

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΣΧΟΛΗ: Σ.Δ.Ο.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ  
ΣΤΗΝ ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΗ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:  
ΘΕΟΔΩΡΟΠΟΥΛΟΥ ΝΙΚΗ  
ΤΣΟΛΚΑ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ  
ΓΟΥΛΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ

- ΠΑΤΡΑ 2000 -



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	3493
----------------------	------

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η φορολογία – φόροι στην αρχαία Ελλάδα .....	1
Τακτικοί άμεσοι φόροι .....	1
Τακτικοί έμμεσοι φόροι .....	4
Έκτακτοι άμεσοι φόροι .....	4
Έκτακτοι έμμεσοι φόροι .....	5
Ρωμαϊκή περίοδος .....	5
Έσοδα από τα δημόσια κτήματα .....	5
Φόροι των επαρχιών .....	6
Τακτικοί έμμεσοι φόροι .....	6
Μονοπώλια .....	7
Τακτικοί άμεσοι φόροι .....	7
Έκτακτοι άμεσοι φόροι .....	7
Φορολογία – φόροι στη Βυζαντινή Αυτοκρατορία .....	8
Τακτικοί – Άμεσοι .....	11
Έκτακτοι – Έμμεσοι .....	12
Γλωσσάριο .....	13
Περίοδος Τουρκοκρατίας .....	14
Δεκάτη .....	15
Κεφαλικός ( τζιζιγιέ ).....	16
Άλλοι γεωργικοί φόροι .....	16
Άλλοι φόροι .....	18
Άμεσοι φόροι .....	18
Έμμεσοι φόροι .....	20
Φορολογία – φόροι από το 1880 μέχρι σήμερα .....	22
Φορολογία αροτριώντων κτηνών ( 1880 ) .....	22
Φορολογία έκτακτων κερδών ( 1915 – 1920 ) .....	22
Φορολογία γεωργικής παραγωγής ( 1927 ) .....	23
Φορολογία εγγείου προσόδου (1919 ) .....	23
Φόρος υπερεισοδήματος ( 1919 – 1923 ) .....	25
Φορολογία καθαρών προσόδων ( 1919 ) .....	26
Φορολογία Ινδικής κάνναβης ( 1906 – 1932 ) .....	26
Φορολογία ζύθου και βύνης .....	27
Φορολογία Θηραϊκής γης .....	27
Φορολογία Εμπορικής Ναυτιλίας .....	27

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η φορολογία – φόροι σήμερα .....	29
Είδη φόρων .....	29
Φόρος εισοδήματος .....	29
Φόρος προοδευτικός .....	30
Φόρος αναλογούν .....	31
Φόρος αρνητικός .....	32
Φόρος διανεμητός .....	33
Φόρος παρακρατούμενος .....	33
Φόρος εισπραττόμενος ( ή των τελωνείων ) .....	34
Φόρος αποδήμων .....	34
Φόρος αυτοκινήτων .....	34
Φόρος δωρεών .....	35
Φόρος μεταβίβασης ακινήτων .....	35
Φόρος ποσοτικός .....	36
Φόρος πραγματικός .....	36
Φόρος προσωπικός .....	37
Φόρος στη δαπάνη .....	37
Φόρος υπέρ τρίτων .....	38
Φόρου επίπτωση .....	39
Φόρος κληρονομιών .....	39
Φόρος κεφαλαίου περιουσίας .....	41
Φόροι κατανάλωσης .....	41
Φόροι κυκλοφορίας αγαθών .....	41
Φόροι πολλαπλοί .....	42
Φορολογία διπλή ή αμφιλαψής .....	42
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ( Φ.Π.Α. ) .....	44

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Διατάξεις του Κ.Β.Σ. ....	48
Άρθρο 1. Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων .....	48
Άρθρο 2 . Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων .....	49
Άρθρο 3 . Διάκριση επιτηδευματιών .....	52
Άρθρο 4 . Ενταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων .....	53
Άρθρο 5 . Βιβλία πρώτης κατηγορίας .....	58
Άρθρο 6 . Βιβλία δεύτερης κατηγορίας .....	59
Άρθρο 7 . Βιβλία τρίτης κατηγορίας .....	61

Άρθρο 8 . Βιβλίο αποθήκης παραγωγής – κοστολογίου .....	62
Άρθρο 9 . Έννοια υποκαταστήματος – βιβλία υποκαταστήματος .....	68
Άρθρο 10 . Πρόσθετα βιβλία .....	70
Άρθρο 11 . Δελτίο αποστολής – Δελτίο εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας .....	78
Άρθρο 12 . Τιμολόγια – Εκκαθαρίσεις .....	81
Άρθρο 13 . Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης – Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ...	87
Άρθρο 15 . Αποδείξεις δαπανών .....	91
Άρθρο 16 . Έγγραφο μεταφοράς .....	92
Άρθρο 17 . Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων .....	98
Άρθρο 18 . Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων .....	102
Άρθρο 19 . Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων .....	104
Άρθρο 20 . Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση .....	107
Άρθρο 30 . Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων .....	110
Άρθρο 31 . Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων .....	115
Άρθρο 32 . Πρόστιμα γενικών παραβάσεων .....	116
Άρθρο 33 . Αυτοτελής παραβάσεις .....	118
Άρθρο 34 . Επιβολή προστίμου .....	122
Άρθρο 35 . Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις .....	123
Άρθρο 36 . Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....	124

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ποινικές κυρώσεις .....	131
Έννοια φοροδιαφυγής .....	131
Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής .....	136
Μη επιβολή κυρώσεων .....	142
Διοικητικές κυρώσεις .....	144
Περιπτώσεις που επιβάλλεται πρόστιμο .....	157

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ( Εφημερίς της Κυβερνήσεως ) .....	159
--	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	163
--------------------	-----

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### 1.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ – ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΑΡΧΑΙΑ ΕΛΛΑΔΑ

Η επιβολή φόρων έχει μακραίωνη ιστορία. Στην αρχαία Αθήνα, την πιο καλά συγκροτημένη ως τότε πολιτεία, η φορολογία είχε περίπου τις μορφές που διατηρούνται μέχρι σήμερα. Οι φόροι χωρίζονται σε τακτικούς και έκτακτους και καθεμιά απ' αυτές τις κατηγορίες περιλάμβανε άμεσους ή έμμεσους φόρους.

#### 1.2 Τακτικοί άμεσοι φόροι (τα κυριότερα τέλη)

- α) **Πεντηκοστή.** Τέλος το 2% πληρωνόταν στα λιμάνια της Αττικής για εισαγόμενα και εξαγόμενα φορτία στην φόρτωση και εκφόρτωση των πλοίων.
- β) **Δεκάτη.** Τέλος 10% στην αξία του φορτίου από τα πλοία που διέπλεαν τον Ελλήσποντο.
- γ) **Επώνιο.** Τέλος στις πωλήσεις, που πλήρωναν στο δημόσιο οι αγοραστές.
- δ) **Διαπύλιο.** Εισπραττόταν στις πύλες της πόλης ή στην αγορά από τα εμπορεύματα που εισάγονταν στην Αθήνα για πώληση.
- ε) **Μετοίκιο.** Προσωπικό τέλος που πλήρωναν οι μέτοικοι. Ο άνδρας πλήρωνε 12 δραχμές το χρόνο και η γυναίκα χωρίς σύζυγο ή ενήλικους για 6 δραχμές. Απαλλασσόταν η μητέρα μετά την ενηλικίωση των γιων της, οι οποίοι και επιφορτίζονταν στο εξής το φόρο.

**στ) Ξενικό.** Πρόσθετο τέλος, που πλήρωναν οι μέτοικοι για να μπορούν να εργάζονται στην αγορά δικαίωμα που δεν κάλυπτε το μετοίκιο.

**ζ) Πορνικό.** Επιβαλλόταν στις πόρνες. Το ποσοστό καθόριζαν οι αγορανόμοι.

**η) Μισθώματα δημόσιων σπιτιών.** Τους φόρους εισέπρατταν οι τελώνες, που τους αγόραζαν από την πολιτεία και πλήρωναν ξεχωριστά ένα ορισμένο ποσό.

Άλλη κατηγορία ήταν οι δικαστικές καταβολές, καθώς και τα πρόστιμα που επιβάλλονταν στον κατηγορούμενο ή τον κατηγορο, αν δεν έπαιρνε το ένα πέμπτο των ψήφων των δικαστών.

Όλες αυτές οι πρόσοδοι διαιρούνται σε δύο κατηγορίες : τις καταβολές (τακτικές πληρωμές από τέλη και μισθώματα, που ήταν από πριν γνωστές και χρησίμευαν ως βάση για τον προϋπολογισμό των δαπανών της διοίκησης) και τα προκαταβλήματα, που ήταν συμπληρωματικές πληρωμές από τις δικαστικές καταβολές και τα πρόστιμα.

Επίσης, η αθηναϊκή πολιτεία είχε μεγάλες προσόδους από τους φόρους των συμμάχων κατά την Α' (454 – 452 π.χ.) και τη Β' συμμαχία (378 – 338).

Στην Α' Συμμαχία οι σύμμαχοι ήταν αυτόνομοι και μη αυτόνομοι. Οι αυτόνομοι έδιναν έναν αριθμό εξοπλισμένων πλοίων και ήταν κύριοι του οίκου τους, διοικούνταν δηλ. όπως αυτοί ήθελαν, ενώ οι μη αυτόνομοι πλήρωναν τακτό ετήσιο φόρο και δεν είχαν όλη την ελευθερία στη διοίκηση και την απονομή της δικαιοσύνης και οι δύο κατηγορίες ήταν φόροι υποτελείς κατά το λεξιλόγιο των νεότερων χρόνων, με μειωμένη όμως αυτοτέλεια η δεύτερη κατηγορία. Το

σύνολο των φόρων των υποτελών πόλεων ανέρχονταν στην αρχή στα 460 τάλαντα. Το 425 π.Χ. ο φόρος αυτός ανέβηκε στα 1200 τάλαντα, πραγματικά όμως εισπράττονταν μόνο 800 τάλαντα. Κάθε τετραετία η βουλή καθόριζε το ποσό του φόρου που έπρεπε να πληρώσει κάθε σύμμαχο κράτος. Η απόφαση της βουλής κυρωνόταν από το δήμο (τάξη του φόρου). Εκτός από τους συνηθισμένους φόρους οι Αθηναίοι επιβάρυναν τους συμμάχους τους και με πρόσθετο φόρο, την επιφορά (άρχισε το 440 π.Χ.). Αντίθετα, σ' άλλες πόλεις δινόταν ατέλεια. Οι πόλεις που απολάμβαναν την ατέλεια πλήρωναν μόνο την απαρχή, δηλ. το εξηκοστό του φόρου που πληρωνόταν στο ταμείο των ιερών χρημάτων της Αθήνας.

Τους φόρους τους έφεραν στην Αθήνα οι σύμμαχοι στα Μεγάλα Διονύσια. Αυτούς υποδέχονταν οι ελληνοταμίας μπροστά στη Βουλή, οι οποίοι κατέγραφαν την εισφορά με όλα τα στοιχεία και τα ονόματα των κομιστών. Στις πόλεις που έστελναν μέρος του φόρου ή δεν έστελναν καθόλου, στέλνονταν από την Αθήνα οι εκλογείς, με ναυτική δύναμη για την είσπραξη των χρημάτων, από την τάξη των πεντακοσιομεδίμων.

Το 413 π.Χ. οι Αθηναίοι επέβαλαν την εικοστή, δηλ. τέλος 5% στην αξία των εισαγόμενων κι εξαγομένων από τις σύμμαχες πόλεις. Οι πρόσοδοι όμως με ετήσια καταβολή εξαγόραζαν την υποχρέωση της στρατεύσης, ενώ οι μεγάλες εξακολουθούσαν να παρέχουν στρατιωτική δύναμη. Τα χρήματα των μικρών πόλεων ονομάζονταν «συντάξεις», για να αποφεύγεται η κακόηχη πια λέξη φόρος.

Οι συντάξεις προσκομίζονταν στην Αθήνα τακτικά και αν καθυστερούσαν, τις εισέπρατταν οι Αθηναίοι με τη βία. Κατατίθεντο



στο κοινό συμμαχικό ταμείο απ' όπου αντλούσαν για τις πολεμικές δαπάνες.

### 1.2.1 Τακτικοί έμμεσοι φόροι

Οι Αθηναίοι εκτός από τις τακτικές είχαν και τις έμμεσες προσόδους, από χρηματικές καταβολές εύπορων πολιτών. Οι υποχρεώσεις αυτές ονομάζονται λειτουργίες και τις πλήρωναν εκ περιτροπής όλοι οι εύποροι πολίτες. Οι λειτουργίες αυτές περιλάμβαναν την τριηραρχία (έκτακτη πρόσοδο), τη χορηγία, τη γυμνασιαρχία και την εστίαση. Τους υπόχρεους για την πληρωμή όριζε η ίδια η φυλή τους.

### 1.2.2 Έκτακτοι άμεσοι φόροι

Στην κατηγορία αυτή των εσόδων υπάγονται οι επιδόσεις και οι εισφορές.

**α) Επιδόσεις.** Εκούσια συνεισφορά σε χρήμα ή σε είδος για την πολεμική προετοιμασία και για την φρούρηση της χώρας ύστερα από έκκληση με ψήφισμα της Εκκλησίας του Δήμου. Το ίδιο γινόταν και για τις θυσίες.

**β) Εισφορές.** Η εισφορά επιβαλλόταν για την πολεμική προετοιμασία και δεν απαλλάσσονταν από αυτής ούτε οι ορφανοί ούτε οι τριήραρχοι. Ο έκτακτος αυτός φόρος ήταν ανάλογος με την περιουσία του υπόχρεου. Επιβαλλόταν κάθε φορά με ψήφισμα του δήμου. Συμπεραίνετε ότι μέχρι το 380 π.Χ. η κατανομή βασιζόταν στην κατάταξη που έκανε ο Σόλωνας. Το 378 π.Χ. έγινε νέα

κατανομή και οι υπόχρεοι κατατάσσονταν σε συμμορίες. Τα κύρια ποσά εισέφεραν οι 300 πλουσιότεροι κάθε συμμορίας.

### **1.2.3 Έκτακτοι έμμεσοι φόροι**

Σ' αυτήν την κατηγορία φόρων υπαγόταν η τριηραρχία, λειτουργία που επιβαλλόταν στους πολίτες.

## **1.3 ΡΩΜΑΪΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**

Στην αρχαία Ρώμη, τα έσοδα του ρωμαϊκού κράτους προέρχονταν από τα δημόσια κτήματα, τους φόρους των επαρχιών, τους τακτικούς έμμεσους φόρους τα μονοπώλια, τους τακτικούς άμεσους φόρους και τους έκτακτους άμεσους φόρους.

### **1.3.1 Έσοδα από τα δημόσια κτήματα**

Το Ρωμαϊκό κράτος είχε στην κυριότητα του εδάφη, από κατακτήσεις μεταλλεία, περιοχές αλιείας και δάση απ' αυτά είχε εκχωρήσει κομμάτια γης σε Ρωμαίους πολίτες, τα *datum assignatum*. Τα υπόλοιπα τα μίσθωνε με διάφορους τρόπους και διάφορη διάρκεια και εισέπραττε το μίσθωμα.

### 1.3.2 Φόροι των επαρχιών

Όταν οι Ρωμαίοι δημιουργούσαν ρωμαϊκή επαρχία σε μια περιοχή που κατακτούσαν, ένα τμήμα του εδάφους της περιερχόταν στην κυριότητα του ρωμαϊκού κράτους και το υπόλοιπο έμενε στη νομή των κατοίκων, με τον όρο να πληρώνουν στο Ρωμαϊκό κράτος φόρο ίσο με το ένα δέκατο των προϊόντων σε είδος (*decuma*), ή χρηματικό ποσό που καταβαλλόταν μια φορά (*stipendium vatigat cecuma*). Το πρώτο σύστημα εφαρμόστηκε στην Σικελία και στην Ασία και το δεύτερο σε όλες τις άλλες επαρχίες, στις οποίες περιλήφθηκαν τα αυτοκρατορικά χρόνια και η Σικελία και η Ασία.

Εκτός από την δεκάτη, η σύγκλητος μπορούσε να επιβάλλει κατά περιόδους στις επαρχίες την παροχή ορισμένων ειδών σε καθορισμένη τιμή. Η καταβολή των φόρων δεν γινόταν από άτομα, αλλά κατά επαρχίες και αυτές κατένειμαν το συνολικό ποσό στους φορολογούμενους. Τα αυτοκρατορικά χρόνια, οι φόροι που επιβάλλονται σε κάθε επαρχία καθορίζονταν ανάλογα με τη φορολογική αντοχή των κατοίκων. Γι' αυτό ο Αύγουστος εγκαινίασε τη γενική απογραφή των κατοίκων της αυτοκρατορίας. Στο ρωμαϊκό δημόσιο ταμείο κατατίθεντο και το περίσσευμα από τις προσόδους των επαρχιών (*vestigalia*).

### 1.3.3 Τακτικοί έμμεσοι φόροι

Τέτοιοι φόροι ήταν οι λιμενικοί, οι τελωνιακοί, της αγοράς κ.τ.λ. Όλοι αυτοί οι δασμοί ονομάζονταν ελλιμένα τέλη (*portoris*).

### 1.3.4 Μονοπώλια

Από το 508 π.Χ. το κράτος είχε το μονοπώλιο του άλατος. Αργότερα είχε το μονοπώλιο της κοπής των νομισμάτων. Επίσης είχε έσοδα από τα πρόστιμα, από τις δημοσιεύσεις, από τα παράβολα (sacramenta) κ.α.

### 1.3.5 Τακτικοί άμεσοι φόροι

Όλοι αυτοί οι φόροι επιβλήθηκαν από τον Αύγουστο και ήταν : το 1% στις δημοπρασίες (centesima revertum venalium), το 4% στις πωλήσεις δούλων (vicesima), παλιός φόρος από το 357 π.Χ. και το 5% στις κληρονομίες (hereditates).

### 1.3.6 Έκτακτοι άμεσοι φόροι

Τον καιρό της ελεύθερης πολιτείας υπήρχε νόμος, σύμφωνα με τον οποίο δεν μπορούσαν να φορολογηθούν τα κτήματα κανενός πολίτη. Η ισχύς αυτού του νόμου αναστελλόταν σε καιρό πολέμου, οπότε επιβαλλόταν φορολογία, σε ποσοστό ανάλογα με τις ανάγκες της στιγμής, πάνω στις περιουσίες. Θεωρητικά αυτό ήταν αναγκαστικό δάνειο, που προοριζόταν να επιστραφεί πράγμα που συνέβη μερικές φορές για όλο ή μέρος του δανείου η επιστροφή γινόταν από τα λάφυρα. Από το 167 π.Χ. ο φόρος αυτός σταμάτησε γιατί η φορολόγηση των επαρχιών ήταν βαριά και κάλυπτε τις στρατιωτικές δαπάνες.

#### 1.4 Φορολογία – Φόροι στη Βυζαντινή Αυτοκρατορία

Μετά την μεγάλη οικονομική κρίση, που δοκίμασε την υστερορωμαϊκή αυτοκρατορία κατά τη διάρκεια του 3<sup>ου</sup> αι. και τα οικονομικά μέτρα που πήραν οι Διοκλητιανός και ο Κωνσταντίνος Α΄, με την καθιέρωση του φορολογικού συστήματος του “ζυγοκεφάλου” (λατ. *Capitatio – jugatio*) καθ’ όλη σχεδόν τη διάρκεια της Βυζαντινής Αυτοκρατορίας για πάνω από 1000 χρόνια, λειτούργησε και άνθισε ένα εκπληκτικά πολύπλοκο και δαιδαλώδη σύστημα φόρου, που τα μεσαιωνικά κείμενα αποδίδονται με τους όρους “τέλη”, “τελέσεις”, “τελέσματα”, “δημόσια (τέλη)”, “δοσίματα” κ.α.

Σε σημαντική ποικιλία πηγών, είτε συλλογικών (δημόσιων εγγράφων, φορολογικών κατάστιχων, κτηματολογίων) είτε ατομικών (αναφορών επώνυμων υπαλλήλων, χρονικογράφων κ.τ.λ.) συναντούμε ένα ποικιλόμορφο και καταπιεστικό σύστημα – μηχανισμό ανηλεούς απομύζησης των φορολογούμενων, οι οποίοι αναφέρονται ως “τελεσταί”, “τελούντες”, “συντελεσταί”, (“οι τελούντες εν χρέεσιν), σε αντίθεση με τους καταπιεστικούς φοροεισπράκτορες του κράτους που ονομάζονται “αναγραφείς”, “απογραφείς”, “φορολογούντες”, “πράκτορες” κ.α. Όπως μαθαίνουμε από τις πηγές οι τελευταίοι ήταν μόνιμα επί ποδός, κυριολεκτικά “χτενίζοντας” τα Βυζαντικά αστικά και επαρχιακά κέντρα, για τη συλλογή των απαραίτητων για το κρατικό θησαυροφυλάκιο (“το σαλέλλιων”) πόρων. Πρέπει δε να τονιστεί, ότι οι φορολογήσεις αυτές εφαρμόζονται κυρίως στις μικρομεσαίες και κατώτερες κοινωνικές τάξεις (τους “πενήτας”), φέροντας πολλές φορές μεγάλους επαρχιακούς πληθυσμούς στα πρόθυρα της απόγνωσης.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι καταπιέσεις, που ο μητροπολίτης Αθηνών, Μιχαήλ Χωνιάτης, αναφέρει σε λόγο του προς τον αυτοκράτορα Αλέξιο Γ' Άγγελο στα τέλη του 12<sup>ου</sup> αι., τις οποίες υφίσταντο από τους φοροεισπράκτορες της Κωνσταντινούπολης οι Αττικοβοιωτοί. Αντίθετα, φαίνεται βέβαιο ότι συνήθως τα ανώτερα κοινωνικό – οικονομικά στρώματα (οι “δυνατοί”) και οι μοναστηριακές περιουσίες απολάμβαναν σημαντικού βαθμού φοροαπαλλαγές.

Οι φόροι (“τέλη”) στο Βυζάντιο μπορούν, σε γενικές γραμμές, να υποδιαιρεθούν σε τακτικούς – άμεσους (πιν 1) σε έκτακτους και σε έμμεσους (πιν.2).

Σύμφωνα με τα ρωμαϊκά πρότυπα, τα αναλογούνται στις διάφορες κατηγορίες πολιτών ποσά “τελών” καθορίζονταν από ειδικές φορολογικές επιτροπές αναγραφέντων και πραιτόρων, οι οποίοι διενεργούσαν “απογραφάς” πληθυσμών, κατά κανόνα κάθε δεκαπενταετία (κατ’ “ιδικτιώνα”) αν και οι μαρτυρίες των πηγών φανερώνουν ότι στην πραγματικότητα οι απογραφές αυτές γίνονται αρκετά αραιότερα. Όπως παρατηρεί ο κ. Βαρζός με βάση τις παραπάνω απογραφές συντάσσοντας κάθε χρόνο από το “γενικό σέκρετον” της Κωνσταντινούπολης τα “ακρόστοιχα” (φορολογικοί κατάλογοι), των οποίων τα “ισοκώδικα” (=αντίγραφα) αποστέλλονται στις επαρχίες, για την εύρυθμη και απρόσκοπτη είσπραξη των “τελών” από τους υπηκόους της αυτοκρατορίας. Οι μελέτες των ειδικών γύρω από τα οικονομικά του Βυζαντίου επιστημόνων φανερώνουν ότι δύο οι κύριοι τρόποι είσπραξης φόρων στο Βυζάντιο :

α) ο άμεσος δηλ. απευθείας από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, διαμέσου των φοροεισπρακτόρων (“φορολόγων”, αναφραφέντων”,

“πραιτόρων”, “υποδεκτών”, “σύνδικων” και β) ο έμμεσος, με ειδική δηλ. ανάθεση σε πολίτες, αποκαλούμενους “τελώνας”, οι οποίοι αναλάμβαναν το ρόλο του “ενοικιαστή” στην περίπτωση πάντως που οι τελευταίοι έκαναν κατάχρηση του ρόλου τους και υπεξαιρούσαν ποσά για τον εαυτό τους, ήταν υπόλογοι στο κράτος με αρκετά βαριά ποινές που έφταναν μέχρι τη φυλάκιση και την εξορία.

Βασική κατηγορία φόρων αποτελούσαν οι γεωργικοί – αγροτικοί φόροι, που πληρώνονταν μαζικά κατά κτήματα και όχι κατά κεφαλή, σε χρήμα και όχι σε είδος. Οι μεγαλογαιούχοι συχνά αναγκάζονταν να πληρώνουν και τους φόρους των αγροτών, που εργάζονταν στα κτήματα τους δηλ. ως “εν απογραφών” που είχαν τη δυνατότητα σε περιπτώσεις ευνοϊκής νομοθεσίας υπέρ των κατώτερων στρωμάτων – να γίνουν κύριοι των κτημάτων αυτών, εάν οι προαναφερόμενοι μεγαλογαιούχοι αρνούσαν ή αδυνατούσαν να καταβάλουν τους φόρους, που τους αντιστοιχούσαν.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα έμμεσου φόρου (πιν.αρ.2) είναι η “αγγαρεία”, που αποτελούσε στην ουσία, εξαναγκασμό των πολιτών για δωρεάν παροχή εκ μέρους τους εργασίας σε δημόσια πολιτικά και στρατιωτικά έργα. Στην υστεροβυζαντινή περίοδο, παρά τις κατά περιόδους ενέργειες για φοροελαφρύνσεις η στυγνή φορολόγηση των πολιτών της Βυζαντινής επικράτειας έφτασε στο - έσχατο σημείο της, ιδιαίτερα την εποχή της δυναστείας των Αγγέλων (1185 - 1204).

Την εποχή αυτή, οι πολυάριθμοι φοροεισπράκτορες στους οποίους προστέθηκαν τώρα “απαιτηταί”, “δεκατισταί” και “φορολογούντες” έκαναν τη ζωή στη Βυζαντινή ύπαιθρο ιδιαίτερα δυσχερή σε σημείο ώστε να παρουσιάζονται περιπτώσεις κατά τις οποίες ολόκληροι επαρχιακοί πληθυσμοί να πηγαίνουν με το μέρος εντόπιων, κινηματιών

ή να προτιμούν την ξένη κατάκτηση (Α. Σαββίδη “Βυζαντινά Στασιαστικά και Αυτονομιστικά κινήματα...1189 – 1240” διδακτορική διατριβή πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης 1985).

#### 1.4.1 Πίνακας 1 : Τακτικοί - Άμεσοι

- **Κεφαλικός** ρωμαϊκής προέλευσης καταβαλλόταν από όλους τους κατοίκους της αυτοκρατορίας εκτός από :
  - α) Τους δούλους (που αποτελούσαν ‘τμήμα’ των κτημάτων γαιών στις οποίες ήταν προσδεμένοι)
  - β) Τους συγκλητικούς
  - γ) Τους στρατιωτικούς
  - δ) Τους άγαμους
  - ε) Τις μοναχές
  - στ) Τους ζωγράφους – εικονογράφους

Αν και σταδιακά μειώθηκε η εφαρμογή του εντούτοις ποτέ δεν καταργήθηκε ολοκληρωτικά.
- **Στρατιωτικός** χορήγηση εξοπλισμού και συντήρηση από εύπορο πολίτη η ομάδα (3 – 4) φτωχότερων πολιτών για ένα στρατιώτη.
- **Καπνικόν** οικοδομικός φόρος για κάθε ‘καπνοδόχο’ ή ‘εστία’, δηλ. για μια οικογένεια (οικία). Οι συλλέκτες του αναφέρονται ως ‘καπνικάριοι’.
- **Συνωγή** φορολόγηση ανάλογα με τον αριθμό των ζώων που χρησιμοποιούνταν για την καλλιέργεια ενός κτήματος.



- **Αερίκόν** η ακριβής φύση του φόρου αυτού αποτελεί γρίφο, αφού δεν υπάρχουν σαφείς πληροφορίες στις πηγές οι 4 επικρατέστερες ερμηνείες :
- **Φόρος άλατος**
- **Εδαφονόμιον** φόροι κληρονομιών και μεταβίβασης ακινήτων περιουσιών
- **Εννόμιον** φόροι για τους βοσκότοπους και το δικαίωμα βοσκής των κοπαδιών
- **Ζευγαριατικόν** φόρος για τα ζώα που δεν χρησιμοποιούταν στο όργωμα π.χ. χοίρους (“χοιροδεκατία”), καθώς και για τους μελισσοκόμους (“μελισσονομία”).
- **Φόρος παρθενοφορίας** φόρος για δικαίωμα τέλεσης γάμων
- **Χρυσάργυρον** Εφαρμόστηκε από το Μ. Κωνσταντίνο σε συμπλήρωση του *capitato – jugatio* του Διοκληριανού, και αποτελούσε επαχθή φόρο εργασίας (επιτηδεύματος) που έπληττε καίρεα τους μικρομεσαίους βιοτέχνες και επαγγελματίες καθώς και τους απόρους. Η κατάργηση του από τον Αύγουστο Α΄ το 498, ανακούφισε πολύ τους πληθυσμούς της αυτοκρατορίας.

#### 1.4.2 Πίνακας 2 : Έκτακτοι – Έμμεσοι

- **Επιβολή** ρωμαϊκής πρωτοβυζαντινή εποχή
- **Αλληλέγγυων** αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη, εξέλιξη της επιβολής στη μεσοβυζαντινή και υστεροβυζαντινή περίοδο

- **Αλαμανικόν** έκτακτος φόρος επί Αλεξίου Γ' Αγγέλου στα τέλη του 12<sup>ου</sup> αι. για να αντιμετωπιστεί η απειλή του αυτοκράτορα Ερρίκου ΣΤ' της Γερμανίας.
- **Καταναλωτικοί** φόροι για την εισαγωγή – εξαγωγή εμπορευμάτων από και προς το εξωτερικό. Οι γνωστότεροι :
  - α) “Κομμέρκιον” (τελωνειακός δασμός)
  - β) “Σκαλιατικόν” (λιμενικός)
  - γ) “Διαβητικόν” (διαμετακόμισης εμπορευμάτων).
- **Χαρτιατικόν** φόρος “χαρτοσήμου” για την αντικατάσταση των φορολογικών καταλόγων (του κτηματολογίου). Θεσπίστηκε στις αρχές του 9<sup>ου</sup> αι. από τον Νικηφόρο Α'.
- **Φόρος Βιομηχανίας – Βιοτεχνίας**
- **Φόρος για ανεύρεση και εκμετάλλευση Λατομείων**
- **Φόρος για Ανακάλυψη Θησαυρών ή χαμένων περιουσιών**

### 1.4.3 Γλωσσάριο

“αναγραφείς”

“απογραφείς” = φορολόγοι

“αποχή” ή “αμεριμνία” = υποχρεωτική απόδειξη του φοροεισπράκτορα προς το φορολογούμενο

“εναπόγραφοι” = μικροκτηματίες εργαζόμενοι στα κτήματα των μεγαλογαιούχων

“κανονικάριος” = κρατικοί ελεγκτές για την κανονική κατάβολή ή την επίσπευση της καταβολής των χρεωστούμενων φόρων.

“ποδοκόπιων”	= “αμοιβή” φοροεισπρακτόρων από τους φορολογούμενους (ένα μηλιαρήσιο ανα 1 χρυσό νόμισμα – solidus) η καταβολή αυτής αργότερα κατέληγε στο δημόσιο ταμείο
“πραίτορες”	= φορολόγοι
“εύνδικοι”	= φορολόγοι
“υποδέκτες”	= φορολόγοι (μεταγενέστερα χρόνια Βυζαντίου).

## 1.5 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΤΟΥΡΚΟΚΡΑΤΙΑΣ

Στους πρώτους αιώνες οι φόροι υπάγονταν σε δύο κατηγορίες: τους προβλεπόμενους από το σερί (ιερό νόμο των Μουσουλμάνων) και τους επιβληθέντες κατά καιρούς από τους σουλτάνους. Στους πρώτους ανήκαν: ο κεφαλικός (χαράτσι) φόρος και η δεκάτη και τους δεύτερους όλοι οι άλλοι φόροι.

Για όλους τους φόρους τηρούνταν στην Κωνσταντινούπολη γενικό κτηματολόγιο και φορολογικοί κατάλογοι, που αντίγραφα τους στέλνονται κάθε χρόνο στις πρωτεύουσες των συντζαμιών (επαρχιών) για είσπραξη κατά τους γνωστούς και από παλιά καθιερωμένους τρόπους. Επιτροπή δημογερόντων και προκτιρών της κοινότητας καθόριζε το ποσό για το οποίο ήταν υπόχρεο το κάθε άτομο. Το φόρο τον εισέπρατταν στις υποδημόσιες γαίες οι σπάχηδες και οι ζαίμες, που ήταν προϊστάμενοι στις φορολογικές περιφέρειες (τιμάρια), στις οποίες υποδιαιρούνταν το σουντζάκι. Στις άλλες γαίες οι φόροι εισπράττονται από τους ενοικιαστές φόρων. Ο φορολογούμενος μπορούσε να καταφύγει στον καδή για παράπονα.

Οι γεωργικοί φόροι ήταν ο σημαντικότερος πόρος του τουρκικού κράτους. Οι γαίες χωρίζονταν : α) στις υποδημόσιες, β) στις γαίες τέλειας ιδιοκτησίας του Μουσουλμάνων και γ) στις φορολογούμενες. Υπήρχαν, ακόμη και γαίες του στέμματος (δημόσιες) τα βακούφικα, γαίες κοινής χρήσης (βοσκές), και νεκρές που δεν ανήκαν σε κανένα.

α) Υποδημόσιες (εραζί μιριέ, έρσι μεμλεκέτ) ήταν εκείνες που ανήκαν σε μη Μουσουλμάνους, που υποτάχτηκαν χωρίς αντίσταση και διατήρησαν την περιουσία τους. Οι περιουσίες εκείνων που αντιστάθηκαν δημεύονταν. Το 1/5 το έπαιρνε το Σουλτάνος και το υπόλοιπο διανεμόταν στους στρατιωτικούς που συμμετείχαν στον πόλεμο. Οι κάτοχοι αυτής της γης πλήρωναν τον κεφαλικό φόρο, τη δεκάτη και όλους τους άλλους φόρους.

β) Ιδιοκτησίες των Μουσουλμάνων (μουλκ, το 4/5 των παραπάνω). Πλήρωναν μόνο τη δεκάτη και γι' αυτό λέγονταν και δεκατισμένες (ασριγιέ). Σ' αυτήν την κατηγορία υπαγόταν και η γη των εξισλαμισμένων Χριστιανών.

γ) Φορολογούμενη γη (χαρατζιέ) – Ανήκε στους Μουσουλμάνους, χωρίς να είναι γαλκ. Στους μεταγενέστερους χρόνους αγοράστηκαν από μη Μουσουλμάνους. Πλήρωναν διπλό έγγειο φόρο : δεκάτη και στρεμματικό.

### 1.5.1 Δεκάτη

Βάρυνε τα κτήματα κι όχι τα πρόσωπα. Τα κτήματα των Μουσουλμάνων πλήρωναν κανονικά το 1/10 της σοδειάς για τη γη που αρχικά παραχωρήθηκε σ' αυτούς (μουλκ). Οι μη Μουσουλμάνοι καμιά φορά πλήρωναν παραπάνω από το δέκατο και ανάλογα με τη

γονιμότητα του εδάφους το 1/8 μέχρι το μισό της παραγωγής. Γη Χριστιανού που περιεχόταν στην κυριότητα Μουσουλμάνου εξακολουθούσε να πληρώνει τον ίδιο φόρο που πλήρωνε και προηγούμενα με το Χριστιανό.

### 1.5.2 Κεφαλικός (τζιζιγιέ)

Το φόρο αυτό πλήρωναν όλοι οι Μουσουλμάνοι. Οι επιβαρυνόμενοι μ' αυτόν χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες : Στην πρώτη ανήκαν οι πιο εύποροι, που πλήρωναν 48 ντιρέμ (δραχμές) που η καθεμιά είχε αξία 4 άσπρα) αυτοί που ανήκαν στη δεύτερη κατηγορία πλήρωναν 24 ντιρέμ, ενώ οι φτωχοί 12 ντιρέμ. Την εποχή του σουλτάνου Αχμέτ Β' (1691 – 1695), η πρώτη κατηγορία πλήρωνε 4 ολλανδικά δουκάτα, η δεύτερη 2 και η Τρίτη 1. Στις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα, ο κεφαλικός φόρος ελαττώθηκε στο τέταρτο και πλήρωναν 12 γρόσια, 6 και 13 αντίστοιχα (12 γρόσια = 1 ολλανδικό δουκάτο).

### 1.5.3 Άλλοι γεωργικοί φόροι

Ταπού (το εδαφονόμιο των Βυζαντινών). Φόρος μεταβίβασης ακινήτων ίσος με το εισόδημα ενός χρόνου που υπολογιζόταν στο δέκατο της αξίας του κτήματος. Ρέμισι τσιφτ (το εδαφικό τέλος των Βυζαντινών ή σε ζευγαριάτικο). Καταβάλλονταν 30 – 42 άσπρα ανάλογα με την γονιμότητα του εδάφους Νεμεπάκ. Καταβολή 6 – 12 άσπρα από εκείνους που είχαν γη μικρότερη από μια ζευγιά. Το φόρο αυτό πλήρωναν οι παρακεντέδες (χωρικοί που δεν ασχολούνταν με τη γεωργία, αλλά με άλλες δουλειές). Ντένιμ ακτσεσί, στρεμματικός

φόρος: Πληρωνόταν για γη που ανήκε σ' άλλο τσιφλίκι από αυτό που ήταν εγκατεστημένος ο φορολογούμενος, για μικρά κομμάτια γης. Ο φόρος αυτός ήταν ένα άσπρο για 2 – 4 στρέμματα. Επίσης, τον πλήρωναν και για τους κήπους και τους αμπελώνες, εκτός από τη δεκάτη Σαλαριγιέ (ιπποφορβή). Ήταν ο φόρος που επιβαλλόταν, πέρα απ τη δεκάτη, στο κριθάρι, το κεχρί και τη βρόμη. Εκτός από τη δεκάτη, ο υπόχρεος έδινε σε είδος ή σε χρήμα το 1/3 της ετήσιας παραγωγής (2 1/2 – 8 κιλά). Ρέμσι οτλάκ, το εννόμιο ή νόμιστρο και των Βυζαντινών. Οι μη γεωργοί που είχαν κοπάδι έδιναν ένα κριάρι ή ένα πρόβατο στα 300 κεφάλια, ανάλογα με την ποιότητα του κοπαδιού. Ρέμσι γιασλάκ, φόροι στο ξηρό χορτάρι που σοδειαζόταν από τα θερινά λιβάδια. Ανερχόταν στο δέκατο ή ένα άσπρο κατά κάρο. Το χορτάρι της αγρανάπαυσης δεν φορολογούνταν. Ρέμσι κισλάκ, το εννόμιο των φθινοπωρινών χορτολιβαδιών των βυζαντινών, ήταν φόρος διαχείρισης των κοπαδιών. Η αντιστοιχία ήταν ένα πρόβατο ή 50 άσπρα στα 300 κεφάλια. Ρέμσι αγνάμ και ρέμσι αγγίλ (προβατονόμιο ή μαντριάτικο). Μισό άσπρο για κάθε πρόβατο. Τον πλήρωναν και μόνιμοι ποιμένες και νομάδες. Οι μόνιμοι ποιμένες πλήρωναν και 6 – 12 άσπρα μαντριάτικα για κοπάδι 300 προβάτων. Αργότερα μειώθηκε σε 5 άσπρα. Ρέμσι κουβάν (το μελισσονόμι). Πληρωνόταν τον Ιούλιο σε είδος, το δέκατο της παραγωγής ή σε χρήμα, μισό μέχρι δύο άσπρα το μεσισοκόφινο. Ρέμσι ντιγγιμεν (φόρος στους μύλους). Επιβάλλονταν 60 άσπρα το χρόνο στο νερόμυλο που δούλευε όλο το χρόνο και 30 άσπρα αν δούλευε 6 μήνες. Οι ανεμόμυλοι πλήρωναν 15 άσπρα. Ρέμσι αρουσάν (ο φόρος παρθενοφθορίας των βυζαντινών). Τον πλήρωνε εκείνος που έδινε την

κόρη του σε γάμο, 60 άσπρα για παρθένα και 40 για χήρες. Οι άποροι πλήρωναν το μισό.

#### 1.5.4 Άλλοι φόροι

Φόρος επιβαλλόταν ακόμη για τις οικοδομές, για επιτήδευμα, για το αλάτι, ενώ υπήρχαν και οι φόροι αποβάθρας, εγκλημάτων, κληρονομιάς κ.α. Επίσης οι τελωνειακοί δασμοί (το δέκατο της αξίας των εμπορευμάτων, αλλά πολύ λιγότερο για τους Μουσουλμάνους. Περιοχές όπως η Κρήτη και άλλες δεν πλήρωναν όλους τους φόρους ή πλήρωναν λίγο ή καθόλου, έμεναν δηλ. αφορολόγητες.

Αυτό το σύστημα διατηρήθηκε μέχρι τα μέσα του 19<sup>ου</sup> αι. Το 1854, ο σουλτάνος Αβδούς Αζίζ υποσχέθηκε κι έγιναν τροποποιήσεις ώστε στα τελευταία χρόνια του σουλτανικού καθεστώτος, τα έσοδα του κράτους προέρχονταν από τους άμεσους και έμμεσους φόρους.

#### 1.5.5 Άμεσοι φόροι

α) **Δεκάτη**, ο κυριότερος φόρος, φόρος της γεωργικής παραγωγής επαχθής και αναχρονιστικός. Οι καλλιεργητές παρέδιδαν στους γαιοκτήμονες το 10% της ακαθάριστης γεωργικής παραγωγής, που αποτελούσε το κυριότερο έσοδο για τον πληθυσμό. Ήταν φόρος βαρύς, αλλά υποφερτός και εύκολος εισπρακτέος. Στο δέκατο προστίθετο ποσοστό υπέρ της Γεωργικής Τράπεζας, για τους στρατιωτικούς εξοπλισμούς και για τη δημόσια εκπαίδευση, ώστε τελικά έφτανε το 12 1/2%.

Οι πρόγονοί μας, υπόδουλοι στην Οθωμανική Αυτοκρατορία, θωρούσαν τη δεκάτη ληστρικό φόρο. Μετά το 1821 έγινε μεγάλη εκστρατεία για τη κατάργησή του, που έμεινε χωρίς αποτέλεσμα. Το 1862 κατατέθηκε νομοσχέδιο που απορρίφθηκε με την επιμονή των μεγαλογαιοκτημόνων. Τελικά, καταργήθηκε το 1880, από την Κυβέρνηση του Χαρ. Τρικούπη. Διατηρήθηκε, έμμεσα με διάφορες μορφές και καταργήθηκε οριστικά το 1927. Σήμερα διατηρείται σε υποανάπτυκτες χώρες του τρίτου κόσμου.

**β) Κτηματικός.** Τον πλήρωναν οι γεωργοί και οι κτηματίες και οριζόταν με βάση την αξία της γης σε 4% για τη γη που δεκατιζόταν και 10% για τη γη που δεν πλήρωνε δεκάτη. Η εκτίμηση γίνεται από επιτροπή. Στις οικοδομές επιβαλλόταν φόρος 4 – 10% κι επιπλέον 5% για τη δημόσια εκπαίδευση και 6% για τους στρατιωτικούς εξοπλισμούς.

**γ) Φόρος στα ζώα.** Ήταν 4 – 5 ½ γρόσια το κεφάλι για τα πρόβατα και τα γίδια, 10 για τις καμήλες, 3 ½ για τα γουρούνια. Ακόμη 6% επιπλέον του φόρου για τους εξοπλισμούς.

**δ) Στρατιωτικός φόρος.** Αντικατέστησε τον κεφαλικό και βάρυνε τους μη Μουσουλμάνους. Πριν το 1912 καταργήθηκε και θεσπίστηκε πληρωμή με απαλλαγή από τη στρατιωτική θητεία 50 τουρκικών λιρών.

**ε) Φόρος επιτηδεύματος.** Επιβάλλονταν σε όλες τις πόλεις και τα χωριά με πληθυσμό πάνω από 2000 κατοίκους. Μέχρι το 1910 εξαιρούνταν η Κωνσταντινούπολη. Ήταν πάγιος ή αναλογικός. Υπήρχαν και επιπρόσθετα ποσοστά για τις στρατιωτικές δαπάνες.



**στ) Φόρος οδοποιίας.** Αρχικά ήταν υποχρέωση προσωπική εργασίας τεσσάρων ημερών, ενώ αργότερα καταβαλλόταν σε χρήμα. Εξαιρούνταν οι κληρικοί, οι στρατιωτικοί κ.τ.λ.

**ζ) Φόροι μεταλλείων.** Τα μεταλλεία παραχωρούνταν με φερμάνι του σουλτάνου και οι φόροι που πλήρωναν ήταν 50 – 200 λίρες, ανάλογα με τη σπουδαιότητά τους. Επιπλέον ο ανάδοχος πλήρωνε 10 γρόσια το τζερίπ, δηλ. τα 10 στρέμματα κι επιπλέον 1 – 20% χρόνο ανάλογα με το βάθος και το είδος του μεταλλεύματος. Για τα λατομεία πληρώνονταν φόρος εκμετάλλευσης 5 – 100 λίρες, καθώς και 10 παράδες το στρέμμα και 5% στην αξία του υλικού που εξορυσσόταν.

**η) Φόρος δασών.** Στα ιδιωτικά δάση ο φόρος ήταν 10% επί της αξίας της ξυλείας που υλοτομούνταν, 20 παράδες κάθε 100 ομάδες καυσόξυλο και 1 γρόσι σε 100 ομάδες ξυλοκάρβουνα. Τα γύρω χωριά απαλλάσσονταν από τους φόρους αυτούς.

### 1.5.6 Έμμεσοι φόροι

**α) Τελωνειακοί δασμοί,** που αντιστοιχούσαν στο 11% της αξίας του εμπορεύματος. Από το φόρο αυτόν απαλλάσσονταν οι διπλωμάτες, οι μονές και τα φιλανθρωπικά ιδρύματα, οι μηχανές και τα εργαλεία. Ο εξαγωγικός δασμός ανέρχονταν στο 1% επί της αξίας του εμπορεύματος.

**β) Φόρος οιοπνευματών,** που αντιστοιχούσε στο 11% στην αξία του εισαγόμενου οιοπνεύματος κ.τ.λ.

**γ) Φόρος αλιείας.** Επιβάλλονταν 10 γρόσια για την άδεια, 20% για τα θαλασσινά αλιεύματα και για τα λιμνίσια και τα ποταμίσια 10%.

δ) Φόροι κυνηγιού: Επιβάλλονταν για την ετήσια άδεια 40 γρόσια για την Κωνσταντινούπολη, 20 γρόσια για τις πρωτεύουσες των νομών και 10 για τα λοιπά μέρη.

ε) Φόρος καπνού (10%) που εισπράττονταν από την εταιρεία του μονοπωλίου καπνού, αφού κανείς δεν μπορούσε να καλλιεργήσει καπνό χωρίς την άδειά της.

## **1.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ – ΦΟΡΟΙ ΑΠΟ ΤΟ 1880 ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ**

### **1.6.1 Φορολογία αροτριώντων κτηνών (1880)**

Φορολογία που εισήχθη το 1880, επί Τρικούπη, σε αντικατάσταση του φόρου σε είδος της έγγειας παραγωγής, της δεκάτης. Επιβαλλόταν στα ζώα καλλιέργειας (βόδια, αγελάδες, άλογα, μουλάρια κ.τ.λ.) όσα χρησιμοποιούσαν οι γεωργοί στο άροτρο με τεκμήριο την ακαθάριστη πρόσοδο των δημητριακών που υπολογιζόταν στο μέσο όρο παραγωγής κάθε δήμου μιας πενταετίας και διαιρούνταν με τον αριθμό των ζώων του δήμου. Το πηλίκο ήταν τα κιλά (1 κιλό = 10 οκάδες) που αροτριούσε το κάθε ζώο και ανάλογος ήταν ο φόρος από 2,40 – 30 δρχ.

### **1.6.2 Φορολογία έκτακτων κερδών (1915 – 1920)**

Η εξαιρετική προσωρινή φορολογία μεγάλων κερδών που επιβλήθηκε στον Α΄ Παγκόσμιο πόλεμο στις διάφορες χώρες. Στη χώρα μας επιβλήθηκε το 1917 αναδρομικά από το 1915, και καταργήθηκε το 1920. Το 1922 εφαρμόστηκε και πάλι ως πρόσθετη και προσωρινή φορολογία στα έκτακτα κέρδη.

### 1.6.3 Φορολογία γεωργικής παραγωγής (1927)

Φορολογία που είχε επιβληθεί ως “φόρος επί της ακαθάριστου γεωργικής παραγωγής” το 1927, σαν προσωρινός ετήσιος φόρος, κατά δήμο ή κοινότητα για το σύνολο των συγκομιζόμενων μέσα στο οικονομικό έτος προϊόντων. Το ποσοστό ήταν 2 ½% και με τα πρόσθετα ποσοστά δεν μπορούσε να υπερβεί το 3%. Τον εισέπραττε η κοινότητα σε χρήμα. Η συνολική επιβάρυνση καθοριζόταν από επιτροπή που προέβλεπε ο νόμος. Η εφαρμογή αυτής της φορολογίας είχε ανασταλεί.

### 1.6.4 Φορολογία εγγείου προσόδου 1919

Η φορολογία που επιβάλλεται στις προσόδους από γαίες με το αιτιολογικό της φοροδοτικής ικανότητας. Υποστηρίχτηκε να προτιμηθεί η φορολόγηση του κεφαλαίου κι όχι της προσόδου για να φορολογούνται και τα απρόσοδα κεφάλαια και ο φόρος να είναι παραγωγικότερος και αποδοτικότερος. Οι απρόσοδες όμως περιουσίες θεωρήθηκαν ελάχιστες σε σχέση με το συνολικό πλούτο και δεν δικαιολογούνταν φόρος κεφαλαίου. Κρίθηκε σκοπιμότερο η φορολογία να επιβάλλεται κατά δύο τρόπους: γενικά πάνω στην πρόσοδο του αποκτημένου πλούτου και ως εξαίρεση επάνω στην αξία του πλούτου. Για τη φορολογία των γαιών είναι γνωστό ότι η γη υπήρξε η κυριότερη μορφή πλούτου, πηγή προσόδου και φορολογίας. Τα δεδομένα εκείνα, όμως, άλλαξαν με την τεράστια ανάπτυξη των άλλων κλάδων της οικονομίας και ο έγγειος φόρος έχασε την παλιά του σημασία.

Η πρωτόγονη μορφή της εγγείου φορολογίας εμφανίζεται στην δεκάτη που θεωρήθηκε λείψανο του τουρκικού φορολογικού συστήματος και αντικαταστάθηκε το 1880 με τη φορολογία των αροτριώντων κτηνών, που καταργήθηκε το 1910 και αντικαταστάθηκε το 1911 με την επιβολή φόρου πάνω στο εισόδημα των σπειρομένων γαιών, μα δεν εφαρμόστηκε και εξακολούθησε με προσωρινό χαρακτήρα η προηγούμενη φορολογία των αροτριώντων κτηνών, που καταργήθηκε, οριστικά, το 1919 και εισήχθη η φορολογία των καθαρών προσόδων. Τότε καταργήθηκαν και τα φορολογικά συστήματα των Νέων Χωρών που ήταν υπολείμματα της Τουρκοκρατίας. Επίσης καταργήθηκαν και οι ειδικές φορολογίες της εγγείου παραγωγής που υπήρχαν σε διάφορα τμήματα του κράτους. Έτσι, ενοποιήθηκε η φορολογία σε όλο το κράτος και κατά κατηγορίες. Ο φόρος της Β΄ κατηγορίας των καθαρών προσόδων επιβαλλόταν στα εισοδήματα που προέκυπταν από μίσθωση, τα κέρδη, όμως, από γεωργικές επιχειρήσεις της κατηγορίας Ε΄ δεν κατορθώθηκε να φορολογούνται και το σύστημα απέτυχε στην εφαρμογή του. Γι' αυτό το 1921 καταργήθηκε η φορολογία των γεωργικών επιχειρήσεων και αντικαταστάθηκε από τη φορολογία της γεωργικής παραγωγής. Το 1925 εφαρμόστηκε το "στρεμματικό δικαίωμα", που χωρίς να εφαρμοστεί καταργήθηκε το 1926 και επιβλήθηκε ξανά έγγειος φόρος στο σύνολο των συγκομιζόμενων γεωργικών προϊόντων και εισπραττόταν με ενοικιάσεις. Αλλά και αυτός δεν εφαρμόστηκε και καταργήθηκε πάλι το 1926, ενώ το 1927 αντικαταστάθηκε με το στρεμματικό δικαίωμα.

Τον Ιούνιο του 1927 εισήχθη η φορολογία στα συγκομιζόμενα γεωργικά προϊόντα, που και αυτής η εφαρμογή ανεστάλη. Η γεωργική

παραγωγή έμεινε αφορολόγητη και σε αυτό συντέλεσε και η οικονομική κρίση.

Η νομοθεσία συντέλούσε στην κατάτμηση της έγγου ιδιοκτησίας, ενώ προκαλούν μεγάλη εξασθένηση της φορολογίας. Στη χώρα μας υπήρχαν “Φόροι στην έγγειο παραγωγής”, όπως ο φόρος στην ακαθάριστη γεωργική παραγωγή που ανεστάλη η εφαρμογή του, ο φόρος του λαδιού και των ελιών, ο φόρος των σύκων, ο φόρος της σταφίδας, ο φόρος στον παραγόμενο καπνό, ο φόρος των κουκουλιών, του οποίου, του αφιοπόσπορου και των διάφορων δασικών προϊόντων, η φορολογία των βοσκούμενων γαιών, η φορολογία των ανώνυμων εταιριών, που ασκούσαν γεωργικές επιχειρήσεις. Η συχνή μεταβολή της νομοθεσίας και η ασυδοσία δημιούργησαν φορολογική ανωμαλία και ανισότητα. Η πολυνομία των ειδικών φορολογιών, αντίθετα με την αρχή της ομοιομορφίας και καθολικότητας των φόρων, χειροτέρεψε την κατάσταση. Η πολυνομία και η νομοθετική και φορολογική αστάθεια οφείλονται σε νοσηρά φαινόμενα της δημόσιας ζωής μας (ρουσφέτι, μικροπολιτικά κ.τ.λ.)

#### **1.6.5 Φόρος υπερισοδήματος 1919 - 1923**

Φόρος που επιβλήθηκε στην Ελλάδα το 1919, με το νόμο “περί φορολογίας της αυτομάτου υπερτιμήσεως της ακινήτου ιδιοκτησίας”. Καταργήθηκε το 1923, αφού άλλωστε απέτυχε η εφαρμογή του.

### **1.6.6 Φορολογία καθαρών προσόδων 1919**

Φορολογία που απορρέει από την αρχή ότι η πρόσοδος είναι η δικαιότερη βάση της φορολογίας. Βασικό είναι ότι η φορολογητέοι πρόσοδοι επαναλαμβάνεται κανονικά κάθε χρόνο, έχει δηλ. περιοδικότητα κανονική και διαρκή πηγή. Φυσικά απαιτείται και η εκμετάλλευση της πηγής από ενέργεια προσώπου. Στη χώρα μας εισήχθη το 1918 σε όλη την επικράτεια καταργώντας τις προηγούμενες φορολογικές διατάξεις και περιλάμβανε: αναλυτικό φόρο κατά κατηγορία προσόδων, συνθετικό φόρο, συμπληρωματικό επί της συνολικής καθαρής προσόδου, για τη δικαιότερη ρύθμιση της κατανομής των φορολογικών βαρών.

Το 1993 έγιναν τροποποιήσεις και συμπληρώσεις της φορολογίας.

### **1.6.7 Φορολογία ινδικής κάνναβης 1906 - 1932**

Φορολογία που επιβλήθηκε το 1906 και συμπληρώθηκε το 1924 και το 1925 για την παρεμπόδιση της καλλιέργειας ινδικής κάνναβης. Το 1920 νομοθετικά απαγορεύτηκε αυτή η καλλιέργεια και συνεπώς, καταργήθηκε ο παραπάνω φόρος. Το 1929 κυρώθηκε σχετική διεθνής σύμβαση για το όπιο και σε αυτό το νομοθέτημα περιλήφθηκαν διατάξεις περιοριστικές για την χρήση κ.τ.λ. της ινδικής κάνναβης. Το 1932 με το νόμο για το μονοπώλιο των ναρκωτικών, η ινδική κάνναβη και τα συσκευάσματα της συμπεριλήφθηκαν στο μονοπώλιο και απαγορεύτηκε η καλλιέργεια, κατοχή και εξαγωγή της.

### **1.6..8 Φορολογία ζύθου και Βύνης**

Φόρος κατανάλωσης για την μύρα που παραγόταν στην Ελλάδα. Επιβαλλόταν στη Βύνη, εισαγόμενη και ντόπια. Η εισαγόμενη μύρα υπαγόταν στο τελωνειακό δασμολόγιο που επέβαλλε εισαγωγικό τέλος.

### **1.6.9 Φορολογία Θηραϊκής γης**

Η φορολογία της μεταφερόμενης δια θαλάσσης ή εξαγόμενης Θηραϊκής γης, καθώς και της γης που παίρνουν τα πλοία για σαβούρα από τη Θήρα, τη Θηρεσία και το Ασπρονήσι. Επιβαλλόταν υπέρ του δημοσίου και του λιμενικού ταμείου Θήρας. Τελικά, παρέμεινε μόνο για το δεύτερο δικαιούχο, το λιμενικό ταμείο.

### **1.6.10 Φορολογία εμπορικής ναυτιλίας 1949**

Όλες οι επιβαρύνσεις από φόρους και τέλη της εμπορικής ναυτιλίας και ειδικότερα ο φόρος στις καθαρές προσόδους της, που επιβλήθηκε με τον νόμο 1640 του 1949 και τις τροποποιήσεις που επακολούθησαν. Με τη φορολογία αυτή σχετίζονται τα : τέλη αγκυροβολίας, τέλη κομίστρων εμπορευμάτων που μεταφέρονται με πλοία, τέλη στα εισιτήρια των ατμοπλοίων, δικαίωμα από τη δοκιμασία των ατμολεβήτων ειδικό και πρόσθετο τέλος στις βενζινάκατους, φόρος επιτηδεύματος ιδιοκτητών μηχανοκίνητων πλοίων, φορτηγίδων, ιστιοφόρων και τρίτων που τα εκμεταλλεύονται (ο τελευταίος αυτός φόρος αντικαταστάθηκε με το φόρο καθαρής προσόδου).



## Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΑΡΧΑΙΑ ΕΛΛΑΔΑ

Τα ναυτιλιακά διπλώματα των ελληνικών εμπορικών πλοίων, τα έγγραφα αναγνώρισης εμπορικού πλοίου ως εθνικού, τα ναυτολόγια κ.τ.λ., όπως και τα τέλη ναυτικής υποθήκης συμπεριλήφθηκαν και αυτά στη φορολογία εμπορικής ναυτιλίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ – ΦΟΡΟΙ ΣΗΜΕΡΑ

#### 2. ΕΙΔΗ ΦΟΡΩΝ

##### 2.1 Φόρος εισοδήματος

Φόρος του οποίου διακρίνονται τρεις τύποι :

- 1) ο τύπος του προσωπικού φόρου στο συνολικό εισόδημα, ως ενιαίος φόρος,
- 2) ο τύπος του αναλυτικού φόρου εισοδήματος
- 3) ο μεικτός τύπος του φόρου εισοδήματος.

Ο πρώτος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα έχει προσωπικό χαρακτήρα και είναι προοδευτικός για τα φυσικά πρόσωπα. Είναι φόρος με μεγάλη διάδοση σ' όλα τα φορολογικά συστήματα, αλλά προϋποθέτει άρτια φοροτεχνική οργάνωση και ανεβασμένο επίπεδο φορολογικής συνείδησης των πολιτών. Ο τύπος αυτός εισήχθη στην Ελλάδα το 1955 για τα φυσικά πρόσωπα και το 1958 για τα νομικά πρόσωπα.

Ο δεύτερος τύπος επιβάλλεται στις προσόδους που διακρίνονται ανάλογα με την πηγή προέλευσης τους. Είναι φόρος πραγματικός και εφαρμόζεται εύκολα, αλλά έχει τα μειονεκτήματα των πραγματικών φόρων και πολλές φορές καταλήγει σε αδικίες. Σήμερα αυτός ο φόρος δεν εφαρμόζεται αμιγώς, αλλά με στοιχεία του μικτού τύπου.

Ο μεικτός φόρος εισοδήματος συνδυάζει τα πλεονεκτήματα των δύο άλλων τύπων, είναι δε αναλυτικός και συνθετικός μαζί. Στον

αναλυτικό φόρο υπάγονται οι πρόσοδοι από κάθε πηγή, χωριστά και στη συνέχεια, στο άθροισμα επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος, με προοδευτικούς συντελεστές. Ο μεικτός αυτός τύπος εφαρμοζόταν και στη χώρα μας, από το 1219 μέχρι 1955.

Ο φόρος εισοδήματος έχει μεγάλη εφαρμογή στη σύγχρονη δημοσιονομία και ήταν γνωστός, σε διάφορες μορφές και στην αρχαιότητα και το Μεσαίωνα, είχε δε ως αντικείμενο το ακαθάριστο και όχι το καθαρό εισόδημα. Η σύγχρονη μορφή του, ως προοδευτικού και προσωπικού φόρου, θεωρείται η δικαιότερη και καλύτερη μορφή και εφαρμόζεται σε όλα τα προηγμένα κράτη.

## 2.2 Φόρος προοδευτικός

Φόρος, ο συντελεστής του οποίου αυξάνει προοδευτικά. Η αύξηση του συντελεστή συμβαδίζει με την αύξηση της φορολογητέας ύλης. Π.χ. σε εισόδημα 300.000 δρχ. ο συντελεστής είναι 10%, σε εισόδημα 400.000 ο συντελεστής είναι 15% σε εισόδημα 500.000 ο συντελεστής είναι 20% κ.τ.λ.

Τα κυριότερα συστήματα προοδευτικού φόρου

- 1) Το σύστημα της κλιμακωτής προόδου. Η φορολογητέα ύλη μοιράζεται σε κλιμάκια, που σε καθένα αντιστοιχεί διαφορετικός συντελεστής και ο φόρος αποτελείται από το άθροισμα των ξεχωριστών ποσών φόρου, που αντιστοιχούν στα κλιμάκια.
- 2) Το σύστημα της απόλυτης προοδευτικότητας
- 3) Το σύστημα της προοδευτικότητας, συνδυαζόμενο με έκπτωση ελάχιστου ποσού συντήρησης που είναι αφορολόγητο. Εκπίπτει το

αφορολόγητο και το υπόλοιπο φορολογείται με προοδευτική κλίμακα.

**Πλεονεκτήματα :** Θεωρείται πιο δίκαιος από τον αναλογικό, γιατί ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα του πολίτη, αποδίδεται σ' αυτόν κοινωνικοπολιτική λειτουργία (επιδιορθωτικός αδικιών από άλλους φόρους ιδιαίτερα κατανάλωσης).

**Μειονεκτήματα :** Παρεμποδίζει την ανάπτυξη της παραγωγής και την ιδιωτική πρωτοβουλία, δεν αφήνει περιθώρια αποταμίευσης, παρουσιάζει μεγάλες δυσκολίες στην εφαρμογή του, δεν μπορεί να εφαρμόσει σε όλους τους φόρους, αλλά περιορίζεται στο φόρο εισοδήματος και το φόρο περιουσίας.

Τον προοδευτικό φόρο υποστηρίζουν οι σοσιαλιστές, ως μέσο κοινωνικής δικαιοσύνης.

Τέλος, ο προοδευτικός φόρος περιλαμβάνει το φόρο εισοδήματος και το φόρο κληρονομιών, δωρεών και προικών, καθώς και το φόρο ακίνητης περιουσίας (Ν. 1249/1982).

### 2.3 Φόρος αναλογούν

Ο φόρος που έχει σταθερό συντελεστή, άσχετα από την ποσοτική αυξομείωση της φορολογητέας ύλης. Π.χ. σταθερός συντελεστής 10%, φορολογήσιμο εισόδημα 400.000 = 40.000 φόρος, για φορολογήσιμο εισόδημα 600.000 = 60.000 φόρος κ.ο.κ. Δηλ. η αυξομείωση του φόρου εξαρτάται από το ύψος της φορολογητέας ύλης, ενώ ο συντελεστής μένει σταθερός.

Ο φόρος αυτός είναι απλός και έχει ομοιομορφία στην εφαρμογή του. Ανταποκρίνεται στην αρχή της καθολικότητας, ενώ ο

προοδευτικός πλήττει, κυρίως, τα μεγαλύτερα εισοδήματα, γιατί συνδυάζεται με αφορολόγητο ποσό. Είναι περισσότερο αποδοτικός από τον προοδευτικό γιατί έχει μεγαλύτερη βάση, δεν προκαλεί αντιδράσεις και αφήνει περιθώρια αποταμίευσης στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, γιατί στο επίπεδο αυτό η επιβάρυνση είναι μικρότερη από ότι στον προοδευτικό.

Οι οπαδοί της προοδευτικής φορολογίας κατηγορούν τον αναλογικό φόρο ότι παραβιάζει την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, τη φορολογική δικαιοσύνη και την αρχή της ισοπολιτείας.

Στη χώρα μας οι φόροι κατανάλωσης είναι αναλογικοί, ενώ οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας προοδευτικοί.

## 2.4 Φόρος Αρνητικός

Φόρος αμερικάνικης προέλευσης που μεταφυτεύτηκε στην Αγγλία, με τον ονομασία “reverse income tax” και από εκεί στη Δ. Ευρώπη και άλλα κράτη. Το φόρο αυτό πρότεινε ο οικονομολόγος Milton Friedman, σε αντικατάσταση της παροχής επιχορήγησης σε όσους Αμερικανού πολίτες δεν είναι εισόδημα, ή είχαν ανεπαρκή και χαμηλό. Αντίστοιχα με το φόρο που καταβάλλει ο πολίτης, ανάλογα με το ύψος των εισοδημάτων του (θετικός φόρος), έχει το δικαίωμα να επιχορηγηθεί με ποσό ανάλογο με τη μετριότητα του εισοδήματος του, για στοιχειώδη διαβίωση, και ο πολίτης που δεν έχει εισόδημα (αρνητικός φόρος). Αυτή είναι η αρχή που διέπει τον αρνητικό φόρο.

Ο αρνητικός φόρος συναντά αντιδράσεις και περισσότερο εφαρμόζεται ως βοήθεια στους μη εισοδηματίες με τη μορφή

εκπτώσεων από το φόρο εισοδήματος, ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος και τα οικογενειακά και άλλα βάρη.

## 2.5 Φόρος διανεμητός

Φόρος για τον προσδιορισμό του οποίου ο φορολογικός νόμος καθορίζει ένα ορισμένο ποσό που πρέπει να εισπραχθεί από τους φορολογούμενους και που κατανέμεται στα διάφορα εδαφικά διαμερίσματα της χώρας μας – νομούς, δήμους και κοινότητες και στους φορολογούμενους, ανάλογα με τη φορολογητέα ύλη.

Ο διανεμητός φόρος εξασφαλίζει στο δημόσιο τη βεβαιότητα ότι θα αποδώσει. Εμποδίζει τη φοροδιαφυγή, δεν έχει ελαστικότητα και προϋποθέτει γνωστούς μεταξύ τους φορολογούμενους.

Τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα απομακρύνονται από το διανεμητό φόρο.

## 2.6 Φόρος παρακρατούμενος

Σύστημα φορολογίας, στο οποίο ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο στο δημόσιο. Έχει τα εξής πλεονεκτήματα για το δημόσιο : ασφαλή είσπραξη αφού έχει εισπραχθεί κατά την καταβολή της φορολογητέας ύλης στο δικαιούχο και φορολογούμενο, γρήγορη είσπραξη, απλοποίηση και αποφυγή πολύπλοκων διατυπώσεων. Είναι επίσης, ευνοϊκή για το φορολογούμενο η τμηματική προείσπραξη του φόρου. Εφαρμόζεται προπαντός στις αγγλοσαξονικές χώρες. Στην Ελλάδα εφαρμόζεται σε μεγάλη κλίμακα (κινητές αξίες, μισθωτές υπηρεσίες και ελεύθερα επαγγέλματα).

## **2.7 Φόρος εισπραττόμενος (ή των τελωνείων)**

Ο φόρος που επιβάλλεται στα γεωργικά προϊόντα κ.τ.λ. που εξάγονται ή που μεταφέρονται δια ξηράς ή θαλάσσης στην επικράτεια του κράτους. Εισπράττεται κατά την εξαγωγή ή τη μεταφορά και αντιστοιχεί στο φόρο εγγείας προσόδου. Ο φόρος εισπραττόμενος διακρίνεται από τα τέλη εξαγωγής – εισαγωγής.

## **2.8 Φόρος Αποδήμων**

Φόρος που βαρύνει ημεδαπούς που διαμένουν κατά περιόδους ή μόνιμα στην αλλοδαπή. Στη συνθετική φορολογία των καθαρών προσόδων προτάθηκε η παρακολούθηση των φορολογούμενων, που τα ταξίδια τους, στην αλλοδαπή είναι ενδεικτικά εξόδων. Το ζήτημα σχετίζεται με τη φορολογική κατοικία : Θεωρείται ότι διέμεινε στην Ελλάδα για μια χρονική περίοδο όποιος, έχοντας κατοικία στο εξωτερικό, κράτησε στη διάθεσή του διαίτημα για διαμονή του. Το άθροισμα των επιμέρους χρονικών διαστημάτων παραμονής στην Ελλάδα ισούται με το μέγεθος της περιόδου.

## **2.9 Φόρος Αυτοκινήτων**

Ο φόρος που επιβάλλεται στους κατόχους Ι.Χ. αυτοκινήτου , που είναι ετησίως και αναλόγως προς τα κυβικά και την ηλικία του και που αναπροσαρμόζεται ετησίως.

## 2.10 Φόρος Δωρεών

Φόρος που συνδέεται συνήθως με το φόρο κληρονομιών ή μεταβίβασης περιουσίας από αιτία χαριστική μεταξύ συγγενών, που αποτελεί δωρεάν εν ζωή ή δωρεά αιτία θανάτου. Η προσπάθεια φορολόγησης αποβλέπει να προλάβει φοροδιαφυγή. Η παραχώρηση κινητής περιουσίας με πρόθεση δώρισης, ακόμη και αν δεν καταρτίστηκε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο, αποτελεί άτυπη δωρεά και υπάγεται σε φορολογία δωρούμενων περιουσιών, κατά το νόμο 118/1973. Μεταγενέστερα, ορίστηκε ότι και τα προσύμφωνα συνάπτονται ενώπιον του συμβολαιογράφου.

## 2.11 Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων

Φόρος, που επιβάλλεται στην αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων. Είναι φόρος αποδοτικός και γι' αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα κράτη. Ο συντελεστής είναι, συνήθως, αναλογικός και σε λογικό επίπεδο, για να μην καταλήγει στη δήμευση των ακινήτων.

Υπέρ του φόρου υποστηρίζεται ότι η αξία των ακινήτων ανεβαίνει διαρκώς, αποτελεί ασφάλιστρο προς το κράτος για τις υπηρεσίες του προς το κράτος, για τις υπηρεσίες του προς το φορολογούμενο, ενώ η βεβαίωση και η είσπραξη του είναι εύκολη.

Εναντίον του φόρου διατυπώνεται ότι θίγει την ακίνητη περιουσία, είναι επαχθής και προκαλεί την εκποίηση ακινήτων για την πληρωμή του, έχει τα μειονεκτήματα του φόρου κυκλοφορίας και του φόρου του κεφαλαίου.



## 2.12 Φόρος Ποσοτικός

Φόρος, το ποσοστό του οποίου προσδιορίζεται από το νόμο και είναι συνεπώς γνωστός στους φορολογούμενους. Άγνωστο είναι το ολικό ποσό του φόρου, γιατί αυτό εξαρτάται από την ποσότητα της φορολογητέας ύλης.

Ο ποσοτικός φόρος είναι εύκολος στον υπολογισμό, διευκολύνει την ύπαρξη φόρων κατανάλωσης και προσωπικών φόρων και παρακολουθεί την αύξηση της φορολογητέας ύλης. Μειονέκτημα είναι η αβέβαιη απόδοση του για το δημόσιο. Γι' αυτό, το προϋπολογισμένο έσοδο αποτελεί μόνο πρόβλεψη.

Εφαρμόζεται πλατιά σε όλες τις χώρες και είναι προτιμότερος από το διανεμητό.

## 2.13 Φόρος πραγματικός

Φόρος, που βαρύνει τη φορολογητέα ύλη, άσχετα από την οικονομική και προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου. Φορολογούμενοι με το ίδιο εισόδημα πληρώνουν τον ίδιο φόρο ανεξάρτητα από τα άλλα στοιχεία τους.

Ο φόρος αυτός βεβαιώνεται εύκολα, είναι λιγότερο πιεστικός και επιτρέπει διαφορισμό της φορολογητέας ύλης. Είναι αντίθετα, άδικος για το φορολογούμενο, γιατί είναι άκαμπος. Επιβάλλεται σε φανερά εισοδήματα ή κεφάλαια και συνεπώς, μέρος της φορολογητέας ύλης διαφεύγει.

Υποστηρίζει ότι είναι αναγκαία η συνύπαρξη δύο φόρων, του πραγματικού και του προσωπικού γιατί αλληλοσυμπληρώνονται, ενώ δίνεται προτίμηση στο προσωπικό φόρο.

#### **2.14 Φόρος Προσωπικός**

Φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο ανάλογα με την οικονομική του κατάσταση. Είναι αντίθετος προς τον πραγματικό και δικαιότερος από αυτόν. Επιτρέπει την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού, την απαλλαγή των μικτών εισοδημάτων και την εισαγωγή της προοδευτικής φορολογίας.

#### **2.15 Φόρος στη Δαπάνη**

Φόρος που επιβαρύνει τη χρήση του εισοδήματος και προσλαμβάνει διάφορες μορφές, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου της προστιθέμενης αξίας, του φόρου στις συναλλαγές, στην κατανάλωση και κυκλοφορία των αγαθών κ.τ.λ. Ο άμεσος φόρος πλήττει την κατοχή του εισοδήματος ενώ ο φόρος στο δαπανούμενο εισόδημα καταβάλλεται από το φορολογούμενο, όταν αυτός αγοράζει ένα αγαθό. Επίσης, διακρίνεται από το φόρο εισοδήματος, που επιβάλλεται είτε στο παραγόμενο ή αποταμιευόμενο εισόδημα είτε στο καταναλωνόμενο και δαπανούμενο.

Υπήρξαν πολλοί υποστηρικτές του φόρου στο δαπανούμενο εισόδημα τόσο ξένοι όσο και Έλληνες, όπως ο Π. Δερτιλής και Ξ. Ζολώτας. Κύριο επιχείρημα είναι ότι ο φόρος αυτό ενισχύει το πνεύμα της αποταμίευσης, που χρησιμοποιείται για επενδύσεις παραγωγικές,

ενώ έχει τα μειονεκτήματα των έμμεσων φόρων, στην πράξη είναι δυσχερής η εφαρμογή του και δεν αποτελεί ένδειξη μεγαλύτερης φοροδοτικής ικανότητας.

Διακρίνονται δύο μορφές :

- 1) ο άμεσος φόρος εισοδήματος, που προσδιορίζεται από τις δαπάνες διαβίωσης και
- 2) ο έμμεσος φόρος στο εισόδημα που καταναλώνεται ή δαπανάται (φόρος κατανάλωσης γενικά), που επιβαρύνει τα αγαθά σε κάθε στάδιο κυκλοφορίας.

Το πρώτο είδος έχει καθιερώσει και η ελληνική νομοθεσία, ως συμπληρωματικό τρόπο εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης. Όταν είναι δύσκολος ο προσδιορισμός του εισοδήματος, υπεισέρχεται ο τεκμαρτός υπολογισμός. Έτσι, ο φόρος αυτός είναι προσωπικός και προοδευτικός. Η δεύτερη μορφή προϋποθέτει την ανυπαρξία άμεσου φόρου εισοδήματος και επιβάλλεται φόρος είτε στο καταναλώμενο εισόδημα, με τη μορφή γενικού φόρου κατανάλωσης είτε με τη μορφή πολλαπλών φόρων κατανάλωσης. Ο πιο συνηθισμένος φόρος κατανάλωσης είναι ο φόρος του κύκλου εργασιών, που ισχύει σε όλα τα κράτη ως φόρος στην προστιθέμενη αξία ή ως γενικός φόρος κατανάλωσης ή συναλλαγών, σε κάθε συναλλακτική φάση, χωρίς έκπτωση.

## **2.16 Φόρος Υπέρ Τρίτων**

Φόρος που επιβάλλεται όχι προς όφελος του κράτους, αλλά ενός νομικού προσώπου ή οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης για εξασφάλιση των δαπανών λειτουργίας του. Είναι υποχρεωτικός, όπως

και οι άλλοι φόροι, και διαφέρει από τα διοικητικά τέλη. Τα έσοδα του είναι έσοδα από το φόρο τρίτων και έσοδα από κοινωνικές εισφορές υπέρ τρίτων.

### **2.17 Φόρου Επίπτωση**

Η επίρρηση του φόρου από τον υπόχρεο σ' άλλο πρόσωπο, που του υφίσταται οριστικά. Το φαινόμενο αυτό αποκλήθηκε “αντανάκλαση του φόρου” και είναι από τα πιο δύσκολα ζητήματα της δημοσιονομίας. Ο άμεσος φόρος θεωρείται ότι επιπίπτει στον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να μεταβιβαστεί σε άλλο. Απόκειται στο νομοθέτη το αμεταβίβαστο των φόρων από τους φορολογούμενους σ' άλλα πρόσωπα. Επίσης, παρατηρήθηκε το φαινόμενο της διπλής επίπτωσης, ότι δηλ. οι έμμεσοι φόροι, ενσωματωμένοι στις τιμές, επιδρούν και στο ημερομίσθιο των εργατών.

### **2.18 Φόρος Κληρονομιών**

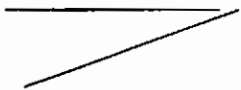
Φόρος που επιβάλλεται στους κληρονόμους αποβιώσαντος, με κυμαινόμενο συντελεστή, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας κληρονόμων και αποβιώσαντος. Είναι φόρος κεφαλαίου ή περιουσίας και συνήθως προοδευτικός. Ανήκει στην κατηγορία των άμεσων φόρων. Ξεχωρίζουν τρεις τύποι :

- 1) Φόρος στις κληρονομικές μερίδες,
- 2) Φόρος στην κληρονομική ομάδα, που επιβάλλεται στο σύνολο της κληρονομιάς, χωρίς να παίρνει υπόψη το βαθμό συγγένειας και

3) Φόρος δυαδικός ή μεικτού τύπου, που αποτελεί συνδυασμό των δύο προηγούμενων.

Ο πρώτος είναι προσωπικός και προοδευτικός και το βάρος του εξαρτάται από το βαθμό συγγένειας κληρονόμων και κληρονομούμενου. Ο δεύτερος είναι, επίσης, προσωπικός, χωρίς να λαμβάνει υπόψη το βαθμό της συγγένειας. Ο μεικτός ή δυαδικός τύπος συναντάται σε μερικές χώρες και προτιμάται, γιατί εξουδετερώνει τα μειονεκτήματα του ενός με τα πλεονεκτήματα του άλλου.

Οι γνώμες για το φόρο κληρονομιών είναι διχασμένες. Τα κατά είναι ότι θίγει τα θεμέλια της ιδιοκτησίας και της οικογένειας, πλήττει την παραγωγή, φθείρει το κεφάλαιο, περιορίζει την αποταμίευση και τα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας. Επίσης, αποθαρρύνει τη δημιουργία πλούτου. Τα υπέρ είναι ότι ο φόρος λαμβάνει υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα, πλήττει τον άκοπο πλουτισμό, υπηρετεί τη φορολογική δικαιοσύνη και την αρχή της ισοπολιτείας, συμβάλλει στην άμβλυνση των κοινωνικών αντιθέσεων και γενικά θεωρείται από τους δικαιότερους φόρους. Στην Ελλάδα εισήχθη το 1919 και εφαρμόστηκε ως το 1973, οπότε αντικαταστάθηκε από το ΝΔ118/1973 του οποίου η εφαρμογή συνεχίζεται.

Φόρος Ενιαίος  Δεν Βρίσκει Απήχηση  
Φόρος Ουδέτερος

### **2.19 Φόρος κεφαλαίου περιουσίας**

Στην Ελλάδα εφαρμόστηκε σε διάφορες περιστάσεις : το 1923 για τις έκτακτες ανάγκες που προκάλεσε η Μικρασιατική Καταστροφή, το 1975 σε 5 χρόνια όμως καταργήθηκε γιατί απέτυχε, ενώ το 1982 επανήλθε κ.τ.λ.

### **2.20 Φόροι κατανάλωσης**

Η αρχαιότερη μορφή φορολογίας συμπληρωματική των άμεσων φόρων. Οι εν λόγω φόροι διακρίνονται σε φόρους στα είδη πρώτης ανάγκης και σε φόρους σε είδη πολυτελείας. Περιλαμβάνουν το γενικό φόρο κατανάλωσης με κυριότερη μορφή το φόρο κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Εκτός από το φόρο στα είδη πολυτελείας οι υπόλοιποι επιβαρύνουν το κόστος των ειδών αυτών και συνεπώς τους καταναλωτές.

### **2.21 Φόροι κυκλοφορίας αγαθών**

Οι φόροι που επιβάλλονται στην κυκλοφορία των αγαθών : φόροι κύκλου εργασιών, φόροι στις μεταφορές και φόροι στις συναλλαγές γενικά. Οι φόροι κυκλοφορίας αγαθών ανήκουν στους έμμεσους φόρους και για την επιβολή τους υπάρχουν διάφορες απόψεις. Η δικαιολογία είναι ότι οι έμμεσοι φόροι δεν είναι αρκετοί για να καλύψουν τις δημόσιες ανάγκες κι έτσι οι φόροι κυκλοφορίας αγαθών παρουσιάζονται ως συμπληρωματικοί των άμεσων φόρων.

## 2.22 Φόροι πολλαπλοί

Σύστημα πολλών και διάφορων φόρων με παράλληλη εφαρμογή για την εξουδετέρωση των μειονεκτημάτων του κάθε φόρου χωριστά. Συνήθως ένας και μοναδικός φόρος θεωρείται άδικος, γιατί η οικονομική ζωή είναι πολύπλοκη γι' αυτό επικρατούν οι πολλαπλοί φόροι και ο διαχωρισμός των φόρων κατά κατηγορίες. Η πολλαπλή φορολογία είναι “αντιδιορθωτική” και με την εφαρμογή της πετυχαίνεται η φορολογική ισοπολιτεία.

## 2.23 Φορολογία διπλή ή αμφιλαψής

Διπλή ή πολλαπλή φορολογία στην περίπτωση που το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο ή περισσότερες φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, είτε μέσα στα όρια του ίδιου κράτους – εσωτερική διπλή φορολογία είτε σε διάφορα κράτη – διεθνής διπλή φορολογία. Είναι επαναληπτική φορολογία.

Η επανειλημμένη φορολόγηση του ίδιου αντικειμένου παρουσιάζει πολλά μειονεκτήματα, γι' αυτό και υπάρχει η τάση της αποφυγής της. Συνεπάγεται δυσβάστακτη οικονομική επιβάρυνση σε βάρος του επιχειρηματικού πνεύματος. Επίσης, δημιουργεί ανισότητες στους φορολογούμενους.

Με το πρόβλημα της διπλής φορολογίας και της διαφυγής ασχολήθηκαν διάφοροι διεθνείς οργανισμοί, το ινστιτούτο Διεθνούς Δικαίου κ.τ.λ., καθώς και ο ΟΗΕ μεταπολεμικά. Το φορολογικό τμήμα του γραφείου Οικονομικών Υποθέσεων του ΟΗΕ δημοσιεύει εργασίες που περιλαμβάνουν διακρατικές συμβάσεις για αποφυγή της διπλής

φορολογίας και της φοροδιαφυγής. Με αυτά τα προβλήματα ασχολείται και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Η μέριμνα αυτή του ΟΗΕ είχε μεγάλο αντίκτυπο στα διάφορα κράτη. Οι μέθοδοι που εφαρμόζονται από τα διάφορα κράτη είναι τέσσερις :

- 1) Μέθοδος έκπτωσης του φόρου. Από το φόρο που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό και έτσι αποφεύγεται η διπλή φορολογία. Στη χώρα μας εφαρμόζεται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.
- 2) Μέθοδος εξαίρεσης ή απαλλαγής. Το κράτος όπου παράγεται το εισόδημα χορηγεί απαλλαγή σε πρόσωπα που αποκτούν το εισόδημα αυτό ή επιβάλλει φόρο μόνο στα εισοδήματα που προέρχονται από τη χώρα και εξαιρεί εκείνα που προέρχονται από το εξωτερικό.
- 3) Μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Το εισόδημα χωρίζεται σε δύο μέρη, κατανεμόμενο ανάμεσα στη χώρα προέλευσης του και στην χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος. Καταβάλλεται φόρος και στις δύο χώρες, ανάλογα με το μέρος του εισοδήματος που αναλογεί στην καθεμιά.
- 4) Μέθοδος της ταξινόμησης. Τα εισοδήματα ταξινομούνται ανάλογα με την πηγή προέλευσης τους και φορολογούνται είτε από τη χώρα προέλευσης είτε από τη χώρα κατοικίας του εισοδηματία. Έτσι, στους πραγματικούς φόρους, εφαρμόζεται συνήθως η φορολογία στην πηγή, ενώ στους προσωπικούς φόρους η αρχή της φορολογίας στην κατοικία.



Για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εκτός από τα μέτρα που παίρνουν τα διάφορα κράτη, παρατηρείται η τάση να συνάπτονται σχετικές διμερείς συμβάσεις. Και οι διμερείς όμως συμβάσεις δεν λύνουν το πρόβλημα. Πιστεύεται ότι το μειονέκτημα αναπληρώνεται με πολυμερείς συμβάσεις, πράγμα που πρακτικά είναι δυσχερές.

Είναι σχεδόν αδύνατο να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, γιατί υπάρχουν πολλαπλοί φόροι που συναντώνται, καθώς και πολλές φορολογικές εξουσίες. Πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε να περιορίζεται στο ελάχιστο η διπλή φορολογία. Γι' αυτό και στους κόλπους της κοινωνίας των εθνών είχε δημιουργηθεί ειδική "φορολογική επιτροπή".

## **2.24 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)**

Φόρος που επιβαρύνει μόνο την καταναλωτική δαπάνη, ενώ απαλλάσσει όλες τις άλλες κατηγορίες δαπάνης στην οικονομία, περιθωριοποιώντας τις από τη φορολογική και δημοσιονομική πολιτική. Στηρίζεται αποκλειστικά στην "αρχή του κοινού φορολογικού συστήματος". Από τον Ιανουάριο του 1987, εφαρμόζεται και στην Ελλάδα, ο Φ.Π.Α. με εντολή της ΕΟΚ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 245 παρ. 3 "περίπτωση της πράξης προσχώρησης". Δεν πρόκειται για καινούριο φόρο, αφού το μοντέλο είναι παλιό και έρχεται να αντικαταστήσει μια σειρά έμμεσων φόρων (το Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο). Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται στο στάδιο της παραγωγής και μεταποίησης των προϊόντων, καθώς και σε ορισμένες παροχές υπηρεσιών (Ο Φ.Κ.Ε.) το χαρτόσημο επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή

μέχρι και το στάδιο του χονδρικού εμπορίου (παραγωγός – χονδρεμπόριο – λιανεμπόριο).

Από τα σοβαρότερα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει ο Φ.Π.Α., είναι η ουδετερότητα στη φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων, ανεξάρτητα από το στάδιο που περνάει το προϊόν, σε αντίθεση με το χαρτόσημο, που επιβαρύνει τόσες φορές ένα αγαθό όσο είναι τα χέρια που αλλάζει μέχρι να φτάσει στο λιανεμπόριο. Η ουδετερότητα επιτυγχάνεται με την ταυτόχρονη χρέωση του Φ.Π.Α. και έκπτωση του φόρου, που πληρώθηκε σε όλα τα προηγούμενα στάδια. Επίσης, δεν φορολογούνται οι εξαγωγές και οι επενδύσεις και περιορίζεται η φοροδιαφυγή, με την ύπαρξη τιμολογίου και άλλου αποδεικτικού φορολογικού στοιχείου. Τέλος, το μεγαλύτερο μειονέκτημα είναι η προσαρμογή των λιανεμπόρων στη συμμετοχή της είσπραξης έμμεσων φόρων, σε βάρος των καταναλωτών. Το όσο σύστημα του Φ.Π.Α., από πρώτη εκτίμηση, βοηθά και εξυπηρετεί τα συμφέροντα του κεφαλαίου και αυτών που παρέχουν τις υπηρεσίες του εμπορίου, δηλ. των ενδιάμεσων μεταξύ παραγωγής και κατανάλωσης.

Λειτουργία: Το χαρακτηριστικό του γνώρισμα είναι ότι επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία από καθεμιά επιχείρηση ξεχωριστά και όχι τη συνολική αξία πώλησης των προϊόντων της επιχείρησης, όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης π.χ. το χαρτόσημο. Στην πράξη, για τον υπολογισμό του φόρου εφαρμόζουμε τους συντελεστές (6%, 18% παλαιότερα και 36%) πάνω στις συνολικές πωλήσεις της επιχείρησης, αλλά αφαιρούμε το φόρο που έχει καταβληθεί από την επιχείρηση, για την αγορά πρώτων υλών, υπηρεσιών κ.τ.λ.

Μετά τον υπολογισμό, γνωρίζουμε ότι το ποσό φόρου που καταβάλλει η επιχείρηση στο δημόσιο, είναι το ποσό που αντιστοιχεί στην προστιθέμενη αξία της. Από το φόρο προστιθέμενης αξίας αφαιρείται ο φόρος που κατέβαλε για την αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών. Το μέτρο αυτό αποτελεί κίνητρο για νέες επενδύσεις.

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει κατά τους υποστηρικτές τους τρία σημαντικά πλεονεκτήματα : α) Οι επιχειρήσεις πληρώνουν φόρο μόνο για την αξία που προσθέτουν στα εμπορεύματα τους β) Ο Φ.Π.Α. αναγράφεται χωριστά στο τιμολόγιο πώλησης, γιατί μόνο με αυτόν τον τρόπο μπορεί ο αγοραστής να γνωρίζει το ποσό φόρου που έχει ενσωματωθεί προηγούμενα στο προϊόν που αγοράζει, για να πραγματοποιήσει την έκπτωσή του από το ποσό φόρου, που οφείλει για τις πωλήσεις του. Με τους σωρευτικούς φόρους είχαμε δυσμενείς επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα των εξαγωγών μας στο εξωτερικό, γ) απαλλάσσει όλα τα κεφαλαιουχικά αγαθά κι αυτό οπωσδήποτε οδηγεί στην αύξηση των επενδύσεων, που είναι απαραίτητες για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας.

Στην περίπτωση αυτή, το Δημόσιο πληρώνει κι από πάνω την επιχείρηση με χρήματα των φορολογούμενων πολιτών που είναι οι καταναλωτές του προϊόντος της επιχείρησης.

Οι λόγοι που συντέλεσαν στην επιλογή του Φ.Π.Α. είναι οικονομικοί και δημοσιονομικοί. Στους πρώτους, εξασφαλίζεται η καθαρότητα (ισοζύγιο) των φόρων από τις εξαγωγές και τις εισαγωγές ανάμεσα στα κράτη όταν κατασκευάζεται ένα προϊόν σε μια χώρα, τότε αυτή, που το αγοράζει, καταβάλλει Φ.Π.Α. Με την πώληση του εισαγόμενου προϊόντος, ο καταναλωτής θα πληρώσει το Φ.Π.Α. δηλ. το φόρο και το κέρδος του εισαγωγέα. Έχει καθοριστεί ο Φ.Π.Α. δηλ.

το φόρο και το κέρδος του εισαγωγέα. Έχει καθοριστεί ο Φ.Π.Α. να είναι ενιαίος για όλα τα κράτη.

Οι καινοτομίες του Φ.Π.Α. είναι σημαντικές διότι δεν επιβαρύνονται με φόρο οι εξαγωγές και τα κεφαλαιουχικά αγαθά. Υποστηρίζεται επίσης ότι δύο όμοια προϊόντα που πουλιούνται στο εμπόριο, ανεξάρτητα αν είναι εγχώρια ή εισαγόμενα, πουλιούνται με το ίδιο Φ.Π.Α. στον καταναλωτή.

Τέλος, ο Φ.Π.Α. βοηθά, κατά τους υποστηρικτές του την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των εγχώριων προϊόντων, καθώς δίνονται κίνητρα για επενδύσεις, εξαιτίας της κατάργησης της επιβάρυνσης με φόρους των κεφαλαιουχικών αγαθών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### Άρθρο 1

#### **Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**

Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών , σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων , για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων .

**Άρθρο 2****Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων**

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.

Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τη δραστηριότητα τους αυτή και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

4. Δεν υποχρεούνται στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων του Κώδικα αυτού, με εξαίρεση το ημερολόγιο μεταφοράς και το δελτίο αποστολής της παραγράφου 2 του άρθρου 11, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 33 και 34 του Ν. 1642/1986 για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΕΚ Α' 125) εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.

5. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι ένα εκατομμύριο οκτακόσιες χιλιάδες (1.800.000) δραχμές από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις εξακόσιες χιλιάδες (600.000) δραχμές, ή μέχρι εξακόσιες χιλιάδες (600.000) δραχμές από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77),

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί επιτηδευματιών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, ως και επί επιτηδευματιών που υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα.

Ειδικά, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσονται :

α) Από την τήρηση βιβλίων, οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή), μόνο για τη δραστηριότητα αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και της περίπτωσης ιβ΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 10, του παρόντος Κώδικα καθώς και οι εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών).

β) Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, τα φυσικά πρόσωπα που δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ Α΄ 125), με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχουν υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού.

6. Τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα αυτού τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη



γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

### Άρθρο 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, χονδρικώς ή λιανικώς, 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 επαγγέλματός 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.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

δ) ως παροχή υπηρεσιών και 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 ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Ειδικά, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία – περιγραφή είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από την σχετική κοινοτική νομοθεσία.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

### **Άρθρο 4**

#### **Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων**

1. Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού.
2. Στην Τρίτη κατηγορία οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α'132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α'82) καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

3. Στη δεύτερη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2:

- α) ο ελεύθερος επαγγελματίας
- β) ο εκτελωνιστής
- γ) ο εκμεταλλευτής αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης
- δ) ο παραγωγός ασφαλειών
- ε) ο μεσίτης
- στ) ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου
- ζ) ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου
- η) ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975
- θ) ο εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιονδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων
- ι) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών
- ια) ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος
- ιβ) ο πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων
- ιγ) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων
- ιδ) ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών και

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

ιε) ο πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών, τηρεί για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

4. Στην πρώτη κατηγορία με την επιφύλαξη των διατάξεων της πιο πάνω παραγράφου 2:

α) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου

β) ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά λιανικών στις κινητές λαϊκές αγορές

γ) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου

δ) ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων.

Όποιος από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων α', β', γ', 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.

Στην περίπτωση αυτή οι αγορές και τα έξοδα του πρώτου κλάδου μπορεί να παρακολουθούνται στα βιβλία του δεύτερου κλάδου, σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο, αν τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, αν τα βιβλία αυτά είναι τρίτης κατηγορίας.

Για τον επιτηδευματία της περίπτωσης δ', εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3, και 4 του άρθρου αυτού, καθώς και οι νέοι επιτηδευματίες κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη.

Κατ' εξαίρεση τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μπορεί να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

6. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο 5 οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό κάτω των πέντε χιλιάδων (5.000) κατοίκων, που δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικές περιοχές, εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στην πρώτη κατηγορία βιβλίων και στη συνέχεια στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής τους περιόδου, εκτός από τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των περιφερειών αυτών που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα) ή την εκμετάλλευση κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκειται σε αγορανομική κατάταξη, οι οποίοι εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Επίσης, οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των πιο πάνω περιφερειών, που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές

**ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

πωλήσεις κατά ποσοστό, εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο εργασιών της εκμετάλλευση παραδοσιακού καφενείου στις περιοχές του προηγούμενου εδαφίου, τηρούν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 έως και 6 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως :

<b>Κατηγορίες Βιβλίων</b>	<b>Όρια ακαθάριστων εσόδων</b>
Πρώτη μέχρι και	Δρχ. 18.000.000
Δεύτερη μέχρι και	Δρχ. 250.000.000
Τρίτη άνω των	Δρχ. 250.000.000

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού βρίσκονται με αναγωγή. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

8. Ο επιτηδευματίας από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 32 του ν. 1642/1986.

9. Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρίας έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

διατάξεων του Κώδικα αυτού που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

### **Άρθρο 5**

#### **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 εργοδότη.

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.

## Άρθρο 6

### 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 της 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 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. 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 μέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.



#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερησίου δελτίου «Ζ» , όπως ορίζεται από την απόφαση Σ. 1659/104 20.6.1988 (ΦΕΚ Β', 497).

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 πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτά, 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 εξόφλησή τους.

5. Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών – χονδρικών, 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 εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντων Κώδικα, στο οποίο η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, απαλλάσσεται από την υποχρέωση αυτή, μόνο για την απογραφή της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1994, ο επιτηδευματίας που τα ακαθάριστα έσοδά του δεν θα υπερβούν το ποσό των 80.000.000 δραχμών.

## Άρθρο 7

### Βιβλία τρίτης κατηγορίας

1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη 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 Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α΄ 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση του λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίου λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, καθώς και οι διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων, κατισχύουν των διατάξεων της παραγράφου αυτής. Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό.

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

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

4. Η παράγραφος 3 του άρθρου 6 έχει ανάλογη εφαρμογή και επί των βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

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

### Άρθρο 8

#### **Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής – κοστολογίου**

1. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό χονδρικώς ή κατά κύριο λόγο χονδρικώς, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από χονδρικές πωλήσεις υπερέβησαν το ποσό των πεντακοσίων εκατομμυρίων (500.000.000) δραχμών τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

2. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό λιανικώς ή κατά κύριο λόγο λιανικώς, αν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των επτακοσίων εκατομμυρίων (700.000.000) δραχμών, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή, της εξαγωγής προσδιοριζομένης με την απογραφή. Αν όμως τα έσοδα αυτά υπερέβησαν το ποσό των οκτακοσίων εκατομμυρίων (800.000.000) δραχμών, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

3. Με τις προϋποθέσεις των προηγούμενων παραγράφων και σύμφωνα με όσα ορίζονται από αυτές, βιβλίο αποθήκης τηρεί και ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων. Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.

4. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των πεντακοσίων εκατομμυρίων (500.000.000) δραχμών τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, στο οποίο καταχωρούνται για κάθε αγαθό, οι αγορές και πωλήσεις κατ' είδος ποσότητα και αξία και η εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα.

Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στο βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μια φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού.

Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 3% του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται και στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό. Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού παρακολουθούνται συνολικά κατ' αξία, μέχρι εξάντλησης του ανωτέρω ποσοστού, οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν κατά σειρά την μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

5. Βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με όσα ορίζονται από την προηγούμενη παράγραφο 4, τηρεί επίσης ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των πεντακοσίων εκατομμυρίων (500.000.000) δραχμών. Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατ' είδος και ποσότητα.

6. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας τηρεί βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται αντίστοιχα στις παραπάνω παραγράφους, εφόσον τα ακαθάριστα του έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από τη δραστηριότητα αυτή, όπως προκύπτουν από τα παραστατικά αποστολής ή εξαγωγής, υπερέβησαν το ογδόντα στα εκατό (80%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό των εννιακοσίων εκατομμυρίων (900.000.000) δραχμών.

7. Προκειμένου για επιτηδευματία που έχει παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου και ξεχωριστό κλάδο επεξεργασίας, η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης κρίνεται αυτοτελώς για κάθε κλάδο.

8. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται από τις παραγράφους 1 έως 6 του άρθρου αυτού, προκειμένου για επιτηδευματία του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη φορά τα ακαθάριστα έσοδα του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

**9.** Στο βιβλίο αποθήκης, που τηρείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις παραγράφους 1 έως 6 του άρθρου αυτού, αναγράφεται και η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής κατά περίπτωση με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής.

Η καταχώρηση της εισαγωγής ή εξαγωγής των αγαθών μπορεί αντί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο αποθήκης, να γίνεται σε κατάσταση ημερήσιας κίνησης αποθήκης, τα δεδομένα της οποίας μεταφέρονται συγκεντρωτικά τη μεθεπόμενη ημέρα είτε απευθείας στο βιβλίο αποθήκης είτε σε κατάσταση μηνιαίας κίνησης αποθήκης και από αυτή συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα.

**10.** Δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης :

**α)** ο κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο.

**β)** ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου

**γ)** ο εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων

**δ)** ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών

**ε)** ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων

**στ)** ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων

**ζ)** ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικών ή κυρίως λιανικώς

**η)** ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ

**θ)** ο πωλητής οπωρολαχανικών

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

ι) ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα στα εκατό (80%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του και

ια) ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών

ιβ) πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών

Στις περιπτώσεις της παραγράφου αυτής, προκειμένου για επιτηδευματία που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο, για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς.

**11.** Στο υποκατάστημα, από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα, με δυνατότητα τήρησής του και κατ' αξία. Στο βιβλίο αποθήκης της έδρας παρακολουθείται η κίνηση του υποκαταστήματος κατ' είδος ποσότητα και αξία. Σε περίπτωση τήρησης της έδρας μεταφέρεται η κατά μερίδα συνολική μηνιαία κίνηση κατά ποσότητα και αξία, με βάση κατάσταση που αποστέλλεται από το υποκατάστημα εντός του επόμενου μήνα.

Όταν το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή, η κίνησή του μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες στήλες των μερίδων του βιβλίου αποθήκης της έδρας ή σε ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης που τηρείται στην έδρα.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών, βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

**12.** Ο επιτηδευματίας ο υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου αυτού, τηρεί για τα ίδια προϊόντα θεωρημένο εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία :

**ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

**A)** Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού :

**α)** Οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών, που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης σε μερίδες κατ' είδος και

**β)** Οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο

**B)** Αναγράφονται πριν από την έναρξη της παραγωγής, οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Σε περίπτωση μεταβολής των τεχνικών προδιαγραφών, αυτή αναγράφεται πριν την έναρξη της παραγωγής, με βάση την μεταβολή αυτή. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, την για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής.

**Γ)** προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, το εργοστασιακό κόστος (κόστος παραγωγής)

Το εργοστασιακό κόστος καθορίζεται από τον επιτηδευματία, βάσει κανόνων που ακολουθούνται πάγια.

Τα υποκατάστημα στο οποίο τηρούνται βιβλία, από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρεί ίδιο βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

Όταν τηρούνται, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ. 1123/1980 (ΦΕΚ 283 Α'), η παραπάνω υποχρέωση εξαντλείται στην τήρηση μόνο



#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

θεωρημένου βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών στο οποίο αναγράφονται τα δεδομένα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση Β΄ της παραγράφου αυτής.

### Άρθρο 9

#### Έννοια υποκαταστήματος

#### Βιβλία υποκαταστήματος

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών.
2. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα και κατά τις διακρίσεις των αντίστοιχων βιβλίων της έδρας.
3. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, τηρεί στο υποκατάστημα κατά την διπλογραφική μέθοδο τουλάχιστον ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων. Στο τέλος κάθε μήνα συντάσσει μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας. Στο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου καταχωρούνται και τα προοδευτικά αθροίσματα των προηγούμενων μηνών. Το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση των βιβλίων. Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούνται στην σύνταξη φύλλου ανάλυσης και ελέγχου, εφόσον το ημερολόγιο είναι διπλότυπο με ανάπτυξη αντίστοιχη εκείνης των λογαριασμών της έδρας.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Ο επιτηδευματίας μπορεί να τηρεί, για το υποκατάστημα του, αντί των όσων πιο πάνω αναφέρονται ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, στο οποίο καταχωρούνται ξεχωριστά :

- α) το υπόλοιπο του ταμείου της προηγούμενης ημέρας
- β) οι ταμειακές πράξεις και
- γ) οι συμψηφιστικές πράξεις.

Το πρωτότυπο του φύλλου αυτού αποστέλλεται στην έδρα, για την ενημέρωση των βιβλίων της.

Όταν από τα βιβλία του υποκαταστήματος εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τα δεδομένα των βιβλίων αυτών ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των λοιπών υποκαταστημάτων.

**4.** Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος στις εξής περιπτώσεις :

α) στο υποκατάστημα που στεγάζεται σε συνεχόμενο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα

β) στις οποιεσδήποτε πρόσκαιρες εγκαταστάσεις, όπως τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοτράπεζες και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι. Τα στοιχεία των συναλλαγών των εγκαταστάσεων της περίπτωσης αυτής καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματος στο οποίο ανήκουν το αργότερο μέσα στο πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση ή την λήψη τους, κατά περίπτωση.

**5.** Στα βιβλία του υποκαταστήματος που τηρούνται χειρόγραφα καταχωρούνται εγγραφές μόνο μιας διαχειριστικής περιόδου, εκτός αν αυτά τηρούνται διπλότυπα.

6. Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. της έδρας, μπορεί να επιτραπεί η μη τήρηση ή η κατά διάφορο τρόπο τήρηση των βιβλίων του υποκαταστήματος. Η έγκριση αυτή κοινοποιείται και στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στον οποίο υπαγεται το υποκατάστημα.

## **Άρθρο 10**

### **Πρόσθετα βιβλία**

1. Επί ποσοτικής παραλαβής εμπορεύσιμων αγαθών, που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτό ή δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο για την αγορά τους, τηρείται βιβλίο ποσοτικής παραλαβής στο οποίο καταχωρούνται η χρονολογία παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών και ο σκοπός της παραλαβής.

Επίσης βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου τηρείται και από τους επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών όταν παραλαμβάνουν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν.

Το βιβλίο αυτό τηρείται και στο υποκατάστημα, εφόσον συντρέχει περίπτωση. Το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής μπορεί να αντικατασταθεί με θεωρημένο διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής, που εκδίδεται για κάθε παραλαβή και περιέχει τα δεδομένα του βιβλίου αυτού.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας μπορεί, αντί να τηρεί βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, να ενεργεί ανάλογη εγγραφή με λογιστικό ισότιμο κατά την παραλαβή των αγαθών.

## ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

2. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές αναγκαίες για τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης, καταχωρούνται σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή της έδρας του, μνεία της υπο 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.

3. 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 πάγιου 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 πραγματοποιημένων 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.

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

4. 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 πώλησής του.

5. 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 αναχώρισης 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 ελεύθερων σπουδών και κάθε άλλης φύσης

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

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 διδασκτρων, των τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και τη χρονολογία διακοπής της φοίτησης.

γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί :

γα) βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών, στο οποίο καταχωρεί την χρονολογία εισόδου του ασθενή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση αυτού, καθώς και τη χρονολογία της εξόδου του.

γβ) βιβλίο ασθενών με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή, στην οποία καταχωρεί πλέον των δεδομένων του βιβλίου εισόδου και εξόδου ασθενών, την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του, το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών νοσηλείας και τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας θέσης καταχωρεί τη χρονολογία αυτής και την κατηγορία της νέας θέσης.

γγ) διπλότυπο βιβλίο μεριδολογίου γιατρών φυσικών προσώπων με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε γιατρό, με αναγραφή της διεύθυνσής του και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του και τη διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη από το γιατρό, 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 όλα τα νοσοκομεία, κλινικές και εξωτερικά ιατρεία αυτών, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την τυχόν απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος εφόσον παρέχεται σ' αυτά περίθαλψη από

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

γιατρούς, στους οποίους καταβάλλεται γι' αυτήν αμοιβή μη έμμισθης υπηρεσίας.

δ) ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρεί για κάθε ασθενή, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνσή 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 τηρεί, για κάθε εκπαιδευτικό αυτοκίνητο, βιβλίο εκπαιδευομένων οδηγών, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εκπαιδευόμενου, 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 υποψηφίων οδηγών. Το βιβλίο τηρείται στο αυτοκίνητο κατά τη διάρκεια του μαθήματος ή της εξέτασης.

ζ) ο εκμεταλλευτής εκκοκκιστηρίου βάμβακος τηρεί βιβλίο πρέσας, στο οποίο καταχωρεί τον αύξοντα αριθμό κάθε δέματος εκκοκκιζόμενου βάμβακος το βάρος του και τα στοιχεία του δικαιούχου.

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

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

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 διπλότυπο βιβλίο αποθήκευσης σε μερίδες κατά αποθέτη, με αναγραφή της διεύθυνσής 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, μοτοσικλετών 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 επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου, ως και ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, 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 μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων δεν αναγράφει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του κατόχου.

Η καταχώρηση στο βιβλίο εισερχομένων των επιχειρήσεων επισκευής και συντήρησης γίνεται όταν το όχημα εισέλθει και



#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

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.

ια) η ασφαλιστική επιχείρηση τηρεί βιβλία ασφαλιστηρίων συμβολαίων ακύρωση ασφαλιστηρίων συμβολαίων, ασφαλιστικών κινδύνων (ζημιών) και αντασφαλιστηρίων συμβολαίων.

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 την 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 για τους πελάτες που τον επισκέπτονται στην επαγγελματική του εγκατάσταση τηρεί βιβλίο πελατών, το οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει τη χρονολογία της επίσκεψης 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.

Ειδικά ο φυσιοθεραπευτής που έχει συμβληθεί με το Δημόσιο και με λοιπά ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, κλπ) και δεν λαμβάνει

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους πελάτες ασφαλισμένους των ταμείων αυτών, μπορεί να μην καταχωρεί τα στοιχεία του πελάτη αυτού στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

ιε) Ο κατασκευαστής προκατασκευασμένων οικιών ή άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων τηρεί βιβλίο παραγγελιών στο οποίο για κάθε παραγγελία καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του πελάτη, το παραγγελλόμενο είδος, την αξία που συμφωνείται και τον αριθμό του τιμολογίου ή της απόδειξης λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση.

ιστ) Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο στάθμευσης στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος την ημερομηνία εισόδου και εξόδου και τον Α.Φ.Μ. 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 ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.

6. 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.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄**  
**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

**Άρθρο 11**

**Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής  
διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.**

**1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία :**

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών).

β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του.

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του επιτηδευματία. Με έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή η μη έκδοση δελτίου αποστολής ή η έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών.

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Όταν, κατά τη διακίνηση αγαθών εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα.

**2. Τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους. Επίσης, τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτίο**

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

αποστολής και κατά τη διακίνηση των προϊόντων τους για επεξεργασία ή συσκευασία ή πώληση.

3. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητα τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξαίς ή απόδειξη λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίων από τον πωλητή. Στο στοιχείο που εκδίδεται κατά περίπτωση αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη μέρα κάθε μήνα για τις διακινήσεις με φορτηγό Ι.Χ. αυτοκίνητο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που προορίζονται για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων ή συσκευών ή εγκαταστάσεων στην περιφέρεια της έδρας ή του υποκαταστήματος της επιχείρησης ή σε απόσταση όχι μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων, εφόσον κάθε ημέρα και πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη, τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που διακινούνται την ημέρα αυτή.

4. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της επιχείρησης του διακίνηση αγαθών και ειδικότερα :

α) για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, ειδών συσκευασίας, ιδίων ή τρίτων, προς την παραγωγική

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

διαδικασία. Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του δελτίου αυτού, μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα.

β) για κάθε επαναφορά στην αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας που δεν χρησιμοποιήθηκαν τελικά στην παραγωγική διαδικασία

γ) για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται :

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εκτός του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του παραλήπτη. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι»

β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.

γ) ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος του παραλήπτη κατά περίπτωση.

δ) η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά.

ε) ο σκοπός της διακίνησης

στ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικών και ολογράφως,

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ).

ζ) επί αποστολής αγαθών μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος ή μεταξύ υποκαταστημάτων, εφόσον στο υποκατάστημα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται. Αν αυτό δεν είναι άμεσα εφικτό, η αξία γνωστοποιείται με ιδιαίτερο έγγραφο.

η) ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών

6. Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται :

α) το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται

β) ο χώρος προέλευσης και ο χώρος προορισμού των αγαθών.

## Άρθρο 12

### Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή – πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

3. Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2.

5. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επόμενου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

6. Όταν ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού αγοράζουν αγαθά από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται από τον αγοραστή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, εφόσον τα αγαθά δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής, στην οποία αναγράφονται το είδος και η ποσότητα του προϊόντος. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από τον αγοραστή τιμολόγιο, κατά πωλητή, το αργότερο σε ένα μήνα από την αποστολή ή παραλαβή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο του αγοραστή, στο οποίο καταχωρούνται αθροιστικά, κατ' είδος, το περιεχόμενο των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής κατά περίπτωση και οι αριθμοί τους.

Επίσης, για τις επαναλαμβανόμενες κάθε ημέρα αγορές αγροτικών προϊόντων από τον ίδιο πωλητή – παραγωγό, επιτρέπεται η έκδοση διπλότυπης απόδειξης ποσοτικής παραλαβής, στην οποία αναγράφεται και η τιμή μονάδας του είδους. Από το στέλεχος των αποδείξεων αυτών ενεργείται εγγραφή των ποσοτήτων που αγοράζονται και της αξίας της αγοράς τους σε κατάσταση που τηρείται σε μερίδες κατά πωλητή παραγωγό. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.



#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του, καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Στο τέλος κάθε μήνα και μέχρι τη δεκάτη ημέρα του επόμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α. το ποσό του Φ.Π.Α. η προμήθεια που αναλογεί ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δέκατη ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμού τρίτου.

Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο

#### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

**9.** Στο τιμολόγιο αναγράφονται, η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

**10.** Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση.

**11.** Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται και το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή από το ΦΠΑ. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο ΦΠΑ που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

**12.** Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 9, 10 και 11

#### **ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

του άρθρου αυτού, αναγράφει και τα στοιχεία της τράπεζας που καταβάλλει την προμήθεια ή πιστώνει το λογαριασμό του, τα στοιχεία του οίκου εξωτερικού και τον αριθμό του τιμολογίου ή της παραγγελίας, στα οποία αναφέρεται η προμήθεια. Επίσης εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο απ' αυτόν.

### ΑΡΘΡΟ 13

**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 αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών , κατά περίπτωση . Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000 ) δραχμών αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του αγοραστή , 'όταν αφορούν πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκπιπτόμενη στη φορολογία εισοδήματος . Στις αποδείξεις αυτές όταν εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ( φ.τ.μ. ) το ονοματεπώνυμο αναγράφεται στο πίσω μέρος αυτών , θέτοντας ο πωλητής επιτηδευματίας και τη σφραγίδα του . 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 .

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 παρεχόμενων 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 , κατονομάζονται 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 και ολογράφως , όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη . Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη , οπότε αναγράφουν σε αυτή το επάγγελμα και το Α.Φ.Μ. 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 λιανικής 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 σε αυτόν ποσό άνω των πέντε χιλιάδων ( 5.000 ) δραχμών .

Η απόδειξη εκδίδεται επί πώλησης αγαθών κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών και επί παροχής υπηρεσιών στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 για τα τιμολόγια , με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα , η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη . 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 .

Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη , η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντα 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 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 τηλεπικοινωνιών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το

ονοματεπώνυμο του πελάτη – καταναλωτή , η διεύθυνση του και ο Α.Φ.Μ. ή ο αριθμός της αστυνομικής ταυτότητας , αν στερείται Α.Φ.Μ.

Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις .

Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα , παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων και πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των τεσσάρων εκατομμυρίων ( 4.000.000 ) δραχμών αναγράφεται και το Α.Φ.Μ. του συναλλασσομένου . Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας .

Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών , ανεξαρτήτως ποσού , αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη , του εκάστοτε οπισθόγραφου , 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 τη 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 σε αυτήν όλες οι ενδείξεις που ορίζονται από κώδικα αυτό για τις αποδείξεις αυτές , εκτός από την αναγραφή και ολογράφως του ποσού της αμοιβής .

## ΑΡΘΡΟ 15

### Αποδείξεις δαπανών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησης του ή την εκτέλεση του σκοπού τους , αντίστοιχα για τη οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του κώδικα αυτού ή για την καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς ή σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων , οι οποίοι είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία , εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης .

Στην απόδειξη δαπάνης , η οποία υπογράφεται και από τον δικαιούχο και στα δυο 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 αναγραφεί του ποσού 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 δέκα χιλιάδων ( 10.000 ) δραχμών , 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 μια φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού .

## **ΑΡΘΡΟ 16**

### **Έγγραφα μεταφοράς**

Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματος του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 , με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης , συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης , που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του κώδικα αυτού . Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους .

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται :

**α)** για τις μεταφορές υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων ( άμμου , σκύρων κ.λ.π. ) που παράγονται από τις ίδιες τις επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές .

**β)** για τις μεταφορές , που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις , μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται ( μπαζών ) , από εργοτάξιο

σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης , επεξεργασίας , εκφόρτωσης και απόρριψης , κατά περίπτωση και

γ) για τις μεταφορές πέτρας , χαλικιού , αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος , από τις επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών , ασβέστη και τσιμέντου , από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας .

Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού , για κάθε μεταφορά των προϊόντων τους στους τόπους διάθεσης με φορτηγό ή μικτής χρήσης αυτοκίνητο ή τρίκυκλο ιδιωτικής χρήσης , τηρούν στο αυτοκίνητο ή στο τρίκυκλο βιβλίο ημερολογίου μεταφοράς , στο οποίο αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του παραλήπτη , τον αριθμό του δελτίου αποστολής , το είδος και την ποσότητα των προϊόντων που μεταφέρονται , τη χρονολογία και την ώρα εκκίνησης για κάθε διαδρομή . Στο ημερολόγιο μεταφοράς μπορεί να αναγράφεται μόνο η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του αυτοκινήτου και ο αριθμός του δελτίου αποστολής , εφόσον σε αυτό περιέχονται τα λοιπά στοιχεία .

Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης , ο επιτηδευματίας ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 παραδίδουν στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού , που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοση τους στον παραλήπτη .

Επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση των στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού , το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς , στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο , το επάγγελμα , και η διεύθυνση του , καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη , ο τόπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών .

Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα προηγούμενων παραγράφων 3 και 4 , εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών , για κάθε μεταφορά , φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα . Το πρώτο αντίτυπο που συνοδεύει τα αγαθά , αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα , το δεύτερο παραδίδεται στον φορτωτή , το τρίτο έχει την ένδειξη « Αποδεικτικό Δαπάνης » και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος .

Το μεταφορικό γραφείο , με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού , εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα . Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφει στο μεταφορικό γραφείο , το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα , το τρίτο έχει την ένδειξη « Αποδεικτικό Δαπάνης » και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος .

Για την μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο , όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του , εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων , το είδος και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών και τον τρόπο προορισμού τους . Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής . Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής , το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων .

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία :

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία , το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών , καθώς και το Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντα τα κόμιστρα .

β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη , κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή άλλου τρίτου , στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα .

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής , καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από τον μεταφορέα .

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών .

ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα.

στ) τους αριθμούς των δεμάτων , το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών .

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς .

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου προκειμένου περί θαλάσσιων μεταφορών .

Ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις .

Ο μεταφορέας αντί φορτωτικής μπορεί να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων ή για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμφόρτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα . Στην απόδειξη αυτή , που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και ο ένα αντίτυπο της παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο , αναγράφονται :

α) επί μεταφοράς αποσκευών , τουλάχιστον το κόμιστρο .

β) επί μεταφοράς μικροδεμάτων , τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη , το είδος κατά γενική κατηγορία , η ποσότητα των αγαθών και το κόμιστρο .

γ) επί αστικών μεταφορών τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης β' , ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου .

δ) επί μεταφοράς οχημάτων με πλωτά μέσα τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό αυτού .

Ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα :

α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων .

β) όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές και

γ) σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο , τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στην φορτωτική . Στο σημείωμα αυτό , που υπογράφεται από τον μεταφορέα και τον παραλήπτη , γράφονται τα στοιχεία του μεταφορέα , του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη , ο αριθμός της φορτωτικής , το ποσό της διαφοράς των κομίστρων , καθώς και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν . Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στο φορτωτή ή αποστολέα , το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος .

Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές , σιδηροδρομικές , θαλάσσιες ή εναέριες δύναται να εκδίδει για αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία , εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις , στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας .

Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές δύναται να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα , εφόσον πριν από την ανάθεση γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται ο αντιπρόσωπος του ή ο πράκτορας του .

Επί μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες , μπορεί να εκδίδεται μια συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά , αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη , με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στον μεταφορέα από το φορτωτή . Στη συγκεντρωτική φορτωτική αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία , το επάγγελμα και η διεύθυνση του φορτωτή , ο τόπος φόρτωσης , το είδος και ποσότητα των αγαθών που μεταφέρονται , το συνολικό κόμιστρο αριθμητικός και ολογράφως , η χρονολογία εκκίνησης του αυτοκινήτου , καθώς και για κάθε παραλήπτη ο αριθμός του συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου που εκδίδει ο φορτωτής , το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία , το επάγγελμα και η διεύθυνση του , το είδος και η ποσότητα των αγαθών που προορίζονται για αυτόν και ο τόπος προορισμού εκφόρτωσης .

Για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο , με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός και φορτωτής αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς .

## ΑΡΘΡΟ 17

### Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται εντός δεκαπέντε ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού .

Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται :

α) του ή των ημερολογίων εντός δεκαπέντε ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους .

β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου , όταν τηρείται , του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών , εντός του επόμενου μήνα και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και την εικοστή του μεθεπόμενου μήνα .

γ) του βιβλίου αποθήκης , ποσοτικά , εντός οχτώ ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού . Η αξία συμπληρώνεται εντός δέκα ημερών από τη λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας .

δ) του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής ( ομάδα 9 ) , του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ( Π.Δ. 1123/1980 ) εντός του επόμενου μήνα .

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους , η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών . Εφόσον τηρούνται βιβλία

τρίτης κατηγορίας και στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμη παραληφθεί , καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε μεταβατικούς λογαριασμούς , οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών .

Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού , με εξαίρεση το Δημόσιο , καταχωρούν στα βιβλία που ορίζονται από άλλες διατάξεις ή από τα καταστατικά τους εντός δεκαπέντε ημερών τις αγορές και πωλήσεις αγαθών , τις δαπάνες για υπηρεσίες που τους παρέχου τρίτοι και τις αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχουν αυτά προς τρίτους , καθώς και τους ληξιπρόθεσμους και απαιτητούς τόκους από δάνεια ή πιστώσεις .

Τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας :

α) το αργότερο εντός της προθεσμίας υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων όταν σε αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας , επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 17 .

β) για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού , όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα εντός των πρώτων είκοσι ημερών του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές και επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων του κεντρικού εντός των πρώτων δεκαπέντε ημερών του επόμενου μήνα . Στην περίπτωση που στο κατάστημα τηρείται ημερήσιο φύλλο συναλλαγών , εντός δεκαπέντε ημερών από την ημέρα που αφορά .

Εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι , ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγκριση του να παρατείνει την προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων που



ορίζεται από τις παραγράφους 1 έως 4 και 5 περίπτωση β' του άρθρου αυτού , μέχρι πενήντα ημέρες . Η παράταση αυτή δεν συνεπάγεται παράταση των προθεσμιών υποβολής των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων .

Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων , ιδίων και τρίτων , στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα .

Οι πράξεις του ισολογισμού ,καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται:

α) εντός τριών μηνών από τη λήξη διαχειριστικής περιόδου ,για τις ατομικές επιχειρήσεις , προσωπικές εταιρείες , Ε.Π.Ε. , κοινοπραξίες , κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και Αστικές Εταιρείες .

β) εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου , για Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς .

γ) εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου , για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία . Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .

Η ενημέρωση του ημερολογίου μεταφοράς γίνεται πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου .

Η ενημέρωση των πρόσθετων βιβλίων γίνεται :

α) του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής , με την παραλαβή των αγαθών .

β) του βιβλίου κίνησης πελατών ( πόρτας ) με την είσοδο του πελάτη .

γ) του μητρώου μαθητών , με την εγγραφή του μαθητή .

δ) του βιβλίου εισόδου και εξόδου ασθενών , με την είσοδο και έξοδο του ασθενή .

- ε) του βιβλίου ασθενών εντός της επόμενης από την είσοδο , την παροχή των υπηρεσιών νοσηλείας και την αλλαγή της θέσης .
- στ) του βιβλίου μεριδολογίου γιατρών εντός της επομένης της ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή .
- ζ) του βιβλίου επίσκεψης ασθενών , μόλις τελειώσει η εξέταση και πριν την αποχώρηση του ασθενή .
- η) του βιβλίου πελατών , μόλις αρχίσει η παροχή υπηρεσίας .
- θ) του βιβλίου εκπαιδευομένων οδηγών , με την έναρξη και τη λήξη του μαθήματος ή της εξέτασης .
- ι) του βιβλίου πρέσας , με την δεματοποίηση .
- ια) του βιβλίου αποθήκευσης , εντός της μεθεπόμενης της εισαγωγής και εξαγωγής των αγαθών .
- ιβ) του βιβλίου στάθμευσης με την είσοδο και έξοδο του οχήματος .
- ιγ) του βιβλίου εισερχομένων , με την είσοδο ή έξοδο του οχήματος .
- ιδ) του βιβλίου ασφαλιστηρίων συμβολαίων , εντός της επόμενης ημέρας από την κατάρτιση του συμβολαίου , των βιβλίων ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων , δηλώσεων επέλευσης κινδύνων και αντασφαλιστηρίων συμβολαίων , εντός πέντε ημερών από την ημέρα κατάρτισης των πράξεων αυτών .
- ιε) του βιβλίου διάθεσης λαχείων , με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης .
- ιστ) του βιβλίου εισερχομένων , τις περιπτώσεις ιγ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 , με την είσοδο και έξοδο του σκάφους .
- ιζ) του βιβλίου πελατών , της περίπτωσης ιδ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 , με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας .
- ιη) του βιβλίου παραγγελιών της περίπτωσης ιε' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 , με τη λήψη της παραγγελίας .

ιθ) του βιβλίου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών , της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 , με την είσοδο και έξοδο του σκάφους .

κ) του βιβλίου έργων , των εκμεταλλευτών αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων της περίπτωσης ιζ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 , με την έναρξη του έργου και σε περίπτωση ωριαίας αμοιβής με την έναρξη και λήξη της εργασίας .

## **ΑΡΘΡΟ 18**

### **Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων**

Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρόγραφος με μελάνη ή με χρήση Η/Υ με άλλη μηχανή , χωρίς κενά διαστήματα επέγραφες , παραπομπές στο περιθώριο ή ξάσματα . Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής , το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια .

Κάθε εγγραφή στα βιβλία , που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου ,πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία .

Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνι ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού , κατά περίπτωση , με χρήση χημικού χάρτη , αποκλειόμενης της χρήσης δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων , με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων . Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο , ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά

και να το λαμβάνει , το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος .

Ο επιτηδευματίας μπορεί , για τις ανάγκες των συναλλαγών ή για οργανωτικού λόγους , να εκδίδει τα φορολογικά του στοιχεία σε περισσότερα αντίτυπα , εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προορισμός του . Ειδικά αν πρόκειται για στοιχείο διακίνησης αγαθών στα επιπλέον εκδιδόμενα αντίτυπα αναγράφεται κάτω από τον τίτλο του στοιχείου η ένδειξη « Δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς » . Επίσης μπορεί στο περιεχόμενο των στοιχείων να προσθέτει και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνει αναγκαίο .

Όλα τα στοιχεία φέρουν εντύπως ή με σφραγίδα τον τίτλο τους , το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία , το επάγγελμα και τη διεύθυνση του υπόχρεου σε έκδοση , το Α.Φ.Μ. και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας . Στα στοιχεία του υποκαταστήματος αναγράφεται και η διεύθυνση της έδρας , με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή .

Τα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλλα και όλα τα στοιχεία φέρουν ενιαία αρίθμηση , τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο , η οποία μπορεί να επαναληφθεί μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο με έγκριση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Η έγκριση αυτή δεν απαιτείται για τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή .

Επιτρέπεται , μετά από γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η χρησιμοποίηση συγχρόνως περισσότερων σειρών για κάθε είδος στοιχείων , με την προϋπόθεση ότι φέρουν διακριτικό της σειράς και κάθε σειρά έχει ιδιαίτερη ενιαία αρίθμηση , τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο .

Στα στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα αυτό αναγράφεται ο τόπος κι η ημερομηνία έκδοσης τους . Επίσης , φέρουν χειρόγραφή ή

μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή προσώπου που ορίστηκε από αυτόν , με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών .

Επιτρέπεται για τα αγαθά και τους τίτλους των λογαριασμών ή χρήση κωδικών αριθμών στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων εσωτερικής διακίνησης , καθώς και στην έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης , όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης και οι αποδείξεις αυτές εκδίδονται με χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής . Επίσης , επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών στην έκδοση και των λοιπών στοιχείων αξίας ή διακίνησης εφόσον σε οποιοδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό . Η ευχέρεια της χρήσης κωδικών αριθμών παρέχεται εφόσον τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί καταχωρούνται σε άλλο θεωρημένο βιβλίο.

Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου , οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο , επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απόρρητου , τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν , φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει .

## ΑΡΘΡΟ 19

### Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους :

**Α) Από τα βιβλία που ορίζονται από τον κώδικα αυτό :**

- α) το βιβλίο αγορών .
- β) το βιβλίο εσόδων – εξόδων .
- γ) τα ημερολόγια , στα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομικές του πράξεις , καθώς και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών .
- δ) το γενικό καθολικό ή τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού , κατά περίπτωση , επί μηχανογραφικής τήρησης .
- ε) το βιβλίο αποθήκης ή τις μηνιαίες καταστάσεις του άρθρου 24 του κώδικα αυτού .
- στ) τις ημερήσιες ή τις μηνιαίες καταστάσεις του άρθρου 8 του κώδικα αυτού ή το βιβλίο αποθήκης , όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές.
- ζ) τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του κώδικα αυτού .
- η) το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις απογραφής .
- θ) το ημερολόγιο μεταφοράς .
- ι) τα βιβλία , πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων , πρακτικών διοικητικού συμβουλίου και βιβλίου μετόχων των Α.Ε. , ως και τα βιβλία των συνελεύσεων και της διαχείρισης των Ε.Π.Ε.
- ια) τις καταστάσεις που υποκαθιστούν ή αναλύουν βιβλία του κώδικα αυτού , εκτός από τις καταστάσεις των άρθρων 5 και 6 του παρόντος .

**Β) Από τα στοιχεία :**

- α) το δελτίο αποστολής .
- β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας .
- γ) το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών , όταν δεν έχει προηγηθεί ή έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή , καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών .

δ) την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανική πώλησης όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής . Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία , σιδηροδρόμους και αεροπλάνα , όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και τα εισιτήρια πλοίων , εφόσον φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α..

ε) την απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων .

στ) τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορειών . Επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση , όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση Η/Υ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο με στοιχεία για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους .

Τα βιβλία του κώδικα αυτού , για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους , όταν Δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησή τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι θεώρησή τους χρονικό διάστημα .

Αρμόδιος για τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας και προκειμένου για τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος , ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος .

Ο επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία , στοιχείο ή στοιχεία , βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο , με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από την συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων .

## ΑΡΘΡΟ 20

### Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση

Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού υποβάλλουν μέχρι την εικοστή πέμπτη Μαΐου κάθε χρόνου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. [ή στο Κέντρο Πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.),] για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών , τριπλότυπες καταστάσεις με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος , για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους , από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών , αποζημιώσεων , οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων, καθώς και για τα διανεμόμενα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων. Για τα μερίσματα που καταβάλει ή πιστώνει η ανώνυμη εταιρεία, οι πιο πάνω καταστάσεις υποβάλλονται εντός τριών μηνών από την έγκριση του ισολογισμού τους .

Εξαιρετικά δεν περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές , εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί για αυτές δεν υπερβαίνει τις δέκα πέντε χιλιάδες ( 15.000 ) δραχμές .

Ο υπόχρεος σε τήρηση διπλότυπου βιβλίου μεριδολογίων γιατρών ή διπλότυπου βιβλίου αποθήκης , υποβάλει μέχρι την εικοστή πέμπτη Μαΐου κάθε χρόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το ένα αντίτυπο της μερίδας κάθε γιατρού ή κάθε αποθέτη , κατά περίπτωση , και διπλότυπη κατάσταση , στην οποία αναγράφονται με αλφαβητική σειρά οι γιατροί ή οι αποθέτες .



Οι Τελωνιακές Αρχές αποστέλλουν μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου κάθε χρόνο στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. ένα αντίτυπο κάθε άδειας εξόδου εισαχθέντων αγαθών , διασάφησης εξαγωγής αγαθών και εντολών επιστροφής δασμών , που εκδόθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος . Σε κάθε άδεια εξόδου ή διασάφηση εξαγωγών επισυνάπτεται αντίτυπο του σχετικού ημερολογίου .

Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 περιέχουν τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου ( τον Α.Φ.Μ. εντόπως ή με σφραγίδα , το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία , το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση ) , την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το έτος που αφορούν . Στις καταστάσεις αυτές καταχωρείται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία , το επάγγελμα , η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσόμενων με τον υπόχρεο ( προμηθευτών , πελατών κ.τ.λ. ) κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ΄ξ επωνυμίας , ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης .

Αντί καταστάσεων , οι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας που χρησιμοποιούν για την ενημέρωσή τους μηχανογραφικά μέσα , υποβάλλουν ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων , στα οποία περιέχονται όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις .

Τα τιμολόγια προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 ου άρθρου 2 του κώδικα αυτού , ανεξάρτητα από την αξία τους , μπορεί να καταχωρούνται συγκεντρωτικά στο τέλος των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού .

Η παραγωγή αγροτικών προϊόντων , που δεν έχουν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. , υποβάλλουν τις καταστάσεις της παραγράφου 1 μόνο για εκκαθαρίσεις πώλησης των προϊόντων τους από τρίτους και για τα

τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους που εκδίδουν οι ίδιοι μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού :

α) οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων χορηγούν καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές ή από άλλους επιτηδευματίες .

Κατ' εξαίρεση ,οι τράπεζες υποχρεούνται να υποβάλλουν καταστάσεις του άρθρου αυτού για τις προμήθειες που λαμβάνουν από επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους – χρήστες πιστωτικών καρτών .

β) οι επιτηδευματίες και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές καθώς και για τους μισθούς , τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν .

γ) οι επιτηδευματίες για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας , καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από τις επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας .

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποβάλει μέχρι την εικοστή πέμπτη του πέμπτου μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου , στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης στο οποία περιέχονται και τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου , η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η διαχειριστική περίοδος που αφορά . Το ισοζύγιο τη παραγράφου αυτής υποβάλλεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων , από τους υπόχρεους που χρησιμοποιούν για την ενημέρωση των βιβλίων του μηχανογραφικά μέσα .

## ΑΡΘΡΟ 30

### Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

Με την επιφύλαξη των όσον ορίζονται στις επόμενους παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δεν θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλήψεων σε αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία . Οι κατ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλήψεις επισύρουν , εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης , μόνο οικονομικές και διοικητικής κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους , σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία .

Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης , κατά περίπτωση , μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3 , 4, 6 και 7 .

Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπερκει όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :

α) δεν τηρεί το ή τα ημερολόγια , όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές , ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης , το παραγωγής – κοστολογίου , το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών , το βιβλίο απογραφών , καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κώδικα αυτού .

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται .

γ) εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α' , β' , γ' τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης , δεν παραδίδει στον φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών .

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια , όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συνγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων .

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη .

Τα στοιχεία της τρίτης κατηγορία κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :

α) δεν εμφανίσει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσοτικά ή την αξία ή των αντισυμβαλλόμενων φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή α αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία .

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του .

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος κώδικα και παραγράφου 11 του άρθρου 64του ν. 2065/1992 .

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο εντός τακτού ευλόγου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. , τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών καθώς και τα προβλεπόμενα από των κώδικα αυτό παραστατικά , με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή ή μη διαφύλαξη και επίδειξη , η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας , εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων , ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

Δεν λογίζεται ως ανακρίβεια ή υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων , καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά .

Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλήψεις , οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες , όπως αυτές προσδιορίζονται από τα άρθρο αυτό , μπορεί να κριθεί , μετά από αίτηση του επιτηδευματία από τριμελή επιτροπή , πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης . Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου . Ο επιτηδευματίας δικαιούται , ενός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος να ζητήσει την

κρίση της επιτροπής , η οποία αποφαινεται εντός μηνός , με αιτιολογημένη απόφαση της , αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης . Η επιτροπή δύναται να διατάσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων . Η απόφαση της επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Στην έδρα κάθε Περιφερειακής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης συνιστάται τριμελής επιτροπή , ή προκειμένου για τις Οικονομικές Επιθεωρήσεις Αττικής και Κεντρικής Μακεδονίας , μια Επιτροπή για κάθε Υποδιεύθυνση αυτών , που θα κρίνει υποθέσεις αρμοδιότητας που εποπτεύει , αποτελούμενη από :

α) ένα Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει Δ.Ο.Υ. η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως ως πρόεδρο που ορίζεται με τον αναπληρωτή του , από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης .

β) ένα Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει Δ.Ο.Υ. η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως που ορίζεται με τον αναπληρωτή του , από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης .

γ) έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης που εδρεύει η Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης , που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό .

Ειδικά για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών των Νομαρχιών Αθηνών , Πειραιά , Ανατολικής και Δυτικής Αττικής , με ακαθάριστα έσοδα άνω του ποσού που ορίζεται με την υποπερίπτωση γ1 της παραγράφου 2 του άρθρου 3 ου ν. 2343/1995 ( ΦΕΚ 211 Α' ) , συνιστώνται τρεις τριμελής επιτροπές . Στις επιτροπές αυτές μετέχουν ως

πρόεδροι οι προϊστάμενοι των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος , Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων και Βιβλίων και Στοιχείων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών που τοποθετούνται σε κάθε επιτροπή με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αναπληρούμενοι από τους νόμιμους αναπληρωτές τους .

Χρέη γραμματέα κάθε επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον πρόεδρο .

Για τη συγκρότηση , απαρτία , πλειοψηφία και λειτουργία γενικά των επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα .

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα της αποζημίωσης του προέδρου , των μελών και του γραμματέα των επιτροπών , καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια .

Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς αε αυτά αγορές , δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία , εμφανίζει αθροιστικά λάθη , εφόσον οι πράξεις ή οι παραλήψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου 4 ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας .

Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σε αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα , εμφανίζει αθροιστικά λάθη , δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του νόμου 2065/1992

( ΦΕΚ 113 Α΄ ) , δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία , εφόσον οι πράξεις ή οι παραλήψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται , ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου 4 , ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας .

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών , εσόδων και εξόδων , τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού , εφόσον οι παραλήψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις .

Επίσης , ανεπάρκεια υπάρχει και όταν τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας .

## **ΑΡΘΡΟ 31**

### **Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων**

Χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομικών , καμία άλλη , πλην του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των άλλων συναρμόδιων αρχών που εξομοιώνονται με αυτών , δημόσια αρχή ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή οργανισμός δικαιούται να λαμβάνει γνώση των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό , εκτός εάν αυτό επιτρέπεται από σχετική διάταξη νόμου .



Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται , χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομικών , να λαμβάνουν γνώση του σχετικού περιεχομένου των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό , οι Δημόσιες Αρχές μόνο στις περιπτώσεις που ανακύπτουν θέματα προστασίας του δημοσίου συμφέροντος και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και το Ι.Κ.Α. για διεκδίκηση πόρων , ασφαλιστικών εισφορών ή άλλων έννομων δικαιωμάτων τους .

Σε καμία όμως περίπτωση δεν επιτρέπεται στις αρχές αυτές να αφαιρούν ή να κατάσχουν τα ποιο πάνω βιβλία και στοιχεία .

## ΑΡΘΡΟ 32

### Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις τον κώδικα αυτού , τιμωρείται , για κάθε είδος παράβασης , με πρόστιμο μέχρι 300 .000 χιλιάδες δραχμές , αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας μέχρι 200.000 χιλιάδες δραχμές , αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι 100.000 χιλιάδες δραχμές προκειμένου για του λοιπούς υπόχρεους .

Κατ' εξαίρεση , όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής ή δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 300 .000 χιλιάδων δραχμών , επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε . Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση

διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τον κώδικα αυτόν .

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την προηγούμενη παράγραφο , κατά περίπτωση .

Ειδικά , στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρύβεισας αξίας , χωρία να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών , ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά , επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής .

Στις παρακάτω περιπτώσεις να ανώτατα όρια προστίμων της παραγράφου 1 ου άρθρου αυτού καθορίζονται ως εξής :

α) σε μη τήρηση βιβλίων της προσήκουσας κατηγορίας , διπλασιάζονται .

β) σε μη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 ή εκπρόθεσμη υποβολή τους μετά την παρέλευση τριών μηνών από την οριζόμενη προθεσμία , καθώς και στις περιπτώσεις παράληψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας , εφόσον οι παραλήψεις ή ανακρίβειες αυτές , αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 5.000.000 εκατομμυρίων δραχμών , τριπλασιάζονται .

Για κάθε παράβαση των διατάξεων του άρθρου 16 του κώδικα αυτού , τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού επιβάλλονται τόσο στον μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο όσο και στον οδηγό .

Σε περίπτωση υποτροπής το ανώτατο όριο του προστίμου μπορεί να ανέλθει μέχρι του τριπλασίου του ανωτάτου ορίου ή της αξίας της συναλλαγής , κατά περίπτωση , όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού .

Υποτροπή , για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου , θεωρείται η επανάληψη πράξης ή παράληψης της αυτής ακριβώς μορφής , για την οποία τιμωρήθηκε ο υπόχρεος οριστικά προγενέστερα και η οποία έλαβε χώρα εντός της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή των δυο προηγούμενων αυτής διαχειριστικών περιόδων .

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν εκ παραδρομής εκδοθούν φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης με την προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και η παράληψη αυτή δηλωθεί εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο .

### **ΑΡΘΡΟ 33**

#### **Αυτοτελής παραβάσεις**

Οι παρακάτω περιπτώσεις για την επιβολή του προστίμου θεωρούνται αυτοτελής παραβάσεις και επιβάλλεται για κάθε παράβαση το πρόστιμο που κατά περίπτωση ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου :

**α)** η παράληψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού .

**β)** η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου , όταν από τις διατάξεις του κώδικα αυτού , προβλέπεται ή έκδοση θεωρημένου . Κατ' εξαίρεση , δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αθεώρητα στοιχεία που εκδόθηκαν , εφόσον :

**βα)** έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και

**ββ)** δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η παράληψη αυτή , πριν από τη διαπίστωση της από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο .

γ) η μη αναγραφεί ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα παο τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας του αντισυμβαλλόμενου , του είδους , της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής , καθώς και η μη αναγραφή της διεύθυνσης του αντισυμβαλλόμενου .

δ) η άρνηση του υπόχρεου να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο εντός ευλόγου χρόνου ή να παραδώσει σε αυτόν τα βιβλία , τα έγγραφα και τα στοιχεία εν γένει που υπέπεσαν στην αντίληψή του .

ε) η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς , πώλησης , εσόδου , εξόδου , στοιχείου απογραφής , ως και κάθε μια μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του κώδικα αυτού , της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 ( ΦΕΚ Α' 113 ) και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περίπτωση γ' υποπερίπτωση γη' του κώδικα αυτού ή άλλων αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων

στ) η κάθε μια καταχώρηση ανύπαρκτης ή ακριβούς αγοράς ή πώλησης ανύπαρκτου ή ανακριβούς εσόδου ή εξόδου ή στοιχείου απογραφής , για τις οποίες δεν επιβλήθηκε πρόστιμο τις παραπάνω περίπτωσης γ' .

ζ) η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα φύλλων ή ανά πενήντα κινητά φύλλα , που ορίζονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού και για όσο χρόνο ορίζεται , εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδειγμένα σε ανωτέρα βία .

η) η μη εμπρόθεσμη ποσοτική ενημέρωση του βιβλίου απογραφών συνιστά αυτοτελή παράβαση για κάθε μια ημέρα καθυστέρησης .

Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων , αυτοτελή παράβαση συνιστούν και :

α) η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου του μηνιαίου ισοζυγίου, γ ενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης .

β) η μη εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί των βιβλίων ή πληροφοριών μέσα στην προθεσμία που έταξε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.

γ) η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών στο φοροτεχνικό έλεγχο .

δ) η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του κώδικα αυτού , ως και η μη τήρηση κάθε μιας από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά .

Όλες οι λοιπές πράξεις συνιστούν μια παράβαση .

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου , το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο κατά περίπτωση , του ισόποσου αυτής , εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 300.000 χιλιάδων δραχμών ή του ανωτάτου ορίου προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 , στην αντίθετη περίπτωση .

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου , εφόσον καταλογίζονται αυτοτελής παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας , δεν καταλογίζονται , για την ίδια αιτία όμοιες παραβάσεις και για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής .

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1992 μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος , ανεξάρτητα από τα

χρόνο διαπίστωσης τους από τις φορολογικές αρχές , για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσης του δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμή η συζήτηση προσφιλής κατ' αυτών ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου .

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων , οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος προεδρικού διατάγματος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου , οπότε καταργείται η σχετική φορολογική δίκη , ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν. δ. 4600/1966 ( ΦΕΚ 242 Α´ ) .

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς , οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης .

Πράξεις ή παραλήψεις που συνιστούν παράβαση των διατάξεων του κώδικα αυτού και αφορούν περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς και εκδίδεται χωριστή , κατά διαχειριστική περίοδο , απόφαση επιβολής προστίμου .

Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού ή ο νομικό ή ο λογιστής ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος , ο οποίος αποδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις

παραλήψεις που έχουν σαν συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση .

## ΑΡΘΡΟ 34

### Επιβολή προστίμου

Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και επί εταιρειών ομορρυθμών , ετερορρυθμών , Ε.Π.Ε. , Α.Ε. καθώς και επί συνεταιρισμών και επί λοιπών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου , σε βάρος του νομικού προσώπου .

Επί κοινοπραξίας επιτηδευματιών , κοινωνίας αστικού δικαίου και αστικής εταιρίας το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους , το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο .

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. , στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβλήθηκε για αυτή .

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παραβάσεις του κώδικα αυτού , που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο . Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου .

Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι , προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία ή του υποκαταστήματος κατά περίπτωση , προκειμένου δε για τα λοιπά Ν.Π.Ι.Δ. , ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την

παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και για τις λοιπές περιπτώσεις , αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη .

Για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ν.δ. 3323 /1955 , όπως ισχύουν κάθε φορά . Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται , κατά περίπτωση , εκτός από τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 32 και τα κατώτερα όρια των προστίμων της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του κώδικα αυτού , τα οποία μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολό τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης .

Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις όπως ισχύουν κάθε φορά , εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού .

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης , στην οποία αφορά η παράβαση .

## **ΑΡΘΡΟ 35**

### **Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις**

Αυτός που λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υπόχρεων ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή ενέργειά του , υποχρεούται στην τήρησή του. Σε αντίθετη περίπτωση υπόκειται στις ποινές που προβλέπονται από τον Ποινικό Κώδικα .



Επί Δημοσίων Υπηρεσιών και Ν.Π.Δ.Δ. , εκείνος που αρνείται να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο , ή να παραδώσει ή να αποστείλει τα στοιχεία και να δώσει τις πληροφορίες για όσα ορίζουν οι διατάξεις του κώδικα αυτού ή παρέχει τα στοιχεία και τις πληροφορίες πλημμελώς , διώκεται πειθαρχικά με αίτηση του αρμόδιου προϊστάμενου Δ.Ο.Υ.

Όπου από τις κείμενες διατάξεις προβλέπονται διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις , όπως ισχύουν κάθε φορά , εφαρμόζονται παράλληλα με τις κυρώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του κώδικα αυτού .

### **Άρθρο 36**

#### **Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους , καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας , μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφαση του :

α) να απαλλάσσει από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου τον υπόχρεο , μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή , από την τήρηση βιβλίων πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας και την έκδοση των αποδείξεων του άρθρου 13 του κώδικα αυτού , καθώς και να επιτρέπει σε αυτόν την τήρηση βιβλίων πρώτης κατηγορίας αντί δεύτερης , εφόσον αντιμετωπίζει σοβαρές δυσχέρειες για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών .

β) να εντάσσει τον επιτηδευματία , που απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού , ή τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας , σε κατηγορία βιβλίων όχι ανώτερης της δεύτερης .

γ) να ορίζει κατά τρόπο διάφορο τη θεώρηση κάθε βιβλίου ή στοιχείου ή και να επιτρέπει τη μη θεώρηση τους , στις περιπτώσεις που για την τήρηση ή την έκδοση τους χρησιμοποιούνται ειδικά έντυπα μηχανογράφησης , μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή .

δ) να επιτρέπει στην κοινοπραξία επιτηδευματιών , αντί για την τήρηση δικών της βιβλίων , την παρακολούθηση των εργασιών της σε ιδιαίτερο χώρο ή σε ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών των βιβλίων που προβλέπονται από τον κώδικα αυτό και τηρούνται από ένα μέλος της .

ε) να επιτρέπει στον επιτηδευματία , που χρησιμοποιεί φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση ανταλλακτικών , εξαρτημάτων και λοιπών υλικών επισκευής και συντήρησης κάθε είδος μηχανημάτων του , που έχουν πωληθεί ή εκμισθωθεί σε πελάτες του , την τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του κώδικα αυτού , ξεχωριστά σε κάθε αυτοκίνητο .

στ) να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έκδοση των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής , στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων .

ζ) να υποχρεώνει τον παραγωγό αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του , όταν ασκεί οργανωμένη αγροτική εκμετάλλευση ή επιχείρηση .

η) να επιβάλλει , μετά από σύμφωνη γνώμη ου αρμόδιου Επιθεωρητή ή να εγκρίνει μετά από αίτηση του επιτηδευματία , τη θεώρηση οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου , ατελώς , για το οποίο δεν ορίζεται θεώρηση από τις διατάξεις του κώδικα αυτού .

θ) να ζητά την επαύξηση των υποχρεώσεων , για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης , του επιτηδευματία που έχει τύχει μερικής ή ολικής απαλλαγής από την Ε.Λ.Β. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του κώδικα αυτού .

ι) να αρνείται τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του παρόντος κώδικα στον επιτηδευματία εκείνον που δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις , αν ο υπόχρεος επιτηδευματίας που τα προσκομίζει για θεώρηση δεν παράσχει σε αυτόν ασφάλεια . Το ποσό της ασφάλειας μπορεί να ανέλθει μέχρι το ποσό των 20.000 δραχμών και παρέχεται είτε με εγγραφή πρώτης υποθήκης σε ακίνητο είτε με εγγυητική επιστολή τράπεζας . Η παρεχόμενη ασφάλεια ισχύει , με έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που την καθόρισε και για τα υποκαταστήματα του επιτηδευματία .

Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο από τα οποία είναι ενδεχόμενα να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης , κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ο οποίος εφόσον με

βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή , τα διαφυλάσσει μέχρι τη τελεσίδικια αυτή . Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου .

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. η αρμόδιος επιθεωρητής στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία , έγγραφα εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης μπορεί με έγγραφό του να ζητήσει από το εισαγγελέα πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από των Ειρηνοδίκη της περιφέρειας που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάστασή του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου την συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων , εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων , με την σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων , που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η τον αρμόδιο επιθεωρητή .

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα . Τα βιβλία , έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται κατάσχονται και παραδίδονται στο αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ο οποίος , εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή , τα φυλάσσει μέχρι την τελεσίδικη αυτή.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση , η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και των επιτηδευματία . Αντίγραφο της έκθεσης επιδίδεται στον υπόχρεο ο οποίος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων , εγγράφων και λοιπών στοιχείων με δαπάνες του .

Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του κώδικα αυτού .

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγγραφο του να ζητεί από τις δημόσιες , δημοτικές , κοινοτικές και λοιπές αρχές καθώς και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου , να αποστέλλουν κάθε στοιχείο και να παρέχουν κάθε πληροφορία που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού μέσα σε τριάντα ημέρες .

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτό υποχρεούται , μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία , να παραδώσει σε αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλήψεις που διαπίστωσε κατά των έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε , με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού .

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχεί της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου .

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος :

α) δεν έχει τις εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του από πάσης φύσης φόρους του δημοσίου από την επαγγελματική του δραστηριότητα από δάνεια με την εγγύηση του δημοσίου και από πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του κώδικα αυτού . Όταν το σύνολο των υποχρεώσεων αυτών χωρίς τις νομικές προσαυξήσεις ξεπερνά το 1.000.000 δραχμές εκτός αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπροθέσμων χρεών του από τα κατά νόμου αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών . Επί ομορρύθμων , ετερορρύθμων και Ε.Π.Ε. , κοινοπραξιών , κοινωνιών και

αστικών κοινωνιών πρέπει να ερευνάτε , μόνο κατά την πρώτη θεώρηση μετά τη σύστασή τους , εάν έχουν εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις και τα μέλη των εταιρειών ή της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρείας ,

β) δεν έχει υποβάλει δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου φόρου , τέλους , εισφοράς προς το δημόσιο από οποιαδήποτε αιτία .

Κατ' εξαίρεση των όσον ορίζονται πιο πάνω ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί με απόφαση του να εγκρίνει τη θεώρηση περιορισμένου αριθμού φορολογικών στοιχείων , αφού καταβάλει ο υπόχρεος μέρος της οφειλής του που καθορίζεται με την ίδια απόφαση .

Ομοίως κατ' εξαίρεση , με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί , να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων με επιτηδευματίες , που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά χρέη μη φορολογικά και έχουν κώλυμα θεώρησης από άλλες μη φορολογικές διατάξεις . Κάθε σχετική περίπτωση θα αναγγέλλεται εγγράφως στα αρμόδια κατά περίπτωση , για τα χρέη αυτά πρόσωπα .

Επίσης δεν θεωρούνται βιβλία και στοιχεία στον επιτηδευματία που έχει αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή την εμπορία αγαθών και διατηρεί κοινή επαγγελματική στέγη με άλλο επιτηδευματία που έχει αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή την εμπορία ομοίων αγαθών με αυτόν . Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης θεωρείται ότι υπάρχει κοινή επαγγελματική στέγη , ιδίως όταν οι πελάτες των συστεγαζόμενων επιτηδευματιών εξυπηρετούνται από κοινή είσοδο του χώρου του καταστήματος ή ο χώρος; αυτός είναι ενιαίος ή επικοινωνεί με εσωτερικές εισόδους .

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με απόφαση του να επιτρέπει τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων σε συστεγαζόμενες επιχειρήσεις , στις περιπτώσεις που κρίνει ότι δεν παρακωλύεται ο φορολογικός έλεγχος , ύστερα από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή .

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει επίσης και τα δικαιώματα που αναφέρονται στις κατ' ιδία διατάξεις του κώδικα αυτού .

Τα δικαιώματα του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1, 3 , 6 και 7 ου άρθρου αυτού ενασκούνται παράλληλα και από τους γενικούς διευθυντές φορολογίας και δημόσιας περιουσίας και επιθεώρησης και ελέγχων , καθώς και από τους προϊστάμενους της ΥΠ.Ε.Δ.Α.

Η επιτροπή λογιστικών βιβλίων και ο αρμόδιος επιθεωρητής έχουν τα αυτά , οποίος και ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δικαιώματα , που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 6 του άρθρου αυτού

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

#### Α. ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

1. Αδικήματα φοροδιαφυγής χαρακτηρίζονται σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 1828/1989.

α) Όποιος δεν υποβάλει καθόλου δήλωση ή υποβάλει ανακριβή δήλωση για φόρους , τέλη ή εισροές που υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο δημόσιο ή για το Φ.Π.Α. ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας . Όλα τα παραπάνω θεωρούνται φοροδιαφυγή , με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό των φόρων , τελών και εισροών που έπρεπε να δηλώσει και να αποδώσει στο δημόσιο είναι μεγαλύτερο από το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων ( 600.000 ) δρχ. που αφορά το διάστημα ενός έτους .

β) Όποιος δεν υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφόσον στο σύνολο του , αναλογεί φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες ( 300.000 ) .

γ) Όποιος δεν αποδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων .

δ) Όποιος εκδίδει ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα , στην τιμή μονάδος ή στην αξία . Εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διάφορα που είναι μεγαλύτερη από το 10% επί συνολικής ποσότητας ή της αξία των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή γενικά της συναλλαγής .

ε) Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του κώδικα εφόσον η ανακρίβεια αυτή διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο , με την προϋπόθεση ότι στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων



εσόδων πάνω από 20% και όχι μικρότερη από 1.000.000. δρχ. Σε περίπτωση ανεπάρκειας βιβλίων η ύπαρξη λογιστικών διαφορών δεν γίνεται ποινική δίωξη .

στ) Όποιος δεν διαφυλάττει τα βιβλία και στοιχεία .

ζ) Όποιος νοθεύει οποιαδήποτε από τα στοιχεία ή εκδίδει πλαστά ή εικονικά στοιχεία .

Κατά τις οδηγίες στη Διοίκηση πλαστά φορολογικά στοιχεία θεωρούνται:

α) όταν χωρίς να έχουν κατοχυρωθεί στα βιβλία της επικείμενου Δ.Ο.Υ. με κάποιον τρόπο έχουν διατηρηθεί ή σφραγισθεί και δείχνουν επίσημη θεώρηση αυτών . Αναφερόμαστε στα φορολογικά στοιχεία που έχουν σφραγισθεί ή διαιρεθεί με διάφορα μέσα έτσι ώστε να έχουν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα των γνήσιων φορολογικών στοιχείων , ενώ στην πραγματικότητα ποτέ δεν έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και με παράνομο τρόπο να έχουν διαιρεθεί ή σφραγισθεί από τα μηχανήματά του , χωρίς όμως να έχει κατοχυρωθεί ή σχετική πράξη που αφορά τη θεώρηση του στα βιβλία της .

Με τα παραπάνω στοιχεία ; συνήθως πραγματοποιούνται συναλλαγές μεγάλου ύψους , οι οποίες δεν καταχωρούνται σε επίσημα βιβλία του κώδικα βιβλίων και στοιχείων με αποτέλεσμα να μην αποδίδονται οι οφειλόμενοι φόροι τέλη και εισροές . Απαραίτητη προϋπόθεση για να θεωρηθεί ότι διαπράχτηκε αδίκημα φοροδιαφυγής είναι εν γνώσει αυτού που εκδίδει τα στοιχεία αυτά , ότι δεν είναι καταχωρημένη η πράξη θεώρησης του φορολογικού στοιχείου στα βιβλία της Δ.Ο.Υ.

β) Όταν το σύνολο του περιεχομένου των φορολογικών στοιχείων και των λοιπών στοιχείων του πρωτότυπου ή αντίτυπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου .

Εικονικά :

α) εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι αυτά που έχουν εκδοθεί για συναλλαγή , διακίνηση ή άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο της ή κάποιο μέρος αυτής ή για συναλλαγή που έγινε από διαφορετικά πρόσωπα από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία .

β) αυτός που εν γνώσει του συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή ακόμα γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται αυτά τα νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με απώτερο σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

Για να θεωρηθεί ότι διαπράχτηκε φορολογικό αδίκημα , θα πρέπει ο συνεργός αλλά και ο ίδιος ο αποδέκτης , να ήταν γνώστες ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά , εικονικά ή νοθευμένα και τα χρησιμοποίησαν για απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

Συνεργός στην κατασκευή πλαστών , εικονικών φορολογικών στοιχείων , θεωρείται επίσης και αυτός που :

ί ) διέθεσε τα μέσα για την σφράγιση ή την διάτρηση των φορολογικών στοιχείων ,

ίι) μετέφερε ή παρέλαβε τα φορολογικά στοιχεία από τον συνεργό της προηγούμενης περίπτωσης .

Οποιοδήποτε πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο εμπίπτει στι ποινικές διατάξεις .

Ο Άρειος Πάγος με την 283/89 απόφαση του , έκρινε ότι φοροδιαφυγή διαπράττεται για οποιοδήποτε πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο και συνιστά ποινικό αδίκημα .

#### Υπαρξη δόλου

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 1591/86 αδικήματα τιμωρούνται σε βαθμό πλημμελήματος , μόνο στην περίπτωση που το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο κρίνει , ότι το αδίκημα διαπράχτηκε από δόλο .

Αυτό που μόλις αναφέραμε δεν ορίζεται ρητά , αλλά είναι συνέπεια του άρθρου 26 του Ποινικού Κώδικα . Σύμφωνα με το οποίο τα πλημμελήματα τιμωρούνται μόνο εφόσον διαπράχτηκαν από δόλο , εκτός και αν ρητά ορίζεται στη συγκεκριμένη ποινική διάταξη ότι τιμωρούνται και όταν έχουν διαπραχτεί από αμέλεια .

#### Πότε δεν γίνεται παραπομπή για μη έκδοση στοιχείων .

Διενεργώντας τον έλεγχο είναι δυνατό να διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από τις πιο κάτω ελεγκτικές ενέργειες :

α) από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης , δηλαδή με το να συγκριθούν τα στοιχεία πώλησης με τα στοιχεία των αγορών και της απογραφής .

Σε περίπτωση εξώδικης ή δικαστικής λύσης της φορολογικής διαφοράς ( συμβιβασμός ) δεν ασκείται ποινική δίωξη : Μοναδική εξαίρεση :

Σύμφωνα με τον νόμο 1882/90, αίρεται το αξιόποινο των αδικημάτων σε περίπτωση συμβιβαστικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς ( συμβιβασμός ) . Στην περίπτωση δηλαδή συμβιβασμού δεν ασκείται ποινική δίωξη κατά των παραβατών .

Μοναδική εξαίρεση του κανόνα αυτού , γίνεται μόνο όταν κάποιος συνεργεί άμεσα στην έκδοση ή κατασκευή πλαστών , εικονικών ή νοθευμένων τιμολογίων . Στην περίπτωση αυτή δεν αίρεται το αξιόποινο

του αδικήματος , έστω και αν ο παραβάτης ζητήσει συμβιβασμό . Και σε αυτή την περίπτωση πρέπει να ασκηθεί ποινική δίωξη .

Άρθρο 61 παράγραφος 1 Ν. 2065/92 . Χρόνος εκδίκασης πλαστών και εικονικών τιμολογίων .

Υποθέσεις πλαστών και εικονικών τιμολογίων , καθώς και υποθέσεις δωροδοκίας φοροτεχνικών υπαλλήλων , εκδικάζονται κατά προτεραιότητα εντός οχτώ (8) μηνών από την υποβολή της μήνυσης . Τέτοιου είδους υποθέσεις ( ληξιπρόθεσμα χρέη , προσωπική κράτηση ) δεν γίνεται να αναβληθούν για δεύτερη φορά .

Υπόχρεος σε απόδοση Φ.Π.Α. σε περίπτωση αποδοχής πλαστών ή εικονικών στοιχείων .

Σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 12 του ν. 1882/90 , αναφέρεται ότι οποίος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή σε μέρος αυτής . Με οπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του Φ.Π.Α. που γράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτών πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών , εκτός των άλλων κυρώσεων , υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. αυτού , εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη του .

Σε περιπτώσεις που η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε από ανύπαρκτα πρόσωπα ή διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στο φορολογικό στοιχείο , ο Φ.Π.Α. τη συναλλαγής αυτής αν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο από τον εκδότη του στοιχείου , θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη του στοιχείου.

Στις περιπτώσεις ανύπαρκτων συναλλαγών , ο Φ.Π.Α. του στοιχείου που αναφερόμαστε , δεν θα αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στις πράξεις που έχει κάνει ο λήπτης του στοιχείου , πράξεις δηλαδή παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών .

Και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις υιοθετούνται οι διατάξεις του Φ.Π.Α. με σκοπό τη διαφυγή μεγάλων ποσών . Ειδικότερα στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων , που συνήθως είναι τιμολόγια δαπανών : α) διογκώνονται οι δαπάνες με ισόποση μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και β) αυξάνεται ο Φ.Π.Α. των εισροών με επακόλουθο να επιδιώκεται ακόμα και η επιστροφή στο Δημόσιο μεγάλων ποσών Φ.Π.Α. ενώ πρόκειται για συναλλαγή που δεν έχει πραγματοποιηθεί και εκτός αυτού , το άτομο που εξέδωσε το τιμολόγιο και υποχρεούται από το νόμο να αποδώσει το Φ.Π.Α. τις περισσότερες φορές δεν είναι υπαρκτό πρόσωπο .

## **Β. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

1. Ποινικές κυρώσεις για κατακράτηση , καταστροφή , πλαστογραφία κ.λ.π. βιβλίων και στοιχείων και για ψευδή δήλωση . Άρθρο 54 του ν. 2065/92 .

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό , όποιος κατακρατεί , καταστρέφει , πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο , στοιχείο ή έγγραφο ή ακόμα συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή δήλωση ή πιστοποιητικό που έχει σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου , τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δυο ( 2 ) έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο ( 1.000.000 ) δρχ. μέχρι τρία εκατομμύρια ( 3.000.000 ) δρχ. εκτός και αν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις .

Όποιος προσπαθεί να εξαγοράσει ή να απειλήσει με σκοπό να δυσκολέψει ή να εκφοβίσει φοροτεχνικό υπάλληλο , να διενεργήσει τον απαιτούμενο έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων , τιμωρείται αυστηρά σύμφωνα με τα άρθρα 167 , 235 , 236 του Ποινικού Κώδικα . Σε

τέτοιου είδους περιπτώσεις , το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο ( 1.000.000 ) δρχ. μέχρι πέντε εκατομμύρια ( 5.000.000 ) δρχ. εκτός και αν οι πράξεις αυτές είναι σοβαρότερες και τιμωρούνται με άλλες διατάξεις βαρύτερα .

Δεν επιτρέπεται μετατροπή ή αναστολή της ποινής που έχει επιβληθεί για τα πιο πάνω αδικήματα . Το να ασκήσεις έφεση δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα .

Όποιο πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση , μέσω της οποίας αποκρύπτει περιουσιακά στοιχεία ή εισόδημα , δέχεται όλες τις συνέπειες που ισχύουν για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως . Οι οποίες συνέπειες προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 1599/86 , εφόσον η διαφορά του οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες ( 200.000 ) .

## 2 . Ποινικές κυρώσεις σε μεταφορά αγαθών χωρίς ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία .

Το άρθρο 31 του ν. 2214/94 αναφέρει ότι :

Γίνονται ποινικές κυρώσεις , σε μεταφορά αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία , εφόσον η ανακρίβεια αυτή ξεπερνάει το 30% της ποσότητας ή αξίας των μεταφερόμενων αγαθών .

Ο υπαίτιος τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον 6 μήνες και εφαρμόζεται από τα αρμόδια όργανα η διαδικασία του αυτόφωρου .

Αρμόδιο δικαστήριο για τη συγκεκριμένη πράξη είναι το Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου διαπιστώθηκε η πράξη αυτή της φοροδιαφυγής .

Επίσης , αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος δεν επιδεικνύει στο φορολογικό έλεγχο το σύνολο ή κάποιο μέρος των ενημερωμένων

βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 , καθώς επίσης και όποιος επικαλείται την απώλεια ή προβαίνει στην καταστροφή όλων ή μερικών από τα πιο πάνω στοιχεία και βιβλία , ενώ υποχρέωση του είναι να τα διαφυλάσσει .

Το δικαστήριο που είναι αρμόδιο για την εκδίκαση των πιο πάνω αδικημάτων , είναι το πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια που εδρεύει η επιχείρηση του υπαίτιου . Τα αδικήματα αυτά τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών ( 3 ) και με χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο ( 1.000.000 ) δρχ. μέχρι δέκα εκατομμύρια ( 10.000.000 ) δρχ.

### 3 . Ποινικές κυρώσεις σε υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις .

Εκτός από το πρόστιμο ασκείται και ποινική δίωξη μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται από τον προϊστάμενο της αρμόδια Δ.Ο.Υ. στον εισαγγελέα του Πλημμελειοδικείου στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία .

Στην περίπτωση αυτή από το αρμόδιο δικαστήριο επιβάλλεται ποινή φυλάκισης μέχρι έξι ( 6 ) μήνες .

Η πιο πάνω ποινή επιβάλλεται :

α) Όσον αφορά τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους διευθύνοντες συμβούλους , εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε αμέσως από το νόμο , είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση τους .

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές τους .

γ) Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες τους , που βρίσκονται στην Ελλάδα .

4 . Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το γεωργικό εισόδημα .

I . Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 , προβλέπονται κυρώσεις για τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες που αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα . Το οποίο προέρχεται από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του κοινοποιουμένου νόμου , αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό.

Έτσι τα πρόσωπα αυτά που δεν δηλώνουν το εισόδημα από τη γεωργική τους δραστηριότητα δεν μπορούν :

- α) να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας ποσού , άνω των τριακοσίων χιλιάδων ( 300.000 ) δρχ.
- β) να εισπράττουν επιδοτήσεις πάνω από πεντακόσιες χιλιάδες ( 500.000 ) δρχ . για την φυτική παραγωγή και ποσό των επτακοσίων πενήντα χιλιάδων ( 750.000 ) δρχ. για την ζωική παραγωγή ,
- γ) να πάρουν άδεια πώλησης αγροτικών προϊόντων σαν πλανόδιοι ή σε λαϊκές αγορές ,
- δ) να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου ,
- ε) να μεταβιβάσουν με οποιοδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .

II . Με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 προβλέπονται κυρώσεις για τους μη κατά κύριο επάγγελμα αγρότες , που αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα , από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό .

Τα πιο πάνω πρόσωπα δεν δικαιούνται :

- α) να εισπράττουν οποιαδήποτε μορφή επιδότησης ,
- β) να εισπράττουν κάποιο ποσό αποζημίωσης της γεωργικής παραγωγής , λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών ,



γ) να πάρουν άδεια για αγροτικό αυτοκίνητο .

δ) να μεταβιβάσουν την κυριότητα γεωργικής γης , για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .

III . Με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 , παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών της εκάστοτε Κυβέρνησης , με αποφάσεις του αναπροσαρμόζει τα ποσά που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο και ρυθμίζει κάθε απλή λεπτομέρεια σημαντική , που είναι αναγκαία για την σωστή εφαρμογή του άρθρου αυτού .

#### 5 . Ποινές σε περίπτωση ανακρίβειας .

α . Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 35 του ν. 2238/94 , σε περίπτωση υποβολής τελικού πίνακα με ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου , τα στοιχεία των εργολάβων και προμηθευτών καθώς και ως προς την αξία των στοιχείων που έχουν εκδοθεί και δηλωθεί , εφαρμόζονται σε βάρος του υπόχρεου ιδιοκτήτου ή επιχειρήσεως κατασκευής και πώλησης οικοδομών ή τον εκδότη αυτών . Βάση των διατάξεων αυτών , επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 50% της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από την ανακρίβεια στον υπόχρεο ιδιοκτήτη της οικοδομής ή του εκδότη των στοιχείων .

Ειδικά όταν ο τελικός πίνακας περιέχει ανακρίβεια που αναφέρεται στα ατομικά στοιχεία των εργολάβων , υπεργολάβων και προμηθευτών ( π.χ. λάθος Α.Φ.Μ. διεύθυνση κ.τ.λ. ) από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου , επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδες ( 100.000 ) δρχ. σε βάρος του εκδότη των στοιχείων αυτών , εφόσον η ανακρίβεια οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα .

Για τη διαδικασία επιβολής , βεβαίωση και είσπραξη του προστίμου αυτού , εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/94 όπως ισχύει κάθε φορά .

β) Ποινές των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 36 του ν. 2238/94 .

Στην περίπτωση υποβολής ενός ισοσκελισμένου πίνακα επιβάλλεται στις υπόχρεες επιχειρήσεις , ανεγέρσεις και πωλήσεις οικοδομών : φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη διαφορά του μη ισοσκελισμένου τελικού πίνακα ο οποίος υπολογίζεται ως φόρος εκροών της φορολογικής περιόδου που υποβάλλεται ο τελικός πίνακας .

Για τον ίδιο λόγο επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το Φ.Π.Α. που αναλογεί επί της διαφοράς , στον υπόχρεο ιδιώτη ιδιοκτήτη της οικοδομής .

Σημειώνεται ότι για τις πιο πάνω δύο περιπτώσεις υποβολής προστίμων θα σας δοθούν ιδιαίτερες οδηγίες από την αρμόδια διεύθυνση του Φ.Π.Α.

*Παράδειγμα :*

Έστω οικοδομή επιφάνειας 100 τ.μ. , το ελάχιστο κόστος αυτής είναι 10.000.000 δρχ. Υποβάλλεται τελικός πίνακας με λανθασμένη επιφάνεια έστω 80 τ.μ. , στην οποία αντιστοιχεί ελάχιστο κόστος 8.000.000 δρχ. Ο πίνακας όμως , ο οποίος περιέχει ανακριβές στοιχείο ως προς το μέγεθος του έργου , δεν είναι ισοσκελισμένος .

Ο Φ.Π.Α. που οφείλεται υπολογίζεται επί της διαφοράς των :  
 $10.000.000 - 8.000.000 = 2.000.000$  δρχ. δηλαδή  $2.000.000 * 18\% = 360.000$  δρχ.

Το δε πρόστιμο της παραγράφου 3 του άρθρου 35 επιβάλλεται επί των 360.000 δρχ. δηλαδή  $360.000 * 50\% = 180.000$  δρχ. άρα το σύνολο της οφειλής είναι :  $360.000 + 180.000 = 540.000$  δρχ.

**ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ**

Πότε δεν υποβάλλονται κυρώσεις :

Πρόσθετοι φόροι , προσαυξήσεις , πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις δεν επιβάλλονται , όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του , ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία του Συμβουλίου της επικράτειας . Οι διατάξεις για την επιβολή κυρώσεων σε περιπτώσεις καταστροφής ή πλαστογραφίας ανάλογα εφαρμόζονται και σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση . Για την εφαρμογή των διατάξεων του πιο πάνω άρθρου και με την προϋπόθεση ότι για την επιβολή του φόρου δεν απαιτείται από το νόμο η υποβολή φορολογικής δήλωσης , λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης .

**6 . Ποινικές κυρώσεις για παραβίαση επαγγελματικής εχεμύθειας**

Σύμφωνα με το άρθρο 371 του Ποινικού Κώδικα , ορίζεται ότι κληρικοί , δικηγόροι και κάθε είδους νομικά παραστάτες : συμβολαιογράφοι, γιατροί , μαίες , νοσοκόμοι , φαρμακοποιοί και άλλοι , στους οποίους κάποιος εμπιστεύονται συνήθως λόγω του επαγγέλματος τους ή της ιδιότητας τους , ιδιωτικά απόρρητα , καθώς και οι βοηθοί των προσώπων αυτών τιμωρούνται με χρηματική ποινή ή με φυλάκιση μέχρι ενός ( 1 ) έτους , αν φανερώσουν ιδιωτικά απόρρητα που τους τα εμπιστεύτηκαν ή που τα έμαθαν λόγω του επαγγέλματος τους ή της ιδιότητας τους .

Το ίδιο τιμωρείται όποιος μετά θάνατο ενός από τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου και από το θάνατο του γίνεται κάτοχος εγγράφων ή σημειώσεων του νεκρού σχετικά με την άσκηση του επαγγέλματος του ή της ιδιότητας του και από αυτά φανερώνει ιδιωτικά απόρρητα .

Η ποινική δίωξη γίνεται μόνο με έγκληση . Η πράξη δεν είναι άδικη και μένει ατιμώρητη αν ο υπαίτιος απέβλεπε στην εκπλήρωση του καθήκοντος του ή στην διαφύλαξη έννομου ή για άλλο λόγο δικαιολογημένου συμφέροντος δημοσίου ή του ίδιου ή κάποιου άλλου , το οποίο δεν μπόρεσε να διαφυλαχθεί διαφορετικά .

#### 7. Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο

Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής κατά τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις των χρεών προς το δημόσιο , που είναι βεβαιωμένα στις αρμόδιες υπηρεσίες , εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών συνεχόμενων δόσεων ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφ' άπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δυο μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους , διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον εισαγγελέα Πρωτοδικείου της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλάκισης :

α) τεσσάρων τουλάχιστον μηνών για παρακράτηση ή επίρρηση φόρων και δυο τουλάχιστον μηνών για άλλους φόρους και χρέη γενικά , εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης οφειλής , μαζί με κάθε είδους προσαυξήσεις ξεπερνάει τις 100.000 δρχ. προκειμένου για παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους και τις 300.000 δρχ. , όσον αφορά λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

## Γ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### 1 . Διοικητικές κυρώσεις για την μεταφορά αγαθών χωρίς συνοδευτικά στοιχεία

Με το άρθρο 33 της παραγράφου 1 του ν. 1591/86 ορίζονται τα ακόλουθα :

α) Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής χρήσης ή φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης χωρίς να έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τη μεταφορά τους ή σε περίπτωση που αυτά έχουν εκδοθεί , αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά , αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από ένα μήνα μέχρι έξι μήνες ο πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου , καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά την μεταφορά των αγαθών . Αφαιρούνται η άδειες και οι πινακίδες όχι του οποιοδήποτε μεταφορικού μέσου , αλλά αυτού με το οποίο γίνεται η μεταφορά αγαθών , χωρίς φορολογικά στοιχεία .

Επίσης αφαιρείται και η άδεια του προσώπου που οδηγούσε το όχημα χωρίς να μας ενδιαφέρει η ιδιότητα του προσώπου αυτού σε σχέση με τη μεταφορά που έχει διενεργηθεί . Ρητά αναφέρεται ότι και αν ακόμη έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εφόσον δεν συνοδεύουν τα αγαθά που μεταφέρονται . Επιβάλλονται οι κυρώσεις της αφαίρεσης των πινακίδων και της άδειας κυκλοφορίας του οχήματος και του οδηγού. Η διαπίστωση της μεταφοράς χωρίς φορολογικά στοιχεία , πρέπει να γίνεται κατά τη μεταφορά των αγαθών ή κατά την παράδοση του στον παραλήπτη .

Οι διατάξεις αυτές που μόλις αναφέραμε , δεν έχουν εφαρμογή σε περιπτώσεις που η διαπίστωση των παραβάσεων δεν γίνεται κατά τη μεταφορά και την παράδοση των αγαθών , αλλά από άλλους ελέγχους .

β) Οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται στους οδηγούς των μεταφορικών μέσων ακόμη και όταν αρνηθούν με οποιοδήποτε τρόπο στα αρμόδια φορολογικά όργανα να διενεργήσουν τον έλεγχο στα στοιχεία που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά . Η άρνηση αυτή μπορεί να εκδηλωθεί με ποικίλους τρόπους , από τους οποίους ο συνηθέστερος είναι η άρνηση του οδηγού να σταθμεύσει για να γίνει έλεγχος των στοιχείων των αγαθών που μεταφέρονται .

γ) Στην περίπτωση που ο οδηγός αρνηθεί να σταθμεύσει και δεν είναι γνωστά τα στοιχεία του , τότε πρέπει να ζητηθούν από τον ιδιοκτήτη του οχήματος . Για τον σκοπό αυτό δίνεται πρόσκληση στον ιδιοκτήτη του οχήματος στην οποία αναφέρονται τα περιστατικά και ζητείται η γνωστοποίηση των στοιχείων του οδηγού ( ονοματεπώνυμο , επάγγελμα και διεύθυνση κατοικίας ) εντός προθεσμίας είκοσι ( 20 ) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης . Αν δεν γνωστοποιηθούν τα στοιχεία του οδηγού , ο Οικονομικός Έφορος του είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων σε βάρος του ιδιοκτήτη για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., θα αναφέρει αυτή την άρνηση στον αρμόδιο Νομάρχη , επειδή στην περίπτωση αυτή αφαιρείται η άδεια του μεταφορικού μέσου για χρονικό διάστημα από τρεις ( 3 ) έως έξι ( 6 ) μήνες .

Εάν ο ιδιοκτήτης γνωστοποιήσει με έγγραφο τα στοιχεία του οδηγού , ο Οικονομικός Έφορος που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων σε βάρος του οδηγού για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. , θα υποβάλλει αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη προκρίμένο αυτός να ξεκινήσει τη διαδικασία για την αφαίρεση της άδειας οδήγησης . Η αναφορά στον

αρμόδιο Νομάρχη υποβάλλεται μετά τη διαπίστωση της παράβασης και αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της απόφασης επιβολής του προστίμου .

## 2 . Διοικητικές κυρώσεις για τη μεταφορά αγαθών με ανακριβή φορολογικά στοιχεία .

Με το άρθρο 35 παράγραφος 2 του ν. 1591/86 ορίζεται ότι εφόσον διαπιστωθεί ότι η μεταφορά αγαθών έχει γίνει με μεταφορικό μέσο του οποίου τα συνοδευτικά στοιχεία είναι ανακριβή , τότε αφαιρείται η άδεια κυκλοφορίας του οχήματος όπως επίσης και άδεια οδήγησης του οδηγού για διάστημα μέχρι 6 μήνες .

Οι προϋποθέσεις που χρειάζονται για την επιβολή των κυρώσεων αυτών είναι οι εξής :

- α) η μεταφορά των αγαθών να έχει γίνει με το συγκεκριμένο μεταφορικό μέσο ,
- β) η ανακρίβεια να σχετίζεται με την ποσότητα των αγαθών ,
- γ) η ανακρίβεια να έχει διαπιστωθεί κατά την μεταφορά των αγαθών ή κατά την παράδοση τους στον παραλήπτη και όχι από άλλου είδους έλεγχο ,
- δ) η ανακρίβεια να είναι μεγαλύτερη από 20% . Για να διαπιστωθεί αυτό παίρνουμε τον πιο κάτω τρόπο :

Αν η συνολική ποσότητα των αγαθών είναι	1.000
και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα	900
υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα	100
που είναι μικρότερη από 20% γιατί $1.000 * 20\% = 200$ .	

Αν η συνολική ποσότητα των αγαθών είναι	2.000
και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα	1.600
υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα	400

που είναι ίση με 20% γιατί  $2.000 * 20\% = 400$

Αν η συνολική ποσότητα των αγαθών είναι	3.000
και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα	1.300
υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα	1.700

που είναι πάνω από 20% γιατί  $3.000 * 20\% = 600$

Στο πιο πάνω παράδειγμα μόνο για την τρίτη περίπτωση υπάρχει προϋπόθεση ανακρίβειας για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων . Η συνολική ποσότητα των αγαθών που είναι σε μεταφορά , μπορεί να αναφέρεται σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης . Στην προκειμένη περίπτωση θα λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα των διαφορετικών ποσοτήτων που μεταφέρονται και το άθροισμα των διαφορετικών ποσοτήτων που αναγράφονται στα στοιχεία . Επίσης απαιτείται να είναι οριστική ή φορολογική εγγραφή για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Συγκεκριμένα η αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη θα υποβάλλεται μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής .

Δεν αφαιρείται η άδει του οδηγού , όταν μεταφέρονται αγαθά με ανακριβή φορολογικά στοιχεία , εφόσον αυτός προσφέρει εξαρτημένη εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα αγαθά ή σε εκείνη που κάνει τη μεταφορά των αγαθών ως αποστολές ή παραλήπτης , ανεξάρτητα αν τα αγαθά ανήκουν στην κυριότητα της ή σε τρίτο .

Αντίθετα , η άδεια του οδηγού αφαιρείται , όταν με το μεταφορικό μέσο που οδηγεί , γίνεται μεταφορά αγαθών δίχως φορολογικά στοιχεία . Καθώς και αν αρνηθεί τη διενέργεια ελέγχου των στοιχείων από τα φορολογικά όργανα .



### 3 . ΥΠΟΤΡΟΠΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 4 του ν. 1591/86 σε περίπτωση υποτροπής : για παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους του άρθρου αυτού , μέσα σε χρονικό διάστημα τριών ( 3 ) ετών , τα κατώτερα αλλά και τα ανώτερα όρια των διοικητικών κυρώσεων , διπλασιάζονται . Ο διπλασιασμός αυτός αναφέρεται όχι μόνο στα χρονικά όρια αφαίρεσης της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της άδειας του οδηγού , αλλά και στα ποσά του προστίμου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού .

Η υποτροπή διαπιστώνεται μετά από έλεγχο από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και αναφέρεται στο έγγραφο του προς τον Νομάρχη . Στο οποίο έγγραφο γράφονται τα στοιχεία των παραβάσεων που έχουν προηγηθεί και των διοικητικών κυρώσεων που έχουν επιβληθεί .

Εάν κάποια επιχείρηση έχει περισσότερα από ένα μεταφορικά μέσα για την ύπαρξη υποτροπής , θα εξετάζεται η επιχείρηση και όχι το μεταφορικό μέσο , δηλαδή αν η επιχείρηση είναι υποτροπή και όχι το συγκεκριμένο όχημα .

### 4 . Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών . Άρθρο 91 του ν. 2238/94

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να διαταχθεί μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος , γραφεία εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών , σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μια από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις :

- α) Έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η λήψη στοιχείων μεγάλης αξίας .
- β) Τήρηση ανεπίσημων στοιχείων και βιβλίων .

γ) Μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου , για την πώληση ή τη διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών .

δ) Η άσκηση επαγγέλματος χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή άσκηση επαγγέλματος σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή σε διαφορετική από τη δηλούσα διεύθυνση .

#### Σύμφωνη γνώμη επιτροπής και σύνθεσης της

Η πιο πάνω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται μετά από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από :

α) Έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων , ως πρόεδρο .

β) Έναν εφέτη διοικητικών εργαστηρίων .

γ) Το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών , με αναπληρωτή τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του ίδιου Υπουργείου .

δ) Τον Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών , με αναπληρωτή τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου του ίδιου Υπουργείου .

ε) Έναν ορκωτό ελεγκτή που ορίζεται με τον αναπληρωτή του , από τον Υπουργό Οικονομικών .

Στην επιτροπή μετέχει ως εισηγητής χωρίς δικαίωμα ψήφου ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών ή ο νόμιμος αναπληρωτής του .

#### Διαδικαστικά

Χρέη γραμματέα εκτελεί ένας υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών . Η επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστον δυο μέλη . Η γνωμοδότηση της επιτροπής εκδίδεται μετά προηγούμενης κλήσης

από τη διεύθυνση ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών , του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεων του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του . Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιαδήποτε υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών .

Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας , η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή , η οποία υποχρεούται μέσα σε πέντε ( 5 ) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά στην Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών .

Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή και στον φορολογούμενο .

Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση , υποχρεούται μέσα σε δέκα ( 10 ) ημέρες να υποβάλει στην Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών εμπεριστατωμένη έκθεση ελέγχου . Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής .

Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις .

Ο τρόπος , η διαδικασία καθώς επίσης και οτιδήποτε άλλο έχει σχέση με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού , καθορίζεται με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης .

Η αναστολή της άσκησης του επαγγέλματος ή της λειτουργίας του καταστήματος δεν ασκεί καμιά επίδραση στις εποχικές σχέσεις του επιτηδευματία , με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας , συνδεδεμένων μισθωτών που διέπονται από τις κείμενες διατάξεις .

Τρόπος και διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2065/92 για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών

Η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών , κοινοποιείται με αποδεικτικό από επιμελητή στην αστυνομική αρχή του τόπου που λειτουργεί το κατάστημα . Η αστυνομική αρχή υποχρεούται μέσα σε πέντε ( 5 ) ημέρες να κάνει ενέργειες για ο κλείσιμο του καταστήματος για το χρονικό διάστημα που έχει οριστεί με την πιο πάνω απόφαση . Η σφράγιση του καταστήματος γίνεται από αστυνομικό υπάλληλο , ο οποίος ορίζεται από τον Διοικητή της κοντινής αστυνομικής αρχής , ο οποίος συμπράττει πάντα με υπάλληλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών , που ορίζεται από τον προϊστάμενο αυτής . Η κατά τα ανωτέρω σφράγιση γίνεται με δυο κλειδαριές ασφαλείας στην κεντρική πόρτα εισόδου και τα κλειδιά της μιας θα βρίσκονται στην κατοχή της αστυνομικής αρχής και της άλλης στην κατοχή του επιτηδευματία . Στην είσοδο του καταστήματος τοποθετείται ταινία με τον τίτλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών . Για να γίνουν τα πιο πάνω , η αρμόδια αστυνομική αρχή συνεννοείται με την οικεία υπηρεσία ( Δ.Ο.Υ. ) , προκειμένου να καθοριστεί ο ακριβής χρόνος , μέσα στο πενθήμερο που θα πραγματοποιηθεί η σφράγιση του καταστήματος .

Μόλις τελειώσεις η διαδικασία σφράγισης , συντάσσεται πρακτικό το οποίο υπογράφεται από τους υπαλλήλους και τον επιτηδευματία εφόσον βρίσκεται εκεί . Εάν όμως αυτός λείπει ή αρνείται να υπογράψει , αυτό σημειώνεται στο πρακτικό και κολλιέται αντίγραφο στην είσοδο του καταστήματος . Το πρακτικό φυλάσσεται στην κοντινή αστυνομική αρχή και αντίγραφο του στέλνεται στην οικεία ( Δ.Ο.Υ. ) ή παραδίδεται στον εντεταλμένο υπάλληλο της για να το σφραγίσει .

Όλα τα υλικά σφράγισης του καταστήματος ( κλειδαριές ασφαλείας , κλειδιά , ταινίες κ.τ.λ. ) δίνονται από την οικεία Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών , ο υπάλληλος της οποίας τα παραλαμβάνει κατά την αποσφράγιση .

### ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία , υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται σε 40.000 δρχ. μέχρι 400.000 δρχ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή . Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί Α.Φ.Μ. περισσότερους από έναν υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε 10.000.000 δρχ. Επίσης σε πρόστιμο 5.000.000 δρχ. υπόκεινται όποιος αναγράφει ψεύτικο Α.Φ.Μ. στα φορολογικά του στοιχεία.

#### 1 .Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση της φορολογικής αρχής

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή . Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα για περισσότερες από μια παράβαση του κώδικα αυτού , που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο . Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου .

## 2 . Αρμόδια αρχή για την έκδοση της απόφασης του προστίμου

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφο 3 του κώδικα , αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής του προστίμου είναι :

- α) Για επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία ή του υποκαταστήματος .
- β) Αν αφορά λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες .
- γ) Τέλος για λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη .

## 3 . Διαδικασία επίλυσης της διαφοράς και βεβαίωσης του προϊσταμένου

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 4 του κώδικα ορίζεται ότι για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Ν.Δ. 3323/55 όπως ισχύουν κάθε φορά .

Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται κατά περίπτωση εκτός από τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 32 και τα κατώτερα όρια των προστίμων της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του κώδικα . Τα οποία μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολο τους ή μερικώς , σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης .

## 4 . Παραγραφή του δικαιώματος προς επιβολή του προστίμου

Με το άρθρο 34 παράγραφος 4 , οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής

εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις όπως ισχύουν κάθε φορά εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού . Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης , στην οποία αφορά η παράβαση .

Ν.Δ. 3323/55 άρθρο 53 παράγραφος 5

Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές επιχειρήσεις ή εμπορικές ή από άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος ή τέτοια εισοδήματα που προέρχονται όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή , τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους , από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή του Εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου .

1 . Συνυπευθυνότητα ιδιωτών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών χωρίς απόδειξη

Με το άρθρο 58 του ν. 2065/92 ορίζεται ότι όποιος δεν απαιτεί ή δεν δέχεται το στοιχείο του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι 100.000 δρχ.

Αναλυτικότερα : Η διαπίστωση των παραβάσεων αυτών θα γίνεται από ειδικά συνεργεία φοροτεχνικών υπαλλήλων . Στα συνεργεία αυτά μπορεί να μετέχουν και αστυνομικά όργανα , μετά από αίτηση της φορολογικής αρχής και έγκριση της αστυνομικής αρχής .

Για κάθε παράβαση που θα διαπιστώνεται επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη ιδιώτη πρόστιμο από 1.000 μέχρι 100.000 δρχ. ανάλογα με τη αξία των αγαθών ή την αποδοχή υπηρεσιών και ταυτόχρονα θα καταλογίζεται παράβαση και στον επιτηδευματία . Το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 50% της αξίας του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών και όχι πάντως μικρότερο του ποσού των 1.000δρχ.

Ο προϊστάμενος του συνεργείου που διαπιστώνει την παράβαση , εκδίδει επιτόπου την απόφαση επιβολής προστίμου , η οποία δίδεται στον παραβάτη αμέσως . Ο παραβάτης μπορεί σε είκοσι ημέρες να προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του , για τακτοποίηση της φορολογικής διαφοράς ή μπορεί να καταβάλει εντός της προθεσμίας το πρόστιμο που έχει επιβληθεί σε κατάστημα της Εθνικής Τράπεζας , της Εμπορικής , Αγροτικής ή Πίστεως .

Το πρόστιμο βεβαιώνεται και εισπράττεται από τη φορολογική αρχή που κατοικεί ο παραβάτης , εκτός εάν η καταβολή γίνει απευθείας από τον παραβάτη στα πιο πάνω πιστωτικά ιδρύματα , τα οποία υποχρεούνται στο τέλος κάθε μήνα να υποβάλλουν σχετική κατάσταση στη Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών η οποία και θα ενημερώνει τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη .

## 2 . Πρόστιμο σε βάρος πτωχευμένης εταιρείας

Σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης , η επιβολή προστίμου της φορολογικής αρχής που σχετίζεται με την πτωχευτική περιουσία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα της πτωχευμένης εταιρείας και όχι στο όνομα του συνδίκου . Αυτό γίνεται γιατί στις περιπτώσεις αυτές οι πράξεις ή οι παραλήψεις διαπράττονται από τον σύνδικο , ο οποίος όμως δεν δρα ατομικά , αλλά στα πλαίσια του λειτουργήματός του .



3 . Επιβολή προστίμου σε βάρος πλειόνων προσώπων

Όταν η παράβαση γίνεται από περισσότερα από ένα πρόσωπα , το πρόστιμο θα επιβάλλεται σε βάρος των πλειόνων προσώπων , καθένα από τα οποία είναι υπεύθυνα εις ολοκλήρου .

4 . Επιβολή προστίμου σε βάρος αποβιώσαντος ή των κληρονόμων του

Το ζήτημα αυτό ήταν αμφιλεγόμενο μέχρις ότου το Συμβούλιο της Επικρατείας έλυσε οριστικά το θέμα . Έτσι το Σ.τ.Ε. έκρινε ότι τα πρόστιμα κληρονομούνται και δεν έχουν προσωπαγή χαρακτήρα και δεν αποσβένονται με το θάνατο του παραβάτη .

5 . Πρόστιμο για παράληψη αναγραφής στα στοιχεία των συναλλαγών των μονάδων μέτρησης

Επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση παράλειψης ή ελλιπούς αναγραφής στα στοιχεία ( βάρος , όγκος , μήκος , επιφάνεια ) των συναλλαγών της ποσότητας των αγαθών με τις ανάλογες μονάδες μέτρησης, γιατί στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να διαπιστωθεί η συνολική ποσότητα των αγαθών .

6 . Πρόστιμο για ανύπαρκτες αγορές

Αν η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι τα άτομα που είναι αναγραφόμενα σε τιμολόγια πώλησης ως πωλητές και οι εκδότες τους είναι άγνωστοι , με την έννοια ότι δεν είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός τους , ούτε τα είχαν θεωρήσει στις κατά τόπους αρμόδιες οικονομικές εφορίες . Τότε θεωρείται παράβαση και του αγοραστή , εκτός και αν αυτός τελούσε σε καλή πίστη .

### 7 . Πρόστιμα σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων

Η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση όλων ή μερικώς από τα προβλεπόμενα βιβλία , αποτελεί παράβαση για την οποία επιβάλλεται ένα πρόστιμο . Έστω και αν η εμπρόθεσμη ενημέρωση αναφέρεται σε περισσότερα από ένα φορολογικά στοιχεία .

### 8 . Έκδοση στοιχείων με ελλιπές περιεχόμενο

Η έκδοση κάθε στοιχείου με ελλιπές περιεχόμενο αποτελεί χωριστή παράβαση , για την οποία επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο . Κάθε έκδοση λιανικής πώλησης με ταμειακή μηχανή , η οποία έχει ελλιπές ως προς το ονοματεπώνυμο , το επάγγελμα , τη διεύθυνση και το Α.Φ.Μ. και ανακρίβειες ως προς την ημερομηνία έκδοσης : συνιστά χωριστή παράβαση για την οποία επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο και όχι ενιαίο .

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος αυτού που έλαβε το φορολογικό στοιχείο με το ελλιπές περιεχόμενο .

## **ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟ**

### 1 . Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος ελεύθερου επαγγέλματος για μη έκδοση απόδειξης για είσπραξη ποσού , που οφείλει να αποδώσει σε τρίτο

Δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου σε βάρος ελεύθερου επαγγελματία , ο οποίος εισπράττει κάποιο ποσό , όχι ως αμοιβή του για παροχή υπηρεσιών , για την είσπραξη της οποίας υποχρεούνται να εκδίδει θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη , αλλά στον οποίο οφείλει να το αποδώσει .

## 2 . Μικροπαρατυπίες δεν επισύρουν επιβολή προστίμου

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης το επιβαλλόμενο πρόστιμο δεν έχει ταμειυτικό σκοπό , αλλά σκοπεύει στον πειθαναγκασμό του φορολογούμενου προς συμμόρφωση στον Κ.Β.Σ. Για το λόγο αυτό η επιβολή προστίμου για μικροπαρατυπίες δεν εξυπηρετεί καμιά σκοπιμότητα, αλλά επηρεάζει άσχημα τις σχέσεις των φορολογούμενων με τον Οικονομικό έφορο και βλάπτει το συμφέρον του Δημοσίου . Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να αποφεύγεται η επιβολή προστίμου χωρίς όμως να παραλείπεται κάποια σύσταση ως προς τη μελλοντική συμμόρφωση του υπόχρεου .

## 3 . Μη επιβολή προστίμου σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας

Ο επιτηδευματίας απαλλάσσεται της ευθύνης σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας , π.χ. δεν ευθύνεται ο επιτηδευματίας για την εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων ή για τη διαφύλαξη αυτών , σε περίπτωση απεργίας του λογιστή ή κλοπής , καταστροφής και απώλειας των βιβλίων και στοιχείων . Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει καταλογισμός , ούτε επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του επιτηδευματία.

## 4 . Φυγάδευση εγγράφων

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι η φυγάδευση των εγγράφων της εταιρείας δεν αποτελεί σοβαρό λόγο επιβολής προστίμου . Εφόσον δεν έγινε επίσχεση υπό της Δ.Ο.Υ. των εγγράφων και έτσι δεν είναι δυνατόν να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση ότι τα έγγραφα αναφέρονται σε συναλλαγές της εταιρείας .

στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάζης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε πώληση βιβλίων ή προυντζες βιβλίων Α' κατηγορίας 100.000 δραχμές.

α.β. Για υπόχρεους σε πώληση βιβλίων Β' κατηγορίας 200.000 δραχμές.

α.γ. Για υπόχρεους σε πώληση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές.

Για τους ιδιαιτέρως επιχειρησιαί επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε πώληση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδιαιτέρως Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε πώληση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάζης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (αροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελείς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

5. Κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, όταν:

α) εκ παραδρομής εκδοθούν φορολογικά στοιχεία χωρίς την πώληση ενιαίας αξιωματικής.

β) έχουν εκδοθεί αθέμιτα φορολογικά στοιχεία, αντιθεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλωθείτε ενγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωση της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο. Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ'

## ΠΡΟΣΤΙΜΑ

### Άρθρο 4 Πρόστιμα

Τα πρόστιμα που παραδίδονται της υποχρεώσεως που απορρέουν από την κείμενη φορολογική ρύθμιση υποκρίνονται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο κλιμακώνεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές ετησίως χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει η επιβολή προσθέτου φόρου ή δεν πραγματοποιείται φόρος για καταβολή. Ειδικά, όποιος κατέχει και ενοικεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ή άλλους από έναν υποκατα σε πρόστιμο που κλιμακώνεται σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές, σε πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών υποκρίνονται και όποιος αναγράφει στα φορολογικά στοιχεία αριθμ. φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει κλιμακώνεται σε αυτόν.

Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

### Άρθρο 5

Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα

Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.188/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο, με σκοπό αυτόν καθορίζονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια. Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

Η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος γίνεται με τις ακόλουθες διαδικασίες:

α) Η βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως

Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' είδη διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση κχύνοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παραβολή αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκριση της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκαρβεία αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση δίκινησης οφείδων χωρίς το αναδομητικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ..

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής.

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιαίτερα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣΥΠ.1. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως ανω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας ο πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) του ν.1809/1988, στις οποίες τα εκτυπωμένα στοιχεία στοιχεία του κώδικη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι ενδοδείξεις ποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπροθεσμία στο τηρούμενο βιβλίο του κατόχου - χρήστη επιτηδεύματος, η δε Φ.Τ.Μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1809/1988.

11. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις για τα αντιστοιχα δελτία αποστολής.

12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμο του π.δ/τος 99/1977 - Κ.Φ.Σ. (ΦΕΚ 34 Α') ή του π.δ/τος 186/1992 - Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμο του παρόντος νόμου.

Άρθρο 6

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, νόθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νοθεύσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.1842/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότις δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νόθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπνευσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 7

Πρόστιμο για παραβάσεις στην προμήθεια του ειδικού σήματος των τελών κυκλοφορίας

1. Για την εκπρόθεση προμήθειας του ειδικού σήματος των αυτοκινήτων οχημάτων, την προμήθεια σήματος μικρότερης κατηγορίας ή την παραποιητή προμήθεια σήματος, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με τα τέλη κυκλοφορίας που αντιστοιχούν στον κυλινδρισμό του οχήματος. Όταν το όχημα απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ένα δεύτερο (1/2) των τελών κυκλοφορίας που αντιστοιχούν στον κυλινδρισμό του.

2. Για τα οχήματα με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι και επτακόσια ογκόντα πέντε (785) κυβικά εκατοστά, το πρόστιμο για την ανωτέρω ελαττωμένη σε δέκα χιλιάδες (10.000) δραχμές. Επίσης, πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών επιβάλλεται και στην περίπτωση που σφραγίσθηκαν οι πινακίδες του οχήματος με πράξη της αστυνομικής αρχής, επειδή δεν εφερε επικαλλημένο το ειδικό σήμα, η προμήθεια του οποίου όμως είχε γίνει πριν από την σφράγιση, εμπροθεσμία ή εκπρόθεσμία. Το πρόστιμο των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών επιβάλλεται και στην περίπτωση απώλειας ή κλοπής του ειδικού σήματος, εφόσον σφραγίσθηκαν οι πινακίδες λόγω μη επικαλλησης του σήματος.

Άρθρο 8

Πρόστιμο για παραβάσεις που αφορούν το τέλος διενέργειας πυχαγωγικών τεχνικών παγνίων

1. Σε περίπτωση εγκατάστασης ή λειτουργίας ψυχαγωγικών τεχνικών παγνίων σε περιουσιακά στοιχεία ή σε ειδικά διασκευασμένα τραπέζια, χωρίς την καταβολή του νόμιμου τελους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παγνίων, επιβάλλεται από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία πρόστιμο, το οποίο ανερχεται στο πενταπλάσιο του κατά περίπτωση προβλεπόμενου ετήσιου τελους.

Σε περίπτωση μη επικόλλησης του σφραγισμένου επιστολίου με το διπλότυπο του ετήσιου τελούστος αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο παγνιασηχάνημα ή τραπεζική Προσπίση που ισούται με το διπλότυπο του ετήσιου τελούστος επιβάλλεται και σε περίπτωση μη επικόλλησης του σφραγισμένου σε παγνιασηχάνημα που εχε υλιστεί βλάβη και βρισκεται εντός του χώρου διενεργίας ψυχωναγκών τεχνικών παγνιαών.

2. Απαγορεύεται με την επιφύλαξη των διατάξεων του ν. 2206/1994 (ΦΕΚ 52 Α') η με οποιονδήποτε τρόπο εγκαταστοση και διενεργία μακτών ή τυχερών παγνιαών. Απαγορεύεται επίσης η με οποιονδήποτε τρόπο μετατοση των παγνιασηχάνημάτων ψυχωναγκών τεχνικών παγνιαών και η εγκαταστοση ή διενεργία μακτών ή τυχερών παγνιαών επί αυτών. Σε κάθε περίπτωση, εγκαταστοσης ή διενεργίας μακτών ή τυχερών παγνιαών εφαρμόζονται ως προς τις κυρώσεις οι σχετικές διατάξεις του β.δ/τος 29/1971 (ΦΕΚ 21 Α').

Άρθρο 9

Επιβολή προσπίων - διοικητική επίλυση της διαφορής

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βέρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βέρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευσιατών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βέρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βέρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντες ή αντιστοιχούς ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παραβάσης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακριομένως για περισσότερες από μια παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης έλεγχου.

Κατ' εξίσηση, τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του παρόντος νομίου, εισπραττονται ή βεβαιώνονται εφάπαξ χωρίς την έκδοση της παραπάνω απόφασης.

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής πρόστιμου είναι, προκειμένου για επιτηδευσιατία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ο προϊσταμένος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευσιατία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊσταμένος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακοιτούμένου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊσταμένος της δη-

μόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νομίου που ορίζουν διοιορητικές για τη διοικητική επίλυση της διαφορής, βεβαίωση και καταβολή των προσπίων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.

Ειδικά για τη βεβαίωση και καταβολή των προσπίων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφορής, βεβαίωση και καταβολή των προσπίων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

5. Οι διατάξεις περί παρενοσηής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενεργεία αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής ενεργείας στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προσπίων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία εφαρμόζεται η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

6. Σε διοικητική επίλυση, της διαφορής ή διοικητικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών. Σε περίπτωση ε-ποδοεινημένης ολιγής ή μερικής ανυπαρξείας της παραβάσης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιχει πλήρη και αόκτη αιτιολογία για την ανυπαρξεί της παραβάσης.

ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Άρθρο 10

Κυρώσεις σε άσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα

1. Άσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτο στερούνται το δικαίωμα:

α) Να αναρουν αγωγή έξιμητης ή να μεταβιβάζουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να αστήσουν εισπραγμάτων δικαιώματα, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλώσει τα μισθώματα.

β) Να παραχωρήσουν υποθήκη, για μια δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλώσει τα μισθώματα.

γ) Να παρουν στεγαστικό δάνειο από τις τραπεζές, το Ταμείο Παρακοιτηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμειοτήριο και λοιπές ασ-ητισμούς, οι οποίοι χορηγούν στεγαστικά δάνεια, για τα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλώσει τα μισθώματα.

2. Τα εισοδήματα από εκμίσωση ακινήτων ή από έωρεν παραχώρηση, που δηλώνονται εκφωρέσεια, φο-

## ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

## Άρθρο 24

## Γενικές και μεταβατικές διατάξεις

1. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου, πλην των άρθρων 22 και 23, δεν εφαρμόζονται για τις τελωνειακές παραβάσεις.

2. Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος. Διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των άνω πράξεων δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης σχετικής μνείας στο έγγραφο του συμβιβασμού. Ειδικά στη φορολογία κληρονομικών ή καταβολή του ως άνω ποσού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του ν. 2097/1952.

3. Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 2 για το ανώτατο όριο πρόσθετων φόρων εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

4. Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπραχθήκαν μέχρι το χρόνο έναρξης της ισχύος των σχετικών διατάξεων του παρόντος, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά τον ως άνω χρόνο έναρξης ισχύος των σχετικών διατάξεων δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η αιζήτηση προστίμου κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε., κρίνονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5, εφόσον προβλέπουν επεκτετατή μεταχείριση, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους από τις φορολογικές αρχές. Για τις υποθέσεις που ειδικεύονται ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αιμοόδιο προϊστάμενο της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις υπόψη διατάξεις, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ/τος 4500/1968 (ΦΕΚ 242 Α'). Σε κάθε περίπτωση κατά την πιο πάνω διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο δεν μπορεί να περιοριστεί σε ποσό μικρότερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου που αρχικά επιβλήθηκε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις. Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ισχύουν κατά το χρόνο διέπρωξης της παράβασης. Επίσης οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν.1842/1986, όπως ισχύει.

Προϋπόθεση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου αυτής είναι η άμεση καταβολή του ποσού που προκύπτει κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού. Μπορεί

ώμως ο φορολογούμενος να καταβάλει το πιο πάνω ποσό σε έξι (6) ισόποσες δόσεις στο τις οποίες την πρώτη πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού και τις υπολοίπες την τελευταία εργάσιμη για τις δημοσίες υπηρεσίες ημέρα των πέντε (5) επομένων μηνών, εφόσον παρακαμίσει προκύπτει εγγαυή, για το συνολικό ποσό των πέντε (5) οφειλόμενων δόσεων. Κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δεκά εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών εκτός από την τελευταία.

5. Οι εκκρεμείς ποινικές υποθέσεις εκδικάζονται με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις, εκτός αν εισάγεται ευμενέστερη ρύθμιση με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και αυτές για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη.

## Άρθρο 25

## Καταργούμενες και διατηρούμενες διατάξεις

1. Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διαταγή που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και διοικητικών κυρώσεων νοούνται οι διατάξεις του παρόντος νόμου. Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου, το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα από την επιβολή πρόσθετου φόρου.

2. Διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας ως και διατάξεις που επιβάλλουν υποχρέωση των δημοσίων ή άλλων αρχών προς ενέταξη ή μη ενεργεια πράξεων, σε σχέση με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, δεν βίγονται από τον παρόντα νόμο.

3. Διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις που προβλέπουν κυρώσεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), του άρθρου 60 του Κ.Ν.Τ.Χ. και του άρθρου 12 παραγράφου 10 και 12 του ν. 2328/1995 (ΦΕΚ 159 Α').

4. Διατηρούνται σε ισχύ οι σχετικές με την απιστόρευση, εξόδο από τη χώρα και τη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας διατάξεις.

5. Διατηρούνται σε ισχύ οι παρακάτω διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων και προστίμων:

α) Της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2119/1952 (ΦΕΚ 129 Α').

β) Της παραγράφου 5 του άρθρου 20 και της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. 2357/1963 (ΦΕΚ 82 Α').

γ) Της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.δ. 236/1967 και της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν.δ/τος 438/1974 (ΦΕΚ 153 Α').

δ) Του άρθρου 2 του ν.δ/τος 251/1973 (ΦΕΚ 334 Α').

ε) Της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν.1350/1983 (ΦΕΚ 55 Α').

στ) Του άρθρου 24 του ν. 2214/1994 (ΦΕΚ 75 Α')

ζ) Της παραγράφου 8 του άρθρου 82 του ν. 2239/1994.

η) Του άρθρου 33 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α').

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- 1. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ**
- 2. ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΤΥΠΙΑ**
- 3. ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΣ ΤΥΠΟΣ**
- 4. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ-ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ ( Επ. Παπαδοπούλου 1982 )  
ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΕΘΝΟΥΣ ( Εκδοτική Αθηνών Α.Ε. )  
ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ ΥΔΡΙΑ (Εταιρεία Ελληνικών Εκδόσεων )**
- 5. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ Ε7 ( Φορολογική Έκδοση )**
- 6. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ  
( Δ. Σταματόπουλος 1994 )**
- 7. Ο ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ ΚΟΝΤΑ ΣΑΣ ( Η. Μήτσιος 1992 )**
- 8. Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ( Π. Βασιλακόπουλος 1993 )**

