

ΑΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : «ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ
ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1994-2004.»



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ :
ΘΕΟΔΩΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΝΔΡΕΑΣ
ΚΑΠΕΡΩΝΗΣ ΚΥΡΙΑΚΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ:
ΜΙΧΑΚΟΠΟΥΛΟΥ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΠΑΤΡΑ 2004

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5947
----------------------	------

**«ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗΝ
ΠΕΡΙΟΔΟ 1994 – 2004»**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι διατάξεις του ΚΒΣ αναφέρονται σε πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζουν κανόνες για την εμφάνιση των εισοδημάτων αυτών, ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία. Η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων γενικά, δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών που τηρούν αυτά, αλλά έχει ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με το σύστημα του ΚΒΣ επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, τιμολόγησης, απογραφής, αποτίμησης αυτών, κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, με αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές (πελάτες, προμηθευτές, χρεώστες, πιστωτές, κλπ.) καθώς και για τους μετόχους, μεριδιούχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Με τη πάροδο του χρόνου και εξαιτίας των φορολογικών μεταρρυθμίσεων ο Κ.Β.Σ. έχει υποστεί πολλές τροποποιήσεις με σκοπό την αντικειμενική και διαχρονική παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας των υποκειμένων σε αυτών.

Ο γνωστός στους παλαιότερους ως Κ.Φ.Σ.(Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων) , άλλαξε με το ΠΔ186/92 ονομασία σε Κ.Β.Σ.(Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων).

Στη συνέχεια και μέχρι σήμερα έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί με τα εξής νομοθετήματα:

1. Ν.2065/1992 ,άρθρα 55 παρ. 3 και 64 παρ.11,12 (ΦΕΚ Α 113)
2. Ν.2093/1992 ,άρθρο 24παρ. 3 (ΦΕΚ Α 181)
3. Ν.2120/1993 ,άρθρο 8(ΦΕΚ Α 24)
4. Ν.2166/1993 ,άρθρο 21 (ΦΕΚ Α 137)
5. Ν.2214/1994 ,άρθρα 43 και 44 (ΦΕΚ Α 75)
6. Ν.2275/1994 ,άρθρο 9 παρ.4(ΦΕΚ Α 238)
7. Ν.2386/1996 ,άρθρο 20 παρ. 13(ΦΕΚ Α 43)
8. Ν.2390/1996 ,άρθρο 4 παρ 27 (ΦΕΚ Α 54)
9. Π.Δ. 134/1996 , άρθρα 1-22 (ΦΕΚ Α 105)
10. Ν.2459/1997 ,άρθρο 19 α(ΦΕΚ Α 17)
11. Ν.2515/1997 ,άρθρο24 παρ.1(ΦΕΚ Α 154)
12. Ν.2523/1997 ,άρθρα 5,9,24 παρ.4 και 38και παρ.6(ΦΕΚ Α 179)
13. Ν2556/1997 ,άρθρο 2 παρ. 6(ΦΕΚ Α 270)
14. Ν.2579/1998 ,άρθρο 15 (ΦΕΚ Α 31)
15. Ν.2648/22-10-98 ,άρθρα 32 ,35 (ΦΕΚ Α 1238)

16. Ν.2703/1999 ,άρθρ26(ΦΕΚ Α72Α)
17. Ν.2753/17-11-99 ,άρθρα 9-12 (ΦΕΚ Α 249)
18. Ν.2842/2000 ,άρθρο 7 παρ. 1 (ΦΕΚ Α 207)
19. Ν.2873/28-12-2000 ,άρθρο 7 (ΦΕΚ Α 285)
20. Ν.2948/19-10-2001 ,άρθρα 17,21 (ΦΕΚ Α 242)
21. Ν.2954/2-11-2001 ,άρθρο 10 (ΦΕΚ Α 255)
22. Ν.2992/20-3-2002 ,άρθρο 16 (ΦΕΚ Α 54)
23. Ν.3052/24-9-2002 ,άρθρα 1-12 (ΦΕΚ Α 221)
24. Ν.3193/20-11-2003 ,άρθρα 1και 2 (ΦΕΚ Α 266)
25. Ν.3220/28-1-2004 ,άρθρα 25 ,43 ,46 (ΦΕΚ Α 15)

Επίσης έχουν εκδοθεί πολλές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών κατα εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 38 του Κ.Β.Σ. και έχουν «τυπική ισχύ νόμου». Παρατίθενται θεματικά στο άρθρο 39 με αντίστοιχη παραπομπή στα άρθρα που αυτές αφορούν.

Το αντικείμενο του παρόντος συγγράμματος είναι η σαφέστερη και μεθοδικότερη παράθεση των τροποποιήσεων που υπέστη ο Κ.Β.Σ. κατά την περίοδο 1994-2004.

Η δομή της παρούσης εργασίας αποτελείται από τα εξής κεφάλαια :

- Κεφάλαιο 1^ο: Περιέχει τα άρθρα 1-3 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τους υπόχρεους του Κ.Β.Σ. και την διάκριση των επιτηδευματιών.
- Κεφάλαιο 2^ο: Περιέχει τα άρθρα 4-10 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τα βιβλία των επιτηδευματιών.
- Κεφάλαιο 3^ο: Περιέχει τα άρθρα 11-16 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τα στοιχεία των επιτηδευματιών.
- Κεφάλαιο 4^ο: Περιέχει τα άρθρα 17-21 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα την ενημέρωση, θεώρηση και διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων.
- Κεφάλαιο 5^ο: Περιέχει τα άρθρα 22-25 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα την μηχανογραφική τήρηση και έκδοση βιβλίων και στοιχείων.
- Κεφάλαιο 6^ο: Περιέχει τα άρθρα 26-29 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τις διαδικασίες προσδιορισμού οικονομικού αποτελέσματος.
- Κεφάλαιο 7^ο: Περιέχει τα άρθρα 30-31 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα το κύρος και απόρρητο βιβλίων και στοιχείων
- Κεφάλαιο 8^ο: Περιέχει τα άρθρα 32-35 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τις φορολογικές κυρώσεις.
- Κεφάλαιο 9^ο: Περιέχει τα άρθρα 36-38 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τα δικαιώματα του

προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του Υπουργού Οικονομικών, καθώς και την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων.

- Κεφάλαιο 10^ο: Περιέχει τα άρθρα 39-40 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις αυτών και έχει ως θέμα τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. και την έναρξη ισχύος αυτών.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την εισηγήτρια της εργασίας μας κ. Μιχαλακοπούλου Αικατερίνη για την βοήθεια της ως προς την επιτυχή ολοκλήρωση της.

Καπερώνης Κυριάκος
Θεοδωρόπουλος Ανδρέας

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος.....	3
Περιεχόμενα	6
Συντομογραφίες.....	7
Άρθρο 1.Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.....	10
Άρθρο 2.Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.....	11
Άρθρο 3.Διάκριση επιτηδευμάτων. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης. Έννοια είδους	25
Άρθρο 4.Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.....	34
Άρθρο 5.Βιβλία πρώτης κατηγορίας.....	55
Άρθρο 6.Βιβλία δεύτερης κατηγορίας.....	58
Άρθρο 7.Βιβλία τρίτης κατηγορίας.....	66
Άρθρο 8.Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής – κοστολογίου.....	87
Άρθρο 9.Έννοια υποκαταστήματος. Βιβλία υποκαταστήματος.....	111
Άρθρο 10.Πρόσθετα βιβλία.....	130
Άρθρο 11.Δελτίο αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης.....	160
Άρθρο 12.Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.....	168
Άρθρο 13.Αποδείξεις λιανικής πώλησης. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.....	187
Άρθρο 13α.Ειδικά στοιχεία.....	197
Άρθρο 14.Αποδείξεις αυτοπαράδοσης.....	203
Άρθρο 15.Αποδείξεις δαπανών.....	210
Άρθρο 16.Εγγραφα μεταφοράς.....	214
Άρθρο 17.Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων.....	221
Άρθρο 18.Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.....	234
Άρθρο 18α.Εναρμόνιση των όρων για την τιμολόγηση στην Ευρωπαϊκή . Ένωση.....	241
Άρθρο 19.Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων	262
Άρθρο 20.Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.....	279
Άρθρο 21.Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων .Χρόνος διαφύλαξης αυτών..	289
Άρθρο 22.Μηχανογράφηση γενικά	297
Άρθρο 23.Υποχρεώσεις χρηστών. Τεχνικές προδιαγραφές λογισμικού.....	298
Άρθρο 24.Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.....	305
Άρθρο 25.Ειδικές διατάξεις.....	317
Άρθρο 26.Διαχειριστική περίοδος.....	320
Άρθρο 27.Απογραφή.....	326
Άρθρο 28.Αποτίμηση στοιχείων απογραφής.....	336
Άρθρο 29.Ισολογισμός .Αποτελέσματα χρήσης	350
Άρθρο 30.Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.....	364
Άρθρο 31.Απορρητο βιβλίων και στοιχείων.....	378
Άρθρο 32-33.Πρόστιμα Κ.Β.Σ.....	383
Άρθρο 34-35.Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις	395
Άρθρο 36.Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.....	404
Άρθρο 37.Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων.....	411
Άρθρο 38.Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών.....	419
Άρθρο 39.Μεταβάτικές διατάξεις	424
Άρθρο 40.Έναρξη ισχύος.....	437

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ΑΝ. = Αναγκαστικός Νόμος
ΑΕ. = Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ε.Ι. = Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα
Α.Λ.Π. = Απόφειξη Λιανικής Πώλησης
Α.Π.Υ. = Αποδειξη Παροχής Υπηρεσιών
Α.Π.Π. = Αποδειξη Ποσοτικής Παραλαβής
Α.Υ.Ο. = Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Α.Κ. = Αστικός Κώδικας
Βλ. = Βλέπε
Γ.Σ. = Γενική Σημείωση
Γ.Λ.Κ. = Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Γ.Λ.Σ. = Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Γνωμ. = Γνωμοδότηση
Δ.Α. = Δελτίο αποστολής
ΔΑΠΦΜΗΣ = Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων
ΔΗΦΑΣΣ(Ζ) = Δελτίο Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων
Δ.Φ.Ν. = Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
ΔΦΣΣ = Δελτίο Φορολογικής Σήμανσης Στοιχείου
Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΣΥΜ = Δελτίο Συνόψεων Υπογραφών Ημέρας
Δ.Υ.Ο. = Διαταγή Υπουργού Οικονομικών
Δ.ΕΦ.ΑΘ. = Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
Δ.Σ = Διοικητικό Συμβούλιο
ΕΑΦΔΣΣ = Ειδικής Ασφαλούς Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων
Εγγ. = Έγγραφο
Εγκ. = Εγκύκλιος
Εγκ. Κ.Β.Σ. = Βασική Ερμηνευτική Εγκύκλιος Κ.Β.Σ.: 1118148/936 Εγκ. 3/24-11-1992
ΕΘΕΚ = Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο

Ερμ. Εγκ. Κ.Β.Σ. Ν. 2214/94= 10762642/524 ΠΟΛ. 1163/30-6-94
ΕΛ.ΤΑ = Ελληνικά Ταχυδρομεία
Ε.Ν. = Εμπορικός Νόμος
Ε.Β.Ε.Α. = Εμπορικό Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών
Ε.Ι.Χ. = Επιβατικό Ιδιωτικής Χρήσης
Ε.Λ.Β. = Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων
Ε.Μ.Ε = Ενιαίο Μηχανογραφικό Έντυπο
Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη εταιρεία
ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ο.Κ. = Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
Η/Μ = Ηλεκτρομαγνητικά μέσα
Η/Υ = Ηλεκτρονικός Υπολογιστής
Ι.Μ.Ε. = Ιδιότυπη Μεταφορική Εταιρεία
Ι.Χ. = Ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητο
ΙΚΑ = Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
ΚΕ.Π.Υ.Ο. = Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών
Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
Κ.Ν.Τ.Χ. = Κώδικας Νόμων Τελών Χαρτοσήμου
Κ/Ξ = Κοινοπραξία
Κ.Π.Δ. = Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας
Κ.Φ.Δ. = Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας
Κ.Φ.Ε. = Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Σ. = Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων
Λ. = Λογαριασμός
Ν.Δ. = Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π. = Νομικά Πρόσωπα
Ν.Π.Δ.Δ. = Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π. μηΚ.Χ. = Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα
Ν.Σ.Κ. = Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ο.Ε.Ε.Ε. = Οργανισμός Ελέγχου Ενίσχυσης Ελαιολάδου
Ο.Τ.Α. = Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Ο.Τ.Ε. = Οργανισμός Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος
ΠΑΗΨΣ = Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη
παρ., § = παράγραφος
ΠΕΚ = Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο
περ. = περίπτωση
πιστ. υπ. = πιστωτικό υπόλοιπο
ΠΟΛ. = Πολυγραφημένη διαταγή της Διοίκησης
Π.Δ. = Προεδρικό Διάταγμα
Σ.Σ. = Σημείωση Συντακτών
ΣτΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας Τ.Π. = Τιμολόγιο Πώλησης
ΣΔ. = Συναλλαγματικές Διαφορές

Σχετ. = Σχετικό - ή
ΣΟΛ= Σώμα Ορκωτών Λογιστών
ΤΑΕ. = Ταμείο Εμπόρων
Τ.Ε.Β.Ε. = Ταμείο Επαγγελματιών Βιοτεχνών Ελλάδος
Τ.Ε.Ι. = Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα
ΤΕΚ = Τοπικό Ελεγκτικό Κέντρο
Τ.Π.Υ. = Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών
Τ.-Δ.Α. = Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής
ΥΠ.Ε.Δ.Α. = Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών
φ.τ.μ. = φορολογική ταμειακή μηχανή
Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Δ.Χ. = Φορτηγό Δημόσιας Χρήσης
ΦΕ = Φορολογική Επιθεώρηση
Φ.Ε. = Φορολογία Εισοδήματος.
Φ.Ε.Κ- = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Υπ.Οικ. = Υπουργείου Οικονομικών

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 186/92
(Κωδικοποιημένο μέχρι και το Ν. 3220/28-1-2004)

(Δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 84 Ν. 26-5-92 και σύμφωνα με το άρθρο 40 ισχύει από 1 Ιουλίου 1992 εκτός από τις διατάξεις των άρθρων 20,22, 23 και 24 καθώς και των εδαφίων (προτάσεων) πρώτου και δευτέρου της § 2 του άρθρου 7, οι οποίες ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 1993).

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.1989/1991 «Διαρρυθμίσεις στον ενιαίο ειδικό φόρο κατανάλωσης των πετρελαιοειδών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'192).

2. Τη γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας 140/1992, με πρόταση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, αποφασίζουμε:

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1°
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

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.⁽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 ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο 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.

⁽³⁾ Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή αναγείρει ακίνητο στην Ελλάδα. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3».

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 ελεύθεριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

1. Έως 23-8-1993 αναφερόταν και «ένωση με προσώπων» διαγράφηκε την §1 του άρθρου 21 του Ν. 2166/93).

3. Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 1 του άρθρου 2 προστέθηκαν με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1-1-2003, όπως ορίζεται στο άρθρο 16 του ίδιου νόμου .

(4) Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών:

α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο,

β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,

γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,

δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και

ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

«⁽⁵⁾ Η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή

την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και τη φράση «και Σία».

Εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Για όσες κοινοπραξίες προβλέπονται από άλλες διατάξεις, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου αυτής».

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

4. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 2, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 10 § 1 του Ν. 2954/2001 και ισχύει από 2-11-2001 ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου, όπως ορίζεται στο άρθρο 20 του ίδιου νόμου.

Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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. Η τελευταία πρόταση της παρ. 2 του άρθρου 2, προστέθηκε με το άρθρο 2 § 2 του Π.Δ. 134/96». Έναρξη ισχύος 1/8/96.

5. Τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 2, προστέθηκαν με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 3052/02 Και ισχύουν από 1-1-2003 όπως ορίζεται στο άρθρο 16 του ίδιου νόμου». Έναρξη ισχύος 1/8/96.

στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό.

«⁽⁶⁾ Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού».

4. ⁽⁷⁾ **Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής, στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.**

5. ⁽⁸⁾ **Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βι-**

6. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 2, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 1 παρ. 3 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 όπως ορίζεται στο άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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 δραστηριότητά τους αυτή και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού».

7. Η παρ. 4 του άρθρου 2 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 όπως ορίζεται στο άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων του Κώδικα αυτού, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής της παραγράφου 2 του άρθρου 11, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 33 και 34 του νόμου 1642/1986, εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού».

Προηγούμενα η παρ. 4 είχε τεθεί με το άρθρο 9 § 1 του Ν. 2753/99 έναρξης ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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 νόμου 1642/1986 «για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας» (ΦΕΚ Α' 125), εφ' όσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.

8. Η παρ. 5 τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 2 του Π.Δ. 134/1996. Έναρξη ισχύος από 1-1-1996 σύμφωνα με το άρθρο 22 § 1 του ίδιου Π.Δ.

Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής: (Ως προς τα όρια βλέπε πρόσθετα άρθρου).

«Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα

βλίων 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 εννέα χιλιάδες (9.000) Ευρώ ⁽⁹⁾ 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 τέσσερις χιλιάδες (4.000) Ευρώ ⁽⁹⁾ ή μέχρι τις τέσσερις χιλιάδες (4.000) Ευρώ ⁽⁹⁾, από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), 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 στα 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.

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 πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) 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 πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές, ή μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, ως και επί επιτηδευματιών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα στα εκατό (60%) ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό».

9. Τα όρια της παρ. 5 του άρθρου 2, τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 1 § 5 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1.1.2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Τα προηγούμενα όρια ήταν αντίστοιχα 3.000 και 7.5000 Ευρώ.
Βλέπε αναλυτικά πίνακα στα θέματα του Άρθρου 2.

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.

⁽¹⁰⁾ «Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και κατά την καταβολή αμοιβών σε δικαιούχους, οι οποίοι

- συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου, το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται, γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση,

- είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι, ή συνταξιούχοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία,

εφόσον το ποσό αυτών των αμοιβών τους δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που αναφέρεται σε αυτές και το έργο που παρέχουν αφορά αποκλειστικά το χρηματοδοτούμενο από την Ε.Ε ερευνητικό έργο».

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 τρόπον. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σ' αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

10. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 2, προστέθηκε με το άρθρο 10 § 2 του Ν. 2954/2001 (ΦΕΚ 255Α) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου, σύμφωνα με το άρθρο 20, δηλαδή 2-11-2001.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 2

1. Έννοια επιτηδευματία

Επιτηδευματίας, για τις διατάξεις του ΚΒΣ, θεωρείται το πρόσωπο που συγκεντρώνει αθροιστικά τις προϋποθέσεις και τα εννοιολογικά στοιχεία της παρ. 1 του άρθρου.2 του ΚΒΣ, δηλαδή:

α) να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα

β) να ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και

γ) να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Επίσης επιτηδευματίας θεωρείται και η Αστική Εταιρεία κερδοσκοπική ή μη κερδοσκοπική.

2. Διάκριση επιτηδευματιών ως προς τα πρόσωπα

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

α) **Φυσικό πρόσωπο** είναι κάθε άνθρωπος ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις (Άρθρο 34 Α.Κ).

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

γ) **Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

δ) **Αφανείς, συμμετοχικές εταιρείες,**

ε) **Κοινωνία Αστικού Δικαίου,**

στ) **Αστική Εταιρεία,**

ζ) **Κοινοπραξία.** Βλέπε στη συνέχεια.

3. Έννοια Κοινοπραξίας.

Η κοινοπραξία στερείται νομικής προσωπικότητας, δεν αντιμετωπίζεται από τον εμπορικό νόμο, θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι μια ιδιότυπη μορφή ένωσης επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού που καθιερώνει ή δέχεται ο φορολογικός νόμος.

Οι προϋποθέσεις σύστασης κοινοπραξίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, που πρέπει να υπάρχουν για να θεωρείται αναγνωρισμένο φορολογικό πρόσωπο είναι:

α. Ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση. Στο συμφωνητικό σύστασης πρέπει να ορίζεται η πόλη, η οδός, ο αριθμός όπου ασκεί τη δραστηριότητά της η κοινοπραξία.

β. Διενέργεια συγκεκριμένων πράξεων. Η σύσταση της κοινοπραξίας πρέπει να έχει ως σκοπό την πραγματοποίηση συγκεκριμένης πράξης και όχι τη διαρκή εκμετάλλευση επιχείρησης. Συγκεκριμένες πράξεις θεωρούνται η ανέγερση μιας πολυκατοικίας, η εκτέλεση ενός δημοσίου έργου, η εισαγωγή μιας ορισμένης ποσότητας ενός ορισμένου είδους ή ενός συνόλου αγαθών, η παραγωγή μιας κινηματογραφικής ή τηλεοπτικής ταινίας κλπ.

Εξαιρέση εισάγεται με τις διατάξεις του ΚΒΣ και η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών:

α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών

ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο,

β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,

γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,

δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και

ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων

γ. Έγγραφο συμφωνία. Αποδεικτικό στοιχείο σύστασης της κοινοπραξίας είναι μόνο το έγγραφο συμφωνητικό, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του ΚΒΣ.

δ. Κατάθεση του συμφωνητικού σύστασης της κοινοπραξίας στην αρμόδια ΔΟΥ. Αυτό πρέπει να γίνει πριν από την έναρξη των εργασιών και εφόσον δεν κατατεθεί δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί ως κοινοπραξία, αλλά θα θεωρηθεί άτυπος ή αφανής

εταιρεία. Αν κατατεθεί εκ των υστέρων μπορεί να δημιουργήσει έννομα αποτελέσματα, αλλά από του χρόνου κατάθεσης.

Αρμοδιότητα ΔΟΥ

Αρμόδια ΔΟΥ για την παραλαβή του συμφωνητικού σύστασης είναι αυτή στην περιοχή της οποίας εδρεύει η κοινοπραξία, εκτός αν ορίζεται καθ' ύλη αρμόδια ΔΟΥ, οπότε ελέγχει και τις κοινοπραξίες του επαγγέλματος αυτού.

ε. Ιδιότητα μελών κοινοπραξίας. Μέλη της κοινοπραξίας μπορούν να είναι νομικά ή φυσικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή (για πρώτη φορά με τις νέες διατάξεις από 1/7/92) ελεύθεριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

Οι αγρότες, εάν δεν ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν μπορούν να γίνουν μέλη κοινοπραξίας γιατί δεν εφαρμόζουν πλήρως τις διατάξεις του ΚΒΣ (Εγγ. 1126768/952/4-11-93).

στ. Έδρα της κοινοπραξίας.

Η έδρα της κοινοπραξίας ορίζεται στο συμφωνητικό και δεν είναι απαραίτητο να είναι η διεύθυνση του έργου που έχει αναλάβει. Στην περίπτωση αυτή που ορίζεται άλλη έδρα, ο τόπος του έργου (εργοτάξιο) δηλώνεται ως πρόσκαιρο υποκατάστημα (Άρθρο 9 § 4).

ζ. Επωνυμία κοινοπραξίας

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 2 του ΚΒΣ όπως ισχύουν από 1-1-2003 με το άρθρο 1 § 2 του Ν. 3052/02 ορίστηκε για πρώτη φορά πως θα πρέπει να είναι η επωνυμία της κοινοπραξίας. Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη η κοινοπραξία έχει στην επωνυμία της τα ονοματεπώνυμα (φυσικά πρόσωπα) ή την επωνυμία (νομικά πρόσωπα) όλων των μελών ή μπορεί και έχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία ενός μόνο από τα μέλη και τη φράσή και «Σία». Το ποιο μέλος της κοινοπραξίας θα γραφεί στην επωνυμία επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των μελών και η δυνατότητα αναγραφής ενός μόνο μέλους στην επωνυμία αφορά όλες τις κοινοπραξίες ανεξάρτητα από τον αριθμό των μελών. -

Με τη διάταξη αυτή ρητά πλέον αποκλείεται η κοινοπραξία να έχει ως επωνυμία κάποιο προσδιοριστικό θέμα, όπως το όνομα του έργου, γεγονός το οποίο κατά την άποψή μας δεν θα έβλαπτε το σκοπό των φορολογικών διατάξεων αφού τα ακριβή μέλη προκύπτουν από την κατατεθείσα στη ΔΟΥ έγγραφη συμφωνία. Σημειώνουμε ότι όταν τα μέλη της κοινοπραξίας επιθυμούν να χρησιμοποιούν και διακριτικό τίτλο εκτός της επωνυμίας, αυτό δεν απαγορεύεται, αρκεί να το έχουν αναφέρει στο κοινοπρακτικό.

Μέχρι 31/12/2002 στις διατάξεις του Κώδικα ή σε άλλη διάταξη νόμου δεν οριζόταν πως έπρεπε να είναι η επωνυμία της κοινοπραξίας ή αν θα έπρεπε υποχρεωτικά να συναπαρτίζεται από όλα τα ονόματα των μελών, άρα βρισκόταν στη διακριτική ευχέρεια των μελών και έπρεπε να αναγράφεται στην έγγραφη συμφωνία (κοινοπρακτικό) που κατατίθετο στη ΔΟΥ. Τονίζεται ότι για τις λειτουργούσες κοινοπραξίες δεν αλλάζει η επωνυμία τους και συνεχίζουν και μετά την 1/1/2003 με την ίδια επωνυμία που έχουν ήδη αναγνωριστεί και καταθέσει στη ΔΟΥ.

η. Γενικά θέματα

- Ως μέλη της κοινοπραξίας μπορούν να υπεισέλθουν και οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο κοινοπρακτικό, έστω και εάν οι κληρονόμοι δεν είναι επιτηδευματίες.

- Καθορίζεται ότι η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονόματα των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και τη φράση «και Σία».

- **Μέλος κοινοπραξίας** μπορεί να είναι και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

- **Κοινοπραξίες** που προβλέπονται από άλλους νόμους θεωρούνται και κοινοπραξίες του ΚΒΣ.

- Ακόμα υπάρχει ειδικότερη διάταξη στο άρθρο 12 § 12 του ίδιου νόμου όπου ορίζεται ότι οι συνιστάμενες από επιτηδευματίες κοινοπραξίες για την εκτέλεση **χορηγικών προγραμμάτων** προς την ΑΕ ΟΕΟΑ Αθήνα 2004 λογίζονται ως κοινοπραξίες του ΚΒΣ ανεξάρτητα της ύπαρξης των προϋποθέσεων του άρθρου 2 § 2 του ΚΒΣ (άρθρο 2 § 2 ΚΒΣ)

4. Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Χαρακτηρισμός νομικού προσώπου

Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό, κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά. Ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να χρησιμοποιεί το όποιο οικονομικό πλεόνασμα για την εξυπηρέτηση του σκοπού του, δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διανομή κερδών. Επιβάλλεται να

λειτουργεί με αρχές εξυπηρέτησης του κοινωφελούς σκοπού για τον οποίο έχει ιδρυθεί, η ωφέλεια από τη δραστηριότητά του δεν αφορά αποκλειστικά τα μέλη, αλλά μεγαλύτερες ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζεται με την επιχείρηση.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ερευνά μήπως το μη κερδοσκοπικού σκοπού πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπή του σκοπού του, οπότε στις περιπτώσεις αυτές είναι επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα. Σχετ. Ερμ. Εγκ. ΚΒΣ § 2.3.1.

5. Αστικές Εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα με το άρθρο 2 § 1 του ΠΔ 134/96, προστέθηκαν στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ και έτσι από 1/8/1996 έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν οι επιτηδευματίες, δηλαδή λογίζονται ως επιτηδευματίες ακόμα και στην περίπτωση που δεν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό.

Άρα τηρούν βιβλία και εκδίδουν σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Παραδείγματα:

1. Αστική Εταιρεία Θεάτρου: Τηρεί βιβλία, κατά την έναρξη εσόδων-εξόδων και στη συνέχεια ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. Εκδίδει θεωρημένα εισιτήρια.

2. Αστική Εταιρεία - Εκπαιδευτήριο, Τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων (άρθρο 4 § 3 ΚΒΣ), Μητρώο Μαθητών (Άρθρο 10 § 5β ΚΒΣ) και εκδίδει θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών,

3. Γενικά κάθε αστική εταιρεία κερδοσκοπική ή μη, αντιμετωπίζεται πλέον ως επιτηδευματίας με όλες τις υποχρεώσεις όπως και μία ομόρρυθμη εταιρεία.

Ειδικά, σημειώνουμε ότι για τις συνδρομές των μελών πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο κατά την είσπραξη (Άρθρο 12 § 3).

Έννοια Αστικής Εταιρείας

Αστική εταιρεία, κατά τις διατάξεις των άρθρων 741-784 του Αστικού Κώδικα, είναι εκείνη που γίνεται με σύμβαση από δύο ή περισσότερα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Για την Προσωπικότητα της Αστικής Εταιρείας στο άρθρο 784

του Α.Κ. ορίζονται τα εξής:

"Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης».

6. Χαρακτηρισμός ως επιτηδευματιών των αλλοδαπών επιχειρήσεων και εφαρμογή του Κώδικα από αυτές

Από την 1-1-2003 ρητά πλέον στις διατάξεις (άρθρο 2 § 1) ορίζεται ότι:

«Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ανεγείρει ακίνητο στην Ελλάδα».

Με την προϊσχύουσα διάταξη (πριν την 1/1/2003) της παραγράφου 1 του άρθρου 2 και σύμφωνα με όσα έκανε δεκτά η διοίκηση επιτηδευματίες θεωρούντο οι αλλοδαπές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τη μορφή τους που σύμφωνα με τις διεθνείς συμβάσεις ή με τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν.2238/94 αποκτούσαν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ελληνική επικράτεια.

Με την ισχύουσα από 1/1/2003 διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 2 με το Ν. 3052/02, εκτός από τα παραπάνω αλλοδαπά πρόσωπα που αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση, χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ (τήρηση βιβλίων, στοιχείων, υποβολή καταστάσεων κ.λπ.) και τα πιο κάτω πρόσωπα:

Τα αλλοδαπά πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) που διατηρούν πραγματική φυσική επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα, γραφείο, πρακτορείο, αποθήκη, εργοτάξιο κ.λπ.) ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Για τα αλλοδαπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ΚΒΣ. Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτούν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα (ψιλή κυριότητα, επικαρπία κ.λπ.) επί ακινήτου ή αναγείρουν ακίνητο στην Ελλάδα. Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ΚΒΣ(νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).Εγκ. ΠΟΛ. 1271/12-122002

7. Ποιοι θεωρούνται αγρότες. Υποχρεώσεις αγροτών ως προς τον ΚΒΣ

Αγρότης θεωρείται ο επιτηδευματίας που πληρεί τις προϋποθέσεις του Άρθρου 41 § 1-7 του Ν.2859/2000 (Ειδικό καθεστώς αγροτών) και τυγχάνει των προνομίων του ειδικού αυτού καθεστώτος (Η παράθεση των διατάξεων του ανωτέρου άρθρου δεν επαφίεται του σκοπού του παρόντος συγγράμματος)

Οι υποχρεώσεις των αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ ως προς τον ΚΒΣ είναι:

α. Βιβλία. Δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία. Η υποχρέωση που είχαν να τηρούν ημερολόγιο μεταφοράς με τις προΐσχυσασες διατάξεις καταργήθηκε από 17/11/99 (Άρθρο 9 § 1 Ν. 2753/99)

β. Στοιχεία. Έκδοση Δελτίου Αποστολής

Υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής είχαν μέχρι 31/12/2002 όλοι οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, ανεξάρτητα αν ήταν η κύρια δραστηριότητά τους ή μη. Δηλαδή είχαν υποχρέωση έκδοσης και οι μισθωτοί συνταξιούχοι κ.λπ. για την αγροτική τους δραστηριότητα. Άρθρα 11 § 2 και 2 § 3 - Εγκ ΠΟΛ 1155/91.

Παραγωγοί αγροτικών προϊόντων θεωρούνται, για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ., οι γεωργοί, οι κτηνοτρόφοι, οι πτηνοτρόφοι, οι μελισσοκόμοι, οι σηροτρόφοι, εκείνοι που υλοτομούν και παράγουν δασικά προϊόντα και οι αλιείς.

Από τις διατάξεις των άρθρων 11 § 2 και 4 § 2, όπως τέθηκαν με τα άρθρα 3 § 2 και 1 § 4, αντιστοίχως, με το Ν. 3052/02, προκύπτουν τα

εξής:

Περιορίζεται η έκδοση του δελτίου αποστολής για τους αγρότες μόνο στην περίπτωση που διακινούν:

- οπωρολαχανικά
- άνθη και φυτά,

για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μέσο.

Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνο όταν τα διακινούν με δική τους ευθύνη με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα (φορτηγά, πλοία κλπ.) και τα αποστέλλουν για πώληση, επεξεργασία ή συσκευασία.

Ουσιαστικά πλέον, οι αγρότες όταν διακινούν με δικά τους αγροτικά φορτηγά αυτοκίνητα αγροτικά προϊόντα δεν υποχρεούνται σε έκδοση δελτίου αποστολής, εκτός από διακίνηση οπωρολαχανικών, ανθέων και φυτών.

Δεν απαιτείται δηλαδή δελτίο αποστολής για διακίνηση με Φ.Ι.Χ όταν μεταφέρονται σιτηρά, καπνά, βαμβάκι, ζώα, πτηνά, μέλι, ψάρια κλπ.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Οι αγρότες που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εκδίδουν κανονικά Δελτίο Αποστολής όπως όλοι οι άλλοι επιτηδευματίες.

Περιπτώσεις που εκδίδεται. Οι αγρότες εκδίδουν δελτίο αποστολής στις προαναφερόμενες περιπτώσεις όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους. Ακόμα έχουν υποχρέωση έκδοσης όταν διακινούν τα συγκεκριμένα προϊόντα τους, για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση (λαϊκές αγορές, παζάρια κλπ.). Δηλαδή, δεν υποχρεώνονται σε έκδοση δελτίου αποστολής, όταν μεταφέρουν αγαθά για αποθήκευση, συγκέντρωση σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες ή σε άλλες περιπτώσεις εκτός των παραπάνω ρητά οριζομένων (§ 2), επίσης όταν παραδίδουν τα αγαθά στις εγκαταστάσεις τους και την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο έμπορος, οπότε εκδίδει αυτός δικό του δελτίο αποστολής (§ 2).

Συμπερασματικά οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων γεωργοί εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά και αναλαμβάνουν οι ίδιοι την ευθύνη της διακίνησης για:

- 1) Χονδρική πώληση.
- 2) Λιανική πώληση (π.χ. προς λαϊκές αγορές),

- 3) Πώληση μέσω τρίτων.
- 4) Επεξεργασία.
- 5) Συσκευασία.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΡΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΤΑΞΗ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Κατηγορίες Βιβλίων	Από 1-1-1996 (Εγκ. ΠΟΛ. 1015/16-1-96 Άρθρ. 3 § 3 Π.Δ. 134/96)	Από 1-1-1998 (Άρθρ. 15 Ν.2579/98)	Από 1-1-2000 Άρθρο 9 § 2 & 3 Ν. 2753/99	Από 1.1.2002 Άρθρο 17 § 1β Ν. 2948/2000	Από 1.1-2003 Άρθρο 1 § 5, 2 § 3 Ν. 3052/02
	Δρχ.	Δρχ.	Δρχ.	ΕΥΡΩ	ΕΥΡΩ
αλλασσόμενοι πωλήσεις αγαθών ε παροχή υπηρεσιών αγορών (Α) Εσόδων - Εξόδων(Β) Προστίθεται (Γ)	1.800.000 600.000 18.000.000 180.000.000 άνω των 180εκ.	1.800.000 600.000 18.000.000 250.000.000 άνω των 250εκ.	2.500.000 1.000.000 25.000.000 300.000.000 άνω των 300 εκ.	7.500 3.000 75.000 900.000 άνω των 900.000	9.000 4.000 100.000 1.000.000 άνω του 1.000.000

Σημειώσεις:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη όπως αυτά διαμορφώνονται κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Π.χ. Επιτηδευματίας ο οποίος νόμιμα τηρούσε βιβλίο Εσόδων - Εξόδων κατά τη χρήση 1/1-31/12/02 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 930.420 Ευρώ. Ο επιτηδευματίας αυτός παραμένει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και για τη χρήση 2003, αφού το όριο που ισχύει από 1-1-2003, για τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι μέχρι 1.000.000 Ευρώ και δεν το υπερέβει.

β) Όταν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μηνου τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με αναγωγή.

γ) Ο επιτηδευματίας μπορεί να τηρήσει προαιρετικά βιβλία ανώτερης κατηγορίας.

Προσοχή όμως:

1. Πρέπει να τηρήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία της ανώτερης κατηγορίας.
2. Η προαιρετική ένταξη μπορεί να γίνει μόνο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 4 § 8).
3. Όταν είναι επιτηδευματίας απαλλασσόμενος ή υπόχρεος τήρησης βιβλίου αγορών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος πρέπει να τηρήσει τα βιβλία της ανώτερης κατηγορίας, να παραμείνει δηλαδή στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, τουλάχιστον για πέντε χρόνια .
4. Η υποχρέωση παραμονής για πέντε χρόνια στην κατηγορία των ανώτερων βιβλίων δεν υπάρχει όταν ο υπόχρεος από το εσόδων - εξόδων εντάσσεται στην τρίτη κατηγορία, γιατί δεν αλλάζει καθεστώς ΦΠΑ.

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,

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. ⁽¹⁾ Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος

1. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 3, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 1 §6 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιαστική ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά».

Άρθρο 3. Διάκριση επιτηδευματιών

θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά,

⁽²⁾ Ειδικά για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία - περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.

2. Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 21§2 του Ν.2166/93 έναρξη ισχύος 24-8-93).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 3

1. Διάκριση επιτηδευματιών ως προς το αντικείμενο - Έννοιες πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικά ή λιανικά, αυτούσια, ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία.

Δηλαδή:

Εμπορικές επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά και τα πωλούν ως έχουν.

Βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις που αγοράζουν πρώτες ύλες και μετά από επεξεργασία κ.λπ. παράγουν νέα προϊόντα, τα οποία στη συνέχεια εμπορεύονται.

β) Σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες (ελεύθεροι επαγγελματίες, επισκευαστές, μεσίτες, μεταφορείς, γραφεία πληροφοριών, συμβουλών, δημόσια θεάματα, ακροάματα, ασφαλιστικές, διαφημιστικές, οδικής βοήθειας επιχειρήσεις κ.λπ.)

Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος 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.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται επίσης και η κατασκευή τεχνικών έργων ή η συναρμολόγηση ή η παραγωγή αγαθών, αλλά τα υλικά για την παραγωγή του αγαθού ή του τεχνικού έργου διαθέτει ο κύριος των αγαθών ή του έργου (π.χ. φασονίστες και υπεργολάβοι οικοδομών κ.λπ., χωρίς ίδια υλικά).

Η περίπτωση αυτή κατά πλάσμα του νόμου και μόνο για τις διατάξεις του ΦΠΑ, θεωρείται παράδοση αγαθού και ο συντελεστής ΦΠΑ στην περίπτωση αυτή ακολουθεί το παραγόμενο αγαθό.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται γενικά κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθού (άρθρο 8 Ν. 1642/86).

Επίσης η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα

διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, όπως είναι Π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για τη μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος κ.λπ. .

Ακόμη παροχή υπηρεσίας είναι η μίσθωση κινητών πραγμάτων, η παραχώρηση της χρήσης των εγκαταστάσεων (γήπεδο γκολφ, τένις κ.λπ.), των μηχανημάτων ή παιχνιδιών (Λούνα Παρκ, τυχερά αυτόματα παιχνίδια κ.λπ.) κ.λπ,

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

Με την καθιέρωση της περίπτωσης αυτής, έχουμε την άποψη ότι πέρα από τις επιχειρήσεις που διατηρούν καθαρά κλάδο πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σ' αυτήν πρέπει να εμπίπτουν πλέον χωρίς αμφισβητήσεις και οι επισκευαστές συσκευών (π.χ. πλυντηρίων, ψυγείων κλπ.), εφόσον για την εξυπηρέτηση του πελάτη αγοράζουν και διαθέτουν και τα ανταλλακτικά όταν αυτά είναι ιδιαίτερης αξίας και υπερβαίνουν το 1/3 της συνολικής αμοιβής π.χ. επισκευή ψυγείου του οποίου έχει καεί το μοτέρ. Το κόστος του ανταλλακτικού είναι ιδιαίτερα δυσανάλογο με την αμοιβή. Το επάγγελμα όμως του τεχνίτη ψυγείων δεν του επιτρέπει να θεωρήσει ότι πούλησε το μοτέρ και μόνο. Οπότε στην περίπτωση αυτή πρέπει να δεχτούμε ότι λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις: της παροχής υπηρεσίας για την επισκευή και της πώλησης αγαθού για το μοτέρ.

2. Έννοια της χονδρικής πώλησης

Κατά τον ΚΒΣ χονδρική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που γίνεται από επιτηδευματία κ.λπ. προς οποιαδήποτε πρόσωπα για την άσκηση του επαγγέλματός τους (επιτηδευματίες, αγρότες) ή την εκτέλεση του σκοπού τους (Δημόσιο, συλλόγους, σωματεία κ.λπ.) ανεξάρτητα από την αξία και το πλήθος των πωλουμένων αγαθών, ή το ύψος των παρεχομένων υπηρεσιών. Στην έννοια της χονδρικής πώλησης εμπίπτουν και οι εξαγωγές αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος.

3. Χαρακτηρισμός επιτηδευματία ως χονδροπωλητού

Χονδροπωλητής κατά κύριο λόγο χαρακτηρίζεται ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το 60% του συνόλου των ετησίων ακαθάριστων εσόδων από όλες τις δραστηριότητες ή καταστάματα αυτού., Ειδικά όμως για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης ο χονδροπωλητής χαρακτηρίζεται με βάση το ποσοστό των χονδρικών πωλήσεων του κλάδου της εμπορίας.

4. Έννοια της λιανικής πώλησης

Κατά τον ΚΒΣ λιανική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλουμένων αγαθών ή το ύψος των προσφερόμενων υπηρεσιών, π.χ. πώληση μπετοσιδήρου προς ιδιώτη για ανέγερση κατοικιών δικής του και των παιδιών του αξίας 10.000.000 δρχ., θεωρείται λιανική.

5. Χαρακτηρισμός επιτηδευματία ως λιανοπωλητού

Λιανοπωλητής κατά κύριο λόγο χαρακτηρίζεται ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις είναι περισσότερα ή ίσα από το 40% του συνόλου των ετησίων ακαθάριστων εσόδων από όλες τις δραστηριότητές του. Δεν έχουμε δηλαδή κρίση κατά κλάδο (Σχετική ΠΟΛ 1151/1990) έτσι π.χ. ένα ξενοδοχείο μπορεί να έχει 100% λιανικές πωλήσεις στο μπαρ, 20% στις υπηρεσίες ξενοδοχείου, 30% στο εστιατόριο και στο σύνολο των εσόδων του 32%, τότε για όλες τις δραστηριότητές του ο επιτηδευματίας αυτός, εκμεταλλευτής του ξενοδοχείου, θεωρείται χονδροπωλητής.

6. Χαρακτηρισμός του επιτηδευματία ως πωλούντος αγαθά ή παρέχοντος υπηρεσίες

Στις περιπτώσεις που αμφισβητείται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ

ο χαρακτηρισμός ενός επιτηδευματία ότι παρέχει υπηρεσίες ή πουλάει αγαθά, παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία ή στον προϊστάμενο της ΔΟΥ με αίτησή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ της παρ. 3 του άρθρου 37 του ΚΒΣ να ζητήσει από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων να αποφασίσει και να δώσει το χαρακτηρισμό στον επιτηδευματία ότι πουλάει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες.

7. Επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτου. Χαρακτηρισμός

Όταν μια επιχείρηση αναλαμβάνει την επεξεργασία αγαθών για **λογαριασμό τρίτων**, με πρώτες ύλες των τρίτων ή την επεξεργασία μιας φάσης παραγωγής επί των αγαθών τρίτων, **ανεξαρτήτως** της αναλογίας των χρησιμοποιούμενων ίδιων βοηθητικών υλών ή υλικών συσκευασίας, η επιχείρηση αυτή χαρακτηρίζεται ως επιχείρηση επεξεργασίας αγαθών τρίτων (φασόν).

Για την αμοιβή της εκδίδει εκκαθάριση ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών

Οι επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών τρίτων εφόσον υπερβούν τα εκάστοτε ισχύοντα όρια υποχρεώνονται και σε τήρηση βιβλίου αποθήκης. (Βλέπε άρθρο 8) .

Οι επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών τρίτων θεωρούνται ως επιχειρήσεις που αποκτούν έσοδα από παροχή υπηρεσιών εφόσον η αξία των λοιπών υλών που χρησιμοποιούν είναι κατώτερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής που δικαιούνται. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται ιδιαίτερη αναφορά στην εκκαθάριση ή στο Τ.Π.Υ. για τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον δεν υποχρεούται, ο φασονίστας σε τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Στην αντίθετη περίπτωση, όταν η αξία των υλικών που χρησιμοποιούνται υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, τότε θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα και πώληση αγαθών ταυτόχρονα με την επεξεργασία, δηλαδή λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα δύο πράξεις, μία της παροχής υπηρεσιών και μία της πώλησης. Για την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης λαμβάνονται τα έσοδα αθροιστικά και κρίνονται ως επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών για λογαριασμό τρίτων.

8. Έννοια είδους κατά ΚΒΣ

Σύμφωνα με την **§ 3 του άρθρου 3** ως είδος για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό άνω του 5% την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Από τη διατύπωση των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι δεν αρκεί μόνο η αναγραφή της κατηγορίας του αγαθού, αλλά πρέπει να γραφτεί και η ποιοτική διάκριση αυτού. Βέβαια ο νόμος δεν θέλει την έσχατη ποιοτική διάκριση των αγαθών, αλλά την ουσιώδη ποιοτική διάκριση και από 1/1/2003 με τις νέες διατάξεις του άρθρου 3 § 3, καθορίζεται ως ποσοστό έως και πέντε τοις εκατό (5%).

Ως κριτήρια για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών πρέπει να λαμβάνονται τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους και ειδικότερα εκείνα τα οποία επηρεάζουν σημαντικά είτε την ποσοτική απόδοση, είτε το κόστος, είτε την τιμή πώλησης των αγαθών – Εγκ. 117/68 § 79. **Ως τεχνικά στοιχεία θεωρούνται**, η ποιότητα και η ποσότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, ο τρόπος παραγωγής, η εξωτερική μορφή,

η συσκευασία κλπ., ανάλογα με το αγαθό. Ως οικονομικά δε στοιχεία, λαμβάνονται υπόψη εκείνα που αναφέρονται στο κόστος αγοράς ή κόστος παραγωγής, στα λοιπά στοιχεία του κόστους και στην τιμή πώλησης του αγαθού.

Καθίσταται φανερό ότι ο νόμος αναφέρεται σε πραγματικά περιστατικά για τη διάκριση και περιγραφή των αγαθών. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 ανάμεσα στις αρμοδιότητες της ΕΛΒ είναι και ο καθορισμός της έννοιας του είδους, ως ουσιώδους ποιοτικής διάκρισης των αγαθών.

Η αναγραφή του είδους στα στοιχεία, το άνοιγμα μερίδων στο βιβλίο αποθήκη κ.λπ., πρέπει να γίνεται με πολύ μεγάλη προσοχή, γιατί η αναγραφή των αγαθών σε γενικές κατηγορίες οδηγεί όχι μόνο σε παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ, αλλά και σε ανεπάρκεια των βιβλίων, εφόσον έχει μεγάλη έκταση και υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος εξωλογιστικά, δεδομένου ότι καθίσταται, από την παράβαση αυτή, εξ αντικειμένου αδύνατη η διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Πρακτικά για τη σωστή διάκριση των αγαθών ως προς τον καθορισμό του είδους τους, μπορούμε να αντλήσουμε πληροφορίες και στοιχεία από τον τρόπο παρουσίασης των αγαθών στην αγορά (διαφημιστικά έντυπα, οδηγίες χρήσης, τεχνικά χαρακτηριστικά, δυνατότητες αγαθού κ.λπ.) καθώς και τον τρόπο παραγωγής αυτών,

τις χρησιμοποιούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες, την ποσότητα αυτών κ.λπ. Δηλαδή πριν καταλήξει κάποιος στο χαρακτηρισμό και στη διάκριση των ειδών για την τήρηση των μερίδων του βιβλίου αποθήκης ή την αναγραφή - περιγραφή στα φορολογικά στοιχεία πρέπει να συζητήσει τόσο με τους υπεύθυνους πώλησης αυτών για το πως το προϊόν παρουσιάζεται και διατίθεται στην αγορά, ποιες διαφορές έχει από ένα άλλο ομοειδές, όσο και με τους υπεύθυνους τεχνικούς παραγωγής για να διαπιστώσει τις τυχόν διαφοροποιήσεις των τεχνικών και οικονομικών δεδομένων ενός αγαθού.

9. Συσσκευασία, τυποποίηση αγαθών

Επεξεργασία θεωρείται και η συσκευασία των αγαθών (Άρθρο 3 §1α). Βέβαια σε κάθε περίπτωση με την συσκευασία των αγαθών πρέπει να παράγονται νέα προϊόντα, δηλαδή να πρόκειται για τυποποίηση αγαθών και όχι για απλή και μόνο συσκευασία χάριν των αναγκών της παράδοσης ή μεταφοράς ή διακίνησης αυτών.

Π.χ. Αγορά χύμα ελαιόλαδου το οποίο στη συνέχεια συσκευάζεται - εμφιαλώνεται σε μπουκάλια Π.χ. του ενός λίτρου ή 5 λίτρων με εμπορική ονομασία της συσκευάζουσας επιχείρησης και πώληση αυτού εν συνεχεία σε καταστήματα διάθεσης τροφίμων κλπ.

Η επιχείρηση αυτή χαρακτηρίζεται ως μεταποιητική για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και παραγωγής κοστολογίου και τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις ή δικαιώματα. (Επιχείρηση ή κλάδος επεξεργασίας ίδιων αγαθών).

10. Πότε θεωρείται παραγωγή νέου αγαθού η συναρμολόγηση και πότε όχι.

Νέα αγαθά - προϊόντα θεωρούνται τα αγαθά που κατασκευάζονται ή παράγονται μετά από επεξεργασία ή κατεργασία ή εξευγενισμό ή μετατροπή ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία δια τυποποιήσεως. (Άρθρο 3 § 1 ΚΒΣ).

Η παραγωγή αγαθών με συναρμολόγηση επιμέρους τμημάτων ή εξαρτημάτων αποτελεί κατ' αρχήν επεξεργασία εφόσον με τη συναρμολόγηση αυτή παράγεται νέο είδος αγαθού και προκύπτει

Άρθρο 3. Διάκριση επιτηδευματιών

από την πράξη αυτή προστιθέμενη αξία. .

Όταν όμως γίνονται προσθαιρέσεις (μερική αποσυναρμολόγηση) εξαρτημάτων σε είδη που έχουν αγοραστεί, ως πλήρεις μονάδες με σκοπό τη μεταπώληση ή ανασχηματισμός επιμέρους τμημάτων ή εξαρτημάτων ώστε να προσαρμοστούν τα πωλούμενα αγαθά στις ανάγκες των πελατών, αυτό δεν αποτελεί επεξεργασία .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2° 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. ⁽¹⁾ Στην τρίτη κατηγορία οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων ⁽²⁾, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

⁽³⁾ Επίσης στην τρίτη κατηγορία εντάσσονται τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α'), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον συμμετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον από τα πρόσωπα του παρόντος εδαφίου ή ημεδαπή ανώνυμη ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία.

1. Το πρώτο εδάφιο (πρόταση) της §2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την §3 του άρθρου 21 του Ν. 2166/93 και ισχύει από 24-8-1993. Το προηγούμενο είχε ως εξής: «Στην τρίτη κατηγορία, οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες».

2. Το πρώτο εδάφιο της §2 του άρθρου 4 τέθηκε όπως ισχύει σύμφωνα με το Ν. 2166/93 άρθρο 21§4 που έχει ως εξής: «Οι επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων της προηγούμενης παραγράφου που έχουν συσταθεί και λειτουργούν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (Σ.Σ. 24-8-93) θα τηρήσουν βιβλία τρίτης κατηγορίας από 1ης Ιανουαρίου 1994».

3. Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 4, προστέθηκαν με το άρθρο 16 § 1 του Ν.2992/20-3-2002 και «εφαρμόζονται για τα δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1-1-2002 και μετά καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά» όπως ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 16 του ίδιου νόμου

Άρθρο 4. Κατηγορίες Βιβλίων

Η υποχρέωση για τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας συντρέχει και για τις κοινοπραξίες, στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή η ανέγερση οικοδομών από τις κοινοπραξίες του προηγούμενου εδαφίου». 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.⁽⁴⁾ «Στη δεύτερη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της

4. Η παρ. 3 του άρθρου 4, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 1 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«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 οποιωνδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων,
- ι) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
- ια) ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημοσίων 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
- 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».

Προηγούμενα η περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου αυτού είχε καταργηθεί και οι υπόλοιπες περιπτώσεις αναριθμήθηκαν, από δ' σε Υ' από ε' σε δ' κλπ.,

Η περ. γ' που καταργήθηκε με το άρθρο 3 § 1 του Π.Δ. 134/96 από 1-1-96

παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

α) Ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, καθώς και ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

β) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, «καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων από 1-12004» (Σ.Σ. όπως τέθηκε με το άρθρο 32 § 4 του νόμου για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα).

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

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου. Όποιος διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 6 του άρθρου αυτού».

4. ⁽⁵⁾ «Στην πρώτη κατηγορία με την επιφύλαξη των διατάξεων της

είχε ως εξής:

«γ. Ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή».

5. Η παρ. 4 του άρθρου 4, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 1 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«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 λιανικώς στις κινητές λαϊκές αγορές, γ) ο εκμεταλλευτής περπτέρου, δ) ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων.

Όποιος από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων α', β' και 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

παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

α) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, **β)** ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές, **γ)** ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων, για την εμπορία βενζίνης.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 3 και 6 του άρθρου αυτού.

5. Στην 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.

«⁽⁶⁾ **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**

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

6. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου αυτού προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 3 του Π.Δ. 134/96 και ισχύει από 1/1/1996 όπως ορίζεται στο άρθρο 22 § 1 του ίδιου Π.Δ.

Άρθρο 4. Κατηγορίες Βιβλίων

εκμετάλλευση ⁽⁷⁾ καταστήματος ή άλλου χώρου στον οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα», οι οποίοι εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Επίσης, οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των πιο πάνω περιφερειών, που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα στα εκατό (60%) ή εξαγωγές, ανεξάρτητα από ποσοστό εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης. (Σ.Σ. Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την § 1 του άρθρου 8 του Ν. 2120/93).

Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την 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:

<u>Κατηγορίες βιβλίων</u>	<u>Όρια ακαθαρίστων εσόδων</u>
Πρώτη μέχρι και	Ευρώ ⁽⁸⁾ 100.000
Δεύτερη μέχρι και	Ευρώ ⁽⁸⁾ 1.000.000
Τρίτη άνω των	Ευρώ ⁽⁸⁾ 1.000.000

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη

7. Η φράση της παρ. 6 του άρθρου 4 «κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκειται σε αγορανομική κατάταξη» αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 2 του Ν. 3052/02 από τη φράση «καταστήματος ή άλλου χώρου στον οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα». Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν.3052/02.

8. Τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων στην παρ. 7 του άρθρου 4, τέθηκαν όπως ισχύουν από 1-1-2003 με το άρθρο 2 § 3 και 16 του Ν. 3052/02. **Βλέπε την εξέλιξη των ορίων στα Θέματα του Άρθρου 4.**

τερη 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 εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις του κλάδου που μετασχηματίστηκαν.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 4

1. Κριτήρια για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

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

2. Έννοια ακαθάριστων εσόδων

Ως ακαθάριστο έσοδο, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, θεωρείται η αξία των πωλουμένων αγαθών ή το ποσό της αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας, χωρίς να υπολογίζονται οι επιβαλλόμενοι επί των πωλήσεων και επιρριπτόμενοι στον πελάτη ή εισπραττόμενοι απ' αυτόν φόροι τέλη και λοιπά δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου, Δήμων ή τρίτων.

3. Ποιοι επιτηδευματίες υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων

- α. Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες ανεξαρτήτως τζίρου.
- β. Οι ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ανεξαρτήτως τζίρου,
- γ. Οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον το ποσό με το οποίο

κατακυρώνεται το έργο και υπογράφεται η σύμβαση υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, βλέπε και θέμα 82.

δ. Τεχνικές επιχειρήσεις πώλησης ανεγειρομένων οικοδομών και κατασκευής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που λειτουργούν ως ΑΕ, ΕΠΕ, Δημόσιες, Δημοτικές, συνεταιρισμοί καθώς και κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον συμμετέχει σε αυτές ένα από τα προαναφερθέντα πρόσωπα (άρθρο 4 § 2 και θέμα 60α).

ε. Οι λοιπές επιχειρήσεις, νομικά ή φυσικά πρόσωπα, που το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου υπερέβη το εκάστοτε ισχύον όριο (χρήση 2003 : 1.000.000 Ευρώ). Εξαιρέση αποτελούν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 4 που έχουν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων.

4. Κατηγορίες επιτηδευματιών που εντάσσονται στην Α' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων

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

α) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.

β) Ο πωλητής οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές.

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

Άρθρο 4 § 3 Και 4 ΚΒΣ.

Δηλαδή, από 1-1-2003 μετά την τροποποίηση των παρ.'3 και 4 του άρθρου 4, με το άρθρο 2 § 1 Του Ν. 3052/02, καταργείται η ειδική ένταξη στην Α' κατηγορία:

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

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία τη κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της

δεύτερης. Εξαίρεση υπάρχει όταν ο κλάδος αυτός είναι σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό κάτω των 5.000 κατοίκων οπότε, κατά την έναρξη, μπορεί να ενταχθεί στην πρώτη κατηγορία (βιβλίο αγορών). Βλέπε διατάξεις Παρ. 4 άρθρου 4.

5. Κατηγορίες επιτηδευματιών που εντάσσονται στην Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων

Οι κατηγορίες επιτηδευματιών που εντάσσονται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας (εσόδων - εξόδων), εφόσον η επιχείρηση δεν ασκείται με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ ή από πρόσωπο που εντάσσεται υποχρεωτικά σε Γ' κατηγορίας βιβλία (βλέπε άρθρο 4 § 2), είναι οι ακόλουθες:

- Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών,
- Εκείνοι που φορολογούνται με ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος.
- Πρόσωπα που την 1/1/2003 και εμπίπτουν στην ένταξη αυτή είναι: Ο εκμεταλλευτής επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης (άρθρο 33 παρ. 5 περίπτ. α του Ν. 2238/1994 όπως ισχύει). (Τα TAXI διέπονταν από ειδικό καθεστώς ΦΠΑ απαλλασσόμενα από την τήρηση βιβλίων ΑΥΟ ΠΟΑ 1074/22-4-03 και ΠΟΛ. 1006/23-1-2004 μέχρι 31-12-2004. Από 1/1/2005 πρέπει να τηρήσουν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και να ενταχθούν υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και να υπολογίζουν το αποτέλεσμα λογιστικά. (Εγκ. ΠΟΛ. 1121/19-11-2003).
 - Ο εκμεταλλευτής φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης (άρθρο 33 παρ. 5 περίπτ. β του ν. 2238/1994, όπως ισχύει).
 - Ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει. Περιλαμβάνονται: ατομικές επιχειρήσεις προσωπικές εταιρείες

Άρθρο 4. Κατηγορίες Βιβλίων

(ΟΕ, ΕΕ), κοινωνίες, αστικές εταιρείες, κοινοπραξίες με μέλη τα προαναφερόμενα πρόσωπα (όχι ΑΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμούς και δημοτικές-κοινοτικές επιχειρήσεις) που αναλαμβάνουν ιδιωτικά έργα, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ή δημόσια έργα προϋπολογισμού ύψους μέχρι 1.000.000 Ευρώ (νέο όριο).

- Ο αρχιτέκτονας ή ο μηχανικός για τις αμοιβές που ορίζονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994.

- Οι εκμεταλλευτές πλοίων δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/75.

- Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης. Άρθρο 4 §3 ΚΒΣ. Ειδικά, ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου, κρίνεται αυτοτελώς για τον άλλο κλάδο, αλλά δεν εντάσσεται ο άλλος κλάδος σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης εκτός εάν είναι από τα επαγγέλματα που εντάσσονται σε βιβλίο αγορών (βλέπε παρ. 4) ή ασκείται σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό κάτω των 5.000 κατοίκων (βλέπε παρ. 6).

6. Ποιοι επιτηδευματίες εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας ακόμα και αν υπερβούν το εκάστοτε ισχύον όριο τήρησης λογιστικών βιβλίων (1.000.000 Ευρώ)

Οι επιτηδευματίες αυτοί (τηρούν βιβλίο εσόδων -εξόδων) είναι οι εξής:

α. Οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67 και 378/68 (άρθρο 4 § 2 ΚΒΣ).

β. Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας (άρθρο 4 § 2 ΚΒΣ).

γ. Οι παρακάτω επιτηδευματίες, οι οποίοι εντάσσονται στη δεύτερη κατηγορία (εσόδων - εξόδων), όταν δεν έχουν τη μορφή της Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

1. Ο επιτηδευματίας.Ε του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (π.χ. εκμεταλλευτές ΔΧ, οικοδομικές επιχειρήσεις φυσικών προσώπων ή ΟΕ ή ΕΕ και κοινοπραξίες αυτών).

2. Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

3. Ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/1975.

4. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου. Οποιος από τους επιτηδευματίες που αναφέρονται παραπάνω στις περιπτώσεις 1, 2 και 3 διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης (άρθρο 4§3 ΚΒΣ). Ειδικά οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου όταν έχουν και άλλο κλάδο πέραν αυτού, για τον δεύτερο κλάδο τηρούν τα βιβλία που αντιστοιχούν στα δικά του ακαθάριστα έσοδα, όχι όμως κάτω από εσόδων - εξόδων (άρθρο 4 § 3), εκτός εάν πρόκειται για επάγγελμα που εντάσσεται σε βιβλίο αγορών (§ 4) ή ασκείται σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό κάτω των 5.000κατοίκων (§ 6).

δ. Οι παρακάτω επιτηδευματίες, οι οποίοι εντάσσονται στην πρώτη κατηγορία (βιβλίο αγορών), όταν δεν έχουν τη μορφή της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε.

1.ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών, για την εμπορία βενζίνης,

2. ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές,

3. ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.

ΒΛΕΠΕ ΠΙΝΑΚΑ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ Η ΜΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΧΡΟΝΟΥ

α/α	Κατηγορίες	Ορια ακαθαρίστων Εσόδων	Παρατηρήσεις
1	Απαλλασσομενοι τήρησης βιβλίων, ΑΛΠ και ΑΠΥ ΦΠΑ:απαλα-Σσόμενοι	9.000 Ευρώ από πώληση αγαθών 4.000 από παροχή υπηρεσιών 9.000 Ευρώ από πώληση και παροχή υπηρεσιών, όχι όμως η ΠΥ μεγαλύτερη των 4.000. Φορηγό πλοίο Ν.27/75 με χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους (άρθρο 2 § 5)	Εξαιρούνται: Ελεύθεροι επαγγελματίες (γιατροί, δικηγόροι, λογιστές κ.λπ.). Χονδροπωλητές κατά κύριο λόγο (χονδρικές πωλήσεις άνω του 60%). Εξαγωγείς ανεξάρτητα από ποσοστό. Όλα τα νομικά πρόσωπα. Όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα-κλαδικά βιβλία της παρ.5 του άρθρου 10 (Βλέπε άρθρο 2 § 5)
2	Πρώτη (Αγορών) Τεκμαρτό καθεστώς	Μέχρι 100.000 Ευρώ	Εξαιρούνται: Όλοι οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό μεγαλύτερο των 5000 κατοίκων. Επιτηδευματίες σε τουριστικές περιοχές ανεξαρτήτως πληθυσμού. Τα νομικά πρόσωπα οπουδήποτε στην επικράτεια. Χονδροπωλητές κατά κύριο λόγο(χονδρικές πωλήσεις άνω του 60%). Εξαγωγείς ανεξάρτητα από ποσοστό. Τα καταστήματα ή οι χώροι στους οποίους προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα (εκτός τα παραδοσιακά καφενεία) και οι επιχειρήσεις που παρέχουν και υπηρεσίες ακόμα κι αν λειτουργούν σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό με πληθυσμό κάτω των 5000 κατοίκων.
3	Δεύτερη (εσόδων -εξόδων) ΦΠΑ:κανονικό καθεστώς	Μέχρι 1.000.000 Ευρώ.	Εξαιρούνται: ΑΕ, ΕΠΕ, οι επιχειρήσεις που κατονομάζονται στην παρ. 2 του άρθρου 4 και οι κατηγορίες των επαγγελματιών της § 4 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ.
4	Τρίτη (Λογιστικά βιβλία) ΦΠΑ: Κανονικό καθεστώς	Άνω των 1.000.000 Ευρώ.	Εξαιρούνται: Οι κατηγορίες επαγγελματιών των §3 και 4 του άρθρου 4 του κ'Β.Σ., εφόσον δεν λειτουργούν με τη μορφή της ΑΕ ή ΕΠΕ. Βλέπε θέμα .

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΡΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΤΑΞΗ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Κατηγορίες Βιβλίων	Από 1-1-1996 (Εγκ. ΠΟΛ. 1015/16-1-96 Άρθρ. 3 § 3 Π.Δ. 134/96) Δρχ.	Από 1-1-1998 (Άρθρ. 15 Ν.2579/98) Δρχ.	Από 1-1-2000 Άρθρο 9 § 2 & 3 Ν. 2753/99 Δρχ.	Από 1.1.2002 Άρθρο 17 § 1β Ν. 2948/2000 ΕΥΡΩ	Από 1.1-2003 Άρθρο 1 § 5, 2 § 3 Ν. 3052/02 ΕΥΡΩ
απαλλασσόμενοι επωλήσεις αγαθών ε παροχή υπηρεσιών αγορών (Α) Εσόδων - Εξόδων(Β) λογιστικά (Γ)	1.800.000 600.000 18.000.000 180.000.000 άνω των 180εκ.	1.800.000 600.000 18.000.000 250.000.000 άνω των 250εκ.	2.500.000 1.000.000 25.000.000 300.000.000 άνω των 300 εκ.	7.500 3.000 75.000 900.000 άνω των 900.000	9.000 4.000 100.000 1.000.000 άνω του 1.000.000

Σημειώσεις:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη όπως αυτά διαμορφώνονται κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Π.χ. Επιτηδευματίας ο οποίος νόμιμα τηρούσε βιβλίο Εσόδων - Εξόδων κατά τη χρήση 1/1-31/12/02 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 930.420 Ευρώ. Ο επιτηδευματίας αυτός παραμένει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και για τη χρήση 2003, αφού το όριο που ισχύει από 1-1-2003, για τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι μέχρι 1.000.000 Ευρώ και δεν το υπερéβει.

β) Όταν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μηνου τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με αναγωγή.

γ) Ο επιτηδευματίας μπορεί να τηρήσει προαιρετικά βιβλία ανώτερης κατηγορίας.

Προσοχή όμως:

1. Πρέπει να τηρήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία της ανώτερης κατηγορίας.

2. Η προαιρετική ένταξη μπορεί να γίνει μόνο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 4 § 8).

3. Όταν είναι επιτηδευματίας απαλλασσόμενος ή υπόχρεος τήρησης βιβλίου αγορών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος πρέπει να τηρήσει τα βιβλία της ανώτερης κατηγορίας, να παραμείνει δηλαδή στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, τουλάχιστον για πέντε χρόνια .

4. Η υποχρέωση παραμονής για πέντε χρόνια στην κατηγορία των ανώτερων βιβλίων δεν υπάρχει όταν ο υπόχρεος από το εσόδων - εξόδων εντάσσεται στην τρίτη κατηγορία, γιατί δεν αλλάζει καθεστώς ΦΠΑ.

7. Αλλαγή κατηγορίας βιβλίων στη διάρκεια της χρήσης (υποχρεωτικά)

Ο επιτηδευματίας ως γνωστό εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου. Όταν όμως στη διάρκεια της χρήσης ασκηθεί και δεύτερη δραστηριότητα ενδέχεται ο επιτηδευματίας να επιβάλλεται να αλλάξει την κατηγορία των βιβλίων την οποία νομίμως τηρεί. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση φυσικού προσώπου που τηρεί βιβλίο αγорών με δραστηριότητα σε πόλη ή χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων και ο επιτηδευματίας αυτός αρχίσει δραστηριότητα (υποκατάστημα) σε πόλη ή χωριό άνω των 5.000 κατοίκων ή η νέα δραστηριότητα αφορά κατάστημα που σερβίρονται και φαγητά ή ποτά (εστιατόρια, ταβέρνες κ.λπ.) ή πρόκειται για παροχή υπηρεσίας.

Στην περίπτωση αυτή η νέα δραστηριότητα συμπαρασύρει και την πρώτη και θα πρέπει να τηρηθούν βιβλία Β' κατηγορίας και γι' αυτήν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Ακόμα ο επιτηδευματίας επιβάλλεται να αλλάξει κατηγορία βιβλίων στη διάρκεια της χρήσης όταν εσφαλμένα παρέμεινε ή εντάχθηκε σε κατώτερη κατηγορία στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση βέβαια αυτή επιβάλλονται οι κυρώσεις τη μη τήρησης βιβλίων προσήκουσας κατηγορίας για το διάστημα που μεσολαβεί από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι του χρόνου της αλλαγής.

8. Προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας

Ο κάθε επιτηδευματίας δικαιούται να τηρήσει προαιρετικά βιβλία ανώτερης κατηγορίας. Αυτό όμως πρέπει να γίνει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων που ορίζονται για την κατηγορία στην οποία προαιρετικά εντάσσεται (άρθρο 4 § 8 ΚΒΣ).

Σημειώνουμε, ότι η υποχρέωση παραμονής για μια πενταετία στην κατηγορία των προαιρετικά τηρούμενων βιβλίων, ισχύει μόνο για εκείνους που άλλαξαν καθεστώς Φ.Π.Α., δηλαδή έκαναν μετάταξη από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. (άρθρο 32 § 9 ΦΠΑ).

Σε προαιρετική τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας από βιβλίο

Άρθρο 4. Κατηγορίες Βιβλίων

εσόδων εξόδων δεν έχουμε μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου δεν υπάρχει η υποχρέωση παραμονής για μια πενταετία στην τρίτη κατηγορία, υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται κάτω του ορίου των λογιστικών βιβλίων.

Για διευκόλυνση του αναγνώστη παραθέτουμε τον ακόλουθο πίνακα:

Ένταξη εκ του νόμου	Προαιρετική ένταξη	
Απαλλασσόμενος βιβλίων και ΦΠΑ	Βιβλίο αγορών ΦΠΑ:Ειδικό καθεστώς	Πενταετία παραμονής
Βιβλίο αγορών ΦΠΑ:Ειδικό καθεστώς	Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων ΦΠΑ: Κανονικό καθεστώς	Πενταετία παραμονής
Βιβλίο αγορών ΦΠΑ: Ειδικό καθεστώς	Λογιστικά βιβλία ΦΠΑ:Κανονικό καθεστώς	Πενταετία παραμονής
Απαλλασσόμενος βιβλίων και ΦΠΑ	Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων ΦΠΑ:Κανονικό καθεστώς	Πενταετία παραμονής
Απαλλασσόμενος βιβλίων και ΦΠΑ	Λογιστικά βιβλία ΦΠΑ:Κανονικό καθεστώς	Πενταετία παραμονής
Εσόδων – Εξόδων ΦΠΑ:Κανονικό καθεστώς	Λογιστικά Βιβλία ΦΠΑ:Κανονικό καθεστώς	Δεν ισχύει πενταετία ίδιο καθεστώς ΦΠΑ.

9. Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου

Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν και όχι το ποσό της προμήθειας που είναι το πραγματικό ακαθάριστο έσοδο του επιτηδευματία για τη φορολογία εισοδήματος.

10. Επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου - Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων

Όταν επεξεργάζονται αγαθά για λογαριασμό τρίτου (ΦΑΣΟΝ) η ένταξη σε κατηγορία βιβλίων γίνεται με βάση τα έσοδα από την παροχή υπηρεσίας. Όταν χρησιμοποιούνται και υλικά τα οποία τιμολογούνται (χρεώνονται) προς τον εντολέα τότε και η αξία αυτών συναθροίζεται με τα έσοδα της παροχής υπηρεσίας.

11. Αγορές αγαθών για λογαριασμό τρίτου. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων

Η ένταξη σε κατηγορία βιβλίων γίνεται με βάση τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Στην περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιούνται αγορές αγαθών για λογαριασμό τρίτου έναντι προμήθειας (άρθρο 12 § 8) το ποσό που λαμβάνεται υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων είναι αυτό των προμηθειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το ύψος των αγορών, αφού για να συμβεί αυτό απαιτείται ειδική διάταξη και τέτοια διάταξη δεν υπάρχει. **Παράδειγμα:** Αγορές για λογαριασμό τρίτου 2.000.000 Ευρώ προμήθεια 8%. Ακαθάριστο έσοδο 160.000 Ευρώ. Ένταξη στην Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων (εσόδων - εξόδων).

12. Διαχειριστική περίοδος μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου

Τα ακαθάριστα έσοδα, στην περίπτωση αυτή, βρίσκονται με αναγωγή σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Ειδικά στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες

τους με βιβλίο αγορών και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ, θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στη χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα αυτών, όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του επόμενου έτους (Όριο βιβλίων αγορών μέχρι 100.000 Ευρώ).

Π.χ. 1. Επιτηδευματίας κάνει έναρξη εργασιών στις 1/5 με βιβλίο εσόδων- εξόδων. Πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα μέχρι 31/12 Ευρώ 130.000. Με την αναγωγή σε ετήσια προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα $(130.000:8) \times 12 = 195.000$ Ευρώ. Άρα και στο επόμενο έτος εντάσσεται σε βιβλίο εσόδων - εξόδων.

2. Επιτηδευματίας κάνει έναρξη εργασιών στις 1/10 με βιβλίο αγορών, πραγματοποιεί αγορές μέχρι 31/12 Ευρώ 140.000. Με αναγωγή σε ετήσιες οι αγορές είναι: (Αγορές επί τους μήνες λειτουργίας) $140.000 \times 3/12 = 35.000$. Αν υποθέσουμε ότι πραγματοποιούσε συντελεστή μικτού κέρδους 30%, τότε τα

ακαθάριστα έσοδα είναι $35.000 \times 1,30 = 45.500$. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. γίνεται αναγωγή των εσόδων σε ετήσια, δηλαδή $45.500 \times 12/3 = 182.000$ Ευρώ. Άρα τον επόμενο χρόνο υποχρεούται να τηρήσει βιβλίο εσόδων - εξόδων.

Τέλος, σημειώνεται ότι χρονικό διάστημα που είναι μεγαλύτερο των δεκαπέντε ημερών, λογίζεται ως μήνας, για την αναγωγή των ακαθαρίστων εσόδων σε ετήσια και αντιστρόφως χρονικό διάστημα μικρότερο των δεκαπέντε ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη.

13. Εποχιακές επιχειρήσεις

Στην § 4.5.1 της βασικής ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24-11-92 του ΚΒ.Σ. διευκρινίζεται ότι για τις επιχειρήσεις που έχουν εποχιακό χαρακτήρα, λειτουργούν δηλαδή ορισμένους μήνες του χρόνου, δεν εφαρμόζεται η αναγωγή των εσόδων τους σε ετήσια. Τα έσοδα των μηνών λειτουργίας τους κάθε χρόνο θεωρούνται ως έσοδα δωδεκάμηνης περιόδου. Π.χ. Εστιατόριο σε τουριστική περιοχή εργάζεται εποχιακά από 1/5 - 30/10 και πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα 360.000 Ευρώ. Τα έσοδα αυτά θεωρούνται έσοδα δωδεκάμηνης περιόδου και έτσι και τον επόμενο χρόνο θα τηρήσει Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων γιατί δεν γίνεται αναγωγή των εσόδων αυτών σε δωδεκάμηνη βάση.

Επίσης επί αδράνειας επιχείρησης δεν εφαρμόζεται η αναγωγή

των εσόδων σε ετήσια βάση. (Σχετ. Εγγρ. 1119537/749/30-10-98).

14. Μετατροπές επιχειρήσεων

Όποιες εταιρείες προέλθουν από μετασχηματισμό επιχειρήσεων από τις 24-8-1993 και μετά, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 του Ν.2166/93 (βλ. §9 άρθρου 4 Κ.Β.Σ.), έχουν όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν. Δηλαδή εάν η νέα εταιρεία προέρχεται από επιχείρηση η οποία είχε βιβλία τρίτης κατηγορίας, θα τηρήσει και αυτή βιβλία τρίτης κατηγορίας. Εάν η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης και η προκύπτουσα από το μετασχηματισμό εταιρεία θα τηρήσει αμέσως βιβλίο αποθήκης.

Για όσες εταιρείες μετασχηματίστηκαν πριν από τις 24-8-1993 εξακολουθεί να ισχύει το μέχρι τότε καθεστώς, το οποίο παραθέτουμε στη συνέχεια για ελέγχους που θα γίνουν στις παλαιές αυτές χρήσεις.

Παλαιό καθεστώς

➤ Μετατροπή ατομικής σε Α.Ε.

Η ανώνυμη εταιρεία, που προέρχεται από μετατροπή ατομικής επιχείρησης, δεν αποκτά (κληρονομεί) τις υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης, αφού πρόκειται για νέο νομικό πρόσωπο και ως εκ τούτου για να υποχρεωθεί σε τήρηση βιβλίου αποθήκης θα πρέπει η Α.Ε. να υπερβεί το όριο τήρησης δυο διαχειριστικές περιόδους. Σχετ. ΣτΕ 2697/72. (Δεν ισχύουν για μετατροπές από 24-8-1993).

➤ Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε.

Η μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε. συνεπάγεται τη διάλυσή της και σύσταση νέας εταιρείας με τον τύπο της Α.Ε. Άρα για να υποχρεωθεί η Α.Ε. σε τήρηση βιβλίου αποθήκης πρέπει να υπερβεί το όριο σε δυο διαχειριστικές περιόδους από τη σύστασή της. Αυτονόητο είναι ότι σε περίπτωση που η Ο.Ε. είχε κάποια απαλλαγή ή περιορισμό υποχρεώσεων στην τήρηση βιβλίου αποθήκης αυτός δεν ισχύει για την Α.Ε. (Σχετ ΣτΕ454/79). Τα ίδια ισχύουν και για τη μετατροπή της Ε.Ε. σε Α.Ε. (Δεν ισχύουν για μετατροπές από 24-8-1993)

Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε

Η μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. συνεπάγεται τη διάλυσή της και σύσταση νέας εταιρείας με τον τύπο της Ε.Π.Ε.. Άρα για να υποχρεωθεί η Ε.Π.Ε. σε τήρηση βιβλίου αποθήκης πρέπει να υπερβεί το όριο σε δύο διαχειριστικές περιόδους από τη σύστασή της, όπως συμβαίνει και με τη μετατροπή ΣΕ. σε Α.Ε. (Δεν ισχύουν για μετατροπές από 24-8-1993)

➤ **Συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών**

Στις περιπτώσεις συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών, με σύσταση νέας εταιρείας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2190/1920 όπως ισχύει, η νέα αυτή Α.Ε. αποτελεί και για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. νέα επιχείρηση. Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης θα αρχίσει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη φορά τα ακαθάριστα έσοδα θα ξεπεράσουν το όριο που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. (Δεν ισχύουν για συγχωνεύσεις από 24-8-1993)

➤ **Διάσπαση ανωνύμων εταιρειών, με σύσταση νέων**

Στις περιπτώσεις διάσπασης ανωνύμων εταιρειών, με τη σύσταση νέων ανωνύμων εταιρειών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2190/1920, όπως ισχύει, οι νέες αυτές ανώνυμες εταιρείες αποτελούν για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΣ νέες επιχειρήσεις. Η υποχρέωση της τήρησης βιβλίου αποθήκης θα αρχίσει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί εκείνη κατά την οποία τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους θα ξεπεράσουν για δεύτερη φορά το όριο που προβλέπει ο ΚΦΣ (Εγγ 1085739/1090/6-2-91). (Δεν ισχύουν για διασπάσεις από 24-8-1993)

➤ **Μετατροπή Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα**

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (Διαταγή Λ. 13602/535/ΠΟΛ. 183/20.9.1980) σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης εταιρείας σε ετερόρρυθμη, με ομόφωνη απόφαση όλων των συνεταίρων και αντίστροφα, δεν επέρχεται κατάλυση του παλαιού νομικού προσώπου της μετατρεπομένης εταιρείας, και σύσταση νέου νομικού προσώπου, αλλά το παλαιό αυτό νομικό πρόσωπο

εξακολουθεί να υφίσταται με νέο όμως τύπο.

Για την ταυτότητα του νομικού λόγου επίσης γίνεται δεκτό ότι και στην περίπτωση μεταβολής της επωνυμίας ομόρρυθμης εταιρείας, λόγω αποχωρήσεως ενός από τους εταίρους αυτής, ανεξάρτητα από την είσοδο ή μη είσοδο νέου εταίρου, δεν επέρχεται κατάλυση του παλαιού νομικού προσώπου και σύσταση νέου, αλλά το παλαιό αυτό νομικό πρόσωπο εξακολουθεί να υφίσταται, με νέα όμως επωνυμία.

Μετά από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι ο νέος τύπος της εταιρείας ή η εταιρεία με τη νέα επωνυμία συνεχίζει να έχει τις υποχρεώσεις της προηγούμενης.

➤ **Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε.**

Κατά τη μετατροπή ανωνύμου εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με τις διατάξεις του Ν. 2190/20, συνεχίζεται το ίδιο νομικό πρόσωπο και ως εκ τούτου και ως προς την τήρηση του βιβλίου αποθήκης η Ε.Π.Ε. «κληρονομεί» τις υποχρεώσεις της Α.Ε.

Σχετική η γνωμοδότηση 76/2-2-1987 της Νομικής Δ/σης του ΥΠ.ΟΙΚ.

Εξάλλου και με την παρ. 4 του άρθρου 66 του Ν. 2190/20 ορίζεται ότι η μετατρέσιμη εταιρεία (Α.Ε.) συνεχίζεται υπό τον τύπο' της Ε.Π.Ε.

➤ **Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.**

Κατά τη μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/20 δεν ιδρύεται νέο νομικό πρόσωπο, αλλά απλώς μεταβάλλεται ο νομικός τύπος, ως εκ τούτου και στην περίπτωση αυτή η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης θα κριθεί ως συνέχεια της Ε.Π.Ε.. Σχετική η γνωμοδότηση 76/2-2-1987 της Νομικής Διεύθυνσης του ΥΠ.ΟΙΚ.

Εξάλλου, και με το τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 67 του Ν. 2190/20 ορίζεται ότι η από μετατροπή εταιρεία (Ε.Π.Ε.) **συνεχίζεται** ως ανώνυμη εταιρεία.

Ενισχυτική των παραπάνω απόψεων είναι και η (για άλλο θέμα) απόφαση του ΣτΕ 1776/88 με την οποία κρίθηκε ότι δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων κατά τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Συγκεκριμένα αναφέρονται «Επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου

67 του Ν. 2190/20, η μετατροπή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εις ανώνυμον εταιρείαν ενεργείται κατά την αυτόθι διαγραφομένη διαδικασία και προϋποθέσεις, οριζομένου περαιτέρω ότι «Προ της τηρήσεως των ανωτέρω η μετατροπή ουδέν επάγεται αποτέλεσμα. Από της συντελέσεως δε αυτών η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον τύπον της ανωνύμου εταιρείας. Αι εκκρεμείς δίκαι συνεχίζονται μη απερχόμενης βιαίας διακοπής της δίκης εκ της μετατροπής και μη απαιτούμενης ουδεμιάς ειδικότερας διά την συνέχιση διατυπώσεως». Εκ της τελευταίας ταύτης διατάξεως συνάγεται ότι διά της μετατροπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εις ανώνυμον δεν επέρχεται κατάλυσις του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυσις νέου τοιούτου, της ανωνύμου εταιρείας, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφισταμένης εταιρείας εις ανώνυμον. Συνεπώς, εις την περίπτωσιν ταύτην η εισφορά ακινήτων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης προς την συνιστωμένην ανώνυμον δεν συνιστά την κατά την παρ. 1 του άρθρου 1ΑΝ. 1587/1950 μεταβίβασιν, υποβαλλομένη εις τον υπό του νόμου τούτου προβλεπόμενον φόρον».

Σημειώναμε στην πρώτη έκδοση: **Αντίθετα**, με το πιο κάτω δημοσιευμένο (στη ΦΕ σελ. 980/87) έγγραφο του ΥΠ.ΟΙΚ γίνεται δεκτό ότι για τις διατάξεις του ΚΦΣ η μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. θεωρείται νέα επιχείρηση. Η προσωπική μας άποψη συντάσσεται με την προαναφερόμενη γνωμοδότηση και τις διατάξεις του Ν. 2190/20, δεδομένου ότι ο Κ.Β.Σ. δεν καθορίζει τότε μια επιχείρηση είναι νέα ή όχι, αλλά η θέση της Διοίκησης είναι αυτή που πρέπει να εφαρμόζεται από τις ΔΟΥ.

Έγγραφο Κ. 2558/28-4-87.

«Σε απάντηση ερωτήματος, σας γνωρίζουμε ότι η επιχείρηση που θα προκύψει από τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΣ θεωρείται νέα επιχείρηση και θα υποχρεωθεί στην τήρηση βιβλίου αποθήκης από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που ακολουθεί εκείνη κατά την οποία τα ακαθάριστά της έσοδα θα ξεπεράσουν για δεύτερη φορά το όριο που προβλέπει ο ΚΦΣ».

Η θέση αυτή της Διοίκησης ανακλήθηκε με την §8.6.5 της Εγκ. του ΚΒ.Σ. και «η εναρμόνιση της Διοίκησης με τη δικαστηριακή νομολογία, στο συγκεκριμένο θέμα, ισχύει για τις μετατροπές εταιρειών που πρόκειται να γίνουν από 1/1/1993 και μετά».

Άρθρο 5
Βιβλία πρώτης κατηγορίας

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

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

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

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

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

4.⁽¹⁾ «Τα ποσά των εξόδων μέχρι πενήντα (50) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν με ένα ποσό ανά εκδότη στοιχείου».

1. Η παρ. 4 του άρθρου 5, προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 5

1. Ποιοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου αγορών

Γενικά, βιβλίο αγορών τηρούν οι επιτηδευματίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα φτάνουν τις 100.000 Ευρώ (Βλέπε Πίνακα 1 Άρθρου 4).

Εκτός αυτών, βιβλίο αγορών τηρούν πάντοτε 3 κλάδοι επιτηδευματιών, ανεξάρτητα από τα ακαθάριστα έσοδά τους και τον πληθυσμό της πόλης ή του χωριού που είναι εγκαταστημένοι (§ 4), εκτός εάν λειτουργούν ως ΑΕ ή ΕΠΕ. Οι κλάδοι αυτοί είναι:

- α) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,
- β) ο πωλητής σπυρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων,
- γ) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης.

2. Προαιρετική τήρηση βιβλίου αγορών

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

Άρθρο 6 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

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

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

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

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

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

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

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

3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ", όπως ορίζεται από την απόφαση Σ. 1659/20.6.1988 (ΦΕΚ Β' 497).

«⁽¹⁾ Η παράγραφος 4 του άρθρου 5 έχει ανάλογη εφαρμογή και επί των βιβλίων της δεύτερης κατηγορίας».

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται

1. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 6, προστέθηκε με το άρθρο 2 §5 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου

διακεκριμένα:

α) Τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,

β) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

γ) Η αξία αγοράς παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α που αναλογεί σε 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.⁽²⁾ Ο επιτηδευματίας της δεύτερης Κατηγορίας τηρεί και

2. Η παρ. 6 του άρθρου 6, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 4 του Ν. 2753/99 και ισχύει από 31/12/1999, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. ζ' του ίδιου άρθρου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, στο οποίο η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. κατ' εξαίρεση, απαλλάσσεται από την υποχρέωση αυτή, μόνο για την απογραφή της 31ης Δεκεμβρίου 1994, ο επιτηδευματίας που τα ακαθάριστα έσοδά του δεν θα υπερβούν το ποσό των 80.000.000 δραχμών».

- Το πρώτο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου αυτού είχε τεθεί όπως ίσχυε με το άρθρο 4 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/1996. Άρθρο 22 ίδιου Π.Δ.

- Η παρ. 6 του άρθρου 6 για πρώτη φορά προστέθηκε με το άρθρο 43 § 1 του Ν. 2214/94. Η έναρξη ισχύος του από 31-12-1994 σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιγ' του ίδιου νόμου.

- Το πρώτο εδάφιο το οποίο ίσχυσε για τις απογραφές 31/12/94 και 31/12/95 είχε ως εξής:

«Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων

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

27 και 28 του παρόντος Κώδικα»,

Σχετική Διάταξη

Α.Υ.Ο 1004/226/13 ΠΟΛ. 1006/11-1-1996 (ΦΕΚ β 47).

«Αναστέλλουμε (εξαιρούμε) από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων), μόνο κατά την 31 Δεκεμβρίου 1995, την κατηγορία των επιηδευματιών που τηρεί βιβλία- δεύτερης κατηγορίας τους ΚΒΣ και τα ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1995 δεν υπερέβησαν τα 18.000.000 Δρχ».

Η απόφαση αυτή ίσχυσε μέχρι 31/12/98 οπότε το ποσό ορίστηκε στην παρ. 6 του άρθρου 6.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 6

1. Ποιοι είναι υπόχρεοι τήρησης Βιβλίων Β' Κατηγορίας

Γενικά, υπόχρεοι τήρησης βιβλίου Β' Κατηγορίας (Βιβλίο Εσόδων -Εξόδων) είναι οι επιτηδευματίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα φτάνουν στο ύψος του 1.000.000 Ευρώ.

Εκτός των παραπάνω επιτηδευματιών βιβλίο εσόδων - εξόδων τηρούν πάντοτε και 4 κλάδοι επιτηδευματιών ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, αν δεν λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ.

Οι κλάδοι αυτοί είναι:

1. Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.
2. Εκείνοι που φορολογούνται με ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος.
3. Οι εκμεταλλευτές πλοίων δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/ 75.
4. Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου.

Δηλαδή εξαιτίας του ύψους των ακαθάριστων εσόδων σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούνται να τηρήσουν λογιστικά βιβλία, όπως επίσης δεν έχουν δικαίωμα να τηρήσουν βιβλίο αγορών. Από 1/1/2003 καταργήθηκε η ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία 12 κλάδων επιτηδευματιών .

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ
ΕΣΟΔΑ**

Φορολογία εις λήψης χείρων 004	Δικαιολογητικό εγγραφής		ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Ακαθάριστα έσοδα από								Λοιπές πράξει ς	ΕΣΟΔΑ Επόμενης χρήσης	ΦΠΑ			
				Εμπορεύματα				Προϊόντα		Α και Β Υλες	Παροχή Υπηρεσιών						
	ΗΜΕΡΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΕΙΡΑ		No	Υποδήματα		Εσώρουχα		Υποκάμισα		Υφασμα				ΦΑΣΟΝ		
					Χονδρικά	Λιανικά	Χονδρικά	Λιανικά	Χονδρ.	Λιαν.	Πχ Λιαν.				Χονδρικά	Λιανικά	
					18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%				18%	18%	
1	ΤΠ.ΔΑ	40	Πωλήσεις υποκαμίσων						1.500							270	
1	ΑΛΠ	1-20	Λιανικές πωλήσεις			500		250		155						162,9	
1	Τιμ.Α	18-45	Πωλήσεις εμπορευμάτων		1.200											216	
2	Τιμ. Β	15-20	Πωλήσεις εμπορευμάτων				800									144	
2	«Ζ»	12	Λιανικές πωλήσεις			500		251		180						167,58	
3	«Ζ»	13	Λιανικές πωλήσεις			300				350						117	
4	Τ.ΠΥ.	5-8	Φασόν									900				162	
6	Π.Τ.	13	Επιστροφή υποκαμίσων						(300)							(54)	
7	«Ζ»	14	Λιανικές πωλήσεις			200		100		55	65					75,60	
ολο σε μεταφορά																	1.261,08

Σημειώσεις:

1. Περιγράφεται η κατηγορία του αγαθού ή της υπηρεσίας κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους για τη φορολογία εισοδήματος (π.χ. υποκάμισα κλπ.), αν η επιχείρηση δεν θέλει να συντάσσει κατάσταση για τις ανάγκες των φορολογιών.

2. Τίθεται ο συντελεστής ΦΠΑ, που ανήκει το αγαθό ή η ένδειξη απαλλαγής αν απαλλάσσεται.

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ
ΕΞΟΔΑ**

Χρονολογία έσοδου ή λήψης του στοιχείου 1996		Δικαιολο- γητικό εγγραφής		Όνοματεπώνυμο ή επωνυμία αντισυμβαλλομένου	Αγορές					Δαπάνες για		Εξοδα Επόμενης Χρήσης	ΦΠΑ	
ΜΗΝΑΣ	ΗΜΕ- ΡΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΕΙΡΑ	No		Εμπορε- ύματα		Α και Β Υλες	Από μη υποκειμ.	Πάγια	Λήψη Υπηρ.	Γενικά έξοδα ⁽¹⁾			
					(2) %	18 %					18%			18%
	1	Τιμ. Ε	281	Γορτυνία ΑΕ			5.500						990	
	2	ΤΠ.ΔΑ	3230	Α. Γεωργίου & Σία ΟΕ	1,22								97,67	
	5	Αποδ.	-	ΔΕΗ						150,1	28,2		12,01	
	5	Αποδ.	-	Ενοίκιο							300		-	
	5	Τ.Π.Υ.	15	Κ. Κωνσταντίνου					1.250				225	
	12	Τιμ. Α	342	"Γορτυνία" ΑΕ			900						162	
	15	π.τ.	205	Α. Γεωργίου & Σία ΟΕ	(220								(17,67	
	18	Τιμ.	28	Δ. Ζαχαρόπουλος)	2.1)	
						00							378	
όλο σε μεταφορά					1,00	2,1	6.400	Φ	Φ	1.250	150,1	328,	1.847	
					0	00				0	25			

Σημειώσεις: 1. Τα γενικά έξοδα πρέπει να αναλύονται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου σε: α) αμοιβές προσωπικού, β) αμοιβές τρίτων, γ) ενοίκια, δ) τόκους και ε) λοιπά γενικά έξοδα.
2. Σημειώνεται ο συντελεστής ΦΠΑ στον οποίο υπάγονται οι αγορές.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται: α) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου, β) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, γ) τα χορηγούμενα και λαμβανόμενα δάνεια, καθώς και οι εισπράξεις και καταβολές για την εξόφλησή τους και δ) οι απροσβέσεις των πηγίων.

2. Βιβλίο απογραφών στους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων (βλέπε άρθρο 6 § 6)

Όλοι οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο εσόδων-εξόδων τηρούν και βιβλίο απογραφών, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας.

Δηλαδή για 31/12/2003 το όριο αυτό είναι 100.000 Ευρώ (για 31/12/2002: 100.000, για 31/12/2001: 75.000) και γενικότερα όπως προαναφέραμε το όριο που εκάστοτε ισχύει ως ανώτατο στην Α' κατηγορία. Άρθρο 6 §6 ΚΒΣ.

Διευκρινίζεται ότι εάν μια επιχείρηση κατά την προηγούμενη χρήση τήρησε βιβλίο απογραφών και την τρέχουσα χρήση δεν ξεπέρασε το ισχύον όριο έχει τη δυνατότητα να μην τηρήσει βιβλίο απογραφών για τη χρήση αυτή.

Υπολογισμός καθαρών κερδών. Προαιρετική τήρηση απογραφής

Για τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο εσόδων-εξόδων, το καθαρό τους εισόδημα (αποτέλεσμα) υπολογίζεται λογιστικά. Δηλαδή ακαθάριστα έσοδα μείον δαπάνες όπως ορίζονται στο άρθρο 31 του Ν. 2238/94 συν πλην απογραφές έναρξης και λήξης. Από 1/1/2003 το αποτέλεσμα υπολογίζεται καθαρά λογιστικά (έσοδα μείον έξοδα) άρα αναγνωρίζονται και ζημιές. Δεν χρησιμοποιούνται πλέον συντελεστές και οροφές όπως τα προηγούμενα έτη.

Εάν δεν υπάρχει υποχρέωση απογραφής, ως απογραφή λήξης λαμβάνεται το 10% των αγορών της χρήσης και ως απογραφή έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης. Εάν συνταχθεί προαιρετικά η απογραφή αυτή λαμβάνεται υπόψη με την προϋπόθεση ότι θα συνεχιστεί η σύνταξη απογραφών για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής. Εάν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή επιβάλλονται οι κυρώσεις για μη σύνταξη απογραφής. Άρθρο 33 § 1 Ν. 2238/94, όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 1 του Ν. 2753/99.

Όρια ακαθαρίστων εσόδων για την τήρηση βιβλίου απογραφών

Απογραφή 31/12/94 ακαθ. έσοδα 80.000.000 (Άρθρο 6 § 6 όπως ισχύει μέχρι την 30/1/99).

Απογραφή 31/12/95 ακαθ. έσοδα 18.000.000 (ΑΥΟ ΠΟΛ 1006/11-1-96).

Απογραφή 31/12/96 ακαθ. έσοδα 18.000.000 (ΑΥΟ ΠΟΛ 1328/20-12-96).

Απογραφή 31/12/97 ακαθ. έσοδα 18.000.000 (ΑΥΟ ΠΟΛ 1326/17-12-97).

Απογραφή 31/12/98 ακαθ. έσοδα 18.000.000 (ΑΥΟ ΠΟΛ 1315/29-12-98).

Απογραφή 31/12/99 ακαθ. έσοδα 25.000.000 (Άρθρο 6 § 6).

Για την απογραφή της 31/12/99 και για τις μετέπειτα διαχειριστικές περιόδους όριο τήρησης του βιβλίου απογραφών είναι το όριο τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας. Ανώτατο Α' κατηγορίας δηλαδή για 31/12/2003 100.000 Ευρώ.

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω όρια δεν καταλαμβάνουν τους επιτηδευματίες εκείνους οι οποίοι λόγω επαγγέλματος έχουν εξαιρεθεί με αποφάσεις του Υπουργού οικονομικών από την τήρησή του ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους.

3. Επιτηδευματίες με βιβλίο αγορών και εσόδων-εξόδων

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αγορών (άρθρο 4 § 4 ΚΒΣ) και έχουν και άλλη δραστηριότητα για την οποία τηρούν εσόδων - εξόδων, υποχρεούνται σε απογραφή μόνο για τα εμπορεύσιμα αγαθά του δεύτερου κλάδου. Για την απογραφή των χρήσεων 1995, 1996, 1997, 1998 πρέπει ο κλάδος αυτός να είχε υπερβεί τα 18.000.000 δρχ., για το 1999 και 2000 τα 25.000.000 Δρχ για το 2001 τα 75.000 Ευρώ για το 2002, 2003 τα 100.000 Ευρώ. Π.χ. πώληση υγρών βενζίνης (βιβλίο αγορών) και εμπορία πετρελαίου, ανταλλακτικών, αξεσουάρ και λιπαντικών (εσόδων-εξόδων). Κρίνεται μόνο από τα ακαθάριστα έσοδα της εμπορίας πετρελαίου, ανταλλακτικών, αξεσουάρ και λιπαντικών, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών των δραστηριοτήτων για τις οποίες τηρεί εσόδων-εξόδων.

**Άρθρο 7
Βιβλία τρίτης κατηγορίας**

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

2. ⁽¹⁾ Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

«⁽²⁾ Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να

1. Η παρ. 2 του άρθρου 7 τέθηκε όπως ισχύει με το όρθρο 5 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος από την χρήση που αρχίζει από 1/1/1997 και μετά (άρθρο 22 § 2 του ίδιου Π.Δ.).

Η προηγούμενη διάταξη η οποία ίσχυσε από 1/1/93 – 31/12/96 είχε ως εξής: (Μόνη διαφορά ότι από 1/1/97 τηρούνται υποχρεωτικό και οι υπογραμμισμένοι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί)

«Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικό το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε επίπεδο τριτοβάθμιων λογαριασμών, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του.

Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών. 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.

2. Το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 7 προστέθηκαν με το άρθρο 2 § 6 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1-1-2003, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου

παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης».

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

4. ⁽³⁾ Η παράγραφος 4 του άρθρου 5 και η παράγραφος 3 του άρθρου 6 έχει ανάλογη εφαρμογή και επί των βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

5. ⁽⁴⁾ Οι ανώνυμες εταιρείες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο Πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

6 ⁽⁵⁾. Οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα με Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης Διεθνή

3. Η παρ. 4 του άρθρου 7, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 §7 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

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

4. Το πρώτο εδάφιο της §5 του άρθρου 7 τέθηκε όπως ισχύει το άρθρο 9§4 του Ν.2275/94. Έναρξη ισχύος από 29-12-1994. Άρθρο 10 Ν.2275/94. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Οι ανώνυμες εταιρείες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου». Δηλαδή από 29-12-94 προστέθηκε και το βιβλίο μετόχων.

5. Προστέθηκαν στο άρθρο 7 του ΚΒΣ, παράγραφοι 6 και 7 με το άρθρο 14 του νόμου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 15 του κ.ν. 2190/1920, εξαιρούνται από την υποχρέωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του νόμου αυτού (Σ.Σ. ΚΒΣ), στο βαθμό που οι διατάξεις αυτές είναι αντίθετες με τις ρυθμίσεις του κ.ν. 2190/1920.

7. Διευκρινίζεται ότι ως υποκείμενα στις διατάξεις του νόμου αυτού λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων θεωρούνται τόσο τα τηρούμενα για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λογιστικά βιβλία όσο και τα συμπληρωματικά φορολογικά βιβλία στα οποία καταχωρίζονται οι διαφορές μεταξύ των κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και των αντίστοιχων φορολογικών κανόνων. Επίσης διευκρινίζεται ότι οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν κυρώσεις για τη μη τήρηση ή την πλημμελή τήρηση των λογιστικών βιβλίων, συμπεριλαμβανομένων και των συμπληρωματικών φορολογικών βιβλίων, παραμένουν σε ισχύ.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 7

1. Βιβλία Γ' κατηγορίας

Εμμέσως από τις διατάξεις της § 2 του άρθρου 17, αλλά και από τη λογιστική επιστήμη στην οποία ουσιαστικά παραπέμπει το άρθρο 7, προκύπτει ότι τα **βιβλία της Γ' κατηγορίας είναι:**

1. Συγκεντρωτικό ημερολόγιο - αναλυτικά ημερολόγια ή γενικό ημερολόγιο.
2. Γενικό καθολικό.
3. Αναλυτικά καθολικά.
4. Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών.
5. Απογραφών - Ισολογισμών.
6. Μητρώο παγίων. Βλέπε στη συνέχεια ίδιο θέμα.
7. Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών
(εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 8).

Τέλος, επισημαίνουμε, αν και είναι αυτονόητο, ότι **τηρούνται και τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10, όταν συντρέχει περίπτωση.**

2. Πως πρέπει να τηρούνται τα βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τον Κ.Β.Σ.

α. Τα λογιστικά βιβλία πρέπει να τηρούνται **κατά την διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα** και σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης (άρθρο 7§1 ΚΒΣ).

β. **Εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών. Ειδικά οι λογαριασμοί της ομάδας 9 τηρούνται μόνο από ΑΕ και ΕΠΕ που ελέγχονται από ορκωτούς λογιστές

γ. **Υποχρεωτικοί λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ.** είναι υπογραμμισμένοι καθώς και όσοι δευτεροβάθμιοι ή τριτοβάθμιοι έχουν δημιουργηθεί με

γνωμοδοτήσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Γνωμ. 270/96 και Εγκ. ΠΟΛ. 1206/17.7.1996)

δ. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε μη θεσμοθετημένους από το Γ.Λ.Σ. τριτοβάθμιους καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες Του επιτηδεύματι.

ε. Ειδικές διατάξεις (άρθρο 7 Ν. 1882/90 βλέπε θέμα 42) με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε ΑΕ, ΕΠΕ και κατά μετοχές ΕΕ που υποχρεούνται σε επιλογή των ελεγκτών τους από το Σώμα ορκωτών Ελεγκτών κατισχύουν των διατάξεων του άρθρου 7 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι εταιρείες αυτές τηρούν πλήρως το ΓΛΣ καθώς και την ομάδα 9.

στ. Οι διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του άρθρου 7 του ΚΒΣ. Κλαδικά λογιστικά σχέδια έχουν θεσπιστεί για τις τραπεζικές (Π.Δ. 384/92-ΦΕΚ 21 Ο) και ασφαλιστικές επιχειρήσεις (Π.Δ. 148/84-ΦΕΚ 47).

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

η. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στους αντίστοιχους λογαριασμούς, με ένα ποσό για κάθε είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού (Αφορά ακαθάριστα έσοδα μετρητοίς). Όταν καταχωρούνται τα ημερήσια δελτία της φ.τ.μ. "Ζ» αναγράφεται ο αριθμός του Ζ. (άρθρο 7§4 και 6§3 ΚΒΣ).

3. Κλασσικό σύστημα τήρησης λογιστικών βιβλίων

Το ιταλικό ή κλασσικό σύστημα, κατά το οποίο τηρείται ένα γενικό ημερολόγιο, στο οποίο καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης. Κατ' εξαίρεση μπορεί να τηρείται και ένα ακόμα ημερολόγιο για τις τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού.

Ο επιτηδευματίας που εφαρμόζει το σύστημα αυτό, μπορεί να χρησιμοποιεί βοηθητικά ημερολόγια που περιέχουν πράξεις της αυτής φύσεως (βιβλίο ταμείου, αγορών, πωλήσεων, κλπ.). Τα βοηθητικά ημερολόγια είναι βιβλία πρώτης εγγραφής και τα δεδομένα αυτών μεταφέρονται στο γενικό ημερολόγιο με μία ή περισσότερες ανακεφαλαιωτικές εγγραφές, που παρέχουν την ημερήσια κίνηση των λογαριασμών που παρακολουθούνται στο καθένα από αυτά.

Με το σύστημα αυτό, δηλαδή όταν χρησιμοποιούνται βοηθητικά ημερολόγια και απ' αυτά μεταφέρεται η συνολική ημερήσια κίνηση στο γενικό ημερολόγιο, δημιουργείται το ερώτημα, αν αυτά πρέπει να είναι θεωρημένα ή όχι. Και ακόμη επί μηχανογραφικής τήρησης (όπου κυρίως εκεί χρησιμοποιούνται), αν το λογισμικό θα δίνει αυτόματη ετήσια προοδευτική αρίθμηση.

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι καταφατική, δηλαδή θα είναι θεωρημένα και οι εγγραφές θα αριθμούνται από το λογισμικό, γιατί πρόκειται για ημερολόγια (έστω και βοηθητικά), στα οποία γίνονται πρωτογενείς αναλυτικές εγγραφές, ιδιαίτερα μάλιστα αν πρόκειται για βοηθητικό ημερολόγιο αγορών. Αντίθετα, για το βοηθητικό ημερολόγιο πωλήσεων μπορεί να υποστηριχθεί, ότι είναι δυνατόν να μη θεωρηθεί κλπ. αφού η §4 του άρθρου 7 του ΚΒΣ επιτρέπει την καταχώρηση των εσόδων με ένα ημερήσιο ποσό για κάθε είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα. Εν τούτοις όμως και στην περίπτωση αυτή υπάρχει προβληματισμός όσον αφορά τις πωλήσεις επί πιστώσει, όπου απαιτείται αναλυτική καταχώρηση πελατών.

Συμπερασματικά, καλό είναι να είναι θεωρημένα και να αριθμούνται οι εγγραφές σε κάθε περίπτωση, αν και πιστεύουμε ότι θα έπρεπε να θεσπιστεί διάταξη ή να δοθεί διοικητικά η λύση να μη θεωρούνται, αφού η ημερήσια κίνηση καταχωρείται στο θεωρημένο γενικό ημερολόγιο και η θεώρησή τους καμία επιπλέον διασφάλιση δεν προσφέρει.

4. Το συγκεντρωτικό σύστημα τήρησης λογιστικών βιβλίων

Το σύστημα αυτό χαρακτηρίζεται αφενός από τη διάσπαση, του ενιαίου ημερολογίου σε πολλά αναλυτικά ημερολόγια και αφετέρου από τη συγκέντρωση των δεδομένων των ημερολογίων αυτών σε ένα συγκεντρωτικό ημερολόγιο. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται με πολλές

παραλλαγές, όπως:

α) τη γερμανική παραλλαγή, που τηρούνται δύο αναλυτικά ημερολόγια,

ταμείου και συμψηφιστικών πράξεων,

β) τη βελτιωμένη γερμανική παραλλαγή, που τηρούνται τέσσερα αναλυτικά ημερολόγια, ταμείου, συμψηφιστικών πράξεων, αγορών και πωλήσεων,

γ) την αγγλική παραλλαγή, που δεν τηρείται συγκεντρωτικό ημερολόγιο, αλλά τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα αναλυτικά ημερολόγια, μεταφέρονται απευθείας στο γενικό καθολικό,

δ) τη γαλλική παραλλαγή, που χρησιμοποιούνται πολλά αναλυτικά ημερολόγια, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης, Π.χ. ταμείου, τραπεζών, επιταγών, αγορών, πωλήσεων κλπ.,

ε) την αμερικανική παραλλαγή, που το συγκεντρωτικό ημερολόγιο και το γενικό καθολικό έχουν ενσωματωθεί σε ένα βιβλίο.

Στο συγκεντρωτικό σύστημα οι τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού καταχωρούνται στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο, ή καταχωρούνται σε ξεχωριστό ημερολόγιο (εγγραφών ισολογισμού).

Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να αλλάζει το λογιστικό σύστημα που ακολουθεί από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου ή και κατά τη διάρκειά της, αν πρόκειται να αλλάξει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων, από το χειρόγραφο στο μηχανογραφικό.

5. Τήρηση στο κεντρικό αναλυτικού ημερολογίου υποκαταστημάτων

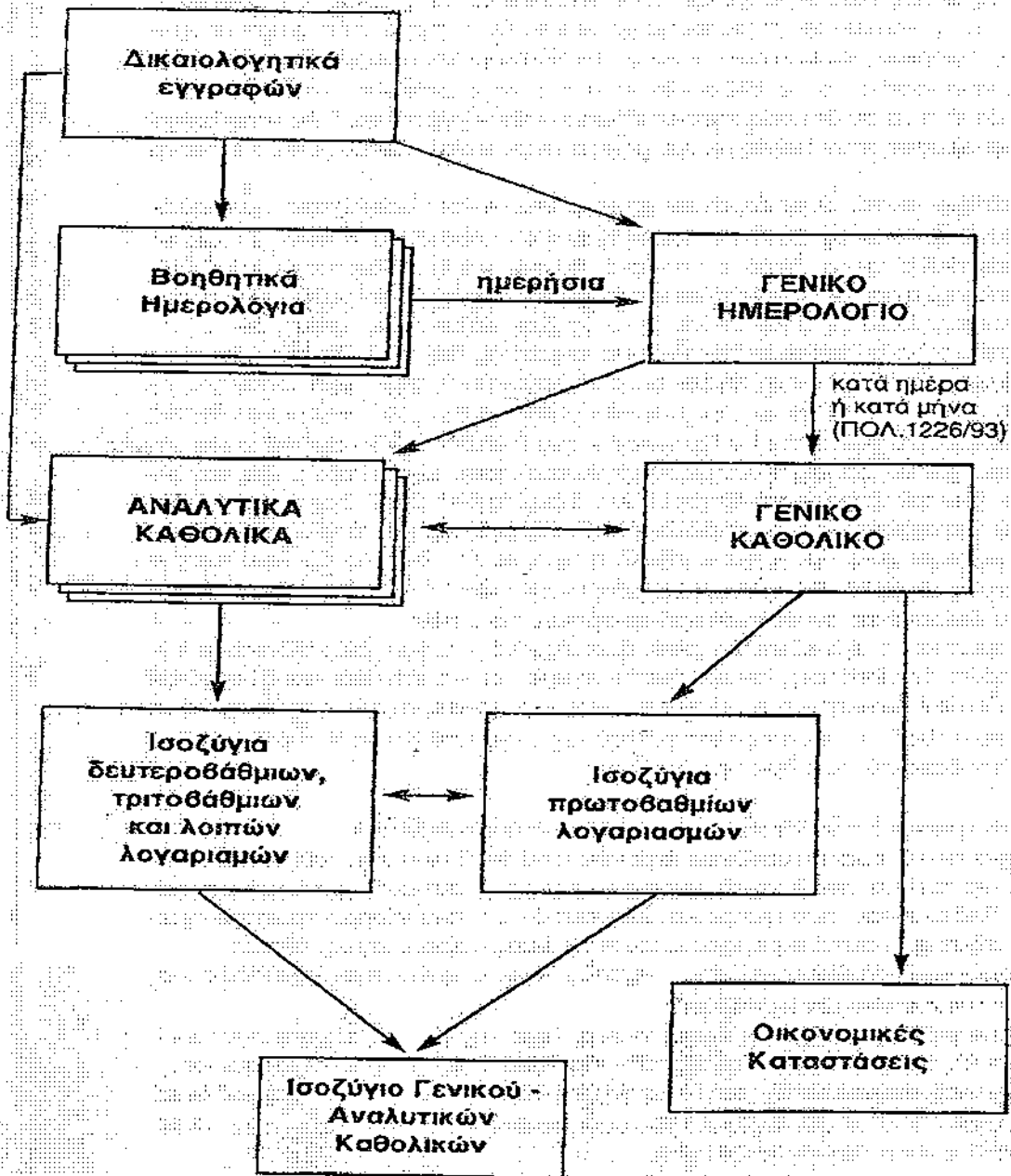
Κάποιες επιχειρήσεις ενδιαφέρονται, αν είναι δυνατόν, να τηρούν ένα αναλυτικό ημερολόγιο υποκαταστημάτων, στο κεντρικό, το οποίο να ενημερώνεται σε ημερήσια βάση με τις συναλλαγές όλων των υποκαταστημάτων, με βάση το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών του κάθε υποκαταστήματος.

Η τήρηση-αυτού του αναλυτικού ημερολογίου δεν αντιστρατεύεται τις αρχές της λογιστικής επιστήμης, δεν εμποδίζει τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου επιτρέπεται η τήρησή του. Όταν τηρείται πρέπει να είναι θεωρημένο. (Σχετ. Εγγ. 1077884/549/30-6-93).

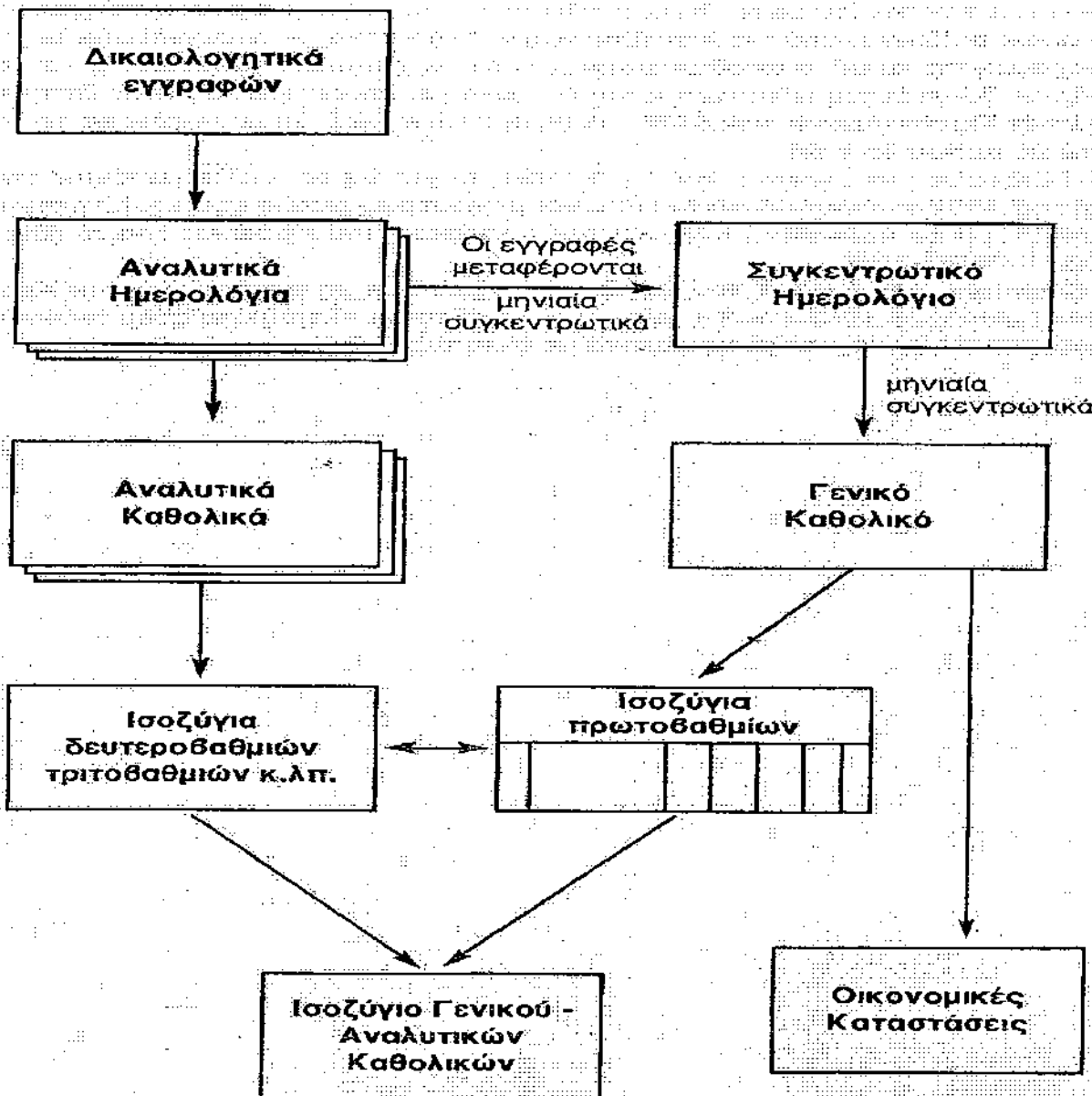
6. Αλλαγή του λογιστικού συστήματος κατά τη διάρκεια της χρήσης λόγω αλλαγής λογισμικού

Με την παράγρ. 7.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/24-11-92 του ΚΒΣ διευκρινίζεται ότι «ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να αλλάζει το λογιστικό σύστημα που ακολουθεί από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου ή και κατά τη διάρκειά της, αν πρόκειται να αλλάξει ο τρόπος τήρησης των Βιβλίων από το χειρόγραφο στο μηχανογραφικό».

ΠΟΡΕΙΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΣΤΟ ΚΛΑΣΣΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ



ΠΟΡΕΙΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΣΤΟ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ § 1.205

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Πόσιο ή Ενεργητικά	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
ΟΜΑΔΑ 1η	ΟΜΑΔΑ 2η	ΟΜΑΔΑ 3η	ΟΜΑΔΑ 4η	ΟΜΑΔΑ 5η
10 Εδαφικές εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα	21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικά - διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων	51 Γραμμάτια πληρωτέα
12 Μηχάνητρα - τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	22 Υποπροϊόντα και Υπολείματα	32 Παραγγιλλίες στο εξωτερικό	42 Αποτελέσματα εις νέο	52 Τρ/ζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά Μέσα	23 Παραγωγή σε εξέλιξη (Γραμμάτια κ.λπ. στο στάδιο της καταγωγής)	33 Χρεώστες διάφοροι	43 Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου	53 Πιστωτές διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες υλικά συσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη
15 Ακινήτοπαθήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Πάγιων Στοιχείων	25 Αναλώσιμα υλικά	35 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων	45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί
16 Ανώματες Ακινήτοπαθήσεις και Φόδοι Πολυτελείας Αποσβέσεως	26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	46	56 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
17	27	37	47	57
18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	28 Είδη συσκευασίας	38 Χρηματικά διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα	58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής
19 Πόσιο Ενεργ. Υγίων ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Ν/σμών)	29 Αποθεμ. υποκαπ/των ή άλλων κέντρων (Όμιλος Ν/σμών)	39 Απαιτήσεις & διαθέσιμα υποκ. ή άλλων κέντρων (Όμιλος Ν/σμών)	49 Προβλέψεις μακρ. υποκ. υποκ. ή άλλων κέντρων (Όμιλος Ν/σμών)	59 Βραχ/σμες υποκρ. υποκ/των ή άλλων κέντρων (Όμιλος Ν/σμών)
Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 1, 2 και 3			XXXX	
(-) Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 4 και 5			XXXX	
Καθαρό κέρδος (+) ή καθαρή ζημία (-)			XXXX	Υπόλ. Ν/86

ΠΡΟΤΟΒΑΘΜΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Άρθρο 7. Βιβλία τρίτης κατηγορίας

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΦΩΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ § 1.205 ΓΛΣ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Λογαριασμοί κατά προσορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
Οργανικά Έξοδα κατ' είδος	Οργανικά έσοδα κατ' είδος			
ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η (0)
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	80 Γενική εκμετάλλευση	90 Διόμοιοι απηχρηζόμενοι λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	81 Έκτοκτα και ανόργανα αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη εξόδων - εσόδων και εισόδων	01 Αλλάτριά περιουσιακά στοιχεία
62 Παροχές τρίτων	72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων	92 Κέντρα (θέσεις) κόστους	02 Χρεωστικοί λογ/σμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλείων
63 Φόροι - τέλη	73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις
64 Διάφορα έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και διαφορά έσοδα πωλήσεων	84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριακών χρεωστικοί
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	75 Έσοδα παραπομπών ασφαλίων	85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	95 Αποκλίσεις από το πρότυπο από κόστος	05 Δικαιούχοι αλλότρων περιουσιακών στοιχείων
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	76 Έσοδα κεφαλαίων	86 Αποτελέσματα χρήσεως	96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί λογ/σμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλείων
67	77	87	97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	78 Ίδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμίσσεως	88 Αποτελέσματα προς διάθεση	98 Αναλυτικά αποτελέσματα	08 Διάφοροι λογαριασμοί πληρωφικών πιστωτικών
69 Οργανικά έξοδα κατ' είδος υπήλων ή άλλων κέντρων (Όμιλος /σμών)	79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκέντρων ή άλλων κέντρων (Όμιλος /σμών)	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές διασυνδέσεις	09 Λογ/σμοί τάξεως υποκέντρων ή άλλων κέντρων (Όμιλος /σμών)
Σύνολο εσόδων ομάδας 7 (+) 1) Σύνολο εσόδων ομάδας 6 2) Σύνολο ομάδας 2 μείον τελική απαγραφή			XXXX XXX XXX	XXXX XXXX
Αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (+) ή (-) Υπόλοιπα λογ. 81-85			XXXX	Υπόλ. Α/80 XXXX
Καθαρό κέρδος (+) ή καθαρή ζημία (-)			XXXX	Υπόλ. Α/85

7. Διοικητικά βιβλία ΑΕ και ΕΠΕ

Επί πλέον από τα οριζόμενα βιβλία που αναφέρονται στο θέμα 16, με την § 5 του άρθρου 7, ορίζεται ότι:

Οι ΑΕ τηρούν βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο ονομαστικών μετοχών (βλέπε συνέχεια).

Οι ΕΠΕ: τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης. Παρατηρούμε ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι ΕΠΕ είχαν υποχρέωση τήρησης και βιβλίου εταιρών, υποχρέωση που δεν υπάρχει στις νέες διατάξεις.

Τα Διοικητικά βιβλία των ΑΕ και ΕΠΕ τηρούνται αθεώρητα από 1/7/2002 (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1167/02) και από 1-1-20()3 με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΒΣ.

Ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων αυτών δεν ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του Κώδικα. Πρέπει όμως να ενημερώνονται σε εύλογο χρόνο (π.χ. στο βιβλίο πρακτικών Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να καταχωρείται η απόφασή του για τη διανομή των κερδών πριν από την ημερομηνία συνόδου της Γ.Σ. για την έγκριση του ισολογισμού», κ.λπ.). Ερμ. Εγκ. Κ.Β.Σ. § 7.8.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 2190/20 το Δ.Σ. της Α.Ε. πρέπει να συνεδριάζει τουλάχιστον μια φορά το μήνα.

Επίσης οι ΑΕ με τις διατάξεις του άρθρου 8β του Ν. 2190/20 ορίζεται ότι πρέπει να τηρούν βιβλίο ονομαστικών μετοχών στο οποίο αναγράφουν σε κάθε μεταβίβαση τα πλήρη στοιχεία του μεταβιβάζοντος μετόχου όσο και του αγοραστή-νέου μετόχου. Το ίδιο βιβλίο μετόχων από 29-12-94 προβλέπεται και από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 5 του Κ.Β.Σ.

Το βιβλίο αυτό από 29/12/94 - 31/7/96 τηρείτο αθεώρητο. Από την 1/8/96 με τη διάταξη της υποπερ. ι' της περ. Α της παρ; 1 του άρθρου 19 του ΚΒΣ, όπως αυτή ίσχυσε με το άρθρο 11 του ΠΔ 134/96 τηρείτο θεωρημένο. Από 1/4/2000 σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/2000 τηρείται αθεώρητο και από 1/1/2003 από τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1Α' του ΚΒΣ.

8. Ποιες Α.Ε. τηρούν το βιβλίο μετόχων

Εγγ. 1038027/290/18.4.95 προς Εμπορικό Βιομηχανικό Επιμελητήριο.

«1. Το βιβλίο αυτό τηρείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2190/20, καταχωρούνται δηλαδή σ' αυτό, οι ονομαστικές μετοχές, τα στοιχεία των κατόχων τους, καθώς και τα στοιχεία κτήσης ή μεταβίβασης των μετοχών αυτών.

2. Ως εκ τούτου το βιβλίο μετόχων τηρείται από όλες τις Ανώνυμες Εταιρείες, των οποίων όλες ή μερικές από τις μετοχές τους είναι ονομαστικές και μόνο για τις μετοχές αυτές.

Δεν υπάρχει, δηλαδή, υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού από τις Ανώνυμες Εταιρείες, των οποίων όλες οι μετοχές είναι ανώνυμες.»

9. Βιβλίο μετόχων τηρείται για τις ίδιες μετοχές

Το βιβλίο μετόχων τηρείται μόνο για τις ονομαστικές μετοχές του ιδίου κεφαλαίου και όχι για τις ονομαστικές μετοχές τρίτων, που έχει στο χαρτοφυλάκιο της μια επιχείρηση. (Εγγ. 1100061/723/18.9.1996)

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΟΧΩΝ

Βιβλίο Μετοχών

Όνοματεπώνυμο Μετόχου

Επάγγελμα

Διεύθυνση

Εθνικότητα

Χρονολογία Καταχώρησης στα μητρώα Μετοχών	Της πράξης μεταβίβασης			ΚΤΗΣΗ	
	Χρονολογία Έτος, Μην, Ημέρα	Χρηματιστής ή Συμβολαιογράφος	Ποσό Τιτών/Μετοχών	Αριθμοί Μετοχών	
				Παλαιών	Νεωρίων

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ		Υπόλοιπο	Όνοματεπώνυμο αντιπροβολιομένου άντη, Επάγγ, Εθνικότητα	Σελ. οβλ. Μετοχών	Παρατηρήσεις Υπογραφές αντιπροβολιομένου
Ποσών Τιτών/Μετοχών	Αριθμοί Μετοχών	Τιτών/Μετοχών			

Βιβλίο Μετοχών (Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτού από τις διατάξεις του ΚΒΣ)

Αύξων αρ. Τιτού	Αριθμός Μετοχών	Χρονολογία καταχώρησης		Όνοματεπώνυμο Μετόχου	Όνομα πατέρα ή αδελφού
		Έτος	Μην. Ημέρ.		

Αύξων αριθμός	Της πράξης μεταβίβασης			Σελ. οβλ. Μετοχών	Παρατηρήσεις Υπογραφές αντιπροβολιομένου
	Χρονολογία		Χρηματιστής ή Συμβολαιογράφος		
	Έτος	Μην. Ημέρ.			

Άρθρο 7. Βιβλία τρίτης κατηγορίας

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ - ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ

Σελ. (αρίθμηση)

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Δ/ση

Α.Φ.Μ.

Δ.Ο.Υ.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Ημερομηνία	Δικαιολογητικό εγγραφής	Ετήσια προσθετική αριθμ. εγγραφών	Κωδικός Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία εγγραφής	Χρέωση	Πίστωση
Αναγράφεται η ημερομηνία που πραγματοποιείται η πράξη (κατοχύρωση λογιστικής εγγραφής)	Αναγράφεται το είδος του στοιχείου, η σειρά και ο αύξων αριθμός του.	Στα Μηχανογραφικά Βιβλία η απόδοση πρέπει να είναι αυθόρμητη ετήσια προσθετική και δεν επιτρέπεται να μεταβιβάζεται από το χρήστη.	Αρκεί μόνο ο κωδικός του λογαριασμού του Γ.Δ.Σ. Εάν παρόντα για κωδικό που δεν περιγράφεται στο Γ.Δ.Σ. πρέπει να τηρείται Μητρώο Κωδικής Αρίθμησης ή να αναγράφεται και ο τίτλος του λογαριασμού.	Σύνολο από μεταφορά Αναγράφεται η επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του αντίστοιχου λήγονου καθώς και σύντομη περιγραφή της πράξης.	XXXXXX	XXXXXX
				Σύνολο Σελίδας	XXXXXX	XXXXXX
				Γενικό σύνολο σε μεταφορά		

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ
..... Δ/ση Α.Φ.Μ.
Δ.Ο.Υ.....

Σελ. (αρίθμηση)

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Λογιστική περίοδος (Από έως.....)

Κωδικός πρωτοβάθμιοι λογαριασμού	Περιγραφή λογαριασμού	Ημερομηνία	Αιτιολογία προηγούμενο σύνολο Από μεταφορά (άρθρο 23§21 Κ.Β.Σ.)	Χρέωση	Πίστωση	Χρεώστικό Υπόλοιπο	Πιστωτικό Υπόλοιπο
			Σύνολο περιόδου – μήνος				
			Προοδευτικό Σύνολο				

Σημειώσεις:

1. Στο **συγκεντρωτικό σύστημα** τα δεδομένα μεταφέρονται από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο μια φορά το μήνα.
Στο **κλασικό σύστημα** τα δεδομένα μεταφέρονται από το γενικό ημερολόγιο μια φορά την η μέρα ή όπως έχει γίνει δεκτό με την Εγκ. ΠΟΛ. 1226/93 τουλάχιστον μια φορά το μήνα.
2. Στο Γενικό Καθολικό καταχωρούνται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.
3. Στο μηχανογραφικά τηρούμενο Γενικό Καθολικό δεν απαιτείται προοδευτική αρίθμηση εγγραφών.

10. Υποχρεωτική τήρηση μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων (Άρθρο 7 § 2)

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 2 του ΚΒΣ, όπως ισχύουν από 1/1/2003 (Ν. 3052/02), θεσπίστηκε υποχρέωση τήρησης «Μητρώου Παγίων» από όλους τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (προαιρετικά ή υποχρεωτικά). Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τις χρήσεις που λήγουν μετά την 1/1/2003.

Το μητρώο παγίων από 1/1/2003 τηρείται αθεώρητο σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις όπου τηρείτο θεωρημένο. Ειδικά όμως το μητρώο παγίων της χρήσης που έληξε την 31/12/2002 μπορούσε να τηρηθεί αθεώρητο αφού η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησης αυτού έληγε μετά την 1(1(2003 (Σχετ. Εγκ. ΠΟΑ 1271/02).

ΠΡΟΣΟΧΗ: Το μητρώο παγίων τηρείται θεωρημένο στις περιπτώσεις εκείνες που είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία Π.χ. βιβλίο επενδύσεων- Μητρώο παγίων.

Χρόνος ενημέρωσης

Ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού όπως ορίζεται με ρητή πλέον διάταξη του άρθρου 17 § 2 περίπτ. ε' όπως ισχύει.

Τρόπος ενημέρωσης

Το μητρώο παγίων τηρείται σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.103 του Ε.Γ.ΛΣ. και πρέπει να προκύπτουν τα οριζόμενα στοιχεία.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησής του έχουν αποσβεστεί πλήρως, επιτρέπεται να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδείς κατηγορίες με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των λογισμένων αποσβέσεων (Εγκύκλιος ΠΟΛ 1271/01).

Με την παράγραφο 2.2.103 ορίζεται ότι από το μητρώο παγίων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον:

«- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).

- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).

- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.

Άρθρο 7. Βιβλία τρίτης κατηγορίας

- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση η λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
 - Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
 - Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή».

11. Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στο ΓΛΣ και κατισχύουν των διατάξεων του ΚΒΣ (§ 2 άρθρου 7 ΚΒΣ)

Άρθρο 7 Ν. 1882/90 (ΦΕΚ 43Α)

Λογιστικό Σχέδιο

«1. Οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του Ν.Δ. 3329/1955 (ΦΕΚ Α' 280), για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α' 283), όπως ισχύει, από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31η Δεκεμβρίου 1990.

Κατ' εξαίρεση, οι εταιρείες, στις δραστηριότητες των οποίων περιλαμβάνεται και η παραγωγή προϊόντων, καθώς και η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο(Π.Δ. 1123/1980) από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31η Δεκεμβρίου 1991.

⁽¹⁾ Επίσης οι εταιρείες της προηγούμενης παραγράφου, που ο

1.Τα εδάφια της παρ. 2 εντός εισαγικών προστέθηκαν με το Ν. 2873/28.12-2000, άρθρο 38 § 6, και ισχύουν από 1/1/2001.

ετήσιος κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει το ποσό των 9.000.000 Ευρώ²¹ υποχρεούνται να υπολογίζουν εσωλογιστικά, σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση, το λειτουργικό κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά αποτελέσματα.

Οι εταιρείες οι οποίες δεν υποχρεούνται με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, είτε με αποφάσεις της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 37 ΚΒΣ) έχει δοθεί πλήρης ή μερική απαλλαγή από την τήρηση του βιβλίου αποθήκης κατά την εξαγωγή, καθώς και οι εταιρείες των οποίων ο ετήσιος τζίρος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 9.000.000 Ευρώ⁽²⁾ απαλλάσσονται από την ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση και υπολογίζουν εσωλογιστικά το κόστος (λειτουργικό και παραγωγής) και τα αναλυτικά αποτελέσματα μόνο στο τέλος της χρήσης.

Ειδικές διατάξεις της χρηματιστηριακής νομοθεσίας, που επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις στις εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, κατισχύουν των διατάξεων των δύο προηγούμενων εδαφίων. Οι επιχειρήσεις αυτές, εφόσον δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης κατά την εξαγωγή, θα υπολογίζουν εσωλογιστικά το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα με διενέργεια τριμηνιαίων απογραφών». Βλέπε ανάλυση στο θέμα 44.

2. Οι Τραπεζικές επιχειρήσεις εξαιρούνται από την υποχρέωση που καθιερώνεται με την προηγούμενη παράγραφο.

3. Οι εταιρείες της παραγράφου 1, οι οποίες δεν εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή το εφαρμόζουν πλημμελώς, υπόκεινται στις διοικητικές κυρώσεις του άρθρου 4 του Π.Δ. 148/1984 (ΦΕΚ Α' 47»).

Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων, σύμφωνα με το β' εδάφιο της § 2 του άρθρ. 7 του Κ.Β.Σ., συνιστά και παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα. Η μη τήρηση Π.χ. της ομάδας 9 (κοστολόγηση) του Γ.Λ.Σ. ειδικά για τις παραγωγικές μονάδες είναι

2. Το ποσό σε Ευρώ (9.000.000) τέθηκε με το 2948/2001, άρθρο 17 § 2. Το προηγούμενο ποσό ήταν 3.000.000.000 (3 δισ.) δρχ. Αναφέρεται σε έσοδα επόμενης χρήσης.

Άρθρο 7. Βιβλία τρίτης κατηγορίας

δυνατόν εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 να οδηγήσει σε «απόρριψη» των βιβλίων, εκτός από το πρόστιμο που θα επιβληθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Η διάταξη αυτή ισχύει από 1/7/1992 σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 40 του Κ.Β.Σ.

Άρθρο 8
Βιβλίο αποθήκης - Παραγωγής – Κοστολογίου

1. ⁽¹⁾ Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό χονδρικώς ή κατά κύριο λόγο χονδρικώς, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) Ευρώ τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

2. ⁽²⁾ Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του

1. Η παράγραφος 1 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :

«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 έσοδά του από χονδρικές πωλήσεις υπερέβησαν το ποσό των δυο εκατομμυρίων (2.000.000) Ευρώ τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

Τα όρια του βιβλίου αποθήκης είχαν τεθεί όπως ίσχυαν με το άρθρο 17 § 1 περ. γ' του Ν. 2948 /19-10-2001 (ΦΕΚ Α 242), Έναρξη ισχύος από 1-1-2002 με το άρθρο 28 § 3 του ίδιου νόμου. Προηγούμενα τα όρια είχαν τεθεί με το άρθρο 9 § 5 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 1/1/2000, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. Προηγούμενα τα όρια του βιβλίου αποθήκης είχαν μεταβληθεί με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 2579/98. Ίσχυσαν από 1.1.1998 για όσους η διαχειριστική περίοδος έληγε 31.12.1997 και για τους λοιπούς υπόχρεους από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μετά την 31.12.1997 - Άρθρο 32 περ. δ' του ίδιου νόμου.

Βλέπε γενικότερα και αναλυτικά για όρια στον Πίνακα 1.

2. Η παράγραφος 2 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :

«2. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικά του λογαριασμό λιανικώς ή κατά κύριο λόγο λιανικώς, αν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό (β) των δυο εκατομμυρίων επτακοσίων χιλιάδων (2.700.000) Ευρώ, 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 τριών εκατομμυρίων (3.000.000) Ευρώ, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή».

Λογαριασμό Λιανικώς ή κατά κύριο λόγο Λιανικώς, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των τεσσάρων εκατομμυρίων (4.000.000) Ευρώ, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

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. ⁽³⁾ Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από

Βλέπε γενικότερα και αναλυτικά για όρια στον Πίνακα 1 και τελευταίο εδάφιο της υποσημείωσης 1 .

3. Η παράγραφος 4 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :

«4. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβει το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000) Ευρώ 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 έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στο βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μία φορά το έτος, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ283 Α') στο χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

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 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, τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) η εξαγωγή και η κατανομή της αξίας του κόστους των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας του προηγούμενου εδαφίου προσδιορίζεται με βάση κατάλληλα κριτήρια στο χρόνο προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με προσαρμογή στην

προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβησαν το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000,000) Ευρώ 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.

⁽⁴⁾ Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το κόστος των έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στο βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μία φορά το έτος, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου στο χρόνο προσδιορισμού του βραχυχρόνιου αποτελέσματος.

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 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 είδη συσκευασίας που έχουν, κατά σειρά, τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

⁽⁵⁾ Για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) η εξαγωγή

πραγματικότητα στο τέλος της χρήσης με την απογραφή».

4. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 8, είχε τεθεί με το άρθρο 9 § 6 του Ν.2753/99. Έναρξη ισχύος 1/1/2000 σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:**

«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 μία φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού».

Η φράση «είδη συσκευασίας» αντικαταστάθηκε με τη φράση «υλικά συσκευασίας», με την παρ. 2 του άρθρου 45 του Ν.2214/94 για λόγους εναρμόνισης με το Γ.Λ.Σ και γιατί ουσιαστικά στο βιβλίο αποθήκης είναι αναγκαίο να παρακολουθούνται τα υλικά συσκευασίας και όχι τα είδη συσκευασίας.

5. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 8 είχε προστεθεί με το άρθρο 9 § 7 και ίσχυε από 1.1-2000 όπως ορίζεται στο άρθρο 23 περ. ζ' του ίδιου νόμου).

και η κατανομή της αξίας του κόστους των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας του προηγούμενου εδαφίου προσδιορίζεται με βάση κατάλληλα κριτήρια στο χρόνο προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με προσαρμογή στην πραγματικότητα στο τέλος της χρήσης με την απογραφή.

5. ⁽⁶⁾ 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 τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) Ευρώ. Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατ' είδος και ποσότητα.

6. ⁽⁷⁾ 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 ανά

6. Η παράγραφος 5 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :**

«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 υπερέβει το ποσό των δυο εκατομμυρίων (2.000.000) Ευρώ. Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατ' είδος και ποσότητα.»

Βλέπε γενικότερα και αναλυτικά για όρια στον Πίνακα 1 και τελευταίο εδάφιο της υποσημείωσης 1 .

7. Η παράγραφος 6 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :**

«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 παραστατικό απόστολής ή εξαγωγής, υπερέβησαν το ογδόντα στα εκατό (80%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό των τριών εκατομμυρίων επτακοσίων χιλιάδων(3.700.000) Ευρώ».

κλάδο, κατά τις δύο κατά προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους από τη δραστηριότητα αυτή, υπερέβησαν το 80% του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό των πέντε εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (5.500.000) Ευρώ.

7⁽⁸⁾. 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, με εξαίρεση τους υπόχρεους στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980, με εξαγωγή βραχυχρόνιου αποτελέσματος, οι οποίοι εάν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης για τον έναν κλάδο τηρούν βιβλίο αποθήκης και για τον άλλο κλάδο.

8.⁽⁹⁾ Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης παύει να τηρεί αυτό από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη συνεχή χρήση δεν υπερέβη το εκάστοτε ισχύον όριο. Ειδικά κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής του παρόντος νόμου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του προηγούμενου

8. Η παράγραφος 7 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :

«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, με εξαίρεση τους υπόχρεους στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980, -οι οποίοι εάν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης για τον ένα κλάδο τηρούν βιβλίο αποθήκης και για τον άλλο κλάδο ».

Η παρ. 7 του άρθρου 8, είχε τεθεί όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 8 του Ν. 2753/99 Έναρξη ισχύος 1/1/2000 σύμφωνα με το άρθρο 28 περ. η' του ίδιου νόμου. **Η προπροηγούμενη παρ. ίσχυε ως εξής:**

«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».

9. Η παράγραφος 8 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :

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 έσοδά του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο».

εδαφίου.

Υποχρέωση τήρησής του δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη συνεχή χρήση υπερβεί το εκάστοτε ισχύον όριο.

9. ⁽¹⁰⁾ Στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 6, **αναγράφεται** και η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής κατά περίπτωση με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής. Η ενημέρωση της εξαγωγής μπορεί να γίνεται με μία συγκεντρωτική εγγραφή σε ημερήσια βάση ανά είδος και σειρά στοιχείων που εκδίδονται, με την προϋπόθεση, όταν ζητηθεί από τον έλεγχο, να είναι δυνατή η εκτύπωση ή η σύνταξη κατάστασης με την αναλυτική κίνηση ανά παραστατικό όλων ή μερικών ειδών.

⁽¹¹⁾ Ο επιτηδευματίας που υποχρεούται στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) κατά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης εφαρμόζει παράλληλα και τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980.

Σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας παρακολουθούνται:

α) η κίνηση κάθε υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, **β)** η κίνηση κάθε αποθηκευτικού χώρου κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, **γ)** τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε

10. Η παράγραφος 9 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :**

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.

Ο επιτηδευματίας που υποχρεούται στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) κατά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης εφαρμόζει παράλληλα και τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980. (Σ.)

Η καταχώρηση της εισαγωγής ή εξαγωγής των αγαθών μπορεί, αντί να γίνεται απ' ευθείας στο βιβλίο αποθήκης, να γίνεται σε κατάσταση ημερήσιας κίνησης αποθήκης, τα δεδομένα της οποίας μεταφέρονται συγκεντρωτικά τη μεθεπομένη 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».

11. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 9 του άρθρου 8 είχε προστεθεί με το άρθρο 9 § 7 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.)

ποτε σκοπό, ανά τρίτο, είδος και ποσότητα.

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή στον αποθηκευτικό χώρο κατ' είδος και ποσότητα, η μερίδα του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου που τηρείται στην έδρα μπορεί να ενημερώνεται με τη συνολική μηνιαία κίνηση του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου εντός του επόμενου μήνα.

10. ⁽¹²⁾ Δεν υποχρεούνται:

Α) Στην τήρηση βιβλίου αποθήκης:

- α) ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου,
- β) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων
- γ) ο πωλητής βενζίνης και πετρελαίου για λογαριασμό τρίτου,

12. Η παράγραφος 10 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :**

«10. Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης:

α) ο κατασκευαστής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο, (ΣΣ Βλέπε στο θέμα 60α του άρθρου 4 του Ν. 2940/01 άρθρο 7 § 7 με τον οποίο καταργήθηκε ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών (υπολογίζονται λογιστικά) για ΑΕ, ΕΠΕ, Δημοτικές, κοινοτικές, συνεταιρισμούς και κοινοπραξίες που συμμετέχουν κάποιες απ' αυτές).

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 λιανικώς ή κυρίως λιανικώς,

η) Ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ,

θ) Ο πωλητής σπυρολαχανικών,

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».

- δ) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων,
- ε) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων,
- στ) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς,
- ζ) ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ,
- η) ο πωλητής οπωρολαχανικών,
- θ) ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων, πλην οπωρολαχανικών, εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του,
 - ι) ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών,
 - ια) ⁽¹³⁾ ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
 - ιβ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου,
 - ιγ) ο πωλητής τηλεκαρτών και καρτών κινητής τηλεφωνίας.

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.

Β) Στην τήρηση τεχνικών προδιαγραφών:

- α) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου,
- β) ο εκμεταλλευτής λατομείου, μεταλλείου, ορυχείου για τα πρωτογενή υλικά που εξορύσσονται,
- γ) ο παραγωγός αγροτικών προϊόντων πρωτογενούς παραγωγής,
- δ) οι επιχειρήσεις παραγωγής - πώλησης λογισμικού.

11. ⁽¹⁴⁾ Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται

13. Η περ. ιβ' της παρ. 10, είχε προστεθεί με την παρ. 4 του άρθρου 6 του Π.Δ. 134/96. Ισχύει από τη διαχειριστική περίοδο που άρχισε μετά την 30 Ιουνίου 1995. Άρθρο 22 § 3 του ίδιου Π.Δ.

14. Η παράγραφος 11 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :**

«11. Στο υποκατάστημα, από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου αυτού.

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

αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρείται ίδιο βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και το οποίο βρίσκεται σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα ή σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα με δυνατότητα τήρησής του και κατ' αξία.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και για τους αποθηκευτικούς χώρους.

Αν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στις εγκαταστάσεις αυτές.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργούνται αγορές ή πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα, το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα.

12. ⁽¹⁵⁾ **Αντί του τρόπου τήρησης του βιβλίου αποθήκης** που ορίζεται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να τηρείται:

Α) Στην έδρα ή στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, μερίδα «Κεντρικής Αποθήκης» για όλες τις εγκαταστάσεις στην οποία καταχωρούνται για κάθε αγαθό: **α)** κατά ποσότητα και αξία οι αγορές και οι πωλήσεις που διενεργούνται, **β)** η ποσότητα των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για επεξεργασία και **γ)** η ποσότητα των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν. Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν στην παραγωγή, καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν τίθεται στο τέλος της χρήσης με την κοστολόγηση.

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».

15. Η παράγραφος 12 του άρθρου 8 προστέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Β) Στην έδρα και σε κάθε υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο βιβλίο αποθήκης σε ιδιαίτερες μερίδες κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή. Όταν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκονται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, όχι όμως σε άλλο νησί, η κίνηση αυτών κατ' είδος και ποσότητα μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας.

Γ) Στην έδρα μια μερίδα ανά τρίτο, κατ' είδος και ποσότητα, για τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε σκοπό.

13. ⁽¹⁶⁾ Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση

16. Η παράγραφος 13 του άρθρου 8 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 8 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής :

«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 (Σ.Σ Η παρ. 12 του άρθρου 8 είχε προστεθεί με το άρθρο 43 § 4 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 1-1-95 σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου.)

Α) 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 για αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος και β) Οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Β) 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 τη 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, οι οποίοι αναγράφονται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική στο χρόνο προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

(Σ.Σ. Το δεύτερο εδάφιο της περ. Γ της παρ. 12 του άρθρου 8, είχε τεθεί όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 10 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 1-1-2000, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

Το εργοστασιακό κόστος καθορίζεται από τον επιτηδευματία, βάσει κανόνων που

βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 4 και 5, τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα:

A) Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία αναγράφονται:

α) πριν από την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. 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, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής, β) μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική στο χρόνο προσδιορισμού του βραχύχρονου αποτελέσματος, οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους οι οποίοι ακολουθούνται πάγια.

B) Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στο οποίο:

α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών, που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοι-

ακολουθούνται πάγια.)

Το 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 (Σ.Σ. ΓΛΣ.), η παραπάνω υποχρέωση εξαντλείται στην τήρηση μόνο θεωρημένου βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, στο οποίο αναγράφονται τα δεδομένα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση Β' της παραγράφου αυτής και στην αναγραφή των κανόνων καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους».

(Σ.Σ. Το τελευταίο εδάφιο της περ. Γ' της παρ. 12 του άρθρου 8 είχε τεθεί όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 10 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 1-1-2000, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Όταν τηρούνται, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980 (Σ.Σ. ΓΛΣ.) (ΦΕΚ Α' 283), η παραπάνω υποχρέωση εξαντλείται στην τήρηση μόνο θεωρημένου βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών στο οποίο αναγράφονται τα δεδομένα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση Β' της παραγράφου αυτής».)

μου προϊόντος, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

Το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου δεν τηρείται όταν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τηρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 8

1. Σκοπιμότητα τήρησης του βιβλίου αποθήκης

Η σκοπιμότητα τήρησης του βιβλίου αποθήκης είναι:

α. Να παρακολουθούμε την κίνηση των αγαθών σε κάθε ένα είδος, δηλαδή πόσα αγοράζονται ή παράγονται, πόσα πουλήθηκαν και το εκάστοτε υπόλοιπο, για να προγραμματίζουμε το ρυθμό παραγωγής ή αγοράς και γενικά την «πολιτική» πωλήσεων και αποθεμάτων στο κάθε ένα είδος.

β. Να βρίσκεται το μικτό κέρδος κάθε ενός εμπορευόμενου ή παραγόμενου είδους.

γ. Να γίνονται ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο από τη διοίκηση της επιχείρησης προς το προσωπικό, όσο και από τις ΔΟΥ προς την επιχείρηση.

2. Προϋποθέσεις για την τήρηση βιβλίου αποθήκης

Για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

1. Η υποχρεωτική τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας
2. Το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης
3. Ο χαρακτηρισμός της επιχείρησης ως βιομηχανικής-βιοτεχνικής (επεξεργασίας) ή εμπορικής ή μικτής
4. Το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων χωριστά για τον κλάδο επεξεργασίας και για τον εμπορικό κλάδο (Δεν λαμβάνονται υπόψη τυχόν έσοδα του κλάδου παροχής υπηρεσιών).
5. Ο χαρακτηρισμός της εμπορικής επιχείρησης ως, χονδροπωλήτριας ή λιανοπωλήτριας. Αντιθέτως δεν ενδιαφέρει αυτός

ο χαρακτηρισμός εάν πρόκειται για επιχείρηση ή κλάδο επεξεργασίας.

3. Πότε δημιουργείται υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 έως 6 όπως ισχύουν (Άρθρο 2 § 8 Ν. 3052/02) ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας για την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης κρίνεται από 1/1/2003 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα των δύο προηγούμενων συνεχόμενων χρήσεων και εάν αυτά υπερβαίνουν και στις δύο χρήσεις το οριζόμενο όριο τότε τηρείται βιβλίο αποθήκης.

Π.χ. για να τηρήσει μια βιομηχανική επιχείρηση βιβλίο αποθήκης για πρώτη φορά την 1/1/2003, πρέπει να έχει υπερβεί το όριο των 3 εκ. Ευρώ στις χρήσεις 2001 και 2002.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ο επιτηδευματίας κρινόταν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα μόνο της προηγούμενης χρήσης και προσμετρούσε εάν κατά το παρελθόν είχε υπερβεί το εκάστοτε οριζόμενο όριο για πρώτη φορά.

4. Τρόπος τήρησης βιβλίου αποθήκης

Το βιβλίο αποθήκης τηρείται σε μερίδες για κάθε είδος αγαθού. Το είδος των αγαθών αναγράφεται στην ουσιώδη ποιοτική διάκριση. Η βιομηχανική-βιοτεχνική επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης είναι οι τριτοβάθμιοι ή τεταρτοβάθμιοι κ.λπ. υπολογαριασμοί το λογαριασμού 94 «Αποθέματα», δηλαδή το βιβλίο αποθήκης όταν τηρείται την πλήρη του μορφή είναι αναλυτικό καθολικό ειδών.

Σε κάθε μερίδα (είδος) του βιβλίου αποθήκης αναγράφεται:

Η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής, κατά περίπτωση, η ποσότητα αξίας και το δικαιολογητικό στοιχείο εγγραφής (για την ενημέρωση της εξαγωγής).

Ποια στοιχεία αποτελούν δικαιολογητικά εγγραφής

Λογιστικά και διαχειριστικά, ορθό είναι στις μερίδες του βιβλίου

αποθήκης να παρακολουθείται και το υπόλοιπο της κάθε μερίδας αν και η αναγραφή του υπολοίπου δεν αναφέρεται ως υποχρέωση στις διατάξεις του ΚΒΣ.

Οι επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών παρακολουθούν σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης και την εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα (Άρθρο 8 § 4).

Η ποσότητα του αγαθού σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης αναγράφεται στην ίδια μονάδα μέτρησης (τεμάχια, κιλά, τ.μ., κλπ.). Πάντοτε καταχωρείται η ποσότητα που αναγράφεται στα στοιχεία διακίνησης και όχι η ποσότητα που πραγματικά παραλαμβάνεται. Τα ελλείμματα ή πλεονάσματα καταχωρούνται ιδιαίτερα με έκδοση στοιχείου από την επιχείρηση (Π.χ. Δελτίο ποσοτικής παραλαβής)

Η μονάδα μέτρησης που χρησιμοποιείται κατά την εισαγωγή στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης για τα εμπορεύματα, τις πρώτες ύλες, τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας πρέπει να είναι η ίδια με αυτή που αναγράφεται στα στοιχεία αγοράς των αγαθών αυτών και βεβαίως αυτή πρέπει να είναι η συνηθισμένη στις συναλλαγές, γιατί δεν επιτρέπεται παρακολούθηση των αγαθών σε αυθαίρετες μονάδες μέτρησης.

Όταν μια επιχείρηση επιθυμεί να τηρεί τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης (εμπορευμάτων, πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας) σε άλλη μονάδα μέτρησης από αυτή που χρησιμοποιεί ο προμηθευτής της, αλλά και γενικότερα η ανάλυση για τη μονάδα μέτρησης.

Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών διαπιστώνονται ελλείμματα αυτά καταχωρούνται με διακεκριμένη εγγραφή στην εισαγωγή στις αντίστοιχες μερίδες.

5. Ποια είναι τα δικαιολογητικά στοιχεία εγγραφής στο βιβλίο αποθήκης

Δικαιολογητικά στοιχεία εγγραφής στο βιβλίο αποθήκης μπορούν να είναι

Στην εισαγωγή:

1. Το Δελτίο Αποστολής του πωλητή.

2. Το Δελτίο Αποστολής του τρίτου (πρωτότυπο) όταν παραλαμβάνονται αγαθά από τρίτο κατ' εντολή και για λογαριασμό του προμηθευτή (τριγωνική διακίνηση).

3. Το Δελτίο Αποστολής του προμηθευτή (αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο) όταν με εντολή αποστέλλονται αγαθά από τον προμηθευτή κατ' ευθείαν σε πελάτη (τριγωνική διακίνηση). Με το ίδιο ΔΑ ενημερώνεται και η εξαγωγή.

4. Το τιμολόγιο πώλησης.

5. Το τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής.

6. Το τιμολόγιο αγοράς (αγορές από ιδιώτες, αγρότες, αρνούμενους να εκδώσουν τιμολόγιο).

7. Η Απόδειξη Ποσοτικής Παραλαβής όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων.

8. Όταν επιστρέφονται αγαθά, το δελτίο αποστολής του ίδιου του επιτηδευματία και το πιστωτικό τιμολόγιο του προμηθευτή.

9. Το Δελτίο Ποσοτικής παραλαβής για την καταχώρηση των ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων (ειδικά για τα ελλείμματα μπορεί να είναι και οποιοδήποτε άλλο παραστατικό).

10. Το Διορθωτικό σημείωμα του μεταφορέα όταν εκδίδεται για διαπιστωθείσες ποσοτικές διαφορές (Άρθρο 16 § 10).

11. Το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής όταν παραλαμβάνονται εμπορεύματα ασυνόδευτα.

12. Το τιμολόγιο του αλλοδαπού προμηθευτή για αγορές από το εξωτερικό.

13. Ειδικά για τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, δικαιολογητικό εισαγωγής είναι το Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης (Άρθρο 11) ή το Δελτίο Αποστολής «του φασονίστα» όταν η παραγωγή-επεξεργασία γίνεται σε εγκαταστάσεις τρίτων.

Στην εξαγωγή:

1. Το Δελτίο Αποστολής.

2. Το Δελτίο Αποστολής του τρίτου (αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο) όταν κατ' εντολή παραδίδονται αγαθά απ' ευθείας στον πελάτη (με το ίδιο δικαιολογητικό ενημερώνεται και η εισαγωγή) τριγωνική διακίνηση.

3. Το τιμολόγιο πώλησης.

4. Το τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής.

Άρθρο 8. Βιβλίο Αποθήκης – Παραγωγής – Κοστολογίου

5. Όταν παραλαμβάνονται αγαθά λόγω επιστροφής, το Δελτίο Αποστολής του τρίτου και το πιστωτικό τιμολόγιο του ίδιου του επιτηδευματία.

6. Το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής του πελάτη όταν κατά την παράδοση των αγαθών διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα (ειδικά για τα ελλείμματα μπορεί να εκδοθεί και άλλο στοιχείο). Ως προς την τακτοποίηση της αξίας εκδίδεται πιστωτικό ή συμπληρωματικό τιμολόγιο.

7. Το διορθωτικό σημείωμα του μεταφορέα όταν εκδίδεται για διαπιστωθείσες, ποσοτικές διαφορές (Άρθρο 16 § 10).

8. Το Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης για τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ενδιάμεσων προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες άλλων προϊόντων.

9. Το πρωτόκολλο καταστροφής ή διαπίστωσης της καταστροφής.

Τέλος, διευκρινίζουμε γενικότερα ότι δικαιολογητικά στοιχεία εγγραφής αποτελούν τα στοιχεία του ΚΒΣ, τα δημόσια έγγραφα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (Άρθρο 18 § 2).

Υπόδειγμα βιβλίου αποθήκης

Κωδικός αριθμός.....
Είδος (κατά ποιότητα)

Ρ/ΓΙΑ Ετος 2003	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟ				ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΧΡΕΩΣΗ		ΕΞΑΓΩΓΗ - ΧΡΕΩΣΗ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	Είδος Παρ/κού	Αριθμός	Σειρά	Αιτιολογία	Ποσότητα Κιλά	Αξία	Ποσότητα Κιλά	Αξία	Ποσότητα	Αξία
				Απογραφή 31/12/02	300	1.500			300	1.500
5/1	ΤΠΔΑ	101	Α'	ΚΑΠΑ ΑΕ	200	1.000			500	2.500
10/1	ΤΠΔΑ	82	Β'	ΕΣΤΙΑ ΕΠΕ	50	250			550	2.750

Άρθρο 8. Βιβλίο Αποθήκης – Παραγωγής – Κοστολογίου

12/1	ΤΠΔΑ	14	Α'	Πώληση		410	2.255	140	495
15/1	ΤΠΔΑ	1	Β'	Πώληση		50	275	90	220

6. Βιβλία παραγωγής Κοστολογίου και Τεχνικών Προδιαγραφών

1. Επανακαθιερώθηκε από 1-1-1995 (άρθρα 43§4, 66 περ. ιδ' Ν. 2214/94) και τηρείτο θεωρημένο. Τμήμα του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου αποτελούσαν και οι τεχνικές προδιαγραφές, οι οποίες στην πράξη καταχωρούντο σε ιδιαίτερο βιβλίο. Από 1/1/2003 (Ν. 3052/02) το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου διασπάται και στις διατάξεις σε «Παραγωγής - Κοστολογίου» (αθεώρητο) και σε «Τεχνικών Προδιαγραφών» (θεωρημένο).

2. Τηρούνται από επιχειρήσεις επεξεργασίας (βιομηχανικές - βιοτεχνικές).

3. Είναι εξωλογιστικά βιβλία. Όποια παραγωγική επιχείρηση τηρεί, είτε προαιρετικά, είτε υποχρεωτικά, την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. (κοστολόγηση) τηρεί μόνο θεωρημένο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, στο οποίο καταχωρούνται οι συνταγές παραγωγής και είναι σε κάθε περίπτωση θεωρημένο.

4. Τα βιβλία αυτά τηρούνται στην έδρα. Στο υποκατάστημα τηρούνται μόνο όταν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα.

5. Δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών οι επιτηδευματίες που επεξεργάζονται αγαθά τρίτων (φασονίστες). Δηλαδή τηρούνται μόνο από αυτούς που παράγουν ίδια αγαθά ανεξάρτητα από το εάν τα παράγουν σε εργαστήρια τρίτων.

6. Τηρείται και στα δύο βιβλία ξεχωριστή μερίδα για κάθε είδος παραγόμενου (έτοιμου) προϊόντος. Τα ενδιάμεσα στάδια παραγωγής ενός αγαθού παρακολουθούνται μόνο όταν παράγονται ευδιάκριτα προϊόντα τα οποία θεωρούνται σαν έτοιμα και πωλούνται ως έχουν ή χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων (αγαθά δηλαδή τα οποία παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης).

7. Για την παραγωγή εξατομικευμένων κατασκευών τηρείται μερίδα κατά παραγγελία. Βλέπε θέμα 144 στην Ανάλυση - Ερμηνεία.

8. Το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών τηρούνται για τον ουσιαστικό έλεγχο της παραγωγής, αλλά και για την κατάρτιση του κοστολογίου.

9. Πρέπει να γίνεται συμφωνία συνόλου δαπανών με το σύνολο

των επιμερισθεισών δαπανών.

10. Το ποσοστό της φύρας αποτελεί ένδειξη περί της ειλικρινείας μιας επιχείρησης, σε ό,τι αφορά την ποσοτική παραγωγή της. Ο έλεγχος όμως πρέπει να γίνεται όχι μόνο στο γενικό ποσοστό της φύρας αλλά και στο ποσοστό κάθε προϊόντος, και αντίστροφα.

7. Χρησιμότητα των βιβλίων παραγωγής - κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών - ελεγκτικές επαληθεύσεις (από την επιχείρηση και τον φορολογικό έλεγχο)

α. Τηρούνται για τον ουσιαστικό έλεγχο της παραγωγής αλλά και για προσδιορισμό του κόστους.

β. Πρέπει να γίνεται συμφωνία συνόλου δαπανών με το σύνολο των επιμερισθεισών δαπανών.

γ. Το ποσοστό της φύρας αποτελεί ένδειξη περί της ειλικρινείας μιας επιχείρησης, σε ό,τι αφορά την ποσοτική παραγωγή της. Ο έλεγχος όμως πρέπει να γίνεται όχι μόνο στο γενικό ποσοστό της φύρας αλλά και στο ποσοστό κάθε προϊόντος, και αντίστροφα.

δ. Επαλήθευση των αναγραφόμενων τεχνικών προδιαγραφών με το παραγόμενο αγαθό είτε με βάση μελέτες ή στοιχεία είτε με παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας.

ε. Ποσοτικές επαληθεύσεις πρώτων και λοιπών υλών, σε συνδυασμό με τη συνολική παραγωγή έτοιμων προϊόντων.

στ. Επαλήθευση του εμφανιζόμενου μικτού κέρδους πώλησης, καθώς και της αποτίμησης της απογραφής.

ζ. Στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να υπάρχει ειδικό κεφάλαιο για το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου και των τεχνικών προδιαγραφών.

8. Ποιοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών

Υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών οι επιτηδευματίες που πωλούν τα αγαθά τους μετά από προηγούμενη επεξεργασία, αδιάφορα αν αυτή γίνεται σε εργοστάσια ή εργαστήρια δικά τους ή τρίτων και εφόσον έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας και βιβλίου αποθήκης.

Δηλαδή δεν υποχρεούνται σε τήρηση αυτών:

- α) Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας
- β) Οι επιτηδευματίες που τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης, αλλά ασκούν εμπορία και όχι παραγωγή αγαθών
- γ) Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αποθήκης προαιρετικά
- δ) Οι επιτηδευματίες που επεξεργάζονται αγαθά τρίτων (ΦΑΣΟΝ). Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που οι φασονίστες έχουν και παραγωγή δικών τους αγαθών, αυτονόητο είναι ότι για τα δικά τους αγαθά, έχουν υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου, εφόσον βεβαίως είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίου αποθήκης.
- ε) Όσοι τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του Γ.Λ.Σ. τηρούν μόνο θεωρημένο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών
- ζ) Για την κατασκευή παγίων για τις ανάγκες της ίδιας επιχείρησης (ιδιοπαραγωγή).

9. Τήρηση βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου και βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών - Πότε θεωρούνται

Από 1/1/2003 με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 13 όπως ισχύουν (ν. 3052/02), ορίζεται η τήρηση ξεχωριστού βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών (περίπτωση Α) και η τήρηση ξεχωριστού βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου (περίπτωση Β). Από αυτά θεωρείται μόνο το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου όταν τηρείται, τηρείται αθεώρητο (δεν τηρείται όταν ο υπόχρεος τηρεί - ενημερώνει ημερολόγια αναλυτικής λογιστικής - ομάδα 9. Άρθρο 8 § 13Βτελευταίο εδάφιο).

Η παραπάνω διάταξη (§ 13) όπως και οι διατάξεις του άρθρου 19 § 1 περίπτ. στ' (αναφορικά με τη θεώρηση) ισχύουν από 1/1/2003 και σύμφωνα με αυτές θεωρείται μόνο το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών. Ως εκ τούτου ο προσδιορισμός του κόστους της 31/12/02 μπορεί να γίνει στα ήδη θεωρημένα έντυπα, εάν υπάρχουν λευκές σελίδες. Υπενθυμίζουμε βέβαια όταν τηρείται υποχρεωτικά ή προαιρετικά Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) δεν τηρείται το εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν καταχωρήσει τις τεχνικές

προδιαγραφές των αγαθών τους σε θεωρημένο από πριν βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και εφόσον βέβαια αυτές δεν αλλάζουν δεν χρειάζεται να τις καταχωρήσουν ξανά. Επίσης οι επιτηδευματίες οι οποίοι την 1/1/2003 έχουν απόθεμα θεωρημένων εντύπων «Παραγωγής - Κοστολογίου» μπορούν εφόσον το επιθυμούν να τα χρησιμοποιήσουν από 1/1/2003 ως βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.

10. Τρόπος τήρησης του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 13, όπως ισχύουν με το Ν. 3052/02, ορίζονται τα εξής:

Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα:

Α) Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία αναγράφονται:

α) Πριν από την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Δεν απαιτείται, εφόσον οι τεχνικές προδιαγραφές δεν αλλάζουν, να αναγράφονται κατ' έτος.

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 καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής.

β) Μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική στο χρόνο προσδιορισμού του βραχύχρονου αποτελέσματος, οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους οι οποίοι ακολουθούνται πάγιά.

Β) Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στο οποίο:

α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών, που αναλώθηκαν για την παραγωγή

έτοιμο προϊόντος, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

Το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου δεν τηρείται όταν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τηρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980.

11. Τι είναι και τι περιλαμβάνουν οι τεχνικές προδιαγραφές

Τεχνική προδιαγραφή ενός προϊόντος είναι το σχέδιο της παραγωγής του ή η προϋπολογισθείσα ποσοτική περιγραφή των απαιτούμενων υλικών και της φύρας αυτών για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος, κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες παραγωγής, καθώς και τα τεχνικά δεδομένα με τα οποία προσδιορίζονται τα κύρια χαρακτηριστικό γνωρίσματα του συγκεκριμένου αγαθού.

Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, για κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος την απαιτούμενη θεωρητικά ποσότητα πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής. Δηλαδή, με απλά λόγια στη μερίδα (καρτέλα) του κάθε αγαθού γράφεται «η συνταγή παραγωγής του». Σημειώνουμε ότι οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας που δεν παρακολουθούνται σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης. Δεν είναι απαραίτητο να αναγράφονται στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.

Η επιχείρηση πριν από την αναγραφή των τεχνικών προδιαγραφών πρέπει, πέρα από τη μελέτη παραγωγής του προϊόντος και την τυχόν προϋπάρχουσα εμπειρία, να πραγματοποιήσει δοκιμαστική - πειραματική παραγωγή για να διαπιστώσει και προσδιορίσει τις απαιτούμενες ποσότητες πρώτων και λοιπών υλών, καθώς και τη φύρα παραγωγής, ούτως ώστε ο προϋπολογισμός της παραγωγής του κάθε αγαθού, να προσεγγίζει την πραγματικότητα.

Άρθρο 8. Βιβλίο Αποθήκης – Παραγωγής – Κοστολογίου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΡΙΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΠΑΛΑΙΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ Από 1/1/2003:

ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΕΚΑΤ.					ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	
	Από 1/1/92 Δρχ.	Από 1/7/95 Δρχ.	Από 1/1/98 Δρχ.	Από 1/1/2000 Δρχ.	Από 1/1/2002 ΕΥΡΩ	Υποχρέωση τήρησης εφόσον από την έναρξη των εργασιών υπερέρθει το όριο σε δύο διαχειριστικές περιόδους
ΕΜΠΟΡΙΑ ΑΓΑΘΩΝ (Εμπορική επιχείρηση ή εμπορικός κλάδος)						
α) Χονδρικής ή κυρίως χονδρικής χονδρ. πωλ. άνω του 60% του ζήρου) Μόνο από χονδρικές πωλήσεις	350	370	500	650	2εκ.	Πλήρης αποθήκη: κατά είδος, ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή
β) Λιανικής ή κυρίως λιανικής (λιαν. πώλ. άνω του 40% του ζήρου). Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	500	550	700	900	2,7	Κατ' είδος, ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή, της εξαγωγής προσδιοριζόμενης με την απογραφή
γ) Λιανικής ή κυρίως λιανικής (λιαν. πωλ. άνω του 40% του ζήρου) Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	600	650	800	1 δις	3	Πλήρης αποθήκη κατ' είδος, ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή
ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ για λογ/σμο τρίτων ή και δικό του λογαριασμό. Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	350	370	500	650	2	Πλήρης αποθήκη για τα δικά του. Των τρίτων κατά είδος και ποσότητα
ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΓΑΘΩΝ (Βιοτεχνίες- Βιομηχανίες ή αντίστοιχος κλάδος)	350	370	500	650	2	Πλήρης αποθήκη των α, β υλών, ειδών συσκευασίας, έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων. (Η εσωτερική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα)
ΕΞΑΓΩΓΕΣ Εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις εξαγωγές 80% και άνω	600 80%	650 80%	900 80%	1,2 δις 80%	3,7	Πλήρης αποθήκη

Διατάξεις από τις οποίες προκύπτουν τα παραπάνω:

Από 1/1/92 άρθρο 8 και 40 Π.Δ. 186/92

Από 1/1/95, δηλαδή από την έναρξη της διαχ. περιόδου που αρχίζει μετά την
30/6/95. Άρθρα 6 και 22 Π.Δ. 134/96.

Από 1/1/98 Άρθρο 15 Ν. 2579/98 και Εγκ. ΠΟΛ. 1329/97

Από 1/1/2000 Άρθρο 9 § 5 Ν. 2753/99 - Βλέπε άρθρο 8 ΚΒΣ

Από 1/1/2002 Άρθρο 17 § 1γ' Ν. 2948/01 - Βλέπε άρθρο 8 ΚΒΣ

Άρθρο 8. Βιβλίο Αποθήκης – Παραγωγής – Κοστολογίου

Σημείωση: 1. Τα όρια ισχύουν κάθε φορά για την προηγούμενη χρήση. Π.χ. Από 1/1/92 όριο 350 εκ. Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα του 1991 κρίνονται το όριο αυτό. Για τα έσοδα της χρήσης του 1990 ισχύει το όριο που θεσπίστηκε από 1/1/91 κλπ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΡΙΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΑΠΟ 1/1/2003 (Άρθρο 8)

ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	
	Από 1/1/2003	Υποχρέωση τήρησης εφόσον υπερéβη το όριο στις δύο προηγούμενες (συνεχείς) διαχειριστικές περιόδους
1. ΕΜΠΟΡΙΑ ΑΓΑΘΩΝ (Εμπορική επιχείρηση ή εμπορικός κλάδος) α) Χονδρικός ή κυρίως χονδρικός (χονδρ. πωλ. άνω του 60% του τζίρου). Σύνολο ακαθ. εσόδων β) Λιανικός ή κυρίως λιανικός (λιαν. πωλ. ίσες ή άνω του 40% του τζίρου). Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	3.000.000 ευρώ	Πλήρης αποθήκη: κατά είδος, ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή
2. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΓΑΘΩΝ α) (Βιοτεχνίες - Βιομηχανίες η αντίστοιχος κλάδος) β) Επεξεργασία για Λογ/σμό τρίτων ή και δικό του λογαριασμό Συνολικά ακαθ. έσοδα	4.000.000 ευρώ	Πλήρης αποθήκη κατ' είδος, ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή
3. ΕΞΑΓΩΓΕΙΣ Εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις Εξαγωγές 80% και άνω	3.000.000 ευρώ	Πλήρης αποθήκη των α, β υλών, ειδών συσκευασίας, έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων. (Η εσωτερική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα)
	5.500.000 ευρώ ανά κλάδο	Πλήρης αποθήκη

Διατάξεις από τις οποίες προκύπτουν τα παραπάνω

1. Από 1-1-2003. Άρθρο 8 § 1-6 ΚΒΣ, όπως τέθηκαν με το άρθρο 1 § 8 του Ν. 3052/02.
Σημειώσεις:

1. Τα όρια ισχύουν για τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους. Από 1/1/2003 το όριο είναι Π.χ. για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις ή βιομηχανικούς κλάδους 3.000.000 ευρώ για τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους. Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα του 2001 και 2002 εάν είναι και στις δύο χρήσεις άνω των 3.000.000 ευρώ τότε θα υποχρεωθεί η επιχείρηση αυτή να τηρήσει βιβλίο αποθήκης από 1-1-2003.

2. Για να σταματήσει μια επιχείρηση να τηρεί βιβλίο αποθήκης θα πρέπει σε δύο συνεχείς χρήσεις να μην υπερβεί το εκάστοτε για την κάθε χρήση οριζόμενο όριο. Ειδικά για τη χρήση 2003 ισχύει μεταβατική διάταξη και μπορεί να σταματήσει την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και μια επιχείρηση που δεν υπερέβη το όριο μόνο κατά την προηγούμενη χρήση 2002. Π.χ. Βιομηχανική επιχείρηση που τηρεί βιβλίο αποθήκης, έχει το 2002 ακαθάριστα έσοδα 2.905,000 ευρώ.
Την 1/1/2003 μπορεί να σταματήσει την τήρηση αφού το όριο είναι 3.000.000 Ευρώ.

Άρθρο 9

Έννοια υποκαταστήματος. Βιβλία υποκαταστήματος

«1.⁽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, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων.

Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές

1. Η παρ. 1 του άρθρου 9 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 9 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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 ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους».

Προηγούμενα το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 9, είχε τεθεί με το άρθρο 9 § 11 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο (πριν από 17-11-99) είχε ως εξής:

«Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών».

περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους.

Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι δεν θεωρούνται υποκαταστήματα».

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 τη 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 υποχρεούται στη σύνταξη φύλλου ανάλυσης και ελέγχου, εφόσον το ημερολόγιο είναι διπλότυπο με ανάπτυξη αντίστοιχη εκείνη των λογαριασμών της έδρας.

Ο επιτηδευματίας μπορεί να τηρεί, για το υποκατάστημά 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.

«⁽²⁾ Το υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρεί ίδια βιβλία τρίτης κατηγορίας και εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας».

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,

2. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 9 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 10 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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».

β)στις οποιοσδήποτε 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 μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επομένου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη τους, κατά περίπτωση ⁽³⁾

«5⁽⁴⁾ Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας μπορεί να επιτραπεί από την έναρξη της λειτουργίας τους ή της διαχειριστικής περιόδου η ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων υποκαταστημάτων, που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος με αυτοτελές αποτέλεσμα. Επίσης μπορεί να επιτραπεί η ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα στα βιβλία της έδρας, μέσω των βιβλίων άλλου υποκαταστήματος, το οποίο επίσης δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα. Οι ανωτέρω εγκρίσεις κοινοποιούνται και στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον οποίο υπάγεται το υποκατάστημα. Τα δεδομένα των βιβλίων των υποκαταστημάτων τα οποία ενσωματώνονται στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος εμφανίζονται χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος αυτού».

«6. ⁽⁵⁾ Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του

3. Το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 9, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 13 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 17/11/99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Τα στοιχεία των συναλλαγών των εγκαταστάσεων της περίπτωσης αυτής καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματος στο οποίο ανήκουν το αργότερο μέχρι την δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επομένου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη τους, κατά περίπτωση».

4. Η παρ. 5 του άρθρου 9, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 12 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Στα βιβλία του υποκαταστήματος που τηρούνται χειρόγραφα καταχωρούνται εγγραφές μόνο μίας διαχειριστικής περιόδου, εκτός αν αυτά τηρούνται διπλότυπο».

5. Η παρ. 6 του άρθρου 9, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 13 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας μπορεί να επιτραπεί ή μη τήρηση ή η κατά διάφορο τρόπο τήρηση όλων ή μερικών βιβλίων του υποκαταστήματος με εξαίρεση το βιβλίο αποθήκης και παραγωγής κοστολογίου. Η έγκριση αυτή κοινοποιείται και στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον οποίο υπάγεται το υποκατάστημα».

«Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊσταμένου 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 υπάγεται το υποκατάστημα».

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 9

1. Έννοια υποκαταστήματος - Προϋποθέσεις

Υποκατάστημα θεωρείται κάθε χώρος εκτός της έδρας (κεντρικού), στον οποίο λαμβάνει χώρα παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων (Άρθρο 9 § 1 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 2 § 9 του Ν. 3052/02).

Παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται η παραγωγή, η επεξεργασία, η κατεργασία, ο εξευγενισμός, η μετατροπή, η συναρμολόγηση, η διασκευή, η συσκευασία διά τυποποίησης, η επισκευή αγαθών ιδίων ή τρίτων, δηλαδή εργοστάσια, εργαστήρια, μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία, χώροι επισκευής και συντήρησης. Ακόμα παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται και η προσφορά υπηρεσιών στους πελάτες.

Συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δόσοληψία με κάθε τρίτο, όπως επίδειξη και δειγματισμός αγαθών στους πελάτες με λήψη παραγγελίας, αγορά ή πώληση αγαθών, καταβολή ή είσπραξη χρημάτων, έκδοση ή αποδοχή συναλλαγματικών.

Εκτός από την άσκηση της συναλλακτικής ή παραγωγικής δραστηριότητας για το χαρακτηρισμό ενός χώρου ως υποκαταστήματος θα πρέπει στο χώρο αυτό να υπάρχει και επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και η προϋπόθεση αυτή πρέπει να συντρέχει αθροιστικά με την προϋπόθεση της παραγωγικής ή συναλλακτικής δραστηριότητας και σε περίπτωση που συντρέχει η μία από τις δύο προϋποθέσεις ο χώρος αυτός δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα.

Δεν θεωρείται υποκατάστημα ο χώρος όπου πραγματοποιούνται απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. (Βλέπε στη συνέχεια

έννοια αποθήκης). Επί πλέον κατά το ΣτΕ (απόφαση 594/79) ένας χώρος δεν χαρακτηρίζεται υποκατάστημα εάν διενεργείται σ' αυτόν απλή παράδοση ή παραλαβή εμπορευμάτων. Επιπλέον με την ίδια απόφαση είχε κριθεί για τις διατάξεις όπως ίσχυαν μέχρι 31/12/2002, ότι η διενέργεια πληρωμών ή εισπράξεων ή λήψη συναλλαγματικών, εφ' όσον αυτά ενεργούνται σε εκτέλεση συναφθεισών ήδη σχετικών συμβάσεων, δεν καθιστούσαν ένα χώρο ως υποκατάστημα. Μετά όμως την 1/1/2003 ρητά ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 1, ότι ένας χώρος χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα και στην περίπτωση που η συναλλακτική δραστηριότητα διενεργείται κατ' εντολή της έδρας.

2. Γραφεία και λοιπές εγκαταστάσεις μη υποκαταστήματα

Δεν θεωρούνται ως υποκαταστήματα οι επαγγελματικοί χώροι στους οποίους διενεργούνται μόνο διοικητικές εργασίες ή προβάλλονται τα αγαθά του επιτηδεύματός και οι μόνες δοσοληψίες που διενεργούνται από τους χώρους αυτούς περιορίζονται στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους (Άρθρο 9 § 1 ΚΒΣ, όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 11 του Ν. 2753/99).

Τέτοιοι χώροι είναι:

- Γραφεία εσωτερικών λειτουργιών μιας επιχείρησης, π.χ. γραφεία μηχανογράφησης, γραφεία στέγασης οδηγών, γενικά γραφεία εσωτερικής λειτουργίας και όχι γραφεία συναλλακτικών δραστηριοτήτων με τρίτους.

- Γραφεία διανομής εντύπων.

- Γραφεία λογιστηρίων, σε άλλη εγκατάσταση από την έδρα, κατά κανόνα θεωρούνται ως υποκαταστήματα, γιατί έχουν και πραγματοποιούν πληθώρα συναλλακτικών δραστηριοτήτων. Κατ' εξαίρεση, όμως εάν πρόκειται για γραφεία με εντελώς εσωτερική λειτουργία χωρίς συναλλαγές με πελάτες ή προμηθευτές, τότε αυτός ο χώρος χαρακτηρίζεται απλά ως γραφείο.

- Εκθεσιακοί χώροι και λοιποί χώροι από όπου προβάλλονται αγαθά της επιχείρησης χωρίς να λαμβάνονται παραγγελίες πώλησης αγαθών, κλείσιμο συμφωνιών, προκαταβολές κ.λπ., δηλαδή εκθεσιακοί ή άλλοι χώροι κλειστοί ή και με υποδοχή πελατών όπου πραγματοποιείται απλή επίδειξη με διανομή διαφημιστικού υλικού.

3. Έννοια αποθήκης

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού, **αποθήκη θεωρείται** κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλούται καμιά συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται πιο πάνω, αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη-αποθήκευση των αγαθών.

Από την επαγγελματική εγκατάσταση αυτή ενεργούνται, στη συνέχεια, μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνη η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή, ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο - δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος». (§ 9.0.3. Εγκ. ΚΒ.Σ.).

4. Έκδοση «Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής» από την αποθήκη

Η τεχνολογία σήμερα επιτρέπει να εκδίδονται «Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής» από εκτυπωτή που εγκαθίσταται στην αποθήκη, η πληκτρολόγηση[ων οποίων γίνεται από το χώρο συναλλαγής (κεντρικό ή υποκατάστημα) με απευθείας σύνδεση (ON-LINE).

Το ερώτημα που γεννάται σε αυτήν την περίπτωση είναι εάν ο χώρος της αποθήκης αποκτά την έννοια του υποκαταστήματος;

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι πως:

Η εκτύπωση και μόνο των τιμολογίων - δελτίων αποστολής σε αποθηκευτικό χώρο που η πληκτρολόγησή τους γίνεται στο κεντρικό με απευθείας μεταβίβαση (σύνδεση ON LINE), θεωρείται ότι δεν μπορεί να προσδώσει σε αυτόν (τον χώρο) την έννοια του υποκαταστήματος, με την προϋπόθεση ότι οι συναλλακτικές δραστηριότητες (συμφωνίες, δΟΣΟΛΗΨΙΕΣ κ.λπ.) γίνονται στο

κεντρικό, ή το υποκατάστημα τα δε στοιχεία (τιμολόγια, δελτία αποστολής) θα εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά και θα φέρουν την ένδειξη «φόρτωση από την αποθήκη...». Ακόμη τα στελέχη των στοιχείων αυτών θα μεταφέρονται, εντός του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων και θα τηρούνται, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 εδάφιο πρώτο του Κώδικα, στο κεντρικό, ή στο υποκατάστημα, στο οποίο ανήκει η αποθήκη. (Σχετ. εγγ. 11-35892/1037/12-111993 Φορ. Επιθεώρηση Τεύχος 542 σελ. 52/1994).

5. Επιτρέπεται η έκδοση δελτίου ποσοτικής παραλαβής στην αποθήκη

Η τήρηση στον αποθηκευτικό χώρο βιβλίου ποσοτικής παραλαβής ή η έκδοση δελτίου ποσοτικής παραλαβής για τις απλές παραλαβές αΥ6θών που γίνονται στον αποθηκευτικό χώρο και τα οποία δεν συνοδεύονται με το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κώδικα στοιχείο διακίνησης, δεν προσδίδει στον αποθηκευτικό χώρο την έννοια του υποκαταστήματος αφού και στην περίπτωση αυτή δεν διενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα αλλά απλή παραλαβή αγαθών (Εγγ. 1103395/887/21-9-1995) και 1027844/186/17-3-1997).

1. ΠΙΝΑΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ & ΧΡΟΝΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ
1) Α' κατηγορίας	Χειρόγραφα: Βιβλίο αγορών Μηχανογραφικά: Βιβλίο αγορών και μηνιαία κατάσταση βιβλίου αγορών	Το αργότερο μέχρι την 15η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων (άρθρο 17 § 5α.)
2) Β' κατηγορίας	Χειρόγραφα: βιβλίο εσόδων - εξόδων Μηχανογραφικά: βιβλίο εσόδων - εξόδων και μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων	Το αργότερο μέχρι την 15η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων - άρθρο 17 § 5α. Για το μη υποκείμενο σε Φ.Π.Α. ή παρακρατούμενους φόρους, στο τέλος της χρήσης (Σχετ. § 17.5 Εγκ. Κ.Β.Σ.).
3. Γ' κατηγορίας (Λογιστικά)	<p>Α. Όταν δεν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα Ημερολόγιο ταμειακών & συμφηφιστικών πράξεων και μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου. Εφόσον το ημερολόγιο τηρείται διπλότυπο με ανάπτυξη αντίστοιχη εκείνης των λογαριασμών της έδρας, το ένα αντίτυπο στέλνεται στην έδρα και δεν απαιτείται σύνταξη διπλότυπου φύλλου ανάλυσης ελέγχου, (§ 3 άρθρου 9)</p> <p>ΑΝΤΙ των πιο πάνω, χωρίς τον περιορισμό της απόφασης του Ισχυε στον προηγούμενο Κ.Φ.Σ, μπορεί να τηρεί μόνο θεωρημένο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών στο οποίο καταχωρούνται:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Το υπόλοιπο του ταμείου της προηγούμενης ημέρας 2. Οι ταμειακές πράξεις 3. Οι συμφηφιστικές πράξεις <p>Β. Όταν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα βιβλία ίδια με το κεντρικό</p>	<p>Εντός των πρώτων 15 ημερών του επόμενου μήνα, από εκείνον που αφορούν οι πράξεις - άρθρο 17 § 5β</p> <p>Το πρωτότυπο του φύλλου αυτού αποστέλλεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές - άρθρο 17 § 5β</p> <p>Εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού (άρθρο 17 § 5β)</p>

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

1. Στο υποκατάστημα τηρούνται, εφόσον συντρέχει περίπτωση, και τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 §1 και 5
2. Οι Δ.Ο.Υ. έχουν δικαίωμα να εγκρίνουν τη μη τήρηση των βιβλίων του υποκ/τος ή την κατά διάφορο τρόπο τήρηση (9 § 6)
3. Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις επιτρέπεται ο Κώδικας τη μη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος (άρθρο 9 § 4)
4. Στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας διαθέτει κεντρική μονάδα ΗΝ, η οποία δέχεται τα δεδομένα με απ' ευθείας σύνδεση Γ: με άλλα ηλεκτρονικά μέσα-βλέπε άρθρο 24 § 5.
5. Όταν το υποκατάστημα έχει ON-LINE σύνδεση με κεντρικό Η/Υ. Βλέπε άρθρο 25 § 3
6. Βλέπε χρόνος ενημέρωσης - εκτύπωσης βιβλίων υποκαταστήματος στη συνέχεια
7. Τα δεδομένα του βιβλίου αγορών, εσόδων - εξόδων των ημερολογίων των υποκαταστημάτων, του φύλλου ανάλυσης και ελέγχου και του ημερήσιου φύλλου συναλλαγών μπορεί να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα ή μέχρι το χρόνο της μεταφορά τους και με βάση αυτά να γίνεται η ενημέρωση των βιβλίων της έδρας.

2.ΘΕΩΡΗΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΘΕΩΡΗΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

Βιβλία υποκαταστήματος	Χειρόγραφη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος	Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος
Αγορών Εσόδων - Εξόδων	Θεωρημένο, Άρθρο 19 § 1Α	Αθεώρητο όταν εκτυπώνεται, διαφορετικά ενταμίευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Άρθρο 19 § 1Α
Μηνιαία κατάσταση αγορών και εσόδων - εξόδων	Δεν τηρείται	Θεωρημένη (Άρθρο 19 § 1 ^Α)
Βιβλία Γ' κατηγορίας - Ημερήσιο φύλλο συναλλαγών - Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων - Φύλλο ανάλυσης και ελέγχου	Χειρόγραφη τήρηση βιβλίων της έδρας Θεωρημένο Θεωρημένο Αθεώρητο	Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων της έδρας Αθεώρητα, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε τηρούνται μηχανογραφικά. Όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί να ενταμιεύονται τα δεδομένα τους σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

**3. ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ - ΕΚΤΥΠΩΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ
(ΑΡΘΡΟ 19 § 1Α)**

ΒΙΒΛΙΑ	Χρόνος ενημέρωσης	Χρόνος εκτύπωσης ή ενταμίευσης των δεδομένων τους
Αγορών Εσόδων – Εξόδων	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα (Άρθρο 17 § 1)	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (Άρθρο 24 § 3)
Μηνιαία κατάσταση βιβλίου αγορών ή εσόδων - εξόδων	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα - άθροιση στηλών	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (Άρθρο 24 § 3) Τα δεδομένα της εκτυπώνονται υποχρεωτικά
Γ' Κατηγορίας - Ημερήσιο Φύλλο Συναλλαγών - Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων - Φύλλο ανάλυσης και ελέγχου	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα (Άρθρο 17 § 2)	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα
Παρατήρηση: Το Ημερήσιο Φύλλο συναλλαγών, το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων καθώς και το φύλλο ανάλυσης και ελέγχου ενημερώνονται και εκτυπώνονται ή αποθηκεύονται μέσα στην ίδια προθεσμία (15η ημέρα του επόμενου μήνα) και μέχρι την ημερομηνία αυτή τα δεδομένα τους πρέπει να ενσωματωθούν στα βιβλία της έδρας.		

6. Βιβλία υποκαταστήματος επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων έχει για κάθε υποκατάστημά του, τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

Όταν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Για το υποκατάστημα αυτό, στο οποίο ο επιτηδευματίας έχει επιλέξει να εξάγει αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα, υποχρεούται να τηρεί πλήρη βιβλία τρίτης κατηγορίας με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη της έδρας και σύμφωνα με τις αρχές του Γ.Λ.Σ. Τα δεδομένα των βιβλίων αυτών ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας, χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των άλλων υποκαταστημάτων, εντός της προθεσμίας κλεισίματος του Ισολογισμού.

Μετά την 1-1-2003 με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 3, όπως ισχύει με το Ν. 3052/02 το υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική πρέπει να εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται στα βιβλία της έδρας με λογιστική εγγραφή.

Όταν δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Στην περίπτωση αυτή ο επιτηδευματίας μπορεί να επιλέξει ένα από τους παρακάτω τρόπους τήρησης βιβλίων:

A. 1) Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων κατά τη διπλογραφική μέθοδο, στο οποίο καταχωρούνται οι εισπράξεις, οι πληρωμές, οι συναλλαγές επί πιστώσει και γενικά όλες οι ταμειακές και συμψηφιστικές πράξεις του υποκαταστήματος. Η τήρηση του παραπάνω ημερολογίου δεν αποκλείει την τήρηση περισσότερων ημερολογίων (π.χ. ημερολογίου αγορών, πωλήσεων κλπ.) ή ακόμη μπορεί να έχει ημερολόγιο ταμειακών πράξεων και ημερολόγιο συμψηφιστικών πράξεων.

2) Μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου (Φ.Α.Ε.). Το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας. Δηλαδή η δομή, η ονοματολογία και το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών θα είναι σύμφωνη με τις αρχές του ΓΛΣ. Επίσης, εκτός από τη συνολική μηνιαία κίνηση των λογαριασμών, στο Φ.Α.Ε. αναγράφονται και τα προοδευτικά αθροίσματα των προηγούμενων μηνών.

Σημειώνεται, επίσης ότι, το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται κάθε μήνα διπλότυπο σε **αθεώρητο** έντυπο, και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της, εντός του πρώτου

δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από εκείνον που αφορά.

Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από τα παραπάνω, είναι δυνατή η τήρηση του ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων με τη διπλογραφική μέθοδο χωρίς να εφαρμόζονται οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., με την προϋπόθεση ότι η αναγκαία προσαρμογή σ' αυτό θα γίνεται απαραίτητα με την κατάρτιση του Φ.Α.Ε.

Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη σύνταξη και αποστολή στο κεντρικό φύλλου ανάλυσης και ελέγχου, εφόσον το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων τηρείται διπλότυπο, με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη της έδρας. Το πρωτότυπο του ημερολογίου αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της, εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από εκείνον που αφορά. Αυτονόητο είναι ότι, στην περίπτωση αυτή, το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων πρέπει απαραίτητα να τηρείται σύμφωνα με τις αρχές του Γ.Λ.Σ. (§ 9.3 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

Β. Αντί των όσων αναφέρονται παραπάνω, ανεξάρτητα από την απόσταση των υποκαταστημάτων από την έδρα, μπορούν οι επιτηδευματίες να τηρήσουν μόνο ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών στο οποίο καταχωρούνται χωριστά:

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

Το φύλλο αυτό καταρτίζεται ημερήσιο και απλογραφικό και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα, για την ενημέρωση των βιβλίων της, εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από εκείνον που αφορά. Διευκρινίζεται ότι στο ημερήσιο φύλλο συναλλαγών δεν απαιτείται να αναγράφονται λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ.

Γενικά σημειώνουμε ότι από 1-1-2003, όταν τα δεδομένα των βιβλίων ενταμιεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, τότε η ενημέρωση των βιβλίων της έδρας μπορεί να γίνεται με οποιοδήποτε ηλεκτρομαγνητικό μέσο, στο οποίο έχουν αποθηκευτεί τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος και το οποίο παραμένει στην έδρα (Άρθρο 24 § 4 επόμενο εδάφιο μετά την περίπτωση β').

7. Βιβλία υποκαταστήματος Α' και Β' κατηγορίας

Το υποκατάστημα το οποίο εντάσσεται στην Α' ή στη Β' κατηγορία βιβλίων τηρεί αντίστοιχα βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων τα οποία ενημερώνονται με τις συναλλαγές που διενεργούνται στο υποκατάστημα. Τα δεδομένα αυτών μεταφέρονται συγκεντρωτικά στα βιβλία της έδρας μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων (άρθρο 17 § 1, 5α). **Βλέπε Πίνακες 2 και 3**

Όταν τα βιβλία του υποκαταστήματος τηρούνται μηχανογραφικά πρέπει να τηρείται, από 1-1-2003, και μηνιαία κατάσταση βιβλίου αγορών και εσόδων- εξόδων. Εκτυπώνεται απλότυπη και είναι θεωρημένη. Άρθρο 24 § 3Β'

8. Ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής σε υποκατάστημα

Στο υποκατάστημα τηρείται ξεχωριστό ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής όταν σε αυτό εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.

Όταν δεν εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα το ημερολόγιο της αναλυτικής λογιστικής τηρείται στο κεντρικό για το σύνολο της επιχείρησης (Κεντρικό και υποκαταστήματα) (Σχετ. Εγγ. 1116717/906/21-12-99).

9. Περιπτώσεις που δεν τηρούνται βιβλία στο υποκατάστημα

Στη συνέχεια παραθέτουμε περιληπτικά τις περιπτώσεις όπου αν και ένας χώρος χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος.

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

Οι συναλλαγές τους καταχωρούνται απευθείας στα βιβλία της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος (Άρθρο 9 § 4).

Τηρούνται μόνο τα πρόσθετα βιβλία εφόσον συντρέχει περίπτωση.

β) Προσωρινά υποκαταστήματα.

Άρθρο 9. Υποκαταστήματα

Οι συναλλαγές τους καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματος στο οποίο ανήκουν μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη των κατά περίπτωση δικαιολογητικών εγγραφής(Άρθρο 4 § 4).

Τηρούνται μόνο τα πρόσθετα βιβλία εφόσον συντρέχει περίπτωση.

γ) Υποκατάστημα στο οποίο δεν διενεργούνται πράξεις για καταχώρηση .

δ) Υποκατάστημα που έχει απαλλαχθεί μετά από έγκριση της Δ.Ο.Υ από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος (Άρθρο 9 § 6). Η απαλλαγή μπορεί να αφορά όλα τα βιβλία, πλην του βιβλίου αποθήκης ακόμα και τα πρόσθετα βιβλία καθώς και τις καταστάσεις που αναλύουν βιβλία όπως οι καταστάσεις απογραφής του άρθρου 27 (Εγκ. ΠΟΛ. 1010/12-1-2000).

ε) Σύνδεση με απευθείας γραμμή Η/Υ (on line) μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος.

στ) Κεντρική μονάδα Η/Υ, η οποία δέχεται τα δεδομένα με απευθείας σύνδεση ή με άλλα ηλεκτρονικά μέσα .

10. Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων υποκαταστήματος

Τα βιβλία του υποκαταστήματος ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, δηλαδή το βιβλίο αγορών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή στη ΓΙ κατηγορία το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών ή το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων, ενημερώνονται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη των οικείων δικαιολογητικών.

Για χρόνο μεταφοράς βλέπε Πίνακα 3

11. Χρόνος μεταφοράς των δεδομένων του υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού

Όταν τηρείται βιβλίο αγορών τα δεδομένα του υποκαταστήματος μεταφέρονται στο τέλος κάθε ημερολογιακού τριμήνου και μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα.

Όταν τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων τα δεδομένα του υποκαταστήματος μεταφέρονται στο τέλος κάθε τριμήνου και μέχρι τη

15η ημέρα του επόμενου μήνα (Σημειώνουμε ότι οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τους υπόχρεους που τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων υποβάλλονται κάθε τρίμηνο, από δίμηνο που ήταν. Το ίδιο ισχύει και γι' αυτούς που έχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (τρίμηνο) - Άρθρο 11 Ν. 3052/02 (άρθρο 38 Ν. 2859/2000 - ΦΠΑ).

Διευκρινίζουμε σε σχέση με τα παραπάνω ότι:

Εάν υποβάλλονται διμηνιαίες δηλώσεις παρακρατουμένων φόρων, οι οποίες αναφέρονται και σε πράξεις του υποκαταστήματος, τα δεδομένα αυτού στα βιβλία της έδρας, πρέπει πλέον να μεταφέρονται στο τέλος της κάθε περιόδου και στις προαναφερόμενες προθεσμίες.

Για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας,

- όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού,

- όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τα δεδομένα του ημερήσιου φύλλου συναλλαγών ή του ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων ή του φύλλου Ανάλυσης και Ελέγχου μεταφέρονται μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα.

12. Καταχώρηση στα μηχανογραφικά τηρούμενα βιβλία του κεντρικού των δεδομένων του υποκαταστήματος όταν τηρείται χειρόγραφα

Η καταχώρηση των δεδομένων των ακαθαρίστων εσόδων, των αγορών, των δαπανών, των γενικών εξόδων και του ΦΠΑ των πράξεων αυτών, που περιέχονται στο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων - εξόδων του υποκαταστήματος πρέπει να γίνεται, εφόσον άρχει δυνατότητα από ο πρόγραμμα, με πληκτρολόγηση στις αντίστοιχες στήλες του μηχανογραφικά τηρούμενου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων του κεντρικού σε διαφορετική περίπτωση αυτά μπορεί να καταχωρούνται χειρόγραφα, μετά την εκτύπωση του βιβλίου.

Αντίστοιχα τα ίδια ισχύουν και για το βιβλίο αγορών (Σχετ. Εγγ. 1091682/538/16-9-1997).

Μετά την καθιέρωση της μηνιαίας κατάστασης (από 1-1-2003, άρθρο 24 § 3) τα δεδομένα του χειρόγραφα τηρουμένου βιβλίου του υποκαταστήματος πρέπει να μεταφερθούν στο μηχανογραφικά

Άρθρο 9. Υποκαταστήματα

τηρούμενο βιβλίο της έδρας με πληκτρολόγηση στις αντίστοιχες στίχες, γιατί πρέπει να εκτυπωθεί ενιαία η μηνιαία κατάσταση του συγκεκριμένου μήνα.

Άρθρο 9. Υποκαταστήματα

**Υπόδειγμα Ημερήσιου Διπλότυπου Φύλλου Συναλλαγών 17.3.96
Στοιχεία επιχείρησης**

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Ταμιακές Πράξεις		Συμψηφιστικές Πράξεις
		ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ	
1892	Υπόλοιπο Ταμείου πραγούμενης Ημέρας Λιανικές Πωλήσεις TM 1 καθαρή αξία (8%) 271.384 ΦΠΑ (8%) 21.711	2.974.283	293.095	
1890	Λιανικές Πωλήσεις TM 2 καθαρή αξία (18%) 195.767 ΦΠΑ (18%) 35.238	231.005		
1895	Λιανικές Πωλήσεις TM 3 καθαρή αξία (8%) 189.250 ΦΠΑ (8%) 15.140	204.390		
1896	Λιανικές Πωλήσεις TM 4 καθαρή αξία (8%) 128.398 ΦΠΑ (8%) 10.272	138.670		
1892	Λιανικές Πωλήσεις TM 5 καθαρή αξία (8%) 138.889 καθαρή αξία (18%) 139.208 ΦΠΑ (8%) 11.111 ΦΠΑ (18%) 25.057	314.265		
π. Επιστροφής 3996	Επισ. Λιαν. Πωλήσεων καθαρή αξία (8%) 833 ΦΠΑ (8%) 67		900	
ΔΑ 25612	Αγορές Α' Υλών Καθαρή αξία (8%) 1.237.978 Χ" Πανάγος ΦΠΑ (8%) 99038			1.337.016
π. Πλ. Νο 89	Αποστολή Μετρητών στο Κεντρικό	1.000.000		
ΥΝΟΛΑ		4.155.708	1.000.900	
Υπόλοιπο Ταμείου σε μεταφορά		3.154.808		

Σημείωση: Στο ημερήσιο φύλλο συναλλαγών δεν απαιτείται η αναγραφή των λογαριασμών του Γ.Λ.Σ., αφού τηρείται απλογραφικά. Οι αριθμοί που αναφέρονται στο σχέδιο αυτό είναι των ταμειακών μηχανών.

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.

«⁽¹⁾ Επίσης βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου τηρείται και από τους επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, 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 εγγράφη με λογιστικό ισότιμο κατά την παραλαβή των αγαθών.

«⁽²⁾ Δελτίο ποσοτικής παραλαβής κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο τηρείται από τον επιτηδευματία και τα πρόσωπα της παραγρά-

1. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 10 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 11 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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 αυτό».

Το δεύτερο εδάφιο (πρόταση) της παρ. 1 του άρθρου 10 (Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής για επισκευές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών) είχε προστεθεί με την παρ. 5 του άρθρου 43 του Ν. 2214/94 και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου από 1-1-1995.

2. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 10 προστέθηκε με το άρθρο 2 § 11 του Ν. 3052/02, με έναρξη ισχύος από 1-1-2003, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

φου 3 του άρθρου 2 για την αγορά αγροτικών προϊόντων, από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, εφόσον τα αγαθά δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής».

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 Δ.Ο.Υ της κατοικίας ή της έδρας του, με μνεία της υπό σύσταση επιχείρησης. Αν ο ιδρυτής είναι πρόσωπο που έχει έδρα, κατοικία, διαμονή ή εγκατάσταση σε άλλη χώρα, τα βιβλία θεωρούνται στο όνομα του νόμιμου εκπροσώπου του στην Ελλάδα.

Οι εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται στα οριστικά βιβλία αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης.

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 παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται κάθε φορά με την αφορολόγητη έκπτωση ή με την αξία πώλησής του,

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

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

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

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) ⁽³⁾ 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 αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά» .

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

γ) Ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

3. Η περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 10, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 4 του Ν. 2579/98. Έναρξη ισχύος 1/4/98. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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, την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου. Επί πλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου».

«γα) ⁽⁴⁾ Βιβλίο ασθενών, με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή, στην οποία καταχωρεί τη χρονολογία εισόδου του ασθενή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση αυτού, καθώς και τη χρονολογία εξόδου του, την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το είδος και την ποσότητα των φαρμάκων και λοιπών υλικών, εκτός των αναλωσίμων, που χορηγούνται και τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας θέσης καταχωρεί τη χρονολογία αυτής και την κατηγορία της νέας θέσης».

γβ) ⁽⁵⁾ 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 ονοματεπώνυμό του και τη διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη από το γιατρό, την 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 γιατρούς, στους οποίους καταβάλλεται γι' αυτήν αμοιβή μη έμμισθης υπηρεσίας.

4. Η περ. γα' της παρ. 5 του άρθρου 10, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 12 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 (Η προηγούμενη γα' καταργήθηκε και οι υποπεριπτώσεις γβ' και γγ' αναριθμήθηκαν σε γα' και γβ' αντίστοιχα). **Οι προηγούμενες διατάξεις (η γα' που καταργήθηκε και η γβ' που αναριθμήθηκε σε γα' και τροποποιήθηκε) είχαν ως εξής:**

γα) βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών, στο οποίο καταχωρεί τη 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.

5. Το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών μέχρι 31-12-2002 τηρείτο **διπλότυπο** και από 1-1-2003 τηρείται **απλότυπο**, μετά τη διαγραφή της λέξης "διπλότυπο" στην γβ' της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 10, με το άρθρο 2 § 13 του Ν. 3052/02.

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 επίσκεψής 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 εκπαιδευομένου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία και την ώρα έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος. Ανάλογη υποχρέωση έχει και για την παράστασή του κατά την εξέταση των υποψηφίων οδηγών. Το βιβλίο τηρείται στο αυτοκίνητο κατά τη διάρκεια του μαθήματος ή της εξέτασης,

«ζ) ⁽⁶⁾ Ο επιτηδευματίας που παρέχει υπηρεσίες, με εξαίρεση αυτές της παραγράφου 16 του άρθρου 12 έναντι συνδρομής, τηρεί βιβλίο συνδρομητών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του συνδρομητή, την ημερομηνία έναρξης και λήξης της συνδρομής, καθώς και την αξία αυτής. Σε περίπτωση τήρησης άλλων πρόσθετων βιβλίων από τα οποία προκύπτουν τα προαναφερόμενα, παρέλκει η τήρηση του πρόσθετου βιβλίου αυτού».

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

ηα) εκδίδει διπλότυπο δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης, στο οποίο αναγράφει το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποθέτη, το είδος, την ποσότητα, τον τρόπο και τα σημεία συσκευασίας των αγαθών που

6. Η περ. ζ' της παρ. 5 του άρθρου 10, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 14 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα διάταξη είχε ως εξής:

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

αποθηκεύονται. Κατά την εξαγωγή εκδίδει δελτίο αποστολής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού,

ηβ) ⁽⁷⁾ τηρεί 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) ⁽⁸⁾ 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) ⁽⁹⁾ Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μετα-

7. Το βιβλίο αποθήκευσης μέχρι 31-12-2002 τηρείτο διπλότυπο και από 1-1-2003 τηρείται απλότυπο, μετά τη διαγραφή της λέξης «διπλότυπο» στην υποπερ. ηβ' της περ. η' της παρ. 5 του άρθρου 10, με το άρθρο 2 § 13 του Ν. 3052/02.

8. Η περ. θ' της παρ. 5 του άρθρου 10 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 7 του Π.Δ. 134196. Έναρξη ισχύος 1/8/1996. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«θ) ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί, για κάθε αυτοκίνητο, τη χρονολογία και την ώρα της εισόδου και της εξόδου του, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας του. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός κυκλοφορίας, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται». (Σ.Σ. Η νέα διάταξη επεκτάθηκε και στις περιπτώσεις στάθμευσης μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων).

9. Το πρώτο εδάφιο της περ. ι' της παρ. 5 του άρθρου 10 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 15 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

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.

Η περ. ι' της παρ. 5 άρθρου 10 είχε τεθεί όπως ίσχυε με το άρθρο 7 του ΠΔ 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/1996. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

χειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, 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 το κατόχου.

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

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

ια) ⁽¹⁰⁾ «Οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς

«ι) Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και μοτοσικλετών για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου, ως και ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, 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 αυτοκινήτου και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το είδος του οχήματος. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής πλυντηρίου αυτοκινήτων, 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 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. (Σ.Σ. Η νέα διάταξη επεκτάθηκε και στις περιπτώσεις πώλησης ή επισκευής μεταχειρισμένων μοτοποδηλάτων).

10. Η περίπτωση ια' της παρ. 5 του άρθρου 10 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 16 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη (καταργηθείσα) διάταξη είχε ως εξής:

ια) η ασφαλιστική επιχείρηση τηρεί βιβλία ασφαλιστηρίων συμβολαίων,

και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του».

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

ιγ) ⁽¹¹⁾ Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο εισερχομένων, στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος τη χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του κατόχου, καθώς και τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους.

ιδ) ⁽¹²⁾ Ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά

ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων, ασφαλιστικών κινδύνων (ζημιών) και αντασφαλιστηρίων συμβολαίων,

Σημείωση: Το βιβλίο επίσκεψης ασθενών ίσχυε με το άρθρο 64 § 11 Ν. 2065/92, οι οποίες είχαν ως εξής:

«Ο γιατρός υποχρεούται στο ιατρείο του να τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών, θεωρημένο από την αρμόδια φορολογική αρχή, στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του. Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται με την είσοδο του ασθενούς στον εξεταστικό χώρο. Για την τήρηση του βιβλίου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. Αντί του βιβλίου επίσκεψης ασθενών τα ως άνω στοιχεία δύναται να περιλαμβάνονται στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης θα καθοριστούν με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών».

11. Οι περιπτώσεις ιγ' , ιδ' , ιε' και ιστ' της παρ. 5 του άρθρου 10 προστέθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 43 του Ν. 2214/94. Έναρξη ισχύος 1-1-95 σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου.

12. Η περίπτωση ιδ' της παρ. 5 του άρθρου 10 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 2 § 17 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη (καταργηθείσα) διάταξη είχε ως εξής:

ιδ) Ο φυσιοθεραπευτής για τους πελάτες που τον επισκέπτονται στην επαγγελματική του εγκατάσταση τηρεί βιβλίο πελατών, στο 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 πάροχής 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 ιδιαίτερη αμοιβή κατά

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

Ειδικά ο φυσιοθεραπευτής, καθώς και τα πρόσωπα της περίπτωσης ια' που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο και με λοιπά ασφαλιστικά ταμεία (Ι.Κ.Α., Τ.Ε.Β.Ε. κ .λ .π.) και δεν λαμβάνει ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους πελάτες ασφαλισμένους των ταμείων αυτών, μπορεί να μην καταχωρεί τα στοιχεία του πελάτη αυτού στο βιβλίο επίσκεψης πελατών».

ιε) ^(11,13) **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) ⁽¹⁴⁾ **Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης σκαφών**

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

13. Η περ. ιε' της παρ. 5 του άρθρου 10, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 7 Του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:**

«ιε) Ο κατασκευαστής προκατασκευασμένων οικιών 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 πώλησης, κατά περίπτωση». (ΣΣ. Η νέα διάταξη επεκτάθηκε και στους κατασκευαστές άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων).

14. Η περ. ιστ' της παρ. 5 του άρθρου 10, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 7 Του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:**

«ιστ) Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος θαλάσσης την ημερομηνία εισόδου και εξόδου του, καθώς και τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους, και όταν δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους. Επί μηνιαίας η διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται». [Σ.Σ Η νέα διάταξη επεκτάθηκε σε όλους τους χώρους στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης όπου κι αν λειτουργούν (στην ξηρά ή θάλασσα)].

θαλάσσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος την ημερομηνία εισόδου και εξόδου, τον ΑΦΜ του κατόχου του, τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους, και όταν δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται.

ιζ) ⁽¹⁵⁾ Ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, τηρεί για κάθε μηχανήμα βιβλίο έργων, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του εργοδότη, τη διεύθυνση ή τη θέση του έργου, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου.

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

ιη) ⁽¹⁶⁾ Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, τηρεί βιβλίο κίνησης οχημάτων, σε μερίδες ανά όχημα, στο οποίο καταχωρεί την κίνηση του κάθε οχήματος εκτός εγκατάστασης ανεξάρτητα από το σκοπό και ειδικότερα, την ώρα και την ημερομηνία αναχώρησης, την αιτιολογία, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του μισθωτή ή άλλου προσώπου, το συμφωνηθέν μίσθωμα, την ώρα και την ημερομηνία καθώς και τον τόπο επιστροφής».

ιθ) ⁽¹⁷⁾ Ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων τηρεί βιβλίο ή διπλότυπο δελτίο εντολών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του εντολέα, τη χρονολογία της εντολής, το είδος, τη διεύθυνση και εφόσον δεν υπάρχει την περιοχή, τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου που αφορά η εντολή, καθώς και τη

15. Η περ. ιζ' προστέθηκε με το άρθρο 7 του Π.Δ. 134/96 και ισχύει από 1/8/1996, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ίδιου Π.Δ.

16. Η περίπτωση ιη' της παρ. 5 του άρθρου 10, προστέθηκε με το άρθρο 2 § 18 του Ν. 3052/02 και ισχύει με το άρθρο 16του ίδιου νόμου από 1-1-2003.

17. Η περίπτωση ιθ' της παρ. 5 του άρθρου 10, προστέθηκε με το άρθρο 2 § 18 του Ν. 3052/02 και ισχύει με το άρθρο 16του ίδιου νόμου από 1-1-2003.

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

συμφωνούμενη αμοιβή. Επίσης με την ολοκλήρωση της εντολής καταχωρούνται η χρονολογία, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου».

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

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 10

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΤΟΥΣ

ΒΙΒΛΙΟ (Άρθρο 10 Κ.Β.Σ.)	ΥΠΟΧΡΕΩΙ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ (Άρθρο 17 § 10)
. Ποσοτικής παραλαβής (§ 1)	Όλοι οι επιτηδευματίες όταν παραλαμβάνουν εμπορεύσιμα αγαθά χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο. Από 1/1/1995 και οι επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών. Επίσης από 1/1/2003 και οι επισκευαστές επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων.	Με την παραλαβή των αγαθών, όταν δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής
. Εξόδων πρώτης κατάστασης (§ 2)	Ο ιδρυτής επιχείρησης ή νομικού προσώπου	Δεν ορίζεται. Άρα στο χρόνο ενημέρωσης των βασικών βιβλίων, δηλαδή στις 15 του επομένου μηνός
. Επενδύσεων (§ 3, 4) - Για Γ' κατηγορίας - Για Α', Β' κατηγορίας	Όποιος πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά	Στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού και από τους τηρούντες βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας μέχρι την υποβολή της δήλωσης
. Κίνησης Πελατών (πόρτας) (§ 5α)	Οι εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, ξενώνων, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών. Οι εκμεταλλευτές κάμπινγκ. Οι εκμεταλλευτές οίκων ευγηρίας.	Με την είσοδο του πελάτη. Με αναγραφή από 1-1-2003 και της πιθανής ημερομηνίας αναχώρησης του πελάτη
. Μητρώο Μαθητών (§ 5β)	Οι εκμεταλλευτές παιδικών σταθμών, φροντιστηρίων, σχολών, εργαστηρίων ελευθέρων σπουδών και κάθε επιχείρησης με χαρακτήρα διδακτικής ή επαγγελματικής κατάρτισης.	Με την εγγραφή του μαθητή.
. Επίσκεψης Ασθενών (§5δ)	Οι εκμεταλλευτές διαγνωστικών κέντρων	Μόλις τελειώσει η εξέταση και πριν από την αποχώρηση του ασθενή.

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

α. Ασθενών β. Μεριδολόγιο Ιατρών (§5Υ)	Οι εκμεταλλευτές κλινικών ή θεραπευτηρίων	α) Άμεσα με την είσοδο και έξοδο του ασθενή (στοιχεία ασθενή ημερομηνία) και εντός της επομένης με τα λοιπά στοιχεία. β) Εντός της επομένης της ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή
Αποθήκευσης (§ 5η)	Οι εκμεταλλευτές αποθηκών και ψυγείων αποθήκευσης αγαθών	Εντός της μετεπομένης της εισαγωγής και εξαγωγής
Στάθμευσης (§ 5θ)	Οι εκμεταλλευτές χώρων σταθμεύσεως αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων	Με την είσοδο και έξοδο του οχήματος
0. Εισερχομένων οχημάτων (§ 5ι)	<ul style="list-style-type: none"> - Οι εκμεταλλευτές συνεργείων επισκευής και συντήρησης αυτών, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, εκσκαφών, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανών. - Οι πωλητές μεταχίνων αυτών, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, καθώς επίσης και από 1-1-2003 μεταχίνων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων - Οι εκμεταλλευτές πλυντηρίων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων 	Με την είσοδο και έξοδο του οχήματος
1. Εκπαιδευομένων οδηγών (§ 5στ)	Οι εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων για κάθε αυτοκίνητο	Όταν αρχίζει και τελειώνει το μάθημα ή η εξέταση
2. Βιβλίο επίσκεψης ασθενών (§ 5 ια')	Οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων και οι οδοντίατροι. Μέχρι 31/12/2002 προβλεπόταν από το Ν. 2065/92 άρθρο 64 § 11 και δεν καταλάμβανε οδονπάτρους και κτηνιάτρους. Για τους κτηνιάτρους, εξακολουθεί να μην υπάρχει υποχρέωση.	Με την είσοδο του ασθενή στο χώρο της εξέτασης
3. Πελατών (§ 5ε)	Οι εκμεταλλεύσεις κέντρων αισθητικής και γυμναστηρίων	Μόλις αρχίσει η παροχή υπηρεσιών
4. Βιβλίο Συνδρομητών (§ 5ζ)	Αυτοί που παρέχουν υπηρεσίες έναντι συνδρομής	Με την εγγραφή και πριν από την παροχή υπηρεσιών
5. Διάθεσης Λαχείων (§ 5ιβ)	Ο πράκτορας κρατικών λαχείων	Με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης
6. Βιβλίο εισερχομένων σκαφών θαλάσσης (§5ιγ)	Οι εκμεταλλευτές συνεργείων επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης (από1/1/95)	Με την είσοδο και έξοδο του Σκάφους

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

17. Βιβλίο πελατών (§ 51δ)	Οι φυσιοθεραπευτές (από 1-1-1995) Οι επιτηδευματίες που ασκούν παραϊατρικό επάγγελμα (από 1/1/03) Π.χ. ψυχολόγοι, λογοθεραπευτές, διαιτολόγοι, βελονιστές κ.λπ.	Με την έναρξη της παροχής Υπηρεσίας
18. Βιβλίο παραγγελιών (§51ε)	Οι κατασκευαστές προκατασκευασμένων οικιών (από 1-1-1995) ή κτισμάτων (από 1/8/96)	Με τη λήψη της παραγγελίας
19. Βιβλίο στάθμευσης (§ 51στ)	Οι εκμεταλλευτές χώρου στάθμευσης σκαφών θαλάσσης (από 1-1-1995) ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης (από 1/8/96)	Με την είσοδο και έξοδο του σκάφους
20. Βιβλίο έργων αυτοκινούμενων μηχανημάτων (§ 51ζ)	Οι εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων (από 1/8/96)	Με την έναρξη του έργου και επί ωριαίας αμοιβής με την έναρξη και λήξη της εργασίας
21. Βιβλίο κίνησης οχημάτων (§ 51η')	Ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικίασης αυτοκινήτων μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων (από 1/1/2003)	Με την αναχώρηση και την επιστροφή του οχήματος
22. Βιβλίο ή δελτίο εντολών (§ 5 1θ')	Ο μεσίτης ασπκών συμβάσεων αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, δηλαδή κτηματομεσίτης (από 1/1/2'003)	Με τη λήψη της εντολής καταχωρούνται τα στοιχεία του εντολέα και της εντολής. Με την ολοκλήρωση της εντολής καταχωρούνται τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου - Άρθρο 10 § 5 1θ'
23. Βιβλίο ενδοκοινοτικών διακινήσεων και εργασιών (ΦΑΣΟΝ) ΑΥΟ ΠΟΛ. 1229/97	Οι έχοντες ενδοκοινοτικές εργασίες πραγματογνωμοσύνης, συναρμολόγησης, ΦΑΣΟΝ κ.λπ. ή μετακινούν αγαθά για επισκευή ή προσωρινή εξαγωγή για εργασίες παροχής υπηρεσιών σε χώρες ΕΕ (ΕΟΚ).	Βλέπε θέμα 114 άρθρου 12
24. Βιβλίο παράδοσης φαρμάκων στους ασφαλισμένους	Τα φαρμακεία	α) Με την παράδοση των φαρμάκων β) Με την προσκόμιση του συνταγολογίου ΑΥΟ ΠΟΛ. 1127/96 και 1370/2001
25. Ειδικό Βιβλίο Φορολογικού αντιπροσώπου ΑΥΟ ΠΟΛ.1281/93	Φορολογικός αντιπρόσωπος επιχειρήσεων τρίτων χωρών	
26. Βιβλίο φορολογικού εκπροσώπου ΑΥΟ ΠΟΛ.1174/02	Φορολογικός εκπρόσωπος επιχειρήσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης	
27. Ειδικό βιβλίο μεταπωλητού μεταχειρισμένων	Υποκείμενος ειδικού καθεστώτος	

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

18. Βιβλίο προσωρινής αναπόθεσης	Διαμεταφορείς	Με την άφιξη του μεταφορικού μέσου και όχι αργότερα από το πέρας της εκφόρτωσης
19. Βιβλίο φορολογικής αποθήκης	Ειδικό καθεστώς αναστολής ΦΠΑ	Εντός της επομένης της εισόδου και εξόδου των αγαθών με βάση το σχετικό δικαιολογητικό εισόδου ή εξόδου
20. Ημερολόγιο διαφημίσεων ΛΜΕ	Επιχειρήσεις τηλεόρασης, ραδιοφώνου, εφημερίδων, περιοδικών	Εντός πέντε (5) ημερών από: α) την καταχώρηση ή την μετάδοση της διαφήμισης, β) την έκδοση του τιμολογίου, γ) τη λήξη του παραστατικού καταβολής του φόρου και του αγγελιοσήμου

1. Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής (§ 1)

α. Τηρείται μόνο για παραλαβές εμπορευσίμων αγαθών που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης. Τηρείται και για ασυνόδευτα αγαθά που πρόκειται να πωληθούν για λογαριασμό τρίτου (επιτηδευματία ή ιδιώτη). Δεν τηρείται για παραλαβές μη εμπορεύσιμων αγαθών έστω κι αν παραλαμβάνονται ασυνόδευτα (σε μηχανογραφική τήρηση).

β. Αντί θεωρημένου βιβλίου ποσοτικής παραλαβής μπορεί να τηρείται θεωρημένο δελτίο ποσοτικής παραλαβής. Ειδικά για τους επιτηδευματίες οι οποίοι έχουν τις προϋποθέσεις μη θεώρησης των στοιχείων σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 (προηγούμενες ΠΟΛ 1105/99, 1071/00, 1166/02) όταν εκδίδουν Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής το εκδίδουν αθεώρητο. (Σχ. Εγκ. ΠΟΑ 1137/2000).

γ. Αν εκδοθεί άμεσα τιμολόγιο για την αγορά των αγαθών, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12, από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν, τότε δεν τηρείται το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

δ. Το ίδιο βιβλίο ή δελτίο τηρείται και στο υποκατάστημα, εάν συντρέχει περίπτωση.

ε. Αν τηρούνται λογιστικά βιβλία αντί του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής μπορεί να ενεργείται ανάλογη εγγραφή με λογιστικό ισότιμο κατά την παραλαβή των αγαθών, στην οποία θα αναγράφεται η ποσότητα, το είδος των αγαθών και ο αποστολέας. Η ενημέρωση των βιβλίων διενεργείται άμεσα με την παραλαβή των αγαθών και πρέπει να γίνει άμεσα και η εκτύπωση (σε μηχανογραφική τήρηση) του ημερολογίου στο οποίο έγινε η εγγραφή με το λογιστικό ισότιμο

Εγγ. 1022331/158/2-4-1998. Πρακτικά η εφαρμογή της διάταξης για εγγραφή με λογιστικό ισότιμο σε παραλαβή ασυνόδευτων εμπορεύσιμων αγαθών είναι εξαιρετικά δύσκολη, γι' αυτό πρέπει οι επιχειρήσεις να έχουν θεωρήσει δελτίο ποσοτικής παραλαβής για την αντιμετώπιση τέτοιων περιπτώσεων.

στ. Αν τα δεδομένα που είναι απαραίτητα να καταχωρηθούν στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, καταχωρηθούν σε άλλα θεωρημένα βιβλία, δεν οδηγούν σε απόρριψη των βιβλίων (ΣΤΕ 3293/78).

ζ. Η μη τήρηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής, όταν παραλαμβάνονται αγαθά χωρίς τιμολόγιο (Από 1/7192 χωρίς συνοδευτικό στοιχείο) καθιστά αδύνατο τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών (ΣΤΕ 3214/80).

η. Το βιβλίο ενημερώνεται ή το δελτίο εκδίδεται αμέσως με την παραλαβή των ασυνόδευτων (χωρίς στοιχείο διακίνησης) εμπορεύσιμων αγαθών, αν δεν εκδοθεί αμέσως τιμολόγιο για την αγορά τους.

θ. Δεν υποχρεώνονται σε τήρηση βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής οι πάσης φύσεως επισκευαστές (με εξαίρεση για τους επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών και από 1/1/2003 τους επισκευαστές μηχανών, μηχανημάτων και επίπλων) για τα παραλαμβανόμενα αγαθά από ιδιώτες προς επισκευή, τα ελαιοτριβεία για τον ελαιόκαρπο που παραλαμβάνουν από παραγωγούς για έκθλιψη (όταν αποθηκεύουν λάδι με αμοιβή έχουν υποχρέωση βιβλίου αποθηκεύσεως - άρθρο 10 §5 η'), οι αλευρόμυλοι που παραλαμβάνουν αγαθά για κατεργασία (άλεση) από αγρότες, γιατί για όλες αυτές τις περιπτώσεις δεν έχουμε παραλαβή εμπορεύσιμων αγαθών (§ 10.1.2 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

ι. Αντίθετα στην Ερμηνευτική Εγκύκλιο του Κ.Β.Σ. αναφέρεται ότι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής οι επιτηδευματίες που παραλαμβάνουν «εμπορεύσιμα αγαθά από άλλο επιτηδευματία για κατεργασία, εφόσον βέβαια δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία η εμφάνιση και η εκτύπωση φωτογραφιών αποτελεί παραγωγή κατόπιν παραγγελίας τρίτων και ως εκ τούτου τα φιλμ που παραλαμβάνονται για εμφάνιση αποτελούν πρώτη ύλη τρίτου για κατεργασία. Συνεπώς, πρέπει να τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής, για τα φιλμ αυτά, που παραλαμβάνονται από επιτηδευματίες για εμφάνιση, εφόσον δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής». (§1 0.1.2 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

ια. Ακόμα στην Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ. (§10.1.2) ορίζεται ότι τα **ελαιοτριβεία έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής** όταν αναλαμβάνουν τη φύλαξη ελαιολάδου **χωρίς αμοιβή** είτε αυτό ανήκει σε εμπόρους, είτε σε παραγωγούς. Η ερμηνεία που γενικότερα δίνεται ότι υπάρχει υποχρέωση για τήρηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής και στην περίπτωση **παραλαβής αγαθών** (χωρίς συνοδευτικά στοιχεία) **για φύλαξη**, αν και πιστεύουμε ότι είναι οριακή και αμφισβητήσιμη εντούτοις αν παραλαμβάνονται αγαθά ασυνόδευτα για φύλαξη ίδια με εκείνα που εμπορεύεται η επιχείρηση, είναι επιβεβλημένη η τήρηση του για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων.

ιβ. Οι διατάξεις αυτές πρέπει να **εφαρμόζονται** και στην περίπτωση που παραλαμβάνονται **αγροτικά προϊόντα** (ασυνόδευτα - χωρίς ΔΑ) προς πώληση για λογαριασμό των αγροτών, καθώς και όταν αγοράζονται αγροτικά προϊόντα τα οποία παραδίδονται στις εγκαταστάσεις του αγοραστή από τους αγρότες χωρίς ΔΑ.

ιγ. Δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής όταν παραλαμβάνονται **μεταχειρισμένα αυτοκίνητα ιδιωτών** προς πώληση εφόσον τηρείται βιβλίο εισερχομένων (Σχετ. Εγγ. 1109073/797/3-9-93).

ιδ. Δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου ή έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής, όταν παραλαμβάνονται **αγαθά χωρίς δελτίο αποστολής λόγω απαλλαγής** των διακινήσεων αυτών από το δελτίο αποστολής Π.χ. παραλαβή από διαφημιστικές επιχειρήσεις αφισών, φέιγ-βολάν μοκετών κ.λπ. (Σχετ. Εγγ. 1125746/1034/11-1-1993). Σημειώνουμε ότι η διευκρίνιση αυτή είναι χωρίς ουσιαστικό ενδιαφέρον αφού δεν έχει χορηγηθεί έγκριση για διακίνηση εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς δελτίο αποστολής και η πιο πάνω περίπτωση αναφέρεται σε παραλαβή μη εμπορεύσιμων αγαθών για τα οποία δεν προκύπτει εκ του νόμου (άρθρο 10 § 1) υποχρέωση τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής.

2. Βιβλίο επενδύσεων (άρθρο 10 § 3 και 4)

A. Γενικά

Το βιβλίο αυτό αν και για πρώτη φορά (από 1/7/92), αναφέρεται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εν τούτοις δεν πρόκειται για νέο βιβλίο, δεδομένου ότι προβλεπόταν από αποφάσεις που είχαν εκδοθεί με βάση τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, για την έκπτωση από τα καθαρά κέρδη των δαπανών για νέες παραγωγικές επενδύσεις. Βέβαια είναι αυτονόητο ότι πλέον η μη τήρησή του, η πλημμελής τήρησή του θα επιφέρει και τις κυρώσεις του Κ.Β.Σ., για την επιχείρηση που θέλει να τύχει των ευεργετημάτων περί παραγωγικών επενδύσεων. Για τους επιτηδευματίες που ήδη έχουν θεωρήσει και τηρούν τέτοιο βιβλίο δεν είναι απαραίτητο να θεωρήσουν άλλο βιβλίο αλλά θα συνεχίσουν την τήρηση του ίδιου βιβλίου σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, οι οποίες όπως θα διαπιστώσετε από την ισχύουσα απόφαση που παρατίθεται, δεν διαφέρουν.

Τα βιβλία αυτά τηρούνται εξωλογιστικά, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά (Σχετ. §10.3.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

B. Χρόνος ενημέρωσης

Ο χρόνος ενημέρωσής τους δεν ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του Κώδικα. Ο χρόνος όμως αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, και την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (§10.3.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.)

Γ. Χρόνος θεώρησης

Όλα τα βιβλία θεωρούνται πριν από τη χρησιμοποίησή τους (άρθρο 19 § 2). Συνεπώς το βιβλίο επενδύσεων μπορεί να θεωρείται έως και την προθεσμία ενημέρωσής του (βλέπε προηγούμενη περίπτωση).

Δ. Τρόπος τήρησης του λογαριασμού παραγωγικών επενδύσεων

Τηρείται για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Παρασχέθηκε όμως η δυνατότητα, με την Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ. (§10.3.1) για τα έπιπλα και σκεύη και τον λοιπό εξοπλισμό να τηρείται κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων (π.χ. εξοπλισμός ξενοδοχείων σε: λευκά είδη, πιάτα, πιρούνια, μαχαίρια, ποτήρια κλπ.).

Όσον αφορά τα λοιπά πάγια (μηχανήματα κλπ.) μπορεί να παρακολουθούνται κατά ομοειδές κατηγορίες, εφόσον γι' αυτά τηρούνται ξεχωριστές μερίδες στο μητρώο παγίων στο οποίο

παρακολουθείται για κάθε πάγιο χωριστά και η ενεργούμενη αφορολόγητη έκπτωση.

Απόφ. Υπ.ΕΘ.Ο. και Οικ. 1025990 ΠΟΛ 1060/91 (ΦΕΚ 191/Β/29.3.91) Καθορισμός δικαιολογητικών και στοιχείων που είναι απαραίτητα για τον έλεγχο της επένδυσης κλπ., για την έκπτωση από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων των δαπανών για νέες παραγωγικές επενδύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Ν. 1892/1990.

«Έχοντας υπόψη τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 13 του Ν. 1892/1990 «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις», αποφασίζουμε.

1. Ορίζουμε όπως η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 1892/1990 απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 αυτού του νόμου, για τις δαπάνες που πραγματοποιούν για νέες παραγωγικές επενδύσεις στη χώρα από 1 Ιουλίου 1990 μέχρι 31/12/2004 (άρθρο 32 § 13 Ν. 2093/92), αναγνωρίζεται από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), μετά από έλεγχο των τηρουμένων, από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, βιβλίων που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και εφόσον υφίστανται οι προϋποθέσεις του άρθρου 13 του Ν. 1892/90 και προσκομίζονται τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

2. Ως αποδεικτικά στοιχεία των νέων παραγωγικών επενδύσεων ορίζονται τα εξής:

α) Για την αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού:

αα) Αντίγραφο του σχετικού τιμολογίου αγοράς. Προκειμένου για εισαγωγή καινούργιων μηχανημάτων από το εξωτερικό, επικυρωμένο αντίγραφο του τιμολογίου αγοράς τους. Η επικύρωση αυτή θα γίνεται από την μεσολαβήσασα, κατά την εισαγωγή, τράπεζα ή υποκατάστημα αυτής.

ββ) Βεβαίωση του ημεδαπού ή αλλοδαπού οίκου που προμήθευσε τα μηχανήματα στην οποία να βεβαιώνεται ότι αυτά ήταν καινούργια κατά το χρόνο της αγοράς των.

β) Για τα κάθε είδους κτίσματα, αντίγραφα της οικείας οικοδομικής άδειας που πρέπει να έχει επικυρωθεί νόμιμα, καθώς και βεβαίωση του αρμόδιου Πολεοδομικού Γραφείου ή νομομηχανικού από την οποία να προκύπτει ότι ολοκληρώθηκε το έργο για το οποίο είχε δοθεί η άδεια, καθώς και ο χρόνος ολοκλήρωσής του.

γ) Για τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία, η αγορά και το καινούργες αυτών αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά που

αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις αα) και ββ).

δ) Για κάθε άλλη δαπάνη που αποτελεί παραγωγική επένδυση για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στον ν. 1892/1990, ως αποδεικτικά στοιχεία θα λαμβάνονται τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΦΣ.

ε) Προκειμένου για επενδύσεις που πραγματοποιούνται, από τις υπαγόμενες στο Ν.1892/1990 επιχειρήσεις, με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986:

αα) Επικυρωμένο αντίγραφο της συναφθείσης χρηματοδοτικής μίσθωσης μετά των συνημμένων σε αυτή παραρτημάτων.

ββ) Πιστοποιητικό κατάθεσης του Πρωτοδικείου στο οποίο έχει καταχωρηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 4 του Ν.1665/1986, η καταρτισθείσα σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

γγ) Επικυρωμένο από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, αντίγραφο του τιμολογίου πωλήσεως του οίκου από τον οποίο είχε αγοράσει το εκμισθωθέν προς τον επενδυτή κινητό πράγμα και βεβαίωση του πωλητή στην οποία να βεβαιώνεται ότι το κινητό πράγμα ήταν καινούργιο κατά το χρόνο της πώλησης.

3. οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Ν. 1892/1990, εφόσον τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. και πραγματοποιούν από 1 Ιουλίου 1990 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004 (άρθρο 32 § 13 Ν. 2093/92) νέες παραγωγικές επενδύσεις στη χώρα, για τις οποίες δικαιούνται των απαλλαγών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ίδιου νόμου υποχρεούνται:

α) Να καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και ξεχωριστά τις νέες παραγωγικές επενδύσεις, από τα λοιπά πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας.

β) Να τηρούν στα λογιστικά τους βιβλία ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού με τον τίτλο «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1892/1990», σε πίστωση του οποίου μεταφέρεται, με χρέωση του λογαριασμού «Κέρδη χρήσεως» ποσό που αποτελεί μέρος της δαπάνης για παραγωγικές επενδύσεις ίσο με αυτό που αναγνωρίζεται κατά περίπτωση για έκπτωση από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.1892/1990.

γ) Να τηρήσουν ξεχωριστό θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων. Η θεώρηση καινούργιου βιβλίου επενδύσεων δεν είναι απαραίτητη, εφόσον η' επιχείρηση έχει ήδη θεωρήσει βιβλίο επενδύσεων κατ'

εφαρμογή διατάξεων προηγούμενων αναπτυξιακών νόμων.

Στο βιβλίο αυτό, θα τηρούνται εξωλογιστικά οι κάτωθι λογαριασμοί:

ι) Ξεχωριστός λογαριασμός για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο των παραγωγικών επενδύσεων, ο οποίος θα χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και θα πιστώνεται με την ενεργούμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση που υπολογίζει η επιχείρηση στα κέρδη των βιβλίων και στις δηλούμενες λογιστικές διαφορές ή με την αξία της τυχόν πώλησής του.

Με τον ίδιο τρόπο θα καταχωρείται και κάθε άλλη δαπάνη που αποτελεί παραγωγική επένδυση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1892/1990. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις βάσει χρηματοδοτικών μισθώσεων του ν. 1665/1986, θα αναγράφουν στον τίτλο του ιδιαίτερου, για κάθε μίσθιο, λογαριασμού την ένδειξη «Leasing» και στη συνέχεια το είδος του μισθίου. Ο εξωλογιστικά αυτός τηρούμενος λογαριασμός χρεώνεται με την αξία του μισθίου που αναγράφεται στο τιμολόγιο πωλήσεως που έχει εκδώσει ο Προμηθευτής προς την εταιρεία Leasing και πιστώνεται με την ενεργούμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση που υπολογίζει η επιχείρηση στα κέρδη των βιβλίων και τις δηλούμενες λογιστικές διαφορές ή με την ανωτέρω αξία σε περίπτωση που η επιχείρηση μετά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης, διάρκειας μέχρι 10 ετών, δεν αποκτά την κυριότητα του μισθίου.

ια) Συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος θα χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και θα πιστώνεται με τα ποσά της αφορολόγητης έκπτωσης που υπολογίζει κάθε φορά η επιχείρηση τόσο στα κέρδη του ισολογισμού της, όσο και στις δηλούμενες λογιστικές διαφορές.

4. οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Ν. 1892/1990, οι οποίες πραγματοποιούν από 1 Ιουλίου 1990 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004 (άρθρο 32 § 13 Ν. 2093/92) νέες παραγωγικές επενδύσεις στη χώρα, για τις οποίες δικαιούνται να τύχουν των απαλλαγών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, εφόσον τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., έχουν υποχρέωση να τηρούν σε θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων τους ακόλουθους λογαριασμούς:

α) Διακεκριμένο λογαριασμό, με τον τίτλο «Επενδύσεις Ν. 1892/1990», σε χρέωση του οποίου θα καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά, οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών

στοιχείων που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 1892/1990, καθώς επίσης και η αξία των μισθίων η οποία αναγράφεται στο Τιμολόγιο Πωλήσεως που έχει εκδώσει ο προμηθευτής προς την εταιρεία Leasing και σε πίστωση θα καταχωρείται η αξία πώλησης ή επιστροφής των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, καθώς επίσης και η αξία του μισθίου σε περίπτωση που η επιχείρηση μετά τη λήξη της χρηματοδοτικής σύμβασης, διάρκειας μικρότερης των δέκα (10) ετών, δεν αποκτά την κυριότητα αυτού.

β) Ιδιαίτερο λογαριασμό αποθεματικού με τον τίτλο «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1892/1990», σε πίστωση του οποίου θα μεταφέρεται το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης που πραγματοποιεί κάθε χρόνο η επιχείρηση από τα καθαρά της κέρδη.

γ) Ιδιαίτερο λογαριασμό για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο ο οποίος θα χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου και θα πιστώνεται με τη σχηματιζόμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση και με την αξία της τυχόν πώλησής του.

Κατά τον ίδιο τρόπο θα παρακολουθείται και άλλη δαπάνη που αποτελεί νέα παραγωγική επένδυση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1892/1990.

Αν πρόκειται περί μισθίου του ν. 1665/1986 θα αναγράφεται στον τίτλο του λογαριασμού και η ένδειξη «Leasing», Ο λογαριασμός αυτός στη συνέχεια θα χρεώνεται με την αξία του μισθίου που αναγράφεται επί του τιμολογίου πωλήσεως που έχει εκδώσει ο Προμηθευτής προς την εταιρεία Leasing και θα πιστώνεται με τη σχηματιζόμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση.

Επίσης, σε περίπτωση που η χρηματοδοτική μίσθωση είχε διάρκεια μέχρι 10 έτη και με τη λήξη αυτής η επιχείρηση δεν αποκτά την κυριότητα του μισθίου, ο ανωτέρω λογαριασμός πιστώνεται με την αξία του μισθίου που ανέφερετο στην υπογραφείσα σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ή στο συνημμένο σε αυτή παράρτημα.

5. Τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις επενδύσεις οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 1892/1990 πρέπει να φυλάσσονται, από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, σε ιδιαίτερο φάκελο.

6. Οι αναφερόμενες στο άρθρο 2 του ν. 1892/1990 επιχειρήσεις, οι οποίες επιλέγουν, για τις πραγματοποιούμενες επενδύσεις, το καθεστώς των αφορολόγητων εκπτώσεων του πιο πάνω νόμου, υποχρεούνται να συνυποβάλλουν κάθε χρόνο με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και έντυπη σε τριπλούν δήλωση στην οποία θα αναγράφονται περιληπτικά οι δαπάνες κατ' είδος και αξία που έγιναν μέσα στη διαχειριστική χρήση για την πραγματοποίηση της

επένδυσης, το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης που διενήργησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση, καθώς και τα καθαρά κέρδη επί των οποίων υπολογίσθηκε αυτή.

7. Για να δικαιούται η επιχείρηση να σχηματίζει αφορολόγητη έκπτωση από τα κέρδη, υποχρεούται όπως εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης εντός της οποίας ολοκληρώθηκε η επένδυση, να υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια για τη φορολογία της Δ.Ο.Υ., που θα ζητά τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης.

Η αίτηση θα συνοδεύεται με μία κατάσταση στην οποία θα αναγράφονται αναλυτικά όλες οι δαπάνες που αποτελούν την πραγματοποιηθείσα παραγωγική επένδυση (αρ. τιμολογίου, προμηθευτής, είδος δαπάνης και αξία).

8. Μετά την υποβολή των πιο πάνω αιτήσεων και το αργότερο μέχρι του τέλους της διαχειριστικής χρήσης εντός της οποίας υποβλήθηκαν αυτές, οι Δημόσιες Οικον. Υπηρεσίες υποχρεούνται όπως προβούν σε έλεγχο των πραγματοποιηθεισών επενδύσεων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν για τις δαπάνες αυτές συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος και η παρούσα απόφαση για την αναγνώριση αυτών ως παραγωγικών επενδύσεων του ν. 1892/1990.

9. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας καταργείται η υπ' αριθμ. Ε 1558/2278/ΠΟΛ 235/30.11.82 (ΦΕΚ 43 Τεύχος ΑΠΣ) κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών».

Ε. Κυρώσεις όταν δεν τηρείται το βιβλίο επενδύσεων

Η μη τήρηση του βιβλίου επενδύσεων συνιστά παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ και επισύρει ένα γενικό πρόστιμο ακόμη και εάν τα δεδομένα αυτού προκύπτουν από άλλα θεωρημένα βιβλία αφού δεν έχει γίνει δεκτός εναλλακτικός τρόπος τήρησής του. Σημειώνουμε όμως ότι είναι δυνατόν όταν τα δεδομένα αυτού προκύπτουν από άλλα βιβλία να εξεταστεί η εφαρμογή των διατάξεων της περ. ζ' της παρ. 5 του άρθρου 5 του Ν. 2523/27 για μη επιβολή προστίμου λόγω παραδρομής ή συγνωστής πλάνης.

Ανεξαρτήτως των προαναφερομένων περί προστίμου ή μη, η τήρηση του βιβλίου επενδύσεων αποτελεί, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων, προϋπόθεση αναγνώρισης του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, γιατί μέσω αυτού παρακολουθείται το αποθεματικό, αλλά και οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται για την κάλυψή του. Άρα, όταν δεν τηρείται το βιβλίο αυτό δεν αναγνωρίζεται το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1882/89 (Σχετ. και

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

Εγγ.1103561/735/14-12-99).

ΣΤ. Τήρηση συνενωμένου βιβλίου επενδύσεων και Μητρώου Παγίων

Το βιβλίο επενδύσεων μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το Μητρώο Παγίων και να θεωρείται.

1. Υπόδειγμα βιβλίου ποσοτικής παραλαβής ηλεκτρονικών - ηλεκτρικών συσκευών, μηχανών και μηχανημάτων

Χρονολογία παραλαβής	Στοιχεία αποστολέα			Παραλαμβάνομενες συσκευές		
	Όνοματεπώνυμο	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Ποσότητα	Είδος	Σκοπός παραλαβής
2/1/2001	Κ. Αλεξίου	ιδιώτης	Βεγκου 15, Γαλάτσι	1	Ψυγείο IZOM	Επισκευή
2/1/2001	Χρ. Γκούντρας	ιδιώτης	Ανθέων 20, Γαλάτσι	1	Τηλεόραση Grundig	Επισκευή
5/1/2001	ΑΕ "Ηλεκτρική"	Ηλεκτρικά είδη	Ηραδότου 5, Γαλάτσι	1	Ηλεκτρονικός υπολογιστής	Επισκευή
5/1/2001	ΑΕ "Ηλεκτρική"	Ηλεκτρικά είδη	Ηραδότου 5, Γαλάτσι	1	Εκτυπωτής	Επισκευή

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των θεωρημένων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000, αναγράφονται εντός της επομένης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία ή χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 11377-4-2000)

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

2. Υπόδειγμα βιβλίου ποσοτικής παραλαβής επισκευαστών επίπλων

Χρονολογία παραλαβής	Στοιχεία αποστολέα			Παραλαμβανόμενες συσκευές		
	Όνοματεπώνυμο	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Ποσότητα	Είδος	Σκοπός παραλαβής
2/1/2003	Γ. Γρηγορίου	ιδιώτης	Βετκου 20, Γαλάτσι	1	Καναπές διθέσιος	Αλλαγή ταπετσαρίας
					Πολυθρόνες	
10/1/2003	ΑΕ ΔΙΑΓΝΩΣΗ	Διαγνωστικό κέντρο	Ηροδότου 15, Ν. Ιωνία	2	Τραπέζι 1,2Χ0,8	Αλλαγή ταπετσαρίας
				1	Σαλόνι	Λουστράρισμα
				1	(καναπές τριθέσιος και διθέσιος)	Αλλαγή ταπετσαρίας

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των θεωρημένων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000, αναγράφονται εντός της επομένης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία ή χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 11377-4-2000)

3. ΒΙΒΛΙΟ ΑΣΘΕΝΩΝ (Άρθ. 10 § 5γ')

Αριθμός μερίδας: 15

Θετής: Α. Αντωνίου, Β. Σοφίας 20, Αθήνα

Αν. εισόδου: 2-5-01, Εξόδου: 10-5-01

Πηλ. Β. Δωμάτιο: 204

Αναγ. θέσης: Α, Ημερομηνία: 4-5-01, Δωμάτιο: 305

Χρονολογία	Είδος παρεχομένων υπηρεσιών	Φάρμακα	Αριθμός και αξία ΑΠΥ	Παρατηρήσεις
4-5-03	Ακτινογραφία στομάχου	Αντιβιοτικό Α	5/4-5-03	
5-5-03	Εγχείρηση στομάχου			
6-5-03	Εξετάσεις			

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των θεωρημένων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000, αναγράφονται εντός της επομένης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία ή χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 11377-4-2000)

4. ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΜΕΝΩΝ ΟΔΗΓΩΝ (Άρθρο 10 § 5 στ')

Χρονολογία	Ώρα μαθήματος		Στοιχεία πελάτη		Ποσό συμφωνούμενης αμοιβής	Παρατηρήσεις	ΑΠΥ Αριθμός & Αξία
	Έναρξη	Λήξη	Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση			
10-9-01	09.30	10.30	Κων. Αντωνίου	Αγ. Τριάδος 15, Αθήνα	10		
10-9-01	11.00	12.00	Γιώτα Ψαρρή	Μακεδονίας 1, Αθήνα	15	Παράσταση	
10-9-01	13.00	14.00	Κυρ. Γκούρας	Σπάρτης 5, Γαλάτσι	10		
10-9-01	17.00	19.00	Πάρις Αργυρίου	Νίκης 5, ψυχικό	14		

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των θεωρημένων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000, αναγράφονται εντός της επομένης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία ή χειρόγραφα αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 11377-4-2000)

5. Βιβλίο πελατών ξενοδοχείου - Ξενώνα - Ενοικιαζόμενων δωματίων (Άρθρο 10 § 5α)

α/α	Όνοματεπώνυμο πελάτη	Ημερομηνία			Αριθμός δωματίου	Παρατηρήσεις	ΑΠΥ
		Αφίξης	Πθ. Αναχώρησης	Αναχώρησης			
1.	Κορρές Νικόλαος	4-8-03	15-8-01	15-8-03	302	με πρωινό	Αριθμός Αξία
2.	Τουριστική Α.Ε. κατ' εντολή του: Γκιώνης Γιώργος	4-8-03	8-8-03	7-8-03	305	με πρωινό - γεύμα	
3.	Τουριστική Α.Ε. κατ' εντολή του: Αναστασίου Γιάννης	4-8-03	10-8-03 Αλλαγή 7/8	7-8-03	306	με πρωινό - γεύμα	
4.	Αντωνίου Δημήτρης	5-8-03	6-8-03	6-8-03	204	με πρωινό	

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των θεωρημένων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000, αναγράφονται εντός της επομένης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία ή χειρόγραφα αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 11377-4-2000)

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία**6. Υπόδειγμα βιβλίου προκατασκευασμένων οικιών ή κτισμάτων
(Άρθρο 10 § 5ιε)**

α/α	Όνομο ή επωνυμία	Διεύθυνση	Παραγγελλόμενο είδος	Συμφωνηθείσα αξία	Αριθμός Α.Α.Π. ή Τημ. και αξία
1 ^ο	Α.Τσακμαλή	Αγ. Σοφίας 7, Θεσσαλονίκη	Οικία 70 m' Εξώστης 10 m' Τύπος.. με ξύλινα πατώματα	8.000.000	

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των αθεώρητων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000 και στη συνέχεια ΠΟΛ. 1083/2-6-03, αναγράφονται εντός της επόμενης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 1137/7-4-2000).

**7. Υπόδειγμα βιβλίου πελατών φυσιοθεραπευτών (Άρθρο 10 § 5 περίπτ.
ιδ')**

α/α	Χρονολογία επίσκεψης	Όνοματεπώνυμο και διεύθυνση του πελάτη	Είδος παρεχόμενης υπηρεσίας	Α.Π.Υ.		Συμπληρώνονται επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας		
				Αριθμ.	Αξία	Συμφωνούμενο ποσό	Διάρκεια παροχής υπηρεσίας	
							Έναρξη	Λήξη
1	10-1-2002	Α. Αναγνώστου Κηφισίας 45	Κινησιοθεραπεία	12	15			
2	5-1-2002	Β. Βασιλείου Μεσογείων 150	10 διαθερμίες			118	15-1-2002	25-1-2002

Σημείωση: Ο αριθμός και η αξία των αθεώρητων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000 και στη συνέχεια ΠΟΛ. 1083/2-6-03, αναγράφονται εντός της επόμενης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 1137/7-4-2000).

8. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΩΝ (§ 5 περίπτ. ζ')
TAXIS 282)

(ΚΩΔ.

α/α	Έναρξη Παροχής Υπηρεσίας	Στοιχεία Συνδρομητή		Ποσο συνδρομής	Λήξη Παροχής	Αριθμοί ΑΠΥ και Αξία αυτών		
		Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση					
1	1/1/2003	Α. Αγγέλου	Κανάρη 15	90 ευρώ μηνιαίως	31/3/03	4/90	20/90	40/90
2	1/1/2003	Δ. Δημητρίου	Κολοκοτρώνη 20	100 ευρώ μηνιαίως		5/100	21/100	41/100
(1)								
15	2/1/2003	ΑΕ «ΖΗΤΑ Α»	Καραϊσκάκη 22	900 ευρώ ετησίως				
40	11/3/2003	Α. Αντωνίου	Πλαπούτα 85	950 ευρώ ετησίως				

- Σημειώσεις:**
1. Από το Νο 1 έως 14 έχουν καταχωρηθεί παλαιοί συνδρομητές.
 2. Τεχνικά σε χειρόγραφο βιβλίο μπορεί να γραμμογραφηθούν 12 στήλες μία για κάθε μήνα, προς καταχώρηση των αριθμών των ΑΠΥ και της αμοιβής, πλην όμως κάτι τέτοιο δεν επιβάλλεται
 3. Εάν τηρείται άλλο πρόσθετο βιβλίο, από το οποίο προκύπτουν τα προαναφερόμενα, παρέλκει η τήρηση του βιβλίου συνδρομητών - Άρθρο 10 § 5ζ'.

Άρθρο 10. Πρόσθετα Βιβλία

9. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΝΕΝΩΜΕΝΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ - Α.Π.Υ. (Άρθρο 10 § 5θ)

Επωνυμία
Επάγγελμα
Διεύθυνση
Α.Φ.Μ.

Δ.Ο.Υ.

ΣΕΙΡΑ	ΑΥΞΩΝ ΑΡΙΘΜΟΣ

ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

αριθ. κυκλοφορίας.....

Ημερ.	εισόδου	Αμοιβή στάθμευσης
	εξόδου	
Ώρα	εισόδου	
	εξόδου	Γενικό Σύνολο με Φ.Π.Α.

**10. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΝΤΟΛΩΝ (άρθρο 10 § 5 Ιθ')
(ΚΩΔ. TAXIS 284).**

Ημερομηνία εντολής	Στοιχεία εντολέα		Είδος εντολής	Δ/ση ακινήτου	Τετρ. Μέτρα	Συμφων. αμοιβή	Ημ/νια ολοκλήρωσης	Αντισυμβαλλόμενος		α/α ΜΠ& αξία
	Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση						ονομ/νο Δ/ση		
10/2/03	Ι. Κορρές	Κορίνης 28 Γαλάτσι	Πώληση Διαμερίσματος	Νάξου 3 Γαλάτσι	100	1% από τον αγοραστή				
11/2/03	Ν. Χατζόπουλος	Πλάτωνος 15 Γαλάτσι	Αγορά Διαμίστος	Κορωνης 12 Γαλάτσι	50	500 ευρώ	28/2			10/500 ευρώ
19/3/03	Γ. Χωριανόπουλος	Θράκης 20 Μαραθώνας	Αγορά οικοπέδου	Ν. Μάρκη περιοχή: Λίβισι	500	2% επί της αξίας				
22/3/03	Ν. Γκιώνη	Ηραίου 20 Αθήνα	Εκμίσθωση Διαμερίσματος	Απόλλωνος 15 Ν.Ιωνία	80	100 ευρώ	25/3	Ακύρωση εντολής		

Πημείωση: Έχουμε την άποψη ότι οι μεσίτες οργανωτικά πρέπει να συνεχίσουν να εκδίδουν, θεωρημένο πλέον, το Δελτίο Εντολών (ΚΩΔ. TAXIS 285) που τηρούσαν μέχρι τώρα ατύπως και να μην τηρούν βιβλίο, αφού από το νόμο τους παρέχεται αυτή η δυνατότητα, γιατί ο πελάτης παραλαμβάνει αντίτυπο αυτού και γνωρίζει ποια ακριβώς είναι η συμφωνία, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο 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 οποιονδήποτε 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. Με έγκριση του προϊσταμένου 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 διακινουμένων 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. ⁽¹⁾ Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε

1. Η παρ. 2 του άρθρου 11, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 3 § 1 του Ν.3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

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

επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται».

3. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητά 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 αξίας 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.

«⁽²⁾ Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή».

2. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 11 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 14 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρα 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα 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 επιχείρησής του διακίνηση αγαθών και ειδικότερα:

α) για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών ⁽³⁾ συσκευασίας, ιδίων ή τρίτων, προς την παραγωγική 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) ⁽⁴⁾ Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή 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.

« ⁽⁵⁾ Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών».

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

3. Η φράση «ειδών συσκευασίας» αντικαταστάθηκε στο ορθό «υλικών συσκευασίας», με το άρθρο 9 § 15 του Ν. 2753/99.

4. Το πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 11 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 3 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη ε(χε ως εξής:

«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 (ΑΦΜ) του παραλήπτη».

5. Το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 11 τέθηκε με το άρθρο 16 § 4 του Ν. 2992/20-3-2002 και ισχύει από 20-3-2002 σύμφωνα με το άρθρο 48 του ίδιου νόμου.

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, αριθμητικά και ολογράφως, 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.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 11

1. ΑΓΡΟΤΕΣ - ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

α. **Υπόχρεοι έκδοσης.** Υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής είχαν μέχρι 31/12/2002 όλοι οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, ανεξάρτητα αν ήταν η κύρια δραστηριότητά τους ή μη. Δηλαδή είχαν υποχρέωση έκδοσης και οι μισθωτοί συνταξιούχοι κ.λπ. για την αγροτική τους δραστηριότητα. Άρθρα 11 § 2 και 2 § 3 - Εγκ ΠΟΛ 1155/91.

Παραγωγοί αγροτικών προϊόντων θεωρούνται, για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ., οι γεωργοί, οι κτηνοτρόφοι, οι πτηνοτρόφοι, οι μελισσοκόμοι, οι σηροτρόφοι, εκείνοι που υλοτομούν και παράγουν δασικά προϊόντα και οι αλιείς.

Από τις διατάξεις των άρθρων 11 § 2 και 4 § 2, όπως τέθηκαν με τα άρθρα 3 § 2 και 1 § 4, αντιστοίχως, με το Ν. 3052/02, προκύπτουν τα εξής:

Περιορίζεται η έκδοση του δελτίου αποστολής για τους αγρότες μόνο στην περίπτωση που διακινούν:

- οπωρολαχανικά

- άνθη και φυτά,

για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μέσο.

Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνο όταν τα διακινούν με δική τους ευθύνη με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα (φορτηγά, πλοία κλπ.) και τα αποστέλλουν για πώληση, επεξεργασία ή συσκευασία.

Ουσιαστικά πλέον, οι αγρότες όταν διακινούν με δικά τους αγροτικά φορτηγά αυτοκίνητα αγροτικά προϊόντα δεν υποχρεούνται σε έκδοση δελτίου αποστολής, εκτός από διακίνηση οπωρολαχανικών, ανθέων και φυτών.

Δεν απαιτείται δηλαδή δελτίο αποστολής για διακίνηση με ΦΙΧ όταν μεταφέρονται σιτηρά, καπνά, βαμβάκι, ζώα, πτηνά, μέλι, ψάρια κλπ.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Οι αγρότες που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εκδίδουν κανονικά Δελτίο Αποστολής όπως όλοι οι άλλοι επιτηδευματίες.

β. **Περιπτώσεις που εκδίδεται.** Οι αγρότες εκδίδουν δελτίο

αποστολής στις προαναφερόμενες περιπτώσεις όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους. Ακόμα έχουν υποχρέωση έκδοσης όταν διακινούν τα συγκεκριμένα προϊόντα τους, για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση (λαϊκές αγορές, παζάρια κλπ.). Δηλαδή, δεν υποχρεώνονται σε έκδοση δελτίου αποστολής, όταν μεταφέρουν αγαθά για αποθήκευση, συγκέντρωση σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες ή σε άλλες περιπτώσεις εκτός των παραπάνω ρητά οριζομένων (§ 2), επίσης όταν παραδίδουν τα αγαθά στις εγκαταστάσεις τους και την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο έμπορος, οπότε εκδίδει αυτός δικό του δελτίο αποστολής (§ 2).

γ. Προσδιορισμός ποσότητας. Όπου δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της ποσότητας σε κιλά βάρους, μπορεί να αναγράφεται η ποσότητα (βάρος) κατά προσέγγιση και όπου υπάρχει συσκευασία (π.χ. κιβώτια, τελάρα, σακιά κ.λπ.) ή τεμάχια (π.χ. ζώντα ζώα σε περίπτωση αποστολής προς πώληση με ΦΔΧ, όπου την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο αγρότης) να αναγράφεται και το πλήθος αυτών. Μετά τη ζύγιση να αναγράφεται στο δελτίο αποστολής το ακριβές βάρος και να επισυνάπτεται το ζυγολόγιο, εφόσον υπάρχει (Εγγ ΠΟΛ 1155/91).

δ. Πώληση σε διάφορους. Στις περιπτώσεις που ο παραγωγός διακινεί με το ΦΙΧ οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά με σκοπό την πώληση σε επιτηδευματίες χωρίς να γνωρίζει από την αρχή τους αγοραστές ή την ποσότητα που θα παραδώσει σε καθένα, θα εκδίδεται ένα δελτίο αποστολής για τη συνολική ποσότητα με την ένδειξη «Για πώληση σε διάφορους».

Με το δελτίο αποστολής αυτό θα καλύπτεται η συνολική διακίνηση, το δε υπόλοιπο των αγαθών που θα υπάρχει κάθε φορά, μετά την πρώτη παράδοση και μέχρι την επιστροφή του παραγωγού στην εγκατάστασή του, θα προκύπτει και θα επαληθεύεται από τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς ή αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής των παραλαμβανόντων) που θα εκδίδει ο αντισυμβαλλόμενος επιτηδευματίας σε κάθε συγκεκριμένη παράδοση (Εγγ. ΠΟΛ 1155/91).

Για λοιπά αγροτικά προϊόντα που δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης Δελτίου Αποστολής για διακίνηση με ΦΙΧ προς πώληση σε διάφορους μπορεί να ακολουθείται η πιο πάνω διαδικασία προαιρετικά.

ε. Διαδικασία θεώρησης - αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για τη θεώρηση των

δελτίων αποστολής των παραγωγών δεν απαιτείται η έκδοση άδειας έναρξης επιτηδεύματος και κατά το παρελθόν δεν απαιτείτο η χορήγηση ΑΦΜ. Όταν η κάθε Δ.Ο.Υ. εντάσσεται στο TAXIS και στην πρώτη συναλλαγή με τους αγρότες θα τους χορηγεί Α.Φ.Μ. και θα πρέπει να αναγράφουν αυτόν και στα δελτία αποστολής που έχουν υποχρέωση να εκδίδουν.

Κατά τα λοιπά θα εφαρμόζονται οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί για τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων των επιτηδευματιών. Διευκρινίζεται ότι στα ατομικά στοιχεία των παραγωγών θα περιέχεται και ο ΑΦΜ, εφόσον υπάρχει, διαφορετικά θα τίθεται ο αριθμός αστυνομικής ταυτότητας ή άλλης ταυτότητας που την αναπληρώνει.

Η θεώρηση των δελτίων αποστολής θα γίνεται από τον προϊστάμενο ΔΟΥ, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος (Εγκ. ΠΟΛ 1155/91).

στ. Πότε εκδίδεται και πότε δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής από τους αγρότες

- Οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων γεωργοί εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά και αναλαμβάνουν οι ίδιοι την ευθύνη της διακίνησης για:
 - 1) Χονδρική πώληση.
 - 2) Λιανική πώληση (π.χ. προς λαϊκές αγορές),
 - 3) Πώληση μέσω τρίτων.
 - 4) Επεξεργασία.
 - 5) Συσκευασία.

Διευκρινίζεται ότι δεν ενδιαφέρει φορολογικά για τα προϊόντα αυτά, αν η μεταφορά γίνεται με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα ή με ιδιωτικής χρήσης (π.χ. αγροτικά αυτοκίνητα, τρακτέρ, κλπ.), αρκεί η μεταφορά ή η αποστολή να γίνεται με δική του ευθύνη (του παραγωγού).

- Έχει γίνει δεκτό κατά το παρελθόν (Εγκ. ΠΟΛ. 1155/91 και 3/92) ότι δεν εκδίδονται Δ.Α. από τους αγρότες στις εξής περιπτώσεις: (ισχύουν πλέον για οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά).

1) Όταν τα αγροτικά προϊόντα παραδίδονται από τον παραγωγό στον επιτηδευματία στην αγροτική εκμετάλλευση ή τις εγκαταστάσεις του παραγωγού (αποθήκες, στάβλους κλπ.) και στη συνέχεια διακινούνται με ευθύνη του παραλαμβάνοντος (αγοραστή - επιτηδευματία ή συνεταιρισμού). Στις περιπτώσεις

αυτές ο επιτηδευματίας ή ο συνεταιρισμός που παραλαμβάνει και διακινεί τα προϊόντα εκδίδει δικό του δελτίο αποστολής.

2) Όταν τα αγροτικά προϊόντα συγκεντρώνονται σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες, προκειμένου αυτά να παραληφθούν από εμπόρους ή συνεταιρισμούς και να διακινηθούν στη συνέχεια με δική τους ευθύνη, δεν απαιτείται η έκδοση ΔΑ από τον αγρότη για τη διακίνηση από τον τόπο συγκομιδής (χωράφι κλπ.) ή από τις εγκαταστάσεις του μέχρι το σημείο συγκέντρωσης. Όταν όμως τα αγροτικά προϊόντα μεταφέρονται προς συγκέντρωση σε αποθήκες και λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις εμπόρων ή συνεταιρισμών με ευθύνη του αγρότη, απαιτείται ΔΑ

3) Επίσης δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής από τους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων σε κάθε περίπτωση διακίνησης που δεν κατονομάζεται ρητά στο νόμο (άρθρο 11 παρ. 2), όπως Π.χ. διακίνηση για αποθήκευση ή φύλαξη κλπ.

**Άρθρο 12 ⁽¹⁾
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 επαγγέλματός 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 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. «⁽²⁾ Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία

1.Οι διατάξεις των άρθρων 12 και 18α' του ΚΒΣ στο σύνολό τους αποτελούν τις διατάξεις της τιμολόγησης που ισχύουν πλέον με την οδηγία 2001/115 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Βλέπε και διατάξεις άρθρου 18α' και θέματα αυτού, καθώς και τις διατάξεις της οδηγίας οι οποίες υπερισχύουν του εσωτερικού δικαίου και είναι από 1/1/2004 υποχρεωτικής εφαρμογής στο εσωτερικό των κρατών μελών της ΕΕ (τίθενται αμέσως μετά στις διατάξεις του άρθρου 18α').

2. Τα δύο τελευταία εδάφια (προτάσεις) της παρ. 2 του άρθρου 12 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 43 § 8 του Ν.2214/94 από 11/5/94. Τα προηγούμενα εδάφια είχαν ως εξής: 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. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού.

έκδοσης την 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 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 επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

6. «⁽³⁾ Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του

3. Η παρ. 6 του άρθρου 12 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 3 § 3 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

« 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 σ' 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

άρθρου 2 του Κώδικα αυτού **όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα** από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο.

Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα, για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παράγραφο 2».

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 δέκατη 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

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.

Προηγούμενα το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 6του άρθρου 12, είχαν τεθεί όπως ίσχυαν με το άρθρο θ του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Όταν ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού αγοράζουν αγαθά από τα 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. Στο τέλος κάθε μήνα εκδίδεται από τον αγοραστή τιμολόγιο, κατά πωλητή, στο οποίο καταχωρούνται αθροιστικά κατ' είδος το περιεχόμενο των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής και οι αριθμοί τους».

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 δεκάτη 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 α-νάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό 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 και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

9. «⁽⁴⁾ 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 ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο».

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο ΑΦΜ 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 ⁽⁵⁾, καθώς και

4. Η παρ. 9 του άρθρου 12, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 3 § 4 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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».

5. Στην παρ. 10 του άρθρου 12, η πρόταση «καθώς και ο ΑΦΜ» προστέθηκε με το άρθρο 3 § 5 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 όπως ορίζεται στο άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

ο ΑΦΜ.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται 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 Φ.Π.Α ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α 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 ηρητημένων 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 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 από αυτόν.

13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, **εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο** από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.

14. ⁽⁶⁾ Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν. 1642/1986 (ΣΣ ήδη άρθρο 28 του Ν. 2859/2000), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο

6.Η παρ. 14 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 16 του Ν. 2753/99. έναρξη ισχύος από 17-11-99. σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Αν ο αγοραστής είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 μπορεί να εκδοθεί το τιμολόγιο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών.

«Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων». (Σ.Σ. Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την § 6 του άρθρου 21 του Ν. 2166/93 Και ισχύει από 24-8-93, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ίδιου νόμου.

Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης.

Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά...

κατάρτισης της σύμβασης.

Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

«⁽⁷⁾ Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά, για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Μαΐου 2004».

15. «Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο

7. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 14του άρθρου 12 προστέθηκε με το άρθρο 3 § 6 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Στη συνέχεια τροποποιήθηκε με άρθρο 46 § 17 του Ν. 3220/28-1-2004 (ΦΕΚ 15Α') και ισχύει με το άρθρο 56 του ίδιου νόμου.

Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«(1) Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.»

της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων. Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν»⁽⁸⁾

16. «⁽⁹⁾ Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

8. Η παρ. 15 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 16 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση».

9. Η παρ. 16 τέθηκε όμως ισχύει με το άρθρο 9 § 17 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, μετοχών, ομολογιών, ομολόγων και εντόκων γραμματίων,

β) στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών και χρηματοδοτικών εργασιών, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, (Σ.Σ. Η παράγραφος αυτή ισχύει από 1/7/93 με το άρθρο 8 § 3 του Ν. 2120/93. Η προηγούμενη διάταξη ήταν του αυτού περιεχομένου, με τη διαφορά ότι στα έγγραφα της παραγράφου αυτής δεν ήταν υποχρεωτική η αναγραφή του ΑΦΜ του αντισυμβαλλομένου (μέχρι 30/6/93).

γ) στις πωλήσεις μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών. εφόσον εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης».

α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, καθώς και στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών.

β) Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α. δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.

γ) Στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία και από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πενήντα (50) Ευρώ⁽¹⁰⁾, εφόσον εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης».

17.⁽¹¹⁾⁽¹¹⁾ Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, που εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο, μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή και σημαίνονται με τη χρήση Ειδικών Ηλεκτρονικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222Α') κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, εκτός εάν αυτά εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, οπότε για το χρόνο έκδοσης των στοιχείων ισχύουν τα

10. Το ποσό της περίπτωσης γ' της παρ. 16 του άρθρου 12 τέθηκε όπως ισχύει με Το Ν. 2940/19-10-2001 (ΦΕΚ 242Α) και ισχύει με Το άρθρο 28 § 3, από 1-1-2002. Το προηγούμενο ποσό ήταν 15.000 δραχμές.

11. Η παρ. 17 του άρθρου 12 προστέθηκε με το άρθρο 2 του Ν. 3193/20-11-2003 (ΦΕΚ 266β') και ισχύει με το άρθρο 22, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (20-11-2003). Με την ΕΓΚ. ΠΟΛ. 1004/14-1-2004 έγινε δεκτό ότι δεν καταλογίζονται παραβάσεις για αντίστοιχες εκδόσεις τιμολογίων από το χρόνο ενεργοποίησης των φορολογικών μηχανισμών και μέχρι την ισχύ των νέων αυτών διατάξεων.

οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 15.

ΠΡΟΣΟΧΗ:

Βλέπετε και τις διατάξεις του άρθρου 18α'.

Οι κανόνες τιμολόγησης καθορίζονται πλέον από κοινοτική οδηγία (115/2001) και ισχύει πλέον στο εσωτερικό με τα άρθρα 12 και 18α' του Κ.Β.Σ. Η οδηγία 115/2001 παρουσιάζεται στο άρθρο 18ά.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 12

1. Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν τιμολόγια και σε ποιους

Υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου έχουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 τα ακόλουθα πρόσωπα :

1.Οι επιτηδευματίες προς άλλους επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, συνεταιρισμούς, ενώσεις συνεταιρισμών κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρείες).

2.Οι επιτηδευματίες για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

3. Οι επιτηδευματίες προς το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Διεθνείς Οργανισμούς, Δήμους, Κοινότητες , συλλόγους, σωματεία, ιδρύματα, ενώσεις, επιτροπές και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

4.Οι επιτηδευματίες προς τους αγρότες (γεωργούς - καλλιεργητές δημητριακών, κηπευτικών καπνού, βαμβακιού, σπυροφόρων και καρποφόρων δένδρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών - αμπελοκαλλιεργητές, ανθοκαλλιεργητές, παραγωγούς μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών, κτηνοτρόφους, πτηνοτρόφους, μελισσοκόμους, σηροτρόφους, σαλιγκαροτρόφους, δασοκόμους, αλιείες, ιχθυοτρόφους, βατραχοτρόφους, καλλιεργητές μυδιών, στρειδιών και μαλακοστράκων)

5.Οι επιτηδευματίες προς τους ιδιώτες:

-Για αγορά αγαθών προσωπικής ή κληρονομικής τους περιουσίας (αγορά μεταχειρισμένων επίπλων, σκευών, Η/Υ, ψυγείων, αυτοκινήτων κ.λπ.)6.Το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Διεθνείς οργανισμοί, Δήμοι, κοινότητες, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, επιτροπές και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

2. Τι πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο

Στο τιμολόγιο σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 9, 10 και 11 του άρθρου 12 και του άρθρου 18 του ΚΒΣ αναγράφονται:

α) Εντύπως ή με σφραγίδα τα πλήρη στοιχεία του εκδότη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα, διεύθυνση, ΑΦΜ και ΔΟΥ της έδρας).

β) Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.

γ) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο ΑΦΜ και η ΔΥΟ του αγοραστή. Όταν τιμολογείται πελάτης στην Ευρωπαϊκή Ένωση πριν από το ΑΦΜ αναγράφεται και το πρόθεμα της χώρας. Εάν ο αγοραστής είναι το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, σύλλογοι, ιδρύματα, διεθνείς οργανισμοί, ξένες αποστολές και εν γένει πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Άρθρο 2 § 3) αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία, η διεύθυνση και ο ΑΦΜ (από 11-2003), δηλαδή δεν απαιτείται η αναγραφή επαγγέλματος και της αρμόδιας ΔΟΥ.

δ) Το είδος των αγαθών, όπως διακρίνεται στις εμπορικές συναλλαγές και επί πλέον η ουσιώδης ποιοτική τους διάκριση. Στο ΤΠΥ το είδος των υπηρεσιών πρέπει να περιγράφεται αναλυτικά με τέτοιο τρόπο που να υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια προσφερομένων υπηρεσιών και αμοιβής.

ε) Η ποσότητα των αγαθών και η μονάδα μέτρησης, όπως αυτή είναι συνηθισμένη στις συναλλαγές για το συγκεκριμένο αγαθό. Δεν επιτρέπονται αυθαίρετες μονάδες μέτρησης και πρέπει να χρησιμοποιείται η μονάδα που στις συναλλαγές αποτελεί τη βάση της συμφωνίας για τον καθορισμό της τιμής, όπως βάρος, όγκος, μήκος, επιφάνεια ή συνδυασμός αυτών των μονάδων μέτρησης που να προσδιορίζει το αγαθό (π.χ. κιλά, λίτρα, τεμάχια, Τ.μ., κυβικά μέτρα, ουγγιά, τεμάχιο των 500 Μl, κ.λπ.).

στ) Η τιμή μονάδας. Η μη αναγραφή της, κατά τη διοίκηση, δεν θεωρείται ουσιώδης έλλειψη αφού μπορεί να προσδιοριστεί με ευχέρεια από τη διαίρεση της αξίας με την ποσότητα (Εγκ 3/92 § 12.2.3). Διευκρινίζουμε όμως ότι θεωρείται για τις συναλλαγές καθοριστικό στοιχείο και δεν πρέπει να παραλείπεται

ζ) Η αξία (ή η αμοιβή στο ΤΠΥ) κατά συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή από το ΦΠΑ. Όταν η αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ πρέπει, από 1-1-2004, να αναγράφεται και η διάταξη με την οποία δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

η) Οι εκπτώσεις που τυχόν χορηγούνται κατά τη στιγμή της πώλησης.

θ) Οι τυχόν λοιπές επιβαρύνσεις (τόκοι, μεταφορικά, έξοδα συσκευασίας, ασφάλισης κλπ.

ι) Οι κάθε είδους φόροι, δικαιώματα, εισφορές, τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

ια) Ο ΦΠΑ.

ιβ) Το συνολικό ποσό της αξίας του τιμολογίου (τελικό ποσό) αριθμητικώς. Δεν απαιτείται η αναγραφή του και ολογράφως (Απαιτείται μόνο στο ΤΠΥ όταν εκδίδεται χειρόγραφο) Άρθρο 12 § 11 Εγκ 3/1992 § 12.2.3.

ιγ) Ο αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής -ή ποσοτικής παραλαβής (από 1-1-2003)- που εκδόθηκαν για τη διακίνηση των πωληθέντων αγαθών, έστω κι αν τα δελτία αποστολής έχουν εκδοθεί προς τον πελάτη απευθείας από τον τρίτο κατ' εντολή και για λογαριασμό του πωλητή - εκδότη του τιμολογίου.

ιδ) Υπογραφή του εκδότη ή προσώπου οριζομένου απ' αυτόν.

Σημειώνεται, ότι δεν υπάρχει υποχρέωση υπογραφής από τον λήπτη επί του τιμολογίου, όταν όμως εκδίδεται ως Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής συνηθίζεται για λόγους αστικών να ζητείται υπογραφή από τον παραλήπτη. Θεωρούμε σκόπιμο στην περίπτωση αυτή και στην αντίστοιχη θέση του εντύπου να αναγράφεται « παραλήπτης και βεβαιώνει την ακρίβεια των στοιχείων του αγοραστή» και να ζητείται να γίνει έλεγχος από τον παραλήπτη της ορθής αναγραφής αυτών.

ιε) Από 1.1.2004 με το άρθρο 18α' § 3 του ΚΒΣ το οποίο προστέθηκε με το Ν. 3193/03, για την εισαγωγή της κοινοτικής οδηγίας 2001/115/ΕΚ, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ ή όταν ο πελάτης είναι υπόχρεος στο ΦΠΑ, η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 11 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000).

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, η αναφορά στο άρθρο 43 ή 45 του Κώδικα ΦΠΑ ή σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

δ) Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ είναι φορολογικός αντιπρόσωπος ή εκπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο ΑΦΜ του.

3. Τι πρέπει να αναγράφεται στο «Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής»

Το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής ως συνενωμένο στοιχείο πρέπει να περιέχει τα δεδομένα ενός τιμολογίου και ταυτόχρονα τα δεδομένα του Δελτίου Αποστολής.

Πέραν λοιπόν των δεδομένων του τιμολογίου πώλησης που αναφέρουμε παραπάνω πρέπει να γράφονται:

α) Η ώρα έναρξης αποστολής ή παράδοσης των αγαθών, δηλαδή σε κάθε περίπτωση η ώρα εξόδου των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του αποστολέα. Η ώρα αναγράφεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο με τετραψήφιο αριθμό(π.χ. 07.30, 12,1.0, 14.20).

β) Ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού των αγαθών, μόνο όταν διαφοροποιείται από τη διεύθυνση του αποστολέα και του παραλήπτη, κατά περίπτωση.

γ) Ο σκοπός διακίνησης, δεν απαιτείται στο τιμολόγιο (πώλησης) - Δελτίο Αποστολής, αφού προκύπτει από το ίδιο το στοιχείο, δηλαδή ότι πρόκειται για πώληση.

δ) Δεν απαιτείται άθροιση ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως, αφού δεν εξυπηρετεί καμιά σκοπιμότητα, δεδομένου ότι οι ποσότητες πολλαπλασιάζονται με την τιμή μονάδος και προκύπτουν οι αξίες με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές εκ των υστέρων αλοιώσεις (Εγκ 3/1992 § 11.6).

4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών - γενικές παρατηρήσεις Έκδοση Τ.Π.Υ. για έσοδα επόμενης χρήσης .

- Το Τ.Π.Υ εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών.

Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί εκδίδεται το τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε (Άρθρο 12 § 15).

- Όταν η παροχή υπηρεσίας συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου πρέπει να εκδοθεί Τ.Π.Υ. για το τμήμα της υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί εντός της χρήσης (Άρθρο 12 § 15).

- Όταν προσφέρονται επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες κάθε ημέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα τότε το Τ.Π.Υ. εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα και επιτρέπεται να συμπληρωθεί στο πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα. Δεν απαγορεύεται βέβαια να εκδίδεται τιμολόγιο για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών κάθε εβδομάδα ή κάθε δεκαήμερο κλπ. (Άρθρο 12 § 2).

- Όταν παρέχονται υπηρεσίες εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (κατασκευή χωρίς ίδια υλικά) το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (ΦΠΑ) που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση (Άρθρο 12 § 15).

- Διευκρινίζεται ότι το Τ.Π.Υ. δεν συνδέεται με το χρόνο καταβολής του αντιτίμου των υπηρεσιών, είτε -το τίμημα προκαταβάλλεται, είτε καταβάλλεται εκ των υστέρων σε δόσεις. Εξαίρεση αποτελεί η παροχή δικαιώματος για λήψη υπηρεσίας με προκαθορισμένο τίμημα και συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

- Το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του Τ.Π.Υ. είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης, χωρίς να εξαρτάται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης.

-Το Τ.Π.Υ. μπορεί να εκδοθεί σε νεώτερο χρόνο από την ολοκλήρωση του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας, αφού ως γενική αρχή αναγνωρίζεται ότι οι νόμοι θέτουν καταληκτικές προθεσμίες και δεν απαγορεύουν την εκπλήρωση μιας υποχρέωσης νωρίτερα από την καταληκτική ημερομηνία. Σημειώνουμε όμως ότι δεν είναι δυνατόν να εκδοθεί Τ.Π.Υ. για υπηρεσία η οποία δεν έχει αρχίσει η προσφορά της γιατί τότε τίθεται θέμα υπαρκτής ή μη συναλλαγής.

- Εάν εκδοθεί τιμολόγιο, για το σύνολο της αμοιβής, για υπηρεσίες των οποίων η προσφορά έχει αρχίσει, πλην όμως η ολοκλήρωση αυτών θα γίνει στην επόμενη χρήση, τότε πρέπει στο τιμολόγιο να αναγράφονται διακεκριμένα τα αναλογούντα έσοδα κατά διαχειριστική περίοδο. Η καταχώρηση των εσόδων αυτών στα βιβλία γίνεται διακεκριμένα, τα δε έσοδα της επόμενης χρήσης καταχωρούνται σε

ειδικές στήλες στο βιβλίο εσόδων - εξόδων ή στο λογαριασμό 56.00 έσοδα επόμενων χρήσεων στα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

5. Εκκαθάριση

Η εκκαθάριση είναι σύνθετο φορολογικό στοιχείο και εκδίδεται από:

- α. Τον αντιπρόσωπο πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου (§7).
- β. Τον επεξεργαστή (φασονίστα) αγαθών για λογαριασμό τρίτου (§7).
- γ. Τον αντιπρόσωπο αγοράς αγαθών για λογαριασμό τρίτου (§8).
- δ. Τον επιτηδευματία που δέχεται υπηρεσίες για λογαριασμό τρίτου (§8).

Ως προς τον αντιπρόσωπο ή επεξεργαστή είναι στοιχείο απόδοσης λογαριασμού στον εντολέα και στοιχείο είσπραξης της προμήθειας ή αμοιβής του γι' αυτό δεν είναι δυνατόν να εκδίδεται χωριστά εκκαθάριση (απόδοση λογαριασμού) και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Ως προς τον εντολέα υποκαθιστά τα στοιχεία πώλησης ή αγοράς ή παραγωγής, κατά περίπτωση, και ταυτοχρόνως είναι στοιχείο δαπάνης για τη χορήγηση προμήθειας ή αμοιβής.

Εκδίδεται από αθεώρητο στέλεχος στο τέλος κάθε μήνα και συμπληρώνεται μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα. Προκειμένου δε για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου η εκκαθάριση αποστέλλεται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Επιτρέπεται στον ίδιο μήνα να εκδοθούν περισσότερες από μία εκκαθαρίσεις.

Ο αντιπρόσωπος ή επεξεργαστής (φασονίστας) έχει τη δυνατότητα να επιλέξει:

α) Να αναγράφει τα στοιχεία που απαιτούνται από την (§7 σε διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση κατ' εντολέα, την οποία θα επισυνάπτει στην εκκαθάριση, οπότε στην εκκαθάριση θα αναγράφονται μόνο τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή αγορών, το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτές, η προμήθεια και ο Φ.Π.Α. αυτής, ή το ποσό της αμοιβής και ο Φ.Π.Α. αυτής και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα εφόσον τα στοιχεία έχουν εκδοθεί στο όνομά του.

β) Να αναγράφει όλα τα στοιχεία που ορίζονται από την §7 στην

εκκαθάριση και να μην συντάσσει ιδιαίτερη κατάσταση. Δηλαδή:

βα) Τα παραλαμβανόμενα αγαθά μόνο κατ' είδος και ποσότητα. (§ 12.13.4 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

ββ) Τα πωληθέντα ή αγορασθέντα αγαθά μόνο κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή τα παραδοθέντα μετά την επεξεργασία μόνο κατ' είδος και ποσότητα. (§12.13.4 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

βγ) Πρακτικώς είναι απαραίτητη η αναγραφή του υπολοίπου του προηγούμενου μήνα και του νέου υπολοίπου.

βδ) Η συνολική αξία των πωληθέντων ή αγορασθέντων αγαθών και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν σε εκκαθαρίσεις πώλησης ή αγοράς αγαθών.

βε) Το ποσό της προμήθειας για την πώληση ή αγορά αγαθών ή της δικαιουμένης αμοιβής για την επεξεργασία αγαθών, καθώς και ο Φ.Π.Α. της προμήθειας ή αμοιβής.

βστ) Τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα, εφόσον τα στοιχεία έχουν εκδοθεί στο όνομά του.

6. Ενδεικτικό υπόδειγμα εκκαθάρισης αντιπροσώπου πώλησης αγαθών

Στοιχεία αντιπροσώπου

No 105
Αθήνα 3 Μαρτίου 1998
Εκκαθάριση μηνός Μαρτίου

Στοιχεία Εντολέα

Κωδικός Είδους	Είδος αγαθού	ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ (σε τεμ.)				Τιμή Μονάδος πωληθέντων	Αξίες		
		ΥΠΟΛ. ΠΡΟΗΓ. ΜΗΝΑ	ΠΑΡΑΛΗ- ΦΘΕΝΤΑ	ΠΩΛΗ- ΘΕΝΤΑ	ΝΕΟ ΥΠΟΛ.		8%	18%	ΦΠΑ
	A	φ	1.000	800	200	1.000	800.000		64.000
	B	200	500	650	50	8.000		5.200.000	936.000
	Γ	70	φ	70	φ	15.000		1.050.000	189.000
Σύνολο πωληθέντων							800.000	6.250.000	1.189.000
προμήθεια 10%							80.000		6.400
								625.000	112.500
Υπόλοιπο προς απόδοση							720.000	5.625.000	1.070.100
Ο εκδότης Υπογραφή		Συνολικό ποσό προς απόδοση				7.415.100			

Στην εκκαθάριση αναγράφονται ακόμη και οι δαπάνες που έγιναν από τον αντιπρόσωπο για λογαριασμό του εντολέα, εφόσον έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία στο όνομά του και τα πρωτότυπα των οποίων του συναποστέλλονται με την εκκαθάριση .

Όταν σε κάποιο συγκεκριμένο μήνα, λόγω έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, το τελικό ποσό είναι αρνητικό, η εκκαθάριση εκδίδεται κανονικά με αρνητικά ποσά, ουσία δηλαδή ως πιστωτική εκκαθάριση.

7. Χρόνος έκδοσης της εκκαθάρισης

Η εκκαθάριση εκδίδεται κάθε μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα. Συμπληρώνεται μέχρι την δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα.

Αποστέλλεται στον εντολέα μέχρι την δέκατη ημέρα και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα (Άρθρο 12 § 7)

Επιτρέπεται στον ίδιο μήνα να εκδοθούν περισσότερες από μία εκκαθαρίσεις.

Εάν σε κάποιο μήνα δεν έχουν πραγματοποιηθεί πωλήσεις για λογαριασμό του τρίτου δεν απαιτείται σύνταξη εκκαθάρισης.

Ειδικά για τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις (για λογαριασμό των παραγωγών, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδονται μια φορά κατά διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τη Σ 385/18 ΠΟΛ. 32/2-2-87, η)ποία εξακολουθεί να ισχύει με την 1055412/4181 ΠΟΛ. 1105/12-6-1992.

8. Άρνηση έκδοσης εκκαθάρισης

Σε περίπτωση άρνησης έκδοσης από τον υπόχρεο εκκαθάρισης για επεξεργασία αγαθών τρίτων ή για πώληση για λογαριασμό τρίτου έχει γίνει δεκτό κατ' ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, ότι ο αποστολέας των προς επεξεργασία αγαθών, μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 του ΚΒΣ (σχετ.: το έγγραφο Ε 4392/17/20-1038), με το περιεχόμενο και όλα τα δεδομένα της εκκαθάρισης.

Στην περίπτωση όμως αυτή πρέπει να υπολογιστεί και αποδωθεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στα πωληθέντα αγαθά γιατί ναι μεν αναφέρεται ότι στο τιμολόγιο αγοράς λόγω άρνησης δεν υπολογίζεται ΦΠΑ, πλην όμως αυτό αφορά στην προκειμένη περίπτωση την αμοιβή που δικαιούται ο αντιπρόσωπος και όχι την αξία των αγαθών που πούλησε για λογαριασμό του τρίτου. (Σχετ. Εγγ. 1048110/453/16-6-2000).

Άρθρο 13
Απόδειξεις λιανικής πώλησης αγαθών
Απόδειξεις παροχής υπηρεσιών

1.⁽¹⁾ Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει **απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών**, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει **απόδειξη επιστροφής**.

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

«⁽²⁾ Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης».

1. Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 13, προστέθηκαν με το άρθρο 43 § 9 του Ν. 2214/94 ίσχυσαν από 11-5-94 και καταργήθηκαν από 1-1-2003 με το άρθρο 3 § 7 του Ν. 3052/02. Τα εδάφια αυτά είχαν ως εξής:

«Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των τριάντα (30) Ευρώ 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 μηχανής (Φ.Τ.Μ.) το ονοματεπώνυμο αναγράφεται στο πίσω μέρος αυτών, θέτοντας ο πωλητής επιτηδευματίας και τη σφραγίδα του».

2. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 13, προστέθηκε με το άρθρο 3 § 7 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

2.⁽³⁾ Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν.Δ. 3323/1955 (Σ.Σ. ήδη άρθρο 48 Ν. 2238/94), στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη.

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

Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης 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.

3. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 13, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 43 § 10 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 1-7-94, σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιε' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής: «Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής»

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 σ' αυτόν ποσό άνω των δεκαπέντε (15) Ευρώ ⁽⁴⁾

«3. ⁽⁵⁾ Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της

4. Το ποσό των 15 Ευρώ τέθηκε με το άρθρο 17 § 1ε του Ν. 2948/2001 και ισχύει με το άρθρο 28 § 3 του ίδιου νόμου από 1-1-2002. Το προηγούμενο ποσό ήταν 5.000 δρχ.

5. Η παρ. 3 του άρθρου 13, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 3 § 3 του Ν.3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«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 των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς». 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 πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης».

Το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 13, είχε τεθεί με το άρθρο 9 § 18 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Στο προηγούμενο εδάφιο δεν υπήρχε η παραπομπή στο άρθρο 14 του άρθρου 12 και η τελευταία πρόταση «καθώς και τα εισιτήρια μέχρι μεταφοράς».

Το εδάφιο αυτό είχε τεθεί όπως ίσχυε με το άρθρο 43 § 10 του Ν. 2214/94, Έναρξη ισχύος 1-7-94, σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιε' του ίδιου νόμου, και είχε ως εξής:

«Η απόδειξη εκδίδεται επί πώλησης αγαθών κατά την παράδοση ή την έναρξη

αποστολής του αγαθού. **Κατ' εξαίρεση** όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

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

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

«4.⁽⁶⁾ 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

της αποστολής των αγαθών και επί παροχής υπηρεσιών στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται κατά την είσπραξη της αμοιβής.

6. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 13, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 18 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«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.

των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από **συμβολαιογράφο**, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται».

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

Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι **ασφαλιστικές επιχειρήσεις**». (Σ.Σ Τα δύο τελευταία εδάφια προστέθηκαν με την § 4 του άρθρου 8 του Ν. 2120/93 και ισχύουν με την § 5 του ίδιου άρθρου από 1/7/93).

«**Στα εκδιδόμενα από τις Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων η κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) Ευρώ ⁽⁷⁾ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσόμενου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας**». (ΣΣ Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την § 7 του άρθρου 21 του Ν. 2166/93 και ισχύει από 24-8-1993).

«**Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού**». (ΣΣ. Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 43 § 11 του Ν. 2214/94 και ισχύει από 1-1-95 με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου.).

7 . Το ποσό των 12.000 Ευρώ τέθηκε με το άρθρο 17 § 1ε του Ν. 2948/2001 και ισχύει με το άρθρο 28 § 3 του ίδιου νόμου από 1-1-2002. Το προηγούμενο ποσό ήταν 4.000.000 δρχ.

Άρθρο 13. Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης - Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών

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

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 13

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

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

Κατά τον ΚΒΣ (άρθρο 3) λιανική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλουμένων αγαθών ή το ύψος των προσφερόμενων υπηρεσιών π.χ. πώληση μπετο σιδήρου προς ιδιώτη για ανέγερση κατοικιών δικής του και των παιδιών του αξίας 30.000 Ευρώ, θεωρείται λιανική.

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

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

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

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

α) Ελεύθεροι επαγγελματίες

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

γ) Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείου, αλευρόμυλου και εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού.

Οι εξαιρέσεις αυτές, κατά την προσωπική μας άποψη, πρέπει να καταργηθούν και να ακολουθείται ο κανόνας και σε όλες τις περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών ή επιτηδευματιών και Δημόσιου, ΝΠΔΔ, συλλόγων κλπ. να εκδίδονται τιμολόγια. Βλέπε

Άρθρο 13. Απόδειξεις Λιανικής Πώλησης - Απόδειξεις Παροχής Υπηρεσιών

άρθρο 5 § 5γ Ν. 2523/97 και θέματα αυτού στον Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων.

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

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

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

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

3. Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης

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

β) Εάν πραγματοποιηθεί διακίνηση των λιανικώς πωληθέντων αγαθών και εκδοθεί Δελτίο Αποστολής επιτρέπεται να εκδοθεί η ΑΛΠ μέχρι τη δεκάτη ημέρα (10η) του επόμενου μήνα, αλλά με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα παράδοσης (άρθρο 13 § 3). Ισχύει από 1/1/2003 με το Ν. 3052/02.

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

δ) Όταν κατασκευάζεται τεχνικό έργο ή εγκατάσταση με υλικά του

εργολάβου η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται με την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης. Όταν το έργο δεν παραδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, τότε η εκδίδεται με το τέλος αυτής, για το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί. (Άρθρο 13 § 3 τελευταίο εδάφιο).

ε) Όταν πραγματοποιείται αποστολή ΑΛΠ ή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του αγοραστή (Δώρα εορτών, γάμων κ.λπ.) σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς, η απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται με την πώληση, το αγαθό παραμένει στις εγκαταστάσεις του πωλητή και με την αποστολή στο τρίτο εκδίδεται Δελτίο Αποστολής, στο οποίο αναγράφεται και ο αριθμός της απόδειξης λιανικής που ήδη έχει εκδοθεί (Άρθρο 13§3)

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

ζ) Χρόνος έκδοσης των ΑΛΠ σε τμηματική παράδοση.

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

3α. Μεταγενέστερος χρόνος έκδοσης της ΑΛΠ όταν εκδίδεται Δελτίο Αποστολής

Οι ΑΛΠ εκδίδονται με την παράδοση του αγαθού.

Όταν όμως πωλούνται λιανικώς αγαθά και εκδίδεται κατά την διακίνηση

- παράδοσή τους Δελτίο Αποστολής, επιτρέπεται να εκδίδεται η απόδειξη λιανικής το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα αλλά με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής.

Με τη ρύθμιση αυτή καλύπτεται ένα μόνιμο πρόβλημα που δημιουργούσαν οι καταργούμενες διατάξεις, με την πρόβλεψη που είχαν να εκδίδεται η ΑΛΠ με την παράδοση ή την έναρξη αποστολής των αγαθών, ιδιαιτέρως σε τριγωνικές αποστολές - παραδόσεις αγαθών κ.λπ. Το πρόβλημα αυτό λύνεται αφού προβλέπεται πλέον μεταγενέστερος χρόνος έκδοσης της ΑΛΠ

Άρθρο13. Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης - Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών

Άρθρο 13 § 3 ΚΒΣ όπως ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 3 § 8 Ν. 3052/02.

**Άρθρο 13α ⁽¹⁾
Ειδικά στοιχεία**

1. Οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων υποχρεούνται να εκδίδουν τριπλότυπο δελτίο κίνησης σε κινητά φύλλα, πριν την εκκίνηση του λεωφορείου για κάθε μεταφορά προσώπων για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Στο δελτίο αυτό αναγράφονται η χρονολογία, η ώρα, ο τόπος εκκίνησης, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ο τόπος προορισμού, ο συνολικός αριθμός των ατόμων και κάθε μεταβολή που γίνεται κατά τη διάρκεια της διαδρομής, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου για λογαριασμό του οποίου ενεργείται η μεταφορά, και, μόνο όταν πρόκειται για εκδρομή, η χρονική διάρκεια αυτής.

«⁽²⁾ Το δελτίο αυτό φέρεται επί του αυτοκινήτου, μετά δε την ολοκλήρωση της μεταφοράς το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στο πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε η μεταφορά».

Κατ' εξαίρεση το δελτίο κίνησης δεν απαιτείται να εκδίδεται στις περιπτώσεις που παραδίδονται στους επιβάτες, κατά την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου, θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών καθώς και στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον επί του τουριστικού λεωφορείου φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ συμφωνητικό μεταφοράς.

2. Στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες από τους εκμεταλλευτές τουριστικών ή ταξιδιωτικών γραφείων, σε άτομα που έχουν προμηθευτεί δελτία συμμετοχής σε εκδρομή ή περιήγηση από τρίτους (τουρ λίντερς, υπαλλήλους ξενοδοχείων κ.α.), για λογαριασμό τουριστικού ή ταξιδιωτικού γραφείου, μπορεί να μην εκδίδονται από τον εκμεταλλευτή του γραφείου αυτού οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. , με την

1. Το άρθρο 13α' προστέθηκε με το άρθρο 43 § 12του Ν.2214/94, και ισχύει από 17-1994 σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιε' του ίδιου νόμου. Από την ίδια ημερομηνία καταργήθηκε με το άρθρο 43 § 35 του Ν. 2214/94 η ΑΥΟ 10123858/230 ΠΟΛ. 1062/23.3.90 που όριζε τα της έκδοσης του Δελτίου Εκδρομών

2. Το τέταρτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 13 καταργήθηκε με το άρθρο 3 § 9 του Ν. 3052/02, από 1-1-2003. Το εδάφιο αυτό είχε ως εξής:

«Το δεύτερο αντίτυπο αποστέλλεται στο χρόνο των συγκεντρωτικών καταστάσεων στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, εφόσον είναι επιτηδευματίας».

Άρθρο 13α. Ειδικά στοιχεία

προϋπόθεση ότι εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής, τα οποία διαφυλάσσονται ως φορολογικά στοιχεία.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 13^α

1. Ειδικά στοιχεία που έχουν καθιερωθεί με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών

Το άρθρο 13α έχει τίτλο ειδικά στοιχεία. Οι διατάξεις του αυτές κάθε αυτές αναφέρονται μόνο στα Δελτία Κίνησης Τουριστικών λεωφορείων και στα Δελτία Συμμετοχής σε εκδρομή ή περιήγηση.

Στο άρθρο αυτό όμως εντάσσουμε και όλες τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περ. γη', και καθιερώνουν ειδικά στοιχεία.

Οι αποφάσεις αυτές έχουν τυπική ισχύ νόμου και είναι οι ακόλουθες.

1. Ειδικά στοιχεία πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων. Απόδειξη πώλησης πιστωτικό Τιμολόγιο - Εκκαθάριση.
2. Ειδικά στοιχεία πώλησης εισιτηρίων αστικών και υπεραστικών συγκοινωνιακών μέσων από τρίτους. Απόδειξη παραδοθέντων εισιτηρίων - Εκκαθάριση.
3. Ειδικά στοιχεία διάθεσης τηλεκαρτών.
4. Πώληση έντύπου παραβόλων από τις Δ.Ο.Υ.
5. Ειδικά στοιχείο για διάθεση κάρτας στάθμευσης σε δημοτικές θέσεις. Απόδειξη παραδοθέντων καρτών - Εκκαθάριση.
6. Εισιτήριο εισόδου στα κέντρα διασκέδασης και λοιπά συναφή καταστήματα.
7. Ειδικά στοιχεία και βιβλία τηρούν τα καζίνο.
8. Εισιτήριο εισόδου στα καζίνο.

2. Γενικά

Με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 43 του Ν. 2214/94 προστέθηκε νέο άρθρο 13α' στον Κ.Β.Σ. και καθιερώθηκε δελτίο κίνησης τουριστικών λεωφορείων. Παράλληλα με τις διατάξεις της παραγράφου 35 του ίδιου άρθρου καταργείται η Α.Υ.Ο. 10123858/230 ΠΟΛ. 1062/23-3-1990 (Φ.Ε.Κ. 245β') με την οποία είχε καθιερωθεί το δελτίο εκδρομών το οποίο εξέδιδαν τα τουριστικά-

ταξιδιωτικά γραφεία.

3. Ημερομηνία έναρξης ισχύος του δελτίου κίνησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιε' του άρθρου 66 Ν. 2214/94 το δελτίο κίνησης καθιερώνεται από 1 Ιουλίου 1994. Με την Ερμ. Εγκ. Κ.Β.Σ. του Ν. 2214/94 (ΠΟΛ. 1163/94) δόθηκε η δυνατότητα να αρχίσει η έκδοσή του από 11-7-1994, χωρίς να καταλογιστούν παραβάσεις για το ενδιάμεσο διάστημα, ούτως ώστε να δοθεί ο απαραίτητος χρόνος για την τύπωση των δελτίων αυτών. Το δελτίο εκδρομών καταργήθηκε από 1-7-1994.

4. Υπόχρεοι έκδοσης δελτίου κίνησης

Υπόχρεοι έκδοσης του δελτίου κίνησης είναι οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων και υποχρεούνται να το εκδίδουν πριν από την εκκίνηση του λεωφορείου για κάθε μεταφορά προσώπων, ανεξάρτητα εάν η μεταφορά γίνεται για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Σημειώνεται ότι υποχρέωση έκδοσης δελτίου κίνησης έχουν και τα ξενοδοχεία τα οποία διαθέτουν τουριστικά λεωφορεία για εκδρομές, περιηγήσεις κ.λπ. των πελατών τους. Επίσης την ίδια υποχρέωση έχουν και τα ΚΤΕΛ όταν πραγματοποιούν εκδρομές ή μεταφορές προσώπων πέραν των καθορισμένων συγκοινωνιακών γραμμών.

5. Τι αναγράφεται στο δελτίο κίνησης

Στο δελτίο κίνησης αναγράφονται η χρονολογία, η ώρα, ο τόπος εκκίνησης, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ο τόπος προορισμού, ο συνολικός αριθμός των ατόμων και κάθε μεταβολή που γίνεται στη διάρκεια της διαδρομής. Επίσης όταν ενεργείται η μεταφορά για λογαριασμό τρίτου, αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του τρίτου είτε πρόκειται για τουριστική επιχείρηση, είτε συλλόγους, σωματεία, σχολεία κ.λπ. Με την Εγκ. 1083149/871 ΠΟΛ.1231/10-10-

1994 έγινε δεκτό ότι ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία να συμπληρώνεται με την ολοκλήρωση της μεταφοράς και πριν από την παράδοση του πρώτου αντιτύπου σ'αυτόν.

Όταν η μεταφορά των προσώπων ενεργείται για ίδιο λογαριασμό στη θέση αυτή του δελτίου κίνησης αναγράφεται η ένδειξη «για ίδιο λογαριασμό». Τέλος στις περιπτώσεις των εκδρομών αναγράφεται και η χρονική διάρκεια αυτών (π.χ. διήμερη εκδρομή Βυτίνα-Ολυμπία).

6. Πότε δεν εκδίδεται δελτίο κίνησης

Κατ' εξαίρεση το δελτίο κίνησης δεν απαιτείται να εκδίδεται:

α) Θαλάσσια μπάνια, διαδρομές τύπου συγκοινωνίας.

Στις περιπτώσεις που παραδίδονται στους επιβάτες κατά την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου, θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (π.χ. εκδρομές για θαλάσσια μπάνια ή όταν πραγματοποιούνται διαδρομές τύπου συγκοινωνίας από ιδιοκτήτες τουριστικών λεωφορείων).

β) Μεταφορά προσωπικού επιχειρήσεων-μαθητών. Στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον επί του τουριστικού λεωφορείου φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταφοράς. Από το συμφωνητικό αυτό πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια η προσφορά των υπηρεσιών και η συμφωνηθείσα αμοιβή. Προς τις Δ.Ο.Υ. επισημαίνεται, ότι μετά την παραλαβή των συμφωνητικών μεταφοράς μαθητών πρέπει να γίνεται σχετικός έλεγχος του συμφωνηθέντος τμήματος, γιατί παρατηρείται απόκρυψη ή υποτιμολόγηση των προσφερομένων υπηρεσιών για τη μεταφορά μαθητών σχολείων, κυρίως όταν οι συμφωνίες γίνονται με τους συλλόγους γονέων.

γ) Μεταφορά προσωπικού ξενοδοχείων.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που τα ξενοδοχεία χρησιμοποιούν δικά τους τουριστικά λεωφορεία, πέραν των περιηγήσεων, εκδρομών των πελατών τους και για τη μεταφορά του δικού τους προσωπικού και επειδή είναι δυνατόν να προκύπτουν προβλήματα ελεγκτικών επαληθεύσεων, σκόπιμο είναι στην περίπτωση αυτή αντί της έκδοσης δελτίου κίνησης να υποβάλλεται γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. για το, συγκεκριμένο γεγονός και ένα θεωρημένο αντίγραφο αυτής να βρίσκεται επί του λεωφορείου..

Υπόδειγμα δελτίου κίνησης

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.	No..... Σειρά
ΔΕΛΤΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ Αριθμός Κυκλοφορίας Λεωφορείου:.....	
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	
Α.Φ.Μ..... Δ.Ο.Υ.....	
ΕΙΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ:	
ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ:..... ΩΡΑ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ.....	
ΤΟΠΟΣ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ:	
ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ:.....	
ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΤΟΜΩΝ:.....	
ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΚΔΡΟΜΗΣ:	
ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ	

Άρθρο 14 Απόδειξεις αυτοπαράδοσης

Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το Ν 1642/86⁽¹⁾, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ. , εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης»⁽²⁾.

1. Ο ΦΠΑ έχει κωδικοποιηθεί σε νέο κείμενο και ισχύει με το Ν. 2859/2000. Παλιός Ν. 1642/86.

2. Το δεύτερο εδάφιο (πρόταση) του άρθρου αυτού τέθηκε όπως ισχύει από 11-5-94, με το άρθρο 43 § 13 του Ν.2214/94. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη δαπάνης, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης».

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 14

1.Αυτοπαράδοση - Έννοια - Γενική αναφορά

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

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

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

Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η από50ση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών ουσιαστικά δηλαδή αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ.

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

Οι πράξεις που θεωρούνται ως αυτοπαραδόσεις αναφέρονται συγκεκριμένα και περιοριστικά στα άρθρα 7§1-2, 9 και 30§4 του Ν. 2859/2000, τις οποίες παραθέτουμε παρακάτω.

2. Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών, δηλαδή πράξεις παράδοσης αγαθών που θεωρούνται ως αυτοπαράδοση

Άρθρο 7 § 1, 2 Ν. 2859/2000 (όπως ισχύει)

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

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

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

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

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

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

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου.

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

3. Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών - Αυτοπαράδοση υπηρεσιών. Άρθρο 9 Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)

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

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

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

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

4. Πράξεις για τις οποίες η διάθεσή τους από ένα κλάδο-τμήμα της επιχείρησής σε άλλο, συνιστά αυτοπαράδοση. Άρθρο 30 § 4 Ν. 2859/20001

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

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

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

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,..

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

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες

καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,

στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19».

5. Στοιχείο αυτοπαράδοσης

Π. 7475/791/7.11.1986 Α.Υ.Ο.

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

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

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

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

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

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

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

στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

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

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

Άρθρο 14. Αποδείξεις αυτοπαράδοσης

Υπόδειγμα Ειδικού στοιχείου Αυτοπαράδοσης

ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΕΚΔΟΤΗ

α.α
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ..... Τόπος και ημερομηνία έκδοσης.....
ΑΣΚΟΥΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....
Α.Φ.Μ.....
Δ.Ο.Υ.....

**ΕΙΔΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ
ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ Ή ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
(άρθρο 7 § 1 και 2 εκτός της περίπτ. γ' και 9 του Ν. 2859/2000)**

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΗΠΤΗ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ή
ΕΠΩΝΥΜΙΑ.....
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ.....
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....
Α.Φ.Μ. ή
Α.Τ.....

(Στο χώρο αυτό σημειώνεται ο σκοπός, η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης των υπηρεσιών)

α/α ΑΞΙΑ	Ποσότητα	Είδος	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ
-------------	----------	-------	--------------

ΣΥΝΟΛΟ.....

ΦΠΑ που αναλογεί μη εκπιπτόμενος

**Ο ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ**

Ο ΛΗΠΤΗΣ

**Άρθρο 15
Αποδείξεις δαπανών**

1. 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 επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την 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.

«⁽¹⁾Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας».

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

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

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

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

3. 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 (30)ευρώ⁽²⁾ 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.

1. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 15, προστέθηκε με το άρθρο 46 § 19 του Ν. 3220/28-1-2004 (ΦΕΚ 15Α') και ισχύει με την παρ. 20 του ίδιου άρθρου και νόμου για τις αμοιβές που καταβάλλονται από 1-1-2004 και μετά.

2. Το ποσό της παρ. 3 του άρθρου 15, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 17 § 1στ του Ν. 2948/19-10-2001 (ΦΕΚ Α 242) και ισχύει με το άρθρο 28 § 3, από Η-2002. Το προηγούμενο ποσό ήταν 10.000 δρχ.

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

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 15

1) Κατηγορίες δαπανών για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη δαπάνης

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

2. Ποια πρόσωπα έχουν υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Δαπάνης στις προαναφερόμενες περιπτώσεις

- 1. Όλοι οι επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων (Ατομικές, ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, Α.Ε., κοινωνίες, κοινοπραξίες, συνεταιρισμοί, ενώσεις συνεταιρισμών).
- 2. Όλα τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2, δηλαδή Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Δήμοι, Κοινότητες, πρεσβείες, Διεθνείς οργανισμοί, Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σύλλογοι, σωματεία κ.λπ.,

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

Οι επιτηδευματίες δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ κλπ., υποχρεούνται να

εκδίδουν αποδείξεις δαπανών (αθεώρητες) για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση του επαγγέλματός τους, για την οποία ο δικαιούχος της δαπάνης δεν έχει υποχρέωση να εκδόσει φορολογικό στοιχείο.

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

α. Να απασχολείται περιστασιακά με τη συγκεκριμένη εργασία και όχι από σύστημα .

β. Να λαμβάνει απ' αυτή την απασχόληση μικροποσά.

γ. Να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

4. Τι αναγράφεται στην απόδειξη δαπάνης

Σύμφωνα με τις ισχύουσες και διατηρούμενες σε ισχύ διατάξεις (άρθρο 15 και άρθ. 39 § 12γ') στις αποδείξεις δαπανών αναγράφονται.

1. Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.
2. Το ονοματεπώνυμο.
3. Το επάγγελμα.
4. Η διεύθυνση.
5. Ο ΑΦΜ ή αν στερείται ΑΦΜ ο δικαιούχος της δαπάνης, ο αριθμός ταυτότητας. .
6. Η αρμόδια ΔΟΥ του δικαιούχου.
7. Η αιτιολογία της δαπάνης.
8. Το ποσό αυτής αριθμητικώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφα.
9. Ο παρακρατούμενος φόρος για αμοιβές.
10. Το χαρτόσημο.
11. Υπογραφή του εκδότη.
12. Υπογραφή του λήπτη και στα δυο αντίτυπα.

Αν εκδοθεί ως απόδειξη αυτοπαράδοσης αναγράφονται σ' αυτήν η τρέχουσα αξία αγοράς ή κόστους των παραδιδόμενων αγαθών ή το κόστος των υπηρεσιών και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Άρθρο 16
Έγγραφα μεταφοράς

1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός 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 επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές,

β) για τις μεταφορές, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις, μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπάζων), 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 επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

«2⁽¹⁾. Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κώδικα

1. Η παρ. 2 του άρθρου 16, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 19 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«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 το 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 σ' αυτό περιέχονται τα λοιπά στοιχεία».

αυτού (Σ.Σ. αγρότες), για κάθε μεταφορά των προϊόντων τους για επεξεργασία, συσκευασία ή πώληση, συνοδεύουν τα αγαθά με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού».

3. 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 το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

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

5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των 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 συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

6. 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 επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Για τη 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 τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στο μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλοτύπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγρά-

φεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

7. 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 τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα, ⁽²⁾
- 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 το 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 θαλασσίων μεταφορών.

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

9. 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 εμπορικών ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα. Στην απόδειξη αυτή, που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το ένα αντίτυπό 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.

2. Η πρόταση «καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα» προστέθηκε στην περ. α' της παρ. 7, με το άρθρο 43 § 36 του Ν.2214/94 και ισχύει (για τις ανάγκες υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων) από 1-1-1995 με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου. Αν αυτός που καταβάλλει τα κόμιστρα είναι ιδιώτης δεν απαιτείται ο Α.Φ.Μ. του.

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.

10. 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 στη φορτωτική. Στο σημείωμα αυτό, που υπογράφεται από το 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.

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

12. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριας μεταφορές δύναται να αναθέσει 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 αντιπρόσωπός του ή ο πράκτοράς του.

«13⁽³⁾. Επί μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με μεταφορικά

3. Η παρ. 13 του άρθρου 16, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 19 § 20 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παρ. είχε ως εξής:

«Επί μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από ένα παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά, αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη,

μέσα δημόσιας χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά, αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή. Στη συγκεντρωτική φορτωτική αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του φορτωτή, ο τόπος φόρτωσης, το συνολικό κόμιστρο αριθμητικώς και ολογράφως, η χρονολογία εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, καθώς και για κάθε παραλήπτη ο αριθμός και το είδος του συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των αγαθών που προορίζονται γι' αυτόν και ο τόπος προορισμού (εκφόρτωσης)».

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

με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στο 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 η ποσότητα των αγαθών που μεταφέρονται, το συνολικό κόμιστρο αριθμητικώς 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 διεύθυνσή του, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που προορίζονται γι' αυτόν και ο τόπος προορισμού (εκφόρτωσης)».

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 16

1. Ποιος θεωρείται μεταφορέας

Μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί την μεταφορά αγαθών με κόμιστρο με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός (Άρθρο 16§14).

Ο μεταφορέας μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα εάν τα μεταφορικά μέσα ανήκουν στην ιδιοκτησία του ή απλώς τα εκμεταλλεύεται έχοντας την χρήση με συμφωνητικά μίσθωσης, προσύμφωνα αγοράς, με εκχώρηση της χρήσης (ΙΜΕ), κλπ.

Στην έννοια του μεταφορέα εμπίπτει η εκμετάλλευση φορτηγών Δ.χ., πλοίων, αεροσκαφών και σιδηροδρόμων με αντικείμενο εργασιών την πραγματοποίηση δημοσίων μεταφορών αγαθών με κόμιστρο.

2. Τι αναγράφεται στη φορτωτική

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) το ονοματεπώνυμό ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος 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 το 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 τη ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

Άρθρο 16. Έγγραφο μεταφοράς

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών

Αν πραγματοποιηθεί μεταφόρτωση των αγαθών αναγράφεται και ο αριθμός του νέου ΦΔΧ

Αν διαφοροποιηθούν τα δεδομένα της φορτωτικής κατά την μεταφορά πρέπει να εκδοθεί Διορθωτικό Σημείωμα μεταφοράς .

Υπόδειγμα συγκεντρωτικής φορτωτικής

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ § 13

Στοιχεία Μεταφορέα
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία μεταφορέα
Επάγγελμα
Διεύθυνση Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.
Στοιχεία αποστολέα
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία
Επάγγελμα
Διεύθυνση
Τόπος φόρτωσης

Νο.
ημερομηνία εκκίνησης αυτοκινήτου.

Κόμιστρα
Φ.Π.Α.
Σύναλο
Ολογράφως

Είδος & Αριθμός συνοδευτικού στοιχείου	Διεύθυνση εκφόρτωσης	Είδος αγαθών (κατά γενική κατηγορία)	Ποσότητα	Παρατηρήσεις Υπογραφή παραλήπτη
ΔΑ 5	Λάρισα, Ομήρου 40	πουκάμισα	100	
ΤΔΑ 15	Λάρισα, Διάκου 20	πουκάμισα	200	
ΤΔΑ 16	Βόλος, Ιάσωνος 10	πουκάμισα	80	
ΔΑ 6	Βόλος, Λαμπάκη 4	πουκάμισα	120	
			500	

Προϋποθέσεις έκδοσης συγκεντρωτικής φορτωτικής:

- α) Τα αγαθά να είναι ενός φορτωτή και να αποστέλλονται σε πολλούς παραλήπτες ή να παραλαμβάνονται από πολλούς αποστολείς.
- β) Τα συνολικά κόμιστρα να καταβάλλει ο φορτωτής
- γ) Μπορεί να εκδοθεί από όλα τα μεταφορικά μέσα (φορτηγά, τρένα κ.λπ.)

Σημείωση: Για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές σε έναν ή πολλούς παραλήπτες, όταν το κόμιστρο καταβάλλει ο φορτωτής, επιτρέπεται να εκδίδεται μία φορτωτική το μήνα. Επίσης δεν απαιτούνται χωρίς τα ονόματα των παραληπτών. Στην περίπτωση αυτή ο μεταφορέας πρέπει να τηρεί ημερολόγιο μεταφοράς. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/92. (Βλέπε θέματα 17-20).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4° ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ-ΘΕΩΡΗΣΗ-ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ

Άρθρο 17 Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

1.⁽¹⁾ Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται:

α)⁽¹⁾ του ή των ημερολογίων μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή 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 (20ή) του μεθεπόμενου μήνα,

1. Η παρ. 1 και οι περιπτώσεις α', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 17 τέθηκαν όπως ισχύουν με Το άρθρο 9 § 21 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 1/1/2000, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. Οι προηγούμενες διατάξεις είχαν ως εξής:

1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται:

α) του ή των ημερολογίων, εντός δέκα πέντε (15) ημερών, από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους.

γ) του βιβλίου αποθήκης, ποσοτικά, εντός οκτώ (8) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού. Η αξία συμπληρώνεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας.

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

Η περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου είχε προστεθεί με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Π.Δ. 134196, με έναρξη ισχύος από τη διαχειριστική περίοδο που άρχισε μετά την 31112/1996. Άρθρο 22 § 2 Π.Δ. 134/96».

γ)⁽¹⁾ του βιβλίου αποθήκης ποσοτικά, εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού. Η αξία συμπληρώνεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας,

«δ)⁽¹⁾ του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980), εντός του επόμενου μήνα της περιόδου που αφορούν.

«⁽²⁾ Ειδικά, για τις εγγραφές της τελευταίας περιόδου της χρήσης, το ημερολόγιο μπορεί να ενημερώνεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου».

«ε)⁽²⁾ Του μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού».

3. 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. «⁽³⁾Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμη παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου αγορών και του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε μεταβατικούς λογαριασμούς των βιβλίων τρίτης κατηγορίας, οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών».

4. Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού (Σ.Σ. Ν.Π.Δ.Δ , Δήμοι, Κοινότητες, Σύλλογοι, Σωματεία και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα), με εξαίρεση το Δημόσιο, καταχωρούν στα βιβλία που ορίζονται από άλλες διατάξεις ή από τα καταστατικά τους εντός δέκα πέντε (15) ημερών τις αγορές

2. Το τελευταίο εδάφιο της περ. δ' και η περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 17 προστέθηκαν με το άρθρο 4 § 1 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

3. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 17 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 4 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής: «Εφόσον τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας και στα 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».

και πωλήσεις αγαθών, τις δαπάνες για υπηρεσίες που τους παρέχουν τρίτοι και τις αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχουν αυτά προς τρίτους, καθώς και τους ληξιπρόθεσμους και απαιτητούς τόκους από δάνεια ή πιστώσεις.

5⁽⁴⁾. "Τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας:

α) το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σ' αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας,

β) για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογι-

4. Η παρ. 5 του άρθρου 17, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 21 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 1/1/2000, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος μεταφέρονται στα βιβλία του κεντρικού:

α) το αργότερο εντός της προθεσμίας υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σ' 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 αποτέλεσμα εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα εντός των πρώτων είκοσι (20) ημερών του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή συναλλαγές και επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων του κεντρικού εντός των πρώτων δέκα πέντε (15) ημερών του επόμενου μήνα».

Στην περίπτωση που στο υποκατάστημα τηρείται ημερήσιο φύλλο συναλλαγών, εντός δέκα πέντε ημερών από την ημέρα που αφορά.

Η περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 17 είχε τεθεί όπως ίσχυε με το άρθρο 9 § 2 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96 (άρθρο 22 ίδιου Π.Δ.

Η προηγούμενη περίπτωση είχε ως εξής:

«α) το αργότερο εντός της προθεσμίας υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σ' αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας».

Το πρώτο εδάφιο της περ. β της παρ. 5 του άρθρου 17 είχε τεθεί όπως ίσχυε με το άρθρο 43 § 15 του Ν. 2214/94. Έναρξη ισχύος 11-5-94 (άρθρο 66 του ίδιου νόμου). Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«β) για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, όταν σ' αυτό τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, ή εντός των πρώτων είκοσι (20) ημερών του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές, όταν σ' αυτό τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα».

στικό αποτέλεσμα εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές».

6. Εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγκρισή 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.

7. Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

«⁽⁵⁾Επί νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

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

α) εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες.

β) εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, «⁽⁶⁾ καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις».

γ) εντός έξι (6) 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.

5. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 17 προστέθηκε με το άρθρο 4 § 3 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

6. Η τελευταία εντός εισαγωγικών πρόταση της περ. β' της παρ. 8 του άρθρου 17 προστέθηκε με το άρθρο 4 § 4 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

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

10. Η ενημέρωση των πρόσθετων βιβλίων γίνεται:

- α) του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής, με την παραλαβή των αγαθών,
- β)⁽⁷⁾ του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας), με την είσοδο του πελάτη με αναγραφή και της πιθανής ημερομηνίας αναχώρησής του,
- γ) του μητρώου μαθητών, με την εγγραφή του μαθητή,
- δ)⁽⁷⁾ του βιβλίου συνδρομητών με την εγγραφή και όχι πέραν από την έναρξη της παροχής υπηρεσίας,
- ε)⁽⁷⁾ του βιβλίου ασθενών με την είσοδο και έξοδο του ασθενή και εντός της επομένης με τα λοιπά δεδομένα,
- 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)⁽⁷⁾ του βιβλίου επίσκεψης ασθενών των γιατρών και οδοντιάτρων με την είσοδο του ασθενή στο χώρο της εξέτασης,
- ια) του βιβλίου αποθήκευσης, εντός της μεθεπόμενης της εισαγωγής και εξαγωγής των αγαθών,
- ιβ)⁽⁸⁾ του βιβλίου στάθμευσης με την είσοδο και έξοδο του οχήματος,
- ιγ)⁽⁸⁾ του βιβλίου εισερχομένων, με την είσοδο ή έξοδο του οχήματος,

7. Οι περ. β', δ', ε', ι' της παρ. 10 του άρθρου 17 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 4 § 5 του Ν.3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Οι προηγούμενες περιπτώσεις είχαν ως εξής :

<<β) του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) με την είσοδο του πελάτη ,
δ) του βιβλίου εισόδου εξόδου ασθενών , με την είσοδο και έξοδο ασθενή ,
ε) του βιβλίου ασθενών εντός της επόμενης από την είσοδο , την παροχή των υπηρεσιών νοσηλείας και την αλλαγή της θέσης
ι) του βιβλίου πρέσσας , με τη δεματοποίηση».

8. Οι περ. ιβ' και ιγ' της παρ. 10 του άρθρου 17 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 9 § 3 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. Οι προηγούμενες περιπτώσεις είχαν ως εξής:

- «ιβ) του βιβλίου στάθμευσης με την είσοδο και έξοδο του αυτοκινήτου,
- ιγ) του βιβλίου εισερχομένων, με την είσοδο ή έξοδο του αυτοκινήτου,

- ιδ)⁽⁹⁾ του βιβλίου κίνησης οχημάτων με την αναχώρηση και επιστροφή κάθε οχήματος, για οποιονδήποτε σκοπό,
ιε) του βιβλίου διάθεσης λαχείων, με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης,
ιστ)⁽¹⁰⁾ του βιβλίου εισερχομένων, της περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10, με την είσοδο και έξοδο του σκάφους,
ιζ)⁽¹⁰⁾ του βιβλίου πελατών, της περίπτωσης ιδ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10, με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας,
ιη)⁽¹⁰⁾ του βιβλίου παραγγελιών της περίπτωσης ιε' της παραγράφου 5 του άρθρου 10, με τη λήψη της παραγγελίας
ιθ)^(7,10) του βιβλίου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών, της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10, με την είσοδο και την έξοδο του σκάφους,
κ)⁽¹¹⁾ 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,
«κα)⁽⁹⁾ του βιβλίου ή δελτίου εντολών με τη λήψη της εντολής».

9. Οι περ. ιδ' (αντικαταστάθηκε) και η κα' (προστέθηκε) της παρ. 10 του άρθρου 17 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 4 § 5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη περ. ιδ' είχε ως εξής:

«ιδ) του βιβλίου ασφαλιστηρίων συμβολαίων, εντός της επομένης 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.

10. Οι περιπτώσεις ιστ', ιζ', ιη', ιθ', της παρ. 10 άρθρου 17 προστέθηκαν με το άρθρο 43 § 14 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 1-1-1995, άρθρο 66 περ. ιδ' ίδιου νόμου.

Προηγούμενα η περ. ιθ' της § 10 είχε τεθεί με το άρθρο 9 § 3 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. Η προηγούμενη είχε ως εξής:

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

11. Η περ. κ' της παρ. 10 του άρθρου 17 προστέθηκε με το άρθρο 9 § 3 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96, άρθρο 22 ίδιου Π.Δ.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 17

1. Έναρξη προθεσμίας ενημέρωσης

Σύμφωνα με το άρθρο 241 του ΑΚ η προθεσμία αρχίζει από την επόμενη μέρα, από εκείνη που συνέβη το γεγονός. Δηλαδή από την επόμενη της λήψης ή έκδοσης κατά περίπτωση, των δικαιολογητικών εγγραφής.

2. Λήξη προθεσμίας ενημέρωσης

Σύμφωνα με το άρθρο 242 του Α.Κ. η προθεσμία λήγει με τη συμπλήρωση ολόκληρης της τελευταίας ημέρας, εκτός αν αυτή είναι αργία οπότε λήγει την αμέσως επόμενη εργάσιμη. π.χ. λήψη στοιχείου στις 15/10. Η προθεσμία αρχίζει να μετράει από τις 16/10 και αν συμπληρώνεται σε μέρα μη εργάσιμη τότε μεταφέρεται στην επόμενη.

3. Στοιχεία εξόδων που λήφθηκαν εκτός έδρας

Με το Β 831/1/17-11-1987 έγγραφο του Υ.Ο. προς φορολογούμενο και ΥΠΕΔΑ ορίζεται ότι:

«Το βιβλίο εσόδων - εξόδων ενημερώνεται το αργότερο μέσα σε έξι μέρες (ήδη μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα) από την έκδοση ή λήψη των στοιχείων εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση. Από τις διατάξεις προκύπτει ότι η καταχώρηση των παραστατικών στοιχείων εξόδων, που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια εκτέλεσης της εκδρομής - περιήγησης, μπορεί να γίνεται το αργότερο μέσα σε έξι ημέρες (ήδη

μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα) από το τέλος της εκδρομής και την επάνοδο του υπεύθυνου της εκδρομής στην έδρα της επιχείρησης, γιατί τότε μόνο λαμβάνει γνώση η επιχείρηση και περιέρχονται σ' αυτήν τα αντίστοιχα παραστατικά».

4. Στοιχεία εσόδων που εκδόθηκαν εκτός έδρας

Για τις πωλήσεις αγαθών και λοιπές πράξεις που ενεργούνται εκτός της έδρας της επιχείρησης (πωλήσεις από το αυτοκίνητο - συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής), ο χρόνος έναρξης της προθεσμίας ενημέρωσης αρχίζει από την επάνοδο του αυτοκινήτου ή του υπαλλήλου πωλητή ή εισπράκτορα στην έδρα της επιχείρησης, γιατί τότε λαμβάνει γνώση η επιχείρηση των εισπράξεων, των πωλήσεων κ.λπ. που πραγματοποιήθηκαν και περιέχονται σ' αυτήν τα αντίστοιχα στοιχεία (Σχετ Εγγ. Λ. 1789/24/29-4-83 θέμα 306 βιβλίο μου «Διακίνηση - τιμολόγηση αγαθών»). Ο χρόνος επιστροφής του οδηγού ή του υπαλλήλου πωλητή ή εισπράκτορα στην έδρα προκύπτει, είτε από σημείωση της ημερομηνίας επιστροφής στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, είτε από την απόδειξη για την καταβολή (είσπραξη) των ποσών από τον υπάλληλο - πωλητή στην επιχείρηση ή από άλλα στοιχεία (π.χ. εισιτήρια).

5. Εισπράξεις εκτός έδρας. Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων

«Η καταχώρηση των εγγράφων στα βιβλία, γίνεται στους χρόνους που καθορίζονται από το άρθρο 17 του Κ.Φ.Σ. Αφετηρία έναρξης της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων είναι η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης των στοιχείων, κατά περίπτωση. Όταν τα στοιχεία είσπραξης εκδίδονται εκτός έδρας, ο χρόνος έναρξης της προθεσμίας ενημέρωσης αρχίζει από την ημερομηνία επιστροφής του πωλητή ή εισπράκτορα στην έδρα της επιχείρησης, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση, γιατί τότε λαμβάνει γνώση η επιχείρηση των εισπράξεων που πραγματοποιήθηκαν και περιέρχονται σ' αυτήν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Σημειώνεται ότι ο χρόνος επιστροφής του εισπράκτορα στην έδρα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και πρέπει να αποδεικνύεται από συγκεκριμένα στοιχεία. Η σύνταξη συγκεντρωτικής κατάστασης για τις αποδείξεις κάθε εισπράκτορα δεν προβλέπεται από το νόμο και για

το λόγο αυτό δεν απαιτείται να είναι θεωρημένη, Μπορεί, συνεπώς να καταρτίζεται σε αθεώρητο χαρτί αν εξυπηρετεί οργανωτικές ανάγκες της επιχείρησης».

Εγγ. 1010983/156/21-2-1992 προς φορολογικά περιοδικά και οικονομικές εφημερίδες.

5α. Καταχώρηση εξόδων-αγορών χωρίς χρονολογική σειρά

Η καταχώρηση στα βιβλία φορολογικών στοιχείων (αγορών-εξόδων κ.λπ.) χρονολογικά μετά από στοιχεία που έχουν ημερομηνία λήψης μεταγενέστερη, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί παράβαση των διατάξεων του Κώδικα, με την προϋπόθεση όμως ότι η καταχώρηση αυτών γίνεται εμπρόθεσμα(Σχετ. Εγγρ. 1072886/613/22-10-1992).

Σημειώνουμε ότι η καταχώρηση στοιχείων χωρίς να τηρείται η χρονολογική είναι να μην παρατηρείται ή να συμβαίνει σε εξαιρετικές αναγκαίες περιπτώσεις, γιατί είναι βέβαιο ότι η λογιστική αταξία οδηγεί πολλές φορές σε σπουδαία λάθη.

6. Παράταση ενημέρωσης των βιβλίων

Μετά από έγκριση (άρθρα 17 §6 και 24 §8) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μπορεί να παραταθεί μέχρι 50 ημέρες η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων. Για να δοθεί αυτή η έγκριση πρέπει να συντρέχουν ειδικοί λόγοι π.χ. μεταφορά επιχείρησης, μηχανοργάνωση, ασθένεια, άδεια λογιστή κ.λπ. (ΠΟΛ197/88). Η παράταση αυτή μπορεί να δοθεί και περισσότερο από μια φορά στην ίδια χρήση, όταν βέβαια συντρέχουν σοβαροί λόγοι.

Τονίζεται ότι «η κανονική άδεια ή η άδεια ασθένειας του λογιστή εντάσσεται στους ειδικούς λόγους. Επομένως, στις περιπτώσεις εκείνες που τα βιβλία του επιτηδευματία ενημερώνονται από λογιστή, πρέπει ο προϊστάμενος ΔΟΥ να παρέχει στον επιτηδευματία την έγκρισή του για παράταση της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων για το χρονικό διάστημα της απουσίας του λογιστή, λόγω άδειας». (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 17.6).

Προσοχή: Παράταση δεν χορηγείται για το κλείσιμο ισολογισμού,

Άρθρο 17. Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

την ποσοτική καταγραφή (απογραφή) των αποθεμάτων, την μεταφορά των δεδομένων του υποκαταστήματος σε βιβλία Α και Β κατηγορίας και φυσικά 'στα πρόσθετα βιβλία.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΡΟΝΟΝ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

BIBLIA	Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων ή πληκτρολόγησης (εισαγωγής) επί μηχανογραφικής τήρησης	Χρόνος εκτύπωσης επί μηχανογραφικής τήρησης
Αγορών	Μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού (άρθρο 17 § 1, 24 § 3)	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις με δυνατότητα ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δεδομένων αυτών (άρθρο 24 § 3)
Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Αγορών, Εσόδων-Εξόδων	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα - Άθροιση στηλών βιβλίου Αγορών ή Εσόδων - Εξόδων	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις (άρθρο 24 § 3)
Γ Κατηγορίας α) Ημερολόγια Πρωτογενών Εγγραφών β) Εγγραφών Ισολογισμού	Μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού (άρθρο 17 § 2, 24 § 1)	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, με εξαίρεση το ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού που εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού. Δυνατότητα ενταμίευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (άρθρο 24 § 1)
γ) Συγκεντρωτικό ημερολόγιο (όταν τηρείται)	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι	Για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις παρουσιάζεται νομοθετική ατέλεια, αλλά γίνεται δεκτό ότι ο χρόνος εκτύπωσης είναι ο ίδιος με το

Άρθρο 17. Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

	την 20 του μεθεπόμενου μήνα (άρθρα 17 § 2, 24 § 1)	χρόνο ενημέρωσης.
δ) Γενικό Καθολικό ε) Αναλυτικό Καθολικό	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι την 20 του μεθεπόμενου μήνα (άρθρα 17 § 2, 24 § 1)	Μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού με δυνατότητα ενταμίευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (άρθρο 24 § 1)
Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών	Μέχρι το τέλος του επομένου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις	
Μητρώο Παγίων	Ενημερώνεται και εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού	
Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής	Ενημερώνεται, εκτυπώνεται ή αποθηκεύεται μέχρι το τέλος του επομένου μήνα της περιόδου που αφορά, με εξαίρεση το ημερολόγιο της τελευταίας περιόδου που μπορεί να ενημερώνεται, εκτυπώνεται ή αποθηκεύεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου .	
Αποθήκης	Ποσοτικά: Σε 10 μέρες από την παραλαβή ή διακίνηση του αγαθού (άρθρα 17 § 2, 24 § 2). Κατ' αξία: Σε δέκα μέρες από τη λήψη ή έκδοση του στοιχείου αξίας (άρθρα 17 § 2γ, 24 § 2).	Αποθήκευση των (αναλυτικών) δεδομένων του βιβλίου αποθήκευσης σε σημειόμενο - θεωρημένο οπτικό δίσκο. Επιτρέπεται να εμφανίζονται στον οπτικό δίσκο τα δεδομένα του συγκεντρωτικά σε μηνιαία βάση (δεδομένα ισοζυγίου αποθήκης) και το βιβλίο αποθήκης με την αναλυτική κίνηση αυτού εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (άρθρο 24 § 2)

Άρθρο 17. Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

Απογραφής της Γ' Κατηγορίας	Αποθέματα	Ποσοτικά μέχρι τις 20 του μεθεπομένου μήνα από τη λήξη της διαχείρισης (άρθρο 17 § 7)	Μόνο κατά ποσότητα στον ίδιο χρόνο με το χρόνο ενημέρωσης πληκτρολόγησης (άρθρο 24 § 6).
		Κατ' αξία μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού (άρθρα 27 § 3, 17 § 8).	Μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού κατά ποσότητα (δεύτερη εκτύπωση) και κατ' αξία (άρθρο 24 § 6).
	Λοιπά περιουσιακά στοιχεία:	Ποσοτικά και κατ' αξία μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.	Μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού (Βλέπε πιο κάτω).
	Πρώτη Απογραφή (έναρξης):	Αντίστοιχες προθεσμίες με τις πιο πάνω (άρθρο 27 § 2).	Αντιστοιχες προθεσμίες με τις πιο πάνω.
Απογραφής της Β' Κατηγορίας (Άρθρο 6 θ. 30)	Ενημερώνεται μόνο για τα αποθέματα κατά ποσότητα και κατ' αξία, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου		Στον ίδιο χρόνο με το χρόνο της ενημέρωσης (μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου)
Κλείσιμο Ισολογισμού (από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου)	<p>Έντος τριών μηνών: Ατομικές επιχειρήσεις, ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, κοινοπραξίες κοινωνίες Αστικού Δικαίου.</p> <p>Έντος τεσσαρων μηνών: ΑΕ, συνεταιρισμοί, Δημι'πτικές επιχειρησεις. Αλλοδαπές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις ποντοπόρων πλοίων.</p> <p>Έντος έξι μηνών:</p>		
Πρόσθετα Βιβλία	Κατα κανονα αμεση ενημερωση και εκτυπωση. Δεν παρεχεται δυνατοτητα μεταγενεστερης εκτυπωσης όταν χρησιμοποιειται Η/Υ με εξαίρεση το βιβλίο αποθήκευσης,		

Άρθρο 17. Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

	το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης και το βιβλίο κίνησης οχημάτων, τα οποία επιτρέπεται να εκτυπώνονται στο τέλος του επόμενου μήνα. Βλέπε άρθρο 17 § 10, άρθρο 10 και άρθρο 24 § 6.
--	---

Άρθρο 18

Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

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

2. 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.

«⁽¹⁾Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 Ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

3. Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη 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.

4. Ο επιτηδευματίας μπορεί, για τις ανάγκες των συναλλαγών ή για οργανωτικούς 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

1. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18, προστέθηκε με το άρθρο 16 του Ν. 2992/02 και ισχύει από 20-3-2002 με το άρθρο 48 του ίδιου νόμου.

αναγκαίο

5. Όλα τα στοιχεία φέρουν εντύπως ή με σφραγίδα τον τίτλο τους, το ονοματεπώνυμό ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του υπόχρεου σε έκδοση, τον 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.

6. 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 γνωστοποίηση⁽²⁾ του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. (Σ.Σ. Ορθό: με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο ΔΟΥ). Η γνωστοποίηση⁽²⁾ 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 περισσοτέρων σειρών για κάθε είδος στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι φέρουν διακριτικό της σειράς και κάθε σειρά έχει ιδιαίτερη ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο.

7. Στα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό αναγράφεται ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσής τους. Επίσης, φέρουν χειρόγραφή ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή προσώπου που ορίστηκε από αυτόν, με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.

8. Επιτρέπεται, για τα αγαθά και τους τίτλους των λογαριασμών, η 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 τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Επίσης, επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών στην έκδοση και των λοιπών στοιχείων αξίας ή

2. Η λέξη «έγκριση» που αναφερόταν στο πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 18 αντικαταστάθηκε με τη λέξη «γνωστοποίηση» με το άρθρο 4 § 6 του Ν. 3052/02, με έναρξη ισχύος την 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

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.

«⁽³⁾Κατ' εξαίρεση, όταν χρησιμοποιείται διεθνές κωδικολόγιο, επιτρέπεται στα βιβλία και στοιχεία η αναγραφή του είδους των αγαθών κατά γενική κατηγορία, με αναγραφή και του αντίστοιχου κωδικού αριθμού ο οποίος εξειδικεύει το είδος του αγαθού»

«9.⁽⁴⁾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 απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

3. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 8 του άρθρου 18, προστέθηκε με το άρθρο 19 § 22 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

4. Η παρ. 9 του άρθρου 18 τέθηκε όπως ισχύει με άρθρο 10 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96, με το άρθρο 22 του ίδιου Π.Δ. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει ο εκδότης του στοιχείου, ο οποίος δικαιούται να επιβεβαιώνει Τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, τα οποία ο τελευταίος υποχρεούται να παρέχει στον εκδότη, φέροντας και την ευθύνη για την ακρίβεια αυτών».

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 18

1. Προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης

Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης, είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:

α. Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική π.χ. η διπλή καταχώρηση μιας δαπάνης δεν είναι κατά το 1/2 πραγματική ή η καταχώρηση στα βιβλία μιας δαπάνης που δεν πραγματοποιήθηκε δεν είναι πραγματική στο σύνολό της.

β. Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται αν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος, π.χ. έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού του επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν γιατί κρίθηκαν ασύμφωρες κ.λ.π. Αντίθετα, δαπάνη για δεξίωση, με την ευκαιρία γάμου του επιχειρηματία, δεν είναι παραγωγική γιατί δεν συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων του.

γ. Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του Ν. 2234/94 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

δ. Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη.

ε. Η δαπάνη να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου.

στ. Η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου (π.χ. δαπάνες για έσοδα από τόκους Τραπεζών δεν αναγνωρίζονται επειδή οι τόκοι αυτοί δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα) ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο (π.χ. δαπάνες εκμετάλλευσης πλοίου που τα έσοδά του φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

ζ. Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα

δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγιο, αποδείξεις κλπ.)

η. Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά (π.χ. αποσβέσεις).

Σχετικά με την αναγνώριση των δαπανών μιας επιχείρησης, σημειώνονται συμπληρωματικά τα παρακάτω.

Δεν επιτρέπεται η αναγνώριση μιας δαπάνης, κατά διασταλτική ερμηνεία ή σε ανάλογη εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων (ΣΤΕ 516/53).

Η παραγωγικότητα μιας-δαπάνης δεν αίρεται από το γεγονός ότι καταβλήθηκε για αθέμιτη αιτία (π.χ. αμοιβή σε τρίτο για μη συμμετοχή σε μειοδοτικό διαγωνισμό ΣΤΕ 3019/1979).

Η φορολογούσα αρχή δεν έχει το δικαίωμα να ελέγξει τη σκοπιμότητα και το «προσήκον» μέτρο της δαπάνης (Φορ. Εφετείο Αθηνών 2906/68).

Οι παραπάνω προϋποθέσεις αναφέρονται στο βιβλίο «Οδηγίες Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου», του Υπουργείου Οικονομικών – 1988.

2. Δικαιολογητικά δαπανών εσωτερικού

α) Αγορά καυσίμων, ελαστικών, ανταλλακτικών, λιπαντικών κ.λπ. Δικαιολογητικό αποτελεί το εκδιδόμενο από τον πωλητή θεωρημένο τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής (ή αθεώρητο τιμολόγιο, όταν έχει προηγηθεί θεωρημένο ΔΑ).

β) Επισκευή - συντήρηση. Δικαιολογητικό αποτελεί η εκδιδόμενη από τα συνεργεία θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ).

γ) Αμοιβές προσωπικού (οδηγού, υπαλλήλων γραφείου, κ.λπ.) και τρίτων (φορτοεκφορτωτών). Για την περίπτωση αυτή σημειώνεται:

1. Προκειμένου για μισθωτούς (π.χ. οδηγός με σχέση εξαρτημένης εργασίας) δικαιολογητικό αποτελεί η μισθοδοτική κατάσταση ή η αθεώρητη απόδειξη δαπάνης (απόδειξη πληρωμής). Για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής απαιτείται η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών.

2. Προκειμένου για αμοιβές τρίτων (φορτοεκφορτωτών) οι οποίοι ανήκουν σε σωματεία δικαιολογητικό δαπάνης αποτελεί η αριθμημένη και η θεωρημένη από το Σωματείο απόδειξη, η οποία εκδίδεται από αυτό, σε κάθε περίπτωση εισπράξεως φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων για λογαριασμό των μελών του. Οι αποδείξεις αυτές

αναπληρούν πλήρως τα αποδεικτικά στοιχεία δαπανών, υπό την προϋπόθεση ότι θα περιλαμβάνουν όλα τα στοιχεία των αποδεικτικών τούτων (Εγκ. Ε. 5969/35/30.8.75)

Αν απασχολούνται ως φορτοεκφορτωτές πρόσωπα - μη μέλη σωματείων οι οποίοι ασκούν περιστασιακά τη δραστηριότητα αυτή (π.χ. αγρότες, αλλοδαποί κ.λπ.) δικαιολογητικό αποτελεί η αθεώρητη απόδειξη δαπάνης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.

δ) Διόδια. Δικαιολογητικό δαπάνης αποτελεί το παραστατικό που εκδίδεται από τους σταθμούς διοδίων.

ε) Πορθμεία. Δικαιολογητικό δαπάνης αποτελεί η θεωρημένη απόδειξη που εκδίδεται από τον εκμεταλλευτή του πλοίου.

3. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά

α) Διανομαρχιακών μεταφορέων

«Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, λόγω των ειδικών συνθηκών λειτουργίας των επιχειρήσεων αυτών (π.χ. άσκηση του επαγγέλματος κατά τη νύκτα, ταχύτητα μεταφορών, διεκπεραίωση εργασιών κυρίως εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης κλπ.), γίνεται δεκτό ότι πρακτικά για ορισμένες δαπάνες δεν είναι εφικτή η λήψη ή η έκδοση παραστατικών και για το λόγο αυτοεγκρίνεται από τη χρήση 1995 η εγγραφή δαπανών στα τηρούμενα βιβλία άνευ παραστατικών (χωρίς εκ του λόγου αυτού να θεωρούνται απορριπτέες), μέχρι ποσού πεντακοσίων πενήντα χιλιάδων (550.000) δραχμών ετησίως (από 1-1-2002 ισοδύναμο σε Ευρώ διά 340,75), για εκμεταλλευτές φορτηγών Δ.Χ. που διενεργούν διανομαρχιακές μεταφορές» (ΠΟΛ. 1089/95).

β) Εθνικών μεταφορέων

«Ειδικά για τους μεταφορείς εθνικών μεταφορών, πέρα των όσων αναφέρονται παραπάνω και για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας συγκέντρωσης παραστατικών και δικαιολόγησης του συνόλου των πραγματοποιούμενων δαπανών, λόγω του τρόπου λειτουργίας των επιχειρήσεων αυτών, εγκρίνεται από τη χρήση 1995 η εγγραφή δαπανών στα τηρούμενα βιβλία άνευ παραστατικών, μέχρι ποσού ίσου με το πέντε τοις εκατό (5%) των ακαθάριστων εσόδων από κόμιστρα εθνικών μεταφορών» (ΠΟΛ. 1089/95).

4. Δικαιολογητικά δαπανών εξωτερικού - χρόνος ενημέρωσης

«Για τις δαπάνες που διενεργούνται από εκμεταλλευτές φορτηγών Δ.Χ. διεθνών μεταφορών στο εξωτερικό (όπως διόδια, καύσιμα, επισκευές μετ' ανταλλακτικών ή μη, ξενοδοχεία κλπ.), δικαιολογητικά στοιχεία αποτελούν τα λαμβανόμενα στο εξωτερικό παραστατικά, τα οποία καταχωρούνται στα βιβλία χωρίς να απαιτείται μετάφραση του περιεχομένου τους, αλλά μόνο μετατροπή του ξένου νομίσματος σε δραχμές (από 1-1-2002 σε Ευρώ), η οποία γίνεται με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος, κατά την ημέρα της συναλλαγής.

Τα στοιχεία αυτά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., καταχωρούνται εντός δεκαπέντε (15) ημερών, από την επιστροφή του φορτηγού αυτοκινήτου Δ.Χ. από το εξωτερικό στην έδρα». (ΠΟΛ. 1089/95).

Άρθρο 18α ⁽¹⁾

Εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση με την Οδηγία 2001/115/Ε.Κ. του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

1. Ο επιτηδευματίας οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν είτε στο εσωτερικό της χώρας είτε σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε σε τρίτη χώρα.

2. Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία μπορεί να είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτη χώρα, με τους ακόλουθους όρους και προϋποθέσεις:

α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι φορολογικά υπαρκτά και να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου.

β) Να έχει καταρτισθεί έγγραφη συμφωνία μεταξύ τους, η οποία να έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ του επιτηδευματία για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια.

Στο συμφωνητικό αυτό περιέχονται τουλάχιστον τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, καθώς και ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το άρθρο αυτό.

γ) Όταν εκδίδονται τιμολόγια από τον πελάτη του επιτηδευματία, στο συμφωνητικό αναφέρονται επιπλέον και οι όροι της τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον επιτηδευματία. Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις

1. Το άρθρο 18α' προστέθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 3193/20-11-2003 (ΦΕΚ 266Α') και ισχύει από 1-1-2004 όπως ορίζεται στο άρθρο 22 του ίδιου νόμου.

διατάξεις του Ν. 1402/1983 (ΦΕΚ 167Α'), του Ν. 1914/1990 (ΦΕΚ 178Α') και τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/1992 του Συμβουλίου της 27ης Ιανουαρίου 1992 (Επίσημη Εφημερίδα ΕΙ 024/1.2.1992 σελ. 001-005).

δ) Τα εκδιδόμενα τιμολόγια από τον πελάτη του επιτηδευματία ή τον τρίτο πρέπει να φέρουν τα πλήρη στοιχεία του πελάτη ή του τρίτου, καθώς και του επιτηδευματία για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κώδικα αυτού διακριτά και με σαφή αναφορά στην ιδιότητα εκάστου και ειδικότερα:

αα) Ο πελάτης ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασής του εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα και για λογαριασμό του επιτηδευματία με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση». Ειδικά όταν ο πελάτης είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, τα τιμολόγια εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά κατά προμηθευτή.

ββ) Ο τρίτος ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του εκδίδει τα τιμολόγια στο όνομα και για λογαριασμό του επιτηδευματία με την ένδειξη «ανάθεση τιμολόγησης».

ε) Για τα τιμολόγια που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού.

3. Στο τιμολόγιο, πέρα των όσων ορίζονται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα αυτού, αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ ή όταν ο πελάτης είναι υπόχρεος στο ΦΠΑ, η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 11 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248Α').

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, η αναφορά στο άρθρο 43 ή 45 του Κώδικα ΦΠΑ ή σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

δ) Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ είναι φορολογικός αντιπρόσωπος ή εκπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο ΑΦΜ του.

4. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας και εκφράζονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα απαιτείται για λόγους ελέγχου να διατυπώνονται και στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα (Ευρώ).

5. Τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού είναι δυνατόν να αποστέλλονται σε χαρτί ή, υπό τον όρο της αποδοχής του παραλήπτη, με ηλεκτρονικά μέσα.

6. Τα τιμολόγια που διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα γίνονται δεκτά υπό την προϋπόθεση ότι η γνησιότητα της προέλευσής τους και η ακεραιότητα του περιεχομένου τους εξασφαλίζεται:

α) είτε μέσω προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΠΔ 150/2001 (ΦΕΚ 125Α'),

β) είτε μέσω ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα ΕΚ ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων. Ειδικά στην περίπτωση συναλλαγών με το εξωτερικό (μέσα στην κοινότητα ή με τρίτη χώρα) απαιτείται ως απαραίτητο ένα επιπλέον συνοπτικό έγγραφο σε χαρτί, το οποίο να περιέχει τουλάχιστον τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και τη συνολική αξία της συναλλαγής. Το ανωτέρω έγγραφο δεν απαιτείται εφόσον φυλάσσονται αντίτυπα των τιμολογίων.

7. Όταν διαβιβάζεται πλήθος τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα προς τον ίδιο αποδέκτη, οι κοινές ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια μπορούν να αναφέρονται μια μόνο φορά με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

8. Ο επιτηδευματίας οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζει ο κώδικας για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

9. Ο επιτηδευματίας μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση.

Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί άμεσα στην αρμόδια ΔΟΥ πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

10. Όταν η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, ο επιτηδευματίας υποχρεούται να αποθηκεύει σε χαρτί, στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα αυτό, καθώς και όλα τα τιμολόγια που λαμβάνει, ανεξάρτητα από την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν.

11. Όταν η αποθήκευση γίνεται σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Ν. 1402/1983, του Ν. 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/1992 του Συμβουλίου της 27ης Ιανουαρίου 1992 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που προβλέπεται στην παράγραφο 14, ο επιτηδευματίας υποχρεούται να αποθηκεύει σε χαρτί, στο εσωτερικό της χώρας, τα τιμολόγια κατά τα οριζόμενα στον Κώδικα αυτόν, καθώς και τα τιμολόγια που λαμβάνει, ανεξάρτητα από την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν.

12. Η γνησιότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου, καθώς και το ευανάγνωστο των τιμολογίων που αποθηκεύονται με ηλεκτρονικά μέσα εξασφαλίζεται για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού. Η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου τους λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών

13. Όταν τα τιμολόγια αποθηκεύονται ή διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αποθηκεύονται και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου του κάθε τιμολογίου, τα οποία δεν επιτρέπεται να τροποποιηθούν και πρέπει να είναι ευανάγνωστα για όσο χρόνο ορίζεται η διάρκεια φύλαξής τους από τον Κώδικα αυτόν.

14. Όταν ο επιτηδευματίας αποθηκεύει τα τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει με ηλεκτρονικά μέσα εξασφαλίζοντας επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα δεδομένα και ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται σε άλλο κράτος-μέλος, για τους σκοπούς του άρθρου αυτού η φορολογική αρχή έχει δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης αυτών των τιμολογίων, όπου είναι αναγκαίο για το φορολογικό έλεγχο.

15. Για τους σκοπούς του άρθρου αυτού, με τον όρο «διαβίβαση και αποθήκευση τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα» νοείται η διαβίβαση ή η θέση στη διάθεση του αποδέκτη και η αποθήκευση,

που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών εξοπλισμών για την επεξεργασία (συμπεριλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και την αποθήκευση δεδομένων και μέσω τηλεφωνικής γραμμής, ραδιοφωνικής μετάδοσης, οπτικής ίνας ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών μέσων.

16. Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

17. Για κάθε παράβαση σχετικά με την ακρίβεια, πληρότητα, γνησιότητα και λοιπές απαιτήσεις που αφορούν τα ανωτέρω τιμολόγια που εκδίδονται, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α') και του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222Α') κυρώσεις σε βάρος του αρχικά υπόχρεου επιτηδευματία. Επίσης κυρώσεις επιβάλλονται και στα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγια εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία στις περιπτώσεις που προβλέπεται από τις διατάξεις των ίδιων νόμων.

18. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί:

α) να επιβάλλονται στους επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας πρόσθετοι όροι έκδοσης των τιμολογίων από τους πελάτες τους ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής τους, ή ειδικοί όροι στην περίπτωση που ο πελάτης ή ο τρίτος που εκδίδει τα τιμολόγια είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 1402/1983, του Ν. 1914/1990 και από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/1992 του Συμβουλίου της 27ης Ιανουαρίου 1992,

β) να προβλέπονται ειδικοί όροι για την ηλεκτρονική έκδοση τιμολογίων σχετικά με παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, από χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις Οδηγίες 76/308/ΕΟΚ και 77/799/ΕΟΚ και από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/1992,

γ) να επιβάλλονται και άλλοι ειδικοί όροι που να απαγορεύουν ή να περιορίζουν την αποθήκευση των τιμολογίων σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις Οδηγίες 76/308/ΕΟΚ και 77/799/ΕΟΚ και από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ.

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

218/1992 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που προβλέπεται στην παράγραφο 14,

δ) να καθορίζονται οι όροι αποδοχής και άλλων μεθόδων σχετικά με τη διαβίβαση των τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα,

ε) να καθορίζονται οι λεπτομερείς κανόνες των πρόσθετων όρων της τιμολόγησης και των διαδικασιών αποδοχής του κάθε τιμολογίου μεταξύ του επιτηδευματία και του πελάτη του στις έγγραφες συμφωνίες της παραγράφου 2.

«στ.⁽²⁾ Να επιτρέπει για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας την έκδοση τιμολογίων με απλοποιημένο περιεχόμενο, το οποίο περιέχει τουλάχιστον τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 22 παράγραφος 9 στοιχείο δ' της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ στις εξής περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου είναι ασήμαντο και μέχρι 300 Ευρώ ή
β) όταν οι εμπορικές ή διοικητικές πρακτικές του συγκεκριμένου τομέα δραστηριότητας ή οι τεχνικές συνθήκες της έκδοσης των τιμολογίων αυτών καθιστούν δυσχερή την τήρηση όλων των υποχρεώσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο β' του άρθρου 22 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.

Η ανωτέρω απλούστευση δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αφορά συναλλαγές που καλύπτονται από την παράγραφο 4 στοιχείο γ' του άρθρου 22 της ίδιας ως άνω οδηγίας» (Σ.Σ. δηλαδή τα απλοποιημένα τιμολόγια αφορούν μόνο το εσωτερικό της χώρας. Τα τιμολόγια όταν απευθύνονται εκτός της χώρας πρέπει να είναι πλήρη).

Βλέπε στη συνέχεια το σύνολο των διατάξεων της οδηγίας της ΕΕ 115/20-12-2001 με την οποία θεσπίστηκαν ενιαίοι κανόνες, που ισχύουν υποχρεωτικά από 1-1-2004 σε όλα τα κράτη μέλη. Οι διατάξεις αυτές, υποχρεωτικής εφαρμογής, ισχύουν πλέον και στη χώρα μας με τα άρθρα 12 και 18α' του ΚΒΣ.

2. Η περ. στ' της παρ. 18 του άρθρου 18α προστέθηκε με το άρθρο 27 § 1 του Νόμου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΟΔΗΓΙΑ 2001/115/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

της 20ής Δεκεμβρίου 2001

για την τροποποίηση της οδηγίας 77 /388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας (Δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων L 15/24/17-1-2002)

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 93,

την πρόταση της Επιτροπής⁽³⁾

τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου⁽⁴⁾

τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής⁽⁵⁾

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Οι όροι που επιβάλλονται επί του παρόντος στην τιμολόγηση και οι οποίοι απαριθμούνται στο άρθρο 22 παράγραφος 3, όπως παρατίθεται στο άρθρο 28η της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους του κύκλου εργασιών - κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση⁽⁶⁾ είναι μάλλον ολιγάριθμοι, επιτρέποντας στα κράτη μέλη να καθορίσουν τα ίδια τους βασικούς

3. ΕΕ C 96 E της 27.3.2001, σ.145

4. Γνώμη που διατυπώθηκε στις 13 Ιουνίου 2001 (δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στην Επίσημη Εφημερίδα).

5. ΕΕ C 193 της 10.7.2001, σ. 53

6. ΕΕ I 145 της 13.6.1977, σ. 1η οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2001/4/ΕΚ (ΕΕ I 22 της 24.1.2001, σ. 17).

όρους. Επίσης, οι ισχύοντες όροι δεν είναι πλέον προσαρμοσμένοι στις νέες τεχνολογίες και μεθόδους τιμολόγησης.

- (2) Στην έκθεση της Επιτροπής σχετικά με τη δεύτερη φάση της πρωτοβουλίας SLIM (απλοποίηση της νομοθεσίας για την εσωτερική αγορά) συνιστάται η μελέτη των απαραίτητων στοιχείων για την κατάρτιση τιμολογίου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας καθώς και των νομικών και τεχνικών απαιτήσεων όσον αφορά την ηλεκτρονική τιμολόγηση.
- (3) Στα συμπεράσματα του Συμβουλίου Ecofin του Ιουνίου 1998 υπογραμμίζεται ότι η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου απαιτεί τη δημιουργία νομικού πλαισίου για τη χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης το οποίο θα επιτρέπει τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου από τις φορολογικές αρχές.
- (4) Για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, είναι συνεπώς αναγκαία η κατάρτιση σε κοινοτικό επίπεδο, προκειμένου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εναρμονισμένου καταλόγου των υποχρεωτικών ενδείξεων των τιμολογίων καθώς και ορισμένων κοινών ρυθμίσεων όσον αφορά τη χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και της ηλεκτρονικής αποθήκευσης των τιμολογίων, καθώς και την αυτοτιμολόγηση και την υπερβολαβική ανάθεση εργασιών τιμολόγησης.
- (5) Τέλος, η αποθήκευση των τιμολογίων θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τους όρους της οδηγίας 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 24ης Οκτωβρίου 1995, για την προστασία των προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικό χαρακτήρα για την ελεύθερη κυκλοφορία τέτοιων δεδομένων⁽⁷⁾
- (6) Η Ελλάδα, από την εισαγωγή του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ το 1993, επέλεξε το πρόθεμα EL αντί του GR που προβλέπει ο πρότυπος διεθνής κωδικός ISO - 3166 alpha 2, στον οποίο παραπέμπει το άρθρο 22 παράγραφος 1 στοιχείο δ). Λόγω των συνεπειών που θα είχε η τροποποίηση του προθέματος σε όλα τα κράτη μέλη, έχει σημασία να προβλεφθεί εξαίρεση για την Ελλάδα, ώστε να μην ισχύει για το εν λόγω κράτος μέλος το πρότυπο ISO.
- (7) Θα πρέπει, ως εκ τούτου, να τροποποιηθεί ανάλογα η οδηγία 77/388/ΕΟΚ,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ

Άρθρο 1

Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ τροποποιείται σύμφωνα με τα ακόλουθα άρθρα:

Άρθρο 2

Το άρθρο 28η (το οποίο αντικαθιστά το άρθρο 22 της ίδιας οδηγίας), τροποποιείται ως εξής:

1. Στην παράγραφο 1 στοιχείο δ), προστίθεται η ακόλουθη φράση:
«Ωστόσο, στην Ελληνική Δημοκρατία επιτρέπεται να χρησιμοποιεί το πρόθεμα "ΕΛ"».
2. Η παράγραφος 3 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:
«3. α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου, από τον ίδιο, από τον πελάτη ή, εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τρίτον για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο. Κάθε υποκείμενος στο φόρο εξασφαλίζει επίσης την έκδοση τιμολογίου, από τον ίδιο, από τον πελάτη του ή, εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τρίτο μέρος, για τις παραδόσεις αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 28β τίτλος Β παράγραφος 1 και για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται υπό τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 28γ τίτλος Α.
Επίσης, κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση από τον ίδιο, από τον πελάτη του ή, εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τρίτον, τιμολογίου για τις προκαταβολές που καταβάλλονται σε αυτόν προ της πραγματοποίησης των παραδόσεων αγαθών που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο καθώς και για τις προκαταβολές που καταβάλλονται σε αυτόν από άλλο υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο προ της περατώσεως της παροχής υπηρεσιών.
Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν στους υποκείμενους στο φόρο την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, εκτός όσων προβλέπονται από τα

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

προηγούμενα εδάφια, τις οποίες πραγματοποιούν στο έδαφός τους. Στην περίπτωση αυτή, τα κράτη, μέλη μπορούν να επιβάλλουν λιγότερες υποχρεώσεις από αυτές που περιλαμβάνονται στα στοιχεία β), γ) και δ).

Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στο φόρο από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιούν στο έδαφός τους και οι οποίες απαλλάσσονται, με ή χωρίς επιστροφή, του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο, σύμφωνα με το άρθρο 13 καθώς και το άρθρο 28 παράγραφος 2 στοιχείο α) και παράγραφος 3 στοιχείο β).

Κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιούται με τιμολόγιο. Τα κράτη μέλη στο έδαφος των οποίων πραγματοποιούνται οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών μπορούν να απαλλάσσουν τα εν λόγω έγγραφα ή μηνύματα από ορισμένες υποχρεωτικές ενδείξεις.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν στους υποκείμενους στο φόρο, που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών στο έδαφός τους, προθεσμία για την έκδοση του τιμολογίου.

Σύμφωνα με τους όρους που καθορίζονται από τα κράτη μέλη στο έδαφος των οποίων πραγματοποιούνται οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, είναι δυνατόν να καταρτίζεται περιοδικό τιμολόγιο για περισσότερες ξεχωριστές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών.

Η έκδοση τιμολογίων από τον πελάτη του υποκείμενου στο φόρο για παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσίες που του παρέχει ο υποκείμενος στο φόρο επιτρέπεται υπό τον όρο ύπαρξης εκ των προτέρων συμφωνίας μεταξύ των δύο μερών και με την προϋπόθεση ότι υφίσταται αποδοχή του κάθε τιμολογίου από τον υποκείμενο στο φόρο ο οποίος πραγματοποιεί την παράδοση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

Τα κράτη μέλη στο έδαφος των οποίων πραγματοποιούνται οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τους λεπτομερείς κανόνες των εκ των προτέρων συμφωνιών και των διαδικασιών αποδοχής μεταξύ του υποκείμενου στο φόρο και του πελάτη του.

Γα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να επιβάλλουν στους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

υπηρεσιών στο έδαφός τους και άλλους όρους έκδοσης των τιμολογίων από τους πελάτες τους. Μπορούν ιδίως να απαιτούν ότι τα τιμολόγια αυτά πρέπει να εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υποκείμενου φόρο. Οι όροι αυτοί πρέπει πάντοτε να είναι οι ίδιοι ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του πελάτη. Εξάλλου, τα κράτη μέλη είναι δυνατόν να επιβάλλουν στους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο έδαφός τους ειδικούς όρους, στην περίπτωση που ο τρίτος ή ο πελάτης που εκδίδει τα τιμολόγια είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από την οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα⁽⁸⁾, την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας⁽⁹⁾ και τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των εμμέσων φόρων (ΦΠΑ)⁽¹⁰⁾

β) Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του στοιχείου α), πρώτο, δεύτερο και τρίτο εδάφιο:

- η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- αλληλοδιαδόχος αριθμός, βασισμένος σε μια ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο,
- ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ), βάσει του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,
- ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη, που αναφέρεται

8. ΕΕ Ι 73 της 19.3.76, σ. 18' οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2001/44/ΕΚ (ΕΕ Ι 175 της 28.6.2001, σ. 17).

9. ΕΕ Ι 336 της 27.12.1977, σ. 15' οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την πράξη προσχώρησης του 1994.

10. ΕΕ Ι 24 της 1.2.1992, σ. 1.

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

στην παράγραφο 1 στοιχείο γ), βάσει του οποίου πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στο φόρο ή παράδοση αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 28γ, τίτλος Α, Ειδικοί όροι από κράτη μέλη

- το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στο φόρο και του πελάτη του,
- η ποσότητα και φύση των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και η φύση των παρεχομένων υπηρεσιών,
- η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο στοιχείο α), δεύτερο εδάφιο, εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- η φορολογητέα βάση για κάθε συντελεστή ή απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς φόρο καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,
 - ο ισχύων συντελεστής,
 - το ποσό του οφειλομένου φόρου, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,
- σε περίπτωση απαλλαγής ή όταν ο πελάτης είναι υπόχρεος στο φόρο, η αναφορά στην κατάλληλη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή σε κάθε άλλη ένδειξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης,
- σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 28α, παράγραφος 2,
- σε περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, η αναφορά στο άρθρο 26 ή στο άρθρο 26α ή στις αντίστοιχες εθνικές διατάξεις ή σε οποιαδήποτε άλλη ένδειξη σύμφωνα με την οποία έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους,
- όταν ο υπόχρεος στον φόρο είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 21 παράγραφος 2, ο αριθμός φορολογικού μητρώου (ΦΠΑ) που αναφέρεται στην παράγραφο 1 στοιχείο γ) αυτού του φορολογικού αντιπροσώπου, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του.

Τα κράτη μέλη δύνανται να απαιτήσουν από τους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφός τους και οι οποίοι πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο έδαφός τους, να αναφέρουν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

του πελάτη τους, που αναφέρεται στην παράγραφο 1 στοιχείο γ), και σε άλλες περιπτώσεις πλην των αναφερομένων στην τέταρτη περίπτωση του πρώτου εδαφίου.

Τα κράτη μέλη δεν απαιτούν να υπογράφονται τα τιμολόγια.

Τα ποσά που αναφέρονται στα τιμολόγια είναι δυνατόν να - εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό

νόμισμα του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 11 τίτλος Γ παράγραφος 2.

Όταν αυτό απαιτείται για λόγους ελέγχου, τα κράτη μέλη δύνανται να απαιτούν μετάφραση στην εθνική τους γλώσσα των τιμολογίων για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες στο έδαφός τους καθώς και των τιμολογίων που λαμβάνονται από τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στο έδαφός τους.

γ) Τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή του στοιχείου α) είναι δυνατόν να διαβιβάζονται σε χαρτί υπό τον όρο της αποδοχής του παραλήπτη, με μέσα.

Τα τιμολόγια που διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα γίνονται δεκτά από τα κράτη μέλη υπό την προϋπόθεση ότι η γνησιότητα της προέλευσής τους και η ακεραιότητα του περιεχομένου τους εξασφαλίζεται:

- είτε μέσω προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 2 της οδηγίας 1999/93/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 1999, σχετικά με το κοινοτικό πλαίσιο για ηλεκτρονικές υπογραφές⁽¹¹⁾ τα κράτη μέλη δύνανται ωστόσο να ζητούν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή που βασίζεται σε αναγνωρισμένο πιστοποιητικό και έχει δημιουργηθεί από ασφαλή διάταξη δημιουργίας υπογραφής κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφοι 6 και 10, της προαναφερόμενης οδηγίας, - είτε μέσω ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων (EOI) όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994, σχετικά με τις νομικές πτυχές της ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων⁽¹²⁾, εφόσον η συμφωνία

11. ΕΕ I 13 της 19.1.2000, σ.12.

12. ΕΕ I 338 της 28.12.1994, σ. 98».

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων ωστόσο τα κράτη μέλη δύνανται, τηρουμένων των προϋποθέσεων που έχουν θεσπίσει, να απαιτούν ως απαραίτητο ένα επί πλέον συνοπτικό έγγραφο σε χαρτί.

Τα τιμολόγια μπορούν ωστόσο να διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα σύμφωνα με άλλες μεθόδους υπό τον όρο της αποδοχής τους από το οικείο ή τα οικεία κράτη μέλη. Η Επιτροπή θα υποβάλει, το αργότερο έως την 1 η Δεκεμβρίου 2008, έκθεση συνοδευόμενη ενδεχομένως από πρόταση για την τροποποίηση των προϋποθέσεων ηλεκτρονικής τιμολόγησης ούτως ώστε να ληφθούν υπόψη οι πιθανές μελλοντικές τεχνολογικές εξελίξεις σε αυτόν τον τομέα.

Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαιτούν από τους υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο έδαφός τους καμία άλλη υποχρέωση ή διατύπωση σχετική με τη χρησιμοποίηση συστήματος διαβίβασης τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα. Ωστόσο, μπορούν, έως την 31η Δεκεμβρίου 2005, να υποβάλουν τη χρησιμοποίηση του εν λόγω συστήματος στην υποχρέωση προηγούμενης γνωστοποίησης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ειδικούς όρους για την ηλεκτρονική έκδοση τιμολογίων σχετικά με παράδοσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφός τους, από χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμπέλειας με την προβλεπόμενη από τις οδηγίες 76/308/ΕΟΚ και 77/799/ΕΟΚ και από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/92.

Στην περίπτωση παρτίδων τιμολογίων που διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα στον ίδιο αποδέκτη, οι κοινές ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια μπορούν να αναφέρονται μια μόνο φορά με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

δ) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο, από τον πελάτη του ή, εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης υπό τον όρο ότι θα θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, όλα τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. Τα κράτη μέλη δύνανται ωστόσο

να επιβάλλουν στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφός τους να τους γνωστοποιούν, χωρίς ανασταλτικό αποτέλεσμα, τον τόπο αποθήκευσης, εφόσον αυτός ευρίσκεται εκτός του εδάφους τους. Τα κράτη μέλη δύνανται εξάλλου να επιβάλλουν τους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφός τους να αποθηκεύουν στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια που εκδίδονται από τους ίδιους ή από τον πελάτη τους ή, εξονόματός τους ή για λογαριασμό τους, από τρίτους, καθώς και όλα τα τιμολόγια που λαμβάνουν, όταν η αποθήκευση αυτή δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα.

Η γνησιότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου καθώς και το ευανάγνωστο αυτών των τιμολογίων πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσης. Όσον αφορά τα τιμολόγια που αναφέρονται το στοιχείο γ) τρίτο εδάφιο, τα δεδομένα που περιέχουν δε δύνανται να τροποποιηθούν, οφείλουν δε να παραμένουν ευανάγνωστα κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου.

Τα κράτη μέλη καθορίζουν το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι υποκείμενοι στο φόρο οφείλουν να μεριμνούν για την αποθήκευση των τιμολογίων που αφορούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφός τους, καθώς και των τιμολογίων που λαμβάνονται από τους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι το έδαφός τους.

Προκειμένου να εξασφαλίζεται η τήρηση των όρων που προβλέπονται στο τρίτο εδάφιο, τα κράτη μέλη που αναφέρονται στο τέταρτο εδάφιο δύνανται να επιβάλλουν την αποθήκευση των τιμολογίων με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν, σε χαρτί ή με ηλεκτρονικά μέσα. Μπορούν επίσης να επιβάλλουν όπως, όταν τα τιμολόγια αποθηκεύονται με ηλεκτρονικά μέσα, τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου να αποθηκεύονται και αυτά.

Τα κράτη μέλη που αναφέρονται στο τέταρτο εδάφιο μπορούν να επιβάλλουν ειδικούς όρους που να απαγορεύουν ή να περιορίζουν την αποθήκευση των τιμολογίων σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις οδηγίες 76/308/ΕΟΚ και 77/799/ΕΟΚ και από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που

προβλέπεται στο άρθρο 22α.

Τα κράτη μέλη δύνανται, στους όρους που καθορίζουν, να προβλέπουν την υποχρέωση αποθήκευσης των τιμολογίων που λαμβάνουν από πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο.

ε) Για τους σκοπούς των στοιχείων γ) και δ) με τον όρο «**διαβίβαση και αποθήκευση τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα**» νοείται η διαβίβαση ή η θέση στη διάθεση του αποδέκτη και η αποθήκευση που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών εξοπλισμών για την επεξεργασία (συμπεριλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και την αποθήκευση δεδομένων και μέσω τηλεφωνικής γραμμής, ραδιοφωνικής μετάδοσης, οπτικής ίνας ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών μέσων.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη αποδέχονται ως **τιμολόγια** όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από την παρούσα παράγραφο. ... 3. Στην παράγραφο 8, προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο: «**Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη/ επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων πέραν αυτών που καθορίζονται στην παράγραφο 3**».

4. Στην παράγραφο 9 στοιχείο α), προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο:

«**Με την επιφύλαξη των διατάξεων που θεσπίζονται στο στοιχείο δ), σχετικά με τους υποκείμενους στο φόρο που αναφέρονται στην τρίτη περίπτωση, τα κράτη μέλη δεν μπορούν πάντως να τους απαλλάξουν από τις υποχρεώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 22 παράγραφος 3.**»

5. Στην παράγραφο 9, προστίθεται το ακόλουθο στοιχείο:

«**δ) Με την επιφύλαξη διαβούλευσης με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 29 και υπό τις προϋποθέσεις που ενδεχομένως θεσπίζουν, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν ότι τα τιμολόγια που αφορούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες στο έδαφός τους δεν υποχρεούνται να πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 3 στοιχείο β) στις εξής περιπτώσεις:**

- όταν το ποσό του τιμολογίου είναι ασήμαντο,

- ή όταν οι εμπορικές ή διοικητικές πρακτικές του συγκεκριμένου τομέα δραστηριότητας ή οι τεχνικές συνθήκες της έκδοσης των τιμολογίων αυτών καθιστούν δυσχερή την τήρηση όλων των υποχρεώσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο β).

Εν πάση περιπτώσει, τα τιμολόγια αυτά πρέπει να περιέχουν

τα εξής στοιχεία:

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

- ημερομηνία έκδοσης,
- στοιχεία του υποκείμενου στο φόρο,
- περιγραφή του τύπου των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- οφειλόμενος φόρος ή δεδομένα που επιτρέπουν τον υπολογισμό του.

Η απλούστευση που προβλέπεται στο παρόν στοιχείο δεν μπορεί ωστόσο να εφαρμοσθεί στις πράξεις της παραγράφου 4 στοιχείο γ)».

6. Στην παράγραφο 9, προστίθεται το ακόλουθο στοιχείο:

«ε) Εφόσον τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν την ευχέρεια του στοιχείου α) τρίτη περίπτωση για μη χορήγηση του αριθμού που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στοιχείο γ) στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν πραγματοποιούν καμία από τις πράξεις της παραγράφου 4 στοιχείο γ), και όταν δεν έχει χορηγηθεί αριθμός αυτού του τύπου στον προμηθευτή ή τον πελάτη, στο τιμολόγιο θα πρέπει να αντικαθίσταται ο εν λόγω αριθμός από άλλον αριθμό, το λεγόμενο αριθμό φορολογικού μητρώου, όπως καθορίζεται από τα εν διαφερόμενα κράτη μέλη.

Τα κράτη μέλη που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο δύνανται εξάλλου, εφόσον έχει χορηγηθεί στον υποκείμενο στο όρο ο αριθμός που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στοιχείο γ), να ορίζουν υποχρέωση αναγραφής στο τιμολόγιο:

- για τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 28β τίτλοι Γ, Δ, Ε και ΣΤ και τις παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στο άρθρο 28γ τίτλος Α και τίτλος Ε παράγραφος 3, ο αριθμός που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στοιχείο γ) και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του προμηθευτή,
- για τις λοιπές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, μόνον ο αριθμός φορολογικού μητρώου του προμηθευτή ή μόνον ο αριθμός της παραγράφου 1 στοιχείο γ).

Άρθρο 3

Παρεμβάλλεται το ακόλουθο άρθρο:

«Άρθρο 22α

Δικαίωμα πρόσβασης στα τιμολόγια που έχουν αποθηκευτεί με ηλεκτρονικά μέσα σε άλλο κράτος μέλος.

Όταν ένας υποκείμενος στο φόρο αποθηκεύει τα τιμολόγια Γα οποία εκδίδει ή λαμβάνει με ηλεκτρονικά μέσα εξασφαλίζοντας επιγραμμική (on line) πρόσβαση στα δεδομένα και ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο οποίο είναι

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

εγκατεστημένος, οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος έχουν, για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης αυτών των τιμολογίων εντός των ορίων που καθορίζονται από τις ρυθμίσεις του κράτους μέλους εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο και στο βαθμό που αυτό του είναι αναγκαίο για τον έλεγχο»,

Άρθρο 4⁽¹³⁾

1. Στο άρθρο 10 παράγραφος 2τρίτο, πρώτη και τρίτη περίπτωση οι λέξεις ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου διαγράφονται
2. Στο άρθρο 24 παράγραφος 5 και στο άρθρο 26α τίτλος Β παράγραφος 9, οι λέξεις «ή σε κάθε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» διαγράφονται
3. Στο άρθρο 26α τίτλος Γ παράγραφος 4, οι λέξεις «ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» διαγράφονται
4. Στο άρθρο 28δ παράγραφος 3 και παράγραφος 4 δεύτερο εδάφιο, οι λέξεις «ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου» καθώς και οι λέξεις «ή το έγγραφο αυτό» διαγράφονται
5. στο άρθρο 28ζ που αντικαθιστά το άρθρο 21 της ίδιας οδηγίας), το άρθρο 21 τροποποιείται ως εξής:
- Στην παράγραφο 1 στοιχείο δ), οι λέξεις «ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» διαγράφονται
6. Στο άρθρο 28ιε παράγραφος 1 στοιχείο ε), οι λέξεις «ή σε κάθε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» διαγράφονται

Άρθρο 5⁽¹⁴⁾

13. Διαγράφηκαν για λόγους νομοτεχνικούς οι λέξεις "ή εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου» από το κείμενο της οδηγίας γιατί τοποθετήθηκε γενική διάταξη στο άρθρο 28η' παρ. 3 περ. ε' (δηλαδή στις προαναφερόμενες διατάξεις της τιμολόγησης) ότι "Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη αποδέχονται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από την παρούσα παράγραφο»,

14. Για την Ελλάδα, οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1-1-2004 με το νέο άρθρο 18α' του ΚΒΣ (προστέθηκε με το Ν. 3193/20-11-2003) και το άρθρο 12

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία από την 1η Ιανουαρίου 2004(14). Ενημερώνουν αμέσως την Επιτροπή σχετικά.

Οι διατάξεις αυτές, όταν θεσπίζονται από τα κράτη μέλη, αναφέρονται στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Οι λεπτομέρειες της αναφοράς αυτής καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

Άρθρο 6

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 7

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη». Βρυξέλλες, 20 Δεκεμβρίου 2001.

του ΚΒΣ. Δηλαδή οι διατάξεις των άρθρων 12 και 18α' του ΚΒΣ είναι εναρμονισμένες με τις διατάξεις της οδηγίας 115/2001 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 18^α

1. Ποια στοιχεία καταλαμβάνουν οι διατάξεις του άρθρου 18α

Οι νέες ρυθμίσεις καταλαμβάνουν: Όλα τα στοιχεία του άρθρου 12 (δηλαδή Τιμολόγια Πώλησης, Τ.Π.Υ., Πιστωτικά τιμολόγια, στοιχεία της παρ. 16 -λογαριασμούς, αποδείξεις, πινακίδια κ.λπ.- εκκαθαρίσεις, τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, ανοργάνων εσόδων, αποζημιώσεων κλπ.).

Τις Α.Π.Υ. που εκδίδουν οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα (άρθρο 48, ν. 2238/94), ή οι τηρούντες πρόσθετα βιβλία (της παρ. 5 του άρθρου 10) προς άλλους επιτηδευματίες.

Άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου και προβλέπονται από αποφάσεις (π.χ. οι Α.Λ.Π. που εκδίδονται από τους πρατηριούχους με το φορολογικό μηχανισμό στις πωλήσεις πετρελαίου κίνησης (αξίας μέχρι 300 ευρώ), προς άλλους επιτηδευματίες (αυτοκινητιστές, αγρότες, Δημόσιο κ.λπ.).

Τα στοιχεία του άρθρου 16 (Φορτωτικές, διορθωτικά σημειώματα, αποδείξεις κομίστρου κ.λπ.) που εκδίδονται προς άλλους επιτηδευματίες.

Συνεπώς για τα λοιπά φορολογικά στοιχεία, (δελτία αποστολής, αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών, αποδείξεις αυτοπαράδοσης, αποδείξεις δαπανών και γενικά τα στοιχεία που δεν απευθύνονται σε επιτηδευματίες) εφαρμογή έχουν οι ήδη υφιστάμενες διατάξεις - ρυθμίσεις του Κ.Β.Σ. (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1004/14-1-2004).

2. Αυτοτιμολόγηση από τον πελάτη για λογαριασμό του επιτηδευματία

Άρθρο 18α. Εναρμόνιση με την οδηγία 2001/115 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου

α) Πελάτης εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας,
Ο πελάτης εκδίδει τα τιμολόγια σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις

του Κ.Β.Σ από ιδιαίτερες δικές του σειρές ανά προμηθευτή, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά - σημαινόμενα από δικό του φορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ), στα οποία αναγράφει την ένδειξη «Αυτοτιμολόγηση» και τα στοιχεία του προμηθευτή του.

Οι σειρές των τιμολογίων δηλώνονται διακριτά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πελάτη με το έντυπο Β1 ΤΑΧΙΣ Κ.Β.Σ. ή με την κατάσταση των αποφάσεων για έκδοση ειδικώς αθεώρητων στοιχείων (ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 ή με την κατάσταση των σημαινόμενων στοιχείων μέσω φορολογικού μηχανισμού (Εγκ. ΠΟΛ. 1082/2-6-2003 - Άρθρο 13 κεφάλαιο φορολογικών μηχανισμών), στα οποία αναγράφεται ο αριθμός πρωτοκόλλου της έγγραφης συμφωνίας.

β) Πελάτης εγκαταστημένος στην κοινότητα.

Ο πελάτης εκδίδει τα τιμολόγια σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της χώρας εγκατάστασής του.

γ) Πελάτης εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα με ή χωρίς αμοιβαία συνδρομή.

Στην περίπτωση αυτή ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην πιο πάνω β' περίπτωση.

Επισήμανση:

Αυτονόητο είναι ότι οι πελάτες των ανωτέρω περιπτώσεων β' και γ' (αυτοτιμολογούμενοι πελάτες στο εξωτερικό) που εκδίδουν τα τιμολόγια με μηχανογραφικό τρόπο για λογαριασμό του επιτηδευματία εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1082/2-6-2003 όπως ισχύει, δηλαδή τα τιμολόγια δεν σημαίνονται με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ).

Επίσης για τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), που θα εκδίδονται από τα ανωτέρω πρόσωπα για παρασχεθείσες σ' αυτά υπηρεσίες από τον επιτηδευματία αρχικά υπόχρεο, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. περί θεώρησής τους (Άρθρο 18α § 2 και Εγκ.ΠΟΛ. 1004/14-1-2004 § 2.2.4.2.).

Άρθρο 19
Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

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

«Α. ⁽¹⁾ Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης,

β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,

γ) τα ημερολόγια, στα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομι-

1. Η περ. Α' της παρ. 1 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 4 § 7 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Οι προηγούμενες διατάξεις είχαν ως εξής:

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 ανωνύμων εταιριών, ως και τα βιβλία των συνελεύσεων και της διαχείρισης των εταιριών περιορισμένης ευθύνης.

ια) τις καταστάσεις που υποκαθιστούν ή αναλύουν βιβλία του Κώδικα αυτού, εκτός από τις καταστάσεις των άρθρων 5 και 6.

Η υποπερ. ι' της περ. Α της παρ. 1 του άρθρου 19 προηγούμενα είχε τεθεί με το άρθρο 11 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96 (άρθρο 22 ίδιου Π.Δ.). **Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:**

«ι) τα βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και του διοικητικού συμβουλίου των ανωνύμων εταιριών, ως και των συνελεύσεων και της διαχείρισης των εταιριών περιορισμένης ευθύνης».

κές του πράξεις, το γενικό καθολικό και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα,

δ) το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά,

ε) το βιβλίο αποθήκης επί χειρόγραφης τήρησής του, και τους οπτικούς δίσκους (CD - ROM) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου αυτού, επί μηχανογραφικής τήρησής του,

στ) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών,

ζ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

η) το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων.»

Β. Από τα στοιχεία:

α) το δελτίο αποστολής,

β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,

γ) ⁽²⁾ το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών. (Σ.Σ. Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων από 1/7/95 εκδίδεται θεωρημένο σε κάθε περίπτωση ΑΥΟ ΠΟΛ 1148/30-5-95).

δ) ⁽²⁾ την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και τα εισιτήρια πλοίων εφόσον φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α

ε) ⁽³⁾ τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων.

2. Οι υποπεριπτώσεις γ' και δ' της περ. Β της παρ.1 του άρθρου 19 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 43 § 16 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 1-7-94 (άρθρο 66 του ίδιου νόμου). Οι προηγούμενες είχαν ως εξής:

«γ) το τιμολόγιο που εκδίδεται για την παροχή υπηρεσιών,

δ) την απόδειξη παροχής υπηρεσιών, όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα».

3. Η υποπ. ε' της περ. Β της παρ. 1 καταργήθηκε από 1-1-2003 με το άρθρο:4 § 8 του Ν. 3052/02 και η υποπ. στ' αναριθμήθηκε σε 'ε. Η περ. ε' που καταργήθηκε είχε ως εξής: «ε) την απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών

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 θεώρησή τους.

«⁽⁴⁾ Δεν επιτρέπεται η θεώρηση των παραστατικών, των οποίων η έκδοση και θεώρηση προβλέπεται από μη φορολογικές διατάξεις, εκτός από συμβάσεις μίσθωσης αυτοκινήτων».

2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους, όταν δεν θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.

3. Αρμόδιος για τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος 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.

4. 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 τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων.

ΣΧΕΤΙΚΗ ΔΙΑΤΑΞΗ

Με την Α.Υ.Ο. 1077844/641 ΠΟΛ. 1144/6-8-92, ορίστηκε από 1/10/1992 η θεώρηση των φορτωτικών, των διορθωτικών σημειωμάτων, των αποδείξεων μεταφοράς (με εξαίρεση των αποδείξεων για τις μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον επιβάτη λεωφορείων, τραίνων και αεροπλάνων) καθώς και των καταστάσεων αποστολής αγαθών.

προϊόντων».

Προηγούμενα οι υποπερπτώσεις ε' και στ' της περ. Β της παρ. 1 του άρθρου 19, είχαν προστεθεί με το άρθρο 43 § 16 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 1-7-94 (άρθρο 66 του ίδιου νόμου).

4. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 19, προστέθηκε με το άρθρο 9 § 23 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 1/1/2000 σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 19

1. ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΘΕΩΡΗΜΕΝΑ. ΚΩΔΙΚΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ TAXIS

1. Αγορών (όταν τηρείται χειρόγραφα) - Άρθρο 5 (Κωδ. 1).
2. Μηνιαία κατάσταση βιβλίου αγορών - Άρθρο 24 (Κωδ. 286).
3. Εσόδων - Εξόδων (όταν τηρείται χειρόγραφα) - Άρθρο 6 (Κωδ. 2).
4. Μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων - Άρθρο 24 (Κωδ. 287).

5. Απογραφών (Β' κατηγορία) - Άρθρο 6 (Κωδ. 3).

6. Καταστάσεις απογραφής Β' κατηγορίας (Κωδ. 4).

7. Βιβλία Γ' κατηγορίας - Άρθρο 7 (Μόνο χειρόγραφα).

α) Τα ημερολόγια στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές, όταν τηρούνται χειρόγραφα

1. Αναλυτικό Ημερολόγιο Διαφόρων πράξεων (Κωδ. 11).

2. Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου (Κωδ. 10).

3. Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων (Κωδ. 12).

4. Αναλυτικό Ημερολόγιο Αγορών (Κωδ. 13).

5. Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο όταν καταχωρούνται πρωτογενείς εγγραφές. (Μόνο όταν δεν θεωρείται ιδιαίτερο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού και οι πράξεις αυτές καταχωρούνται στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο. Προτείνεται να μην χρησιμοποιείται και να θεωρείται ιδιαίτερο ημερολόγιο) (Κωδ. 148).

6. Εγγραφών ισολογισμού (Κωδ. 19).

7. Γενικό Ημερολόγιο (Κλασικό σύστημα) (Κωδ. 5).

8. Βοηθητικό Ημερολόγιο Αγορών (Κωδ. 7).

9. Βοηθητικό Ημερολόγιο Πωλήσεων (Κωδ. 8).

10. Βοηθητικό Ημερολόγιο Ταμείου (Κωδ. 6).

β) Γενικό Καθολικό όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα

(Κωδ.20).

- Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά (Κωδ. 275). Στην περίπτωση αυτή το γενικό καθολικό εκτυπώνεται αθεώρητο μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού ή ενταμιεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Όλα τα ημερολόγια τηρούνται αθεώρητα ή τα δεδομένα αυτών ενταμιεύονται

σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

8. Βιβλία υποκαταστήματος Γ' κατηγορίας - Άρθρο 9, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα.

- Ημερήσιο Διπλότυπο Φύλλο Συναλλαγών (Κωδ. 18).
- Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων - Κωδ. 15 ή αντί αυτού Ημερολόγιο ταμειακών πράξεων (Κωδ. 16) και Ημερολόγιο συμψηφιστικών πράξεων (Κωδ. 17).

Τα παραπάνω βιβλία του υποκαταστήματος θεωρούνται είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα.

9. Βιβλία κλεισίματος ισολογισμού (Άρθρα 27-29)

1. Βιβλίο απογραφής και ισολογισμών (Κωδ. 27).
2. Καταστάσεις απογραφής (Γ' κατηγορίας) τηρούνται θεωρημένες μόνο για την ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων. Προκειμένου για αποθέματα υποκαταστήματος και αποθηκευτικού χώρου εκτός νομού και άνω των 50 χιλιομέτρων ή σε άλλο νησί τηρείται διπλότυπη (Κωδ. 28).

10. Βιβλίο Αποθήκης (Άρθρο 8). Χειρόγραφο σύστημα

Βιβλίο αποθήκης θεωρημένο (Κωδ. 22).

Μηχανογραφική τήρηση βιβλίου αποθήκης. Τα δεδομένα του εγγράφονται σε θεωρημένο οπτικό δίσκο (CD-ROM). Όταν εγγράφονται συγκεντρωτικά (μηνιαία κατάσταση βιβλίου αποθήκης) και μεταφέρονται έτσι στο θεωρημένο οπτικό δίσκο (CD-ROM) τα αναλυτικά δεδομένα του βιβλίου αποθήκης αποθηκεύονται σε αθεώρητα ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή εκτυπώνονται σε αθεώρητα έντυπα, μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού.

11. Βιβλίο Τεχνικών προδιαγραφών (Κωδ. 26).

Από 1/1/2003 τηρείται υποχρεωτικά ξεχωριστό βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το οποίο είναι θεωρημένο και ξεχωριστό βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, το οποίο δεν θεωρείται

12. Πρόσθετα Βιβλία (Άρθρο 10)

1. Βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής (Κωδ. 39) - Άρθρο 10 § 1
2. Βιβλίο καταχώρησης εξόδων πρώτης εγκατάστασης-ιδρυτή (Κωδ. 41) - Άρθρο 10 § 2,
3. Επενδύσεων Γ' κατηγορίας - Άρθρο 10 § 3, (Κωδ. 41).
4. Επενδύσεων Α' κατηγορίας - Άρθρο 10 § 4, (Κωδ. 42).
5. Επενδύσεων Β' κατηγορίας - Άρθρο 10 § 4, (Κωδ. 43).
6. Κίνησης πελατών - πόρτας (ξενοδοχείων κ-λπ.) - Άρθρο 10 § 5α,
7. Μητρώο μαθητών (Κωδ. 47) - Άρθρο 10 § 5β.
8. Ασθενών (κλινικές) - Άρθρο 10 § 5γ (Κωδ. 51).

9. Μεριδολογίου γιατρών (κλινικές) - Άρθρο 10 § 5γ (Κωδ. 53).
 10. Επίσκεψης ασθενών (διαγνωστικά κέντρα) - Άρθρο 10 § 5δ, (Κωδ.55).
 11. Πελατών (Κέντρα αισθητικής κ.λπ.) - Άρθρο 10 § 5ε (Κωδ. 57).
 12. Εκπαιδευομένων οδηγών - Άρθρο 10 § 5στ, (Κωδ. 59).
 13. Αποθήκευσης (εκμ/τής αποθ. χώρων) - Άρθρο 10 § 5η (Κωδ. 67). CD βιβλίου αποθήκευσης ΑΥΟ ΠΟΛ. 1027/03.
 14. Στάθμευσης (πάρκινγκ) - Άρθρο 10 § 5, (Κωδ. 69).
 15. Εισερχομένων οχημάτων (συνεργεία - πωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων κλπ.) - Άρθρο 10 § 5ι, (Κωδ. 71).
 16. Διάθεσης λαχείων - Άρθρο 10 § 5ιβ, (Κωδ. 87).
 17. Εισερχόμενων σκαφών θαλάσσης - Άρθρο 10 § 5ιγ, (Κωδ. 83).
 18. Πελατών (φυσιοθεραπευτή και παραϊατρικών επαγγελματιών) Άρθρο 10 § 5ιδ, (Κωδ. 85).
 19. Παραγγελιών (κατασκευαστής Προκατασκευών) - Άρθρο 10 § 5ιε, (Κωδ. 87).
 20. Στάθμευσης σκαφών θαλάσσης - Άρθρο 10 § 5ιστ, (Κωδ. 88).
 21. Έργων - τηρείται για κάθε μηχάνημα - Άρθρο 10 § 5ιζ, (Κωδ.90).
 22. Επίσκεψης ασθενών (γιατροί οδοντίατροι) Άρθρο 10 § 5ια' (Κωδ. 92).
 23. Βιβλίο συνδρομητών. Άρθρο 10 §5ζ' (Κωδ.282).
 24. Βιβλίο κίνησης οχημάτων. Άρθρο 10 § 5ιη' (Κωδ. 283). CD βιβλίου κίνησης οχημάτων ΑΥΟ ΠΟΛ. 1027/03.
 25. Βιβλίο εντολών (κτηματομεσίτες). Άρθρο 10 § 5 (Κωδ. 284) ή Δελτίο Εντολών (Κωδ. 285).
- 13. Λοιπά πρόσθετα ή ειδικά βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα ή από Α.Υ.Ο.**
1. Βιβλίο διάθεσης φαρμάκων (φαρμακεία) - (ΑΥΟ ΠΟΛ 1127/10-4-1996) - Άρθρο 10 (Κωδ. 100).
 2. Βιβλίο περιφερομένων πωλητών (ΠΟΛ. 1169/92) - Άρθρο 13 (Κωδ. 98).
 3. Μητρώο Κωδικής αρίθμησης - Άρθρο 18 § 8 (Κωδ. 31).
 4. Ημερήσιο Ισοζύγιο «MAIN COURANTE» ως βοηθητικό ημερολόγιο, όταν τηρείται χειρόγραφο - Άρθρο 10 (Κωδ. 29).
Προκειμένου για επιτηδευματία με βιβλία Γ κατηγορίας θεωρείται μόνο όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα (όταν δηλαδή δεν τηρείται το Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών).
 5. Ημερολόγιο μεταφοράς ΦΔΧ (ΠΟΛ. 1273/89) - Άρθρο 16 (Κωδ. 144).
 6. Βιβλίο κινητής αποθήκης ανταλλακτικών (Άρθρο 36 § 2ε') - Άρθρο

11(Κωδ.146).

7. Ημερολόγιο διαφημίσεων (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1217/22-7-96) - Άρθρο 10 (Κωδ. 96).

8. Μητρώο τραπεζιών - μηχανημάτων καζίνο - Άρθρο 13α' (Κωδ.33).

14. Βιβλία Φορολογικών μηχανισμών (φ.τ.μ.)

1. Βιβλίο παραγωγής Φ.Τ.Μ. (ΠΟΛ. 1278/89) - Άρθρο 13 (Κωδ.102).

2. Βιβλίο παραλαμβανομένων Φ.Τ.Μ. (ΠΟΛ. 1326/96) - Άρθρο 13(Κωδ.104).

3. Βιβλιάριο συντήρησης Φ.Τ.Μ. - Άρθρο 13 (Κωδ. 48).

15. Βιβλία που ορίζονται από διατάξεις του ΦΠΑ ή από σχετικές Α.Υ.Ο.

1. Βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης αγαθών (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1100/4-4-1995) Άρθρο 10 (Κωδ. 94). CD βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης ΑΥΟ ΠΟΛ. 1027/03.

2. Βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1281/26-8-1993 Άρθρο 12 (Κωδ. 106).

3. Βιβλίο φορολογικού εκπροσώπου (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1174/4-6-2002).

4. Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών (Άρθρα 36α και 36β Ν. 1642/86) Άρθρο 12 (Κωδ. 130).

5. Βιβλίο μετακινήσεων αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος εργασιών «Φασόν» (ΑΥΟ/ΠΟΛ. 1229/18-8-97) - Άρθρο 12 (Κωδ. 50).

6. Βιβλίο φορολογικής αποθήκης (Άρθρο 21Α' § 9 Ν. 1642/86) - Άρθρο 10(Κωδ. 132).

2. ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΑΘΕΩΡΗΤΑ

Από τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1Α προκύπτουν ποια βιβλία τηρούνται θεωρημένα. Άρα, αθεώρητα με το επιχείρημα της αντιδιαστολής είναι τα εξής βιβλία του Κώδικα:

1. **Αγορών** όταν τηρείται μηχανογραφικά (από 1/1/2003). Θεωρείται η μηνιαία κατάσταση.

2. **Εσόδων - εξόδων** όταν τηρείται μηχανογραφικά (από 1/1/2003). Θεωρείται η μηνιαία κατάσταση.

3. **Γ' κατηγορίας χειρόγραφα**

α) Αναλυτικά καθολικά.

β) Συγκεντρωτικό ημερολόγιο που δεν καταχωρούνται πρωτογενείς εγγραφές.

4. Γ' κατηγορίας - Μηχανογραφικά τα βιβλία της έδρας

(θεωρημένο το Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών).

α) Όλα τα ημερολόγια συμπεριλαμβανομένου και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού (από 1/9/2003 με την ΑΥΟ. ΠΟΛ. 1167/02 και από 1/1/2003 με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΒΣ).

β) Γενικό καθολικό.

γ) Αναλυτικά καθολικά

δ) Main Courant ξενοδοχείων (από 1/9/2003. Εγκ. ΠΟΛ. 1225/02 και από 1/1/2003 με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 19).

Τα δεδομένα των παραπάνω βιβλίων αντί να εκτυπώνονται σε αθεώρητα έντυπα μπορεί να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

5. Μητρώο παγίων. Χειρόγραφα ή μηχανογραφικά (από 1/1/2003. υποχρεωτική τήρηση).

6. Καταστάσεις απογραφής λοιπών περιουσιακών στοιχείων, χειρόγραφες και μηχανογραφικές πλην της ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων (από 1/1/2003). Τα δεδομένα μπορεί να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δον (Άρθρο 36 § 2 περ. ιγ').

7. Ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής.

8. Βιβλία Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ

α) Βιβλίο Μετοχών (τηρείται αθεώρητο από 1/4/2000 ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/00).

β) Βιβλίο πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων.

γ) Βιβλίο πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου.

δ) Βιβλίο πρακτικών Διαχείρισης για ΕΠΕ.

ε) Βιβλίο πρακτικών Συνελεύσεων για ΕΠΕ.

Τα βιβλία των περιπτώσεων β', γ', δ' και ε' τηρούνται αθεώρητα από 1/7/2002 με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1167/02 και συνεχίζουν να είναι αθεώρητα και από 1/1/2003 με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΒΣ.

9. Βιβλία υποκαταστήματος

1) Αγορών όταν τηρείται μηχανογραφικά (από 1/1/2003 - Ν. 3052/02). Θεωρείται η κατάσταση.

2) Εσόδων - εξόδων όταν τηρείται μηχανογραφικά (από 1/1/2003). Θεωρείται η κατάσταση.

3) Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ:

α) Ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών.

β) Διπλότυπο ή απλότυπο ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων.

Τα ανωτέρω βιβλία τηρούνται αθεώρητα (χειρόγραφα και μηχανογραφικά) με την προϋπόθεση ότι τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά και τηρείται στην έδρα ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών.

Η μη θεώρηση αυτών προβλέπεται με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1167/02 και από 1/1/03 από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΒΣ.

Επίσης από τις διατάξεις του άρθρου 24, προβλέπεται η δυνατότητα ενταμίευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

γ) Μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου τηρείται πάντοτε αθεώρητο. Τα δεδομένα του βιβλίου αυτού μπορούν και αυτά να ενταμιεύονται από 1/9/2002 σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (ΑΥΟ ΠΟ1. 1167/02 και ισχύουσες διατάξεις).

10. Βιβλίο αποθήκης όταν τηρείται μηχανογραφικά

Το μόνο που θεωρείται - σημαίνεται όσον αφορά το βιβλίο αποθήκης, είναι το χαρτί που επικολλάται στον οπτικό δίσκο (CD-ROM τεχνολογίας WORM), στον οποίο δίσκο αποθηκεύονται όλες οι κινήσεις του βιβλίου αποθήκης.

Όταν τα δεδομένα του ενταμιεύονται συγκεντρωτικά σε μηνιαία βάση (δεδομένα ισοζυγίου) στον θεωρημένο οπτικό δίσκο, τότε η αναλυτική κίνηση των μερίδων του βιβλίου αποθήκης (καρτέλες) εκτυπώνεται σε αθεώρητα έντυπα ή ενταμιεύεται σε άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

11. Παραγωγής - κοστολογίου (από 1/1/2003). Τηρείται θεωρημένο μόνο το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.

12. Κατάσταση ανάλυσης στηλών βιβλίου αγορών. Άρθρο 5 § 2.

13. Κατάσταση ανάλυσης στηλών βιβλίου Εσόδων - Εξόδων. Άρθρο 6 § 2.

Άρθρο 19. Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων**1. ΠΙΝΑΚΑΣ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ - ΑΘΕΩΡΗΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ**

Είδος Βιβλίου	Χειρόγραφα	Μηχανογραφικά	Παρατηρήσεις
1. Αγορών & Εσόδων – Εξόδων	Θ	A	
2. Μηνιαία κατάσταση βιβλίων αγορών ή εσόδων – εξόδων	*	Θ	*Δεν τηρείται
3. Κατάσταση ανάλυσης στηλών βιβλίου αγορών ή βιβλίου εσόδων - εξόδων	A	A	
4. Απογραφών (B' κατηγορίας)	Θ	Θ	
5. Καταστάσεις απογραφής B' κατ.	Θ	Θ	
Γ' Κατηγορίας	Θ	A*	*Δυνατότητα ενταμίευσης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα
6. Ημερολόγιο Πρωτογενών Εγγραφών			
7. Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού	Θ	A*	*Δυνατότητα ενταμίευσης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα
8. Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο	A*	A	Θεωρείται όταν περιέχει πρωτογενείς εγγραφές
9. Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών	*	Θ	*Δεν τηρείται
10. Γενικό Καθολικό	Θ	A	
11. Αναλυτικά Καθολικά	A	A	
12. Κατάσταση Απογραφής Αποθεμάτων	Θ	Θ	
13. Κατάσταση Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων	A	A	
14. Μητρώο Παγίων	A	A	
15. Βιβλίο Απογραφών (καταχωρείται και ο Ισολογισμός, Αποτελέσματα χρήσης κ.λπ.)	Θ	Θ	
16. Main Courant	Θ*	Θ*	*Θεωρημένη ακόμη τηρείται και από την A και B κατηγορία βιβλίων
17. Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής	A	A	
18. Βιβλίο Αποθήκης	Θ	Θ*	*Σε «θεωρημένο» οπτικό δίσκο CD-ROM
19. Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολογίου	A	A	
20. Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών	Θ	Θ	
21. Μητρώο Κωδικής Αριθμησης	Θ	Θ	
22. Για πρόσθετα βιβλία άρθρου 10	Θ	Θ	
23. Για βιβλία υποκαταστήματος Βλέπε πίνακα στο άρθρο 9			

3. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΚΔΙΔΟΝΤΑΙ ΘΕΩΡΗΜΕΝΑ (Αφορά τα χειρόγραφα. Τα μηχανογραφικώς εκδιδόμενα σημαίνονται στο σύνολό τους από τους φορολογικούς μηχανισμούς)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1B του άρθρου 19 θεωρημένα από τη Δ.Ο.Υ. εκδίδονται τα παρακάτω στοιχεία:

1. Το δελτίο αποστολής
2. Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.
3. Το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής, Δελτίο Αποστολής - Απόδειξη παροχής Υπηρεσιών, Δελτίο Αποστολής-Εκκαθάριση κλπ.).
4. Το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών.
5. Η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, όταν δεν εκδίδεται από ταμειακή μηχανή. Εξαιρούνται και εκδίδονται αθεώρητα τα εισιτήρια των συγκοινωνιακών μέσων (λεωφορείων, σιδηροδρόμων, αεροπλάνων) εκτός των πλοίων. Τα εισιτήρια των πλοίων από 1/7/94 εκδίδονται αθεώρητα, εφόσον τα πλοία φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. (Άρθρο 19 § 1β' όπως ισχύει με την § 16 του άρθρου 43 του Ν. 2214/94).
6. Τα εισιτήρια των θεαμάτων και ακροαμάτων ως αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.
Από άλλες διατάξεις εκδίδονται θεωρημένα και τα παραπάνω στοιχεία:
7. Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδονται από φ.τ.μ. για οποιοδήποτε λόγο είναι θεωρημένες. Για το διάστημα 1/7/92 - 30/6/94. Εν περιλήψει για το διάστημα αυτό σημειώνουμε ότι εκδίδονταν αθεώρητες ΑΛΠ: από χονδροπωλήτριες επιχειρήσεις μη υπόχρεες σε φ.τ.μ., όπου δεν είχε εφαρμοστεί το μέτρο του Φ.Τ.Μ., εξαιρούμενες επιχειρήσεις από Φ.Τ.Μ., επί πιστώσει ΑΛΠ από επιχειρήσεις με Γ κατηγορίας βιβλία.
8. Το Δελτίο ποσοτικής παραλαβής ασυνόδευτων εμπορεύσιμων αγαθών (άρθρο 10 § 1).
9. Δελτίο ποσοτικής παραλαβής όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις αγορασθέντα αγροτικά προϊόντα που δεν συνοδεύονται από Δελτίο Αποστολής (άρθρο 10 § 1).
10. Το Δελτίο παραγγελίας από τα καταστήματα προσφοράς φαγητού κ.λπ. (Α.Υ.Ο. 1050321/504 ΠΟΛ 1117/31-5-91) .
11. Η εκκαθάριση των ΚΤΕΛ(Α.Υ.Ο. Π 1470/1405/ΠΟΛ 61/24-2-87)
12. Η εκκαθάριση των Ι.Μ.Ε. (Α.Υ.Ο. Π 1586/4-3-87) .
13. Η εκκαθάριση που εκδίδεται για την προμήθεια προς τους ασφαλιστικούς πράκτορες .

14. Η εκκαθάριση που εκδίδεται για την προμήθεια προς τα πρόσωπα που διαμεσολαβούν σε πωλήσεις αμοιβαίων κεφαλαίων.

15. Η εκκαθάριση για την προμήθεια πώλησης καρτών στάθμευσης σε δημοτικές θέσεις.

16. Δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων χωρίς ΦΠΑ (για τα πλοία) (ΑΥΟ Π.8271 ΠΟΛ 366/18-2-87).

17. Ειδική εκκαθάριση κοινοπραξιών πλοίων (Α.Υ.Ο. 105 2352/ΠΟΛ1156/12- 7-90).

Από την Α.Υ.Ο. 1077844/641 ΠΟΛ. 1144/6-8-1992 (ΦΕΚ 517β), εκδίδονται θεωρημένα από 1/10/1992 και (βλέπε οπωσδήποτε και αθεώρητα στοιχεία υπό προϋποθέσεις).

18. Η φορτωτική (άρθρο 16). (Συμπεριλαμβάνονται και οι Διεθνείς Φορτωτικές).

19. Το Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς (άρθρο 16 § 6).

20. Η απόδειξη μεταφοράς (κομίστρου) (άρθρο 16 § 9), με εξαίρεση τις αποδείξεις για μεταφορές αποσκευών (δέματα που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη) από επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα.

21. Η κατάσταση αποστολής αγαθών του μεταφορικού γραφείου (άρθρο 16 § 6).

Τα φορτωτικά έγγραφα των ξένων αεροπορικών εταιρειών, της Ολυμπιακής Αεροπορίας και του Ο.Σ.Ε. εξαιρέθηκαν της θεώρησης (Α.Υ.Ο. 1101579/795 ΠΟΛ. 1220/13-10-92, ΦΕΚ 655β) και των ημεδαπών αεροπορικών εταιρειών (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1299/29-11-95).

Από την Α.Υ.Ο. 1101579/795 ΠΟΛ. 1220/13-10-1992 (ΦΕΚ 655β).

22. Οι Α.Λ.Π. που εκδίδονται από τους πρατηριούχους υγραερίου για την πώληση υγραερίου προς επιτηδευματίες (ΤΑΧΙ) (άρθρο 12 § 16γ), από 1-11993. Αντί της θεώρησης επιτρέπεται να εκδίδονται οι Α.Λ.Π. από φ.τ.μ.

Από την τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου 19 με το άρθρο 43 § 16 του Ν.2214/94, εκδίδονται θεωρημένα από 1/7/94 (άρθρο 66 Ν.2214/94) και τα πιο κάτω στοιχεία:

23. Το τιμολόγιο αγοράς αγαθών, από ιδιώτες, από συγγραφείς Δημόσιους Υπάλληλους, από αρνούμενους να εκδόσουν τιμολόγιο, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση θεωρημένου δελτίου αποστολής ή θεωρημένου δελτίου ποσοτικής παραλαβής.

24. Τιμολόγιο αγοράς (λήψης) υπηρεσιών όταν ο παρέχων τις υπηρεσίες

αρνήθηκε να εκδώσει ή εξέδωσε ανακριβές τιμολόγιο.

25. Η απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση

Φ.Τ.Μ.

26. Η απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων (μέχρι 31/12/02, οπότε καταργήθηκε).

27. Τα δελτία κίνησης των τουριστικών λεωφορείων.

28. Από 1/7/95 το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1148/30-5-95. (Από 1/7/92-30/6/94 ήταν αθεώρητο. Από 1/7/94-30/6/95 ήταν θεωρημένο μόνο αν δεν είχε εκδοθεί ΔΑ ή Απόδειξη Ποσοτικής Παραλαβής).

4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΕΚΔΙΔΟΝΤΑΙ ΑΘΕΩΡΗΤΑ

Εξ αντιδιαστολής με το θέμα 18 προκύπτει ότι αθεώρητα θα εκδίδονται πλέον τα παρακάτω στοιχεία:

1. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (άρθρο 11 § 6).
2. Τιμολόγιο πώλησης (άρθρο 12 § 1).
3. Τιμολόγιο για επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, ανόργανα έσοδα, αποζημιώσεις κ.λπ. (άρθρο 12 § 3).
4. Η κατάσταση επαναλαμβανομένων πωλήσεων (άρθρο 12 § 2). Σημειώνουμε προς άρση παρεξηγήσεων ότι η κατάσταση αυτή δεν αναλύει ή υποκαθιστά βιβλία, αλλά είναι βοηθητική της έκδοσης στοιχείων.
5. Το τιμολόγιο για αγορά από μη επιτηδευματίες (άρθρο 12 § 5). Από 1/7/94 εκδίδεται θεωρημένο, αν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου. Άρθρο 43 § 16 Ν.2214/94. Βλέπε άρθρο 19 § 1β'.
6. Το τιμολόγιο για αγορά αγαθών όταν ο υπόχρεος αρνείται την έκδοση ή εκδίδει με ανακριβές περιεχόμενο (άρθρο 12 § 5). Από 1/7/94 εκδίδεται θεωρημένο, αν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου. Άρθρο 43 § 16 Ν.2214/94. Βλέπε άρθρο 19 § 1 β'.
7. Το τιμολόγιο για αγορά αγροτικών προϊόντων ήταν αθεώρητο από 1/7/92-30/6/94. Από 1/7/94-30/6/95 εκδίδετο θεωρημένο, αν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου.
8. Η απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων (άρθρο 12 § 6) εκδίδετο αθεώρητη από 1/7/92-30/6/94. Από 1/7/94 εκδίδετο θεωρημένη. Άρθρο 43 § 16 Ν.2214/94. Βλέπε άρθρο 19 § 1β'. Καταργήθηκε από 1/1/2003 με το άρθρο 4 § 8 του Ν. 3052/02.

9. Η κατάσταση επαναλαμβανόμενων αγορών κατά πωλητή παραγωγό (άρθρο 12 § 6).

10. Η εκκαθάριση (άρθρο 12 § 7).

11. Η εκκαθάριση (ετήσια) που εκδίδουν οι εφημεριδοπώλες προς τα περίπτερα κλπ. για τη χορηγούμενη προμήθεια πώλησης εφημερίδων και περιοδικών.

12. Η εκκαθάριση αεροπορικών εισιτηρίων του οργανισμού IATA - BSP Ελλάδας και των αντιπροσώπων αεροπορικών εταιριών, καθώς και των γραφείων IATA προς τα γραφεία non IATA (υποπρακτορεία).

13. Η κατάσταση παραλαμβανομένων αγαθών προς πώληση ή επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου (άρθρο 12 § 7).

14. Το Πιστωτικό Τιμολόγιο (άρθρο 12 § 13).

15. Η Απόδειξη Λιανικής Πώλησης μόνο για όσες επιχειρήσεις δεν είχαν ενταχθεί στο μέτρο των φορολογικών ταμειακών μηχανών μέχρι 30/6/94 . Από 1-7-94 όταν η Α.Λ.Π. δεν εκδίδεται από Φ.Τ.Μ. εκδίδεται πάντοτε θεωρημένη.

16. Τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων (συγκοινωνιακών μέσων) με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα. Τα εισιτήρια των πλοίων εκδίδονται θεωρημένα. Από 1-7-94 τα εισιτήρια των πλοίων που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., εκδίδονται αθεώρητα, όπως ορίστηκε με το άρθρο 43§ 16 Ν.2214/94. Βλέπε άρθρο 19 § 1β'.

17. Η απόδειξη επιστροφής (άρθρο 13 § 1).

18. Η απόδειξη αυτοπαράδοσης (άρθρο 14).

19. Η απόδειξη δαπάνης (άρθρο 15).

20. Το ειδικό ακυρωτικό στοιχείο (άρθρο 23 § 2 ε').

21. Το δελτίο εισαγωγής αγαθών στους ψυκτικούς χώρους ή χώρους αποθήκευσης (άρθρο 10 § 5 η').

22. Οι τίτλοι αποθήκευσης (άρθρο 10 § 5 η').

23. Η απόδειξη μεταφοράς αποσκευών (δέματα που συνοδεύονται από τον επιβάτη) από επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα.

24. Η Φορτωτική, το Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, η Απόδειξη μεταφοράς (κομίστρου), η Κατάσταση αποστολής αγαθών του μεταφορικού γραφείου, εκδίδοντο αθεώρητα για το χρονικό διάστημα από 1/7-30/9/1992. Από 1/10/92 με την Α.Υ.Ο. 1077844/641 ΠΟΛ. 1144/6-8-92 ορίστηκε και πάλι η θεώρησή τους. **Παρέμειναν αθεώρητα** τα φορτωτικά έγγραφα που εκδίδουν τα υποκαταστήματα των ξένων αεροπορικών εταιριών, της Ολυμπιακής Αεροπορίας και του Ο.Σ.Ε. Α.Υ.Ο. 1101579/795 ΠΟΛ. 1220/13-10-92 ΦΕΚ 655 Β',

Άρθρο 19. Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

καθώς και των ημεδαπών αεροπορικών εταιρειών Α.Υ.Ο. 1115472/1036 ΠΟΛ. 1299/29-11-1995 (ΦΕΚ Β' 1035), καθώς και των ημεδαπών αεροπορικών εταιριών Α.Υ.Ο. 1115472/1036 ΠΟΛ. 1299/29-11-95 (ΦΕΚ Β' 1035).

Οποία από τα παραπάνω στοιχεία εκδίδονται από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπό με τη χρήση Η/Υ μαζί με στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται θεωρημένα, επιτρέπεται να θεωρούνται, ούτως ώστε να διευκολύνονται οι επιχειρήσεις και να μην υποχρεωθούν να εγκαταστήσουν διπλούς εκτυπωτές ή να ανεβοκατεβάζουν πακέτα φορολογικών στοιχείων, άλλοτε θεωρημένα και άλλοτε αθεώρητα (άρθρο 19 § 1B τελευταίο εδάφιο).

25. Υπό προϋποθέσεις αθεώρητα στοιχεία βλέπε Πίνακα στη συνέχεια.

2. ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΘΕΩΡΗΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

Κατηγορίες επιχειρήσεων	Βιβλία ή Στοιχεία Αθεώρητα	Προϋποθέσεις
1. Όλες οι επιχειρήσεις με: Ακαθ. έσοδα: Άνω των 2.934.702 ευρώ (1 δισ. δρχ.) Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα & άνω ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1105/99)	Όλα τα στοιχεία εκτός εισιτηρίων, δελτίων κίνησης, δελτίων παραγγελίας, στοιχεία καζίνο	Υποβολή κατάστασης στο πρώτο εικοσαήμερο κάθε διαχ. έτους.
2. Όλες οι επιχειρήσεις με: Ακαθ. έσοδα: Άνω των 1.467.351 ευρώ (500 εκ. δρχ.). Μέσος όρος προσωπικού: 25 άτομα και άνω ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1304/14-12-2000 περ. 82 § 1 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1105/99)	Όλα τα στοιχεία εκτός ΜΠ, ΑΠΥ προς το κοινό και εισιτηρίων δελτίων κίνησης, δελτίων παραγγελίας, στοιχείων καζίνο	Υποβολή κατάστασης στο πρώτο εικοσαήμερο κάθε διαχ. έτους.
3. Όλες οι επιχειρήσεις με: Ακαθ. έσοδα: Άνω των 900.000 Ευρώ. Μέσος όρος προσωπικού: 10 άτομα και άνω ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενη ΠΟΛ. 1166/02)	Όλα τα στοιχεία εκτός ΜΠ, ΑΠΥ προς το κοινό και εισιτηρίων δελτίων κίνησης, δελτίων παραγγελίας, στοιχείων καζίνο	Υποβολή κατάστασης στο πρώτο εικοσαήμερο κάθε διαχ. έτους.
4. Δημόσιο, Δήμοι, Κοινότητες και ΝΠΔΔ, ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1105/99)	Όλα τα φορολογικά στοιχεία	Δεν απαιτείται κατάσταση
5. Μεταφορείς ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1105/99)	Φορτωτικές, αποδείξεις μεταφοράς, Διορθωτικό σημείωμα	Τήρηση προαιρετικά ή υποχρεωτικά θεωρημένου ημερολογίου μεταφοράς. Υποβολή κατάστασης ως ανωτέρω
6. ΚΤΕΛ ΑΥΟ ΠΟΛ. ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1105/99)	Αποδείξεις μεταφοράς	Υποβολή κατάστασης ως ανωτέρω
7. Τα μεταφορικά γραφεία (όχι οι διαμεταφορείς) ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1105/99)	Όλα τα στοιχεία του άρθρου 16 (φορτωτικές, αποδείξεις μεταφοράς, διορθωτικά σημειώματα)	Να τηρούν τη θεωρημένη κατάσταση του άρθρου 16 παρ. 6 και να καταχωρούν τον α/α της φορτωτικής ως και το κόμιστρο, εντός της επομένης
8. Όσες εκμεταλλεύονται πλοία (ναυσιπλοία) Π.Δ 120/1997 ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1071/2000)	Τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων. Οι αποδείξεις μεταφοράς προσώπων.	Εφόσον έχουν ενταχθεί στο σύστημα του ΥΕΝ ηλεκτρονικής κράτησης θέσεων και έκδοσης εισιτηρίων

Άρθρο 19. Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

9. Όσες τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του ΚΒΣ ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ1166/02 και 1071/2000	Όλα τα στοιχεία αξίας που καλύπτονται από εγγραφές στα πρόσθετα βιβλία	Να καταχωρούν και τον α/α του στοιχείου ως και την αξία σε ιδιαίτερες στήλες εντός της επόμενης από την έκδοση
10. Όσες τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης ως προς την εισαγωγή και την εξαγωγή. ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03 (προηγούμενες ΠΟΛ. 1166/02 και 1071/2000	Όλα τα στοιχεία όλων των δραστηριοτήτων εκτός από τις ΑΑΠ και τις ΑΠΥ. Επίσης από άλλο κλάδο θεωρημένα τα εισιτήρια, δελτία κίνησης, δελτία παραγγελίας, στοιχεία καζίνο	Να τηρείται, έστω και για ένα κλάδο, βιβλίο αποθήκης υποχρεωτικά ως προς την εισαγωγή και την εξαγωγή
11. Όλες οι επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας που τηρούνται μηχανογραφικά. Άρθρο 19 παρ.1Α	Ημερολόγια (γενικό, αναλυτικό, βοηθητικό, εγγραφών Ισολογισμού, υποκαταστημάτων), Γενικό Καθολικό, Ημερήσιο φύλλο συναλλαγών υποκαταστήματος	Τήρηση θεωρημένου Ισοζυγίου «Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών»
12.Επιχειρήσεις με βιβλίο αποθήκης. Μηχανογραφική τήρηση.	Όλα αθεώρητα εάν εκτυπώνονται. Αποθήκευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα	Ενταμίευση των δεδομένων σε CD-ROM τεχνολογίας WORM. Θεωρείται – σημαίνεται το χαρτί που επκολλάται στο CD

Άρθρο 20
Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση

« 1. ⁽¹⁾ Μέχρι την τριακοστή (30ή) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υπο-

1. Η παρ. 1 του άρθρου 20 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 4 § 9 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Οι προηγούμενες διατάξεις είχαν ως εξής:

«1. ^(α) **Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2** του Κώδικα αυτού **υποβάλλουν** μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Μαΐου κάθε χρόνου (Σ.Σ. ήδη με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1291/2001 η προθεσμία ορίστηκε τις 30/9 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή στο Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών (Κ.Ε.Π.Υ.Ο.) ^(β), 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 καταβάλλει ή πιστώνει η ανώνυμη εταιρεία, οι πιο πάνω καταστάσεις υποβάλλονται εντός τριών (3) μηνών από την έγκριση του ισολογισμού τους.

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα πενήντα (50) Ευρώ ^(γ) (Σ.Σ. ήδη με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1291/14-12-2001 το όριο έγινε 300 Ευρώ).

Ο υπόχρεος σε τήρηση διπλότυπου βιβλίου μεριδολογίου γιατρών ή διπλότυπου βιβλίου αποθήκευσης, υποβάλλει μέχρι την τριακοστή Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου 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

α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 20 (εκτός από το τελευταίο εδάφιο) είχε τεθεί όπως ίσχυε από 1-1-1995, με το άρθρο 43 § 17 του Ν.2214/94. **Η προηγούμενη διάταξη η οποία ίσχυε από 1-1-1993 έως 31-12-1994, είχε ως εξής:**

«Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού υποβάλλουν μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Μαΐου κάθε χρόνου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή στο Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών (Κ.Ε.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 εμπορευσίμων και παγίων 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 καταβάλλει ή πιστώνει η ανώνυμη εταιρεία, οι πιο πάνω καταστάσεις

βάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν 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.

β. Ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου μεριδολογίου γιατρών για τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο αυτό.

γ. Ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκευσης για τους επιτηδευματίες αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αυτό.

δ. Ο υπόχρεος σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου για τους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες.

Εξαιρετικά στις καταστάσεις της περίπτωσης α', δεν συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) Ευρώ».

2. Οι Τελωνειακές Αρχές αποστέλλουν μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου κάθε χρόνου στο Κ.Ε.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 διασάφησης εξαγωγής επισυνάπτεται αντίτυπο του σχετικού τιμολογίου.

3. «⁽²⁾ Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματε-

υποβάλλονται εντός τριών (3) μηνών από την έγκριση του ισολογισμού τους».

β. Με την Α.Υ.Ο. 1064084/522 Π.Ο.Λ. 1146/25-5-1995 ορίστηκε η υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων να γίνεται μόνο στις Δ.Ο.Υ. και όχι στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο.

γ. Το ποσό της παρ. 1 του άρθρου 20, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 17 § 1ζ του Ν. 2948/19-10-2001 (ΦΕΚ 242Α) και ισχύει από 1-1-2002 με το άρθρο 28 § 3 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο ποσό ήταν 15.000 δρχ.

2. Η παρ. 3 του άρθρου 20 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 4 § 1 Ο του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 περιέχουν τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου (τον Α.Φ.Μ. εντύπως 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

πώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία του υπόχρεου, το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση, καθώς και τον Α.Φ.Μ. αυτού έντυπος ή με σφραγίδα, την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται ανά περίπτωση της παραγράφου 1 τα εξής:

α. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης α', το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.

β. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης β', για κάθε γιατρό, το ονοματεπώνυμο, με αλφαβητική σειρά, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ., η Δ.Ο.Υ. φορολογίας του και ανά γιατρό το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση κάθε ασθενή, καθώς και την ημερομηνία παροχής της περίθαλψης.

γ. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης γ, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία των επιτηδευματιών αποθετών, με αλφαβητική σειρά, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ., η Δ.Ο.Υ. φορολογίας και το ποσό της αμοιβής.

δ. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης δ', το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία των αντισυμβαλλομένων, κατά αλφαβητική σειρά, και το συνολικό πλήθος των εκδοθέντων δελτίων κίνησης για κάθε αντισυμβαλλόμενο.

Αντί καταστάσεων, οι υπόχρεοι που τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης των στοιχείων και τήρησης των λοιπών βιβλίων, υποβάλλουν τα δεδομένα που απαιτούνται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις με ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης ή ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας».

4. Τα τιμολόγια προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ανεξάρτητα από την αξία τους, μπορεί να

συναλλασσόμενων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.) κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή 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».

καταχωρούνται συγκεντρωτικά στο τέλος των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

5 ⁽³⁾ «Οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, που δεν έχουν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α, υποβάλλουν τις καταστάσεις της παραγράφου 1 μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους που εκδίδουν οι ίδιοι μετά από έγκριση του προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας».

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

α) ⁽⁴⁾ Οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που 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 καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν.

γ) ⁽⁵⁾ Οι επιτηδευματίες για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας». (ΣΣ. Η περίπτωση αυτή προστέθηκε με την § 8 του άρθρου 21 του Ν. 2166/93).

7. ⁽⁶⁾ «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποβάλλει μέχρι την

3. Η παρ. 5 του άρθρου 20, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 24 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, που δεν έχουν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α, υποβάλλουν τις καταστάσεις της παραγράφου 1 μόνο για τις εκκαθαρίσεις πώλησης των προϊόντων τους από τρίτους και για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους που εκδίδουν οι ίδιοι μετά από έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.».

4. Η περίπτωση α' τέθηκε όπως ισχύει με την § 8 του άρθρου 21 του Ν.2166/93.

5. Η περίπτωση γ' της § 6 καταργήθηκε από 1-1-95 με το άρθρο 43§ 17 του Ν.2214/94. Η περίπτωση αυτή είχε ως εξής: «Ο μεταφορέας και το μεταφορικό γραφείο για τις φορτωτικές που εκδίδει». Η περίπτωση δ' της § 6 αριθμήθηκε ως γ' με την ίδια διάταξη.

6. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 20 τέθηκε όπως ισχύει με το

Άρθρο 20. Υποβολή φορολογικών στοιχείων

τελευταία ημέρα του ένατου μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης στο οποίο περιέχονται και τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η διαχειριστική περίοδος που αφορά». Το ισοζύγιο της παραγράφου αυτής υποβάλλεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων, από τους υπόχρεους που χρησιμοποιούν για την ενημέρωση των βιβλίων τους μηχανογραφικά μέσα.

άρθρο 4 § 14 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποβάλλει μέχρι την 25η του πέμπτου μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, στην αρμόδια ΔΟΥ, ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης στο οποίο περιέχονται και τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου, η αρμόδια ΔΟΥ και η διαχειριστική περίοδος που αφορά».

Η παρ. 7 του άρθρου 20, προηγούμενα είχε προστεθεί με το άρθρο 19α' του Ν. 2459/97. Ισχυε από τη διαχειριστική περίοδο που λήγει την 31-12-1996. Ειδικά για την υποβολή σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (δισκέτες κλπ.) η υποχρέωση άρχιζε από τη διαχειριστική χρήση που λήγει από την 30-6-1997 και μετά.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 20

1. Σκοπός υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων

Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται κυρίως για να διασταυρωθεί αν τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία καταχωρούνται στα βιβλία από τους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες. Π.χ. ο αγοραστής των αγαθών είναι δυνατόν να έχει κάποιους λόγους να μην καταχωρήσει τα τιμολόγια που έλαβε.

Επίσης με τις καταστάσεις αυτές ο θεωρητικός στόχος είναι να βρίσκονται οι εκδότες των αθεώρητων κυρίως φορολογικών στοιχείων όταν δεν καταχωρούν τα στοιχεία που εξέδωσαν ή τα πλαστογραφούν στο στέλεχος μικραίνοντας το ποσό ή εκδίδοντας άλλο ταυτόριθμο με μικρότερες αξίες. Ακόμα να βρίσκονται οι εκδότες των πλαστών και εικονικών στοιχείων τα οποία ενώ θα έχουν καταχωρηθεί από τους αγοραστές, αφού έχουν κάθε λόγο να τα καταχωρήσουν δεδομένου ότι είναι έξοδα, δεν θα καταχωρούνται από τους εκδότες στα βιβλία τους ή οι εκδότες πιθανόν να είναι ανύπαρκτα πρόσωπα.

2. Χρόνος υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων

Γενικά οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό έτος (όχι διαχειριστικό) και μέχρι 30/9 του επόμενου έτους (Άρθρο 20 § 1).

Με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1123/24-5-99 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής και καταστάσεων και ισοζυγίου του έτους 1998 μέχρι τις 28/6/99. Με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1155/8-5-2000 παρατάθηκε η πιο πάνω προθεσμία για το έτος 1999 μέχρι τις 30/6/2000.

Με την ΑΥΟ 1049001/351 ΠΟΛ. 1131/16-5-2001 επίσης για το έτος 2000 δόθηκε παράταση μέχρι 30/6/2001.

Με την ΑΥΟ 1115204/1033/ΠΟΛ. 1291/14c12-2002 για το έτος 2002 μετατέθηκε ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων στις 30/9/2002.

Σταδιακή υποβολή των καταστάσεων και ισοζυγίων του έτους των οποίων η υποχρέωση υποβολής λήγει στις 30 Σεπτεμβρίου του έτους

2003. ΑΥΟ 1062608/668 ΠΟΛ. 1090/3-7-2003.

«1. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν το ημερολογιακό έτος 2002, υποβάλλονται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων των υπόχρεων και του τρόπου τήρησής τους με χρήση:

- χειρόγραφων εντύπων
- μαγνητικών μέσων αποθήκευσης δεδομένων (δισκέτες)
- διαδικτύου (Internet)

Ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων που λήγει την τριακοστή (30) Σεπτεμβρίου 2003, ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής τους, **προσαρμόζεται ως εξής:**

- Μέχρι την 30ή Σεπτεμβρίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 1,2,3.
- Μέχρι την 17ή Οκτωβρίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 4, 5, 6.
- Μέχρι τη 14η Οκτωβρίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 7, 8, 9.
- Μέχρι την 21η Οκτωβρίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 0.

Σε περίπτωση γενικής ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας οι παραπάνω προθεσμίες μετακυλίνονται, ανάλογα.

2. Οι ανωτέρω οριζόμενες προθεσμίες ισχύουν αναλόγως και για το ισοζύγιο του άρθρου 20 του ΚΒΣ, που υποβάλλεται 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α').

3. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των ανωτέρω καταστάσεων, για την υποβολή κυρώσεων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ 197 Α')

4. Η Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών εξουσιοδοτείται να ανακοινώσει τις οδηγίες χρήσης και την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της υπηρεσίας ηλεκτρονικής υποβολής των καταστάσεων μέσω διαδικτύου (Internet).

Ποιες συγκεντρωτικές καταστάσεις προβλέπονται προς υποβολή στη Δ.Ο.Υ.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗ ΣΤΗ Δ.Ο.Υ

Κωδικός TAXIS	Περιγραφή Συγκεντρωτικών Καταστάσεων
1	ΠΕΛΑΤΩΝ
2	ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ
3	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ
4	ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ
5	ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΕΚΠΤΩΣΗΣ
6	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΩΝ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ
7	ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΟΥ ΙΑΤΡΩΝ
8	ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΩΝ
9	ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΕΝΑΠΟΘΕΣΗΣ
10	ΔΕΛΤΙΩΝ ΚΙΝΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΛΕΩΦΟΡΕΙΩΝ
11	ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ
12	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

3. Υποβολή ισοζυγίων από επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας

1. Υποχρέωση υποβολής

Εγκύκλιος 1035021/220/ΠΟΛ. 1107/24.3.1997

Με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του πιο πάνω άρθρου προστέθηκε στο άρθρο 20 του Π.Δ 186/1992 εβδόμη (7) παράγραφος και για την διευκόλυνση που χρησιμοποιούν για την ενημέρωση των βιβλίων τους μηχανογραφικά μέσα, υποβάλλεται υποχρεωτικά σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα(δισκέτες).

2. Είδος ισοζυγίου

Το ισοζύγιο που υποβάλλεται είναι το τελευταίο προσωρινό (προσαρμοσμένο ισοζύγιο) πριν από το κλείσιμο των λογαριασμών, στο οποίο περιέχονται οι διορθωτικές εγγραφές, οι εγγραφές τακτοποίησης και όσες εγγραφές προηγούνται των εγγραφών

κλεισίματος.

Σε ορισμένες περιπτώσεις που κατά το κλείσιμο των λογαριασμών χρησιμοποιούνται ενδιάμεσοι λογαριασμοί και εμφανίζονται τα υπόλοιπα των αποτελεσματικών λογαριασμών μπορεί να υποβάλλεται το οριστικό ισοζύγιο.

3. Περιεχόμενα

Η κατάσταση (ισοζύγιο) περιλαμβάνει:

- Τους λογαριασμούς όλων των βαθμίδων (πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κλπ.) των Ομάδων 2 (πλην μερίδων αποθήκης) 6, 7 και 8, από δε την Ομάδα 5 όλες τις βαθμίδες του λογ. 54. Για τις τράπεζες οι λογαριασμοί των ομάδων 2 και 7 να περιλαμβάνουν τον πρωτοβάθμιο, δευτεροβάθμιο και τριτοβάθμιο λογαριασμό.

- Τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 1, 3, 4, 5 (όλες οι βαθμίδες του λογ. 54) και 10.

4. Μορφή

Οι λογαριασμοί θα εμφανίζονται με την εξής σειρά, δηλαδή Ομάδα 0 (10), 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8,

Η κατάσταση του ισοζυγίου θα έχει τη μορφή πίνακα με τρεις (3) στήλες .

- Στην πρώτη στήλη θα αναγράφονται οι κωδικοί αριθμοί των λογαριασμών με την πιο κάτω σειρά:

- Πρωτοβάθμιος

- Δευτεροβάθμιος

- Τριτοβάθμιος

- Τεταρτοβάθμιος κλπ.

- Στη δεύτερη στήλη θα αναγράφεται υποχρεωτικά η περιγραφή των λογαριασμών όταν αυτοί δεν είναι υποχρεωτικοί (θεσμοθετημένοι).

- Στην τρίτη στήλη θα αναγράφεται το υπόλοιπο ίου λογαριασμού, εάν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό θα έχει το πρόσημο πλην (-).

5. Τρόπος υποβολής

Μαζί με το ισοζύγιο θα υποβάλλεται και έγγραφο υποβολής εις τριπλούν, το πρωτότυπο και ένα αντίγραφο θα παραλαμβάνονται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (τμήμα Κ.Β.Σ.) και το δεύτερο αντίγραφο, αφού υπογραφεί για την παραλαβή, θα παραδίδεται στον υπόχρεο.

Στο έγγραφο υποβολής, στο οποίο αναγράφονται τα στοιχεία του υπόχρεου περιλαμβάνονται και τα πιο κάτω στοιχεία:

- Διαχειριστική περίοδος

- Σύνολο χρέωσης ισοζυγίου

- Σύνολο πιστωτικών υπολοίπων ισοζυγίου

Επίσης αναγράφεται και το πλήθος των δισκετών, όταν το ισοζύγιο υποβάλλεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Οι επιχειρήσεις που διαθέτουν υποκαταστήματα με αυτοτελή λογιστική θα υποβάλλουν ενιαίο ισοζύγιο ολόκληρης της επιχείρησης, στην Δ.Ο.Υ. της έδρας.

6. Χρόνος υποβολής

Το ισοζύγιο υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 § 7, όπως ισχύουν από 1/1/2003 (Ν. 3052/02) μέχρι την τελευταία ημέρα του 9ου μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή μέχρι 30/9 για εκείνους που η διαχειριστική τους περίοδος λήγει στις 31/12 ή μέχρι της 31/3 του επόμενου έτους για εκείνους που η διαχειριστική τους περίοδος λήγει στις 30/6.

Ο ανωτέρω χρόνος (υποβολή μέχρι 30/9) ισχύει με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1291/14-12-2001 και για το ισοζύγιο της χρήσης 1/1-31/12/2001.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 20 οριζόταν ως χρόνος υποβολής του ισοζυγίου η 25η ημέρα του πέμπτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου.

Με τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1123/24-5-99 παρατάθηκε ο χρόνος υποβολής του ισοζυγίου του, χρήσης 1/1-31/12/98 μέχρις τις 28/6/99. Επίσης με τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1)55/8-5-2000 και ΠΟΛ. 1131/16-5-2001 παρατάθηκε μέχρι τις 30/6 ο χρόνος υποβολής των ισοζυγίων της χρήσης 1999 και 2000.

Άρθρο 21
Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων
Χρόνος διαφύλαξης αυτών

1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά του υποκαταστήματος που τηρούνται σ' αυτό.

«⁽¹⁾ Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οι-

1. Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 τέθηκε όπως ισχύουν με το άρθρο 4 § 12 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Οι προηγούμενες διατάξεις είχαν ως εξής:

«Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτήν τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης.

Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο από τον ανωτέρω οριζόμενο και για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης, εκτός έδρας, απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας».

Προηγουμένως το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 είχαν τεθεί όπως ίσχυαν με το άρθρο 9 § 25 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Τα προηγούμενα εδάφια είχαν ως εξής:

«Με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Για την τήρηση αυτών σε τόπο που βρίσκεται εκτός της χωρικής αρμοδιότητας, καθώς και για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών του νομού Αττικής και Θεσσαλονίκης εκτός έδρας, απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Πριν από τα προηγούμενα πέντε πρώτα εδάφια της παρ. 1 του άρθρου 21 είχαν τεθεί όπως ίσχυαν με το άρθρο 12 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96 (άρθρο 22 ίδιου Π.Δ.). Τα προηγούμενα από αυτά εδάφια είχαν ως εξής:

«Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά του υποκαταστήματος που τηρούνται σ' αυτό. Με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Για την τήρηση αυτών σε τόπο που βρίσκεται εκτός της χωρικής αρμοδιότητας, καθώς και για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών του νομού Αττικής και Θεσσαλονίκης εκτός έδρας, απαιτείται έγκριση του

οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τα βιβλία και στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε άλλη εγκατάστασή τους εντός του ίδιου νομού. Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο από τον ανωτέρω οριζόμενο απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας».

Τα τηρούμενα με μηχανογραφικό τρόπο βιβλία, με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, μπορεί να ενημερώνονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι δεν θα απομακρύνονται τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών και τα εκτυπωμένα βιβλία θα επιστρέφονται άμεσα μετά την εκτύπωσή τους στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Ειδικά, τα πρόσθετα βιβλία των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 1 Ο του Κώδικα αυτού, της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ ΑΙ 113) και της ΑΥΟ 1041614/ 324/ΠΟΛ. 1100/4.4.1995 (ΦΕΚ Β' 305) τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα».

Μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου τα βιβλία και τα στοιχεία των ανέλεγκτων χρήσεων μπορεί να φυλάσσονται σε τόπο διάφορο της έδρας ή του υποκαταστήματος του επιτηδευματία.

2. ⁽²⁾ «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που

αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ειδικά, τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση, που ασκείται η σχετική δραστηριότητα».

2. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 4 § 13 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 όπως ισχύει με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 39 του παρόντος διατάγματος».

Η πρόταση εντός εισαγωγικών προστέθηκε με το άρθρο 35 § 2 του Ν. 2648/22-10-98.

ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν». Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη διαφύλαξη των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στα βιβλία και πριν από την πάροδο της πιο πάνω προθεσμίας, εφόσον οι σχετικές εγγραφές όλων των φορολογικών αντικειμένων κατέστησαν αμετάκλητες.

3. «⁽³⁾ Επιτρέπεται στις Επιχειρήσεις και Οργανισμούς του Δημοσίου, στις Τράπεζες και στις Ασφαλιστικές Επιχειρήσεις, καθώς και στις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980) ή Κλαδικά σχέδια, να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς τους, πλην των συνοδευτικών, σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων.

Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

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

3. Η παράγρ. 3 του άρθρου 21 προστέθηκε με την παράγρ. 5 του άρθρου 15 του Ν. 2579/1998. Ισχύει από 17.2.1998, σύμφωνα με την περ. στ' του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 21

1. Τόπος τήρησης - ενημέρωσης - διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων

Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία. Τα του υποκαταστήματος τηρούνται στο υποκατάστημα.

- **Τόπος τήρησης** νοείται η εγκατάσταση που πρέπει να βρίσκονται τα βιβλία και τα στοιχεία μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν, Στον τόπο αυτό πρέπει να τίθενται τα βιβλία και στοιχεία στη διάθεση του ελέγχου σε κάθε ζήτηση. Ειδικά τα Δελτία Αποστολής ή τα Δελτία ποσοτικής παραλαβής ή ιδιαίτερη σειρά Τιμολογίου-Δελτίου Αποστολής που εκδίδεται on line από την αποθήκη, όταν αφορούν τον αποθηκευτικό χώρο είναι φυσικό ότι δεν τηρούνται στην έδρα ή στο υποκατάστημα, αλλά στην αποθήκη.

Επίσης τα Δελτία Αποστολής που χρησιμοποιούνται για παραλαβές αγαθών προς διακίνηση («Ανάποδα ή αντίθετα» Δελτία Αποστολής) τηρούνται επί των αυτοκινήτων.

- **Τόπος ενημέρωσης** είναι ο τόπος που ενημερώνονται τα βιβλία και ο οποίος μπορεί να είναι διαφορετικός, μετά από γνωστοποίηση, από τον τόπο τήρησης
- **Τόπος διαφύλαξης** είναι ο τόπος που τα βιβλία και τα στοιχεία βρίσκονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν και ο οποίος μπορεί να είναι διαφορετικός από τον τόπο τήρησης χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση ή έγκριση της αρμόδιας ΔΟΥ (άρθρο 21 § 1 τελευταίο εδάφιο)

2. Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων υποκαταστήματος. Δυνατότητα αποστολής στην έδρα

Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών του

υποκαταστήματός τηρούνται στο υποκατάστημα, μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Πολλές φορές γίνεται το λάθος τα δικαιολογητικά στοιχεία του υποκαταστήματος να στέλνονται στην έδρα, είτε μαζί με το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών (στα Γ' Κατηγορίας), είτε στο τέλος του μήνα ή διμήνου στις άλλες περιπτώσεις.

Διευκρινίζουμε ότι αυτό δεν επιτρέπεται παρά μόνο με έγκριση της αρμόδιας ΔΟΥ σύμφωνα με το άρθρο 21 § 1, ή με γνωστοποίηση εάν το Ν. Αττικής και Θεσσαλονίκης). Βλέπε άρθρο 21 § 1.

Εάν το υποκατάστημα βρίσκεται σε άλλη Δ.Ο.Υ από το κεντρικό ή σε Δ.Ο.Υ. που εδρεύει σε άλλη πόλη από την αρμόδια ΔΟΥ του κεντρικού και δεν χορηγηθεί η προαναφερόμενη και επιστροφής τους στη συνέχεια στο υποκατάστημα προς αρχειοθέτηση και διάθεση αυτών, εάν παραστεί ανάγκη στο φορολογικό έλεγχο.

Μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου επιτρέπεται τα στοιχεία καθώς και τα βιβλία του υποκαταστήματος να αποσταλούν στην έδρα ή να διαφυλάσσονται και σε άλλο τόπο (Άρθρο 21 § 1 τελευταίο εδάφιο)

3. Απαιτείται έγκριση, από τη ΔΟΥ του κεντρικού, για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων εκτός έδρας (ή υποκαταστήματος):

- Για τους επιτηδευματίες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης, όταν επιθυμούν την τήρηση εκτός της χωρικής αρμοδιότητας της ΔΟΥ της έδρας (ή υποκαταστήματος) .

- Για τους επιτηδευματίες της λοιπής Ελλάδας, όταν επιθυμούν την τήρηση εκτός της χωρικής αρμοδιότητας των ΔΟΥ της ίδιας πόλης.

- Για τις Ανώνυμες Εταιρίες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης για την τήρηση εκτός του Νομού. Επίσης απαιτείται έγκριση εάν τηρούνται σε εγκατάσταση τρίτου χωρίς να εξετάζεται εάν βρίσκονται εντός ή εκτός του νομού.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Τα παραπάνω δεν ισχύουν για τα πρόσθετα βιβλία, τα οποία τηρούνται πάντοτε στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η δραστηριότητα (§ 1).

Άρθρο 21. Τόπος τήρησης – χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων

1. ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΡΟΝΟΥ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Χρήσεις - έλεγχος. Άρθρα 21 § 2, 39 § 3 ΚΒΣ και 44 § 2 ΚΦΣ	Χρόνος - έτη διαφύλαξης	
	Στοιχείων	Βιβλίων
1. Από τη χρήση 1997 και ΕΝΤΕΥΘΕΝ	6	
2. Χρήσεις 1992 έως και 1997 παραγραφή 31/12/2003.	Μέχρι 31-12-2003	
3. Μέχρι και τη χρήση 1991 ΠΡΟΣΟΧΗ: Βλέπε σημείωση	11	15
4. Όταν γίνει τακτικός έλεγχος και όλες οι εγγραφές καταστούν αμετάκλητες	Μέχρι την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου και την αποδοχή ή τον συμβιβασμό	Από 1997:6 χρόνια 1995-96:Μέχρι 31/12/2003 1992-94:Μέχρι 31/12/2007
5. Έλεγχος με συνοπτική διαδικασία ή συμβιβασμός με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/97 ή παλαιότερα με την αυτόματη διαδικασία Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1099/94	Μέχρι την εξόφληση και της τελευταίας δόσης όλων των φορολογικών αντικειμένων	
6. Μετά τον έλεγχο και εφόσον γίνει προσφυγή στα Δικαστήρια	Για όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση – μέχρι ΣΤΕ	Για όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση - μέχρι ΣΤΕ, όχι όμως λιγότερα από τις προαναφερόμενες ημερομηνίες

Ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων υπολογίζεται από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν, δηλαδή από την τελευταία εγγραφή σ' αυτά.

Σημείωση: Ο περιορισμός του χρόνου διαφύλαξης από τα 11 στα 15 χρόνια αντίστοιχα για τα βιβλία και τα στοιχεία, ισχύει από τη χρήση 1995 (1/1 – 31/12/95 ή 1/7/95 – 30/6/96) με το άρθρο 35 παράγραφο 3 του Ν.2648/98 (Βλέπε το άρθρο 39 § 3 ΚΒΣ). Στη συνέχεια όλες οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν 31/12/2001, δηλαδή χρήσεις 1990 και 1995 , παρατάθηκαν για ένα έτος με το άρθρο 5 § 1 του Ν.2892/2001. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν αναλόγως και για το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων με το άρθρο 10 § 3 του Ν.2954/2001.

2. ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ ΛΗΞΗΣ ΧΡΟΝΟΥ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.

Βιβλία και στοιχεία διαχειριστικών περιόδων	Χρόνος-έτη διαφύλαξης ^(5,6) Άρθρο 21 § 2, 39 § 2 ΚΒΣ, 44 § 2 ΚΦΣ			
	Στοιχεία		Βιβλία	
	Συν. Χρόνος	Λήξη	Συν. Χρόνος	Λήξη
1/1-31/12/1988 1/1-31/12/1989 1/1-31/12/1990 1/1-31/12/1991 1/1-31/12/1992 1/1-31/12/1993 1/1-31/12/1994	11 έτη ^(5,6)	31/12/1999 31/12/2000 31/12/2002 ⁽¹⁾ 31/12/2002 31/12/2003 ^(1,2) 31/12/2003 ⁽²⁾ 31/12/2003 ⁽²⁾	15 έτη ^(5,6)	31/12/2003 31/12/2004 31/12/2005 31/12/2006 31/12/2007 31/12/2007 ⁽²⁾ 31/12/2007 ⁽²⁾
1/1-31/12/1995 1/1-31/12/1996 1/1-31/12/1998 1/1-31/12/1999 1/1-31/12/2000		31/12/2003 ^(1,4) 31/12/2003 ⁽⁴⁾ 31/12/2003 31/12/2004 31/12/2005 31/12/2006	6 έτη ^(5,6)	31/12/2003 ⁽¹⁾ 31/12/2003 31/12/2003 31/12/2004 31/12/2005 31/12/2006

1. Λόγω παράτασης ενός έτους. Άρθρο 5 § 1 Ν. 2892/2001.

2. Μείωση για ένα έτος του χρόνου παραγραφής της χρήσης 1993 και για δύο έτη της χρήσης 1994.

3. Παράταση συνολικά για δύο έτη της χρήσης 1/1-31/12/95 με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 1 του Ν. 2992/01 και του άρθρου 19 § 19 του Ν. 3091/02.

4. Παράταση για ένα έτος με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 19 του Ν. 3091/02,

5. ΠΡΟΣΟΧΗ: Όταν έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για πλαστά – εικονικά στοιχεία ή έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπισημών παρατείνεται η προθεσμία παραγραφής για 2 έτη, άρα και του χρόνου διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.

6. Οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν 31/12/2003 παραταθηκαν έως 27/12/2004 εκτός των υποθέσεων που καταλάμβανε η συνάφεια. Άρθρο 22 § 1 του Ν. 3212/31-12-2003.

Άρθρο 21. Τόπος τήρησης – χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο
ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗ ΤΗΡΗΣΗ – ΕΚΔΟΣΗ

Άρθρο 22
Μηχανογράφηση γενικά

Ο επιτηδευματίας, που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικά μέσα για την τήρηση των βιβλίων ή και την έκδοση των στοιχείων, υπάγεται και στις διατάξεις των άρθρων 23 έως και 25, οι οποίες και **ισχύουν** των αντίστοιχων σχετικών διατάξεων του Κώδικα αυτού. Στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται σύστημα χειρόγραφο και μηχανογραφικό, ισχύουν οι αντίστοιχες, κατά περίπτωση, διατάξεις.

Άρθρο 23
Υποχρεώσεις χρηστών
Τεχνικές προδιαγραφές λογισμικού

1. Ο επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται:

α) Να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην ελληνική γλώσσα, που αναφέρεται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού και το οποίο ενημερώνεται αμέσως για κάθε μεταβολή που επέρχεται σ' αυτό,

«β) ⁽¹⁾ Να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή».

Τις υποχρεώσεις των περιπτώσεων α' και β' έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων επιτηδευματιών.

γ) Να διαφυλάσσει, εκτός από τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Κώδικα αυτού, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών, μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους, και το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού.

2. Το λογισμικό πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Κώδικα αυτού, όπως ισχύουν κάθε φορά, και επιπλέον πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

α) ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, ανάλογης με εκείνη του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, εφόσον προορίζεται για επιχειρήσεις που τα εφαρ-

1. Η περ. β' (πρόταση) της παρ. 1 του άρθρου 23 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 13 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. Η προηγούμενη πρόταση έχει ως εξής:

«β) να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου».

μόζουν. Προκειμένου για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 6 του Κώδικα αυτού πρέπει να προκύπτουν υποχρεωτικά από ανάπτυξη αντίστοιχων στηλών στα βιβλία αυτά, εφόσον δεν συντάσσονται οι αναλυτικές καταστάσεις που προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις,

β) προσδιορισμού των χρησιμοποιούμενων μεταβλητών φορολογικών συντελεστών, εισφορών, τελών από τον ίδιο το χρήστη,

γ) αυτόματης ετήσιας προοδευτικής αρίθμησης κάθε ημερολογιακής εγγραφής, ξεχωριστά για κάθε ημερολόγιο, η οποία δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από το χρήστη. Η απλή εισαγωγή πληροφοριών ή άλλων ενδείξεων για μελλοντική έκδοση φορολογικών στοιχείων, δεν ασκεί οποιαδήποτε επίδραση στα λογιστικοποιημένα οικονομικά στοιχεία,

δ) διασφάλισης της ενημέρωσης των βιβλίων του επιτηδευματία με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά,

ε) ακύρωσης εγγραφής με έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου, σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν έγινε χρήση αυτών. Η διόρθωση της λανθασμένης εγγραφής μπορεί να γίνεται με αλγεβρική απεικόνιση, με την προϋπόθεση ότι η ίδια μέθοδος θα εφαρμόζεται σε όλα τα επίπεδα λογαριασμών στους οποίους αφορά η διόρθωση.

στ) διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου, παράλληλα με τις οικονομικές πράξεις και τις τακτοποιητικές πράξεις της διαχειριστικής χρήσης που έληξε (σύνταξη ισολογισμού), καθώς και αυτόματης μεταφοράς των υπολοίπων στους λογαριασμούς της νέας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται στη νέα χρήση πρέπει να είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο.

ζ) διαχωρισμού και χωριστής εκτύπωσης των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης.

η) ⁽²⁾ μεταγενέστερης αναπαραγωγής των εγγραφών σε περίπτωση

2. Η περίπτωση η' της παρ. 2 του άρθρου 23 καταργήθηκε (κλείδωμα εγγραφών) με την παρ. 26 του άρθρου 9 του Ν. 2753/99 και οι περιπτώσεις θ' και ι' αναριθμήθηκαν σε η' και θ. Έναρξη ισχύος 1/1/2000, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ζ' του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα περίπτωση είχε ως εξής:

«η) αποκλεισμού της δυνατότητας για αναδρομική τροποποίηση ή παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού».

τροποποίησης του λογισμικού,

θ) ⁽²⁾αυτόματης ενέργειας των αθροίσεων των ποσών των ημερολογίων, των λογαριασμών, των ισοζυγίων, των καταστάσεων και των στηλών των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας και μεταφοράς τους από μία σελίδα σε άλλη.

(Σ.Σ. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού άρχισαν να ισχύουν από 1/1/1993, βλέπε § 1 άρθρου 40).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 23

1. Όταν εφαρμόζεται μηχανογραφικό σύστημα, δεν απαγορεύεται παράλληλα να εφαρμόζεται και χειρόγραφο.

Όταν εφαρμόζεται μηχανογραφικό σύστημα, δεν απαγορεύεται παράλληλα να εφαρμόζεται και χειρόγραφο. οπότε στην κάθε περίπτωση ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις Π.χ. Δελτία αποστολής σειρά Α, Β, χειρόγραφα. Δελτία Αποστολής σειρά Γ, Δ, μηχανογραφικά. Βιβλία κεντρικού μηχανογραφικά - βιβλία υποκαταστήματος χειρόγραφα ή ορισμένα βιβλία μηχανογραφικά, και άλλα χειρόγραφα κ.λπ. (Άρθρο 22 και § 22.1 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

Στην § 22.1 της Εγκ. Κ.Β.Σ. επισημαίνεται, όμως, ότι, δεν μπορεί ο επιτηδευματίας το ίδιο βιβλίο (π.χ. το γενικό ή ένα αναλυτικό ημερολόγιο) άλλοτε να το τηρεί μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα (εκτός της περίπτωσης βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού) ή ένα στοιχείο (π.χ. δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο - δελτίο αποστολής) να το εκδίδει μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων (π.χ, είδη, ποσότητες, τιμή μονάδας και αξία των αγαθών) και τα λοιπά δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα. Το νόημα της ερμηνευτικής αυτής εγκυκλίου, είναι να μην συμπληρώνεται το μισό στοιχείο μηχανογραφικά και από τη μέση και κάτω χειρόγραφα, για αποφυγή καταστρατηγήσεων. (Σχετική Εγκ. 1077642/638 ΠΟΛ. 1005/3-1-96).

Σημειώνεται ότι η ώρα έναρξης αποστολής επιτρέπεται να αναγράφεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο του ΔΑ, άρα είναι δυνατόν να γραφεί χειρόγραφα.

2. Υποχρεώσεις χρηστών. Χρόνος διαφύλαξης Η/Μ μέσων

α) Να έχουν εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην ελληνική γλώσσα (άρθρο 23 § 1 α').

β) Να, διαθέτουν στο φορολογικό έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό,

για να εκτυπωθούν ή εμφανιστούν στην οθόνη τα ζητούμενα στοιχεία ή για να γίνουν ανάλογες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στις εγγραφές των βιβλίων, όσο και στις δυνατότητες του λογισμικού (άρθρο 23 § 1β').

γ) Να επιτρέπουν στο συνεργείο ελέγχου στο οποίο συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή (άρθρο 23 § 1β' όπως ισχύει με το άρθρο 13 του Π.Δ. 134/96. Από 1/8/96).

δ) Να διαφυλάσσουν το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού για 6 χρόνια από τη λήξη της χρήσης την οποία αφορά. Δηλαδή ουσιαστικά για 6 χρόνια από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία θα σταματήσουν τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ή θα αλλάξουν εγχειρίδιο οδηγιών (άρθρο 23 § 1γ και 21 § 2).

ε) Τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών, πρέπει να διαφυλάσσονται μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους. Δηλαδή:

1. Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα:

- α) Βιβλίο αγορών και εσόδων" εξόδων
- β) Ημερολόγια πρωτογενών εγγραφών - βιβλία υποκαταστήματος
- γ) Main courant
- δ) Βιβλίο κίνησης οχημάτων
- ε) Βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης
- στ) Βιβλίο αποθήκευσης
- ζ) Δεδομένα βιβλίου αποθήκης (εγγραφή σε CD)

2. Μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού:

- α) Αναλυτικά καθολικά
- β) Γενικό καθολικό

Όταν τα ανωτέρω βιβλία δεν εκτυπώνονται στις παραπάνω προθεσμίες αλλά φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή εγγράφονται σε οπτικούς δίσκους τότε τα μέσα αποθήκευσης πρέπει να φυλάσσονται μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους.

στ) Να διαφυλάσσει για 6 χρόνια, από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που αφορά, τα. ισοζύγια του γενικού καθολικού και (από 1/9/2002: ισοζύγια Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών) τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης όταν εκδίδονται (και από 1/9/2002 τον οπτικό δίσκο εγγραφής των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης), καθώς και τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων όταν δεν εκτυπώνονται και υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. σε δισκέτες (άρθρα 23 §

1γ', 24 § 1-4).

3. Υποχρεώσεις γραφείων μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων

Τα λογιστικά γραφεία και γενικά οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη μηχανογραφική τήρηση βιβλίων επιτηδευματιών έχουν υποχρέωση να διαφυλάσσουν το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού και να διαθέτουν το κατάλληλο προσωπικό κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για τη χρήση του λογισμικού (άρθρο 23 §1β'). «Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων από λογιστικό γραφείο, ο επιτηδευματίας δεν έχει υποχρέωση να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο. οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή να διαθέτει το κατάλληλο προσωπικό στο φοροτεχνικό έλεγχο. Τις υποχρεώσεις αυτές τις έχει μόνο το λογιστικό γραφείο που τηρεί τα βιβλία του επιτηδευματία (Εγκ. Κ-Β.Σ.3/92 § 23.1.2)».

4. Παράβαση γραφείων μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων

Αν στην προηγούμενη περίπτωση, διαπιστωθεί παράβαση, Π.χ. μη επίδειξη του λογισμικού ή άρνηση διάθεσης προσωπικού ή το λογισμικό μην ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων κ.λπ τότε παράβαση καταλογίζεται όχι μόνο σε βάρος της επιχείρησης που έχει αναλάβει τη μηχανογραφική τήρηση, αλλά και σε βάρος του επιτηδευματία για τον οποίο γίνεται ο συγκεκριμένος έλεγχος. Τα παραπάνω συνάγονται από το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 23, όπου αναφέρεται «Τις υποχρεώσεις των περιπτώσεων α' και β' έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων επιτηδευματιών» δηλαδή εκτός από τον επιτηδευματία, ο οποίος πάντοτε έχει ευθύνη είτε απασχολεί έμμισθο προσωπικό, είτε χρησιμοποιεί ελεύθερους επαγγελματίες, είτε απευθύνεται σε άλλες επιχειρήσεις μηχανογραφικής τήρησής των βιβλίων του, όπως προκύπτει από τα άρθρα 23-24 σε συνδυασμό με την παρ. 8 περ. ια του άρθρου 5 του Ν. 2523/97.

5. Λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων κατά τη μηχανογραφική τήρηση

Η μη διαφύλαξη του ισοζυγίου του γενικού - αναλυτικών καθολικών καθώς και η μη διαφύλαξη της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων είναι λόγοι χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 30 (βλέπε άρθρο 30 § 3).

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 30 § 3 περίπτωση δ' οριζόταν ως λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού στο φορολογικό έλεγχο ή αν το εγχειρίδιο οδηγιών δεν περιείχε λεπτομερή ανάλυση των λειτουργικών της χρήσης του λογισμικού. Από 1/1/2003 (Ν. 3052/02) καταργήθηκε η σχετική διάταξη, οπότε οι ανωτέρω πλημμέλειες δεν ορίζονται πλέον ως λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων.

Άρθρο 24

Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

1. ⁽¹⁾ Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας:

α) Ενημερώνει τα ημερολόγιά του στις προθεσμίες που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17. Η εκτύπωση αυτών γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

β) Εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών» στο οποίο εμφανίζονται τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, καθώς και των υπολοίπων αυτών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα, τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών, καθώς και τὰ υπόλοιπά τους, χρεωστικά και πιστωτικά, μέχρι το τέλος του μήνα που αφορούν.

γ) Εκτυπώνει τα αναλυτικά καθολικά και το γενικό καθολικό στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης

1. Η παραγρ. 1 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 5 § 1 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα αυτού, ενημερώνει τα ημερολόγιά του και το βιβλίο αποθήκης στις προθεσμίες, που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17. Η εκτύπωση των ημερολογίων γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

Σε μηνιαία βάση και μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, ο επιτηδευματίας μπορεί, αντί της μηνιαίας εκτύπωσης του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης, να εκτυπώνει ισοζύγιο του γενικού καθολικού και κατάσταση του βιβλίου αποθήκης. Στην κατάσταση αυτή εμφανίζονται για μεν τα είδη που κινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα προοδευτικά αθροίσματα μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα κατά ποσότητα και αξία και τα ποσοτικά υπόλοιπα, για δε τα είδη που δεν κινήθηκαν το προοδευτικό συνολικό ποσό αξιών χρέωσης και πίστωσης όλων των ειδών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα».

του ισολογισμού με δυνατότητα μη εκτύπωσής τους, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

2. ⁽²⁾ **Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης** ενημερώνει αυτό στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17 και αποθηκεύει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις τα δεδομένα αυτού με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων των κινηθέντων ειδών σε οπτικό δίσκο (CD - ROM τεχνολογίας WORM) ο οποίος σημαίνεται (θεωρείται) και προστατεύεται από επιπλέον προσπάθειες εγγραφής, ώστε να διασφαλίζονται οι πληροφορίες που περιέχονται σ' αυτόν. Σε κάθε οπτικό δίσκο αποθηκεύονται τα δεδομένα ενός μόνο μήνα και επί μη επιτυχημένης εγγραφής του CD το κατεστραμμένο CD αρχειοθετείται και γίνεται νέα εγγραφή σε άλλο θεωρημένο CD.

Αντί της αποθήκευσης των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης ο επιτηδευματίας μπορεί να αποθηκεύει για μεν τα είδη που κινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα προοδευτικά αθροίσματα μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα κατά ποσότητα και αξία και τα

2. Η παραγρ. 2 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 5 § 1 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«2. Εφόσον τηρούνται τα πιο πάνω μηνιαία ισοζύγια και οι καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, η εκτύπωση του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης γίνεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού. Τα αναλυτικά καθολικά εκτυπώνονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού».

^(α) «Το βιβλίο αποθήκης όταν τηρούνται καταστάσεις βιβλίου αποθήκης καθώς και τα αναλυτικά καθολικά μπορεί να μην εκτυπώνονται στο τέλος της χρήσης, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης και υπάρχει δυνατότητα εκτύπωσης αυτών, εντός (3) τριών ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο»,

^(β) «Εφόσον είναι αντικειμενικά αδύνατη η εκτύπωση αυτή, μέσα στην παραπάνω προθεσμία, για λόγους που σχετίζονται με τον απαιτούμενο χρόνο ή την ποσότητα των εντύπων, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να την παρατείνει μέχρι δεκαπέντε (15) ημέρες».

α. Το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 24 προστέθηκε με το άρθρο 43 § 18 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 11-5-94.

β. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 24, προστέθηκε με το άρθρο 14 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96.

ποσοτικά υπόλοιπα, με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων των κινηθέντων ειδών που περιλαμβάνονται, για δε τα είδη που δεν κινήθηκαν το προοδευτικό συνολικό ποσό αξιών χρέωσης και πίστωσης όλων των ειδών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα. Στην περίπτωση αυτή το βιβλίο αποθήκης εκτυπώνεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού με δυνατότητα μη εκτύπωσής του εφόσον τα δεδομένα του φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

3. ⁽³⁾ Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνει:

α) το βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα,

β) μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων - εξόδων.

4. ⁽⁴⁾ Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας για τις οικονομικές

3. Η παραγρ. 3 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 5 § 1 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«3. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Η εκτύπωση των βιβλίων γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

4. Η παραγρ. 4 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 5 § 1 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«4. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας για τις οικονομικές πράξεις του υποκαταστήματός του:

α) ^(v) εκτυπώνει το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών και αποστέλλει αυτό στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα».

β) ⁽⁶⁾ ενημερώνει το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων μέσα στην προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού και εκτυπώνει αυτό ή το φύλλο ανάλυσης και ελέγχου εντός του πρώτου δεκαπενθήμερου του επόμενου μήνα,

πράξεις του υποκαταστήματός του:

α) Εκτυπώνει το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών και αποστέλλει αυτό στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα.

β) Ενημερώνει το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων μέσα στην προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού και εκτυπώνει αυτό ή το φύλλο ανάλυσης και ελέγχου εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα.

Τα βιβλία των παραπάνω περιπτώσεων μπορούν να μην εκτυπώνονται και τα δεδομένα τους να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

γ) Ενημερώνει το βιβλίο αποθήκης και αποθηκεύει τα δεδομένα του κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού,»

5. «⁽⁵⁾ Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας διαθέτει κεντρική

γ) ενημερώνει και εκτυπώνει το βιβλίο αποθήκης, καθώς και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αποθήκης, μέσα στις προθεσμίες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού».

γ. Η περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 24 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος 1/1/2000, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. η' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη περίπτωση είχε ως εξής:

α) εκτυπώνει το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών και αποστέλλει αυτό στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημέρα που αφορά.

δ. Η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 43 § 19 του Ν. 2214/94. Έναρξη ισχύος 11.5.94. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«β) ενημερώνει το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων μέσα στην προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού και εκτυπώνει αυτό ή το φύλλο ανάλυσης και ελέγχου εντός των πρώτων είκοσι (20) ημερών του επόμενου μήνα».

5. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 24 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 43 § 20 του Ν. 2214/94. Έναρξη ισχύος 11-5-94. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας διαθέτει κεντρική μονάδα (Η/Υ), με την οποία παρακολουθεί τα λογιστικά στοιχεία όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μπορεί, μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του ή μετά από έγκρισή του, εφόσον η κεντρική μονάδα είναι σε τόπο εκτός της χωρικής του αρμοδιότητας ή πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία με έδρα το νομό Αττικής ή Θεσσαλονίκης, να εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα στη μονάδα αυτή τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο αποθήκης κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης, όταν η μεταβίβαση των εγγραφών από τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις γίνεται είτε με απ' ευθείας

μονάδα (Η/Υ), με την οποία παρακολουθεί τα λογιστικά στοιχεία όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μπορεί, **μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση** στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ της έδρας του, να εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα στη μονάδα αυτή τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο αποθήκης κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης, όταν η μεταβίβαση των εγγραφών από τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις γίνεται είτε με απευθείας σύνδεση, είτε με άλλα ηλεκτρονικά μέσα, στις προβλεπόμενες προθεσμίες».

«⁽⁶⁾ Τα τυπωμένα βιβλία ή τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποστέλλονται μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη του μήνα της εκτύπωσης στην επαγγελματική εγκατάσταση την οποία αφορούν, όπου και φυλάσσονται

Τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα βιβλία ή οι θεωρημένοι οπτικοί δίσκοι (CD - ROM) μπορεί να φυλάσσονται στο χώρο της κεντρικής μονάδας του ΗΝ μέχρι τη χρησιμοποίησή τους».

6. Η εκτύπωση της ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι τη λήξη της προθεσμίας της παραγράφου 7 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Η κατά ποσότητα και αξία εκτύπωση των αποθεμάτων γίνεται μέσα στην προθεσμία της παραγράφου 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

«⁽⁷⁾ Το βιβλίο μετόχων των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, μπορεί να εκτυπώνεται μία φορά στο τέλος της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού με τους κατόχους των μετοχών κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, με την

σύνδεση, είτε με άλλα ηλεκτρονικά μέσα, στις προβλεπόμενες προθεσμίες»

6. Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 5 του άρθρου 24 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 5 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Τα προηγούμενα εδάφια είχαν ως εξής:

«Τα τυπωμένα βιβλία αποστέλλονται μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη του μήνα της εκτύπωσης στην επαγγελματική εγκατάσταση την οποία αφορούν, όπου και φυλάσσονται.

Τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα βιβλία μπορεί να φυλάσσονται στο χώρο της κεντρικής μονάδας του Η/Υ μέχρι την χρησιμοποίησή τους».

7. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 24 προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 2579/1998 και ισχύει από 17.2.1998 σύμφωνα με την περ. στ' του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

προϋπόθεση ότι οι αναλυτικές κινήσεις του βιβλίου μετόχων θα φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης και υπάρχει δυνατότητα εκτύπωσης αυτών όταν ζητηθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.».

«⁽⁸⁾ Τα πρόσθετα και ειδικά βιβλία ενημερώνονται και εκτυπώνονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την τήρησή τους, με εξαίρεση τα βιβλία που ενημερώνονται βάσει εκδιδόμενων παραστατικών, τα οποία μπορεί να εκτυπώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από τον εξουσιοδοτούμενο από αυτόν υπάλληλο, είναι δυνατή η εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί, άμεσα των δεδομένων των βιβλίων αυτών μέχρι και την τελευταία ημέρα ενημέρωσης».

«⁽⁹⁾ Με την προϋπόθεση του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και το βιβλίο κίνησης οχημάτων».

7. «⁽¹⁰⁾ Οι προθεσμίες που ορίζονται για την εκτύπωση των βιβλίων που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου αυτού, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι, όταν ζητηθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ή από τον εξουσιοδοτημένο

8. Το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 24, προστέθηκε με το άρθρο 9 § 28 του Ν. 2753/99 και ισχύει από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26περ. θ' του ίδιου νόμου.

9. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 24 προστέθηκε με το άρθρο 5 § 3 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16του ίδιου νόμου.

10. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 24, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 14 § 2 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Οι προθεσμίες που ορίζονται για την εκτύπωση των βιβλίων που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου αυτού, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι, όταν ζητηθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ή από εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, είναι δυνατή η εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί αμέσως των υπολοίπων όλων ή μερικών των λογαριασμών του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης και εντός δύο ημερών όλων ή μερικών των βιβλίων που τηρούνται μέχρι την ημέρα, που σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, έπρεπε να έχει γίνει η εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ».

από αυτόν υπάλληλο, είναι δυνατή η εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί αμέσως των υπολοίπων όλων ή μερικών των λογαριασμών του γενικού καθολικού, του βιβλίου αποθήκης καθώς και του υπολοίπου ταμείου και εντός δύο ημερών όλων ή μερικών των βιβλίων που τηρούνται μέχρι την ημέρα, που σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1

και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, έπρεπε να έχει γίνει η εισαγωγή των στοιχείων στον ΗΥ». Εφόσον είναι αντικειμενικά αδύνατη η εκτύπωση αυτή μέσα στις παραπάνω προθεσμίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο εξουσιοδοτημένος από αυτόν υπάλληλος μπορεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να τις παρατείνει.

Οι προθεσμίες ενημέρωσης και εκτύπωσης των βιβλίων με τις τρέχουσες συναλλαγές παρατείνονται αυτοδίκαια για όσο χρόνο ορίζεται για τις παραπάνω εκτυπώσεις.

«⁽¹¹⁾ Τα αποθηκευμένα δεδομένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 4 εκτυπώνονται εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η ανωτέρω προθεσμία μπορεί να παρατείνεται μέχρι δεκαπέντε (15) ημέρες, εφόσον η εκτύπωση των αποθηκευμένων δεδομένων είναι εξαιρετικά δυσχερής στην προβλεπόμενη προθεσμία. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιούται με μη τήρηση των βιβλίων που εμπεριέχονται σ' αυτά.»

8. Οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων. Σε περίπτωση παράτασης του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων παρέχεται ισόχρονη παράταση και στον χρόνο εκτύπωσής τους.

11. Τα τρία τελευταία εδάφια της παρ. 7 του άρθρου 24 προστέθηκαν με το άρθρο 5 § 4 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

(Σ.Σ. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού είχαν αρχίσει να ισχύουν από 1/1/1993, βλέπε § 1 άρθρου 40 και βεβαίως τις πιο πάνω σημειώσεις για τις επιμέρους αλλαγές).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 24

1. Ενημέρωση μηχανογραφικών βιβλίων. Έννοια ενημέρωσης, εκτύπωσης

Στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων αυτά ενημερώνονται (πληκτρολογούνται τα δεδομένα - εισάγονται στη μνήμη του Η/Υ - λογιστικοποιούνται) στο χρόνο ενημέρωσης που ορίζεται και για τα χειρόγραφα βιβλία (άρθρα 24 § 1, 3 και 17 § 1, 2). Βλέπε πίνακα χρόνου ενημέρωσης και εκτύπωσης στο άρθρο 17).

Δηλαδή στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων έχουμε δυο φάσεις:

α. Της εισαγωγής -ενημέρωσης των δεδομένων στον Η/Υ.

Διευκρινίζεται ότι η ενημέρωση των βιβλίων συντελείται με την λογιστικοποίηση της εγγραφής και όχι με την εισαγωγή (πληκτρολόγηση) των εγγραφών και την παραμονή τους σε προσωρινό αρχείο.

β. Της εξαγωγής - εκτύπωσης - απομνημόνευσης των δεδομένων στα θεωρημένα ή αθεώρητα, κατά περίπτωση έντυπα ή στα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

2. Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας (24 § 1)

1. Βιβλία που τηρούνται:

α) Ημερολόγια Γενικής Λογιστικής

- Γενικό Ημερολόγιο - Βοηθητικά Ημερολόγια
- Αναλυτικά Ημερολόγια – Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
- Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού

β) Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής

γ) Γενικό Καθολικό

δ) Αναλυτικά Καθολικά και,

ε) Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών (άρθρο 24 § 1 περίπτ. β') τηρείται πάντοτε όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά.

2. Χρόνος ενημέρωσης - εκτύπωσης - αποθήκευσης

A. Χρόνος ενημέρωσης

Τα μηχανογραφικά τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας ενημερώνονται στους ίδιους χρόνους που ενημερώνονται και τα χειρόγραφα βιβλία. Βλέπε άρθρο 17 και πίνακες αυτού του άρθρου.

B. Χρόνος εκτύπωσης .

1) Γενικό Ημερολόγιο, Βοηθητικά Ημερολόγια, Αναλυτικά Ημερολόγια, Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο: εκτυπώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα ,που αφορούν.

2) Ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, εκτυπώνεται μέχρι, το κλείσιμο του ισολογισμού. ,

3) Γενικό καθολικό - Αναλυτικά καθολικά, εκτυπώνονται- επίσης μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

4) Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής:

- Μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού όταν εξάγεται ετήσιο αποτέλεσμα.

- Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της περιόδου που αφορά όταν εξάγεται βραχύχρονο αποτέλεσμα, με εξαίρεση το ημερολόγιο της τελευταίας περιόδου της χρήσης που εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα.

Γ. Αποθήκευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα

Όλα τα παραπάνω βιβλία εκτυπώνονται αθεώρητα (εκτός του Ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών). Μπορεί όμως αυτά να μην εκτυπώνονται και τα δεδομένα τους να αποθηκεύονται (στους χρόνους της εκτύπωσης) σε οποιοδήποτε ηλεκτρομαγνητικό μέσο (δισκέτα, αθεώρητο CD κλπ.).

Σημειώνεται ως προς τα ξενοδοχεία, ότι όταν τα βιβλία Γ' κατηγορίας της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά και τηρείται η main courant μηχανογραφικά, εκτυπώνεται και αυτή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και δεδομένου ότι το περιεχόμενό της προσιδιάζει με αυτό των ημερολογίων, εκτυπώνεται αθεώρητη, με δυνατότητα ενταμίευσης του περιεχομένου της σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Προϋπόθεση αποθήκευσης: Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να αποθηκεύει το περιεχόμενο των παραπάνω βιβλίων, με την προϋπόθεση της εκτύπωσης όλων ή μερικών από αυτά μέσα σε 3 μέρες όταν ζητηθεί από τον έλεγχο. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί μέχρι 15 ημέρες όταν υπάρχει δυσχέρεια αναπαραγωγής τους στην προθεσμία των τριών ημερών (Άρθρο 24 § 7 όπως ισχύει).

3. Το Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών εκτυπώνεται θεωρημένο (ΚΑ 275) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Οι πράξεις κλεισίματος του ισολογισμού εκτυπώνονται μέχρι το κλείσιμο του

ισολογισμού σε 13ηεκτύπωση του ισοζυγίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 § 3 περίπτ. στ' και ζ'

Επισήμανση. Το ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών δεν αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα θεωρημένα ή αθεώρητα, αλλά εκτυπώνεται πάντοτε σε θεωρημένο έντυπο.

3. Βιβλία που εκτυπώνονται υποχρεωτικά σε θεωρημένα ή αθεώρητα έντυπα

1) Η μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών (θεωρημένη) κεντρικού ή υποκαταστήματος.

2) Η μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων (θεωρημένη) κεντρικού, ή υποκαταστήματος.

3) Το Ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών» (θεωρημένο) Της έδρας ή του υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική.

4) Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων (αθεώρητο).

5) Το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού (θεωρημένο).

6) Οι καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων (θεωρημένη) κεντρικού ή υποκαταστήματος ή αποθηκευτικών χώρων.

7) Τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από το άρθρο 10 § 1 και 5 καθώς και τα ειδικά βιβλία που ορίζονται με αποφάσεις, εκτυπώνονται σε θεωρημένα έντυπα άμεσα, Εξαίρεση έχει γίνει για τα βιβλία αποθήκευσης, κίνησης οχημάτων και προσωρινής εναπόθεσης που προαιρετικά επιτρέπεται να εγγράφονται σε CD.

4. Ηλεκτρομαγνητική αποθήκευση δεδομένων βιβλίου αποθήκης ή μηνιαίας κατάστασης. Καταχώρηση σε οπτικό δίσκο (CD-ROM τεχνολογίας WORM) ο οποίος θεωρείται

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης ενημερώνει αυτό ποσοτικά και κατ' αξία εντός δέκα ημερών (άρθρο 17 § 2) και

Άρθρο 24. Μηχανογραφική ενημέρωση και έκδοση βιβλίων και στοιχείων

αποθηκεύει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις τα δεδομένα αυτού / με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων των κινηθέντων ειδών σε οπτικό δίσκο (CD-ROM τεχνολογίας WORM) ο οποίος σημαίνεται (θεωρείται) και προστατεύεται από επιπλέον προσπάθειες εγγραφής, ώστε να διασφαλίζονται οι πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν.

Σε κάθε οπτικό δίσκο αποθηκεύονται τα δεδομένα ενός μόνο μήνα και επί μη επιτυχημένης εγγραφής του CD το κατεστραμμένο CD αρχαιοθετείται και γίνεται νέα εγγραφή σε άλλο θεωρημένο CD.

Αντί της αποθήκευσης των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης ο επιτηδευματίας μπορεί να αποθηκεύει

- για μεν τα είδη που κινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα προοδευτικά αθροίσματα μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα κατά ποσότητα και αξία και τα ποσοτικά υπόλοιπα, με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων των κινηθέντων ειδών που περιλαμβάνονται,
- για δε τα είδη που δεν κινήθηκαν το προοδευτικό συνολικό ποσό αξιών χρέωσης και πίστωσης όλων των ειδών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα.

Στην περίπτωση αυτή το βιβλίο αποθήκης εκτυπώνεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού με δυνατότητα μη εκτύπωσής του εφόσον τα δεδομένα του φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης. Άρθρο 5 § 1 Ν. 3052/02, άρθρο 24 § 2, 4 Κ.Β.Σ.

Άρθρο 24. Μηχανογραφική ενημέρωση και έκδοση βιβλίων και στοιχείων

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ
ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ)**

Είδος	Προοδευτικά αθροίσματα μέχρι 30.6					Κίνηση 1.7 έως 31.7					Κόστος πωληθέντων	Μικτό κέρδος
	Ποσότητες			Αξίες		Ποσότητες			Αξίες			
	Εισαγωγή	Εξαγωγή	Υπόλοιπο	Εισαγωγή	Εξαγωγή	Εισαγωγή	Εξαγωγή	Υπόλοιπο	Εισαγωγή	Εξαγωγή		
A	100	40	60	1.000,00	800,00	30	50	40	300,00	1.000,00		
B												
Λοιπά είδη που δεν κινήθηκαν				32.850,00	54.891,30							

Άρθρο 25 Ειδικές διατάξεις

1. Η εκτύπωση των θεωρημένων βιβλίων και καταστάσεων, μπορεί να γίνεται σε ενιαίο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί γενικής αρίθμησης, με την προϋπόθεση ότι κατά την εκτύπωση αποτυπώνεται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης, δίδεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων κάθε είδους βιβλίου ή κατάστασης και με το σημείωμα θεώρησης γνωστοποιείται στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. το είδος των βιβλίων και των καταστάσεων που θα εκτυπωθούν από το ενιαίο έντυπο.

«⁽¹⁾ Η επέκταση της δυνατότητας της εκτύπωσης και άλλου θεωρημένου βιβλίου ή κατάστασης από το ίδιο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί επιτρέπεται, εφόσον πριν από την εκτύπωση του νέου βιβλίου ή κατάστασης δηλωθεί αυτό εγγράφως στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ που θεώρησε το μηχανογραφικό χαρτί».

2. Επιτρέπεται η έκδοση των φορολογικών στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης, που φέρει ενιαία αρίθμηση, εφόσον με το σημείωμα θεώρησης γίνει γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., για το είδος και τις σειρές των στοιχείων που εκδίδονται από αυτό και με την προϋπόθεση ότι κατά τη μηχανογραφική έκδοση αποτυπώνεται ο τίτλος και η σειρά του στοιχείου με ενιαία εσωτερική αρίθμηση για κάθε είδος και σειρά στοιχείου. Η επέκταση της δυνατότητας έκδοσης και άλλου είδους ή άλλης σειράς στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος επιτρέπεται, εφόσον πριν από την έκδοση αυτή δηλωθεί τούτο εγγράφως στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που θεώρησε τα στοιχεία αυτά.

«3. ⁽²⁾ Εφόσον από το υποκατάστημα του επιτηδευματία

1. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 προστέθηκε με το άρθρο 43 § 21 του Ν.2214/94. Ισχύει από 11-5-94

2. Η παρ. 3 του άρθρου 25 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 5 § 5 του Ν. 3052/02: Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παρ. είχε ως εξής:

«Εφόσον από το υποκατάστημα του επιτηδευματία μεταβιβάζονται οι λογιστικές εγγραφές ή καταχωρήσεις με απευθείας σύνδεση στην κεντρική μονάδα Η/Υ, μπορεί μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ της έδρας, να μην τηρεί βιβλία στην εγκατάσταση αυτή, με εξαίρεση το βιβλίο αποθήκης, τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 και την κατάσταση

μεταβιβάζονται οι λογιστικές εγγραφές ή καταχωρήσεις με απευθείας σύνδεση στην έδρα, μπορεί μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας, να μην τηρεί βιβλία στην εγκατάσταση αυτή, με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 και την κατάσταση απογραφής υποκαταστήματος. Στην περίπτωση αυτήν οι αγορές, τα έσοδα και το ταμείο του κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στον Η/Υ, και τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης ή το βιβλίο αποθήκης των υποκαταστημάτων που βρίσκονται πάνω από 50 χλμ. ή σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα, μπορεί να καταγράφονται μόνο στον οπτικό δίσκο που τηρείται στην έδρα με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή από το υποκατάστημα άμεσα η ανάγνωση και η εκτύπωση του περιεχομένου του οπτικού δίσκου μέχρι και το μήνα που είναι εγγεγραμμένος».

4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σ' αυτές.

5. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού η ενημέρωση των βιβλίων παρατείνεται για δέκα (10) ημέρες, εφόσον γίνει σχετική γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της

απογραφής υποκαταστήματος. Στην περίπτωση αυτή οι αγορές, τα έσοδα και το ταμείο, του κάθε υποκαταστήματος, παρακολουθούνται χωριστά στον Η/Υ.

Η παρ. 3 του άρθρου 25, είχε τεθεί με το άρθρο 15 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 1/8/96. Η προηγούμενη παράγραφος έχει ως εξής:

«Εφόσον από το υποκατάστημα του επιτηδευματία ενεργούνται μόνο πωλήσεις ή παρέχονται μόνο υπηρεσίες, των οποίων τα στοιχεία μεταβιβάζονται με απευθείας σύνδεση στην κεντρική μονάδα Η/Υ, η έκδοση του φορολογικού στοιχείου στον πελάτη καλύπτει οποιαδήποτε άλλη υποχρέωση του επιτηδευματία στην εγκατάσταση αυτή, με εξαίρεση την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 και τη σύνταξη κατάστασης απογραφής υποκαταστήματος. Στην περίπτωση αυτή τα έσοδα κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στον Η/Υ».

Δ.Ο.Υ. Όταν τα αίτια της μη ενημέρωσης συνεχίζονται και μετά από το χρόνο της παράτασης αυτής οι πρωτογενείς εγγραφές, μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης γίνονται χειρόγραφα σε αντίστοιχα βιβλία ή σε ένα γενικό ημερολόγιο ή στα μηχανογραφικά έντυπα. Τα στοιχεία, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να εκδίδονται και από ιδιαίτερη σειρά εντύπων.

Μετά τη λειτουργική αποκατάσταση του συστήματος γίνεται άμεσα η μεταφορά των εγγραφών από τα χειρόγραφα βιβλία στον Η/Υ, καθώς και η εκτύπωση των βιβλίων ή καταστάσεων, εφόσον παρήλθε η προθεσμία εκτύπωσής τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Άρθρο 26
Διαχειριστική περίοδος

1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και **μεγαλύτερο** του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των εικοσιπενσσάρων μηνών.

Ως διαχειριστική περίοδος έναρξης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, θεωρείται και εκείνη κατά την οποία ο επιτηδευματίας, λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων, άρχισε να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.

2. «⁽¹⁾ Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο την 30ή Ιουνίου ή την 31 η Δεκεμβρίου κάθε έτους.

Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλοδαπής επιχείρησης, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή,

β) η ημεδαπή επιχείρηση στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση και

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με

1. Η παρ. 2 του άρθρου 26, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 29 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«2. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο την 30η Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους.

ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση,

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Επί αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας, οι επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων α', β', γ' και δ' μπορούν, χωρίς έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσαρμόζουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής ή της συμμετέχουσας επιχείρησης».

3. ⁽²⁾ Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. « ⁽³⁾

2. Η παρ. 3 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 2873/2000 (ΦΕΚ Α' 225) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν με 30.6.2000 και μετά.

Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«Μετάθεση του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου επιτρέπεται μόνο εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για τη μετάθεση αυτή απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο μέσα στον ενδέκατο μήνα της διαχειριστικής περιόδου, της οποίας ζητείται η παράταση του χρόνου λήξης».

3. Το τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 26 αντικαταστάθηκε και προστέθηκε και νέο εδάφιο με το άρθρο 6 § 1 του Ν. 3052/02 με έναρξη ισχύος 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. **Το αντικατασταθέν εδάφιο είχε ως εξής:**

«Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί».

Κατ' εξαίρεση για την αλλαγή για πρώτη φορά του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου δεν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αλλά η υποβολή σχετικής γνωστοποίησης η οποία υποβάλλεται στις ανωτέρω οριζόμενες προθεσμίες. Η αίτηση ή η γνωστοποίηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί»,

4. Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, για οποιοδήποτε λόγο, αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 26

1. Γενικά περί διαχειριστικής περιόδου

Η διαχειριστική περίοδος μιας επιχείρησης, είναι ένα ορισμένο από τις διατάξεις χρονικό διάστημα, στο οποίο υπολογίζονται τα καθαρά κέρδη της (της επιχείρησης).

Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη ή λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας για πρώτη φορά, είτε κατά την έναρξη, είτε μεταγενέστερα υποχρεωτικά, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου, όχι όμως και πλέον των εικοσιπεννάρων μηνών.

Η διαχειριστική περίοδος για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας αρχίζει πάντοτε 1/1 και κλείνει 31/12, εκτός βεβαίως κατά την έναρξη και διακοπή των εργασιών.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο 30 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου. Την επιλογή της διαχειριστικής περιόδου την κάνει ο επιτηδευματίας κατά την έναρξη των εργασιών ή στην χρήση που για πρώτη φορά τηρεί υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Επιτρέπεται να αλλάξει διαχειριστική περίοδο με έγκριση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι.

Κατ' εξαίρεση για την αλλαγή για πρώτη φορά του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου δεν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αλλά η υποβολή σχετικής γνωστοποίησης. Βλέπε θέμα 3γ' στη συνέχεια.

1. Διαχειριστική περίοδος (Άρθρο 29 Ν. 2238/94)

1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης ή διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατά εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από εικοσιτέσσερις μήνες.

2. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους.

Κατά εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του.

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή και

β) Η ημεδαπή επιχείρηση στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

γ) Η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση,

δ) Η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η συμμετέχουσα επιχείρηση,

Επί αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας, οι επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων α', β', γ' και δ' μπορούν, χωρίς έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσαρμόζουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής ή της συμμετέχουσας επιχείρησης. 11) Η προσαρμογή μπορεί να γίνεται είτε με επιμήκυνση είτε με σύντμηση της διαχειριστικής περιόδου.

3. Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία **διαχειρίσεις**, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων. Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Σε αυτή την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.

4. Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της φορολογίας, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

5. **Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου** με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από τη λήξη, της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκτρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

Άρθρο 27 Απογραφή

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

«⁽¹⁾ Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους».

2. Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.

3.⁽²⁾ Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με

1. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με το άρθρο 6 § 2 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

2. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 27 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο».

Τα δύο πρώτα εδάφια της παρ. 3 του άρθρου 27 είχαν τεθεί όπως ίσχυαν, σε αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου, με το άρθρο 9 § 30 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο».

άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. **Η καταχώρηση**, η οποία **περιλαμβάνει** το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα αυτού, καθώς και η συνολική του αξία.

«⁽³⁾**Προκειμένου περί υποκαταστήματος που δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα ή αποθηκευτικού χώρου**, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις». Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών.

«⁽⁴⁾**Για υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα**, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα.»

«4.⁽⁵⁾**Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο α-**

3. Το πέμπτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 27 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Προκειμένου περί υποκαταστήματος, εφόσον τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις».

4. Το έβδομο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 27 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας, διακεκριμένα».

5. Η παρ. 4 του άρθρου 27 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του και

πογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του Ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία».

5. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.

6. Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς - γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον καταχωρείται ανάλυση καθενός λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία.

7. «⁽⁶⁾Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά κατ' είδος και ποσότητα όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το

γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία - μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στην απογραφή αναπόσβεστη αξία μιας δραχμής, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία».

6. Η παρ. 7 του άρθρου 27, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 31 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα, τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία».

Άρθρο 27. Απογραφή

βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία».

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 27

1. Απογραφή έναρξης και λήξης, τρόπος σύνταξής της

Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας οφείλει να συντάξει απογραφή έναρξης της πρώτης με βιβλίο απογραφών διαχειριστικής του περιόδου. Από τη δεύτερη διαχειριστική του περίοδο και μετά ως απογραφή έναρξης θεωρείται η απογραφή λήξης της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά κατά ομοειδείς κατηγορίες στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και εντός των προθεσμιών κατάρτισης του ισολογισμού, ύστερα από την ποσοτική καταμέτρησή τους ή ύστερα από την πραγματική επαλήθευση του υπολοίπου κάθε λογαριασμού.

Από τον Κώδικα παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, εκτός από τα αποθέματα, με το υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού του γενικού καθολικού, εάν η ανάλυση κάθε περιληπτικού λογαριασμού (π.χ. πελάτες, προμηθευτές, δάνεια κ.λπ.) προκύπτει από αθεώρητες καταστάσεις ή ισοζύγια (§ 6 άρθ. 27). Η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών θα γίνει με μια εγγραφή π.χ. υπόλοιπα προμηθευτών 38.320 Ευρώ. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται κατά ομοειδείς κατηγορίες και η ανάλυση αυτών προκύπτει από το μητρώο παγίων (§ 4 άρθρου 27).

Τα αποθέματα του κάθε αποθηκευτικού χώρου (κεντρικού, υποκαταστήματος, αποθήκης, εργοταξίου, κάθε τρίτος) μπορεί να καταχωρούνται αναλυτικά και διακεκριμένα σε θεωρημένες καταστάσεις απογραφής. Στις καταστάσεις αυτές καταχωρείται και η αξία αποτίμησης αναλυτικά και στο βιβλίο της έδρας καταχωρείται πλέον με ένα ποσό η συνολική αξία των αποθεμάτων αυτών (§ 27.3.4 Εγκ. 3/24-11-92) και Εγγ. 1001682/10/17-1-1994).

Σημειώνεται ότι τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο και όχι κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου (Άρθρο 27 § 3 όπως ισχύει από 17-11-1999).

Διευκρινίζεται ότι είναι δυνατή η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών των συναλλαγματικών και των γραμματίων εισπρακτέων

ή πληρωτέων συγκεντρωτικά (με ένα ποσό), με την απαραίτητη όμως προϋπόθεση ότι τηρούνται από τον επιτηδευματία αθεώρητες (από 1/1/2003) καταστάσεις ή ισοζύγια σε ιδιαίτερη στήλη των οποίων θα καταχωρείται η ονομαστική αξία κάθε συναλλαγματικής ή γραμματίου που παραμένει ανεξόφλητο στο τέλος της χρήσης. Το άθροισμα της στήλης αυτής, που θα εμφανίζει το ποσό των ανεξόφλητων συναλλαγματικών και γραμματίων κατά το τέλος της χρήσης, θα καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών,

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις κατά είδος μετοχής (π.χ. μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Α.Ε. "Ψ", μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Α.Ε. «Χ», ή προνομιούχες μετοχές, κοινές κλπ., ομολογίες Ελληνικού Δημοσίου κλπ.), με αναγραφή της ποσότητας, της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας τους.

Τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων (ιδιωτών και επιτηδευματιών) που βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία καταχωρούνται κατ' είδος και ποσότητα.

Η απογραφή έναρξης της πρώτης με λογιστικά βιβλία διαχειριστικής περιόδου συντάσσεται κατά τον ίδιο τρόπο και εντός των ίδιων προθεσμιών όπως και η απογραφή λήξης. Στις περιπτώσεις που δεν υπάρχουν πάγια ή αποθέματα, η απογραφή έναρξης αναπληρώνεται από την αναλυτική καταχώρηση των άλλων στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων (§ 2 άρθρο 27). (Σχετ. § 188 Εγκ. 40/1977 και § 27.2, 27.6 Εγκ. ΚΒ.Σ.).

2. Έννοια απογραφής

Κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ και των κανόνων της λογιστικής απογραφή είναι: η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης, τα οποία υπάρχουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου). Με την απογραφή επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν γίνει στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός των εξαγομένων από τα λογιστικά βιβλία αποτελεσμάτων, γιό το λόγο αυτό πρέπει να είναι αναλυτική και πραγματική. (Σχετ. § 141 Εγκ. 117/1968 και § 187 Εγκ.

40/1977). Αν δεν καταρτιστεί ειλικρινής απογραφή και πρόστιμο επισύρει και εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών (ΣΤΕ 2673/78).

3. Έννοια επαγγελματικής περιουσίας

Στην έννοια του όρου επαγγελματική περιουσία περιλαμβάνεται:

α) το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως, τα οποία έχουν σχέση με την άσκηση του επαγγέλματός της, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, μηχανήματα, μέσα μεταφοράς, έπιπλα κλπ.), τα αποθέματα (πρώτες και βοηθητικές ύλες, είδη συσκευασίας, προϊόντα, υποπροϊόντα, εμπορεύματα κ.λπ.), τα χρεόγραφα, τα γραμμάτια εισπρακτέα, κάθε είδους επαγγελματική απαίτηση, τα χρηματικά διαθέσιμα, κλπ.),

β) το σύνολο των στοιχείων του παθητικού, όπως είναι τα βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα, οφειλόμενα ενοίκια και κάθε είδους επαγγελματική υποχρέωση του επιτηδευματία σε τρίτους που υπάρχει κατά την ημέρα της απογραφής και

γ) το σύνολο των στοιχείων της καθαρής περιουσίας, όπως είναι τα αποθεματικά κάθε μορφής, κεφάλαιο κλπ. (Σχετ. Εγκ. 3/24-11-92).

4. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων Γ.Λ.Σ. § 2.2.103

«1. Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λπ. βαθμού).

2. Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού -της τελευταίας βαθμίδας).

Άρθρο 27. Απογραφή

- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

3. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τήρσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο(π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται».

Σ.Σ. Οι παραπάνω διατάξεις του Γ.Λ.Σ. είναι υποχρεωτικές για τις ΑΕ, ΕΠΕ και κατά μετοχές ΕΕ, οι οποίες ελέγχονται από τους ορκωτούς λογιστές και υποχρεώνονται σε (πλήρη) τήρηση του Γ.Λ.Σ. με το άρθρο 7 του Ν. 1882/90 (βλέπε άρθρο 7), πρακτικά είναι απαραίτητο για όλες τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ κατηγορίας (άρθρο 27 § 4).

4α. Απογραφή παγίων περιουσιακών στοιχείων μετά την 1/1/2003. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

Τίθεται ρητή διάταξη (άρθρα 7 § 2 και 27 § 4 του ΚΒΣ, με το άρθρο 2 § 6 του Ν. 3052/02) για τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ

κατηγορίας ότι πρέπει να τηρούν μητρώο παγίων κατά τα οριζόμενα στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και συγκεκριμένα στην παρ. 2.2.103. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

Ουσιαστικά δεν αλλάζει κάτι, πρόκειται απλά για νομοθετική κάλυψη στις διατάξεις του ΚΒΣ ρυθμίσεων του ΓΛΣ.

Οπότε πλέον σε κάθε περίπτωση τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

- α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
- β) αποσβέσεις και
- γ) αναπόσβεστη αξία.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να

παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία, ως μονάδα μνήμης.

Η διάταξη αυτή αν και ισχύει από την 1/1/2003 και δεν καταλάμβανε την απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου που έληγε πριν την 1/1/2003 (π.χ. της 31/12/2002) για τη καταχώρηση των οποίων ίσχυε η αντίστοιχη προϊσχύουσα διάταξη του άρθρου 27 § 3, εντούτοις έγινε δεκτό από τη Διοίκηση με την Εγκ. ΠΟΛ. 1271/12-12-2002 ότι μπορούσε να τηρηθεί αθεώρητο και το μητρώο παγίων που τηρήθηκε για 31/12/2002 με τις προηγούμενες διατάξεις.

παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων. Επιπλέον η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.

Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, καθώς και η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση.

Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Π.Δ. 1123/1980. Ομοίως δεν απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα εφαρμοστεί η νέα μέθοδος».

3. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων παγίων, που ορίζονται στις περιπτώσεις 1, 2, 3, 4 και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του Π.Δ. ...

αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ 283 Α')».

α. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 28 είχε προστεθεί με την παρ. 2 του άρθρου 19α του Ν. 2459/97.

1123/1980.

Της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνονται υπόψη, ανάλογα, τα όσα ορίζονται, για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περίπτωση 9 της παραπάνω παραγράφου.

β) Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται

γ) Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

5.⁽²⁾ Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

α)⁽³⁾ Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που

2. Η παρ. 5 του άρθρου 28, είχε τεθεί με το άρθρο 20 § 13 του Ν. 2386/7-3-1996 (ΦΕΚ 43Α). Έναρξη ισχύος από τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1/1/1995 και μετά. Άρθρο 29 περ. ζ' ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

«Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

α) οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

β) για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως α' ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

γ) οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους.

δ) Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου».

3. Το πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 28 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 6 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

α) Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο

είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους». **Ειδικότερα οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και χρεόγραφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.**

β) Για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως α' ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

γ)«⁽⁴⁾ Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους».

«⁽⁵⁾ Ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει 31-12-2003 οι ανωτέρω μετοχές ή συμμετοχές μπορεί να αποτιμηθούν στην τιμή κτήσης τους».

δ) Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους

4. Η περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 28 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 6 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη περίπτωση είχε ως εξής:

«γ) Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους».

5. Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 5 του άρθρου 28, προστέθηκε με το άρθρο 32 § 5 του νόμου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

6. Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμώνται σε δραχμές με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

α) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

β) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπροθέσμων απαιτήσεων, και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

7. Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

αα) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση αβ', αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκον της διαίρεσης του υπόλοιπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος ή τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών

πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

αβ) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

β) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

βα) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

ββ) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης

προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα,

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

δ) Καταργήθηκε⁽⁶⁾

8. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, θεωρούνται: α) βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης και β) μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

9. Οι τραπεζικές επιχειρήσεις μπορούν να μεταφέρουν τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές της περιπτώσεως β' της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για το μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που η πραγματοποίησή τους κρίνεται αβέβαιη.

6. Η περ. δ' της παρ. 7 του άρθρου 28 καταργήθηκε με το άρθρο 6 § 7 του Ν. 3052/02 από 1-1-2003. Η προηγούμενη διάταξη που είχε τεθεί με το άρθρο 7 § 1 του Ν. 2842/2000 για το Ευρώ είχε ως εξής:

«δ) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την είσπραξη ή εξόφληση των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων (αντίστοιχα) σε Ευρώ, κατά το ημερολογιακό έτος 2001, είτε κατά την αποτίμηση αυτών, καθώς και των διαθέσιμων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 28

1. Αποθέματα - Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί § 2.2.200 Γ.Λ.Σ.

1. Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

2. Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία: (1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της (2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων (3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, (4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων, (5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ: των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

3. Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων:

α. Εμπορεύματα (Λ.20): Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

β. Έτοιμα προϊόντα (Λ.21): Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.

γ. Ημιτελή προϊόντα (Λ.21): Είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

δ. Υποπροϊόντα (Λ.22): Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες.

Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

ε. Υπολείμματα (Λ.22): Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

στ. Παραγωγή σε εξέλιξη (Λ.23): Είναι οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

ζ. Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Λ.24): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

η. Υλικά συσκευασίας (Λ.24): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

θ. Αναλώσιμα υλικά (Λ.25): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαιών συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

ι. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων (Λ.26): είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

ια. Είδη συσκευασίας (Λ.28): Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και

παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς Λ.20 ή Λ.21.

2. Αποτίμηση αποθεμάτων: Βασικές γνώσεις

- Η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων επιλέγεται, στην πρώτη χρήση με βιβλία τρίτης κατηγορίας, από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

- Η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με βάση οποιοδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων.

- Επιπλέον η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.

- Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (ΕΛΒ), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής καθώς και η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση.

- Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών βιβλίων η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Π.δ. 1123/1980.

- Δεν απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα εφαρμοστεί η νέα μέθοδος. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003. . Άρθρο 28 § 2 ΚΒΣ όπως ισχύει με το άρθρο 6 §5 Ν. 3052/02.

3. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής.

«1...2... (ΣΣ αποτίμηση αποθεμάτων ορίζεται ευθέως στην §1 του άρθρου 28 του ΚΒΣ).

3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους,

μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα (§ 2.2.205 Γ.Λ.Σ.).

4. Εννριολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση ,ών αποθεμάτων (περ. 6 § 2.2.205 Γ.Λ.Σ.)

Τιμή κτήσεως: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

5. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως (περ. 7 § 2.2.205 Γ.Λ.Σ.)

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο (Σ.Σ. με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Αλλαγή μεθόδου επιτρέπεται μετά από έγκριση της ΕΛΒ άρθρο 28 § 2).

α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου

+ αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως

Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου

+ ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

Σαφώς προκύπτει από τον τύπο υπολογισμού της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους, ότι η περίοδος σταθμίσεως είναι δυνατόν να είναι ετήσια ή μικρότερη του έτους (μηνιαία, διμηνιαία κ.λπ.), αρκεί να ακολουθείται παγίως, δηλαδή, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με παραλλαγές ανάλογα με την επιλεγόμενη περίοδο σταθμίσεως, από την οποία διαμορφώνεται και ο τίτλος (η ονομασία) της αντίστοιχης παραλλαγής, όπως:

- μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του τριμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους κ.λπ.

Τονίζεται ότι η επιλεγόμενη παραλλαγή εφαρμόζεται πάγια, υποκείμενη για οποιαδήποτε μεταβολή της στις διατάξεις του άρθρου 28 παραγρ. 2 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992). Σχετ. Γνωμ. ΕΣΥΛ 202/7-2-94.

β. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων: Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

Αξία προηγούμενου
υπολοίπου

+ αξία νέας αγοράς
στην τιμή κτήσεως

Ποσότητα προηγούμενου
υπολοίπου

+ ποσότητα νέας αγοράς

γ. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F .I. F. O .): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First In - First Out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή, πρώτη εξαγωγή (L. I . F . O .): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In - First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

ε. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (α-δ) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

στ. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών

Άρθρο 28. Αποτίμηση στοιχείων απογραφής

μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Άρθρο 29
Ισολογισμός. Αποτελέσματα χρήσης

1.⁽¹⁾ Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

⁽²⁾ **Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που τελούν σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου».**

2. Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ' αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

«3. ⁽³⁾Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων

1.Η παρ. 1 του άρθρου 29, τέθηκε όπως ισχύει από τη χρήση που αρχίζει από 1/1/97 και μετά με το άρθρο 16 και 22 του Π.Δ. 134/96. Η προηγούμενη είχε ως εξής:

«Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση, ισολογισμό της επιχείρησής του, καθώς και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202 και 4.1.302 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980».

2.Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 29 προστέθηκε με το άρθρο 6 § 8 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

3.Η παρ. 3 του άρθρου 29 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 9 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:

3. (α) Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης, της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν το ποσό (β) των διακοσίων πενήντα εκατομμυρίων (250.000.000) δραχμών (Σ.Σ. Δεν τροποποιήθηκε ρητά με το Ν. 2948/01 για το Ευρώ, άρα μετατρέπεται με τη

γενική αρχή «διά του 340,75», Άρθρο 28 § 4 του ίδιου νόμου) υπογράφονται και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου της ή τον υπεύθυνο κατάρτισης του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος πρέπει να έχει α) άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 475/1991 (Φ.Ε.Κ. 176 Α'), ή πτυχίο του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Πάντειου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών και εγγραφή στο Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις για την άσκηση του οικονομολογικού επαγγέλματος, ή πτυχίο του τμήματος Λογιστικής της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) και άδεια για υπογραφή ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας και β) πενταετή τουλάχιστον συναφή προϋπηρεσία από τη λήψη του πτυχίου σε λογιστικό - οικονομικό κλάδο του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα.

Όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα είναι (γ) από διακόσια πενήντα εκατομμύρια (250.000.000) δραχμές μέχρι τριακόσια πενήντα εκατομμύρια (350.000.000)(γ) δραχμές μπορεί τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης να τον υπογράψει ο προϊστάμενος του λογιστηρίου, που έχει πτυχίο των τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων και Τουριστικών Επιχειρήσεων της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. και τουλάχιστον δεκαετή προϋπηρεσία, όπως αυτή καθορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, και άδεια για υπογραφή ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας.

Κατ' εξαίρεση, ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, που προβλέπουν τα προηγούμενα εδάφια, μπορεί να υπογράφονται και από τον προϊστάμενο λογιστηρίου ή τον υπεύθυνο κατάρτισης του ισολογισμού, ο οποίος δεν συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις που προβλέπονται σ' αυτά τα εδάφια, εφόσον αποδεικνύεται ότι έχει υπογράψει, από το έτος 1965 μέχρι και τις 30 Απριλίου 1977, ισολογισμούς επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα τουλάχιστον τριών χρήσεων.

Για κάθε παράβαση των διατάξεων της παραγράφου αυτής οι κυρώσεις που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό επιβάλλονται χωριστά στον υπόχρεο στην τήρηση βιβλίων και στον προϊστάμενο του λογιστηρίου που υπέγραψε τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα».

α. Το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 43 § 22 του Ν. 2214/94. Τα προηγούμενα εδάφια είχαν ως εξής:

«Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης, της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν ογδόντα εκατομμυρίων (180.000.000) δραχμών υπογράφονται και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου της ή τον υπεύθυνο κατάρτισης του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος πρέπει να έχει άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 475/1991 (Φ.Ε.Κ. 176 Α'), ή πτυχίο του τμήματος Λογιστικής της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των

χρήσης υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών λογιστή - φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998 (ΦΕΚ 228 Α') με αναγραφή του ονοματεπωνύμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του Α.Φ.Μ., της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας.

Όταν ο λογιστής - φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 340/1998, αναγράφεται ακόμη η επωνυμία του γραφείου, η διεύθυνση της έδρας, ο Α.Φ.Μ., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο αριθμός μητρώου της άδειας λειτουργίας του γραφείου».

Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) και πενταετή τουλάχιστον συναφή προϋπηρεσία από τη λήψη του πτυχίου σε λογιστικό – οικονομικό κλάδο του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα.

Όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα είναι από εκατόν ογδόντα εκατομμύρια (180.000.000) δραχμές μέχρι τριακόσια πενήντα εκατομμύρια (350.000.000) δραχμές μπορεί τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης να τον υπογράφει ο προϊστάμενος του λογιστηρίου, που έχει πτυχίο των τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων και Τουριστικών Επιχειρήσεων της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. και τουλάχιστον δεκαετή προϋπηρεσία, όπως αυτή καθορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο».

β. Το όριο μεταβλήθηκε με την παράγρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 2579/1998. Ισχύει από 1.1.1998 για όσους η διαχειριστική περίοδος έληξε την 31.12.1997 και για τους λοιπούς υπόχρεους από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μετά την 31.12.1997. Άρθρο 32 περ. δ' του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο όριο ήταν 180.000.000.

γ. Δεν τοποθετήθηκε νέο όριο με το Ν. 2948/2001 για το Ευρώ, άρα μετατρέπονται με τη γενική αρχή «διά του 340,75». Άρθρο 28 § 4 του Ν. 2948/2001.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 29

1. Ισολογισμός

Ο Ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή. Ακολουθεί την απογραφή και αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας. Η κατάρτιση του Ισολογισμού είναι ο αντικειμενικός σκοπός σε όλα τα στάδια της λογιστικής εργασίας.

Από τη λογιστική θεωρία προκύπτει ότι υπάρχουν δύο τύποι Ισολογισμών, ο οριζόντιος και ο κάθετος. Στην ελληνική πρακτική έχει κυριαρχήσει ο οριζόντιος Ισολογισμός, εξάλλου ο κάθετος Ισολογισμός από τη χρήση 1987 και μετά δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται (άρθρο 42γ Ν. 2190/20).

Ο οριζόντιος Ισολογισμός έχει το σχήμα λογαριασμού, στον οποίο αναγράφονται, αριστερά το ενεργητικό και δεξιά το παθητικό.

Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος όλες οι υποχρεώσεις καθώς και τα ίδια κεφάλαια, τα οποία αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης προς τους εταίρους ή μετόχους η τον επιχειρηματία.

Ο Ισολογισμός βασίζεται στην εξίσωση:

Ενεργητικό = Ίδια κεφάλαια + Υποχρεώσεις.

2. Υπόχρεοι σύνταξης ισολογισμού

Υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού έχουν οι επιτηδευματίες που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας, για κάθε διαχειριστική περίοδο, καθώς και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Γ.Λ.Σ. που παρατίθενται πιο κάτω.

Υποχρέωση ακόμη υπάρχει από 1/1/2003 και για τα πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/94 που βρίσκονται σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους

3. Λογαριασμός 89 «Ισολογισμός» § 2.2.812 Γ.Λ.Σ.

«1. Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103.

2. Η κατάσταση του ισολογισμού, στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα στοιχεία που προβλέπονται από το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103, όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, δηλαδή, όταν από την οικονομική μονάδα τηρούνται οι σχετικοί λογαριασμοί, δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

3. Ο λογαριασμός 89 χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

4. Ειδικότερα ο λογαριασμός 89 λειτουργεί ως εξής:

α. Στο τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, μετά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματός του, χρεώνεται (ο λογ. 89) με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός απ' αυτούς, που έτσι μηδενίζονται, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός απ' αυτούς, που επίσης με τον τρόπο αυτό μηδενίζονται.

Οι εγγραφές χρεώσεως και πιστώσεως του λογαριασμού 89, στο τέλος κάθε χρήσεως, οι οποίες ονομάζονται «εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών του ισολογισμού», γίνονται, είτε αμέσως μετά τη διενέργεια όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά για κάθε λογαριασμό που το υπόλοιπό του οριστικοποιείται για την εμφάνισή του στον ισολογισμό.

β. Με την έναρξη της χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού, έπεται από τη διαδικασία διενέργειας των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, που ολοκληρώνεται μέσα στη χρονική περίοδο (προθεσμία) η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, χρεώνεται (ο λογ. 89) με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς. .

Οι εγγραφές χρεώσεως και πιστώσεως του λογαριασμού 89, κατά την έναρξη της χρήσεως που ακολουθεί την κατάρτιση του ισολογισμού (κατά τη διάρκεια της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού που τρέχει στην επόμενη χρήση), οι οποίες ονομάζονται «εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών του ισολογισμού», γίνονται, είτε αμέσως έπειτα από τη διαδικασία διενέργειας όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά για κάθε λογαριασμό που, μετά την οριστικοποίηση του υπολοίπου του για την εμφάνισή του στον ισολογισμό, κλείνει σύμφωνα με όσα καθορίζονται παραπάνω».

4. Λογαριασμοί για κλείσιμο βιβλίων τέλους χρήσης (89.01), άνοιγμα βιβλίων νέας χρήσης (89.00) Ε.ΣΥ.Λ. Γνωμ. 18/13.5.87

«Κλείσιμο βιβλίων χρήσης-Λ/σμός 89.01 Γ.Λ.Σ.

Όπως είναι γνωστό, το κλείσιμο των βιβλίων στο τέλος κάθε χρήσης, με λογιστικές εγγραφές, δεν είναι υποχρεωτικό, επειδή ούτε από οποιαδήποτε διάταξη της νομοθεσίας μας προβλέπεται, ούτε είναι αναγκαίο για τη λογιστική συμφωνία ημερολογίου-καθολικού. Η έννοια της υποχρεωτικής χρησιμοποίησης του λογ/σμού 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως» της παρ. 2.1.8 (βλέπε και παρ. 2.2.812 περίπτ. 4) του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Γ.Λ.Σ.) είναι ότι, σε περίπτωση που γίνεται το κλείσιμο των βιβλίων με λογιστικές εγγραφές, χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό υποχρεωτικά ο λογ/σμός 89.01.

Άνοιγμα βιβλίων νέας χρήσης - Λ/σμός 89.00 Γ.Λ.Σ.

Το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσης, με λογιστικές εγγραφές είναι υποχρεωτικό (χρεωστικά υπόλοιπα λογαριασμών σε πιστωτικά υπόλοιπα λογαριασμών). Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή ενημερώνονται μόνο οι λογ/σμοί, δεν θα υπήρχε συμφωνία ημερολογίου-καθολικού και αυτό είναι ανεπίτρεπτο όσο από τις αρχές της διπλογραφικής λογιστικής και από την ελληνική νομοθεσία. Στην περίπτωση αυτή χρησιμοποιείται υποχρεωτικά ο λογ/σμός 89.00 «Ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως», σύμφωνα με την παράγρ. 2.1.7 (βλέπε και παρ. 2.2.812 περίπτ. 4) του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (ΓΛΣ).

Δεν συμφωνούμε «ότι η διαδικασία ανοίγματος των βιβλίων της

νέας χρήσης, η οποία προβλέπεται από το ΓΛΣ δημιουργεί περιπ. εργασία σε μηχανογραφημένα συστήματα και σοβαρώτατα προβλήματα αποδυνάμωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου», για τους εξής δύο λόγους:

α. Σε μηχανογραφημένα συστήματα η μεταφορά γίνεται αυτόματα και συγχρόνως για όλους τους λογαριασμούς ισολογισμού, οι οποίοι παρουσιάζουν υπόλοιπα κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης. Όμως, η μεταφορά αυτή περνάει μέσα από προγραμματισμένη διαδικασία ενημέρωσης, τόσο του ημερολογίου, όσο και των καθολικών. Αν εωοεί ότι με τη μεταφορά αυτή ενημερώνονται μόνο τα καθολικά, αυτό δεν είναι ούτε νόμιμο, ούτε σύμφωνο με τις αρχές της διγραφικής λογιστικής.

β. Με την παραπάνω διαδικασία μεταφοράς αποκλείεται η μεταφορά του υπολοίπου οποιουδήποτε λογ/σμού σε άλλον, & εκτός αν γίνει παρέμβαση

στο πρόγραμμα που κάνει τη δουλειά αυτή. Συνεπώς, δε δημιουργείται οποιοσδήποτε πρόβλημα αποδυνάμωσης του συστήματος ελέγχου.

γ. Για διευκόλυνσή σας, θέτουμε υπ' όψη σας παρακάτω τα στοιχεία προγράμματος ανοίγματος των βιβλίων της νέας χρήσης, που εφαρμόζεται από πολλές μοναδες του ελληνικού χώρου.

Ο λογ/μός 89.00 αναλύεται ως εξής:

89.00 Λογ/μοί ομάδας λογ/σμοί ομάδας 1 02 Λογ/σμοί ομάδας 2 03
Λογ/σμοί ομάδας 3 04 Λογ/σμοί ομάδας 4 05 Λογ/σμοί ομάδας 5

Τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογ/σμών ισολογισμού (ομάδων 0, 1,2,3,4 και 5) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης, μεταφέρονται στη χρέωση των ίδιων λογαριασμών στα αρχεία της νέας χρήσης (κίνησης/ημερολογίου-καθολικών) και στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 89.00.

Τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογ/σμών ισολογισμού κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης, μεταφέρονται στην πίστωση των ίδιων λογαριασμών στα αρχεία της νέας χρήσης και στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 89.00.

Μετά το πέρας της εργασίας, ο λογ/μός 89.00 είναι μηδενισμένος. Στην απίθανη περίπτωση που ο λογ/σμός αυτός μετά το πέρας της εργασίας μεταφοράς, παρουσιάζει υπόλοιπο, η έρευνα διαπίστωσης του σφάλματος απλοποιείται με την παραπάνω ανάλυση του λογ/μού 89.00.

5. Γνωμοδοτήσεις Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής σχετικές με τον Ισολογισμό - Αποτελέσματα χρήσης

1. Λογαριασμοί για κλείσιμο βιβλίων τέλους χρήσης (89.01) και άνοιγμα βιβλίων νέας χρήσης (89.00). Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 18/13-5-1997.

2. Τρόπος συγκέντρωσης κόστους επιμόρφωσης προσωπικού για να εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» ιδιαιτέρως η ίδια συμμετοχή Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 202/28-2-94.

3. Αμοιβαία Κεφάλαια. Τύπος καταστάσεων Ισολογισμού - Αποτελεσμάτων χρήσης και Διανομής Κερδών - υποδείγματα Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 233/23-12-94.

4. Ισολογισμός Τραπεζών. Θέση καταχώρησης αξιογράφων. Γνωμ; Ε.Σ.Υ.Λ. 238/8-3-95.

5. Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων όταν δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 193/7-1-1994.

6. Υποδείγματα Ισολογισμού, καταστάσεως λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και Γενικής Εκμεταλλεύσεως παρατίθενται στη συνέχεια. Γνωμ. Ε.ΣΥΛ 270/10-7-96.

6. Τροποποίηση εγγραφών Ισολογισμού

Όταν παρέλθει η προθεσμία σύνταξης του Ισολογισμού δεν επιτρέπεται για οποιοδήποτε λόγο να γίνουν τροποποιητικές εγγραφές του Ισολογισμού. Ακόμα και όταν λαμβάνεται απόφαση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων για την τροποποίηση του Ισολογισμού αυτή λαμβάνεται υπόψη για το ιδιωτικό γενικά δίκαιο Εμπορικό ή Αστικό ΣτΕ 2205/91.

Η απόφαση αυτή ΣτΕ 2205/91 έκρινε, κατά το πραγματικό μέρος, τροποποίηση Ισολογισμού που έγινε μετά την προθεσμία σύνταξης, στην οποία αναμόρφωση η εταιρεία συμπεριέλαβε ειδικές δαπάνες εξαγωγών τις οποίες αρχικά δεν είχε υπολογίσει. Με το πιο πάνω σκεπτικό απέρριψε την τροποποιητική δήλωση, καθώς και τις

συγκεκριμένες δαπάνες.

Αυτονόητο είναι ότι η τροποποίηση του Ισολογισμού και η κατάρτιση νέου επιτρέπεται, εάν αυτό γίνει εντός των προθεσμιών περάτωσης του Ισολογισμού και εφόσον καταχωρηθούν σε θεωρημένο ημερολόγιο - εγγραφών ισολογισμού.

7. Μη σύνταξη Ισολογισμού - Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Σε περίπτωση που δαπιστωθεί παράβαση μη σύνταξης Ισολογισμού, τότε αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της Γ(αρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 2238/94, στην οποία ορίζεται ότι «όταν διαρρέυσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα χωρίς να κλειστεί διαχείριση, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά», αν και τούτο ρητά δεν προβλέπεται από το άρθρο 30 του ΚΒΣ.

Εwoείται ότι στην περίπτωση που νομίμως γίνεται χρήση υπερδωκάμηνης διαχειριστικής περιόδου δεν ισχύουν τα προαναφερόμενα.

8. Η κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως Γ.Λ.Σ. § 4.1.400

1. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.402.

2. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

3. Στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία του

Άρθρο 29. Ισολογισμός Αποτελέσματα χρήσης

υποδείγματος της παρ. 4.1.402, εφόσον τα στοιχεία υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.

4. Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν: (1) στη χρήση του ισολογισμού και (2) στην προηγούμενη αυτού χρήση.

5. Στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.402. Παρακάτω ακολουθούν κάποια υποδείγματα ισολογισμών

Άρθρο 29. Ισολογισμός Αποτελέσματα χρήσης

9. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΛΛΗΜΕΛΩΣΤΗΜΕΝΟ ΜΕ ΤΟ ΑΡΙΘΡΟ 9 ΤΗΣ ΚΑΤ'ΕΞΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΕΚΚ. (24.12.2003)

ΣΕΛΑΣΟΥΤΕΣ 24ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1981
2ης ΕΤΑΠΡΟΪΚΗΣ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1980)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

A. ΟΙΚΟΝΟΜΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Κατά το οποίο έχει κληθεί να καταβάλει μετά το τέλος της ετήσιας χρήσης ποσό όψεως Δ (24.12)

B. ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

79.10 1. Έσοδα λειτουργίας και κερδοφόρα επενδύσεις
79.20 2. Συνέλλογες εισοδήματα, ενοίκια, τόκοι και κέρδη από επενδύσεις
79.30 3. Έσοδα από μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων
79.40 4. Άλλα έσοδα λειτουργίας

Γ. ΓΛΩΣΣΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

79.11.02 1. Έσοδα από πωλήσεις αγαθών
79.11.03 2. Έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών
79.11.04 3. Έσοδα από πωλήσεις δικαιωμάτων
79.11.05 4. Έσοδα από πωλήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων
79.11.06 5. Άλλα έσοδα λειτουργίας

Λογ. Κλάσ. Πρωτ. 1981
1982 1983
1984 1985
40% 40%

Γενικό
Κλάσ. Πρωτ. 1980
1981
1982
1983
1984
40% 40%

Δ. ΜΑ ΕΣΦΗΜΑΤΑ

40.00.01 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
40.00.02 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
40.00.03 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
40.00.04 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

Ε. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

41.00 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
41.01 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
41.02 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
41.03 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
41.04 5. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
41.05 6. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

Ζ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

42.00 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
42.01 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
42.02 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
42.03 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

Η. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

43.00 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
43.01 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
43.02 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
43.03 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

Θ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

44.00 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
44.01 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
44.02 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
44.03 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

Ι. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

45.00 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.01 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.02 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.03 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.04 5. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.05 6. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.06 7. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.07 8. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.08 9. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
45.09 10. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

Κ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

46.00 1. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.01 2. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.02 3. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.03 4. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.04 5. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.05 6. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.06 7. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.07 8. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.08 9. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)
46.09 10. Αποθεσία λειτουργίας (α.α.) (..... 0%)

79.11.07 1. Έσοδα από πωλήσεις αγαθών
79.11.08 2. Έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών
79.11.09 3. Έσοδα από πωλήσεις δικαιωμάτων
79.11.10 4. Έσοδα από πωλήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων
79.11.11 5. Άλλα έσοδα λειτουργίας

Λ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

79.11.12 1. Έσοδα από πωλήσεις αγαθών
79.11.13 2. Έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών
79.11.14 3. Έσοδα από πωλήσεις δικαιωμάτων
79.11.15 4. Έσοδα από πωλήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων
79.11.16 5. Άλλα έσοδα λειτουργίας

Μ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

79.11.17 1. Έσοδα από πωλήσεις αγαθών
79.11.18 2. Έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών
79.11.19 3. Έσοδα από πωλήσεις δικαιωμάτων
79.11.20 4. Έσοδα από πωλήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων
79.11.21 5. Άλλα έσοδα λειτουργίας

Ν. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΡΤΑ

79.11.22 1. Έσοδα από πωλήσεις αγαθών
79.11.23 2. Έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών
79.11.24 3. Έσοδα από πωλήσεις δικαιωμάτων
79.11.25 4. Έσοδα από πωλήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων
79.11.26 5. Άλλα έσοδα λειτουργίας

Άρθρο 29. Ισολογισμός Αποτελέσματα χρήσης

10. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΜΕΝΟ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25 ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 78/660/ΕΟΚ, Επ. ΤΗΣ 4ης ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΟΚ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Α/88)
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1998 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1998)

		Ποσό επίκαιρος Χρήσεως 1998	Ποσό προηγούμενης Χρήσεως 1998
70, 71, 72 και 73 (70 έως και 73) - 86.00.00 (80.01)	I. Αποτελέσματα λειτουργιών	XXX	XXX
	Κέρδος προηγούμενης χρήσεως	XXX	XXX
	Μείωση κόστους λειτουργιών		
86.00.00 (80.01)	Κέρδη αποτελέσματα κέρδη ή ζημιών λειτουργιών	XXX	XXX
86.00.01 (74, 75)	Μείωση 1. Άλλα έσοδα λειτουργιών	XX	XX
86.00.06 (89)	2. Αποβλήσεις από το πρώτο κέρδος	XX	XX
86.00.07 (97)	3. Διαφορές αναμορτώσεως και καταργητικού	XX	XX
	Σύνολο	XXX	XXX
86.00.02 (82.01)	ΜΕΙΩΣΗ: 1. Έξοδα λειτουργικών λειτουργιών	XXX	XXX
86.00.03 (82.02)	2. Έξοδα λειτουργικών εργασιών - αναπόθετα	XXX	XXX
86.00.04 (82.03)	3. Έξοδα λειτουργικών διαδικασιών	XX	XX
86.00.05 (82.05)	4. Έξοδα λειτουργικών παρεργιών μη καταλογηθέντα (κόστης αποκατασκευών αθροισικά)	XXX	XXX
86.00.06 (85)	5. Αποβλήσεις από το πρώτο κέρδος	XX	XX
86.00.07 (87)	6. Διαφορές αποτελεσμάτων και καταργητικού	XXX	XXX
	Κέρδη αποτελέσματα κέρδη ή ζημιών λειτουργιών	XXX	XX
	ΜΕΙΩΣΗ (ή μείωση)		
86.01.00 (76.03)	1. Έσοδα παρεργιών	XX	XX
86.01.01 (76.07)	2. Έσοδα παρεργιών	XX	XX
86.01.02 (76.09)	3. Κέρδη πωλήσεως καταργητικού και παρεργιών	XX	XX
86.01.03 (76.02 έως 76.06 ολίγων 76.04)	4. Πιστωτικά κέρδη και πωληθέντα έσοδα	XX	XX
	Μείωση		
86.01.05 (84.10 και 84.12)	1. Προβλήματα αποτελεσμάτων παρεργιών και παρεργιών	XX	XX
86.01.06 (85 και 82.04)	2. Έξοδα επί ζημιών καταργητικού και παρεργιών	XX	XX
86.01.07 (86 και 82.04)	3. Χρεωστικά κέρδη και παροχές έσοδα	XX	XX
	Οσέλι αποτελέσματα κέρδη ή ζημιών αποτελεσμάτων	XXX	XX
	II. ΜΕΙΩΣΗ (ή μείωση) Έσοδα αποτελεσμάτων		
86.02.00 (81.01)	1. Έσοδα επί παρεργιών έσοδα	XX	XX
86.02.01 (81.02)	2. Έσοδα κέρδη	XX	XX
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα παρεργιών παρεργιών	XX	XX
86.02.03 (81.01)	4. Έσοδα επί παρεργιών παρεργιών χρήσεων	XX	XX
	Μείωση		
86.02.07 (81.00)	1. Έσοδα επί παρεργιών έσοδα	XX	XX
86.02.08 (81.02)	2. Έσοδα κέρδη	XX	XX
86.02.09 (82.04)	3. Έξοδα παρεργιών παρεργιών	XX	XX
86.02.10 (82)	4. Προβλήματα για διακρίσεις κέρδους Οργανικά και αποτελέσματα κέρδη ή ζημιών	XX	XX
	ΜΕΙΩΣΗ		
86+85	Σύνολο αποτελέσματα κερδών οσέλιων	XXX	XX
86	Μείωση 01 από οσέλι αποτελέσματα επί λειτουργικών κόστους	XX	XX
86.86	Καθαρά κέρδη/ζημιών κέρδη ή ζημιών 1998/1998 προ φόρων	XX	XX

11. ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Α/88)

		Ποσό Καθαρά Χρήσεως 1998	Ποσό Προηγούμενης Χρήσεως 1998
88.00 ή 88.01 (86.86)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιών) χρήσεως	XXX	XXX
88.02-84 (42.00-02)	(+) ή (-) : Υπόλοιπα αποτελεσμάτων κερδών ή ζημιών προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.40 (42.04)	(+) ή (-) : Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	(XXX)	XXX
88.07 (Υπολόγισμοι 4.1)	(+) : Αποτελεσμάτων προφ. διάθεσης	XXX	XXX
	Σύνολο	XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΩΣΗ 1. Φόρος εισοδήματος	XXX	XXX
88.09	2. Λοιπά μη αναμορτώσιμα στο λειτουργικό κόστος φόρων κέρδη προς διάθεση	XXX	XXX
88.99	ή Ζημιών επί νέου	(XXX)	(XXX)
	Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
41.02	1. Γενικά αποθεματικά	XXX	XXX
53.01	2. Πρώτο μέρωμα	XXX	XXX
41.03	3. Πρόσθετο μέρωμα	XXX	XXX
41.04-05	4. Αποθεματικά μεταβλητών (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.06	5. Έξοδα επί έσοδα αποθεματικών (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.80	6. Αναμορτώσιμα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.91	8α. Αποθεματικά από αποτελέσματα της φορολογικής έσοδα	XXX	XXX
41.92	8β. Αποθεματικά από έσοδα παρεργιών/έσοδα επί άλλων κερδών	XXX	XXX
53.06	7. Αποβλήσεις από κέρδη κερδών και αποθεματικών παρεργιών	XXX	XXX
42.00	8. Υπόλοιπα κερδών επί νέου	XXX	XXX

Άρθρο 29. Ισολογισμός Αποτελέσματα χρήσης

ΟΔΗΓΙΑ ΔΕΛΤΑΟΥ ΓΕΜΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ
 θα καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών
 λογισμίου Γ.Α.Σ. 5 4. 1.402

31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1996 (1 Ιανουαρίου - 31 Δεκεμβρίου 1996)

	Ποσό Κλειόμενης Χρήσεως 1996	Ποσό Προηγούμενης Χρήσεως 1995		Ποσό Κλειόμενης Χρήσεως 1996	Ποσό Προηγούμενης Χρήσεως 1995
ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ		
1. Αποθέματα ενεργείας χρήσεως			Ε. Πωλήσεις		
- Εμπορεύματα	XXX	XXX	- Εμπορεύματα	XXX	XXX
- Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη	XXX	XXX	- Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	XXX	XXX
- Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX	XXX	- Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	XXX	XXX
- Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX	XXX	- Πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας	XXX	XXX
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικών συσκευασίας	XXX	XXX	- Αναλλοίωτων υλών	XXX	XXX
- Αναλλοίωτα υλικών	XXX	XXX	- Αναλλοίωτων πάγιων στοιχείων	XXX	XXX
- Αναλλοίωτα πάγιων στοιχείων	XXX	XXX	- Ειδών συσκευασίας	XXX	XXX
- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	- Άχρηστου υλικού	XXX	XXX
- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	- Υπηρεσιών (κόστος από παροχή υπηρεσιών)	XXX	XXX
2. Αγορές Χρήσεως	XXX	XXX	2. Λοιπά οργανικά έσοδα		
- Εμπορεύματα	XXX	XXX	- Επαρρηθίσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	XXX	XXX
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικών συσκευασίας	XXX	XXX	- Έσοδα παρεχόμενων αμοιβών	XXX	XXX
- Αναλλοίωτα υλικών	XXX	XXX	- Έσοδα κεφαλαίων	XXX	XXX
- Αναλλοίωτα πάγιων στοιχείων	XXX	XXX	- Χρηματοδοτημένες προβλέψεις επεταλλεύσεως	XXX	XXX
- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX			
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων αγοράς	XXX	XXX			
3. ΜΕΣΟΝ: Αποθέματα τίτλων χρήσεως					
- Εμπορεύματα	XXX	XXX			
- Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη	XXX	XXX			
- Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX	XXX			
- Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX	XXX			
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικών συσκευασίας	XXX	XXX			
- Αναλλοίωτα υλικών	XXX	XXX			
- Αναλλοίωτα πάγιων στοιχείων	XXX	XXX			
- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX			
Μεταφορά	XXX	XXX			
4. Οργανικά έσοδα					
- Αμοιβές και έσοδα προσωπικού	XXX	XXX			
- Αμοιβές και έσοδα τρίτων	XXX	XXX			
- Παραχές τρίτων	XXX	XXX			
- Φόροι - Τέλη (τόση των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	XXX	XXX			
- Διάφορα έσοδα					
- Έσοδα μεταφορών	XXX	XXX			
- Έσοδα τσεκίων	XXX	XXX			
- Έσοδα προβολής και διαφήμισης	XXX	XXX			
- Έσοδα ενδοσυν- επιδοσίων	XXX	XXX			
- Ειδικά έσοδα προαίτιας εξουσιοδότησης	XXX	XXX			
- Συνδρομές - Επαφές	XXX	XXX			
- Διαφορές - Επαρρηθίσεις	XXX	XXX			
- Έσοδα από γραμμή ύλη	XXX	XXX			
- Υλικό άμεσης ενδοδότησης	XXX	XXX			
- Έσοδα δημοσκοπήσεων	XXX	XXX			
- Έσοδα συμμετοχών και χρηματοδότησεων	XXX	XXX			
- Ζημιές από πώληση συμμετοχών και χρηματοδότησεων	XXX	XXX			
- Διάφορα	XXX	XXX			
- Τόκοι και ομοίωτα έσοδα	XXX	XXX			
- Αναλλοίωτα πάγιων στοιχείων ενσωματωμένα στο λειτουργικό κόστος	XXX	XXX			
- Προβλέψεις επεταλλεύσεως	XXX	XXX			
Συνολικό κόστος	XXX	XXX			
ΜΕΣΟΝ:					
- Εξοφλησιμη και βοηθητικές παγίων	XXX	XXX			
+ Κεφάλαια ή καταπονήσιμα αποθεμάτων	XXX	XXX			
Συνολικό κόστος εσόδων	XXX	XXX			
Κέρδη επεταλλεύσεως	XXX	XXX			
	80.00	80.00	Ζημιές επεταλλεύσεως	XXX	XXX

(1) ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Ο λογισμικός 78.05 δεν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Άρθρο 30 Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' 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 κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. 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.

«3.⁽¹⁾ Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας

1. Η παρ. 3, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 1-5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου αλλά ΠΡΟΣΟΧΗ όπου προβλέπει επιεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζονται και στα ανέλεκτα έτη. Βλέπε άρθρο 30 § 9. Η προηγούμενη διατάξη είχε ως εξής:

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)^(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 βιβλίο 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)^(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)^(β) εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης 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 στο 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 παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

«(γ) Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (17-11-99) δεν έχουν ελεγχθεί ή εφόσον έχουν ελεγχθεί δεν έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου».

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 αποιολογημένη».

α. Η περ. α' της παρ. 3 είχε τεθεί με το άρθρο 17 § 1 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96, με το άρθρο 22 του ίδιου Π.Δ. Η προηγούμενη διάταξη η οποία είχε τεθεί με το άρθρο 43 § 23 του Ν. 2214/94 και ίσχυσε με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου από 1-1-1995 είχε ως εξής:

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

Η προηγούμενη διάταξη που ίσχυε με το αρχικό Π.Δ. 186/92, μέχρι 31/12/94 έχει ως εξής:

«α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από το άρθρο 10 του Κώδικα αυτού».

β. Η περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 30 καταργήθηκε από 4/6/96 με το άρθρο 17 § 2 και άρθρο 22 § 4 του Π.Δ. 134/96. Η περ. γ' και δ' αριθμήθηκαν σε β' και γ'. Η προηγούμενη β' είχε ως εξής:

«δεν διαφυλάσσει τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια».

γ. Το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 30, είχαν προστεθεί με το άρθρο 9 § 33 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Επίσης με το άρθρο 9 § 32 του ίδιου νόμου η τελεία στο τέλος της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 30, έγινε κόμμα.

κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, δεν τηρεί τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή το αθεώρητο βιβλίο εσόδων - εξόδων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο 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 με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου,

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) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 Ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

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»,

«4.⁽²⁾ Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης

2.Η παρ. 4, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 1-5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου αλλά ΠΡΟΣΟΧΗ όπου προβλέπει επιεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζονται και στα ανέλεκτα έτη. Βλέπε άρθρο 30 § 9. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«4. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο

κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία

υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει 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 ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.

δ)^(α) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του,

ε)^(α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 1 Ο του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν.2265/1992.

στ)^(β) 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 τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, (γ)ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου».

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις 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.

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

α. Οι περιπτώσεις δ' και ε' προστέθηκαν με το άρθρο 43 § 24 του Ν.2214/94 και ισχύουν από 1-1-1995 σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου.

β. Η περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 προστέθηκε με το άρθρο 17 § 3 του Π.Δ.

134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 του ίδιου Π.Δ.

γ. Η φράση «ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν,» στο τέλος του πρώτου εδαφίου της περιπτ. στ' της παραγρ. 4 προστέθηκε με την παραγρ. 7 του άρθρου 15 του Ν. 2579/1998. Έναρξη ισχύος 17.2.1998 σύμφωνα με την περ. στ' του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου ε-δαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 Ο και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις 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.

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

«5.⁽³⁾ Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των

3. Η παρ. 5, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 1-5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου αλλά ΠΡΟΣΟΧΗ όπου

προβλέπει επιεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζονται και στα ανέλεκτα έτη. Βλέπε άρθρο 30 § 9. Η προηγούμενη διατάξη είχε ως εξής:

«5. (α) Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιηδευματία, 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 επιηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή 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 διατάσσει 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.

«(β) Στην έδρα κάθε Οικονομικής Επιθεώρησης συνιστάται τριμελής Επιτροπή, εκτός των Οικονομικών Επιθεωρήσεων Αττικής και Κεντρικής Μακεδονίας, στις οποίες συνιστάται από μία Επιτροπή για κάθε Υποδιεύθυνση αυτών, για την κρίση των Βιβλίων και Στοιχείων των επιηδευματιών αρμοδιότητάς της, που ελέγχθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. ή τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα, οι οποίες συγκροτούνται από:

α) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), η οποία εδρεύει στην περιφέρεια της αντίστοιχης Οικονομικής Επιθεώρησης ή υποδιεύθυνσης αυτής κατά περίπτωση, ως πρόεδρο, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης.

β) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει Δ.Ο.Υ., η οποία εδρεύει μέσα στην περιφέρεια της αντίστοιχης Οικονομικής Επιθεώρησης ή υποδιεύθυνσης αυτής κατά περίπτωση, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης και

γ) Έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης που εδρεύει η Οικονομική Επιθεώρηση, ο οποίος προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Στην κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών συνιστώνται πέντε (5) τριμελείς Επιτροπές, για την κρίση των Βιβλίων και Στοιχείων των επιηδευματιών που ελέγχθηκαν από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), καθεμία από τις οποίες συγκροτείται από:

α) Έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος, Ελέγχου, Βιβλίων και Στοιχείων, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και Τελών και Ειδικών Φορολογιών, της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, που ορίζεται ως πρόεδρος της επιτροπής με την απόφαση ορισμού των μελών αυτής από το αρμόδιο όργανο και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του.

επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του ΕΘ.Ε.Κ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου'. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής

β) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης και

γ) Έναν κοινό εκπρόσωπο των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων Αθήνας και Πειραιά που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτά. Σε περίπτωση διαφωνίας αυτών, ο εκπρόσωπος ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

Η κατά τόπο αρμοδιότητα των παραπάνω επιτροπών ορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών».

Χρήη γραμματέα κάθε Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λεπουργία 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».

α. Η παρ. 5 είχε τεθεί όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 43 § 25, 26, του Ν.2214/94. Στην προηγούμενη διάταξη διέφερε μόνο η σύνθεση της επιτροπής, στην οποία συμμετείχε ένας ορκωτός λογιστής ή ένας καθηγητής της λογιστικής, ο οποίος αντικαταστάθηκε από έναν επιθεωρητή, Δ.Ο.Υ.

β. Τα εδάφια έκτο, έβδομο, όγδοο και ένατο της παραγρ. 5 του άρθρου 30 είχαν τεθεί όπως ισχύουν με την παράγρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2648/1998. Έναρξη ισχύος 22-10-1998, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 4 του ίδιου νόμου. Η

προηγούμενη διάταξη για τον καθορισμό των επιτροπών για το κύρος των βιβλίων είχε τεθεί με το άρθρο 15 § 8 Ν. 2579/98.

είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής.

Η εν λόγω Επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού αποτελούμενη από:

α) έναν σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως πρόεδρο, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό.

β) έναν εκ των προϊσταμένων των διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του,

γ) έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του,

δ) έναν εκπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό,

ε) έναν εκπρόσωπο της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδας, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτή.

Χρέη γραμματέα της Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Εισηγητής για κάθε υπόθεση ορίζεται υπάλληλος του ΕΘ.Ε.Κ που προτείνεται από τον Προϊστάμενο της αρχής αυτής.

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία της επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και οικονομικών ορίζεται η αποζημίωση του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα της Επιτροπής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια».

«6.⁽⁴⁾ Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται

4. Η παρ. 6, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 1-5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου αλλά ΠΡΟΣΟΧΗ όπου προβλέπει επεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζονται και στα ανέλεκτα έτη. Βλέπε άρθρο 30 § 9. Η προηγούμενη διατάξη είχε ως εξής:

«6.^(α) Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές, δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης».

ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σ' αυτά αγορές ή καταχωρεί αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις 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 ζ' και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίο αγорών».

«7.⁽⁵⁾ Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για

«^(β) Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας».

α. Η παρ. 6 του άρθρου 30, είχε τεθεί όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 34 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. **Η προηγούμενη παράγραφος είχε ως εξής:**

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

β. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 30 είχε προστεθεί με το άρθρο 17 § 4 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 του ίδιου Π.Δ.

5. Η παρ. 7, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 1-5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου αλλά **ΠΡΟΣΟΧΗ** όπου προβλέπει επιεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζονται και στα ανέλεκτα έτη. Βλέπε άρθρο 30 § 9. **Η προηγούμενη διατάξη είχε ως εξής:**

«7. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, «^(α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 1 Ο του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν.2065/1992 (ΦΕΚ Α'113)»> 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 παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 Ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 Ευρώ.

β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 Ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 Ευρώ έως και 1.500.000 Ευρώ.

γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 Ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 Ευρώ έως και 9.000.000 Ευρώ.

δ) Ποσοστό 0,5% και για αξία μικρότερη ή ίση των 90.000 Ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 9.000.001 Ευρώ έως και 30.000.000 Ευρώ.

ε) Ποσοστό 0,3% για αξία μικρότερη ή ίση των 180.000 Ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 Ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 Ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

«(β) 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 δε 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 παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

«^(γ) Οι διατάξεις των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας».

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 Ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

«8.⁽⁶⁾Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

9.⁽⁷⁾Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι

6. Η παρ. 8 του άρθρου 30 προστέθηκε με το άρθρο 8 § 6 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1-1-2003 αλλά εφαρμόζονται όταν είναι επιεικέστερες και για τα ανέλεκτα έτη.

7. Η παρ. 9 του άρθρου 30 προστέθηκε με το άρθρο 8 § 6 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1-1-2003 αλλά εφαρμόζονται όταν είναι επιεικέστερες και για τα ανέλεκτα έτη.

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

α. Η πρόταση της παρ. 7 εντός εισαγωγικών μετά τη φράση «αθροιστικά λάθη» προστέθηκε με το άρθρο 43 § 27 του Ν. 2214/94 και ισχύει από 1-1-1995 με το άρθρο 66 περ. ιδ' του ίδιου νόμου.

β. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 30 προστέθηκε με το άρθρο 17 § 5 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22, § 4 του ίδιου Π.Δ.

γ. Το τέταρτο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 30, είχε προστεθεί με το άρθρο 9 § 35 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου».

Άρθρο 30. Κύρος – Απόρρητο βιβλίων & στοιχείων

μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις».

Σημείωση: Από 1-1-2004 και για ης χρήσεις που τα αποτελέσματα εφαρμόζονται με το νέο σύστημα ελέγχου (Μόρια - Point system) δεν εφαρμόζονται πλέον οι διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, εκτός των περιπτώσεων μη τήρησης ή μη διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων στο σύνολό τους. Ν. 3220/28-1-2004 Άρθρο 25 § 2 και άρθρο 17 § 3 (τροποποιεί το άρθρο 30 § 2γ' Ν. 2238/94) και § 4 (προσθέτει περ. στ' στην παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 30

Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή

Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Εσόδων. Εξόδων	Παρατηρήσεις
Μη τήρηση του Ισοζυγίου Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών	Μη τήρηση της Μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων .	Ισχύει από 1/1/2003 νέα περίπτωση
Μη τήρηση των ημερολογίων (θεωρημένων ή αθεώρητων)	Μη τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά)	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Μη διαφύλαξη των αθεώρητων ημερολογίων (μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων της έδρας)	Μη διαφύλαξη του αθεώρητου βιβλίου Εσόδων - εξόδων (σε μηχανογραφική τήρηση)	Ισχύει από 1/1/2003 νέα περίπτωση
Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου αποθήκης ή του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου ή του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών	-	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου απογραφών	Μη τήρηση η μη διαφύλαξη του βιβλίου απογραφών, όταν έχει τέτοια υποχρέωση. Βλέπε άρθρο 6 § 6 και θέματα αυτού	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Μη τήρηση η μη διαφύλαξη του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής του άρθρου 10 § 1 για την παραλαβή εμπορεύσιμων αγαθών που δεν συνοδεύονται με ΔΑ (το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής των επισκευαστών περιλαμβάνεται από 1-1-2003 στην ανακρίβεια)		Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις

Άρθρο 30. Κύρος – Απόρρητο βιβλίων & στοιχείων

Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Λαμβάνει εικονικά μόνο ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας	Ισχύει από 1/1/2003. Είναι νέος λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων, Πριν αποτελούσε λόγο ανακρίβειας. Ως ευνοϊκότερη ρύθμιση καταλαμβάνει και τις προηγούμενες χρήσεις, πριν από την 1/1/2003
Εξοφλεί ημολόγια αξίας ή γενικά φορολογικά στοιχεία 15.000 ευρώ και άνω, με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο (μέσω τραπεζής ή δίγραμμων επιταγών - άρθρο 18§ 2)	Ισχύει από 1/1/2003 και καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εξόφλησης στοιχείων μετά την 1/1/2003

Άρθρο 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 αυτόν, 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 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)⁽¹⁾ για διεκδίκηση πόρων ή άλλων εννόμων δικαιωμάτων τους. Σε καμία όμως περίπτωση δεν επιτρέπεται στις αρχές αυτές να αφαιρούν ή να κατάσχουν τα πιο πάνω βιβλία και στοιχεία.

1. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 31 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 § 6 του Ν. 2556/24-12-1997. Η διαφορά του με την προηγούμενη διάταξη, είναι μόνο ως προς το ΙΚΑ, το οποίο πλέον απέκτησε δικαίωμα ελέγχου των βιβλίων του επιτηδεύματι για-τη διεκδίκηση των εισφορών προς αυτό.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 31

1. Φορολογικό απόρρητο. Φορολογία Εισοδήματος

Άρθρο 85 Ν. 2238/94

1. Οι δηλώσεις φόρου του παρόντος χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει κάθε έτος με βάση τις δηλώσεις που του επιδίδονται κατάλογο φορολογουμένων, οποίος περιέχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τον τίτλο και τα λοιπά στοιχεία τους, το καθαρό εισόδημα από τις κατηγορίες Δ' και Ζ', το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, καθώς και το φόρο που αναλογεί σε αυτό. Ο κατάλογος αυτός καταρτίζεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων και συμπληρώνεται με[α αντίστοιχα στοιχεία της οριστικοποίησης της εγγραφής του υποχρέου. Τοποθετείται σε πρόσφορη θέση στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και των δήμων ή κοινοτήτων όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση αυτού οποιοσδήποτε. Επιτρέπεται η έκδοση καταλόγων των φορολογουμένων όλης της χώρας, καθώς και η δημοσίευσή τους στις εφημερίδες.

4. Τα στοιχεία που αναφέρονται στους καταλόγους των φορολογουμένων δεν αποτελούν απόρρητο και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να χορηγεί, ύστερα από αίτηση, βεβαίωση για τα στοιχεία αυτά σε οποιονδήποτε τρίτο ο οποίος έχει έννομο συμφέρον και το αποδεικνύει.

5. Κατ'εξαίρεση επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο:

α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών και τους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και στις περιπτώσεις που ορίζονται από το άρθρο 1445 του αστικού κώδικα.

β) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) να λαμβάνουν στοιχεία από το φάκελο του εργοδότη για την εξακρίβωση των μισθών και ημερομισθίων που αυτός κατέβαλε στο προσωπικό που απασχολεί.

γ) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης να λαμβάνουν τα αναγκαία στοιχεία και πληροφορίες για επιβολή φόρων, τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών τους ή για τον έλεγχο των δηλώσεων των επιβαρύνσεων αυτών.

δ) Σε δίκες για διαφορές από εμπορικές μισθώσεις ακινήτων η χορήγηση στους ενδιαφερομένους για χρήση στο δικαστήριο αντιγράφων των μισθωτηρίων συμβολαίων καθώς και βεβαιώσεων για το καταβαλλόμενο μίσθωμα οποιουδήποτε ακινήτου. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητήσει υπεύθυνη δήλωση ν. 1599/1986 στην οποία ο αιτών θα δηλώνει ότι τα χορηγούμενα στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για δίκες του προηγούμενου εδαφίου.

ε) Η χορήγηση στοιχείων σε δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οργανισμούς που έχουν αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης ή ελέγχου των πάσης φύσεως χρηματοδοτήσεων, ενισχύσεων ή επιδοτήσεων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και φορείς και προέρχονται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους, για την άσκηση αποκλειστικά των παραπάνω αρμοδιοτήτων τους.^(*)

«στ)^(**) Η χορήγηση των στοιχείων του Υποσυστήματος Μητρώου Φορολογουμένων και του Αρχείου Οχημάτων σε δημόσιες υπηρεσίες και ασφαλιστικά ταμεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την υποχρέωση χρησιμοποίησης αυτών αποκλειστικά για τις υπηρεσιακές τους ανάγκες».

^{*} Η περίπτωση ε' της παραγράφου 5 προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 32 του ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου από 22.10.1998.

^{**} Η περ. στ' της παρ. 5 ου άρθρου 85, προστέθηκε με το άρθρο 46 § 1 του Ν. 3220/28-1-2004.

6. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου του άρθρου αυτού συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του ποινικού κώδικα για παράβαση καθήκοντος.

7. Τις ευθύνες της προηγούμενης παραγράφου έχουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του ποινικού κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρητών και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους. Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μήνες μετά από έγκληση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου,

8. Όσοι με οποιαδήποτε ιδιότητα συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος και από το λόγο αυτό λαμβάνουν γνώση των τραπεζικών ή άλλων συναλλαγών, υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο των συναλλαγών τούτων, υποκείμενοι σε αντίθετη περίπτωση στις ποινές και τα πρόστιμα των παραγράφων 6 και 7.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται για όλη τη χώρα ή για ορισμένες μόνο περιφέρειες, ανάλογα με τον πληθυσμό, το ύψος του εισοδήματος πάνω από το οποίο, οι φορολογούμενοι που το αποκτούν θα περιλαμβάνονται στους καταλόγους των φορολογουμένων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3.

2. ΑΠΟΡΡΗΤΟ - ΦΠΑ

Άρθρο 58 Ν. 2859/2000

«1. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις και οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου, είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους

σε οποιονδήποτε τρίτο.

2. Οι δηλώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθούν για δίωξη αυτού που τις υποβάλλει ή του προσώπου με το οποίο συναλλάσσεται για παράβαση άλλων διατάξεων εκτός από τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

3. Όσοι συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου και για το λόγο αυτόν λαμβάνουν γνώση των συναλλαγών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο των συναλλαγών αυτών.

4. Διατάξεις ειδικών νόμων που προβλέπουν παρεκκλίσεις από το απόρρητο και αφορούν τη φορολογία εισοδήματος, ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Άρθρα 32-33

Τα άρθρα 32-33 του Κ.Β.Σ. τροποποιήθηκαν και ανεστάλη η εφαρμογή τους με τη κατάθεση του Ν.2523/97 όπου επίσης ενοποιήθηκαν σε ένα νομοσχέδιο όλες οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Πλέον το άρθρο του Ν.2523/97 που αντικαθιστά τα άρθρα 32-33 δηλαδή τα άρθρα περί προστίμων και αυτοτελών παραβάσεων είναι το Άρθρο 5 που παρουσιάζεται μαζί με τις τροποποιήσεις του παρακάτω:

Άρθρο 5

Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Αντικειμενικό σύστημα

1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πια κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) **Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1)** είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης 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 τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 100.000 δραχμές.

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

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

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους

επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση 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 βάσης 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 (οροφή) 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 Νο2 (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 αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

5. Κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, όταν:

α) εκ παραδρομής εκδοθούν φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης,

β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή 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 Ν01 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας ή τήρηση κατώτερης αυτής σε δύο (2).

β) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), σε δύο (2).

γ) Σε μη τήρηση βιβλίου αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου, σε δύο (2).

δ) Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, σε δύο (2).

ε) Σε περίπτωση μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, μετά από προηγούμενη πρόσκληση, σε δύο (2).

στ) Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών ή μη τήρησης αυτού, σε τρία (3).

ζ) Σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 του ΚΒ.Σ. ή εκπρόθεσμης υποβολής τους μετά την παρέλευση τριών μηνών από την οριζόμενη προθεσμία, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή ανακρίβειες αυτές αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας πάνω από πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, σε τρία (3).

η) Σε περίπτωση μη σύνταξης ή μη εμπρόθεσμης σύνταξης και καταχώρησης του ισολογισμού, σε τέσσερα (4).

θ) Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες, σε τέσσερα (4).

7) Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

8) Οι παρακάτω περιπτώσεις για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση υπολογισμού Ν01 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει

αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση Δελτίων Αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 Ο του άρθρου αυτού.

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.

ε) Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.

στ) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.

ζ) Η καθεμιά καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου, εξόδου και στοιχείου απογραφής.

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν.2065/1992, και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδειγμένα σε ανωτέρα βία.

ι) Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης.

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του ΚΒ.Σ. ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Ν02 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα 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 την συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό 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

αποκρυσταλλώσεως 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 ιδιαίτερη 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 ΒΑΣ. ΥΠ. 1. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το 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 εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδεύματι, 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 αντίστοιχα δελτία αποστολής.

12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα 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 πρόστιμα του παρόντος νόμου.

Προϊσχύουσες διατάξεις μέχρι και 10/9/97

Άρθρο 32

Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές προκειμένου για τους λοιπούς υπόχρεους.

2. 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 η δε αποκρουβείσα 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 διακίνησης αγαθών, χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν⁽¹⁾.

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

«⁽²⁾ **Ειδικά** στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρουβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής».

1. Το δεύτερο εδάφιο (πρόταση της § 2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την § 9 του άρθρου 21 του Ν. 2166/93. Ισχύει από 24-8-93. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγορασθέντων ή πωληθέντων αγαθών, χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτό».

2. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 32 προστέθηκε με το άρθρο 18 § 1ου Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 του ίδιου Π.Δ.

3.⁽³⁾ Στις παρακάτω περιπτώσεις τα ανώτατα όρια προστίμων της παραγράφου 1 του 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, μετά την παρέλευση τριών μηνών από την οριζόμενη προθεσμία, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή ανακρίβειες αυτές, αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των πέντε εκατομμυρίων(5.000.000) δραχμών, τριπλασιάζονται.

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

5. 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 παράλειψης της αυτής ακριβώς μορφής, για την οποία τιμωρήθηκε ο υπόχρεος οριστικά προγενέστερα και η οποία έλαβε χώρα εντός της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή των δύο προηγούμενων αυτής διαχειριστικών περιόδων.

6.⁽⁴⁾ 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 παράλειψη αυτή δηλωθεί εγγράφως στην αρμόδια ΔΟΥ πριν από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

3. Η παρ. 3 του άρθρου 32 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 18 § 2 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 Του ίδιου Π.Δ. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας, τα ανώτατα όρια προστίμων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού διπλασιάζονται.

4. Η παρ. 6 προστέθηκε με το άρθρο 43 § 29 του Ν.2214/94

Άρθρο 33

Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) Αυτοτελείς παραβάσεις

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

α)⁽¹⁾ η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

β) η έκδοση καθενός αθεώρητο υ στοιχείου, όταν από τις διατάξεις Του Κώδικα αυτού προβλέπεται η 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 παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

γ) η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από 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 σ' αυτόν τα βιβλία, τα έγγραφα και τα στοιχεία εν γένει που υπέπεσαν στην αντίληψή του.

ε)⁽²⁾ Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς,

1.Η περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 33, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 43 § 29 του Ν.2214/94. Έναρξη ισχύος 11-5-94. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«α) η παράλειψη έκδοσης καθενός τιμολογίου, δελτίου αποστολής, καθεμιάς απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών ή αυτοπαραδόσης, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου εσόδου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

2.Η περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 33 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 19 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 του ίδιου Π.Δ. Η προηγούμενη περίπτωση είχε ως εξής:

«ε) η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, στοιχείου απογραφής, ως και η κάθε μία μη καταχώρηση στα πρόσθετα

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 γ' του Κώδικα αυτού ή άλλων αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων(1).

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

ζ) η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) 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 μία ημέρα καθυστέρησης.

2. Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων, αυτοτελή παράβαση συνιστούν και:

α)⁽³⁾ Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης»,

β) η μη εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί των βιβλίων ή

βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού".

Το αρχικό δεύτερο εδάφιο της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 33, καταργήθηκε με το άρθρο 43 § 30 του Ν.2214/94. Το εδάφιο αυτό το οποίο ουσιαστικά καταργήθηκε από της αρχικής του ισχύος είχε ως εξής:

«Ειδικότερα επί μη καταχώρησης καθενός αριθμού λαχείου στο βιβλίο διάθεσης λαχείων το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα αυτού".

3. Η περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 33, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 19 § 2 του Π. Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 του ίδιου Π. Δ. Η προηγούμενη περίπτωση είχε ως εξής:

α) η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση των βιβλίων, των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού, της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης».

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 καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά.

3. Όλες οι λοιπές πράξεις συνιστούν μία παράβαση.

«4.⁽⁴⁾ Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη

εικονικών θεωρείται ιδιαίρουσα 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 τριακοσίων χιλιάδων (300.000) 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 αυτοτελείς 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 Ιουλίου 1992 μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος προεδρικού διατάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους Προϊστάμενους των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο

4. Η παρ. 4 του άρθρου 33, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 19 § 2 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96 με το άρθρο 22 § 4 του ίδιου Π.Δ. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής θεωρείται ιδιαίρουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Κώδικα αυτού».

δημοσίευσής του δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής 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 Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) 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, ακολουθουμένης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242Α').

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».

5. Πράξεις ή παραλείψεις 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.

6. 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 νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν σα συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

Άρθρο 34-35

Τα άρθρα 34-35 όπως και τα προηγούμενα 32-33 με το Ν.2523/97 αναφέρονται και παρουσιάζονται ως αυτοτελές άρθρο, επίσης παρακάτω αναφέρονται και οι προϊσχύουσες :

Άρθρο 9

Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρων. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους 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 παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται

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

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

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

μόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.

Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων 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 παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά 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 διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 34-35

1. Γενικά για την επιβολή προστίμων - διοικητική επίλυση της διαφοράς

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 του νέου νόμου ρυθμίζονται διαδικαστικά θέματα που αφορούν στην επιβολή προστίμων και στη διοικητική επίλυση της διαφοράς (διοικητικό συμβιβασμό) αυτών.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 38 ισχύουν από 11.9.1997 και επομένως εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία αυτή.

2. Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς στα πρόστιμα της φορολογίας εισοδήματος (ισχύουν για όλες τις φορολογίες και ΚΒΣ)

α. Πρόσωπα στα οποία επιβάλλονται οι κυρώσεις

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 ορίζεται ότι το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του φυσικού προσώπου ή του νομικού προσώπου, προκειμένου για εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και συνεταιρισμούς και λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν υποπέσει σε παράβαση διατάξεων φορολογίας εισοδήματος. Προκειμένου για τα άλλα ημεδαπά υποκείμενα φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή για κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρο. Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

β. Απόφαση επιβολής προστίμου

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για την επιβολή

του προστίμου εκδίδεται απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης, αναφέρεται η διάταξη που εφαρμόζεται και το πρόστιμο που προβλέπεται και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για την παράβαση αυτή.

Εφόσον υπάρχουν περισσότερες από μία παραβάσεις, μπορεί με την ίδια απόφαση να επιβληθούν πρόστιμα ξεχωριστά για καθεμία από αυτές, αρκεί οι παραβάσεις αυτές να έγιναν στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Στον παραβάτη μαζί με την εκδοθείσα απόφαση κοινοποιείται και αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου.

γ. Αρμόδιος προϊστάμενος ΔΟΥ για επιβολή προστίμου

Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού ορίζεται η αρμόδια αρχή για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου. Συγκεκριμένα, εάν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κ.τ.λ.) ή του άρθρου 101 (ανώνυμες εταιρίες, ΕΠΕ, κ.τ.λ.) του ν. 2238/1994, που είναι επιτηδευματίες, αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία, κατά περίπτωση, και όχι του υποκαταστήματος. Για τα άλλα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που δεν είναι επιτηδευματίες, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον έχουν τέτοια υποχρέωση. Για τις υπόλοιπες περιπτώσεις, αρμόδιος για την έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

δ. Βεβαίωση και καταβολή προστίμων

Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, τη βεβαίωση και την καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.2238/1994, εκτός και αν ορίζεται διαφορετικά από τις διατάξεις του νέου νόμου.

ε. Παραγραφή δικαιώματος επιβολής προστίμου

Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι διατάξεις για την

παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των

προστίμων. Η προθεσμία για τον υπολογισμό του χρόνου παραγραφής αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

στ. Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε περιπτώσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικού συμβιβασμού το πρόστιμο μειώνεται στο 1/3 του ποσού που επιβλήθηκε με την απόφαση επιβολής προστίμου, στρογγυλοποιούμενο στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών.

Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα της ολικής ή μερικής διαγραφής του προστίμου αν αποδειχθεί ότι η παράβαση, για την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο, δεν υπάρχει ολικά ή μερικά. Σ' αυτή την περίπτωση πρέπει στην πράξη με την οποία διαγράφεται το πρόστιμο να αναγράφεται πλήρης και ειδική η αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

3. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και στη φορολογία κεφαλαίου γενικά

Φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

4. Επιβολή προστίμων. Διοικητική επίλυση της διαφοράς στο φόρο προστιθέμενης αξίας

α) Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου αυτού ρυθμίζονται διαδικαστικά θέματα όσον αφορά τον τρόπο επιβολής των προστίμων (αρμοδιότητα, έκδοση και κοινοποίηση αποφάσεων κ.λπ.). Οι διατάξεις αυτές είναι γενικής εφαρμογής και κατά 'συνέπεια, καθόσον αφορά το ΦΠΑ παραπέμπουμε στην ερμηνεία που έχει δοθεί παραπάνω για τις αντίστοιχες παραγράφους στη Φορολογία Εισοδήματος.

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 καθορίζεται ότι οι διατάξεις του ν.

1642/1986 που αναφέρονται στη διαδικασία για τη διοικητική

επίλυση της διαφοράς, τη βεβαίωση και την καταβολή των προστίμων, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα του νέου νόμου, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτόν.

γ) Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, οι διατάξεις για την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής του άρθρου 52 του Ν.1642/1986, εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία για τον υπολογισμό του χρόνου παραγραφής αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

δ) Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 καθορίζεται ο τρόπος της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή του δικαστικού συμβιβασμού των προστίμων των άρθρων 4, 5 και 6 του νέου νόμου, ορίζοντας ότι κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή την επίτευξη δικαστικού συμβιβασμού, τα ανωτέρω πρόστιμα περιορίζονται στο 1/3 των επιβληθέντων με την απόφαση επιβολής προστίμου, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη χιλιάδα.

Επίσης με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι τα ανωτέρω πρόστιμα μπορούν να διαγραφούν μερικά ή ολικά, εφόσον προκύπτει ανυπαρξία ολική ή μερική αντίστοιχα, της παράβασης για την οποία εξεδόθησαν οι σχετικές πράξεις, με την προϋπόθεση ότι η ανυπαρξία της παράβασης αιτιολογείται πλήρως στο πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή του δικαστικού συμβιβασμού.

5. Επιβολή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Οι διατάξεις του άρθρου 9, κατά κύριο λόγο, αποτελούν επανάληψη αυτών του άρθρου 34 του π.δ. 186/92, υπάρχουν όμως ορισμένες προσθήκες και διαφοροποιήσεις.

Σημειωτέον ότι οι υπόψη διατάξεις καλύπτουν πλέον όχι μόνο τα πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αλλά και τα λοιπά πρόστιμα που προβλέπει ο ν. 2523/97.

Στις επόμενες παραγράφους δίνονται διευκρινίσεις, όπου συντρέχει λόγος, για τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, αναφορικά με Τα πρόστιμα Κ.Β.Σ., τα οποία αναλόγως ισχύουν και για τις λοιπές περιπτώσεις προστίμων.

5.1. Πρόσωπα στο οποία επιβάλλεται το πρόστιμο

Με τις διατάξεις της παρ. 1 ορίζεται ότι το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος

του παραβάτη:

- Φυσικού προσώπου,
- Νομικού προσώπου, προκειμένου για παραβάτες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης και ανώνυμες εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.,

Α.Ε.), συνεταιρισμούς και λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ημεδαπά ή αλλοδαπά).

- Νομικού προσώπου Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ. ημεδαπά ή αλλοδαπά).

- Κοινοπραξίας } Το πρόστιμο κοινοποιείται σε όλα τα μέλη,

- Κοινωνίας Αστ. Δικαίου } έκαστο των οποίων ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

- Αλλοδαπής επιχείρησης } Το πρόστιμο κοινοποιείται στους διευθυντές, ή πράκτορες στην Ελλάδα

- Αλλοδαπού οργανισμού αντιπροσώπους.

Επισημαίνεται ότι ρητά πλέον αναφέρονται και τα Ν.Π.Δ.Δ., ως πρόσωπα στα οποία επιβάλλεται πρόστιμο. Στις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Φ.Σ. και Κ.Β.Σ. δεν γίνονταν ρητή μνεία, πλην όμως το Σ.Τ.Ε. (αποφ. 5955/96) έχει αποφανθεί, ότι και στα πλαίσια των προϊσχυσασών διατάξεων μπορούσε να επιβληθεί πρόστιμο, εάν το Ν.Π.Δ.Δ. ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επιπλέον για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 101 παρ. 1 δ' του ν. 2238/94, (υποκατάστημα, γραφείο, πρακτορείο) το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές, στα πρόσωπα δηλαδή που εκπροσωπούν την αλλοδαπή επιχείρηση και προΐστανται του οικείου υποκαταστήματος, γραφείου ή πρακτορείου.

5.2. Διαδικασία επιβολής προστίμου, αρμόδια Υπηρεσία, παραγραφή

Στις διατάξεις των παρ. 2 έως και 5 αναφέρονται διαδικαστικά θέματα επιβολής προστίμων, καθορίζεται η αρμόδια αρχή για την επιβολή αυτών και προσδιορίζεται ο χρόνος παραγραφής.

Ουσιαστικά τα ζητήματα αυτά αποτελούν επανάληψη των προϊσχυσασών διατάξεων που ενσωματώθηκαν στο άρθρο 9.

Ουσιαστική διαφοροποίηση, σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 3, του Κ.Β.Σ., αποτελεί η περίπτωση παραβάσεων Κ.Β.Σ. των υποκαταστημάτων, που διαπράττονται μετά την 11.9.1997, για τις οποίες αρμοδιότητα για την επιβολή του προστίμου έχει ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας και όχι του υποκαταστήματος.

5.3. Διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός)

Οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 αναφέρονται στο συμβιβασμό (διοικητικό ή δικαστικό) των προστίμων των άρθρων 4,5, και 6 του παρόντος νόμου.

Σύμφωνα δε μ' αυτές, σε όλες τις περιπτώσεις προστίμων, ακόμη και για τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ισόποσα της συναλλαγής, τα πρόστιμα για πλαστά εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία, χωράει συμβιβασμός στο 1/3 του επιβληθέντος ποσού, με στρογγυλοποίηση στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών. Έτσι αντικειμενικοποιείται και ο συμβιβασμός.

Σε περιπτώσεις αποδεδειγμένης μερικής ή ολικής ανυπαρξίας της παράβασης το πρόστιμο διαγράφεται ολικά ή μερικά με πλήρη και ειδική αιτιολογία στην πράξη συμβιβασμού.

Για τις περιπτώσεις προστίμων σε βάρος προσώπων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας υπενθυμίζεται ότι αρμόδιο όργανο για Το συμβιβασμό είναι οι τριμελείς επιτροπές που προβλέπονται από το άρθρο 70 παρ. 5 του ν.2238/94.

Επισημαίνεται ότι κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. στο εξής, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 2, ως προαπαιτούμενο τίθεται ο όρος της καταβολής, κατά την υπογραφή του συμβιβασμού του 1/5 του προστίμου. Η προϋπόθεση αυτή αφορά όλες τις πράξεις συμβιβασμού, μετά τη δημοσίευση του νόμου

2523/97 (11/9/1997), που δεν εμπίπτουν στη μεταβατική διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 24 (εκδοθείσες ΑΕΠ μέχρι 11/9/1997, είτε

Άρθρα 34-35. Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση διαφορών

εκκρεμούν στις ΔΟΥ, είτε στα Διοικητικά Δικαστήρια και ΣΤΕ), για τις οποίες εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία όπως καθορίζεται σ' αυτές.

Διευκρινίζεται ότι για το υπόλοιπο ποσό των 4/5 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74 παρ. 5 του Ν. 2238/1994.

Επισυνάπτονται συγκριτικοί πίνακες με παραδείγματα παραβάσεων και προστίμων με βάση το καθεστώς του Π.Δ. 186/1992 Και του Ν. 2523/1997.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ

Άρθρο 36 Δικαιώματα του προϊσταμένου της ΔΟΥ

1. 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.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφασή 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 επιτρέψει σ' αυτόν την τήρηση βιβλίων πρώτης κατηγορίας αντί δεύτερης κατηγορίας, 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 ανώτερη της δεύτερης,

«γ)⁽¹⁾ να ορίζει κατά τρόπο διάφορο τη θεώρηση κάθε βιβλίου ή

1. Η περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 36 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 36 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26

στοιχείου ή και να επιτρέπει τη μη θεώρησή τους, στις περιπτώσεις που τηρούνται ή εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο, καθώς και στις περιπτώσεις στοιχείων επί των οποίων αναγράφονται προεκτυπωμένα τα δεδομένα της συναλλαγής, 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 είδους 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 επαναλαμβανομένων 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 του 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 τη 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 38 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

περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη περίπτωση είχε ως εξής:

«να ορίζει κατά τρόπο διάφορο τη θεώρηση κάθε βιβλίου ή στοιχείου ή και να επιτρέπει τη μη θεώρησή τους, στις περιπτώσεις που για την τήρηση ή την έκδοσή τους χρησιμοποιούνται ειδικά έντυπα μηχανογράφησης, μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή».

επιτηδευματίας που τα προσκομίζει για θεώρηση δεν παράσχει σ' αυτόν ασφάλεια. Το ποσό της ασφάλειας μπορεί να ανέλθει μέχρι το ποσό των 58.000 Ευρώ ⁽²⁾ και παρέχεται είτε με εγγραφή πρώτης υποθήκης σε ακίνητο, είτε με εγγυητική επιστολή Τράπεζας. Η παρεχόμενη ασφάλεια ισχύει, και για τα υποκαταστήματα του επιτηδευματία». (Η περ. αυτή προστέθηκε με το άρθρο 43 § 32 του Ν.2214/94 και ισχύει από την 11-5-1994).

«ια)⁽³⁾ να εντάσσει τις αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα στη Β' κατηγορία βιβλίων,

ιβ)⁽³⁾ να επιτρέπει την τήρηση του βιβλίου αποθήκης των αποθηκευτικών χώρων σε άλλο τόπο στις περιπτώσεις που λόγω έλλειψης επαγγελματικής οργάνωσης στο χώρο αυτόν καθίσταται δυσχερής η τήρησή του,

ιγ)⁽³⁾ να επιτρέπει τη μη εκτύπωση των καταστάσεων απογραφής, πλην των καταστάσεων απογραφής αποθεμάτων, και την αποθήκευση των δεδομένων αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα».

3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο 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 την τελεσιδικία αυτής.

Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου.

4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο 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

2. Το ποσό των 58.000 Ευρώ της περ. ι' της παρ. 2, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 17 § 1η' του Ν. 2948/19-10-2001 (ΦΕΚ Α 242) και ισχύει με το άρθρο 28 § 3 του ίδιου νόμου από 1-1-2002. Το προηγούμενο ποσό ήταν 20.000.000 δραχμές.

3. Οι περ. ια" ιβ" ιγ' στην παρ. 2 του άρθρου 36 προστέθηκαν με το άρθρο 8 § 1ου Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

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

«⁽⁴⁾ Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παρίσταμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής».

5. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού

4. Το τέταρτο και επόμενα εδάφια της παρ. 4 του άρθρου 36 τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 32 § 2 του Ν. 2648/98, από 22-10-1998 με το άρθρο 48 § 4 του ίδιου νόμου. Οι προηγούμενες διατάξεις είχαν ως εξής:

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

επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

«⁽⁵⁾ Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπισημωμένων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής».

6. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγγραφό 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 (30) ημέρες.

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

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

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

α)⁽⁶⁾ δεν έχει 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, πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα αυτού, τέλη ή εισφορές που βεβαιώνονται από δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, όταν το σύνολο των υποχρεώσεων αυτών, χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις ξεπερνά τα έξι χιλιάδες (6.000) Ευρώ⁽⁷⁾, εκτός αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρε-

5. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 36 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν. 2648/98. Έναρξη ισχύος 22-10-1998 σύμφωνα με το άρθρο 48 § 4 του ίδιου νόμου.

6. Η περίπτωση α' της παρ. 8 του άρθρου 36, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 37 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

Με τις προηγούμενες διατάξεις το ποσό που αποτελούσε κώλυμα θεώρησης ήταν ένα εκατομμύριο.

7. Το ποσό των 6.000 Ευρώ της παρ. 6α', τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 17 § 1η' του Ν. 2948/19-10-2001 (ΦΕΚ Α 242) και ισχύει με το άρθρο 28 § 3 του ίδιου νόμου, από 1-1-2002. Το προηγούμενο ποσό ήταν 2.000.000 δρχ.

ών του από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών. Επί ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών και αστικών εταιρειών πρέπει να ερευνάται, 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)⁽⁸⁾ δεν έχει υποβάλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία.

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

«⁽⁹⁾ Το όριο της περίπτωσης α' ισχύει και σε κάθε περίπτωση μη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση μη φορολογικές διατάξεις, εξαιρουμένων των χρεών προς τα Επιμελητήρια».

«Ομοίως, κατ' εξαίρεση, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ μπορεί, να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων σε 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». (ΣΣ Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 21 § 2 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96).

«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 όμοιων αγα-

8. Το πρώτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 8 του άρθρου 36 τέθηκε, όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 37 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Με τις προηγούμενες διατάξεις δεν αναφέρονταν τα τέλη και οι εισφορές, καθώς και στις δηλώσεις οι επιρριπτόμενοι φόροι

9. Το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παρ. 8 του άρθρου 36, προστέθηκε με το άρθρο 9 § 38 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

θών 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 επιτηδευματίας, που κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου διατηρεί κοινή επαγγελματική στέγη με άλλο επιτηδευματία και εμπίπτει στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων υποχρεούται να συμμορφωθεί προς τις διατάξεις αυτές μέχρι την 30η Ιουνίου 1995".

(Τα τελευταία εδάφια, εντός εισαγωγικών, για τη συστέγαση, προστέθηκαν με το άρθρο 43 § 31 του Ν. 2214/94, και ισχύουν από 1-1-1995 με την περίπτωση ιδ' του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

«Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με απόφασή του να επιτρέπει την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων σε συστεγαζόμενες επιχειρήσεις, στις περιπτώσεις που κρίνει ότι δεν παρακωλύεται ο φορολογικός έλεγχος, ύστερα από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή». (Σ.Σ. Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 21 § 3 του Π.Δ. 134/96. Έναρξη ισχύος 4/6/96) .

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

10. Τα δικαιώματα του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1, 3, 6 και 7 του άρθρου αυτού, ενασκούνται παράλληλα και από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας και Επιθεώρησης και Ελέγχων, καθώς και από τους προϊσταμένους της ΥΠ.Ε.Δ.Α.

11. Η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων και ο αρμόδιος Επιθεωρητής έχουν τα αυτά, όπως και ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., δικαιώματα, που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 6 του άρθρου αυτού.

**Άρθρο 37
Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων**

1. Συνιστάται Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων:

Α)⁽¹⁾ Στη Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών, αποτελούμενη από:

α) τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων, ως Πρόεδρο αναπληρούμενο από το νόμιμο αναπληρωτή του,

β) ένα φοροτεχνικό υπάλληλο με βαθμό Α' που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών,

γ)⁽²⁾ έναν αντιπρόσωπο του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ), με γνώσεις λογιστικής, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό,

δ) έναν καθηγητή ή αναπληρωτή καθηγητή ή επίκουρο καθηγητή ή λέκτορα της λογιστικής Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος (Α. Ε. Ι.), που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών,

ε) έναν ορκωτό ελεγκτή του Σώματος ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών, από πίνακα με έξι ορκωτούς ελεγκτές που υποδεικνύονται από το Σ.Ο.Ε.,

στ) έναν κοινό αντιπρόσωπο των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων Αθήνας και Πειραιά, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτά ή, σε περίπτωση διαφωνίας, από τον Υπουργό Οικονομικών,

ζ) έναν κοινό αντιπρόσωπο των Επαγγελματικών και Βιοτεχνικών Επιμελητηρίων Αθήνας και Πειραιά, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτή ή, σε περίπτωση διαφωνίας, από τον Υπουργό Οικονομικών,

η) ένα αντιπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, με γνώσεις σε θέματα μηχανογράφησης, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό,

θ) έναν αντιπρόσωπο της Πανελληνίας Ομοσπονδίας Λογιστών,

1. Η περ. Α' της παρ. 1 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 43 § 33 του 2214/94.

2. Η υποπερ. γ' της περ. Α' της παρ. 1 του άρθρου 37 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 46 § 8 του Ν. 3220/28-1-2004. Η προηγούμενη υψοπερ. γ' είχε ως εξής: «γ) έναν αντιπρόσωπο του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), με γνώσεις σε θέματα λογιστικής, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό».

που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτήν και

ι) έναν αναλυτή - προγραμματιστή του ΚΕ.ΠΥ.Ο. που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών.

ια)⁽³⁾ έναν αντιπρόσωπο της Πανελλήνιας Ομοσπονδίας Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών (Π.Ο.Φ.Ε.Ξ.), που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής αυτής υπάγονται οι υποθέσεις όλων των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων, εκτός εκείνων που έχουν την έδρα τους στα γεωγραφικά διαμερίσματα Θεσσαλίας, Μακεδονίας και Θράκης.

β)⁽⁴⁾ «Στην έδρα της Περιφερειακής Διεύθυνσης της Οικονομικής Επιθεώρησης Κεντρικής Μακεδονίας, αποτελούμενη από Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει Δ.Ο.Υ., ως πρόεδρο, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης και λοιπά μέλη τα αυτά με εκείνα που αποτελούν την πιο πάνω Επιτροπή στη Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών, που ορίζονται με την ίδια ακριβώς διαδικασία.»

Κατ' εξαίρεση, ο κοινός αντιπρόσωπος των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων, καθώς και των Βιοτεχνικών και Επαγγελματικών Επιμελητηρίων προέρχεται από τις αντίστοιχες επαγγελματικές οργανώσεις της Θεσσαλονίκης, ο δε καθηγητής ή αναπληρωτής καθηγητής ή επίκουρος ή λέκτορας της λογιστικής προέρχεται από το εκπαιδευτικό προσωπικό των Α.Ε.Ι. που εδρεύουν στα διαμερίσματα αυτά.

Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής αυτής υπάγονται οι υποθέσεις των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων, που έχουν την έδρα τους στην περιφέρεια των γεωγραφικών διαμερισμάτων Θεσσαλίας, Μακεδονίας και Θράκης.

3.Η υποπερ. ια' της περ. Α' της παρ. 1 του άρθρου 37 προστέθηκε με το άρθρο 43 του Ν. 3220/28-1-2004.

4.Το πρώτο εδάφιο της περιπτ. Β' της παραγρ. 1 του άρθρου 37 τέθηκε όπως ισχύει με την παράγρ. 9 του άρθρου 15 του ν. 2579/1998. Έναρξη ισχύος 17/2/1998 σύμφωνα με την περ. στ' του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«Στην έδρα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, αποτελούμενη από τον Προϊστάμενο της Επιθεώρησης ως Πρόεδρο, αναπληρούμενο από το νόμιμο αναπληρωτή του και λοιπά μέλη τα αυτά με εκείνα που αποτελούν την πιο πάνω Επιτροπή στη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου οικονομικών, που ορίζονται με την ίδια ακριβώς διαδικασία.»

Η εισήγηση των θεμάτων σε κάθε Επιτροπή ανατίθεται από τον Πρόεδρό της σε υπαλλήλους της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων ή άλλους φοροτεχνικούς υπαλλήλους και σε υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ., που εδρεύουν στην πόλη της Θεσσαλονίκης, αντίστοιχα.

Από υπαλλήλους των ιδίων υπηρεσιών ορίζεται από τον Πρόεδρο κάθε Επιτροπής ο γραμματέας της και ο αναπληρωτής του.

2. Η Επιτροπή γνωμοδοτεί:

ο) για τα στοιχεία και βιβλία που πρέπει να τηρούν οι επιτηδευματίες κατά κατηγορία βιβλίων ή κατά επάγγελμα για ολόκληρη τη χώρα ή για τμήματα αυτής, καθώς και για τα θέματα μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων και στοιχείων,

β) για το χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων, και τον τρόπο καταχώρησης των εγγραφών,

γ) για την αυξομείωση των ορίων των ακαθαρίστων εσόδων για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών, όσον αφορά την τήρηση των βιβλίων του Κώδικα αυτού,

δ) για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτό, εφόσον η συναλλαγή ενεργείται με τη χρήση των ηλεκτρονικών μέσων με ταυτόχρονη ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων και

ε) για κάθε άλλο θέμα που παραπέμπεται σ' αυτήν από τον Υπουργό των Οικονομικών.

3. Η Επιτροπή αποφαινεται, μετά από αίτηση του επιτηδευματία ή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση:

α) για την απαλλαγή από την υποχρέωση, σχετικά με την τήρηση του βιβλίου αποθήκης ή τον περιορισμό της υποχρέωσης αυτής ή την κατά διάφορο τρόπο ρύθμιση αυτής, καθώς και τον καθορισμό του είδους ως ουσιώδους ποιοτικής διάκρισης των αγαθών για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Η απόφαση της Επιτροπής ισχύει μόνο για το συγκεκριμένο επιτηδευματία και όχι για τους επιτηδευματίες με το ίδιο αντικείμενο εργασιών,

β) για την επαύξηση των υποχρεώσεων του επιτηδευματία που έτυχε ολικής ή μερικής απαλλαγής ή περιορισμού των υποχρεώσεών του, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, (Σ.Σ. άρθρο 8).

γ) για την αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, (ΣΣ άρθρο 28 § 2).

δ) για το χαρακτηρισμό του επιτηδευματία ως πωλούντος αγαθά ή παρέχοντος υπηρεσίες, σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

«4.⁽⁵⁾ Η αίτηση του επιτηδευματία υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε μήνες πριν από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η κατά διάφορο τρόπο ρύθμιση των υποχρεώσεων ή απαλλαγή».

5. Η αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. υποβάλλεται στην Ε.Λ.Β. μέχρι και τον ενδέκατο μήνα της διανυόμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, αφορά δε τις υποχρεώσεις της μεθεπόμενης διαχειριστικής περιόδου. Αντίγραφο της αίτησης αυτής κοινοποιείται με απόδειξη στον επιτηδευματία μέσα στην ίδια προθεσμία.

6. Η αίτηση του επιτηδευματία ή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, διαβιβάζεται, με τη σχετική έκθεση ελέγχου, στην Ε.Λ.Β.. Η Επιτροπή εκτιμά τα στοιχεία κάθε υπόθεσης, κρίνει κατά πεποίθηση και αποφαινεται οριστικά, χωρίς να δεσμεύεται από τις αιτήσεις και τις προτάσεις επί αυτών.

7. Κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής δικαιούται να αναπτύξει τις απόψεις του ο επιτηδευματίας ή εκπρόσωπός του, νόμιμα εξουσιοδοτημένος εφ' όσον δεν συμπαρίσταται με αυτόν.

Ο Γραμματέας της Επιτροπής υποχρεούται όπως, τουλάχιστον πέντε ημέρες πριν από τη συνεδρίαση, γνωστοποιήσει στον επιτηδευματία την ημερομηνία και την ώρα της συνεδρίασης.

8. Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά της Επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ορίζονται τα της αποζημίωσης των μελών, των εισηγητών και του γραμματέα της Επιτροπής.

5. Η παρ. 4 του άρθρου 37 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 2 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«4. Η αίτηση του επιτηδευματία υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέχρι και τον έβδομο μήνα της διανυόμενης κάθε φορά διαχειριστικής αυτού περιόδου. Εξαιρετικά, προκειμένου για επιτηδευματία του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του ξεπέρασαν το όριο για την τήρηση βιβλίου αποθήκης, η αίτηση υποβάλλεται μέχρι και τον έβδομο μήνα της διαχειριστικής του περιόδου κατά την οποία προβλέπεται ότι για δεύτερη φορά θα ξεπεράσει το όριο τήρησης του βιβλίου αποθήκης, που ισχύει κατά την περίοδο αυτή».

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 37

1. Αίτηση του επιτηδευματία προς την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων

Σε περίπτωση που υπάρχουν αντικειμενικές ή υποκειμενικές δυσχέρειες για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών με τον τρόπο που ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα, ο επιτηδευματίας μπορεί με αίτησή του προς την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων να ζητήσει:

- α) την ολική ή μερική απαλλαγή του από τις υποχρεώσεις αυτές,
- β) την κατά διάφορο τρόπο ρύθμιση των υποχρεώσεων αυτών και
- γ) τον καθορισμό του είδους ως ουσιώδους ποιοτικής διακρίσεως των αγαθών,
- δ) την αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, (αλλαγή για πρώτη φορά μπορεί να γίνει με γνωστοποίηση προς τη ΔΟΥ. Άρθρο 28 § 2. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003),
- ε) τον χαρακτηρισμό του ως πωλητή αγαθών ή παρέχοντος υπηρεσίες, όταν υπάρχει αμφισβήτηση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Η αίτηση, με πλήρη αιτιολογία, απευθύνεται στην Επιτροπή και υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πέντε μήνες πριν από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η κατά διάφορο τρόπο ρύθμιση των υποχρεώσεων ή απαλλαγή.

Οι προθεσμίες υποβολής της αίτησης είναι ανατρεπτικές. (Σχετ. και η Εγκ. 40/77 § 219,220 και Εγκ. Κ.Β.Σ. § 37.3).

2. Αίτηση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. προς την Ε.Λ.Β., για επαύξηση υποχρεώσεων επιτηδευματία

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με αίτησή του προς την Ε.Λ.Β., μπορεί να ζητήσει την επαύξηση των υποχρεώσεων του επιτηδευματία που έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από την τήρηση του βιβλίου αποθήκης ή περιορισμού των σχετικών υποχρεώσεών του (άρθρο 36

2 θ).

Η αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. υποβάλλεται στην Ε.Λ.Β. μέχρι και τον ενδέκατο μήνα της διανυόμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου και αφορά τις υποχρεώσεις του επιτηδευματία από τη μεθεπόμενη διαχειριστική περίοδο. Έτσι, για παράδειγμα, αν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποβάλλει αίτηση προς την Ε.Λ.Β. μέχρι 30.11.2003 η ενδεχόμενη επαύξηση των υποχρεώσεων που θα αποφασιστεί από αυτήν αφορά τη διαχειριστική περίοδο του επιτηδευματία που αρχίζει από 1.1.2004.

Αντίγραφο της αίτησης αυτής κοινοποιείται με απόδειξη στον επιτηδευματία μέσα στην ίδια προθεσμία υποβολής της προς την Επιτροπή.

Η αίτηση προς την Ε.Λ.Β. συνοδεύεται με έκθεση ελέγχου που πρέπει να περιλαμβάνει:

1. τη νομική μορφή της επιχείρησης, το έτος σύστασης ή λειτουργίας αυτής,
2. το αντικείμενο των εργασιών της, κατά κλάδο,
3. την απόφαση της Ε.Λ.Β., με βάση την οποία απαλλάχθηκε από την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης ή περιορίστηκαν οι σχετικές υποχρεώσεις,
4. το αίτημα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τους δικαιολογητικούς γι' αυτό λόγους που επικαλείται,
5. τον τρόπο που διενεργούνται οι πωλήσεις, καθώς και την παραγωγική διαδικασία που ακολουθείται από τον επιτηδευματία,
6. τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης και της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου, κατά κλάδο εργασιών,
7. τον αριθμό των ειδών (προϊόντων και εμπορευμάτων) που εμπορεύεται ο επιτηδευματίας καθώς και τον αριθμό των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιεί, με βάση την τελευταία απογραφή ή με άλλα στοιχεία,
8. τον αριθμό των φορολογικών στοιχείων που λαβαίνει και εκδίδει, κατά είδος στοιχείου, το μέσο αριθμό των ειδών ανά στοιχείο και τις εγγραφές που απαιτούνται για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με την πρόταση που υποβάλει,
9. τα καθαρά κέρδη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου,
10. το προσωπικό που απασχολεί στο λογιστήριο, στις πωλήσεις και στην παραγωγική διαδικασία,
11. τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά). (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 37.5.1).

2α. Αίτηση θεραπείας εάν η απόφαση της Ε.Λ.Β. δεν θεωρείται ικανοποιητική

Κατά των αποφάσεων της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, μπορεί να ασκηθεί αίτηση θεραπείας όταν η αρχική απόφαση δεν θεωρείται ως ικανοποιητική.

Η αίτηση υποβάλλεται απευθείας στην αρμόδια επιτροπή, εντός εξήντα ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης.

Δεύτερη αίτηση θεραπείας δεν γίνεται δεκτή και εφόσον υποβληθεί η επιτροπή δεν την εξετάζει και την απορρίπτει «τύποις». Με το ίδιο σκεπτικό και η νομολογία (ΣτΕ 1266/56) έχει κρίνει ότι οι αιτήσεις θεραπείας υποβάλλονται μόνο μία φορά, για να μη διαιωνίζονται οι εκκρεμότητες και οι αμφιβολίες για την ισχύ και τη σταθερότητα των διοικητικών πράξεων.

3. Παράσταση του ενδιαφερόμενου στην Ε.Λ.Β.

Κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής δικαιούται να ακουστεί και να αναπτύξει τις απόψεις του ο επιτηδευματίας ή πρόσωπο νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτόν, εφόσον δεν συμπαρίσταται με αυτό. Το δικαίωμα του αυτό, για κλήτευση κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής, μπορεί να το συμπεριλάβει στην αρχική αίτησή του ή να το ζητήσει με συμπληρωματική αίτησή του. (Εγκ. Κ-Β.Σ. § 37.6 άρθρο 37 § 7).

4. Αρμοδιότητες Ε.Λ.Β. ως προς το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου

Οι αρμοδιότητες της Ε.Λ.Β. που απορρέουν από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 37 του Κ.Β.Σ. και ρυθμίζουν θέματα του βιβλίου αποθήκης καταλαμβάνουν, ως παρεπόμενη υποχρέωση της τήρησης βιβλίου αποθήκης, μετά και την αλλαγή του τίτλου του άρθρου 8 με το άρθρο 43§ 2 του Ν. 2214/94 σε «Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου» και τα αντίστοιχα θέματα του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου.

Διευκρίνεται ότι ενόψει και των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 39 του Π.δ. 186/1992, οι αποφάσεις της Κεντρικής

Άρθρο 37. Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων

Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων που ρυθμίζουν υποχρεώσεις που αφορούν την τήρηση βιβλίου παραγωγής κοστολογίου, εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο και τα θέματα που ορίζονται από αυτές. (Εγκ. ΚΒ.Σ. 2214/94)

Άρθρο 38 Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών

Ο Υπουργός των Οικονομικών μπορεί με απόφασή του:

α) να αναθέτει σε άλλον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ή σε άλλη Αρχή ή σε ειδικά συνεργεία που συνιστώνται για το σκοπό αυτό, τη θεώρηση, παραλαβή και έλεγχο όλων ή μερικών βιβλίων, στοιχείων και καταστάσεων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό και τον έλεγχο της εφαρμογής γενικά των διατάξεών του, καθώς και να ορίζει τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, όταν δημιουργείται αμφισβήτηση,

«β)⁽¹⁾ να υποχρεώνει όλους τους υπόχρεους επιτηδευματίες στη χρησιμοποίηση φορολογικού μηχανισμού που διαθέτει άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του ν. 1809/1988 ή και να απαλλάσσει ορισμένους από την υποχρέωση αυτή, καθώς και να απαλλάσσει τους υπόχρεους από την έκδοση στοιχείων για συναλλαγές που ενεργούνται αυτόματα με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, εφόσον διασφαλίζεται η άμεση και αυτόματη ενημέρωση των βιβλίων»,

γ) να ρυθμίζει διαφορετικά την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Κώδικα αυτού, ως ακολούθως:

γα) «⁽²⁾ Να υποχρεώνει όλους τους επιτηδευματίες ή κατηγορίες

1. Η περ. β' του άρθρου 38 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 3 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«β) να υποχρεώνει όλους τους υπόχρεους επιτηδευματίες στη χρησιμοποίηση φορολογικής ταμειακής μηχανής που διαθέτει ορισμένα χαρακτηριστικά ή και να απαλλάσσει ορισμένους από αυτούς από την υποχρέωση αυτή, καθώς και να απαλλάσσει τους υπόχρεους από την έκδοση στοιχείων για συναλλαγές που ενεργούνται αυτόματα με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, εφόσον διασφαλίζεται η άμεση και αυτόματη ενημέρωση των βιβλίων»

2. Η υποπερ. γα' της περ. γ' του άρθρου 38, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 39 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«να υποχρεώνει όλους τους επιτηδευματίες ή κατηγορίες μόνο από αυτούς, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής, σε θεώρηση οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου του Κώδικα αυτού, για το οποίο δεν ορίζεται θεώρηση, ή και να απαλλάσσει αυτούς από την υποχρέωση θεώρησης ορισμένων φορολογικών στοιχείων για τα οποία προβλέπεται θεώρηση».

μόνο από αυτούς, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής, σε θεώρηση οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου του Κώδικα αυτού, για το οποίο δεν ορίζεται θεώρηση, ή και να απαλλάσσει αυτούς από την υποχρέωση θεώρησης ορισμένων φορολογικών στοιχείων για τα οποία προβλέπεται θεώρηση, καθορίζοντας ειδικές προϋποθέσεις για το σύνολο ή για κατηγορίες υπόχρεων»,

γβ) «⁽³⁾ να ρυθμίζει διαφορετικά τον τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης για όλους τους υπόχρεους ή για κατηγορίες μόνο αυτών, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής, ή να επιβάλλει την υποχρέωση τήρησής του σε κατηγορίες επιτηδευματιών, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, μετά από πρόταση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων»,

γγ) να ρυθμίζει διαφορετικά τον τρόπο έκδοσης των εγγράφων μεταφοράς για τις αστικές, τις ειδικές και τις διεθνείς μεταφορές, τις ταχυμεταφορές, καθώς και για τις μεταφορές με τρίκυκλα οχήματα δημόσιας χρήσης και με φορτηγά ή μικτής χρήσης αυτοκίνητα ή τρίκυκλα ιδιωτικής χρήσης,

γδ) «⁽⁴⁾ να υποχρεώνει σε αναγραφή του είδους κατά γενικές κατη-

3. Η υποπερ. γβ' της περ. γ' του άρθρου 38, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 40 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«γβ) να ρυθμίζει διαφορετικά τον τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης για όλους τους υπόχρεους ή για κατηγορίες μόνο αυτών, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής, ή να επιβάλλει την υποχρέωση τήρησής του σε κατηγορίες επιτηδευματιών, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους».

4. Η υποπ. γδ' της περ. γ' του άρθρου 38 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 4 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη υποπερ. είχε ως εξής:

«γδ)^(α) να υποχρεώνει σε αναγραφή του είδους κατά γενικές κατηγορίες και να ρυθμίζει διαφορετικά τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και των ειδικών στοιχείων και να ορίζει διαφορετικά τις προϋποθέσεις, βάσει των οποίων η ταινία της ταμειακής μηχανής δύναται να θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων και των ειδικών στοιχείων αυτών, για όλους τους υπόχρεους ή για κατηγορίες μόνο αυτών, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής»,

α. Η υποπερίπτωση γδ' της περίπτ. γ' του άρθρου 38, τέθηκε όπως ισχύει με την παραγρ. 10 του άρθρου 15 του ν. 2579/1998. Έναρξη ισχύος 17.2.1998 σύμφωνα με την περ. στ' του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«γδ) να ρυθμίζει διαφορετικά τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και των ειδικών στοιχείων και

γορίες και να ρυθμίζει διαφορετικά τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και των ειδικών στοιχείων και να ορίζει διαφορετικά τις προϋποθέσεις, βάσει των οποίων τα αντίγραφα των εκδιδόμενων αποδείξεων και των ειδικών στοιχείων μπορούν να θεωρούνται ως στέλεχος ή και να φυλάσσονται κατά τρόπο ασφαλή σε ηλεκτρονική μορφή για όλους τους υπόχρεους ή για κατηγορίες μόνο αυτών, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής»,

γε) να ορίζει διαφορετικά τα φορολογικά στοιχεία που υποβάλλονται, τον τρόπο και τον χρόνο υποβολής τους, για όλους τους υπόχρεους ή για κατηγορίες μόνο από αυτούς, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα μόνο αυτής,

γστ) να ρυθμίζει διαφορετικά το χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων, καθώς και τον τρόπο θεώρησης, τήρησης, ενημέρωσης των βιβλίων και στοιχείων με σκοπό τη διευκόλυνση της μηχανογράφησης των λογιστικών εργασιών των επιτηδευματιών,

γζ) να ρυθμίζει διαφορετικά τα πρόσθετα βιβλία που πρέπει να τηρηθούν και τα ειδικά στοιχεία που πρέπει να εκδοθούν, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής,

γη) «⁵⁾ να υποχρεώνει όλους τους επιτηδευματίες ή και κατηγορίες μόνο από αυτούς, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής, για την τήρηση πρόσθετων βιβλίων και την έκδοση ειδικών στοιχείων, για όλες τις επαγγελματικές συναλλαγές τους ή και για τμήμα μόνο αυτών και να ορίζει τον τρόπο τήρησης και έκδοσής τους, καθώς και να απαλλάσσει από την έκδοση στοιχείων»,

γθ) να εντάσσει κατηγορία επιτηδευματιών ολόκληρης της Χώρας ή τμήματος αυτής και για το σύνολο των εργασιών τους ή για τμήμα μόνο αυτών, από τη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων στην πρώτη

να ορίζει διαφορετικά τις προϋποθέσεις, βάσει των οποίων η ταινία της ταμειακής μηχανής δύναται να θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων και των ειδικών στοιχείων αυτών, για όλους τους υπόχρεους ή για κατηγορίες μόνο αυτών, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής».

5. Η υποπ. γη' της περ. γ' του άρθρου 38, τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 41 του Ν. 2753/99. Έναρξη ισχύος από 17-11-99, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής:

«γη) να υποχρεώνει όλους τους επιτηδευματίες ή και κατηγορίες μόνο από αυτούς, σε ολόκληρη τη Χώρα ή σε τμήματα αυτής, για την τήρηση πρόσθετων βιβλίων και την έκδοση ειδικών στοιχείων, για όλες τις επαγγελματικές συναλλαγές τους ή και για τμήμα μόνο αυτών, και να ορίζει τον τρόπο τήρησης και έκδοσής τους».

και αντιστρόφως,

γι) να απαλλάσσει κατηγορία επιτηδευματιών, ολόκληρης της χώρας ή τμήματος αυτής και για το σύνολο των εργασιών τους ή για τμήμα μόνο αυτών, από την τήρηση βιβλίων πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας».

για') να απαλλάσσει από την τήρηση βιβλίου απογραφών της παραγράφου 6 του άρθρου 6 του παρόντος Κώδικα, κατηγορίες επιτηδευματιών σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής. (ΣΣ Η περ. για' προστέθηκε με την § 34 του άρθρου 43 του Ν.2214/94, και ισχύει από την 11-5-94),

γιβ') να απαλλάσσει τους υπόχρεους, φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, από άλλη αιτία, από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων για τις αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών, βάσει σύμβασης έργου, προς το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και τα λοιπά ΝΠΔΔ. (ΣΣ Η περίπτωση αυτή προστέθηκε με την παρ. 27 του άρθρου 5 του Ν. 2390/96 και η προηγούμενη περίπτωση από γκ' αριθμήθηκε ορθά σε για'),

γιγ') «⁽⁶⁾ να περιορίζει ή να διευρύνει τις κατηγορίες προσώπων στα οποία παρέχεται δικαίωμα φύλαξης παραστατικών σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή, τα είδη παραστατικών για τα οποία παρέχεται η ως άνω δυνατότητα, καθώς και να ορίζει τον τρόπο, τη διαδικασία, τις προϋποθέσεις και την αρμόδια υπηρεσία σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων και γενικά να καθορίζει κάθε αναγκαία λεπτομέρεια»,

δ) ⁽⁷⁾ να καθορίζει το χρόνο και τον τρόπο έναρξης της υποχρέωσης τήρησης των βιβλίων και στοιχείων στο ενιαίο νόμισμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης - ΕΥΡΩ, τα ειδικά θέματα για τη μετατροπή των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων των υπόχρεων από δραχμές σε ΕΥΡΩ, τα νέα όρια ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη σε κατηγορίες τήρησης βιβλίων, καθώς και κάθε λεπτομέρεια ή διαδικασία απαραίτητη για τη μεταβολή του νομίσματος από δραχμές σε ΕΥΡΩ, σε σχέση με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού,

6. Η υποπερίπτωση γιγ' της περίπτ. γ' του άρθρου 38, προστέθηκε με την παραγρ. 10 του άρθρου 15 του ν. 2579/1998. Έναρξη ισχύος 17.2.1998 σύμφωνα με την περ. στ' του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

7. Οι περιπτώσεις δ' και ε' του άρθρου 38, προστέθηκαν με το άρθρο 9 § 42 του Ν.2753/99 και οι παλαιές δ' και ε' αριθμήθηκαν σε στ' και ζ'

Άρθρο 38. Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών

ε) ⁽⁷⁾ να καθορίζει τη διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για τον τρόπο εμφάνισης των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου για τη διασφάλιση και εξυπηρέτηση των συναλλαγών αυτών, των αντισυμβαλλομένων και των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ⁽⁸⁾ καθώς και για την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων από οδηγίες ή κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης»,

στ) ⁽⁷⁾ να ρυθμίζει τις λεπτομέρειες γενικά για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού,

ζ) ⁽⁷⁾ να εγκρίνει και εντέλλεται κάθε δαπάνη για την εκτέλεση Του Κώδικα αυτού, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης άμεσων φόρων.

8. Η τελευταία φράση εντός εισαγωγικών της περ. ε' του άρθρου 38 προστέθηκε με το άρθρο 8 § 5 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ – ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Άρθρο 39

Μεταβατικές διατάξεις

1. Κάθε διάταξη αντίθετη στον παρόντα Κώδικα δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται απ' αυτόν.

2. Οι επιτηδευματίες που, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, αλλάζουν κατηγορία βιβλίων και εντάσσονται από την πρώτη στη δεύτερη κατηγορία ή και αντίστροφα, εξακολουθούν να τηρούν τα βιβλία της κατηγορίας τους μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου.

3.⁽¹⁾ Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν με τις διατάξεις Π.Δ. 99/1977 (ΦΕΚ 34Α) και στα οποία έχουν καταχωρηθεί συναλλαγές μέχρι 31-12-1991 ή μέχρι 30-6-1992, για τους επιτηδευματίες που η διαχειριστική τους περίοδος έληξε στις 30-6-1992, διατηρούνται για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Διατάγματος αυτού, οι οποίες διατηρούνται σε ισχύ και μετά την έκδοση του παρόντος Διατάγματος.

«⁽²⁾ Επίσης διατηρούνται για όσα χρόνια προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Π.Δ. 99/1977 (ΦΕΚ 34Α') τα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται με τις διατάξεις του παρόντος διατάγματος για συναλλαγές μέχρι 31.12.1994 ή μέχρι 30.6.1995 για τους επιτηδευματίες που η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 30 Ιουνίου».

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Κώδικα αυτού, ως τιμή κτήσης

1. Η παρ. 3 (εκτός του τελευταίου εδαφίου) του άρθρου 39 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 19α' του Ν. 2459/97.

2. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 39, προστέθηκε με το άρθρο 35 § 3 του Ν. 2648/22-10-98.

των χρεογράφων που κατείχε ο επιτηδευματίας κατά την απογραφή της προηγούμενης από την έναρξη ισχύος της διάταξης αυτής διαχειριστικής του περιόδου, λαμβάνεται η τιμή αποτίμησής τους στην απογραφή αυτή.

5. Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

«⁽³⁾ Οι αποφάσεις της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, με τις οποίες έχει δοθεί πλήρης ή μερική απαλλαγή από την τήρηση του βιβλίου αποθήκης κατά την εξαγωγή σε επιτηδευματίες, οι οποίοι είναι υπόχρεοι τήρησης αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) και λήγουν την 31.12.2000 και μετά, παύουν να ισχύουν για τις από 1.1.2001 και στο εξής διαχειριστικές περιόδους. Οι επιτηδευματίες αυτοί, εφόσον εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν δυσχέρειες στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης, μπορούν να επανέλθουν με νέα αίτησή τους στην Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 37».

6. Οι Επιτροπές Λογιστικών Βιβλίων μέχρι τη συγκρότησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 37 του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, θα συνεχίσουν να λειτουργούν με τη σημερινή σύνθεσή τους.

7. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, μετά την ισχύ του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, νοούνται οι συναφείς διατάξεις του Διατάγματος αυτού.

8. Οι διατάξεις του Ν. 1809/1988 «καθιέρωση ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α/ 222), και οι αποφάσεις που εκδόθηκαν, κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έκδοση και ισχύ του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος.

9. Φορολογικά στοιχεία που φέρουν τις ενδείξεις ή έχουν θεωρηθεί με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 99/1977 και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί

3. Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 5 του άρθρου 39 προστέθηκαν με το άρθρο 9 § 43 του Ν. 2753/99.

από τους επιτηδευματίες κατά το χρόνο έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος μπορεί να χρησιμοποιηθούν, όπως έχουν, μέχρι εξάντλησής τους, όχι όμως πέραν της 31ης Δεκεμβρίου 1992.

10. Οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 99/1977, σε ότι αφορά τις ρυθμίσεις που αναφέρονται στο χρόνο, τον τρόπο και τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και εισφορών και όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν, εφαρμόζονται και μετά την έκδοση και την έναρξη ισχύος του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος και μέχρι του χρόνου που με άλλες διατάξεις θα ρυθμιστούν τα θέματα αυτά.

(Σ.Σ. Η δήλωση χαρτοσήμου υποβάλλεται για το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο, μέχρι την εικοστή των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου. Εξαιρετικά για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις και πράκτορες αυτών μέχρι την εικοστή των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου - άρθρο 30 Π.Δ. 99/77).

11. Εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας και αν βρίσκονται, που αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους που έληξαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, αν από φορολογικό έλεγχο έχουν διαπιστωθεί ή διαπιστωθούν πράξεις ή παραλείψεις ή παρατυπίες στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων που συνιστούν ανεπάρκεια με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 99/1977, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, κρίνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος. Επίσης, φορολογικές υποθέσεις των αυτών ως άνω διαχειριστικών περιόδων των οποίων τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 99/1977 και οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 109 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ Α. 101) ή ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων, και δεν έχουν συζητηθεί επί της ουσίας μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, επανακρίνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, εφόσον υποβληθεί αίτηση του επιτηδευματία εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος.

12. Οι παρακάτω αποφάσεις του Υπουργού οικονομικών εξακολουθούν να ισχύουν:

α) Σ. 4149/111/18.7.1979 «περί θεωρήσεως των φορολογικών στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών, που εδρεύουν στα Διαμερίσματα Ανατολικής και Δυτικής Αττικής» (ΦΕΚ. Β' 738).

β) Σ. 4076/127/16.9.1982 «Τροποποίηση και συμπλήρωση της Σ. 4149/111/18.7.79 απόφασης με θέμα "θεώρηση των φορολογικών στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών που εδρεύουν στα Διαμερίσματα Ανατολικής και Δυτικής Αττικής» (ΦΕΚ Β' 898).

γ) Σ. 10.82/8.4.1986 «Αναγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου στα φορολογικά στοιχεία» (ΦΕΚ Β' 330).

δ) Π. 1470/1405/ΠΟΛ. 61/24.2.1987 «Διαδικασία φορολογίας Αστικών και Υπεραστικών ΚΤΕΛ και ιδιοκτητών των λεωφορείων αυτών»(ΦΕΚ Β 105).

ε) Π. 1586/4.3.1987 «Τρόπος φορολογίας των ιδιότυπων μεταφορικών επιχειρήσεων (Ι.Μ.Ε.) και των ιδιοκτητών των αυτοκινήτων αυτών(ΦΕΚ Β' 186).

στ) Σ. 1935/ΠΟΛ. 183/17.6.1987 «Ανάρτηση πινακίδας από τους επιτηδευματίες για την υποχρέωση έκδοσης ή όχι αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών στο κοινό» (ΦΕΚ Β' 311).

ζ) Σ. 1659/10.4/20.6.1988 «Περί τεχνικών προδιαγραφών Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών» (ΦΕΚ Β' 497).

η) 1125645/954/11.12.1989 «Τροποποίηση ορισμένων διατάξεων της απόφασης Σ. 1659/104/1988» (ΦΕΚ Β' 903).

θ) 1125793/961/ΠΟΛ. 1273/11.12.1989 «Τήρηση βιβλίου ημερολογίου μεταφοράς και χρόνος έκδοσης φορτωτικής στις επαναλαμβανόμενες μεταφορές με αυτοκίνητα φορτηγά ή τρίκυκλα Δ.Χ.» (ΦΕΚ Β' 923).

ι) 1023858/230/ΠΟΛ. 10.62/23.3.1990. «περί των στοιχείων που πρέπει να εκδίδονται από τα τουριστικά ή ταξιδιωτικά, γραφεία για τις εκδρομές, περιηγήσεις και μεταφορές προσώπων (TRANSFERS) με τουριστικά λεωφορεία» (ΦΕΚ Β' 245). (Σ.Σ: Έχει πλέον καταργηθεί.)

ια) 1060347/648/ΠΟΛ. 1183/17.8.1990. «περί χρόνου έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και ειδικών στοιχείων από κατηγορίες επιτηδευματιών που χρησιμοποιούν Η.Τ.Μ.» (ΦΕΚ Β' 561).

ιβ) 1091111/1137/ΠΟΛ. 1261/18.12.1990. «Περί τροποποίησης, συμπλήρωσης και διόρθωσης ορισμένων διατάξεων της απόφασης Σ. 1659/104/1988» (ΦΕΚ Β' 836).

ιγ) 1050321/504/ΠΟΛ. 1117/31.5.1991 «περί εναλλακτικού τρόπου έκδοσης φορολογικών στοιχείων από καταστήματα που σερβίρουν φαγητό για επιτόπια κατανάλωση και χρησιμοποιούν Η.Τ.Μ.» (ΦΕΚ Β' 454).

Αποφάσεις που εκδόθηκαν μετά το ΠΔ 186/92

- 1) 1077844/641/00 15/ΠΟΛ. 1144/6.8.1992 (ΦΕΚ Β' 517).
«Θεώρηση φορτωτικών εγγράφων, τήρηση ημερολογίου μεταφοράς και έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής ή συγκεντρωτικής απόδειξης επί αστικών μεταφορών. Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις φορτωτικές έτους 1992».
- 2) 1079967/662/0015/ΠΟΛ. 1169/25.8.1992 (ΦΕΚ Β' 548). «Τήρηση ειδικού βιβλίου, τρόπος και χρόνος έκδοσης αποδείξεων για πωλήσεις ειδών από περιφερόμενους πωλητές ή κινητά σημεία πώλησης κυλικίων, γηπέδων, σχολείων, κινηματογράφων, θεάτρων και λοιπών παρεμφερών εγκαταστάσεων».
- 3) 1089300/720/00 15/ΠΟΛ. 1191/17.9.1992 (ΦΕΚ Β' 575).
Λεπτομέρειες τήρησης βιβλίου επίσκεψης ασθενών από γιατρούς.
- 4) 1086944/5321/0009 Α/ΠΟΛ. 1200/8.9.1992 (ΦΕΚ Β' 610).
«Τρόπος εκδόσεως και αξιοποιήσεως στοιχείων του ΚΒΣ από εκμεταλλευτές σφαγείων».
- 5) 1101579/795/ΠΟΛ. 1220/13.10.1992 (ΦΕΚ Β' 655).
«Μη θεώρηση φορτωτικών εγγράφων αεροπορικών εταιριών και ΟΣΕ. Θεώρηση αποδείξεων για την πώληση υγραερίου από πρατήρια προς επιτηδευματίες (εκμεταλλευτές ταξί)».
- 6) 1075406/635/ΠΟΛ. 1238/26.10.1992 ΦΕΚ Β' 736). «Εναλλακτικός τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων από καταστήματα που σερβίρουν φαγητό για επιτόπια κατανάλωση και χρησιμοποιούν Η/Υ».
- 7) 1108850/851/ΠΟΛ. 1271/3.12.1992 (ΦΕΚ Β' 731).
«Φορολογικά στοιχεία διάθεσης τηλεκάρτας».
- 8) 1010974/84/ΠΟΛ.1027/21.1.1993 (ΦΕΚ Β' 68).
«Ημερήσια προσοδευτική αρίθμηση των ημερολογιακών εγγραφών στα βιβλία τραπεζών».
- 9) 1014511/109/ΠΟΛ.1023/1.2.1993 (ΦΕΚ Β' 110).
«Υποβολή στοιχείων ΚΒΣ σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα για το ημερολογιακό έτος 1992».
- 10) 1133390/1104/ΠΟΛ. 1102/16.3.1993 (ΦΕΚ Β' 234).
«Έκδοση ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις».
- 11) 1042718/295/ΠΟΛ. 1112/12.3.1993 (ΦΕΚ Β' 237).
«Ένταξη επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων του

ΚΒΣ αντί της δεύτερης - Κινητές καντίνες.

12) 1077259/545/ΠΟΛ. 1233/30.6.1993 (ΦΕΚ Β' 528). «Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία για την πώληση εισιτηρίων αστικών και υπεραστικών χερσαίων συγκοινωνιακών μέσων από τρίτους».

13) 1098249/696/ΠΟΛ. 1260/27.7.1993 (ΦΕΚ Β' 615). «Περιορισμός της υποχρέωσης έκδοσης διπλοτύπων θεωρημένων αποδείξεων πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων».

14) 1111374/9160/ΠΟΛ. 1281/26.8.1993 (ΦΕΚ Β' 700).

«Όροι, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από υποκειμένους εγκαταστημένους εκτός Ελλάδας, υποχρεώσεις και δικαιώματα αυτών».

15) 1112050/814/ΠΟΛ. 1284/31.8.1993 (ΔΥΟ).

«Παροχή οδηγιών σε ό,τι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΒΣ από 1ης Ιανουαρίου 1993».

16) 1115278/842/ΠΟΛ. 1292/8.9.1993 (ΦΕΚ Β' 728).

«Δυνατότητα μη τήρησης βιβλίων του ΚΒΣ ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών - ρύθμιση θεμάτων διάθεσης εφημερίδων και περιοδικών».

17) 1124974/916/ΠΟΛ. 1319/30.9.1993 και

1141971/1098/

17.11.1991 (ΦΕΚ Β' 872).

«Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία για τις αμοιβές προσώπων που διαμεσολαβούν στην πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων».

18) 1142043/ΠΟΛ, 1378/17.12.1993 (ΦΕΚ Β' 945).

«Μετάθεση του χρόνου έναρξης εφαρμογής της παραγράφου 7

Γης απόφασης 1133390/1104/ΠΟΛ. 1102/16.3.1993».

19) 1002957/178/ΠΟΛ. '1007/12.1.1994 (ΦΕΚ Β' 38).

«Τρόπος τήρησης και περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου για τις μετα

κινήσεις αγαθών σε άλλο κράτος μέλος για τις εργασίες φασόν».

20) 1022045/ΠΟΛ. 1056/22.2.1994 (ΦΕΚ Β' 180).

«Μη υποβολή συγκεντρωτικών τριπλότυπων καταστάσεων τιμολογίων κλπ. από το πρατήριο πώλησης υγρών καυσίμων για συναλλαγές αξίας μέχρι οκτώ χιλιάδες (8.000) δραχμές».

21) 1049940/ΠΟΛ, 1104/25.4.1994 (ΦΕΚ Β' 170).

«Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, για τη διάθεση καρτών ελεγχόμενης στάθμευσης οχημάτων σε δημοτικές θέσεις».

22) 1060800/ΠΟΛ, 1133/25.5.1994 (ΦΕΚ Β' 437).

«Παράταση χρόνου υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων».

23) 1072823/513/ΠΟΛ. 1159/22,6,1994 (ΦΕΚ Β' 506).

«Έκδοση εισιτηρίων από κέντρα διασκέδασης και λοιπά συναφή καταστήματα».

- 24) 1096017/716/17,8.1994 (ΦΕΚ Β' 672).
«Θεώρηση φορολογικών στοιχείων των Ανωνύμων Εταιριών που εδρεύουν στο διαμέρισμα Ανατολικής Αττικής».
- 25) 1104762/824/ΠΟΛ. 1212/19,9,1994 (ΦΕΚ Β' 735).
«Ρύθμιση φορολογικών θεμάτων συναλλαγών μέσω του σωματείου ΙΝΤΕΡΦΛΟΡΑ ΕΛΛΑΣ».
- 26) 1142972/1252/ΠΟΛ. 1283/21.12.1994 (ΦΕΚ Β' 967).
«Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύνταξη απογραφής την 31.12.1994».
- 27) 1041554/ΠΟΛ. 1094/31.3.1995 (ΦΕΚ Β' 305).
«Θεώρηση εισιτηρίων αγώνων καλαθοσφαίρισης από την ΕΣΑΚ για λογαριασμό των τμημάτων αμοιβομένων καλαθοσφαιριστών».
- 28) 1041614/ΠΟΛ. 1100/4.4.1995 (ΦΕΚ Β' 305).
«Υποχρέωση τήρησης βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης. Διακίνηση αγαθών από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς τη χώρα μας».
- 29) 1064084/ΠΟΛ. 1146/25.5.1995 (ΦΕΚ Β' 525):
«Υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του ΚΒΣ μόνο στις ΔΟΥ και όχι στο ΚΕΠΥΟ»
- 30) 1065732/ΠΟΛ. 1148/30.5.1995 (ΦΕΚ Β' 519).
«Θεώρηση των τιμολογίων που εκδίδονται για την αγορά αγροτικών προϊόντων, προς αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ».
- 31) 1073555/ΠΟΛ. 1166/16.6.1995 (ΦΕΚ Β' 572).
«Έκδοση εισιτηρίων από κέντρα διασκέδασης και λοιπά καταστήματα».
- 32) 1093619/ΠΟΛ. 1212/10.8.1995 (ΦΕΚ Β' 719).
«Εκδιδόμενα ειδικά στοιχεία από τα καζίνο και θεώρηση αυτών - τήρηση ειδικών βιβλίων».
- 33) 1113319/ΠΟΛ. 1254/5.10.1995 (ΦΕΚ Β' 886).
«Μετάθεση χρόνου έναρξης ισχύος απόφασης για την έκδοση ειδικών στοιχείων από καζίνο».
- 34) 1128269/1226/ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (ΦΕΚ Β' 982).
«Έκδοση εισιτηρίων εισόδου στα καζίνο».
- 35) 1115472/ΠΟΛ. 1299/29.11.1995 (ΦΕΚ Β' 1035).
«Μη θεώρηση φορτωτικών εγγράφων ημεδαπών αεροπορικών εταιριών».
- 36) 1136801/ΠΟΛ. 1308/5.12.1995 (ΦΕΚ Β' 1047).
«Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας από τη σύνταξη απογραφής την 31.12.95».
- 37) 1004226/ΠΟΛ. 1006/11.1.1996 (ΦΕΚ Β' 47).

«Προσωρινή αναστολή κατηγορίας μικροεπιχειρήσεων με βιβλία δεύτερης κατηγορίας από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής την 31.12.95».

38) 1036330/266 ΠΟΛ. 1094/20.3.1996 (ΦΕΚ 21 Οβ')

«Τρόπος εμφάνισης των χρεωστικών φορολογικών παραστατικών αξίας».

39) 1044425/323 ΠΟΛ. 1127/10.4.1996 (ΦΕΚ 303β')

«Τήρηση ειδικού βιβλίου διάθεσης φαρμάκων από τη φαρμακεία».

40) 1038317/281 ΠΟΛ. 1141/25.4.1996 (ΦΕΚ 384β')

«Θεωρημένες εκκαθαρίσεις για αμοιβές προσώπων που διαμεσολαβούν στην πώληση τραπεζικών προϊόντων».

41) 1035585/320 ΠΟΛ. 1184/20.6.1996 (ΦΕΚ 552β')

Διάθεση ανθέων από ανθοπώλες με σωματεία τύπου INTERΦΛΟΡΑ.

42) 1083741/4536/1292 ΠΟΛ. 1215/19.7.1996 (ΦΕΚ 672β') Τρόπος φορολογίας των κοινοπραξιών πλοίων και των κοινοπρακτούντων μελών.

43) 1105674/778 ΠΟΛ. 1286/31.10.1996 (ΦΕΚ 1038β')

Έκδοση λογαριασμών στις περιπτώσεις παροχής φυσικού αερίου σε καταναλωτές επιτηδευματίες και μη, μέσω δικτύου.

44) 1133485/1095 ΠΟΛ. 1327/16.12.1996 (ΦΕΚ 1146β')

Υποχρεώσεις φορολογικών αντιπροσώπων.

45) 1135778/1113 ΠΟΛ. 1328/20.12.1996 (ΦΕΚ 1189β') Απαλλαγή ορισμένων επιτηδευματιών β' κατηγορίας από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφής την 31/12/96.

46) 1118436/953 ΠΟΛ. 1332/20.12.1996 (ΦΕΚ 11 β15-1-97)

Διακίνηση υλικών από τον ΟΤΕ μεταξύ των εγκαταστάσεων του με μη θεωρημένα φορολογικά στοιχεία.

47) 1138050/4885/1436 ΠΟΛ. 1338/30.12.1996

Πωλήσεις προς αλλοδαπούς ταξιδιώτες εκτός ΕΕ. Απαλλαγή από ΦΠΑ.

48) 1007293/36 ΠΟΛ. 1021/22.1.1997 (ΦΕΚ 44β')

Έκδοση θεωρημένων αποδείξεων σε κάθε περίπτωση λιανικής πώλησης πετρελαίου θέρμανσης.

49) 1018334/670/256 ΠΟΛ. 1089/11.3.1997

Πώληση σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες εκτός ΕΕ. Τροποποίηση της

ΠΟΛ. 1338/96.

50) 1131532/1075 ΠΟΛ. 1152/30.4.1997 (ΦΕΚ 395β')

Εισιτήρια θεαμάτων του Οργανισμού Εργατικής Εστίας.

51) 1055211/317 ΠΟΛ. 1166/23.5.1997 (ΦΕΚ 463β')

Παράταση χρόνου υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων και ι-

σοζυγίων.

52) 1059330/5367 ΠΟΛ. 1185/2.6.1997 (ΦΕΚ 516β')

Πώληση εντύπων παραβολών του Δημοσίου από ΝΠΙΔ και ιδιώτες.

53) 1063306/378 ΠΟΛ. 1223/3.8.1997 (ΦΕΚ 742β')

Έκδοση αποδείξεων παραδοθέντων εισιτηρίων αστικών συγκοινωνιών από τις Δημόσιες επιχειρήσεις (ΔΕΚΟ) από μη θεωρημένα στελέχη.

54) 1085775/3427/876 ΠΟΛ. 1229/18.8.1997 (ΦΕΚ 791β')

Τρόπος τήρησης ειδικού βιβλίου για μετακινήσεις αγαθών σε άλλο κράτος της ΕΕ. .

55) **1090182/4663** ΠΟΛ. 1239/29.8.1997 (ΦΕΚ 828β') Τροποποίηση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1338/96.

56) 1084974/496 ΠΟΛ. 1252/12.9.1997 (ΦΕΚ 859β')

Λογαριασμοί χρήσης δικτύου αποχέτευσης από Δήμους και τις Δημοτικές επιχειρήσεις σε δημότες επιτηδευματίες και μη.

57) 1093363/547 ΠΟΛ. 1290/29.10.1997 (ΦΕΚ 1029β')

Εισιτήρια αγώνων μπάσκετ.

58) 1125593/6006/1738 ΠΟΑ. 1314/4.12.1997

Απαλλαγή εκμεταλλευτών TAXI από βιβλίο εσόδων - εξόδων. Τεκμαρτός υπολογισμός ΦΠΑ.

59) 1131878/986 ΠΟΑ. 1326/17.12.1997 (ΦΕΚ 11β')

Απαλλαγή επιτηδευματιών β' κατηγορίας από υποχρέωση απογραφής την 31-12-1997.

60) 1027421/680 ΠΟΑ. 1078/24.2.1998 (ΦΕΚ 193β')

Διαδικασία θεώρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ για τις ΔΟΥ TAXIS.

61) 1027421/680/26.2.1998 (ΦΕΚ 193β') ,

Υποχρεωτική χορήγηση ΑΦΜ.

62) 1053293/347 ΠΟΑ. 1123/29.4.1998 (ΦΕΚ461β')

Διαδικασία σήμανσης ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης των φορολογικών στοιχείων.

63) 1056278/277 ΠΟΑ. 1135/11.5.1998 (ΦΕΚ 494β')

Εκδιδόμενα παραστατικά για την προμήθεια εξόφλησης λογαριασμών από ΕΛΤΑ και Τράπεζες.

64) 1072362/447 ΠΟΑ. 1180/16-6-98

Διαδικασία αντικατάστασης δημοσιονομικής μνημης και άλλα θέματα Φ.Τ.Μ

65) 107478Q/462 ΠΟΑ. 1182/22.6.98

Έγκριση μη θεώρησης εισιτηρίων αγώνων Παγκοσμίου Πρωταθλήματος Μπάσκετ ανδρών '98 «FIBA WORLD BASKET HELLAS '98».

66) 1122030/1435/2-11-98 (ΦΕΚ" Β 1175)

Διαδικασία είσπραξης του ειδικού φόρου που επιβάλλεται στην τιμή των εισιτηρίων των κινηματογράφων που εκδίδονται με ηλεκτρονικό υπολογιστή και διαδικασία θεώρησης των εισιτηρίων αυτών.

67) 1144878/973 ΠΟΑ. 1315/29-12-98

Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφής 31/12/98.

68) 1145339/6602/140 ΠΟΑ. 1320/30-12-98

Τρόπος υπολογισμού και απόδοσης ΦΠΑ από τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας μήκους μέχρι 12 μέτρων και τους σπογγαλιείς.

69) 1036171/579/48 ΠΟΑ. 1087/5-4-99

Τρόπος υπολογισμού και απόδοσης ΦΠΑ από τους εκμεταλλευτές ΕΔΧ αυτοκινήτων (ΤΑΧΙ) για το έτος 1999.

70) 1045300/286 ΠΟΑ; 1105/6-5-99 (ΦΕΚ 1089 Β')

Απαλλαγή από την θεώρηση φορολογικών στοιχείων ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων.

71) 105.1247/323 ΠΟΑ. 1123/24-5-99 '

Παράταση χρόνου υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων και ισοζυγίων του άρθρου 20 του ΚΒΣ από 25 Μαΐου στις 18 Ιουνίου 1999.

72) 1068997/474 ΠΟΑ. 1148/13-7-99

Φορολογική εμφάνιση συναλλαγών διάθεσης χρόνου κινητής τηλεφωνίας μέσω ηλεκτρονικής καταγραφής και χρήσης των αυτόματων ταμειολογιστικών μηχανών (Α.Τ.Μ.) Τραπεζών.

73) 1056291/378 ΠΟΛ. 1227/22-11-99

Εκδιδόμενα στοιχεία για τις προμήθειες πρακτόρων ιπποδρομιακού στοιχήματος και λοιπών συναφών.

74) ΑΥΟ 1068997/474 ΠΟΑ. 1148/13-7-99

Διάθεση χρόνου κινητής τηλεφωνίας μέσω ΑΤΜ τραπεζών και άλλες δραστηριότητες.

75) ΑΥΟ 1033364/218 ΠΟ1 1006/10-1-2000.

Φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές του ΕΛΤΑ απευθείας ή μέσω τρίτων. Ταχυδρομικές υπηρεσίες. Γραμματόσημα. Ταχυδρομικοί πράκτορες συγκεντρωτικές καταστάσεις.

76) 1068758/453/31-7-2000

Κοινή απόφαση με Υπουργείο Πολιτισμού.

Διαδικασία επιστροφής του ειδικού φόρου στα ακυρωθέντα εισιτήρια κινηματογράφων.

77) 1013521/116/ΠΟΛ. 103417-2-2001

Άρθρο 39. Μεταβατικές διατάξεις

Τήρηση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου, αποθήκης ή του βιβλίου αποθήκης σε οπικό δίσκο (CD AOM τεχνολογίας WORM).

78) 1017350/552/ΔΕΒ/15-2-2001 (ΦΕΚ 223 Β)

Αρμοδιότητες Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου.

79) ΑΥΟ 1026789/194 ΠΟΑ. 1061/7-3-2001

Εκκαθαρίσεις για αμοιβές σε διαμεσολαβητές πώλησης μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.

80) ΑΥΟ 1037084/289/26-4-2001

Είσπραξη διοδίων από επιτηδευματίες.

81) 1049187/601/Α 0006/18-5-2001 (ΦΕΚ 657 Β)

Τροποποίηση ΑΥΟ 1017350/552/ΔΕΒ/15-2-2001 (ΦΕΚ 233 Β).

82) ΑΥΟ 1097303/773 ΠΟΛ. 1237/18-10-2001

Διακίνηση συσπόρου βάμβακος παραγωγού προς εκκοκιστικές επιχειρήσεις.

83) 1115204/1033 ΠΟΛ. 1291/14-12-2001

Χρόνος υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων (30/9). Όριο αξίας φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση (300 ευρώ, για 200

103.000 δρχ.). Άρθρο 20. Ορίζεται πλέον εκ των διατάξεων.

84) 1116504/34 ΠΟΛ. 1370/19-12-2001

Τήρηση ειδικού βιβλίου διάθεσης φαρμάκων από τα φαρμακεία

85) 1113823/1003 ΠΟΛ. 1378/21-12-2001'. Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίου απογραφής για επιτηδευματίες Εσόδων - Εξόδων την 31-12-2001.

86) 1021391/138 ΠΟΛ. 1080/28-2-2002

Τρόπος τήρησης βιβλίου αποθήκης για κάρτες σταθερής ή κινητής

Τηλεφωνίας (από 1-1-2003 ορίζεται στις διατάξεις, άρθρο 8 § 10).

87) 1021090/133 ΠΟΛ. 1078/4-3-2002 (ΦΕΚ 294β')

Θεώρηση φορολογικών στοιχείων των ΑΕ που υπάγονται στη ΔΟΥ;' ΦΑΕΕ Αθηνών και στις ΔΟΥ Α' και Β' Καλλιθέας.

88) 1106911/913 ΠΕ ΠΟΛ. 1133/18-4-2002 (ΦΕΚ 582β')

Έκδοση και διάθεση εισιτηρίων από το Μέγαρο Μουσικής Αθηνών.

89) 1045879/327 ΠΟΛ. 1166/29-5-2002 (ΦΕΚ 728β') . Απαλλαγή από τη θεώρηση κατηγοριών επιχειρήσεων. Κωδικοποίηση ΠΟΛ. 1105/99, ΠΟΛ. 1071/2000.

90) 1046323/326/ΠΟ1\.. 1167/29-5-2002 (ΦΕΚ 728β')

Θεώρηση Ισοζυγίου «Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών». Αποθήκευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Βιβλίο αποθήκης CD-ROM. άρθρο 24.

Ορίζεται πλέον εκ των διατάξεων.

91) 1047914/3046/233 ΠΟΛ. 1173/4-6-2002 (ΦΕΚ 716β')

ΦΠΑ στα ΕΔΧ και απαλλαγή βιβλίων έτος 2002. Άρθρο 2.

Άρθρο 39. Μεταβατικές διατάξεις

92) 1048281/2583/529 ΠΟΛ. 1174/4-6-2002 (ΦΕΚ 716β')
Φορολογικός εκπρόσωπος. ΦΠΑ. Υποχρεώσεις. Άρθρο 12 θ. 304α'.

93) 1064690/3772/713 ΠΟΛ. 1206/31-7-2002

Διαδικασία θεώρησης δύο σειρών του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ.

94) 1084982/616 ΠΟΛ. 1241/22-10-2002 (ΦΕΚ 1386β')

χρήση φορολογικών μηχανισμών και έκδοση ΜΠ από τους Πρατηριούχους υγρών καυσίμων για την εμπορίας πετρελαίου. Αντικαταστάθηκε.

95) 1090797/684 ΠΟΛ. 1249/11-11-2002 (ΦΕΚ 1492β') Διακίνηση και πώληση εφημερίδων από τα Πρακτορεία σε οργανωμένες αλυσίδες καταστημάτων.

96) 1093833/721 ΠΟΛ. 1258/21-11-2002 (ΦΕΚ 1513β')

Φορητές ταμειακές μηχανές στις λαϊκές αγορές για τα βιομηχανικά είδη. Άρθρο 13 Φ.Τ.Μ.

97) 1063550/457 ΠΟΛ. 1259/13-10-2002 (ΦΕΚ 1528β') Έκδοση και διάθεση εισιτηρίων από τον Οργανισμό Μεγάρου

Μουσικής Θεσσαλονίκης για τις καλλιτεχνικές εκδηλώσεις που πραγματοποιούνται σε μισθωμένες από τρίτους αίθουσές τους.

98) 1099834/859 ΠΟΛ. 1272/12-12-2002 (ΦΕΚ 1585β')

Έκδοση ΑΛΠ από τους πρατηριούχους υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου. Νεότερη απόφαση -

99) 1103481/932 ΠΟΛ. 1290/27-12-2002 (ΦΕΚ 3β')

Απαλλαγή ορισμένων Κατηγοριών επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύνταξη απογραφής την 31-12-2002.

100) 1016567/190 ΠΟΛ. 1027/20-2-2003 (ΦΕΚ 247β')

Εγγραφή των δεδομένων των πρόσθετων βιβλίων «Κίνησης οχημάτων», «Αποθήκευσης» και «Προσωρινής εναπόθεσης» σε θεωρημένο οπτικό δίσκο (CD ROM).

101) 1022120/273 ΠΟΛ. 1045/4-3-2003

Υποβολή γνωστοποιήσεων που προβλέπονται από τον ΚΒΣ και τις Υπουργικές Αποφάσεις στις ΔΟΥ μέσω τηλεομοιοτυπίας (FAX) ή επιστολής.

102) 1023445/281 ΠΟΛ. 1049/11-3-2003

Τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για τις επιχειρήσεις «Σούπερ Μάρκετ».

103) 1051083/550 ΠΟΛ. 1083/2-6-2003

Απαλλαγή από τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων Κωδικοποίηση ΠΟΛ. 1166/29-5-2002.

Άρθρο 39. Μεταβατικές διατάξεις

- 104) 1059176/625 ΠΟΛ. 1087/25-6-2003 (ΦΕΚ 932β')
Εισιτήριο εισόδου στα κέντρα διασκέδασης.
- 105) 1062054/648 ΠΟΛ. 1089/2-7-2003 (ΦΕΚ 970β')
Τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών των τεχνικών επιχειρήσεων.
- 106) 1062608/668 ΠΟΛ. 1090/3-7-2003 (ΦΕΚ 994β')
Χρόνος υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων και ισοζυγίων του ΚΒΣ.
- 107) 1065009/695 ΠΟΛ. 1092/11-7-2003 (ΦΕΚ 998β') Αναγνώριση ποσοτικών αποκλίσεων - διαδικασία φορολογικού ελέγχου αποθεμάτων πρατηρίων καυσίμων για τις πωλήσεις πετρελαίου μέσω αντλιών.
- 108) 1069392/725 ΠΟΛ. 1094/22-7-2003 (ΦΕΚ 1093β')
Πώληση πετρελαίου από πρατήρια καυσίμων, χρήση φορολογικών μηχανισμών ΜΠ, Τιμολόγια.
- 109) 1089736/963 ΠΟΛ. 1110/8-10-2003 (ΦΕΚ 1531β') Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1094/22-7-2003. Πρατήρια καυσίμων
- 110) 1086660/1247 ΠΟΛ. 1129/28-11-2003 (ΦΕΚ 1816β') Ταξίμετρα και έκδοση ΑΠΥ από ΤΑΧΙ.
- 111) 1114801/1370 ΠΟΛ. 1137/22-12-2003
Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας Βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύ νταξη απογραφής την 31-12-2003.
- 112) 1114802/1371 ΠΟΛ. 1138/22-12-2003
Ρύθμιση της τήρησης του βιβλίου αποθήκης των συνεταιριστικών οργανώσεων - ομάδων παραγωγών ακατέργαστου καπνού (ΟΠΑΚ).
- 113) 1116069/1403 ΠΟΛ. 1146/30-12-2003
Όροι και προϋποθέσεις για την καταχώρηση ορισμένων δαπανών στα βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Άρθρο 40
Έναρξη ισχύος

Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος αρχίζει:

1. Των διατάξεων των εδαφίων (προτάσεων) πρώτου και δεύτερου της παραγράφου 2 του άρθρου 7, των άρθρων 20, 22, 23 και 24 από την 1 η Ιανουαρίου 1993. Κατ' εξαίρεση, η εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 24 επιτρέπεται προαιρετικά από το χρόνο έναρξης ισχύος των λοιπών διατάξεων, όπως αυτός ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, με την προϋπόθεση της εφαρμογής των διατάξεων αυτών στο σύνολό τους.

2. Των διατάξεων της παραγράφου 7 του άρθρου 4, καθώς και των διατάξεων του άρθρου 8, μόνο σε ότι αφορά τα όρια ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, για τους επιτηδευματίες που η διαχειριστική τους περίοδος έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 1991, από την 1 η Ιανουαρίου 1992.

3. Των λοιπών διατάξεων από την 1η του μεθεπόμενου μήνα από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από αυτές.

Στον Υπουργό των Οικονομικών αναθέτουμε τη δημοσίευση και εκτέλεση του παρόντος διατάγματος.

Αθήνα 16 Μαΐου 1992

(Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ/84Α/26-5-1992 και ισχύει από 1 Ιουλίου 1992 εκτός των διατάξεων για τις οποίες ορίζεται διαφορετικός χρόνος στο άρθρο 40).

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Το φορολογικό δίκαιο πλέον έχει αποκτήσει μεγάλη έκταση, ξεχωριστό χαρακτήρα, έχει διαπλάσει δικές του έννοιες, αρχές ή αξιώματα, έχει δικά του κατασταλάγματα όπως κάθε επιστήμη και πρέπει να εξετάζεται ως ιδιαίτερος κλάδος δικαίου. Δεν ταυτίζεται κατ' ανάγκη με το δημόσιο δίκαιο (έστω και αν θεωρηθεί μέρος του) ούτε με το λογιστικό δίκαιο ή την λογιστική επιστήμη έστω κι αν συναρτάται στενά μαζί τους, αποβλέπει περισσότερο στα πραγματικά οικονομικά γεγονότα και καταστάσεις.

Το ελληνικό κράτος μέσα από κοινωνικούς και οικονομικούς θεσμούς προσπαθώντας να εξομοιώσει την οικονομική θέση του πολίτη, δημιουργεί οικονομικά πρότυπα και κανόνες με σκοπό την πιο σωστή και αντικειμενικότερη αντιμετώπιση του.

Μέσω της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία έχει αναπτύξει ένα τεράστιο εύρος ρυθμίσεων, αναζητάτε το ιδανικό σημείο της δίκαιης θυσίας του ατόμου προς όφελος του οργανωμένου κοινωνικού συνόλου.

Επιδιώκοντας την επίτευξη του ανωτέρου στόχου, το κράτος αναθέτει σε διάφορους οικονομικούς φορείς, συγγραφείς και ερευνητικά κέντρα τη σύνταξη προτύπων για τη νομοθέτηση – θέσπιση της οικονομικής φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και την τροποποίηση αυτής όταν απαιτείται.

Μέρος του φορολογικού δικαίου, της φορολογικής νομοθεσίας, αποτελεί το οργανωτικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων και της εμφάνισης των αποτελεσμάτων τους, δηλαδή το νομοθέτημα που ονομάζουμε στην Ελλάδα Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων.

Έτσι, παρατηρούμε ενώ ο Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων έχει θεσπιστεί χρόνια πριν, αλλάζει, εξευγενίζεται, τροποποιείται προς όφελος του σκοπού για τον οποίο δημιουργήθηκε.

Ο γνωστός στους παλαιότερους ως Κ.Φ.Σ.(Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων), άλλαξε με το Π.Δ. 186/92 ονομασία σε Κ.Β.Σ.(Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων).

Στη συνέχεια και μέχρι σήμερα έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί με τα εξής νομοθετήματα:

1. Ν.2065/1992, άρθρα 55 παρ. 3 και 64 παρ.11,12 (ΦΕΚ Α 113)
2. Ν.2093/1992, άρθρο 24 παρ. 3 (ΦΕΚ Α 181)
3. Ν.2120/1993, άρθρο 8(ΦΕΚ Α 24)
4. Ν.2166/1993, άρθρο 21 (ΦΕΚ Α 137)
5. Ν.2214/1994, άρθρα 43 και 44 (ΦΕΚ Α 75)

6. Ν.2275/1994 ,άρθρο 9 παρ.4(ΦΕΚ Α 238)
7. Ν.2386/1996 ,άρθρο 20 παρ. 13(ΦΕΚ Α 43)
8. Ν.2390/1996 ,άρθρο 4 παρ 27 (ΦΕΚ Α 54
9. Π.Δ. 134/1996 , άρθρα 1-22 (ΦΕΚ Α 105)
10. Ν.2459/1997 ,άρθρο 19 α(ΦΕΚ Α 17)
11. Ν.2515/1997 ,άρθρο24 παρ.1(ΦΕΚ Α 154)
12. Ν.2523/1997,άρθρα 5,9,24 παρ.4 και 38 και παρ.6(ΦΕΚ Α 179)
13. Ν2556/1997 ,άρθρο 2 παρ. 6(ΦΕΚ Α 270)
14. Ν.2579/1998 ,άρθρο 15 (ΦΕΚ Α 31)
15. Ν.2648/22-10-98 ,άρθρα 32 ,35 (ΦΕΚ Α 1238)
16. Ν.2703/1999 ,άρθρ26(ΦΕΚ Α72Α)
17. Ν.2753/17-11-99 ,άρθρα 9-12 (ΦΕΚ Α 249)
18. Ν.2842/2000 ,άρθρο 7 παρ. 1 (ΦΕΚ Α 207)
19. Ν.2873/28-12-2000 ,άρθρο 7 (ΦΕΚ Α 285)
20. Ν.2948/19-10-2001 ,άρθρα 17,21 (ΦΕΚ Α 242)
21. Ν.2954/2-11-2001 ,άρθρο 10 (ΦΕΚ Α 255)
22. Ν.2992/20-3-2002 ,άρθρο 16 (ΦΕΚ Α 54)
23. Ν.3052/24-9-2002 ,άρθρα 1-12 (ΦΕΚ Α 221)
24. Ν.3193/20-11-2003 ,άρθρα 1και 2 (ΦΕΚ Α 266)
25. Ν.3220/28-1-2004 ,άρθρα 25 ,43 ,46 (ΦΕΚ Α 15)

Επίσης έχουν εκδοθεί πολλές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών κατά εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 38 του Κ.Β.Σ. και έχουν «τυπική ισχύ νόμου». Παρατίθενται θεματικά στο άρθρο 39 με αντίστοιχη παραπομπή στα άρθρα που αυτές αφορούν.

Το αντικείμενο του παρόντος συγγράμματος είναι η σαφέστερη και μεθοδικότερη παράθεση των αλλαγών - τροποποιήσεων που υπέστη ο Κ.Β.Σ. κατά το πέρας του χρόνου και πιο συγκεκριμένα κατά την περίοδο 1994-2004.

Ύστερα από την προσεκτική και διεξοδική μελέτη και ανάλυση της διαχρονικής εξέλιξης του Κ.Β.Σ. επιτεφθει η δημιουργία – εκπόνηση του συγγράμματος αυτού, που πιστεύουμε ότι επιτυγχάνει πλήρως το σκοπό για τον οποίο δημιουργήθηκε.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

- ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΑΘΗΝΑ 2004
- ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ
ΑΘΗΝΑ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 1998
- ΑΝΑΣΤΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΑΘΗΝΑ 2003
- ΜΑΡΙΝΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, ΤΖΙΜΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (συμπληρωματική έκδοση)
ΑΘΗΝΑ 2002
- ΜΕΛΑΣ ΧΡΗΣΤΟΣ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
- ΚΡΑΤΣΗΣ ΑΓΑΠΗΤΟΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΚΔΟΣΗ 2004

INTERNET SITES:

- www.forologika.gr
- www.forin.gr
- www.e-forologia.gr

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ:

- ΛΟΓΙΣΤΗΣ Τεύχος 12 Δεκεμβρίου 2002
- ΛΟΓΙΣΤΗΣ Τεύχος 3 Μαρτίου 2003
- ΛΟΓΙΣΤΗΣ Τεύχος 6 Ιουνίου 2004
- ΕΨΙΛΟΝ 7 26 Ιουλίου 2000
- ΕΨΙΛΟΝ 7 5 Φεβρουαρίου 2004
-

ΝΟΜΟΙ:

- Ν.2556/1997 , άρθρο 2 παρ. 6(ΦΕΚ Α 270)
- Ν.2579/1998 ,άρθρο 15 (ΦΕΚ Α 31)
- Ν.2648/22-10-98 ,άρθρα 32 ,35 (ΦΕΚ Α 1238)
- Ν.2703/1999 ,άρθρο26(ΦΕΚ Α72Α)
- Ν.2753/17-11-99 ,άρθρα 9-12 (ΦΕΚ Α 249)
- Ν.2842/2000 ,άρθρο 7 παρ. 1 (ΦΕΚ Α 207)
- Ν.2873/28-12-2000 ,άρθρο 7 (ΦΕΚ Α 285)
- Ν.2948/19-10-2001 ,άρθρα 17,21 (ΦΕΚ Α 242)
- Ν.2954/2-11-2001 ,άρθρο 10 (ΦΕΚ Α 255)
- Ν.2992/20-3-2002 ,άρθρο 16 (ΦΕΚ Α 54)
- Ν.3052/24-9-2002 ,άρθρα 1-12 (ΦΕΚ Α 221)
- Ν.3193/20-11-2003 ,άρθρα 1και 2 (ΦΕΚ Α 266)
- Ν.3220/28-1-2004

