



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τίτλος Εργασίας:

**«Ανάλυση των Βιβλίων και Στοιχείων Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων
Σύμφωνα με τις Διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
(Κ.Β.Σ.)»**

Πτυχιακή Εργασία των:

Ευάγγελος Καίσαρης

Νικόλαος Κυριακόπουλος

Επιβλέπων :

Μαρία Παπανικολάου

ΠΑΤΡΑ, Νοέμβριος 2011

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα	σελ.2
Ευχαριστίες	σελ .6
Περίληψη	σελ.7
Κεφάλαιο 1	σελ.8
1.Εισαγωγή	σελ.8
1.1 Έννοια Επιτηδευματία	σελ.8
1.2 Διάκριση Επιτηδευματιών ως προς τα Πρόσωπα	σελ.8
1.3 Διάκριση Επιτηδευματιών Έννοια Χονδρικής και Λιανικής Πώλησης Έννοια Είδους	σελ.9
1.4 Κατηγορίες τήρησης βιβλίων	σελ.10
1.5 Κριτήριο για την Ένταξη σε Κατηγορία Τήρησης Βιβλίων	σελ.10
1.6 Εισαγωγή στα Βιβλία Πρώτης Κατηγορίας	σελ.11
1.7 Εισαγωγή στα Βιβλία Δεύτερης Κατηγορίας	σελ.11
1.8 Εισαγωγή στα Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας	σελ.13
Κεφάλαιο 2	σελ.16
2.1 Βιβλία Πρώτης Κατηγορίας	σελ.16
2.1.1 Ανάλυση Κάθε Πράξης για να Εξυπηρετηθούν οι κατά Περίπτωση Φορολογίες	σελ.17
2.1.2 Προαιρετική Τήρηση Βιβλίου Αγορών	σελ.19
2.1.3 Φύλαξη Παραστατικών Δαπανών που δεν Καταχωρούνται στο Βιβλίο Αγορών	σελ.19
2.1.4 Ποιοι Έχουν Δικαίωμα να Τηρούν Βιβλίο Αγορών	σελ.19
2.1.5 Κατηγορίες Επιτηδευματιών που εντάσσονται στην Πρώτη Κατηγορία Βιβλίων Ανεξαρτήτως ύψους Ακαθάριστων Εσόδων	σελ.19
2.1.6 Αθροίσεις Ποσών – Ανακεφαλαίωση	σελ.22
2.1.7 Καταχώρηση Εσόδων στο Βιβλίο Αγορών από Καταστήματα Ψιλικών και Περίπτερα	σελ.22
2.1.8 Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Αγορών (Εποχιακές Επιχειρήσεις)	σελ.23
2.2 Βιβλία Δεύτερης Κατηγορίας	σελ.23
2.3 Συμπεράσματα, Επισημάνσεις, Βασικές Έννοιες	σελ.25

2.4 Πάγια Στοιχεία Ατομικής Επιχειρήσεις από αυτά της	σελ.29
 Προσωπικής Περιουσίας του Επιτηδευματία ή των Μελών	
 της Εταιρείας	
2.4.1 Ποιοι Έχουν Υποχρέωση να Τηρούν Βιβλία Εσόδων – Εξόδων	σελ.30
Κεφάλαιο 3	σελ.31
3.1 Πρόσθετα Βιβλία	σελ.31
3.2 Τα Πρόσθετα Βιβλία Διαχωρίζονται σε Διάφορες Κατηγορίες	σελ.37
3.2.1 Ποσοτικής Παραλαβής ή Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής	σελ.37
3.2.2 Εξόδων Πρώτης Εγκατάστασης	σελ.38
3.2.3 Επενδύσεων για Γ΄ Κατηγορίας για Α΄,Β΄ Κατηγορίας	σελ.38
3.2.4 Κίνησης Πελατών (Πόρτας)	σελ.38
3.2.5 Μητρώο Μαθητών	σελ.38
3.2.6 Επίσκεψης Ασθενών	σελ.38
3.2.7 Ασθενών και Μερειδολογίου Ιατρών	σελ.39
3.2.8 Αποθήκευσης	σελ.39
3.2.9 Στάθμευσης	σελ.39
3.2.10 Εισερχόμενων Οχημάτων	σελ.39
3.2.11 Βιβλίο μεταχειρισμένων Αγαθών	σελ.39
3.2.12 Εκπαιδευόμενων οδηγών	σελ.39
3.2.13 Βιβλίο επίσκεψης Ασθενών	σελ.40
3.2.14 Πελατών	σελ.40
3.2.15 Βιβλίο ή Δελτίο Επίσκεψης Ασθενών	σελ.40
3.2.16 Βιβλίο Διάθεσης Λαχείων	σελ.40
3.2.17 Βιβλίο Εισερχόμενων Σκαφών Θαλάσσης	σελ.40
3.2.18 Βιβλίο Πελατών	σελ.40
3.2.19 Βιβλίο Στάθμευσης	σελ.41
3.2.20 Βιβλίο έργων αυτοκινούμενων μηχανημάτων	σελ.41
3.2.21 Βιβλίο κίνησης οχημάτων	σελ.41
3.2.22 Βιβλίο ή δελτίο Εντολών	σελ.41
3.2.23 Βιβλίο Ενδοκοινοτικών Διακινήσεων και Εργασιών	σελ.41
3.2.24 Βιβλίο Παράδοσης Φαρμάκων στους Ασφαλισμένους	σελ.41
3.2.25 Ειδικό Βιβλίο Φορολογικού Αντιπροσώπου	σελ.42
3.2.26 Ειδικό Βιβλίο Μεταπωλητή Μεταχειρισμένων	σελ.42
3.2.27 Βιβλίο Προσωρινής Εναπόθεσης	σελ.42

3.2.28 Βιβλίο φορολογικής Αποθήκης	σελ.42
3.2.29 Ημερολόγιο Διαφημίσεων ΜΜΕ	σελ.42
3.2.30 Βιβλίο Κοστολογίου οικοδομών	σελ.42
Κεφάλαιο 4	σελ.43
4.1 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, Απόδειξη Παροχής υπηρεσιών	σελ.43
4.2 Λιανική Πώληση	σελ.43
4.2.1 Ποια Στοιχεία Προβλέπονται από το αρθ.13 προς Έκδοση	σελ.47
4.2.2 Χρόνος Έκδοσης Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης	σελ.47
4.2.3 Είσπραξη Προκαταβολών Έναντι Αξίας Αγαθών ή Υπηρεσιών	σελ.49
4.2.4 ΑΠΥ από κλινικές ή Θεραπευτήρια προς Ασφαλιστικά Ταμεία	σελ.49
4.2.5 Αλλαγή Αγαθών	σελ.49
4.2.6 Απόδειξη Επιστροφής	σελ.50
4.3 Αυτοπαράδοση – Έννοια - Γενική Αναφορά	σελ.51
4.3.1 Πράξεις Θεωρούμενες ως Παράδοση Αγαθών	σελ.52
4.3.2 Πράξεις Θεωρημένες ως Παροχή Υπηρεσιών – Αυτοπαράδοση Υπηρεσιών	σελ.53
4.3.3 Στοιχείο Αυτοπαράδοσης	σελ.54
4.3.4 Αυτοπαράδοση Παγίων	σελ.55
4.3.5 Αποδείξεις Δαπανών	σελ.56
4.3.6 Κατηγορίες Δαπανών για τις οποίες Εκδίδεται Απόδειξη Δαπάνης	σελ.57
4.3.7 Καταβολή Εξόδων Κίνησης και Παραμονής Εκτός Έδρας	σελ.60
4.3.8 Τρόπος Καταβολής Εξόδων Κίνησης Έκδοση Στοιχείων στο Όνομα του Επιτηδευματία	σελ.62
4.3.9 Επιτρέπεται η Δικαιολόγηση Εξόδων Κίνησης με αποδείξεις ΦΤΜ άνω των 50 ευρώ	σελ.63
4.3.10 Επισκευή Αγαθών (με απαλλακτικό) στο Χρόνο της Εγγύησης	σελ.63
4.3.11 Μισθολογικές Καταστάσεις	σελ.65
4.3.11.1 Δικαιολογητικά Μισθοδοσίας Υπεργολάβων μη Στεγασμένων Οικοδομικών Επαγγελματιών	σελ.65
4.3.12 Μισθοί – Αμοιβές Μελών ΔΣ Ανωνύμου Εταιρείας Δικαιολογητικά Στοιχεία	σελ.65
4.3.12.1 Αμοιβές μελών ΔΣ Αστικών συνεταιρισμών	σελ.66
4.3.13 Διάθεση δειγμάτων σε Επιτηδευματίες	σελ.67
4.3.14 Δωρεάν Διάθεση Δειγμάτων σε Επιτηδευματίες	σελ.67

4.3.14.1 Δείγματα και αντιδείγματα Αγαθών που Παραδίδονται στο Ελληνικό Δημόσιο	σελ.67
Συμπεράσματα	σελ.69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	σελ.71
Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις	σελ.71
Ενότητα Α΄	σελ.71
Ενότητα Β΄	σελ.75
Βιβλιογραφία – Δικτυακοί τόποι	σελ.85
Επισημάνσεις	σελ.85

Ευχαριστίες

Για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας, υπάρχει κάποιο άτομο που μας βοήθησε. Θα ήταν παράληψη εάν δεν την αναφέραμε. Έτσι νιώθουμε υποχρεωμένοι και ευχαριστούμε την:

- *Πέτη Φίλιου, Πτυχιούχο της Λογιστικής στο Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών(ΑΣΟΕΕ) για τις χρήσιμες πληροφορίες που μας προσέφερε.*

Περίληψη

Η οικονομία ήταν ανέκαθεν αναπόσπαστο κομμάτι στην ζωή του ανθρώπου, από τις παλαιότερες εποχές του αντιπραγματισμού μέχρι τις πιο σύγχρονες και πολύπλοκες εποχές του 21^{ου} αιώνα των εφαρμοσμένων επιστημών όπως είναι η ελεγκτική η χρηματοοικονομική και η φορολογική λογιστική.

Οι επιστήμες αυτές και ιδιαίτερα ο κλάδος της φορολογίας δημιουργήθηκαν για να προσφέρουν ευκολία στην ζωή του ανθρώπου ούτως ώστε να ανταπεξέλθει στις καθημερινές του υποχρεώσεις.

Για το λόγο αυτό, δημιουργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όπου αναφέρονται ξεκάθαρα οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του επιτηδευματία απέναντι στο κράτος και στην νομοθεσία του.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής, είναι η αναφορά και η ανάλυση συγκεκριμένων διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που αφορούν αποκλειστικά τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το σημείο, θα κάνουμε μία εισαγωγή στην έννοια του επιτηδευματία και στις διακρίσεις του.

1.1 Έννοια επιτηδευματία

Υπόχρεοι πρόσωπο για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα βιβλίων και στοιχείων είναι ο επιτηδευματίας. Επιτηδευματίας, για τις διατάξεις του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, θεωρείται το πρόσωπο που συγκεντρώνει αθροιστικά τις προϋποθέσεις και τα εννοιολογικά στοιχεία τια παρ.1 του άρθρου 2 του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, δηλαδή :

- 1) Να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο , φυσικό ή νομικό , ή κοινωνία του αστικού κώδικα
- 2) Να ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και
- 3) Να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση .

Επίσης επιτηδευματίας θεωρείται και η αστική εταιρεία κερδοσκοπική ή μη κερδοσκοπική .

1.2 Διάκριση επιτηδευματιών ως προς τα πρόσωπα

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ως προς τα πρόσωπα σε φυσικά, νομικά, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού κώδικα και αστικές εταιρείες .

1)Φυσικό πρόσωπο είναι κάθε άνθρωπος ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις

2)Νομικά πρόσωπα είναι οι εμπορικές εταιρείες [ομόρρυθμες (Ο.Ε), ετερόρρυθμες (Ε.Ε.), ανώνυμες (Α.Ε.), περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και ετερόρρυθμες κατά μετοχές], οι δημόσιες, δημοτικές , κοινοτικές, συνεταιριστικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές εταιρικές επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα αυτών, που ασκούν επιχείρηση ή έχουν εγκατάσταση εντός της ελληνικής επικράτειας .

3)Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

- 4)Αφανείς , συμμετοχικές εταιρείες
- 5)Κοινωνία αστικού δικαίου
- 6)Αστική εταιρεία
- 7)Κοινοπραξία

1.3 Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης. Έννοια είδους.

1.Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικός ή λιανικός, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία,

β) σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες,

γ) σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μικτή δραστηριότητα).

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται:

α) χονδρική πώληση, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών

σε άλλο επιτηδευματία και στα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος,

β) λιανική πώληση, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών,

γ) χονδροπωλητής κατά κύριο λόγο, ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το εξήντα στα εκατό (60%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του,

δ) ως παροχή υπηρεσιών και:

αα) η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών,

ββ) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,

γγ) η επεξεργασία αγαθών τρίτων με τη χρησιμοποίηση ή μη ίδιων υλικών, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής,

δδ) η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Ειδικά για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία - περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.

1.4 Κατηγορίες τήρησης βιβλίων

Οι κατηγορίες τήρησης βιβλίων είναι τρεις : Α' κατηγορίας, Β' κατηγορίας και Γ' κατηγορίας. Για την εφαρμογή των διατάξεων των ορίων για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες βιβλίων	όρια ακαθάριστων εσόδων
Πρώτη	μέχρι και 150.000 ευρώ
Δεύτερη	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Τρίτη	άνω των 1.500.000 ευρώ

1.5 Κριτήρια για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων:

- α. Ύψος ακαθάριστων εσόδων προηγούμενου έτους.
- β. Αντικείμενο εργασιών.
- γ. Πληθυσμός πόλης ή χωριού στην περιφέρεια των οποίων ασκείται το επάγγελμα, καθώς και ο χαρακτηρισμός μιας περιοχής ως τουριστικής.
- δ. Πρόσωπο που ασκεί το επιτήδευμα (φυσικό ή νομικό).
- ε. Νομική μορφή εταιρείας.
- στ. Καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο υποχρεωτικά ή προαιρετικά έχει ενταχθεί η επιχείρηση.

1.6 Εισαγωγή στα Βιβλία πρώτης κατηγορίας.

1. Ο επιτηδευματίας της πρώτης κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο αγορών, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη,

β) Την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το Φ.Π.Α των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

2. Η αξία κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρείται η αξία αγοράς των παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α αυτών, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται.

4. Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

1.7 Εισαγωγή στα Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,

β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) Το Φ.Π.Α που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Z», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ.

« Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων "Z" με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από τη φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων "Z", με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου "Z" του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία "Z" θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα αυτού. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς».

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

- α) Τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,
- β) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,
- γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

δ) Οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφληση τους.

5. Μέχρι τη Λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων -εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

6. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παραγράφου 7 του άρθρου 4. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

1.8 Εισαγωγή στα Βιβλία τρίτης κατηγορίας

1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής .

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία .

Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

Διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων

κατισχύουν των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων.

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

4. Η παράγραφος 4 του άρθρου 5, καθώς και το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 6 έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.

5. Οι ανώνυμες εταιρείες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

6. Ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

7. Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται :

A. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)

Στον πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση :

α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική Βάση).

β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική Βάση).

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης.

B. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β και στον Πίνακα Φορολογικών αποτελεσμάτων, στον βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. , προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση παγίων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχεδιασμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με την διπλογραφική μέθοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΒΙΒΛΙΑ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Ο επιτηδευματίας της πρώτης κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο αγορών, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

1. το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και την χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη
2. την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το Φ.Π.Α. των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες .

Η αξία κάθε πράξης αναλύεται σε στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Σε ιδιαίτερες στήλες ή ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρείται η αξία αγοράς των παγίων στοιχείων, το Φ.Π.Α. αυτών, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται.

Επιτρέπεται η καταχώρηση μικροεξόδων μέχρι 50 ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. συγκεντρωτικά με ένα ποσό ανά ημέρα και εκδότη στοιχείου. Η δυνατότητα αυτή καταλαμβάνει δαπάνες και όχι αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας.

Κατά την καταχώρηση των μικροδαπανών στο βιβλίο αγορών, αναγράφεται ανά εκδότη στοιχείου, η ημερομηνία, το είδος του δικαιολογητικού, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη ,η συνολική αξία αυτών και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά στις αντίστοιχες στήλες.

Στα τηρούμενα βιβλία ως ημερομηνία αναγράφεται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης των στοιχείων και όχι υποχρεωτικά η ημερομηνία έκδοσης αυτών, άρα είναι δυνατόν να καταχωρηθούν και στοιχεία μικροδαπανών του ιδίου προμηθευτή που λαβαίνονται την ίδια μέρα ανεξάρτητα από την ημερομηνία έκδοσης αυτών.

2.1.1 Ανάλυση κάθε πράξης για να εξυπηρετηθούν οι κατά περίπτωση φορολογίες.

Στις διατάξεις του άρθρου 5 ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται ανάλυση σε στήλες των αγοραζομένων αγαθών, ούτως ώστε να εξυπηρετούνται οι φορολογίες. Δηλαδή:

Για το ΦΠΑ: Οι αγορές πρέπει να καταχωρούνται κατά συντελεστή ΦΠΑ.

Για τη φορολογία εισοδήματος: Οι αγορές να καταχωρούνται σε χωριστές στήλες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.

Η ανάλυση αυτή επιτρέπεται να γίνεται είτε απ' ευθείας στο βιβλίο, είτε σε αθεώρητες καταστάσεις.

Ο χρόνος της ανάλυσης αυτής ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας των φορολογικών δηλώσεων.

Δηλαδή:

Για το ΦΠΑ: είκοσι μέρες μετά τη λήξη του ημερολογιακού τριμήνου.

Για τη φορολογία εισοδήματος: Μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Πρακτικά όμως, για τόσο μικρούς επιτηδευματίες οι αναλύσεις αυτές καλό είναι να γίνονται απ' ευθείας κατά την καταχώρηση των τιμολογίων στο βιβλίο αγορών, γιατί διαφορετικά γίνεται διπλή εργασία. Πριν γίνουν οι πρώτες καταχωρήσεις, των τιμολογίων αγοράς, στο βιβλίο πρέπει να διαπιστώνεται σε ποιους και πόσους μοναδικούς συντελεστές ανήκουν τα εμπορευόμενα αγαθά και να δημιουργούνται ανάλογες στήλες, σε συνδυασμό με τους συντελεστές του ΦΠΑ.

Π.χ. έστω επιτηδευματίας σε πόλη μη τουριστική με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων νόμιμα τηρεί βιβλίο αγορών και στο αντικείμενο των εργασιών του περιλαμβάνεται η λιανική πώληση ειδών οικιακής χρήσης, πολύφωτων, ραδιοφώνων, βίντεο και τηλεοράσεων.

Από τους μοναδικούς συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος (Αποφάσεις ΥΠ.ΟΙΚ Ε 17418/1771/23-12-85 και Ε 17417/1770/23-12-85 (ΦΕΚ 792Β) για το βιβλίο αγορών διαπιστώνουμε, ότι για τη λιανική πώληση των ειδών αυτών προβλέπονται οι παρακάτω συντελεστές:

Είδη οικιακής χρήσης	ΣΚΚ 18%
Πολύφωτα	ΣΚΚ 19%

Ραδιόφωνα, Βίντεο ΣΚΚ 12%

Τηλεοράσεις ΣΚΚ 6%

Άρα για τα συγκεκριμένα αγαθά πρέπει να δημιουργήσουμε 4 ξεχωριστές στήλες για την κάθε ομάδα ειδών, ούτως ώστε να εξυπηρετηθούν οι ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή ο υπολογισμός του τεκμαρτού καθαρού κέρδους (Αγορές επί ΣΚΚ ίσον τεκμαρτό καθαρό κέρδος).

Αν τώρα υποθέσουμε, ότι σε κάθε ομάδα που ανήκει στον ίδιο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους υπάρχουν αγαθά που ανήκουν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, τότε πρέπει να δημιουργηθούν και αντίστοιχες στήλες κατά συντελεστή ΦΠΑ.

Αν μια σελίδα του βιβλίου αγορών δεν αρκεί (για επιχειρήσεις με ετερόκλητα είδη), για την παραπάνω ανάλυση, τότε δεν απαγορεύεται να επεκταθούμε και στην απέναντι ακριβώς σελίδα, με κατάλληλη γραμμογράφηση, χρησιμοποιώντας δηλαδή το βιβλίο αγορών από την μία άκρη ως την άλλη, ως μια σελίδα.

Σημειώνεται ότι η ανάλυση των εσόδων κατά συντελεστή ΦΠΑ και κατά συντελεστή φορολογίας εισοδήματος (ΣΚΚ) δεν είναι απαραίτητο να γίνεται όπως το πιο κάτω υπόδειγμα, αλλά επιτρέπεται να γίνει ανάλυση των εσόδων σε καταστάσεις, οι οποίες είναι αθεώρητες .

Πρακτικά αυτή η έκτων υστέρων ανάλυση σε καταστάσεις δεν εξυπηρετεί στο χειρόγραφο σύστημα, γιατί είναι διπλή εργασία. Όταν όμως το βιβλίο Αγορών τηρείται μηχανογραφικά, τότε είναι δυνατόν να εισάγονται τα στοιχεία στον Η/Υ αναλυτικά, αλλά η εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αγορών στο τέλος του επόμενου μήνα να μην γίνεται αναλυτικά κατά συντελεστή ΦΠΑ ή ΣΚΚ. Τα δεδομένα αυτά παραμένουν στα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης του Η/Υ ή εκτυπώνονται σε αθεώρητες καταστάσεις. Εάν η ανάλυση αυτή δεν γίνεται κατά την εισαγωγή των στοιχείων πρέπει να πραγματοποιείται το αργότερο για τις ανάγκες του ΦΠΑ, κάθε τρίμηνο μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα και όταν πρόκειται για τη φορολογία εισοδήματος (ΣΚΚ) στο τέλος της χρήσης και μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης εισοδήματος.

2.1.2 Προαιρετική τήρηση βιβλίου αγορών

Ο επιτηδευματίας, ανεξάρτητα από την ειδική ένταξη του επαγγέλματος του σε κατηγορία βιβλίων τουλάχιστον δεύτερης (εσόδων - εξόδων), εφόσον σε κάποια διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα του δεν υπερέβησαν το όριο που προβλέπεται για την απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων, την επομένη διαχειριστική περίοδο, μπορεί, αν δεν θέλει να μεταταχθεί στους απαλλασσόμενους, να τηρήσει προαιρετικά βιβλίο αγορών και να υπάγεται στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (Εγκ ΠΟΛ 1138/91).

2.1.3 Φύλαξη παραστατικών δαπανών που δεν καταχωρούνται στο βιβλίο αγορών

Στο βιβλίο αγορών κάποιες δαπάνες δεν είναι απαραίτητο να καταχωρηθούν, παλαιότερα δεν καταχωρούντο καθόλου δαπάνες, πλην όμως το ΣτΕ με την 2106/85 απόφαση του, έκρινε ότι ο φορολογούμενος, ο οποίος τηρεί βιβλίο αγορών, έχει υποχρέωση να φυλάσσει τα παραστατικά δαπανών είτε έχει υποχρέωση να τα καταχωρεί στο βιβλίο, είτε όχι.

2.1.4 Ποιοι έχουν δικαίωμα να τηρούν βιβλίο αγορών

Πάντοτε βιβλίο αγορών τηρούν 3 κλάδοι επιτηδευματιών, ανεξάρτητα από τα ακαθάριστα έσοδα τους και τον πληθυσμό της πόλης ή του χωριού που είναι εγκαταστημένοι (§ 4), εκτός εάν λειτουργούν ως ΑΕ ή ΕΠΕ. Οι κλάδοι αυτοί είναι: α) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, β) ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων, αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανόδιους, γ) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης. Βλέπε και θέματα 96 και επόμενα άρθρου 2.

2.1.5 Κατηγορίες επιτηδευματιών που εντάσσονται στην πρώτη κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

Στην πρώτη κατηγορία (βιβλίο αγορών) εντάσσονται (εφόσον δεν λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ)

- α) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.
- β) Ο πωλητής οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών

προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές.

γ) Ο πλανόδιος πωλητής οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων. Προστέθηκε και ισχύει ουσιαστικά από 1-1-2007 .

δ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων, για την εμπορία βενζίνης.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης. Εξαιρέση υπάρχει όταν ο κλάδος αυτός είναι σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό κάτω των 5.000 κατοίκων οπότε, κατά την έναρξη, μπορεί να ενταχθεί στην πρώτη κατηγορία (βιβλίο αγορών).

Από 1-1-2003 έχει καταργηθεί η ειδική ένταξη στην Α' κατηγορία:

- των πρατηρίων βενζίνης και πετρελαίου για την εμπορία πετρελαίου
- των καταστημάτων ψιλικών καθώς και
- των πωλητών στις λαϊκές αγορές κατεψυγμένων και γενικά κάθε είδους πλην βιομηχανικών ειδών.

Πίνακας υποχρέωσης τήρησης ή μη βιβλίων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα του προηγούμενου χρόνου.

α/α	Κατηγορίες Κ.Β.Σ.	Όρια ακαθαρίστων εσόδων	Παρατηρήσεις
1	Απαλλασσόμενοι τήρησης βιβλίων , ΑΛΠ και ΑΠΥ ΦΠΑ: απαλλασσόμενοι	10.000 Ευρώ από πώληση αγαθών 5.000 από παροχή υπηρεσιών 10.000 Ευρώ από πώληση και παροχή υπηρεσιών , όχι όμως η ΠΥ μεγαλύτερη των 5.000 . Φορτηγό πλοίο Ν. 27/75 με χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους .	Εξαιρούνται: Ελεύθεροι επαγγελματίες (γιατροί , δικηγόροι , λογιστές κ.λπ.) Χονδروπωλητές κατά κύριο λόγο (χονδρικές πωλήσεις άνω του 60%). Εξαγωγείς ανεξάρτητα από ποσοστό . Όλα τα νομικά πρόσωπα . Όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα – κλαδικά βιβλία
2	Πρώτη(Αγορών) ΦΠΑ : τεκμαρτό καθεστώς	Μέχρι 150.000 Ευρώ	Εξαιρούνται :Όλοι οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό μεγαλύτερο των 5000 κατοίκων . Επιτηδευματίες σε τουριστικές περιοχές ανεξαρτήτως πληθυσμού. Τα νομικά πρόσωπα οπουδήποτε στην επικράτεια . Χονδροπωλητές κατά κύριο λόγο. Εξαγωγείς ανεξάρτητα από ποσοστό . Τα καταστήματα ή οι χώροι στους οποίους προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα και οι επιχειρήσεις που παρέχουν και υπηρεσίες ακόμα κι αν λειτουργούν σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό με πλυθησμό κάτω των 5000 κατοίκων
3	Δεύτερη (εσόδων – εξόδων) ΦΠΑ : κανονικό καθεστώς	Μέχρι 1.500.000 Ευρώ	Εξαιρούνται : ΑΕ, ΕΠΕ, και οι δικηγορικές εταιρίες
4	Τρίτη (Λογιστικά βιβλία)ΦΠΑ:Κανονικό καθεστώς	Άνω των 1.500.000 Ευρώ . Για οικοδομικές βλέπε ειδικό θέμα στη συνέχεια	Εξαιρούνται : οι συμβολαιογραφικές εταιρίες εφόσον δεν λειτουργούν με την μορφή της ΑΕ ή ΕΠΕ

2.1.6 Αθροίσεις ποσών - Ανακεφαλαίωση

Όταν το βιβλίο αγορών τηρείται μηχανογραφικά επιβαλλόταν, να εξασφαλίζει το πρόγραμμα του Η/Υ τη δυνατότητα της αυτόματης ενέργειας των αθροίσεων των στηλών και μεταφοράς των ποσών από σελίδα σε σελίδα μέχρι εκτυπώσεις που έπρεπε να γίνουν έως και 21/12/2006. Από 22/12/2006, με το άρθρο 30 § 13 του Ν. 3522/05 καταργήθηκε η περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 και δεν απαιτείται πλέον ως υποχρέωση η αυτόματη διενέργεια αθροίσεων από σελίδα σε σελίδα στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά.

Επί χειρόγραφης τήρησης του βιβλίου αγορών δεν επιβάλλεται επίσης από τις διατάξεις η υποχρέωση ενέργειας των αθροίσεων των ποσών των στηλών του και η μεταφορά τους από σελίδα σε σελίδα.

Λογιστικά και διαχειριστικά θεωρούμε σωστό να διενεργούν αθροίσεις τουλάχιστον κατά φορολογική περίοδο ΦΠΑ (δηλαδή κάθε τρίμηνο) ούτως ώστε να εξυπηρετούνται ανάγκες της σύνταξης των δηλώσεων.

Σημειώνεται ότι, τόσο επί μηχανογραφικής όσο και επί χειρόγραφης τήρησης του βιβλίου αγορών, όταν οι αθροίσεις των ποσών γίνονται σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση πρέπει, στο τέλος κάθε έτους, να γίνεται η ανακεφαλαίωση όλων των μηνιαίων ή τριμηνιαίων αθροισμάτων, είτε στο βιβλίο αγορών, είτε στην κατάσταση, ώστε να προσδιορίζεται το σύνολο των αγορών του έτους.

2.1.7 Καταχώρηση εσόδων στο Βιβλίο αγορών από καταστήματα ψιλικών και περίπτερα.

Οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται περίπτερο ή κατάστημα ψιλικών (σε χωριά ή πόλεις μη τουριστικές κάτω των 5.000 κατοίκων) και τηρούν Βιβλίο αγορών όταν πραγματοποιούν έσοδα από προμήθειες όπως από πωλήσεις εφημερίδων, εισιτηρίων συγκοινωνιακών μέσων, τηλεκαρτών κ.λπ., καθώς και έσοδα από την παραχώρηση χρήσης τηλεφώνου και γεννάται το ερώτημα εάν είναι υποχρεωμένοι να καταχωρούν τα έσοδα αυτά στο Βιβλίο αγορών;

Αν και δεν είναι υποχρεωμένοι να καταχωρούν έσοδα στο Βιβλίο αγορών, εν τούτοις κρίνεται σκόπιμο να καταχωρούνται τα έσοδα αυτά από τα λαμβανόμενα στοιχεία (εκκαθαρίσεις υποπράκτορα εφημερίδων, εκκαθαρίσεις πώλησης εισιτηρίων, λογαριασμός ΟΤΕ για προμήθειες πώλησης τηλεκαρτών - καταχωρείται η έκπτωση προμήθεια κ.λπ.) σε ιδιαίτερες στήλες, ούτως ώστε να

διευκολύνονται για τη σύνταξη των φορολογικών τους δηλώσεων.

Τα έσοδα από την παραχώρηση της χρήσης του τηλεφώνου, καταχωρούνται υπολογιστικά, σύμφωνα με τις μονάδες του λογαριασμού του ΟΤΕ επί την εκάστοτε εισπραττόμενη τιμή μονάδας.

Τέλος, σημειώνουμε ότι για τις πιο πάνω προμήθειες (εκτός των εσόδων του τηλεφώνου) υποβάλλονται κανονικά συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20'του ΚΒΣ.

2.1.8 Μηνιαία κατάσταση βιβλίου αγορών (Εποχιακές επιχειρήσεις)

Στην § 4.5.1 της βασικής ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24-11-92 του Κ.Β.Σ. διευκρινίζεται ότι για τις επιχειρήσεις που έχουν εποχιακό χαρακτήρα, λειτουργούν δηλαδή ορισμένους μήνες του χρόνου, δεν εφαρμόζεται η αναγωγή των εσόδων τους σε ετήσια. Τα έσοδα των μηνών λειτουργίας τους κάθε χρόνο θεωρούνται ως έσοδα δωδεκάμηνης περιόδου, π.χ. Εστιατόριο σε τουριστική περιοχή εργάζεται εποχιακά από 1/6 - 30/9 και πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα 550.000 Ευρώ. Τα έσοδα αυτά θεωρούνται έσοδα δωδεκάμηνης περιόδου και έτσι και τον επόμενο χρόνο θα τηρήσει Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων γιατί δεν γίνεται αναγωγή των εσόδων αυτών σε δωδεκάμηνη βάση.

Επίσης επί αδράνειας επιχείρησης δεν εφαρμόζεται η αναγωγή των εσόδων σε ετήσια βάση.

2.2 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

1) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και την χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

2) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις.

3) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

4) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

5) Το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

Το ποσό κάθε πράξης αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν ένα ποσό, για κάθε είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμιακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου “Ζ”.

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται: τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών ή αξία αγοράς παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μμερική ή ολική εξόφλησή τους.

Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών με διάκριση λιανικών-χονδρικών, των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα. Η παραπάνω ανάλυση δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων-εξόδων.

Πέρα από το βιβλίο εσόδων-εξόδων, ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών, μόνο εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η απογραφή των εμπορεύσιμων αγαθών των επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας μπορεί να καταχωρείται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, σε χωριστές σελίδες τις μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή των θεωρημένων

και μη χρησιμοποιημένων μηχανογραφικών εντύπων του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε ιδιαίτερες σελίδες του χειρόγραφα τηρουμένου βιβλίου.

2.3 Συμπεράσματα, Επισημάνσεις, Βασικές Εννοιες.

Πρέπει να καταχωρούνται σε χωριστές στήλες τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις α) εμπορευμάτων, β) προϊόντων, γ) πρώτων υλών, δ) παροχή υπηρεσιών και ε) από λοιπές πράξεις (π.χ. οικονομικές ενισχύσεις, πώληση παγίων κλπ.) .Επίσης να καταχωρούνται σε χωριστές στήλες τα έσοδα από λιανικές και χονδρικές πωλήσεις. Η καταχώρηση αυτή δεν χρειάζεται, όταν γίνεται ανάλυση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων σε ιδιαίτερες σελίδες του βιβλίου και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Πρακτικά όμως αυτό που εξυπηρετεί είναι η άμεση διάκριση και καταχώρηση σε χωριστές στήλες των εσόδων αυτών .

Δεν υπάρχει υποχρέωση να καταχωρούνται χωριστά οι πωλήσεις μετρητοίς και επί πιστώσει.

Τα ακαθάριστα έσοδα και ο ΦΠΑ που αναλογεί μπορούν να καταχωρούνται ημερησίως με μια συγκεντρωτική εγγραφή με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείου και δεν είναι απαραίτητο να καταχωρούνται ένα προς ένα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Π.χ. όταν για τις πωλήσεις μιας ημέρας εκδόθηκαν 10 τιμολόγια πώλησης από μια σειρά, 8 και 11 τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής από δύο σειρές, 32 αποδείξεις λιανικής πώλησης από μια σειρά, τα έσοδα αυτά θα καταχωρηθούν τουλάχιστον με 4 συγκεντρωτικές εγγραφές, δηλαδή ανάλογες του είδους και των σειρών των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν .

Όταν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης ή οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών εκδίδονται από φ.τ.μ. αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ» .

Από 1-1-2005 (άρθρο 6 § 3 ΚΒΣ) δόθηκε η δυνατότητα ενημέρωσης του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων με μια συγκεντρωτική μηνιαία εγγραφή με βάση το δελτίο μηνιαίας αναφοράς.

Αντίθετα οι αγορές και γενικά τα έξοδα πρέπει να καταχωρούνται αναλυτικά, δηλαδή μια εγγραφή για κάθε ένα φορολογικό στοιχείο. Ειδικά για τα ποσά εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά, μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν με ένα ποσό συγκεντρωτικά, έστω και εάν είναι διαφορετικών εκδοτών, με αναγραφή και του

πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών. Μέχρι 31/12/06 η συγκεντρωτική καταχώρηση αφορούσε στοιχεία μέχρι 50 ευρώ και η καταχώρηση έπρεπε να γίνεται ανά εκδότη.

Οι αγορές πρέπει να καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες ανάλογα με τον προορισμό τους, δηλαδή α) εμπορευμάτων, β) πρώτων και βοηθητικών υλών, γ) δαπάνες λήψης υπηρεσιών, δ) γενικά έξοδα, ε) λοιπές πράξεις

Τα γενικά έξοδα πρέπει να αναλύονται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος σε α) αμοιβές προσωπικού, β) αμοιβές τρίτων, γ) ενοίκια, δ) τόκους και ε) λοιπά γενικά έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν καταχωρούνται κατ' ευθείαν στο βιβλίο σε ξεχωριστές στήλες .

Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις όταν εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μπορούν να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες και δεν είναι υποχρεωτική καταχώρηση σε ιδιαίτερη στήλη.

Ο ΦΠΑ καταχωρείται, συνολικά για κάθε εγγραφή χωρίς να εξετάζεται αν προέρχεται από πωλήσεις ή αγορές που ανήκουν σε διαφορετικούς συντελεστές, για τις μεν εκροές σε μια στήλη στη σελίδα των εσόδων, για τις δε εισροές σε μια άλλη στήλη στη σελίδα των εξόδων. Η διαφορά του αθροίσματος των δύο αυτών στηλών για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο, είναι το ποσό που πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο ή αν προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο να μεταφερθεί στη δήλωση του επόμενου τριμήνου.

Οι πωλήσεις και οι αγορές, πρέπει να αναλύονται για τις ανάγκες των φορολογιών (εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ.) σε ξεχωριστές στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, δηλαδή οι πωλήσεις και αγορές πρέπει να καταχωρούνται σε τόσες στήλες όσοι οι συντελεστές του ΦΠΑ στους οποίους ανήκουν και οι πωλήσεις σε χωριστές στήλες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται:

α. Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων, ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα (μετά την αλλαγή στον τρόπο φορολογίας οι αποσβέσεις καταχωρούνται σε κάθε περίπτωση.

β. Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου.

γ. Οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων.

δ. Τα χορηγούμενα και λαμβανόμενα δάνεια, καθώς και οι εισπράξεις και οι καταβολές που γίνονται για τη μερική ή ολική εξόφληση τους.

ε. Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών. Πρακτικά οι αυτοπαραδόσεις καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες στην ανάλυση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων (όπως και τα άλλα φορολογικά στοιχεία) και όχι σε ιδιαίτερο χώρο για να προκύπτει κάθε φορολογική περίοδο ο ΦΠΑ χωρίς ιδιαίτερες προσθαφαιρέσεις.

Στο βιβλίο αναγράφεται η χρονολογία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του καταχωρούμενου δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και το είδος του, καθώς και το ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου στο σκέλος των εξόδων. Η ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων γίνεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού. Πρέπει να γίνεται ανάλυση των καταχωρουμένων ποσών ή στο βιβλίο ή σε καταστάσεις ανάλογα με τους μοναδικούς συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος. Δεν απαιτείται κατά την ημερήσια συγκεντρωτική καταχώρηση των εσόδων η αναγραφή του συνολικού αριθμού των εκδοθέντων στοιχείων. Σημειώνεται ότι η ανάλυση των εσόδων κατά συντελεστή ΦΠΑ και κατά συντελεστή φορολογίας εισοδήματος (ΣΚΚ) δεν είναι απαραίτητο να γίνεται όπως το πιο κάτω υπόδειγμα, αλλά επιτρέπεται να γίνει ανάλυση των εσόδων σε καταστάσεις, οι οποίες είναι αθεώρητες .

Πρακτικά αυτή η εκ των υστέρων ανάλυση σε καταστάσεις δεν εξυπηρετεί στο χειρόγραφο σύστημα, γιατί είναι διπλή εργασία. Όταν όμως το Βιβλίο Εσόδων και Εξόδων τηρείται μηχανογραφικά, τότε είναι δυνατόν να εισάγονται τα στοιχεία στον Η/Υ αναλυτικά, αλλά η εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων στο τέλος του επόμενου μήνα να μην γίνεται αναλυτικά κατά συντελεστή ΦΠΑ ή ΣΚΚ. Τα δεδομένα αυτά παραμένουν στα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης του Η/Υ ή εκτυπώνονται σε αθεώρητες καταστάσεις. Εάν η ανάλυση αυτή δεν γίνεται κατά την εισαγωγή των στοιχείων πρέπει να πραγματοποιείται το αργότερο για τις ανάγκες του ΦΠΑ, κάθε τρίμηνο και το αργότερο μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα δηλαδή μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ και όταν πρόκειται για τη φορολογία εισοδήματος (ΣΚΚ) στο τέλος της χρήσης και μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης εισοδήματος.

Τρόπος εγγραφής των πωλήσεων κατά Σ.Κ.Κ. όταν χρησιμοποιείται φ.τ.μ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. τα έσοδα πρέπει να αναλύονται ημερήσια στο βιβλίο εσόδων – εξόδων ή σε αθεώρητες καταστάσεις κατά

συντελεστή καθαρού κέρδους .Όταν χρησιμοποιείται φ.τ.μ. δημιουργείται το ερώτημα πως θα πρέπει να εκδίδονται οι Α.Λ.Π. ούτως ώστε να γίνουν οι εγγραφές κατά Σ.Κ.Κ. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να ζητείται από την κατασκευάστρια εταιρεία να κάνει ανάλυση των εσόδων σε τμήματα .Οι φ.τ.μ. έχουν δυνατότητα ανάλυσης τουλάχιστον οκτώ τμημάτων τα οποία μερικοί τύποι μηχανών παρακολουθούν στο "Ζ". Όποιοι τύποι φ.τ.μ. δεν έχουν δυνατότητα ανάλυσης των εσόδων κατά τμήμα (Σ.Κ.Κ.)στο "Ζ" να προγραμματίζεται η ανάλυση αυτή στο δελτίο χειριστού "Χ" . Σημειώνουμε ότι η αναγραφή στο "Χ" <<της ένδειξης>> <<παράνομη απόδειξη>> σημαίνει ότι είναι παράνομη για τον πελάτη , αντίθετα για το χρήστη δίνει αξιόπιστες πληροφορίες . Στην περίπτωση αυτή ο λογιστής θα πραγματοποιήσει συνδυαστική εγγραφή εσόδων από το "Χ" και το "Ζ". Π.χ μια επιχείρηση που πουλάει υποδήματα , εσώρουχα , είδη λαϊκής τέχνης , ψευδοκοσμήματα είναι υποχρεωμένη να αναλύσει τα έσοδά της σε 4 τμήματα , σύμφωνα δηλαδή με τους Σ.Κ.Κ., οπότε μπορεί να προγραμματίσει στο τμήμα Α τα υποδήματα , στο τμήμα Β τα εσώρουχα , στο τμήμα Γ τα είδη λαϊκής τέχνης και στο Δ τα ψευδοκοσμήματα . Όταν εκδίδει την Α.Λ.Π. θα πληκτρολογεί στη φ.τ.μ. το διακριτικό κάθε κατηγορίας και έτσι η φ.τ.μ. στο τέλος της ημέρας θα δώσει ημερήσια ανάλυση εσόδων σε κάθε τμήμα .Όταν κάποια επιχείρηση έχει ετερόκλητα είδη σε πολλούς Σ.Κ.Κ. και δεν μπορεί να τα παρακολουθήσει αναλυτικά σε όλες τις κατηγορίες, πιστεύουμε πως αν ομαδοποιήσει είδη π.χ. του Σ.Κ.Κ. 11% και Σ.Κ.Κ. 12% σε ένα τμήμα και υποβάλλει δήλωση εισοδήματος με το μεγαλύτερο Σ.Κ.Κ. , δεν βλέπουμε το λόγο γιατί ο έλεγχος στην περίπτωση αυτή να δημιουργεί κάποιο πρόβλημα. Σημειώνουμε όμως ότι αναφερόμαστε στις περιπτώσεις των καταστημάτων που έχουν είδη πολλών Σ.Κ.Κ. , αλλά κάποια είδη μικρής κίνησης ομαδοποιούνται ούτως ώστε να είναι εφαρμόσιμες οι διατάξεις χωρίς μάλιστα καμία απώλεια φορολογητέων κερδών, γιατί είναι γεγονός ότι στη χώρα μας υπάρχουν μικρά «μαγαζιά» που πωλούν «λίγο απ' όλα».

Ο μη διαχωρισμός των ακαθαρίστων εσόδων των φαρμακείων, κατά του συντελεστή καθαρού κέρδους γίνεται σύμφωνα με το 1135350/15202/18-6-1993 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος προς τον Πανελλήνιο Φαρμακευτικό Σύλλογο, έγινε δεκτό ότι «οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φαρμακείων να μην προβαίνουν σε διαχωρισμό των ακαθαρίστων εσόδων τους από τις πωλήσεις των αγαθών στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους».

Τρόπος ενημέρωσης βιβλίου εσόδων-εξόδων με τις αμοιβές των συμβολαιογράφων. Όταν η αμοιβή των συμβολαιογράφων προκύπτει από τα συμβόλαια που συντάσσονται και δεν εκδίδονται ΑΠΥ η ενημέρωση των ακαθάριστων εσόδων στα βιβλία μπορεί να γίνεται ανά ημέρα με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του συμβολαίου

Δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης της προκαταβολής στο βιβλίο εσόδων - εξόδων. Κατά την είσπραξη προκαταβολών για την πώληση αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ.

Εάν ο επιτηδευματίας που εισπράττει τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας εκδίδει αθεώρητη απόδειξη είσπραξης για την ενημέρωση του ταμείου και των λογαριασμών των πελατών του.

Αντίθετα εάν αυτός που εισπράττει τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων (ή και αγορών) δεν έχει υποχρέωση έκδοσης κανενός στοιχείου φορολογικού ή λογιστικού για την είσπραξη της προκαταβολής, ούτε υποχρέωση εμφάνισης αυτής στα τηρούμενα βιβλία, Διευκρινίζεται ότι και στην περίπτωση που εκδοθεί απόδειξη είσπραξης για αστικούς λόγους δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης αυτής στο εσόδων - εξόδων.

Τα ίδια ισχύουν και για την είσπραξη προκαταβολής από την πώληση ακινήτου επιχείρησης, όσο μεγάλο και εάν είναι το ποσό της προκαταβολής.

Εξαίρεση υπάρχει για τις προκαταβολές που δίνονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίοι εκδίδουν τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στο χρόνο της είσπραξης και οφείλουν να τις καταχωρούν στο βιβλίο εσόδων - εξόδων που τηρούν, ανεξάρτητα από το χρόνο που θα προσφέρουν τις υπηρεσίες. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπου το ΤΠΥ ή η ΑΠΥ εκδίδονται με την είσπραξη του δικαιώματος.

2.4 Πάγια στοιχεία ατομικής επιχείρησης από αυτά της προσωπικής περιουσίας του επιτηδευματία ή των μελών εταιρείας .

Στην πράξη την έναρξη ατομικών επιχειρήσεων αλλά και ΟΕ, ΕΕ, συνηθίζεται οι επιτηδευματίες να μεταφέρουν από το σπίτι τους προσωπικά τους περιουσιακά στοιχεία για τη λειτουργία του καταστήματος ή του γραφείου π.χ. γραφεία , καρέκλες καναπέδες ,computer, γραφομηχανές κ.λπ. Ερωτάται βεβαίως πως θα

αποδειχθεί αυτό σ'έναν έλεγχο.

Από 22-12-2006 και μετά σ'αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να τηρείται βιβλίο ή να εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής κατά την τοποθέτηση τους στην επιχείρηση ή αν μεταφέρονται με φορτηγά αυτοκίνητα από το σπίτι στην επιχείρηση να εκδίδεται Δελτίο Αποστολής . Στα στοιχεία που το σπίτι τελικώς εκδίδονται πρέπει να αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των πάγιων αυτών αγαθών και το πραγματικό γεγονός π.χ. προσωπικά περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται για λειτουργία της επιχείρησης .

Μέχρι και 12-12 2006 μόνο προαιρετικά εκδιδόταν δελτίο ποσοτικής παραλαβής ή ήταν δυνατόν, αντί να εκδοθεί δελτίο ποσοτικής παραλαβής, αφού δεν προβλεπόταν υποχρεωτικά η έκδοση του, για παραλαβή παγίων στοιχείων, να πραγματοποιηθεί αναλυτική καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία π.χ. στο τέλος του βιβλίου εσόδων – εξόδων με περιγραφή του είδους και της ποσότητας, χωρίς βεβαίως αξία και με σημείωση ότι πρόκειται για πάγια που προέρχονται από την προσωπική περιουσία .

Από της 22-12-2006 και μετά , προβλέπεται πλέον ρητά στο άρθρο 10 παρ. 1, η τήρηση ή έκδοση δελτίου ή βιβλίου ποσοτικής παραλαβής και για τα πάγια στοιχεία και όχι μόνο για τα εμπορεύσιμα .Αντίθετα από την θέση της διοίκησης ότι και μετά την 22-12-2006 η παραλαβή – μεταφορά παγίων και μόνο στην ατομική επιχείρηση δεν καταλαμβάνεται και πάλι από τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.1,γιατί ορίζεται ότι το βιβλίο ή το δελτίο ποσοτικής παραλαβής τηρούνται κατά την παραλαβή ασυνόδευτων αγαθών από οποιοδήποτε τρίτο, γεγονός που δεν συμβαίνει στην περίπτωση αυτή. Ανεξαρτήτως της νομικής αυτής παρατήρησης προτείνουμε, όπως και στο παρελθόν να τηρείται το βιβλίο ή να εκδίδεται δελτίο ποσοτικής παραλαβής για να αποφεύγονται οι τριβές και να διασφαλίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις .

2.4.1 Ποιοι έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία εσόδων – εξόδων.

Οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων τηρούν βιβλία ανάλογα και με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων όχι όμως κατώτερη της β' κατηγορίας. Από 1/1/2007 έπαψε η ειδική ένταξη τους στην β' κατηγορία (εσόδων - εξόδων) ανεξαρτήτως τζίρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Πρόσθετα βιβλία

Ο επιτηδευματίας επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος, τηρεί στην επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία διενεργείται η παραλαβή, βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής για κάθε παραλαβή.

Στο βιβλίο ή δελτίο καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται, καθώς και ο σκοπός της παραλαβής.

Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς ή δελτίο εισαγωγής της υποπερίπτωσης ή της περίπτωσης της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, δύναται να καταχωρούνται είτε στα βιβλία των προσώπων αυτών μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύσταση τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών κατά περίπτωση είτε σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή της έδρας αυτού με μνεία της υπό σύσταση επιχείρησης.

Αν ο ιδρυτής είναι πρόσωπο που έχει έδρα, κατοικία, διαμονή ή εγκατάσταση σε άλλη χώρα, τα βιβλία θεωρούνται στο όνομα του νόμιμου εκπροσώπου του στην Ελλάδα.

Οι εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται στα οριστικά βιβλία αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά τη σύσταση του

νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης (θέματα 27-34).

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα αυτού, εφόσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά υποχρεούται:

α) να τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται εξωλογιστικά κατά αναπτυξιακό νόμο:

αα) λογαριασμός για κάθε είδος παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται κάθε φορά με την αφορολόγητη έκπτωση ή με την αξία πώλησης του,

αβ) συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με το συνολικό ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης.

β) να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά,'

γ) να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα αυτού τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο:

α) λογαριασμός επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται κατά χρονολογική σειρά με τις δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων,

β) λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού, ο οποίος πιστώνεται με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού,

γ) χωριστός λογαριασμός για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης αυτού και πιστώνεται με την αφορολόγητη έκπτωση που σχηματίζεται κάθε φορά ή με την αξία πώλησης του.

Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το

ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά.

β) ο εκμεταλλευτής παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης, τηρεί και μητρώο μαθητών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση των μαθητών που φοιτούν, τη χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το ποσό που συμφωνείται χωριστά των διδάκτρων, τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και τη χρονολογία διακοπής της φοίτησης .

γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

γα) Βιβλίο ασθενών, με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή, στην οποία καταχωρεί τη χρονολογία εισόδου του ασθενή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση αυτού, καθώς και τη χρονολογία εξόδου του, την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το είδος και την ποσότητα των φαρμάκων και λοιπών υλικών, εκτός των αναλωσίμων, που χορηγούνται και τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας θέσης καταχωρεί τη χρονολογία αυτής και την κατηγορία της νέας θέσης.

γβ) Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς.

Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό με αναγραφή της διεύθυνσης του, του Α.Φ.Μ. και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όταν παρέχονται υπηρεσίες κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου, στο βιβλίο αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του τρίτου. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, τη χρονολογία παροχής της περίθαλψης και την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή.

Επί ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή από περισσότερους γιατρούς τα δεδομένα αυτά καταχωρούνται στις μερίδες όλων των γιατρών.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και από τα νοσοκομεία ανεξάρτητα από

τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την τυχόν απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας.

δ) Ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρεί για κάθε ασθενή, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του, τη χρονολογία της επίσκεψης και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής.

ε) ο εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου, τηρεί βιβλίο πελατών στο οποίο καταχωρεί για κάθε μία επίσκεψη, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει, τη χρονολογία επίσκεψης του και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη, το συμφωνούμενο ποσό, τη χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας.

στ) ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσικλετών τηρεί για κάθε εκπαιδευτικό αυτοκίνητο ή μοτοποδήλατο ή μοτοσικλέτα βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εκπαιδευομένου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία και την ώρα έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος. Ανάλογη υποχρέωση έχει και για την παράσταση του κατά την εξέταση των υποψήφιων οδηγών. Το βιβλίο τηρείται στο αυτοκίνητο ή στο μοτοποδήλατο ή στη μοτοσικλέτα κατά τη διάρκεια του μαθήματος ή της εξέτασης.

ζ) ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, στο οποίο καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται.

η) ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων:

ηα) εκδίδει διπλότυπο δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης, στο οποίο αναγράφει το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποθέτη, το είδος, την ποσότητα, τον τρόπο και τα σημεία συσκευασίας των αγαθών που αποθηκεύονται. Κατά την εξαγωγή εκδίδει δελτίο αποστολής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού,

ηβ) τηρεί βιβλίο αποθήκευσης, σε μερίδες κατά αποθέτη, με αναγραφή της διεύθυνσης του και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί τα δεδομένα των δελτίων εισαγωγής και αποστολής, καθώς και τον αριθμό του παραστατικού εσόδων .

θ) ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί, για κάθε όχημα, τη χρονολογία και την ώρα της εισόδου και εξόδου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός κυκλοφορίας, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται.

ι) ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρεί βιβλίο εισερχομένων, στο οποίο καταχωρεί για κάθε όχημα τη χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του κατόχου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το είδος του οχήματος. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής πλυντηρίου αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων δεν αναγράφει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του κατόχου.

Η καταχώρηση στο βιβλίο εισερχομένων γίνεται όταν το όχημα εισέλθει και σταθμεύσει στον κύριο χώρο του συνεργείου και αποχωρήσει ο οδηγός του ή αρχίσει η εργασία επισκευής.

Στην περίπτωση επισκευής για την οποία δεν λαμβάνεται αμοιβή, αναγράφεται, σε ειδική στήλη του βιβλίου αυτού, η ένδειξη «δωρεάν» και υπογράφει παραπλεύρως ο πελάτης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής δεν εφαρμόζονται για τα πλυντήρια που λειτουργούν με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης, εφόσον τα στοιχεία αξίας εκδίδονται αυτόματα κατά τη συναλλαγή μέσω κατάλληλης διασύνδεσης φορολογικού μηχανισμού εγκεκριμένου μοντέλου του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α')

ια) Οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνση του.

ιβ) Ο πράκτορας κρατικών λαχείων τηρεί βιβλίο διάθεσης λαχείων, στο οποίο καταχωρεί, πριν από την έναρξη πώλησης των λαχείων κάθε κλήρωσης, τους αριθμούς των λαχείων που προορίζονται να πωληθούν λιανικώς από τον ίδιο.

ιγ) Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο εισερχομένων, στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος τη χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του κατόχου, καθώς και τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους .

ιδ) Ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα για τους πελάτες που τους επισκέπτονται στην επαγγελματική τους εγκατάσταση τηρούν βιβλίο πελατών, στο οποίο καταχωρούν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχουν, τη χρονολογία της επίσκεψης και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας καταχωρούν το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη, το συμφωνούμενο ποσό, τη χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας.

Ειδικά ο φυσιοθεραπευτής, καθώς και τα πρόσωπα των περιπτώσεων δ' και ια' που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο ή με ασφαλιστικά ταμεία (Ι.Κ.Α, Τ.Ε.Β.Ε. κ.λπ.) και δεν λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους πελάτες ή ασθενείς ασφαλισμένους του Δημοσίου ή των ταμείων αυτών, μπορεί να μην καταχωρούν τα στοιχεία των πελατών αυτών ή των ασθενών στο βιβλίο πελατών ή επίσκεψης ασθενών.

ιε) Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου, τηρεί βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, στο οποίο καταχωρεί για κάθε αγαθό που αγοράζει ή παραλαμβάνει από τρίτο για πώληση τη χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του κατόχου και τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το είδος του οχήματος.

ιστ) Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης σκαφών θαλάσσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος την ημερομηνία εισόδου και εξόδου, τον ΑΦΜ του κατόχου του, τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους, και όταν δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του

σκάφους. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται .

ιζ) Ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, τηρεί για κάθε μηχανήμα βιβλίο έργων, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του εργοδότη, τη διεύθυνση ή τη θέση του έργου, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου.

Επί ωριαίας αμοιβής αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.

ιη) ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, τηρεί βιβλίο κίνησης οχημάτων, σε μερίδες ανά όχημα, στο οποίο καταχωρεί την κίνηση του κάθε οχήματος εκτός εγκατάστασης ανεξάρτητα από το σκοπό και ειδικότερα, την ώρα και την ημερομηνία αναχώρησης, την αιτιολογία, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του μισθωτή ή άλλου προσώπου, το συμφωνηθέν μίσθωμα, την ώρα και την ημερομηνία καθώς και τον τόπο επιστροφής.

ιθ) Ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων τηρεί βιβλίο ή διπλότυπο δελτίο εντολών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του εντολέα, τη χρονολογία της εντολής, το είδος, τη διεύθυνση και εφόσον δεν υπάρχει την περιοχή, τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου που αφορά η εντολή, καθώς και τη συμφωνούμενη αμοιβή. Επίσης με την ολοκλήρωση της εντολής καταχωρούνται η χρονολογία, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου.

Τα βιβλία που τηρούνται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων αναπληρώνουν τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου αυτού, εφόσον τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του και είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3.2 Τα πρόσθετα βιβλία διαχωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες :

3.2.1 Ποσοτικής παραλαβής ή Δελτίο Ποσοτικής παραλαβής.

Υπόχρεοι: Όλοι οι επιτηδευματίες παραλαμβάνουν σε επαγγελματική τους

εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης εμπορεύσιμα ή πάγια αγαθά αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση ποσοτικής παραλαβής καθώς και για επεξεργασία, όταν ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος .

Χρόνος ενημέρωσης: Με την παραλαβή των αγαθών, όταν δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης. Εάν εκδοθεί άμεσα τιμολόγιο αγοράς ή για τους αποθηκευτές δελτίο εισαγωγής τότε δεν τηρείται το βιβλίο ή δεν εκδίδεται το δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

3.2.2 Βιβλίο Εξόδων πρώτης εγκατάστασης

Υπόχρεοι: Ο ιδρυτής επιχείρησης ή νομικού προσώπου. Επιτρέπεται να μην τηρηθούν ιδιαίτερα βιβλία και να καταχωρηθούν οι πράξεις αυτές στα βιβλία των προσώπων αυτών όταν συσταθούν.

Χρόνος ενημέρωσης: Καταχωρούνται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύσταση τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

3.2.3 Βιβλίο Επενδύσεων Για Γ' κατηγορίας Για Α', Β' κατηγορίας.

Υπόχρεοι: Όποιος πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

Χρόνος ενημέρωσης: Στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού και από τους τηρούντες βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας μέχρι την υποβολή της δήλωσης.

3.2.4 Βιβλίο Κίνησης Πελατών (πόρτας).

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, ξενώνων, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικείων.

Οι εκμεταλλευτές κάμπινγκ. Οι εκμεταλλευτές οίκων ευγηρίας.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την είσοδο του πελάτη. Με αναγραφή από 1-1-2003 και της πιθανής ημερομηνίας αναχώρησης του πελάτη.

3.2.5 Βιβλίο Μητρώο Μαθητών.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές παιδικών σταθμών, φροντιστηρίων, σχολών, εργαστηρίων ελευθέρων σπουδών και κάθε επιχείρησης με χαρακτήρα διδακτικής ή επαγγελματικής κατάρτισης.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την εγγραφή του μαθητή.

3.2.6 Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές διαγνωστικών κέντρων.

Χρόνος ενημέρωσης: Μόλις τελειώσει η εξέταση και πριν από την αποχώρηση του ασθενή.

3.2.7 Βιβλίο Ασθενών και Μεριδολόγιο Ιατρών.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές κλινικών ή θεραπευτηρίων.

Χρόνος ενημέρωσης: α) Άμεσα με την είσοδο και έξοδο του ασθενή (στοιχεία ασθενή - ημερομηνία) και εντός της επομένης με τα λοιπά στοιχεία. β) Εντός της επομένης της ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή.

3.2.8 Βιβλίο Αποθήκευσης.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές αποθηκών και ψυγείων αποθήκευσης αγαθών.

Χρόνος ενημέρωσης: Εντός της μεθεπομένης της εισαγωγής και εξαγωγής .

3.2.9 Βιβλίο Στάθμευσης.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές χώρων σταθμεύσεως αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την είσοδο και έξοδο του οχήματος .

3.2.10 Βιβλίο Εισερχομένων οχημάτων .

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές συνεργείων επισκευής και συντήρησης αυτ/των, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχ/των. Οι εκμεταλλευτές πλυντηρίων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την είσοδο και έξοδο του οχήματος . Δεν τηρείται το βιβλίο αυτό για τα πλυντήρια που λειτουργούν με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης εφόσον τα στοιχεία αξίας εκδίδονται αυτόματα μέσω φορολογικού μηχανισμού.

3.2.11 Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

Υπόχρεοι: Οι πωλητές μεταχ/νων αυτ/των, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, καθώς επίσης και από 1-1-2003 μεταχ/νων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την παραλαβή και παράδοση αυτών.

3.2.12 Βιβλίο Εκπαιδευομένων οδηγών.

Υπόχρεοι: Οι εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων για κάθε αυτοκίνητο και από 1/3/2007 για κάθε μοτοσικλέτα ή μοτοποδήλατο.

Χρόνος ενημέρωσης: Όταν αρχίζει και τελειώνει το μάθημα ή η εξέταση.

3.2.13 Βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Υπόχρεοι: Οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων και οι οδοντίατροι. Μέχρι 31/12/2002 προβλεπόταν από το Ν. 2065/92 άρθρο 64 § 11 και δεν καταλάμβανε οδοντιάτρους και κτηνιάτρους. Για τους κτηνιάτρους, εξακολουθεί να μην υπάρχει υποχρέωση.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την είσοδο του ασθενή στο χώρο της εξέτασης.

3.2.14 Βιβλίο Πελατών.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλεύσεις κέντρων αισθητικής και γυμναστηρίων.

Χρόνος ενημέρωσης: Μόλις αρχίσει η παροχή υπηρεσιών.

3.2.15 Βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών.

Υπόχρεοι: Ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων. Σημείωση: τηρούσαν βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής και μετονομάστηκε από 22-12-2006 (όμοιες διατάξεις επί της ουσίας).

Χρόνος ενημέρωσης: Με την παραλαβή στην εγκατάστασή του όταν δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης.

3.2.16 Βιβλίο Διάθεσης Λαχείων .

Υπόχρεοι: Ο πράκτορας κρατικών λαχείων.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης.

3.2.17 Βιβλίο εισερχομένων σκαφών θαλάσσης.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές συνεργείων επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης .

Χρόνος ενημέρωσης: Με την είσοδο και έξοδο του σκάφους.

3.2.18. Βιβλίο πελατών.

Υπόχρεοι: Οι φυσιοθεραπευτές(από 1-1-1995) Οι επιτηδευματίες που ασκούν παραϊατρικό επάγγελμα λογοθεραπευτές, διαιτολόγοι, βελονιστές κ.λπ., (από 1/1/03) Π.χ. ψυχολόγοι.

Χρόνος ενημέρωσης: Με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας.

3.2.19 Βιβλίο στάθμευσης.

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές χώρου στάθμευσης σκαφών θαλάσσης (από 1-1-1995) ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης (από 1/8/96).

Χρόνος ενημέρωσης: Με την είσοδο και έξοδο του σκάφους.

3.2.20 Βιβλίο έργων αυτοκινούμενων μηχανημάτων .

Υπόχρεοι: Οι εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων (από 1/8/96).

Χρόνος ενημέρωσης: Με την έναρξη του έργου και επί ωριαίας αμοιβής με την έναρξη και λήξη της εργασίας

3.2.21 Βιβλίο κίνησης οχημάτων.

Υπόχρεοι: Ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικίασης αυτοκινήτων μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων (από 1/1/2003).

Χρόνος ενημέρωσης: Με την αναχώρηση και την επιστροφή του οχήματος.

3.2.22 Βιβλίο ή δελτίο εντολών.

Υπόχρεοι: Ο μεσίτης αστικών συμβάσεων αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, δηλαδή κτηματομεσίτης (από 1/1/2003).

Χρόνος ενημέρωσης: Με τη λήψη της εντολής καταχωρούνται τα στοιχεία του εντολέα και της εντολής. Με την ολοκλήρωση της εντολής καταχωρούνται τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου .

3.2.23 Βιβλίο ενδοκοινοτικών διακινήσεων και εργασιών (ΦΑΣΟΝ) ΑΥΟ ΠΟΛ. 229/97.

Υπόχρεοι: Οι έχοντες ενδοκοινοτικές εργασίες πραγματογνωμοσύνης, συναρμολόγησης, ΦΑΣΟΝ κ.λπ. ή μετακινούν αγαθά για επισκευή ή προσωρινή εξαγωγή για εργασίες παροχής υπηρεσιών σε χώρες ΕΕ (ΕΟΚ).

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέμα 114 άρθρου 12.

3.2.24 Βιβλίο παράδοσης φαρμάκων στους ασφαλισμένους.

Υπόχρεοι: Τα φαρμακεία.

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέμα 145 άρθρου 10 ΑΥΟ ΠΟΛ. 1127/96 και 1370/2001.

3.2.25 Ειδικό Βιβλίο Φορολογικού αντιπροσώπου ΑΥΟ ΠΟΛ. 12Θ1/93.

Υπόχρεοι: Φορολογικός αντιπρόσωπος επιχειρήσεων τρίτων .

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέμα 303-313 άρθρου 12.

3.2.26 Ειδικό βιβλίο μεταπωλητή μεταχειρισμένων.

Υπόχρεοι: Υποκείμενος ειδικού καθεστώτος

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέμα 314 άρθρου 12.

3.2.27 Βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης .

Υπόχρεοι: Διαμεταφορείς.

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέμα 91 άρθρου 10.

3.2.28 Βιβλίο φορολογικής αποθήκης.

Υπόχρεοι: Ειδικό καθεστώς αναστολής ΦΠΑ.

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέμα 153 άρθρου 10.

3.2.29 Ημερολόγιο διαφημίσεων ΜΜΕ .

Υπόχρεοι: Επιχειρήσεις τηλεόρασης, ραδιοφώνου, εφημερίδων, περιοδικών.

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέματα 154-156 άρθρου 10

3.2.30 Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ΑΥΟ ΠΟΛ. 1039/2006.

Υπόχρεοι: Οικοδομικές επιχειρήσεις .

Χρόνος ενημέρωσης: Βλέπε θέματα 201-238 άρθρου 10.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής.

Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά.

Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης».

Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του.

Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη.

Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσης ρυζιού, εκδίδει, σε κάθε περίπτωση απόδειξη παροχής υπηρεσιών στην οποία αναγράφει και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, όταν δε η αμοιβή του καταβάλλεται σε είδος στην απόδειξη αυτή αναγράφει το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή.

Όταν ο επιτηδευματίας είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης κατά την εισαγωγή και εξαγωγή αναγράφει στην απόδειξη λιανική ή πώλησης ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχθηκε.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση αναγράφει στην απόδειξη και το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη και την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη αναγράφονται και στην περίπτωση επιστροφής ή αλλαγής αγαθών, εφόσον επιστρέφεται σ' αυτόν ποσό άνω των δεκαπέντε (15) Ευρώ.

Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού.

Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) μέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το

αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.

«Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται».

«Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη - καταναλωτή, η διεύθυνση του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου.

Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις».

«Στα εκδιδόμενα από τις Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) Ευρώ) αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσόμενου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας».

«Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού».

Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση των

αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μετρητοίς, καθώς και επί πιστώσει από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, η ταινία αυτής θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων αυτών αν αποτυπώνονται σ' αυτήν όλες οι ενδείξεις που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό για τις αποδείξεις αυτές, εκτός από την αναγραφή και ολογράφως του ποσού της αμοιβής.

4.2 Λιανική πώληση. Έννοια. Πότε εκδίδονται Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης - Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών

Οι διατάξεις του άρθρου 13, αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών.

Κατά τον ΚΒΣ λιανική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλουμένων αγαθών ή το ύψος των προσφερόμενων υπηρεσιών π.χ. πώληση μπετοσιδήρου προς ιδιώτη για ανέγερση κατοικιών δικής του και των παιδιών του αξίας 30.000 Ευρώ, θεωρείται λιανική.

Για τις συναλλαγές με τους ιδιώτες, οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας εκδίδουν ΑΛΠ ή ΑΠΥ, κατά περίπτωση.

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αγορών, ως γνωστόν, δεν εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης. Κατ' εξαίρεση και οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αγορών όταν πωλούν αγαθά, που συνοδεύονται με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, υποχρεούνται, κατά την πώληση να εκδίδουν ΑΛΠ, .

Ως βασική αρχή μπορούμε να αναφέρουμε ότι για τις πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών προς επιτηδευματίες εκδίδονται τιμολόγια και προς ιδιώτες αποδείξεις.

Κατ' εξαίρεση, εκδίδονται, ΑΠΥ από τους πιο κάτω κλάδους επιτηδευματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§2, και όταν προσφέρουν υπηρεσίες σε επιτηδευματίες, Δημόσιο, ΝΠΔΔ, συλλόγους κλπ.

α) Ελεύθεροι επαγγελματίες.

β) Οι επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα - κλαδικά βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 (π.χ. συνεργεία, σχολεία, ξενοδοχεία, κλινικές κ.λπ.).

γ) Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείου, αλευρομύλου και εργοστασίου αποφλοιώσης ρυζιού.

Οι εξαιρέσεις αυτές, κατά την προσωπική μας άποψη, πρέπει να καταργηθούν

και να ακολουθείται ο κανόνας και σε όλες τις περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών ή επιτηδευματιών και Δημόσιου, ΝΠΔΔ, συλλόγων κλπ. να εκδίδονται τιμολόγια.

Ανεξαρτήτως του στοιχείου οι υπηρεσίες αυτές λογίζονται ως χονδρικές και υποβάλλονται συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Σημειώνουμε ότι ΑΛΠ μπορεί να εκδίδονται από όλους τους επιτηδευματίες προς άλλους επιτηδευματίες, όταν πωλούνται μη εμπορεύσιμα αγαθά για τον αγοραστή και η αξία της κάθε συναλλαγής είναι μέχρι 15 ΕΥΡΩ.

4.2.1 Ποια στοιχεία προβλέπονται από το άρθρο 13, προς έκδοση.

- 1.Απόδειξη λιανικής πώλησης, για πωλήσεις αγαθών .
- 2.Απόδειξη λιανικής πώλησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων .
- 3.Απόδειξη λιανικής πώλησης, για αλλαγές αγαθών .
- 4.Απόδειξη παροχής υπηρεσιών .
- 5.Απόδειξη επιστροφής αγαθών .
- 6.Απόδειξη επιστροφής για χορήγηση έκπτωσης για αγαθά που εκ των υστέρων διαπιστώνεται ελάττωμα ή έκπτωση που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά.
- 7.Λογαριασμοί οργανισμών .
- 8.Αποδείξεις είσπραξης τραπεζών.

4.2.2 Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης.

α) Η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται με την παράδοση του αγαθού, ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης του αντιτίμου (Άρθρο 13§3).

β) Εάν πραγματοποιηθεί διακίνηση των λιανικώς πωληθέντων αγαθών και εκδοθεί Δελτίο Αποστολής επιτρέπεται να εκδοθεί η ΑΛΠ μέχρι τη δεκάτη πέμπτη ημέρα (15η) του επόμενου μήνα, αλλά με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα παράδοσης.

γ) Η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται και στην περίπτωση που πραγματοποιείται αλλαγή αγαθών κατά το χρόνο της αλλαγής.

δ) Όταν κατασκευάζεται τεχνικό έργο ή εγκατάσταση με υλικά του εργολάβου η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται με την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης. Όταν το έργο δεν παραδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, τότε η ΑΛΠ εκδίδεται με το τέλος αυτής, για το τμήμα του έργου που

έχει εκτελεστεί..

ε) Όταν πραγματοποιείται αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του αγοραστή (Δώρα εορτών, γάμων κ.λπ.) σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς, η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται με την πώληση, το αγαθό παραμένει στις εγκαταστάσεις του πωλητή και με την αποστολή στο τρίτο εκδίδεται Δελτίο Αποστολής, στο οποίο αναγράφεται και ο αριθμός της απόδειξης λιανικής που ήδη έχει εκδοθεί .

στ) Η απόδειξη λιανικής πώλησης από φ.τ.μ. ή από ηλεκτρονικό υπολογιστή στα εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης και εν γένει καταστήματα προσφοράς τροφής ή ποτού εκδίδεται συγχρόνως με το σερβίρισμα (θέμα 240), εκτός της περίπτωσης που επιτρέπεται η τήρηση δελτίων παραγγελίας οπότε εκδίδονται οι ΑΛΠ με την αναχώρηση του πελάτη.

ζ) Χρόνος έκδοσης των ΑΛΠ σε τμηματική παράδοση.

η) Χρόνος έκδοσης των ΑΛΠ όταν τα αγαθά παραμένουν στον πωλητή για επιδιόρθωση.

4.2.3 Είσπραξη προκαταβολών έναντι αξίας αγαθών ή υπηρεσιών.

Για την είσπραξη προκαταβολών, κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, δεν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις η έκδοση στοιχείου (Τιμολογίου ή Α.Π.Υ. ή Α.Λ.Π.) πρέπει όμως, εφόσον τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, να εκδίδονται απλές (αθεώρητες) αποδείξεις είσπραξης για την ενημέρωση του ταμείου των επιχειρήσεων.

Ο τρόπος καταβολής του τιμήματος των αγαθών ή υπηρεσιών, είτε καταβληθεί προκαταβολικά, είτε σε δόσεις, δεν επηρεάζει το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδίδονται στο χρόνο που παραδίδονται τα αγαθά ή προσφέρονται οι υπηρεσίες.

Εξαιρέση αποτελούν οι Α.Π.Υ. των ελευθέρων επαγγελματιών που εκδίδονται στο χρόνο της είσπραξης ανεξαρτήτως χρόνου προσφοράς υπηρεσιών.

Ειδικά όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσίας, μια άδεια εισόδου, γενικά μια συνδρομητική υπηρεσία η ΑΠΥ εκδίδεται με την είσπραξη του αντιτίμου και την εκχώρηση του δικαιώματος.

4.2.4 Α.Π.Υ. από κλινικές ή θεραπευτήρια προς Ασφαλιστικά Ταμεία.

Για τα νοσήλεια που εισπράττονται από το Δημόσιο ή Ασφαλιστικά Ταμεία επιτρέπεται η έκδοση, κατά Δημόσια Αρχή ή Ταμείο, ενιαίας απόδειξης παροχής υπηρεσιών, με την προϋπόθεση ότι θα συντάσσεται αθεώρητη διπλότυπη κατάσταση στην οποία θα αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του ασθενούς, το είδος και οι ημέρες της νοσηλείας και η οφειλόμενη αμοιβή για τον κάθε ένα. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής συνοδεύει την Α.Π.Υ. και παραδίδεται στην καταβάλλουσα την αμοιβή Δημόσια Αρχή ή Ασφαλιστικό Ταμείο και το άλλο αντίγραφο παραμένει στο αρχείο της κλινικής ή του θεραπευτηρίου. Αντίστοιχη, δηλαδή διαδικασία με την οριζόμενη στην παρ. 2 του άρθρου 12, για επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών.

Εάν μέρος της αμοιβής καταβάλλεται από τους ασφαλισμένους, η κλινική ή το νοσοκομείο υποχρεούται να εκδίδει ιδιαίτερη Α.Π.Υ. στον καθένα. Εγκ. Σ535/52/23-4-69.

4.2.5 Αλλαγή αγαθών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της § 1, σε περίπτωση αλλαγής αγαθών εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφεται χωριστά τουλάχιστον η αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, στη συνέχεια αφαιρείται η αξία του επιστρεφόμενου αγαθού και τέλος αναγράφεται η τυχόν διαφορά. Όταν προκύπτει αρνητική διαφορά μεγαλύτερη των 15 Ευρώ, η οποία επιστρέφεται στον πελάτη, τότε στην Α.Λ.Π. αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Αν το ποσό δεν επιστρέφεται στον πελάτη, αλλά πιστώνεται μ' αυτό, τότε η Α.Λ.Π. εκδίδεται επί πιστώσει.

Αντικατάσταση συσκευής ή μηχανήματος, λόγω εγγύησης από την παραγωγό εταιρεία ή από τον εισαγωγέα, απ' ευθείας προς τον τελικό αγοραστή (ιδιώτη).

Στην περίπτωση αντικατάστασης ηλεκτρικής συσκευής, Η/Υ κ.λπ., λόγω εγγύησης, το οποίο ο αγοραστής δεν είχε αγοράσει απ' ευθείας από την επιχείρηση που παράγει ή εισάγει αυτά, αλλά από τρίτους επιτηδευματίες (καταστήματα λιανικής πώλησης), πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο (αγοράς) για τα επιστρεφόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι δεν νοείται έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή απόδειξης επιστροφής, από πρόσωπο που δεν έχει εκδώσει, για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, προγενέστερα τιμολόγια ή Α.Λ.Π. για την πώληση των αγαθών κατά περίπτωση. Για την παράδοση της νέας

συσκευής ή μηχανήματος λόγω ανταλλαγής με το παλιό, εξαιτίας συμβατικής υποχρέωσης, πρέπει να εκδοθεί απόδειξη λιανικής πώλησης.

4.2.6 Απόδειξη επιστροφής.

Όταν επιστρέφονται αγαθά χωρίς να γίνεται αλλαγή και ο πελάτης εισπράττει το αντίτιμο (σπάνια περίπτωση) ή πιστώνεται με το ποσό αυτό για μελλοντικές αγορές, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής. Όταν δεν επιστρέφονται τα χρήματα η Απόδειξη Επιστροφής εκδίδεται «επί πιστώσει». Αν το ποσό που επιστρέφεται είναι μεγαλύτερο των 15 Ευρώ αναγράφεται στην απόδειξη και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Όταν ο επιτηδευματίας είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης στην απόδειξη επιστροφής αναγράφει και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που επιστράφηκε. Επίσης αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη όταν η απόδειξη επιστροφής εκδίδεται επί πιστώσει και ο εκδότης τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Ακόμα επιτρέπεται η έκδοση απόδειξης επιστροφής και στην περίπτωση αλλαγής αγαθών, όταν για οργανωτικούς λόγους εκδίδονται αποδείξεις επιστροφής για το επιστρεφόμενο αγαθό και στη συνέχεια νέα απόδειξη λιανικής πώλησης.

Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τα τυχερά παιχνίδια ή άλλα παιχνίδια

Για την εμφάνιση των εσόδων από τυχερά ή τεχνικά παιχνίδια (χαρτιά, μπιλιάρδο κ.λπ.) εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ. Ειδικά για τα παιχνίδια με κερματοδέκτη, λόγω της δυσχέρειας άμεσης έκδοσης της απόδειξης επιτρέπεται, σε κάθε άνοιγμα του κερματοδέκτη του ηλεκτρονικού παιχνιδιού, να εκδίδεται αριθμημένη και θεωρημένη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. διπλότυπη απόδειξη, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του εκμεταλλευτή του μηχανήματος, το είδος του ηλεκτρονικού παιχνιδιού ή άλλου παιχνιδιού, ο αριθμός του ή ο τύπος του, ο αριθμός ένδειξης του μετρητή, αν διαθέτει το μηχανήμα μετρητή και η αξία των κερμάτων. Σχετ. Εγκ. Σ2916/86 ΠΟΛ. 122/17-6-1982. Εξακολουθεί να ισχύει όπως αναφέρεται στην Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/92 § 13.2.5.

Η ίδια διαδικασία πρέπει να εφαρμόζεται και για τις αυτόματες ζυγαριές, για τα αμαξάκια κ.λπ. τύπου «λούνα παρκ» που είναι τοποθετημένα στους δρόμους, στα περίπτερα κ.λπ.

Παράδειγμα εκμετάλλευσης αυτόματου μηχανήματος, άλλου ιδιοκτήτη: Έστω ότι σε ένα καφενείο είναι τοποθετημένο ένα αυτόματο ηλεκτρονικό παιχνίδι

ιδιοκτησίας τρίτου από το οποίο εισπράττει ο τρίτος (ιδιοκτήτης) το 40% και ο εκμεταλλευτής το 60%. Το καφενείο θα εκδώσει απόδειξη παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα πιο πάνω, για το 100% και θα το φέρει στα έσοδά του. Ο ιδιοκτήτης τρίτος εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για τη δικαιούμενη αμοιβή του, δηλαδή για το 40%, το οποίο είναι το έσοδό του και αντιστοίχως έξοδο του καφενείου.

Μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εφημεριδοπώλες

Με την εγκύκλιο Ε 5248/43/9-9-1977, ορίζεται ότι όπως έχει γίνει παγίως δεκτό από τη Διοίκηση, παρέλκει η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης για τις εφημερίδες και τα περιοδικά επειδή πωλούνται πάντοτε σε καθορισμένη τιμή και η διάθεση τους παρακολουθείται με τις εκδιδόμενες από τα κεντρικά πρακτορεία εκκαθαρίσεις.

Η λύση αυτή τότε αφορούσε τους πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών (πώληση σε πάγκους) και όχι τους άλλους επιτηδευματίες που πωλούν εφημερίδες.

Με την ΑΥΟ 1115278/842 ΠΟΑ. 1292/8-9-1993 δόθηκε η δυνατότητα μη έκδοσης Α.Λ.Π. και από τους εκμεταλλευτές περιπτέρων και λοιπούς τρίτους που πωλούν λιανικώς εφημερίδες και περιοδικά προς το κοινό.

Η παρακολούθηση των πωλήσεων θα γίνεται με τις εκκαθαρίσεις.

4.3 Αυτοπαράδοση - Έννοια - Γενική αναφορά

Κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, άρα φορολογούνται κανονικά ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα και ενδεχομένως χωρίς αντισυμβαλλόμενο.

Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών).

Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το Φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγια του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους.

Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και

δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών ουσιαστικά δηλαδή αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ.

Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαραδόσης ή άλλο στοιχείο αξίας του ΚΒΣ, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαραδόσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής.

4.3.1 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών.

(Δηλαδή πράξεις παράδοσης αγαθών που θεωρούνται ως αυτοπαραδόση)

1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής του και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής του. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) Ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του,

γ) η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό των ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6. (ΣΣ. Ο ΦΠΑ στα ακίνητα δεν έχει ακόμα εφαρμοστεί),

δ) η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρίας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών.

ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών

της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου.

Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών».

4.3.2 Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών - Αυτοπαράδοση υπηρεσιών.

«Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο».

Πράξεις για τις οποίες η διάθεση τους από ένα κλάδο-τμήμα της επιχείρησης σε άλλο, συνιστά αυτοπαράδοση.

«Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

στ) Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο.

4.3.3 Στοιχείο αυτοπαράδοσης

1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:

- πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της § 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000,
- διαθέτει αγαθά από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη,
- διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται:

- για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης.
- για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών .

3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της § 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση.

4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη "φόρος μη εκπιπόμενος", καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με τα φορολογικά διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

6. Αν για τις αναγραφόμενες στην § 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κ.λπ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: "ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΟΣ" και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του

Έκδοση τιμολογίου ή άλλου στοιχείου, αντί στοιχείου αυτοπαράδοσης.

Από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΒΣ ρητά ορίζεται πλέον ότι αντί του στοιχείου αυτού, μπορεί να εκδίδεται οποιοδήποτε στοιχείο αξίας του ΚΒΣ, εφόσον κατά την έκδοσή του αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

Άρα, όταν πρέπει να εκδοθεί στοιχείο αυτοπαράδοσης (αγαθών ή υπηρεσιών) μπορεί να εκδοθεί, εάν δεν χρησιμοποιείται στοιχείο αυτοπαράδοσης, τιμολόγιο ή τιμολόγιο - δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή απόδειξη δαπάνης ή απόδειξη λιανικής πώλησης. Ακόμα επιτρέπεται να εκδίδεται απόδειξη και από φ.τ.μ. όταν υπάρχει ειδικός αθροιστής για αυτοπαραδόσεις.

4.3.4 Αυτοπαράδοση παγίων

Όταν γίνεται ανάληψη παγίων από μέλος προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε. ή από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης ή διατίθενται πάγια στοιχεία δωρεάν για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης ή διατίθενται σε άλλο κλάδο της αυτής επιχείρησης που απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης με την αξία που έχει το πάγιο κατά τη στιγμή της παράδοσης. Όταν όμως η παράδοση αυτή γίνεται εντός της πενταετίας από την αγορά του παγίου τότε γίνεται ο διακανονισμός του φόρου των εισροών. Δηλαδή δωρίζεται ένα πάγιο αγαθό στο τέταρτο έτος από την αγορά του, το οποίο είχε αγοραστεί με 6.000 ευρώ Φ.Π.Α. που εκπέστηκε 1080 ευρώ. Άρα κατά την παράδοση οφείλεται Φ.Π.Α. ίσος με τα 2/5 του φόρου εισροών που εκπέστηκε 432 ευρώ (1080x2/5) και πρέπει να γίνει διακανονισμός του φόρου.

4.3.5 Αποδείξεις δαπανών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιοσδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.

Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας».

Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται:

α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού,

β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης, αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

Για τα δώρα που γίνονται από τον επιτηδευματία σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι τριάντα (30) Ευρώ^{<3)}, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση, με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών, αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης της παραγράφου 1 για κάθε πρόσωπο.

Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

4.3.6 Κατηγορίες δαπανών για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη δαπάνης

- α. Αμοιβές σε μη επιτηδευματίες.
- β. Έξοδα κίνησης και έξοδα παραμονής εκτός έδρας προσωπικού επιχειρήσεων .
- γ. Δαπάνες για τις οποίες ο δικαιούχος δεν έχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείου .
- δ. Αντί στοιχείου αυτοπαράδοσης .
- ε. Καταβολή μισθών και ημερομισθίων. Αντί απόδειξης δαπάνης επιτρέπεται η κατάρτιση ονομαστικής κατάστασης .
- στ. Χορήγηση δώρων και δειγμάτων .

Ποια πρόσωπα έχουν υποχρέωση έκδοσης απόδειξης δαπάνης στις προαναφερόμενες περιπτώσεις .

Όλοι οι επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων (Ατομικές, ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, Α.Ε., κοινωνίες, κοινοπραξίες, συνεταιρισμοί, ενώσεις συνεταιρισμών).

Όλα τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2, δηλαδή Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Δήμοι, Κοινότητες, πρεσβείες, Διεθνείς οργανισμοί, Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σύλλογοι, σωματεία κ.λπ.

Σε ποιες περιπτώσεις οι επιτηδευματίες κ.λπ. υποχρεούνται να εκδώσουν απόδειξη δαπάνης, για τις αμοιβές που καταβάλλουν

Οι επιτηδευματίες δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ κ.λπ., υποχρεούνται να εκδίδουν αποδείξεις δαπανών (αθεώρητες ή όταν εκδίδονται μηχανογραφικά με σήμανση) για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση του επαγγέλματος τους, για την οποία ο δικαιούχος της δαπάνης δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Όταν καταβάλλεται αμοιβή, ο δικαιούχος αυτής δεν εκδίδει δικό του φορολογικό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που δεν χαρακτηρίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, ως επιτηδευματίας. Για να μην έχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων ο δικαιούχος της αμοιβής πρέπει, σύμφωνα με όσα έχει δεχτεί η Διοίκηση, να συντρέχουν στο πρόσωπο του αθροιστικά και ρητά πλέον ορίζεται στο άρθρο 2 § 1 του ΚΒΣ οι παρακάτω προϋποθέσεις.

- α. Να πρόκειται για αμοιβή σε φυσικό πρόσωπο πλην του ελεύθερου επαγγελματία.
- β. Να απασχολείται περιστασιακά με τη συγκεκριμένη εργασία και όχι από σύστημα.

γ. Να λαμβάνει απ'αυτή την απασχόληση ποσά κάτω του ορίου τήρησης βιβλίων, δηλαδή οι συνολικές ετήσιες αμοιβές του από όλους όσους εργάζεται περιστασιακά, να μην υπερβαίνουν το όριο του άρθρου 2 § 5, δηλαδή από 1-1-2007 5.000 ευρώ. Προηγούμενα ήταν 4.000 ευρώ.

δ. Να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

Αμοιβές σε συγγραφείς ή εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων (μισθωτοί Δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα)

Με την § 15.2 της Εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: «Απόδειξη δαπάνης εκδίδεται (άρθρο 15 § 1) και για την καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς ή σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων, εφόσον είναι μισθωτοί του Δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα και δεν έχουν από άλλη αιτία την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Στην περίπτωση αυτή εξετάζεται μόνο το γεγονός ότι είναι μισθωτοί και δεν ασκεί επιρροή το ύψος των αμοιβών, που μπορεί να είναι οποιοδήποτε ποσό».

Οι αμοιβές σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων δεν υπάγονται σε ΦΠΑ και από 1/1/2002 ούτε σε χαρτόσημο μετά την κατάργηση του στις περιπτώσεις προσφοράς εξαρτημένων υπηρεσιών. Πριν από την ημερομηνία αυτή είχαν χαρτόσημο 2,4%.

Τι αναγράφεται στην απόδειξη δαπάνης.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες και διατηρούμενες σε ισχύ διατάξεις στις αποδείξεις δαπανών αναγράφονται:

Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.

Το ονοματεπώνυμο.

Το επάγγελμα.

Η διεύθυνση.

Ο ΑΦΜ ή αν στερείται ΑΦΜ ο δικαιούχος της δαπάνης, ο αριθμός ταυτότητας.

Η αρμόδια ΔΟΥ του δικαιούχου.

Η αιτιολογία της δαπάνης.

Το ποσό αυτής αριθμητικώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφα.

Ο παρακρατούμενος φόρος για αμοιβές.

Το χαρτόσημο.

Υπογραφή του εκδότη.

Υπογραφή του λήπτη και στα δυο αντίτυπα.

Αν εκδοθεί ως απόδειξη αυτοπαράδοσης αναγράφονται σ' αυτήν η τρέχουσα

αξία αγοράς ή κόστους των παραδιδόμενων αγαθών ή το κόστος των υπηρεσιών και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Μπορεί να εκδοθεί απόδειξη δαπάνης επί πιστώσει

Η απόδειξη δαπάνης εκδίδεται από τον επιτηδευματία, Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ., όταν πραγματοποιούν δαπάνες για τις οποίες ο δικαιούχος δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας αναγνωρίζονται οι δαπάνες για κάθε διαχειριστική περίοδο, που είναι βέβαιες, δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξαρτήτως καταβολής ή μη αυτών.

Άρα είναι αυτονόητο ότι οι αποδείξεις δαπανών εκδίδονται κατά την καταβολή ή την πίστωση του δικαιούχου, στο χρόνο που η συγκεκριμένη δαπάνη είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

Εάν η δαπάνη, μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου δεν έχει καταβληθεί επιβάλλεται να γίνει η πίστωση αυτής, αφού άλλως δεν θα αναγνωριστεί σε άλλη διαχειριστική περίοδο.

Μετά τα προαναφερόμενα, πιστεύουμε ότι έγινε πλέον φανερό ότι όχι μόνο μπορούν αλλά και επιβάλλεται να εκδίδονται αποδείξεις δαπανών, επί πιστώσει.

Υποχρεώσεις για τους εκδότες αποδείξεων δαπανών όταν αυτές έχουν εκδοθεί για την καταβολή αμοιβών.

Παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής, σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν. 2238/94.

Χαρτόσημο 3,6% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής.

Ειδικά για τις αμοιβές σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων που δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία, όταν είναι υπάλληλοι, το χαρτόσημο που ήταν 2,4%, καταργήθηκε από 1-1-2002.

Στα συγγραφικά δικαιώματα δεν επιβάλλεται χαρτόσημο. Για τα έξοδα κίνησης πρέπει να συγκεντρώνονται τα δικαιολογητικά ανάλωσης αυτών (τιμολόγια ή αποδείξεις) διαφορετικά θεωρούνται πρόσθετες αμοιβές των εργαζομένων.

Για αμοιβές ΔΣ, χαρτόσημο 1,2%.

Υποβολή μέχρι 30 Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου (για το προηγούμενο ημερολογιακό έτος) των στοιχείων των δικαιούχων με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, εφόσον τους έχουν καταβληθεί αμοιβές .

Η απόδειξη δαπάνης εκδίδεται αθεώρητη σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 19 του Κ.Β.Σ. Από την καθιέρωση των φορολογικών μηχανισμών, όταν εκδίδεται μηχανογραφικά, εκδίδεται με σήμανση.

4.3.7 Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας.

α. Τα έξοδα κίνησης αφορούν την κίνηση των υπαλλήλων και λοιπών εργαζομένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας, για την εκτέλεση υπηρεσίας.

Τα έξοδα αυτά καθορίζονται από τις πραγματικές συνθήκες προς κάλυψη των οδοιπορικών για μετάβαση και παραμονή του προσωπικού σε διαταχθείσα υπηρεσία, για λογαριασμό της επιχείρησης στην οποία εργάζονται. Τα ποσά αυτά όταν δεν καλύπτονται από δικαιολογητικά και η καταβολή τους γίνεται τακτικά για μεγάλο συνεχόμενο χρονικό διάστημα θεωρούνται πλέον ως τακτικές αποδοχές του προσωπικού.

β. Τα έξοδα κίνησης και παραμονής εκτός έδρας του προσωπικού μιας επιχείρησης καταβάλλονται με αποδείξεις δαπανών.

γ. Πρέπει όμως οι υπάλληλοι να συγκεντρώνουν όλα τα δικαιολογητικά στοιχεία για τα έξοδα που πραγματοποιούν και να τα καταθέτουν στην επιχείρηση για να αποδεικνύεται η ανάλωση των ποσών που λαμβάνουν ως έξοδα κίνησης, γιατί διαφορετικά θεωρούνται ως μισθός του υπαλλήλου.

Με το άρθρο 11 § 1 του Ν.2065/92 ορίζεται ότι δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η αποζημίωση που καταβάλλεται σε υπαλλήλους για δαπάνες υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ. Δηλαδή μετά την ισχύ του ως άνω νόμου, αν καταβάλλονται έξοδα κίνησης στο προσωπικό χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά ανάλωσης των εξόδων αυτών (ξενοδοχεία, εστιατόρια, καύσιμα κ.λπ.), τα επιπλέον ποσά θεωρούνται μισθός των υπαλλήλων.

Παράδειγμα: Υπάλληλος επιχείρησης με έδρα την Αθήνα λαμβάνει ως έξοδα κίνησης, με απόδειξη δαπάνης, το ποσό των 180 Ευρώ για τριήμερη παραμονή του στη Θεσσαλονίκη. Προσκομίζει δικαιολογητικά στοιχεία ΑΠΥ ξενοδοχείου 45 Ευρώ, ΑΛΠ εστιατορίων, καφενείων κ.λπ. 32 Ευρώ, Διόδια 7 ευρώ, τιμολόγια βενζίνης 30 Ευρώ. Δηλαδή σύνολο 120 Ευρώ. Άρα, το ποσό των 60 Ευρώ (180-120) δεν καλύπτεται με δικαιολογητικά στοιχεία και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις θεωρείται μισθός του υπαλλήλου και πρέπει, εφόσον η επιχείρηση επιθυμεί να αναγνωριστεί η δαπάνη της αυτή, να μεταφέρει το ποσό αυτό ως μισθό του υπαλλήλου και να παρακρατηθούν οι αναλογούντες φόροι

μισθωτών υπηρεσιών.

δ. Σημειώνουμε ότι το γεγονός πως, το ποσό που δεν καλύπτεται από δικαιολογητικά, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεν σημαίνει αυτόματα υπαγωγή του σε ασφαλιστικές εισφορές, γιατί το τι θεωρείται μισθός και τι όχι ορίζεται από τις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας και όχι της φορολογικής. Πολλές φορές έχει κριθεί από το ΣτΕ ότι τα έξοδα κίνησης δεν υπάγονται σε ασφαλιστικές εισφορές, αλλά πάντοτε εξετάζονται και τα πραγματικά περιστατικά.

Έτσι δεν μπορεί να θεωρηθεί μισθός και να υπαχθεί σε ασφαλιστικές εισφορές ποσό που δεν χορηγείται σε αντάλλαγμα παρεχόμενης υπηρεσίας, δεν καταβάλλεται σταθερά και μόνιμα, αλλά μόνο όταν ο μισθωτός πραγματοποιεί εργασίες και υποβάλλεται σε έξοδα για λογαριασμό της επιχείρησης που εργάζεται

Τα οδοιπορικά έξοδα κίνησης και παραμονής εκτός έδρας, δεν υπόκεινται σε εισφορές υπέρ του ΙΚΑ, γιατί χορηγούνται στους υπαλλήλους προς αντιμετώπιση των έκτακτων δαπανών που πραγματοποιούν κατά την εκτέλεση της ανατεθείσης σ' αυτούς υπηρεσίας και όχι για προσαύξηση των αποδοχών τους .

Εάν η καταβολή των εξόδων αυτών δεν εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης ή της εργασίας υπόκεινται σε εισφορές υπέρ του ΙΚΑ .

ε. Είναι γεγονός πως όταν οι υπάλληλοι των επιχειρήσεων κινούνται με δικά τους αυτοκίνητα δικαιούνται καταβολής και των εξόδων συντήρησης των αυτοκινήτων τους (καθορισμένα service, αλλαγή λαδιών κ.λπ.) και τίθεται το ερώτημα πως θα καταβληθούν τα έξοδα αυτά, αφού κατ' αρχήν δεν υπάρχουν δικαιολογητικά. Η γνώμη μας, για την περίπτωση αυτή, είναι ότι πρέπει τα ποσά αυτά να καταβάλλονται όταν πραγματοποιούνται με προσκόμιση της απόδειξης του συνεργείου. Βέβαια, επειδή δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι το 100% των εξόδων αυτών, πρέπει να καταβληθούν από την επιχείρηση, σωστό κρίνεται να λαμβάνεται απόφαση εκ των προτέρων με το ύψος των εξόδων που καλύπτει η επιχείρηση και να καταχωρούνται αυτά σε αντίστοιχα πρακτικά (π.χ. για τους πωλητές το 1/2 των εξόδων συντήρησης, για τους εισπράκτορες το 1/3 κ.λπ.). Για τα ποσά που καταβάλλονται θα εκδίδεται απόδειξη δαπάνης στο όνομα του υπαλλήλου με συνημμένα δικαιολογητικά στοιχεία των ΑΠΥ του συνεργείου της ΑΛΠ για ανταλλακτικά κ.λπ.

στ. Μετά από το νέο νομικό καθεστώς, δεν μπορούν οι επιχειρήσεις να

καταβάλλουν έξοδα κίνησης στο προσωπικό τους, με βάση τα διανυθέντα χιλιόμετρα και εν γένει υπολογισμούς κατ' αποκοπή.

Για τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους αναφέρουμε ότι είχε νομολογηθεί ότι για την καταβολή εξόδων κίνησης στο προσωπικό μιας επιχείρησης, είτε αυτά υπολογίζονται με βάση τα διανυθέντα χιλιόμετρα, είτε κατ' αποκοπή, έπρεπε να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης .

ζ. Η έκδοση μηνιαίων εκκαθαρίσεων και αποδείξεων δαπανών που υπογράφονται από τους υπαλλήλους που δικαιούνται τα έξοδα κίνησης είναι νόμιμο δικαιολογητικό δαπάνης.

η. Έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων της εταιρείας, για εκτέλεση υπηρεσίας, νομίμως δικαιολογούνται με απόδειξη δαπάνης .

θ. Κατά την καταβολή των εξόδων κίνησης με απόδειξη δαπάνης δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρου εισοδήματος, αφού δεν πρόκειται για αμοιβή των υπαλλήλων, αλλά για καταβολή των εξόδων τα οποία ανέλωσαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

ι. Επίσης δεν τίθεται θέμα χαρτοσήμου αφού καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά του ΚΒΣ όλες οι δαπάνες, οι οποίες έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του ΦΠΑ.

ια. Τέλος, τα επιπλέον ποσά που δεν καλύπτονται με δικαιολογητικά ανάλωσης μεταφέρονται στους μισθούς των υπαλλήλων και γι' αυτά ισχύουν οι διατάξεις για παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Το χαρτόσημο καταργήθηκε από 1/1/2002 Εγκ. ΠΟΛ. 1281/7-12-2001.

4.3.8 Τρόπος καταβολής των εξόδων κίνησης. Έκδοση στοιχείων στο όνομα του επιτηδευματία ή των υπαλλήλων.

Όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο θέμα, τα έξοδα κίνησης πρέπει να καλύπτονται με παραστατικά στοιχεία του Κ.Β.Σ., γιατί διαφορετικά θεωρούνται ως προσαύξηση του μισθού των δικαιούχων – υπαλλήλων.

Δηλαδή, το προσωπικό για κάθε δαπάνη που πραγματοποιεί, πρέπει να ζητά και να λαμβάνει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να εκδίδονται είτε στο όνομα των υπαλλήλων, είτε στο όνομα της επιχείρησης.

Στη συνέχεια αυτά παραδίδονται στην επιχείρηση, η οποία πρέπει να εκδώσει απόδειξη δαπάνης, σε κάθε δικαιούχο υπάλληλο, το ποσό της οποίας θα αντιστοιχεί στα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν, όταν τα δικαιολογητικά

αυτά έχουν εκδοθεί στο όνομα του υπάλληλου ή είναι ανώνυμες αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Αντίθετα, όταν τα παραστατικά δαπανών έχουν εκδοθεί απ' ευθείας στο όνομα της επιχείρησης, τότε αρκεί η έκδοση απόδειξης πληρωμής, (σε βιβλία Γ' κατηγορίας) δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα καταχωρούνται στα βιβλία από τα στοιχεία των τρίτων.

Στην τελευταία περίπτωση, όπου τα παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης, αυτονόητο είναι, ότι θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αφού π.χ. το ξενοδοχείο θα υποβάλλει ως πελάτη την επιχείρηση, άρα η υπόψη επιχείρηση πρέπει να υποβάλλει ως προμηθευτή (υπηρεσιών) το ξενοδοχείο .

4.3.9 Επιτρέπεται η δικαιολόγηση εξόδων κίνησης με αποδείξεις φ.τ.μ. άνω των 50 Ευρώ.

Η επιχείρηση μπορεί να καταχωρήσει έξοδα με αποδείξεις λιανικής πώλησης, εφόσον πρόκειται για αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών και η αξία κάθε συναλλαγής - απόδειξης είναι μέχρι 50 Ευρώ . Τίθεται το ερώτημα εάν μπορούν οι υπάλληλοι να αποδεικνύουν την καταβολή δαπανών με αποδείξεις από φ.τ.μ., όταν αυτές είναι αξίας μεγαλύτερης των 50 Ευρώ. Από τις ισχύουσες διατάξεις δεν τίθεται περιορισμός, αφού αυτές δεν καταχωρούνται απ' ευθείας, αλλά εκδίδεται απόδειξη δαπάνης για την καταβολή των εξόδων κίνησης και μέσω αυτής δικαιολογούνται και αποδεικνύονται τα έξοδα αυτά. Είναι δυνατόν π.χ. 3 υπάλληλοι, που βρίσκονται εκτός έδρας ταυτόχρονα, να φάνε παρέα στο ίδιο εστιατόριο και να πάρουν μια απόδειξη, η αξία της οποίας κατ' αρχήν αναγνωρίζεται και θα κατανεμηθεί και στις τρεις αποδείξεις δαπανών για την καταβολή των εξόδων κίνησης.

Βέβαια, η τελική αναγνώριση του ύψους των εξόδων, όσο και της παραγωγικότητας αυτών, ως θέμα πραγματικό κρίνεται από τον τακτικό έλεγχο .

4.3.10 Επίσκεψη αγαθών (με ανταλλακτικό) στο χρόνο της εγγύησης.

Για τη δωρεάν διάθεση ανταλλακτικών προς επισκευή αυτοκινήτων, μηχανημάτων, συσκευών κ.λπ. στο χρόνο της εγγύησης, εκδίδεται απόδειξη δαπάνης, ούτως ώστε να γίνουν οι κατάλληλες εγγραφές χρέωσης του κόστους των εγγυήσεων σε πίστωση των εμπορευμάτων - ανταλλακτικών και υπηρεσιών.

Η πράξη αυτή της δωρεάν διάθεσης ανταλλακτικών και υπηρεσιών, όταν γίνεται στα πλαίσια της εγγύησης δεν υπάγεται σε ΦΠΑ δεδομένου ότι κατά την πώληση των αγαθών αυτών (αυτοκινήτων, συσκευών κ.λπ.), έχει υπολογιστεί και περιληφθεί το μέσο κόστος της εγγύησης στην αρχική φορολογητέα αξία.

Με το σκεπτικό αυτό γίνεται δεκτό ότι δεν απαιτείται έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης, αφού ο ΦΠΑ των ανταλλακτικών καλώς συμψηφίστηκε, αλλά βέβαια όπως προαναφέρουμε απαιτείται έκδοση απόδειξης δαπάνης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ., γιατί οι δαπάνες των εγγυήσεων δεν είναι αφενός καθορισμένες και αφετέρου «ο δικαιούχος της δαπάνης» δεν έχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείου.

Εάν τα ανταλλακτικά αποστέλλονται σε συνεργεία τα οποία επισκευάζουν τα αγαθά εντός εγγύησης, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής με σκοπό διακίνησης «ανταλλακτικά χωρίς χρέωση για επισκευές εντός εγγύησης» και για όλες τις αποστολές του μήνα μπορεί να εκδίδεται μια συγκεντρωτική απόδειξη δαπάνης, ανά συνεργείο .

Ως προς τον ΦΠΑ με την Εγκ. 1128898/10484/2427 ΠΟΛ. 1332/15-ΙΟΙ 993, για το θέμα αυτό, αναφέρονται τα εξής:

α) Η δωρεάν ανάλωση ανταλλακτικών και η παροχή υπηρεσιών από τον αντιπρόσωπο ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν πρόσωπα (συνεργεία), που γίνεται προς πελάτες του, για την αποκατάσταση ζημιών ή για τη συντήρηση αγαθών, που παραδόθηκαν με εγγύηση καλής λειτουργίας τους για ορισμένο χρόνο, εφόσον ενεργούνται μέσα στο χρόνο και τους όρους της εγγύησης, δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. επειδή θεωρείται ότι η αξία αυτών έχει ληφθεί υπόψη κατά τη διαμόρφωση της αρχικής τιμής πώλησης των αγαθών.

β) Αντίθετα, στις περιπτώσεις που καταβάλλεται αμοιβή από τον αντιπρόσωπο - πωλητή των αγαθών προς τα εξουσιοδοτημένα απ' αυτόν πρόσωπα (συνεργεία κ.τ.λ.) για τις υπηρεσίες και τα ανταλλακτικά που εξ ιδίων αυτά χρησιμοποίησαν κατά την επισκευή ή την συντήρηση των ανωτέρω αγαθών, κατά το χρόνο που αυτά καλύπτονται με εγγύηση καλής λειτουργίας, χωρίς να εισπράξουν αμοιβή από τους αγοραστές-κατόχους των αγαθών, η αμοιβή αυτή υπόκειται σε Φ.Π.Α. και μάλιστα με τον κανονικό συντελεστή (18%).

γ) Επίσης η καταβαλλόμενη στη συνέχεια αμοιβή (αποζημίωση), (CLAIMS) από τον αντιπροσωπευόμενο οίκο εξωτερικού στον αντιπρόσωπο οίκο εσωτερικού, επειδή αυτός ενήργησε τις ανωτέρω πράξεις για λογαριασμό του ξένου οίκου,

υπόκειται στο σύνολο (της αξίας αναλωθέντων ανταλλακτικών και παρασχεθέντων υπηρεσιών), σε Φ.Π.Α. και μάλιστα με τον κανονικό συντελεστή, ανεξάρτητα από τον τρόπο εξόφλησης της αμοιβής αυτής».

4.3.11 Μισθολογικές καταστάσεις.

Επί καταβολής μισθών εκδίδεται απόδειξη δαπάνης. Αντί αυτής μπορεί να καταρτίζεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι λαμβάνοντες τα ποσά.

Όταν καταβάλλονται μέσω τραπέζης, αντί της υπογραφής αρκεί η εξουσιοδότηση των μισθωτών για τον τρόπο καταβολής.

Η κατάσταση αυτή είναι δυνατόν να είναι και εις απλούν, δεδομένου ότι όπου οι διατάξεις του ΚΒΣ απαιτούν την έκδοση διπλότυπων στοιχείων, το αναφέρουν ρητά. Είναι αυτονόητο ότι για οργανωτικούς λόγους οι μισθολογικές καταστάσεις μπορούν να συνταχθούν σε περισσότερα αντίγραφα.

Στις μισθολογικές καταστάσεις δεν απαιτείται η αναγραφή της διεύθυνσης και του επαγγέλματος του λαβόντος.

4.3.11.1 Δικαιολογητικά μισθοδοσίας υπεργολάβων μη στεγασμένων οικοδομικών επαγγελματιών.

Για την καταβολή μισθών ή ημερομισθίων εκδίδεται απόδειξη δαπάνης ή αντί έκδοσης των αποδείξεων, συντάσσεται κατάσταση, στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν.

Από τη διοικητική πρακτική ως δικαιολογητικό της μισθοδοσίας γίνεται δεκτή η κατάσταση της μισθοδοσίας του ΙΚΑ. Επειδή όμως στα μη στεγασμένα οικοδομικά επαγγέλματα, το ΙΚΑ καταβάλλει ο ιδιοκτήτης της οικοδομής και όχι ο υπεργολάβος, πρέπει για την δικαιολόγηση της μισθοδοσίας, αυτός που καταβάλλει τα ημερομίσθια να συντάσσει ίδια κατάσταση μισθοδοσίας με τα στοιχεία των εργαζομένων, τις καταβαλλόμενες αμοιβές, τις πιθανές κρατήσεις φόρου κ.λπ. και με βάση την κατάσταση αυτή να ενημερώνει τα βιβλία του.

4.3.12 Μισθοί - αμοιβές μελών Δ.Σ. Ανωνύμου εταιρείας. Δικαιολογητικά στοιχεία.

Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας κατά πάγια διοικητική νομολογία, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ως δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, ανεξάρτητα αν οι

μισθοί αυτοί αποτελούν για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον βεβαίως συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης (παραγωγικότητα της δαπάνης, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κ.λπ.).

Επίσης απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ΑΕ, είναι η προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής από τη γενική συνέλευση των μετόχων .

Κατά την καταβολή των μισθών στα μέλη του Δ.Σ. πρέπει να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης ή να περιλαμβάνονται στην κατάσταση μισθοδοσίας δεδομένου ότι θεωρούνται δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που ελεύθεροι επαγγελματίες συμμετέχουν στο Δ.Σ. ανωνύμου εταιρείας και προσφέρουν υπηρεσίες στην εταιρεία πέραν της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., αμειβόμενοι ιδιαιτέρως για τις υπηρεσίες αυτές, οφείλουν να εκδίδουν (κατά την είσπραξη) απόδειξη παροχής υπηρεσιών .

Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., βαρύνουν την εταιρεία εφόσον εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση και για την καταβολή τους εκδίδεται απόδειξη δαπάνης. Αντίθετα εάν προέρχονται από τα κέρδη της Α. Ε. δεν απαιτείται έκδοση απόδειξης δαπάνης και αρκεί η απόδειξη πληρωμής για την διαχειριστική τακτοποίηση - ενημέρωση ταμείου κ.λπ.

4.3.12.1 Αμοιβές μελών Δ.Σ. αστικών συνεταιρισμών.

Οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου αστικών συνεταιρισμών αποτελούν εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Τα πρόσωπα που συμμετέχουν στα Διοικητικά Συμβούλια των νομικών προσώπων, αλλά γενικά και στις κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία, δηλαδή δεν θεωρείται ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι δε αμοιβές καταβάλλονται με απόδειξη δαπάνης, ανεξάρτητα από το ύψος του καταβαλλομένου ποσού σε κάθε δικαιούχο.

Για τις αμοιβές αυτές παρακρατείται φόρος 20%. Επίσης στις αμοιβές αυτές επιβάλλεται χαρτόσημο 1,2%, όπως ορίζεται στο άρθρο 15ε § 7 του ΚΝΤΧ και συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.

4.3.13 Διάθεση δειγμάτων χωρίς αντάλλαγμα στο καταναλωτικό κοινό.

Στις περιπτώσεις που διατίθενται στο καταναλωτικό κοινό αγαθά χωρίς αντάλλαγμα με τη μορφή δειγμάτων, επιτρέπεται να μην εκδίδεται για κάθε καταναλωτή απόδειξη επαγγελματικών δαπανών, εφόσον επί της συσκευασίας των προσφερομένων αγαθών αναγράφεται η ένδειξη «ΔΕΙΓΜΑΤΑ ΔΩΡΕΑΝ» και η προσφερόμενη ποσότητα είναι μικρότερη από την κανονική εμπορική συσκευασία. Στο τέλος κάθε μήνα, για να γίνουν οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές, εκδίδεται μια απόδειξη δαπάνης, στην οποία αναγράφεται η ποσότητα, η αξία και η περιγραφή των αγαθών που διατέθηκαν ως δείγματα, ο τρόπος διανομής και διακίνησής τους και οι αντίστοιχοι αριθμοί των δελτίων αποστολής, με τα οποία διακινήθηκαν τα δείγματα.

Εξομοιώνονται με δείγματα τα βιβλία που διανέμονται «τιμής ένεκεν» από συγγραφείς υποκείμενους στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

4.3.14 Δωρεάν διάθεση δειγμάτων σε επιτηδευματίες.

Για την δωρεάν παράδοση, σε πελάτες - επιτηδευματίες, δειγμάτων «άνευ αξίας», δεν απαιτείται η έκδοση κανενός στοιχείου αξίας, όταν αυτά έχουν παρασχεθεί από τους αλλοδαπούς οίκους χωρίς χρέωση.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που γίνεται διακίνηση δειγμάτων εκδίδεται κανονικά δελτίο αποστολής, εφόσον η παράδοση αφορά σοβαρές ποσότητες.

Εάν πρόκειται για ένα - δύο δείγματα.

4.3.14.1 Δείγματα και αντιδείγματα αγαθών που παραδίδονται στο Ελληνικό Δημόσιο.

Στα πλαίσια συμβάσεων με το Δημόσιο σε είδη ρουχισμού (π.χ. στρατός) οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες να παραδώσουν:

α) τις ποσότητες που αναφέρονται στη σύμβαση σαν εμπορεύματα, β) τις ποσότητες που αναφέρονται στη σύμβαση σαν δείγματα, γ) τις ποσότητες που αναφέρονται στη σύμβαση σαν αντιδείγματα. Τα εμπορεύματα τιμολογούνται και αποτελούν τη συνολική αξία της σύμβασης. Τα δείγματα ελέγχονται από το Χημείο του Κράτους προκειμένου να επιβεβαιωθεί ότι η παραγωγή τους έγινε σύμφωνα με τις προδιαγραφές που ορίζονται από τη σύμβαση. Εάν από τον έλεγχο των δειγμάτων προκύψουν αποκλίσεις, πραγματοποιείται και δεύτερος έλεγχος,

στα αντιδείγματα. Εάν από τον έλεγχο των δειγμάτων δεν προκύψουν αποκλίσεις, τα αντιδείγματα επιστρέφονται στην Εταιρεία, προς χρήση (πώληση).

Για την διακίνηση των δειγμάτων και αντιδειγμάτων πρέπει να εκδίδονται Δελτία Αποστολής με σαφή αναφορά στο σκοπό διακίνησης.

Ως προς το ΦΠΑ αντιμετωπίζονται και τα αντιδείγματα ως δείγματα στην περίπτωση που δεν επιστρέφονται από τις Δημόσιες Υπηρεσίες. Όταν επιστρέφονται αυτονόητο είναι ότι πλέον αντιμετωπίζονται ως εμπορεύματα, αφού στη συνέχεια πωλούνται σε τρίτους .

Συμπεράσματα

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ-Code for Books and Records) είναι νομοθέτημα που ρυθμίζει τις οικονομικές σχέσεις των επαγγελματιών, ορίζεται δε με το Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ.186/1992), όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α 84. Είναι επινόημα ελληνικό, καθώς στις άλλες χώρες τα θέματα που πραγματεύεται ο κώδικας αυτός ρυθμίζονται μηχανογραφικά και αυτόματα. Στην Ελλάδα δεν υπάρχουν ολοκληρωμένα μηχανογραφικά συστήματα και γι' αυτό ο Κώδικας αυτός ακολουθείται για τη σωστή τήρηση των βιβλίων ώστε να υπάρξει συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία, καθώς επίσης και σωστή έκδοση των στοιχείων (τιμολογίων, αποδείξεων κλπ.). Η παρούσα πτυχιακή εργασία επικεντρώθηκε στην έννοια και στις διακρίσεις του επιτηδευματία καθώς και στην ανάλυση των Βιβλίων και των Στοιχείων που επιβάλλεται να τηρούν και να εκδίδουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

Ο επιτηδευματίας, που χωρίζεται ως προς το αντικείμενο του στην πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών και σε μικτή δραστηριότητα, είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις απέναντι στο Κράτος και στην Νομοθεσία του, πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις και να συμμορφώνεται με τις διατάξεις του ΚΒΣ. Αυτό επιτυγχάνεται τηρώντας τα βιβλία που αντιστοιχούν στο είδος και το μέγεθος της επιχείρησης που διατηρεί.

Σε αυτό το σημείο, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως θα κάνουμε μια αναφορά στα βιβλία Α' και Β' κατηγορίας για την τήρηση τους που αφορούν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Τα βιβλία Α' κατηγορίας αφορούν επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ακαθάριστο αριθμό εσόδων μέχρι 150.000 ευρώ. Οι επιτηδευματίες που υπάγονται σε αυτήν την κατηγορία, τηρούν βιβλίο αγορών όπου αναγράφεται το είδος και η αξία αγοράς των αγαθών. Τα βιβλία Β' κατηγορίας αφορούν επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ακαθάριστο αριθμό εσόδων έως και 1.500.000 ευρώ. Σε αυτή τη περίπτωση οι επιτηδευματίες τηρούν βιβλίο εσόδων- εξόδων όπου αναγράφονται το είδος του δικαιολογητικού, τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις, οι δαπάνες για την αγορά αγαθών, οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και το ΦΠΑ. Ακόμα στο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αναφέρονται τα βιβλία Γ' κατηγορίας, τα οποία αφορούν επιχειρήσεις που έχουν ακαθάριστο αριθμό εσόδων άνω του 1.500.000 ευρώ.

Επί προσθέτως υπάρχουν και τα πρόσθετα βιβλία που τηρούν οι επιτηδευματίες ανάλογα με τον κλάδο και το αντικείμενο ενασχόλησης της επιχείρησης. Τα πρόσθετα βιβλία συμπεριλαμβάνουν όλα τα στοιχεία που δεν μπορούν να καταγραφούν στα Α', Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία.

Τέλος, υπάρχουν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που χρησιμοποιούν οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας που εκδίδονται από τους επιτηδευματίες που δεν τηρούν βιβλίο αγορών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ (Παρατηρήσεις - Επίσημάνσεις)

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 10 - ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

ΕΝΟΤΗΤΑ Α΄

1.Οι διατάξεις του άρθρου 10 αναφέρονται γενικά στην υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Ειδικότερα:

2.Η παράγραφος 1 καθορίζει γενική υποχρέωση τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής όταν παραλαμβάνονται ασυνόδευτα εμπορεύσιμα ή πάγια αγαθά από οποιονδήποτε τρίτο καθώς και αγαθά για επεξεργασία από επιτηδευματίες ή αγρότες (επίσης χωρίς συνοδευτικά στοιχεία). Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς ή δελτίο εισαγωγής δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

3.Οι επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής και από 1/1/2007 υποχρεώνονται να τηρούν βιβλίο επισκευής αγαθών.

4.Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, δύναται να καταχωρούνται:

-είτε στα βιβλία των προσώπων αυτών μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύσταση τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών κατά περίπτωση

-είτε σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ της κατοικίας ή της έδρας αυτού με μνεία της υπό σύσταση επιχείρησης.

5.Οι παράγραφοι 3 και 4 καθορίζουν την υποχρέωση τήρησης βιβλίου επενδύσεων για τις ανάγκες πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων όταν διενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

6.Η παράγραφος 5 καθορίζει πρόσθετα - κλαδικά βιβλία για 19 ομοειδείς κλάδους επιχειρήσεων.

7.Πρόσθετα βιβλία θεωρούνται και αυτά, τα οποία ορίζονται από αποφάσεις ή ειδικές διατάξεις, όπως:

- Το ειδικό βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου .
- Το ειδικό βιβλίο μεταπωλητού μεταχειρισμένων.
- Το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης για τους διαμεταφορείς.
- Το βιβλίο φορολογικής αποθήκης.
- Το ημερολόγιο διαφημίσεων ΜΜΕ.

8.Με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1127/96 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1370/19-12-2001 ορίστηκαν οι προϋποθέσεις τήρησης βιβλίου παράδοσης φαρμάκων από τα φαρμακεία σε ασφαλισμένους .

9.Όλα τα πρόσθετα βιβλία είναι θεωρημένα.

10.Όποιος δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς συναλλαγές στα κλαδικά πρόσθετα βιβλία, αποτελεί λόγο χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών.

11.Η ενημέρωση των βιβλίων αυτών είναι πρωτογενής και ο χρόνος ενημέρωσης κατά κανόνα άμεσος, γιατί ουσιαστικά χρησιμοποιούνται ως βιβλία εισόδου ή καταχώρησης πελατών.

12.Η εκτύπωση των πρόσθετων βιβλίων όταν τηρούνται μηχανογραφικά δεν επιτρέπεται να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο ενημέρωσης, με εξαίρεση τα βιβλία που ενημερώνονται βάσει εκδιδόμενων παραστατικών, όπως είναι το βιβλίο αποθήκευσης και το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης. Επίσης, εκτύπωση σε μεταγενέστερο χρόνο, επιτρέπεται για το βιβλίο κίνησης οχημάτων.

13.Όλοι οι επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα - κλαδικά βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10, εκδίδουν για τις συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί σε αυτά απόδειξη παροχής υπηρεσιών σε επιτηδευματίες και ιδιώτες.

14.Πιθανή έκδοση αντί ΑΠΥ τιμολογίου παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες δεν επισύρει πρόστιμο με τη διάταξη της παρ. 5γ του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 (Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων), όπου ορίζεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο εάν για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο χρόνο και φέρει θεώρηση σε περίπτωση που απαιτείται.

15.Η καθεμιά μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση δεδομένων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής στα πρόσθετα βιβλία θεωρείται αυτοτελής παράβαση. Βλέπε άρθρο 5 § 8 περίπτωση η' Ν. 2523/97 στον Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων Δ. Σταματόπουλου.

16.Όλοι όσοι τηρούν πρόσθετα - κλαδικά βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10, εκδίδουν αθεώρητα στοιχεία αξίας, δηλαδή ουσιαστικά για την πλειοψηφία αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με την υποχρέωση καταχώρησης εντός της επομένης από την έκδοση του αθεώρητου στοιχείου αξίας στο πρόσθετο βιβλίο του αριθμού του εκδοθέντος στοιχείου και της αξίας αυτού.

17.Για τα τουριστικά λεωφορεία δεν καθορίζεται πρόσθετο βιβλίο, αλλά έχει καθιερωθεί δελτίο κίνησης από τις διατάξεις του άρθρου 13α'.

18.Παρασχέθηκε η δυνατότητα (από 17-11-1999) τα μηχανογραφικά τηρούμενα πρόσθετα βιβλία τα οποία ενημερώνονται από εκδιδόμενα παραστατικά να εκτυπώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν το βιβλίο αποθήκευσης, το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης. Επίσης στον ίδιο χρόνο εκτυπώνεται το βιβλίο κίνησης οχημάτων (ενοικιάσεις αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων). Τα άλλα πρόσθετα βιβλία, εάν τηρούνται μηχανογραφικά, πρέπει να εκτυπώνονται άμεσα.

19.Καταργήθηκε από 1/1/2003 (Ν. 3052/02) η τήρηση των πρόσθετων βιβλίων που τηρούσαν:

- 1)τα εκκοκιστήρια (βιβλίο πρέσσας),
- 2)οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις καθώς και
- 3)η τήρηση του πρόσθετου βιβλίου εισόδου εξόδου ασθενών των κλινικών το οποίο ενσωματώθηκε στο βιβλίο ασθενών.

Από 22-12-2006 καταργήθηκαν:

το βιβλίο συνδρομητών για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες με συνδρομή και το βιβλίο παραγγελιών που τηρούσαν οι κατασκευαστές προκατασκευασμένων οικιών ή άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων

19α. Από 1/1/2003 τηρούνται απλότυπα (όχι διπλότυπα) το βιβλίο μεριδολογίου ιατρών καθώς και το βιβλίο αποθήκευσης, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 § 1 δεν υποβάλλεται το αντίγραφο αυτών στη ΔΟΥ, αλλά συγκεντρωτική κατάσταση.

20.Οι ιατροί και οδοντίατροι (από 1/1/2003) εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις αφού το βιβλίο επίσκεψης ασθενών ορίζεται από 1/1/2003 ως βιβλίο της παραγράφου 5 του άρθρου 10 και τους καταλαμβάνει η απόφαση για έκδοση αθεώρητων ΑΠΥ από τους τηρούντες πρόσθετα βιβλία. Για υπηρεσίες, εκτός έδρας, όπου δεν χρησιμοποιείται το βιβλίο ασθενών, οι χειρόγραφες ΑΠΥ εκδίδονται θεωρημένες.

20α. Από 1/1/2003 τηρούν για πρώτη φορά πρόσθετα βιβλία οι παρακάτω κατηγορίες επιτηδευματιών:

- Επισκευαστές επίπλων, μηχανών, μηχανημάτων τηρούν βιβλίο ποσοτικής παραλαβής . Από 22-12-2006 τηρείται ως βιβλίο επισκευής .

-Οι επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες έναντι συνδρομής τηρούσαν βιβλίο συνδρομητών από 1/1/2003 μέχρι και 21/12/2006 οπότε καταργήθηκε με το άρθρο 28 § 23 του Ν. 3522/06.

-Οι πωλητές μεταχειρισμένων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρούν βιβλίο εισερχόμενων.

-Οι οδοντίατροι τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών .

-Οι ασκούντες παραϊατρικό επάγγελμα (λογοθεραπευτές, ψυχολόγοι, διαιτολόγοι κ.λπ.) τηρούν βιβλίο πελατών.

-Οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων τηρούν βιβλίο κίνησης οχημάτων.

-Οι κτηματομεσίτες τηρούν βιβλίο εντολών.

Από 1-3-2007 ο εκπαιδευτής οδηγών μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών τηρεί βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών όπως και ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων. Βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών για τους επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων. Αντί βιβλίου ποσοτικής παραλαβής, ο επισκευαστής ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων όταν τα παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση για επισκευή και δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής, τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών. Το βιβλίο αυτό είναι όμοιου περιεχομένου με το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής που τηρούσαν από 1-1-1995 μέχρι και 21-12-2006 οι επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών και από 1/1/2003 - 21/12/2006 οι επισκευαστές επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων.

Σημειώνεται ότι όταν αντί βιβλίου, τηρείται δελτίο επισκευής αγαθών το δελτίο αυτό πρέπει να εκδίδεται τουλάχιστον διπλότυπο. Κωδικός θεώρησης TAXIS για το «Βιβλίο επισκευής αγαθών» 315 και για το «Δελτίο επισκευής αγαθών» 316. Στο βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, που είναι όμοιου περιεχομένου με το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που τηρούσαν οι επιτηδευματίες αυτοί, και σ' αυτό καταχωρείται άμεσα με την παραλαβή του προς επισκευή αγαθού η ημερομηνία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των προς

επισκευή αγαθών που παραλαμβάνονται.

Ο επιτηδευματίας που τηρούσε θεωρημένο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής μπορεί, αντί να θεωρήσει το βιβλίο ή το δελτίο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 5 του άρθρου 10, να συνεχίσει και από 22-12-2006 που άρχισαν οι νέες διατάξεις, την τήρηση του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής που τηρούσε μέχρι την εξάντληση των θεωρημένων εντύπων. Στην περίπτωση που εξέδιδε δελτίο ποσοτικής παραλαβής με Η/Υ σημαινόμενο με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ), μπορεί να συνεχίσει να εκδίδει σημαινόμενο και το μηχανογραφικό δελτίο επισκευής αγαθών.

21. Τρόπος έκδοσης των Α.Π.Υ.

Παρέχεται η δυνατότητα στους ως άνω επιτηδευματίες να εκδίδουν τις ΑΠΥ προς το κοινό με τη χρήση απλής φορολογικής ταμειακής μηχανής και μετά την ένταξη του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής στις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 10, με την απαραίτητη προϋπόθεση να αναγράφουν τον α/α και την αξία τους μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση τους στο πρόσθετο βιβλίο ή δελτίο. Για τις λοιπές περιπτώσεις εκδίδονται για την παροχή των υπηρεσιών προς το κοινό και προς τους επιτηδευματίες ΑΠΥ χειρόγραφες ή μηχανογραφικές αθεώρητες με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1083/2003 και προαιρετικά οι μηχανογραφικές με σήμανση Στο περιεχόμενο τους αναγράφονται τα στοιχεία που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 και σε περίπτωση που εκδίδονται μηχανογραφικά και σημαίνονται με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, παρέλκει η αναγραφή του α/α και της αξίας της σχετικής ΑΠΥ στο βιβλίο ή δελτίο.

ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄

Επισημάνσεις - Διευκρινίσεις:

α. Ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, θεωρούνται ιδίως τα ψυγεία, πλυντήρια, σκούπες, μίξερ, σίδερα, ηλεκτρικά καλοριφέρ, στερεοφωνικά, ραδιοκασετόφωνα, τηλεοράσεις, βίντεο, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κ.λπ. Επίσης συμπεριλαμβάνονται και οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές.

Για τις επισκευές κινητών τηλεφώνων υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου ή δελτίου επισκευής αγαθών γιατί είναι ηλεκτρονικές συσκευές. Αντίθετα για τις επισκευές των ρολογιών δεν τηρείται πρόσθετο βιβλίο ή δελτίο γιατί τα

ρολόγια δεν emπίπτουν στις ηλεκτρικές ή ηλεκτρονικές συσκευές ή μηχανές ή μηχανήματα.

β. Την υποχρέωση αυτή την έχουν γενικά όσοι επισκευάζουν ηλεκτρικές ή ηλεκτρονικές συσκευές ανεξάρτητα αν είναι το κύριο αντικείμενο εργασιών τους ή όχι. Έτσι ο επιτηδευματίας που εμπορεύεται ηλεκτρικές συσκευές και παράλληλα ασχολείται και με την επισκευή ηλεκτρικών συσκευών, έχει την υποχρέωση της τήρησης του βιβλίου ή δελτίου επισκευής αγαθών για τις συσκευές που παραλαμβάνει προς επισκευή.

γ. Επισκευές επίπλων. Αφορά παραλαβή οποιουδήποτε επίπλου ανεξάρτητα από το υλικό που είναι κατασκευασμένο (μεταλλικό, ξύλινο, πλεξιγκλάς, μπαμπού κ.λπ.) δηλαδή πρέπει να τηρείται από ταπετσήρηδες, λουστραδόρους, στιλβωτές μπρούτζινων επίπλων κ.λπ. Ως επισκευή θεωρείται οποιαδήποτε εργασία που γίνεται στα έπιπλα είτε αφορά επιδιορθώσεις, είτε συντήρηση, είτε εργασίες αναπαλαίωσης αυτών, κ.λπ.

δ. Επισκευαστές μηχανών. Τηρείται από τους επισκευαστές μηχανών οποιασδήποτε χρήσης, ήτοι μηχανών αυτοκινήτων, μηχανών σκαφών θαλάσσης, ζυγιστικών μηχανών κ.λπ.

ε. Επισκευαστές μηχανημάτων κάθε τύπου όπως ψυκτικών μηχανημάτων, μηχανημάτων κλιματισμού οδοντιατρικών, ιατρικών, φωτοτυπικών κ.λπ.

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει κάθε είδους μηχανή ή μηχανήματα που παραλαμβάνονται (ως ολοκληρωμένη συσκευή) προς επισκευή και δεν καταλαμβάνει την παραλαβή εξαρτημάτων ή ανταλλακτικών αυτών.

στ. Τηρείται μόνο για τις συσκευές κ.λπ. που παραλαμβάνονται προς επισκευή στο εργαστήριο και όχι γι' αυτά που επισκευάζονται κατ'οίκον ή σε εγκαταστάσεις τρίτων.

Επίσης τηρείται και όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις τους προς επισκευή πρόσθετο βιβλίο- ή δελτίο επισκευών ανεξάρτητα εάν τις επισκευάζουν οι ίδιοι ή τις αποστέλλουν σε άλλα εργαστήρια.

ζ. Όταν οι συσκευές έπιπλα, μηχανές ή μηχανήματα συνοδεύονται από Δελτίο Αποστολής δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου ή έκδοσης δελτίου επισκευής αγαθών.

η. Τρόπος τήρησης. Στο βιβλίο ή δελτίο αυτό καταχωρούνται με την παραλαβή τα δεδομένα που ορίζονται στην παράγραφο 5ζ' του άρθρου 10 του Κώδικα, δηλαδή: α) η χρονολογία παραλαβής, β) το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του

αποστολέα, γ) το επάγγελμα και η διεύθυνση του, δ) το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται.

θ. Αν δεν γίνει η επισκευή, γιατί η αποκατάσταση της βλάβης κρίνεται ως ασύμφορη από τον πελάτη τότε σημειώνεται το γεγονός αυτό στις παρατηρήσεις του βιβλίου ή δελτίου και σκόπιμο είναι να υπογράψει παραπλεύρως ο πελάτης.

ι. Υπόδειγμα βιβλίου επισκευής αγαθών. Βλέπε στη συνέχεια θέμα 24α.

ια. Τέλος, σημειώνουμε ότι για λόγους οργανωτικούς θεωρούμε ότι καλό είναι να τηρείται ως δελτίο επισκευής αγαθών και όχι ως βιβλίο για να παραδίδεται και στον πελάτη ένα αντίτυπο.

1.Βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) ξενοδοχείων, ξενόνων, οίκων ευγηρίας, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικείων και κάμπινγκ

Σύμφωνα με το άρθρο 10 § 5 περ. α' του ΚΒΣ, ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά.

2.Χρόνος αναγραφής της ημερομηνίας αναχώρησης του πελάτη στο βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας)

Το βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) των ξενοδοχείων κ.λπ. πρέπει να ενημερώνεται με την πιθανή ημερομηνία αναχώρησης του πελάτη κατά την ώρα εισόδου (άφιξη) του πελάτη. Σε περίπτωση που η πραγματική ημερομηνία αναχώρησης δεν συμπίπτει με την αναγραφόμενη πιθανή ημερομηνία αναχώρησης του τότε γίνεται σχετική παρατήρηση στο βιβλίο πελατών με αναγραφή της ημερομηνίας αναχώρησης. Σε περίπτωση αλλαγής της ημερομηνίας αναχώρησης διενεργείται σχετική καταχώρηση με τη νέα ημερομηνία αναχώρησης.

Ουσιαστικά πλέον στο βιβλίο πόρτας απαιτούνται δύο στήλες, μια για την κατ' αρχήν αναγραφόμενη πιθανή ημερομηνία αναχώρησης, η οποία θα συ-

μπληρώνεται με την άφιξη και δήλωση του πελάτη και μια για την αναχώρηση, η οποία θα συμπληρώνεται με την αναχώρηση. Παρέλκει η καταχώρηση της ημερομηνίας αναχώρησης (πραγματική) όταν αυτή συμπίπτει με την αναγραφόμενη πιθανή ημερομηνία αναχώρησης. Σημειώνεται ότι μέχρι την 31/12/2002 αναγραφόταν η ημερομηνία αναχώρησης του πελάτη μόνο κατά την αναχώρηση του.

3. Παιδικές κατασκηνώσεις - Μη τήρηση βιβλίου πόρτας.

Σε ερώτημα της Πανελλήνιας Ένωσης Παιδικών Κατασκηνώσεων το Υπ. Οικ. με το έγγραφο 1070715/498/1-7-1994 αναφέρει «ότι από τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 περ. α του Π.Δ. 186 /1992 (ΚΒΣ) δεν έχετε υποχρέωση τήρησης βιβλίου πόρτας, για τις παιδικές κατασκηνώσεις με την προϋπόθεση ότι η κατασκήνωση δεν λειτουργεί ως κάμπινγκ».

Κάμπινγκ. Αμοιβή εφάπαξ ανεξαρτήτως αριθμού ατόμων. Τρόπος ενημέρωσης βιβλίου πελατών (πόρτας).

Όταν η αμοιβή καθορίζεται εφάπαξ, στην αρχή της σαιζόν, ανεξαρτήτως των ατόμων, των διανυκτερεύσεων, της παροχής ρεύματος κ.λπ., η ενημέρωση του βιβλίου πελατών (πόρτας) γίνεται με το κλείσιμο της συμφωνίας και όχι πέραν από τον χρόνο έναρξης της παροχής υπηρεσίας. Στο βιβλίο αυτό αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου, το συμφωνούμενο ποσό και η χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας.

Κρίνεται σκόπιμο στις περιπτώσεις αυτές για την απόδειξη της συναλλαγής να υφίσταται σχετικό συμφωνητικό και σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο συμφωνητικό θα πρέπει να υπογράψει ο πελάτης στο βιβλίο πόρτας με την καταχώρηση της σχετικής εγγραφής.

Βιβλίο πόρτας ξενοδοχείου, ξενώνα, κάμπινγκ κ.λπ., πελάτης τουριστικό γραφείο.

Στις περιπτώσεις που τα ξενοδοχεία κ.λπ., συμβάλλονται με τουριστικά γραφεία, τα οποία καταβάλλουν την αμοιβή, και κατ' εντολή τους παραμένουν στα δωμάτια δικοί τους πελάτες, τότε στο βιβλίο πόρτας πρέπει να αναγράφεται εκτός από το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία του πελάτη και το ονοματεπώνυμο του προσώπου που κατ' εντολή του παραμένει στο ξενοδοχείο, γιατί το βιβλίο πελατών τηρείται και κατά τις αστυνομικές διατάξεις, με τις οποίες είναι απαραίτητο να φαίνονται τα ονόματα των πελατών που παραμένουν στο ξενοδοχείο. Βλέπε υπόδειγμα βιβλίου πελατών.

Η αναγραφή του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας του τουριστικού γραφείου ή

της επιχείρησης και το ονοματεπώνυμο του ενοίκου, κατ' εντολή του οποίου διαμένει (ο ενοίκος) στο ξενοδοχείο κ.λπ., προβλέπεται από 1-4-1998 ρητά από τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθρου 10, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 16 § 4 του Ν. 2579/98.

Με την εγκ. 1059568/395 ΠΟΛ. 1163/23-4-1993 γίνεται δεκτό ότι, «στις περιπτώσεις άφιξης ομάδων πελατών (γκρουπ) για λογαριασμό τουριστικών γραφείων, πρακτορείων κ.λπ., επειδή παρουσιάζονται δυσχέρειες για την άμεση καταχώριση στο βιβλίο πόρτας του ονοματεπώνυμου όλων των ατόμων της ομάδας (γκρουπ) λόγω του μεγάλου αριθμού τους, μπορεί να καταχωρείται στο βιβλίο αυτό μόνο το όνομα ή η επωνυμία του τουριστικού γραφείου ή του πρακτορείου, ο συνολικός αριθμός των ατόμων της ομάδας και οι αριθμοί των δωματίων, στα οποία θα μείνουν τα άτομα της ομάδας, με παράλληλη διατήρηση της ονομαστικής κατάστασης πελατών του τουριστικού γραφείου ή του πρακτορείου που συνοδεύει την ομάδα, η οποία θα επιδεικνύεται σε κάθε φορολογικό έλεγχο».

4. Βιβλίο διάθεσης λαχείων.

«Ο πράκτορας κρατικών λαχείων από 1/7/1992 υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου διάθεσης λαχείων, στο οποίο πρέπει να καταχωρεί με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης τους αριθμούς των λαχείων που προορίζονται να πωληθούν λιανικώς από τον ίδιο.

Ως πράκτορες κρατικών λαχείων, για την εφαρμογή της παραπάνω υποχρέωσης, θεωρούνται εκείνοι που προμηθεύονται τα λαχεία απευθείας από τη Δ/νση Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών και είναι εφοδιασμένοι με ειδική άδεια από τη Διεύθυνση αυτή. (Σ.Σ. Δηλαδή δεν εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές τα περιφερειακά πρακτορεία ΠΡΟ.ΠΟ. - Λαχείων, αλλά τα κεντρικά πρακτορεία που πωλούν τα λαχεία κατά κανόνα χονδρικά).

Ύστερα από την καθιέρωση του βιβλίου αυτού και τη συγκεκριμένη αντιμετώπιση της φορολογίας των πρακτόρων κρατικών λαχείων στη φορολογία εισοδήματος (ν. 2065/1992 άρθρο 10 § 4) και λόγω μη υπάρξεως φορολογικού ενδιαφέροντος στο όνομα των πλανοδίων λαχειοπωλών δεν απαιτείται πλέον η υποβολή κατ' έτος καταστάσεων διαθέσεως λαχείων από τους εν λόγω πράκτορες).

5. Βιβλίο Επίσκεψης ασθενών (Ιατρών και Οδοντιάτρων)

Μέχρι την 31/12/02 οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων πλην οδοντιάτρων και

κτηνιάτρων τηρούσαν το πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/92. Άρθρο 64 § 11.

Από 1/1/03 οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων υποχρεώνονται να τηρούν το βιβλίο επίσκεψης ασθενών με τις διατάξεις της παραγρ. 5 περ. ια του άρθρου 10. Πρόκειται για νομοτεχνική αλλαγή αλλά και προσθήκη των οδοντιάτρων.

Με τη θέσπιση της τήρησης του βιβλίου επίσκεψης ασθενών ως βιβλίο της παραγράφου 5, τα πιο πάνω πρόσωπα εκδίδουν από 1/1/2003 αθεώρητες ΑΠΥ σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 για τους ασθενείς που καταχωρούνται σε αυτό.

Το βιβλίο αυτό τηρείται με τον ίδιο τρόπο και ενημερώνεται στον ίδιο χρόνο που οριζόταν με τις προηγούμενες διατάξεις.

Αναλυτικότερα αναφέρουμε τα ακόλουθα:

α. Από ποιους τηρείται

Τηρείται από όλους τους γιατρούς και οδοντογιατρούς, ακόμα και από τις εταιρείες που συνιστούν οι γιατροί με αντικείμενο βεβαίως την παροχή υπηρεσιών γιατρού. Τα διαγνωστικά κέντρα έχουν τις υποχρεώσεις της § 5 δ του άρθρου 10.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης οι κτηνίατροι.

Οι οδοντίατροι υποχρεώθηκαν σε τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών από 1-1-2003.

Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης όταν παρέχονται ιατρικές υπηρεσίες εκτός των εγκαταστάσεων του γιατρού π.χ. στα σπίτια των ασθενών, ή σε άλλους χώρους όπως σχολεία, εργοστάσια κ.λπ. Ακόμα όταν παρέχονται ιατρικές υπηρεσίες π.χ. αναισθησιολόγοι, χειρουργοί κ.λπ. σε κλινικές, θεραπευτήρια ή νοσοκομεία έστω και αν λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή από τον ασθενή, γιατί αφενός στην περίπτωση αυτή ενημερώνουν τα νοσοκομεία το μεριδολόγιο ιατρών, και αφετέρου όπως προκύπτει από τις διατάξεις της § 5 περ. ια του άρθρου 10, αλλά και από την Α.Υ.Ο. 1191/92 και ΠΟΛ. 1271/12-12-02 το βιβλίο αυτό τηρείται στο ιατρείο ή εργαστήριο κ.λπ. αλλά όχι εκτός των εγκαταστάσεων του γιατρού.

β. Τι αναγράφεται σ' αυτό

Στο Βιβλίο καταχωρούνται για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του, η χρονολογία επίσκεψης και ο αριθμός της Α.Π.Υ. όταν αυτή εκδοθεί. Όταν εκδίδονται αθεώρητες αποδείξεις αναγράφεται εντός της επομένης ο αριθμός της ΑΠΥ και το ποσό της αμοιβής.

γ. Ιδιαιτερότητες στην ενημέρωση. ΑΠΥ

Όταν εκδίδεται μία απόδειξη για περισσότερες από μία επισκέψεις του ίδιου ασθενή ή όταν η αμοιβή καταβάλλεται κατόπιν συμφωνίας, αφού ολοκληρωθεί η παροχή των ιατρικών ή οδοντιατρικών υπηρεσιών, χωρίς δηλαδή να λαμβάνεται αμοιβή από το γιατρό ή τον οδοντίατρο για τις υπηρεσίες που παρέχονται ενδιάμεσα (π.χ. παρακολούθηση εγκύου μέχρι τον τοκετό από γυναικολόγο γιατρό, θεραπεία από οδοντιάτρους κ.λπ.) εκδίδεται μια ή περισσότερες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ανάλογα αν η αμοιβή καταβάλλεται εφάπαξ ή τμηματικά. Οι αριθμοί των αποδείξεων αυτών καταχωρούνται στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών σε όλες τις επισκέψεις που καλύπτονται από αυτές.

Προσοχή. Για τις αμοιβές που εισπράττουν οι ιατροί και οδοντίατροι από εκτός έδρας επισκέψεις, στα σπίτια των ασθενών κ.λπ., δεν έχουν υποχρέωση όπως είναι γνωστό να ενημερώνουν το βιβλίο ασθενών, άρα εξακολουθεί η υποχρέωση τους για έκδοση θεωρημένων ΑΠΥ. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να τηρούνται δύο σειρές ΑΠΥ.

Σε εξέταση από εργαστηριακούς γιατρούς (микροβιολόγοι, ακτινολόγοι κ.λπ.) τα στοιχεία του ασθενή αναγράφονται μόνο κατά την ημέρα που έγινε η εξέταση, όχι και όταν παραδίδονται οι εξετάσεις. Το ίδιο ισχύει και όταν οι εργαστηριακές αυτές εξετάσεις εντός ολίγων ημερών από τη σύνταξη τους προσκομίζονται για να επιδειχθούν στον γιατρό που έδωσε την εντολή να γίνουν και εφόσον φυσικά δεν καταβάλλεται αμοιβή κατά την επίσκεψη αυτή.

Ειδικά για τους οδοντιάτρους έγινε δεκτό, με την Εγκ. ΠΟΑ. 1271/12-12-02, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από αυτούς, σε αρκετές περιπτώσεις ολοκληρώνονται ύστερα από πολλές επισκέψεις (π.χ. απονευρώσεις), παρέχεται η δυνατότητα, για τις περιπτώσεις αυτές, το πρόσθετο βιβλίο να ενημερώνεται με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας (πρώτη επίσκεψη του ασθενή), με σχετική ένδειξη-ση-μείωση «συνεχίζονται οι επισκέψεις» και με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών να αναγράφεται και η ημερομηνία αυτή. Επίσης την επόμενη ημέρα από την έκδοση της απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή των αποδείξεων επί τμηματικής καταβολής, αναγράφεται ο αριθμός τους στο πρόσθετο βιβλίο.

Για τις εξετάσεις ασθενών και την παροχή ιατρικών ή οδοντιατρικών συμβουλών χωρίς αμοιβή (δωρεάν) θα γίνεται σχετική καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και θα εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη

«δωρεάν».

δ. Ποιοι ασθενείς δεν αναγράφονται στο Βιβλίο

Οι γιατροί που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο ή έχουν σύμβαση μίσθωσης εργασίας (μισθωτοί) ή μίσθωσης έργου με ασφαλιστικά ταμεία (Ι ΚΑ, ΤΕΒΕ κ.λπ.) και έχουν την υποχρέωση να δέχονται τους ασφαλισμένους αυτούς στο ιατρείο τους, χωρίς να λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους ασθενείς δεν υποχρεούνται να καταχωρούν τα στοιχεία των ασθενών αυτών στο τηρούμενο βιβλίο (όταν λαμβάνεται μέρος αμοιβής ή ποσοστού συμμετοχής ενημερώνεται κανονικά το βιβλίο). Η ιδιότητα των ασθενών αυτών ως ασφαλισμένων στο Δημόσιο ή σε κάποιο ταμείο θα αποδεικνύεται από το ατομικό βιβλιάριο υγείας, από το οποίο θα έχει αποκοπεί η σχετική απόδειξη ή από την αναγραφή στο ασφαλιστικό βιβλιάριο του ονόματος του οικογενειακού γιατρού. Για όλους τους άλλους ασθενείς, ακόμα και αυτούς που δέχεται ο γιατρός δωρεάν υποχρεούται να τους καταχωρεί στο Βιβλίο Ασθενών.

ε. Τόπος τήρησης

Τηρείται στο χώρο εξέτασης του ασθενή ή στο χώρο παροχής σ' αυτόν των ιατρικών συμβουλών (ιατρείο, οδοντιατρείο, εργαστήριο κ.λπ.). Για τις επισκέψεις ασθενών στο σπίτι ή σε άλλους χώρους, όπως σε σχολεία, αθλητικούς συλλόγους δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης βιβλίου ασθενών.

στ. Χρόνος ενημέρωσης

Ενημερώνεται με την είσοδο του ασθενούς στον χώρο εξέτασης ή παροχής των ιατρικών υπηρεσιών και συμβουλών.

ζ. Δυνατότητα συνένωσης του «Βιβλίου Επίσκεψης Ασθενών» με το βιβλίο «Εσόδων-Εξόδων»

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 οι γιατροί και οδοντίατροι έχουν τη δυνατότητα να συνενώνουν το Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών με το «Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων» με την προϋπόθεση ότι από το τηρούμενο συνενωμένο «Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών-Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων» θα προκύπτουν τα δεδομένα και των δύο βιβλίων, ότι αυτό θα παραμένει στο χώρο εξέτασης των ασθενών καθ' όλη τη διάρκεια της επαγγελματικής απασχόλησης του γιατρού και ότι θα τηρείται χειρόγραφα.

Το συνενωμένο βιβλίο «Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών - Εσόδων - Εξόδων» θεωρείται στη ΔΟΥ με Κωδικό ΤΑΧΙΣ 288.

Το ανωτέρω συνενωμένο βιβλίο τηρείται με όμοιο τρόπο όπως και το βιβλίο εσόδων-εξόδων στο οποίο καταχωρούνται και τα δεδομένα (στο σκέλος των εσόδων ή

σε ιδιαίτερο χώρο) του βιβλίου επίσκεψης ασθενών, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 11 του ν. 2065/92.

Οι γιατροί οι οποίοι μέχρι την 31/12/02 χρησιμοποιούσαν το βιβλίο εσόδων-εξόδων και ως βιβλίο επίσκεψης ασθενών (Άρθρο 64 παρ. 11 ν. 2065/92) χωρίς να είναι θεωρημένο με το πιο άνω κωδικό (288), μπορούν να συνεχίσουν να το τηρούν και ως βιβλίο επίσκεψης ασθενών και μετά την 1.1.2003 μέχρι την εξάντληση του, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ.

Επίσης οι οδοντίατροι, που για πρώτη φορά υποχρεώνονται να τηρούν το βιβλίο επίσκεψης ασθενών από 1.1.2003, έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν το ήδη θεωρημένο χειρόγραφο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και για την τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών μέχρι την εξάντληση του, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ.

Για τον τρόπο τήρησης του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων με τα δεδομένα του βιβλίου επίσκεψης ασθενών, όταν τηρείται χειρόγραφα, παραθέτουμε τα ακόλουθα: (όταν τηρείται μηχανογραφικά δεν είναι πρακτικά δυνατό).

α' τρόπος

Να ενημερώνεται το Βιβλίο στη στήλη των εσόδων αμέσως με την είσοδο του ασθενή. Δηλαδή να αναγράφεται η χρονολογία και στη στήλη της αιτιολογίας το ονοματεπώνυμο και η Δ/ση του ασθενή. Στη συνέχεια με την έκδοση της Α. Π. Υ. να συμπληρωθεί ο αριθμός της στο τηρούμενο Βιβλίο και το ποσό της αμοιβής. Ο τρόπος αυτός εξυπηρετεί τους γιατρούς που αμείβονται σε κάθε επίσκεψη, δεν μπορεί πρακτικά να τηρηθεί από τους γιατρούς που αμείβονται με διάφορο τρόπο.

β' τρόπος

Να χωριστεί το Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων στα δύο. Δηλαδή από τη μέση και πίσω με κατάλληλη γραμμογράφηση να τηρείται ως Βιβλίο ασθενών και στο πρώτο μέρος για αναγραφή των Εσόδων-Εξόδων.

Σημειώνεται για την περίπτωση αυτή ή όταν τηρείται χωριστό Βιβλίο Ασθενών, ότι επιτρέπεται, όπως εξάλλου είναι γνωστό, τα έσοδα να καταχωρούνται ημερήσια με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού των Α.Π.Υ., και όχι, όπως πάρα πολλοί γιατροί νομίζουν ότι είναι υποχρεωμένοι, να καταχωρούν κάθε απόδειξη χωριστά.

Τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών από γιατρούς που συνεργάζονται με διαγνωστικά κέντρα

1η περίπτωση. Αμοιβή από το διαγνωστικό κέντρο

Οι συνεργαζόμενοι γιατροί με διαγνωστικό κέντρο, οι οποίοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του διαγνωστικού κέντρου και αμείβονται από αυτό και όχι από τους ασθενείς που εξετάζουν, δεν έχουν υποχρέωση τήρησης του βιβλίου «επίσκεψης ασθενών». Οι ασθενείς αυτοί καταχωρούνται στο βιβλίο «επίσκεψης ασθενών» που τηρεί το διαγνωστικό κέντρο, γιατί είναι δικοί του πελάτες.

2η περίπτωση. Αμοιβή από τον ασθενή ασφαλισμένο

Για την περίπτωση αυτή σημειώνουμε ότι η εξέταση των ασθενών, ασφαλισμένων σε διάφορα ασφαλιστικά ταμεία, από γιατρούς που συνεργάζονται με διαγνωστικό κέντρο και εργάζονται στο χώρο του κέντρου και όχι σε δικό τους ατομικό χώρο με την έννοια της ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης και με μηχανήματα του κέντρου, δεν θεωρείται ότι οι γιατροί αυτοί αποκτούν στο χώρο του διαγνωστικού κέντρου επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα) και φυσικά δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία υποκαταστήματος (εσόδων - εξόδων και βιβλίο επίσκεψης ασθενών). Διευκρινίζεται επίσης, ότι δεν έχουν υποχρέωση να καταχωρούν τους ασθενείς που εξετάζουν στο διαγνωστικό κέντρο, στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών της έδρας τους γιατί πρόκειται για παροχή υπηρεσίας εκτός της επαγγελματικής τους εγκατάστασης.

Το διαγνωστικό κέντρο πρέπει να καταχωρεί στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών για διευκόλυνση του ελέγχου τους ασθενείς ασφαλισμένους των ασφαλιστικών ταμείων που εξετάζονται από τους συνεργαζόμενους γιατρούς, με αναγραφή πέραν των δεδομένων που ορίζονται από τις διατάξεις του κώδικα και του ονοματεπώνυμου του συνεργαζόμενου γιατρού και του ασφαλιστικού φορέα του ασθενή.

Βιβλιογραφία - Δικτυακοί Τόποι

1. Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος : Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και στοιχείων. Ενδέκατη Έκδοση (2008)
2. <http://www.et.gr/>
3. <http://www.taxheaven.gr/>
4. <http://www.alfavita.gr/>
5. <http://www.capital.gr/>

Επισημάνσεις

Η Πτυχιακή συντάχθηκε με έτος βάσης το 2008 και όχι άλλο έτος προγενέστερο ή μεταγενέστερο.