

# Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ) Ν.4093/2012

Εμμανουήλ Πετράκης

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

TMS Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ



# Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις επί του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης των συναλλαγών

Μετά την **κατάργηση**, από 1.1.2013 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και την **αντικατάστασή** του από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), με τον Ν. 4093/2012, επέρχονται αλλαγές στον τρόπο που οι υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, θα πραγματοποιούν και θα απεικονίζουν τις συναλλαγές τους.

**Ο ΚΦΑΣ αποτελείται ουσιαστικά από δεκατέσσερα άρθρα (14) τα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:**

- Υπόχρεοι, μη υπόχρεοι (σε τήρηση βιβλίων) και τρόπος απεικόνισης συναλλαγών (άρθρα 1,2 και 3)
- Τήρηση βιβλίων (άρθρο 4)
- Έκδοση στοιχείων (άρθρα 5,6,7 και 8)
- Διασφάλιση και απόδειξη συναλλαγών – διαφύλαξη δεδομένων (άρθρα 9 και 10)
- Εξουσίες αρμοδίων οργάνων, ισχύς των διατάξεων και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 11, 12, 13 και 14)

**Ο όρος «κατάργηση»** με την στενή νομική έννοια παραπέμπει σε απαλοιφή διατάξεων. Συνεπώς παύει να ισχύει οποιαδήποτε απόφαση ή λύση είχε δοθεί με βάση τον ΚΒΣ όπως ισχύει μέχρι την 31.12.2012 ακόμη και αν η διατύπωση της διάταξης που έχει ερμηνευθεί είναι ακριβώς η ίδια ενώ αν είχε την λέξη **“αντικαθίσταται”** τότε θα μπορούσε να αποτελέσει βάση το ισχύον καθεστώς μέχρι την προσαρμογή των λύσεων της διοίκησης του Υπ. Οικονομικών στον νέο κώδικα.

Οι μεταβατικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στο άρθρο 14 § 1 **δεν προβλέπουν ρητώς την κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**, αλλά απλώς ορίζουν ότι «Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιες διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές».

Με τη ρύθμιση αυτή εκτιμούμε ότι είναι πιθανό να δημιουργηθούν πολλά ερμηνευτικά θέματα, λόγω του όγκου των διοικητικών πράξεων που αναφέρονταν στις παλαιές - καταργούμενες διατάξεις του ΚΒΣ. Το πρόβλημα αυτό πρέπει, κατά τη γνώμη μας, να καλυφθεί, κατά το δυνατόν, με την ερμηνευτική εγκύκλιο του νέου κώδικα

**Δεν έχει διευκρινισθεί:**

•**εάν παραμένουν σε ισχύ κανονιστικού περιεχομένου υπουργικές αποφάσεις**, οι οποίες θεσπίζουν διαδικασίες ή εξειδικεύουν υποχρεώσεις που αφορούν τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών, κατά το μέτρο που τα ζητήματα αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 1-13 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

•**η τύχη των ρυθμίσεων που δεν σχετίζονται άμεσα με την φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών**, πλην όμως είναι διαδικαστικώς αναγκαίες για τον έλεγχο και την επιβολή φόρων, όπως αυτές των παραγράφων 1, 3, 4 και 7 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

# Βασικές Αλλαγές που Επέρχονται με την Κατάργηση του ΚΒΣ και την Υιοθέτηση του ΚΦΑΣ

- Αντικαθίσταται ο όρος «επιτηδευματίας» με τον όρο «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών»
- Εφαρμογή της τεχνολογίας στις συναλλαγές

Με τον ν. 3842/2010, ξεκίνησε η προσπάθεια για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους.

Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 για την ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κλπ που αναμενόταν να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, δεν έγινε ίσως γιατί εμπόδιο ήταν ο αναχρονιστικός ΚΒΣ και έπρεπε να παράλληλα να υπάρξουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών, προσαρμοσμένες στις νέες τεχνολογίες.

- Καταργείται η ανεπάρκεια και η ανακρίβεια (κύρος των βιβλίων).
- Καταργείται η θεώρηση (διάτρηση) των βιβλίων, είτε τηρούνται χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά . Παρέχεται η δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης αντί του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής.
- Καταργείται η θεώρηση όλων των στοιχείων από 01/01/2014. Παραμένει μέχρι 31/12/2013 η θεώρηση (επί χειρόγραφης έκδοσης τους) από τη ΔΟΥ ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν.1809/1988(επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτών) μόνο:
  - Των στοιχείων διακίνησης (χειρόγραφο Δελτίο Αποστολής).
  - Των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών
- Καταργείται η τήρηση θεωρημένου ισοζυγίου, γενικού-αναλυτικών καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησης του.
- Καταργείται η υποχρεωτική τήρηση του βιβλίου αποθήκης και η υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

Για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί ΕΓΛΣ 70-71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό, η κίνηση των αποθεμάτων θα καταχωρείται μόνο στον λογαριασμό 94 της ομάδας 9.

- Καταργείται η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών μετά από την κατάργηση και του βιβλίου αποθήκης.
- Καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων:
  - Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
  - Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
  - Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.
  - Του ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί λογιστικά βιβλία.
- Καταργείται η υποχρέωση τήρησης των παρακάτω πρόσθετων βιβλίων
  - Του Βιβλίου Επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων (η τήρησή του όμως επιβάλλεται και από αναπτυξιακούς νόμους).
  - Του Βιβλίου Αποθήκευσης.
  - Του Βιβλίου εισερχομένων Συνεργείου αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών.
  - Του Βιβλίου Εντολών Μεσίτη.
  - Του βιβλίου διάθεσης λαχείων Πρακτόρων.
  - Του βιβλίου έργων εκμεταλλευτών μηχανημάτων.
  - Του βιβλίου κίνησης οχημάτων επιχειρήσεων ενοικιάσεων αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών.

- **Παραμένει για τη χρήση 2013 η υποχρέωση τήρησης των παρακάτω θεωρημένων πρόσθετων βιβλίων τα οποία καταργούνται από 01/01/2014:**
  - εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας,
  - εκπαιδευτήρια, κλινικές ή θεραπευτήρια,
  - κέντρα αισθητικής
  - γυμναστήρια,
  - χώροι στάθμευσης,
  - ιατροί και οδοντίατροι.
- **Καταργείται η υποχρέωση έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής και στη θέση του εκδίδεται δελτίο αποστολής.**
- **Καταργείται η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, αλλά διατηρούνται οι αποφάσεις της εφόσον παραμένουν σχετικές υποχρεώσεις με τις νέες διατάξεις.**
- **Καταργείται η αναγραφή της αρμόδιας ΔΟΥ και του επαγγέλματος από τα στοιχεία των συμβαλλομένων στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία.**
- **Μετονομάζονται τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία σε απλογραφικά και διπλογραφικά σε αντιστοιχία με τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.**
- **Επεκτείνεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων και συνδέεται με την προθεσμία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ ή Φόρου Εισοδήματος.**



- Επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων, μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής που επιτρέπονταν μέχρι τώρα.
- Καθιερώνεται η δυνατότητα ανάθεσης της έκδοσης εισιτηρίων θεαμάτων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων καθώς και μεταφοράς προσώπων σε τρίτους.
- Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών η αξία αναπροσαρμόζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω όπου και απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Το όριο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ ισχύει και για την αγορά αγροτικών προϊόντων. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.
- Αυξάνεται στο ποσό των 100 ευρώ (από 50 ευρώ) η αξία κάθε συναλλαγής για τη λήψη απόδειξης λιανικής, η οποία εξομοιώνεται με τιμολόγιο. Στην απόδειξη λιανικής πρέπει να αναγράφεται η γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή αυτή να προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη.
- Αυξάνεται στο ποσό των 30 ευρώ (από 15 ευρώ) η μη αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής λιανικής πώλησης.

- **Αυξάνεται στο ποσό των 150 ευρώ (από 30 ευρώ) η δαπάνη για τα δώρα που δίνονται από τον υπόχρεο σε διάφορα πρόσωπα για την επαγγελματική του προβολή, για τα οποία μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και διεύθυνση των προσώπων αυτών αντί της έκδοσης διπλότυπης απόδειξης δαπάνης.**
- **Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία και τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:**
  - Έταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.
  - Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παρ. 4 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000, Α' 248).
  - Έταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

- Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και το ΑΦΜ του.
- Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως.

**Δεν αναγράφεται η αρμόδια ΔΟΥ και το επάγγελμα.**

- **Καθιερώνεται για τους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων η υποχρέωση τήρησης «ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου» ανά διαχειριστική περίοδο που θα περιλαμβάνει τα ακόλουθα και πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:**
  - Το τελευταίο προσωρινό και το οριστικό ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων,
  - τα ημερολόγια,
  - το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού,
  - των πληροφοριών των πρόσθετων βιβλίων εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά και
  - το μητρώο παγίων, εφόσον τηρείται μηχανογραφικά
- **Ενσωματώνεται η νέα Οδηγία της Ε.Ε. 45/2010 περί τιμολόγησης.**
- **Ορίζεται για πρώτη φορά ότι η επιβεβαίωση των στοιχείων των συ-ναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων που είναι διαθέσιμο από τη ΓΓΠΣ του Υπ. Οικονομικών παρακάμπτοντας στην περίπτωση αυτή το φορολογικό απόρρητο καθότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου.**

- **Περιορίζονται οι εξουσίες του προϊσταμένου της ΔΟΥ για παροχή εγκρίσεων πλην των περιπτώσεων της:**
  - Μη έκδοσης Δελτίου Αποστόλης ή την έκδοση του κατά διαφορετικό τρόπο επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του.
  - Μη θεώρησης φορολογικών στοιχείων του υπόχρεου που έχει ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις από πάσης φύσεως φόρους και δεν έχει υποβάλει δηλώσεις από παρακρατούμενους φόρους κ.λπ.
- **Με την υποβολή σχετικής γνωστοποίησης στην αρμόδια ΔΟΥ, παρέχεται η δυνατότητα τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία, τα οποία μετά την ενημέρωσή τους επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.**
- **Παρέχεται η δυνατότητα διαφύλαξης, όχι μόνο των εκδοθέντων όπως ίσχυε με τις διατάξεις του ΚΒΣ, αλλά και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων σε μικροφίλμ ή CD-ROM μετά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ ή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με υποχρέωση σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων προ χρησιμοποίησής τους.**

- **Μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών, να φυλάσσονται σε οποιοδήποτε τόπο ακόμη και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας. Στην περίπτωση που η αποθήκευση γίνεται εκτός Ελλάδος, προϋπόθεση αποτελεί η υποβολή γνωστοποίησης στην αρμόδια ΔΟΥ του τόπου αποθήκευσης πριν την αποθήκευση και η επίδειξη στις φορολογικές αρχές των βιβλίων και στοιχείων στις προθεσμίες που ορίζονται από αυτές.**