

**Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΠΟΥ ΠΗΓΑΖΟΥΝ ΑΠΟ
ΑΥΤΕΣ**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

ΓΚΙΑΤΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΝΙΚΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ

ΠΑΠΑΣΤΕΡΓΙΟΥ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΛΟΥΚΙΑ ΠΟΛΥΔΩΡΟΥ

ΠΑΤΡΑ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 ΤΟΥ Π.Δ186/92	7
ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	13
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ- ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ	17
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	23
1. ΒΙΒΛΙΟ Ή ΔΕΛΤΙΟ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	23
2. ΒΙΒΛΙΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	31
3. ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΟΜΕΝΩΝ ΟΔΗΓΩΝ	35
4. ΒΙΒΛΙΟ Ή ΔΕΛΤΙΟ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΑΓΑΘΩΝ	39
5. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ	43
6. ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	51
7. ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ	58
8. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ (ΙΑΤΡΩΝ ΚΑΙ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΩΝ)	64
9. ΒΙΒΛΙΟ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΛΑΧΕΙΩΝ	75
10. ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΩΝ ΣΚΑΦΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ	76
11. ΒΙΒΛΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΗ	79
12. ΒΙΒΛΙΟ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	82
13. ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ Ή ΦΥΛΑΞΗΣ ΣΚΑΦΩΝ	89
14. ΒΙΒΛΙΟ ΕΡΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΟΥΜΕΝΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	92
15. ΒΙΒΛΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ	101
16. ΒΙΒΛΙΟ ΕΝΤΟΛΩΝ	107
17. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	111
18. ΒΙΒΛΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ (ΠΟΡΤΑΣ)	119
19. ΜΗΤΡΩΟ ΜΑΘΗΤΩΝ	128

20. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ (ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ)	141
21. ΒΙΒΛΙΟ ΑΣΘΕΝΩΝ ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΟ ΙΑΤΡΩΝ	144
21 ^α .ΒΙΒΛΙΟ ΑΣΘΕΝΩΝ	144
21 ^β .ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΟ ΙΑΤΡΩΝ	147
22.ΒΙΒΛΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ (ΚΕΝΤΡΩΝ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΓΥΜΝΑΣΤΗΡΙΩΝ)	150
23.ΒΙΒΛΙΟ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΔΙΑΚΙΝΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (ΦΑΣΩΝ)	156
24. ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΣΤΟΥΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥΣ	164
25.ΕΙΔΙΚΟ ΒΙΒΛΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ	166
26.ΕΙΔΙΚΟ ΒΙΒΛΙΟ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΟΥ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ	175
27.ΒΙΒΛΙΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΕΝΑΠΟΘΕΣΗΣ	182
28.ΒΙΒΛΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ	191
29.ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ ΜΜΕ	194
30.ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	202
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	224

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την καθιέρωση της φορολογίας του καθαρού εισοδήματος στην Ελλάδα και την επιβολή διαφόρων φορολογιών στα ακαθάριστα έσοδα και στην περιουσία των επιτηδευματιών, δημιουργήθηκε η ανάγκη προσαρμογής της λογιστικής εμφάνισης των συναλλακτικών και περιουσιακών μεγεθών, στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, Αυτό σημαίνει ότι η λογιστική καλείται να δώσει πληροφορίες για συγκεκριμένα μεγέθη της συναλλακτικής δραστηριότητας του επιτηδευματία, που αφορούν τόσο τα έσοδα όσο και τις δαπάνες, οι οποίες είναι χρήσιμες προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ή να προσδιοριστούν τα μεγέθη εκείνα για την επιβολή των λοιπών φορολογιών, όπως ο Φόρος Προστιθεμένης Αξίας, ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, τα Τέλη Χαρτοσήμου κλπ.

Ακόμη καλείται να δώσει πληροφορίες για τους αντισυμβαλλομένους, προκειμένου να εξυπηρετηθεί ο έλεγχος που διενεργούν τα φορολογικά όργανα, για να διαπιστωθεί αν στα βιβλία των επιτηδευματιών αυτών εμφανίζεται η συναλλακτική δραστηριότητά τους και αν έχουν εκπληρώσει τις φορολογικές τους υποχρεώσεις όπως αυτές ορίζονται κάθε φορά από τις φορολογικές διατάξεις,

Ο επιτηδευματίας για να ανταποκριθεί στις δικές του ανάγκες αλλά και στις ανάγκες έναντι της πολιτείας είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει ορισμένους κανόνες στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων, που αφορούν την τήρηση συγκεκριμένων αναλυτικών και συγκεντρωτικών λογαριασμών των δοσοληψιών του, οι οποίοι επιβάλλονται με την υποχρεωτική εφαρμογή του ενιαίου λογιστικού σχεδίου από ορισμένους επιτηδευματίες και την έκδοση συγκεκριμένου παραστατικού εγγράφου (στοιχείου) για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή, όπως πώληση αγαθών σε άλλο επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του (έκδοση τιμολογίου), πώληση αγαθών σε ιδιώτη για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών (έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης) κλπ.

Η εφαρμογή των κανόνων αυτών έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και επιβάλλεται με διάφορες διατάξεις, που διαγράφονται στο Π.Δ. 186/92 με τον τίτλο "Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων", οι διατάξεις του οποίου έχουν εφαρμογή κατά κανόνα από 1/7/92.

Προηγούμενα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις των Προεδρικών Διαταγμάτων 99/77 και 4/68.

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων είναι νομοθέτημα φορολογικό και λογιστικό και αποτελεί σύνολο διατάξεων οικονομικής και λογιστικής φύσης, η εφαρμογή των οποίων αποβλέπει στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης και με αυτό τον τρόπο συντελεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Παράλληλα όμως προσφέρει σημαντικές υπηρεσίες και στον επιτηδευματία ο οποίος με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων είναι σε θέση να γνωρίζει κάθε στιγμή την περιουσιακή του κατάσταση και τα οικονομικά αποτελέσματα.

Ιστορικά ο θεσμός της τήρησης βιβλίων και στοιχείων από τους επιτηδευματίες καθιερώθηκε στη χώρα μας το έτος 1948 και αποτέλεσε, την εποχή εκείνη, βασική θεσμική μεταρρύθμιση στο φορολογικό μας σύστημα.

Με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση συγκεκριμένων στοιχείων από τους επιτηδευματίες για όλες τις επαγγελματικές τους συναλλαγές επιδιώκεται η παρακολούθηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας και ο προσδιορισμός των φορολογικών τους υποχρεώσεων με τρόπο αντικειμενικό ώστε να αποφεύγονται ή να περιορίζονται στο ελάχιστο οι φορολογικές διαφορές και γενικά να διευκολύνεται το έργο της βεβαίωσης των φόρων.

Η εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, η ονομασία αυτή διατηρήθηκε μέχρι και την 1/7/92 έναρξη ισχύος του νέου Π.δ. 186/92 με το οποίο μετονομάστηκε σε Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, συνετέλεσε αποφασιστικά στην εισαγωγή του ενιαίου φόρου εισοδήματος, στην αποτελεσματική βελτίωση των εσόδων του Δημοσίου από τις λοιπές φορολογίες, όπως Φόρου Κύκλου Εργασιών, χαρτοσήμου, και από το έτος 1987 του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας κ.λπ., στην λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων κα, έχει προετοιμάσει το έδαφος για την εισαγωγή του Ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου στη χώρα μας.

Ορισμένοι επιτηδευματίες εκτός από τα βασικά βιβλία έχουν υποχρέωση ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών να τηρούν και επιπλέον βιβλία τα οποία αναφέρονται στον Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων σαν πρόσθετα βιβλία.

Τα πρόσθετα βιβλία έχουν σαν σκοπό την παρακολούθηση της συναλλακτικής δραστηριότητας ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών λόγω της ιδιομορφίας των εργασιών τους που συναρτάται με το επάγγελμα που ασκούν.

Τα βιβλία αυτά είναι απλογραφικά και μπορεί να τηρούνται χειρόγραφα ή

μηχανογραφικά.

Τηρούνται από τους υπόχρεους επιτηδευματίες ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βασικών βιβλίων και είναι πάντοτε θεωρημένα.

Διευκρινίζεται ότι τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. έχουν υποχρέωση να τα τηρούν ακόμη και οι επιτηδευματίες εκείνοι που απαλλάσσονται από την τήρηση των βασικών βιβλίων του Κώδικα με την προϋπόθεση ότι ασκούν δραστηριότητα για την οποία επιβάλλεται η τήρηση προσθέτων βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές.

Επίσης σημειώνεται ότι τα πρόσθετα βιβλία, τηρούνται σε κάθε επαγγελματική εγκατάσταση, που ασκείται η σχετική δραστηριότητα με εξαίρεση τα βιβλία επενδύσεων, τα οποία ως εκ του σκοπού τους μπορεί να τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία.

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 ΤΟΥ Π.Δ. 186/92

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

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

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

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

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

3.α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που

συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κα-τασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά.

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

γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

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

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

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

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και από τα νοσοκομεία ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την τυχόν; απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας.

δ) Ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρεί για κάθε ασθενή, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του, τη

χρονολογία της επίσκεψης και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής.

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

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

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

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

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

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

θ) ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί, για κάθε όχημα, τη

χρονολογία και την ώρα της εισόδου και εξόδου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός κυκλοφορίας, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται.

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

Η καταχώρηση στο βιβλίο εισερχομένων γίνεται όταν το όχημα εισέλθει και σταθμεύσει στον κύριο χώρο του συνεργείου και αποχωρήσει ο οδηγός του ή αρχίσει η εργασία επισκευής. Στην περίπτωση επισκευής για την οποία δεν λαμβάνεται αμοιβή, αναγράφεται, σε ειδική στήλη του βιβλίου αυτού, η ένδειξη «δωρεάν» και υπογράφει παραπλεύρως ο πελάτης.

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

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

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

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

ιδ) Ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα για τους πελάτες

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

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

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

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

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

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

ιη) Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, τηρεί βιβλίο κίνησης οχημάτων, σε μερίδες ανά όχημα, στο οποίο καταχωρεί την κίνηση του κάθε οχήματος εκτός εγκατάστασης

ανεξάρτητα από το σκοπό και ειδικότερα, την ώρα και την ημερομηνία αναχώρησης, την αιτιολογία, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του μισθωτή ή άλλου προσώπου, το συμφωνηθέν μίσθωμα, την ώρα και την ημερομηνία καθώς και τον τόπο επιστροφής.

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

4. 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.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Όλα τα πρόσθετα βιβλία είναι θεωρημένα.

8. Όποιος δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς συναλλαγές στα κλαδικά πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10, αποτελεί λόγο χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών.

9. Η ενημέρωση των βιβλίων αυτών είναι πρωτογενής και ο χρόνος ενημέρωσης κατά κανόνα άμεσος, γιατί ουσιαστικά χρησιμοποιούνται ως βιβλία εισόδου ή καταχώρησης πελατών. Βλέπε αναλυτικά στη συνέχεια τον πίνακα πρόσθετων βιβλίων - υποχρεων τήρησης και χρόνου ενημέρωσης τους.

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

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

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

13. Η καθεμιά μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση δεδομένων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής στα πρόσθετα βιβλία θεωρείται αυτοτελής παράβαση.

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

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

16. Παρασχέθηκε η δυνατότητα (από 17-11-1999) τα μηχανογραφικά τηρούμενα

πρόσθετα βιβλία τα οποία ενημερώνονται από εκδιδόμενα παραστατικά να εκτυπώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (Άρθρο 24 § 6). Στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν το βιβλίο αποθήκευσης, το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης. Επίσης στον ίδιο χρόνο εκτυπώνεται το βιβλίο κίνησης οχημάτων (ενοικιάσεις αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων). Τα άλλα πρόσθετα βιβλία, εάν τηρούνται μηχανογραφικά, πρέπει να εκτυπώνονται άμεσα.

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

1) τα εκκοκιστήρια (βιβλίο πρέσσας),

2) οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις καθώς και

3) η τήρηση του πρόσθετου βιβλίου εισόδου εξόδου ασθενών των κλινικών το οποίο ενσωματώθηκε στο βιβλίο ασθενών.

Από 22-12-2006 καταργήθηκαν (άρθρο 28 § 23, 26 Ν. 3522/06)

1) το βιβλίο συνδρομητών για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες με συνδρομή και

2) το βιβλίο παραγγελιών που τηρούσαν οι κατασκευαστές προκατασκευασμένων οικιών ή άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων.

17α. Από 1/1/2003 τηρούνται απλότυπα (όχι διπλότυπα) το βιβλίο μεριδολογίου ιατρών καθώς και το βιβλίο αποθήκευσης, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 § 1 δεν υποβάλλεται το αντίγραφο αυτών στη ΔΟΥ, αλλά συγκεντρωτική κατάσταση.

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

18α. Από 1/1/2003 τηρούν για πρώτη φορά πρόσθετα βιβλία οι παρακάτω κατηγορίες επιτηδευματιών:

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

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

- Οι πωλητές μεταχειρισμένων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρούν βιβλίο εισερχόμενων.
- Οι οδοντίατροι τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών.
- Οι ασκούντες παραϊατρικό επάγγελμα (λογοθεραπευτές, ψυχολόγοι, διαπολόγοι κ.λπ.) τηρούν βιβλίο πελατών.
- Οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων τηρούν βιβλίο κίνησης οχημάτων.
- Οι κτηματομεσίτες τηρούν βιβλίο εντολών.

Από 1-3-2007 ο εκπαιδευτής οδηγών μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών τηρεί βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών όπως και ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ
ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΤΟΥΣ**

ΒΙΒΛΙΟ (Άρθρο 10 Κ.Β.Σ.)	ΥΠΟΧΡΕΟΙ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ (Άρθρο 17 § 10)
Ποσοτικής παραλαβής (§ 1) ή Δελτίο ποσοτικής παραλαβής	Όλοι οι επιτηδευματίες όταν παραλαμβάνουν σε επαγγελματική τους εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης ε- μπορεύσιμα ή πάγια αγαθά από οποιοδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και για επεξεργασία όταν ο αποστολέας είναι ε- πιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος	Με την παραλαβή των αγα- θών, όταν δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης. Εάν εκδοθεί άμεσα τιμολόγιο α- γοράς ή για τους αποθηκευ- τές δελτίο εισαγωγής τότε δεν τηρείται το βιβλίο ή δεν εκδίδεται το δελτίο ποσοτι- κής παραλαβής
Εξόδων πρώτης εγκα- τάστασης (§ 2)	Ο ιδρυτής επιχείρησης ή νομικού προσώπου. Επιτρέπεται να μην τηρηθούν ιδιαίτερα βιβλία και να καταχωρηθούν οι πράξεις αυτές στα βιβλία των προσώπων αυτών όταν συσταθούν	Καταχωρούνται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύσταση τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά πε- ρίπτωση
Επενδύσεων (§ 3, 4) - Για Γ' κατηγορίας - Για Α', Β' κατηγορίας	Όποιος πραγματοποιεί πα- ραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά	Στο χρόνο κλεισίματος του ι- σολογισμού και από τους τη-ρούντες βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας μέχρι την υποβολή της δήλωσης

Κίνησης Πελατών (πόρτας) (§ 5α)	Οι εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, ξενώνων, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικείων. Οι εκμεταλλευτές κάμπινγκ. Οι εκμεταλλευτές οίκων ευ- γηρίας.	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 ελευ- θέρων σπουδών και κάθε ε- πιχείρησης με χαρακτήρα διδασκτικής ή επαγγελματι- κής κατάρτισης.	Με την εγγραφή του μαθητή.
Επίσκεψης Ασθενών (§5δ)	Οι εκμεταλλευτές διαγνωστικών κέντρων	Μόλις τελειώσει η εξέταση και πριν από την αποχώρηση του ασθενή.
α. Ασθενών β. Μεριδολόγιο Ιατρών (§5γ)	Οι εκμεταλλευτές κλινικών ή θεραπευτηρίων	α) Άμεσα με την είσοδο και έξοδο του ασθενή (στοιχεία ασθενή - ημερομηνία) και ε- ντός 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 μεθεπομένης της εισαγωγής και εξαγωγής

Στάθμευσης (§ 5θ)	Οι εκμεταλλευτές χώρων σταθμεύσεως αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων	Με την είσοδο και έξοδο του οχήματος
Εισερχομένων οχημάτων (§ 5ι)	- Οι εκμεταλλευτές συνεργείων επισκευής και συντήρησης αυτ/των, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχ/των. - Οι εκμεταλλευτές πλυντηρίων αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων	Με την είσοδο και έξοδο του οχήματος Δεν τηρείται το βιβλίο αυτό για τα πλυντήρια που λειτουργούν με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης εφόσον τα στοιχεία αξίας εκδίδονται αυτόματα μέσω φορολογικού μηχανισμού
Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών (§ 5ιε)	-- Οι πωλητές μεταχ/νων αυτ/των, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, καθώς επίσης και από 1-1-2003 με- ταχ/νων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων	Με την παραλαβή και παράδοση αυτών
Εκπαιδευομένων οδηγών (§ 5οτ)	Οι εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων για κάθε αυτοκίνητο και από 1/3/2007 για κάθε μοτοσυκλέτα ή μοτοποδήλατο	Όταν αρχίζει και τελειώνει το μάθημα ή η εξέταση

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 οδοντιάτρους και κτηνιάτρους. Για τους κτηνιάτρους, εξακολουθεί να μην υπάρχει υποχρέωση.	Με την είσοδο του ασθενή στο χώρο της εξέτασης
Πελατών (§5ε)	Οι εκμεταλλεύσεις κέντρων αισθητικής και γυμναστηρίων	Μόλις αρχίσει η παροχή υπηρεσιών
Βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών (§ 5ζ)	Ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων. Σημείωση: τηρούσαν βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής και μετονομάστηκε από 22-12-2006 (όμοιες διατάξεις επί της ουσίας)	Με την παραλαβή στην εγκατάσταση του όταν δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης
Διάθεσης Λαχείων (§ 5ιβ)	Ο πράκτορας κρατικών λαχείων	Με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης
Βιβλίο εισερχομένων σκαφών θαλάσσης (§ 5ιγ)	Οι εκμεταλλευτές συνεργείων επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης	Με την είσοδο και έξοδο του σκάφους

Βιβλίο πελατών (§ 5ιδ)	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
Βιβλίο στάθμευσης (§ 5 ιστ)	Οι εκμεταλλευτές χώρου στάθμευσης σκαφών θαλάσσης (από 1-1-1995) ή φύλαξης σκαφών	Με την είσοδο και έξοδο του σκάφους
Βιβλίο έργων αυτοκινούμενων μηχανημάτων (§ 51 ζ)	Οι εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων (από 1/8/96)	Με την έναρξη του έργου και επί ωριαίας αμοιβής με την έναρξη και λήξη της εργ.
Βιβλίο κίνησης οχημάτων (§ 5 ιη')	Ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικίασης αυτοκινήτων	Με την αναχώρηση και την επιστροφή του οχήματος
Βιβλίο ή δελτίο εντολών (§ 5 ιθ')	Ο μεσίτης αστικών συμβάσεων αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, δηλαδή κτηματομεσίτης (από 1/1/2003)	Με τη λήψη της εντολής καταχωρούνται τα στοιχεία του εντολέα και της εντολής. Με την ολοκλήρωση της εντολής καταχωρούνται τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου
Βιβλίο ενδοκοινοτικών διακινήσεων και εργασιών (ΦΑΣΟΝ) ΑΥΟΠΟΛ. 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).	Εντός οκτώ ημερών από την ημέρα που θα περιέλθουν σ' αυτόν οι εργασίες αυτές, ή μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εκκαθάρισης.

Βιβλίο παράδοσης φαρμάκων στους ασφαλισμένους	Τα φαρμακεία	Με την παράδοση των φαρμάκων και με την προσκόμιση του
Ειδικό Βιβλίο Φορολογικού αντιπροσώπου ΑΥΟ ΠΟΛ. 1281/93	Φορολογικός αντιπρόσωπος επιχειρήσεων τρίτων χωρών	Εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού
Ειδικό βιβλίο μεταπωλητού	Υποκείμενος ειδικού καθεστώτος	Άμεση καταχώρηση του αγορασθέντος ή πωληθέντος
Βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης	Διαμεταφορείς	Με την άφιξη του μεταφορικού μέσου και όχι αργότερα από το πέρας της εκφόρτωσης
Βιβλίο φορολογικής αποθήκης	Ειδικό καθεστώς αναστολής ΦΠΑ	Εντός της επόμενης της εισόδου και εξόδου των
Ημερολόγιο διαφημίσεων Μ Μ Ε	Επιχειρήσεις τηλεόρασης, ραδιοφώνου, εφημερίδων, περιοδικών	Εντός πέντε (5) ημερών από: α)την καταχώρηση ή τη μετάδοση της διαφήμισης, β) έκδοση του τιμολογίου και γ)τη λήψη του παραστατικού καταβολής του φόρου.
Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ΑΥΟ ΠΟΛ. 1039/2006	Οικοδομικές επιχειρήσεις	Μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης

Όταν τα πρόσθετα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά, ο χρόνος εκτύπωσης είναι ίδιος με το χρόνο ενημέρωσης, δεν παρέχεται δηλαδή ευχέρεια μεταγενέστερης εκτύπωσης όπως συμβαίνει με τα λογιστικά βιβλία, εκτός από τα πρόσθετα βιβλία τα οποία ενημερώνονται από παραστατικά στοιχεία και αυτά είναι το βιβλίο αποθήκευσης και το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης των διαμεταφορέων. Επίσης στον ίδιο χρόνο εκτυπώνεται και το βιβλίο κίνησης οχημάτων (ενοικίασης). Ακόμα επιτρέπεται μεταγενέστερη εκτύπωση στο ημερολόγιο διαφημίσεων. Επίσης μέχρι 31/12/2002 οπότε καταργήθηκαν, εκτυπώνονταν και τα πρόσθετα βιβλία των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και το βιβλίο συνδρομητών που καταργήθηκε από 22-12-2006.

ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

1. ΒΙΒΛΙΟ Ή ΔΕΛΤΙΟ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ

1. Γενικά. Το βιβλίο ή το δελτίο ποσοτικής παραλαβής τηρούνται επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία χωρίς στοιχείο διακίνησης εμπορεύσιμων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ.) ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο (επιτηδευματία, δημόσιο, ΝΠΔΔ, αγρότη, ιδιώτη) για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

Σημειώνεται ότι πρέπει να εκδίδεται δελτίο ή να καταχωρούνται σε βιβλίο ποσοτικής παραλαβής και όταν παραδίδονται πάγια στοιχεία ιδιοκτησίας του επιχειρηματία ή των μελών της εταιρείας στην επαγγελματική εγκατάσταση. Π.χ. έπιπλα, ηλεκτρικές συσκευές, Η/Υ, κ.λπ.

Μέχρι 21-12-2006 βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής τηρείτο μόνο για την παραλαβή ασυνόδευτων εμπορεύσιμων αγαθών δεν τηρείτο δηλαδή για παραλαβές μη εμπορεύσιμων, παγίων, για φύλαξη κ.λπ. Για τα αγαθά εκείνα τα οποία κατά την 22/12/2006 βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικού στοιχείου και χωρίς να έχει εκδοθεί δελτίο ποσοτικής παραλαβής λόγω μη ύπαρξης τέτοιας υποχρέωσης κατά την παραλαβή των αγαθών αυτών, κρίνεται σκόπιμο, προκειμένου να μη δημιουργηθούν αμφισβητήσεις, να καταχωρηθούν στο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής με την ένδειξη «παλαιές παραλαβές» μέχρι την 30/3/2007, εφόσον την ημερομηνία καταχώρησης υπάρχουν στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία. Επίσης για λόγους χρηστής διοίκησης γίνεται δεκτό να μην επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη τήρηση του βιβλίου αυτού μέχρι 30/3/2007 για παραλαβές αγαθών που θα γίνουν από 22/12/2006 μέχρι την ημερομηνία αυτή, καθόσον δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση με τις προϊσχύουσες διατάξεις και τα αγαθά αυτά καταχωρηθούν στο βιβλίο ή δελτίο αυτό μέχρι 30/3/2007, εφόσον βέβαια την ημερομηνία καταχώρησης υπάρχουν στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής όταν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς ή εάν πρόκειται για αποθηκευτές οπότε εκδίδεται δελτίο εισαγωγής ή στην

περίπτωση που η επιχείρηση παραλαμβάνει τα αγαθά προς διακίνηση και εκδίδει δικό της δελτίο αποστολής προς της εγκαταστάσεις της, το οποίο αναφέρουμε ως αντίθετο ή ανάποδο ή αντίστροφο χάριν κατανόησης.

Επίσης δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής για τα αγαθά που ο επιτηδευματίας αγοράζει και παραλαμβάνει από αλλοδαπό οίκο της Ε.Ε. απευθείας στην επαγγελματική του εγκατάσταση, εφόσον συνοδεύονται από οποιαδήποτε συνοδευτικά στοιχεία ή έγγραφα του ξένου οίκου, από τα οποία προκύπτει η ανάλυση του είδους και της ποσότητας των αγαθών αυτών.

2. Με βάση τα ανωτέρω παρατίθεται σχηματικός πίνακας των περιπτώσεων τήρησης του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής (παραλαβή αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο).

Σκοπός παραλαβής	Επιτηδευματίας	Αγρότης Ειδικού Καθεστώτος	Πρόσωπο του άρθρου 2 § 3	Ιδιώτης
Αγορά	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
Πώληση	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
Φύλαξη	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΟΧΙ
Διαμεσολάβηση	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
Επεξεργασία	ΝΑΙ	ΝΑΙ*	ΟΧΙ	ΟΧΙ
Αποθήκευση με αμοιβή	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΟΧΙ
Χρήση	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ	ΝΑΙ

Στον παραπάνω πίνακα βλέπουμε ότι ο επιτηδευματίας, ο αγρότης ειδικού καθεστώτος, το πρόσωπο του άρθρου 2 παρ 3 και ο ιδιώτης είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής εκτός από την περίπτωση της επεξεργασίας όπου το πρόσωπο του άρθρου 2 παρ 3 και ο ιδιώτης δεν τηρούν και στην περίπτωση της φύλαξης και αποθήκευσης με αμοιβή όπου ο ιδιώτης δεν τηρεί βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

* Εξαιρούνται τα ελαιοτριβεία για τον ελαιόκαρπο που παραλαμβάνουν από παραγωγούς για έκθλιψη, καθώς και οι αλευρόμυλοι για τα αγαθά που παραλαμβάνουν προς άλεση από τα ίδια πρόσωπα.

3. Παραδείγματα χαρακτηριστικών περιπτώσεων τήρησης βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής:

α. Παραλαβή αγαθών για τα οποία ο μεταφορέας δεν παραδίδει συνοδευτικό έγγραφο είτε γιατί τα διακίνησε χωρίς δελτίο, είτε γιατί το έχασε κ.λπ.

β. Παραλαβή εμπορευμάτων - αγροτικών προϊόντων τα οποία παραδίδει ο αγρότης και δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς.

γ. Δημοτική επιχείρηση σφαγείου που παραλαμβάνει ζώντα ζώα από αγρότη που δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής.

δ. Παραλαβή παγίων προσώπου της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Σύλλογοι, σωματεία, κ.λπ.) από επιτηδευματία στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης του για φύλαξη (παραλαβή παγίων από επιτηδευματία για φύλαξη).

ε. Παραλαβή στις εγκαταστάσεις ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας περιουσιακών στοιχείων της ατομικής περιουσίας του επιτηδευματία ή του μέλους για χρήση.

στ. Παραλαβή αγαθών μεγαλύτερης ποσότητας από την αναγραφόμενη στο δελτίο αποστολής (πλεόνασμα). Δεν απαγορεύεται η τήρηση του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής και σε περίπτωση παραλαβής αγαθών μικρότερης ποσότητας από την αναγραφόμενη στο δελτίο αποστολής (έλλειμμα).

ζ. Παραλαβή άλλου είδους αγαθών από αυτά που αναφέρονται στο δελτίο αποστολής.

η. Αγαθά τα οποία παραλαμβάνονται κατ' εντολή του προμηθευτή ή τρίτου, απευθείας από τον αλλοδαπό οίκο (τριγωνική παραλαβή) και ανεξάρτητα από την αιτία για την οποία αυτά παραλαμβάνονται, όπως πχ λόγω αγοράς, επεξεργασίας κλπ.εδε

4. Ενδεικτικές περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής:

- Καθαριστήριο που παραλαμβάνει αγαθά από ιδιώτες ή επιτηδευματίες για καθάρισμα.

- Μοδίστρα για τα ενδύματα ή τα υφάσματα που παραλαμβάνει από ιδιώτες.

- Ελαιοτριβεία για τον ελαιόκαρπο που παραλαμβάνουν από παραγωγούς προς έκθλιψη.

- Αλευρόμυλοι για τα αγαθά που παραλαμβάνουν από τους παραγωγούς προς άλεση.

- Παραλαβή αγαθών προς αποθήκευση. Εκδίδεται δελτίο εισαγωγής .
- Επιστρεφόμενα αγαθά από ιδιώτες. Εκδίδεται απόδειξη επιστροφής.

5. Λοιπές παρατηρήσεις. Επισημάνσεις

α. 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.

β. Αν εκδοθεί άμεσα τιμολόγιο για την αγορά των αγαθών από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν, τότε δεν τηρείται το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

γ. Ίδιο βιβλίο ή δελτίο τηρείται και στο υποκατάστημα ή στην αποθήκη ή σε κάθε επαγγελματικό χώρο, εάν συντρέχει περίπτωση. Μέχρι 21-12-2006 δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης για τους αποθηκευτικούς και λοιπούς χώρους.

δ. Μέχρι 21-12-2006 εάν τηρούνταν λογιστικά βιβλία αντί του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής μπορούσε να ενεργείται ανάλογη εγγραφή με λογιστικό ισότιμο κατά την παραλαβή των αγαθών, στην οποία αναγραφόταν η ποσότητα, το είδος των αγαθών και ο αποστολέας. Η ενημέρωση των βιβλίων διενεργείτο άμεσα με την παραλαβή των αγαθών και έπρεπε να γίνεται άμεσα και η εκτύπωση (σε μηχανογραφική τήρηση) του ημερολογίου στο οποίο γινόταν η εγγραφή με το λογιστικό ισότιμο Εγγ. 1022331/158/2-4-1998. Από 22-12-2006 δεν υπάρχει αυτή η δυνατότητα.

ε. Αν τα δεδομένα που είναι απαραίτητα να καταχωρηθούν στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, καταχωρηθούν σε άλλα θεωρημένα βιβλία, δεν οδηγούν σε απόρριψη των βιβλίων.

στ. Η μη τήρηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής, όταν παραλαμβάνονται αγαθά χωρίς στοιχείο (Σ.Σ. τότε τιμολόγιο) καθιστά αδύνατο τον έλεγχο 3 της διακίνησης των αγαθών.

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

η. 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 φιλμς που παραλαμβάνονται για εμφάνιση αποτελούν πρώτη ύλη τρίτου για κατεργασία. Συνεπώς, πρέπει να τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής, για τα φιλμς αυτά, που παραλαμβάνονται από επιτηδευματίες για εμφάνιση, εφόσον δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής.

Από 22-12-2006, όπως γενικεύτηκαν οι διατάξεις δεν τίθεται πλέον σε αμφισβήτηση το θέμα αυτό.

θ. Ακόμα στην Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ. 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 δινόταν ότι υπάρχει υποχρέωση για τήρηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής και στην περίπτωση παραλαβής αγαθών (χωρίς συνοδευτικά στοιχεία) για φύλαξη, αν και πιστεύαμε ότι ήταν οριακή και αμφισβητήσιμη εντούτοις αν παραλαμβάνονταν αγαθά ασυνόδευτα για φύλαξη ίδια με εκείνα που εμπορεύεται η επιχείρηση, ήταν επιβεβλημένη η τήρηση του για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων. Από 22-12-2006 και μετά υπάρχει πλέον γενική υποχρέωση τήρησης του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής όταν παραλαμβάνονται ασυνόδευτα αγαθά και προς φύλαξη.

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

ια. Δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής όταν παραλαμβάνονται μεταχειρισμένα αυτοκίνητα ιδιωτών προς πώληση εφόσον τηρείται βιβλίο εισερχομένων.

ιβ. 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.

6. Παραλαβή αγαθών από αγρότες κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου - Τριγωνικό δελτίο ποσοτικής παραλαβής

Στην πράξη κάποιες βιοτεχνίες ή εργαστήρια παραγωγής αγροτικών προϊόντων, τα οποία είναι εγκαταστημένα σε αγροτικές περιοχές, συμφωνούν με μεγαλύτερες επιχειρήσεις του ίδιου αντικειμένου να παράγουν ή να πραγματοποιήσουν εργασίες κατ' εντολή τους, με παραλαβή των πρώτων υλών απευθείας από τους αγρότες.

Π.χ. παραλαβή σταφυλιών για παραγωγή κρασιών, ντοματών προς παραγωγή ντοματοπολτού, συγκέντρωση βάμβακος από διαμεσολαβητές για λογαριασμό του εκκοστηρίου, κ.λπ.

Στις περιπτώσεις αυτές εφόσον τα αγροτικά προϊόντα μεταφέρονται από τους αγρότες με Φ.Δ.Χ., ή εάν πρόκειται για οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο, στις τοπικές βιοτεχνίες κατ' εντολή του αγοραστή, πρέπει να εκδίδεται Δελτίο Αποστολής (τριγωνικό) με παραλήπτη την τοπική βιοτεχνία κατ' εντολή και για λογαριασμό του αγοραστή, παραδίδοντας το πρωτότυπο στη βιοτεχνία και αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο στον αγοραστή.

Στην περίπτωση όμως που οι αγρότες παραδίδουν τα αγαθά χωρίς Δελτίο Αποστολής, τότε οι παραλήπτες πρέπει να εκδίδουν Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής, στο οποίο θα αναγράφουν, εκτός των άλλων, τα στοιχεία του αγρότη καθώς και τα στοιχεία αυτού κατ' εντολή του οποίου παραλαμβάνουν τα αγαθά προς επεξεργασία ή περαιτέρω προώθηση.

Το Δελτίο αυτό πρέπει να εκδίδεται σε ένα επιπλέον αντίτυπο για να παραδίδεται στον εντολέα, άλλως θα αποστέλλεται φωτοαντίγραφο με σφραγίδα και υπογραφή από τον παραλήπτη, ούτως ώστε να λάβει γνώση της παραλαβής και να εκδώσει τα ανάλογα τιμολόγια αγοράς.

Π.χ. Έμπορος κρασιού κάτοικος Αθηνών δίνει εντολή σε οينوποιείο της Νεμέας να παραλαμβάνει σταφύλια από τους αγρότες που του έχει υποδείξει και να παράγει κρασί για λογαριασμό του (ΦΑΣΟΝ).

Τα στοιχεία πρέπει να εκδοθούν ως εξής:

1. Εάν οι αγρότες εκδίδουν Δ.Α., αναγράφουν σ' αυτό ότι παραλήπτης είναι το οينوποιείο Νεμέας κατ' εντολή και για λογαριασμό του Αθηναίου εμπόρου κρασιών.

2. Εάν το οينوποιείο παραλαμβάνει με δικά του μεταφορικά τα σταφύλια από τους αγρότες, τότε εκδίδει δικό του δελτίο αποστολής με σχετική ένδειξη ότι η παραλαβή

πραγματοποιείται για λογαριασμό τρίτου.

3. Εάν οι αγρότες παραδίδουν τα προϊόντα τους στο οινοποιείο χωρίς να παραδίδουν Δ.Α., τότε το οινοποιείο πρέπει να εκδίδει Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής (τριγωνικό), το πρώτο αντίτυπο παραδίδει στον αγρότη, το δεύτερο ή φωτοαντίγραφο στον εντολέα του. Με βάση τα Δ.Π.Π. του οινοποιείου ο έμπορος των Αθηνών εκδίδει και αποστέλλει τα τιμολόγια αγοράς στους αγρότες.

4. Στη συνέχεια βέβαια το οινοποιείο θα εκδώσει εκκαθάριση ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για το κρασί που θα παράγει και θα αποστείλει στον εντολέα του με Δ.Α.

6α. Μη τήρηση βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής από τους εκμεταλλευτές αποθηκευτικών χώρων

Οι εκμεταλλευτές αποθηκευτικών χώρων ακόμα και όταν παραλάβουν αγαθά προς αποθήκευση χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο (Δελτίο Αποστολής) εκδίδουν το Δελτίο Εισαγωγής, όπως ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 10 § 5η, και παρέλκει η έκδοση δελτίου ποσοτικής παραλαβής, το οποίο εκδίδεται κατά τις γενικές διατάξεις του άρθρου 10 § 1, από τους λοιπούς επιτηδευματίες. (Σχετ. και το Εγγ. Α5823/40/18-5-88 με το σκεπτικό ότι παρέλκει η έκδοση του Δ.Π.Π. αφού όλα τα δεδομένα αυτού αναγράφονται στο Δελτίο Εισαγωγής). Από 22-12-2006 αυτό ορίζεται πλέον ρητά στο άρθρο 10 § 1.

6β. Τήρηση βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής σε αποθηκευτικά χώρο

Όταν στον αποθηκευτικό χώρο παραλαμβάνονται αγαθά τα οποία δεν συνοδεύονται με προβλεπόμενο στοιχείο διακίνησης, πρέπει να τηρείται στον α-ποθηκευτικό χώρο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής. Σημειώνεται ότι η τήρηση αυτή δεν προσδίδει στον αποθηκευτικό χώρο την έννοια του υποκαταστήματος.

6γ. Κοινή έκθλιψη ελαιοκάρπου - Τρόπος τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής και χρόνος έκδοσης ΑΠΥ από ελαιοτριβεία

1. Με την παρ. 10.1.2. περίπτωσης ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κώδικα (αρ. Εγκ. 3/92) διευκρινίζεται ότι «Οι επιχειρήσεις ελαιοτριβείων για τη φύλαξη ποσοτήτων ελαιολάδου, που είτε ανήκει σε παραγωγούς είτε ανήκει σε εμπόρους, εφόσον δεν λαβαίνουν αμοιβή για τη φύλαξη αυτή τις καταχωρούν σε βιβλίο ποσοτικής παραλαβής σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10».

2. Το ελαιοτριβείο που δεν εκθλίβει τον ελαιοκάρπο χωριστά για κάθε παραγωγό αλλά από κοινού για όλους μαζί (κοινή άλεση σε παρτίδες) και αποθηκεύει το παραγόμενο ελαιόλαδο σε «κοινή» δεξαμενή, χωρίς να γνωρίζει σε ποιον δικαιούχο

ανήκει το ελαιόλαδο που προέρχεται από την κοινή έκθλιψη, μπορεί να ενημερώνει το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής με κάθε ζύγιση, μόνο με την ποσότητα του παραγόμενου ελαιολάδου, όπως αυτή προκύπτει από την ταινία της αυτόματης ζυγιστικής μηχανής ή άλλης πλάστιγγας.

Με την εκκαθάριση που γίνεται πλέον γνωστή η ποσότητα που ανήκει στον κάθε δικαιούχο τότε θα πρέπει να γίνεται νέα καταχώρηση στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής με όλα τα δεδομένα (δικαιούχος και ποσότητα) ή να εκδίδεται Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής (ΔΠΠ) συνενωμένο ή όχι με την ΑΠΥ. 3. Στις ανωτέρω περιπτώσεις κοινής (ομαδικής) έκθλιψης ελαιοκάρπου, λαμβανομένου υπόψη ότι σε αρκετές περιπτώσεις παραγωγών πρόκειται για επαναλαμβανόμενη παράδοση ελαιοκάρπου και κατ' επέκταση επαναλαμβανόμενη έκθλιψη, ενόψει και των ιδιοτεροτήτων της συγκεκριμένης διαδικασίας, οι ΑΠΥ συνενωμένες ή μη με το ΔΠΠ - ΔΑ προς τους παραγωγούς (κοινής έκθλιψης) για τις δικαιούμενες αμοιβές του ελαιοτριβείου (σε είδος ή σε χρήμα) μπορεί να εκδίδονται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου της έκθλιψης μήνα και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορά. Αυτονόητο είναι ότι μέχρι την έκδοση των ΑΠΥ - ΔΠΠ - ΔΑ δεν θα έχουν πωληθεί ποσότητες ελαιολάδου.

7. Παραλαβή αγοραζόμενων αγροτικών προϊόντων

Δελτίο ποσοτικής παραλαβής εκδίδεται από τους επιτηδευματίες, Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ. όταν παραλαμβάνουν αγορασθέντα αγροτικά προϊόντα, στην εγκατάστασή τους, χωρίς αυτά να συνοδεύονται από δελτίο αποστολής. Η περίπτωση αυτή αφορά παραλαβή αγροτικών προϊόντων στην εγκατάσταση του αγοραστή, τα οποία μεταφέρει ο αγρότης πωλητής χωρίς Δελτίο Αποστολής.

Υπενθυμίζεται ότι ο αγοραστής μπορεί να εκδίδει άμεσα συνενωμένο στοιχείο «Δελτίο ποσοτικής παραλαβής - Τιμολόγιο (αγοράς)» ή Δελτίο ποσοτικής παραλαβής και σε ένα μήνα τιμολόγιο αγοράς ή σε περίπτωση επαναλαμβανόμενων αγορών ένα τιμολόγιο για το σύνολο στο τέλος του μήνα.

2. ΒΙΒΛΙΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

1. Καταχώρηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης στα βιβλία της επιχείρησης όταν συσταθεί ή να θεωρηθούν βιβλία ιδρυτή

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

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

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

Οι διατάξεις αυτές που ισχύουν από 22/12/2006, καταλαμβάνουν τόσο τα υπό σύσταση πρόσωπα ή τις επιχειρήσεις για τα οποία υποβάλλεται η δήλωση έναρξης της υπό ίδρυσης επιχείρησης από την ημερομηνία αυτή και μετά όσο και τις συναλλαγές που διενεργούνται πλέον εκ μέρους ιδρυτή για λογαριασμό υπό ίδρυση προσώπου για το οποίο έχει ήδη υποβληθεί μέχρι την 22/12/2006 δήλωση υπό ίδρυση επιχείρησης ή έχει ήδη θεωρηθεί βιβλίο πρώτης εγκατάστασης. Στην δεύτερη περίπτωση το βιβλίο που ήδη έχει θεωρηθεί μπορεί να μην ενημερώνεται πλέον με τις συναλλαγές που διενεργούνται από 22-12-2006 και μετά και αυτές να καταχωρηθούν απ' ευθείας στα βιβλία του επιτηδευματία όταν αυτό συσταθεί. (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1024/15-2-2007 § 28.20).

Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση κατά την οποία θα γίνει επιλογή να μην τηρηθούν ιδιαίτερα βιβλία απαιτείται υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, του υπό ίδρυση νομικού προσώπου ή επιχείρησης με ρητή αναφορά σ' αυτό. Επίσης σημειώνεται ότι τίθεται χρονικός περιορισμός περάτωσης των πράξεων του ιδρυτή μέχρι το τέλος του επόμενου έτους της υποβολής της δήλωσης ίδρυσης. Με έγκριση της ΔΟΥ μπορεί να χορηγηθεί εξαμηνιαία παράταση.

Επίσης σημειώνεται ότι από τη μη τήρηση των βιβλίων πρώτης εγκατάστασης δεν θίγονται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από άλλες φορολογικές διατάξεις.

π.χ. υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ.

2. Βιβλία πρώτης εγκατάστασης - ιδρυτού . Δηλώσεις έναρξης, διακοπής ΑΦΜ

α. Εάν θεωρηθούν βιβλία θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή ή του νομίμου εκπροσώπου από την ΔΟΥ της κατοικίας του αν ο ιδρυτής είναι φυσικό πρόσωπο, ή την ΔΟΥ της έδρας αν είναι νομικό πρόσωπο, ή εν πάση περίπτωση στη ΔΟΥ της φορολογίας εισοδήματος, εφόσον πρόκειται για ιδρυτή επιτηδευματία.

Για την υπό ίδρυση Ανώνυμη Εταιρεία στις περιοχές Αθηνών, Πειραιά και Θεσσαλονίκης, αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την θεώρηση είναι η αντίστοιχη Δ.Ο.Υ. Ανωνύμων Εταιρειών και όχι η κατοικία ή η έδρα του ιδρυτή. Με την ΑΥΟ 1040439/972/Δ.Μ/9-5-2002 (ΦΕΚ 625B) καθίσταται πλέον αρμόδια ΔΟΥ χορήγησης ΑΦΜ (και κατά συνέπεια και θεώρηση) και στις υπό ίδρυση ΑΕ η ΔΟΥ της κατοικίας ή της έδρας του ιδρυτή τους.

β. Ρητή αναφορά για την υπό σύσταση επιχείρηση πρέπει να γίνει από τον ιδρυτή στη δήλωση έναρξης και από τη ΔΟΥ στην πράξη θεώρησης των βιβλίων.

γ. Εάν αλλάξει κατά το στάδιο της ίδρυσης η μορφή της υπό σύστασης επιχείρησης πρέπει να υποβληθεί δήλωση μεταβολής.

δ. Με το πέρας των εργασιών της ίδρυσης υποβάλλεται στη ΔΟΥ δήλωση διακοπής εργασιών της ίδρυσης και ταυτόχρονη δήλωση έναρξης εργασιών της επιχείρησης. Σε περίπτωση που, κατά την έναρξη της επιχείρησης ορίζεται έδρα, χωρικής αρμοδιότητας άλλης ΔΟΥ, από αυτή που ήταν αρμόδια για τις εργασίες του ιδρυτή, τότε υποβάλλεται πρώτα η δήλωση διακοπής εργασιών της ίδρυσης και ταυτόχρονα υποβάλλεται στη νέα ΔΟΥ δήλωση έναρξης εργασιών της επιχείρησης. Στη δήλωση αυτή σημειώνεται ότι η επιχείρηση προέρχεται από ίδρυση. Επίσης δηλώνεται και η ΔΟΥ που ήταν αρμόδια για τις εργασίες της ίδρυσης.

ε. Ο ΑΦΜ που αποδίδεται στην υπό ίδρυση επιχείρηση δεν αλλάζει, ούτε με την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, ούτε με οποιαδήποτε άλλη μεταβολή, δηλαδή συνεχίζει ο ΑΦΜ που δόθηκε στον ιδρυτή και με τη λειτουργία της

στ. Στα βιβλία του ιδρυτή εάν τηρούνται καταχωρούνται έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές αγαθών και από τις λοιπές συναλλαγές μόνο όποιες είναι αναγκαίες για τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης. Μπορεί ο ιδρυτής να διενεργήσει αγορές εμπορευσίμων και παγίων αγαθών σε καμιά περίπτωση όμως δεν μπορεί να διενεργεί πωλήσεις. Εάν δεν τηρούνται βιβλία κατά το στάδιο της ίδρυσης, διαφυλάσσονται τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά και καταχωρούνται στα βιβλία του νομικού προσώπου ή γενικά της επιχείρησης μέχρι τη δέκατη πέμπτη. (15η) ημέρα από τη σύσταση της.

ζ. Τα δεδομένα των προσωρινών βιβλίων όταν τηρούνται μεταφέρονται (αναλυτικά ή συγκεντρωτικά) στα οριστικά βιβλία αμέσως μετά τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας, χωρίς να απαιτείται έκδοση φορολογικού στοιχείου.

η. Η κατηγορία των προσωρινών βιβλίων δεν ορίζεται, άρα ο ιδρυτής μπορεί να θεωρήσει βιβλίο αγορών ή εσόδων-εξόδων ή Γ' κατηγορίας ή μόνο ημερολόγιο και γενικό καθολικό. Εάν τηρηθούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, πρέπει να τηρηθούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 του ΚΒΣ και το Γ.Λ.Σ. Σημειώνουμε ότι πρακτικά δεν πρέπει να θεωρείται βιβλίο αγορών, δεδομένου ότι ο ιδρυτής πραγματοποιεί έξοδα και δεν εξυπηρετεί σε τίποτα η τήρηση του.

Πάντοτε όμως τα βιβλία που θα θεωρηθούν, θα θεωρηθούν ως βιβλία πρώτης εγκατάστασης.

3. Έννοια εξόδων πρώτης εγκατάστασης

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/20, ορίζεται ότι «έξοδα εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) είναι οι υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της εταιρείας, την απόκτηση των διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και την επέκταση ή την αναδιοργάνωση της».

4. Που καταχωρούνται τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως στην περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης εταιριών

Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές αναγκαίες για τη σύσταση του νομικού προσώπου, καταχωρούνται σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή ή στα βιβλία του νομικού προσώπου ή της κοινοπραξίας ή γενικά της κάθε επιχείρησης μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύσταση της.

Σχετικά με το θέμα αυτό έχει γίνει δεκτό με την Εγκ Ε 16455 ΠΟΛ 264/6-8-1969 ότι «παρέχεται η ευχέρεια, οσάκις η ΑΕ ή ΕΠΕ προέρχεται εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως ετέρων επιχειρήσεων όπως καταχωρήσει τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και τας αγοράς τας γενομένας μέχρι της συστάσεως της εις διακεκριμένους λογαριασμούς των ήδη τηρουμένων βιβλίων υπό της μετατρεπομένης ή μιας εκ των συγχωνευομένων επιχειρήσεων. Οι εγγραφές αυτές σε καθεμιά από τις παραπάνω περιπτώσεις θα μεταφερθούν τελικώς στα βιβλία της συνιστώμενης ΑΕ ή ΕΠΕ.

Τα προσωρινά βιβλία της υπό ίδρυση επιχείρησης δεν είναι απαραίτητο να τηρηθούν

με την διπλογραφική μέθοδο ακόμα κι αν το μέλλον να ιδρυθεί νομικό πρόσωπο προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων νομικών προσώπων ή και επιχειρήσεων, είναι δυνατό, όχι όμως και εκ του νόμου υποχρεωτικό, τα ως άνω έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως κ.λπ. να καταχωρούνται σε ειδικές στήλες ή διακεκριμένους λογαριασμούς των βιβλίων ενός των μετατρεπομένων ή συγχωνευομένων νομικών προσώπων ή επιχειρήσεων.

5. Ιδρυτής επιτηδευματίας. Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης στα τηρούμενα απ' αυτόν βιβλία

Το ίδιο (με το προηγούμενο θέμα) ισχύει και όταν ο ιδρυτής είναι επιτηδευματίας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), δηλαδή μπορεί να μην τηρήσει προσωρινά βιβλία πρώτης εγκατάστασης, αλλά να καταχωρεί τα έξοδα αυτά στα δικά του βιβλία σε διακεκριμένες στήλες ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς ανάλογα με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων.

Σημειώνουμε ότι από 22-12-2006 και μετά έχει το δικαίωμα να διαφυλάσσει τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών και να τα καταχωρήσει απευθείας στα βιβλία της επιχείρησης όταν αυτή συσταθεί και μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύσταση της.

3.ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΟΜΕΝΩΝ ΟΔΗΓΩΝ

1.Γενικά

Ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων τηρεί για κάθε εκπαιδευτικό αυτοκίνητο βιβλίο εκπαιδευομένων οδηγών (άρθρο 10 § 5στ).

Τηρούνται τόσα βιβλία, όσα και τα αυτοκίνητα του εκμεταλλευτή της σχολής. Κατά τη διάρκεια του μαθήματος ή της εξέτασης υποχρεωτικά πρέπει να είναι ενημερωμένο και να βρίσκεται επί του αυτοκινήτου. Ενημερώνεται με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κάθε εκπαιδευόμενου, το ποσό της αμοιβής τη χρονολογία και την ώρα έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος. Επίσης ενημερώνεται και για την παράσταση του δάσκαλου για την εξέταση του υποψηφίου οδηγού. Το βιβλίο ενημερώνεται αμέσως με την έναρξη και λήξη κάθε μαθήματος ή εξέτασης.

Σημειώνεται ότι δεν τηρείτο για τα μαθήματα οδηγών μοτοσυκλετών μέχρι 28/2/2007.

Αντίθετα το μητρώο μαθητών για τα μαθήματα θεωρητικής κατάρτισης τηρείτο και για όλους τους εκπαιδευόμενους οδηγούς (αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, φορτηγών κ.λπ.).

1α. Εκπαιδευτής οδηγών μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών

Με τις διατάξεις του άρθρου 28§22 του Ν. 3522/06 αντικαθίσταται η περίπτωση στ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 και υποχρεώθηκε σε τήρηση βιβλίου εκπαιδευομένων οδηγών πέραν του εκπαιδευτή οδηγών αυτοκινήτων και ο εκπαιδευτής οδηγών μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών.

Το βιβλίο τηρείται για κάθε εκπαιδευτικό όχημα και καταχωρείται σ' αυτό για κάθε εκπαιδευόμενο οδηγό:

α) το ονοματεπώνυμο, β) η διεύθυνση, γ) το ποσό της συμφωνούμενης αμοιβής και δ) η χρονολογία έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος.

Το βιβλίο τηρείται επί του οχήματος (μοτοσυκλέτα ή μοτοποδήλατο) και ενημερώνεται, όταν αρχίζει και τελειώνει το μάθημα. Επίσης το βιβλίο ενημερώνεται και κατά την παράσταση εξέτασης των υποψήφιων οδηγών ενώπιον των εξεταστικών επιτροπών του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών.

Η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αρχίζει από 1-3-2007 και σ' αυτό καταχωρούνται οι εκπαιδευόμενοι οδηγοί που εκπαιδεύονται από την ημερομηνία αυτή και μετά, ανεξάρτητα εάν πριν την ημερομηνία αυτή είχαν δεχτεί υπηρεσίες εκπαίδευσης.

Οι επιτηδευματίες αυτοί λόγω της τήρησης του πρόσθετου βιβλίου εκδίδουν ειδικώς αθεώρητες Α.Π.Υ., σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1083/2003, με υποχρέωση να

καταχωρούν στο πρόσθετο βιβλίο, μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση επίσης, τον αύξοντα αριθμό και την αξία των οπείων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω μια σχολή οδηγών στην Αθήνα που δέχεται 4 πελάτες τις 10 Σεπτεμβρίου 2001. Συγκεκριμένα, ο Κων. Αντωνίου που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Αγ. Τριάδος 15 εισέρχεται για μαθήματα οδήγησης στις 9.30 πμ και τελειώνει στις 10.30 πμ και πληρώνει το ποσό των 10 ευρώ. Στη συνέχεια, εισέρχεται στις 11 πμ στη σχολή η Γιώτα Ψαρρή που κατοικεί στην Αθήνα με διεύθυνση Μακεδονίας 1 και τελειώνει στις 12 και πληρώνει το ποσό των 15 ευρώ. Μετά, εισέρχεται στις 1 μμ στη σχολή ο Κυρ. Γκούντρας που διαμένει στο Γαλάτσι με διεύθυνση Σπάρτης 5 και τελειώνει στις 2 μμ και πληρώνει το ποσό των 10 ευρώ. Τέλος, εισέρχεται στις 5 μμ στη σχολή ο Πάρις Αργυρίου που διαμένει στο Ψυχικό με διεύθυνση Νίκης 5 και τελειώνει στις 7 μμ και πληρώνει το ποσό των 14 ευρώ. Οπότε ο εκμεταλλευτής της σχολής θα τηρήσει το βιβλίο εκπαιδευμένων οδηγών αναγράφοντας την χρονολογία που γίνονται τα μαθήματα, την ώρα έναρξης και λήξης του μαθήματος, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη και το ποσό της συμφωνούμενης αμοιβής σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε πελάτη – οδηγό όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα.

ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΜΕΝΩΝ ΟΔΗΓΩΝ

α/α	Χρονολογία	Ωρα μαθήματος		Στοιχεία πελάτη		Ποσό συμφωνούμενης αμοιβής	Παρατηρήσεις	ΑΠΥ ¹ Αριθμός & Αξία
		Έναρξη	Λήξη	Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση			
1	10-9-01	09.30	10.30	Κων. Αντωνίου	Αγ. Τριάδος 15, Αθήνα	€10		
2	10-9-01	11.00	12.00	Γιώτα Ψαρρή	Μακεδονίας 1, Αθήνα	€15		
3	10-9-01	13.00	14.00	Κυρ. Γκούντρας	Σπάρτης 5, Γαλάτσι	€10		
4	10-9-01	17.00	19.00	Πάρις Αργυρίου	Νίκης 5, Ψυχικό	€14		

1.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.

2α. Τήρηση μητρώου μαθητών από τις σχολές εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων για τη θεωρητική εκπαίδευση των οδηγών

Οι σχολές εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων πρέπει να τηρούν μητρώο μαθητών για τη θεωρητική εκπαίδευση που παρέχουν στους υποψήφιους οδηγούς. Το βιβλίο αυτό τηρείται στην επαγγελματική εγκατάσταση που παρέχεται η εκπαίδευση.

Τρόπος ενημέρωσης:

Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται με την εγγραφή του μαθητή και όχι πέραν από την έναρξη της φοίτησης, με την ημερομηνία έναρξης της φοίτησης, το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του μαθητή, το συμφωνούμενο ποσό και την ημερομηνία διακοπής της φοίτησης.

Σε περίπτωση όμως που η αμοιβή συμφωνείται ανά ώρα θεωρητικής εκπαίδευσης και δεν είναι προκαθορισμένη η χρονική περίοδος των «μαθημάτων» το μητρώο μαθητών πρέπει να ενημερώνεται κάθε φορά πριν από την έναρξη του μαθήματος (φοίτησης) με την ημερομηνία, το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του «μαθητή», την ώρα έναρξης και λήξης του μαθήματος και τη συμφωνούμενη αμοιβή ανά ώρα.

Η διεύθυνση και η συμφωνούμενη ωριαία αμοιβή μπορεί να αναγράφεται μόνο κατά την πρώτη καταχώρηση του «υποψήφιου οδηγού – μαθητή» στο μητρώο μαθητών και στην περίπτωση αλλαγής των δεδομένων αυτών, κατά τη διάρκεια της φοίτησης θα αναγράφονται τα νέα δεδομένα.

Κατά την πρώτη εφαρμογή έγινε δεκτό ότι δεν θα επιβάλλονται κυρώσεις για την μη τήρηση του ή την πλημμελή τήρηση του μέχρι την 31^η Μαρτίου 2000.

2β. Εκπαιδευτής υποψήφιων οδηγών ταχύπλων σκαφών

Ο εκπαιδευτής υποψήφιων οδηγών ταχύπλων σκαφών για τα μαθήματα θεωρητικής εκπαίδευσης που παρέχει στην έδρα του έχει υποχρέωση να τηρεί «Μητρώο μαθητών» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτ. Β'.

Αντίθετα, δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών ή μητρώο μαθητών για τα πρακτικά μαθήματα που δίνονται στο σκάφος, γιατί αφενός μεν η διάταξη του άρθρου 10 § 5στ' αναφέρεται μόνο σε «εκπαιδευτή οδηγών αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσικλετών» και οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά γραμματικά και αφετέρου, ως προς το μητρώο μαθητών, σημειώνεται ότι, επίσης δεν έχει υποχρέωση γιατί τα μαθήματα πραγματοποιούνται εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης.

4.ΒΙΒΛΙΟ Ή ΔΕΛΤΙΟ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

Αντί βιβλίου ποσοτικής παραλαβής, ο επισκευαστής ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων όταν τα παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση για επισκευή και δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής, τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών. Το βιβλίο αυτό είναι όμοιου περιεχομένου με το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής που τηρούσαν από 1-1-1995 μέχρι και 21-12-2006 οι επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών και από 1/1/2003 - 21/12/2006 οι επισκευαστές επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων. Σημειώνεται ότι όταν αντί βιβλίου τηρείται δελτίο επισκευής αγαθών, το δελτίο αυτό πρέπει να εκδίδεται τουλάχιστον διπλότυπο.

Στο βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, που είναι όμοιου περιεχομένου με το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που τηρούσαν οι επιτηδευματίες αυτοί, και σ' αυτό καταχωρείται άμεσα με την παραλαβή του προς επισκευή αγαθού η ημερομηνία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των προς επισκευή αγαθών που παραλαμβάνονται.

Ο επιτηδευματίας που τηρούσε θεωρημένο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής μπορεί, αντί να θεωρήσει το βιβλίο ή το δελτίο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 5 του άρθρου 10, να συνεχίσει και από 22-12-2006 που άρχισαν οι νέες διατάξεις, την τήρηση του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής που τηρούσε μέχρι την εξάντληση των θεωρημένων εντύπων.

Στην περίπτωση που εξέδιδε δελτίο ποσοτικής παραλαβής με Η/Υ σημαίνόμενο με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ), μπορεί να συνεχίσει να εκδίδει σημαίνόμενο και το μηχανογραφικό δελτίο επισκευής αγαθών.

Επισημάνσεις - Διευκρινίσεις:

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

Για τις επισκευές κινητών τηλεφώνων υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου ή δελτίου

επισκευής αγαθών γιατί είναι ηλεκτρονικές συσκευές. Αντίθετα για τις επισκευές των ρολογιών δεν τηρείται πρόσθετο βιβλίο ή δελτίο γιατί τα ρολόγια δεν εμπίπτουν στις ηλεκτρικές ή ηλεκτρονικές συσκευές ή μηχανές ή μηχανήματα.

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

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

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

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

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

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

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

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

η. Τρόπος τήρησης. Στο βιβλίο ή δελτίο αυτό καταχωρούνται με την παραλαβή τα δεδομένα που ορίζονται στην παράγραφο 5ζ' του άρθρου 10 του Κώδικα, δηλαδή: α) η χρονολογία παραλαβής, β) το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του αποστολέα, γ) το επάγγελμα και η διεύθυνση του, δ) το είδος και η ποσότητα των αγαθών που

παραλαμβάνονται.

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

ι. Υπόδειγμα βιβλίου επισκευής αγαθών.

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ (όπως αναφέρονται στους παρακάτω πίνακες)

- Έστω ένας επισκευαστής ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, μηχανών και μηχανημάτων που δέχεται 4 πελάτες που επιθυμούν την επισκευή των αγαθών τους για την περίοδο 2 έως 5 Φεβρουαρίου 2008. Συγκεκριμένα, στις 2 Φεβρουαρίου οι πελάτες Κ. Αλεξίου και Χρ. Γκούντας φέρνουν τις συσκευές τους στον επισκευαστή. Ο επισκευαστής είναι υποχρεωμένος να τηρήσει το βιβλίο επισκευής αγαθών αναγράφοντας το ονοματεπώνυμο, την επαγγελματική ιδιότητα, την διεύθυνση τους καθώς και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι ένα ψυγείο ΙΖΟΛΑ για τον Κ. Αλεξίου και μια τηλεόραση Grundic για τον Χρ. Γκούντα.

Στις 5 Φεβρουαρίου η Ηλεκτρική ΑΕ επιθυμεί την επισκευή ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή και ενός κινητού τηλεφώνου. Ο επισκευαστής ενημερώνει το βιβλίο επισκευής αγαθών όπως και με τους προηγούμενους πελάτες και γράφει τον πελάτη (Ηλεκτρική ΑΕ), το επάγγελμα (Ηλεκτρικά είδη), την διεύθυνση (Ηροδότου 5 , Γαλάτσι) και τις συσκευές (ένας ηλεκτρονικός υπολογιστής και ένα κινητό τηλέφωνο) σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστή καταχώρηση για κάθε συσκευή.

- Έστω ένας επισκευαστής επίπλων που δέχεται 2 πελάτες την περίοδο 2 έως 10 Φεβρουαρίου που επιθυμούν την επισκευή των επίπλων τους. Συγκεκριμένα, στις 2 Φεβρουαρίου, ο Γ. Γρηγορίου φέρνει τον καναπέ του στον επισκευαστή με σκοπό την αλλαγή ταπετσαρίας. Οπότε , ο επισκευαστής είναι υποχρεωμένος να τηρήσει το βιβλίο επισκευής και να αναγράψει το όνομα του πελάτη (Γ. Γρηγορίου), το επάγγελμά του (Ιδιώτης), την διεύθυνσή του (Βεΐκου 20 ,Γαλάτσι) καθώς και την ποσότητα, το είδος και

τον σκοπό παραλαβής του επίπλου (ένας διθέσιος καναπές με σκοπό την αλλαγή ταπετσαρίας) σε ξεχωριστές στήλες.

Στις 10 Φεβρουαρίου η ΑΕ ΔΙΑΓΝΩΣΗ επιθυμεί την επισκευή επίπλων της. Όπως και παραπάνω, ο επισκευαστής θα αναγράψει με ημερομηνία 10 Φεβρουαρίου, το όνομα του πελάτη (ΑΕ ΔΙΑΓΝΩΣΗ), το επάγγελμά του (Διαγνωστικό κέντρο), την διεύθυνσή του (Ηροδότου 15, Ν. Ιωνία) καθώς και την ποσότητα, το είδος και τον σκοπό της παραλαβής (δύο πολυθρόνες με σκοπό την αλλαγή ταπετσαρίας, ένα τραπέζι με σκοπό το λουστράρισμα και ένα σαλόνι με σκοπό την αλλαγή ταπετσαρίας) σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστή καταχώρηση για κάθε έπιπλο.

5. ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ

1.Γενικά

α. Τηρείται από τους εκμεταλλευτές ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων.

Β. Είναι απλότυπο βιβλίο από 1/1/2003 και τηρείται σε μερίδες κατά αποθέτη. Μέχρι την 31/12/02 τηρείτο διπλότυπο.

Γ. Το ένα αντίτυπο του βιβλίου αυτού υποβαλλόταν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτως ώστε να γίνει μηχανογραφική διασταύρωση και έλεγχος των στοιχείων των αποθετών. Από το έτος 2003 υποβάλλεται κατάσταση αφού το βιβλίο τηρείται πλέον απλότυπο.

Δ. Είναι θεωρημένο όπως όλα τα πρόσθετα βιβλία.

Ε. Ενημερώνεται εντός της μεθεπόμενης ημέρας από την εισαγωγή και εξαγωγή των αγαθών.

Στ. Δεν υπάρχει υποχρέωση παρακολούθησης των ίδιων αγαθών του εκμεταλλευτή του ψυγείου ή της αποθήκης, γιατί ρητά στη διάταξη αναφέρεται ότι τηρείται για τα αγαθά των τρίτων.

Παρά τα προαναφερόμενα, στην Εγκ. Του Κ.Β.Σ. § 10.5.8 αναφέρεται ότι «Στην περίπτωση που ο εκμεταλλευτής ψυγείου εναποθέτει σ' αυτό και δικά του αγαθά, υποχρεούται να τα παρακολουθεί χωριστά». Αυτό βέβαια σε καμιά περίπτωση δεν προκύπτει από τις διατάξεις. Μπορεί να υποστηριχθεί ότι είναι αναγκαίο για λόγους σκοπιμότητας και για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων η διάκριση αγαθών ιδίων και τρίτων στον ίδιο χώρο, αλλά όχι ότι υπάρχει τέτοια υποχρέωση από τις διατάξεις. Η πιο πάνω ερμηνεία είναι ίδια με την ερμηνεία που είχε δοθεί τις προϊσχύσασες διατάξεις (Εγκ. 40/77 § 56) αλλά οι διατάξεις έχουν διαφοροποιηθεί και συγκεκριμένα οι προηγούμενες ανέφεραν: «Ο εκμεταλλευτής ψυγείων προς αποθήκευσιν αγαθών...» (άρθρο 13 § 8 Π.Δ. 99/77). Οι νέες αντίστοιχες διατάξεις αναφέρουν: «Ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων...» (άρθρο 10 § 5 η' Π.Δ. 186/92). Από την παράθεσή τους και μόνο προκύπτουν αβίαστα τα παραπάνω συμπεράσματα, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται «στενά γραμματικά».

Ζ. Μέχρι την 16/11/99 υπήρχε υποχρέωση άμεσης εκτύπωσης του βιβλίου αποθήκευσης του από 17/11/99 και δεδομένου ότι η ενημέρωση της πραγματοποιείται

από εκδιδόμενα παραστατικά (δελτία εισαγωγής κατά την εισαγωγή και δελτία αποστολής κατά την εξαγωγή) μπορεί να εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθούν θα είναι δυνατή η εκτύπωση του σε αθεώρητο χαρτί μέχρι την προθεσμία που έπρεπε αυτό να είναι ενημερωμένο.

Η. Ενημερώνεται με τα δεδομένα των δελτίων εισαγωγής και αποστολής καθώς και τον αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών που εκδίδεται τους ιδιώτες και επαγγελματίες.

Θ. Όταν μεταβιβάζεται η κυριότητα των αποθηκευμένων αγαθών εντός του ψυγείου ή της αποθήκης, πρέπει να ανοίγεται μερίδα στο όνομα του νέου αποθέτη και να γίνεται «εξαγωγή» από τη μερίδα του παλιού αποθέτη.

Ι. Τα δεδομένα του μπορεί να εγγράφονται σε θεωρημένο οπτικό δίσκο τεχνολογίας WORM (CD ROM).

Κ. Το «βιβλίο αποθήκευσης» τηρείται απλότυπο

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτωση ηβ', όπως ισχύει από 1-1-2003, το βιβλίο αποθήκευσης τηρείται απλότυπο και όχι διπλότυπο όπως όριζαν οι προϊσχύουσες διατάξεις, γιατί έπαυσε η υποχρέωση υποβολής του αντιγράφου του βιβλίου και αντί αυτού καθιερώνεται υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων με τα στοιχεία των αποθετών και το ποσό της αμοιβής. Αφορά το ημερολογιακό έτος 2003.

2.Αναγραφή του είδους στο Βιβλίο αποθήκευσης, για παραλαμβανόμενα αγαθά από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οι εκμεταλλευτές αποθηκών, ψυγείων κ.λπ. που τηρούν πρόσθετο βιβλίο αποθήκευσης του άρθρου 10 παρ. 5 περ. η' υποχρεούνται μεταξύ των άλλων στην αναγραφή των ειδών αναλυτικά. Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1306/5-12-1995 έγινε δεκτό ότι οι επιχειρήσεις αυτές για τα παραλαμβανόμενα αγαθά από χώρες της ΕΕ, μπορούν αναλογικά εφαρμοζομένων των σχετικών διατάξεων της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1100/4-4-1995 να αναγράφουν το είδος, κατά γενική κατηγορία, με τις προϋποθέσεις που τίθενται στην απόφαση αυτή (αναγραφή των στοιχείων και του εισαγωγέα, όταν είναι πρόσωπο διάφορο του αποθέτη, παραλαβή και φύλαξη των παραστατικών που εξειδικεύουν τα είδη κ.λπ.).

3.Δελτίο εισαγωγής ή τίτλος αποθήκευσης

Εκδίδονται πλέον (από 1/7/92) αθεώρητα αφού από τις διατάξεις του άρθρου 19 δεν ορίζεται η θεώρηση του και αναγράφονται σ' αυτά το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το

επάγγελμα και η διεύθυνση του αποθέτη, το είδος, η ποσότητα, ο τρόπος και τα σημεία συσκευασίας των αγαθών που αποθηκεύονται. Δεν απαιτείται από τις διατάξεις αναγραφή του ΑΦΜ του αποθέτη, στο δελτίο εισαγωγής.

Ο χρόνος έκδοσης του δεν ορίζεται ρητά από τις διατάξεις αφού αναφέρεται αόριστα ότι ο «εκμεταλλευτής... εκδίδει δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο». Αντίθετα στα δελτία αποστολής αναφέρεται ρητά «κατά την εξαγωγή εκδίδει», πλην όμως και με τις προηγούμενες διατάξεις, όπου και εκεί αναφερόταν αόριστα, η Διοίκηση το είχε ερμηνεύσει με την § 56 της Εγκ 40/1977 ότι εκδίδεται κατά την εισαγωγή (άμεσα).

4.Επαναλαμβανόμενες παραλαβές στον αποθηκευτικό χώρο. Δελτίο εισαγωγής.

Χρόνος έκδοσης

Σε ερώτηση εάν μπορεί ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου, σε επαναλαμβανόμενες παραλαβές, να εκδίδει ένα συγκεντρωτικό δελτίο εισαγωγής στο τέλος της ημέρας, το Υπουργείο Οικονομικών με το Εγγ. 1022681/ 149/19-3-1997 απάντησε ότι το Δελτίο Εισαγωγής πρέπει να εκδίδεται σε κάθε παραλαβή αγαθών με το πέρας της εκφόρτωσης και ότι δεν επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού δελτίου εισαγωγής.

Υπάρχει η άποψη ότι στην επόμενη συνολική αναμόρφωση των διατάξεων του ΚΒΣ, το δελτίο εισαγωγής πρέπει να εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται αγαθά για αποθήκευση χωρίς Δελτίο Αποστολής (π.χ. από ιδιώτες), και να καταργηθεί η υποχρέωση έκδοσης δελτίου εισαγωγής όταν παραλαμβάνονται αγαθά συνοδευόμενα με Δελτίο Αποστολής. Στις περιπτώσεις αυτές το Δ.Α. να αποτελεί και το δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο αποθήκευσης.

5.Φορολογική αποθήκη,

5α. Εκμετάλλευση αποθηκευτικού χώρου και πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτων

Ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου ο οποίος εκτός της δραστηριότητας αυτής παραλαμβάνει αγαθά τρίτων με σκοπό την πώληση για λογαριασμό του αποστολέα δεν παρέχει υπηρεσίες, αποθήκευσης για τα αγαθά αυτά αφού ο σκοπός της αποστολής είναι η πώληση και ως εκ τούτου δεν έχει υποχρέωση γι' αυτά να τηρεί βιβλίο αποθήκευσης. Σκόπιμο είναι για λόγους διασφάλισης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, εάν τα πωλούμενα αγαθά για λογαριασμό τρίτου αποθηκεύονται στον ίδιο χώρο με τα αγαθά των τρίτων που φυλάσσονται με αμοιβή, να ενημερώνεται το βιβλίο αποθήκευσης και με τα αγαθά αυτά. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση μη ενημέρωσης του βιβλίου και με τα αγαθά αυτά δεν μπορεί να καταλογιστεί παράβαση, πρέπει όμως να αποδεικνύεται

για τα αγαθά αυτά, ότι ο σκοπός τους είναι η πώληση για λογαριασμό τρίτου.

Σημειώνεται ότι μπορεί να δημιουργηθεί υποχρέωση για τα αγαθά αυτά να τηρηθεί βιβλίο αποθήκης εφόσον τα έσοδα του εκμεταλλευτή αυτού από τις πωλήσεις αγαθών ξεπεράσουν το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που (προαιρετικά ή υποχρεωτικά) τηρείται το βιβλίο αποθήκευσης για τα αγαθά των τρίτων αυτό δεν μπορεί να υποκαταστήσει κατά τη Διοίκηση την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, επειδή το βιβλίο αποθήκευσης τηρείται μόνο ανά τρίτο σε αντίθεση με το βιβλίο αποθήκης το οποίο τηρείται ανά είδος και ανά τρίτο. Ούτε όμως το βιβλίο αποθήκης μπορεί να υποκαταστήσει το βιβλίο αποθήκευσης αφού το βιβλίο αποθήκευσης τηρείται διπλότυπο και ενημερώνεται εντός της μεθεπομένης από την εισαγωγή και εξαγωγή των αγαθών.

Σημείωση: Υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκευσης για τα αγαθά των τρίτων που προορίζονται για πώληση μπορεί να υπάρξει στην περίπτωση που ο σκοπός της αποστολής είναι η φύλαξη με συμφωνημένο αντίτιμο – αμοιβή για τη φύλαξη και στη συνέχεια η πώληση για λογαριασμό του εντολέα – τρίτου.

5β. Τήρηση βιβλίου αποθήκευσης επί προσωρινής φύλαξης αγαθών

Το βιβλίο αποθήκευσης και γενικά οι υποχρεώσεις της περίπτωσης η' της παραγρ. 5 του άρθρου 10 τηρούνται από οποιονδήποτε επιτηδευματία που αναλαμβάνει έναντι αμοιβής τη φύλαξη αγαθών τρίτων ακόμη και όταν η φύλαξη αυτή είναι προσωρινού χαρακτήρα.

6. Διακίνηση αγαθών από Ευρωπαϊκή Ένωση κατευθείαν σε τρίτο ή και αποθηκευτή κατ' εντολή του Έλληνα αγοραστή (αποθέτη ως προς τον αποθηκάριο) – Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Όταν διακινούνται αγαθά από επιχείρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς Έλληνα επιτηδευματία – αγοραστή, ο οποίος έχει δώσει εντολή να παραδοθούν για λογαριασμό του απευθείας σε άλλη ελληνική επιχείρηση με αντικείμενο την αποθήκευση αγαθών τρίτων, μπορούν να συνοδευτούν με το στοιχείο του αλλοδαπού προμηθευτή (π.χ. τιμολόγιο κ.λπ.) εφόσον προκύπτει το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και τα στοιχεία του τελικού παραλήπτη-τρίτου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα και διεύθυνση).

Ο παραλήπτης των αγαθών, κατά την παραλαβή, εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής, αντίτυπο του οποίου αποστέλλει στον αποθέτη κατ' εντολή του οποίου παρέλαβε· τα αγαθά απευθείας από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις αποθήκευσης αγαθών τρίτων, οι οποίες τηρούν βιβλίο αποθήκευσης και εκδίδουν (αθεώρητο) δελτίο εισαγωγής αντίτυπο του οποίου παραδίδουν στον αντισυμβαλλόμενο, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 10 § 5^ο παρέλκει η έκδοση δελτίου ποσοτικής παραλαβής.

7. Τίτλοι αποθήκευσης Γενικών Αποθηκών

«Οι τίτλοι αποθηκείσεως που εκδίδονται από την Προνομιούχο Ανώνυμη Εταιρεία Γενικών Αποθηκών και το τηρούμενο απ' αυτή σύστημα παρακολουθήσεως των αποθηκούμενων αγαθών στις αποθήκες της, σε μερίδες κατ' αποθήκευση, αναπληρώνουν τα δελτία εισαγωγής και εξαγωγής, ως και το βιβλίο αποθηκείσεως».

Η εγκύκλιος αυτή εξακολουθεί να ισχύει, εκτός βεβαίως των δελτίων εξαγωγής, τα οποία έχουν αντικατασταθεί από δελτία αποστολής (από 9-10-87), των οποίων βέβαια η έκδοση είναι υποχρεωτική, εκτός αν δεν γίνεται διακίνηση αγαθών.

8. Μεταφορά των αγαθών με μεταφορικά μέσα ΙΧ ή ΔΧ, με φροντίδα και ευθύνη των ψυγείων ή αποθηκών απευθείας στους αποθέτες πελάτες τους

Η περίπτωση αυτή είναι απλή και θα εκδοθεί κατά την εξαγωγή των αγαθών δελτίο αποστολής, το οποίο και θα συνοδεύσει τα αγαθά μέχρι τον προορισμό τους (εγκαταστάσεις πελατών – αποθετών). Στα Δ.Α. των αποθηκευτών πρέπει να αναγράφεται «Δεν επιτρέπεται μεταφορά με Φ.Ι.Χ. του αποθηκευτή των αγαθών».

9. Αποστολή των αγαθών με μεταφορικά μέσα ΙΧ ή ΔΧ, με φροντίδα και ευθύνη των ψυγείων ή αποθηκών σε τρίτους (πελάτες των αποθετών) κατ' εντολή και για λογαριασμό των αποθετών

Στην περίπτωση αυτή έχουν αναλογική εφαρμογή τα οριζόμενα στην εγκύκλιο Σ. 384/17/ΠΟΛ. 31/30.1.1987. Θα εκδοθεί, δηλαδή κατά την εξαγωγή δελτίο αποστολής από τον εκμεταλλευτή ψυγείου ή της αποθήκης στο όνομα του παραλήπτη τρίτου και θα γίνεται σ' αυτό σαφής μνεία ότι η αποστολή γίνεται κατ' εντολή και για λογαριασμό του αποθέτη – πελάτη, με αναγραφή όλων των στοιχείων του. Το πρωτότυπο θα συνοδεύει τα αγαθά και θα παραδοθεί στον παραλήπτη – τρίτο, ενώ ένα αντίτυπο του δελτίου αποστολής αυτού θα αποστέλλεται στον αποθέτη. Το επιπλέον αυτό αντίτυπο θα φέρει εκτός των άλλων και την ένδειξη «ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ», καθώς και την ένδειξη του προορισμού του (π.χ. για τον εντολέα – αποθέτη κ.λπ.).

Με βάση το αντίτυπο αυτό ο αποθέτης θα εκδίδει προς τον τρίτο, πελάτη του, τιμολόγιο πώλησης (και όχι τιμολόγιο – δελτίο αποστολής) αμέσως ή το αργότερο σε ένα μήνα από την ημέρα έκδοσης του δελτίου αποστολής του εκμεταλλευτή του ψυγείου –

αποθήκης.

Στο τιμολόγιο πώλησης αυτό θα αναγράφεται και ο αριθμός του αντίστοιχου δελτίου αποστολής με το οποίο έγινε η διακίνηση των αγαθών από το ψυγείο – αποθήκη στον παραλήπτη τρίτο (πελάτη του αποθέτη).

Σημειώνεται ότι κατά την πρώτη εφαρμογή των οριζόμενων πιο πάνω και για διευκόλυνση των συναλλαγών επιτράπηκε μέχρι 31.12.1987, εφόσον οι εκμεταλλευτές ψυγείων ή αποθηκών δεν είχαν προβλέψει επιπλέον αντίτυπο στα δελτία αποστολής, που θα προορίζονταν για τον εντολέα – αποθέτη, να αποστέλλουν σ' αυτόν επικυρωμένο φωτοαντίγραφο από το στέλεχος του δελτίου αποστολής. Η δυνατότητα αποστολής φωτοαντίγραφου επιτρέπεται. Σημειώνεται όμως ότι θεωρούμε πιο σωστό να χρησιμοποιούν οι επιτηδευματίες δελτία αποστολής με επιπλέον αντίτυπο και να αποφεύγουν την αποστολή φωτοτυπιών.

10.Εκτύπωση τιμολογίων από εγκαταστάσεις τρίτων (αποθήκες) που συνδέονται ON LINE με το κεντρικό

Είναι γνωστό ότι η αποθήκευση αγαθών σε επαγγελματικές εγκαταστάσεις τρίτων έχει λάβει έκταση τα τελευταία χρόνια. Επίσης η διακίνηση αγαθών κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου.

Κατόπιν αυτών τέθηκε ως αίτημα, να εκτυπώνονται στους αποθηκευτικούς χώρους των τρίτων, τα τιμολόγια του πωλητή και με την προϋπόθεση ότι θα υπάρχει ON LINE σύνδεση μεταξύ του αποθηκευτικού χώρου του τρίτου και της έδρας του πωλητή απ' όπου και θα δίνεται η εντολή τιμολόγησης.

Στο ερώτημα αυτό με το Εγγρ. 1113609/779/19-12-1997 δίνεται η παρακάτω απάντηση:

«Η εκτύπωση και μόνο των τιμολογίων από εγκαταστάσεις τρίτων, έπειτα από εντολή που διαβιβάζεται ON LINE, από την έδρα της εταιρείας (ή το υποκατάστημα) στην εγκατάσταση του τρίτου, θεωρείται ότι δεν μπορεί να προσδώσει στο χώρο αυτό (εγκατάσταση του τρίτου) την έννοια του υποκαταστήματος, με τις εξής προϋποθέσεις:

α) ότι οι συναλλακτικές δραστηριότητες (δοσοληψίες) γίνονται από το κεντρικό και η εντολή της εκτύπωσης δίνεται αποκλειστικά από το κεντρικό με ON LINE σύνδεση και στο εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού να γίνεται περιγραφή του τρόπου εκτύπωσης των τιμολογίων.

β) τα τιμολόγια θα εκτυπώνονται από ιδιαίτερη σειρά και τα στελέχη τους θα μεταφέρονται εντός του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων στο κεντρικό.

Γ) θα γίνει σχετική γνωστοποίηση για τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ της έδρας επίσης εταιρείας».

Επίσης δεν θεωρείται υποκατάστημα η εγκατάσταση του τρίτου από την οποία έπεται από εντολή της έδρας, εκτυπώνονται τα μηχανογραφικά εκδιδόμενα τιμολόγια τα οποία σημαίνονται με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ). Στην περίπτωση αυτή ο μηχανισμός πρέπει να έχει εγκατασταθεί και δηλωθεί στην έδρα της εταιρείας και όχι στην εγκατάσταση του τρίτου.

11.Μεταβίβαση κυριότητας αποθηκευμένων αγαθών, τα οποία εξακολουθούν να παραμένουν στο χώρο αποθήκευσης

Στην περίπτωση αυτή ο εκμεταλλευτής του χώρου μόλις λάβει γνώση της μεταβίβασης, θα εκδώσει δελτίο αποστολής στο οποίο θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία τόσο του νέου όσο και του παλιού αποθέτη και θα γίνεται σαφής μνεία ότι αυτά μεταβιβάστηκαν χωρίς να απομακρυνθούν από το ψυγείο ή την αποθήκη. Ταυτόχρονα θα εκδίδεται και δελτίο εισαγωγής στο όνομα του νέου αποθέτη και θα γίνονται οι δέουσες εγγραφές στις μερίδες και των δυο αυτών αποθετών. Για τον εύκολο συσχετισμό και τη διευκόλυνση του ελέγχου μπορεί στο δελτίο εισαγωγής να αναγράφεται ο αριθμός του δελτίου αποστολής και στο δελτίο αποστολής ο αριθμός του αντίστοιχου δελτίου εισαγωγής. Το πρωτότυπο του κατά τα ανωτέρω εκδιδόμενου δελτίου αποστολής θα δίδεται στον νέο αποθέτη, ενώ στον παλιό αποθέτη θα δίδεται ένα αντίτυπο αυτού, το οποίο θα είναι επιπλέον των δύο προβλεπόμενων από τις διατάξεις του ΚΒΣ και θα φέρει τόσο την ένδειξη «ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ», όσο και την ένδειξη του προορισμού του (π.χ. για τον αρχικό αποθέτη κ.λπ.).

Αυτονόητο είναι ότι ο αρχικός αποθέτης θα εκδώσει προς το νέο αποθέτη για την πώληση που μεσολάβησε τιμολόγιο (και όχι τιμολόγιο – δελτίο αποστολής), στο οποίο θα αναγράφεται και ο αριθμός του αντίστοιχου δελτίου αποστολής του ψυγείου ή αποθήκης. Σημειώνεται ότι επιτρέπεται με την Εγκ. Του ΚΒΣ 3/92 § 11.9.4 να αποστέλλεται φωτοαντίγραφο του εκδιδόμενου Δελτίου Αποστολής .

11^α. Υποχρεώσεις αποθηκευτή επί παροχής υπηρεσιών στον αποθέτη

Επιχείρηση αποθήκευσης εισαγόμενων καινούργιων αυτοκινήτων, η οποία προσφέρει στον εισαγωγέα (αποθέτη) και υπηρεσίες προετοιμασίας αυτών (αποκέρωση – πλύσιμο – τεχνικός έλεγχος) δεν έχει υποχρέωση της καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο αποθήκευσης όταν τα αυτοκίνητα πωλούνται από τον εισαγωγέα και μέχρι την

παράδοση αυτών στον αγοραστή, εφόσον δεν αλλάζει ο αποθέτης. Δηλαδή, αποθέτης και καταβάλλον την αμοιβή και για το διάστημα αυτό παραμένει ο εισαγωγέας.

12. Εξαγωγή των αγαθών από το ψυγείο ή αποθήκη και παράδοση αυτών στη «ράμπτα» του ψυγείου ή της αποθήκης

α. Στην περίπτωση αυτή εφόσον τα αγαθά παραδίδονται στον αποθέτη θα εκδοθεί με την εξαγωγή δελτίο αποστολής στο όνομα του αποθέτη. Το δελτίο αποστολής αυτό μπορεί να συνοδεύσει, τα αγαθά, είτε αυτά μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης των παραληπτών, είτε με δημόσιας χρήσης, μέχρι τις εγκαταστάσεις των παραληπτών αποθετών. Εάν τα παραλαμβανόμενα στη «ράμπτα» των ψυγείων ή αποθηκών αγαθά πρόκειται να διακινηθούν σε τόπο διάφορο των εγκαταστάσεων του αποθέτη, η σχετική διακίνηση δεν μπορεί να καλυφθεί με το δελτίο αποστολής του ψυγείου και θα πρέπει να εκδώσει ο παραλήπτης δικό του δελτίο αποστολής ή άλλο συνοδευτικό στοιχείο (συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο – δελτίο αποστολής).

Στο σημείο αυτό για να αποφευχθούν τυχόν προστριβές των φοροτεχνικών οργάνων με τους εκμεταλλευτές ψυγείων ή αποθηκών διευκρινίστηκε ότι, εφόσον στο δελτίο αποστολής υπάρχει σχετική ένδειξη ότι η παράδοση των αγαθών έγινε στη «ράμπτα» και υπάρχει υπογραφή του παραλαβόντος, ο εκμεταλλευτής του ψυγείου ή της αποθήκης που εξέδωσε το δελτίο αποστολής δεν μπορεί να φέρει ευθύνη αν τα αγαθά διακινηθούν από τον παραλήπτη σε τόπο διάφορο από αυτόν που αναγράφεται στο δελτίο αποστολής ως τόπος προορισμού ή διαπιστωθούν καθ' οδόν διαφορές στις ποσότητες.

Β. Τέλος, στις πιο πάνω περιπτώσεις, εφόσον τα αγαθά παραδίδονται στη «ράμπτα» όχι προς τον αποθέτη, αλλά σε τρίτο πελάτη του αποθέτη, και η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης του τρίτου παραλήπτη ή με μεταφορικά δημόσιας χρήσης, με φροντίδα του τρίτου, ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση (α) με τη διαφορά όμως ότι το δελτίο αποστολής του ψυγείου ή της αποθήκης θα εκδοθεί.

13. Τράπεζα κρυσυντήρησης βλαστικών κυττάρων

Η υπηρεσία φύλαξης βλαστικών κυττάρων δεν παρέχεται ως αυτόνομη υπηρεσία αλλά προϋποθέτει τη συλλογή και επεξεργασία τους, είναι δηλαδή μια ολοκληρωμένη υπηρεσία που μέρος της είναι η φύλαξη. Ως εκ τούτου οι τράπεζες κρυσυντήρησης βλαστικών κυττάρων δεν υποχρεούνται σε τήρηση των διατάξεων για τήρηση βιβλίου αποθήκευσης.

6. ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ

1.Βιβλίο στάθμευσης τηρεί ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων.

Στο βιβλίο καταχωρείται για κάθε όχημα η χρονολογία και η ώρα της εισόδου, ο αριθμός κυκλοφορίας και κατά την έξοδο η ώρα της εξόδου.

Όταν συμφωνείται μηνιαία ή διαρκής μίσθωση καταχωρείται ο αριθμός κυκλοφορίας, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης (με τη λήξη) και το ποσό που έχει συμφωνηθεί. Εάν στο πάρκινγκ σταθμεύουν αυτοκίνητα κατ' εντολή τρίτου, π.χ. αυτοκίνητα υπαλλήλων εταιρείας κατόπιν συμφωνίας με την εταιρεία, στη στήλη παρατηρήσεις σκόπιμο είναι να καταχωρούνται τα στοιχεία του εντολέα – πελάτη.

2.Συνένωση Μητρώου Στάθμευσης οχημάτων και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19, ο επιτηδευματίας μπορεί να συνενώσει ή συγχωνεύσει μεταξύ των άλλων ένα βιβλίο και ένα στοιχείο σε ένα ενιαίο έντυπο που θα δίνει τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων και στοιχείων. Άρα παρέχεται η ευχέρεια στους εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης να συνενώνουν το βιβλίο στάθμευσης με την απόδειξη παροχής υπηρεσιών σε ένα ενιαίο έντυπο, στο οποίο βέβαια θα αναγράφονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Με δεδομένο ότι η συνένωση αυτή εφαρμόζεται ευρύτατα από τον κλάδο αυτό για τα διερχόμενα οχήματα, δημιουργείται η πρακτική ανάγκη τήρησης χωριστού βιβλίου για τα μόνιμα οχήματα, δηλαδή με μηνιαία ή διαρκή μίσθωση, το οποίο κατά τη διοικητική πρακτική γίνεται δεκτό, αλλά πρέπει να τίθεται η προϋπόθεση ότι σ' αυτό δεν θα καταχωρούνται μη μόνιμα οχήματα, αφού αυτά κατ' επιλογή της επιχείρησης παρακολουθούνται στο συνενωμένο «βιβλίο – απόδειξη». Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά διευκολύνει και τις επιχειρήσεις που θέλουν να εφαρμόσουν το πιο πάνω σύστημα.

Ο καθορισμός των αντιτύπων όταν είναι περισσότερα από δύο ανήκει στη διακριτική ευχέρεια του επιτηδευματία.

3.ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΝΕΝΩΜΕΝΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ – Α.Π.Υ. (Άρθρο 10 § 5Θ)

Επωνυμία

Επάγγελμα

Διεύθυνση

Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.

ΣΕΙΡΑ	ΑΥΞΩΝ

ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

αριθ. Κυκλοφορίας.....

Ημερ.	Εισόδου	Αμοιβή στάθμευσης
	εξόδου	
Ωρα	εισόδου	
	εξόδου	Γενικό Σύνολο με Φ.Π.Α.

3α. Δεν επιτρέπεται η τήρηση του βιβλίου στάθμευσης σε μερίδες

Το βιβλίο στάθμευσης, τόσο επί διαρκούς μίσθωσης, όσο και επί της μη διαρκούς, τηρείται κατά χρονολογική σειρά και δεν παρέχεται η δυνατότητα τήρησης αυτού σε μερίδες κατά αυτοκίνητο, γιατί κάτι τέτοιο θα είχε ως αποτέλεσμα την καταστρατήγηση της χρονολογικής σειράς καταχώρησης και την μη διασφάλιση των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

3β. Τήρηση του βιβλίου στάθμευσης όταν η αμοιβή είναι καθορισμένη ανά ημέρα παραμονής

Σε ερώτημα που τέθηκε αναφορικά με τη μη αναγραφή της ώρας εξόδου στο συνενωμένο έντυπο «ΑΠΥ – Βιβλίο στάθμευσης» όταν η χρέωση των αυτοκινήτων είναι ανά ημέρα (ανεξάρτητα από τις ώρες παραμονής των αυτοκινήτων) και είναι προεκτυπωμένη η ημερήσια χρέωση, έγιναν δεκτά τα εξής:

Στην περίπτωση που η αμοιβή είναι καθορισμένη σε ημερήσια βάση και δεν επηρεάζεται από τις ώρες παραμονής του αυτοκινήτου η ώρα της εξόδου μπορεί να μην αναγράφεται στο βιβλίο στάθμευσης, με την προϋπόθεση όμως ότι η αμοιβή για όλα τα

αυτοκίνητα είναι καθορισμένη σε ημερήσια βάση προεκτυπωμένη στο συνενωμένο έντυπο και θα έχει αναρτηθεί σχετική πινακίδα. Όταν όμως ένα αυτοκίνητο παραμένει περισσότερες ημέρες και με δεδομένο ότι η ημερήσια αμοιβή είναι προεκτυπωμένη τότε κάθε ημέρα θα πρέπει να γίνεται σχετική καταχώρηση στο βιβλίο στάθμευσης και θα εκδίδονται βέβαια τόσες ΑΠΥ όσες και οι ημέρες της παραμονής ή θα εκδίδεται κάθε ημέρα διαφορετική «ΑΠΥ – Βιβλίο στάθμευσης».

3γ. Πάρκινγκ με σταθερή τιμή και περιόδους στάθμευσης

Επιχείρηση χώρου, στάθμευσης ορίζει δύο περιόδους (π.χ. Α' 06.00-18.00 και Β' 18.00-06.00) για στάθμευση των αυτοκινήτων με διαφορετική τιμή χρέωσης ανά περίοδο, αλλά χωρίς να ενδιαφέρουν οι ώρες παραμονής εντός της περιόδου. Ζήτησε να μην αναγράφεται η ώρα εισόδου και εξόδου και να έχει αναρτημένη πινακίδα όπου φαίνεται η χρέωση ανά περίοδο.

Στην περίπτωση αυτή μπορεί να τηρούνται δύο σειρές «ΑΠΥ – Βιβλίο Στάθμευσης» μια για κάθε περίοδο, όπου θα αναγράφεται η τιμή της περιόδου και η αντίστοιχη περίοδος και δεν απαιτείται η ακριβής ώρα εισόδου και εξόδου, γιατί αυτή αναγράφεται για να διαπιστωθεί η αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας, ενώ στην προκειμένη περίπτωση το τίμημα είναι ίδιο σε όλη την περίοδο είτε το αυτοκίνητο παραμείνει κάποιες ώρες ή στο σύνολο της περιόδου. Εάν κάποιος πελάτης παραμείνει και στην άλλη περίοδο με την έναρξη της να εκδίδεται νέα «ΑΠΥ – Βιβλίο Στάθμευσης» από την άλλη σειρά.

4.Χώρος στάθμευσης μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων

Από 1/8/96, μετά την τροποποίηση των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 5 του άρθρου 10, με το άρθρο 7 του Π.Δ. 134/96, η υποχρέωση τήρησης βιβλίου στάθμευσης επεκτάθηκε και στις περιπτώσεις στάθμευσης μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων. Σημειώνουμε για τις ανάγκες του ελέγχου, ότι μέχρι 31/7/96 οι εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης δεν είχαν υποχρέωση να καταχωρούν στο βιβλίο στάθμευσης τις μοτοσυκλέτες και τα μοτοποδήλατα, αφού οι προηγούμενες διατάξεις αναφέρονταν μόνο στα αυτοκίνητα. Στις Α.Π.Υ. αναγράφεται μόνο ο αριθμός κυκλοφορίας, αντί των στοιχείων του πελάτη, όπως αντιστοίχως ορίζεται για τους χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων.

5.«Μόνιμα» οχήματα σε χώρο στάθμευσης

Με τις διατάξεις της παρ. 5Θ' του άρθρου 10, ορίζεται ρητά, ότι επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης χώρου για τη στάθμευση οχημάτων, στο βιβλίο στάθμευσης

καταχωρείται με την έναρξη της μίσθωσης ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, η χρονολογία έναρξης της μίσθωσης, το ποσό που συμφωνείται και η ημερομηνία διακοπής της μίσθωσης (η ένδειξη αυτή παραμένει κενή μέχρι τη διακοπή της μίσθωσης). Δηλαδή ουσιαστικά, αν και πρόκειται για νέες διατάξεις, ο παραπάνω τρόπος είναι ο ίδιος που ακολουθείτο, σύμφωνα με τη διοικητική πρακτική. Από 1/8/96 τα ίδια ισχύουν και για τη στάθμευση μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων (προηγούμενα δεν υπήρχε γι' αυτά υποχρέωση τήρησης βιβλίου στάθμευσης).

6.Μη ενημέρωση του βιβλίου στάθμευσης με τα αυτοκίνητα του επιτηδευματία ή των εταίρων και του προσωπικού

Για τη διάθεση θέσεων στάθμευσης για αυτοκίνητα που ανήκουν στον επιτηδευματία ή στους εταίρους της εταιρείας ή στο προσωπικό, δεν θεωρείται ότι λειτουργεί η επιχείρηση ως εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης και συνεπώς δεν υφίσταται υποχρέωση ενημέρωσης του πρόσθετου βιβλίου. Τα περιστατικά αυτά ως πραγματικά, ερευνώνται πάντα από τον έλεγχο και πρέπει να αποδεικνύονται από πρόσφορα στοιχεία, όπως το καταστατικό της εταιρείας και οι καταστάσεις προσωπικού, οι άδειες κυκλοφορίας των αυτοκινήτων κ.λπ.

Προς αποφυγή αμφισβητήσεων, σε περίπτωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου για διαρκή στάθμευση, μπορεί να καταχωρούνται σε αυτό οι αριθμοί κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, με σχετική παρατήρηση – σημείωση.

Τονίζουμε ότι δεν τίθεται θέμα ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών (στοιχείου αυτοπαράδοσης) γιατί η στάθμευση των οχημάτων αυτών δεν εκφεύγει της επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν γίνεται για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

6α. Χώρος στάθμευσης με ηλεκτρονικό σύστημα (self- parking)

Στην εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης με ηλεκτρονικό σύστημα παρακολούθησης των εισερχόμενων – εξερχόμενων αυτοκινήτων παρακολουθούνται οι αριθμοί των αυτοκινήτων, η ώρα και ημερομηνία εισόδου και εξόδου, εκτυπώνεται πρόσθετο βιβλίο και εκδίδεται αυτόματα ΑΠΥ.

Σε κάποιες περιπτώσεις που δεν αναγνωρίζονται από το σύστημα οι αριθμοί των αυτοκινήτων, το οποίο τέθηκε ως ερώτημα και δόθηκε η απάντηση ότι αρκεί ο αποδιδόμενος από το σύστημα μοναδικός αριθμός, ο οποίος καταχωρείται στην κάρτα εισόδου, στην ΑΠΥ και το βιβλίο στάθμευσης με την προϋπόθεση να διαφυλάσσονται οι κάρτες εισόδου, όπως τα φορολογικά στοιχεία.

7.Εκμίσθωση οικοπέδου ως χώρος στάθμευσης οχημάτων

Κάποιοι ιδιοκτήτες οικοπέδων εκμισθώνουν θέσεις πάρκινγκ σε κατόχους οχημάτων και τίθεται το ερώτημα εάν πρέπει να τηρούν βιβλία του ΚΒΣ ή όχι.

Εφόσον η εκμίσθωση των θέσεων δεν συνοδεύεται από υπηρεσίες φύλαξης ή άλλες υπηρεσίες (παρκαδώρας, γραφείο, τηλέφωνο κ.λπ.), ο δε κάτοχος του αυτοκινήτου μισθώνει το χώρο με το μήνα, «έχει δικό του κλειδί» εισόδου και εξόδου, εάν ο χώρος είναι περιφραγμένος, τότε ο ιδιοκτήτης του χώρου αποκτά εισόδημα από εκμετάλλευση ακινήτων (Α' πηγής) και δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Για την είσπραξη του ενοικίου εκδίδει απλή απόδειξη ενοικίου.

Όταν συντάσσονται μισθωτήρια πρέπει να κατατεθούν στη Δ.Ο.Υ. σε 30 ημέρες από τη σύνταξη τους.

Αντίθετα όταν προσφέρονται υπηρεσίες, υπάρχει υπεύθυνος του χώρου, και γενικά πρόκειται για επιχείρηση εκμετάλλευσης χώρου στάθμευσης, πρέπει να τηρείται κατ' αρχήν βιβλίο εσόδων – εξόδων, βιβλίο στάθμευσης οχημάτων, και να εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όπως και σε οποιοδήποτε άλλο πάρκινγκ.

7α. Εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης από τους Δήμους

Είναι γνωστό ότι οι Δήμοι και οι κοινότητες οριοθετούν χώρους στους οποίους επιτρέπεται η στάθμευση οχημάτων με αντίτιμο.

Οι χώροι αυτοί, είτε οριοθετούνται στους δρόμους με ειδική σήμανση, είτε καθορίζονται συγκεκριμένα τμήματα πλατειών ή δημοτικών οικοπέδων όπου επιτρέπεται η στάθμευση με αμοιβή.

Στις περιπτώσεις αυτές:

1) Εάν ο Δήμος έχει δημιουργήσει εγκατάσταση στο συγκεκριμένο χώρο και εάν προσφέρει συγκεκριμένες υπηρεσίες, δηλαδή εποπτεία και έλεγχος μέσω υπαλλήλων των εισερχόμενων – εξερχόμενων οχημάτων, παροχή πληροφοριών και υποδείξεις στους οδηγούς, έλεγχος επιτρεπόμενου χώρου στάθμευσης, πυρασφάλεια, καθαριότητα, συντήρηση του χώρου κ.λπ., τότε πρόκειται για εκμετάλλευση οργανωμένου χώρου και χαρακτηρίζεται ως επαγγελματική εγκατάσταση από την οποία προσφέρονται υπηρεσίες στάθμευσης. Άρα, ο χώρος αυτός είναι υποκατάστημα για το Δήμο ή την Κοινότητα, πρέπει να τηρείται πρόσθετο βιβλίο στάθμευσης και να εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών, οι οποίες υπηρεσίες έχουν ΦΠΑ 19%.

2) Εάν οι Δήμοι ή οι Κοινότητες απλά οριοθετούν με σήμανση στους δημόσιους δρόμους τις επιτρεπόμενες θέσεις στάθμευσης και οι οδηγοί καταβάλλουν το αντίτιμο με

αγορά καρτών και δεν προσφέρουν κανενός άλλου τύπου υπηρεσιών, τότε οι χώροι αυτοί δεν χαρακτηρίζονται ως εγκαταστάσεις του Δήμου ή της Κοινότητας, άρα δεν θεωρούνται ως υποκαταστήματα και δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου στάθμευσης. Επιπλέον σημειώνεται ότι αφού δεν παρέχονται, στους χώρους αυτούς, παράλληλα και υπηρεσίες δεν γεννάται θέμα επιβολής ΦΠΑ, αφού πρόκειται για απλή εκμίσθωση χώρου, η οποία ως πράξη απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

7β. Πάρκινγκ που διατίθεται και σε πελάτες εστιατορίου

Πάρκινγκ τις πρωινές ώρες εξυπηρετεί πελάτες περαστικούς και εκδίδει «ΑΠΥ – Βιβλίο Στάθμευσης» σε κάθε πελάτη. Τις βραδινές ώρες (μετά τις 8 το βράδυ) εξυπηρετεί αποκλειστικά πελάτες εστιατορίου, με συμφωνία που έχει με τον εκμεταλλευτή του εστιατορίου από τον οποίο και αμείβεται. Στην περίπτωση αυτή, επειδή δεν είναι γνωστοί οι αριθμοί των αυτοκινήτων, αλλά δεν έχει και ενδιαφέρον πόσα αυτοκίνητα θα εξυπηρετηθούν και πόσες ώρες θα παραμείνουν, αφού η τιμή είναι προσυμφωνημένη για το σύνολο του χώρου, πρέπει στο βιβλίο στάθμευσης να καταχωρηθούν τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (εστιατορίου), το διάστημα που την αποκλειστική χρήση έχει το εστιατόριο, το μέγιστο αριθμό των θέσεων στάθμευσης, την έναρξη της μίσθωσης και το συμφωνούμενο ποσό. Επιπλέον πρέπει να υπάρχει αναρτημένη πινακίδα «Από ...έως Αποκλειστικό πάρκινγκ του εστιατορίου.

Επιπλέον σημειώνουμε ότι το σχετικό συμφωνητικό πρέπει να έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ. Επίσης οι ΑΠΥ της το εστιατόριο πρέπει να εκδίδονται στο συμφωνημένο χρόνο των διαρκώς προσφερομένων υπηρεσιών, ο οποίος ορθά θεωρούμε ότι πρέπει να συμφωνείται μηνιαία και να εκδίδονται με ημερομηνία την τελευταία ημέρα κάθε μήνα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένας χώρος στάθμευσης στην Αθήνα που δέχεται 4 αυτοκίνητα την περίοδο 8 έως 9 Απριλίου του 2002. Συγκεκριμένα, στις 8 Απριλίου εισέρχονται στο χώρο ένα αυτοκίνητο με πινακίδες ΥΕΕ 8434 που μισθώνει μια θέση από τις 8 Απριλίου έως τις 15 Οκτωβρίου 2002 με το ποσό των 90 ευρώ ανά μήνα, ένα αυτοκίνητο με πινακίδες ΖΗΧ 7484 που μισθώνει μια θέση από τις 8 Απριλίου έως τις 10 Σεπτεμβρίου 2002 με το ποσό των 90 ευρώ ανά μήνα και ένα αυτοκίνητο με πινακίδες ΖΗΙ 4509 που μισθώνει μια θέση από τις 8 Απριλίου έως τις 17 Δεκεμβρίου 2002 με το ποσό των 90 ευρώ ανά μήνα. Στις 9 Απριλίου εισέρχεται ένα αυτοκίνητο με πινακίδες ΙΒΖ 1326 που μισθώνει μια θέση από τις 9 Απριλίου έως τις 9 Μαΐου 2002 με το ποσό των 90 ευρώ ανά μήνα. Ο

εκμεταλλευτής του χώρου στάθμευσης θα τηρήσει το βιβλίο στάθμευσης στην ημέρα εισαγωγής των οχημάτων στον χώρο στάθμευσης αναγράφοντας τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος, την ημερομηνία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό ανά μήνα σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε όχημα.

ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ (ΜΟΝΙΜΩΝ)

Αριθμός Κυκλοφορίας Οχήματος	Διάρκεια Μίσθωσης		Συμφωνούμενο ποσό κατά μήνα	Παρατηρήσεις	ΑΠΥ Αριθμός αξία
	Έναρξη	Λήξη			
ΥΕΕ 8434	8-4-02	15-10-02	€90		
ZHX 7484	8-4-02	10-9-02	€90		
ZHI4509	8-4-02	17-12-02	€90		
IBZ 1326	9-4-02	9-5-02	€90		

8. Χώροι στάθμευσης ελικοπτέρων και αεροσκαφών καθώς και επισκευές αυτών

Από τις διατάξεις του άρθρου 10, για την καθιέρωση υποχρέωσης τήρησης προσθέτων βιβλίων, δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου για εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης ελικοπτέρων και αεροσκαφών αλλά ούτε και για τον εκμεταλλευτή συνεργείου επισκευής αυτών. Οι διατάξεις (άρθρο 10 § 5 περιπτώσεις θ' και ι') αναφέρονται μόνο σε αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες, μοτοποδήλατα για τη στάθμευση και αυτοκίνητα μοτοσυκλέτες, μοτοποδήλατα, γεωργικά και λοιπά αυτοκινούμενα μηχανήματα για τα συνεργεία.

Αντίθετα δεν έχει θεσπιστεί διάταξη για ελικόπτερα και αεροσκάφη.

7. ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ

1.Υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων οχημάτων

Την υποχρέωση τήρησης αυτού του βιβλίου, έχει κάθε επιχείρηση ή κλάδος επιχείρησης που πραγματοποιεί εργασίες επισκευής ή συντήρησης σε αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες, γεωργικά και λοιπά αυτοκινούμενα μηχανήματα. Από 1/8/96 η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχόμενων επεκτάθηκε και στα μοτοποδήλατα. Άρα τέτοιο βιβλίο τηρείται από τα γενικά συνεργεία, τις ηλεκτρολογικές εργασίες, τις βαφές, τις τοποθετήσεις εξατμίσεων, ελαστικών, ραδιοφώνων, μαγνητοφώνων, ταπτεσαριών, καθρεπτών, συστημάτων συναγερμού, καθώς και από τα πλυντήρια και οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, η οποία κάνει εργασίες επισκευής ή συντήρησης ή ελέγχου επί των εξαρτημάτων, μερών της μηχανής και της καρότσας των αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων

1α. Ιδιωτικά ΚΤΕΟ. Τήρηση βιβλίου εισερχομένων οχημάτων

Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων κ.λπ. τηρεί βιβλίο εισερχομένων.

Στην έννοια του όρου «συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτου», κατά πάγια θέση της Διοίκησης, περιλαμβάνεται κάθε επιχείρηση ή κλάδος επιχείρησης που πραγματοποιεί εργασίες σε αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες, γεωργικά και λοιπά αυτοκινούμενα μηχανήματα, οι οποίες αφορούν, κατά περίπτωση, επισκευή, αντικατάσταση, συντήρηση, έλεγχο ως και κάθε άλλη εργασία επί μηχανών, ελαστικών, ταπτεσαριών, οργάνων ακριβείας, εξατμίσεων, διακοσμήσεων, ραδιοφώνων, μαγνητοφώνων, κρυστάλλων, καθρεπτών, ηλεκτρικού συστήματος, φρένων, φανών και λοιπών εξαρτημάτων ή μερών της μηχανής, του πλαισίου και της καρότσας του αυτοκινήτου ή μοτοσυκλέτας κ.λπ. ως και ζυγοσταθμίσεως, βαφής, κ.λπ. αυτών.

Συνεπώς τα ιδιωτικά ΚΤΕΟ, τα οποία πραγματοποιούν εργασίες «Τεχνικού Ελέγχου Οχημάτων» προκειμένου να πιστοποιήσουν την καταλληλότητα των οχημάτων, υποχρεούνται να τηρούν το πρόσθετο βιβλίο εισερχομένων. Τα ιδιωτικά ΚΤΕΟ αφού τηρούν πρόσθετο βιβλίο, εκδίδουν ΑΠΥ αθεώρητες και χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ), εφόσον εκδίδονται οι ΑΠΥ μηχανογραφικά. Αυτονόητο βέβαια είναι ότι προαιρετικά μπορεί να χρησιμοποιηθεί ΕΑΦΔΣΣ.

2.Χρόνος – τρόπος καταχώρησης στο βιβλίο εισερχομένων

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

Εφόσον το όχημα καταχωρηθεί και δεν γίνει η επισκευή για οποιοδήποτε λόγο, γίνεται ανάλογη μνεία και υπογράφει ο πελάτης. Επίσης, αν δεν λαμβάνεται αμοιβή, αναγράφεται σε ειδική στήλη του βιβλίου αυτού η ένδειξη «δωρεάν», υπογράφει παραπλευρώς ο πελάτης, και εκδίδεται Α.Π.Υ. Η Απόδειξη αυτή εκδίδεται και ως στοιχείο αυτοπαράδοση με αξία ίση με το σύνολο των εξόδων που αντιστοιχούν στην δωρεάν προσφερόμενη υπηρεσία.

3.Υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου εισερχομένων και όταν τα αυτοκίνητα βρίσκονται στον περί την είσοδο χώρο.

Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων υποχρεούται, να καταχωρεί στο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων κάθε όχημα που έχει εισέλθει και σταθμεύσει στον κύριο χώρο του συνεργείου και έχει αποχωρήσει ο οδηγός του ή έχει αρχίσει η εργασία επισκευής. Ως κύριος χώρος του συνεργείου θεωρείται και ο περί την είσοδο αυτού χώρος με συνέπεια κάθε όχημα που σταθμεύει για επισκευή ή συντήρηση στην είσοδο του συνεργείου, έστω και αν δεν εισέρχεται σ' αυτό, πρέπει να καταχωρείται στο πιο πάνω βιβλίο εισερχομένων, εφόσον βεβαίως έχει αρχίσει η επισκευή ή έχει αποχωρήσει ο οδηγός του. Η υπόθεση αυτή αφορούσε αλλαγή ελαστικού.

4.Επισκευή οχημάτων εντός εγγύησης

Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρεί βιβλίο εισερχομένων. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει ανεξάρτητα εάν η επισκευή ή η συντήρηση γίνεται με αμοιβή ή δωρεάν ή λόγω εγγύησης ή κατ' εντολή τρίτου.

Όταν επισκευάζονται οχήματα εντός εγγύησης κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου, κρίνεται σκόπιμο για λόγους διασφάλισης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, να αναγράφεται, εκτός των στοιχείων του κατόχου του οχήματος, και η επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του εντολέα, εφόσον με αυτόν έχει γίνει η σύμβαση επισκευής των οχημάτων εντός εγγύησης, αυτός θα καταβάλει την αναλογούσα αμοιβή και προς αυτόν θα εκδοθούν οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

5.Συνεργεία μοτοποδηλάτων, ποδηλάτων

Από 1/8/96 η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων επεκτάθηκε και στους επισκευαστές μοτοποδηλάτων. Για τους επισκευαστές ποδηλάτων δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων.

Για τις ανάγκες του ελέγχου, αναφέρουμε ότι οι διατάξεις που ίσχυαν μέχρι 31/7/96 για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων, δεν ανέφεραν τα μοτοποδήλατα παρά μόνο τις μοτοσυκλέτες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του νόμου αυτού, μοτοσυκλέτα είναι το δίτροχο όχημα με ή χωρίς κάνιτρο εφοδιασμένο με προωθητικό κινητήρα ως και το τρίτροχο όχημα με απόβαρο που δεν υπερβαίνει τα 400 χιλιόγραμμα.

Μοτοποδήλατο είναι το δίτροχο ή τρίτροχο όχημα εφοδιασμένο με κινητήρα εσωτερικής καύσης, ο οποίος έχει ικανότητα κυλινδρισμού που δεν υπερβαίνει τα 50 κυβικά εκατοστά. Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα δίκυκλα με κυλινδρισμό κάτω των 50 κυβικών εκατοστών είναι μοτοποδήλατα και τα πάνω των 50 κυβικών εκατοστών είναι μοτοσυκλέτες.

6.Προσωρινή έξοδος οχήματος από συνεργείο

Το βιβλίο εισερχομένων οχημάτων ενημερώνεται με την είσοδο και έξοδο του οχήματος. Πρόβλημα προκύπτει όταν το όχημα εξέρχεται από το συνεργείο προσωρινά χωρίς να έχουν ολοκληρωθεί οι εργασίες επισκευής, όταν πρόκειται δηλαδή να γίνουν εργασίες σε άλλα συνεργεία π.χ. ζυγοστάθμιση, βαφή κ.λπ. και αργότερα επανέρχεται για ολοκλήρωση των εργασιών. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να ενημερώνεται το βιβλίο σε κάθε έξοδο και είσοδο του οχήματος και να γίνονται ανάλογες σημειώσεις στη στήλη των παρατηρήσεων του βιβλίου εισερχομένων π.χ. «εξήλθε προσωρινά για ζυγοστάθμιση» και όταν επιστρέφει «για συνέχιση επισκευής».

7.Διασκευή μοτοσυκλετών ή αυτοκινήτων από εμπορική επιχείρηση

Όταν μια εμπορική επιχείρηση αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών διασκευάζει κάποια εκ των αυτοκινήτων ή των μοτοσυκλετών σε δικό της συνεργείο (τμήμα της) δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο εισερχομένων οχημάτων.

Εάν επισκευάζει και οχήματα τρίτων, τότε στο ήδη τηρούμενο βιβλίο εισερχομένων και μόνο για αποφυγή αμφισβητήσεων, όταν δεν προκύπτει με ευχέρεια ότι τα οχήματα είναι δικά της, μπορεί να τα καταχωρεί σ' αυτό με ανάλογη παρατήρηση.

8.Λιπαντήρια – αλλαγή λαδιών

Σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά η λίπανση (αλλαγή λαδιών), συνιστά συντήρηση του οχήματος και δημιουργεί υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων

οχημάτων. Στις συναλλαγές αυτές απαντάται τα πρατήρια υγρών καυσίμων, για λόγους που σχετίζονται άμεσα με τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων αυτών, να μη λαμβάνουν ειδική αμοιβή για την αλλαγή λαδιών και να διαθέτουν αυτά στην αυτή τιμή πώλησης με ή χωρίς τοποθέτηση. Στις περιπτώσεις αυτές μπορεί να μην τηρείται βιβλίο εισερχομένων οχημάτων, με την προϋπόθεση ότι θα υπάρχει σχετική αναρτημένη πινακίδα στο χώρο του λιπαντηρίου με τις τιμές πώλησης των διαφόρων τύπων λιπαντικών Είναι αυτονόητο ότι, στις περιπτώσεις που λαμβάνεται ειδική αμοιβή για την αλλαγή λαδιών ή αυτή περιλαμβάνεται στην τιμή χρέωσης τους στον πελάτη τότε τηρείται βιβλίο εισερχομένων οχημάτων».

8α. Αυτόματα πλυντήρια οχημάτων

Παρέχεται η δυνατότητα, από 22-12-2006, στα αυτόματα πλυντήρια που λειτουργούν με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης να μην τηρούν το βιβλίο εισερχομένων, εφόσον εκδίδουν αυτόματα κατά την συναλλαγή τα στοιχεία αξίας με χρήση φορολογικού μηχανισμού. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και για τον επιτηδευματία που στον ίδιο χώρο εκμεταλλεύεται και πλυντήριο που λειτουργεί με τον βασικό τρόπο, για το οποίο όμως υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων οχημάτων.

9.Βιβλίο εισερχομένων οχημάτων στα πλυντήρια

Έχει γίνει όμως δεκτό, ειδικά για τους εκμεταλλευτές πλυντηρίου οχημάτων να μην αναγράφουν στο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του κατόχου. Αναγράφουν δηλαδή μόνο τη χρονολογία εισόδου – εξόδου, και τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή της μοτοσυκλέτας ή του μοτοποδηλάτου.

Στα πλυντήρια οχημάτων επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται φορολογικές ταμειακές μηχανές.

9α. Πρατήριο καυσίμων με προσφορά πλυσίματος των οχημάτων δωρεάν

Τα πρατήρια καυσίμων που προσφέρουν δωρεάν πλύσιμο σε όλους τους πελάτες τους, ως μέθοδο προώθησης των πωλήσεων τους σε καύσιμα και λιπαντικά, δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων, δεδομένου ότι την υποχρέωση αυτή έχει ο εκμεταλλευτής πλυντηρίου οχημάτων, δηλαδή εκείνος που παρέχει υπηρεσίες πλυσίματος με αμοιβή. Επομένως εφόσον ένα πρατήριο πλένει τα αυτοκίνητα πάντοτε δωρεάν δεν τηρεί βιβλίο εισερχομένων.

Για την δωρεάν αυτή προσφερόμενη υπηρεσία πρέπει να εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο που θα αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης.

10.Επιχειρήσεις πώλησης και παράλληλα τοποθέτησης από αυτές εξατμίσεων, ελαστικών και λοιπών εξαρτημάτων

Για τις επιχειρήσεις που παράλληλα με την πώληση των εξατμίσεων ελαστικών και λοιπών εξαρτημάτων κάνουν και την τοποθέτηση τους, επειδή οι εργασίες αυτές εντάσσονται στη συντήρηση του οχήματος, έχει γίνει παγίως δεκτό ότι υπάρχει η πιο πάνω υποχρέωση και ως εκ τούτου πρέπει να τηρούν το βιβλίο εισερχομένων οχημάτων για την εργασία αυτή.

Στην περίπτωση κατά την οποία για την εργασία της τοποθέτησης δεν λαμβάνει ιδιαίτερη αμοιβή, για οποιοδήποτε λόγο, γράφεται σε ειδική στήλη του βιβλίου αυτού η ένδειξη δωρεάν και υπογράφει παραπλεύρως ο πελάτης».

11.Επιχειρήσεις πώλησης και παράλληλα τοποθέτησης από αυτές ραδιοφώνων, ραδιομαγνητοφώνων, συστημάτων συναγερμού, οργάνων ακριβείας κ,λπ.

Σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση για τις παραπάνω επιχειρήσεις, επειδή οι εργασίες αυτές εντάσσονται και αυτές στη συντήρηση . του αυτοκινήτου, υπάρχει η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων οχημάτων και για τις εργασίες αυτές. Όπως και στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή, για οποιοδήποτε λόγο θα γράφεται σε ειδική στήλη του βιβλίου –αυτού η ένδειξη δωρεάν και θα υπογράφει παραπλεύρως ο πελάτης.

12.Επισκευή ή συντήρηση μερών ή εξαρτημάτων οχημάτων, χωρίς την εισαγωγή τους στο συνεργείο (Βουλκανιζατέρ κ.λπ.).

Στις συναλλαγές παρατηρείται κάποιες φορές να γίνεται επισκευή ή συντήρηση μερών ή εξαρτημάτων οχημάτων, τα οποία φέρνουν στο συνεργείο, χωρίς το όχημα, είτε ο ιδιοκτήτης του οχήματος είτε άλλο συνεργείο (π.χ. η επισκευή ελαστικού, ρεκτιφιέ μηχανής κ.λπ.). Στις περιπτώσεις αυτές, που δεν εισάγεται και το όχημα στο συνεργείο, δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης στο βιβλίο εισερχομένων. Σημειώνεται ότι, όταν τα μέρη ή εξαρτήματα οχημάτων αποστέλλονται από άλλο συνεργείο (π.χ. αποστολή μηχανής για ρεκτιφιέ) πρέπει να συνοδεύονται με δελτίο αποστολής.

13. Συνεργεία επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες σε πελάτες τους χωρίς αμοιβή, λόγο ανειλημμένης (συμβατικής) υποχρέωσης

Τα συνεργεία των επιχειρήσεων πώλησης καινούργιων αυτοκινήτων που αποκλειστικά ασχολούνται με την αποκήρωση και την ενέργεια άλλων εργασιών, για να είναι σε θέση τα αυτοκίνητα αυτά να κινηθούν και να παραδοθούν καθ' όλα έτοιμα στους

αγοραστές, καθώς και με εργασίες που παρέχονται λόγω ανειλημμένης (συμβατικής) υποχρέωσης, χωρίς καμία αμοιβή, δηλαδή η εργασία που γίνεται στο συνεργείο δεν έχει τα εννοιολογικά στοιχεία της επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περ. ι' δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων.

8. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ (ΙΑΤΡΩΝ ΚΑΙ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΩΝ)

Μέχρι την 31/12/02 οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων πλην οδοντιάτρων και κτηνιάτρων τηρούσαν το πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/92. Άρθρο 64 § 11.

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

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

Το βιβλίο αυτό τηρείται με τον ίδιο τρόπο και ενημερώνεται στον ίδιο χρόνο που οριζόταν με τις προηγούμενες διατάξεις. Αναλυτικότερα αναφέρονται τα ακόλουθα:

α. Από ποιους τηρείται

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

Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης οι κτηνίατροι.

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

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

β. Τι αναγράφεται σ' αυτό

Στο Βιβλίο καταχωρούνται για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του,

η χρονολογία επίσκεψης και ο αριθμός της Α.Π.Υ. όταν αυτή εκδοθεί. Όταν εκδίδονται αθεώρητες αποδείξεις αναγράφεται εντός της επομένης ο αριθμός της ΑΠΥ και το ποσό της αμοιβής.

γ. Ιδιαιτερότητες στην ενημέρωση. ΑΠΥ

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

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

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

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

Για τις εξετάσεις ασθενών και την παροχή ιατρικών ή οδοντιατρικών συμβουλών

χωρίς αμοιβή (δωρεάν) θα γίνεται σχετική καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και θα εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη «δωρεάν».

δ. Ποιοι ασθενείς δεν αναγράφονται στο Βιβλίο

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

ε. Τόπος τήρησης

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

στ. Χρόνος ενημέρωσης

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

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

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

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

Το ανωτέρω συνενωμένο βιβλίο τηρείται με όμοιο τρόπο όπως και το βιβλίο εσόδων-

εξόδων στο οποίο καταχωρούντο και τα δεδομένα (στο σκέλος των εσόδων ή σε ιδιαίτερο χώρο) του βιβλίου επίσκεψης ασθενών.

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

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

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

α' τρόπος

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

β' τρόπος

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

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

1. Ασθενείς που εξετάζονται από ιατροδικαστές κατ' εντολή των ανακριτικών αρχών

Οι γιατροί όταν δέχονται ασθενείς ασφαλισμένους του Δημοσίου, χωρίς να λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή δεν υποχρεούνται να τους καταχωρούν στο Βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Κατ' αναλογία αυτών γίνεται δεκτό, ότι και οι ασθενείς που εξετάζονται από ιατροδικαστές στο ιατρείο τους, έπειτα από σχετική εντολή ανακριτικών ή εισαγγελικών αρχών, όταν δεν καταβάλλουν αμοιβή οι ασθενείς, αλλά αμείβονται οι ιατροδικαστές από το Δημόσιο, μπορούν να μη καταχωρούνται στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, επειδή και στις περιπτώσεις αυτές εντολέας είναι το Δημόσιο. Εννοείται βέβαια, ότι θα υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για την εξέταση (πραγματογνωμοσύνη) αυτή, ήτοι έγγραφη εντολή της αρμόδιας εισαγγελικής ή ανακριτικής αρχής.

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

1η περίπτωση. Αμοιβή από το διαγνωστικό κέντρο

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

2η περίπτωση. Αμοιβή από τον ασθενή ασφαλισμένο

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

Το διαγνωστικό κέντρο πρέπει να καταχωρεί στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών για διευκόλυνση του ελέγχου τους ασθενείς ασφαλισμένους των ασφαλιστικών ταμείων που

εξετάζονται από τους συνεργαζόμενους γιατρούς, με αναγραφή πέραν των δεδομένων που ορίζονται από τις διατάξεις του κώδικα και του ονοματεπώνυμου του συνεργαζόμενου γιατρού και του ασφαλιστικού φορέα του ασθενή.

3. Εξέταση ασθενών κατ' εντολή τρίτου (εταιρείας)

Όταν ένας γιατρός εξετάζει ασθενείς - εργαζόμενους στο ιατρείο του, κατ' εντολή της εταιρείας στην οποία εργάζονται και αμείβεται από αυτήν, έχει υποχρέωση να καταχωρεί στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών τα φυσικά πρόσωπα και επιπλέον να αναγράφει και τα στοιχεία της εταιρείας (εντολέας) και του αριθμού της ΑΠ Υ όταν αυτή εκδοθεί. Σημειώνεται ότι η ΑΠΥ θα εκδίδεται κατά το χρόνο της είσπραξης προς την εταιρεία, η οποία ουσιαστικά είναι ο πελάτης και κατ' εντολή της ο γιατρός εξετάζει τους εργαζόμενους της-ασθενείς.

Όταν εκδίδονται αθεώρητες ΑΠΥ αναγράφεται εντός της επομένης πέραν του αριθμού της ΑΠΥ και το ποσό της αμοιβής.

4. Κέντρα αιμοκάθαρσης. Βιβλίο επίσκεψης ασθενών

Τα κέντρα αιμοκάθαρσης δεν θεωρούνται ότι παρέχουν υπηρεσίες κλινικής ή θεραπευτηρίου, κατά την έννοια της περιπτ. γ' της παραγρ. 5 του άρθρου 10, δεδομένου ότι κάθε αιμοκάθαρση διαρκεί 3-4 ώρες, ο ασθενής δεν απαιτείται να «εισαχθεί» στο κέντρο και για το λόγο αυτό δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται από τις κλινικές, αλλά έχουν υποχρέωση να τηρούν το βιβλίο επίσκεψης ασθενών που τηρείται από τους γιατρούς ή τις εταιρείες που παρέχουν ιατρικές υπηρεσίες.

5. Οδοντίατρος που παρέχει υπηρεσίες αποκλειστικά σε ορθοδοντικό

Στην πράξη υπάρχουν οδοντίατροι οι οποίοι εργάζονται αποκλειστικά σε ορθοδοντικούς και προσφέρουν υπηρεσίες και αμείβονται εξ αυτών, χωρίς να έχουν εξαρτημένη εργασία και τίθεται το ερώτημα, εάν θα τηρούν βιβλίο ασθενών, ποια στοιχεία θα εκδίδουν και πως χαρακτηρίζεται το εισόδημα τους;

Οι αμοιβές του οδοντίατρου όσο και του ορθοδοντικού αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και ως εκ τούτου και οι δύο εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση.

Ο ορθοδοντικός, είτε είναι φυσικό πρόσωπο, είτε νομικό, υποχρεούται να τηρεί βιβλίο ασθενών. Αντίθετα ο οδοντίατρος που εξυπηρετεί τους ασθενείς στο χώρο του ορθοδοντικού με μηχανήματα του ορθοδοντικού δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο ασθενών. Ο μεν ορθοδοντικός πρέπει να εκδίδει ΑΠΥ ειδικώς αθεώρητες με την ΠΟΛ.

1083/2003 και να καταχωρεί αυτές στο βιβλίο ασθενών εντός της επομένης, ενώ ο οδοντίατρος που προσφέρει αποκλειστικά υπηρεσίες στον ορθοδοντικό πρέπει να εκδίδει θεωρημένες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών.

6. Εταιρείες με αντικείμενο παροχή υπηρεσιών ιατρού

Οι εταιρείες που συνιστούν ιατροί και έχουν ως αντικείμενο υπηρεσίες ιατρού ή οδοντίατρου υποχρεώνονται, σύμφωνα με το άρθρο 10 § 5 περίπτωση ια, να τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών, όπως και τα φυσικά πρόσωπα ιατροί ή οδοντίατροι.

Αντίθετα, δεν υποχρεούνται να αναγράφουν στο βιβλίο ασθενών τους ασθενείς που δέχονται κατ' εντολή ασφαλιστικών ταμείων (Δημόσιο, ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κ.λπ.), όταν δεν λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή από τους ασθενείς.

6α. Ειδικά θέματα τήρησης του βιβλίου επίσκεψης ασθενών των οδοντιάτρων

A) Τήρηση βιβλίου επίσκεψης ασθενών στο εσόδων-εξόδων ή χωριστά

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1271/02 παρασχέθηκε η ευχέρεια να μη θεωρηθεί ιδιαίτερο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, αλλά να χρησιμοποιηθεί το ήδη τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων-εξόδων, που έχει θεωρηθεί μέχρι τις 31.12.2002, το οποίο θα τηρείται παράλληλα και ως βιβλίο ασθενών, δηλαδή να ορισθούν συγκεκριμένες χωριστές σελίδες στο τέλος του βιβλίου εσόδων-εξόδων και να τηρούνται ως βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων, για το πρώτο διάστημα εφαρμογής και όχι πέραν της 28^{ης} Φεβρουαρίου 2003, δόθηκε επιπλέον η ευχέρεια, να χρησιμοποιηθούν οι θεωρημένες τελευταίες σελίδες μηχανογραφικά τηρούμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων, ως βιβλίο επίσκεψης ασθενών με δυνατότητα ενημέρωσης του χειρόγραφα.

Με την εξάντληση του χώρου που έχει ορισθεί ως βιβλίο επίσκεψης ασθενών ή το χειρόγραφο βιβλίο εσόδων-εξόδων, μπορεί να θεωρηθούν είτε δύο νέα βιβλία, ένα εσόδων-εξόδων και ένα επίσκεψης ασθενών, είτε να θεωρηθεί ένα χειρόγραφο συνενωμένο «Βιβλίο επίσκεψης Ασθενών - Εσόδων - Εξόδων».

Στη μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, για πράξεις (καταχωρήσεις) από 1.1.2003 και δεδομένης της κατάργησης της θεώρησης του (θεωρείται μηνιαία κατάσταση), πρέπει να θεωρηθεί ιδιαίτερο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, είτε χειρόγραφο είτε μηχανογραφικό. Εάν το βιβλίο επίσκεψης ασθενών τηρείται μηχανογραφικά πρέπει να εκτυπώνεται σε θεωρημένο χαρτί, με την είσοδο του ασθενή στο χώρο της εξέτασης.

Για το πρώτο διάστημα εφαρμογής, τυχόν καταχωρήσεις των δεδομένων του βιβλίου επίσκεψης ασθενών στο βιβλίο εσόδων-εξόδων με διαφορετικό τρόπο δεν θα επισύρουν

πρόστιμο, θεωρούμενες ως μικροπαρατυπίες.

Β) Περιεχόμενο - δεδομένα του βιβλίου επίσκεψης ασθενών

1) Το βιβλίο αυτό είναι θεωρημένο από τη ΔΟΥ.

2) Δεν υφίσταται υποχρέωση ενημέρωσης του όταν ο ασθενής βρίσκεται στο χώρο αναμονής.

3) Ενημερώνεται μόνο για τους ασθενείς που εισέρχονται στο χώρο της εξέτασης ή της παροχής των ιατρικών υπηρεσιών.

Φορολογικός έλεγχος εντός του χώρου εξέτασης ή παροχής υπηρεσιών δεν διενεργείται κατά τη διάρκεια της εξέτασης ή της νοσηλείας.

Καταχωρούνται δε σε αυτό, όλες οι περιπτώσεις, έστω και εάν πρόκειται για έλεγχο και πιθανή ιατρική περίθαλψη, ή για έκτακτη επίσκεψη με σκοπό τη βελτίωση ή προσαρμογή, που η κυρίως υπηρεσία έχει ήδη ολοκληρωθεί στο παρελθόν.

Στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών καταχωρούνται τα στοιχεία του ασθενή και όχι άλλων προσώπων (συνοδών μικρών παιδιών κ.λπ.) που απλά βρίσκονται στο χώρο της εξέτασης μαζί με τον ασθενή.

Γ. Συνεχιζόμενες επισκέψεις (θεραπείες)

Στις περιπτώσεις που οι παρεχόμενες υπηρεσίες, ολοκληρώνονται ύστερα από πολλές επισκέψεις επιτρέπεται το πρόσθετο βιβλίο να ενημερώνεται με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας (πρώτη επίσκεψη του ασθενή) με ένδειξη - σημείωση «συνεχίζονται οι επισκέψεις» και όταν ολοκληρωθεί η υπηρεσία να συμπληρώνεται στην αρχική καταχώρηση η ημερομηνία που ολοκληρώνεται η υπηρεσία. Στην περίπτωση αυτή οι ενδιάμεσες επισκέψεις δεν απαιτείται να καταχωρούνται.

Δ. Παροχή υπηρεσιών χωρίς αμοιβή. Δωρεάν υπηρεσίες ή απλός έλεγχος

Για την παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών χωρίς αμοιβή (δωρεάν) γίνεται σχετική καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη «δωρεάν».

Αντίθετα στις περιπτώσεις που αφορούν έλεγχο για πιθανή οδοντιατρική

φροντίδα για τις οποίες ενημερώνεται το πρόσθετο βιβλίο, και δεν υπάρχει / απαίτηση αμοιβής, δεν εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών «δωρεάν», ' αλλά πρέπει να σημειώνεται στο βιβλίο η ένδειξη «έλεγχος».

Ειδικά όσον αφορά τους ορθοδοντικούς, λόγω και των ιδιαιτεροτήτων της άσκησης της δραστηριότητας, με το Εγγ. 1010790/130/4-2-03 προς την Ομοσπονδία Οδοντιάτρων διευκρινίστηκε ότι είναι δυνατόν, το στάδιο μετά την πρώτη ή τις πρώτες

επισκέψεις «ελέγχου» του ασθενή, κατά το οποίο, συνήθως απλώς διαπιστώνουν απαραίτητες επεμβάσεις που πρόκειται να γίνουν από (άλλο) οδοντογιάτρο ή παρακολουθούν μόνο προληπτικά τον ασθενή, να αντιμετωπίζονται κατά την τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών, ως παροχή υπηρεσίας που διαρκεί με την παρατήρηση «συνεχίζονται οι επισκέψεις - έλεγχος», εφόσον δεν λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή. Όταν αρχίσουν οι ορθοδοντικές υπηρεσίες γίνεται νέα καταχώρηση με τη χρονολογία αυτή και τα στοιχεία του ασθενή με την παρατήρηση «συνεχίζονται οι επισκέψεις - υπηρεσίες ορθοδοντικής».

Ε. Καταχώρηση της ΑΠΥ

Η ΑΠΥ καταχωρείται στο πρόσθετο βιβλίο εντός της επομένης της έκδοσης της. Εάν το εισπραττόμενο ποσό για το οποίο εκδίδεται η ΑΠΥ αφορά περισσότερες καταχωρήσεις τότε ο αύξων αριθμός και η αξία της ΑΠΥ αναγράφεται σε όλες τις καταχωρήσεις του ασθενή.

6β. Καταχώρηση της αξίας της ΑΠΥ στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών που τηρείται από τους γιατρούς

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1083/2003 στα πρόσθετα βιβλία καταχωρείται εκτός των άλλων δεδομένων ο αριθμός και η αξία της ΑΠΥ εντός της επομένης από την έκδοση της. Δεν απαιτείται να καταχωρείται η αξία της ΑΠΥ όταν στα πρόσθετα βιβλία καταχωρείται το συμφωνούμενο ποσό προγενέστερα του χρόνου έκδοσης της ΑΠΥ και η υπηρεσία που παρέχεται απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

Άρα το τηρούμενο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, πρέπει να αναγράφεται σε κάθε περίπτωση και η αξία της ΑΠΥ, η οποία εκδίδεται για τις συναλλαγές που καταχωρούνται σ' αυτό, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται να αναγράφεται σε προγενέστερο χρόνο το συμφωνούμενο ποσό.

Η μη αναγραφή της αξίας αυτής στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, λαμβανομένου υπόψη ότι εκ παραδρομής δεν περιλήφθηκε η υποχρέωση αναγραφής του ποσού της αμοιβής και στην παράγραφο 2.16.2.2. της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1271/02, πρέπει να αντιμετωπίζεται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 παρ. ζ' του ν. 2523/97 (Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων), δηλαδή να γίνεται σύσταση για αναγραφή στο μέλλον, λαμβανομένης υπόψη και της συγνωστής πλάνης που δημιούργησαν τα αναφερόμενα στις εγκυκλίους και στα διάφορα έγγραφα των υπηρεσιών.

6γ. Μονοπρόσωπη ΕΠΕ που παρέχει ιατρικές υπηρεσίες σε ασφαλισμένους στο Ι ΚΑ

Όταν μια μονοπρόσωπη ΕΠΕ (ή οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο) παρέχει ιατρικές υπηρεσίες σε ασφαλισμένους στο ΙΚΑ (ή άλλα ασφαλιστικά ταμεία) και αμείβεται μόνο από το ΙΚΑ ή τα ταμεία και όχι από τους ασθενείς, δεν υποχρεούται να ενημερώνει το πρόσθετο βιβλίο ασθενών. Οι υπηρεσίες που προσφέρει εν προκειμένω η ΕΠΕ είναι επαναλαμβανόμενες προς τους ασφαλισμένους κατ' εντολή του Ασφαλιστικού Ταμείου και πρέπει να εκδίδεται Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 2, δεδομένου ότι το εισόδημα της ΕΠΕ, σε κάθε περίπτωση, θεωρείται από εμπορικές επιχειρήσεις. Το ΤΠΥ πρέπει να είναι θεωρημένο εφόσον εκδίδεται χειρόγραφα ή να φέρει σήμανση από φορολογικό μηχανισμό εάν εκδίδεται μηχανογραφικά.

7. Δεν τηρείται βιβλίο επίσκεψης ασθενών σε παροχή παραϊατρικών υπηρεσιών μέχρι 31/12/2002

«Ο γιατρός υποχρεούται να τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά γραμματικά.

Άρα δεδομένου ότι οι διατάξεις για την τήρηση βιβλίου επίσκεψης ασθενών αναφέρονται σε «γιατρούς» και μόνο, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του για παροχή παραϊατρικών υπηρεσιών π.χ. θεραπεία λόγου και γενικά παρόμοιων υπηρεσιών από πρόσωπα τα οποία δεν έχουν την ιδιότητα του ιατρού.

Από 1/1/2003 οι ασκούντες παραϊατρικό επάγγελμα τηρούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτωση ιδ, βιβλίο πελατών.

7α. Λογοθεραπευτές. Τηρούν βιβλίο πελατών

Οι λογοθεραπευτές απασχολούνται με τη θεραπεία του λόγου, της ομιλίας, της επικοινωνίας και της δυσλεξίας. Η λογοθεραπεία είναι ψυχοθεραπευτική μέθοδος κατά την οποία δίνεται ιδιαίτερη σημασία στην πνευματική ζωή του ατόμου με τη χρησιμοποίηση της πειθούς, της υποβολής, της προτροπής και μέχρι σήμερα δεν εντάσσεται στα ιατρικά επαγγέλματα. Ως παραϊατρικό λοιπόν επάγγελμα δεν δημιουργούσε υποχρέωση τήρησης βιβλίου επίσκεψης ασθενών μέχρι 31-12-2002.

Επίσης μέχρι 31-12-2002 δεν δημιουργείτο υποχρέωση τήρησης κάποιου άλλου πρόσθετου βιβλίου (μητρώου μαθητών ή βιβλίο επίσκεψης ασθενών διαγνωστικού κέντρου ή κλινικής) καθότι δεν θεωρείται ότι παρέχεται εκπαίδευση ή ότι λειτουργούσαν ως διαγνωστικά κέντρα ή κλινικές. Αντίθετα από 1/1/2003 οι λογοθεραπευτές τηρούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτωση ιδ' βιβλίο πελατών.

7β. Κέντρα θεραπείας λόγου τα οποία προσφέρουν ιατρικές υπηρεσίες μέσω ιατρών

Τα κέντρα θεραπείας λόγου δεν είχαν μέχρι 31-12-2002, υποχρέωση τήρησης βιβλίου

επίσκεψης ασθενών δεδομένου ότι η δραστηριότητα τους θεωρείται ως παραϊατρική. Από 1-1-2003 όλα τα παραϊατρικά επαγγέλματα τηρούν βιβλίο πελατών. Όταν όμως απασχολούν γιατρούς (παιδίατρο, ωτορινολαρυγγολόγο, ψυχίατρο κ.λπ.) τότε έχουν υποχρέωση τήρησης του βιβλίου επίσκεψης ασθενών για τις επισκέψεις (εξετάσεις) που πραγματοποιούν οι ασθενείς στους γιατρούς, δεδομένου πλέον ότι παρέχονται υπηρεσίες γιατρού μέσω των απασχολουμένων στο κέντρο ιατρών.

7γ. Το αντικαπνιστικό κέντρο δεν έχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων

Η επιχείρηση που λειτουργεί ως αντικαπνιστικό κέντρο δεν εμπίπτει για τη δραστηριότητα της αυτή στα παραϊατρικά επαγγέλματα και για το λόγο αυτό δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης του βιβλίου πελατών, που ορίζεται από την περίπτωση ιδ' της παραγρ. 5 του άρθρου 10 (παραϊατρικά επαγγέλματα). Δεν δημιουργείται ακόμη υποχρέωση τήρησης βιβλίου συνδρομητών (το οποίο καταργήθηκε από 22-12-2006), επειδή η υπηρεσία που παρέχεται είναι βεβαία και το τίμημα που συμφωνείται δεν έχει την έννοια της συνδρομής (συμφωνούμενο ποσό για κάθε μήνα, για κάθε έτος κ.λπ.), αφού συνήθως συμφωνείται τίμημα σταθερό μέχρι την ολοκλήρωση των υπηρεσιών ή για ορισμένο αριθμό επισκέψεων.

Γενικότερα σημειώνεται ότι τα αντικαπνιστικά κέντρα δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση τήρησης οποιουδήποτε πρόσθετου βιβλίου.

9. ΒΙΒΛΙΟ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΛΑΧΕΙΩΝ

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

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

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

10.ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΩΝ ΣΚΑΦΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ

1. Γενικά

α. Με την περίπτωση ιγ' της § 5 του άρθρου 10, υποχρεώνεται ο επιτηδευματίας, ο οποίος εκμεταλλεύεται συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης, να τηρήσει βιβλίο εισερχομένων σκαφών, από 1/1/1995. Το βιβλίο αυτό είναι αντίστοιχο με το βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων.

β. Σκάφη θαλάσσης για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται τα σκάφη αναψυχής ανοικτού τύπου (φουσκωτά και μη) ανεξάρτητα από το εάν είναι ταχύπλοα ή όχι, ή εάν έχουν χώρο ενδιαίτησης), καθώς και τα jet ski.

Διευκρινίζεται ότι δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού για πλοία αλιευτικά, φορτηγά, επιβατικά, τουριστικά και επιβατικά οχηματαγωγά.

γ. Ως επισκευή - συντήρηση θεωρείται κάθε εργασία που γίνεται επί του σκάφους και αφορά επισκευή, αντικατάσταση, συντήρηση, προσθήκη, έλεγχο, βάψιμο κ.λπ.

δ. Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτού του πρόσθετου βιβλίου από τους επισκευαστές μηχανών θαλάσσης, αλλά υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου ή δελτίου επισκευής αγαθών.

ε. Τρόπος τήρησης. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται:

α) η χρονολογία εισόδου και εξόδου, β) το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του κατόχου, γ) η διεύθυνση του και δ) ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός το όνομα του σκάφους και όταν δεν υπάρχει ούτε όνομα σκόπιμο είναι να γίνεται γενική περιγραφή του σκάφους (ταχύπλοο, φουσκωτό, μέτρα κ.λπ.).

στ. Όταν η επισκευή γίνεται δωρεάν πρέπει να εκδοθεί Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν και αν οι υπηρεσίες αυτές έχουν προσφερθεί για σκοπούς ξένους από τη δραστηριότητα, πρέπει να σημειωθεί ότι η Α.Π.Υ. εκδίδεται και ως στοιχείο αυτοπαράδοσης και να υπολογιστεί ο Φ.Π.Α. του κόστους των προσφερομένων υπηρεσιών (βλέπε θέματα άρθρου 14). Δεν υπάρχει από τη διάταξη αυτή, υποχρέωση για αναγραφή της ένδειξης δωρεάν στο βιβλίο και υπογραφή του πελάτη, όπως συμβαίνει στο βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων αφού εκδίδεται Α.Π.Υ. κατ' επιταγή του άρθρου 13§2. Παρ' όλα αυτά με την εγκύκλιο του νόμου αυτού αναφέρεται ότι η αναγραφή της ένδειξης δωρεάν κρίνεται σκόπιμη, καθώς και η υπογραφή του πελάτη. Η μη αναγραφή τους όμως δεν μπορεί να επιφέρει παράβαση αφού κάτι τέτοιο δεν είναι

υποχρεωτικό.

ζ. Στην περίπτωση που το σκάφος εξέλθει προσωρινά του συνεργείου ενημερώνεται το βιβλίο με κάθε είσοδο και έξοδο του σκάφους και γίνονται ανάλογες σημειώσεις στη στήλη των παρατηρήσεων του βιβλίου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένας επισκευαστής σκαφών θαλάσσης που δέχεται 5 πελάτες την περίοδο από 22 Ιανουαρίου έως 29 Ιανουαρίου του 2002. Συγκεκριμένα, στις 22 Ιανουαρίου εισέρχεται το σκάφος με αριθμό νηολόγησης ΛΠ 8844 για service το οποίο ανήκει στον Μ. Σαΐτη που διαμένει στο Φάληρο με διεύθυνση Θράκης 15. Το σκάφος εξέρχεται στις 30 Ιανουαρίου. Στις 26 Ιανουαρίου εισέρχεται το σκάφος με αριθμό νηολόγησης ΛΠ 2536 το οποίο ανήκει στον Μ. Σταρά που διαμένει στη Ζωγράφου με διεύθυνση Αρμοδίου 20. Το σκάφος εξέρχεται στις 27 Ιανουαρίου προσωρινά για βαφή. Στις 26 Ιανουαρίου εισέρχεται το σκάφος με όνομα σκάφους «Άτζελα» για δωρεάν επισκευή το οποίο ανήκει στον Β. Κορρέ που διαμένει στο Καλαμάκι με διεύθυνση Ελπίδος 7. Το σκάφος εξέρχεται την ίδια μέρα. Στις 26 Ιανουαρίου εισέρχεται το σκάφος JET SKI το οποίο είναι ανάρητο και χωρίς όνομα και το οποίο ανήκει στον Ι. Θαλασσινός που διαμένει στον Πειραιά με διεύθυνση Σύμης 9. Το σκάφος εξέρχεται στις 28 Ιανουαρίου. Στις 29 Ιανουαρίου εισέρχεται εκ νέου το όχημα με αριθμό νηολόγησης ΛΠ 2536 για συνέχιση της επισκευής. Το σκάφος εξέρχεται στις 30 Ιανουαρίου. Έτσι ο εκμεταλλευτής του συνεργείου θα πρέπει να τηρήσει το βιβλίο εισερχομένων σκαφών θαλάσσης αναγράφοντας τις χρονολογίες εισόδου και εξόδου των οχημάτων, τον αριθμό νηολόγησης ή το όνομα του σκάφους τους, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη και τις παρατηρήσεις σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε όχημα όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Υπόδειγμα βιβλίου εισερχόμενων σκαφών

α/α	Χρονολογία		Αριθμός νηολόγησης ή όνομα σκάφους	Στοιχεία πελάτη		Παρατηρήσεις	ΑΠΥ ¹
	Εισόδου	Εξόδου		Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία	Διεύθυνση		
1	22-1-02	30-1-02	ΛΠ 8844	Μ. Σαϊτής	Θράκης 15, Φάληρο	Service	
2	26-1-02	27-1-02	ΛΠ 2536	Μ.Σταρά	Αρμοδίου 20, Ζωγράφου	Προσωρινή έξοδος, προς βαφή Επισκευή Δωρεάν (υπογραφή)	
3	26-1-02	26-1-02	«Άτζελα»	Β. Κορρές	Ελπίδος 7, Καλαμάκι		
4	26-1-02	28-1-02	JET SKI	Ι. Θαλασσινός	Σύμης 9, Πειραιάς	Χωρίς όνομα και αριθμό	
5	29-1-02	30-1-02	ΛΠ 2536	Μ. Σταρά	Αρμοδίου 20, Ζωγράφου	Για συνέχιση επισκευής	

11.ΒΙΒΛΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΗ

1. Γενικά

α. Ο φυσιοθεραπευτής υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου πελατών για τους πελάτες που τον επισκέπτονται στην επαγγελματική του εγκατάσταση. Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού για τους πελάτες που επισκέπτεται στο σπίτι τους ή σε άλλους χώρους (π.χ. αθλητικούς συλλόγους).

β. Τρόπος τήρησης: Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται 1) το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, 2) το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει, 3) η χρονολογία της επίσκεψης και 4) ο αριθμός της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Όταν εκδίδεται μία απόδειξη για περισσότερες από μια επίσκεψη του ίδιου πελάτη, ο αριθμός αυτό αναγράφεται στις επισκέψεις που καλύπτονται από αυτές.

γ. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας, κατά την οποία η αμοιβή καταβάλλεται κατόπιν συμφωνίας, στο βιβλίο καταχωρούνται : 1) το ονοματεπώνυμο του πελάτη, 2) η διεύθυνση του, 3) το ποσό που συμφωνείται και 4) η χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας.

δ. Οι φυσιοθεραπευτές υποχρεώνονται κατ' αρχήν να καταχωρούν όλους τους πελάτες που δέχονται με αμοιβή ή χωρίς αμοιβή:

Ειδικά οι φυσιοθεραπευτές που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο και με λοιπά ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κ.λπ.) και έχουν την υποχρέωση να δέχονται τους ασφαλισμένους αυτούς στο ιατρείο τους, χωρίς να λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή από τους πελάτες αυτούς, δεν υποχρεούνται να καταχωρούν τα στοιχεία τους στο τηρούμενο βιβλίο. Η ιδιότητα των ασθενών ως ασφαλισμένων στο Δημόσιο ή σε κάποιο ταμείο θα αποδεικνύεται από το ατομικό βιβλιάριο υγείας, από το οποίο θα έχει αποκοπεί η σχετική απόδειξη.

Αυτονόητο είναι ότι στις περιπτώσεις που οι ασφαλισμένοι καταβάλλουν επιπλέον αμοιβή ή ποσοστό συμμετοχής πρέπει να ενημερώνεται το βιβλίο πελατών.

ε. Ενημερώνεται με την έναρξη της παροχής των υπηρεσιών, δηλαδή αφού ο πελάτης εισέλθει στο χώρο όπου προσφέρονται οι υπηρεσίες και όχι όταν βρίσκεται στο χώρο αναμονής.

1α. Τήρηση «βιβλίου πελατών» από αυτούς που ασκούν παραϊατρικά επαγγέλματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτ. ιδ (όπως αυτές συμπληρώθηκαν με το άρθρο 2 § 17 του Ν. 3052/02 και ισχύουν από 1/1/2003) βιβλίο πελατών τηρείται

ακόμη εκτός των αρχικά υπόχρεων (φυσιοθεραπευτές) και από τους επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες παραϊατρικού επαγγέλματος, δηλαδή υπηρεσίες υγείας (θεραπείας, συμβουλών κ.λπ.) και δεν είναι γιατροί όπως: Διαιτολόγος, διατροφολόγος, ψυχολόγος, λογοθεραπευτής, λογοπαιδικός μασέρ, ρεφλεξιολόγος, μαίες, εργοθεραπευτές κλπ.

Το βιβλίο πελατών τηρείται από τους ανωτέρω νέους υπόχρεους με ανάλογο τρόπο όπως και από τους φυσιοθεραπευτές.

Οι παραπάνω νέοι υπόχρεοι τήρησης του βιβλίου επίσκεψης ασθενών από την 1/1/03 εκδίδουν αθεώρητες ΑΠΥ σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1166/02 και στη συνέχεια ΠΟΛ. 1083/2-6-03, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10. Ο αριθμός και η αξία αυτής καταχωρούνται εντός της επομένης στο βιβλίο επίσκεψης πελατών.

Επισημαίνεται ότι οι ασκούντες παραϊατρικό επάγγελμα καταχωρούν στο βιβλίο και τους «ασθενείς πελάτες» ασφαλισμένους στα ασφαλιστικά ταμεία σε αντίθεση με τους φυσιοθεραπευτές και τους γιατρούς που δεν τους καταχωρούν.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένα κέντρο φυσιοθεραπείας στην Αθήνα που δέχεται δύο πελάτες. Συγκεκριμένα, στις 10 Ιανουαρίου του 2002 εισέρχεται στο κέντρο ο Α. Αναγνώστου με διεύθυνση Κηφισίας 45 ο οποίος επιθυμεί υπηρεσίες κινησιοθεραπείας που κοστίζουν 15 ευρώ. Ο εκμεταλλευτής του κέντρου θα τηρήσει το βιβλίο πελατών στις 10 Ιανουαρίου αναγράφοντας την χρονολογία επίσκεψης, το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη και τον αριθμό και την αξία ΑΠΥ σε ξεχωριστές στήλες. Στις 15 Ιανουαρίου εισέρχεται στο κέντρο ο Β. Βασιλείου με διεύθυνση Μεσογείων 150 και επιθυμεί να μπει σε πρόγραμμα αδυνατίσματος το οποίο θα διαρκέσει από 15 έως 25 Ιανουαρίου. Λόγω της διαρκούς παροχής, ο εκμεταλλευτής του κέντρου θα τηρήσει το βιβλίο πελατών στις 15 Ιανουαρίου αναγράφοντας τον ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη και σε ξεχωριστές στήλες από αυτές του πελάτη Α. Αναγνώστου θα αναγράφεται το συμφωνημένο ποσό και η χρονολογία έναρξης και λήξης της παροχής υπηρεσιών όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Υπόδειγμα βιβλίου πελατών φυσιοθεραπευτών

α/α	Χρονολογία επίσκεψης	Όνοματεπώνυμο και διεύθυνση του πελάτη	Είδος παρεχόμενης υπηρεσίας	Α.Π.Υ. ¹		Συμπληρώνονται επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας		
				Αριθμός	Αξία	Συμφωνούμενο ποσό	Διάρκεια παροχής υπηρεσίας	
							Έναρξη	Λήξη
1	10-1-2002	A. Αναγνώστου Κηφισίας 45	Κινησιοθεραπεία	12	15			
2	15-1-2002	B. Βασιλείου Μεσογείων 150	10 διαθερμίες			118	15-1-2002	25-1-2002

1. 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 μηχανογραφικούς τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή του.

12.ΒΙΒΛΙΟ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

1.Γενικά

Ο πωλητής μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών .

Ο εν λόγω επιτηδευματίας υποχρεωνόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 10 §5ι' σε τήρηση βιβλίου εισερχομένων. Ο επιτηδευματίας αυτός που τηρούσε βιβλίο εισερχομένων την 22-12-2006, μπορεί αντί να θεωρήσει το βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών να συνεχίσει μέχρι την εξάντληση των θεωρημένων εντύπων την τήρηση του βιβλίου εισερχομένων.

Στο νέο βιβλίο, που είναι όμοιου περιεχομένου με το βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων, καταχωρείται για κάθε αγαθό που αγοράζει ή παραλαμβάνει από τρίτο για πώληση:

- Τη χρονολογία εισόδου και εξόδου στην επαγγελματική του εγκατάσταση. Χρονολογία εισόδου είναι η ημερομηνία που το αυτοκίνητο εισήλθε στην επαγγελματική εγκατάσταση. Στην περίπτωση που το αυτοκίνητο που αγοράζει για πώληση παραμένει σε εγκαταστάσεις τρίτου (π.χ. ντήλερ), για να πωληθεί για λογαριασμό του ή για οποιοδήποτε σκοπό, το αυτοκίνητο αυτό καταχωρείται στο βιβλίο της εγκατάστασης που διενήργησε την αγορά, με σχετική παρατήρηση ότι βρίσκεται σε εγκατάσταση τρίτου για πώληση, επίδειξη κ.λπ. Χρονολογία εξόδου είναι η ημερομηνία που εξήλθε το αυτοκίνητο από την επαγγελματική του εγκατάσταση για οποιονδήποτε σκοπό.

- Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του κατόχου από τον οποίο αγοράστηκε το αυτοκίνητο ή του τρίτου για λογαριασμό του οποίου θα γίνει η πώληση.

- Τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος ή το είδος του οχήματος, εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός.

Σημειώνεται ότι και μετά την μετονομασία του βιβλίου εισερχομένων που τηρείται από τους πωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων κ.λπ. σε βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών εξακολουθεί να ισχύει η δυνατότητα που είχε δοθεί από τη Διοίκηση να μην τηρείται το βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ, όταν τηρείται το βιβλίο εισερχομένων (τώρα βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών), εφόσον βέβαια σ' αυτό καταχωρούνται όλα τα δεδομένα του βιβλίου του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ.

Προηγούμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ι' της παρ. 5 του άρθρου 10, ο επιτηδευματίας που διατηρούσε επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου τηρούσε πρόσθετο βιβλίο με διαφορά μόνο στην ονομασία αυτού (βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων).

Η υποχρέωση καταχώρησης στο βιβλίο εισερχομένων και των μοτοποδηλάτων ισχύει από την 1/8/96 μετά την τροποποίηση των πιο πάνω διατάξεων με το άρθρο 7 του Π.Δ. 134/96. Από 1/1/2003 η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχόμενων επεκτάθηκε και στους πωλητές μεταχειρισμένων τροχόσπιτων σκαφών αναψυχής και γεωργικών μηχανημάτων για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Λοιπές επισημάνσεις:

Μεταχειρισμένο όχημα θεωρείται κάθε όχημα το οποίο έχει χρησιμοποιηθεί (κυκλοφορήσει) *έστω* και ελάχιστα.

Το βιβλίο αυτό τηρείται για όλα τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα κ.λπ. ανεξάρτητα εάν πωλούνται για ίδιο λογαριασμό ή με προμήθεια για λογαριασμό τρίτου.

Υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού έχουν και οι εισαγωγείς μεταχειρισμένων οχημάτων αφού οι διατάξεις αναφέρονται σε επιχειρήσεις πώλησης μεταχειρισμένων οχημάτων και όχι μόνο ρητά δεν έχουν εξαιρεθεί, αλλά αντιθέτως, η Διοίκηση δέχεται ότι σαφώς εμπίπτουν στην υποχρέωση αυτή.

Τα ίδια βέβαια αναλογικά ισχύουν και για όλες τις κατηγορίες οχημάτων που εμπίπτουν στην υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχόμενων.

Αναλογικά τα ίδια ισχύουν και για τα τροχόσπιτα και τα σκάφη αναψυχής.

1α. Επιχειρήσεις πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων με υποχρέωση τήρησης Βιβλίου αποθήκης

Οι επιχειρήσεις που πωλούν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα πρέπει να τηρούν βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

Η πιθανή υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης δεν υποκαθιστά την υποχρέωση τήρησης βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών, καθότι τα δεδομένα τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης είναι διαφορετικά από τα δεδομένα τα οποία αναγράφονται στο βιβλίο αυτό, όπως επίσης διαφορετικός είναι και ο χρόνος ενημέρωσης του. Ο υπόχρεος μπορεί να συγχωνεύσει τα δύο βιβλία σε ένα, αλλά πρακτικά αυτό συνεπάγεται χειρόγραφη τήρηση ή άμεση ενημέρωση και εκτύπωση, όταν τηρείται μηχανογραφικά, αφού τα πρόσθετα βιβλία δεν έχουν μεταγενέστερο χρόνο εκτύπωσης από αυτόν της

ενημέρωσης.

1β. Τήρηση «βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών» (προηγούμενα εισερχομένων) και από τους πωλητές μεταχειρισμένων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων

Βιβλίο εισερχομένων τηρούν ακόμη, εκτός των αρχικά υπόχρεων (πωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων) και οι πωλητές μεταχειρισμένων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, και γεωργικών μηχανημάτων για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Το βιβλίο αυτό τηρείται από 1/1/2003 από τις παραπάνω νέες κατηγορίες επιτηδευματιών, είναι θεωρημένο και πρέπει να καταχωρηθούν σ' αυτό εκτός των τροχόσπιτων και λοιπών προαναφερόμενων μέσων που εισέρχονται για πώληση στην επιχείρηση μετά την 1/1/2003 και εκείνα που βρίσκονται ήδη στις εγκαταστάσεις της προς πώληση.

Από 22-12-2006 και μετά, με το άρθρο 10 § 5ιε τηρείται βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, ίδιου περιεχομένου με το βιβλίο εισερχομένων.

2.Τήρηση βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών, για κατασχεμένα αυτοκίνητα κ.λπ.

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η έννοια του μεταχειρισμένου οχήματος συνδέεται με το εάν αυτό έχει χρησιμοποιηθεί ή όχι. Το κατασχεμένο αυτοκίνητο το οποίο έχει κυκλοφορήσει είναι μεταχειρισμένο και ως εκ τούτου υπάρχει υποχρέωση τήρησης παλαιότερα μητρώου εισερχομένων αυτοκινήτων και επίσης ισχύουν οι διατάξεις βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών για τα αυτοκίνητα αυτά.

Στο βιβλίο αυτό πρέπει να καταχωρούνται ως μεταχειρισμένα και τα οχήματα που προέρχονται από κατάσχεση. Η καταχώρηση τους στο βιβλίο αποθήκης δεν καλύπτει το βιβλίο μεταχειρισμένων, εκτός εάν γίνει συνένωση των δύο βιβλίων και προκύπτουν τα δεδομένα των διατάξεων αυτών.

2α. Αυτοκίνητα δοκιμών (test drive) προς πώληση

Τα αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται από τις εταιρείες για δοκιμές οδήγησης από τους πελάτες (test drive) θεωρούνται πάγια στοιχεία της επιχείρησης. Το ίδιο ισχύει και για τα αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται από το προσωπικό και τους εκπροσώπους της επιχείρησης.

Όταν μια εταιρεία πουλάει και μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και τηρεί βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, τίθεται το ερώτημα, εάν πρέπει να το ενημερώσει και με τα πάγια αυτά αυτοκίνητα, όταν αυτά «μεταφερθούν» στο χώρο της πώλησης

μεταχειρισμένων.

Για την περίπτωση αυτή αν και δεν δημιουργείται υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών, σκόπιμο είναι, εάν τα πάγια αυτά αυτοκίνητα βρίσκονται στον ίδιο χώρο με τα άλλα προς πώληση (εμπορεύματα), για λόγους ελεγκτικούς, να καταχωρούνται με την ένδειξη «πιθανή πώληση παγίου».

3.Αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων προς διάλυση

Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών για τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα υπάρχει ακόμα και στην περίπτωση που το αγοραζόμενο αυτοκίνητο προορίζεται για διάλυση. Στη στήλη παρατηρήσεις σημειώνεται η ένδειξη διάλυση σε εξαρτήματα ή ανταλλακτικά για λόγους διασφάλισης των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Εάν δεν αγοραστεί ολόκληρο το όχημα, αλλά εξαρτήματα ή τμήματα αυτού δεν δημιουργείται υποχρέωση καταχώρησης στο υπόψη βιβλίο.

3α. Παραλαβή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων για «απόσυρση»

Τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που παραλαμβάνονται από τους αγοραστές των καινούργιων «μέσω της πολιτικής πωλήσεων των αποσύρσεων», πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων.

Διευκρινίζεται ότι για τα αυτοκίνητα αυτά δεν υπάρχει υποχρέωση να εκδοθεί και δελτίο ποσοτικής παραλαβής, αλλά αρκεί η καταχώρηση τους στο βιβλίο εισερχομένων.

Σε περίπτωση κατά την οποία τα πιο πάνω αυτοκίνητα δεν πωλούνται και προωθούνται προς διάλυση.

4.Μεταχειρισμένα αυτοκίνητα σε εγκαταστάσεις τρίτων. Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών

Τίθεται το ερώτημα εάν υπάρχει υποχρέωση παρακολούθησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων στο βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, όταν αυτά δεν έρχονται στις εγκαταστάσεις, αλλά απ' ευθείας με την αγορά τους παραδίδονται – ή παραλαμβάνονται από αντιπροσώπους-εμπόρους προς επίδειξη σε υποψήφιους πελάτες.

Όταν τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα βρίσκονται σε επαγγελματικές εγκαταστάσεις τρίτων (με σκοπό την επίδειξη), και η επιχείρηση που τα εμπορεύεται δεν έχει επαγγελματική εγκατάσταση στους χώρους της, δεν έχει υποχρέωση τήρησης (στους χώρους της) του πρόσθετου αυτού βιβλίου. Εάν η επιχείρηση ακολουθεί το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του ΦΠΑ και δεν τηρεί ειδικό βιβλίο τότε επιβάλλεται να καταχωρούνται στο βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών που τηρείται στην έδρα, με σχετική παρατήρηση του χώρου που βρίσκονται.

Ο αντιπρόσωπος εφόσον εμπορεύεται μεταχειρισμένα αυτοκίνητα για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό πρέπει να ενημερώνει το τηρούμενο βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών και με τα πιο πάνω αυτοκίνητα με αναγραφή και του σκοπού «προς επίδειξη».

Σημειώνουμε, ότι θέμα δημιουργείται εάν η επιχείρηση πώλησης των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων δεν ακολουθεί το ειδικό καθεστώς μεταχειρισμένων – περιθωρίου του κέρδους- και δεν εισέρχονται τα αυτοκίνητα στις εγκαταστάσεις της, παρά πωλούνται από εγκαταστάσεις τρίτων, για λογαριασμό της, εάν πρέπει να τηρεί βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

Η διοίκηση θεωρεί ότι πρέπει να τηρείται και στην περίπτωση αυτή βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών (πρώην βιβλίο εισερχομένων) με σχετική παρατήρηση του χώρου στον οποίο βρίσκονται.

Έχουμε την άποψη ότι εκ των διατάξεων συνάγεται ότι το βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, τηρείται μόνο στο χώρο που βρίσκονται τα αυτοκίνητα και δεν αναπληρώνει λογιστικές εγγραφές, οι οποίες εξάλλου πρέπει να γίνουν στα λογιστικά βιβλία με ενημέρωση λογαριασμών εμπορευμάτων, σε εγκαταστάσεις τρίτων. Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται με την είσοδο και έξοδο του αυτοκινήτου, αναφέρουν οι διατάξεις, εννοώντας βεβαίως την φυσική είσοδο και έξοδο των αυτοκινήτων, γι' αυτό δεν δημιουργείται υποχρέωση να τηρείται το βιβλίο αυτό, σε χώρους που δεν υπάρχουν αυτοκίνητα. Αρκεί δηλαδή, η τήρηση τέτοιου βιβλίου από τον αντιπρόσωπο.

Εν τούτοις, συνιστούμε να τηρείται το βιβλίο αυτό έως ότου δοθεί οριστική λύση, είτε νομοθετικά, είτε από δικαστηριακή νομολογία.

5.Χώρος αποθήκευσης μεταχειρισμένων οχημάτων

Το βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών τηρείται σε κάθε επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η δραστηριότητα της πώλησης των μεταχειρισμένων αυτών οχημάτων κλπ. (κεντρικό ή υποκαταστήματα)

Όταν όμως μια επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα χώρο μόνο για αποθήκευση, στον οποίο δεν διενεργούνται συναλλαγές ή έκθεση των οχημάτων, δηλαδή στο χώρο αυτό δεν γίνονται πράξεις που να του προσδίδουν την έννοια του υποκαταστήματος, τότε στο χώρο αυτό (αποθήκη) δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων. Τα οχήματα καταχωρούνται στο βιβλίο της έδρας ή του υποκαταστήματος που ανήκει ο χώρος αυτός, με σχετική παρατήρηση του χώρου στον οποίο βρίσκονται.

6.Επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων τρακτέρ και γεωργικών μηχανημάτων

Από 1/1/2003 με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περιπτ. Ι' δημιουργείται υποχρέωση τήρησης του βιβλίου εισερχόμενων και από τις επιχειρήσεις πώλησης μεταχειρισμένων γεωργικών μηχανημάτων και τρακτέρ. Η υποχρέωση αυτή δεν υπήρχε μέχρι την 31/12/02 γιατί η αναφορά στις διατάξεις ήταν περιοριστική στα αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες και μοτοποδήλατα, γεγονός που σήμαινε ότι δεν δημιουργείτο υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισερχομένων από επιχειρήσεις πώλησης μεταχειρισμένων γεωργικών μηχανημάτων και τρακτέρ μέχρι 31-12-2002. Από 22-12-2006 και μετά το βιβλίο εισερχομένων μετονομάστηκε σε βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένα συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων στο Γαλάτσι που δέχεται 6 οχήματα την περίοδο από 10 έως 13 Μαΐου 1998. Συγκεκριμένα, στις 10 Μαΐου εισέρχεται το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας AB 3208 για επισκευή που καλύπτεται από την εγγύηση κατ' εντολή της TOYOTA HELLAS το οποίο ανήκει στον Καλκανά Γιάννη που διαμένει στο Γαλάτσι με διεύθυνση Πάνου 24. Το όχημα εξέρχεται στις 12 Μαΐου. Στις 11 Μαΐου εισέρχεται το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας OE 2921 για service το οποίο ανήκει στον Γκιώνη Τάσο που διαμένει στο Γαλάτσι με διεύθυνση Αλαίας 10. Το όχημα εξέρχεται την ίδια μέρα. Στις 11 Μαΐου εισέρχεται το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας AE 4208 για δωρεάν επισκευή το οποίο ανήκει στον Κορρέ Νίκο που διαμένει στο Γαλάτσι με διεύθυνση Ελπίδος 4. Το όχημα εξέρχεται στις 12 Μαΐου. Το ίδιο όχημα εισέρχεται ξανά στις 12 Μαΐου για service και εξέρχεται στις 13 Μαΐου. Στις 12 Μαΐου εισέρχεται το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας YB 9208 για επισκευή αφού εξέλθει πρώτα προς βαφή το οποίο ανήκει στον Καλό Γιώργο που διαμένει στη Ν. Ιωνία με διεύθυνση Παλαμά 4. Το όχημα εξέρχεται την ίδια μέρα. Στις 13 Μαΐου εισέρχεται το όχημα FIAT 128 το οποίο είναι ανάρητο και το οποίο ανήκει στον Τάντο Κώστα που διαμένει στη Ν. Ιωνία με διεύθυνση Ήρους 8. Το όχημα εξέρχεται στις 14 Μαΐου. Έτσι ο εκμεταλλευτής του συνεργείου θα πρέπει να τηρήσει το βιβλίο εισερχομένων οχημάτων αναγράφοντας τις χρονολογίες εισόδου και εξόδου των οχημάτων, τον αριθμό κυκλοφορίας τους, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη και τις παρατηρήσεις σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε όχημα όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

ΒΙΒΛΙΟ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

	Χρονολογία		Αριθμός κυκλοφορίας	Στοιχεία πελάτη		Παρατηρήσεις	ΑΠΥ ¹ Αριθμός Αξία
	Εισόδου	Εξόδου		Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση		
1	10/5/98	12/5/98	ΑΒ. 3208	Καλκανάς Γιάννης	Γαλάτσι – Πάνου 24	Εγγύηση κατ' εντολή ΤΟΥΤΟΤΑ ΕΛΛΑΣ	18/12-5-98
2	11/5/98	11/5/98	ΟΕ. 2921	Γκιώνης Τάσος	Γαλάτσι – Αλαίας 10	Service	10/11-5-98
3	11/5/98	12/5/98	ΑΕ. 4208	Κορρές Νίκος	Γαλάτσι – Ελπίδος 4	Δωρεάν (υπογραφή)	22/12-5-98
4	12/5/98	13/5/98	ΑΕ. 4208	Κορρές Νίκος	Γαλάτσι – Ελπίδος 4	Service	30/13-5-98
5	12/5/98	12/5/98	ΥΒ. 9208	Καλός Γιώργος	Ν. Ιωνία – Παλαμά 4	Προσωρινή έξοδος προς βαφή για συνέχιση επισκευής	28/12-5-98
6	13/5/98	14/5/98	FIAT 128	Τάντος Κώστας	Ν. Ιωνία – Ήρους 8	Ανάριθμο	41/14-5-98

Από 1-1-2003, το βιβλίο εισερχομένων τηρείται και από τους μεταπωλητές μεταχειρισμένων τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων.

13. ΒΙΒΛΙΟ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ Ή ΦΥΛΑΞΗΣ ΣΚΑΦΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ

α. Με την περίπτωση ιστ' της §5 του άρθρου 10, υποχρεώνεται ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης σκαφών θαλάσσης να τηρεί βιβλίο στάθμευσης από 1-1-1995. Το βιβλίο αυτό όπως γίνεται δεκτό από την Εγκύκλιο του Κ. Β.Σ. του Ν. 2214/94 τηρείται μόνο από τους εκμεταλλευτές θαλάσσιων χώρων στάθμευσης σκαφών θαλάσσης.

Από 1/8/96 επεκτάθηκε η υποχρέωση αυτή σε όλους τους χώρους στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών, όπου κι αν λειτουργούν, είτε στη ξηρά, είτε στη θάλασσα..

β. Σκάφη θαλάσσης για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται τα σκάφη ανοικτού τύπου (φουσκωτά και μη) ανεξάρτητα από το εάν είναι ταχύπλοα ή όχι ή αν έχουν χώρους ενδιαίτησης.

γ. Υποχρέωση τήρησης βιβλίου στάθμευσης σκαφών έχουν και οι δήμοι ή οι Κοινότητες, οι οποίοι εκμεταλλεύονται τους παραπάνω χώρους εφόσον για τη δραστηριότητα τους υπάγονται σε Φ.ΠΑ, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 3§2 του Κ.Β.Σ. εξομοιώνονται με επιτηδευματίες. Όταν ο Δήμος ή η Κοινότητα έχει παραχωρήσει την εκμετάλλευση σε άλλο πρόσωπο, τότε το βιβλίο τηρείται από τον εκμεταλλευτή του χώρου αυτού.

δ. Τρόπος τήρησης: Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται: 1) η ημερομηνία εισόδου και εξόδου του σκάφους 2) ο Α Φ Μ του κατόχου (αναγράφεται από 1/8/1996 άρθρο 10 § 5ιστ ΚΒΣ όπως ισχύει με το άρθρο 7 ΠΔ. 134/96). Όταν πρόκειται για αλλοδαπούς έχουμε την άποψη ότι αντί του ΑΦΜ, θα πρέπει να σημειώνεται η ένδειξη «αλλοδαπός» και ο αριθμός του διαβατηρίου του ή άλλου στοιχείου που επιδεικνύει 3) ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους και όταν δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός το όνομα του σκάφους. Κρίνεται σκόπιμο, όταν δεν υπάρχει ούτε όνομα σκάφους να γράφεται το ονοματεπώνυμο του κατόχου του σκάφους, το μήκος του σκάφους και η γενική περιγραφή αυτού (ιστιοφόρο, φουσκωτό κ.λπ.). Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται: α) η χρονολογία έναρξης ή λήξης της μίσθωσης β) το ποσό που συμφωνείται και γ) ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους, στην περίπτωση που δεν υπάρχει αριθμός νηολόγησης ισχύουν κατ' αναλογία τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω.

ε. Ενημερώνεται με την είσοδο και έξοδο του σκάφους. Στην περίπτωση διαρκούς παροχής υπηρεσίας το βιβλίο δεν ενημερώνεται με την προσωρινή είσοδο ή έξοδο του σκάφους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένας χώρος στάθμευσης σκαφών ο οποίος δέχεται 4 σκάφη για την περίοδο από τις 10 έως τις 20 Ιανουαρίου 2002. Συγκεκριμένα, στις 10 Ιανουαρίου σταθμεύει ένα σκάφος με αριθμό νηολόγησης ΛΠ 2136 του οποίου ο κάτοχος έχει ΑΦΜ 21531677. Το σκάφος εξέρχεται στις 11 Ιανουαρίου. Στις 11 Ιανουαρίου σταθμεύει σκάφος με όνομα σκάφους «ΑΡΓΩ» το οποίο ήταν ανάρητο και του οποίου ο κάτοχος έχει ΑΦΜ 00181920. Το σκάφος εξέρχεται στις 13 Ιανουαρίου. . Στις 18 Ιανουαρίου σταθμεύει σκάφος με αριθμό νηολόγησης ΛΠ 3125 του οποίου ο κάτοχος έχει ΑΦΜ 24124216 με το ποσό των 60 ευρώ μηνιαίως. Το σκάφος εξέρχεται στις 18 Απριλίου. . Στις 20 Ιανουαρίου σταθμεύει σκάφος με αριθμό νηολόγησης ΛΠ 3125 του οποίου ο κάτοχος έχει ΑΦΜ 123519181 με το ποσό των 85 ευρώ μηνιαίως. Το σκάφος εξέρχεται στις 20 Ιουνίου. Οπότε ο εκμεταλλευτής του χώρου στάθμευσης σκαφών θα πρέπει να τηρήσει το βιβλίο στάθμευσης σκαφών αναγράφοντας τις χρονολογίες εισόδου και εξόδου των σκαφών, τον αριθμό νηολόγησης και το όνομα σκάφους, το ΑΦΜ του κατόχου τις παρατηρήσεις και στις περιπτώσεις της διαρκούς μίσθωσης την χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το συμφωνούμενο ποσό σε ξεχωριστές στήλες και με διαφορετικές καταχωρήσεις για κάθε σκάφος.

Υπόδειγμα βιβλίου στάθμευσης σκαφών

α/α	Χρονολογία		Αριθμός νηολόγη- σης	ΑΦΜ κατόχου	Συμπληρώνονται επί μηνιαίας ή διαρκούς		Παρατηρήσεις	ΑΠΥ ¹ Αριθμός Αξία	
	Εισόδου	Εξόδου			Διάρκεια μίσθωσης				Συμφωνούμενο ποσό
					Έναρξη	Λήξη			
1	10-1-02	11-1-02	ΛΠ 2136	21531677			-		
2	11-1-02	13-1-02	«ΑΡΓΩ»	00181920			χωρίς αριθμό		
3			ΛΠ 3125	24124216	18-1-02	18-4-02	60 μηνιαίως	-	
4			ΛΠ 1214	123519181	20-1-02	20-6-02	85 μηνιαίως	-	

14. ΒΙΒΛΙΟ ΕΡΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΟΥΜΕΝΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ

1. Γενικά

α. Με την νέα περίπτωση ιζ' της παρ. 5 του άρθρου 10 (έναρξη ισχύος 1/8/96) καθιερώθηκε, για τους εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, η υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργων για κάθε μηχανήμα.

β. Το βιβλίο έργων τηρείται από τους εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων εφόσον εργάζονται σε τρίτους έναντι αμοιβής, δηλαδή δεν τηρείται τέτοιο βιβλίο για (ιδιωτικής χρήσης) μηχανήματα επιχειρήσεων που εργάζονται σε ίδια έργα.

γ. Το βιβλίο αυτό τηρείται επί του μηχανήματος.

δ. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται α) το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εργοδότη, β) η διεύθυνση κι η θέση του έργου, γ) το είδος του έργου, δ) το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, ε) η χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου. Επί ωριαίας αμοιβής αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.

ε. Η ενημέρωση του βιβλίου έργων γίνεται με την έναρξη του έργου και σε περίπτωση ωριαίας αμοιβής με την έναρξη και λήξη της εργασίας.

στ.- Σκοπός της καθιέρωσης του βιβλίου έργων είναι ο έλεγχος των εσόδων των επαγγελματιών της κατηγορίας αυτής, αλλά και ο αποκλεισμός της έκδοσης εικονικών στοιχείων.

ζ. Το βιβλίο έργων πρέπει να τηρείται επί του αυτοκινούμενου μηχανήματος και να είναι ενημερωμένο πριν από την έναρξη των εργασιών.

Το βιβλίο έργων μπορεί να μην ενημερώνεται εάν έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ σχετικό συμφωνητικό.

η. Αυτοκινούμενα μηχανήματα που εμπίπτουν στην υποχρέωση αυτή είναι τα μηχανήματα που χρησιμοποιούνται σε κάθε είδους έργο. Τα μηχανήματα αναφέρονται αναλυτικά στα θέματα 146 και επόμενα. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν όλα τα αυτοκινούμενα μηχανήματα έργων, τα οποία εργάζονται σε κάθε είδους εργοτάξια τρίτων έναντι συμφωνίας εκτέλεσης ορισμένου έργου. Πολλά βέβαια από τα πιο κάτω μηχανήματα δεν εργάζονται σε έργα τρίτων έναντι αμοιβής, είτε γιατί ανήκουν σε μεγάλες κατασκευαστικές επιχειρήσεις, είτε σε δημόσιους οργανισμούς ή υπηρεσίες και εργάζονται σε έργα που εκτελούνται από τις ίδιες τις επιχειρήσεις ή οργανισμούς και όπως είναι φυσικό δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργων, αφού αυτό τηρείται όπως προαναφέραμε από τον εκμεταλλευτή αυτοκινούμενων μηχανημάτων

όταν εργάζονται σε έργα τρίτων.

θ. Υποκείμενος στην υποχρέωση τήρησης του βιβλίου έργων είναι εκείνος, ο οποίος αποκτά έσοδα από την εκμετάλλευση των μηχανημάτων αυτών (παροχή υπηρεσίας).

Στην έννοια των αυτοκινούμενων μηχανημάτων περιλαμβάνονται όπως είναι αυτονόητο τα αυτοκινούμενα μηχανήματα και δεν περιλαμβάνονται τα εργαλεία χειρός (αλυσσοπρίονα κ.λπ.) ή μη αυτοκινούμενα εργαλεία.

ι. Παρέλκει η τήρηση του ανωτέρω βιβλίου από τους επιτηδευματίες που αναλαμβάνουν την κατασκευή έργων (δημοσίων ή ιδιωτικών), για τα μηχανήματα που χρησιμοποιούν, για την εκτέλεση τμήματος εργασιών (π.χ. εκσκαφές, επιχωματώσεις κ.λπ.) που εμπίπτει στο συνολικό έργο, το οποίο είτε κατασκευάζουν οι ίδιοι ή κοινοπραξία που συμμετέχουν.

ια. Στην περίπτωση παραχώρησης της χρήσης λόγω μισθώσεως κλπ., την υποχρέωση τήρησης του ανωτέρω βιβλίου έχει εκείνος, ο οποίος έχει βάσει της σύμβασης τη χρήση. Το πρόσωπο αυτό, εφόσον εμπίπτει στην παραπάνω εξαίρεση (κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων), δεν έχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού και στην περίπτωση αυτή. Τα ανωτέρω πρέπει να αποδεικνύονται από σύμβαση, η οποία να έχει κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ.

ιβ. «Εφιστάται η προσοχή των ελεγκτικών οργάνων, πριν από τον καταλογισμό παραβάσεων να εξετάζουν στις ανωτέρω περιπτώσεις τις σχετικές άδειες ή άλλα στοιχεία (συμβάσεις, κοινοπρακτικά κ.λπ.), ώστε να μη καταλογίζονται παραβάσεις σε πρόσωπα μη υποκείμενα στην παραπάνω υποχρέωση».

ιγ. Αν ένας εκμεταλλευτής έχει 5 αυτοκινούμενα μηχανήματα έργων πρέπει να τηρεί 5 βιβλία, δηλαδή ένα για κάθε μηχανήμα. Στην αρχή κάθε βιβλίου σωστό είναι να αναγράφονται τα στοιχεία του μηχανήματος (ονομασία, τύπος, αριθμός). Κατά τη θεώρηση στη ΔΟΥ και στην πράξη θεώρησης πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του μηχανήματος.

1α. Μη ενημέρωση του βιβλίου έργων για έργα που έχει καταρτιστεί σχετικό συμφωνητικό και έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ του εκμεταλλευτή του μηχανήματος και αντίγραφο αυτού βρίσκεται επί του μηχανήματος.

Λαμβάνοντας υπόψη τις αντικειμενικά δύσκολες συνθήκες τήρησης του βιβλίου έργων, την ανάγκη διευκόλυνσης των υπόχρεων και την εξασφάλιση των ελεγκτικών επαληθεύσεων των συγκεκριμένων συναλλαγών (στόχος που επιτυγχάνεται και με την

κατάρτιση συμφωνητικού), παρέχουμε τη δυνατότητα μη ενημέρωσης του βιβλίου έργων για συγκεκριμένο έργο με τις πιο κάτω προϋποθέσεις:

1) Για το έργο που αναλαμβάνεται να εκτελεστεί έχει καταρτισθεί και κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. του εκμεταλλευτή του μηχανήματος συμφωνητικό (ανεξάρτητα αν όμοιο συμφωνητικό έχει κατατεθεί από τον εργοδότη σε άλλη Δ.Ο.Υ.), από το οποίο βέβαια προκύπτουν τα δεδομένα που απαιτείται να αναγράφονται στο βιβλίο έργων.

2) Αντίγραφο αυτού του συμφωνητικού θα βρίσκεται επί του μηχανήματος από την έναρξη και καθ' όλη τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου και θα τίθεται άμεσα στη διάθεση του ελέγχου, θα διαφυλάσσεται δε για όσο χρόνο ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

3) Στο αντίγραφο του συμφωνητικού θα αναγράφεται πριν από την έναρξη των εργασιών εκτέλεσης του έργου ο αριθμός του μηχανήματος έργου που θα χρησιμοποιείται, εφόσον δεν προκύπτει από αυτό.

4) Επί μεταβολής κρίσιμων όρων του συμφωνητικού (π.χ. χρονική διάρκεια του έργου, ύψος αμοιβής κ.λπ.), πρέπει να κατατίθεται στη Δ.Ο.Υ. νέο συμφωνητικό και αντίγραφο αυτού καθώς και του αρχικού να βρίσκονται επί του μηχανήματος.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, κατά τις οποίες δεν θα ενημερώνεται το βιβλίο έργων λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων που προαναφέρονται, επειδή τα συμφωνητικά ουσιαστικά αναπληρώνουν το βιβλίο έργων, εκδίδονται αθεώρητες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2003, ο α/α και η αξία των οποίων θα αναγράφονται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοσή τους σε οποιοδήποτε πρόσφορο σημείο του οικείου συμφωνητικού».

1β. Κατασκευή έργων (συνολική εργολαβία) με χρήση μηχανημάτων έργων δεν τηρείται βιβλίο έργου. Τηρείται όταν προσφέρονται μόνο υπηρεσίες χρήσης μηχανήματος

Υπόχρεος τήρησης του βιβλίου έργων είναι μόνο ο επιτηδευματίας που αποκτά έσοδα από την εκμετάλλευση μηχανημάτων έργων με προσφορά υπηρεσίας μέσω αυτών και παρέλκει η τήρηση από τους επιτηδευματίες που αναλαμβάνουν την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων, για τα μηχανήματα που χρησιμοποιούν, για την εκτέλεση τμήματος εργασιών (π.χ. εκσκαφές, επιχωματώσεις κ.λπ.) που εμπίπτουν στο συνολικό έργο, είτε το κατασκευάζουν οι ίδιοι, είτε η κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.

Σε ερώτηση εκμεταλλευτή καλαθοφόρου μηχανήματος, εάν πρέπει να τηρεί βιβλίο

έργων όταν άλλοτε προσφέρει υπηρεσίες μόνο μέσω του μηχανήματος προς επιτηδευματίες ελαιοχρωματιστές και άλλοτε αναλαμβάνει ο ίδιος εργολαβικά τον ελαιοχρωματισμό κτιρίων με χρήση και του καλαθοφόρου μηχανήματος, δόθηκε η ακόλουθη απάντηση: Όταν παρέχονται μόνο υπηρεσίες μέσω του μηχανήματος τηρείται το βιβλίο έργων ενώ στη δεύτερη περίπτωση που αναλαμβάνεται εργολαβικά ο ελαιοχρωματισμός με τη χρήση και του μηχανήματος δεν προκύπτει υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου έργων.

1γ. Τρόπος καταχώρησης έργου που η αμοιβή είναι κατά ημέρα, αλλά δεν είναι συνεχόμενες

Όταν κατά τη συμφωνία εκτέλεσης ενός έργου αυτό αναλαμβάνεται ανά ημέρα απασχόλησης ή εφάπαξ, τότε στο βιβλίο έργων πρέπει να καταχωρείται με την έναρξη του έργου η ημερομηνία έναρξης και λήξης καθώς και το ποσό της αμοιβής που έχει συμφωνηθεί.

Π.χ. Έναρξη 10/4/2006.

Αμοιβή ανά ημέρα απασχόλησης 300 ευρώ

Ημέρες απασχόλησης $10 \times 300 = 3.000$ ευρώ. Λήξη 30/4/2006.

Στο παράδειγμα αυτό τέθηκε το ερώτημα εάν υπάρχει πρόβλημα γιατί κάποιες ημέρες το μηχάνημα δεν εργάστηκε λόγω αργιών ή άλλες αιτίες.

Εφόσον στο βιβλίο έργων καταχωρηθεί εκτός των άλλων και το ποσό της ημερήσιας αμοιβής επί των απαιτούμενων ημερών ($10 \times 300 = 3.000$ ευρώ), δηλαδή η συνολική αμοιβή, δεν τίθεται κάποιο ιδιαίτερο θέμα. Εναλλακτικά θα μπορούσε να καταχωρείται στο βιβλίο έργων το έργο αυτό χωριστά κατά ημέρα απασχόλησης του μηχανήματος.

Ακόμα θα μπορούσε να καταχωρηθούν ενιαία οι συνεχόμενες ημέρες που εργάζεται το μηχάνημα και διακεκριμένα οι επόμενες που είναι διάσπαρτες, αφού η αμοιβή είναι ημερήσια. Τελικά, ο τρόπος ενημέρωσης συναρτάται με τα πραγματικά περιστατικά, αλλά πάντοτε πρέπει να έχουμε υπόψη μας και Την πραγματοποίηση των ελεγκτικών επαληθεύσεων για να μην δημιουργούνται αμφιβολίες εκεί που δεν υπάρχουν.

Σε κάθε περίπτωση όμως, όπως και να γίνει η ενημέρωση, δεν τίθεται θέμα τυπικής παράβασης εάν γράφονται τα δεδομένα που προβλέπονται.

2. Ποια μηχανήματα δεν θεωρούνται μηχανήματα έργων για την τήρηση βιβλίου έργων

Δεν περιλαμβάνονται στην υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργων:

α) Τα φορτηγά αυτοκίνητα Δημόσιας Χρήσης έστω κι αν έχουν ανυψωτικό μηχάνημα,

δεδομένου ότι οι διατάξεις καταλαμβάνουν τους εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 2052.

β) Τα φορτηγά αυτοκίνητα - βυτιοφόρο μεταφοράς σκυροδέματος δεν περιλαμβάνονται στην έννοια της «αυτοκινούμενης μπετονιέρας».

γ) Τα ρυμουλκούμενα κομπρεσέρ δεδομένου ότι η διάταξη αναφέρεται σε αυτοκινούμενα μηχανήματα έργων και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 2052/92 Νόμος Υπουργείου Δημοσίων Έργων.

3. Συνένωση βιβλίου έργων με το στοιχείο διακίνησης

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ΚΒΣ και προς διευκόλυνση των συναλλαγών παρέχεται η δυνατότητα μη τήρησης, ιδιαίτερου βιβλίου αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων εφόσον τηρείται συνενωμένο με το στοιχείο διακίνησης (Δ.Α. ή Τ-ΔΑ) και με την προϋπόθεση ότι θα παρέχονται όλα τα δεδομένα, τόσο του βιβλίου έργων όσο και του στοιχείου διακίνησης.

Το συνενωμένο αυτό έντυπο πρέπει να είναι τουλάχιστον τριπλότυπο δεδομένου ότι το πρωτότυπο παραδίδεται στον παραλήπτη-πελάτη, για να υπάρχει έτσι η δυνατότητα στο δεύτερο αντίγραφο το οποίο θα προορίζεται για το μηχάνημα (π.χ. αντλία σκυροδέματος) να αναγράφονται τα συμπληρωματικά στοιχεία που απαιτούνται. Το αντίγραφο αυτό θα βρίσκεται για-όσο χρόνο διαρκεί η λειτουργία του μηχανήματος στο χώρο λειτουργίας.

Κατά τη θεώρηση, του συνενωμένου Δελτίου Αποστολής ή Τ-ΔΑ με το βιβλίο αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, θα γνωστοποιούνται οι αριθμοί των μηχανημάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Είναι δυνατή η θεώρηση περισσότερων σειρών, όσων και των μηχανημάτων ή η εκ των υστέρων γνωστοποίηση του αριθμού νέου μηχανήματος, για το οποίο θα χρησιμοποιηθεί ήδη θεωρημένο στέλεχος.

Η παραπάνω συνένωση πρακτικά είναι δύσκολη και πιθανόν μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε ακραίες περιπτώσεις και παλαιότερα σε περιπτώσεις αντλιών σκυροδέματος.

3α. Επιχείρηση παραγωγής και εμπορίας έτοιμου σκυροδέματος καθώς και κατασκευής τεχνικών έργων

Σε ερώτηση σχετικά με την υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργων από την προαναφερόμενη επιχείρηση το Υπ. Οικ. με το Εγγ. 1089046/660/12-8-1996 αναφέρει τα εξής:

Για το φορτηγό αυτοκίνητο - μπετονιέρα δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου έργων, δεδομένου ότι πρόκειται για απλή μεταφορά.

Όταν αναλαμβάνεται η κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου έργων, για τα μηχανήματα που χρησιμοποιούνται κατά την εκτέλεση των έργων αυτών ανεξάρτητα από το εάν τα υλικά αυτά είναι ή όχι του πελάτη.

Παλαιότερα με την Εγκ. ΠΟΛ. 1219/31-7-1996 είχε γίνει δεκτό ότι η χρήση αντλίας κατά την πώληση σκυροδέματος ακόμα και όταν χρησιμοποιούσαν την αντλία για την πώληση των ειδών που εμπορεύονταν (μπετό) δημιουργούσε υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργων. Η θέση αυτή ανακλήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ. 1132/6-11-2007 και δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργων όταν ο πωλητής του σκυροδέματος χρησιμοποιεί μηχανήμα άντλησης και τοποθέτησης του μπετόν.

3β. Μετακομίσεις επίπλων και σκευών κατοικιών

Οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν την μετακόμιση επίπλων και σκευών κατοικιών χρησιμοποιούν μεταφορικά μέσα καθώς και μηχανήματα έργου (αναβατόρια - γερανοί) για να τοποθετήσουν ή να παραλάβουν τα αγαθά από τα διαμερίσματα. Για τα μηχανήματα έργου αυτά εφόσον αυτά τα εκμεταλλεύονται οι ίδιοι δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο έργων.

4. Πωλήσεις ή μεταφορές αγαθών όπου χρησιμοποιείται και μηχανήμα έργων. Δεν τηρείται βιβλίο έργων

Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1132/6-11-2007 ορίζεται ότι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίου έργων είναι οι εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων (παροχή υπηρεσίας), δηλαδή όταν εργάζονται σε τρίτους έναντι αμοιβής για την προσφορά υπηρεσίας μέσω του μηχανήματος. Π.χ. εκμεταλλευτής εκσκαφέα αναλαμβάνει εκσκαφή οικοπέδου έναντι αμοιβής στην περίπτωση αυτή υποχρεούται να τηρήσει το βιβλίο έργων.

Αντίθετα οι επιτηδευματίες που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και οι οποίοι χρησιμοποιούν τέτοια μηχανήματα για τη διευκόλυνση της διάθεσης των αγαθών που πωλούν ή της εκτέλεσης των υπηρεσιών που έχουν αναλάβει να παράσχουν αντίστοιχα, δεν υποχρεούνται να τηρούν γι' αυτά βιβλίο έργων, αδιάφορα αν λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή ή όχι για τη χρήση των αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων. Π.χ. επιτηδευματίες οι οποίοι έχουν ως αντικείμενο εργασιών την παραγωγή και πώληση σκυροδέματος ή τις μεταφορές αγαθών και οι οποίοι χρησιμοποιούν αυτοκινούμενα μηχανήματα έργων για την παράδοση του σκυροδέματος ή τις μεταφορές των αγαθών αντίστοιχα, δεν υποχρεούνται γι' αυτά σε τήρηση βιβλίου έργων, αδιάφορα αν συμφωνούν με τους πελάτες την

καταβολή ιδιαίτερης αμοιβής για τη χρήση των εν λόγω μηχανημάτων έργων.

Με την ίδια εγκύκλιο ΠΟΛ. 1132/6-11-2007 ορίζεται ότι για λόγους χρηστής διοίκησης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι στους επιτηδευματίες οι οποίοι μέχρι την έκδοση της παρούσας χρησιμοποιούσαν αυτοκινούμενα μηχανήματα έργου για τη διευκόλυνση είτε της διάθεσης των αγαθών που πωλούσαν είτε της εκτέλεσης των υπηρεσιών που είχαν αναλάβει να παράσχουν, ανεξάρτητα αν έλαβαν ή όχι ιδιαίτερη αμοιβή για τη χρησιμοποίησή τους και δεν τηρούσαν βιβλίο έργων ή το τηρούσαν πλημμελώς, εφόσον οι υποθέσεις αυτές εκκρεμούν στις ΔΟΥ, δεν θα επιβάλλεται πρόστιμο για τη μη τήρηση του βιβλίου έργων ή για την πλημμελή τήρηση του.

Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν οι αντλίες σκυροδέματος, τα αναβατόρια και πιθανά άλλα μηχανήματα που χρησιμοποιούνται από οποιαδήποτε επιχείρηση για την πώληση και παράδοση των αγαθών ή τη μεταφορά των αγαθών αντίστοιχα.

Αντίθετα, εάν τα μηχανήματα δεν ανήκουν στην εκμετάλλευση του πωλητή των αγαθών ή του μεταφορέα των αγαθών, αλλά χρησιμοποιούνται έναντι αμοιβής έργου ευκαιριακά από τρίτους, τότε αυτοί ως εκμεταλλευτές μηχανήματος οφείλουν να τηρούν βιβλίο έργου.

4α. Ανάδοχοι, υπεργολάβοι έργων. Βιβλίο έργων

Με την Εγκ. 1206/17-7-96 διευκρινίζεται ότι ο ανάδοχος του έργου δεν έχει σε καμία περίπτωση υποχρέωση τήρησης του βιβλίου έργων, τόσο για τα δικά του μηχανήματα που χρησιμοποιεί, όσο και για τα μηχανήματα που χρησιμοποιούν οι υπεργολάβοι για την εκτέλεση των εργασιών που έχουν αναλάβει.

Ο υπεργολάβος επίσης δεν έχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου έργων για τα μηχανήματα που χρησιμοποιεί για την εκτέλεση των εργασιών κατασκευής του έργου ή τμήματος έργου. Αν όμως η ανάθεση έργου σε υπεργολάβο αφορά παροχή υπηρεσίας (π.χ. εκσκαφές κ.λπ.) η οποία δεν χαρακτηρίζεται ως κατασκευή έργου, τότε υπάρχει υποχρέωση τήρησης του εν λόγω βιβλίου.

4β. Αμοιβή που αναγράφεται στο βιβλίο έργων

Στο βιβλίο έργων των αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων αναγράφεται εκτός των άλλων και το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται. Η συμφωνία δεν είναι υποχρεωτικό να είναι έγγραφη, άρα αναγράφεται, στο βιβλίο αυτό, το ποσό της αμοιβής και όταν η συμφωνία είναι προφορική. Εάν η αμοιβή δεν είναι εκ των προτέρων γνωστή, δεδομένου ότι το βιβλίο έργων ενημερώνεται με την έναρξη του έργου αναγράφεται η πιθανή αμοιβή και η συμφωνούμενη αμοιβή αναγράφεται όταν γίνει γνωστή.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένας εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων που δέχεται έργα από δύο πελάτες την περίοδο από 6 Αυγούστου έως στις 10 Αυγούστου 2002. Συγκεκριμένα, στις 6 Αυγούστου ο πελάτης Καρράς Κωνσταντίνος που διαμένει στο Ν. Ηράκλειο με διεύθυνση Ελπίδος 10 επιθυμεί να γίνουν εκσκαφές οικοδομής στο χώρο της Νίκης 20 στη Ν. Σμύρνη. Οι εκσκαφές ξεκινάνε στις 6 Αυγούστου και τελειώνουν στις 9 Αυγούστου. Ο πελάτης πληρώνει το ποσό των 146 ευρώ ημερησίως. Στις 10 Αυγούστου ο πελάτης Γρηγορίου Απόστολος που διαμένει στο Γαλάτσι με διεύθυνση Θράκης 5 επιθυμεί να γίνει κατεδάφιση στο κτίσμα που βρίσκεται επί της οδού Βάλτου 2 στο Γαλάτσι. Η κατεδάφιση ξεκινά στις 10 Αυγούστου και ώρα 08.40 και τελειώνει στις 12.10 την ίδια μέρα. Ο πελάτης πληρώνει το ποσό των 30 ευρώ ανά ώρα. Οπότε ο εκμεταλλευτής των αυτοκινούμενων μηχανημάτων θα τηρήσει το βιβλίο έργων αυτοκινούμενων μηχανημάτων αναγράφοντας το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, τη διεύθυνση και τη θέση του έργου, το είδος του έργου, την αμοιβή και την χρονολογία ή ώρα έναρξης και λήξης του έργου όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

α/α	Όνοματεπώνυμο ή επωνυμία Διεύθυνση	Διεύθυνση και Θέση Έργου	Είδος Έργου	Αμοιβή	Χρονολογία ή ώρα		ΑΠΥ ¹ Αριθμός Αξία	Παρατηρήσεις
					Έναρξης	Λήξης		
1	Καρράς Κωνσταντίνος Ελπίδος 10 Ν. Ηράκλειο	Νίκης 20 Ν. Σμύρνη	Εκσκαφές οικοδομής	€ 146 ημερησίως	6/8/02	9/8/02		
2	Γρηγορίου Απόστολος Θράκης 5 Γαλάτσι	Βάλτου 2 Γαλάτσι	Κατεδάφιση	€ 30 την ώρα	10/8/02 08.40	12.10		
3								

1. 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 μηχανογραφικά τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 1137/7-4-2000).

15. ΒΙΒΛΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ

A. Γενικά

Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων υποχρεούται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτωση ιη να τηρεί από 1/1/200 βιβλίο κίνησης οχημάτων. Η υποχρέωση δεν καταλαμβάνει τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing).

B. Τρόπος τήρησης. Χρόνος ενημέρωσης

Τηρείται σε μερίδες ανά όχημα με αναγραφή του είδους του οχήματος και του αριθμού κυκλοφορίας του.

Κάθε μερίδα πρέπει να ενημερώνεται άμεσα με την αναχώρηση και με την άφιξη του οχήματος, ανεξάρτητα από το σκοπό κίνησης του οχήματος. Δηλαδή το βιβλίο πρέπει να ενημερωθεί σε κάθε περίπτωση κίνησης όπως ενοικίαση, μετακίνηση του σε άλλη εγκατάσταση, στο συνεργείο κ.λπ.

Με την αναχώρηση του οχήματος στο βιβλίο καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη ή άλλου προσώπου προς το οποίο πηγαίνει το αυτοκίνητο (π.χ. συνεργείο), η ημερομηνία και η ώρα αναχώρησης του αυτοκινήτου. Με την άφιξη του οχήματος καταχωρούνται η ημερομηνία και η ώρα της επιστροφής (λήξη της μίσθωσης κλπ), καθώς και ο τόπος της επιστροφής, εάν αυτό παραδίδεται σε άλλη εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Σημειώνεται ότι το κάθε όχημα παρακολουθείται ανάλογα σε μια ή περισσότερες εγκαταστάσεις στις περιπτώσεις που αυτό μισθώνεται από τη μία και επιστρέφεται - παραδίδεται στην άλλη.

Ειδικά η υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου αυτού για κάθε όχημα άρχισε από 1/1/2003 (άνοιγμα μερίδας) με την πρώτη κίνηση του οχήματος (μίσθωση, άφιξη, αναχώρηση) από την ημερομηνία αυτή και μετά. Μπορούσε όμως το άνοιγμα των μερίδων να γινόταν και ταυτόχρονα κατά την 1.1.2003 για όλα τα αυτοκίνητα.

Ειδικά για τα αυτοκίνητα κ.λπ. για τα οποία υπάρχει διαρκής μίσθωση το βιβλίο μπορούσε να ενημερωθεί (άνοιγμα μερίδας) κατά την έναρξη της υποχρέωσης μέχρι την 28.2.2003. Η μερίδα αυτή που τηρείται για τα αυτοκίνητα με διαρκή μίσθωση ενημερώνεται μόνο με την έναρξη και τη λήξη της μίσθωσης και δεν ενημερώνεται με τις λοιπές κινήσεις που λαβαίνουν χώρα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης (π.χ. σέρβις κ.λπ.).

Με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1271/02 διευκρινίζεται ότι οι θέσεις στάθμευσης των

αυτοκινήτων (πάρκινγκ κ.λπ.) που βρίσκονται πλησίον της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου (υποκατάστημα - έδρα) και εφόσον είναι ευχερής και σε εύλογο χρόνο η πρόσβαση σε αυτούς δεν αντιμετωπίζονται ως ιδιαίτερη εγκατάσταση για την τήρηση του βιβλίου κίνησης οχημάτων, αλλά τα οχήματα αυτά παρακολουθούνται στο κατάστημα που ανήκει ο συγκεκριμένος χώρος.

Γ. Χρόνος εκτύπωσης

Όταν τηρείται μηχανογραφικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 § 6 όπως ισχύουν, μπορεί να εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, με την προϋπόθεση ότι θα είναι δυνατή η άμεση εκτύπωση αυτού όταν ζητηθεί από τον έλεγχο.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1271/02 δόθηκε η ευχέρεια τα δεδομένα του αντί να εκτυπώνονται σε θεωρημένα έντυπα, να εγγράφονται στο χρόνο της εκτύπωσης τους σε θεωρημένο οπτικό δίσκο (CD ROM) τεχνολογίας WORM, «CD Βιβλίου κίνησης οχημάτων» ΚΩΔ TAXIS 290. Η σήμανση του οπτικού αυτού δίσκου γίνεται με ανάλογο τρόπο όπως και ο οπτικός δίσκος εγγραφής του βιβλίου αποθήκης. Βλέπε άρθρο 24 και θέματα αυτού.

Δ. Τρόπος έκδοσης στοιχείων

Οι επιτηδευματίες που διατηρούν επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, από 1.1.2003, ως πρόσωπα υπαγόμενα στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/03, εκδίδουν υποχρεωτικά και σε κάθε περίπτωση (προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες) αθεώρητες ΑΠΥ, με την υποχρέωση καταχώρησης του α/α της ΑΠΥ και της αξίας αυτής, μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας έκδοσης της, στο βιβλίο κίνησης οχημάτων.

Διευκρινίζεται ότι από 1,1.2003, μετά από τη θέσπιση της υποχρέωσης τήρησης του βιβλίου αυτού και τη μη θεώρηση των ΑΠΥ θα εκδίδεται αθεώρητο και το συνενωμένο στοιχείο «ΑΠΥ - Μισθωτήριο συμβόλαιο». Επίσης δεν θα θεωρείται και το μισθωτήριο συμβόλαιο ακόμη και ως ιδιαίτερο έντυπο, αφού τα βασικά δεδομένα του εμπεριέχονται στο θεωρημένο βιβλίο κίνησης οχημάτων.

1α. Αντιμετώπιση πρακτικών προβλημάτων τήρησης του βιβλίου κίνησης οχημάτων

Στη συνέχεια του προηγούμενου θέματος (1) σημειώνουμε ότι με το έγγραφο 1018766/216/25-2-03 προς την Πανελλήνια Ομοσπονδία Γραφείων Ενοικίασης Οχημάτων δόθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις για την τήρηση του βιβλίου κίνησης οχημάτων.

Ειδικότερα:

i. Τήρηση του βιβλίου κίνησης οχημάτων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων ή σε Γ' κατηγορίας

Για το πρώτο διάστημα εφαρμογής της υποχρέωσης (1/1-28/2/03) επιτράπηκε με την Εγκ. ΠΟΛ. 1288/24-12-2002 η καταχώρηση της κίνησης των ενοικιαζομένων οχημάτων να γίνεται σε ιδιαίτερες στήλες στο θεωρημένο χειρόγραφο ή μηχανογραφικό βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Τυχόν καταχωρήσεις των δεδομένων του βιβλίου κίνησης οχημάτων με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο για το διάστημα 1/1 - 28/2/03, καθώς και η καταχώρηση σε θεωρημένα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα βιβλίων της τρίτης κατηγορίας δεν θα επισύρουν πρόστιμο, θεωρούμενες ως μικροπαρατυπίες.

ii. Τρόπος τήρησης βιβλίου κίνησης ενοικιαζομένων οχημάτων

Τηρείται σε μερίδες ανά όχημα σε χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα χωρίς να είναι απαραίτητο να εκτυπώνεται μία σελίδα ανά όχημα.

Διευκρινίζεται ότι επί μηχανογραφικής τήρησης του τα αυτοκίνητα τα οποία δεν κινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα δεν απαιτείται να εκτυπώνονται ή να ενταμιεύονται σε CD-ROM.

iii. Τόπος τήρησης

Για κάθε όχημα τηρείται μία μερίδα σε κάθε εγκατάσταση του επιτηδευματία (έδρα ή υποκατάστημα) εφόσον από αυτή μισθώνεται ή αποστέλλεται ή επιστρέφεται σε αυτήν κ.λπ. το όχημα.

Δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης χωριστού βιβλίου σε χώρους στάθμευσης (πάρκινγκ) που χρησιμοποιεί η επιχείρηση (ίδιες ή τρίτων).

iv. Περιεχόμενο - δεδομένα του βιβλίου κίνησης οχημάτων

Με κάθε αναχώρηση του οχήματος (λόγω μίσθωσης, αποστολή σε άλλη εγκατάσταση, αποστολή σε τρίτο, μακρινό πάρκινγκ κ.λπ.) καταχωρούνται στη μερίδα του οχήματος κατά περίπτωση:

α) Τα στοιχεία του μισθωτή ή του τρίτου προσώπου ή της εγκατάστασης (έδρα ή υποκατάστημα ή μακρινό πάρκινγκ κ.λπ.) ή του τόπου (π.χ. ξενοδοχεία, σταθμοί, λιμάνια κ.λπ.) για την οποία προορίζεται. Επί μίσθωσης μπορεί αντί των στοιχείων του μισθωτή να καταχωρείται ο α/α του μισθωτηρίου συμβολαίου με την προϋπόθεση ότι αυτό τηρείται συνενωμένο με την ΑΠΥ και επιδεικνύεται στον έλεγχο άμεσα όταν ζητηθεί.

β) Το ποσό που συμφωνείται σε ημερήσια ή ωριαία βάση ή εφάπαξ ανάλογα με τη συμφωνία. Τυχόν επιβαρύνσεις στον πελάτη με τη λήξη της μίσθωσης (ζημιές κ.λπ.) δεν καταχωρούνται υποχρεωτικά.

γ) Η ώρα και η ημερομηνία της αναχώρησης.

δ) Η αιτιολογία (μίσθωση, αποστολή σε συνεργείο, αεροδρόμιο, ξενοδοχείο, ιδιόχρηση κ.λπ.). Επί αποστολής σε χώρους αεροδρομίων κ.λπ. για πιθανή μίσθωση ως αιτιολογία αναγράφεται «πιθανή μίσθωση». Σε περίπτωση καθ' οδόν αλλαγής του τόπου προορισμού όταν αυτός είναι «προσωρινός», όπως αεροδρόμια, ξενοδοχεία, λιμάνια κ.λπ. δεν απαιτείται να γίνεται ιδιαίτερη παρατήρηση, εφόσον είναι δυνατόν να υποδειχθεί στον έλεγχο ο χώρος που βρίσκεται το αυτοκίνητο.

Δεν γίνεται καμία καταχώρηση:

α) για την αναχώρηση του αυτοκινήτου σε θέσεις στάθμευσης των αυτοκινήτων (πάρκινγκ κ.λπ.) που βρίσκονται πλησίον της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου.

β) για την βραχύχρονη απομάκρυνση του αυτοκινήτου (πρατήριο βενζίνης, πλυντήριο, δοκιμή κ.λπ.) εφόσον σε εύλογο χρόνο μπορούν να επανέλθουν στην εγκατάσταση που αφορούν όταν ζητηθεί από τον έλεγχο.

Με την άφιξη του οχήματος (λόγω λήξης της μίσθωσης, παραλαβή από άλλη εγκατάσταση, από συνεργείο κ.λπ.) καταχωρείται:

α) Η ημερομηνία και η ώρα της άφιξης. Η ώρα της άφιξης όπως και η ώρα της αναχώρησης καταχωρούνται, μόνο επί μίσθωσης του αυτοκινήτου με συμφωνούμενη ωριαία αμοιβή.

β) Ο τόπος επιστροφής. Καταχωρείται στη μερίδα της επαγγελματικής εγκατάστασης από την οποία αναχώρησε το όχημα για οποιοδήποτε λόγο, όταν είναι διάφορος από αυτή, ο τόπος επιστροφής μπορεί να είναι και εκτός ίδιας επαγγελματικής εγκατάστασης όπως ξενοδοχεία, σταθμοί, στο δρόμο κ.λπ. Όταν ο τόπος επιστροφής (πάρκινγκ, κ.λπ.) είναι πλησίον της επαγγελματικής εγκατάστασης από την οποία αναχώρησε το όχημα και είναι ευχερής η πρόσβαση σε αυτόν δεν καταχωρείται ο τόπος αυτός (πάρκινγκ).

Σε περίπτωση μετακίνησης του αυτοκινήτου από τον αναγραφόμενο «προσωρινό» τόπο επιστροφής (όπως ξενοδοχείο, αεροδρόμιο, σταθμοί, λιμάνια) σε άλλο επίσης «προσωρινό τόπο» δεν γίνεται καμία νέα καταχώρηση εφόσον μπορεί να υποδειχθεί στον έλεγχο ο «νέος» τόπος επιστροφής.

Επίσης καταχωρείται σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ. 1083/03 ο αύξων αριθμός και η αξία της ΑΠΥ εντός της επομένης της έκδοσης της.

v. Χρόνος ενημέρωσης

Ενημερώνεται άμεσα με την άφιξη ή την αναχώρηση του οχήματος. Με την αναχώρηση του οχήματος καταχωρούνται τα δεδομένα που αφορούν την αναχώρηση και με την άφιξη τα δεδομένα που αφορούν την επιστροφή του. Ορισμένα από τα δεδομένα αυτά, όταν το γεγονός της αναχώρησης ή της άφιξης λαβαίνει χώρα εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης, μπορεί να καταχωρούνται εντός της επομένης του γεγονότος με ημερομηνία όμως την πραγματική ημερομηνία.

vi. Υπόδειγμα βιβλίου

Το αναφερόμενο στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1271/02 υπόδειγμα τήρησης του βιβλίου κίνησης οχημάτων είναι ενδεικτικό, όπως εξάλλου και όλα τα υποδείγματα και ως εκ τούτου αυτό μπορεί να τηρηθεί και με άλλη γραμμογράφηση αρκεί να προκύπτουν από αυτό όλα τα δεδομένα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω μια επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων που κατέχει ένα όχημα με πινακίδες ΥΙΖ 1636. Ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης Β. Βασιλείου που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Πατησίων 230 παίρνει το όχημα και το πηγαίνει στο συνεργείο για επισκευή στις 2 Ιανουαρίου του 2003 και ώρα 10 πμ. Το όχημα παραδίδεται στο υποκατάστημα της επιχείρησης που βρίσκεται επί της οδού Π. Ράλλη 16 στις 10 Ιανουαρίου. Στη συνέχεια το υποκατάστημα επιστρέφει το όχημα στα κεντρικά στις 11 Ιανουαρίου και ώρα 9 πμ. Στις 11 Ιανουαρίου και ώρα 10 πμ ο Γ. Γεωργίου που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Ιουλιανού 50 εκμισθώνει το όχημα με το ποσό των 60 ευρώ ανά μέρα και το επιστρέφει στα κεντρικά στις 15 Ιανουαρίου και ώρα 10 πμ δίνοντας το ποσό των 240 ευρώ με ΑΠΥ 3. Την ίδια μέρα και ώρα 11 πμ ο Δ. Δημητρίου που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Αχαρνών 30 εκμισθώνει το όχημα με το ποσό των 6 ευρώ ανά ώρα και το επιστρέφει την ίδια μέρα στις 6 μμ στο υποκατάστημα που βρίσκεται επί της οδού Π. Ράλλη 16 και πληρώνει το ποσό των 42 ευρώ με αριθμό ΑΠΥ 15. Στις 20 Ιανουαρίου και ώρα 10 ο Πμ το όχημα επιστρέφει από το υποκατάστημα στα κεντρικά. Οπότε ο εκμεταλλευτής της επιχείρησης τηρεί το βιβλίο κίνησης οχημάτων αναγράφοντας στη μερίδα του αυτοκινήτου τα στοιχεία του μισθωτή ή του άλλου προσώπου, την διεύθυνσή του, την αιτιολογία, την ημερομηνία και την ώρα αναχώρησης του οχήματος, το μίσθωμα, την ημερομηνία και την ώρα επιστροφής του οχήματος, το είδος εγκατάστασης και την διεύθυνση του τόπου επιστροφής και τον αριθμό ΑΠΥ σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε κίνηση του οχήματος όπως φαίνεται παρακάτω.

Υπόδειγμα Βιβλίου Κίνησης Οχημάτων

Μερίδα αυτοκινήτου: YIZ 1636

Μισθωτής ή άλλο πρόσωπο		Αιτιολογία	Χρόνος αναχώρησης		Μίσθωμα	Χρόνος επιστροφής		Τόπος επιστροφής		α/α & αξία ΑΠΥ
Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση		Ημερομ.	Ώρα		Ημερομ.	Ώρα	Είδος εγκατ.	Διεύθ.	
Β. Βασιλείου	Πατησίων 230 Αθήνα	Συνεργείο	2/1/03	10.00	-	10/1/03	-	Υποκ/μα	Π. Ράλλη 16	-
-	-	Από υποκ/μα	-	-	-	11/1/03	9.00	-	-	-
Γ. Γεωργίου	Ιουλιανού 50 Αθήνα	Μίσθωση	11/1/03	10.00	60 ευρώ ανά ήμερα	15/1/03	10.00	-	-	3/15-1-03 ευρώ 240
Δ. Δημητρίου	Αχαρνών 30 Αθήνα	Μίσθωση	15/1/03	11.00	6 ευρώ ανά ώρα	15/1/03	18.00	Υποκατά- στημα	Π. Ράλλη 16	15/15-1-03 ευρώ 42
-	-	Από υποκα- τάστημα				20/1/03	10.00			

16. ΒΙΒΛΙΟ ΕΝΤΟΛΩΝ

1. Γενικά

Ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων υποχρεώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτωση ιθ (όπως αυτή τέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 18 του ν. 3052/02), σε τήρηση, από 1/1/2003, θεωρημένου βιβλίου ή διπλότυπου θεωρημένου δελτίου εντολών.

Ουσιαστικά δηλαδή το δελτίο εντολών που τηρούσαν ατύπως θα το τηρούν πλέον από 1-1-2003, υποχρεωτικά και θεωρημένο.

Εάν ένας μεσίτης διενεργεί και άλλες μεσιτείες δεν έχει υποχρέωση γι' αυτές, αφού το βιβλίο ή δελτίο εντολών τηρείται μόνο για τις εντολές αγοράς ή πώλησης ή ενοικίασης ακινήτων.

Τρόπος τήρησης

Με τη λήψη της εντολής στο βιβλίο ή στο διπλότυπο δελτίο εντολών καταχωρούνται:

α) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εντολέα. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο εντολέας λειτουργεί για λογαριασμό τρίτου (στο όνομα του οποίου θα εκδοθεί η ΑΠΥ) πρέπει στο βιβλίο ή δελτίο εντολών να καταχωρηθούν και τα στοιχεία του τρίτου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και διεύθυνση).

β) Η χρονολογία της εντολής. Διευκρινίζεται ότι ο τρόπος μεταβίβασης της εντολής δεν επηρεάζει την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου ή δελτίου εντολών (π.χ. γραπτή, προφορική, με τηλεομοιοτυπία (FAX) ή ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (e-mail)).

γ) Το είδος π.χ. πώληση οικοπέδου, αγορά κτιρίου, πώληση αγροτεμαχίου, ενοικίαση οικίας κ.λπ.

δ) Η διεύθυνση του ακινήτου. Εάν η διεύθυνση δεν υπάρχει γιατί αυτό αναζητείται για αγορά ή για μίσθωση αναγράφεται η επιθυμητή περιοχή. Επίσης γενικότερα αναγράφεται η περιοχή όταν δεν υπάρχει διεύθυνση.

ε) Τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου. Εάν αυτά δεν είναι γνωστά τότε αναγράφονται κατά προσέγγιση.

στ) Η συμφωνούμενη αμοιβή. Διευκρινίζεται ότι η αμοιβή μπορεί να αφορά συγκεκριμένο μέγεθος ή ποσοστό επί της αξίας του ακινήτου.

ζ) Η χρονολογία ολοκλήρωσης της εντολής.

η) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου (αγοραστή ή πωλητή ή μισθωτή ή εκμισθωτή κατά περίπτωση).

Στο βιβλίο εντολών μπορεί να καταχωρούνται χωριστά οι εντολές αγοράς και οι εντολές πώλησης.

Επιπλέον των ανωτέρω στοιχείων, καταχωρείται ακόμη ο αριθμός και η αξία της ΑΠΥ εντός της επομένης από την έκδοση της. Οι αποδείξεις αυτές από 1/1/03 εκδίδονται αθεώρητες για τις εντολές εκείνες για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου. Για τις λοιπές εντολές που δεν αφορούν διαμεσολάβηση σε ακίνητα και δεν υποχρεούνται σε ενημέρωση θεωρημένου βιβλίου ή δελτίου εντολών, συνεχίζουν να εκδίδουν θεωρημένες ΑΠΥ, πράγμα που σημαίνει ότι πρέπει να τηρούν δύο σειρές ΑΠΥ.

Οι εντολές που έχουν ληφθεί πριν την 1.1.2003 παρασχέθηκε η δυνατότητα με την Εγκ. ΠΟΛ. 1271/12-12-02 να καταχωρηθούν στο βιβλίο εντολών ή να εκδοθούν δελτία εντολών μέχρι την 31.3.2003, με την ένδειξη ότι αφορά παλαιά εντολή (πριν την 1.1.2003) (Εγκ. ΠΟΛ. 1271/02). Μπορεί να καταχωρηθούν μόνο οι παλαιές εντολές οι οποίες κρίνονται ενεργές κατά την 1.1.2003, με την προϋπόθεση ότι εφόσον ληφθεί εντολή «ενεργοποίησης» παλαιάς εντολής που δεν έχει καταχωρηθεί τότε, θα πρέπει να γίνει σχετική καταχώρηση αυτής ως νέας.

Στις περιπτώσεις που λαμβάνονται εντολές εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης (κεντρικό ή υποκατάστημα) του μεσίτη, η καταχώρηση στο βιβλίο ή δελτίο εντολών μπορεί να διενεργείται, εντός της επομένης από την επιστροφή του στην επαγγελματική εγκατάσταση.

2. Βιβλίο εντολών. Εντολές που καταχωρούνται - Συμφωνούμενο ποσό - Περιγραφή ακινήτου

- Εντολές που καταχωρούνται: Καταχωρούνται όλες οι εντολές που λαμβάνονται προφορικές, γραπτές, τηλεφωνικές κ.λπ. Δεν απαιτείται να καταχωρούνται τα στοιχεία των ακινήτων για τα οποία δεν έχουν ληφθεί εντολές και χρησιμοποιούνται ως υλικό αρχείου προς εξυπηρέτηση των αναγκών του μεσιτικού γραφείου.

- Συμφωνούμενο ποσό: Καταχωρείται το ποσό που συμφωνείται με τη λήψη της εντολής. Όταν η αμοιβή καταβάλλεται στο σύνολο της από τον αντισυμβαλλόμενο τότε αντί συμφωνούμενου ποσού αναγράφεται σχετική παρατήρηση «καταβολή από τον αντισυμβαλλόμενο».

- Περιγραφή ακινήτου: Καταχωρείται το είδος, η περιοχή και τα τετραγωνικά μέτρα του ζητούμενου ακινήτου, με βάση την εντολή. Δεν καταχωρούνται τα ακίνητα τα οποία επιδεικνύονται στον εντολέα μέχρι την ολοκλήρωση της εντολής. Τα τετραγωνικά μέτρα

του «ζητούμενου ακινήτου» που καταχωρούνται μπορεί να είναι διαφορετικά από τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου ολοκλήρωσης της εντολής.

Όταν το ύψος της αμοιβής δεν είναι γνωστό με τη λήψη της εντολής τότε καταχωρείται σχετική παρατήρηση στο βιβλίο εντολών. Όταν γίνει γνωστό το ποσό τότε καταχωρείται στο βιβλίο εντολών όχι όμως αργότερα από την ημερομηνία της ολοκλήρωσης της εντολής.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένας μεσίτης στην Αθήνα που δέχεται εντολές από 4 πελάτες – εντολείς την περίοδο από 10 Φεβρουαρίου έως 22 Μαρτίου του 2003. Συγκεκριμένα, στις 10 Φεβρουαρίου ο Ι. Κορρές που κατοικεί στο Γαλάτσι με διεύθυνση Κορίνης 28 δίνει εντολή στον μεσίτη για την πώληση ενός διαμερίσματός του 100 τετραγωνικών μέτρων που βρίσκεται επί της οδού Νάξου 3 στο Γαλάτσι και συμφωνείται ο μεσίτης να πάρει το 1% της αξίας του από τον αγοραστή. Στις 11 Φεβρουαρίου ο Ν. Χατζόπουλος που κατοικεί στο Γαλάτσι με διεύθυνση Πλάτωνος 15 δίνει εντολή στον μεσίτη για αγορά διαμερίσματος 50 τετραγωνικών μέτρων που βρίσκεται επί της οδού Κορωνίδος 12 στο Γαλάτσι και συμφωνείται ο μεσίτης να πάρει το ποσό των 500 ευρώ. Το διαμέρισμα αγοράζεται στις 28 Φεβρουαρίου έναντι του ποσού των 10.500 ευρώ. Στις 19 Μαρτίου ο Γ. Χωριανόπουλος που διαμένει στον Μαραθώνα με διεύθυνση Θράκης 20 δίνει στον μεσίτη εντολή για την αγορά οικοπέδου 500 τετραγωνικών μέτρων στην περιοχή Λίβισι στη Ν. Μάκρη και συμφωνείται να πάρει ο μεσίτης το 2% επί της αξίας του οικοπέδου. Στις 22 Μαρτίου η Ν. Γκιώνη που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Ηραίου 20 δίνει εντολή στον μεσίτη για εκμίσθωση διαμερίσματος 80 τετραγωνικών μέτρων που βρίσκεται επί της οδού Απόλλωνος 15 στη Ν. Ιωνία και συμφωνείται να πάρει ο μεσίτης το ποσό των 100 ευρώ. Στις 25 Μαρτίου η εντολή ακυρώνεται από τον εντολέα. Οπότε ο μεσίτης θα τηρήσει το βιβλίο εντολών αναγράφοντας την ημερομηνία που δέχεται την εντολή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εντολέα, το είδος της εντολής, τη διεύθυνση για την οποία αναφέρεται η εντολή τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου, το συμφωνηθέν ποσό που θα λάβει ο μεσίτης, την ημερομηνία ολοκλήρωσης της εντολής και την αξία της εντολής σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε εντολή όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΝΤΟΛΩΝ

α/α	Ημερομηνία	Στοιχεία εντολέα		Είδος	Δ/νση	Τετρ.	Συμφων.	Ημ/νία	Αντισυμβαλλόμενος		α/α
		Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση						Όνομ/νο	Δ/νση	
1	10/2/03	Ι. Κορρές	Κορίνης 28 Γαλάτσι	Πώληση Διαμερί- σματος	Νάξου 3 Γαλάτσι	100	1 % από τον αγο- ραστή				
2	11/2/03	Ν. Χατζόπουλος	Πλάτωνος 15 Γαλάτσι	Αγορά Διαμ/τος	Κορωνίδος 12 Γαλάτσι	50	500 ευρώ	28/2			10.500 ευρώ
3	19/3/03	Γ. Χωριανόπουλος	Θράκης 20 Μαραθώνας	Αγορά οι- κοπέδου	Ν. Μάκρη περιοχή: Λίβισι	500	2% επί της αξίας				
4	22/3/03	Ν. Γκιώνη	Ηραίου 20 Αθήνα	Εκμίσθω- ση Διαμε- ρίσματος	Απόλλωνος 15 Ν. Ιωνία	80	100 ευρώ	25/3	Ακύρωση εντολής		

Σημείωση: Υπάρχει η άποψη ότι οι μεσίτες οργανωτικά πρέπει να συνεχίσουν να εκδίδουν, θεωρημένο πλέον, το Δελτίο Εντολών 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.

17. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

A. Γενικά

Το βιβλίο αυτό αν και για πρώτη φορά (από 1/7/92), αναφέρεται στις διατάξεις του ΚΒΣ, 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 τήρηση του, η πλημμελής τήρηση του θα επιφέρει και τις κυρώσεις του ΚΒΣ, 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.

B. Τρόπος τήρησης

Τα βιβλία αυτά τηρούνται εξωλογιστικά, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά.

Γ. Βιβλίο επενδύσεων στα τρίτης κατηγορίας βιβλία.

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

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

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

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

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

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

Δ. Βιβλίο επενδύσεων στα πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας βιβλία

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του .

Κώδικα αυτού τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο

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

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

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

Ε. Χρόνος ενημέρωσης

Ο χρόνος ενημέρωσης 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.

ΣΤ. Χρόνος θεώρησης

Όλα τα βιβλία θεωρούνται πριν από τη χρησιμοποίησή τους. Συνεπώς το βιβλίο επενδύσεων μπορεί να θεωρείται έως και την προθεσμία ενημέρωσης του.

Ζ. Τρόπος τήρησης του λογαριασμού παραγωγικών επενδύσεων

Τηρείται για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Παρασχέθηκε όμως η δυνατότητα 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 κ.λπ.).

Όσον αφορά τα λοιπά πάγια (μηχανήματα κ.λπ.) μπορεί να παρακολουθούνται κατά ομοειδείς κατηγορίες, εφόσον γι' αυτά τηρούνται ξεχωριστές μερίδες στο μητρώο παγίων στο οποίο παρακολουθείται για κάθε πάγιο χωριστά και η ενεργούμενη αφορολόγητη έκπτωση.

Η. Το βιβλίο επενδύσεων δεν τηρείται όταν δεν διενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

Το βιβλίο επενδύσεων τηρείται από τους επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

Όταν ένας επιτηδευματίας πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις, αλλά δεν

διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αφορολόγητα αποθεματικά δεν έχει υποχρέωση να τηρήσει βιβλίο επενδύσεων.

Επίσης το ίδιο έχει γίνει δεκτό όταν σε μια επένδυση επιχορηγείται το επιτόκιο και δεν διενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

Δηλαδή, γενικά σε κάθε περίπτωση το βιβλίο επενδύσεων κατά τον ΚΒΣ δεν τηρείται εάν η επιχείρηση πραγματοποιεί επενδύσεις και λαμβάνει διάφορες επιχορηγήσεις, αλλά δεν πραγματοποιεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αφορολόγητα αποθεματικά, γιατί οι διατάξεις εν προκειμένω επιδιώκουν την παρακολούθηση και μόνο των αφορολόγητων ποσών.

Θ. 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 τήρησης 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, προϋπόθεση αναγνώρισης του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, γιατί μέσω αυτού παρακολουθείται το αποθεματικό, αλλά και οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται για την κάλυψη του. Άρα, όταν δεν τηρείται το βιβλίο αυτό δεν αναγνωρίζεται το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του ν. 1882/89.

Ι. Τήρηση συνενωμένου βιβλίου επενδύσεων και Μητρώου Παγίων

Το βιβλίο επενδύσεων μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το Μητρώο Παγίων και να θεωρείται.

Ια. 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 κ.λπ., 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 τη μεσολάβηση, κατά την εισαγωγή, τράπεζα ή υποκατάστημα αυτής.

αβ) 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 αβ).

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:

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

εβ) Πιστοποιητικό κατάθεσης του Πρωτοδικείου στο οποίο έχει καταχωρηθεί η καταρτισθείσα σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

εγ) 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 ΚΦΣ. και πραγματοποιούν από 1 Ιουλίου 1990 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004 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 πώλησης 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.

ii) 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 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 πώλησης 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 αναφέρεται 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.

18. ΒΙΒΛΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ (ΠΟΡΤΑΣ)

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 10 περίπτ. β', όπως ισχύουν από 1-1-2003, το βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) των ξενοδοχείων κ.λπ. πρέπει να ενημερώνεται με την πιθανή ημερομηνία αναχώρησης του πελάτη κατά την ώρα εισόδου (άφιξη) του πελάτη. Σε περίπτωση που η πραγματική ημερομηνία αναχώρησης δεν συμπίπτει με την αναγραφόμενη πιθανή ημερομηνία αναχώρησης του τότε γίνεται σχετική παρατήρηση στο βιβλίο πελατών με αναγραφή της ημερομηνίας αναχώρησης.

Σε περίπτωση αλλαγής της ημερομηνίας αναχώρησης διενεργείται σχετική καταχώρηση με τη νέα ημερομηνία αναχώρησης.

Ουσιαστικά πλέον στο βιβλίο πόρτας απαιτούνται δύο στήλες, μια για την κατ' αρχήν αναγραφόμενη πιθανή ημερομηνία αναχώρησης, η οποία θα συμπληρώνεται με την άφιξη και δήλωση του πελάτη και μια για την αναχώρηση, η οποία θα συμπληρώνεται με την αναχώρηση.

Παρέλκει η καταχώρηση της ημερομηνίας αναχώρησης (πραγματική) όταν αυτή συμπίπτει με την αναγραφόμενη πιθανή ημερομηνία αναχώρησης.

Σημειώνεται ότι μέχρι την 31/12/2002 αναγραφόταν η ημερομηνία αναχώρησης του πελάτη μόνο κατά την αναχώρηση του.

2. Έννοια είδους κατασκηνωτικού μέσου και μεταφορικού μέσου για τους εκμεταλλευτές κάμπινγκ

Ο εκμεταλλευτής του κάμπινγκ πρέπει να περιγράψει στο βιβλίο και το είδος του κατασκηνωτικού μέσου των πελατών, ανάλογα με τη διαφοροποίηση της τιμής (μεγάλη σκηνή, μικρή σκηνή, τροχόσπιτο, τροχοσκηνή κ.λπ.) καθώς και το είδος του μεταφορικού μέσου (αυτοκίνητο, φορτηγό, μοτοσυκλέτα κ.λπ.).

3. Παιδικές κατασκηνώσεις - Μη τήρηση βιβλίου πόρτας

Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου πόρτας, για τις παιδικές κατασκηνώσεις με την προϋπόθεση ότι η κατασκήνωση δεν λειτουργεί ως κάμπινγκ.

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

Όταν η αμοιβή καθορίζεται εφάπαξ, στην αρχή της σαιζόν, ανεξαρτήτως των ατόμων, των διανυκτερεύσεων, της παροχής ρεύματος κ.λπ., η ενημέρωση του βιβλίου πελατών

(πόρτας) γίνεται με το κλείσιμο της συμφωνίας και όχι πέραν από τον χρόνο έναρξης της παροχής υπηρεσίας. Στο βιβλίο αυτό αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου, το συμφωνούμενο ποσό και η χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας.

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

5. Επιπλωμένα διαμερίσματα. Πότε υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου πόρτας και πότε δεν υπάρχει

Κατά την κρατούσα στη Νομική Επιστήμη άποψη, ξενοδόχος θεωρείται αυτός που κατ' επάγγελμα παρέχει κατάλυμα σε πελάτες, στους οποίους, εκτός από την παραχώρηση των δωματίων, αναλαμβάνει και τις φροντίδες περιποίησής τους, δηλαδή την παροχή σ' αυτούς και ορισμένων υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνεται η καθαριότητα του δωματίου, των κοινόχρηστων χώρων, η παροχή λευκών ειδών, η επιμέλεια της τακτοποίησης των κλινών κλπ.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, επιχειρήσεις ή ιδιώτες που κατ' επάγγελμα νοικιάζουν επιπλωμένα δωμάτια σε πελάτες και αναλαμβάνουν ταυτόχρονα και τη συστηματική παροχή υπηρεσιών περιποίησης τους, θεωρούνται ξενοδοχειακές μονάδες, ανεξάρτητα από το αν αυτές είναι εφοδιασμένες με νόμιμη άδεια λειτουργίας από τον ΕΟΤ ή αν είναι γραμμένες στο Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο ή αν οι τιμές τους υπόκεινται ή όχι σε έλεγχο από την αρμόδια υπηρεσία.

Το εισόδημα που αποκτάται στις παραπάνω περιπτώσεις είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή) και οι εκμισθωτές των δωματίων έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο πελατών (πόρτας) και έκδοσης θεωρημένων ΑΠΥ. - Αντίθετα, αν οι παραπάνω επιχειρήσεις ή ιδιώτες ενοικιάζουν επιπλωμένα δωμάτια χωρίς να παρέχουν στους πελάτες τους και τις απαραίτητες υπηρεσίες του ξενοδοχείου, το εισόδημα που αποκτούν προέρχεται αποκλειστικά από την εκμίσθωση οικοδομών (Α' πηγή) και δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων των στοιχείων του ΚΒΣ.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που επιχειρήσεις ή ιδιώτες ενοικιάζουν επιπλωμένα δωμάτια ή διαμερίσματα χωρίς να παρέχουν υπηρεσίες έχουν υποχρέωση ανεξάρτητα από το χρόνο που διαρκεί η μίσθωση τους να καταθέτουν στη ΔΟΥ φορολογίας τους προς θεώρηση τα μισθωτήρια μέσα σε 30 ημέρες από τη σύνταξη τους.

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

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

Η αναγραφή του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας του τουριστικού γραφείου ή της επιχείρησης και το ονοματεπώνυμο του ενοίκου, κατ' εντολή του οποίου διαμένει (ο ένοικος) στο ξενοδοχείο κ.λπ., προβλέπεται από 1-4-1998 ρητά από τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθρου 10.

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

7. Υπηρεσίες και προσφορά φαγητού «πακέτο» σε πελάτες ξενοδοχείων κ.λπ.

Όταν εξυπηρετούνται οι πελάτες του ξενοδοχείου στους διάφορους κλάδους (εστιατόρια, μπαρ κλπ.) και εφόσον προσφέρονται υπηρεσίες «πακέτο» δεν εκδίδονται ιδιαίτερες αποδείξεις από τον κάθε κλάδο, αλλά ολόκληρο το ποσό του «πακέτου» γράφεται στην τελική απόδειξη που θα εκδοθεί και για τον ύπνο.

Από τη διοικητική πρακτική αυτό γίνεται δεκτό, με την προϋπόθεση όμως στο βιβλίο πόρτας να έχει σημειωθεί ότι ο πελάτης πληρώνει μόνο ύπνο ή ύπνο και πρωινό ή ύπνο, πρωινό και γεύμα κλπ., ούτως ώστε στους προληπτικούς ελέγχους να αποδεικνύεται ότι οι πελάτες, οι οποίοι π.χ. τρώνε στο εστιατόριο και δεν έχουν απόδειξη στο τραπέζι είναι πελάτες που πληρώνουν «πακέτο». Διαφορετική βέβαια

αντιμετώπιση, πρακτικά είναι αδύνατη, δεδομένου ότι όταν η τιμή είναι κλεισμένη για το σύνολο των υπηρεσιών, τότε η αμοιβή καταβάλλεται ολόκληρη, είτε ο πελάτης κάνει χρήση του δικαιώματος 1 «του πρωινού» ή «του γεύματος», είτε όχι.

Με ρητή πλέον διάταξη από 1-4-1998 οι εκμεταλλευτές ξενοδοχείων, ξενώνων, κάμπινγκ κ.λπ., στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών «πακέτο» προς τους πελάτες των (είτε αυτοί διαμένουν κατ' εντολή τρίτου, είτε όχι), υποχρεώνονται να αναγράφουν στο βιβλίο «πόρτας» και τις περιλαμβανόμενες υπηρεσίες και αγαθά που παρέχονται (π.χ. με πρωϊνό, με πρωινό και δείπνο, χρήση εγκαταστάσεων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που οι περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά προκύπτουν διακεκριμένα από καταρτισθείσα σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ, γίνεται δεκτό με την Εγκ. ΠΟΛ. 1093/20-3-1998, αντί των ανωτέρω δεδομένων, στη στήλη «παρατηρήσεις» ή σε άλλη στήλη του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) να καταχωρείται ο αριθμός πρωτοκόλλου και η ημερομηνία κατάθεσης της σύμβασης στη ΔΟΥ, με την υποχρέωση να επιδεικνύεται σε κάθε φορολογικό έλεγχο και να διαφυλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

8. Συμβάσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων με το σύστημα «ALL INCLUSIVE»

Στην ξενοδοχειακή αγορά παρουσιάστηκε ένα νέο προϊόν παροχής υπηρεσιών με τον χαρακτηρισμό «ALL INCLUSIVE». Με το σύστημα αυτό συνάπτονται συμβάσεις μεταξύ ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και τουριστικών πρακτορείων, με τις οποίες προβλέπεται ότι έναντι μιας καθορισμένης συνολικής αμοιβής ανά πελάτη θα παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προς τους πελάτες των τουριστικών πρακτορείων, εκτός από τις υπηρεσίες καταλύματος και τροφής, απεριόριστη ή μερική χρήση αλκοολούχων και μη ποτών, καθώς και απεριόριστη χρήση των εγκαταστάσεων και παγίων αγαθών που τυχόν διαθέτουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όπως θαλάσσια ποδήλατα, γουϊντσέρφ, γήπεδα τέννις, γκολφ, κ.λπ.

Στις περιπτώσεις αυτές όπου προσφέρονται υπηρεσίες και αγαθά σε προκαθορισμένη τιμή ανεξάρτητα από την έκταση χρησιμοποίησης των παρεχομένων υπηρεσιών ή την ποσότητα κατανάλωσης φαγητών ή ποτών αλκοολούχων ή μη κλπ. (σύστημα ALL INCLUSIVE) μπορεί να εκδίδεται από τα ξενοδοχεία προς τα συμβαλλόμενα πρακτορεία Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με το συνολικό τίμημα του συγκεκριμένου «ΠΑΚΕΤΟΥ», κατά συντελεστή ΦΠΑ με σαφή αναφορά στην υπογραφείσα σύμβαση.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται με την προϋπόθεση ότι στο βιβλίο πελατών (πόρτας) θα

αναγράφεται με την καταχώρηση των πελατών και διακεκριμένη αναλυτική σημείωση του εν λόγω «ΠΑΚΕΤΟΥ» και της σχετικής σύμβασης, για λόγους διασφάλισης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ούτως ώστε σε σχετικό έλεγχο να καθίσταται φανερό, όταν εξυπηρετούνται οι ένοικοι του ξενοδοχείου στα διάφορα τμήματα και δεν έχουν γι' αυτούς εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, ότι πρόκειται για πελάτες που πληρώνουν «εν συνόλω» (πακέτο).

Διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση που στο συνολικό πακέτο προσφοράς αγαθών και υπηρεσιών «ALL INCLUSIVE» περιλαμβάνονται και υπηρεσίες κέντρων διασκέδασης και λοιπών συναφών καταστημάτων, τα οποία λειτουργούν στο ξενοδοχείο ως τμήματα αυτού, τότε τα τμήματα αυτά (καταστήματα) δεν υποχρεούνται σε έκδοση εισιτηρίων εισόδου, όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 1088860/627/ΠΟΛ. 1188/29-7-1994.

9. Μη νόμιμη τήρηση βιβλίου πόρτας στα ξενοδοχεία κ.λπ.

Η μη αναγραφή στο βιβλίο πόρτας του αριθμού του δωματίου, συνιστά ουσιώδη ανεπάρκεια των βιβλίων, η οποία άπτεται του σκέλους των εσόδων και καθιστά ανέφικτη την εξ αυτών εξαγωγή των καθαρών κερδών, περαιτέρω δε και την επαλήθευση της ακρίβειας του συνόλου των εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης.

Η περίπτωση αυτή αφορά μη αναγραφή του αριθμού των δωματίων για όλους τους πελάτες στο υποκατάστημα και αναγραφής αυτών στα βιβλία του κεντρικού.

10. Ενημέρωση του βιβλίου κίνησης πελατών μηχανογραφικά

Ο χρόνος εκτύπωσης του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας), όταν αυτό τηρείται μηχανογραφικά, σύμφωνα με την πάγια διοικητική θέση, αλλά και από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 17 και 24, είναι άμεσος. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή η πληκτρολόγηση και η εκτύπωση του βιβλίου κίνησης πελατών γίνεται άμεσα με την άφιξη του πελάτη.

Η καταχώρηση μεταβολών κατά τη διάρκεια της διαμονής (αλλαγή δωματίου κ.λπ.), καθώς και της μεταβολής ημερομηνίας αναχώρησης επί μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου κίνησης πελατών, μπορεί να γίνεται, είτε με νέα καταχώρηση με μνεία και της παλαιάς (αρχικής) καταχώρησης, είτε με καταχώρηση σε ειδικό χώρο (στήλη κ.λπ.) του βιβλίου αυτού.

11. Μίσθωση δωματίων από οικογένειες. Ενημέρωση Βιβλίου πόρτας

Στις περιπτώσεις μίσθωσης δωματίου ή δωματίων από οικογένειες, στο βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) ως πελάτης θα καταχωρείται το όνομα του προσώπου με το οποίο συμβάλλεται ο επιτηδευματίας και οι αριθμοί των αντίστοιχων δωματίων, που

μισθώνει χωρίς να υπάρχει υποχρέωση αναγραφής και των ονομάτων των λοιπών προσώπων της οικογένειας που συνοδεύουν τον αντισυμβαλλόμενο (πελάτη). Σκόπιμο όμως είναι στην περίπτωση αυτή, για την αποφυγή αμφισβητήσεων, να αναγράφεται και ο αριθμός των ατόμων που συνοδεύουν τον αντισυμβαλλόμενο (πελάτη). Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών θα εκδίδεται στο όνομα του αντισυμβαλλόμενου (πελάτη), ο οποίος και καταχωρήθηκε στο βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας).

Σημειώνεται ότι αν δεν αναγραφεί ο αριθμός των ατόμων της οικογένειας δεν είναι παράβαση, αφού αυτό δεν προκύπτει από τις διατάξεις, εξάλλου και η διαταγή αυτή αναφέρει ότι είναι σκόπιμο να αναγράφεται για αποφυγή αμφισβητήσεων και δεν αναφέρει ότι είναι υποχρεωτικό. Επισημαίνεται όμως ότι στην περίπτωση που διαφοροποιείται το μίσθωμα ανάλογα με τον αριθμό των ατόμων της οικογένειας, η πιο πάνω σημείωση κρίνεται πράγματι αναγκαία.

12. Χρονομεριστική μίσθωση ξενοδοχείων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 1652/1986 με τη σύμβαση χρονομεριστικής μίσθωσης ο εκμισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραχωρεί κατ' έτος στο μισθωτή κατά τη διάρκεια της σύμβασης, τη χρήση τουριστικού καταλύματος και να παρέχει σ' αυτόν συναφείς υπηρεσίες για καθορισμένο από τη σύμβαση χρονικό διάστημα και ο μισθωτής να καταβάλει το μίσθωμα που συμφωνήθηκε.

Στις συμβάσεις χρονομεριστικών μισθώσεων, οι οποίες είναι πάντα πολυετείς (5-60 χρόνια) το ποσό της αμοιβής πρέπει να κατανέμεται ανάλογα με το χρόνο μίσθωσης και σε κάθε διαχειριστική περίοδο να εκδίδεται θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, ανεξάρτητα αν ο μισθωτής είναι Έλληνας ή ξένος.

Δηλαδή, αν ένα ταξιδιωτικό γραφείο μισθώσει σε ένα ξενοδοχείο, για 20 χρόνια, 50 δωμάτια κατά το μήνα Αύγουστο κάθε χρόνου και καταβάλει το ποσό των 20 εκατομμυρίων, ο εκμεταλλευτής του ξενοδοχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, κάθε πρώτη Αυγούστου πρέπει να καταχωρεί στο βιβλίο πελατών την επωνυμία του ταξιδιωτικού γραφείου με αναλυτική καταχώρηση των πελατών και τους αριθμούς των δωματίων. Το αργότερο στις 31/8 πρέπει να εκδοθεί θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών με ποσό αμοιβής 1 εκατομμύριο (20 εκ. δια 20 χρόνια).

Στον ίδιο χρόνο με την έκδοση του στοιχείου θεωρείται ότι αποκτάται το εισόδημα και οφείλεται ο ΦΠΑ.

13. Ολική μίσθωση ξενοδοχείου χωρίς προσφορά υπηρεσιών

Στην περίπτωση αυτή, αφού δεν παρέχονται υπηρεσίες και εισπράττεται μίσθωμα για το ακίνητο και τον εξοπλισμό του, έχουμε εισόδημα από ενοίκια (Α' πηγή) και ως εκ τούτου εκδίδονται αποδείξεις ενοικίου και όχι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Η περίπτωση της ολικής μίσθωσης ξενοδοχείου μαζί με τον εξοπλισμό του δεν υπάγεται στο ΦΠΑ.

Υπόχρεος για την τήρηση βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) στην περίπτωση εκμίσθωσης ξενοδοχείου, δωματίων κ.λπ. σε άλλο επιτηδευματία, είναι εκείνος που έχει την υποχρέωση περιποίησης των πελατών, δηλαδή την παροχή σ' αυτούς υπηρεσιών ξενοδοχείου.

13α. Ολική μίσθωση ξενοδοχείου με προσφορά υπηρεσιών

Όταν εκμισθώνεται το σύνολο των δωματίων ξενοδοχειακής επιχείρησης σε τουριστικό γραφείο για τη διαμονή των πελατών του (αποκλειστικά) και οι δαπάνες λειτουργίας βαρύνουν την ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν κρίνεται αναγκαία η αναλυτική ενημέρωση του βιβλίου πόρτας, που τηρείται από την

ξενοδοχειακή επιχείρηση και η ενημέρωση του μπορεί να αναπληρωθεί με

την εφάπαξ καταχώρηση σ' αυτό, κατά την έναρξη της περιόδου εκμίσθωσης των εγκαταστάσεων της, των στοιχείων του μισθωτή (τουριστικού γραφείου) και του μισθωτηρίου συμβολαίου.

Προσοχή, όμως επειδή τα ονόματα των ενοίκων που παραμένουν στο ξενοδοχείο απαιτούνται από τις αστυνομικές διατάξεις, πρέπει το θέμα αυτό να εξετάζεται και από αυτή την άποψη.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ (όπως αναφέρονται στους παρακάτω πίνακες)

Έστω ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου, ξενώνα και ενοικιαζόμενων δωματίων δέχεται 4 πελάτες την περίοδο 4 έως 5 Αυγούστου του 1996. Συγκεκριμένα, στις 4 Αυγούστου οι Κορρές Νικόλαος, Γκιώνης Γεώργιος και Αναστασίου Γιάννης εισέρχονται στα δωμάτια τους. Ο Κορρές Νικόλαος θα φύγει στις 15 Αυγούστου, θα μείνει στο δωμάτιο 302 και επιθυμεί πρωινό. Ο Γκιώνης Γεώργιος θα φύγει στις 7 Αυγούστου, θα μείνει στο δωμάτιο 305 και επιθυμεί πρωινό και γεύμα ενώ ο Αναστασίου Γιάννης θα φύγει στις 7 Αυγούστου, θα μείνει στο δωμάτιο 306 και επιθυμεί πρωινό και γεύμα. Οι δύο τελευταίοι είχαν κλείσει δωμάτιο με το τουριστικό γραφείο Τουριστική ΑΕ, οπότε στο βιβλίο

πελατών αναγράφεται και το όνομα του τουριστικού γραφείου. Στις 5 Αυγούστου εισέρχεται ο Αντωνίου Δημήτρης ο οποίος θα φύγει στις 6 Αυγούστου, θα μείνει στο δωμάτιο 204 και επιθυμεί πρωινό. Οπότε ο εκμεταλλευτής πρέπει να τηρήσει το βιβλίο πελατών την ημέρα άφιξης των πελατών αναγράφοντας τα ονοματεπώνυμα των πελατών, την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης, τον αριθμό δωματίου και τις παρατηρήσεις σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε πελάτη όπως φαίνεται στον πίνακα παρακάτω.

Έστω ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ δέχεται 4 πελάτες την περίοδο από 3 έως 4 Αυγούστου του 1996. Συγκεκριμένα, στις 3 Αυγούστου εισέρχεται με άλλα τρία άτομα ο Κορρές Βασίλης ο οποίος έχει μια μεγάλη σκηνή και ένα αυτοκίνητο, επιθυμεί γεύμα και θα αναχωρήσει στις 6 Αυγούστου. Στις 4 Αυγούστου εισέρχεται με άλλο ένα άτομο ο Λεονταρίτης Παναγιώτης ο οποίος έχει μικρή σκηνή και μοτοσυκλέτα και θα αναχωρήσει στις 8 Αυγούστου. Στις 4 Αυγούστου εισέρχεται με άλλα δύο άτομα ο Κώνστας Γιώργος ο οποίος έχει ένα τροχόσπιτο και θα αναχωρήσει στις 9 Αυγούστου. Στις 4 Αυγούστου εισέρχεται με άλλα 3 άτομα ο Cook Thomas ο οποίος έχει τροχοσκηνή και αυτοκίνητο, επιθυμεί πρωινό και θα αναχωρήσει στις 7 Αυγούστου. . Οπότε ο εκμεταλλευτής πρέπει να τηρήσει το βιβλίο πελατών την ημέρα άφιξης των πελατών αναγράφοντας τα ονοματεπώνυμα των πελατών, την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης, το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου και τις παρατηρήσεις σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε πελάτη όπως φαίνεται στον πίνακα παρακάτω.

Βιβλίο πελατών ξενοδοχείου - Ξενώνα - Ενοικιαζόμενων δωματίων

α/α	Όνοματεπώνυμο πελάτη	Ημερομηνία		Αριθμός Δωματίου	Παρατηρήσεις
		Άφιξης	Αναχώρηση		
1.	Κορρές Νικόλαος	4-8-96	15-8-96	302	με πρωινό
2	Τουριστική Α.Ε. κατ' εντολή του: Γκιώνης Γιώργος	4-8-96	7-8-96	305	με πρωινό – γεύμα
3	Τουριστική Α.Ε. κατ' εντολή του: Αναστασίου Γιάννης	4-8-96	7-8-96	306	με πρωινό – γεύμα
4.	Αντωνίου Δημήτρης	5-8-96	6-8-96	204	με πρωινό

Βιβλίο πελατών Κάμπινγκ

α/α	Όνομ/μο πελάτη	Αριθμός ατόμων	Ημερομηνία		Είδος Μέσου		Παρατηρήσεις
			Άφιξη	Αναχώρηση	Κατασκ/κού	Μεταφορικού	
1	Κορρές Βασίλης	4	3-8-96	6-8-96	Μεγάλη σκηνή	Αυτοκίνητο	με γεύμα
2	Λεονταρίτης Παναγιώτης	2	4-8-96	8-8-96	Μικρή σκηνή	Μοτοσυκλέτα	-
3	Κώνστας Γιώργος	3	4-8-96	9-8-96	Τροχόσπιτο	-	-
4	Cook Thomas	4	4-8-96	7-8-96	Τροχοσκηνή	Αυτοκίνητο	με πρωινό

19. ΜΗΤΡΩΟ ΜΑΘΗΤΩΝ

1. Ποιοι έχουν υποχρέωση τήρησης Μητρώου Μαθητών Υποχρέωση τήρησης μητρώου μαθητών έχει ο εκμεταλλευτής: -παιδικού σταθμού,

- εκπαιδευτηρίου,
- σχολής,
- φροντιστηρίου,
- εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και
- κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης.

Στο μητρώο μαθητών καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση των μαθητών που φοιτούν, η χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το ποσό που συμφωνείται χωριστά των διδασκτρων, τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και η χρονολογία διακοπής της φοίτησης.

Στο μητρώο μαθητών αναγράφεται ακόμα ο αριθμός της ΑΠΥ εντός της επόμενης ημέρας από την έκδοση της.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω 3 μαθητές εγγράφονται σε ένα ιδιωτικό σχολείο της Πεύκης. Συγκεκριμένα στις 8 Σεπτεμβρίου του 2001 εγγράφεται ο Βασιλείου Πάρις με διεύθυνση Αρκαδίας 5 στην Πεύκη και ο οποίος πληρώνει 10 ευρώ για την εγγραφή, 60 ευρώ το μήνα για τα δίδακτρα. Από την 1 Ιανουαρίου του 2002 πληρώνει μεταφορικά 15 ευρώ το μήνα και στις 30 Ιουνίου διακόπτεται η φοίτηση. Στις 8 Σεπτεμβρίου εγγράφεται ο Κωνσταντίνου Κώστας με διεύθυνση Αχαΐας 12 στο Μαρούσι και ο οποίος πληρώνει 10 ευρώ για την εγγραφή, 60 ευρώ το μήνα σε δίδακτρα και 15 ευρώ σε μεταφορικά. Από 1 Δεκεμβρίου, τα δίδακτρα θα είναι 75 ευρώ το μήνα και στις 30 Ιουνίου 2002 διακόπτεται η φοίτηση. Στις 9 Σεπτεμβρίου του 2001 εγγράφεται ο Κουτάκης Γιάννης με διεύθυνση Δημοκρατίας 114 στην Πεύκη και ο οποίος πληρώνει 10 ευρώ για την εγγραφή, 80 ευρώ το μήνα για δίδακτρα, 35 ευρώ για τροφεία και 15 ευρώ για μεταφορικά και διακόπτεται η φοίτηση στις 31 Ιανουαρίου του 2002. Στο μητρώο μαθητών την ημέρα της έναρξης της φοίτησης θα αναγράφονται το ονοματεπώνυμο των μαθητών, η χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το μηνιαίο ποσό διδασκτρων,

τροφείων, μεταφορικών κλπ, το δικαίωμα εγγραφής, οι μεταβολές των ποσών διδασκτρων κλπ και η χρονολογία διακοπής της φοίτησης σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε μαθητή.

Μητρώο Μαθητών

α/α	Όνοματεπώνυμο και Δ/ση του μαθητή	Χρονολογία Έναρξης φοίτησης	Μηνιαίο Ποσό ²				Δικαίωμα Εγγραφής	Μεταβολές ποσών διδάκτρων κ.λπ.	Χρονολογία διακοπής της φοίτησης	ΑΠΥ ¹ Αριθμός
			Διδάκτρων	Τροφείων	Μεταφορι- κών κλπ	Σύνολο				
1	Βασιλείου Πάρις Αρκαδίας 5 Πεύκη	8-9-01	€60			€60	€10	Από 1/1 Μεταφορικά €15	30-6-02	
2	Κωνσταντίνου Κώστας Αχαΐας 12 Μαρούσι	8-9-01	€60	-	€15	€75	€10	Από 1/12 Δίδακτρα €75	30-6-02	
3	Κουτάκης Γιάννης Δημοκρατίας 114 Πεύκη	9-9-01	€80	€35	€ 15	€130	€10		31-1-02	

1. Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1137/7-4-2000 έγινε δεκτό ότι μπορεί να αναγράφεται εντός της επομένης από την έκδοση μόνο ο αριθμός της αθεώρητης ΑΠΥ (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/2000) και όχι και η αξία της όταν αυτή δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Ο αριθμός της απόδειξης μπορεί να αναγράφεται χειρόγραφα και σε μηχανογραφικώς τηρούμενο βιβλίο.

2. Η περίοδος που αφορά το συμφωνούμενο ποσό μπορεί να είναι μήνας ή δίμηνο ή και ετήσια.

2. Τρόπος ενημέρωσης Μητρώου Μαθητών όταν τα δίδακτρα συμφωνούνται με την ώρα

Με την παρ. 10.5.2.1 της Ερμ. Εγκ ΚΒΣ 3/92 ορίζεται ότι στην περίπτωση που τα δίδακτρα συμφωνούνται και εισπράττονται για κάθε ώρα διδασκαλίας, στο μητρώο μαθητών μπορεί να καταχωρείται για κάθε μαθητή, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του, το ποσό της ωριαίας αμοιβής και η χρονολογία έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος. Το μητρώο ενημερώνεται όταν αρχίζει και τελειώνει το μάθημα.

Για λόγους πρακτικούς σκόπιμο θεωρείται να γίνεται υπολογισμός των ωρών επί της αμοιβής και να καταχωρείται το μηνιαίο συμφωνηθέν ποσό, για αποφυγή της συνεχούς και επαναλαμβανόμενης ενημέρωσης του μητρώου.

3. Χρόνος ενημέρωσης του μητρώου μαθητών - Μεταβολές στα δίδακτρα κατά τη διάρκεια του σχολικού έτους

Η καταχώρηση των εγγραφών στο μητρώο μαθητών γίνεται αμέσως με την εγγραφή του μαθητή με εξαίρεση βέβαια τη χρονολογία διακοπής της φοίτησης.

Ο χρόνος εγγραφής είναι θέμα πραγματικό, δεν μπορεί όμως να είναι μεταγενέστερος του χρόνου έναρξης της φοίτησης του μαθητή.

Η ημερομηνία διακοπής αναγράφεται με την ολοκλήρωση του σχολικού έτους ή σε περίπτωση διακοπής της φοίτησης κατά την ημερομηνία διακοπής. Οι μαθητές που θα φοιτήσουν και στο νέο έτος καταχωρούνται εκ νέου.

Επίσης αν και δεν προβλέπεται ευθέως σωστό είναι να αναγράφεται, όχι μόνο το συμφωνημένο ποσό με την έναρξη των μαθημάτων, αλλά και οποιαδήποτε μεταβολή στο ποσό αυτό, ιδιαίτερα βέβαια στα φροντιστήρια μέσης εκπαίδευσης, όπου ως γνωστόν, οι μαθητές αλλάζουν συχνά τα μαθήματα που παρακολουθούν, διακόπτοντας ή προσθέτοντας νέα ή πιθανόν να αλλάξουν και τη δέσμη των μαθημάτων, λόγω αλλαγής κλάδου - κατεύθυνσης για τις πανελλήνιες εξετάσεις εισαγωγής στα ΑΕΙ ή ΤΕΙ.

4. Ποια χρονολογία αναγράφεται στο μητρώο μαθητών, η χρονολογία εγγραφής ή η έναρξης της φοίτησης;

Είναι γνωστό ότι οι μαθητές εγγράφονται στα φροντιστήρια νωρίτερα από την ημερομηνία έναρξης της φοίτησης. Επίσης, με την ημερομηνία εγγραφής καταβάλουν, (στις περισσότερες περιπτώσεις) και το δικαίωμα εγγραφής.

Αυτόματα δημιουργείται το ερώτημα εάν είναι δυνατόν να εκδοθεί Α.Π.Υ. για το δικαίωμα εγγραφής χωρίς ο μαθητής να είναι καταχωρημένος στο μητρώο μαθητών, αφού οι διατάξεις αναφέρουν ότι αναγράφεται εκτός των άλλων η χρονολογία έναρξης

της φοίτησης και όχι η χρονολογία εγγραφής.

Το μητρώο μαθητών ενημερώνεται με την εγγραφή του μαθητή.

Στο μητρώο μαθητών αναγράφεται η χρονολογία έναρξης της φοίτησης και δεν προβλέπεται να αναγράφεται η ημερομηνία εγγραφής. Για να μην δημιουργούνται αμφισβητήσεις, σκόπιμο είναι το Μητρώο μαθητών να ενημερώνεται με την εγγραφή του μαθητή, αναγράφοντας όμως τη χρονολογία έναρξης της φοίτησης αφού αυτήν απαιτούν οι διατάξεις. Από την ημερομηνία έναρξης της φοίτησης και πέρα προσφέρονται οι υπηρεσίες εκπαίδευσης και γεννάται δικαίωμα είσπραξης διδάκτρων. Σε μια ιδιαίτερη στήλη ή στις παρατηρήσεις θα μπορούσε, προαιρετικά, να σημειωθεί και η ημερομηνία εγγραφής - η μη αναγραφή της όμως, δεν είναι παράβαση αφού δεν προβλέπεται από τις διατάξεις.

Διευκρινίζεται ότι, όταν εκδοθούν Α.Π.Υ. με το δικαίωμα εγγραφής θα πρέπει να ενημερωθεί το μητρώο μαθητών και βεβαίως στη χρονολογία έναρξης θα αναγραφεί η ημερομηνία έναρξης της φοίτησης.

Η συμπλήρωση και μόνο των δελτίων εγγραφής με τα ατομικά στοιχεία των μαθητών που συνηθίζεται να συμπληρώνονται στα φροντιστήρια, δεν μπορεί να θεωρηθεί εξ ορισμού εγγραφή του μαθητή, μέχρι την ημερομηνία έναρξης της φοίτησης και δεδομένου ότι οι διατάξεις απαιτούν αναγραφή στο μητρώο μαθητών μόνο της ημερομηνίας έναρξης της φοίτησης και όχι και της ημερομηνίας της εγγραφής, θεωρούμε ελεγκτικά σωστό, αλλά και ότι εξυπηρετείται το καλώς νοούμενο συμφέρον του Δημοσίου και οι αρχές της χρηστής διοίκησης, να μην ασχολούνται με το θέμα αυτό οι ΥΠΕΕ ή οι Δ.Ο.Υ. κατά το διάστημα εγγραφών των μαθητών, δηλαδή πριν από την έναρξη του σχολικού έτους (π.χ. 1-15/9).

4α. Χρόνος καταχώρησης στο μητρώο μαθητών της διακοπής της φοίτησης

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγρ. 10 του άρθρου 17 του ΚΒΣ, ορίζεται χρόνος ενημέρωσης του μητρώου μαθητών, με την εγγραφή του μαθητή, χωρίς να ορίζεται από τη διάταξη αυτή ή από άλλη διάταξη, διαφορετικός χρόνος καταχώρησης για την ημερομηνία της διακοπής.

Το κενό αυτό της διάταξης, αλλά και με το δεδομένο ότι η ημερομηνία της διακοπής δεν είναι γνωστή με την εγγραφή του μαθητή και ακόμα ότι στις διατάξεις δεν αναφέρεται πιθανή ημερομηνία διακοπής, καλύπτεται εμμέσως με την ερμηνευτική εγκύκλιο του ΚΒΣ 3/24-11-92 όπου στο παρατιθέμενο υπόδειγμα η χρονολογία διακοπής της φοίτησης είναι κενή.

Από αυτά συνάγεται, ότι με την εγγραφή του μαθητή, το μητρώο μαθητών ενημερώνεται με όλα τα δεδομένα που προβλέπονται, εκτός από την ημερομηνία της διακοπής, η οποία συμπληρώνεται άμεσα με τη διακοπή του μαθητή.

5. Τρόπος καταχώρησης στο μητρώο μαθητών όταν τα δίδακτρα καταβάλλονται από τράπεζες ή γενικά νομικά πρόσωπα ή τρίτα πρόσωπα

Στην πράξη παρατηρείται τα δίδακτρα φοίτησης κάποιων μαθητών να καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. τράπεζες, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, μεγάλες εταιρείες), από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα (π.χ. ιδρύματα, ορφανοτροφεία κλπ.), από συλλόγους προστασίας ανηλίκων ή ακόμα και από τρίτα φυσικά πρόσωπα και ερωτάται πως θα γίνει η εγγραφή στο μητρώο μαθητών και πως θα εκδοθεί η Α.Π.Υ.

Στην περίπτωση αυτή στο μητρώο μαθητών θα αναγράφονται τα στοιχεία του μαθητή και συγχρόνως τα στοιχεία εκείνου με τον οποίο έχει γίνει η συμφωνία και καταβάλει τα δίδακτρα. Τα στοιχεία του τρίτου αναγράφονται στο χώρο που γράφονται τα στοιχεία του μαθητή ή σε οποιοδήποτε πρόσφορο χώρο του μητρώου.

Η Α.Π.Υ. μπορεί να εκδίδεται στο όνομα του καταβάλλοντος τα δίδακτρα, αφού ουσιαστικά και τυπικά αυτός είναι ο πελάτης με απαραίτητη όμως αναγραφή και των στοιχείων του μαθητή.

Παράδειγμα: Πελάτης: Ίδρυμα προστασίας ανηλίκων, οδός Αγάπης 40 Αθήνα, για τον μαθητή Ευτυχίδη Κώστα.

Εάν ο πελάτης είναι επιτηδευματίας αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του.

6. Αναγραφή του αριθμού της ΑΠΥ στο μητρώο μαθητών

Από τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5β' δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αριθμού της ΑΠΥ στο μητρώο μαθητών. Με την ΑΥΟ 1071/25-4-2000 όμως καθιερώθηκε η έκδοση αθεώρητων ΑΠΥ, με την προϋπόθεση της κατ' έτος δήλωσης του γεγονότος αυτού στη ΔΟΥ (πρώτο εικοσήμερο διαχειριστικού έτους) και με την υποχρέωση αναγραφής του αριθμού της ΑΠΥ εντός της επομένης από την έκδοσή της. Η αναγραφή της αξίας της ΑΠΥ δεν απαιτείται, όπως έγινε δεκτό με την Εγκ. ΠΟΛ. 1137/7-4-2000, όταν η πράξη αυτή δεν υπάγεται σε ΦΠΑ (π.χ. φροντιστήρια, εκπαιδευτήρια κ.λπ.).

7. Στο μητρώο μαθητών δεν απαιτείται να αναγράφεται η τάξη φοίτησης και τα παρακολουθούμενα μαθήματα.

Τα στοιχεία που αναγράφονται στο μητρώο μαθητών ορίζονται ρητά στο άρθρο 10 § 5β και σ' αυτά δεν συμπεριλαμβάνεται η αναγραφή της τάξης που φοιτά ο μαθητής ή του αριθμού των παρακολουθούμενων μαθημάτων ή της δέσμης - κατεύθυνσης (για τα φροντιστήρια) που ακολουθεί ο μαθητής. Άρα δεν υπάρχει τέτοια φορολογική υποχρέωση και πλέον η οποιαδήποτε αναγραφή γίνεται προαιρετικά για οργανωτικούς και μόνο λόγους.

8. Συμφωνηθέν ποσό διδάκτρων. Χρόνος καταχώρησης

Στο μητρώο μαθητών, εκτός των άλλων, αναγράφεται και το συμφωνηθέν ποσό διδάκτρων. Στην πράξη παρατηρείται το φαινόμενο, στα φροντιστήρια, να «κάνει» εγγραφή ο μαθητής και να μην συμφωνείται το ακριβές ποσό των διδάκτρων λόγω καθυστερημένης εμφάνισης των γονέων ή μη οριστικής δήλωσης για το ποια μαθήματα θα παρακολουθήσει τελικά ο μαθητής.

Μπορεί να υποστηριχθεί βάσιμα, ότι το συμφωνηθέν ποσό των διδάκτρων αναγράφεται κατά τη χρονολογία έναρξης της φοίτησης και όχι με την εγγραφή του μαθητή, χρόνος που ενημερώνεται κατά τα άλλα το μητρώο μαθητών. Για αποφυγή όμως προστριβών και δεδομένου ότι οι μαθητές αυτοί δεν είναι πάρα πολλοί, θεωρούμε σκόπιμο να αναγράφεται το πιθανό ποσό των διδάκτρων και να ενημερώνεται η στήλη μεταβολές με το οριστικά συμφωνηθέν ποσό.

8α. Προεγγραφές μαθητών για μελλοντική φοίτηση

Σε κάποια ιδιωτικά σχολεία, κυρίως πρότυπα, παρατηρείται το φαινόμενο να πραγματοποιούνται εγγραφές μαθητών για μελλοντική φοίτηση μετά 2-3 χρόνια.

Στην περίπτωση αυτή εφόσον εισπράττονται δικαιώματα εγγραφής πρέπει να εκδίδεται ΑΠΥ και να καταχωρούνται στο μητρώο μαθητών με την ένδειξη «προεγγραφή» για μελλοντική φοίτηση. Το συμφωνούμενο ποσό, των διδάκτρων εάν δεν προκαθορίζεται και παραμένει ανοικτό για όταν ενεργοποιηθεί η εγγραφή, όπως είναι φυσικό δεν αναγράφεται. Το ποσό αυτό θα αναγραφεί όταν καθοριστεί αλλά όχι πέρα από την έναρξη της φοίτησης.

9. Μητρώο Μαθητών. Τρόπος εγγραφής μαθητών όταν είναι αδέλφια Α.Π.Υ.

Όταν δύο αδέλφια παρακολουθούν στο ίδιο φροντιστήριο τίθενται τα εξής ερωτήματα. Εάν είναι δυνατόν να αναγραφεί ένα ποσό για τα δύο αδέλφια. Εάν μπορεί να εκδοθεί μια ενιαία απόδειξη.

Στις περιπτώσεις αυτές, ακόμα και αν στην πράξη συμφωνείται ένα ενιαίο ποσό για τα δύο αδέρφια, πρέπει να καταχωρούνται στο μητρώο μαθητών διακεκριμένα, με χωριστή αναγραφή του ποσού διδάκτρων που αναλογεί στον καθένα, κατανέμοντας αναλογικά την οποιαδήποτε έκπτωση που ως συνήθως χορηγείται.

Επίσης πρέπει να εκδίδονται χωριστές Α.Π.Υ. για τον κάθε μαθητή και όχι μία Α.Π.Υ. μαζί και για τα δύο αδέρφια, για λόγους αφενός ελεγκτικών επαληθεύσεων (Α.Π.Υ. - Μητρώου μαθητών) και αφετέρου για να είναι δυνατός ο διακεκριμένος υπολογισμός των διδάκτρων του κάθε παιδιού για τη χορήγηση εκπτώσεων στους γονείς από τη φορολογία εισοδήματος.

Σημειώνουμε όμως, ότι στις περιπτώσεις που εκδίδονται ενιαίες Α.Π.Υ. για τα αδέρφια δεν πρέπει να καταλογίζεται παράβαση, όχι μόνο για λόγους χρηστής διοίκησης, αλλά και γιατί οι διατάξεις δεν είναι σαφείς, αφού η ΑΠΥ εκδίδεται σε κάθε πελάτη και είναι ακραίο να υποστηριχθεί ότι πελάτης για το σχολείο είναι το ανήλικο παιδί και όχι ο γονέας του (προς άρση παρεξηγήσεων ως προς το τι αναγράφεται στο μητρώο μαθητών, σημειώνουμε ότι, ρητά στις διατάξεις του άρθρου 10 § 5β του ΚΒΣ, ορίζεται ότι αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του μαθητή).

10. Δοκιμαστική παρακολούθηση μαθημάτων σε σχολείο ή φροντιστήριο

Στην πράξη συνηθίζεται κάποιοι μαθητές πριν την εγγραφή τους στο φροντιστήριο, ιδιαίτερα όταν έχουν ήδη αρχίσει τα μαθήματα, να παρακολουθούν κάποια μαθήματα δοκιμαστικά (ολιγοήμερα) και ερωτάται πως αυτό αποδεικνύεται και τι αναγράφεται στο μητρώο μαθητών.

Το μητρώο μαθητών ενημερώνεται με την εγγραφή του μαθητή, άρα αυστηρά τυπικά θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι δεν δημιουργείται υποχρέωση ενημέρωσης του μητρώου μαθητών με τους μαθητές που δεν έχουν εγγραφεί στο φροντιστήριο και παρακολουθούν δοκιμαστικά, πλην όμως κάτι τέτοιο δεν μπορεί εύκολα να αποδειχθεί.

Προτείνεται, στην περίπτωση αυτή, να καταχωρείται ο μαθητής στο μητρώο μαθητών κανονικά και στη στήλη συμφωνηθέν ποσό να αναγράφεται η ένδειξη «δοκιμαστική παρακολούθηση». Μετά την οριστική απόφαση του μαθητή, εφόσον παραμείνει, στη στήλη μεταβολή να αναγράφεται η ημερομηνία ουσιαστικής εγγραφής και το συμφωνηθέν ποσό. Εφόσον αποχωρήσει να σημειώνεται η ημερομηνία διακοπής και σχετική παρατήρηση. Π.χ. Δεν ενεγράφη ή δεν πραγματοποίησε εγγραφή.

10α. Μητρώο μαθητών δεν τηρείται για εξεταζόμενους μαθητές τρίτων

Όταν ένα εργαστήριο ελευθέρων σπουδών διενεργεί εξετάσεις στις εγκαταστάσεις

του, προκειμένου να χορηγηθεί στους εξεταζόμενους πιστοποιητικό γνώσης χειρισμού Η/Υ κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτης επιχείρησης και δεδομένου ότι δεν παρέχεται καμία υπηρεσία εκπαίδευσης προς τους εξεταζόμενους δεν υποχρεούται στην τήρηση μητρώου μαθητών.

Σκόπιμο, όμως είναι, για λόγους διασφάλισης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, να αποδεικνύεται, με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, π.χ. έγγραφη συμφωνία του εργαστηρίου με την τρίτη επιχείρηση, κατάσταση μαθητών που εξετάζονται κ.λπ., ότι οι μαθητές που ευρίσκονται στις εγκαταστάσεις του εργαστηρίου εξετάζονται για την χορήγηση του συγκεκριμένου πιστοποιητικού.

10β. Σχολές δυτών

Οι εκμεταλλευτές σχολών όπου γίνονται μαθήματα κατάδυσης (θεωρητική και πρακτική εκπαίδευση) οφείλουν να τηρούν μητρώο μαθητών το οποίο πρέπει να τηρείται στην επαγγελματική εγκατάσταση που παρέχεται η εκπαίδευση.

Εάν στις σχολές αυτές προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες σε πελάτες μη μαθητές, γι' αυτούς δεν δημιουργείται υποχρέωση καταχώρησης στο βιβλίο μαθητών (π.χ. δοκιμαστικές καταδύσεις, επιβίβαση στο καταδυτικό σκάφος έναντι αμοιβής από πελάτες που έχουν ήδη δίπλωμα καταδύσεων).

11. Επαγγελματική επιμόρφωση στις εγκαταστάσεις του πελάτη

Το μητρώο μαθητών τηρείται μόνο στις περιπτώσεις που η επαγγελματική εκπαίδευση παρέχεται στις εγκαταστάσεις της σχολής. Στην περίπτωση που η επιμόρφωση παρέχεται στις εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων - πελατών, καθώς και στα σπίτια των μαθητών δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του.

12. Μητρώο μαθητών. Εκπαίδευση μαθητών στην κατοικία του επιτηδευματία ή των μαθητών ή σε εγκαταστάσεις τρίτων

Όταν παρέχεται συστηματική εκπαίδευση σε μαθητές έστω και στην κατοικία του επιτηδευματία-καθηγητή δημιουργώντας στο χώρο αυτό φροντιστήριο τότε θεωρείται ως έδρα επιχείρησης (ή υποκατάστημα) και πρέπει να ενημερώνεται το μητρώο μαθητών.

Αντίθετα όταν η εκπαίδευση παρέχεται σε εγκαταστάσεις τρίτων (κατοικία μαθητών, ξενοδοχεία, επαγγελματικές εγκαταστάσεις των εκπαιδευομένων -μαθήματα σε προσωπικό επιχειρήσεων) δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης μητρώου μαθητών.

Σημειώνεται ότι όπως έχει γίνει πάγια δεκτό η τήρηση του μητρώου μαθητών ισχύει μόνο για τις περιπτώσεις που η παρεχόμενη εκπαίδευση λαμβάνει χώρα σε εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων που παρέχουν την εκπαίδευση.

12α. Δεν τηρείται μητρώο μαθητών όταν παρέχεται εκπαίδευση μέσω του διαδικτύου (εξ αποστάσεως - τηλεματική)

Η εκπαίδευση που παρέχεται μέσω διαδικτύου (τηλεματική) και χωρίς τη φυσική παρουσία του φοιτούντος μαθητή στην επαγγελματική εγκατάσταση του εκπαιδευτή επιτηδευματία θεωρείται ότι παρέχεται εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης και για το λόγο αυτό δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης μητρώου μαθητών για τους εκπαιδευόμενους μαθητές, αφού προϋπόθεση τήρησης του μητρώου μαθητών είναι η παροχή της εκπαίδευσης να γίνεται σε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (φροντιστήριο, σχολή κ.λπ.).

13. Επιμόρφωση στελεχών επιχειρήσεων - Ποιο όνομα πρέπει να γραφτεί στο μητρώο

Στην περίπτωση κατά την οποία μια εταιρεία στέλνει το προσωπικό της για επαγγελματική επιμόρφωση, σε διάφορες σχολές και καταβάλλει τα δίδακτρα, δημιουργείται το ερώτημα ποιο όνομα πρέπει να καταχωρηθεί στο μητρώο μαθητών. Πελάτης για τη σχολή είναι η εταιρεία και κατ' εντολή της παρακολουθούν τα μαθήματα οι δικοί της υπάλληλοι. Άρα στην περίπτωση αυτή πρέπει να γράφεται το ονοματεπώνυμο του μαθητού, αλλά δίπλα σ' αυτό και η επωνυμία της εταιρείας που καταβάλλει τα δίδακτρα π.χ. Αθανασίου Κώστας της ΑΕ «ΝΤΕΜΙΣ».

13α. Προσφορά γνώσεων ψυχαγωγικού χαρακτήρα σε Η/Υ. Βιβλίο μαθητών, ΦΠΑ

Με την παράγραφο 3 της εγκυκλίου ΦΠΑ/ΠΟΛ. 1165/30-7-1999 διευκρινίζεται ότι «η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με τους Η/Υ που απευθύνεται σε παιδιά προσχολικής πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης που έχουν ως σκοπό την απόκτηση γνώσεων ψυχαγωγικού χαρακτήρα και οι οποίες πολλές φορές παρέχονται στα πλαίσια εξυπηρέτησης αναγκών του σύγχρονου ανθρώπου δεν υπάγονται στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 § 1 περ. ιβ' Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και αυτό επειδή οι υπηρεσίες αυτές δεν συγκεντρώνουν τα προβλεπόμενα στοιχεία για να χαρακτηριστούν ως υπηρεσίες εκπαίδευσης κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων».

Ανεξαρτήτως εάν οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ως εκπαίδευση ψυχαγωγικού χαρακτήρα, πρέπει να τηρείται μητρώο μαθητών κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ και να εκδίδονται ΑΠΥ με ΦΠΑ 19% δεδομένου ότι κατά τη Διοίκηση δεν απαλλάσσονται οι υπηρεσίες αυτές από το ΦΠΑ.

13β. Εκμετάλλευση παιδότοπου

Από τις διατάξεις του ΚΒΣ γενικά, δεν προβλέπεται τήρηση οποιουδήποτε πρόσθετου

βιβλίου ή άλλου ειδικού βιβλίου από τον επιτηδευματία που εκμεταλλεύεται παιδότοπο. Προσοχή όμως, για τους παιδικούς σταθμούς προβλέπεται μητρώο μαθητών, γι' αυτό θα εξετάζεται εάν ο συγκεκριμένος παιδότοπος έχει τα χαρακτηριστικά του παιδικού σταθμού ή μήπως πρόκειται για εκμετάλλευση επιχείρησης με χαρακτήρα διδακτικό (επίσης μητρώο μαθητών), εάν δεν πρόκειται για τέτοιες περιπτώσεις τότε ο παιδότοπος δεν τηρεί πρόσθετο βιβλίο.

14. Σχολές Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων

Με την Β2/14971/2649/9-5-1994 (ΦΕΚ 374β) Απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίστηκαν τα σχετικά με την ίδρυση, λειτουργία και έλεγχο των Σχολών Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων (ΣΕΚΑΜ), και ζητήθηκε από τις Δ.Ο.Υ. με την Εγκ. ΠΟΛ. 1258/15-11-94 η θεώρηση των «καταστάσεων υποψηφίων οδικών μεταφορέων» και η παραλαβή του ενός αντιτύπου των καταστάσεων αυτών όπως προβλέπεται στην παρ. 6 του κεφαλαίου Β' της απόφασης αυτής. Το αντίτυπο της κατάστασης τίθεται στο φάκελο του επιτηδευματία που διατηρεί την συγκεκριμένη σχολή.

Η θεώρηση και παραλαβή των καταστάσεων αυτών κρίθηκε απαραίτητη δεδομένου ότι τα στοιχεία που αναφέρονται σ' αυτές, προσφέρονται για ελεγκτικές επαληθεύσεις και είναι δυνατόν εξ' αυτών να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα.

Επί πλέον, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις, για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, των σχολών αυτών, σημειώνονται τα εξής :

α. Οι εκμεταλλευτές Εκπαιδευτηρίων κάθε μορφής, άρα και οι σχολές επαγγελματικής κατάρτισης μεταφορέων υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., εκτός αν λειτουργούν με τη μορφή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. οπότε τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.

β. Επί πλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. Β' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., οι σχολές αυτές υποχρεούνται σε τήρηση μητρώου μαθητών στο οποίο καταχωρούν 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 των φοίτησης.

Το μητρώο μαθητών που υποχρεούνται να τηρούν οι σχολές αυτές με βάση τις διατάξεις της προαναφερόμενης απόφασης του Υπουργού Μεταφορών μπορεί να αναπληρώσει το πιο πάνω πρόσθετο βιβλίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., εφόσον τηρείται θεωρημένο, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και

αναγράφονται σ' αυτό και τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

γ. Τέλος, οι σχολές αυτές υποχρεούνται σε έκδοση θεωρημένων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ανεξάρτητα αν ο καταρτιζόμενος οδηγός είναι επιτηδευματίας ή ιδιώτης. Στην απόδειξη αυτή αναγράφουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς όταν η απόδειξη εκδίδεται από Η/Υ ή αριθμητικώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφα. Στην περίπτωση που ο πελάτης (μαθητής) έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία και παρακολουθεί μαθήματα για την επαγγελματική του εξυπηρέτηση, στην απόδειξη αναγράφεται επί πλέον το επάγγελμα και ο αριθμός Φορολογικού μητρώου του, υποβάλλονται δε για τις περιπτώσεις αυτές συγκεντρωτικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

14α. Εκπαίδευση προσωπικού συνεργαζόμενων επιχειρήσεων

Πολλές επιχειρήσεις δημιουργούν τμήματα τεχνικής εκπαίδευσης στο προσωπικό των συνεργαζόμενων μαζί τους επιχειρήσεων π.χ. εταιρεία αυτοκινήτων - προσωπικό εξουσιοδοτημένων συνεργείων, εταιρεία φαγητού -προσωπικό των καταστημάτων που πωλούν αγαθά της συγκεκριμένης φίρμας κ.λπ.

Για την εκπαίδευση αυτή δεν καταβάλλονται αμοιβές, δηλαδή η υπηρεσία προσφέρεται δωρεάν στα πλαίσια της συνεργασίας, ποιοτικής αναβάθμισης ή και καλύτερης προώθησης των προσφερομένων υπηρεσιών ή αγαθών στους πελάτες τους.

Για την περίπτωση αυτή δεν δημιουργείται θέμα τήρησης πρόσθετου βιβλίου μαθητών, γιατί δεν πρόκειται για εκμετάλλευση εκπαιδευτηρίου, αφού δεν υπάρχουν αμοιβές και η συγκεκριμένη ενέργεια αποβλέπει στην καλύτερη «εσωτερική» λειτουργία της συγκεκριμένης «αλυσίδας» καταστημάτων και συνεργατών με τη γενική έννοια του όρου.

15. Παρακολούθηση μαθητών στο κεντρικό και στο υποκατάστημα

Στην πράξη, μερικές φορές επειδή τα κτίρια στα οποία στεγάζονται οι σχολές, ιδιαίτερα τα φροντιστήρια, δεν επαρκούν για τον αριθμό των μαθητών, ενοικιάζονται δεύτερα κτίρια κοντά στο κεντρικό, τα οποία βέβαια χαρακτηρίζονται και είναι υποκαταστήματα, άρα έχουν υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερου Μητρώου Μαθητών. Κάποιοι μαθητές όμως στις περιπτώσεις αυτές άλλες μέρες παρακολουθούν μαθήματα στο ένα κτίριο και άλλες στο άλλο. Στην περίπτωση αυτή που οι ίδιοι μαθητές παρακολουθούν μαθήματα στο κεντρικό και στο υποκατάστημα, πρέπει να καταχωρούνται και στα δυο μητρώα μαθητών.

Βέβαια στην περίπτωση αυτή, μπορεί να ζητηθεί από την Δ.Ο.Υ. η κατά διάφορο τρόπο τήρηση του μητρώου μαθητών του υποκαταστήματος, ζητώντας, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 9, την αναγραφή μόνο του ονοματεπωνύμου και της δ/σης των μαθητών στο υποκατάστημα και όλα τα άλλα στοιχεία, συν τις μεταβολές, να αναγράφονται μόνο στο μητρώο του κεντρικού ή ακόμη να ζητηθεί η μη τήρηση του εφόσον, οι ίδιοι μαθητές παρακολουθούν και στο κεντρικό και στο υποκατάστημα.

Εάν το προαναφερόμενο κτίριο ή γενικά οι νέες αίθουσες βρίσκονται σε συνεχόμενο κτίριο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα δεν τηρείται πρόσθετο βιβλίο μαθητών. Απαιτείται όμως γνωστοποίηση στη ΔΟΥ.

16. Σχολές μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 και της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα, τα εκπαιδευτικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, (με εξαίρεση τις αστικές εταιρίες - άρθ. 2 § 1) δεν έχουν υποχρέωση τήρησης θεωρημένου μητρώου μαθητών, όταν για τις πράξεις εκπαίδευσης, οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ, δεν φορολογούνται στη φορολογία εισοδήματος. Μέχρι 31-12-2002 σε όλες τις περιπτώσεις που οι πράξεις εκπαίδευσης απαλλάσσονταν του ΦΠΑ δεν τηρούσαν μητρώο μαθητών.

20. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ (ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ)

1.Γενικά

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

Β) Υπόδειγμα βιβλίου επίσκεψης ασθενών διαγνωστικών κέντρων

Έστω ένα διαγνωστικό κέντρο στην περιοχή της Ζωγράφου που δέχεται έναν ασθενή στις 6 Ιουλίου του 2007. Συγκεκριμένα εισέρχεται στο διαγνωστικό κέντρο ο Γ. Γεωργίου, ιδιωτικός υπάλληλος, που κατοικεί στην περιοχή της Ζωγράφου με διεύθυνση Λ. Παπάγου 21 και που είναι ασφαλισμένος στο ΙΚΑ. Ο εκμεταλλευτής του διαγνωστικού κέντρου θα πρέπει να τηρήσει το βιβλίο επίσκεψης ασθενών στις 6 Ιουλίου αναγράφοντας την χρονολογία επίσκεψης, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του ασθενή, το επάγγελμα και τις παρατηρήσεις όπως τον ασφαλιστικό φορέα σε διαφορετικές στήλες όπως φαίνεται και παρακάτω.

Χρονολογία επίσκεψης	Ονοματεπώνυμο και διεύθυνση	Επάγγελμα Ασθενή	Αριθμός και αξία ΑΠΥ ¹	Παρατηρήσεις (Ασφαλιστικός φορέας κ.λπ.)
6-7-2007	Γ. Γεωργίου Λ. Παπάγου 21 Ζωγράφου	Ιδιωτικός υπάλληλος		Ι.Κ.Α.

1. Ο αριθμός και η αξία των αθεώρητων ΑΠΥ, που ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000 και στη συνέχεια με την ΠΟΛ. 1083/03, αναγράφονται εντός της επόμενης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή της.

Γ) Διαγνωστικό κέντρο, για την εφαρμογή της υποχρέωσης του, θεωρείται η επιχείρηση που διαθέτει ανάλογο μηχανολογικό εξοπλισμό, ενεργεί διαφόρων ειδών εξετάσεις και παρέχει πολλαπλές διαγνωστικές υπηρεσίες διαφόρων ιατρικών ειδικοτήτων. Δεν περιλαμβάνονται τα απλά μικροβιολογικά και ακτινολογικά ιατρεία στην έννοια του διαγνωστικού κέντρου.

Δ) Στην περίπτωση ασθενών ασφαλισμένων σε ασφαλιστικό φορέα, στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών αναγράφεται και ο ασφαλιστικός φορέας του πελάτη.

Ε) Όταν οι κλινικές και τα θεραπευτήρια έχουν και διαγνωστικό τμήμα για τους εξωτερικούς ασθενείς (όσοι δεν έχουν εισαχθεί στο θεραπευτήριο ή την κλινική) πρέπει να τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Στ) Δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου αυτού για τα δείγματα αίματος και ούρων όταν παραλαμβάνονται για ανάλυση από άλλα κέντρα ή από γιατρούς μικροβιολόγους.

Ζ) Παρέχεται η δυνατότητα από 22-12-2006 και μετά και στα διαγνωστικά κέντρα (όπως ισχύει για τους ιατρούς και φυσιοθεραπευτές) να μην καταχωρούν στο πρόσθετο βιβλίο τους ασθενείς ασφαλισμένους στο Δημόσιο και σε λοιπά ταμεία (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εφόσον δεν λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή από αυτούς.

Στην περίπτωση αυτή τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. κατά περίπτωση αναλόγως της πηγής φορολόγησης του εσόδου) της τα ασφαλιστικά ταμεία, εκδίδονται από θεωρημένα χειρόγραφα ή αθεώρητα έντυπα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1083/2003 ή μηχανογραφικά έντυπα σημαινόμενα με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1082/2003 και ως εκ τούτου δεν καταχωρούνται στο πρόσθετο βιβλίο.

1α. Διαγνωστικό κέντρο. Συμβουλές διαίτας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. Ε' της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ αλλά και όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, όταν παρέχονται συμβουλές διαίτης – διατροφής για λόγους που συνδέονται με την αισθητική του σώματος υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου πελατών.

Όταν όμως παρέχονταν συμβουλές διαίτης – διατροφής από διατροφολόγο (παραϊατρικό επάγγελμα) σε ασθενείς για λόγους ιατρικούς – υγείας επειδή ασκείτο παραϊατρικό επάγγελμα δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου πελατών μέχρι 31-12-2002.

Από 1/1/2003, με τις διατάξεις της παραγρ. 5 περ. ιδ', υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου πελατών και στα παραϊατρικά επαγγέλματα.

2.Μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών των διαγνωστικών κέντρων. Τρόπος ενημέρωσης

Στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών των διαγνωστικών κέντρων αναγράφεται εκτός των άλλων και ο αριθμός της Α.Π.Υ. Όταν το βιβλίο τηρείται μηχανογραφικά τίθεται το ερώτημα πως θα γίνει η ενημέρωση του βιβλίου αυτού. Σημειώνουμε ότι η ενημέρωση και εκτύπωση του βιβλίου αυτού γίνεται μόλις τελειώσει η εξέταση και πριν την

αποχώρηση του ασθενή.

Όταν η Α.Π.Υ. εκδίδεται μετά την εκτύπωση των στοιχείων του ασθενούς στο βιβλίο και κατά συνέπεια είναι αδύνατη η εκτύπωση του αριθμού της στην ίδια σειρά και προκειμένου να αντιμετωπισθεί η αδυναμία αυτή δίνονται οι εξής δυνατότητες με το έγγ. 1071313/534/8-7-1996:

α. Να εκτυπώνεται σε άλλη σειρά η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με τρόπο τέτοιο που να είναι εφικτός ο έλεγχος. Δηλαδή κατά την εκτύπωση του αριθμού της απόδειξης θα πρέπει να εκτυπώνονται εκ νέου το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, η διεύθυνση και η χρονολογία της επίσκεψης του ασθενούς ή

β. Να αναγράφεται χειρόγραφα ο αριθμός και η ημερομηνία της Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο.

Πρακτικά τα πρόσθετα (κλαδικά) βιβλία λόγω της άμεσης εκτύπωσης τους δεν προσφέρονται για μηχανογραφική τήρηση. Στην προαναφερόμενη περίπτωση πρέπει να ακολουθείται η δεύτερη λύση και να σημειώνεται χειρόγραφα ο αριθμός, εάν ακολουθείται η πρώτη λύση να αναγράφεται και ο αριθμός της αρχικής καταχώρησης για να συσχετίζεται αυτή με την νέα εγγραφή.

21. ΒΙΒΛΙΟ ΑΣΘΕΝΩΝ ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΟ ΙΑΤΡΩΝ

21^α. ΒΙΒΛΙΟ ΑΣΘΕΝΩΝ

1. Ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

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 της και την κατηγορία της νέας θέσης.

Ως προς το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, σημειώνουμε ότι αναγράφεται: εξετάσεις, χειρουργικές επεμβάσεις, ειδική ιατρική περίθαλψη κλπ.

Έστω μια κλινική στην Αθήνα που δέχεται έναν ασθενή την περίοδο από 2 έως 10 Μαΐου 2003. Συγκεκριμένα, ο Α. Αντωνίου με τόπο κατοικίας την Αθήνα και διεύθυνση Β. Σοφίας 20 εισέρχεται στην κλινική στις 2 Μαΐου και επιθυμεί να του προσφερθούν οι υπηρεσίες της κλινικής για ένα σωματικό πρόβλημα. Ο υπεύθυνος της κλινικής τον τοποθετεί στο δωμάτιο 204 και στη θέση β όπου ο ασθενής αναμένει για τις υπηρεσίες που θα του προσφερθούν. Αποφασίζεται να γίνει ακτινογραφία στις 4 Μαΐου και του χορηγούνται αντιβιοτικά με κόστος 25 ευρώ. Στις 5 Μαΐου ο ασθενής μπαίνει στο χειρουργείο για εγχείρηση προς αποκατάσταση του προβλήματός του και στις 6 Μαΐου γίνονται οι εξετάσεις προκειμένου να διαπιστωθεί πως η εγχείρηση ήταν επιτυχής. Στις 10 Μαΐου, ο ασθενής παίρνει εξιτήριο. Ο εκμεταλλευτής δημιουργεί μια μερίδα με τα προσωπικά στοιχεία του ασθενούς και αναγράφει όλες τις παρεχόμενες υπηρεσίες και την χρονολογία παροχής τους, τα φάρμακα που παίρνει και τον αριθμό και την αξία ΑΠΥ σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε παρεχόμενη υπηρεσία. Η μερίδα ενημερώνεται κάθε φορά που παρέχεται μια υπηρεσία.

Αριθμός μερίδας: 15 Ασθενής: Α. Αντωνίου, Β. Σοφίας 20, Αθήνα Χρον. Εισόδου: 2-5-03, Εξόδου: 10-5-03 Θέση: Β, Δωμάτιο: 204				
Χρονολογία	Είδος παρεχομένων υπηρεσιών	Φάρμακα	Αριθμός και αξία ΑΠΥ ¹	Παρατηρήσεις
4-5-03	Ακτινογραφία	Αντιβιοτικό	5/4-5-03 €25	
5-5-03	Εγχείρηση			
6-5-03	Εξετάσεις			

1.Ο αριθμός και η αξία των αθεώρητων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000 και στη συνέχεια με την ΠΟΛ. 1083/03, αναγράφονται εντός της επόμενης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή τους .

1α. Ενοποίηση των βιβλίων «Εισόδου και εξόδου ασθενών» και του βιβλίου ασθενών σε ένα βιβλίο ασθενών

Το βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών τυπικά καταργείται από 1/1/2003 , ουσιαστικά όμως ενσωματώνεται στο βιβλίο ασθενών, αφού τα δεδομένα του (στοιχεία ασθενή, ημερομηνία εισόδου και εξόδου) εμπεριέχονται στο «Βιβλίο ασθενών» (μερίδα ανά ασθενή), το οποίο συνεχίζει να τηρείται και ενημερώνεται άμεσα με την είσοδο και έξοδο του ασθενή (ημερομηνία εισόδου, στοιχεία ασθενή, ημερομηνία εξόδου). Επιπλέον καταχωρούνται τα φάρμακα.

Οι κλινικές από 1/1/03 δύνανται να ενσωματώσουν τα δεδομένα του καταργούμενου βιβλίου εισόδου και εξόδου ασθενών στο βιβλίο ασθενών ή μπορεί να συνεχίσουν να το τηρούν ως ιδιαίτερο βιβλίο μέχρι να εξαντληθούν τα θεωρημένα έντυπα, δεδομένου ότι όλα τα απαιτούμενα εκ του νόμου στοιχεία καταχωρούνται.

1β. Δεν επιτρέπεται τήρηση ξεχωριστού βιβλίου ασθενών για τους ασθενείς ασφαλισμένους του ΙΚΑ

Το βιβλίο ασθενών δεν μπορεί να τηρηθεί ξεχωριστά για τους ασθενείς ασφαλισμένους του ΙΚΑ και ξεχωριστά για τους λοιπούς ασθενείς, αφού από τις διατάξεις του Κώδικα δεν παρέχεται η δυνατότητα διάσπασης των βιβλίων και τήρησης αυτών σε σειρές, με ή χωρίς έγκριση του προϊσταμένου της ΔΟΥ.

2. Καταχώρηση στο «βιβλίο ασθενών» των κλινικών και των χορηγούμενων φαρμάκων

Από 1/1/03 σύμφωνα με το άρθρο 10 § 5 περίπτωση γα' όπως ισχύει, στο βιβλίο

ασθενών θα πρέπει να καταχωρούνται τα φάρμακα που χορηγούνται και τα λοιπά υλικά εκτός αναλωσίμων, που δίνονται σε κάθε ασθενή από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Δεν θα καταχωρηθούν τα φάρμακα τα οποία είχαν χορηγηθεί πριν από την 1/1/2003 σε ασθενείς οι οποίοι συνεχίζουν να νοσηλεύονται. Τονίζουμε και πάλι ότι δεν

καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά όπως οι γάζες, οξυγόνο, χαρτικά κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι στο βιβλίο ασθενών δεν καταχωρούνται τα φάρμακα και τα λοιπά υλικά που αγοράζονται από τους ασθενείς απευθείας από τα φαρμακεία και χορηγούνται σε αυτούς μέσω της κλινικής.

2α. Χορηγούμενα φάρμακα. Κλειστό νοσήλειο. Αναγραφόμενη ποσότητα

Ως ποσότητα χορηγούμενων φαρμάκων δεν είναι απαραίτητο να γράφεται η ημερήσια χορηγούμενη δόση του φαρμάκου αλλά αρκεί η αναγραφή με την πρώτη χορήγηση της ποσότητας του φαρμάκου με την οποία τελικά θα χρεωθεί ο ασθενής (π.χ. ένα κουτί αντιβιοτικό).

Όταν υπάρχουν συμβάσεις κλειστού νοσηλείου με ασφαλιστικά ταμεία, με τις οποίες καλύπτονται και οι χρεώσεις των χορηγούμενων φαρμάκων και εφόσον δεν εισπράττεται ιδιαίτερη αμοιβή από τους ασθενείς, για τα χορηγούμενα φάρμακα ή υλικά, δεν απαιτείται η καταχώρηση των φαρμάκων στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών, στο οποίο όμως θα αναγράφεται σχετική παρατήρηση ότι αφορά «κλειστό νοσήλειο».

Τα ανωτέρω έχουν γίνει δεκτά μόνο σε περιπτώσεις κλειστού νοσηλείου με ασφαλιστικά ταμεία και δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που η αξία των φαρμάκων που χορηγούνται στον ασθενή καταβάλλονται στην κλινική από το ασφαλιστικό ταμείο, με βάση το φύλλο ανάλυσης που υποβάλλεται στο : ασφαλιστικό ταμείο.

2β. Τα κέντρα αιμοκάθαρσης τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών

21^β. ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΟ ΙΑΤΡΩΝ

1.Ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς όταν αυτοί αμείβονται από τους ασθενείς

Με τις διατάξεις του άρθρου 10§5 παρ. γ', υποπ. Γβ' ΚΒΣ, όπως ισχύει με το άρθρο 28§21 Ν. 3522/06, ορίζεται ρητά ότι το βιβλίο τηρείται από την κλινική για τους συνεργαζόμενους με αυτή γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς. Δεν τηρείται δηλαδή για τους γιατρούς οι οποίοι συνδέονται με σύμβαση έργου με την κλινική και αμείβονται από αυτήν.

Το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών τηρείται ακόμη εκτός από την κλινική και από το νοσοκομείο, ανεξάρτητα από την νομική μορφή που λειτουργεί (Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) και την απαλλαγή του από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό. Σε κάθε μερίδα αναγράφεται εκτός του ονοματεπωνύμου του, η διεύθυνση του, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση που ο γιατρός παρέχει υπηρεσίες κατ' εντολή άλλου φυσικού ή νομικού προσώπου, στη μερίδα του γιατρού αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του τρίτου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) κατ' εντολή του οποίου παρέχεται η υπηρεσία.

Σε κάθε μερίδα καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, η χρονολογία παροχής της περίθαλψης και η κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή. Η καταχώριση αυτή γίνεται μέχρι την επόμενη της ημέρας περίθαλψης του ασθενή.

Υπόδειγμα βιβλίου μεριδολογίου γιατρών:

Έστω ο γιατρός Γ. Γκιώνης που διαμένει στο Γαλάτσι με διεύθυνση Νάξου 12 και εργάζεται σε κλινική της Αθήνας ο οποίος στις 5 Μαΐου του 2001 δέχεται τον ασθενή Α. Αντωνίου που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Β. Σοφίας 120 και επιθυμεί την εξέτασή του για κάποιο σωματικό του πρόβλημα. Οπότε η κλινική τηρεί το μεριδολόγιο του Γ. Γκιώνη αναγράφοντας τα στοιχεία του γιατρού πάνω από την μερίδα και μέσα στην μερίδα την χρονολογία εισαγωγής του ασθενούς, το ονοματεπώνυμό του, την διεύθυνσή του και τη θέση του σε ξεχωριστές στήλες όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Γιατρός: Γ. Γκιώνης, Νάξου 12, Γαλάτσι

Χρονολογία	Όνοματεπώνυμο ασθενή	Διεύθυνση	Θέση	Παρατηρήσεις
5-5-01	A. Αντωνίου	B. Σοφίας 120 Αθήνα	A-B	

1α. Τήρηση του βιβλίου «Μεριδολογίου ιατρών» εις απλούν

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περίπτωση γβ', όπως ισχύει από 1/1/2003, τηρείται απλότυπο και όχι διπλότυπο, όπως όριζαν οι προϊσχύουσες διατάξεις. Η τήρηση αυτού ως απλοτύπου είναι επακόλουθο των διατάξεων του άρθρου 20 § 1 περίπτωση β', με τις οποίες καθιερώνεται υποχρέωση υποβολής τριπλοτύπων καταστάσεων από την κλινική με τα στοιχεία των γιατρών (που έχουν καταχωρηθεί στο μεριδολόγιο) αντί της υποβολής αντιγράφου του βιβλίου που ίσχυε με τις προϊσχύουσες διατάξεις. Η υποβολή της κατάστασης αφορά το ημερολογιακό έτος 2003 και στη συνέχεια.

2. Μεριδολόγιο γιατρών – Επισημάνσεις

A. Είναι απλότυπο από 1/1/2003 (θ. 70^α) και τηρείται σε μερίδες (ή καρτέλες) από τις κλινικές ή θεραπευτήρια για κάθε γιατρό εξωτερικό συνεργάτη που παρέχει ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβεται από αυτούς. Μέχρι την 31/12/02 τηρείτο διπλότυπο.

B. Δεν τηρείται για τους γιατρούς οι οποίοι συνδέονται με σύμβαση έργου με την κλινική και αμείβονται από αυτήν. Μέχρι 21-12-2006 τηρείτο και για τους εσωτερικούς γιατρούς που λάμβαναν ειδική αμοιβή κατ' ασθενή από το νοσοκομείο, εκτός από την αμοιβή εμμίσθου υπηρεσίας. Δεν τηρείται για τους γιατρούς που αμείβονται με πάγια αντιμισθία από τις κλινικές ή τα θεραπευτήρια .

γ. Δεν απαιτείται ενημέρωση του για τους γιατρούς που παρέχουν έμμισθη υπηρεσία ή συμμετέχουν στα κέρδη του νοσοκομείου ή κλινικής εφόσον δε λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή από τον ασθενή.

Δ. Από το περιεχόμενο του βιβλίου αυτού προκύπτει ότι τηρείται για τους γιατρούς που αμείβονται απ' ευθείας από τους ασθενείς και όχι για τους γιατρούς που αμείβονται με πάγια αντιμισθία από τις κλινικές.

E. Δεν απαιτείται να αναγράφεται στο μεριδολόγιο, η αμοιβή που λαμβάνει ο γιατρός από τον ασθενή, γιατί αυτή δεν είναι πάντοτε γνωστή στο νοσοκομείο.

Στ. Αναγράφεται ο γιατρός φυσικό πρόσωπο που προσφέρει τις υπηρεσίες, ακόμα

και σε περίπτωση εταιρείας. Όταν ο γιατρός παρέχει υπηρεσίες κατ' εντολή άλλου φυσικού ή νομικού προσώπου, τότε στη μερίδα του αναγράφονται και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο ΑΦΜ του τρίτου κατ' εντολή του τρίτου του οποίου παρέχεται η υπηρεσία.

Ζ. Τηρείται από όλα τα νοσοκομεία, κλινικές και θεραπευτήρια, δημόσια ή ιδιωτικά.

Η. Όταν τηρείτο διπλότυπο (μέχρι 31/12/02) το ένα αντίτυπο υποβαλλόταν στη ΕΠΙΣΗΣ. Από τη χρήση 2003 τηρείται απλότυπο και υποβάλλεται πλέον κατάσταση στη ΔΥΟ.

Θ. Τήρηση του μεριδολογίου γιατρών επί παροχής υπηρεσιών από εταιρείες

Στην περίπτωση που παρέχονται ιατρικές υπηρεσίες από εταιρεία γιατρών στο μεριδολόγιο αναγράφονται τα στοιχεία του γιατρού φυσικού προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, με αναγραφή παραπλεύρως και των στοιχείων της εταιρείας για λογαριασμό της οποίας ενεργεί ο γιατρός φυσικό πρόσωπο.

3.Κλινικές ή θεραπευτήρια μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 και της παρ. Υ' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα, οι κλινικές νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίου εισόδου και εξόδου ασθενών και βιβλίου ασθενών, γιατί η υγεία δεν υπάγεται στο ΦΠΑ.

Επίσης δεν έχουν υποχρέωση να εκδίδουν θεωρημένες ΑΠΥ, αλλά αποδείξεις που προβλέπονται από τον οργανισμό τους.

Αντίθετα έχουν υποχρέωση τήρησης θεωρημένου μεριδολογίου ιατρών.

3α. Μηχανογραφική τήρηση βιβλίου ασθενών

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι επί μηχανογραφικής τήρησης των πρόσθετων βιβλίων τα επί πλέον δεδομένα που πρέπει να συμπληρωθούν μετά την αρχική εγγραφή μπορεί να συμπληρώνονται και χειρόγραφα ή να γίνεται συμπληρωματική εγγραφή (μηχανογραφικά), η οποία περιλαμβάνει όλα τα δεδομένα με αναγραφή και του αύξοντα αριθμού της αρχικής καταχώρισης.

Έτσι το βιβλίο ασθενών επί μηχανογραφικής τήρησης μπορεί να ενημερώνεται με την χρονολογία εξόδου χειρόγραφα άμεσα με την έξοδο του ασθενή ή μπορεί να γίνει, άμεσα για δεύτερη φορά συνολική εκτύπωση της κίνησης του ασθενή στο θεωρημένο βιβλίο ασθενών.

22. ΒΙΒΛΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ (ΚΕΝΤΡΩΝ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ, ΓΥΜΝΑΣΤΗΡΙΩΝ)

1. Γενικά

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

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής ως κέντρα αισθητικής *θεωρούνται* εκείνες οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με τον καλλωπισμό και γενικά με την περιποίηση του σώματος, είτε με τη χρήση τεχνικών ή ιατρικών μέσων είτε όχι (π.χ. κέντρα αδυνατίσματος, μεταβολισμού, καλλωπισμού, παροχής συμβουλών διαίτης, αδυνατίσματος και παρακολούθησης βάρους, κέντρα εμφύτευσης μαλλιών κ.λπ.).

Στην έννοια του γυμναστηρίου, περιλαμβάνονται μόνο εκείνα που η παρεχόμενη εκγύμναση σχετίζεται με τον καλλωπισμό και γενικά με την περιποίηση του σώματος (απλή γυμναστική, αερόμπικ, Body Building κ.λπ.) και όχι με την άθληση ή την εκμάθηση συγκεκριμένου αθλήματος, οπότε, εμπίπτει στην έννοια της σχολής, για την οποία τηρείται μητρώο μαθητών.

1α. Έννοια διαρκούς παροχής υπηρεσίας

Διαρκής παροχή υπηρεσίας θεωρείται ότι έχουμε όταν συμφωνείται αμοιβή για πολλές επισκέψεις πελατών που θα πραγματοποιηθούν σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (π.χ. μήνα, τρίμηνο κ.λπ.).

Η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών για αόριστο χρονικό διάστημα δεν χαρακτηρίζεται ως «διαρκής» παροχή υπηρεσίας για την τήρηση του βιβλίου πελατών των κέντρων αισθητικής ή των γυμναστηρίων.

Συνεπώς θα πρέπει, στις περιπτώσεις αυτές, να καταχωρείται με κάθε επίσκεψη του πελάτη η ημερομηνία της επίσκεψης, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του, το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν και ο αριθμός και η αξία κάθε πρόσφατης εκδοθείσας ΑΠΥ, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης της ημερομηνίας διακοπής ή του «συμφωνούμενου» ποσού (δεδομένα τα οποία καταχωρούνται μόνο επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας με ορισμένη διάρκεια).

Δηλαδή, όταν πωλείται πακέτο υπηρεσιών χωρίς χρονικό περιορισμό (π.χ. 10

επισκέψεις σε χρόνο που επιλέγει ο πελάτης) πρέπει να διενεργείται εγγραφή στο βιβλίο πελατών για κάθε μία επίσκεψη, επειδή δεν υπάρχει συγκεκριμένο χρονικό διάστημα παροχής των υπηρεσιών αυτών και για το λόγο αυτό δεν θεωρείται ότι έχουμε διαρκή παροχή υπηρεσίας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ένα κέντρο αισθητικής και αδυνατίσματος στην Αθήνα που δέχεται δύο πελάτες. Συγκεκριμένα, στις 10 Ιουλίου του 2007 εισέρχεται στο κέντρο η Ι. Ιωαννίδου που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Δημοκρίτου 5 η οποία επιθυμεί ένα καθαρισμό προσώπου ο οποίος κοστίζει 30 ευρώ. Ο εκμεταλλευτής του κέντρου θα τηρήσει το βιβλίο πελατών στις 10 Ιουλίου αναγράφοντας την χρονολογία επίσκεψης, το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη και τον αριθμό και την αξία ΑΠΥ σε ξεχωριστές στήλες. Στις 11 Ιουλίου εισέρχεται στο κέντρο ο Ι. Γεωργιάδης που διαμένει στην Αθήνα με διεύθυνση Κηφισίας 40 και επιθυμεί να μπει σε πρόγραμμα αδυνατίσματος το οποίο θα διαρκέσει από 11 Ιουλίου έως 30 Αυγούστου. Λόγω της διαρκούς παροχής, ο εκμεταλλευτής του κέντρου θα τηρήσει το βιβλίο πελατών στις 11 Ιουλίου αναγράφοντας τον ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη και σε ξεχωριστές στήλες από αυτές της πελάτισσας Ι. Ιωαννίδου θα αναγράφεται το συμφωνημένο ποσό και η χρονολογία έναρξης και λήξης της παροχής υπηρεσιών όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Υπόδειγμα βιβλίου πελατών

Χρονολογία επίσκεψης	Όνοματεπώνυμο και διεύθυνση του πελάτη	Είδος παρεχόμενης υπηρεσίας	Αριθμός και αξία Α.Π.Υ. ¹	Συμπληρώνονται επί διαρκούς παροχής υπηρεσία		
				Συμφωνούμενο ποσό €	Διάρκεια παροχής υπηρεσίας	
					Έναρξη	Λήξη
10-7-2007	Ι. Ιωαννίδου Δημοκρίτου 5 Αθήνα	Καθαρισμός Προσώπου	15/ 10-7-2007 € 30			
-	Ι. Γεωργιάδης Κηφισίας 40 Αθήνα'	Αδυνάτισμα		300	11-7-2007	30-8-2007

1. Ο αριθμός και η αξία των αθεώρητων ΑΠΥ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1071/25-2-2000 και στη συνέχεια ΠΟΛ. 1083/2-6-2003, αναγράφονται εντός της επόμενης της έκδοσης. Επιτρέπεται, στα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία η χειρόγραφη αναγραφή τους (Εγκ. ΠΟΛ. 1137/7-4-2000).

1β. Τήρηση βιβλίου πελατών από διαιτολόγους

Οι διαιτολόγοι που παρέχουν συμβουλές διαίτης-διατροφής, για λόγους που συνδέονται με την αισθητική του σώματος τηρούν βιβλίο πελατών, όπως και τα κέντρα αισθητικής. Το ίδιο ισχύει και όταν παρέχουν συμβουλές αποκλειστικά σε ασθενείς για ιατρικούς λόγους και λειτουργούν ως παραϊατρικό επάγγελμα. Αυτό ισχύει από 1-1-2003 που τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 10 § 5 περ. ιδ'. Σημειώνουμε, ότι κατά κανόνα οι διαιτολόγοι λειτουργούν όπως τα κέντρα αισθητικής και δεν περιορίζονται αποκλειστικά σε συμβουλές, αλλά ουσιαστικά έχουν τους πελάτες τους υπό την άμεση εποπτεία παρακολούθησης και εφαρμογή της μεθόδου διαίτης αυτών.

Μέχρι 31/12/2002 όταν λειτουργούσαν ως παραϊατρικό επάγγελμα δεν είχαν την παραπάνω υποχρέωση.

1γ. Περιποίηση νυχιών χεριών και ποδιών (μανικιούρ - πεντικιούρ). Κομμωτήριο

Ο επιτηδευματίας που έχει αντικείμενο εργασιών την περιποίηση νυχιών και ποδιών υποχρεούται να τηρεί βιβλίο πελατών, επειδή η δραστηριότητα αυτή εμπίπτει στην έννοια της περιποίησης του σώματος και γενικά οι υπηρεσίες αυτές εντάσσονται στην έννοια του κέντρου αισθητικής.

Θέμα τίθεται εάν οι υπηρεσίες αυτές (μανικιούρ - πεντικιούρ) προσφέρονται από κομμωτήρια, τότε, κατά τη Διοίκηση, πρέπει να τηρείται βιβλίο πελατών και από τα κομμωτήρια για τις παράλληλες αυτές υπηρεσίες, είτε τις προσφέρουν οι ίδιοι οι κομμωτές, είτε μέσω ειδικευμένου προσωπικού.

Επίσης στην περίπτωση που το κομμωτήριο έχει τμήμα περιποίησης νυχιών χεριών και ποδιών έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο πελατών για τους πελάτες εκείνους που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες. Αντίθετα το βιβλίο πελατών δεν αφορά τους πελάτες στους οποίους παρέχει μόνο υπηρεσίες κομμωτηρίου.

Όταν τα κομμωτήρια παρέχουν υπηρεσίες extension δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου πελατών καθόσον οι εν λόγω υπηρεσίες εντάσσονται στο αντικείμενο δραστηριότητας του κομμωτηρίου για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου.

Εάν επιτηδευματίας έχει δύο τμήματα α) Κέντρου αισθητικής και β) κομμωτηρίου, τηρεί βιβλίο πελατών μόνο για τους πελάτες του τμήματος αισθητικής και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης των πελατών που τους προσφέρονται υπηρεσίες κομμωτηρίου.

2. Εκμετάλλευση ποδοσφαιρικών γηπέδων ή γενικά αθλητικών εγκαταστάσεων (μπάσκετ, βόλεϊ, τένις κ.λπ.)

Στις πόλεις πλέον, έχουν δημιουργηθεί επιχειρήσεις εκμετάλλευσης αθλητικών εγκαταστάσεων (γηπέδων) τις οποίες παραχωρούν προς χρήση σε πελάτες-αθλητές ή γυμναζόμενους οι οποίοι δημιουργούν ομάδες και αγωνίζονται μεταξύ τους. Η χρήση του γηπέδου πληρώνεται από τον επικεφαλής της παρέας (ομάδας) και η αμοιβή καθορίζεται ανάλογα με το χρόνο χρήσης του γηπέδου.

Εφόσον στο χώρο αυτό, δεν παρέχονται άλλες υπηρεσίες εκμάθησης του αθλήματος, ούτε υπάρχουν όργανα γυμναστικής που να προσδίδει στο χώρο την έννοια του γυμναστηρίου, δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης βιβλίου πελατών (ως γυμναστήριο) ή μητρώου μαθητών (ως εκπαιδευτήριο).

Για το ποσό της αμοιβής πρέπει να εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών από φορολογική ταμειακή μηχανή ή ηλεκτρονικό υπολογιστή εφόσον στο γήπεδο υπάρχει χώρος γραφείου ή χώρος εποπτείας, διοίκησης και ελέγχου των προσφερόμενων υπηρεσιών διαφορετικά και με την προϋπόθεση ότι στο χώρο δεν υπάρχει τέτοια εγκατάσταση μπορεί να εκδοθούν χειρόγραφες Α.Π.Υ. ως υπηρεσίες προσφερόμενες εκτός έδρας, πλην όμως η τελευταία περίπτωση (μη χρήσης φ.τ.μ.) πρέπει να εξετάζεται με ιδιαίτερη προσοχή ή να ζητείται η άποψη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφόσον παρουσιαστούν λεπτομερώς τα πραγματικά περιστατικά.

Στην περίπτωση κατά την οποία οι εγκαταστάσεις παραχωρούνται για αγώνες σε συλλόγους, σωματεία κ.λπ. τότε εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

2α. Χώροι εκμάθησης αθλημάτων (camps)

Αθλητικές εταιρείες δημιουργούν χώρους εκμάθησης αθλημάτων για παιδιά (ποδόσφαιρο, μπάσκετ κ.λπ.). Τα γυμναστήρια αυτά λειτουργούν κατά κανόνα τους καλοκαιρινούς μήνες. Οι μαθητές - αθλητές γυμνάζονται υπό τις οδηγίες ειδικών γυμναστών - προπονητών για εκμάθηση του αθλήματος ή προς βελτίωση των αθλητικών τους επιδόσεων, για χρονικό διάστημα 15-20 ημέρες. Στους χώρους αυτούς πρέπει να τηρείται βιβλίο πελατών γυμναστηρίων (θέμα 75) και για την αμοιβή, εφόσον αυτή συμφωνείται για κάθε περίοδο πρέπει στο τέλος της περιόδου να εκδίδεται ΑΠΥ. Σε περίπτωση κατά την οποία στους χώρους αυτούς προέχει η εκπαίδευση τότε τηρείται μητρώο μαθητών, όπως στα σχολεία (θ. 50-66). Ουσιαστικά όμως όποιο βιβλίο από τα δύο και εάν τηρείται παρέχει τα ίδια δεδομένα και διασφαλίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Τέλος, σημειώνουμε ότι ο κάθε τέτοιος χώρος - γυμναστήριο, εφόσον λαμβάνουν χώρα συναλλακτικές δραστηριότητες θεωρείται υποκατάστημα, μπορεί όμως να ζητείται έγκριση μη τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος από τη ΔΟΥ.

23. ΒΙΒΛΙΟ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΔΙΑΚΙΝΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (ΦΑΣΟΝ)

1. Γενικά

Οι υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι α)παρέχουν εργασίες φασόν σε υποκειμένους στο φόρο άλλου κράτους μέλους, ή λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές από υποκειμένους στο φόρο άλλου κράτους μέλους, και β)μετακινούν αγαθά της επιχείρησής τους σε άλλο κράτος μέλος, για τις ανάγκες αυτής, στο άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' έως στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, υποχρεούνται στην τήρηση «Ειδικού Βιβλίου» κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τα άρθρα 1, 2 και 3 της παρούσας.

Άρθρο 1 - Υποχρεώσεις εργολάβου

Ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί εργασίες φασόν (εργολάβος), υποχρεούται :

1. Να τηρεί θεωρημένο «Ειδικό Βιβλίο» σε μερίδες στο οποίο καταχωρούνται κατά εργοδότη τα εξής:

α) τα πλήρη στοιχεία του εργοδότη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, κράτος μέλος εγκατάστασης και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ),

β) τα στοιχεία της τυχόν έγγραφης σύμβασης μίσθωσης έργου (αριθμός και ημερομηνία) ή άλλου παραστατικού από το οποίο προκύπτουν οι όροι εκτέλεσης του αναληφθέντος έργου,

γ) το είδος, κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και η ποσότητα των αγαθών, που παραλήφθηκαν,

δ) το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία του συνοδευτικού στοιχείου από το οποίο προκύπτει η παραλαβή των αγαθών,

ε) το είδος και η ποσότητα των ίδιων υλικών που διαθέτει για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών,

στ) το είδος, η ποσότητα των παραχθέντων αγαθών και η συμφωνηθείσα αμοιβή κατά μονάδα,

ζ) ο αριθμός και η ημερομηνία του φορολογικού στοιχείου αποστολής των παραχθέντων αγαθών στον εργοδότη,

η) ο αριθμός και η ημερομηνία του στοιχείου που εκδίδεται από τον εργολάβο, καθώς και το συνολικό ποσό της αμοιβής αυτού,

θ) τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των παραχθέντων αγαθών, εφόσον τα αγαθά

αυτά δεν αποστέλλονται στον εργοδότη, αλλά σε τρίτο πρόσωπο, κατ' εντολή του εργοδότη.

2. Να ενημερώνει το βιβλίο της προηγούμενης παραγράφου:

α) με τα δεδομένα των περιπτώσεων α, β, γ, δ, και ε, εντός οκτώ ημερών από την ημέρα που θα περιέλθουν σ' αυτόν,

β) με τα λοιπά δεδομένα μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εκκαθάρισης.

Άρθρο 2- Υποχρεώσεις εργοδότη (εντολέα)

Ο υποκείμενος στο φόρο (εργοδότης), εγκαταστημένος στην Ελλάδα, που αποστέλλει αγαθά, προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (εργολάβο) εγκαταστημένο σε άλλο κράτος μέλος, με σκοπό την παραγωγή, την κατασκευή ή τη συναρμολόγηση κινητών αγαθών, για λογαριασμό του, με σύμβαση μίσθωσης έργου (φασόν), υποχρεούται στην τήρηση, κατ' ανάλογο με τον οριζόμενο στο προηγούμενο άρθρο τρόπο, θεωρημένου «Ειδικού Βιβλίου» κατά εργολάβο (κατασκευαστή).

Άρθρο 3 - Υποχρεώσεις επί μετακινήσεων αγαθών

1. Ο υποκείμενος στο φόρο, εγκαταστημένος στην Ελλάδα, που ενεργεί τις πράξεις των περιπτώσεων δ, ε και στ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 1642/86 υποχρεούται στην τήρηση θεωρημένου «Ειδικού Βιβλίου» για την παρακολούθηση των πράξεων αυτών, στο οποίο καταχωρούνται:

α) ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού δελτίου αποστολής, και λοιπών συνοδευτικών φορολογικών εγγράφων

β) το είδος, η ποσότητα των αποστελλομένων αγαθών, καθώς και ο σκοπός της αποστολής,

γ) τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος,

δ) το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία των συνοδευτικών εγγράφων που εκδόθηκαν για την επαναφορά τους στο εσωτερικό της χώρας.

2. Το «Ειδικό Βιβλίο» της προηγούμενης παραγράφου ενημερώνεται σε οκτώ (8) ημέρες από την έκδοση ή λήψη των σχετικών στοιχείων.

Άρθρο 4 - Ενημέρωση άλλου βιβλίου

Ο υποκείμενος στο φόρο υπόχρεος για την τήρηση του ειδικού βιβλίου της παρούσας, δύναται ύστερα από γνωστοποίηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ αντί του ανωτέρω βιβλίου να καταχωρεί τα στοιχεία που προβλέπουν τα άρθρα 1, 2, και 3 της παρούσας σε άλλο θεωρημένο βιβλίο, προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ.

Άρθρο 5- Κυρώσεις

Η παράβαση των διατάξεων της απόφασης αυτής συνεπάγεται τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ).

Άρθρο 6 - Μεταβατικές διατάξεις

Για πράξεις της παρούσας απόφασης που πραγματοποιήθηκαν από 1-1-1993 μέχρι 28-2-1994 και τις οποίες δεν υφίστανται εγγραφές, έστω και σε ανεπίσημες καταστάσεις, επιτρέπεται η εγγραφή τους στο «Ειδικό Βιβλίο» της παρούσας, μέχρι 31-3-1994, χωρίς την επιβολή των κυρώσεων του άρθρου 5 της παρούσας. Από 1.4.1994, το παραπάνω «Ειδικό Βιβλίο» θα ενημερώνεται κανονικά.

Άρθρο 7 - Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή, που ισχύει από την έκδοση της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

δ) Παροχή στον υποκείμενο στο φόρο υπηρεσιών, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικά στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού. (Σ.Σ. π.χ. Αποστολή στην Ιταλία ενός μηχανήματος για επισκευή).

ε) Προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας. (Σ.Σ. π.χ. μεταφορά εργαλείων, τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση μιας εργασίας).

στ) Προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς (Σ.Σ. π.χ. μεταφορά ξυλείας από Ελλάδα στη Γερμανία για προσωρινή χρησιμοποίηση σε εκτελούμενο έργο και επιστροφή στην Ελλάδα).

2. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αντί εκκαθάρισης για επεξεργασία αγαθών

Οι επιτηδευματίες που αναλαμβάνουν επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτου «ΦΑΣΟΝ» εκδίδουν διπλότυπη εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις της §7 του άρθρου 12 του ΚΒΣ.

Με την §114 της Σ. 4527/140 εγκυκλίου 40/77, ορίζεται ότι «Επί επεξεργασίας αγαθών για λογαριασμό τρίτου, δύναται, αντί εκκαθάρισεως, να εκδοθεί από τον υπόχρεο σε έκδοση εκκαθάρισεως τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, αρκεί τούτο να

περιέχει όλα τα στοιχεία της εκκαθάρισης». Η εγκύκλιος αυτή επαναλαμβάνεται με την § 12.13.4 της Εγκ. του Κ.Β.Σ., και, επιπλέον σημειώνουμε ότι με τις νέες διατάξεις του Κώδικα, η μεν εκκαθάριση εκδίδεται αθεώρητη, αντίθετα το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδίδεται θεωρημένο.

Παράδειγμα:

Ο Βιοτέχνης «ΑΛΦΑ» στέλνει 1.000 τεμάχια ανδρικά πουκάμισα στο εργαστήριο της «ΒΗΤΑ» για ραφή στις 5/3. Ζητάει να του τα παραδώσει μέχρι τέλος του μήνα ραμμένα μαζί με ένα υπόλοιπο 50 τεμαχίων που είχαν παραμείνει προς ραφή από την προηγούμενη εκκαθάριση. Η «ΒΗΤΑ.» στέλνει μέχρι 31/3 με δελτία αποστολής 950 έτοιμα πουκάμισα. Η αμοιβή της είναι 500 δρχ. το τεμάχιο. Θέλει να εκδώσει θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αντί εκκαθάρισης. Αυτό πρέπει να εκδοθεί με ημερομηνία 31/3 και στην αιτιολογία του να αναγράφονται τα παρακάτω:

Ποσότητα Αιτιολογία	Αμοιβή
950 τεμ. Ραφή ανδρικών υποκαμίσων	475.000
Φ.Π.Α. 19%	<u>90.250</u>
Σύνολο	565.250

Πεντακόσιες εξήντα πέντε χιλιάδες διακόσια πενήντα ευρώ.

Κίνηση αγαθών προς επεξεργασία

Προηγούμενο υπόλοιπο	50
αποσταλλέντα προς ραφή	<u>1000</u>
Σύνολο	1050
Παραδοθέντα έτοιμα	<u>950</u>
Νέο υπόλοιπο προς ραφή	100

Τέλος, σημειώνεται ότι στην πρακτική από τα εργαστήρια «ΦΑΣΟΝ» εκδίδονται πάντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και σπανίως εκκαθαρίσεις, αλλά δεν αναγράφονται σ' αυτά τα δεδομένα της εκκαθάρισης, ίσως γιατί τα έντυπα τιμολόγια που πωλούνται στην αγορά δεν έχουν ανάλογες θέσεις. Καλό είναι τα εργαστήρια αυτά να κατασκευάσουν μια σφραγίδα με τα παραπάνω δεδομένα, ούτως ώστε να μην δημιουργούνται προβλήματα ελλιπούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

2α. Ποσότητα που αναγράφεται στις εκκαθαρίσεις επεξεργασίας για λογαριασμό τρίτου (ΦΑΣΟΝ)

Από τις διατάξεις της § 7 του άρθρου 12, προκύπτει ότι στην κατάσταση ή εκκαθάριση αναγράφονται τα αγαθά που «παραδίδονται μετά την επεξεργασία». Με την

§ 12.13.4 Εγκ. Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι στην έννοια της «ποσότητας των αγαθών που παραδίδονται μετά από επεξεργασία περιλαμβάνεται η ποσότητα των παραχθέντων προϊόντων του τρίτου (όχι μόνο η ποσότητα των α-προσταλέντων σ' αυτόν)».

Έχουμε την άποψη ότι η παραπάνω ερμηνεία μάλλον έχει σκοπό να δώσει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις που θέλουν να «τιμολογήσουν» με την εκκαθάριση όλη την παραχθείσα ποσότητα, γιατί πιθανόν να καθυστερεί η παράδοση για λόγους εμπορικούς, παρά να επιβάλλει κάτι τέτοιο, αφού πρώτον δεν προκύπτει από το νόμο και δεύτερον δεν μπορεί να αποδειχθεί ποια ποσότητα θεωρείται οριστικά παραχθείσα, αφού είναι δυνατόν να υποστηριχθεί ότι δεν έγινε ο ποιοτικός κ.λπ. έλεγχος των παραγομένων αγαθών τρίτων.

Με την ευκαιρία αυτή θέλουμε να σημειώσουμε ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται «στενά γραμματικά» και οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι της Διοίκησης δεν μπορούν να επιβάλλουν υποχρεώσεις, γιατί απαιτείται τυπικός νόμος, αντίθετα μπορούν να δώσουν λύσεις που διευκολύνουν τους φορολογούμενους στις συναλλαγές τους.

2β. Πώληση πρώτων υλών από τον φασονίστα προς τον εντολέα - κύριο του παραγόμενου πράγματος

Πολλές φορές συμβαίνει ο φασονίστας να διαθέτει και πρώτες ύλες παραγωγής, τις οποίες επιθυμεί ή κρίνεται απαραίτητο να μεταβιβάσει στον εντολέα - κύριο των παραγομένων αγαθών για να συνεχιστεί η παραγωγή του αγαθού. Στην περίπτωση αυτή, εάν για λόγους εμπορικούς (συμφωνίας) δεν επιθυμούν να μεταβληθεί η σχέση εργολάβου (εντολέα) - υπεργολάβου (φασονίστα) και θέλουν να μεταβιβαστούν διακεκριμένα οι πρώτες ύλες, τότε τα στοιχεία θα εκδοθούν ως εξής:

Για την πώληση της πρώτης ύλης θα εκδοθεί Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής (από το φασονίστα) στο οποίο θα γίνεται σαφώς μνεία ότι τα αγαθά παραμένουν στις εγκαταστάσεις του, προς παραγωγή κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου. (Βλέπε και θέμα 34 άρθρου 12). Στη συνέχεια τα υλικά αυτά παρακολουθούνται αντίστοιχα, όπως όλα τα άλλα που έχουν αποσταλεί προς παραγωγή σε τρίτο και περιλαμβάνονται στις εκκαθαρίσεις παραγωγής στις παραληφθείσες ποσότητες πρώτων υλών.

2γ. Δαπάνες για λογαριασμό τρίτου

Όταν πραγματοποιούνται από τον αντιπρόσωπο ή το φασονίστα δαπάνες για λογαριασμό τρίτου, τότε πρέπει τα στοιχεία να εκδίδονται στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, να αναγράφονται αυτές ως πληροφοριακό στοιχείο επί των εκκαθαρίσεων και να παραδίδονται τα δικαιολογητικά στοιχεία στον

εντολέα (αγοραστή ή λήπτη).

Εάν τα φορολογικά στοιχεία εκδοθούν στο όνομα του αντιπροσώπου ή του φασονίστα, τότε καταχωρούνται στα έξοδα ή στις αγορές του και για την χρέωση αυτών πρέπει να προσαυξήσει την αμοιβή του ή αν πρόκειται για αγορές αγαθών, είναι δυνατόν να τιμολογήσει αυτές στον εντολέα.

Τέλος, σημειώνουμε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5γ του Ν. 1642/86 ορίζεται ότι δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (ΦΠΑ):

«Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία.

- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν».

3. Χρόνος σύνταξης της κατάστασης από τον αντιπρόσωπο ή το «φασονίστα»

Από τις διατάξεις δεν ορίζεται σε ποιο χρόνο καταχωρείται το είδος και η ποσότητα των παραλαμβανόμενων και παραδιδόμενων αγαθών στην κατ' εντολέα τηρούμενη κατάσταση. Με το δεδομένο ότι οι ίδιες διατάξεις (§7) ορίζουν ότι η κατάσταση αυτή μπορεί να μη συντάσσεται, εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση και η εκκαθάριση έχει ορισμένο χρόνο έκδοσης, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η κατάσταση κατ' εντολέα συντάσσεται στο χρόνο σύνταξης της εκκαθάρισης, δηλαδή μέχρι της 10 του επόμενου μήνα.

Επίσης, με την § 12.13.3 Εγκ. Κ.Β.Σ. αναφέρεται ότι «γίνεται δεκτή η μη σύνταξη της κατάστασης αυτής αν τα δεδομένα της προκύπτουν από τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης που τηρεί ο αντιπρόσωπος». Πρακτικά βέβαια για να εφαρμοστεί αυτή η παράγραφος θα πρέπει να τηρούνται οι καρτέλες αποθήκης με τέτοιο τρόπο, ούτως ώστε να προκύπτουν τα δεδομένα της εκκαθάρισης, και να στέλνονται συνημμένα φωτοαντίγραφα ή αντίτυπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης.

4. Τρόπος καταχώρισης των αγαθών στην κατάσταση από τον αντιπρόσωπο

Με βάση τα αμέσως προηγούμενα αναφερθέντα, προκύπτει ότι στην κατάσταση όταν συντάσσεται καταχωρούνται συνολικά κατ' είδος και ποσότητα τα παραληφθέντα

αγαθά στη διάρκεια του μήνα, καθώς επίσης συνολικά κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλήθηκαν ή συνολικά κατ' είδος ποσότητα και αμοιβή τα αγαθά που παραδόθηκαν μετά την επεξεργασία (έτοιμα). Επίσης καταχωρούνται οι δαπάνες για λογαριασμό του τρίτου, όταν έχουν αγορασθεί αγαθά και τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί στο όνομα του εντολέα, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο που θεωρείται απαραίτητο για την εκκαθάριση.

4α. Έκδοση εκκαθαρίσεων διανομής τύπου

Με την § 12.13.3 της Εγκ. του Κ.Β.Σ. αναφέρεται ότι «Για τις πωλήσεις εφημερίδων και περιοδικών από υποπράκτορες και εφημεριδοπώλες για λογαριασμό του Πρακτορείου Αθηναϊκού Τύπου Α.Ε. και του Κεντρικού Πρακτορείου Ημερήσιου και Περιοδικού Τύπου Α.Ε. οι σχετικές εκκαθαρίσεις (αθεώρητες) μπορεί να εκδίδονται από τα Πρακτορεία αυτά.

Η δυνατότητα αυτή στο εξής επεκτείνεται και σε άλλες επιχειρήσεις διανομής τύπου και περιοδικών, εφόσον λειτουργούν κατά παρόμοιο προς τα ως άνω Πρακτορεία τρόπο».

4β. Αγορά ή εισαγωγή αγαθών για λογαριασμό τρίτων (τ. κοινοπρακτική εισαγωγή ή αγορά)

Με τις διατάξεις του νέου Κ.Β.Σ. καταργήθηκαν οι διατάξεις που αφορούσαν τις κοινοπρακτικές αγορές ή εισαγωγές. Μπορεί πλέον για τις συναλλαγές αυτές να ακολουθούνται οι διατάξεις περί κοινοπραξιών ή αυτές που αφορούν την αγορά για λογαριασμό τρίτου ή τρίτων.

Για τη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 12 § 8 για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις εκδόθηκε η Εγκ. 1064100/550 ΠΟΛ. 1122/8-7-92 με την οποία ορίζονται τα εξής:

α) Για τη διευκόλυνση των ιδίων των επιτηδευματιών, αλλά και του φορολογικού ελέγχου και προκειμένου να μη δημιουργούνται αμφισβητήσεις, μπορεί να καταρτίζεται συμφωνητικό, μεταξύ του επιτηδευματία που αναλαμβάνει την αγορά ή την εισαγωγή για λογαριασμό τρίτων και των εντολέων, το οποίο θα κατατίθεται στην αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 16 του ν. 1882/1990.

β) Τα τιμολόγια (ή τα τιμολόγια - δελτία αποστολής) των προμηθευτών θα εκδίδονται στο όνομα του αγοραστή ή εισαγωγέα που ενεργεί για λογαριασμό των εντολέων του.

γ) Ο αγοραστής ή εισαγωγέας για τα αγορασθέντα ή εισαχθέντα στο όνομα του για λογαριασμό τρίτων θα εκδίδει δελτία αποστολής για τη διακίνηση αυτών προς τους

εντολές και εκκαθάριση κατά εντολέα - τρίτο, μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου της αγοράς ή εισαγωγής μήνα και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορά.

Αυτονόητο είναι ότι οι εκκαθαρίσεις προς κάθε εντολέα, δεν απαγορεύεται να εκδίδονται και για μικρότερα διαστήματα του μήνα.

Διευκρινίζεται ότι, εφόσον ταυτόχρονα με τη διακίνηση των αγορασθέντων προς τους εντολές γίνεται και εκκαθάριση, μπορεί να εκδίδεται συνενωμένο στοιχείο με τον τίτλο «εκκαθάριση - δελτίο αποστολής».

Σημειώνεται ότι η διαδικασία αυτή δεν μπορεί να ακολουθηθεί για αγορές αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τρίτου, γιατί στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αναγραφή των στοιχείων του εντολέα, πράγμα που δεν είναι δυνατόν στην αγορά αγαθών για λογαριασμό πολλών αγοραστών (τέως κοινοπρακτική αγορά).

4γ. Θεωρημένες Εκκαθαρίσεις για τις αμοιβές σε διαμεσολαβητές πώλησης μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων

1. Εγκρίνεται η έκδοση θεωρημένων εκκαθαρίσεων από τις επιχειρήσεις διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων για τις αμοιβές που καταβάλλουν σε πρόσωπα που διαμεσολαβούν στην πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.

Οι εκκαθαρίσεις αυτές εκδίδονται το αργότερο εντός του μηνός Φεβρουαρίου, για τις αμοιβές που αναλογούν στα προαναφερόμενα πρόσωπα, για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από τα πρόσωπα αυτά κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Καθόσον αφορά το περιεχόμενο και τον τρόπο έκδοσης των πιο πάνω εκκαθαρίσεων, ισχύουν αναλόγως οι διατάξεις του Κ.Β.Σ..

2. Οι εκδίδοντες τις προαναφερόμενες εκκαθαρίσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στοιχεία για διασταύρωση (συγκεντρωτικές καταστάσεις) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Δ.Ο.Υ. εκδοτών) ή στο ΚΕΠΥΟ.

3. Για τις πιο πάνω περιπτώσεις παρέλκει η έκδοση τιμολογίων από τους δικαιούχους των προμηθειών, η εμφάνιση δε των αμοιβών αυτών στα τηρούμενα βιβλία τους θα γίνεται με βάση τις λαμβανόμενες εκκαθαρίσεις.»

Η πιο πάνω απόφαση καταλαμβάνει φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το αν τελούν σε σχέση εξαρτημένης εργασίας ή μη, με οποιονδήποτε εργοδότη (τράπεζες κ.λ.π.) καθώς και νομικά πρόσωπα.

24. ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΣΤΟΥΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥΣ

1. Παρέχεται τη δυνατότητα στα φαρμακεία για τη διάθεση φαρμάκων και λοιπών συναφών ειδών σε ασφαλισμένους ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίοι πρόκειται εκ των υστέρων και όχι σε χρόνο μεγαλύτερο του ενός μηνός, να καλύψουν τη συναλλαγή με συνταγολόγιο του οικείου ασφαλιστικού ταμείου, αντί της προβλεπόμενης διαδικασίας (έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης, απόδειξης επιστροφής και νέου στοιχείου πώλησης), να τηρούν θεωρημένο βιβλίο παράδοσης φαρμάκων.

2. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται:

α) Με την παράδοση των φαρμάκων, η ημερομηνία χορήγησης, το ονοματεπώνυμο και το οικείο ασφαλιστικό ταμείο του ασφαλισμένου - πελάτη καθώς και το είδος των φαρμάκων.

β) Με την προσκόμιση του συνταγολογίου, ο αύξων αριθμός αυτού και της εκδιδόμενης απόδειξης λιανικής πώλησης.

3. Στις πιο πάνω περιπτώσεις οι αποδείξεις λιανικής πώλησης μπορούν να εκδοθούν το αργότερο την αντίστοιχη μέρα του επόμενου μήνα από την παράδοση. Ειδικά για τις παραδόσεις φαρμάκων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής περιόδου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα στο άρθρο 12 παράγραφος 15 του ΚΒΣ. (Σ.Σ. Δηλαδή το αργότερο μέχρι 20/1).

Σημειώσεις:

α) Σε περίπτωση που εντός του προβλεπόμενου χρόνου του ενός μηνός δεν προσκομιστεί από τον ασφαλισμένο το συνταγολόγιο τότε εκδίδεται υποχρεωτικά απόδειξη λιανικής πώλησης για τη συνολική αξία των φαρμάκων.

β) Αντί της τήρησης του βιβλίου αυτού, του οποίου η τήρηση δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον εκδίδονται με την παράδοση των φαρμάκων ΑΛΠ και με την προσκόμιση της συνταγής να εκδίδεται απόδειξη επιστροφής και στη συνέχεια τιμολόγιο προς το Ασφαλιστικό Ταμείο.

γ) Αυτονόητο είναι ότι η απόφαση αυτή αφορά μόνο φάρμακα και όχι και άλλα είδη που πωλούνται από τα φαρμακεία και δεν χορηγούνται από τα ασφαλιστικά ταμεία όπως σαμπουάν, καλλυντικά κλπ.

Υπόδειγμα ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΣ ΠΕΛΑΤΗΣ		ΕΙΔΟΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ		ΑΥΞΩΝ ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΛΠ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΣΦ. ΤΑΜΕΙΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ			

25. ΕΙΔΙΚΟ ΒΙΒΛΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ

A. Γενικά

A.Y.O. 1111374/9160 ΠΟΛ. 1281/26-8-1993.

Άρθρο 1 Πράξεις για τις οποίες απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι είναι εγκαταστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και ιδίως για τις ακόλουθες πράξεις :

- α) εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών,
- β) παράδοση αγαθών ή χρησιμοποίηση αγαθών κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 1642/86, καθώς και εξαγωγή αυτών, τα οποία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, από τον προμηθευτή των αγαθών,
- δ) εργασίες συναφείς με ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα,
- ε) ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών με τόπο αναχώρησης το εσωτερικό της χώρας, εργασίες παρεπόμενες της μεταφοράς αυτής, καθώς και η διαμεσολάβηση για τις πράξεις αυτές, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ/VIΕS, στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας,
- στ) μίσθωση μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος εκτός Κοινότητας και ο μισθωτής είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα και χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο της χώρας,
- ζ) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, καθώς και υπηρεσίες οργάνωσης των εκδηλώσεων αυτών ή παρεπόμενες αυτών, εφόσον εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας,
- η) υπηρεσίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά, που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον αυτές εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας,
- θ) παραδόσεις αγαθών κατά τη διάρκεια της μεταφοράς από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος, προς επιβάτες αεροπλάνων, πλοίων, τρένων ή αυτοκινήτων, που εκτελούν ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων,

ι) πωλήσεις από απόσταση, με λήπτες πρόσωπα εγκαταστημένα στην Ελλάδα, εφόσον πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την φορολόγηση των πράξεων αυτών στην Ελλάδα,

ια) εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος.

2. Δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου:

α) για την παροχή υπηρεσιών οι οποίες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφοι 3 και 4 του Ν. 1642/ 86,

β) σε περίπτωση εφαρμογής μέτρων απλοποίησης τριγωνικών συναλλαγών του άρθρου 29 παράγραφος 4 περίπτωση ε' του Ν. 1642/86, όπως ισχύει.

Άρθρο 1α' Πράξεις για τις οποίες δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου (Προστέθηκε με την Α.Υ.Ο. 1077223/4331/869 ΠΟΛ. 1180/29-6-1995. Έναρξη ισχύος 29-6-1995 σύμφωνα με το άρθρο 2 της απόφασης αυτής)

1. Δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου:

α) Στην περίπτωση εξαγωγής αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό αγοραστή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον:

- Η εντολή προς εξαγωγή των πωλουμένων αγαθών αποδεδειγμένα δίνεται από τον εγκατεστημένο στην Κοινότητα αγοραστή προς τον εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή πριν από την έκδοση των οικείων φορολογικών στοιχείων.

- Στα εκδιδόμενα από τον πωλητή φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής, Τιμολόγιο ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο αποστολής) εκδίδονται μεν στο όνομα του αγοραστή αναγράφονται όμως και τα στοιχεία του παραλήπτη των εμπορευμάτων στην τρίτη χώρα.

- Κατέχει αντίγραφο του ενιαίου Διοικητικού εγγράφου (Ε.Δ.Ε. - διασάφησης εξαγωγής) που κατέθεσε στο όνομα του και για λογαριασμό του πελάτη του αγοραστή, στην οποία και επισυνάπτονται τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία.

β) Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 (Σ.Σ. ΦΠΑ), όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από πρόσωπα που στερούνται ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε λήπτη που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας.

2. Πράξεις της προηγούμενης παραγράφου που πραγματοποιήθηκαν χωρίς φόρο,

από 1-1-1993 μέχρι την έκδοση της παρούσας, εφόσον δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ίδια ως άνω παράγραφο, οι ενδιαφερόμενοι δύνανται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης αυτής, να εφοδιαστούν με τα προβλεπόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού δικαιολογητικά για την οριστικοποίηση της απαλλαγής αυτής.

Άρθρο 2 - Διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

1. Τα πρόσωπα που ενεργούν τις πράξεις του προηγούμενου άρθρου υποχρεούνται να ορίσουν μοναδικό φορολογικό αντιπρόσωπο τους στην Ελλάδα, πριν από την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

2. Ο ορισμός του μοναδικού φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με σχετικό πληρεξούσιο έγγραφο, στο οποίο θα γίνεται ρητή μνεία για τη μοναδικότητα του οριζόμενου φορολογικού αντιπροσώπου. Το έγγραφο αυτό, εφόσον καταρτίζεται εκτός Ελλάδος, θεωρείται από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο εντολέας.

Στην περίπτωση, που το έγγραφο αυτό καταρτίζεται εντός Ελλάδος, θεωρείται από το Προξενείο της χώρας της οποίας έχει την υπηκοότητα ή εφόσον η δραστηριότητα η σχετική με την πληρεξουσιότητα αναπτύσσεται σε άλλη χώρα από το Προξενείο της χώρας αυτής.

Με τη θεώρηση βεβαιώνεται ότι, κατά τύπο το πληρεξούσιο δεσμεύει τον εντολέα για τις πράξεις του αντιπροσώπου και κατά το δίκαιο της χώρας που είναι υπήκοος ή ασκεί τη δραστηριότητα του κατά περίπτωση ο εντολέας.

3. Ως φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, με εξαίρεση τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, το οποίο έχει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του ή ελλείπει αυτών την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Το πρόσωπο αυτό πρέπει να είναι φερέγγυο, πλήρως ικανό για δικαιοπραξία, εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο ή να λειτουργεί νόμιμα εφόσον πρόκειται για νομικό πρόσωπο, να αποδεχθεί το διορισμό του και να μην έχει υποπέσει στις παραβάσεις :

- α) των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. που επισύρουν ανακρίβεια των βιβλίων,
- β) της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει.

Άρθρο 3 - Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογικού αντιπροσώπου

1. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος που αποδέχεται το διορισμό του, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τη συγκεκριμένη αντιπροσώπηση στην

αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του ΔΟΥ ή στη ΔΟΥ που έχει την έδρα της επιχείρησής του. Με τη δήλωση αυτή συνυποβάλλει αντίγραφο του πληρεξουσίου εγγράφου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86, περί αποδοχής του διορισμού του, ως φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το πληρεξούσιο έγγραφο.

2. Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης από τον αντιπρόσωπο χορηγείται στον εντολέα Αριθμός Φορολογικού Μητρώου. Ο αριθμός αυτός αρχίζει από 98 εφόσον πρόκειται για εντολέα-νομικό πρόσωπο ή από τη σειρά των ΑΦΜ των φυσικών προσώπων, εφόσον πρόκειται για εντολέα φυσικό πρόσωπο.

Σε περίπτωση μεταβολής του αντιπροσώπου ο ΑΦΜ του εντολέα παραμένει ο ίδιος, όπως και σε περίπτωση υποβολής δήλωσης παύσης και εκ νέου έναρξης εργασιών του ίδιου εντολέα, έστω και με διαφορετικό αντιπρόσωπο.

Στα στοιχεία του αντιπροσώπου στη δήλωση έναρξης του εντολέα, ως ΑΦΜ αναγράφεται ο μοναδικός ΑΦΜ (φυσικού ή νομικού προσώπου) που του έχει χορηγηθεί για τις δικές του φορολογικές υποχρεώσεις.

3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του ν.1642/86, όπως ισχύει, καθώς και του π.δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση πωλήσεων από απόσταση ο φορολογικός αντιπρόσωπος θεωρείται ότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα αποστελλόμενα από τον εντολέα του αγαθά προς τους πελάτες τους στο εσωτερικό της χώρας.

4. Επίσης, ο φορολογικός αντιπρόσωπος, έχει ειδικότερα και τις εξής υποχρεώσεις :

α) Τηρεί εκτός από τα βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., για τη δική του δραστηριότητα και «ειδικό βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου», για κάθε εντολέα, το οποίο θεωρείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και στο οποίο καταχωρούνται διακεκριμένα :

- αα) οι πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας,
- αβ) οι πωλήσεις προς εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας πελάτες του εντολέα,
- αγ) οι δαπάνες για λογαριασμό του εντολέα,
- αδ) ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Αντί της τήρησης χωριστού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου, για κάθε εντολέα,

μπορεί να θεωρηθεί και να τηρηθεί ενιαίο βιβλίο, για περισσότερους εντολείς, στο οποίο καταχωρούνται τα παραπάνω δεδομένα, σε ιδιαίτερο χώρο κατά εντολέα.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Ως ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να κριθεί η κατηγορία βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί ο φορολογικός αντιπρόσωπος κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., λαμβάνονται υπόψη μόνο οι προμήθειες που λαμβάνει.

β) Εκδίδει, υποβάλλει και διαφυλάσσει τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Ειδικά, στην περίπτωση χονδρικής πώλησης αγαθών τα οποία αποστέλλονται από τον εντολέα απευθείας προς τον τελικό παραλήπτη στο εσωτερικό της χώρας, το οικείο Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από το φορολογικό αντιπρόσωπο.

Στην περίπτωση αυτή το Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής εκδίδεται εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου του Φ.Π.Α., με βάση το οικείο φορολογικό στοιχείο (έγγραφο) του εντολέα.

Τα φορολογικά στοιχεία του φορολογικού αντιπροσώπου, εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά κατά εντολέα. Στα στοιχεία αυτά πέραν από τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 18 του ΚΒΣ, αναγράφονται ακόμη τα στοιχεία και ο ΑΦΜ του εντολέα, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, η αρμόδια ΔΟΥ και ο Α.Φ.Μ. του φορολογικού αντιπροσώπου.

Για τη δικαιούμενη αμοιβή, ο φορολογικός αντιπρόσωπος εκδίδει προς τον εντολέα θεωρημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., το οποίο και καταχωρεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του.

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις συνδρομών βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και στις περιπτώσεις λιανικών πωλήσεων αγαθών από απόσταση, όταν η έκδοση των φορολογικών στοιχείων είναι εξαιρετικά δύσκολη, ο φορολογικός αντιπρόσωπος μπορεί να μην εκδίδει τα στοιχεία του Κ.Β.Σ., με την προϋπόθεση ότι ο εντολέας αποστέλλει μηνιαία εκκαθάριση ή ότι αυτή συντάσσεται από τον φορολογικό αντιπρόσωπο από στοιχεία που του διαθέτει ο εντολέας. Με βάση την εκκαθάριση αυτή γίνεται η ενημέρωση των βιβλίων και η απόδοση του Φ.Π.Α.

Άρθρο 4 - Τραπεζική εγγύηση αντί φορολογικού αντιπροσώπου

1. Σε περίπτωση ευκαιριακής πραγματοποίησης πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών ή παρόμοιων εκδηλώσεων

στο εσωτερικό της χώρας, αντί του ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκαταστημένος εκτός Ελλάδας δύναται να καταθέτει εγγυητική επιστολή τραπεζής εγκαταστημένης στην Ελλάδα, η οποία να καλύπτει το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα εισιτήρια ή προσκλήσεις που προσκομίζονται για θεώρηση στη ΔΟΥ ή άλλα έσοδα που πραγματοποιεί (διαφημίσεις, κυλικείων κτλ.). Η θεώρηση ενεργείται από την αρμόδια ΔΟΥ του τόπου στον οποίο πραγματοποιείται η εκδήλωση, στο όνομα του εκμεταλλευτή, ο οποίος έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κ. Β.Σ.

2. Μετά το πέρας της εκδήλωσης, ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να αποδώσει το φόρο που αναλογεί στα διατεθέντα εισιτήρια ή προσκλήσεις ή άλλα έσοδα που πραγματοποίησε και να προσκομίσει για ακύρωση τα τυχόν αδιάθετα εισιτήρια.

Η καταβολή του φόρου γίνεται με υποβολή έκτακτης προσωρινής δήλωσης στην αρμόδια ΔΟΥ. Μετά δε την καταβολή του αναλογούντος φόρου αποδεσμεύεται η κατατεθείσα εγγύηση.

Άρθρο 5 - Παύση εργασιών φορολογικού αντιπροσώπου

Σε περίπτωση που έπαυσε να ισχύει η εντολή αντιπροσώπευσης, λόγω ανάκλησης αυτής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, ο φορολογικός αντιπρόσωπος υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση παύσης εργασιών, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29, καθώς και τις δηλώσεις των άρθρων 29, παράγραφος 5, περιπτώσεις β' και δ' και 31 παράγραφος 1 του ν. 1642/86, όπως ισχύει, μέχρι του χρόνου παύσης των εργασιών. Σε περίπτωση αλλαγής του φορολογικού αντιπροσώπου υποβάλλεται σχετική δήλωση μεταβολών από τον προηγούμενο φορολογικό αντιπρόσωπο στην αρμόδια ΔΟΥ.

Άρθρο 6 - Τέλος έναρξης επιτηδεύματος

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 19 του ν. 1882/90, όπως ισχύει :

α) η νομική μορφή και τα μέλη προσδιορίζονται με υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86 του φορολογικού αντιπροσώπου εφόσον αυτά δεν προκύπτουν από το πληρεξούσιο έγγραφο,

β) ως τόπος άσκησης δραστηριότητας θεωρείται ο τόπος της έδρας ή του κεντρικού του φορολογικού αντιπροσώπου.

Άρθρο 7 - Λοιπές διατάξεις

1. Οι υποχρεώσεις για τη θεώρηση στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/92

κρίνεται μόνο ως προς τα πρόσωπα των εντολέων.

2. Οι υποχρεώσεις για ασφαλιστική ενημερότητα και εγγραφή στα Επιμελητήρια κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/92 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα των εντολέων.

3. Ο εντολέας ευθύνεται αλληλεγγύως με τον φορολογικό αντιπρόσωπο του για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/86, όπως ισχύει.

4. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 4 της αριθ. 1002413/203/24/0014/ΠΟΛ. 1004/93 απόφασης μας.

Άρθρο 8 - Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή που ισχύει από την έκδοση της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

1α. Ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου - εξαιρέσεις

Να ορίζει αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας. Ο ορισμός του αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο ΔΟΥ, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο.

Δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού αντιπροσώπου, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

αα) πραγματοποιείται παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 12α,

ββ) στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 12α και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ο οποίος καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής.

Επίσης, δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού αντιπροσώπου, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 12, καθώς και στην

ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και στις υπηρεσίες διαμεσολάβησης, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, όταν ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές δεν είναι εγκατεστημένος σε κράτος -μέλος της Κοινότητας και ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος σε κράτος - μέλος της Κοινότητας».

Β. Αποστολή αγαθών σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς αποθήκευση και πώληση

Προκειμένου να αποθηκεύσει αγαθά Έλληνας επιτηδευματίας σε οποιαδήποτε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να λάβει ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στη χώρα αυτή, ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο.

Ως εκ τούτου η αποστολή αγαθών προς την αποθήκη ή τον φορολογικό αντιπρόσωπο σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα γίνεται με δελτίο αποστολής, στο οποίο θα αναγράφεται και η αξία των αποστελλομένων αγαθών. Περαιτέρω για τις παραδόσεις που θα γίνονται στους αγοραστές θα εκδίδονται τα φορολογικά στοιχεία και θα τηρούνται τα βιβλία που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία της κάθε χώρας με τις αντίστοιχες επιβαρύνσεις.

Κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. θα εκδίδονται εκκαθαρίσεις (αθεώρητες) σε μηνιαία βάση και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, με βάση τις οποίες θα γίνεται η καταχώρηση των συναλλαγών αυτών στα βιβλία της επιχείρησης στην Ελλάδα.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που δημιουργηθεί μόνιμη εγκατάσταση εκτός της χώρας τότε η σχέση του κεντρικού με τη μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ως σχέση ανεξάρτητων επιχειρήσεων και πρέπει να τιμολογούνται τα αποστελλόμενα αγαθά προς αυτή. Τα βιβλία και στοιχεία του υποκαταστήματος αυτού πρέπει να τηρούνται, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας που είναι εγκατεστημένο. Η εμφάνιση των συναλλαγών στα βιβλία της έδρας (κεντρικού), που βρίσκεται στην Ελληνική Επικράτεια, πρέπει να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κάθε χρήσης.

Τα δεδομένα του υποκαταστήματος αυτού ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας, χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των άλλων υποκαταστημάτων.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογικός αντιπρόσωπος δεν υποχρεούται από τη νομοθεσία της χώρας του σε έκδοση τιμολογίου, ή εκδίδει τιμολόγιο μόνο για την απόδοση τυχόν οφειλόμενου ΦΠΑ, χωρίς να συμμετέχει στις πράξεις

πώλησης, τότε πρέπει να εκδίδει τιμολόγιο πώλησης απ' ευθείας η ελληνική επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΒΣ. Στην περίπτωση αυτή σωστό είναι στο τιμολόγιο να αναγράφονται και τα στοιχεία του φορολογικού αντιπροσώπου. Επίσης πρέπει να παραλαμβάνονται από το «εξωτερικό» οποιεσδήποτε αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής που εκδίδονται κατά την παράδοση του προϊόντος, από τις αποθήκες που τηρούνται στις χώρες της ΕΕ, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

26. ΕΙΔΙΚΟ ΒΙΒΛΙΟ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΟΥ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ

1. Γενικά

Για να υπολογίσει Φ.Π.Α. ο μεταπωλητής στο περιθώριο του κέρδους, (αγορά με Φ.Π.Α. 1.000.000 πώληση μαζί με Φ.Π.Α. 1.300.000. Περιθώριο κέρδους 300.000. Άρα οφείλεται φόρος προς απόδοση $300.000:1,19 = 252100 \times 19\% = 47899$), πρέπει να αγοράσει τα αγαθά αυτά από πρόσωπα τα οποία όταν τα αγόρασαν δεν εξέπεσαν το Φ.Π.Α. [ιδιώτες, Δημόσιο, απαλλασσόμενοι Φ.Π.Α., (Σχολεία, νοσηλευτήρια, πάγια απαλλασσομένων μικρών επιχειρήσεων), άλλοι επιτηδευματίες ειδικού καθεστώτος μεταχειρισμένων] .

Ο μεταπωλητής πρέπει να εξακριβώνει την ιδιότητα των προμηθευτών του και να αποδεικνύει ότι οι αγορές έγιναν από τα πρόσωπα αυτά.

Ως μέσα απόδειξης ενδεικτικά αναφέρονται στην Εγκ. Φ.Π.Α. - ΚΒΣ τα εξής:

A. Αγορές από το εσωτερικό της χώρας

α. Τα τιμολόγια πώλησης (όταν ο πωλητής είναι επιτηδευματίας ή Δημόσιο) ή τα τιμολόγια αγοράς (όταν ο πωλητής είναι ιδιώτης) στα οποία αναγράφεται «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος».

β. Υπεύθυνη δήλωση ν. 1599/86 του μεταπωλητή με την οποία βεβαιώνει την ιδιότητα του (ιδιώτης, ΝΠΔΔ, μικρή επιχείρηση κ.λπ.) ότι το παραδιδόμενο αγαθό έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. κατά την αγορά του, δηλαδή ότι δεν είχε τύχει απαλλαγής ή δεν έχει εκπέσει ή επιστραφεί ο Φ.Π.Α. της αγοράς του.

Στην υπεύθυνη δήλωση - βεβαίωση πρέπει να αναγράφονται και άλλα στοιχεία του αγαθού όταν αυτό έχει αριθμούς (π.χ. αριθμός κυκλοφορίας, κινητήρα και πλαισίου του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου).

Η πιο πάνω δήλωση όπως είναι αυτονόητο φυλλάσσεται ως δικαιολογητικό στοιχείο.

γ. Η καταχώρηση του αγορασθέντος αγαθού, στο ειδικό βιβλίο που υποχρεούται να τηρεί ο μεταπωλητής του ειδικού καθεστώτος, η οποία κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ για τα πρόσθετα βιβλία, διενεργείται άμεσα.

δ. Κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο σχετικό με την παράδοση του αγαθού π.χ. δελτία παραγγελιών, συμφωνητικά, στοιχεία μεταφοράς, αποδείξεις πληρωμής κ.λπ.

B. Αγορές από άλλο κράτος μέλος της ΕΕ

Όταν τα αγαθά αυτά αγοράζονται από κατοίκους των χωρών της ΕΕ οι αγορές αυτές

αποδεικνύονται με βάση τα δικαιολογητικά που εκδίδει ο πωλητής, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Εφόσον ο πωλητής εκδώσει τιμολόγιο πρέπει να αναγράφει σ' αυτό ότι εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και να μην αναγράφει το Φ.Π.Α. ξεχωριστά, γιατί διαφορετικά ο έλληνας αγοραστής δεν θα έχει το δικαίωμα να πωλήσει το αγαθό με το ειδικό καθεστώς.

Εάν δεν προβλέπεται η έκδοση κάποιου στοιχείου ο έλληνας αγοραστής θα ζητά ανάλογη με την πιο πάνω βεβαίωση - υπεύθυνη δήλωση και θα εκδίδει τιμολόγιο αγοράς.

Οι αγορές αγαθών πρέπει να καταχωρούνται άμεσα στο ειδικό βιβλίο.

Τα μεταχειρισμένα αγαθά που αγοράζονται από τρίτες χώρες δεν μπορούν να υπαχθούν στο ειδικό καθεστώς των άρθρων.

2. Τιμολόγια, αποδείξεις πώλησης

Ο πωλητής του ειδικού καθεστώτος υποχρεούται στα φορολογικά στοιχεία πώλησης που εκδίδει (τιμολόγια, αποδείξεις πώλησης) να ενσωματώνει το φόρο στην τιμή του αγαθού. Δηλαδή και στα τιμολόγια τα αγαθά θα αναγράφονται με την τελική τους συνολική τιμή κατ' είδος και δεν θα αναγράφεται χωριστά Φ.Π.Α.

Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν μπορούν να εκδίδονται από φ.τ.μ., αλλά πρέπει να εκδίδονται χειρόγραφες ή μηχανογραφικές αφού απαιτούνται για τις πωλήσεις του καθεστώτος αυτού, πλήρη στοιχεία συναλλαγής (εξατομίκευση - περιγραφή κατ' είδος του πωληθέντος αγαθού) (Εγκ. ΠΟΑ. 1104/10-4-95 §8).

3. Ειδικό βιβλίο - Λοιπές υποχρεώσεις

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, υποχρεούται:

α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών, για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται (ΣΣ. Ειδικό καθεστώς περιθωρίου κέρδους).

Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης.

β) Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται (ΣΣ. Ειδικό καθεστώς περιθωρίου κέρδους).

4. Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του ΚΒΣ, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα».

Από την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1104/10-4-1995 (παρ. 8) προκύπτουν επιπλέον τα εξής:

α. Το ειδικό βιβλίο τηρείται θεωρημένο (για τη θεώρηση όμως απαιτείται θέσπιση διάταξης αφού αυτό δεν προκύπτει από τις πιο πάνω διατάξεις).

β. Η καταχώρηση, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ για τα πρόσθετα βιβλία, διενεργείται άμεσα.

γ. Το ειδικό βιβλίο μπορεί να αναπληρωθεί από οποιοδήποτε άλλο πρόσθετο βιβλίο του άρθρου 10 του ΚΒΣ, εφόσον αναγράφονται σ' αυτό και τα οριζόμενα στοιχεία του παραπάνω ειδικού βιβλίου.

δ. Όταν για κάποια αγαθά, που κατ' αρχήν προορίζονται για πώληση με το ειδικό καθεστώς, εφαρμόζεται τελικά το κανονικό καθεστώς, τότε στο βιβλίο αναγράφεται η παρατήρηση «παράδοση με το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.». Εάν ο υποκείμενος δικαιούται απαλλαγής, αναγράφει «απαλλαγή από Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 20 ή 22». Επίσης αναγράφει και στις δυο περιπτώσεις τους αριθμούς των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για τις πράξεις αυτές.

ε. Επί μη τήρησης, πλημμελούς τήρησης ή μη διαφύλαξης του ειδικού βιβλίου επιβάλλονται κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 1642/86 καθώς και για παρατυπίες που αφορούν τα επιπλέον δεδομένα που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, αφού αυτές οι διατάξεις δεν εντάχθηκαν στον ΚΒΣ.

Τέλος, καθαρά θέματα Φ.Π.Α. (δηλώσεις μετάταξης ή δηλώσεις απόδοσης κ.λπ.) δεν περιέχονται στο θέμα αυτό και ο αναγνώστης πρέπει να τα αναζητήσει στην προαναφερόμενη εγκύκλιο.

στ. Ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

i. Είναι προαιρετικό και μπορεί να εφαρμόζεται από το διοργανωτή δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί στο όνομα του, κατ' εντολή και για λογαριασμό-των εντολέων του, με αντικείμενο την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μέσω δημοπρασίας που διοργανώνει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. μέσω εκθέσεων, τηλεόρασης κ.λπ.

ii. Ο διοργανωτής δημοπρασίας για την παραλαβή των αγαθών από μη ε-

πιτηδευματίες οφείλει να τηρεί βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

iii.Ως προς τα μέσα απόδειξης που πρέπει να κατέχει ο διοργανωτής της δημοπρασίας για να δικαιολογήσει την υπαγωγή των συγκεκριμένων παραδόσεων στο ειδικό καθεστώς.

5. Έκδοση φορολογικού στοιχείου

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, για κάθε παράδοση αγαθού που κάνει μέσω δημοπρασίας, εκδίδει προς τον αγοραστή χειρόγραφα ή με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή το οριζόμενο από τον ΚΒΣ φορολογικό στοιχείο στο οποίο πρέπει να αναγράφει, εκτός των άλλων, το είδος, την ποσότητα του αγαθού και διακεκριμένα:

α) την τιμή κατακύρωσης του αγαθού στη δημοπρασία περιλαμβανομένου του Φ.Π.Α.,

β) τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του δημοσίου ή τρίτων,

γ) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κ.λπ., με τα οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

6. Έκδοση εκκαθάρισης

«Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΒΣ, στην οποία αναγράφει χωριστά για κάθε παράδοση αγαθού την τιμή κατακύρωσης του αγαθού και το ποσό της προμήθειας που δικαιούται για τη συγκεκριμένη παράδοση του αγαθού, στην οποία εμπεριέχεται και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν.

Η παραπάνω εκκαθάριση που εκδίδει ο διοργανωτής της δημοπρασίας επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα του, εφόσον αυτός είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο κατά την παράδοση του αγαθού στον διοργανωτή της δημοπρασίας, προκειμένου το αγαθό να πωληθεί για λογαριασμό του».

Παράδειγμα

Διοργανωτής δημοπρασίας του ειδικού καθεστώτος πωλεί ένα βάζο - αντίκα για το οποίο είχε σύμβαση πώλησης με προμήθεια 20%, με τον ιδιώτη Α.

Τιμή κατακύρωσης 500.000

1 Πλειοδότης επιτηδευματίας.

Εκδίδει:

α) Για την πώληση: Τιμολόγιο - δελτίο αποστολής: Με αξία 500.000

β) Εκκαθάριση: Τιμή κατακύρωσης 500.000

Μείον προμήθεια 20% -100.000

Αξία προς απόδοση στον εντολέα 400.000

Άρα οφείλει Φ.Π.Α. για αξία: $500.000 - 400.000 = 100.000$ ευρώ

Με εσωτερική υφαίρεση: $100.000 \times 100 / 119 = 84.033$ φορολογητέα αξία. Φόρος εκροών 15.967. Δηλαδή οφείλεται φόρος στο μικτό περιθώριο του κέρδους (αξία τιμολογίου - αξία εκκαθάρισης προς απόδοση στον εντολέα). Αν αυτή είναι η μοναδική πράξη εσόδων της περιόδου θα αφαιρέσει ολόκληρο το φόρο των γενικών του εξόδων ή αγαθών επένδυσης της περιόδου και θα αποδώσει τα υπόλοιπα.

6. Καταχώρηση των πράξεων του διοργανωτή της δημοπρασίας στα βιβλία του ΚΒΣ.

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς ή σε ξεχωριστές στήλες, στα βιβλία που τηρεί, σύμφωνα με τον ΚΒΣ, τα ποσά που εισπράττει ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών και τα ποσά που αποδίδει ή θα αποδώσει στον πωλητή των αγαθών (εντολέα).

7. Παραβάσεις των διατάξεων αυτών.

Για κάθε παράβαση των διατάξεων αυτών επιβάλλονται κυρώσεις με τις διατάξεις του Ν. 1642/86 (Φ.Π.Α.) και όχι του ΚΒΣ, αφού οι διατάξεις αυτές δεν έχουν ενσωματωθεί στον ΚΒΣ.

8. Μεταβίβαση επιχείρησης ή κλάδου αυτής στο σύνολο. Απαλλαγή από ΦΠΑ. Τρόπος έκδοσης τιμολογίου

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Ν. 1642/86 (ΦΠΑ) «δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία, ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά, θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος

στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου, που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο, που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου».

2. Με την αριθ. 52/1990 γνωμοδότηση του ΝΣΚ που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών, γνωμοδότησε για την ανωτέρω διάταξη, μεταξύ άλλων, ότι τα αγαθά της επιχείρησης πρέπει να μεταβιβάζονται όχι μεμονωμένα έκαστο, αλλά ως σύνολο ή ως αποτελούντα συγκεκριμένο κλάδο αυτής ή ως μέρος της όλης επιχείρησης.

3. Επίσης έχει γίνει δεκτό ότι η μεταβίβαση ανεξάρτητου λειτουργικά κλάδου όπως η μεταβίβαση υποκαταστήματος, εφόσον μπορεί να προσδιοριστεί αυτοτελώς το σύνολο της περιουσίας του μεταβιβαζόμενου κλάδου, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και όχι μονάχα το ενεργητικό αυτού, εμπίπτει στην προαναφερόμενη απαλλαγή του ΦΠΑ. Το υποκατάστημα στην περίπτωση αυτή δεν είναι απαραίτητο να έχει αυτοτελή λογιστική, αλλά αρκεί ο οποιοσδήποτε άλλος τρόπος προσδιορισμού (και ελέγχου) των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων του καταστήματος αυτού.

4. Σε όλες τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται επιχείρηση στο σύνολο ή στο μέρος αυτής δεν οφείλεται ΦΠΑ, αλλά χαρτόσημο συν ΟΓΑ 2,4% κατά το άρθρο 15 παρ. 1α' του Κ.Ν.Τ.Χ. Το ότι επιβάλλεται χαρτόσημο κρίθηκε και με την απόφαση του ΣΤΕ 1550/1985.

5. Το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδοθεί είναι το Τιμολόγιο -Δελτίο Αποστολής.

Δελτίο Αποστολής απαιτείται ακόμα και στην περίπτωση κατά την οποία δεν λαμβάνει χώρα διακίνηση των αγαθών, αφού εκδίδεται σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης, σύμφωνα με το άρθρο 11 § 1 του ΚΒΣ.

Τα αγαθά, στο Τιμ-ΔΑ, πρέπει να περιγραφούν αναλυτικά κατ' είδος, είτε είναι εμπορεύσιμα, είτε πάγια. Στη συνέχεια περιγράφονται άλλα στοιχεία του ενεργητικού και ακολουθούν μειωτικά οι υποχρεώσεις (παθητικό) της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης.

Τέλος, αναγράφεται η υπεραξία της επιχείρησης (Φήμη- πελατεία κ.λπ.).

Στην καθαρή αξία μεταβίβασης υπολογίζεται χαρτόσημο συν ΟΓΑ 2,4%.

6. Επειδή πρακτικά το Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής της περίπτωσης αυτής είναι πολυσέλιδο, προτείνουμε να θεωρούνται μηχανογραφικές διπλότυπες καταστάσεις, οι οποίες να χαρακτηρίζονται ως Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής σειράς που δεν έχει χρησιμοποιήσει η επιχείρηση (π.χ. χρησιμοποιεί Α, Β την χαρακτηρίζει ως Γ), να σφραγίζονται, να αριθμούνται και να προσκομίζονται προς θεώρηση στη ΔΟΥ. Με τον

τρόπο αυτό μειώνεται η γραφειοκρατία, αφού ουσιαστικά η περιγραφή των μεταβιβαζομένων στοιχείων λαμβάνεται μηχανογραφικά από το βιβλίο απογραφής.

27. ΒΙΒΛΙΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΕΝΑΠΟΘΕΣΗΣ

1. Γενικά

Με την κατάργηση των τελωνειακών ελέγχων, στα εσωτερικά σύνορα επίσης ΕΕ, ο κλάδος των διαμεταφορέων επεκτάθηκε και στην προσωρινή εναπόθεση και αποθήκευση των αγαθών.

Όταν ο διαμεταφορέας πραγματοποιεί μόνο την διακίνηση των αγαθών από την ΕΕ κατ' ευθείαν στον παραλήπτη στην Ελλάδα δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης ή αποθήκευσης, όπως είναι φυσικό.

Όταν αναλαμβάνει την αποθήκευση των αγαθών, δηλαδή γίνεται και αποθηκάριος κατ' επάγγελμα, έχει όλες τις υποχρεώσεις για βιβλίο αποθήκευσης κλπ.

Όταν μεταφέρει τα αγαθά στις εγκαταστάσεις του όπου τα εναποθέτει για λίγες μέρες μέχρι να οργανωθεί η εσωτερική τους μεταφορά ή να τακτοποιηθούν τα οικονομικά και συναλλαγματικά θέματα, μέσω της διαμεσολαβούσας τράπεζας, δηλαδή να καταβληθεί το τίμημα των αγαθών ή το μέρος αυτού, ανάλογα με την εντολή του αποστολέα, τότε ο διαμεταφορέας πρέπει να τηρεί βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης.

Για τα αγαθά που τηρείται βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης δεν τηρείται βιβλίο αποθήκευσης. Όταν όμως κάποια αγαθά που κατ' αρχήν τίθενται σε προσωρινή εναπόθεση, στη συνέχεια με εντολή του κυρίου αυτών αποθηκεύονται τότε εάν δεν τηρείται το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης σε μερίδες πρέπει να ανοιχτεί μερίδα κατ' αποθέτη για να καλύπτονται και οι υποχρεώσεις για τον κατ' επάγγελμα αποθηκάριο.

Η προσωρινή εναπόθεση θεωρείται τμήμα της όλης διαδικασίας της μεταφοράς και γι' αυτήν, κατά κανόνα, δεν λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή, αντίθετα για την αποθήκευση λαμβάνεται αμοιβή ανάλογα με το χρόνο φύλαξης σε συνδυασμό με τον όγκο, βάρος και τα λοιπά στοιχεία των φυλλασσόμενων αγαθών.

Το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης καθιερώθηκε ουσιαστικά για έλεγχο του αριθμού των «εισαγωγών» του κάθε Έλληνα επιτηδευματία από την ΕΕ καθώς και να διαπιστώνεται από τον έλεγχο, στους χώρους των διαμεταφορέων, ποια αγαθά βρίσκονται σε προσωρινή εναπόθεση και ποια σε αποθήκευση.

α. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται με την άφιξη του μεταφορικού μέσου

και όχι αργότερα από το πέρας της εκφόρτωσης:

αα) Η ημερομηνία άφιξης ή εκφόρτωσης κατά περίπτωση.

αβ) Τα στοιχεία του μεταφορικού μέσου.

αγ) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του παραλήπτη (εισαγωγέα) και εντός 5 ημερών όχι όμως αργότερα από την έναρξη της διακίνησης, τη Διεύθυνση, τον ΑΦΜ και την αρμόδια ΔΟΥ.

αδ) Τα στοιχεία του αλλοδαπού – αποστολέα (οίκου) που προκύπτουν από οποιοδήποτε στοιχείο ή έγγραφο.

αε) Ο τρόπος και τα σημεία συσκευασίας των αγαθών.

αστ) Το είδος και η ποσότητα των αγαθών αναλυτικά. Επιτρέπεται η κατά γενική κατηγορία περιγραφή των ειδών, εφόσον, εντός πέντε (5) ημερών και όχι όμως αργότερα από την έναρξη της διακίνησης μπορούν να επιδειχθούν οποιαδήποτε συνοδευτικά στοιχεία ή έγγραφα από τα οποία προκύπτει η ανάλυση των ειδών αυτών. Στην περίπτωση αυτή αντίγραφα των συνοδευτικών στοιχείων ή εγγράφων φυλάσσονται από τον υπόχρεο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ και

αζ) Ο αριθμός και ημερομηνία του παραστατικού εσόδου.

Το βιβλίο αυτό μπορεί να τηρείται και σε μερίδες κατά παραλήπτη (εισαγωγέα).

β. Σε κάθε περίπτωση αποστολής των προσωρινά εναποτεθέντων αγαθών εκδίδονται δελτία αποστολής κατά τις κείμενες διατάξεις ως εξής:

βα) Επί αποστολής στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη (εισαγωγέα) στα εκδιδόμενα δελτία αποστολής αντί της αναλυτικής περιγραφής του είδους και της ποσότητας των αγαθών, μπορεί να αναγράφεται το είδος και η ποσότητα της συσκευασίας καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία του συνοδευτικού στοιχείου του αλλοδαπού – αποστολέα, εφόσον τα παραστατικά αυτά ή αντίγραφα αυτών συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά και προκύπτει η ανάλυση του είδους και της ποσότητας.

Επί τμηματικής αποστολής μπορεί να ακολουθείται η ίδια διαδικασία της παραγράφου αυτής, εφόσον στα δελτία αποστολής σημειώνεται σχετική ένδειξη και οι αύξοντες αριθμοί, των εκδοθέντων δελτίων αποστολής για τις προηγούμενες τμηματικές αποστολές της ίδιας ποσότητας.

ββ) Επί αποστολής σε οποιονδήποτε τρίτο κατ' εντολή και για λογαριασμό του παραλήπτη – εισαγωγέα, εκδίδεται δελτίο αποστολής με ανάλυση των ειδών και

των ποσοτήτων.

γ. Οι αριθμοί και οι ημερομηνίες των δελτίων αποστολής που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, καταχωρούνται ανάλογα στο βιβλίο ή στην αντίστοιχη μερίδα του παραλήπτη (εισαγωγέα), εντός της μεθεπομένης από την έκδοσή τους.

δ. Για τη διακίνηση εντός της Ελληνικής Επικράτειας αγαθών αποσταλέντων λόγω πώλησης, από επιχείρηση εγκατεστημένη σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία τελικά θα παραδοθούν κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη (αρχικού «εισαγωγέα») σε τρίτο πρόσωπο εντός της Ελλάδας, συνοδευτικά στοιχεία αποτελούν διαζευκτικά:

δα) Το δελτίο αποστολής του αρχικού εισαγωγέα προς τον τελικό παραλήπτη, το οποίο εκδίδεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 11 του ΚΒΣ και καλύπτει τη διακίνηση από το σημείο εισόδου στη χώρα μας μέχρι το σημείο παράδοσης.

δβ) Το δελτίο αποστολής της μεταφορικής ή διαμεταφορικής επιχείρησης, το οποίο εκδίδεται, κατ' εντολή και για λογαριασμό του αρχικού «εισαγωγέα».

δγ) Το συνοδευτικό στοιχείο του αλλοδαπού προμηθευτή (π.χ. τιμολόγιο κ.λπ.), εφόσον προκύπτει το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και τα στοιχεία του τελικού παραλήπτη – τρίτου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα και διεύθυνση).

Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο παραλήπτης – τρίτος, κατά την παραλαβή των αγαθών, εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής, αντίτυπο του οποίου θα αποστέλλεται στον προμηθευτή (αρχικό «εισαγωγέα»).

Με βάση το δελτίο αποστολής των παραπάνω περιπτώσεων α' και β', καθώς και το εκδιδόμενο δελτίο ποσοτικής παραλαβής της περίπτωσης γ', εκδίδεται τιμολόγιο (όχι τιμολόγιο – δελτίο αποστολής), από τον αρχικό «εισαγωγέα», στον πελάτη του (παραλήπτη – τρίτο), σ' ένα μήνα από την έκδοση των ως άνω στοιχείων (δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής).

ε. Ο υπόχρεος στην τήρηση διπλότυπου βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης αγαθών υποβάλλει το ένα αντίτυπο του βιβλίου ή των μερίδων των παραληπτών κατά περίπτωση ή αντί αυτών διπλότυπη κατάσταση στην οποία αναγράφονται με αλφαβητική σειρά οι παραλήπτες (εισαγωγείς) και ο αριθμός των εισαγωγών, στην αρμόδια ΔΟΥ ή στο ΚΕ.ΠΥ.Ο.

Ως έντυπο υποβολής μπορεί να χρησιμοποιείται, τροποποιούμενο αναλόγως,

το έντυπο υποβολής μερίδων του βιβλίου αποθήκευσης με κωδ. Αριθμό Ν. 301.

2. Τήρηση βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης με μηχανογραφικό τρόπο

Το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης αγαθών μπορεί να τηρείται είτε με χειρόγραφο, είτε με μηχανογραφικό τρόπο. Όταν τηρείται μηχανογραφικά επίσης έγινε δεκτό με την Εγκυκλ. ΠΟΛ. 1010/12-1-2000, δεδομένου ότι οι διαμεταφορείς ασκούν τη δραστηριότητα επίσης με παρόμοιες συνθήκες με τους εκμεταλλευτές αποθηκευτικών χώρων, μπορεί αυτό να εκτυπώνεται σύμφωνα με τις νέες διατάξεις επίσης παραγρ. 6 του άρθρου 24 μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα με την προϋπόθεση ότι σε κάθε ζήτηση εκ του ελέγχου θα είναι δυνατή η εκτύπωση του σε αθεώρητο χαρτί. Το βιβλίο αυτό μπορεί να τηρηθεί με κάθετη (ημερολογιακή – χρονολογική) μορφή ή σε μερίδες κατά παραλήπτη («εισαγωγέα»).

Διευκρινίζεται, ότι στην περίπτωση που το βιβλίο τηρείται μηχανογραφικά, με τον ένα ή τον άλλο τρόπο, κάθε νέα εγγραφή, μετά την αρχική (όπως αναγραφής των αριθμών και ημερομηνιών των δελτίων αποστολής, του αριθμού και της ημερομηνίας του παραστατικού εσόδου κ.λπ.) για την ίδια παρτίδα εμπορευμάτων, γίνεται, είτε με νέα καταχώρηση, με μνεία και της παλαιάς – αρχικής εγγραφής (ημερ. Άφιξης αυτ/του ή ο αριθμός μερίδας, εφόσον τηρείται) είτε με συμπληρωματική καταχώρηση σε ειδικό χώρο (στήλη).

Στην περίπτωση τήρησης των ως άνω βιβλίων σε μερίδες, κατά παραλήπτη (εισαγωγέα), μπορεί να προστίθενται χειρόγραφα οι αριθμοί και οι ημερομηνίες των δελτίων αποστολής, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία του παραστατικού εσόδου.

Τα παραπάνω αναλογικά έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση και για άλλα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά.

2α. Εγγραφή των δεδομένων του Βιβλίου Προσωρινής Εναπόθεσης σε οπτικό δίσκο

Με την ΑΥΟ 1016567/190/ΠΟΛ. 1027/20-2-03 δόθηκε η δυνατότητα εγγραφής των δεδομένων του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης σε θεωρημένο οπτικό δίσκο τεχνολογίας WORM. Η εγγραφή των δεδομένων του βιβλίου γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν αντί της εκτύπωσης αυτών σε θεωρημένα έντυπα,

Στον οπτικό δίσκο εγγράφονται τα δεδομένα με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων που περιλαμβάνονται.

Σε κάθε οπτικό δίσκο απομνημονεύονται τα δεδομένα ενός μόνο μήνα, όπως και στο CD του βιβλίου αποθήκης.

2β. Τήρηση απλότυπου βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης

Το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης τηρείται διπλότυπο. Το ένα αντίτυπο αυτού υποβάλλεται στη ΔΟΥ με δυνατότητα υποβολής διπλότυπης αλφαβητικής κατάστασης με τα στοιχεία των παραληπτών (εισαγωγέων), αντί της υποβολής του αντιτύπου αυτού. Στην περίπτωση που υποβάλλεται η πιο πάνω κατάσταση, το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης μπορεί να τηρείται απλότυπο και όταν τηρείται μηχανογραφικά τα δεδομένα του μπορεί να εγγράφονται σε CD ROM.

3. Έκταση εφαρμογής της υποχρέωσης για τήρηση βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν μεταφορές αγαθών (μεταφορικές, διαμεταφορικές κ.λπ.), εφόσον εναποθέτουν τα αγαθά που διακινούν, προσωρινά σε εγκαταστάσεις (αποθήκες, γήπεδα, ψυγεία κ.λπ.) που ανήκουν σε αυτές ή εκμεταλλεύονται από αυτές.

Σημειώνεται, ότι για την υπαγωγή στην υποχρέωση αυτή, δεν ασκεί επιρροή το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο (χερσαίο, εναέριο, θαλάσσιο), για τη μεταφορά των αγαθών από τις χώρες της ΕΕ, αλλά αρκεί μόνο το γεγονός της προσωρινής εναπόθεσης.

4. Εξαιρέσεις από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης αγαθών

Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1306/5-12-1995 εξαιρέθηκαν οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί δημόσιου χαρακτήρα όπως ΟΣΕ, ΟΛΠ κ.λπ. καθώς και η Ολυμπιακή Αεροπορία.

5. Πότε και πως καταχωρούνται στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης τα στοιχεία του παραλήπτη όταν αυτά δεν είναι γνωστά στο διαμεταφορέα

Καταχωρείται με την άφιξη του μεταφορικού μέσου και όχι αργότερα από το πέρας της εκφόρτωσης, το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία του παραλήπτη (εισαγωγές) και εντός 5 ημερών όχι όμως αργότερα από την έναρξη της διακίνησης η δ/νση, ο ΑΦΜ και η αρμόδια ΔΟΥ.

Στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η ανεύρεση του παραλήπτη (εισαγωγέα) ή όταν αρνείται να χορηγήσει τα παραπάνω στοιχεία δεν θα επιβάλλονται κυρώσεις, μόνο εφόσον στο φάκελο του συγκεκριμένου πελάτη φυλάσσονται όλα

τα στοιχεία του (FAX, αλληλογραφία κ.λπ.), που αποδεικνύουν τις ενέργειες που έχουν γίνει για την απόκτηση των απαραίτητων στοιχείων, και με την προϋπόθεση ότι δεν έχει προηγηθεί διακίνηση αγαθών.

Είναι αυτονόητο ότι τα προαναφερόμενα δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις παλαιών πελατών για τους οποίους υπάρχουν ήδη στοιχεία από προηγούμενες συναλλαγές.

6.Συνένωση του βιβλίου εναπόθεσης και του βιβλίου αποθήκευσης

Όλα τα βιβλία μπορούν να συνενωθούν ή συγχωνευθούν με την προϋπόθεση ότι από το νέο βιβλίο προκύπτουν τα δεδομένα των συνενωμένων ή συγχωνευομένων βιβλίων. Ως εκ τούτου, όταν μια επιχείρηση είναι διαμεταφορική και συγχρόνως κατ' επάγγελμα αποθηκάριος, μπορεί να συνενώσει το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης με το βιβλίο αποθήκευσης, πρέπει όμως αυτό να τηρείται σε μερίδες κατά παραλήπτη – αποθέτη για να πληρούνται οι προϋποθέσεις των επιμέρους διατάξεων.

Επίσης έχει γίνει δεκτό ότι οι μεταφορικές ή διαμεταφορικές επιχειρήσεις όταν εναποθέτουν προσωρινά αγαθά στις αποθήκες τους και στη συνέχεια λαμβάνουν εντολή από τον πελάτη αυτόν για αποθήκευση ή φύλαξη μπορούν να τηρούν μόνο το βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης.

7. Διορθώσεις εγγραφών στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης

Όταν παρίσταται ανάγκη τροποποίησης ή συμπλήρωσης εγγραφής ή οποιασδήποτε μεταβολής τότε θα χρησιμοποιείται ειδική ένδειξη ή η στήλη παρατηρήσεις όπου θα ενεργείται η σχετική εγγραφή ή σημείωση.

8.Προσωρινή εναπόθεση μη εμπορευσίμων αγαθών, όπως οικοσκευές κ.λπ.

Όταν παραλαμβάνονται μη εμπορεύσιμα αγαθά, όπως είναι οι οικοσκευές, δεν απαιτείται αναλυτική καταχώρηση των ειδών, αλλά αρκεί η γενική ονομασία π.χ. οικοσκευή. Στις περιπτώσεις που ο παραλήπτης είναι ιδιώτης δεν απαιτείται να αναγράφεται ο ΑΦΜ του.

α. Μεταφορά αγαθών μέσω της διαμεταφορικής επιχείρησης. Τρόπος τήρησης βιβλίου και έκδοσης δελτίου αποστολής

Σε ορισμένες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών από χώρες της ΕΕ προς τη χώρα μας, συμβάλλονται με άλλη (δεύτερη) μεταφορική ή διαμεταφορική επιχείρηση στην οποία αναθέτουν τη μεταφορά

εμπορευμάτων (πελατών τους). Κατά την άφιξη στη χώρα αυτή τα εμπορεύματα μπορεί:

αα) Να εκφορτώνονται στις εγκαταστάσεις της πρώτης διαμεταφορικής επιχείρησης (εντολέα) και αποστέλλονται, από αυτή στους πελάτες της (εισαγωγείς). Στην περίπτωση αυτή στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης, πέρα από την αναγραφή των στοιχείων (όνομα ή επωνυμία κ.λπ.) του εισαγωγέα, σκόπιμο είναι να αναγράφονται και τα στοιχεία της επιχείρησης που ενήργησε τη μεταφορά.

αβ) Να εναποθέτονται προσωρινά στις εγκαταστάσεις της μεσολαβούσας (δεύτερης) μεταφορικής εταιρίας και ύστερα από εντολή της πρώτης επιχείρησης να αποστέλλονται τα εμπορεύματα στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να εκδίδονται δελτία αποστολής από τη δεύτερη – διαμεσολαβούσα μεταφορική εταιρία, σε κάθε αποστολή εναποτεθέντων αγαθών στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη (εισαγωγέα), του οποίου σημειωτέον τα στοιχεία θα έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης. Σ' αυτά τα δελτία αποστολής, αναγράφεται μόνο το είδος κατά γενική κατηγορία και η ποσότητα της συσκευασίας, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία του συνοδευτικού στοιχείου του αλλοδαπού – αποστολέα, εφόσον από τα παραστατικά του αλλοδαπού, που σε κάθε περίπτωση πρέπει να απευθύνονται προς τον ίδιο παραλήπτη (εισαγωγέα), ή από τα αντίγραφα αυτών που συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά προκύπτει η ανάλυση του είδους και της ποσότητας των διακινουμένων αγαθών.

Περαιτέρω κρίνεται σκόπιμο στις περιπτώσεις αυτές κατά την καταχώρηση στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης των στοιχείων του παραλήπτη (εισαγωγέα) να καταχωρούνται συγχρόνως, σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου, και τα στοιχεία του εντολέα – πελάτη της (πρώτης διαμεταφορικής επιχείρησης).

Τέλος, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που η ενδιάμεση, δεύτερη μεταφορική ή διαμεταφορική επιχείρηση, ενεργεί ως εκμεταλλευτής αποθήκης, καθόσον αφορά την τήρηση του πρόσθετου βιβλίου, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 10 § 5^η, ενώ για την έκδοση των δελτίων αποστολής, ισχύουν ανάλογα και μ' αυτή την περίπτωση, τα προαναφερόμενα.

9.Αποστολή μεταφερομένων αγαθών μέσω υποκαταστήματος της διαμεταφορικής επιχείρησης

Όταν παραλαμβάνεται στις αποθήκες του διαμεταφορέα φορτίο (groupage)

μέρος του οποίου, θα αποσταλεί στους πελάτες (εισαγωγείς) μέσω υποκαταστήματός του (αποθηκευτικών εγκαταστάσεων) τότε καταχωρούνται, στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης τα στοιχεία όλων των πελατών του φορτίου αυτού, με μνεία του υποκαταστήματος μέσω του οποίου θα παραδοθούν. Όταν η παραπάνω ποσότητα αποσταλεί στο υποκατάστημα εκδίδεται συνοπτικό δελτίο αποστολής και τα αγαθά αυτά θα καταχωρηθούν στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης του υποκαταστήματος με μνεία των εγκαταστάσεων από όπου προέρχονται π.χ. από κεντρικό.

Παράδειγμα σύνθετης μεταφοράς

Έστω, ότι έχουμε ένα ιταλικό αυτοκίνητο No BG 10.425 με διάφορα εμπορεύματα με τους εξής προορισμούς:

ΠΑΤΡΑ 2 αποστολές με δυο χωριστά CMR (ένα για κάθε παραλαβή).

ΑΘΗΝΑ 6 αποστολές (οι οποίες αφορούν 6 παραλήπτες) με 2 CMR (ήτοι 1 CMR συγκεντρωτικό για τις 5 αποστολές της αποθήκης Αθηνών, και 1 για άμεση παράδοση στα Οινόφυτα).

ΘΕΣ/ΚΗ 5 αποστολές με ένα συγκεντρωτικό CMR.

Κατά την άφιξη το αυτοκίνητο BG 10.425:

- Στην Πάτρα από λάθος εκφορτώνει μια μόνο αποστολή (από τις δύο).
- Στην Αθήνα εκφορτώνει τις 5 αποστολές με το συγκεντρωτικό CMR καθώς και την αποστολή που προορίζονταν για την Πάτρα, η οποία με αυτοκίνητο εσωτερικών μεταφορών θα αποσταλεί στην Πάτρα.

- Υποχρεώσεις αποθήκης Πατρών

Καταχωρείται η εναπόθεση της πρώτης αποστολής με το αυτοκίνητο BG 10.425.

- Υποχρεώσεις αποθήκης Αθηνών

Καταχωρούνται οι 5 αποστολές (χωριστά κατά εισαγωγέα) που αφίχθησαν με το αυτοκίνητο BG 10.425.

Για την αποστολή που προορίζεται για άμεση παράδοση στα Οινόφυτα, εφόσον δεν εκφορτωθεί, δεν υφίσταται υποχρέωση καταχώρησης στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης, ούτε έκδοσης δελτίου αποστολής.

Αντίθετα, καταχωρείται στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης ή αποστολή που προορίζονταν για Πάτρα, αλλά εκφορτώθηκε στην αποθήκη Αθηνών με ένδειξη

στις παρατηρήσεις «προς επιστροφή στο υποκατάστημα Πατρών» και θα εκδοθεί ΔΑ κατά την επιστροφή.

- Υποχρέωση αποθήκης Πατρών για τα επιστραφέντα είδη από αποθήκη Αθηνών

Καταχωρούνται στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης με ένδειξη στις παρατηρήσεις «από υποκατάστημα Αθηνών».

Στην παραπάνω περίπτωση, όταν το αυτοκίνητο BG 10.425 αφιχθεί στην αποθήκη Αθηνών έστω ότι οι αποστολές αφορούν πελάτες Θεσσαλονίκης και γίνεται μεταφόρτωση του φορτίου στο αυτοκίνητο SA 11000 που προορίζεται για Θεσσαλονίκη, τότε εφόσον δεν εκφορτώνονται τα αγαθά στην αποθήκη και μεταφορτώνονται από το ένα αυτοκίνητο στο άλλο, γίνεται δεκτό να μην καταχωρούνται οι παραπάνω αποστολές στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης της αποθήκης Αθηνών και αντί της έκδοσης ΔΑ, μπορεί να γίνεται σχετική μνεία της αλλαγής του μεταφορικού μέσου στο CMR, που συνοδεύει τα αγαθά ότι αυτά θα διακινηθούν με το αυτοκίνητο SA 11000 προς τη Θεσσαλονίκη, με συνοδευτικό στοιχείο το CMR.

Στην περίπτωση που εκφορτωθούν τα αγαθά στην αποθήκη της Αθήνας, στην οποία και παραμένουν έστω και για λίγο χρόνο και μεταφορτωθούν ύστερα για την αποθήκη Θεσσαλονίκης, τότε καταχωρούνται στο βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης και θα αποσταλούν στην αποθήκη της Θεσσαλονίκης με συνοπτικό Δελτίο αποστολής.

10.Μη επιβολή κυρώσεων για την πρώτη εφαρμογή του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης

Με την Εγκ. ΠΟΛ 1306/5-12-1995 έγινε δεκτό για το αρχικό διάστημα της υποχρέωσης της τήρησης του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης και μέχρι 31-12-1995 ότι δεν θα επιβάλλονται πρόστιμα ΚΒΣ στις περιπτώσεις που οι υπόχρεοι τήρησαν το υπόψη πρόσθετο βιβλίο ή εξέδωσαν τα φορολογικά στοιχεία κατά τρόπο διάφορο αυτού που αναφέρεται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1100/95 με την προϋπόθεση ότι εμφανίστηκαν οι σχετικές συναλλαγές.

28. ΒΙΒΛΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

1. Γενικά

Α. Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ καθιερώνεται καθεστώς

φορολογικής αποθήκευσης. Ως καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης νοείται το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Ως φορολογική αποθήκη νοείται κάθε τόπος που ορίζεται ως τέτοιος με άδεια της αρμόδιας αρχής, όπου αποθηκεύονται αγαθά από τον εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης κατά την άσκηση της δραστηριότητας του.

Β. Ως εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από την αρμόδια αρχή να αποθηκεύει σε φορολογική αποθήκη αγαθά δικής του κυριότητας ή τρίτων.

Για τη λειτουργία των φορολογικών αποθηκών χορηγείται άδεια από τη Διεύθυνση ΦΠΑ, μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που έχουν ορισθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η άδεια αυτή ανακαλείται από την ίδια αρχή, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στη σχετική Υπουργική απόφαση.

Γ.Ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης υποχρεούται όπως:

τηρεί για κάθε αποθήκη ειδικό θεωρημένο βιβλίο, φορολογικής αποθήκης για την παρακολούθηση των εργασιών του, στο οποίο καταχωρούνται τόσο τα αγαθά κυριότητας του όσο και κατά εναποθέτη όλα τα αγαθά που εισέρχονται και εξέρχονται από αυτήν.

Οι ενδείξεις αυτού του ειδικού βιβλίου μπορούν να καταχωρούνται αντί στο ειδικό θεωρημένο βιβλίο, σε ειδικές στήλες στο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. βιβλίο αποθήκης».

Δ. Βιβλίο φορολογικής αποθήκης

1. Στη φορολογική αποθήκη τηρείται ειδικό θεωρημένο «βιβλίο φορολογικής αποθήκης». Το βιβλίο αυτό τηρείται σε μερίδες κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, με αναγραφή και του εκάστοτε προκύπτοντος υπολοίπου για τα αγαθά κυριότητας τους. Τα αγαθά των εναποθετών παρακολουθούνται και

κατά εναποθέτη.

2. Το βιβλίο φορολογικής αποθήκης θεωρείται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ του Κεντρικού ή από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ στην χωρική αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται η φορολογική αποθήκη,

3. Ενημερώνεται τόσο επί χειρόγραφης όσο και επί μηχανογραφικής τήρησης του εντός της επόμενης της εισόδου και εξόδου των αγαθών με βάση το σχετικό δικαιολογητικό εισόδου ή εξόδου. Εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα με την κίνηση του μήνα που αφορά με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, είναι δυνατή η εκτύπωση σε αθεώρητο χαρτί αμέσως των υπολοίπων και εντός δύο ημερών η πλήρης εκτύπωση όλων ή μερικών των μερίδων του. Εφόσον είναι αντικειμενικά αδύνατη η εκτύπωση αυτή στην παραπάνω προθεσμία για λόγους που σχετίζονται με τον απαιτούμενο χρόνο ή την ποσότητα των εντύπων, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο εξουσιοδοτημένος από αυτόν υπάλληλος μπορεί να την παρατείνει μέχρι δεκαπέντε ημέρες,

4. Εφόσον στη φορολογική αποθήκη τηρείται βιβλίο αποθήκης (προαιρετικά ή υποχρεωτικά) σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ μπορεί να μη τηρείται το παραπάνω βιβλίο με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα του βιβλίου αυτού θα καταχωρούνται εντός της επομένης σε ειδικές στήλες του βιβλίου αποθήκης του Κ.Β.Σ. και κατά τη θεώρηση του θα θεωρείται ως «βιβλίο αποθήκης - βιβλίο φορολογικής αποθήκης».

5. Εάν η φορολογική αποθήκη είναι εκτός κεντρικού το βιβλίο τηρείται διπλότυπο και το ένα αντίγραφο του αποστέλλεται στο κεντρικό εντός 15 ημερών από τη λήξη του μήνα που αφορά και επί μηχανογραφικής τήρησης από την λήξη του μήνα της εκτύπωσης.

Εάν στο κεντρικό τηρείται βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΒΣ, το βιβλίο αυτό μπορεί να τηρείται εις απλούν και η κίνηση της φορολογικής αποθήκης να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες στήλες ή μερίδες του βιβλίου αποθήκης του κεντρικού.

6. Επί μη τήρησης ή επί πλημμελούς τήρησης του βιβλίου αυτού επιβάλλονται οι κυρώσεις.

Ε. Αναγραφή πρόσθετων δεδομένων στα φορολογικά στοιχεία

Για την απαλλαγή από το ΦΠΑ, που προβλέπεται από την παράγραφο 6α' του

άρθρου 21α' του ν. 1642/86, όπως ισχύει, ο προμηθευτής υποχρεούται να αναγράφει απαραίτητα στα φορολογικά παραστατικά που εκδίδει για την παράδοση, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ και:

α) Τον ΑΦΜ, Επωνυμία, Δ/ση και τον αριθμό έγκρισης λειτουργίας της φορολογικής αποθήκης.

β) Τον ΑΦΜ, Επωνυμία, Δ/ση και τον αριθμό άδειας του εγκεκριμένου εναποθέτη, εφόσον εναποθέτει προϊόντα σε αποθήκη τρίτου και ,

γ) Την ένδειξη «Χωρίς ΦΠΑ, ως Α.Υ.Ο. 1107155/5809/1231/14-10-97».

29. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ ΜΜΕ

1. Γενικά

Υπόχρεοι είναι οι ραδιοφωνικοί ή τηλεοπτικοί σταθμοί, εφημερίδες ή περιοδικά εφόσον έχουν υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου διαφημίσεων ή αγγελιοσήμου) μέσα ενημέρωσης υποχρεούνται να τηρούν τριπλότυπο αναλυτικό ημερολόγιο διαφημίσεων θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στο οποίο να εμφανίζονται ανά ημέρα ή ανά έκδοση οι διαφημίσεις που πραγματοποιούνται.

Στο ημερολόγιο αυτό θα αναγράφονται ο διαφημιστής, ο διαφημιζόμενος, το προϊόν ή η υπηρεσία που διαφημίζεται, η αξία με βάση τον τιμοκατάλογο και το τιμολόγιο, τα στοιχεία του παραστατικού που εκδόθηκε για την καταβολή του φόρου και του αγγελιοσήμου και το ποσό αυτών, καθώς και τα στοιχεία κάθε άλλης ειδικής επιβάρυνσης. Επίσης, θα αναγράφεται και ο ακριβής χώρος ή θέση ή χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η διαφήμιση.

Στο ίδιο ημερολόγιο θα αναγράφονται και οι καταχωρήσεις με εξαίρεση τις μικρές αγγελίες και τα κοινωνικά, για τα οποία τα έντυπα μέσα θα υποβάλλουν δηλώσεις στον ΕΔ.Ο.Ε.Α.Π. ή στο Τ.Σ.Π.Ε.Α.Θ., κατά περίπτωση.

Το μέσο ενημέρωσης υποβάλλει μέσα στον επόμενο μήνα από το τέλος κάθε διμήνου στην αρμόδια για το σκοπό αυτό Δ.Ο.Υ. το ένα αντίτυπο του ημερολογίου που τήρησε για όλο το προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο, το δε δεύτερο στο νομιμοποιούμενο για τον έλεγχο του αγγελιοσήμου Τ.Σ.Π.Ε.Α.Θ. Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται περισσότερα από ένα μέσα ενημέρωσης, υποχρεούνται στην τήρηση του παραπάνω ημερολογίου ξεχωριστά για καθένα από τα μέσα αυτά.

Η μη τήρηση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, που αναφέρονται στον τρόπο και το χρόνο έκδοσης και στο περιεχόμενο των τιμολογίων, καθώς και στη σύνταξη και υποβολή στη Δ.Ο.Υ. και το Τ.Σ.Π.Ε.Α.Θ. των προβλεπόμενων καταστάσεων, δηλώσεων και ημερολογίων, συνιστά παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οπότε και εφαρμόζονται οι φορολογικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή το διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο ειδικός φόρος και το αγγελιοσήμο επί των διαφημίσεων και οι τυχόν άλλες επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες

συναλλαγές, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, έστω κι αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής».

2. Τήρηση και υποβολή Βιβλίου Ημερολογίου. Διαφημίσεων

Τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 (βλέπε θέμα 205 άρθρου 12), όπως ισχύει, μέσα ενημέρωσης, για τις από τη δημοσίευση του ν. 2429/1996 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (10-7-1996) διαφημίσεις, υποχρεούνται να τηρούν τριπλότυπο αναλυτικό ημερολόγιο διαφημίσεων (εξωλογιστικό) θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ, στο οποίο να εμφανίζονται ανά ημέρα ή ανά έκδοση οι διαφημίσεις που πραγματοποιούνται.

Στο ημερολόγιο αυτό αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο ΑΦΜ του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, το προϊόν ή η υπηρεσία που διαφημίζεται, η αξία με βάση τον τιμοκατάλογο και ο αριθμός, η σειρά και η ημερομηνία του τιμολογίου, η αξία του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, τα στοιχεία των παραστατικών που εκδόθηκαν για την καταβολή του φόρου και του αγγελιοσήμου (Αριθμός παραστατικού, ημερομηνία, κωδικός και επωνυμία της Τράπεζας, ποσό φόρου και ποσό αγγελιοσήμου). Όταν εκδίδεται τιμολόγιο για περισσότερες της μιας διαφημίσεις τότε η συνολική αξία του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ αναγράφεται μόνο στην τελευταία καταχώρηση, ενώ στις προηγούμενες αναγράφεται μόνο ο αριθμός και η ημερομηνία του τιμολογίου. Ανάλογα αναγράφονται και τα δεδομένα των παραστατικών καταβολής.

Επίσης αναγράφεται και ο ακριβής χώρος ή θέση ή χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η διαφήμιση, καθώς και κάθε μεταβολή των στοιχείων αυτών.

Στην περίπτωση, κατά την οποία ο υπόχρεος απαλλάσσεται του ειδικού φόρου διαφημίσεων ή του αγγελιοσήμου θα αναγράφεται η ένδειξη «απαλλαγή» και η προβλέπουσα αυτήν απαλλακτική διάταξη ή η σχετική βεβαίωση της αρμόδιας ΔΟΥ ή του ΤΣΠΕΑΘ, κατά περίπτωση.

Σε κάθε σελίδα του ημερολογίου εμφανίζονται τα προοδευτικά αθροίσματα για τις αξίες των τιμολογίων, του φόρου και του αγγελιοσήμου.

Στο ημερολόγιο αναγράφονται εντύπως ή με σφραγίδα ή με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή τα πλήρη στοιχεία του επιτηδευματία ο οποίος εκμεταλλεύεται τα μέσα ενημέρωσης και επί πλέον ο αύξων αριθμός εκμετάλλευσης και ο εμπορικός τίτλος του συγκεκριμένου μέσου (π.χ. ραδιόφωνο «Η ΦΩΝΗ»,

ΤΗΛΕΟΡΑΣΗ «Η ΦΩΝΗ» κ.λπ.).

Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται περισσότερα από ένα μέσα ενημέρωσης, υποχρεούνται στην τήρηση του παραπάνω ημερολογίου ξεχωριστά για το καθένα από τα μέσα αυτά,

Η ενημέρωση των κατά περίπτωση δεδομένων του βιβλίου αυτού γίνεται εντός πέντε (5) ημερών: α) από την καταχώρηση ή τη μετάδοση της διαφήμισης, β) από την έκδοση του τιμολογίου και γ) από τη λήψη του παραστατικού καταβολής του φόρου και του αγγελιοσήμου.

Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή η ενημέρωση αυτή επιτρέπεται να γίνει μέχρι 10 Σεπτεμβρίου 1996.

Η εκτύπωση του ημερολογίου διαφημίσεων, όταν αυτό τηρείται μηχανογραφικά, γίνεται μέσα στο μήνα που ακολουθεί κάθε ημερολογιακό δίμηνο που μεταδόθηκαν ή καταχωρήθηκαν οι διαφημίσεις, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή ή άμεση εκτύπωση σε αθεώρητο χαρτί του ημερολογίου αυτού, μόλις αυτό ζητηθεί από τον έλεγχο.

Για τη μη τήρηση ή κατά διάφορο τρόπο τήρηση, για τη μη ενημέρωση ή εκπρόθεσμη ενημέρωση του ημερολογίου αυτού ή γενικά για παραβάσεις ή παρατυπίες αναγόμενες στην εφαρμογή της διάταξης αυτής, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) όπως αυτές ισχύουν.

Το μέσο ενημέρωσης υποβάλλει για κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη του διμήνου ένα (1) αντίτυπο του καθενός τηρούμενου ημερολογίου διαφημίσεων στη ΔΟΥ της έδρας και ένα (1) στο ΤΣΠΕΑΘ ή στον ΕΔΟΕΑΠ, κατά περίπτωση (Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1238/19-8-1996 έγινε δεκτό ότι το αντίτυπο του ημερολογίου υποβάλλεται μέχρι την 15η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη του ημερολογιακού διμήνου π.χ. 1ο δίμηνο Ιανουαρίου - Φεβρουαρίου, υποβάλλεται μέχρι 15 Απριλίου).

Ειδικά για τη ΔΟΥ οι υπόχρεοι οι οποίοι τηρούν το ημερολόγιο αυτό μηχανογραφικά, υποβάλλουν ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων στα οποία περιέχονται όλα τα δεδομένα του ημερολογίου αυτού.

Η μη τήρηση των διατάξεων που αναφέρονται στον τρόπο και το χρόνο έκδοσης και στο περιεχόμενο των τιμολογίων καθώς και στη σύνταξη και υποβολή στη ΔΟΥ, το ΤΣΠΕΑΘ και τον ΕΔΟΕΑΠ των προβλεπόμενων καταστάσεων, δηλώσεων μικρών αγγελιών και κοινωνικών και ημερολογίων συνιστά

παράβαση του ΚΒΣ. Στην περίπτωση που η παράβαση αναφέρεται σε μη υποβολή ή ανακριβή ή πλημελλή ή εκπρόθεσμη υποβολή στο ΤΣΠΕΑΘ και στον ΕΔΟΕΑΠ των προβλεπόμενων καταστάσεων, δηλώσεων και ημερολογίων, το πρόστιμο επιβάλλεται από την αρμόδια ΔΟΥ της έδρας του παραβάτη, μετά από σχετικό σημείωμα του ΤΣΠΕΑΘ.

3. Μηχανογραφικό ημερολόγιο διαφημίσεων. Απλότυπο ή διπλότυπο

Όταν το ημερολόγιο διαφημίσεων τηρείται μηχανογραφικά, το υπόχρεο μέσο ενημέρωσης δεν υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ το ένα αντίτυπο αυτού που αφορά το οικείο ημερολογιακό δίμηνο, αλλά ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων, στα οποία περιέχονται όλα τα δεδομένα του ημερολογίου αυτού. Συνεπώς σ' αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται το εν λόγω ημερολόγιο να τηρείται σε τριπλότυπη μορφή, καθόσον το αντίτυπο αυτού που προορίζεται για την αρμόδια ΔΟΥ δεν υποβάλλεται σ' αυτή.

Ενόψει τούτου και με σκοπό να αποφευχθεί η διαδικασία θεώρησης και εκτύπωσης περιπτώσεων αντιτύπων του ημερολογίου διαφημίσεων που τηρείται μηχανογραφικά, η οποία επιβαρύνει οικονομικά τα υπόχρεα μέσα ενημέρωσης χωρίς λόγο, με την Εγκ. ΠΟΛ. 1077/15-5-2006 έγινε δεκτό ότι το εν λόγω ημερολόγιο διαφημίσεων μπορεί να τηρείται:

α) σε απλότυπη μορφή, όταν τα δεδομένα αυτού υποβάλλονται σε ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων και στο Τ.Σ.Π.Ε.Α.Θ. (ή στον Ε.Δ.Ο.Ε.Α.Π.) και στην αρμόδια ΔΟΥ ή

β) σε διπλότυπη μορφή, όταν τα δεδομένα αυτού υποβάλλονται σε ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων μόνο στην αρμόδια ΔΟΥ.

Τα χαρακτηριστικά των αποδεκτών μέσων που χρησιμοποιούνται για την υποβολή του ημερολογίου σε μαγνητική μορφή έχουν ως εξής

4.Πότε δεν ενημερώνεται ή δεν τηρείται ημερολόγιο διαφημίσεων

Όταν τα ΜΜΕ απαλλάσσονται από την καταβολή του ειδικού φόρου και αγγελιοσήμου στο σύνολο ή για συγκεκριμένες πράξεις, δεν έχουν υποχρέωση, για τις πράξεις αυτές να τηρούν ημερολόγιο διαφημίσεων.

Στο ημερολόγιο δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης των μικρών αγγελιών και των κοινωνικών για τα οποία τα έντυπα μέσα υποβάλλουν δηλώσεις στον ΕΔΟΕΑΠ ή στο ΤΣΠΕΑΘ (Ταμεία δημοσιογράφων).

Αντίθετα καταχωρούνται οι δημοσιεύσεις ισολογισμών, πλειστηριασμών και εν γένει καταχωρήσεων με πληρωμή που δεν χαρακτηρίζονται διαφημίσεις.

4α. Διαφημίσεις τοπικού χαρακτήρα

Για τη μετάδοση διαφημίσεων από νομίμως λειτουργούντες ραδιοφωνικούς και τηλεοπτικούς σταθμούς περιφερειακής και τοπικής εμβέλειας που δεν εκπέμπουν από τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, δεν καταβάλλεται αγγελιόσημο, εφόσον ο διαφημιζόμενος εδρεύει και το διαφημιζόμενο προϊόν ή υπηρεσία παράγεται, διατίθεται ή παρέχεται εντός των γεωγραφικών ορίων της περιοχής όπου λειτουργούν νόμιμα οι ραδιοφωνικοί και τηλεοπτικοί σταθμοί και ο διαφημιζόμενος δεν συνδέεται κατά οποιονδήποτε τρόπο με οικονομικό φορέα που εδρεύει εκτός της ανωτέρω περιοχής.

Η εξαίρεση της μετάδοσης των διαφημίσεων αυτών από την υποχρέωση καταβολής αγγελιοσήμου δεν απαλλάσσει τους ραδιοφωνικούς και τηλεοπτικούς σταθμούς από την υποχρέωση καταχώρισης των διαφημιστικών αυτών μηνυμάτων και των λοιπών σχετικών στοιχείων, καθώς και της έδρας του διαφημιζόμενου στο τριπλότυπο αναλυτικό ημερολόγιο διαφημίσεων.

5. Τήρηση πρόσθετων βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τις επιχειρήσεις εκμίσθωσης βιντεοκασετών, DVD & λοιπών συναφών αγαθών

A. Γενικά

1. Ο επιτηδευματίας που εκμισθώνει βιντεοκασέτες, DVD και λοιπά συναφή μέσω αυτόματων μηχανημάτων με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης (self video club), ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, από 1.11.2006 υποχρεούται:

α) Να τηρεί θεωρημένο «Μητρώο Εκδοθέντων Ψηφιακών Καρτών Πελατών», στο οποίο καταχωρούνται με την έκδοση της κάρτας η ημερομηνία, ο α/α αυτής, καθώς και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

β) Να εκτυπώνει για τον πελάτη, με κάθε παράδοση ή παραλαβή βιντεοκασετών ή DVD ή λοιπών συναφών αγαθών μέσω του αυτόματου μηχανήματος, αθεώρητη «Απόδειξη παράδοσης» ή «Απόδειξη παραλαβής» αντίστοιχα, στην οποία αναγράφονται, ο α/α της ψηφιακής κάρτας, η ημερομηνία, η ώρα παράδοσης ή παραλαβής με τετραψήφιο αριθμό, καθώς και το είδος του αγαθού (βιντεοκασέτα ή DVD ή συναφές) και η ποσότητα των αγαθών που παραδίδονται ή παραλαμβάνονται αντίστοιχα.

γ) Να τηρεί θεωρημένο βιβλίο «Ποσοτικής Παράδοσης και Παραλαβής μέσω Αυτόματου Μηχανήματος», το οποίο ενημερώνεται άμεσα με τα δεδομένα των παραπάνω αποδείξεων παράδοσης και παραλαβής και εκτυπώνεται εντός της επόμενης εργάσιμης ημέρας. Παρέλκει η τήρηση του βιβλίου αυτού, όταν οι «Αποδείξεις παράδοσης» και οι «Αποδείξεις παραλαβής» της-προηγούμενης περίπτωσης εκδίδονται και σημαίνονται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) του Ν. 1809/1988.

2. Ο επιτηδευματίας της προηγούμενης παραγράφου που τηρεί βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ. Β.Σ. εκδίδει την απόδειξη παροχής υπηρεσιών από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό του ν. 1809/1988, ο οποίος δύναται να συνδέεται κατάλληλα με το αυτόματο μηχάνημα συναλλαγών.

Η απόδειξη εκδίδεται άμεσα με την καταβολή ποσού ή με κάθε κατάθεση ποσού στο αυτόματο μηχάνημα συναλλαγών, όπου στην τελευταία αυτή περίπτωση η αξία του προσμετράται αθροιστικά και καταγράφεται ηλεκτρονικά στη ψηφιακή κάρτα συναλλαγών.

3. Ο επιτηδευματίας που εκμισθώνει βιντεοκασέτες, DVD και λοιπά συναφή με τον κλασσικό τρόπο υποχρεούται να εκδίδει την απόδειξη παροχής υπηρεσιών με την παράδοση των αγαθών στον πελάτη. Στην απόδειξη αυτή αναγράφονται πέραν των δεδομένων που απαιτούνται από τις διατάξεις αυτές το είδος των εκμισθούμενων αγαθών ανά γενική κατηγορία (π.χ. CD, βιντεοκασέτες κ.λπ.) και οι ημέρες εκμίσθωσης επί την αξία εκμίσθωσης ανά ημέρα του είδους αυτού. Στην περίπτωση που κατά την επιστροφή των εκμισθούμενων αγαθών από τον πελάτη γεννιέται δικαίωμα είσπραξης επιπλέον αμοιβής, εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών για την αμοιβή αυτή, με την επιστροφή τους

Β. Ερμηνεία-Συμπεράσματα-Επισημάνσεις στην απόφαση για τα Video Club

1. Τα Video Club διακρίνονται σε δύο κατηγορίες. Σε αυτά που εκμισθώνουν τις βιντεοκασέτες, DVD και λοιπά συναφή, με αυτόματα μηχανήματα με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης και σε αυτά που εκμισθώνουν με τον κλασσικό τρόπο (εκμίσθωση- παράδοση μέσω υπαλλήλων).

2. Μίσθωση με τον κλασσικό τρόπο

Όσοι εκμισθώνουν με τον κλασσικό τρόπο δεν υποχρεούνται σε τήρηση κανενός πρόσθετου βιβλίου. Από 1-11-2006 αλλάζει όμως ο χρόνος έκδοσης της Α.Π.Υ. και πρέπει να εκδίδεται με την παράδοση των βιντεοκασετών, DVD κ.λπ. Εάν ο

πελάτης επιστρέφει την βιντεοκασέτα, DVD κ.λπ. καθυστερημένα και οφείλει επί πλέον τίμημα, εκδίδεται νέα Α.Π.Υ. με την επιστροφή για το συμπληρωματικό τίμημα.

Στην Α.Π.Υ. αναγράφεται:

α) το είδος των εκμισθούμενων αγαθών ανά γενική κατηγορία π.χ. CD, DVD, βιντεοκασέτες κ.λπ.

β) οι ημέρες εκμίσθωσης

γ) η τιμή ανά ημέρα μαζί με το Φ.Π.Α.

δ) η συνολική αξία.

3. Μίσθωση μέσω αυτόματων μηχανημάτων

Ο επιτηδευματίας της περίπτωσης αυτής ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που εντάσσεται (Β' ή Γ) ή και εάν ακόμα απαλλάσσεται βιβλίων λόγω τζίρου, υποχρεούται να τηρεί:

α) Θεωρημένο «Μητρώο Ψηφιακών Καρτών Πελατών» στο οποίο καταχωρούνται με την έκδοση της κάρτας

- η ημερομηνία και ο αριθμός της ψηφιακής κάρτας

- το ονοματεπώνυμο και

- η διεύθυνση του πελάτη

β) - Αποδείξεις παράδοσης (αθεώρητη μέσω του αυτόματου μηχανήματος) σε κάθε παράδοση

- Απόδειξη παραλαβής (αθεώρητη μέσω του αυτόματου μηχανήματος) σε κάθε παραλαβή

Στις αποδείξεις αναγράφονται:

1) Ο αύξων αριθμός της κάρτας.

2) Η ημερομηνία και η ώρα παράδοσης ή παραλαβής. Η ώρα αναγράφεται με τετραψήφιο αριθμό, π.χ. 09.30, 20.45.

3) Το είδος του αγαθού (βιντεοκασέτα ή DVD ή συναφές) που παραδίδεται ή παραλαμβάνεται αντίστοιχα και η ποσότητα αυτών.

γ) Όταν οι αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής σημαίνονται με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού δεν τηρεί βιβλίο «Ποσοτικής Παράδοσης και Παραλαβής μέσω Αυτόματου Μηχανήματος.

δ) Όταν δεν έχει αυτή τη δυνατότητα και οι αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής εκτυπώνονται από το αυτόματο μηχανήμα χωρίς σήμανση τότε πρέπει να τηρεί

θεωρημένο βιβλίο «Ποσοτικής Παράδοσης και Παραλαβής μέσω Αυτόματου Μηχανήματος» το οποίο ενημερώνεται άμεσα με τα δεδομένα των αποδείξεων και εκτυπώνεται εντός της επόμενης εργάσιμης μέρας.

ε) Εάν κάποιος επιτηδευματίας εκμεταλλεύεται αυτόματο μηχάνημα για ίδιο λογαριασμό, το οποίο όμως είναι τοποθετημένο σε χώρο τρίτου (επιτηδευματία), τότε γι' αυτό το μηχάνημα το βιβλίο Ποσοτικής Παράδοσης και Παραλαβής μέσω Αυτόματου Μηχανήματος θα τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία εκμεταλλευτή αυτού. Η καταχώρηση των συναλλαγών και η εκτύπωση του γίνεται όπως και στις άλλες περιπτώσεις μέσα στην επόμενη εργάσιμη η μέρα. Αυτονόητο είναι ότι για τις διακινήσεις των βιντεοκασετών, DVD και συναφών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των μηχανημάτων αυτών, εκδίδονται από τον επιτηδευματία εκμεταλλευτή τα προβλεπόμενα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία.

στ) Η Α.Π.Υ. πρέπει να εκδίδεται από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (φτ. μ. ή Η/Υ με φορολογικό μηχανισμό) ο οποίος δύναται να συνδέεται κατάλληλα με το αυτόματο μηχάνημα συναλλαγών.

Η Α.Π.Υ. εκδίδεται σε κάθε είσπραξη ή κατάθεση ποσού στο αυτόματο μηχάνημα συναλλαγών, όπου στην τελευταία αυτή περίπτωση (αυτόματο μηχάνημα) η αξία προσμετράται αθροιστικά και καταγράφεται ηλεκτρονικά στη ψηφιακή κάρτα συναλλαγών

4. Μεταβατική Ρύθμιση

Η έκδοση των Α.Π.Υ. στον κλασσικό τρόπο μίσθωσης γίνεται με την παράδοση των βιντεοκασετών κ.λπ. και αρχίζει από 1-11-2006. Συνεπώς όσες εκμισθώσεις έχουν γίνει πριν την 1-11-2006 και θα επιστραφούν από 1-11-2006 και μετά οι Α.Π.Υ. αυτές θα εκδοθούν με την επιστροφή τους.

30. ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ

1. Γενικά

Αποφασίζεται

1. Η τήρηση θεωρημένου βιβλίου με τίτλο "βιβλίο κοστολογίου οικοδομών" από τον επιτηδευματία που πραγματοποιεί κατασκευές και πωλήσεις οικοδομών, για κάθε "οικοδομή" που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) όπως ισχύει, στο οποίο παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος αυτής.

Ως "οικοδομή" νοείται το σύνολο των οικοδομημάτων της ίδιας οικοδομικής άδειας.

Το "βιβλίο κοστολογίου οικοδομών" τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία και αντί τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε "οικοδομή" μπορεί να τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις "οικοδομές", σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε "οικοδομής".

Για την τήρηση του "βιβλίου κοστολογίου οικοδομών" ορίζονται τα ακόλουθα:

A) Ως κόστος "οικοδομής" θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωση της. Κόστος "οικοδομής" θεωρείται ακόμη και η αξία του οικοπέδου ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησης του, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερση της καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για την ανέγερση της "οικοδομής".

Στην περίπτωση που οι παραπάνω δαπάνες πραγματοποιούνται για περισσότερες από μία "οικοδομές" η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε "οικοδομή" βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση αυτών και σε περίπτωση που υπάρχει δυσχέρεια προσδιορισμού της πραγματικής διάθεσης, με επιμερισμό της αξίας της δαπάνης ανάλογα με την συνολική επιφάνεια κάθε "οικοδομής".

B) Στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ή στη μερίδα του βιβλίου που τηρείται για κάθε "οικοδομή" καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης καθώς και η γενική περιγραφή της δαπάνης.

Δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης αποτελεί κατά περίπτωση το στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή δημόσιο έγγραφο ή άλλο

πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.

Για τη δαπάνη που πραγματοποιείται και αφορά περισσότερες από μία "οικοδομές" και εμφανίζεται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο του ΚΒΣ ή δημόσιο έγγραφο ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, δικαιολογητικό εγγραφής αποτελεί αθεώρητο λογιστικό σημείωμα επιμερισμού της με μνεία του είδους και της αξίας της δαπάνης αυτής, καθώς και του είδους, του αύξοντος αριθμού και της ημερομηνίας των δικαιολογητικών που αφορούν την επιμεριζόμενη δαπάνη. Ο προσδιορισμός της αξίας ομοίων αγαθών που έχουν αποκτηθεί με διαφορετική τιμή κτήσης και χρησιμοποιούνται σε πολλές "οικοδομές" γίνεται με μία από τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων που ακολουθείται πάγια και ο επιμερισμός της γίνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών όπως προκύπτει από τα εκδιδόμενα δελτία αποστολής του κατασκευαστή στο χώρο κάθε "οικοδομής".

Ο επιμερισμός των κοινών δαπανών κάθε ενός μηνός γίνεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν και όχι αργότερα από την υποβολή της ειδικής δήλωσης για την μεταβίβαση κάθε ιδιοκτησίας.

Ειδικά ο επιμερισμός των αποσβέσεων μπορεί να γίνεται μία φορά στο τέλος της χρήσης με ημερομηνία την ημερομηνία λήξης της χρήσης και μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού ή την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά περίπτωση και όχι αργότερα από την ολοκλήρωση της «οικοδομής» όταν αυτή ολοκληρώνεται στη διάρκεια της χρήσης.

β) Η αξία των δαπανών που βαρύνονται με Φ.Π.Α.

γ) Ο Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών.

δ) Η αξία των δαπανών που δεν βαρύνονται με Φ.Π.Α. ή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που τις βαρύνει.

Γ) Το βιβλίο ενημερώνεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης.

Δικαιολογητικό εγγραφής δαπάνης που λαμβάνεται πριν από την υποχρέωση υποβολής εμπρόθεσμης δήλωσης του υποκαταστήματος καθώς και η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή της δήλωσης του υποκαταστήματος.

Επί αντιπαροχής η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι την 15η ημέρα του

επόμενου μήνα από την έκδοση του θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου που ορίζεται στην παράγραφο 2 της παρούσας.

Σε περίπτωση που μεταγενέστερα διαπιστώνεται διαφορά στην αξία του οικοπέδου η διαφορά αυτή καταχωρείται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της διαπίστωσης της.

Οι αναλογούσες αποσβέσεις καταχωρούνται κατά περίπτωση μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού ή την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι αργότερα από την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της «οικοδομής» όταν αυτή ολοκληρώνεται στη διάρκεια της χρήσης.

Όταν το βιβλίο τηρείται μηχανογραφικά, εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά.

Δ) Για την «οικοδομή» της οποίας η άδεια έχει εκδοθεί μετά την 1-1-2006 και υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως έχει προκύψει υποχρέωση υποβολής της δήλωσης υποκαταστήματος, η ενημέρωση του βιβλίου με τις ήδη πραγματοποιηθείσες δαπάνες, μπορεί να γίνει μέχρι την 15η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την δημοσίευση της.

2. Την έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση Κτισμάτων» από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον κύριο του οικοπέδου για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ανεγείρεται επί οικοπέδου τρίτου με το σύστημα της αντιπαροχής, με την ολοκλήρωση της παράδοσης των κτισμάτων στον οικοπεδούχο, στο περιεχόμενο του οποίου αναγράφονται τα εξής:

α) Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, δ/νση έδρας ή κατοικίας, Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας),

β) Η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον κύριο του οικοπέδου από τον εργολάβο κατασκευαστή,

γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

2. Υποχρεώσεις Κατασκευαστή Οικοδομών

Με την Α.Υ.Ο./ΠΟΛ. 1039/9-3-2006, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται σε ΦΠΑ υποχρεούται:

α) Σε τήρηση θεωρημένου πρόσθετου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών».

β) Σε έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση κτισμάτων» στον κύριο του οικοπέδου, για την οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής.

γ) Σε έκδοση λογιστικού σημειώματος για τον επιμερισμό των κοινών δαπανών (αγορές, υπηρεσίες, λοιπές δαπάνες, αποσβέσεις).

3. Υπόχρεος τήρησης Βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ). Δηλαδή από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής. Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006(κατάθεση πλήρους φακέλου στην πολεοδομία μέχρι 25/11/2005) δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

4. Έννοια οικοδομής

Ως «οικοδομή» θεωρείται για την τήρηση του βιβλίου το σύνολο των οικοδομημάτων (κτισμάτων) κάθε οικοδομικής άδειας. Έτσι εάν με την ίδια οικοδομική άδεια ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο περισσότερα του ενός κτίσματα, στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται ενιαία το κόστος όλων των κτισμάτων και όχι χωριστά το κόστος κάθε κτίσματος.

5. Τήρηση ενός βιβλίου για κάθε οικοδομή ή ενός ενιαίου σε ιδιαίτερες μερίδες

Για κάθε «οικοδομή» τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο στην έδρα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Για διευκόλυνση του επιτηδευματία παρέχεται η δυνατότητα αντί της τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε «οικοδομή» να τηρείται ένα ενιαίο (μία θεώρηση) βιβλίο για μερικές ή για όλες τις «οικοδομές», σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος της κάθε «οικοδομής» για την οποία τηρείται. Μπορεί δηλαδή ο επιτηδευματίας να τηρεί π.χ. ένα βιβλίο για τις τρεις από τις πέντε «οικοδομές» και διαφορετικά βιβλία για κάθε μία από τις λοιπές.

6. Ένα οικόπεδο - Δύο Άδειες

Σημειώνεται ότι εάν με διαφορετική άδεια ανεγείρονται συγχρόνως κτίσματα στο ίδιο οικόπεδο (ένα υποκατάστημα), τότε τηρείται ένα βιβλίο για όλα τα κτίσματα που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο, σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται διακεκριμένα το κόστος κάθε «οικοδομής-άδειας». Εάν ο κατασκευαστής κατασκευάζει σε διαφορετικά οικόπεδα και άλλες οικοδομές και τηρεί ένα ενιαίο βιβλίο, μπορεί σ' αυτό το βιβλίο να παρακολουθεί διακεκριμένα και το κόστος αυτής της οικοδομής αλλά χωριστά κατά άδεια. (Εγκ. ΠΟΛ. 1067/2-5-2006).

7. Συνένωση Βιβλίου κοστολογίου με το Βιβλίο εσόδων - εξόδων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ. το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για μερικές ή όλες τις «οικοδομές» μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το βιβλίο εσόδων - εξόδων, με την προϋπόθεση ότι από το συνενωμένο αυτό βιβλίο θα παρέχονται διακεκριμένα (χωριστές στήλες) τουλάχιστον τα δεδομένα των βιβλίων που συνενώνονται.

Σημειώνεται ότι τα θεωρημένα έντυπα του Βιβλίου εσόδων - εξόδων ή της Μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων μπορεί να χρησιμοποιηθούν μέχρι την εξάντληση τους για την τήρηση των συνενωμένων βιβλίων.

8. Τόπος τήρησης Βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

Το «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης του (ένα βιβλίο για κάθε μία «οικοδομή» ή ένα για μερικές ή όλες τις «οικοδομές») τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία με δυνατότητα τήρησης αυτού εκτός έδρας μετά από γνωστοποίηση ή μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα και για το βιβλίο αυτό.

9. Θεώρηση Βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με Κωδ. θεώρησης 309. Το βιβλίο αυτό, όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του. Δηλαδή όταν τηρείται χειρόγραφα πρέπει να θεωρείται πριν από τη λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης ενημέρωσης του (15η ημέρα του επόμενου μήνα) και όταν τηρείται μηχανογραφικά πριν από τη λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης εκτύπωσης του (στο τέλος του επόμενου μήνα).

9. Περιεχόμενο του βιβλίου κοστολογίου

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής», δηλαδή αγορές αγαθών, λήψη υπηρεσιών, μισθοδοσία, εργοδοτικές εισφορές, δημοτικά τέλη, έξοδα αδείας, αμοιβές τρίτων κ.λπ. ανεξάρτητα εάν υπάγονται ή όχι σε Φ.Π.Α. Αντίθετα δε θεωρούνται κόστος οικοδομής και δεν καταχωρούνται στο βιβλίο κοστολογίου τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (έξοδα γραφείου, ενοίκιο, Δ.Ε.Η., νερό, μισθοί διοικητικού προσωπικού κ.λπ.).

10. Κόστος οικοδομής. Καταχώρηση αγορών, δαπανών

Για την τήρηση του βιβλίου κοστολογίου ως κόστος θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, αμοιβές τρίτων και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κ.λπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωση της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που οι δαπάνες που πραγματοποιούνται αφορούν περισσότερες από μία «οικοδομές» και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο του ΚΒΣ ή στο ίδιο δημόσιο έγγραφο ή σε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, το μέρος της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή των υπηρεσιών στην κάθε «οικοδομή», όταν αυτή προκύπτει από οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, φορολογικό ή μη (π.χ. δελτίο αποστολής αγαθών του εργολάβου από την αποθήκη του στο χώρο της οικοδομής).

Όταν η πραγματική διάθεση δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με επιμερισμό της αξίας της με βάση την επιφάνεια κάθε «οικοδομής» και τη συνολική επιφάνεια των «οικοδομών» τις οποίες αφορά η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε.

Σημειώνεται ότι στον επιμερισμό της δαπάνης εκτός από την καθαρή (χωρίς ΦΠΑ) αξία της δαπάνης που επιμερίζεται, αναλόγως επιμερίζεται και ο ΦΠΑ αυτής.

Παράδειγμα: Υπεργολάβος ελαιοχρωματιστής για τον ελαιοχρωματισμό δύο «οικοδομών» επιφανείας 600 τ.μ. και 800 τ.μ. εξέδωσε στον εργολάβο βάσει συμφωνίας τιμολόγιο αξίας 2.800,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 532,00 ευρώ. Η αξία που αντιστοιχεί σε κάθε οικοδομή είναι:

$(600/1400) \times 2.800,00 \text{ €} = 1.200,00 \text{ €}$ και $(800/1400) \times 2.800,00 = 1.600,00 \text{ €}$ και

ο ΦΠΑ $(600/1400) \times 532,00 \text{ €} = 228,00 \text{ €}$ και $(800/1400) \times 532,00 \text{ €} = 304,00 \text{ €}$

Δεν θεωρούνται κόστος οικοδομής τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (π.χ. ενοίκια γραφείων, ΔΕΗ-νερό γραφείων, μισθοί διοικητικού προσωπικού κ.λπ.).

11. Κόστος οικοδομής - Καταχώρηση αξίας οικοπέδου

Επίσης ως κόστος οικοδομής για την τήρηση του βιβλίου κοστολογίου θεωρείται και η αξία του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησης του (αγορά, δωρεά, κληρονομιά, διανομή κ.λπ.).

12. Ανέγερση οικοδομής σε ιδιόκτητο οικόπεδο

Στην περίπτωση αυτή ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται το κόστος κτήσης αυτού, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Β' ή Γ' κατηγορίας) και επί μη καταχώρησης του σ' αυτά στο βιβλίο κοστολογίου αναγράφεται η αξία κτήσης του όπως προκύπτει από το συμβόλαιο ή άλλο τίτλο ιδιοκτησίας ο οποίος έχει μεταγραφεί.

Εάν το κόστος κτήσης του οικοπέδου δεν προκύπτει σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ως αξία κτήσης αναγράφεται:

- όταν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχές εντός αντικειμενικού συστήματος, η τρέχουσα αντικειμενική αξία αυτού κατά το χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

- όταν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος, η αξία αυτού κατ' εκτίμηση του εργολάβου η οποία οριστικοποιείται με τον προσδιορισμό της από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ κατά την πρώτη μεταβίβαση ιδιοκτησίας.

13. Ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή

Στην περίπτωση αυτή ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, όπως αυτή προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων». Εάν με βάση το προσύμφωνο και το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και η καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή, ως αξία του οικοπέδου καταχωρείται η αξία του στοιχείου μειωμένη με το ποσό του χρηματικού τιμήματος.

Μετά την καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου (15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του στοιχείου «Παράδοση Κτισμάτων») η αξία των δαπανών που

έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο, μειώνεται ισόποσα με τη συνολική αξία των δαπανών που βαρύνουν τα παραδιδόμενα κτίσματα, όπως προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων».

14. Κόστος οικοδομής-Αποσβέσεις

Ως κόστος οικοδομής για την τήρηση το βιβλίου κοστολογίου θεωρούνται και οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερση της «οικοδομής» (μηχανήματα, φορτηγά Ι.Χ. κ.λπ.), όπως αυτές προσδιορίζονται στην φορολογία εισοδήματος.

Η καταχώρηση των αποσβέσεων αυτών μπορεί να γίνει συγκεντρωτικά για όλα τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν στην κάθε «οικοδομή» εφόσον ανάλυση αυτών και ανά οικοδομή προκύπτει από αθεώρητες καταστάσεις ή από το τηρούμενο μητρώο παγίων όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας.

Στην περίπτωση που το ίδιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται σε πολλές «οικοδομές» στην ίδια διαχειριστική περίοδο, η ετήσια απόσβεση του επιμερίζεται στις «οικοδομές» που χρησιμοποιήθηκε με βάση την πραγματική διάθεση του και όταν αυτή δεν μπορεί να προσδιοριστεί, η ετήσια απόσβεση επιμερίζεται με βάση την επιφάνεια κάθε «οικοδομής» σε σχέση με τη συνολική επιφάνεια των «οικοδομών» που χρησιμοποιήθηκε.

15. Τρόπος καταχώρισης των εγγραφών στο Βιβλίο κοστολογίου Δεδομένα καταχώρισης

Στο βιβλίο κοστολογίου κάθε «οικοδομής» ή στη μερίδα που τηρείται γι' αυτήν καταχωρούνται διακεκριμένα σε στήλες ή οριζοντίως:

1. Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του (π.χ. Τ.Π. 301/30-6-06).

Δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης αποτελεί:

α) Το στοιχείο αξίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ (τιμολόγιο πώλησης του προμηθευτή, τιμολόγιο αγοράς, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, απόδειξη δαπάνης κ.λπ.). Επί αγοράς αγαθών που στέλνονται με Δ.Α. στο χώρο της «οικοδομής» καθώς και επί επιστροφής αυτών στον προμηθευτή δικαιολογητικό εγγραφής αποτελεί το στοιχείο αξίας (τιμολ. πώλησης, πιστωτικό τιμολόγιο) και όχι το δελτίο αποστολής των αγαθών αυτών στο χώρο της οικοδομής ή στον προμηθευτή αντίστοιχα.

β) Δημόσιο έγγραφο (π.χ. συμβόλαιο κ.λπ.).

γ) Οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. τριπλότυπο καταβολής τελών ή εισφορών κ.λπ.).

δ) Λογιστικό σημείωμα (αθεώρητο).

Με το λογιστικό σημείωμα επιμερίζεται η δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και λοιπών επιβαρύνσεων που αφορούν δύο ή περισσότερες «οικοδομές» και εμφανίζεται στο ίδιο δικαιολογητικό εγγραφής, καθώς και οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε δύο ή περισσότερες «οικοδομές». Το λογιστικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης ή των αποσβέσεων σε όλες τις «οικοδομές» που αφορά η κοινή δαπάνη.

Ο τρόπος, ο χρόνος επιμερισμού των πιο πάνω δαπανών ή των αποσβέσεων και το περιεχόμενο του λογιστικού σημειώματος αναλύονται στα επόμενα στη συνέχεια.

2. Η γενική περιγραφή δαπάνης

Η δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών κ.λπ. περιγράφεται στο βιβλίο με τη γενική κατηγορία αυτής (πχ. υδραυλικά, ξυλουργικά, ηλεκτρολογικά κ.λπ.), χωρίς να αποκλείεται αναλυτικότερη κατ' είδος περιγραφή της.

Όταν στο δικαιολογητικό εγγραφής που αφορά μία μόνο «οικοδομή» περιλαμβάνονται αγαθά ή υπηρεσίες και λοιπές δαπάνες διαφορετικής γενικής κατηγορίας (π.χ. ηλεκτρολογικά και υδραυλικά), η καταχώρηση αυτού στο βιβλίο μπορεί να γίνει με μία εγγραφή και ως περιγραφή της δαπάνης αναγράφεται η γενική περιγραφή των επιμέρους δαπανών (ηλεκτρολογικά, υδραυλικά).

3. Η καθαρή (χωρίς ΦΠΑ) αξία της δαπάνης, όπως προκύπτει από το δικαιολογητικό εγγραφής (φορολογικό στοιχείο, δημόσιο έγγραφο, λογιστικό σημείωμα κλπ) χωρίς να απαιτείται η παρακολούθηση της αξίας αυτής σε χωριστές στήλες ανά συντελεστή ΦΠΑ.

4. Ο ΦΠΑ της ανωτέρω δαπάνης

5. Η αξία μαζί με το ΦΠΑ στις περιπτώσεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης αυτού και η αξία των δαπανών που δεν βαρύνονται με Φ.Π.Α.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω μία οικοδομή που είναι υπό κατασκευή. Ο κατασκευαστής της δέχεται κάποια δικαιολογητικά που αφορούν την οικοδομή. Συγκεκριμένα, στις 6

Αυγούστου του 2007 δέχεται ένα τιμολόγιο πώλησης που αφορούν τα υδραυλικά με αριθμό 35 και αξία δαπάνης 10.000 ευρώ ενώ το ΦΠΑ είναι 1.900 ευρώ. Την ίδια μέρα δέχεται και ένα τιμολόγιο πώλησης που αφορά τα ηλεκτρολογικά με αριθμό 50 και αξία δαπάνης 5.000 ευρώ ενώ το ΦΠΑ είναι 950 ευρώ. Επίσης, δέχεται μια κατάσταση μισθοδοσίας που αφορά την μισθοδοσία Αυγούστου και έχει αξία 15.000 ευρώ. Στις 31 Αυγούστου δέχεται 4 λογιστικά σημειώματα με αριθμό 12, 13, 14, 15 αντίστοιχα και αξία δαπάνης 31.500, 12.400, 7.000 και 2.485 ευρώ αντίστοιχα ενώ το ΦΠΑ είναι 5.985, 2.356, 1.330 και 472 ευρώ αντίστοιχα. Το λογιστικό σημείωμα με αριθμό 15 περιέχει και δαπάνη χωρίς ΦΠΑ αξίας 2.571 ευρώ. Οπότε ο κατασκευαστής θα τηρήσει το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών αναγράφοντας το είδος του δικαιολογητικού, την ημερομηνία έκδοσης του δικαιολογητικού, την περιγραφή της δαπάνης, την αξία της δαπάνης με ΦΠΑ, το ΦΠΑ και την αξία της δαπάνης χωρίς ΦΠΑ σε ξεχωριστές στήλες και με ξεχωριστές καταχωρήσεις για κάθε δικαιολογητικό όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Ενδεικτικό υπόδειγμα βιβλίου «Κοστολογίου Οικοδομών»

Οικοδομή Α 31-8-2007

Είδος Δικαιολογητικού	α/α Ημερομηνία	Περιγραφή δαπάνης	Αξία δαπάνης	ΦΠΑ	Δαπάνες χωρίς ΦΠΑ
Τιμ. Πώλησης	35/6-8-07	Υδραυλικά (σωλήνες, καλοριφέρ)	10.000,00€	1.900,00€	
Τιμή Πώλησης	50/6-8-07	Ηλεκτρολογικά	5.000,00€	950,00€	
Κατ. Μισθοδοσίας		Μισθοδοσία Αυγ.			15.000,00€
Λογιστ. Σημείωμα	12/31-8-07		31.500,00€	5.985,00€	

Λογιστ. Σημείωμα	13/31-8-07		12.400,00€	2.356,00€	
Λογιστ. Σημείωμα	14/31-8-07		7.000,00€	1.330,00€	
Λογιστ. Σημείωμα	15/31-8-07		2.485,00€	472,00€	2.571,00€

16.Άρθρο 30 § 4 Ν. 2859/2000. Που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ

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

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

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

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

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

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

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

17. Χρόνος ενημέρωσης - εκτύπωσης του βιβλίου κοστολογίου

Το βιβλίο ενημερώνεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης. Η αξία του οικοπέδου, καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφής δαπανών που λαμβάνονται πριν από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης υποκαταστήματος καταχωρούνται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της υποβολής της δήλωσης αυτής

Παράδειγμα: για τη μελέτη μηχανικού λήφθηκε στις 20/5/2006 απόδειξη

παροχής υπηρεσιών, οι εργασίες επί του οικοπέδου που αγοράστηκε στις 28/2/2006 άρχισαν την 1/7/2006, το βιβλίο κοστολογίου πρέπει να ενημερωθεί με την αξία του οικοπέδου και την Α.Π.Υ. του μηχανικού μέχρι τις 15/8/2006.

Όταν ανεγείρεται «οικοδομή» με αντιπαροχή του οικοπέδου, η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του στοιχείου «Παράδοσης Κτισμάτων».

Εάν η αξία του οικοπέδου που καταχωρήθηκε αρχικά στο βιβλίο, είναι διαφορετική από την αξία του οικοπέδου που προκύπτει μεταγενέστερα (όπως π.χ. οριστικός προσδιορισμός αυτής από την Δ.Ο.Υ.), η διαφορά αυτή καταχωρείται εμπρόθεσμα μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της διαπίστωσης της.

Τέλος σημειώνουμε ότι το βιβλίο εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά. (Εγκ. ΠΟΛ. 1067/2-5-2006).

18. Μεταβατικός χρόνος ενημέρωσης

Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ και μέχρι τις 31/5/2006 έχουν ληφθεί γι' αυτές τα δικαιολογητικά εγγραφής και για την οποία («οικοδομή») η προθεσμία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υποκαταστήματος έχει παρέλθει μέχρι τις 30/6/2006, καταχωρούνται στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών μέχρι τις 15/7/2006, με ημερομηνία την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού (περίπτωση Δ' της παραγράφου 1 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1039/2006, όπως ισχύει με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1059/2006). (Εγκ. ΠΟΛ. 1067/2-5-2006).

19. Λογιστικό Σημείωμα-Γενικά

- Εκδίδεται αθεώρητο
- Συντάσσεται για τον επιμερισμό των αγορών, λήψη υπηρεσιών και άλλων δαπανών που αφορούν πολλές οικοδομές.
- Εκδίδεται κάθε μήνα, με προθεσμία μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα. Ημερομηνία έκδοσης η τελευταία ημέρα του μήνα. Εάν όμως μέσα στο μήνα υποβληθεί Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α. για πώληση διαμερίσματος κ.λπ., τότε εκδίδεται πριν την υποβολή της δήλωσης π.χ. Ειδική δήλωση 20/3 τότε το Λογιστικό Σημείωμα θα εκδοθεί για κατανομή των δαπανών από 1/3 έως 19/3 ή και 20/3 εάν η ημέρα αυτή έχει ολοκληρωθεί για να συμπεριληφθούν οι δαπάνες αυτές στην Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α. Στις 31/3 και με προθεσμία σύνταξης μέχρι 15/4 θα εκδοθεί

το Λογιστικό Σημείωμα για το υπόλοιπο διάστημα του μήνα 20/3-31/3.

- Για κατανομή των αποσβέσεων των παγίων που χρησιμοποιούνται σε πολλές οικοδομές. Εκδίδεται στο τέλος του έτους και μέχρι την προθεσμία σύνταξης του Ισολογισμού (για τα Γ Κατηγορίας) ή στις άλλες περιπτώσεις μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.

- Συντάσσεται για την εμφάνιση της αξίας αγαθών που στέλνονται από την μία οικοδομή στην άλλη του ίδιου κατασκευαστή.

- Είναι δηλαδή το δικαιολογητικό εγγραφής (καταμερισμού των κοινών δαπανών-κόστους).

- Καταχωρείται στο Βιβλίο Κοστολογίου είτε ανά είδος ή κατά γενική κατηγορία ή συγκεντρωτικά για όλα τα είδη ή κατηγορίες με τη συνολική αξία και το Φ.Π.Α.

20. Επιμερισμός δαπάνης αγοράς αγαθών με την ίδια τιμή κτήσης (ίδιο τιμολόγιο) που αφορούν πολλές «οικοδομές»

Για τα αγαθά τα οποία αποστέλλονται από τον προμηθευτή με δελτίο αποστολής στο χώρο της κάθε «οικοδομής» και έχουν τιμολογηθεί (πολλά ΔΑ διαφορετικών οικοδομών) με το ίδιο τιμολόγιο και την εν συνεχεία κατανομή συντάσσεται λογιστικό σημείωμα που αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής και στο οποίο αναγράφεται:

- Ο αριθμός και η ημερομηνία του τιμολογίου.

- Το είδος κάθε αγαθού ή η γενική κατηγορία του.

- Ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού Δ. Αποστολής.

- Η ποσότητα αποστολής σε κάθε «οικοδομή», η τιμή μονάδας όπως προκύπτει από το τιμολόγιο, η αξία του αγαθού που αφορά κάθε «οικοδομή» και ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία αυτή.

Ο επιμερισμός της αξίας όλων των αγαθών της περίπτωσης αυτής μπορεί να απεικονίζεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα, όμως αναλυτικά ανά αγαθό (είδος ή γενική κατηγορία) και ανά τιμολόγιο.

Σημειώνεται ότι είναι προτιμότερο να ζητείται από τον προμηθευτή των αγαθών να εκδίδει το τιμολόγιο χωριστά, δηλαδή για τα Δελτία Αποστολής της κάθε οικοδομής ένα τιμολόγιο. Δηλαδή τιμολόγηση ανά τόπο προορισμού για να μειώνεται η γραφειοκρατία έκδοσης των Λογιστικών Σημειωμάτων.

21. Λογιστικό Σημείωμα για αγαθά με διαφορετική τιμή κτήσης που αφο-

ρούν μία οικοδομή (αποστέλλονται από αποθήκη ή άλλο χώρο του κατασκευαστή)

Για τα αγαθά που έχουν αγοραστεί με διαφορετική τιμή κτήσης στην ίδια ή σε προηγούμενες χρήσεις και στέλνονται σε μία «οικοδομή» με ένα ή περισσότερα Δ. Αποστολής, συντάσσεται λογιστικό σημείωμα προσδιορισμού της αξίας, το οποίο αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής.

Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφονται:

31. Ο α/α και η ημερομηνία του Δ. Αποστολής.

32. Το είδος ή η γενική κατηγορία του αγαθού (πχ. τούβλα).

33. Η ποσότητα κάθε Δ. Αποστολής.

- Η αξία της συνολικής ποσότητας, η οποία προσδιορίζεται με μία από τις παραδεκτές μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης (π.χ FIFO, LIFO, μέσο σταθμικό κόστος κ.λπ.) και η οποία ακολουθείται πάγια. Επί τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας ο προσδιορισμός γίνεται με την ίδια μέθοδο που εφαρμόζεται και για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης στο τέλος της χρήσης. Ο προσδιορισμός της αξίας μπορεί να γίνεται ανά δελτίο αποστολής.

34. Ο ΦΠΑ που αναλογεί στην πιο πάνω αξία.

Ο προσδιορισμός της αξίας των αγαθών της περίπτωσης αυτής μπορεί να γίνεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα, διακεκριμένα όμως ανά είδος ή γενική κατηγορία αγαθού.

22. Λογιστικό σημείωμα για αγαθά με διαφορετική τιμή κτήσης που αφορούν πολλές «οικοδομές» (αποστέλλονται από αποθήκη ή άλλο χώρο του κατασκευαστή)

Για τα αγαθά που έχουν αγοραστεί με διαφορετική τιμή κτήσης και αποστέλλονται σε δύο ή περισσότερες «οικοδομές» συντάσσεται λογιστικό σημείωμα για τον προσδιορισμό της αξίας τους και τον επιμερισμό αυτής στην

κάθε «οικοδομή». Το λογιστικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο της κάθε μίας από αυτές. Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφονται:

- Το είδος ή η γενική κατηγορία του αγαθού.

- Ο α/α και η ημερομηνία του κάθε Δ. Αποστολής.

- Η ποσότητα αποστολής σε κάθε «οικοδομή».

- Η αξία της συνολικής ποσότητας που στάλθηκε σε όλες τις «οικοδομές», η

οποία προσδιορίζεται με μία από τις παραδεκτές μεθόδους που ακολουθείται πάγια, όπως αναφέρεται στην προηγούμενη περίπτωση.

- Η αξία που αναλογεί σε κάθε «οικοδομή», η οποία βρίσκεται με επιμερισμό της συνολικής αξίας βάσει της ποσότητας που στάλθηκε σε κάθε οικοδομή.

- Ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία αυτή.

Αντί να προσδιορίζεται συνολική αξία και να επιμερίζεται αυτή στις επιμέρους «οικοδομές», μπορεί να προσδιορίζεται αξία διακεκριμένα για κάθε Δ. Αποστολής. (Εγκ. ΠΟΑ. 1067/2-5-2006).

23. Αποστολή Αγαθών από τη μία οικοδομή στην άλλη

Λογιστικό σημείωμα ανάλογου περιεχομένου σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στα θέματα 50-52 συντάσσεται και για τα αγαθά που στέλλονται από τη μία «οικοδομή» στην άλλη. Το λογιστικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο ή στη μερίδα και των δύο «οικοδομών». Εννοείται ότι κατά την αποστολή εκδίδεται Δελτίο Αποστολής για τα μεταφερόμενα αγαθά.

24. Επιμερισμός Αγαθών σε ένα λογιστικό σημείωμα

Ο επιμερισμός της αξίας όλων των αγαθών στις «οικοδομές» που αφορούν μπορεί να απεικονίζεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα αντί να εκδίδονται χωριστά Λογιστικά Σημειώματα.

25. Επιμερισμός κοινών δαπανών παροχής υπηρεσίας ή λοιπών επιβαρύνσεων. Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

Ο επιμερισμός όλων των δαπανών λήψης υπηρεσιών και των λοιπών επιβαρύνσεων μπορεί να απεικονίζεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα. Ο επιμερισμός μπορεί να γίνεται ανά κατηγορία της δαπάνης ή ανά τιμολόγιο.

Ειδικότερα:

Ο επιμερισμός δαπανών της ίδιας κατηγορίας που καλύπτονται με διαφορετικά δικαιολογητικά γίνεται ανά δικαιολογητικό ή ενιαία για όλα ή μερικά από αυτά, εφόσον αφορούν τις ίδιες «οικοδομές» και επιμερίζονται με το ίδιο κριτήριο (επιφάνεια της οικοδομής).

Ο επιμερισμός δαπανών διαφορετικής κατηγορίας που προκύπτουν από το ίδιο δικαιολογητικό (πχ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) γίνεται ανά δαπάνη ή ενιαία, εφόσον αφορούν τις ίδιες «οικοδομές», επιμερίζονται με το ίδιο κριτήριο (επιφάνεια) και στο λογιστικό σημείωμα αναγράφεται διακεκριμένα ή κατηγορία και η αξία κάθε μίας από αυτές. Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφεται:

- Το είδος της δαπάνης ή της επιβάρυνσης, το οποίο μπορεί να περιγράφεται μόνο με την κατηγορία του (π.χ. ελαιοχρωματισμός κτιρίου κ.λπ.).

- Το είδος και ο αύξων αριθμός των δικαιολογητικών που αφορούν την επιμεριζόμενη δαπάνη.

- Η συνολική αξία της δαπάνης.

- Ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτήν.

- Για τον επιμερισμό της δαπάνης αναγράφονται ακόμη οι «οικοδομές» που αφορά αυτή, καθώς και η συνολική επιφάνεια της κάθε «οικοδομής», όταν ο επιμερισμός γίνεται βάση αυτής.

- Η αξία που αφορά κάθε «οικοδομή».

- Ο ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτή.

Σημείωση: Για να αποφεύγονται γραφειοκρατικές διαδικασίες σωστό είναι να ζητούνται τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από τους υπεργολάβους, δικηγόρους, μηχανικούς κ.λπ. για κάθε οικοδομή διακεκριμένα.

26. Επιμερισμός αποσβέσεων πάγιων που χρησιμοποιήθηκαν σε πολλές οικοδομές. Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

Για τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε πολλές «οικοδομές» συντάσσεται λογιστικό σημείωμα επιμερισμού αυτών στη κάθε «οικοδομή».

Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφεται:

- Το είδος του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

- Η ετήσια απόσβεση του.
- Οι «οικοδομές» που χρησιμοποιήθηκε.
- Η επιφάνεια κάθε «οικοδομής», όταν ο επιμερισμός γίνεται βάση αυτής.
- Το ποσό της απόσβεσης που αναλογεί σε κάθε «οικοδομή».

Ο επιμερισμός των αποσβέσεων των παγίων μπορεί να γίνει με ένα λογιστικό σημείωμα, το οποίο θα αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο κάθε «οικοδομής» και η εγγραφή στο βιβλίο κάθε «οικοδομής» μπορεί να γίνει με το συνολικό ποσό των αποσβέσεων όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν στην κάθε «οικοδομή».

Στο βιβλίο κοστολογίου μπορεί να καταχωρείται η συνολική αξία των αποσβέσεων που αναλογούν σε κάθε οικοδομή (δηλαδή το ποσό των 10.200,8.000 και 15.000). Σημείωση:

Τα ποσά που προκύπτουν από τους επιμερισμούς στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη μονάδα.

27. Τρόπος καταχώρησης στο βιβλίο κοστολογίου των δαπανών που επιμερίζονται

Η αξία των δαπανών που βαρύνουν κάθε «οικοδομή» και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν (όπως προκύπτει από τα λογιστικά σημειώματα που συντάσσονται σύμφωνα με τα προαναφερόμενα) μπορεί να καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου κάθε «οικοδομής» είτε ανά είδος ή γενική κατηγορία αγαθού ή υπηρεσίας ή συγκεντρωτικά για όλα τα είδη ή κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών με αναγραφή της συνολικής αξίας και του Φ.Π.Α. όλων των αγαθών ή των υπηρεσιών που αφορούν κάθε οικοδομή. (Εγκ. ΠΟΛ. 1067/2-5-2006).

28. Χρόνος σύνταξης του λογιστικού σημειώματος 1. Δαπανών αγοράς αγαθών - λήψης υπηρεσιών

Η αξία των δαπανών κάθε μήνα που αφορούν δύο ή περισσότερες «οικοδομές» επιμερίζονται με τη σύνταξη του λογιστικού σημειώματος το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία σύνταξης την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν οι δαπάνες και με την ημερομηνία αυτή καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου. Προαιρετικά μπορεί να συντάσσεται για μικρότερα του μήνα διαστήματα. Ειδικά όταν μεταβιβάζεται ιδιοκτησία, το λογιστικό σημείωμα επιμερισμού των κοινών δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί από την αρχή του μήνα μέχρι την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και αφορούν την

αντίστοιχη «οικοδομή» συντάσσεται και καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών μέχρι την ημερομηνία της κατάθεσης της δήλωσης αυτής.

2. Αποσβέσεων

Οι ετήσιες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε δύο ή περισσότερες «οικοδομές» επιμερίζονται στις οικοδομές που αφορούν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού ή την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τους τηρούντες βιβλία Β' κατηγορίας. Το λογιστικό σημείωμα συντάσσεται με ημερομηνία την τελευταία ημέρα της χρήσης και με την ημερομηνία αυτή καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου. Ειδικά όταν η «οικοδομή» ολοκληρώνεται, το λογιστικό σημείωμα επιμερισμού των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν στην εν λόγω «οικοδομή» από την έναρξη της χρήσης μέχρι και την ολοκλήρωση της συντάσσεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της «οικοδομής» και με ημερομηνία της ημέρας του μήνα ολοκλήρωσης της «οικοδομής».

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ

29. Υπόχρεος έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων

Το στοιχείο «Παράδοση κτισμάτων» εκδίδεται από την κατασκευάστρια επιχείρηση - εργολάβο που αναλαμβάνει την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής προς τον κύριο του οικοπέδου για κάθε οικοδομή που υπάγεται σε Φ.Π.Α. Στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο, η οποία αποτελεί τη φορολογητέα βάση εφαρμογής του ανάλογου συντελεστή Φ.Π.Α., προκειμένου να προκύψει το ποσό του φόρου που επιρρίπτεται στον οικοπεδούχο και αποδίδεται στο Δημόσιο από τον εργολάβο κατασκευαστή. Η αξία αυτή εκφράζει την απαίτηση του εργολάβου από τον οικοπεδούχο για την παρεχόμενη από αυτόν εργολαβία. Η απαίτηση αυτή αποσβένεται, με τη μεταβίβαση από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο των ποσοστών του οικοπέδου που αποτέλεσε αντικείμενο αντιπαροχής ή με την μεταβίβαση ποσοστών του οικοπέδου και καταβολής χρηματικού ποσού με βάση το προσύμφωνο.

30. Τρόπος έκδοσης - Θεώρηση Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων

Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά σε

δύο τουλάχιστον αντίτυπα (διπλότυπο) και θεωρείται πριν την χρησιμοποίηση του από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας. Όταν το στοιχείο αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά δεν θεωρείται εφόσον σημαίνεται με φορολογικό μηχανισμό.

31. Περιεχόμενο στοιχείου παράδοσης κτισμάτων

Στο στοιχείο «Παράδοση κτισμάτων», πέραν των όσων ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (Σ.Σ.: πλήρη στοιχεία εκδότη, ημερομηνία, αριθμός, υπογραφή) αναγράφονται:

α) Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, δ/νση έδρας ή κατοικίας, ΑΦΜ και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας).

β) Η φορολογητέα αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, η οποία ισούται με το τμήμα του συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομημάτων - κτισμάτων της «οικοδομής» (όπως αυτό προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου-χωρίς κόστος οικοπέδου) που αναλογεί στα χιλιοστά του οικοπέδου που αντιστοιχούν στα παραδιδόμενα κτίσματα. Η καθαρή αξία του εν λόγω παραστατικού αποτελεί αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων της «οικοδομής» για τον εργολάβο και αφετέρου δικαιολογητικό καταχώρισης στο βιβλίο κοστολογίου ως κόστος «οικοδομής» της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που παραδίδονται από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο.

γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προαναφερόμενη φορολογητέα αξία.

Στο στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» σκόπιμο είναι να αναφέρονται συνοπτικά οι ιδιοκτησίες που αποτέλεσαν αντικείμενο της εργολαβίας και παραδίδονται στον οικοπεδούχο (διαμερίσματα ή αποθήκες ή γκαράζ κ.λπ., αντίστοιχα τ.μ., όροφος, αναλογία χιλιοστών επί οικοπέδου) ή να γίνεται παραπομπή στο οικείο προσύμφωνο για να καθίσταται δυνατός ο τρόπος υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων που λαμβάνει ο οικοπεδούχος. Σημειώνεται όμως ότι αυτό δεν αναφέρεται στην Απόφαση ΠΟΛ. 1039/9-3-2006, αλλά ουσιαστικά κρίνεται απαραίτητο.

Παράδειγμα: Το συνολικό κόστος ανέγερσης οικοδομής επί οικοπέδου με αντιπαροχή ανέρχεται όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου σε 2.000.000,00 ευρώ (στην αξία αυτή δεν συμπεριλαμβάνεται η αξία του οικοπέδου). Το οικόπεδο ήταν 1000 τ.μ. και ανεγέρθησαν 1000 τ.μ. κτισμάτων. Ο οικοπεδούχος έλαβε 4 διαμερίσματα των 100 τ.μ. Τα κτίσματα που παραδίδονται

στον οικοπεδούχο αντιστοιχούν σε 400%ο του οικοπέδου. Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» θα εκδοθεί με αξία

$$2.000.000,00 \times (400/1000) = 800.000,00 \text{ ευρώ.}$$

$$\text{Φ.Π.Α. } (800.000,00 \times 19\%) = 152.000,00 \text{ ευρώ}$$

Εάν η οικοδομή βρίσκεται στα νησιά του Αιγαίου (πλην Κρήτης) ο συντελεστής είναι 13%. Η αξία αυτή δε μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των χιλιοστών του οικοπέδου που λαμβάνει ο κατασκευαστής. Στο παράδειγμα μας, ο κατασκευαστής έλαβε 600%ο του οικοπέδου, άρα θα συγκριθεί η αξία του κόστους των κτισμάτων με τα 600%ο του οικοπέδου στην αξία αυτού στο χρονικό σημείο της παράδοσης των κτισμάτων. Εάν λοιπόν η αξία αυτή του οικοπέδου (πρακτικά η αντικειμενική) είναι μεγαλύτερη των 800.000 ευρώ το στοιχείο της παράδοσης των κτισμάτων πρέπει να εκδοθεί στην ανώτερη αυτή αξία. Εάν είναι μικρότερη τότε θα εκδοθεί με την αξία που προέκυψε από το απολογιστικό κόστος μέσω του βιβλίου κοστολογίου, δηλαδή στο παράδειγμα μας στις 800.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι η αξία του οικοπέδου (ουσιαστικά η αντικειμενική) υπολογίζεται κατά το χρόνο παράδοσης των κτισμάτων και όχι κατά το χρόνο σύνταξης του εργολαβικού (μπορεί να μεσολαβούν 1-2 χρόνια και να έχουν αλλάξει οι αντικειμενικές τιμές) τη βασίζουμε στην παραδοχή ότι η αντιπαροχή επί της ουσίας εξομοιώνεται με ανταλλαγή οικοπέδου με κτίσματα. Ο μεν οικοπεδούχος δίνει στο παράδειγμα μας 600%ο του οικοπέδου του και λαμβάνει 400%ο επί των κτισμάτων. Δεδομένου ότι από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1039/9-3-2006 προκύπτει ότι το στοιχείο παράδοσης των κτισμάτων εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παράδοσης των κτισμάτων στον οικοπεδούχο και η αξία προκύπτει από το ιστορικό συνολικό κόστος που καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου και δεδομένου ότι ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, συνάγουμε το συμπέρασμα ότι πρέπει να συγκριθούν οι τιμές στον ίδιο αυτό χρόνο της παράδοσης των κτισμάτων.

32. Χρόνος έκδοσης

Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παράδοσης κτίσματος ή κτισμάτων στον οικοπεδούχο και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

33. Τι συνιστά αυτοπαράδοση ακινήτων. Έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005 αντικαταστάθηκε η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και ορίστηκαν οι περιπτώσεις που συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων. Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η μίσθωση, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώληση του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών). Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση διάθεσης ακινήτου για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ περί διακανονισμού και παρακολούθησης του επί πενταετία. Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου, μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά την πενταετία του διακανονισμού θα υπαχθεί σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων.

Άλλη περίπτωση διάθεσης ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα η οποία εξομοιώνεται με παράδοση και οφείλεται γι' αυτήν ΦΠΑ αυτοπαράδοσης, είναι η περίπτωση κατά την οποία συμπληρώνεται πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής αδείας, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί παράδοση του ακινήτου, οπότε το ακίνητο θεωρείται ότι διατίθεται πλέον σε μη φορολογητέα δραστηριότητα, εφόσον η πώληση του μετά τον χρόνο αυτό (παρέλευση πενταετίας) δεν θα υπόκειται σε ΦΠΑ. Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις για τις οποίες καταβάλλεται ΦΠΑ, είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητας της αυτής υπόκειται στο ΦΠΑ και βέβαια να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1/1/2006 για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής

αναθεωρείται από 1/1/2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Σε όλες τις περιπτώσεις που θεωρούνται ότι συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους πρέπει να εκδίδεται, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κ.Β.Σ., Απόδειξη Αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο του Κ.Β.Σ. στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως «απόδειξη αυτοπαράδοσης». Στην απόδειξη αυτοπαράδοσης να αναγράφονται τα προσδιοριστικά στοιχεία του διαμερίσματος, καταστήματος ή άλλων κτιριακών εγκαταστάσεων και η αξία του παραδιδόμενου κτιρίου. Ως φορολογητέα αξία της αυτοπαράδοσης λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής (εννοείται μαζί με το οικόπεδο που αναλογεί). Επίσης αναγράφεται και ο Φ.Π.Α. που είναι 19%, πλην ακινήτων που βρίσκονται στα νησιά του Αιγαίου (πλην Κρήτης) που είναι 13%.

Συνοπτικά πρέπει να εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης στις εξής περιπτώσεις:

- Ιδιοκατοίκηση
- Ιδιόχρηση (όχι ως πάγιο σε δραστηριότητα εντός Φ.Π.Α.)
- Δωρεάν παραχώρηση
- Μίσθωση
- Συμπλήρωση πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας χωρίς τα διαμερίσματα κ.λπ. να έχουν πωληθεί ή παραδοθεί και να έχουν υπαχθεί σε Φ.Π.Α.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ ΔΗΜΗΤΡΗ ΠΑΡ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, Α' ΤΟΜΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 1996
- ❖ ΔΗΜΗΤΡΗ ΠΑΡ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 2008
- ❖ ΑΓΑΠΗΤΟΣ Σ. ΚΡΑΤΣΗΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΠΗΤΟΣ Σ. ΚΡΑΤΣΗΣ, 2001
- ❖ ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΟΜΟΝΗΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ: ΠΑΡΑΘΕΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, 2007
- ❖ ΧΡΗΣΤΟΣ ΤΟΤΣΗΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, 2009