) Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται, με βάση τις γενικές αρχές του άρθρου 11 των ΕΛΠ, μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης, δηλαδή από την ημερομηνία που ο ΦΚΑ γνωστοποιεί το ποσό στη φαρμακευτική εταιρεία.
- δ) Το εκδιδόμενο πιστωτικό τιμολόγιο claw back περιλαμβάνεται στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών (ΜΥΦ) που υποβάλλονται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση (ΠΟΛ 1022/14) με βάση το χρόνο έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι μπορεί να αφορούν συναλλαγές προηγούμενου έτους.

Τα ανωτέρω διευκρινίζονται και στην ΠΟΛ 1115/16 (ΦΕΚ 2665B/26.08.2016).

## 3.2 Τιμολόγηση λιανικών πωλήσεων

### 3.2.1 Παραστατικά λιανικής πώλησης

Το άρθρο 12 περιέχει λεπτομερείς ρυθμίσεις για τα παραστατικά λιανικής πώλησης. Το κείμενο του άρθρου 12, μετά την τροποποίηση της παρ. 13 και την προσθήκη της παρ. 16 με το άρθρο 74 του ν. 4446/16, παρατίθεται πιο κάτω σε πλάγια γραφή. Σε επιλεγμένες παραγράφους παρεμβάλλονται σχόλια και ερμηνευτικές λύσεις, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/14.

1. *Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.*

#### Σχόλια

- α) Στην πράξη, στις πλείστες των πωλήσεων προς ιδιώτες, εκδίδεται Απόδειξη Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ), αντί τιμολογίου.
  - β) Η αναφορά σε ΑΛΠ που «τίθεται στη διάθεση» του πελάτη έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις έκδοσης ηλεκτρονικής απόδειξης την οποία ο πελάτης δύναται στη συνέχεια να την αναζητήσει μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας.
2. *Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:*
    - α) *Την ημερομηνία έκδοσης.*
    - β) *Τον αύξοντα αριθμό, για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.*

- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
  - δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
  - ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.
3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

#### Σχόλια

- α) Βάσει του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1002/15, στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής που αφορούν πωλήσεις πόσιμου ύδατος μέσω δικτύου, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών καθώς και στις ασφαλιστικές υπηρεσίες, αναγράφονται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η διεύθυνσή του και ο ΑΦΜ ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου.
4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

#### Σχόλια

- α) (12.4.1) Αντί της τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής, ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία.
  - β) (12.4.1) Με τον ν. 4308/14, πιστωτικό στοιχείο λιανικής δύναται να εκδίδεται για κάθε πώληση λιανικής (εμπορεύματα, προϊόντα, υπηρεσίες, κλπ.)
5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

#### Σχόλια

- α) (12.5.1) Στην πράξη, θέση ΑΛΠ μπορεί να επέχουν συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια, κ.λπ.
  - β) (12.5.1) Δεν απαιτείται η έκδοση ξεχωριστού στοιχείου λιανικής για την είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφους, εφόσον η αμοιβή αναγράφεται στο σχετικό συμβόλαιο (το οποίο εξομοιώνεται στην περίπτωση αυτή με ΑΛΠ). Το αυτό ισχύει αναλογικά και με τις ίδιες προϋποθέσεις για κάθε άλλο υπόχρεο (π.χ. δικαστικοί επιμελητές)
6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.



7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης, ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη σύμφωνα με αυτό το νόμο.

#### Σχόλια

- α) (12.7.2) Η δυνατότητα ανάθεσης σε τρίτο της έκδοσης παραστατικών λιανικής παρέχεται ανεξαιρέτως, χωρίς κανένα περιορισμό για το είδος της λιανικής πώλησης (μέχρι 31.12.2014 η δυνατότητα περιοριζόταν στην έκδοση εισιτηρίων για θεάματα, καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, κλπ),
- β) (12.7.4) Το τρίτο πρόσωπο που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει εγκαίρως στην οντότητα τα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ή κατ' ελάχιστο όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες για λογαριασμό της οντότητας λιανικές συναλλαγές (12.7.4). Ανάλογη είναι η υποχρέωση ισχύει και για τα εκδιδόμενα από τρίτους τιμολόγια πώλησης.
8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο νόμος 1809/1988 κατά την θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

#### Σχόλια

- α) Με την διάταξη αυτή εισάγεται γενική υποχρέωση για έκδοση των αποδείξεων λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό ΦΗΜ (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.).
- β) Στη γενική αυτή υποχρέωση, έχουν δοθεί εξαιρέσεις βάσει της ΠΟΛ 1002/2015 (31.12.2014) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 3Β, 05.01.2015), με την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 11 του παρόντος άρθρου.
- γ) (12.8.2) Σημειώνεται ότι η έκδοση τιμολογίου για λιανική πώληση αντί ΑΛΠ, δεν απαλλάσσει τον εκδότη από τη χρήση ΦΗΜ, εκτός και εάν παρέχεται απαλλαγή από την ΠΟΛ 1002/15. Εάν παρέχεται τέτοια απαλλαγή, το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από ΦΗΜ.

#### Σημείωση

Με την παράγραφο 11 του παρόντος άρθρου, ο νόμος προνοεί για χορήγηση απαλλαγών από τη ΦΗΜ στην έκδοση ΑΛΠ, θέμα που εξετάζεται στο τμήμα 2.3.3 των σημειώσεων.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των

εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.

#### Σχόλια

- α) (12.10.1) Στην προκείμενη περίπτωση, οι πάροχοι εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, κατ' εντολή και για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας (βάσει της παρ. 7 του παρόντος άρθρου).
- β) (12.10.2) Εκτός από την κατ' εντολή και για λογαριασμό της οντότητας ηλεκτρονική έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης, ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλάβει και την αρχειοθέτηση και διαφύλαξη των στοιχείων λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας. Η φύλαξη των στοιχείων λιανικής από τρίτο, δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη σχετική ευθύνη σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τη φορολογική νομοθεσία (σχετικές οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013).
11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

#### Σημείωση

Έχουν χορηγηθεί απαλλαγές από τη χρήση ΦΗΜ, με την ΠΟΛ 1002/2015.

12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

#### Σχόλια

- α) (12.12.1) Παρέχεται η δυνατότητα, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις, οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση των υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Για παράδειγμα, ένα εργοστάσιο που πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του, δεν απαιτείται να χρησιμοποιεί φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό. Αντίθετα, στην περίπτωση που λειτουργεί πρατήριο λιανικής πώλησης, απαιτείται η χρησιμοποίηση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.
13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9

δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

#### Σχόλια

- α) Σχετικά με την υποχρέωση ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης για περιπτώσεις βλαβών των ΦΗΜ, έχει εκδοθεί η ΠΟΛ 1023/2015 (ΦΕΚ 252Β, 20.02.15) της ΓΓΔΕ που τροποποίησε το άρθρο 3 της αρχικά εκδοθείσας ΠΟΛ 1002/2015.
- β) (12.13.4) Σε σχέση με την υποχρέωση ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης, ως παύση χρήσης και ως απόκτηση ΦΗΜ θεωρείται, αντίστοιχα, και η βλάβη της μνήμης του ΦΗΜ καθώς και η αντικατάστασή της από νέα μνήμη.
14. Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8 διαβιβάζει εντός 10 (δέκα) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:
- α) Τον τύπο και τον σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.
- β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.
15. Οι οντότητες οι οποίες επιλέγουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης μέσω τρίτου προσώπου (πάροχος) διαβιβάζουν προς τη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών την επωνυμία και τα στοιχεία επικοινωνίας του τρίτου προσώπου, καθώς και την ημερομηνία έναρξης και παύσης της χρήσης των υπηρεσιών του παρόχου. Η διαβίβαση των πληροφοριών αυτών γίνεται εντός 10 (δέκα) ημερών από την έναρξη ή την παύση χρήσης των υπηρεσιών του παρόχου.
16. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι υποχρεώσεις, τα δικαιώματα των Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης καθώς και οι διαδικασίες ελέγχου των τιμολογίων και στοιχείων λιανικής πώλησης που εκδίδονται και αυθεντικοποιούνται με την χρήση υπηρεσιών των παρόχων.

Ειδικά σε σχέση με την προσθήκη της (νέας) παραγράφου 16 στο άρθρο 12 με το άρθρο 74 του ν. 4446/16, διευκρινίζεται ότι το ζήτημα των ευθυνών των παρόχων ρυθμιζόταν, κατά τη γνώμη μας επαρκώς, πριν την εισαγωγή της προσθήκης, από τις παρ. 18 και 19 του άρθρου 5. Περαιτέρω, κατά ρητή πρόνοια της Οδηγίας 112/2006 περί ΦΠΑ και του σχετικού ερμηνευτικού κειμένου, που έχει υιοθετήσει ο ν. 4308/14 αντίστοιχα στο άρθρο 15 και στην ΠΟΛ 1003/14, η επιλογή κατάλληλων δικλίδων για τη «διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου», είναι αρμοδιότητα της υποκείμενης οντότητας.

Δηλαδή, η νέα διάταξη, και ιδίως η εισαγωγή «αυθεντικοποίησης», είναι σε εμφανή αντίθεση με άλλες διατάξεις του ν. 4308/14 (ιδίως το άρθρο 15) και φαίνεται να προσκρούει στις αρχές της Οδηγίας 2006/112. Επιπλέον, γεννώνται εύλογα ερωτηματικά για τη δυνατότητα ουσιαστικού ελέγχου της «αυθεντικοποίησης», αλλά και για την ανάγκη εισαγωγής ή ενός

τέτοιου μέτρου, ιδίως εάν ληφθεί υπόψη ότι οι πάροχοι αυτοί, κατ' απαίτηση της ευρωπαϊκής νομοθεσίας, είναι ήδη υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.

### 3.2.2 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης Πρατηρίων Υγρών Καυσίμων

Αρχικά, πριν την θέσπιση του ν. 4308/14, με την ΠΟΛ.1091/2010 προβλέπονταν σχετικά με την έκδοση Α.Λ.Π. από τα πρατήρια υγρών καυσίμων ότι η απόδειξη εισόδου 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.

Εν συνεχεία με την ΠΟΛ. 1203/2012 διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών (χονδρικές πωλήσεις), στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

Επίσης με την ΠΟΛ. 1078/2014 επιβεβαιώθηκε ότι τα πρατήρια υγρών καυσίμων, για τις πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, δημόσιο, δήμους κ.λπ., αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ, μπορεί να εκδίδουν αποδείξεις (με αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου) οι οποίες καταχωρούνται, στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, τόσο από τον εκδότη όσο και τον λήπτη, συγκεντρωτικά με τις λοιπές αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.

Μετά την ψήφιση των ΕΛΠ (ισχύς από 01.01.2015), με την Ε 2056/2019 παρασχέθηκαν από την ΑΑΔΕ διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με το θέμα., ενόψει και της εφαρμογής της ΠΟΛ.1208/2018 (απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών), καθώς και της ΠΟΛ.1218/2018 (Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε). Συγκεκριμένα:

1. Με την Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1002/2014 (Φ.Ε.Κ. Β'3/5.1.2015) ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι για τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης των υπόχρεων οντοτήτων, παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων πώλησης μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (παρ. 4β' του άρθρου 1 της ως άνω Απόφασης). Συνεπώς, η χρήση Φ.Η.Μ. (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) είναι προαιρετική για τις ως άνω περιπτώσεις.
2. Για τις διενεργούμενες πωλήσεις καυσίμων, του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης, προς άλλες οντότητες (χονδρικές πωλήσεις), στις εγκαταστάσεις του πρατηρίου, τα τιμολόγια εκδίδονται με τη χρήση Φ.Η.Μ. και παρέχονται οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης αυτών:

- α) απευθείας έκδοση τιμολογίου μέσω προγράμματος εμπορικής διαχείρισης,
- β) έκδοση απόδειξης εσόδου, στην οποία πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, ηλεκτρολογείται μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών-εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος της αντισυμβαλλόμενης οντότητας, καθώς και ο Α.Φ.Μ. αυτής και αναγράφονται τα υπόψη στοιχεία επί αυτής. Η υπόψη απόδειξη εσόδου επέχει θέση τιμολογίου. Στο αρχείο e.txt αναφέρεται ο ΑΦΜ του λήπτη και ο κωδικός είδος παραστατικού έχει την τιμή 222,
- γ) αντικατάσταση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου με πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και στη συνέχεια έκδοση του τιμολογίου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του παρόντος. Σημειώνεται ότι η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη καθώς και το πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης παραμένουν στην οντότητα-εκδότη, η οποία υποχρεούται να τα διαφυλάσσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014,
- δ) έκδοση τιμολογίου σε αντικατάσταση μόνο μίας ισόποσης απόδειξης εσόδου χωρίς προηγούμενη έκδοση πιστωτικού λιανικής. Σημειώνεται ότι η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου, παραμένει στην οντότητα-εκδότη, η οποία υποχρεούται να τη διαφυλάσσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή στο πεδίο συμπληρωματικών πληροφοριών του αρχείου e.txt τοποθετείται ως πρώτος χαρακτήρας το «R». Επίσης είναι απαραίτητη η ενσωμάτωση της πληροφορίας για την απόδειξη εσόδου που αντικαθίσταται, ως εξής: μέσα στο πεδίο «σειρά» του τιμολογίου, μετά την σειρά, ακολουθεί: #173#αριθμός απόδειξης εσόδου, #σειρά απόδειξης εσόδου. Αν το τιμολόγιο στερείται σειράς, τότε το πεδίο σειρά περιέχει #173#αριθμός απόδειξης εσόδου #σειρά απόδειξης εσόδου. Παράδειγμα πεδίου συμπληρωματικών πληροφοριών: R?20!30.125 .

Σε περίπτωση κατά την οποία οι ως άνω οντότητες διενεργούν πωλήσεις καυσίμων προς άλλες οντότητες (χονδρικές πωλήσεις), εκτός των εγκαταστάσεων των πρατηρίων, στο εκδιδόμενο συγκεντρωτικό παραστατικό διακίνησης αναγράφεται και ο αύξων αριθμός της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου. Στη συνέχεια για την έκδοση του σχετικού τιμολογίου εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις γ' ή δ' παραπάνω.

Επίσης, για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλες οντότητες, στο εκδιδόμενο παραστατικό διακίνησης αναγράφεται και ο αύξων αριθμός της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου. Στη συνέχεια, για την έκδοση του συγκεντρωτικού τιμολογίου εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην περίπτωση γ' παραπάνω.

Περαιτέρω, σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος εισροών-εκροών λόγω βλάβης ή σε περίπτωση που υφίστανται τεχνικά προβλήματα του τηλεπικοινωνιακού δικτύου, τα δεδομένα που ορίζονται από την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012 αποστέλλονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος.

Τέλος, σημειώνεται ότι στο ίδιο πρατήριο επιτρέπεται η λειτουργία περισσοτέρων του ενός ΦΗΜ, δηλωμένων στο ίδιο υποκατάστημα.

Ωστόσο, η ΑΑΔΕ μετά την έκδοση της παραπάνω ερμηνευτικής θέσης της, υπό την πίεση επιστολών και ερωτημάτων από φορείς του κλάδου, επανήλθε στο θέμα με το υπ' αριθμόν **ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019** έγγραφο της 20.09.2019 με τίτλο «Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις *Elearning ΟΠΑ, © 2019 Κ. Καραμάνης, Δ. Λεβεντάκης & Π. Βρουστούρης*

καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες».

Συγκεκριμένα, το ως άνω έγγραφο ορίζει ότι για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014. Περαιτέρω, όπως διευκρινίζεται με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω τα πρατήρια υγρών καυσίμων για τις χονδρικές πωλήσεις καυσίμων κίνησης και πετρελαίου θέρμανσης που πραγματοποιούν μέχρι το ποσό των 100 € (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) προς τις επιχειρήσεις που δεν εμπορεύονται πετρελαιοειδή προϊόντα δύναται να εκδίδουν απλοποιημένα τιμολόγια ή ΑΛΠ.

### **3.2.2 Χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης**

Το άρθρο 13 των ΕΛΠ περιέχει λεπτομερείς ρυθμίσεις για το χρόνο έκδοσης των παραστατικών λιανικής πώλησης. Το κείμενο του άρθρου αυτού, ως ισχύει μετά από δύο μικρές παρεμβάσεις με το νόμο 4410/16, παρατίθεται πιο κάτω σε πλάγια γραφή. Σε επιλεγμένες παραγράφους παρεμβάλλονται σχόλια και ερμηνευτικές λύσεις, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/14.

*α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, (το παραστατικό λιανικής πώλησης εκδίδεται) κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.*

#### Σχόλια

- α1) Στις λιανικές πωλήσεις αγαθών, η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης.
- α2) Η προσθήκη της φράσης «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» στο τέλος του στοιχείου (α) σημαίνει ότι ειδικά για τις παραδόσεις του τελευταίου μήνα της περιόδου (για την περίπτωση τριγωνικών πωλήσεων), το παραστατικό πώλησης πρέπει να εκδίδεται εντός του ιδίου φορολογικού έτους, δηλαδή μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου. Αυτό γεννά τεχνικά προβλήματα και ανάγκη συντονισμού μεταξύ του πωλητή και της συνεργαζόμενης επιχείρησης, όταν οι παραδόσεις διενεργούνται την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου ή πολύ κοντά σε αυτή την ημερομηνία. Μέχρι σήμερα δεν έχει δοθεί κάποια διοικητική λύση στο πρόβλημα.
- β) *Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.*
- γ) *Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.*

### Σχόλια

- γ1) Παραδείγματα πώλησης σε ιδιώτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, μεταξύ άλλων, είναι τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ.
  - γ2) Για την πώληση σε ιδιώτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.).
  - γ3) Ο χρόνος έκδοσης του παραστατικού μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.
- δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί, και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

### Σχόλια

- δ1) Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε συνεχή ροή (π.χ. ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο κ.λπ.), κατ' αναλογία της ρύθμισης της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, το στοιχείο λιανικής μπορεί να εκδοθεί μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15<sup>η</sup>) ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά που έχουν πωληθεί.
- δ2) Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου προς ιδιώτη (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 των ΕΛΠ (συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή κατασκευή έργου προς υποκείμενη στα ΕΛΠ οντότητα).

### **3.2.3 Απαλλαγές από τη χρήση φορολογικών μηχανισμών – ΠΟΛ 1002/2015**

Η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 12 των ΕΛΠ παρέχει εξουσιοδότηση στη φορολογική διοίκηση να απαλλάσσει ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από τη γενική υποχρέωση (παρ. 8 του ίδιου άρθρου) για έκδοση αποδείξεων λιανικής με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ταμειακές μηχανές ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.). Βάσει αυτής της διάταξης έχει εκδοθεί η ΠΟΛ 1002/2015 (ΦΕΚ 3Β/05.01.2015) η οποία χορηγεί απαλλαγές από τη χρήση ΦΗΜ.

Η απαλλαγές για τις οποίες προνοεί η ΠΟΛ 1002/15 ταξινομούνται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες που παρουσιάζονται παρακάτω.

#### **Α) Απαλλαγές σε κατηγορίες οντοτήτων, ανεξαρτήτως μεγέθους, χωρίς καμία προϋπόθεση**

Η ΠΟΛ 1002/15 παρέχει απαλλαγή από τη χρήση σε μια σειρά οντοτήτων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και χωρίς καμία περαιτέρω προϋπόθεση (η παράθεση των κατηγοριών ακολουθεί την αρίθμηση της ΠΟΛ 1002/15).

- β) Ο εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης,
- γ) Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ–ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ,
- δ) Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια, που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.,
- ι) Το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τα στοιχεία που εκδίδουν,
- ια) Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα τραπεζικά – πιστωτικά Ιδρύματα και τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε., για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν,
- ιβ) Ο εκμεταλλευτής διοδίων για τα παραστατικά διέλευσης των οχημάτων και ο εκμεταλλευτής τουριστικού – ταξιδιωτικού γραφείου.

#### **Β) Απαλλαγές σε οντότητες εφόσον καταγράφεται το ονοματεπώνυμο και διεύθυνση πελάτη**

Οι αναφερόμενες στην ΠΟΛ 1002/15 κατηγορίες οντοτήτων (α) και (ε) έως (θ), ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρήσης ΦΗΜ, εφόσον στις εκδιδόμενες χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά αποδείξεις καταγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, χωρίς να απαιτείται αναγραφή άλλου στοιχείου, όπως το ΑΦΜ (η παράθεση των κατηγοριών ακολουθεί την αρίθμηση της ΠΟΛ 1002/15).

- α) Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι,
- ε) Οι ασκούντες το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου, λογοπεδικού, διαιτολόγου, διατροφολόγου και εργοθεραπευτή,
- στ) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των σχετικών υπηρεσιών,
- ζ) Οι ασχολούμενοι με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), μαρμαρογλυφείων),
- η) Οι διατηρούντες κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας.



- θ) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών.

Σημειώνεται ότι η παρεχόμενη απαλλαγή των ανωτέρω περιπτώσεων Α και Β δεν καταλαμβάνει τυχούσες άλλες δραστηριότητες που ενδεχομένως έχουν οι ανωτέρω οντότητες, και τις οποίες διεκπεραιώνουν μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε κατάσταση. Δηλαδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1002/15, όταν οι ανωτέρω οντότητες διατηρούν κατάσταση από το οποίο πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες λιανικά (π.χ. ηλεκτρολόγοι ή υδραυλικοί, που πωλούν σχετικά είδη) ή ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα μη εξαιρούμενη από τη χρήση ΦΗΜ, (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), για αυτές τις άλλες δραστηριότητες υφίσταται υποχρέωση χρήσης ΦΗΜ.

### **Γ) Απαλλαγές σε κατηγορίες συναλλαγών**

Η παράγραφος 4 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1002/15 παρέχει απαλλαγές στις παρακάτω κατηγορίες λιανικών συναλλαγών.

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

Σημειώνεται ότι βάσει του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1002/15, στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής υπό (α) ανωτέρω που αφορούν πωλήσεις πόσιμου ύδατος μέσω δικτύου, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών καθώς και στις ασφαλιστικές υπηρεσίες, αναγράφονται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η διεύθυνσή του και ο ΑΦΜ ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου.

## Δ) Απαλλαγές σε κατηγορίες πολύ μικρών οντοτήτων του 1.2.γ (απλογραφικά)

Η παρ. 5 του άρθρου 1 παρέχει απαλλαγές στις εξής περιπτώσεις:

- α) Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες αποκλειστικά από σταθερά σημεία, μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών. Στην απαλλαγή εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι στιλβωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών.
- β) Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α') με εξαίρεση τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.
- γ) Οι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 2859/2000.

Περαιτέρω, το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/15, όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1023/15 (ΦΕΚ 251B/20.02.2015), ρυθμίζει θέματα αντιμετώπισης προβλημάτων διακοπής λειτουργίας του ΦΗΜ λόγω βλάβης της φορολογικής μνήμης. Για τις περιπτώσεις αυτές, ορίζεται ότι η κατασκευάστρια εταιρεία<sup>24</sup> του ΦΗΜ, μετά την έκδοση της Τεχνικής Αναφοράς Βλάβης Φορολογικής Μνήμης, υποχρεούται μέσα σε δέκα (10) ημέρες<sup>25</sup> να δηλώσει αυτήν, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω taxis net.

Οι πληροφορίες που υποβάλλονται με την δήλωση αυτή είναι:

- α) Ο τύπος και ο σειριακός αριθμός του ΦΗΜ,
- β) Ο χρόνος διακοπής,
- γ) Τα στοιχεία της κατασκευάστριας εταιρείας ΦΗΜ (ΑΦΜ),
- δ) Τα στοιχεία του κατόχου (ΑΦΜ), και
- ε) Τα προοδευτικά ποσά εισπράξεων και ΦΠΑ ή η ΠΑΗΨΣ του τελευταίου Ζ.

Τέλος, σημειώνεται ότι η ΠΟΛ 1002/15, ενόψει της έκτασης των αλλαγών του ν. 4308/14, δεν μετέβαλε το καθεστώς των ρυθμίσεων για τη χρήση ΦΗΜ, σε σχέση με τις προϊσχύουσες ρυθμίσεις που καταργήθηκαν. Ωστόσο, είναι γεγονός ότι η συνολική αποτελεσματικότητα της χρήσης ΦΗΜ και των μηχανισμών εισροών – εκροών στα καύσιμα, όπως και της μηχανικής θεώρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ στο παρελθόν, δεν βοήθησαν στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στη χώρα μας, παρά το ιδιαίτερα σημαντικό, άμεσο και έμμεσο, κόστος για τη λειτουργία της οικονομίας. Η αποτυχία αυτή μπορεί να συνδέεται τόσο με το συνολικό σχεδιασμό του φορολογικού ελεγκτικού μηχανισμού και τη διασύνδεση αυτού του μηχανισμού με τους ΦΗΜ, όσο και με την ασφάλεια και ακεραιότητα των εν λόγω μηχανισμών.

---

<sup>24</sup> Τα περί διαδικασίας έγκρισης και ανάκλησης ΦΗΜ, οι υποχρεώσεις των κατόχων άδειας καταλληλότητας, πωλητών, πιστοποιημένων τεχνικών και κατόχων-χρηστών ΦΗΜ, ρυθμίζονται στην ΠΟΛ 1068/15 (ΦΕΚ 497B/01.04.2015).

<sup>25</sup> Εξαιρητικά, για τις βλάβες που αφορούσαν το πρώτο τρίμηνο 2015, η σχετική δήλωση μπορούσε να υποβληθεί μέχρι το τέλος Απριλίου 2015.

Ο ν. 4308/14 στην παρ. 9 του άρθρου προνοεί για την επανεξέταση των τεχνικών προδιαγραφών των χρησιμοποιούμενων ΦΗΜ σύμφωνα με τις βέλτιστες ευρωπαϊκές πρακτικές. Μέχρι σήμερα, καμία σχετική πρωτοβουλία δεν έχει ληφθεί.

### **3.2.4 Παραστατικό φόρου διαμονής του άρθρου 53 του ν.4389/2016**

Σύμφωνα με το άρθρο 53 του νόμου 4389/2016 και την ΠΟΛ 1015/2018, επιβάλλεται από 01.01.2018 φόρος διαμονής σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα καθώς και σε ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια και διαμερίσματα. Ο εν λόγω φόρος επιβαρύνει τον διαμένοντα, χωρίς το σχετικό ποσό να υπόκειται σε ΦΠΑ.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1015/2018, για την είσπραξη του φόρου εκδίδεται «Ειδικό στοιχείο απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής» προς τους διαμένοντες. Το ειδικό στοιχείο εκδίδεται πάντοτε προς τον χρήστη του δωματίου ή του διαμερίσματος, μετά την διαμονή του σε αυτό και πριν την αναχώρηση του. Δύναται να εκδίδεται συγκεντρωτικό ειδικό στοιχείο, όταν ο φόρος διαμονής αφορά τη χρήση περισσότερων του ενός δωματίων ή διαμερισμάτων και το παραστατικό πώλησης (απόδειξη, τιμολόγιο) για τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών εκδίδεται για το σύνολο των δωματίων ή διαμερισμάτων προς έναν εκ των διαμενόντων ή προς τρίτο.

Το ειδικό στοιχείο αφορά υπηρεσίες τόσο λιανικής όσο και χονδρικής. Το στοιχείο περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα εξής στοιχεία: ημερομηνία έκδοσης, επωνυμία, διεύθυνση και ΑΦΜ της εκδούσας επιχείρησης, ονοματεπώνυμο διαμένοντα προς τον οποίο εκδίδεται, ημερομηνίες που αφορά η διαμονή, το συνολικό ποσό του φόρου διαμονής και τον αριθμό και ημερομηνία του παραστατικού πώλησης (απόδειξη, τιμολόγιο) που εκδόθηκε για τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών.

Το «Ειδικό στοιχείο απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής» είναι προφανώς ένα από τα λογιστικά αρχεία (παραστατικά) του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Περαιτέρω, παρά τη ρητή αναφορά στην ΠΟΛ 1015/2018 περί έκδοσης «Ειδικού στοιχείου», κατά τις γενικές αρχές των ΕΛΠ, φαίνεται να είναι αποδεκτή η συνένωση του «Ειδικού στοιχείου» με το εκδιδόμενο παραστατικό παροχής υπηρεσιών (τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής, κατά περίπτωση), όταν πληρούνται οι λοιποί τιθέμενοι όροι στην ανωτέρω ΠΟΛ.

## **3.3 Λοιπά ζητήματα τιμολόγησης**

### **3.3.1 Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο**

Όπως όλα τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), το τιμολόγιο (και η ΑΛΠ) μπορεί να εκδίδονται είτε σε ηλεκτρονική είτε σε έντυπη μορφή. Σύμφωνα με το νόμο, που ακολουθεί τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ και τα σχετικά ερμηνευτικά κείμενα αυτής της Οδηγίας, ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του παραστατικού λιανικής πώλησης, είναι το τιμολόγιο το οποίο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο (άρθρο 9 / παρ. 2 του άρθρου 12) και με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.

Η επιλογή του συγκεκριμένου μορφότυπου αποφασίζεται από τις υποκείμενες οντότητες. Συνήθεις μορφότυποι περιλαμβάνουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα (όπως XML) ή άλλα είδη ηλεκτρονικών μορφότυπων. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι και ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο PDF (Portable Document Format). Δηλαδή, είναι απόλυτα εσφαλμένη η εντύπωση που συχνά αναπαράγεται στον τύπο και σε δημόσιες συζητήσεις, ότι ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι μόνο η «ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων» (Electronic Data

Interchange – EDI). Διευκρινίζεται επίσης ότι δεν απαγορεύεται ένα τιμολόγιο που απεστάλη και λήφθηκε σε ένα μορφότυπο, να μετατραπεί στη συνέχεια από το λήπτη σε άλλο μορφότυπο.

Δεν θεωρούνται όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή ως «ηλεκτρονικά τιμολόγια». Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή, για παράδειγμα μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου, τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια, άσχετα από το γεγονός ότι ο εκδότης διατηρεί ενδεχομένως το περιεχόμενό τους σε ηλεκτρονική μορφή. Αντίθετα, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια, σύμφωνα με τις ρητές ρυθμίσεις του ν. 4308/14, βάσει των σχετικών προβλέψεων της ευρωπαϊκής νομοθεσίας.

Προϋπόθεση χρήσης ηλεκτρονικού τιμολογίου, είναι η αποδοχή του από το λήπτη των τιμολογούμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Η αποδοχή δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο. Η αποδοχή μπορεί να είναι επίσημη ή ανεπίσημη, ή να γίνεται με σιωπηρή συμφωνία, για παράδειγμα μέσω της επεξεργασίας ή πληρωμής του παραληφθέντος τιμολογίου.

Ένα τιμολόγιο θεωρείται ότι «έχει εκδοθεί» όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης στην περίπτωση αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο αυτό για να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μπορεί μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παρόχων υπηρεσιών, ή ότι καθίσταται διαθέσιμο και να είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου.

Τέλος, η παρ. 4 του άρθρου 14 παρέχει διευκόλυνση στις συναλλαγές, καθώς διευκρινίζει ότι «στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου».

Με το άρθρο 45 του ν. 4646/19 προστέθηκε νέα παρ. 5 στο άρθρο 14 των ΕΛΠ που αφορούν το ηλεκτρονικό τιμολόγιο, σύμφωνα με το οποίο η μορφή του πρότυπου ηλεκτρονικού τιμολογίου ορίζεται με απόφαση Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 149 του Ν 4601/2019 ΦΕΚ Α' 44. Περαιτέρω παρέχεται εξουσιοδότηση στον Διοικητή της ΑΑΔΕ να εκδώσει απόφαση με την οποία θα καθορίζονται οι διαδικασίες παραλαβής και επεξεργασίας του ηλεκτρονικού τιμολογίου, οι απαιτήσεις διαλειτουργικότητας και διασύνδεσης αυτού με τα ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία τεχνική ή/και ειδική λεπτομέρεια σχετικά με το πρότυπο έκδοσης του ηλεκτρονικού τιμολογίου. Το πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου χρησιμοποιείται σε όλες τις συναλλαγές των οντοτήτων, με την εξαίρεση των δημοσίων συμβάσεων, για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 148 έως 154 του Ν 4601/2019 (ισχύς από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του νόμου 4646/19).

#### **Διευκρινίσεις για την έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα**

Όπως εξηγήθηκε ήδη, με βάση τα αναφερόμενα στο νόμο 4308/14 και την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου **δεν περιορίζεται** στην «ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων»

(EDI), δηλαδή στο τιμολόγιο που εκδοθεί, διαβιβαστεί και παραληφθεί σε διαρθρωμένη ηλεκτρονική μορφή, η οποία επιτρέπει την αυτόματη και ηλεκτρονική επεξεργασία του. Αυτό κατά το δίκαιο της Ευρωπαϊκής ένωσης ισχύει για τον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας. Σημειώνεται, ότι η χρήση «ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων» απαιτεί τη χρήση κοινής πλατφόρμας από πελάτη και προμηθευτή.

Η χρήση ηλεκτρονικής τιμολόγησης της μορφής EDI έχει τη δυνατότητα να μειώσει σημαντικά το κόστος συναλλαγών και να διευκολύνει, με την υιοθέτηση κατάλληλων στρατηγικών και εργαλείων, τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων. Ωστόσο, όπως δείχνει η διεθνής εμπειρία, η εισαγωγή υποχρεωτικής ηλεκτρονικής τιμολόγησης με κοινό μορφότυπο παρουσιάζει σοβαρές δυσχέρειες, λόγω διαφοροποιημένων συνθηκών και αναγκών των διαφόρων οικονομικών κλάδων. Για αυτούς τους λόγους, η εφαρμογή EDI στον ιδιωτικό τομέα, σε διεθνές επίπεδο, είναι πρωτοβουλία μεγάλων (κυρίως) και καλά οργανωμένων επιχειρήσεων. Στην Ελλάδα, υπάρχουν εφαρμογές EDI από ορισμένες μεγάλες επιχειρήσεις αλλά η επέκταση της πρακτικής φαίνεται να παρουσιάζει προβλήματα δεδομένου του μεγέθους και της φυσιογνωμίας των εκατοντάδων χιλιάδων μικρομεσαίων ελληνικών επιχειρήσεων. Για τους λόγους αυτούς, στη χώρα μας δεν έχουν ευδοκιμήσει προσπάθειες στο πρόσφατο παρελθόν για την επιβολή της EDI με τη χρήση συγκεκριμένου ή συγκεκριμένων μορφότυπων.

Αντίθετα με ό,τι συμβαίνει στον ιδιωτικό τομέα, η χρήση EDI προωθείται στο δημόσιο τομέα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Συγκεκριμένα, η Οδηγία 2014/55/EK προβλέπει την υποχρεωτική εφαρμογή ηλεκτρονικής τιμολόγησης μορφής EDI από τα κράτη μέλη μέχρι την 27η Νοεμβρίου 2018. Στόχος της ευρωπαϊκής νομοθεσίας είναι η δημιουργία ενός κοινού ή συμβατού μορφότυπου, ώστε να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις που είναι προμηθευτές διαφορετικών κυβερνήσεων εντός της Ένωσης. Με την εφαρμογή αυτής της Οδηγίας από το έτος 2018, προβλέπεται ο δημόσιος τομέας να δέχεται αποκλειστικά ηλεκτρονικά τιμολόγια EDI.

### 3.3.2 Αυθεντικότητα τιμολογίου

Το άρθρο 15, με μια σειρά ρυθμίσεων, θέτει το πλαίσιο βάσει του οποίου οι οντότητες έχουν την ευθύνη να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα των τιμολογίων που εκδίδουν ή λαμβάνουν, από το χρόνο της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής τους. Βάσει των ορισμών του Παραρτήματος Α των ΕΛΠ, το περιεχόμενο αυτών των εννοιών έχει ως εξής:

- α) **Αυθεντικότητα προέλευσης:** ως αυθεντικότητα προέλευσης του τιμολογίου (authenticity of origin) νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.
- β) **Ακεραιότητα περιεχομένου:** ως ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι:
  - β1) απαιτείται από τον νόμο, δηλαδή ότι περιέχει τις υποχρεωτικές πληροφορίες που απαιτούν τα ΕΛΠ (άρθρα 9 ή 10), ή
  - β2) καθορίστηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του, δηλαδή, για παράδειγμα, δεν έχει αλλοιωθεί η αναγραφόμενη τιμή, ποσότητα, αξία, πελάτης, κλπ.
- γ) **Αναγνωσιμότητα περιεχομένου:** η αναγνωσιμότητα του περιεχομένου υποδηλώνει ότι το τιμολόγιο είναι σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί από άνθρωπο χωρίς να απαιτείται υπερβολική διερεύνηση ή ερμηνεία.

Σύμφωνα με το νόμο (παρ. 2 άρθρου 15), κάθε οντότητα (εκδότης ή λήπτης τιμολογίου) οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι ο νόμος, ακολουθώντας το γράμμα και το πνεύμα της Ευρωπαϊκής νομοθεσίας (Οδηγία 2006/112/ΕΕ), αλλά και τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, επιφορτίζει την οντότητα με την ευθύνη και αρμοδιότητα για το σχεδιασμό των κατάλληλων δικλίδων για την επίτευξη του στόχου (αυθεντικότητα, ακεραιότητα, αναγνωσιμότητα). Δηλαδή, ο νόμος 4308/14 δεν επιβάλλει συγκεκριμένες δικλίδες, όπως η θεώρηση ή αυθεντικοποίηση. Άλλωστε, η ιστορία της χώρας στην εφαρμογή υποχρεωτικών γραφειοκρατικού χαρακτήρα δικλίδων (π.χ. ΚΒΣ), αλλά και η διεθνής σχετική εμπειρία, καταδεικνύει ότι η αυστηρότητα και η τυπικότητα στις δικλίδες δεν αποτρέπουν τη φοροδιαφυγή, ενώ συχνά την υποθάλπουν, μαζί με το φαινόμενο της διαφθοράς.

Η διασφάλιση της αυθεντικότητας, της ακεραιότητας και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα. Ενδεικτικά, η παρ. 3 παραθέτει τις παρακάτω δικλίδες:

- α) *Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από ένα μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ.150/2001 (ΦΕΚ Α, 125).*
- β) *Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.*
- γ) *Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.) (όπως η περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 15 αντικαταστάθηκε από το άρθρο 45 παρ. 2 του Ν 4646/2019, με ισχύ από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του νόμου 4646/19. Η διάταξη στην προηγούμενη μορφή της προέβλεπε εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με τον νόμο 3862/2010).*
- δ) *Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12 του νόμου 4308/14 (ΕΛΠ).*

Επαναλαμβάνεται, ωστόσο, ότι η χρήση οποιασδήποτε από τις παραπάνω ή κάποιας άλλης (ή άλλων) δικλίδας είναι απόφαση της οντότητας, αρκεί να μπορεί να τεκμηριώσει ότι οι δικλίδες που εφαρμόζει παρέχουν επαρκή διασφάλιση σχετικά με την αυθεντικότητα, την ακεραιότητα και την αναγνωσιμότητα των εκδιδόμενων ή λαμβανόμενων τιμολογίων. Για παράδειγμα, η μηνιαία συμφωνία της κίνησης και του υπολοίπου του λογαριασμού μεταξύ πελάτη και προμηθευτή είναι μια πολύ σημαντική δικλίδα που υπηρετεί στη στόχευση του νόμου.

Η υποχρέωση του εκδότη του τιμολογίου για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, υφίσταται ανεξάρτητα από τη αντίστοιχη υποχρέωση του λήπτη. Ωστόσο, τα δύο μέρη δύνανται να συμφωνήσουν σε κοινές ενέργειες, για παράδειγμα χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας όπως

είναι η EDI (Electronic Data Interchange) ή χρήση προηγμένων ηλεκτρονικών υπογραφών, προκειμένου να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση.

Μια άλλη μορφή διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου του τιμολογίου, που εφαρμόζεται στην Ελλάδα υποχρεωτικά εκ του νόμου, είναι η υποβολή της ΜΥΦ.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/14, για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

- α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή από τρίτο πρόσωπο στο όνομά του και για λογαριασμό του. Η τήρηση αντιγράφου του τιμολογίου εκ μέρους του προμηθευτή είναι ένα σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Εάν το τιμολόγιο έχει εκδοθεί με αυτοτιμολόγηση από τον πελάτη ή από τρίτον, η αυθεντικότητα της προέλευσης μπορεί να τεκμηριωθεί με τη χρήση και άλλων σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων (π.χ. σύμβαση).
- β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον αναφερόμενο προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου και ότι έχει πραγματοποιηθεί η σχετική παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

Ένα παράδειγμα δικλίδας για την επαλήθευση της αυθεντικότητας προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου είναι η συμφωνία των πληροφοριών που εμπεριέχονται στο δελτίο παραγγελίας, με το σχετικό δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο και το παραστατικό παραλαβής.

Ειδικά για τη διασφάλιση της αναγνωσιμότητας των ηλεκτρονικών τιμολογίων, η απαίτηση αυτή εκπληρώνεται όταν, άμα τη ζητήσει τους και με κατάλληλη διαδικασία μετατροπής, μπορούν σε εύλογο χρόνο να παρουσιασθούν σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί είτε σε οθόνη είτε μέσω εκτύπωσης. Η διαδικασία αυτή πρέπει να επιτρέπει την επαλήθευση ότι οι πληροφορίες μεταξύ του αρχικού ηλεκτρονικού αρχείου και του στοιχείου που παρουσιάζεται σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί, δεν έχουν τροποποιηθεί. Η αναγνωσιμότητα θεωρείται ότι εξασφαλίζεται, όταν κατάλληλος και αξιόπιστος μηχανισμός πρόσβασης του ηλεκτρονικού μορφότυπου, είναι διαθέσιμος κατά τη διάρκεια της περιόδου αποθήκευσης.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι όσα αναφέρονται στη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας των τιμολογίων, ισχύουν αναλογικά και για τα παραστατικά πώλησης προς ιδιώτες.



ISBN: 978-618-82284-2-9

FEARING  
IN  
DECISION  
JOINED  
LEADERS  
ENCIES  
ONSHIPS  
CONTROL  
TWO  
MANAGE  
SHARED  
EVEN