

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

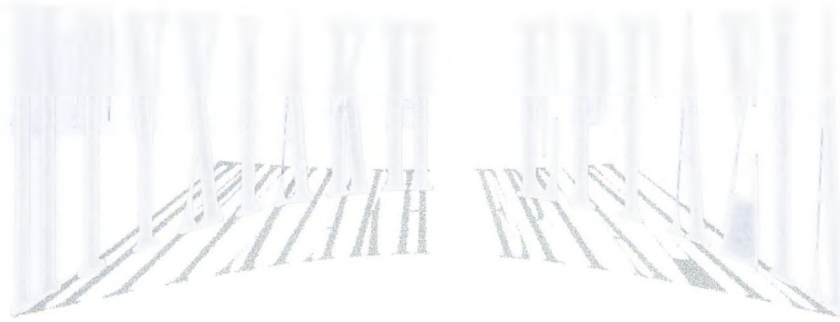
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Α' & Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΑΝΙΗΛ

ΣΥΝΥΔΑΞΤΕΣ:
ΠΑ ΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ
ΚΑΡΟΥΣΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
ΕΥΝΑΣ ΛΑΜΠΡΟΣ

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Αριθ. Εισαγωγής 753

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΝ 1998



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΓΙΑ ΠΟΙΚΙΛΕΣ ΕΣΟΔΙΑ ΠΟΥ ΤΕΡΟΤΗ ΜΗΝΙΑ
Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΚΑΡΟΥΣΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΕΥΝΑΣ ΛΑΜΠΡΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΑΝΙΗΛ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ

1. _____
2. _____
3. _____

ΓΕΝΙΚΑ	73
A. ΒΙΒΛΙΟ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	74
B. ΒΙΒΛΙΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	75
Γ. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	76
Δ. ΒΙΒΛΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ (ΠΟΡΤΑΣ) ΟΙΚΟΥ ΕΥΓΗΡΙΑΣ, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ, ΞΕΝΩΝΑ, ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ - ΟΙΚΙΩΝ ΚΑΙ ΚΑΜΠΙΝΓΚ	77
Ε. ΜΗΤΡΩΟ ΜΑΘΗΤΩΝ	78
ΣΤ. ΒΙΒΛΙΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ Ή ΘΕΡΑΠΕΥΤΗΡΙΟΥ	79
Ζ. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ	81
Η. ΒΙΒΛΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ Ή ΓΥΜΝΑΣΤΗΡΙΟΥ	82
Θ. ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗ ΟΔΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ	83
Ι. ΒΙΒΛΙΟ ΠΡΕΣΑΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΕΚΚΟΚΚΙΣΤΗΡΙΟΥ ΒΑΜΒΑΚΟΣ	84
Κ. ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ ΚΑΙ ΧΩΡΩΝ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	85
Λ. ΒΙΒΛΙΟ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ ΚΑΙ ΜΟΤΟΠΟΔΗΛΑΤΟΥ	86
Μ. ΒΙΒΛΙΟ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΩΛΗΤΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΑΣΤΗ Ή ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΑΥΤΟΚΙΝΟΥΜΕΝΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	87
Ν. ΒΙΒΛΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	88
Ξ. ΒΙΒΛΙΟ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΛΑΧΕΙΩΝ	89
Ο. ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΩΝ ΓΙΑ ΕΠΙΣΚΕΥΗ Ή ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΣΚΑΦΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ.....	90
Π. ΒΙΒΛΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΩΝ	91
Ρ. ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΩΝ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΩΝ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	92
Σ. ΒΙΒΛΙΟ ΧΩΡΟΥ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ Ή ΦΥΛΑΞΗΣ ΣΚΑΦΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ	93
Τ. ΒΙΒΛΙΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΑΥΤΟΚΙΝΟΥΜΕΝΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ	94
Υ. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ ΠΙΑΤΡΩΝ	96
Φ. ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	97
Χ. ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΥΛΙΚΩΝ ΓΙΑ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΦΑΣΩΝ	98
Ψ. ΔΕΛΤΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	99
ΧΡΟΝΟΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΥΠΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.	101

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ & ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Α΄ - Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	104
ΚΡΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	115
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	117

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

ΓΕΝΙΚΑ	146
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	149
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	151
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	156
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ	161
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	162
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	164
ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΣΚΕΛΟΥΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ	166
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	171
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΤΩΝ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ Ή ΚΙΝΗΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΩΝ.....	172
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΩΝ ΠΟΥΛΜΑΝ	175
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΚΛΙΝΙΚΩΝ	178
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	184
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΩΝ ΟΙΚΙΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	187
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΘΕΑΜΑΤΩΝ	191
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	193
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΩΝ Ή ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΩΝ	199
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΕΝΤΡΩΝ ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ	202
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΠΩΛΗΤΩΝ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ & ΜΟΤΟΠΟΔΗΛΑΤΩΝ	206
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΠΙΣΚΕΥΑΣΤΩΝ Ή ΣΥΝΤΗΡΗΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ, ΕΚΣΚΑΦΕΩΝ, ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ	209
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	212
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	214

ΓΕΝΙΚΑ

Μετά τον β΄ παγκόσμιο πόλεμο καθιερώθηκαν για πρώτη φορά στη χώρα μας, σύστημα τηρήσεως λογιστικών - φορολογικών βιβλίων και εκδόσεως φορολογικών στοιχείων από τους επιτηδευματίες.

Τα αρχικά νομοθετήματα που το επέβαλαν είναι : το Ν.Δ, 578 έτους 1948 και ο Α.Ν. 810/1948 που συμπληρώθηκαν και αυτοί αργότερα με τον Α.Ν. 1211/1949 κ.λ.π.

Στην συνέχεια με το Β. Δ/γμα της 7-7-1952 κωδικοποιήθηκαν όλες οι προγενέστερες διατάξεις σε ενιαίο κείμενο που πήρε τον τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων».

Από τότε ο Κ.Φ.Σ. υπέστη άλλες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις για να κωδικοποιηθεί και πάλι με το Προεδρικό Διάταγμα 99/1977, όπως ισχύει σήμερα.

Παρόμοιο σύστημα φορολογικών - λογιστικών βιβλίων και στοιχείων δεν ισχύει σε άλλη χώρα. Η φορολογική λογιστική στην Ευρώπη στηρίζεται στη Λογιστική Επιστήμη με τους κανόνες της οποίας υποχρεούνται οι επιχειρήσεις να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία.

Παρόλο που αρχικά το Κράτος πειραματίστηκε με το σύστημα του Κ.Β.Σ. στη συνέχεια όμως το καθιέρωσε και το επέβαλε σ΄ όλους τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις. Σήμερα όπως εφαρμόζονται οι διατάξεις του, έχουν συγχωνευθεί σ΄ αυτές, οι κανόνες της Λογιστικής των Επιχειρήσεων.

Ο Κ.Β.Σ. με ρητή διάταξη του δεν θίγει το καθεστώς των βιβλίων του Εμπορικού Νόμου εφόσον όμως αυτά τηρούνται σύμφωνα και με τις διατάξεις του κώδικα αυτού.

Επίσης με τη διάταξη άρθρου 14 διατηρούνται σε ισχύ και οι ειδικοί νόμοι που επιβάλλουν ειδικά, επίσης, βιβλία σε ορισμένες κατηγορίες επιτηδευματιών.

Το κράτος με το σύστημα βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. αποβλέπει τον έλεγχο διακίνησης των αγαθών, στον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών και των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων γενικά, καθώς και του κύκλου εργασιών και του καθαρού εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, με δυνατότητα επαλήθευσης των εγγραφών των βιβλίων και των εκδιδομένων στοιχείων του κάθε επιτηδευματία, με τη διασταύρωση μεταξύ τους.

Μ΄ αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται το Κράτος να συλλάβει τη φορολογητέα ύλη με μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια, τόσο στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και Νομικών προσώπων όσο και σε άλλες φορολογίες.

Δεν χωρεί αμφιβολία ότι το γραφειοκρατικό αυτό σύστημα Κ.Β.Σ. αποτελεί σοβαρό πρόβλημα για κάθε επιτηδευματία και επί πλέον βάλλεται συνεχώς από τους πολέμιους του. Επίσης ο Κ.Β.Σ. για να προσαρμοστεί στις κατά καιρούς απαιτήσεις της οικονομίας υφίσταται, συχνά, τροποποιήσεις και συμπληρώσεις στις διατάξεις του. Και σήμερα ακόμη μελετώνται νέες αλλαγές στον Κώδικα αυτό που θα ισχύουν στο άμεσο μέλλον με σκοπό την απλοποίηση των διατάξεών του. Όμως το κράτος από την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. επέτυχε μέχρι τώρα σπουδαίους στόχους. Δηλαδή να καθιερωθεί η τήρηση των λογιστικών βιβλίων και η έκδοση στοιχείων (τιμολογίων, δελτίων λιανικών πωλήσεων, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, φορτωτικών κ.τ.λ.) από όλους τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις. Οι ενέργειες αυτές αποτελούν τις απαραίτητες προϋποθέσεις για τη λειτουργία μιας υγιούς οικονομίας όπου ο κάθε επιτηδευματίας και η κάθε επιχείρηση γνωρίζουν την οικονομική τους κατάσταση, τον ετήσιο κύκλο εργασιών τους, καθώς και άλλα απαραίτητα για την οικονομική πρόοδό τους, στοιχεία. Επίσης τα βιβλία και στοιχεία αποτελούν για το Κράτος τις στοιχειώδεις προϋποθέσεις σωστής και δίκαιης φορολογίας, αφού έχουν καθολική ισχύ οι διατάξεις τήρησης αυτών. Τέλος, με την εφαρμογή από όλους των διατάξεων του Κ.Β.Σ. επιτεύχθηκε κατ' αρχήν ο περιορισμός της φοροδιαφυγής και η προσπάθεια συνεχίζεται με προοπτική για καλύτερα ακόμη αποτελέσματα και για συνειδητή από όλους τήρησή τους.

Ο Κ.Β.Σ. επιβαρύνει τους επιτηδευματίες με πρόσθετες δαπάνες απασχολήσεως λογιστικού προσωπικού, για πλήρη ενημερότητα και για υποβολή, κατ' έτος, πληθώρας στοιχείων εκδοθέντων τιμολογίων κ.λ.π. προς τον Οικ. Έφορο.

Αλλά η τήρηση των βιβλίων αυτών και η έκδοση των διαφόρων στοιχείων αποτρέπει τη δημιουργία χαώδους καταστάσεως στις εμπορικές συναλλαγές και εμπεδώνει τη φορολογική δικαιοσύνη και την ίση φορολογική μεταχείριση όλων των φορολογουμένων, όπως παραπάνω ανάπτυξα.

Ο Νόμος, εκτός από τους επαγγελματίες, υποχρεώνει και το ίδιο το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα ιδρύματα να συμμορφώνονται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. κατά τις συναλλαγές τους με το εμπόριο και το κοινό γενικά, πέραν των βιβλίων και στοιχείων της νομοθεσίας «περί Δημοσίου Λογιστικού» που τηρούν τα νομικά αυτά πρόσωπα.

Οι διατάξεις όμως του Ν. 1591/1986, ποινικοποίησαν τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. διεύρυναν τον κύκλο θεωρήσεως δελτίων στη λιανική πώληση και γενικά μεγάλωσαν τη δυσπιστία του Κράτους προς τους επαγγελματίες με πιο στενή και έντονη αστυνόμευση των οικονομικών δραστηριοτήτων τους από το 1987 και έπειτα, που ενδέχεται να δημιουργήσει, μελλοντικά προβλήματα στην ανάπτυξη της οικονομίας.

Ο Κ.Β.Σ. ομιλεί για υποχρεώσεις επιτηδευματιών και στον όρο επιτηδευματίας δίνει ευρύτερη έννοια. Επιτηδευματίας ορίζεται σύμφωνα με το νόμο, κάθε ημεδαπό ή

αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρεία ή ένωση προσώπων, που ασκεί δραστηριότητα στην Ελληνική Επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική ή από ελευθέριο επάγγελμα ή οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, που τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία και τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.

Υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της και τα μέλη της είναι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τη δραστηριότητά τους αυτή και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Δεν υποχρεούνται στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων του Κώδικα αυτού, με εξαίρεση το ημερολόγιο μεταφοράς και το δελτίο αποστολής της παραγράφου 2 του άρθρου 11, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 33 και 34 του νόμου 1642/1986 «για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας», εφ' όσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποιούσαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι ένα εκατομμύριο οκτακόσιες χιλιάδες (1.800.000) δραχμές από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές, ή μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του ν. 27/75.

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

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

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

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

Δηλαδή:

Εμπορικές επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά και τα πωλούν ως έχουν. Βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις που αγοράζουν πρώτες ύλες και μετά από επεξεργασία κ.λ.π. παράγουν νέα προϊόντα, τα οποία στη συνέχεια εμπορεύονται.

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

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

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

Η περίπτωση αυτή κατά πλάσμα του νόμου και μόνο για τις διατάξεις του Φ.Π.Α. θεωρείται παράδοση αγαθών και ο συντελεστής Φ.Π.Α. στην περίπτωση αυτή ακολουθεί το παραγόμενο αγαθό.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται γενικά κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθού.

Επίσης η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, όπως π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για τη μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος κ.λ.π.

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

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

Με την καθιέρωση της περίπτωσης αυτής, έχουμε την άποψη ότι, πέρα από τις επιχειρήσεις που διατηρούν καθαρά κλάδο πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σ' αυτήν πρέπει να εμπίπτουν πλέον χωρίς αμφισβητήσεις και οι επισκευαστές συσκευών (π.ψ. πλυντηρίων, ψυγείων κ.λ.π.), εφόσον για την εξυπηρέτηση του πελάτη αγοράζουν και διαθέτουν και τα ανταλλακτικά όταν αυτά είναι ιδιαίτερης αξίας και υπερβαίνουν το 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται:

α) Χονδρική πώληση η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε άλλο επιτηδευματία καθώς στο Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., ξένες αποστολές και οργανισμοί - αγρότες για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος.

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

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

δ) Λιανοπωλητής κατά κύριο λόγο χαρακτηρίζεται ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις είναι περισσότερα ή ίσα από το 40% του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων από όλες τις δραστηριότητές του.

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

Τα κριτήρια για την ένταξη ενός επιτηδευματία σε κατηγορία τήρησης βιβλίων είναι τα εξής:

- Ύψος ακαθάριστων εσόδων προηγούμενου έτους
- Αντικείμενο εργασιών
- Πληθυσμός πόλης ή χωριού στην περιφέρεια των οποίων ασκείται το επάγγελμα, καθώς και ο χαρακτηρισμός μιας περιοχής ως τουριστικής

- Πρόσωπο που ασκεί το επιτηδευμα (φυσικό ή νομικό)
- Νομική μορφή εταιρείας
- Καθεστώς Φ.Π.Α. στο οποίο υποχρεωτικά ή προαιρετικά έχει ενταχθεί η επιχείρηση

Ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 4) διακρίνει τους επιτηδευματίες ως προς την τήρηση των βιβλίων τους σε τρεις κατηγορίες:

α) Πρώτη κατηγορία Σ' αυτήν την κατηγορία εντάσσονται όλοι οι επιτηδευματίες που το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ήταν μέχρι και 18.000.000 δρχ. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά λιανικώς στις κινητές λαϊκές αγορές, ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων είναι μερικοί από τους επιτηδευματίες που εντάσσονται στην πρώτη κατηγορία του Κ.Β.Σ.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως κατηγορία κατώτερης της δεύτερης. Στην περίπτωση αυτή η αγορά και τα έξοδα του πρώτου κλάδου μπορεί να παρακολουθούνται στα βιβλία του δεύτερου κλάδου, σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο, αν τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, αν τα βιβλία αυτά είναι τρίτης κατηγορίας.

Δικαίωμα τήρησης βιβλίων Α κατηγορίας, από την έναρξη των εργασιών τους, έχουν ακόμη τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων σε περιοχή που δεν έχει χαρακτηριστεί τουριστική και με τις ίδιες προϋποθέσεις τα φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με την εκμετάλλευση παραδοσιακού καφενείου.

Οι παραπάνω επιτηδευματίες, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, θα τηρήσουν κατά τις επόμενες περιόδους, τα βιβλία της κατηγορίας στην οποία εντάσσονται.

Το παραπάνω δικαίωμα δεν έχουν οι επιτηδευματίες που έχουν αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών ή την εκμετάλλευση κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκεινται σε αγορανομική κατάταξη, οι οποίοι εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους, τουλάχιστον στη Β' κατηγορία και κατά τα επόμενα χρόνια σε κατηγορία με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους.

β) Δεύτερη κατηγορία Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι επιτηδευματίες που το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ήταν μεγαλύτερο των 18.000.000 δρχ. μέχρι 180.000.000 δρχ.

Στην δεύτερη κατηγορία εντάσσονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων οι εξής επιτηδευματίες: α) ο ελεύθερος επαγγελματίας, β) ο εκτελωνιστής, γ) ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιχνιδιών, προπό, λόττο και συναφών, δ) ο εκμεταλλευτής αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης, ε) ο παραγωγός ασφαλειών, στ) ο μεσίτης, ζ) ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου, η) ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου, θ) ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας (άρθρο 3.ν.27/1975), ι) ο εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιωνδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων, ια) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, ιβ) ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, ιγ) ο πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων, ιδ) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, ιε) ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών και ιστ) ο πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων.

γ) Τρίτη κατηγορία Σ' αυτήν εντάσσεται κάθε επιτηδευματίας, του οποίου το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ξεπέρασε το όριο των 180.000.000 δρχ. Στην Τρίτη κατηγορία εντάσσονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους, όλες οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας. Κατ' εξαίρεση μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 και 378/1968, καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 αρθ. 29 Ν. 1642/86, όλοι όσοι ασκούν οικονομική δραστηριότητα, έχουν υποχρέωση δήλωσης έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας (που συνοδεύεται από ορισμένα έντυπα) και λήψης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετικής βεβαίωσης. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Όμοια δήλωση

υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. και χορηγείται βεβαίωση για κάθε μεταβολή που επέρχεται στη δραστηριότητα του επιτηδευματία όπως: ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστήματος, μεταφοράς έδρας ή επαγγελματικής εγκατάστασης, μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων, μεταβολή δραστηριότητας (αντικειμένου εργασιών) αλλαγή στα πρόσωπα των εταίρων, διακοπή ή αναστολή εργασιών, διαδικασία εκκαθάρισης κ.λ.π.

Πέρα από τη δήλωση έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας (εμπορίας κ.τ.λ.) απαιτείται να προσκομισθούν στη Δ.Ο.Υ.:

- Απογραφική δήλωση ασφάλισης στο Τ.Α.Ε. ή το Τ.Ε.Β.Ε.
- Μισθωτήριο έγγραφο για τη νέα επαγγελματική εγκατάσταση ή τίτλο κυριότητας ή παραχώρησης της χρήσης
- Θεώρηση, από το οικείο επαγγελματικό Επιμελητήριο του συμφωνητικού σύστασης ή λειτουργίας ή τροποποίησης της εταιρείας για το δικαίωμα χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου. Το ίδιο ισχύει και για τα φυσικά πρόσωπα που κάνουν έναρξη άσκησης ατομικής επιχείρησης.
- Βεβαίωση του οικείου Επιμελητηρίου για καταβολή ή διακανονισμό των ετήσιων εισφορών προς αυτό
- Άδεια αρμόδιας αρχής (Αστυνομικής, Υπ. Βιομηχανίας κ.λ.π.) όταν απαιτείται η λήψη τέτοιας άδειας, ή αντιγράφου αίτησης για τη λήψη τέτοιας άδειας, εφόσον επιβάλλεται από κάποια διάταξη.

Μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών χορηγείται στον υποκείμενο αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.), ο οποίος αριθμός (οκταψήφιος) είναι μοναδικός για κάθε υποκείμενο και ο οποίος καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.

Στην συνέχεια ο επιτηδευματίας υποχρεούται να θεωρεί βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ. στην κατηγορία στην οποία ανήκει, στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους.

Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και υπόκεινται σε θεώρηση είναι:

- 1) Το βιβλίο αγορών
- 2) Το Βιβλίο εσόδων - εξόδων
- 3) Τα ημερολόγια, τα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομικές του πράξεις, καθώς και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών.
- 4) Το γενικό καθολικό ή τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, κατά περίπτωση επί της μηχανογραφικής τήρησης
- 5) Το βιβλίο αποθήκης ή τις μηνιαίες καταστάσεις

- 6) Τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.
- 7) Το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις απογραφής
- 8) Το Ημερολόγιο μεταφοράς
- 9) Τα βιβλία, πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, πρακτικών διοικητικού συμβουλίου, βιβλίο μετοχών των Α.Ε., καθώς και τα βιβλία του συνελεύσεων και της διαχείρισης των Ε.Π.Ε.
- 10) Τις καταστάσεις που υποκαθιστούν ή αναλύουν βιβλία του Κ.Β.Σ.

Από τα φορολογικά στοιχεία που υπόκεινται σε θεώρηση:

- 1) Το δελτίο αποστολής
- 2) Το θεωρημένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας
- 3) Το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου, για την ίδια συναλλαγή, καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.
- 4) Την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με την χρήση ταμειακής μηχανής. Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.
- 5) Την απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων.
- 6) Τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων
- 7) Οι φορτωτικές, τα διορθωτικά σημειώματα, οι αποδείξεις μεταφοράς και οι καταστάσεις αποστολής αγαθών.
- 8) Τα συμφωνητικά μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών με τουριστικά λεωφορεία, εφόσον δεν εκδίδεται δελτίο κίνησης ή θεωρημένη Α.Π.Υ.
- 9) Το δελτίο παραγγελίας στα καταστήματα προσφοράς φαγητών
- 10) Η εκκαθάριση των Κ.Τ.Ε.Λ.
- 11) Η εκκαθάριση των ιδιότυπων μεταφορικών επιχειρήσεων
- 12) Το δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων για τα πλοία χωρίς Φ.Π.Α.
- 13) Η ειδική εκκαθάριση κοινοπραξιών πλοίων
- 14) Τα τιμολόγια πώλησης λουλουδιών από ανθοπώλες μέλη της INTERFLORA κ.λ.π και οι εκκαθαρίσεις που εκδίδει προς τα μέλη της η INTERFLORA κ.λ.π
- 15) Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής
- 16) Το τιμολόγιο σε περίπτωση άρνησης ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου από τον πωλητή

17) Η απόδειξη πώλησης υγραερίου

18) Η εκκαθάριση από πώληση τραπεζικών προϊόντων.

Επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση Η/Υ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο με στοιχεία για τα οποία ορίζεται η θεώρησή τους.

Τα βιβλία του Κ.Β.Σ., για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους, όταν δεν θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.

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

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

Κάθε επιχείρηση αν δεν μπορεί να τηρεί και ενημερώνει τα βιβλία μόνη της χρησιμοποιεί φοροτέχνη. Ο φοροτέχνης μπορεί να αναλάβει την θεώρηση των στοιχείων και βιβλίων του πελάτη εφόσον έχει την έγγραφη εξουσιοδότηση του, που συνοδεύεται με τη σφραγίδα του και την υπογραφή του. Επίσης είναι αναγκαίο να προσκομίζεται η τελευταία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., βεβαίωση του ασφαλιστικού φορέα όπου ανήκει ο πελάτης, ότι δεν οφείλει όπως και του αρμόδιου επιμελητηρίου. Ακόμη χρειάζεται φορολογική ενημερότητα που δίνεται από την Μηχανογράφηση της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο επιτηδευματίας οφείλει στο Δημόσιο.

Στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος οφείλει στο Δημόσιο, ανάγεται στην διακριτική ευχέρεια του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αν θα θεωρήσει τα βιβλία και στοιχεία, πράγμα που μπορεί να γίνει με κάποιο διακανονισμό εξόφλησης του χρέους του οφειλέτη προς το Δημόσιο.

Κατ' εξαίρεση ο φοροτέχνης δεν μπορεί να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία εκ μέρους του πελάτη του στην περίπτωση που ο τελευταίος προβαίνει σε έναρξη επαγγέλματος, οπότε και είναι απαραίτητη η παρουσία του και η επίδειξη της ταυτότητας του.

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

Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφατα αποδεικτικά στοιχεία.

Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ, τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. κατά περίπτωση με χρήση χημικού χάρτη (καρμπόν), αποκλειόμενης της χρήσης δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων, με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει ενώ το άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.

Τα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλλα και όλα τα στοιχεία φέρουν ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά τη διαχειριστική περίοδο, με έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η έγκριση αυτή δεν απαιτείται για τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή.

Ο χρόνος μέσα στον οποίο πρέπει να ενημερώνονται τα βιβλία, ορίζεται ανάλογα με το ποια απ' αυτά χρησιμοποιούνται.

Έτσι η ενημέρωση των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας γίνεται εντός δεκαπενθημέρου από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού (στοιχείου).

Η ενημέρωση των βιβλίων Γ' κατηγορίας γίνεται:

- 1) Του ή των ημερολογίων, εντός δεκαπέντε ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από την διενέργειά τους.
- 2) Του Συγκεντρωτικού Ημερολογιακού, του Γενικού Καθολικού και των Αναλυτικών Καθολικών, εντός του επόμενου μήνα και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και την 20η του μεθεπόμενου μήνα.
- 3) Του βιβλίου αποθήκης, ποσοτικά, εντός οκτώ (8) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνησης του αγαθού. Η αξία συμπληρώνεται εντός δέκα ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του στοιχείου αξίας.
- 4) Του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), εντός του επόμενου μήνα.

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών, εφόσον τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας και στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμη παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές με μεταβατικούς λογαριασμούς, οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγκριση του να παρατείνει την προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων που αναφέρθηκαν παραπάνω μέχρι και 50 ημέρες. Η παράταση αυτή δεν συνεπάγεται και παράταση των προθεσμιών υποβολής των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων.

Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται την 20η ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, μήνα.

Οι πράξεις ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού γίνονται:

- εντός τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες και κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες,
- εντός τεσσάρων μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς,

Το βάρος της απόδειξης συναλλαγής φέρει ο εκδότης του στοιχείου, ο οποίος δικαιούται να επιβεβαιώνει τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου, τα οποία ο τελευταίος υποχρεούται να παρέχει στον εκδότη και φέρει την ευθύνη της ακρίβειά τους.

Τα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλλα και όλα τα στοιχεία, εκτός από τις ενυπόγραφες υπεύθυνες δηλώσεις μεταφοράς είναι αριθμημένα. Η αρχή της αρίθμησης μπορεί να γίνεται είτε με τον αριθμό 1, είτε με οποιοδήποτε αριθμό, αρκεί να συνεχίζεται ανοδικά.

Για την επανάληψη της ίδιας αρίθμησης στην ίδια περίοδο χρειάζεται σε όλες τις περιπτώσεις έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκτός της έκδοσης αποδείξεων στη φορολογική ταμειακή μηχανή.

Μετά από γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται για όλα τα φορολογικά στοιχεία (υποχρέωση θεώρησης ή όχι), η χρησιμοποίησης συγχρόνως περισσότερων σειρών για κάθε είδος στοιχείου, εφόσον φέρουν διακριτικό της σειράς (γράμμα ή τρόπο πληρωμής ή χαρακτηρισμός στοιχείου κ.α.) και υπάρχει ιδιαίτερη ενιαία αρίθμηση σε κάθε σειρά, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο. Προκειμένου για υποκαταστήματα, η γνωστοποίηση πρέπει να γίνει και στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που υπάγεται.

Ειδικά για τα στοιχεία παροχής των επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων ή μοτοσικλετών, η αρίθμηση μπορεί να είναι ενιαία κατά χρονολογική σειρά σύνταξης του συμβολαίου, ενώ των ξενοδοχείων κατά χρονολογική σειρά άφιξης του πελάτη και όχι κατά χρονολογική σειρά ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

Σε ορισμένες περιπτώσεις μηχανογραφικής έκδοσης των στοιχείων, που οργανωτικά και λειτουργικά εξυπηρετεί η χρησιμοποίηση δύο πακέτων μηχανογραφικών εντύπων, με παράλληλη χρησιμοποίηση δύο εκτυπωτών, επιτρέπεται η θεώρηση των μηχανογραφικών εντύπων σε σειρές με ιδιαίτερη για κάθε πακέτο γενική αρίθμηση και με χαρακτηριστική ένδειξη της σειράς.

Σε περίπτωση αλλαγής της επωνυμίας ή μεταφοράς της έδρας, η επιχείρηση μπορεί, αν θέλει να συνεχίσει να τηρεί τα ίδια βιβλία. Στα στοιχεία, όμως, επειδή αλλάζει ο Α.Φ.Μ. θα πρέπει να σβήσει την παλιά επωνυμία και να γράφει τη νέα ή να θεωρήσει άλλα στοιχεία. Προφανώς, όταν η νομική μορφή της επιχείρησης δεν αλλάξει, δεν χρειάζεται αλλαγή στον Α.Φ.Μ. και στα στοιχεία.

Στα στοιχεία αναγράφονται, εκτός της ημερομηνίας έκδοσής τους και ο τόπος, ώστε να καλυφθούν οι περιπτώσεις έκδοσης δελτίων αποστολής εκτός έδρας για αντίθετες αποστολές κ.λ.π. Φέρουν χειρόγραφο ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή προσώπου που ορίστηκε από αυτόν, με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Επιτρέπεται για αγαθά και τους τίτλους των λογαριασμών η χρήση κωδικών αριθμών στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων εσωτερικής διακίνησης, ακόμα και στην έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από φορολογική ταμειακή μηχανή, όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης. Μπορεί να συμβεί το ίδιο και σε άλλα στοιχεία αξίας ή διακίνησης, αρκεί σε οποιοδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου να περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις πρέπει να τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης ή οι κωδικοί να καταχωρούνται σε άλλο θεωρημένο βιβλίο.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι δεν αποτελεί εσωτερική διακίνηση ή μεταφορά αγαθών από το Κεντρικό στο Υποκατάστημα και απαιτείται εκτός των κωδικών αριθμών και η ονομασία των διακινούμενων αγαθών.

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. οποιασδήποτε κατηγορίας εντάσσονται και στο καθεστώς Φ.Π.Α. σύμφωνα με το Νόμο 1642/86.

Πιο αναλυτικά ο επιτηδευματίας υποχρεούται να τηρεί βιβλία ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει, στα οποία να καταχωρεί χωριστά κατά συντελεστή φόρου τις πραγματοποιούμενες αγορές αγαθών και τα ακαθάριστα έσοδα και κατά την σύνταξη οποιασδήποτε απογραφής, υποχρεούται να καταχωρεί, χωριστά κατά συντελεστή φόρου, τα εμπορεύσιμα αγαθά και τα αγαθά επένδυσης.

Επί του θέματος της καταχώρησης των εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία παρατηρούμε τα κατωτέρω εν όψει των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ.

- Βιβλία πρώτης κατηγορίας

Το βιβλίο αγορών αποτελεί την απλούστερη μορφή λογιστικής παρακολούθησης των εργασιών μιας μικρής επιχείρησης.

Πρόκειται για ένα απλουστευμένο απλογραφικό βιβλίο, το οποίο ουσιαστικά εκπληρώνει φοροελεγκτικούς σκοπούς, μια και ο επιτηδευματίας, που έχει ενταχθεί στην Α' κατηγορία βιβλίων, δεν αρκείται μόνο σ' αυτό, εφόσον βασικά ενδιαφέρεται για τις οφειλές προς τους προμηθευτές του και τις απαιτήσεις από τους πελάτες του, και στις οποίες χωρίς αμφιβολία παρακολουθεί με κάποιο πρόχειρο βιβλίο (σημειωματάριο - τεφτέρι) το οποίο όμως δεν είναι υποχρεωμένος από το Κ.Β.Σ. να τηρεί.

Με το βιβλίο Αγορών παρακολουθούνται οι αγορές εμπορεύσιμων αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων - βοηθητικών υλών και υπηρεσιών) και πάγιων στοιχείων της εκμετάλλευσης (μηχανημάτων, εργαλείων, κ.λ.π.) των αναλώσιμων ειδών και λοιπών γενικών εξόδων (π.χ. γραφικά, είδη καθαριότητας κ.λ.π.) ως και ο Φ.Π.Α. εισροών των συναλλαγών αυτών.

Στο βιβλίο Αγορών καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά λήψης τα τιμολόγια πώλησης των προμηθευτών ή έκδοσης αν ο αγοραστής εκδίδει το στοιχείο (όπως π.χ. τα τιμολόγια αγοράς γεωργικών προϊόντων τα οποία εκδίδει ο αγοραστής που τηρεί το βιβλίο Αγορών) ή το τιμολόγιο αγοράς που έκδωσε ο αγοραστής αν ο πωλητής αρνήθηκε η έκδοση τιμολογίου (ή αν έκδωσε τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο), ή η απόδειξη λιανικής πώλησης μη εμπορεύσιμων αγαθών των οποίων η αξία δεν ξεπερνά τις 5.000 δρχ. Στην περίπτωση λήψης υπηρεσιών, αυτό που δέχεται της υπηρεσίες και τηρεί βιβλίο Αγορών καταχωρεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ή την εκκαθάριση που εκδίδει ο τρίτος που έκανε κατεργασία ή αγόρασε ή πώλησε για λογαριασμό του επιτηδευματία που τηρεί βιβλίο Αγορών. Τέλος καταχωρούνται οι αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών που εκδίδει ο επιτηδευματίας, ο οποίος τηρεί βιβλίο Αγορών όταν πραγματοποιεί επαγγελματικές δαπάνες, αν αυτός που εισπράττει την αμοιβή κ.λ.π. δεν είναι υπόχρεος σε έκδοσή στοιχείου.

Τέλος στο βιβλίο Αγορών καταχωρείται σε κάθε άλλο στοιχείο που αφορά σε δαπάνη η οποία επιβαρύνει το κόστος, είτε των εμπορευμάτων, είτε των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράζει η επιχείρηση.

Το βιβλίο Αγορών αποτελεί τις ακόλουθες στήλες:

α) Ημερομηνία λήψης

β) Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία

γ) Ο αύξοντας αριθμός του στοιχείου

δ) Το αντίτιμο της αγοράς

ε) Ο Φ.Π.Α. εισροών (αγορών). Η ενημέρωση της στήλης του Φ.Π.Α. εισροών γίνεται χωρίς διάκριση κατά συντελεστή φόρου.

Πρέπει όμως τα συνολικά ποσά των αγορών μιας φορολογικής περιόδου κάθε στήλης (κατά συντελεστή Φ.Π.Α.) όταν πολλαπλασιαστούν με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α. να δίδουν το άθροισμα της στήλης Φ.Π.Α. (αφού σε αυτό προστεθεί και ο Φ.Π.Α. γενικών εξόδων, τα οποία δεν παρακολουθούνται με ιδιαίτερες στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)

Η αξία των πράξεων (συναλλαγών) που καταχωρούνται σε κάθε στήλη του βιβλίου αγορών (αξία αγαθών και υπηρεσιών, αξία εξόδων, επιστροφών και εκπτώσεων), πρέπει να αναλύεται παραπέρα σε στήλες του βιβλίου αγορών ή σε καταστάσεις (αθεώρητες), ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και το Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή, που αφορά κάθε πράξη και όχι σύνολα περιόδου, μπορεί να γίνεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή μέχρι 2 Μαρτίου κάθε χρόνου, για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και μέχρι τη 15^η ημέρα των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε χρόνου, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. πρέπει να αναλύονται: α) η αξία των αγορών και των ληφθεισών υπηρεσιών, κατά συντελεστή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο, β) η αξία των επιστροφών και εκπτώσεων, και γ) τα έξοδα σε εκείνα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και σε εκείνα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Για τις αγορές παγίων στοιχείων δεν απαιτείται παραπέρα ανάλυση.

- Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Βασικά βιβλία των υπόχρεων της Β' κατηγορίας είναι:

α) Το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων

β) Το βιβλίο απογραφών των εμπορεύσιμων στοιχείων

γ) Τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τα βιβλία των οποίων η τήρηση επιβλήθηκε με Α.Ο.Υ. σε εκτέλεση της διάταξης γη αρθ. 38 Κ.Β.Σ.

Η αξία των πράξεων που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, τόσο στο σκέλος των εσόδων όσο και στο σκέλος των εξόδων όσο και στο σκέλος των εξόδων, αναλύεται παραπέρα σε στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις (αθεώρητες), ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή, που αφορά κάθε πράξη και όχι σύνολα περιόδου, μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. μέχρι την 20η των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε χρόνου, που είναι η προθεσμία υποβολής των προσωρινών δηλώσεων.

Με την Α.Υ.Ο. 1062227/5553/1994 Πολ. 1145, για φορολογικές περιόδους από 1/1/1995 και εφεξής καταργήθηκε η τεκμαρτή μέθοδος διαχωρισμού κατά συντελεστή

Φ.Π.Α. των ακαθάριστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιούσαν οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησης ειδών διατροφής που τηρούν βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και επομένως η απόδοση του Φ.Π.Α. γίνεται με τον άμεσο διαχωρισμό των ημερήσιων λιανικών πωλήσεων ειδών διατροφής κατά συντελεστή φόρου.

Πιο αναλυτικά θα μπορούν να εφαρμόσουν την εξής μέθοδο για την καταχώρηση στο βιβλίο του των ακαθάριστων εσόδων:

- Να καταχωρούν τις ημερήσιες αγορές και εισαγωγές αγαθών χωριστά κατά συντελεστή φόρου.
- Να καταχωρούν τις ημερήσιες ακαθάριστες λιανικές πωλήσεις συνολικά χωρίς διαχωρισμό αυτών κατά συντελεστή και στο τέλος κάθε μήνα:

α) να λαμβάνουν από τα βιβλία τα σύνολα των αγορών - εισαγωγών του μήνα κατά συντελεστή φόρου και να προσθέτουν σ΄ αυτά τα αντίστοιχα δεδομένα των προηγούμενων μηνών της ίδιας διαχειριστικής περιόδου,

β) να προσδιορίζουν την αναλογία συμμετοχής κάθε ομάδας υποκειμένων στο φόρων αγαθών, στη συνολική αξία αγορών - εισαγωγών (με το Φ.Π.Α.). Ήδη από 1-1-1995 οι επιχειρήσεις αποδίδουν Φ.Π.Α. με τις γενικές διατάξεις του Φ.Π.Α.

• Βιβλία τρίτης κατηγορίας

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση, ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων (Φ.Π.Α. κ.τ.λ.)

Εν όψει της διάταξης αυτής και των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σε συνδυασμό και με την παραγρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 1642/1986 από το Υπ. Εθνικής Οικονομίας (Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής) με την εγκύκλιο 11589/ΕΛ/ΛΣ/1905/αριθμ. Γνωμ. 136/1993 διευκρινίστηκε ότι οι λογαριασμοί των ομάδων 1, 2, 6 και 7 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τηρούνται σε πραγματικές αξίες που στηρίζονται σε κανονικά δικαιολογητικά και αναλύονται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατ΄ είδος και όχι κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή κατ΄ άλλο τρόπο.

Οι ανάγκες του φορολογικού ελέγχου, της συμπλήρωσης των σχετικών δηλώσεων Φ.Π.Α. κ.τ.λ. καλύπτονται άνετα από τη σωστή ανάλυση και τήρηση των υπολογ/σμών του 54.000 «Φ.Π.Α.» καθώς και από την τήρηση ορισμένων ειδικών λογαριασμών πληροφοριών (τάξης).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΒΙΒΛΙΑ & ΣΤΟΙΧΕΙΑ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ



ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ

Το βιβλίο Αγορών αποτελεί την απλούστερη μορφή λογιστικής παρακολούθησης των εργασιών μιας μικρής επιχείρησης.

Πρόκειται για ένα απλουστευμένο απλογραφικό βιβλίο, το οποίο ουσιαστικά εκπληρώνει φοροελεγκτικούς σκοπούς, μια και ο επιτηδευματίας, που έχει ενταχθεί στην Α κατηγορία βιβλίων, δεν αρκείται μόνο σ' αυτό, εφόσον βασικά ενδιαφέρεται για τις οφειλές προς τους προμηθευτές του και τις απαιτήσεις από τους πελάτες του, και τις οποίες χωρίς αμφιβολία παρακολουθεί με κάποιο πρόχειρο βιβλίο (σημειωματάριο - τεφτέρι) το οποίο όμως δεν είναι υποχρεωμένος από το Κ.Β.Σ. να τηρεί.

Με το βιβλίο Αγορών παρακολουθούνται οι αγορές εμπορεύσιμων αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων - βοηθητικών υλών και υπηρεσιών) και πάγιων στοιχείων της εκμετάλλευσης (μηχανημάτων, εργαλείων, κ.λ.π.) των αναλώσιμων ειδών και λοιπών εξόδων (π.χ. γραφικά, είδη καθαριότητας, κ.λ.π.) ως και ο Φ.Π.Α. εισροών των συναλλαγών αυτών.

ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ

Στο βιβλίο Αγορών καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά λήψης τα τιμολόγια πώλησης των προμηθευτών ή έκδοσης αν ο αγοραστής εκδίδει το στοιχείο (όπως π.χ. τα τιμολόγια αγορά γεωργικών προϊόντων τα οποία εκδίδει ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο αγορών) ή το τιμολόγιο αγορά που έκδωσε ο αγοραστής αν ο πωλητής αρνήθηκε την έκδοση τιμολογίου (ή αν έκδωσε τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο), ή η απόδειξη λιανικής πώλησης μη εμπορεύσιμων αγαθών των οποίων η αξία δεν ξεπερνά τις 5.000 δρχ. Στην περίπτωση λήψης υπηρεσιών, αυτός που δέχεται τις υπηρεσίες και τηρεί βιβλίο Αγορών καταχωρεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ή την εκκαθάριση που εκδίδει ο τρίτος που έκανε κατεργασία (φασόν) ή αγόρασε ή πώλησε, για λογαριασμό του επιτηδευματία που τηρεί βιβλίο Αγορών. Τέλος καταχωρούνται οι αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών που εκδίδει ο επιτηδευματίας, ο οποίος τηρεί βιβλίο Αγορών όταν πραγματοποιεί επαγγελματικές δαπάνες, αν αυτός που εισπράττει την αμοιβή, κ.λ.π. δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση στοιχείου.

Τέλος στο βιβλίο Αγορών καταχωρείται και κάθε άλλο στοιχείο που αφορά σε δαπάνη η οποία επιβαρύνει το κόστος, είτε των εμπορευμάτων, είτε των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράζει η επιχείρηση (π.χ. φορτωτικές, εκκαθαρίσεις εκτελωνιστών, φορτοεκφορτωτικά, λιμενικά δικαιώματα, ασφάλιστρα των εμπορευμάτων, κ.λ.π. που αγοράστηκαν και μεταφέρονται με τον κίνδυνο σε βάρος του αγοραστή, κ.λ.π.).

Το βιβλίο Αγορών περιλαμβάνει τις ακόλουθες στήλες:

- **Ημερομηνία λήψης** του στοιχείου του πωλητή ή κατά περίπτωση έκδοσης του στοιχείου από τον αγοραστή (αν στην τελευταία αυτή περίπτωση ο αγοραστής υποχρεούται να εκδώσει το στοιχείο).

Στο βιβλίο καταχωρείται η πραγματική ημερομηνία που η επιχείρηση παραλαμβάνει το στοιχείο έστω και αν το εμπόρευμα παραλήφθηκε νωρίτερα ή το τιμολόγιο γράφει προγενέστερη χρονολογία. Τούτο συμβαίνει τακτικά, γιατί πολλές επιχειρήσεις, κατά την πώληση και αποστολή των εμπορευμάτων στον αγοραστή, εκδίδουν δελτία αποστολής που συνοδεύουν τα εμπορεύματα. Μια φορά την εβδομάδα ή και αργότερα, εκδίδουν τιμολόγια για τις πωλήσεις της εβδομάδας, μέσα στα οποία - πολλές φορές - γράφουν συγκεντρωτικά όλες τις πωλήσεις κάθε εμπορεύματος που έκαναν, σε κάθε αγοραστή μέσα στην εβδομάδα και συσχετίζουν τις πωλήσεις αυτές με το τιμολόγιο γράφοντας πάνω στο

τιμολόγιο τους αριθμούς των δελτίων αποστολής. Στην περίπτωση αυτή στέλνουν το τιμολόγιο με το ταχυδρομείο. Επόμενο είναι η ημερομηνία λήψης να μη συμφωνεί με την ημερομηνία παραλαβής τους εμπορεύματος και την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

Ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να καταχωρήσει το στοιχείο στο βιβλίο Αγορών 15 ημέρες από τη λήψη (ή έκδοση του αν αυτός είναι ο εκδότης).

Για την περίπτωση που ο επιτηδευματίας αγοράζει καθημερινά αγαθά από τον ίδιο πωλητή (επαναλαμβανόμενες πωλήσεις π.χ. αναψυκτικών, ψωμιού κ.λ.π.) οπότε, αντί τιμολογίου, ο πωλητής τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, στην οποία γράφεται το είδος, η ποσότητα και η αξία και μια φορά κάθε μήνα εκδίδει μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα τιμολόγιο πώλησης για τις πωλήσεις του προηγούμενου μήνα.

Όταν ληφθεί το τιμολόγιο τότε καταχωρούνται όλες οι ενδείξεις του τιμολογίου και το συνολικό ποσό της αξίας των αγαθών που αγοράστηκαν μέσα στο μήνα όπως προκύπτει από το τιμολόγιο.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το στοιχείο αγοράς καταχωρείται το αργότερο σε 15 ημέρες από την ημέρα που παραλήφθηκε ή εκδόθηκε (στην τελευταία περίπτωση αν ο εκδότης είναι ο ίδιος ο επιτηδευματίας που τηρεί το βιβλίο Αγορών, όπως π.χ. τιμολόγιο αγοράς). Στο βιβλίο Αγορών θα καταχωρηθεί η ημερομηνία λήψης του στοιχείου και όχι η ημερομηνία καταχώρησης

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α που εδρεύει στην Αθήνα αγόρασε με τιμολόγια εμπόρευμα από την επιχείρηση Β που εδρεύει στη Σιάτιστα. Η πωλήτρια στέλνει το εμπόρευμα στην Αθήνα στις 5/3/1997 και το συνοδεύει με δελτίο αποστολής. Το εμπόρευμα φθάνει στην Αθήνα στις 6/3/1997 και παραδίδεται στην αγοράστρια μαζί με το δελτίο αποστολής. Η αγοράστρια με το δελτίο αποστολής κατοχυρώνεται φορολογικά και δεν είναι υποχρεωμένη να κάνει οποιαδήποτε εγγραφή. Η πωλήτρια στις 10/3/1997 εκδίδει τιμολόγιο που το στέλνει ταχυδρομικά. Το τιμολόγιο φτάνει στην αγοράστρια στις 14/3/1997 που το καταχωρεί στο βιβλίο της στις 18/3/1997. Στο βιβλίο Αγορών σαν ημερομηνία θα γράψει την 14/3/97 ημερομηνία λήψης του στοιχείου. Σε περίπτωση που θα υπάρξει μεγάλη διαφορά μεταξύ ημερομηνίας έκδοσης του στοιχείου και ημερομηνίας λήψης του, είτε γιατί ο εκδότης καθυστέρησε την ταχυδρόμησή του, είτε γιατί καθυστέρησε στο ταχυδρομείο, δεν θα ήταν άσκοπη η διαφύλαξη του ταχυδρομικού φακέλου από τον οποίο θα προκύψει η πραγματική ημερομηνία διακίνησης της αλληλογραφίας. Κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι, καθυστέρηση καταχώρησης του τιμολογίου στο βιβλίο Αγορών, θεωρείται - βασικά - σαν τυπική παράλειψη και δεν ασκεί οποιαδήποτε επίδραση στο κύρος και την αποδεικτική του

ικανότητα. Τούτο σημαίνει ότι η παράλειψη αυτή μπορεί να έχει σαν επακόλουθο μόνο την επιβολή του Κ.Β.Σ.

Δεν θεωρείται παράβαση η καταχώρηση στοιχείων στο βιβλίο Αγορών με πρωθύστερες ημερομηνίες, αν οι ημερομηνίες αυτές δεν απέχουν περισσότερο από 15 ημέρες λήψης κάθε στοιχείου.

Επισημαίνεται ότι, εφόσον η διακίνηση των αγαθών πραγματοποιήθηκε με Τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής, η ημερομηνία λήψης και καταχώρησης της συναλλαγής αυτής, είναι η ίδια ημέρα που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

Σαν πιο πρόσφορη ημέρα ενημέρωσης του βιβλίου Αγορών κρίνεται το Σάββατο. Το αργότερο κάθε Σάββατο ή κάθε δεύτερο Σάββατο θα πρέπει να ενημερώνει ο επιτηδευματίας το βιβλίο Αγορών, καταχωρώντας σ' αυτό όλα τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που έλαβε ή που έκανε μέσα στην εβδομάδα ή το 15νθήμερο που πέρασε. Εφόσον το βιβλίο Αγορών τηρείται μηχανογραφικά, η ταξινόμηση κατά ημερολογιακή σειρά και η εκτύπωση των συναλλαγών ορισμένης χρονικής περιόδου (π.χ. τριμήνου 1/4/97 - 30/6/97) πραγματοποιείται με ειδική εντολή του χρήστη.

Στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας πραγματοποιεί επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων, από τους ίδιους πωλητές, επιτρέπεται από τη διάταξη της παρ. 6 αρθρ. 12 η μη έκδοση τιμολογίου, αρκεί για κάθε αγορά να εκδίδεται απόδειξη ποσοτικής παραλαβής η οποία μεταγράφεται αμέσως σε θεωρημένη κατάσταση, από όπου οι αγορές κάθε μήνα θα μεταφέρονται στο τιμολόγιο αγοράς.

Στις περιπτώσεις που επιτηδευματίας πραγματοποιεί και αγορές μη εμπορευσίμων αγαθών που καθεμιά τους δεν ξεπερνά τις 5.000 δρχ., εκδίδονται αντί τιμολογίου αποδείξεις λιανικής πώλησης.

- **Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία** του πωλητή ή αυτού που παρέχει τις υπηρεσίες. Η ένδειξη αυτή είναι απαραίτητη τόσο για τον επιτηδευματία όσο και για τον φοροτεχνικό έλεγχο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της πργ 9 αρθ. 18 Κ.Β.Σ. το βάρος απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Πρέπει όμως να παρατηρηθεί ότι το πλείστο των πλαστών κυρίως ή εικονικών τιμολογίων που κυκλοφορούν στην αγορά, έχουν εκδοθεί από «επιτηδευματίες» οι οποίοι έκαναν

νόμιμη έναρξη εργασιών και στη συνέχεια εξαφανίσθηκαν αφού θεώρησαν και εκδώσαν τιμολόγια δεκάδων εκατομμυρίων δραχμών.

Με την καταχώρηση του ονοματεπώνυμου του προμηθευτή στο βιβλίο Αγορών διευκολύνεται ο έλεγχος (τσεκάρισμα) για να διαπιστωθεί αν έχουν καταχωρηθεί ή όχι όλα τα τιμολόγια στο βιβλίο Αγορών ή μήπως έχει εσκεμμένα παραλειφθεί η καταχώρηση ορισμένων απ' αυτά, για να παρουσιαστούν οι αγορές μειωμένες και να μην υποχρεωθεί η επιχείρηση να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας ή για να φορολογηθεί για κέρδη λιγότερα από εκείνα που θα προσδιοριζόντουσαν αν εμφανίζονταν οι πραγματικές αγορές.

- **Ο αύξοντας αριθμός του στοιχείου.** Βασικό στοιχείο για το κύρος των στοιχείων είναι η αρίθμηση και η θεώρηση, όπου προβλέπεται (και προβλέπεται στο σύνολο σχεδόν των περιπτώσεων που αφορούν συναλλαγές επιτηδευματιών). Το γράψιμο του αριθμού του στοιχείου στο βιβλίο Αγορών αποτελεί μια από τις πιο βασικές υποχρεώσεις, γιατί χωρίς αυτόν δεν μπορεί να γίνει ο φοροτεχνικός έλεγχος μέσα σε εύλογα χρονικά περιθώρια.

Όπως είναι γνωστό στις περιπτώσεις αυτές ο έλεγχος (το τσεκάρισμα), για τη διατύπωση της καταχώρησης ή όχι ενός τιμολογίου, αρχίζει από το ονοματεπώνυμο και τον αριθμό του στοιχείου

- **Το αντίτιμο της αγοράς.** Σαν αντίτιμο αγοράς, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, θεωρείται τόσο η αξία του αγαθού, όσο και κάθε άλλο στοιχείο που επιβαρύνει το κόστος του, όπως τα μεταφορικά, τα φορτωτικά κ.λ.π. όχι όμως και ο Φ.Π.Α. (εισροών) που καταβλήθηκε κατά την αγορά, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. (εκροών) που εισπράττεται κατά την πώληση των αγαθών. Στις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας αγόρασε αγροτικά κ.λ.π. προϊόντα και παρακράτησε, όπως υποχρεούται, την ειδική ασφαλιστική εισφορά στα αγροτικά προϊόντα για τον Οργανισμό Ελληνικών Γεωργικών Ασφαλίσεων η εισφορά αυτή δεν καταχωρείται στο βιβλίο Αγορών και δεν μειώνει το αντίτιμο αγοράς, γιατί η εισφορά αυτή δεν βαρύνει άμεσα τον αγοραστή αλλά τον πωλητή γεωργό, κτηνοτρόφο κ.λ.π.

Η καταχώρηση των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών γίνεται σε στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (τέτοιος διαχωρισμός δεν γίνεται για τα Γενικά Έξοδα). Από τις διατάξεις όμως του αρθ. 5 παρέχεται η ευχέρεια να γίνεται καταχώρηση σε μια στήλη και στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου (τρίμηνο) να γίνεται ανάλυση των αγορών σε αθεώρητες καταστάσεις.

Αν η αγορά γίνεται με πίστωση του τιμήματος και υπογράφονται συναλλαγματικές που βαρύνονται με τόκους, αντίτιμο της πώλησης που πρέπει να γραφεί στο τιμολόγιο και στη συνέχεια στο βιβλίο Αγορών, είναι η αξία του αγαθού μαζί με τους τόκους. Αν κατά

την αγορά του αγαθού καταβληθεί μέρος της αξίας του αγαθού και το υπόλοιπο συμφωνηθεί να καταβληθεί σε δόσεις ή με υπογραφή συναλλαγματικών, στο βιβλίο Αγορών θα καταχωρηθεί ολόκληρη η αξία του αγαθού όπως γράφεται στο τιμολόγιο. Το ίδιο θα συμβεί και όταν η αγορά γίνεται με πίστωση σε ανοιχτό λογαριασμό όλου του τμήματος του αγαθού που αγοράζεται. Όταν ο πωλητής παρακρατεί την κυριότητα του αγαθού, το οποίο πούλησε μέχρι την αποπληρωμή του τμήματος, έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο μόλις παραδώσει το αγαθό και ο αγοραστής να καταχωρήσει το τιμολόγιο στο βιβλίο Αγορών με το αντίτιμο της αγοράς (χωρίς Φ.Π.Α.). Αν τελικά ο αγοραστής δεν εξοφλήσει το τίμημα και υποχρεωθεί να επιστρέψει το αγαθό, τότε θα μειώσει τις αγορές της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η επιστροφή. Στην τελευταία περίπτωση θα εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο για την αξία και το Φ.Π.Α. του αγαθού που επιστρέφεται.

Η καταχώρηση των αντίτιμων αγοράς θα πρέπει να γίνεται με λογιστική τάξη, σε τρόπο ώστε οι μονάδες να είναι κάτω από τις μονάδες, οι δεκάδες κάτω από τις δεκάδες κ.λ.π. Μόνο με τον τρόπο αυτό μπορεί να γίνει φοροτεχνικός έλεγχος σε εύλογο χρόνο. Ο κανόνας αυτός ισχύει πολύ περισσότερο στη μηχανογραφική τήρηση το βιβλίου Αγορών.

Στο τέλος κάθε σελίδας θα γίνεται άθροιση των ποσών και το άθροισμα αυτό θα μεταφέρεται στην επόμενη σελίδα. Το ποσό που προκύπτει από την άθροιση κάθε σελίδας και το ίδιο ποσό που μεταφέρεται στην άλλη σελίδα θα γράφεται όταν η τήρηση του βιβλίου γίνεται χειρόγραφα, είτε με μελάνη, είτε με άλλη αποτυπωτική μέθοδο, με τον ίδιο τρόπο που γίνονται οι υπόλοιπες καταχωρήσεις στο βιβλίο Αγορών και που επιτρέπει ο Κ.Β.Σ. Σε μηχανογραφική τήρηση οι αθροίσεις των στηλών και οι μεταφορές των αθροισμάτων στην επόμενη σελίδα, να γίνονται αυτόματα.

Ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να συνεχίζει την άθροιση των στηλών της αξίας των αγαθών που αγοράζει μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Στο τέλος του χρόνου σταματά η άθροιση και από τον επόμενο χρόνο αρχίζει νέα άθροιση.

Έχει όμως δικαίωμα να κλείνει την άθροιση των ποσών, κάθε μήνα. Στην περίπτωση αυτή πρέπει τα αθροίσματα των 12 μηνών να μεταφέρονται, κατά μήνα στη σελίδα που ακολουθεί την τελική εγγραφή της διαχειριστικής περιόδου ή σε μία από τις τελευταίες σελίδες του βιβλίου Αγορών, σε τρόπο ώστε να προκύπτει από το βιβλίο αυτό αμέσως το σύνολο των αγορών του χρόνου.

Σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου Αγορών πρέπει να καταχωρείται η αξία των αγαθών πάγιας εκμετάλλευσης, δηλαδή των αγαθών που η επιχείρηση αγοράζει όχι για την μεταπώληση, όπως των μηχανημάτων, επίπλων, εργαλείων.

Αν ο επιτηδευματίας αγοράζει αγαθά που μεταξύ τους υπάρχει μεγάλη διαφορά στα ποσοστά μικρού κέρδους, συμφέρον έχει να ξεχωρίσει σε ιδιαίτερες στήλες την αξία των αγορών αυτών. Αυτό παρατηρείται στα φαρμακεία που για ορισμένα φάρμακα π.χ. αντιβιοτικά, πραγματοποιούν μικρό συντελεστή μικρού κέρδους ενώ σε άλλα είδη π.χ.

καλλυντικά πραγματοποιούν μεγάλο συντελεστή μικτού κέρδους. Το ίδιο στις επιχειρήσεις πώλησης οικοδομικών υλών μεταξύ σιδήρου μπετόν - τσιμέντου και των άλλων οικοδομικών υλικών ή στα παντοπωλεία μεταξύ ζάχαρης - ρυζιού και των άλλων ειδών τροφίμων.

Στις περιπτώσεις αυτές έχει δικαίωμα ο επιτηδευματίας να τηρεί στο βιβλίο Αγορών δύο ή περισσότερες στήλες, για τη χωριστή καταχώρηση σε ομάδες εμπορευμάτων, της αξίας καθεμίας από αυτές ή και χωριστά της αξίας ενός ή περισσότερων εμπορευμάτων.

• **Ο Φ.Π.Α. εισροών (αγορών).** Η ενημέρωση της στήλης του Φ.Π.Α. εισροών γίνεται χωρίς διάκριση κατά συντελεστή φόρου.

Πρέπει όμως τα συνολικά ποσά των αγορών μιας φορολογικής περιόδου κάθε στήλης (κατά συντελεστή Φ.Π.Α.) όταν πολλαπλασιαστούν με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α. να δίδουν το άθροισμα της στήλης Φ.Π.Α. (αφού σε αυτό προστεθεί και ο Φ.Π.Α.) γενικών εξόδων, τα οποία δεν παρακολουθούνται με ιδιαίτερες στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.).

Με το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ. ορίζονται οι πληροφορίες οι οποίες πρέπει να παρέχονται από ξεχωριστές στήλες του βιβλίου Αγορών και είναι:

- ☐ Η αξία αγορά αγαθών με στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- ☐ Η αξία λήψης υπηρεσιών με στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- ☐ Τα γενικά έξοδα με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. (χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
- ☐ Τα γενικά έξοδα χωρίς Φ.Π.Α. ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.
- ☐ Η αξία αγορά των παγίων στοιχείων (με στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.).
- ☐ Ο Φ.Π.Α. αγορών (εισροών)

Οι παραπάνω πληροφορίες μπορεί να παρέχονται και συγκεντρωτικά, (π.χ. χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.), με την προϋπόθεση ότι σε ιδιαίτερες αθεώρητες καταστάσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των κάθε είδους φορολογικών δηλώσεων, θα γίνονται οι αναλύσεις (π.χ. ανάλυση των αγορών εμπορευμάτων κατά συντελεστή Φ.Π.Α.) σε αθεώρητες καταστάσεις.

Επίσης μπορεί να παρακολουθεί τις αγορές εμπορευμάτων με διάκριση κατά συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών.

Η γραμματογράφηση του βιβλίου Αγορών, σχετικά με το ποια στήλη θα μπει πρώτη και ποιες θα ακολουθήσουν, αφήνεται στην κρίση του επιτηδευματία, που ανάλογα με τον τρόπο εργασίας και τις πληροφοριακές του ανάγκες, θα την κάνει. Αν οι πληροφοριακές ανάγκες το επιβάλλουν, μπορεί να προσθέσει και άλλες βοηθητικές στήλες

που τον εξυπηρετούν. Αν δεν πρόκειται να αγοράσει πάγια στοιχεία, έχει δικαίωμα να καταργήσει τη στήλη αγοράς παγίων στοιχείων ή άλλες στήλες που δεν είναι αναγκαίες.

Παρατηρείται ότι στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας ενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, θα υπάρχει μια στήλη για την καταχώρηση με πραγματικές αξίες αγοράς εμπορευμάτων ή πρώτων υλών, κ.λ.π. και ειδικές στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. για τις φορολογητέες αξίες.

Το ίδιο ισχύει και στις εισαγωγές από τρίτες χώρες για τις πλασματικές αξίες, δηλαδή τις αξίες που διαμορφώνονται από το Τελωνείο στις διασαφήσεις εισαγωγής κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και για τις αντίστοιχες πραγματικές αξίες.

Υπάρχουν περιπτώσεις, όπως στις εισαγωγές από το εξωτερικό, κατά τις οποίες, για μια αγορά, μπορεί να γίνουν πολλές καταχωρήσεις στο βιβλίο Αγορών (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες).

Τα ποσά που καταβάλλει ο επιτηδευματίας στην Τράπεζα ή οι εντολές που δίνει στην Τράπεζα, για να σταλούν στο εξωτερικό χρήματα, είτε από δικό του λογαριασμό κατάθεσης, είτε από πίστωση που έχει ανοίξει η Τράπεζα στο όνομά του, δεν καταχωρούνται στο βιβλίο Αγορών. Καταχωρείται όμως κάθε ποσό δαπάνης με το οποίο βαρύνει η Τράπεζα τον επιτηδευματία και του εκδίδει σχετικό δικαιολογητικό. Μόλις έλθει στην επιχείρηση το κανονικό τιμολόγιο του οίκου του εξωτερικού, η αξία του, όπως προκύπτει από τα δικαιολογητικά της Τράπεζας και οι δαπάνες που γράφονται στην εκκαθάριση του εκτελωνιστή και καλύπτονται από δικαιολογητικά δαπανών, καταχωρούνται στο βιβλίο αγορών. Επειδή τα διάφορα δικαιολογητικά παραλαμβάνονται από τον επιτηδευματία τμηματικά και ακολουθούν τη σειρά των διαφόρων διαδικασιών που απαιτεί ο εκτελωνισμός για ένα εμπόρευμα που αγοράζεται από το εξωτερικό, ευνόητο είναι ότι δεν θα καταχωρηθούν όλα μαζί αλλά σε διάφορες ημερομηνίες και αφού στο μεταξύ ο επιτηδευματίας θα έχει καταχωρήσει στο βιβλίο Αγορών και άλλες συναλλαγές που αφορούν, είτε αξία άλλων εμπορευμάτων που αγοράζει, είτε δαπάνες αγοράς εμπορευμάτων (μεταφορικά, προμήθειες, μεσιτείες κ.λ.π.).

Κρίνεται σκόπιμο να επαναληφθούν τα ακόλουθα:

Ο επιτηδευματίας της Α κατηγορίας βιβλίων, ο οποίος πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, πρέπει να καταχωρεί τη φορολογητέα αξία των αποκτήσεων αυτών σε ειδικές στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Επίσης ο επιτηδευματίας που πραγματοποιεί εισαγωγές από τρίτες χώρες, πρέπει να παρακολουθεί κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τις πλασματικές αξίες. Ανάλυση των εννοιών αυτών βλέπε στον τρόπο τήρησης του σκέλους εξόδων του βιβλίου Εξόδων - Εξόδων.

Στις παραπάνω δύο περιπτώσεις οι πραγματικές αξίες θα καταχωρούνται σε μία στήλη χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ

Με την διάταξη της πργ. 13 αρθ. 12 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση το ύψος των πωλήσεων δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για τον Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται ρητά από σχετικές διατάξεις. Το πιστωτικό τιμολόγιο είναι αθεώρητο.

Όπως είναι γνωστό, εκπτώσεις παρέχουν οι προμηθευτές στους πελάτες τους για πολλούς λόγους, που έχουν σχέση με την πολιτική των πωλήσεων που ακολουθούν. Έτσι είναι δυνατό η έκπτωση να παρέχεται, ταυτόχρονα με την πώληση του εμπορεύματος στον αγοραστή. Εκδίδεται τιμολόγιο στο οποίο καταχωρείται και η έκπτωση ή εκδίδεται τιμολόγιο με τις κανονικές τιμές και πιστωτικό τιμολόγιο με την έκπτωση.

Τη δεύτερη μέθοδο χρησιμοποιούν, κατά κύριο λόγο, οι αγοραστές - κερδοσκόποι που οι τιμές των αγαθών τα οποία πουλάνε ελέγχονται από τα αγορανομικά όργανα. Στην περίπτωση αυτή υπολογίζουν το ποσοστό μικτού κέρδους, που τους επιτρέπουν οι αγορανομικές διατάξεις, πάνω στη βασική τιμή που γράφεται στο τιμολόγιο και όχι στην τιμή που προκύπτει μετά την αφαίρεση της έκπτωσης. Στα αγορανομικά όργανα δείχνουν μόνο το τιμολόγιο πώλησης του προμηθευτή όχι όμως και το πιστωτικό τιμολόγιο και διακινδυνεύουν, είτε να μη το καταχωρούν στο βιβλίο Αγορών, είτε να το καταχωρούν σε μεταγενέστερο χρόνο για να μην ανακαλυφθεί από το βιβλίο Αγορών η ενέργεια τους αυτής αφού έχουν υποχρέωση να το δείξουν στα αγορανομικά όργανα.

Αν π.χ. αγόρασαν ψάρια με 2.000 δρχ. το κιλό και τους δόθηκε έκπτωση 10% η τιμή αγοράς μειώνεται σε 1.800 δρχ. Σε περίπτωση που έχουν δικαίωμα να πουλήσουν με μικτό κέρδος 40% πουλούν τα ψάρια με 2.800 δρχ. το κιλό και όχι με 2.520 δρχ. όπως θα έπρεπε να τα πουλήσουν αν εμφάνιζαν το πραγματικό κόστος των ψαριών ($1.800 + (1.800 \times 40\%) = 2.520$)

Έτσι πραγματοποιούν παράνομο κέρδος 280 δρχ. το κιλό σε βάρος του καταναλωτικού κοινού.

Το πιστωτικό τιμολόγιο για εκπτώσεις μπορεί να εκδοθεί και σε μεταγενέστερο χρόνο, από το χρόνο της πώλησης.

Υπάρχουν επιχειρήσεις που δίνουν εκπτώσεις στους αγοραστές τους στο τέλος του χρόνου, ανάλογα με το ύψος των αγορών του χρόνου.

Μεγαλύτερη έκπτωση σε περισσότερες αγορές, σαν κίνητρο προώθησης των πωλήσεων τους, Ορίζουν π.χ. ότι σε ετήσιες αγορές 500.000 - 800.000 δρχ. παρέχουν έκπτωση 2%, σε αγορές 800.001 - 1.500.000 δρχ. 3% και σε αγορές πάνω από 1.500.000 δρχ. 5%.

Στην περίπτωση αυτή το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται στο τέλος της χρήσης, αλλά για να αναγνωρισθεί ο Φ.Π.Α. πάνω στην έκπτωση πρέπει να έχει γίνει γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. 4 μήνες νωρίτερα.

Με τη διάταξη της αρ. 2 αρθ. 11 Ν. 2386/96, με την οποία αντικαταστάθηκε η περιπτ. α της παργ, 5 Ν. 1642/86 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία οι εκπτώσεις που χορηγούνται στον αγοραστή ή το λήπτη υπηρεσιών, εφόσον δεν αποδεικνύονται από στοιχεία τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα οι εκπτώσεις που χορηγούνται στο ύψος του κύκλου εργασιών λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα ποσοστά των εκπτώσεων που παρέχονται, γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή αυτού που παρέχει τις υπηρεσίες, τουλάχιστον 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους (δηλαδή πριν από την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου). Η διάταξη αυτή δεν αφορά τις εκπτώσεις που παρέχονται σε μεμονωμένες συναλλαγές, ούτε τη μη αναγνώριση τους στη φορολογία εισοδήματος. Αφορά μόνο στο Φ.Π.Α..

Ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο Αγορών, είναι υποχρεωμένος να καταχωρεί τα πιστωτικά τιμολόγια εκπτώσεων που του παρέχουν οι προμηθευτές τους, σε 15 ημέρες το αργότερο από την ημέρα που περιέχονται στα χέρια του.

Όπως αναφέρεται για τις επιστροφές, έτσι και οι εκπτώσεις θα πρέπει να καταχωρούνται σε ειδική στήλη του βιβλίου Αγορών ή αφαιρετικά από τη στήλη αγορών, κατά χρονολογική σειρά παραλαβής των πιστωτικών τιμολογίων.

Η διάταξη της πργ. 13 αρθ. 12 Κ.Β.Σ. αναφέρεται σε εκπτώσεις που αφορούν σε πώληση ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο. Κατά συνέπεια σε περίπτωση παροχής εκπτώσεων επί λιανικής πώλησης ή λιανικής παροχής υπηρεσιών, επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για Φ.Π.Α. επιτρέπεται μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Για την επιστροφή Φ.Π.Α. σε ταξιδιώτες που είναι εγκατεστημένοι σε άλλη χώρα.
- Για την επιστροφή Φ.Π.Α. που αφορά την παράδοση αγαθών εμπορικού χαρακτήρα, μεταφορικών μέσων γενικά, καθώς και σκάφη και αεροσκάφη σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός κοινότητας, εξ αιτίας εξαγωγής.
- Για παραδόσεις αγαθών που γίνονται απ' ευθείας σε πλοία και πλωτά μέσα που ενεργούν πλόες εξωτερικού ή μικτώς ή υπερπόντιας αλιείας

Σε άλλη περίπτωση δεν επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για επιστροφή Φ.Π.Α.

Το Υπ. Οικονομικών με την απόφαση 1036330/Πολ. 1094/20-3-96. καθόρισε τον τρόπο εμφάνισης των εκπτώσεων που χορηγούνται (τον τύπο του τιμολογίου).

Οι εκπτώσεις που χορηγούνται πρέπει να εμφανίζονται στο βασικό τμήμα του τιμολογίου και όχι χωριστά, σε τρόπο ώστε να προκύπτει αμέσως το αρχικό τίμημα, στη συνέχεια (στην οριζόντια γραμμή ή αφαιρετικά αμέσως κάτω από το αρχικό τίμημα) το ποσό της έκπτωσης και αμέσως στη συνέχεια το μετά την έκπτωση υπόλοιπο του τιμήματος και ο Φ.Π.Α.

Αποκλείεται η εμφάνιση της έκπτωσης και του υπόλοιπου τιμήματος σε χωριστό τμήμα του τιμολογίου.

Οι επιστροφές καταχωρούνται σε ειδικές στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή προτιμότερο (ιδιαίτερα στη μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου Αγορών) αφαιρετικά στις στήλες που έγιναν οι καταχωρήσεις των βιβλίων .

Σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθ. 12 Κ.Β.Σ. επί επιστροφής αγαθών, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν.

Εξ' άλλου με την παρ. 1 αρθ. 13 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών που πουλήθηκαν λιανικώς εκδίδεται απόδειξη επιστροφής.

ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ

Στο τέλος της χρήσης γίνεται άθροιση των στηλών τόσο των αγορών όσο και των επιστροφών - εκπτώσεων. Το σύνολο της στήλης των επιστροφών - εκπτώσεων, αφαιρείται από το σύνολο της στήλης των αγορών και έτσι προκύπτουν οι καθαρές αγορές της χρήσης. Τα αθροίσματα γράφονται με μελάνη (ή στυλό διαρκείας) και κάτω από το τελικό άθροισμα ή το υπόλοιπο στηλών, σύρονται δύο γραμμές.

ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

Η τήρηση του βιβλίου Αγορών του υποκαταστήματος, δεν παρουσιάζει διαφορές σε σχέση με όσα αναφέρθηκαν για την τήρηση του βιβλίου Αγορών του κεντρικού. Αν το κεντρικό τηρεί το βιβλίο Αγορών αναπτυγμένο σε στήλες με ομάδες εμπορευμάτων, με τον αυτό τρόπο θα τηρείται και το βιβλίο Αγορών του υποκαταστήματος.

Με την διάταξη της παρ. 5 του αρθ. 9 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι στα βιβλία του υποκαταστήματος που τηρούνται χειρόγραφα καταχωρούνται εγγραφές μόνο μιας διαχειριστικής περιόδου. Ο περιορισμός αυτός έχει τεθεί για να είναι δυνατή η μεταφορά του βιβλίου Αγορών στο Κεντρικό κατάστημα της επιχείρησης, όταν αυτό ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, χωρίς να σταματά η καταχώρηση στο νέο βιβλίο, των αγορών οι οποίες γίνονται κατά το διάστημα που το βιβλίο Αγορών βρίσκεται μακριά από το υποκατάστημα. Για το λόγο αυτό οι επιχειρήσεις που τηρούν στο υποκατάστημα βιβλίο Αγορών, έχουν υποχρέωση, πριν τελειώσει το ημερολογιακό έτος να θεωρούν νέο βιβλίο Αγορών, στο οποίο θα καταχωρήσουν τις εγγραφές της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Παρέκκλιση από την αρχή καταχώρησης στο βιβλίο Αγορών των εγγραφών μιας μόνο χρήσης, επιτρέπεται με την ίδια διάταξη, στην περίπτωση που το βιβλίο Αγορών τηρείται σε διπλότυπα φύλλα (με χρήση καρμπόν ή άλλης αποτυπωτικής μεθόδου) οπότε το ένα αντίτυπο από τα δύο στέλνεται στο κεντρικό για την ενέργεια του φοροτεχνικού ελέγχου όταν τα χρειαστεί ή και νωρίτερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΒΙΒΛΙΑ & ΣΤΟΙΧΕΙΑ Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ



ΓΕΝΙΚΑ

Στην Β΄ κατηγορία του Κ.Β.Σ., ανήκουν οι επιτηδευματίες που τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ήταν μεταξύ 18.000.0001 και 180.000.000 δρχ.

Ακόμη στην Β΄ κατηγορία του Κ.Β.Σ. εντάσσονται, ανεξάρτητα απ΄ τα ακαθάριστα έσοδά τους οι παρακάτω επιτηδευματίες:

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

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τηρεί για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της

κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του, όχι όμως κατηγορίας μικρότερης της δεύτερης.

Βασικά βιβλία των υποχρεων της Β κατηγορίας είναι:

- Το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων
- Το βιβλίο απογραφών των εμπορεύσιμων στοιχείων

Τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τα βιβλία των οποίων η τήρηση επιβλήθηκε με Α.Υ.Ο. σε εκτέλεση της διάταξης γη αρθ. 38 Κ.Β.Σ.

ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΣ Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Οι επιτηδευματίες που από τον Κ.Β.Σ. εντάσσονται στη Β κατηγορία βιβλίων, έχουν υποχρέωση με την έναρξη των εργασιών τους, να τηρήσουν το βασικό βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και να εκδίδουν τα στοιχεία που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Έχουν όμως υποχρέωση, εφόσον πωλούν εμπορεύματα ή και προϊόντα που παράγουν οι ίδιοι, να τηρήσουν και βιβλίο Απογραφών.

Πέρα όμως από τα βιβλία αυτά, ορισμένοι επιτηδευματίες που ασκούν επαγγέλματα τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 10 του Κ.Β.Σ. έχουν υποχρέωση να τηρούν και τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 10 του Κ.Β.Σ. έχουν υποχρέωση να τηρούν και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται στο άρθρο αυτό ή τα ειδικά βιβλία των οποίων η τήρηση επιβλήθηκε με Α.Υ.Ο..

Βιβλία ανώτερη (Β ή Γ) κατηγορίας έχουν δικαίωμα να τηρήσουν κατά την έναρξη του επαγγέλματός τους και οι επιτηδευματίες οι οποίοι με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. εντάσσονται στην Α' κατηγορία βιβλίων.

Οι επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας, μπορούν με την έναρξη κάποιας διαχειριστικής περιόδου να τηρήσουν προαιρετικά βιβλία Β ή Γ κατηγορίας, με την προϋπόθεση ότι θα εκδίδουν τα στοιχεία της ανώτερη κατηγορίας, βασικά δε να υποβάλλουν δήλωση μεταβολής και να συντάξουν απογραφή των εμπορευμάτων και των αγαθών επένδυσης.

Το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων είναι ένα απλογραφικό βιβλίο, με το οποίο ο επιτηδευματίας παρακολουθεί την κίνηση των εργασιών του, σε ότι αφορά τόσο τα ακαθάριστα έσοδά του όσο και τα έξοδα ή τις δαπάνες του.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρεί κατά χρονολογική σειρά εκδόσεως ή λήψεως του σχετικού δικαιολογητικού όλα τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιεί με μετρητά ή με πίστωση, από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

Στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων τα έσοδα καταχωρούνται σε ειδικές στήλες, ανάλογα αν προέρχονται από χονδρικές ή λιανικές πωλήσεις και κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Το ίδιο και τα έξοδα, αναλύονται σε ειδικές στήλες, ανάλογα αν αφορούν αγορά εμπορευμάτων, αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων, αμοιβές προσωπικού, ενοίκια, αμοιβές τρίτων κ.τ.λ.

Στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων καταχωρείται κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται με μετρητά ή με πίστωση (με συναλλαγματική, πιστωτική κάρτα, ανοιχτό λογαριασμό), τόσο σε ότι αφορά τα έσοδα όσο και τα έξοδα.

Ειδικά για τις συναλλαγές των ελεύθερων επαγγελματιών (γιατρών, δικηγόρων, συμβούλων επιχειρήσεων κ.λ.π.) όπως αυτοί επώνυμα και περιοριστικά χαρακτηρίζονται με την πργ. 1 αρθρ. 48 Ν.2238/94 με τις διατάξεις της πργ. 1 αρθ. 49 του Ν.2238/94, ορίζεται ότι «ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος».

Επίσης με τη διάταξη της πργ. 2 της ίδιας διάταξης ορίζεται ότι «από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες ... μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο ...». Ο διαχωρισμός αυτός επιφέρει και διαχωρισμό στον τρόπο τήρησης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, μεταξύ προσώπων που ασκούν εμπορικές εργασίες και των ελευθέρων επαγγελματιών.

Ο επιτηδευματίας της Β κατηγορίας, έχει δικαίωμα να τηρήσει προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας, με την προϋπόθεση ότι, η έναρξη τήρησης των βιβλίων αυτών, θα γίνει με την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, δηλαδή από την 1^η Ιανουαρίου κάποιου έτους και θα εφαρμόσει τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις των αρθ. 31 και 33 του Ν. 1642/86 (Φ.Π.Α.). Σε περίπτωση έναρξης εργασιών κατά τη διάρκεια του έτους και εφόσον ο επιτηδευματίας προαιρετικά τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, σαν έναρξη της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας με λήξη την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

Η τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων χαρακτηρίζεται από τις ακόλουθες διακρίσεις:

- ◆ Τήρηση από όσους ασκούν εμπορικές εργασίες (πώληση εμπορευμάτων, ιδίων προϊόντων, παροχή υπηρεσιών)
- ◆ Τήρηση από ελεύθερους επαγγελματίες.

**ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ
ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Το χειρόγραφο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων (αλλά θεωρητικά και το μηχανογραφικό βιβλίο), χωρίζεται σε δύο σκέλη. Στο σκέλος των εσόδων, τα οποία καταχωρούνται στην αριστερή σελίδα του βιβλίου και στο σκέλος των εξόδων, τα οποία καταχωρούνται στη δεξιά σελίδα του βιβλίου. Η αρχή αυτή δεν εφαρμόζεται, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ύπαρξη πολλών στηλών στο σκέλος των εσόδων (ή των εξόδων) δεν αφήνει χώρο για τη χειρόγραφη καταχώρηση ή τη μηχανογραφική εκτύπωση του βιβλίου, οπότε εξαναγκάζεται ο λογιστής να καταχωρεί σε μία σελίδα τα έσοδα και στη συνέχεια σε επόμενη σελίδα τα έξοδα.

ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ «ΕΣΟΔΑ - ΕΞΟΔΑ»

Α. Έννοια του όρου «ακαθάριστα έσοδα»

Από τις διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος προκύπτει ότι σαν ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των εσόδων από τις κάθε φύσης εμπορικές συναλλαγές τους.

Το ίδιο ισχύει και για το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. Τέλος σαν ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττει αυτός που ασκεί ελευθέριο επάγγελμα.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ακαθάριστα έσοδα ενός επιτηδευματία θεωρούνται τα κάθε φύσης αγαθά τα οποία περιήλθαν σε αυτόν από την άσκηση του επαγγέλματος του δηλ. από την πώληση εμπορεύσιμων αγαθών, από την παροχή υπηρεσιών ή άλλων πράξεων είτε οι πράξεις αυτές έγιναν ταμειακά είτε με πίστωση του τιμήματος (εκτός από τους ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίοι θεωρείται ότι αποκτούν το εισόδημα με την είσπραξη της αμοιβής και έκδοση της Α.Π.Υ.).

Επίσης θεωρούνται και φορολογούνται σαν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, (Δ πηγής), οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές και οι τόκοι από πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση του τιμήματος από έμπορο σε έμπορο, ως και οι τόκοι υπερημερίας από καθυστέρηση καταβολής του τιμήματος που πιστώθηκε ακόμη και αν επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, εφόσον ο έμπορος που αποκτά το εισόδημα αυτό, ασκεί εμπορική επιχείρηση στην Ελλάδα ή αν είναι αλλοδαπός, έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από αυτή ως και σαν εισόδημα Ζ πηγής οι τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες μηχανικούς και τοπογράφους εξ αιτίας καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους.

Οι τόκοι οι οποίοι απορρέουν από εμπορικές συναλλαγές, είτε παρουσιάζονται διακεκριμένα στο τιμολόγιο (αποδεικτικό πώλησης) είτε είναι ενσωματωμένοι στο τίμημα πώλησης, θεωρούνται σαν εισόδημα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή (και εκδόθηκε το οικείο στοιχείο πώλησης). Η πώληση δε ενός αγαθού θεωρείται ότι πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την παράδοσή του και εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις (όπως π.χ. πρόθεση για μεταβίβαση της κυριότητας και όχι παράδοση για φύλαξη κ.λ.π.). Όπως έχει γίνει δεκτό κατά την πώληση αγαθών με δόσεις -

ακόμη και όταν παρακρατείται η κυριότητα του αγαθού μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος - το εισόδημα θεωρείται ότι αποκτάται κατά το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πώληση του αγαθού, ανεξάρτητα με το χρόνο εξόφλησης του τιμήματος. Σύμφωνα με τις σκέψεις αυτές και οι τόκοι από την πίστωση του τιμήματος, θεωρούνται ότι κτώνται κατά την πώληση του αγαθού. Τη λύση αυτή είχε δεχθεί παλαιότερα και η Διοικητική Δικαιοσύνη.

Μεταγενέστερα και μετά πολλές παλινδρομήσεις της Διοίκησης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Ε 9469/63 δ/γη Υπ. Οικονομικών, η οποία όρισε ότι και από τους πιστωτικούς τόκους θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο εισόδημα κάθε χρήσης, μόνο εκείνοι που γίνονται δουλεμένοι μέσα σ' αυτή, εφόσον παρακολουθούνται με λογιστικές εγγραφές. Διαφορετικά θα αποτελούν εισόδημα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις με πίστωση. Η λύση αυτή αφορούσε τόκους από πωλήσεις αυτοκινήτων, μηχανημάτων και μοτοσικλετών, οι οποίες καλύπτονται με συναλλαγματικές. Με τη δ/γη Α.9844/82 του Υπ. Οικονομικών ορίστηκε ότι στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις πωλούν εμπορεύματα με πίστωση, που το τίμημα καλύπτεται ολικά ή μερικά με συναλλαγματικές, οι οποίες θα εξοφληθούν σε περισσότερα χρόνια και καταλογίζουν τόκους που τους αναγράφουν στο τιμολόγιο πώλησης, χωριστά από την αξία του εμπορεύματος, οι τόκοι αυτοί αποτελούν εισόδημα Δ πηγής, που φορολογείται στις χρήσεις μέσα στις οποίες γίνονται δουλεμένοι, εφόσον παρακολουθούνται με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές. Αν όμως δεν γίνεται ο διαχωρισμός αυτός στα τιμολόγια, ολόκληρο το ποσό που γράφεται στις συναλλαγματικές (και το τιμολόγιο) θεωρείται σαν έσοδο της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η πώληση.

Στη συνέχεια, το Υπ. Οικονομικών με τη δ/γη του Ε.8463/82, διευκρίνισε ότι και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν γράφονται στο τιμολόγιο χωριστά οι τόκοι από τίμημα πώλησης, αλλά γίνεται διαχωρισμός τους σε άλλα θεωρημένα στοιχεία που μπορούν να συσχετισθούν με τα τιμολόγια πώλησης και πάλι έχει εφαρμογή η παραπάνω δ/γη, πάντοτε βέβαια εφόσον γίνεται παρακολούθηση των τόκων που αντιστοιχούν σε κάθε χρήση με λογιστικές εγγραφές.

Τέλος το Υπ. Οικονομικών με τη δ/γη του 1107155/9-12-91, δέχθηκε ότι, οι τόκοι που εισπράττονται σε περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις από πελάτες στους οποίους παρασχέθηκαν υπηρεσίες με πίστωση του τιμήματος, θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία καθίστανται δουλεμένοι (χρόνος καταβολής των δόσεων) με την προϋπόθεση ότι στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται θα αναγράφονται χωριστά από το τίμημα.

Δεν αντιμετωπίζεται όμως με τις παραπάνω λύσεις η περίπτωση κατά την οποία γίνεται πώληση αγαθού με πίστωση του τιμήματος σε ανοικτό λογαριασμό. Οι λύσεις αυτές αφορούν βασικά τη φορολογία εισοδήματος και αποβλέπουν στη μη υπαγωγή σε

φορολογία, εσόδων τα οποία στην πραγματικότητα θα αποκτηθούν σε μεταγενέστερο χρόνο. Μετά όμως την εφαρμογή του Φ.Π.Α. και τη θέσπιση της διάταξης της πργ. 2^α αρθ. 13 του Ν. 1642/86, η οποία δέχεται ό,τι ισχύει και στη φορολογία εισοδήματος, πρέπει να έχει εφαρμογή και στο Φ.Π.Α. γιατί στο ουσιαστικό μέρος δηλ. την έλλειψη ουσιαστικού εσόδου κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου - έστω και αν συντρέχει ταυτόχρονη παράδοση - δεν διαφέρουν μεταξύ τους.

Σαν χρόνος κτήσης του ακαθάριστου εσόδου, θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο έγινε η σύμβαση και παραδόθηκε το αγαθό (ή παραδόθηκε το αγαθό στο μεταφορέα με ευθύνη του αγοραστή) ή ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας ή - κατά τη διάρκειά της - κατέστη απαιτητό το δικαίωμα για είσπραξη του αντίτιμου των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι ορισμένου χρονικού διαστήματος ή τμήματος έργου. Ο χρόνος αυτός συμπίπτει και με την υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου στοιχείου. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες γίνεται πώληση με δόσεις, έστω και αν παρακρατείται η κυριότητα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, το έσοδο θεωρείται ότι αποκτήθηκε κατά το χρόνο που έγινε η σύμβαση και παραδόθηκε το αγαθό, άσχετα του εάν η εξόφληση με δόσεις ολοκληρώθηκε σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Πάντοτε βέβαια ενόψει της ειδικής θέσης που έχει λάβει η Διοίκηση για τους τόκους.

Ειδικότερα και σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και το Φ.Π.Α., έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα σε ό,τι αφορά την κτήση των ακαθάριστων εσόδων:

Το έσοδο θεωρείται ότι αποκτήθηκε κατά το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση του αγαθού στον αγοραστή και εφόσον υφίσταται πρόθεση για τη μεταβίβαση της κυριότητας για τα αγαθά που παραδίδονται. Η έννοια της παράδοσης προκύπτει από τις συνδυασμένες διατάξεις των αρθ. 2 και 5 του Ν. 1642/86 - Φ.Π.Α. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στην ελληνική επικράτεια από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος, ενσώματα αγαθά καθώς και ακίνητα του αρθ. 6 του ίδιου νόμου. Σαν ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις, οι ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος, η θερμότητα. Σαν παράδοση λογίζεται επίσης: α) η πώληση αγαθών με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος, β) η εκτέλεση εργασιών παραγωγής ή κατασκευής ή συναρμολόγησης κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτό, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά (στην περίπτωση αυτή δημιουργείται διαχωρισμός μεταξύ της έννοιας σαν «παροχή υπηρεσιών της εργολαβίας στη φορολογία εισοδήματος από τον Κ.Β.Σ. και του Φ.Π.Α. που

θεωρείται παράδοση») και γ) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας του αγαθού, που ενεργείται με επίταξη δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

Παράδοση θεωρείται και η περίπτωση που ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα υλικά, κ.λ.π. αποστέλλονται από το κράτος αυτό και τα αγαθά που παράγονται, κ.λ.π. από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος μέλος που είναι εγκατεστημένος.

Έκδοση στοιχείου κτήσης εσόδου (τιμολογίου πώλησης - Δελτίου αποστολής ή τιμολογίου, ή άλλου στοιχείου), δεν νοείται εφόσον δεν ταυτίζεται με παράδοση αγαθού. Σε αντίθετη περίπτωση εκδίδεται, μη φορολογικό στοιχείο, όπως απόδειξη είσπραξης μετά δε την ολοκλήρωση της συναλλαγής εκδίδεται το στοιχείο κτήσης του εσόδου.

Εξαίρεση συνιστά η διάταξη της παραγ. 3 αρθ. 13 του Κ.Β.Σ. που δέχεται την παράδοση (αποστολή) των αγαθών σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου λιανικής πώλησης αγαθών (αποστολή δώρων, λουλουδιών κ.λ.π.) και έκδοσης της απόδειξης λιανικής πώλησης. Στην περίπτωση αυτή σαν χρόνος κτήσης του εσόδου, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης της Α.Λ.Π.

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων ασκεί σοβαρή επιρροή σε ό,τι αφορά τον χρόνο κτήσης των ακαθάριστων εσόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το έσοδο θεωρείται ότι αποκτάται μέσα στη χρήση κατά την οποία έγινε απαιτητό, δηλ. όταν υπάρχει δημιουργημένη αξίωση μελλοντικής είσπραξής του, έστω και αν δεν εισπράχθηκε μέσα στη χρήση (π.χ. πώληση με πίστωση, αφερεγγυότητα ή αδυναμία εξόφλησης από οφειλέτη κ.λ.π.).

Δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα οι προκαταβολές που εισπράττει ένας επιτηδευματίας για μελλοντική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται (μόνο για διασφάλιση αυτού που καταβάλλει και για την ύπαρξη δικαιολογητικών λογιστικής εγγραφής) απλές αποδείξεις είσπραξης. Ανωμαλία στις περιπτώσεις αυτές, δημιουργούν ορισμένες δημόσιες υπηρεσίες ή Ν.Π.Δ.Δ. οι οποίες, κατά την κατάρτιση της σύμβασης και καταβολή κάποιας προκαταβολής, απαιτούν από τους επιτηδευματίες την έκδοση τιμολογίου για την κατοχύρωση της καταβολής, πράγμα που έχει σαν συνέπεια τη δημιουργία - οιονεί - ακαθάριστων εσόδων αν και δεν έχει γίνει οποιαδήποτε παράδοση ή παροχή υπηρεσιών (π.χ. προκαταβολή κατά τη σύναψη σύμβασης εκτέλεσης δημόσιων έργων). Η προκαταβολή, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο, θεωρείται ακαθάριστο έσοδο για τον εργολάβο και υπόκειται σε Φ.Π.Α. Γιατί όπως αναφέρθηκε παραπάνω οι εργολαβικές εργασίες - σύμφωνα με το αρθ. 5 του Φ.Π.Α. - συνιστούν παράδοση αγαθών με την οποία ταυτίζεται η υποχρέωση απόδοσης του Φ.Π.Α. Σε ό,τι αφορά τις υπηρεσίες, στις εργολαβικές εργασίες, οι οποίες συνεχίζονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους, σαν έσοδα θεωρούνται αυτά που

αντιστοιχούν στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ή πιστοποιήθηκαν - κατά περίπτωση - μέσα σε μια χρήση.

Σύμφωνα με τη διάταξη της πργ. 3β του άρθρου 5 Ν. 1642/86 - Φ.Π.Α., η εκτέλεση εργασιών για λογαριασμό τρίτων με υλικά που παρέχουν οι τρίτοι (παραγωγή, κατασκευή, συναρμολόγηση) θεωρείται σαν παράδοση αγαθών και όχι παροχή υπηρεσιών.

Ειδικά για τα έργα Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων, Οργανισμών, επιχειρήσεων κοινή ωφέλειας, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π. σαν ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που πιστοποιήθηκαν μέσα σε κάθε χρήση, μειωμένα κατά τα ποσά εγγύησης καλής εκτέλεσης του έργου, τα οποία θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία αποδίδονται. Το έσοδο θεωρείται ότι αποκτήθηκε κατά τη χρήση κατά την οποία έγινε η οριστική παράδοση του έργου ή και μετά από αυτή, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, οπότε και δημιουργείται για τον εργολάβο το δικαίωμα για την είσπραξη των εγγυήσεων οι οποίες είχαν παρακρατηθεί.

Σε περίπτωση κατά την οποία ο εργολάβος ή ο εργοδότης εξαναγκασθεί να προβεί στις αναγκαίες επισκευές ελαττωμάτων που παρουσιάστηκαν μετά την προσωρινή και μέχρι την οριστική παράδοση του έργου, οι δαπάνες αυτές μειώνουν το ποσό των εσόδων που αντιστοιχούν στις εγγυήσεις καλής εκτέλεσης των έργων, τα οποία είναι ενδεχόμενο και να εκμηδενιστούν.

Τυχόν αντικατάσταση των ποσών των εγγυήσεων με εγγυητικές επιστολές, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα αυτών, γιατί η κράτηση αποτελεί έσοδο που τελεί με την αναβλητική αίρεση της παράδοσης του έργου, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή η είσπραξη των ποσών των εγγυήσεων δεν συνιστά έσοδο. Το έσοδο, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, θα θεωρείται ότι κτάται κατά το χρόνο επιστροφής των εγγυητικών επιστολών ή τμήματος αυτών, εφόσον η διαφορά καλύφθηκε από εργασίες για κάλυψη ελαττωμάτων κ.λ.π.

Σε ό,τι αφορά τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση πολυκατοικιών, το έσοδο θεωρείται ότι αποκτήθηκε κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου ή με τη συμπλήρωση δύο χρόνων από τη σύνταξη του εργολαβικού προσύμφωνου, εφόσον δεν συντάχθηκε οριστικό συμβόλαιο.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες παρήλθε διετία από τη σύνταξη του εργολαβικού προσυμφώνου χωρίς να συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο σαν χρόνος κτήσης του εσόδου θεωρείται η συμπλήρωση διετίας από τη σύνταξη του εργολαβικού προσυμφώνου.

Το ύψος των εσόδων προσδιορίζεται από την τιμή που γράφεται στα συμβόλαια και η οποία εξευρίσκεται κατά τις διατάξεις προσδιορισμού της αξίας στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (αντικειμενική αξία)..

Για την εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 6 Ν.1642/86, σύμφωνα με το αρθ. 13 Ν.1642/86 - Φ.Π.Α., στις ακόλουθες περιπτώσεις, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) υπογραφής του προσυμφώνου, εφόσον σε αυτό περιλαμβάνεται ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το αρθ. 235 του Α.Κ. ή εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου,

β) σύνταξη της έκθεσης πλειστηριασμού, στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού,

γ) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

δ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις, που δεν απαιτείται κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Σαν ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, για τη φορολογία εισοδήματος, θεωρούνται και το συμπληρωματικό τίμημα (πριμ), επιστροφές χαρτοσήμου, δασμών, φόρων ή και οι επιδοτήσεις που χορηγούνται για τις εξαγωγές δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Τα ποσά όμως αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη επιτηδευματία σε κατηγορία βιβλίων.

Αντίθετα δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο, αλλά μειωτικό στοιχείο των δαπανών (χρεωστικών τόκων) η επιδότηση των επιτοκίων δανείων για την πραγματοποίηση επενδύσεων.

Επίσης δεν προσαιξάνουν τα έσοδα οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις των αναπτυξιακών νόμων. Τα ποσά των επιχορηγήσεων αυτών μειώνουν την αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων της επιχείρησης.

Σε περίπτωση συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε διοικητική ή οικονομική σχέση ή εξάρτηση, εφόσον διαπιστωθεί τίμημα ή αντάλλαγμα αδικαιολόγητα κατώτερο εκείνου που θα πραγματοποιούνταν αν η σύμβαση γίνονταν με άλλο πρόσωπο, η διαφορά (υποτίμηση) θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της πωλήτριας κ.λ.π. επιχείρησης. Σαν κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης, για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από ένα ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες του στο εσωτερικό της χώρας. Η διαφορά όμως αυτή κατά την επικρατέστερη άποψη δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την ένταξη επιτηδευματία σε κατηγορία βιβλίων. Προκειμένου περί ανταλλαγών, σύμφωνα με τη διάταξη του αρθ. 573 Α.Κ. καθένας από τους συμβαλλόμενους θεωρείται ότι ενεργεί πώληση προς τον έτερον και ότι καθένας από αυτούς αποκτά έσοδο από το ποσό που αντιστοιχεί στην πώληση του αγαθού ή την παροχή των υπηρεσιών.

Τα ακαθάριστα έσοδα εξαγωγέα που ενεργεί ανταλλαγές, εξαρτώνται από το χρόνο πραγματοποίησης της εξαγωγής και το χρόνο διάθεσης των αντίστοιχων αγαθών που εισάχθηκαν.

Για τις επιχειρήσεις δημόσιων θεαμάτων, τα τέλη, ο Φ.Π.Α. και τα άλλα δικαιώματα τα οποία συνεισπράττονται με το δικαίωμα εισόδου, δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Σαν έσοδο επίσης θεωρείται και κάθε άλλο ποσό το οποίο η επιχείρηση δικαιούται να εισπράξει από την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Εφόσον τα είδη τα οποία πωλεί ο επιτηδευματίας, υπόκεινται σε κρατική διατίμηση, δεν είναι απαραίτητο τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιορίζονται με τον πολλαπλασιασμό των μονάδων των ειδών αυτών που πουλήθηκαν με την τιμή διατίμησης, εφόσον αποδειχθεί ότι πουλήθηκαν σε τιμή κατώτερη της διατίμησης, έστω και κατά παράβαση των διατάξεων που προσδιορίζουν τις τιμές αυτές.

Για τον πράκτορα, παραγωγό ή μεσίτη ασφαλείων, ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται οι προμήθειες και τα ασφαλιστικά δικαιώματα.

Εφόσον η επιχείρηση έχει τεθεί σε αναγκαστική διαχείριση, ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που πραγματοποιούνται με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. άσχετα αν εισπράχθηκαν ή όχι.

Για τους εκμεταλλευτές λεωφορείων που έχουν ενταχθεί σε Κοινό Ταμείο, σαν ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται τα μερίσματα που εισπράττουν από το Κοινό Ταμείο. Κάτι ανάλογο ισχύει και για τους αυτοκινητιστές που μετέχουν στις Ιδιότυπες Μεταφορικές Επιχειρήσεις Ν. 383/76.

Στις περιπτώσεις που μία επιχείρηση, μετά από συμφωνία, διέκοψε ή περιόρισε την επιχειρηματική της δραστηριότητα, με σκοπό την αποφυγή ανταγωνισμού με κάποια άλλη ομοειδή επιχείρηση, το αντάλλαγμα (αποζημίωση) που έλαβε θεωρείται σαν ακαθάριστο έσοδο και υπάγεται σε Φ.Π.Α. Από την άποψη της φορολογίας εισοδήματος, προβλέπεται η αυτοτελής φορολογία του εσόδου αυτού με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σαν ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη ενός επιτηδευματία σε κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. θεωρούνται όχι μόνο εκείνα που περιήλθαν σε αυτό με μορφή ανταλλάγματος, αλλά και εκείνα τα οποία είχε δικαίωμα να απαιτήσει αλλά δεν τα εμφάνισε στα βιβλία της. Έτσι για μια πώληση η οποία εμφανίζεται ότι πραγματοποιείται χωρίς αντάλλαγμα ή με τιμή χαμηλότερη της πραγματικής, σαν έσοδο θεωρείται εκείνο στο οποίο αποδειγμένα έγινε η πώληση. Δεν θεωρείται έσοδο της επιχείρησης η αξία των δειγμάτων που διανέμονται.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α. θεωρούνται σαν ακαθάριστα έσοδα και άλλες οικονομικές πράξεις, που όμως δεν ασκούν επιρροή για την ένταξη επιτηδευματία σε κατηγορία βιβλίων ή την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ή τη

φορολογία εισοδήματος. Δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο το αντίτιμο οποιαδήποτε συναλλαγής μεταξύ του κεντρικού και υποκαταστήματος της ίδιας επιχείρησης, έστω και αν καθένα από τα καταστήματα αυτά ασχολείται με χωριστό αντικείμενο εργασιών. Διαφορετική είναι η αντιμετώπιση στο Φ.Π.Α., που όμως δεν ασκεί επιρροή στις διατάξεις στον Κ.Β.Σ. για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων.

Το ίδιο, δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο η αξία των αγαθών τα οποία αποστέλλονται σε παρακαταθήκη για πώληση, φύλαξη ή επίδειξη. Στην περίπτωση αυτή, το έσοδο θεωρείται ότι αποκτάται κατά το χρόνο κατά τον οποίο, ο αντιπρόσωπος, ο οποίος πώλησε τα αγαθά με δικά του τιμολόγια, εκδίδει την εκκαθάριση, η οποία σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 7 αρθ. 12 του Κώδικα, εκδίδεται το αργότερο τη δεκάτη ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα και αποτελεί και στοιχείο πώλησης από τον αντιπροσωπευόμενο (τρίτο) στον αντιπρόσωπο ή τον παραγγελιοδόχο, δηλαδή υποκαθιστά το τιμολόγιο πώλησης του αντιπροσωπευόμενου προς τον αντιπρόσωπο.

Όταν η πώληση γίνεται με αναβλητική αίρεση (με δοκιμή), το ποσό που θα εισπραχθεί, θεωρείται σαν έσοδο κατά το χρόνο που θα επέλθει η αίρεση και θα οριστικοποιηθεί η πώληση (οπότε και εκδίδεται το στοιχείο εσόδου).

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α. σαν ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. θεωρούνται οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, οι τόκοι υπερημερίας, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. Επίσης οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου π.χ. τα δημοτικά τέλη στους λογαριασμούς εστιατορίων, ξενοδοχείων, τα φιλοδωρήματα σερβιτόρων, κ.λ.π.

Σε περίπτωση που έσοδο μιας χρήσης καταχωρήθηκε σαν έσοδο άλλης χρήσης, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει υποχρέωση να το αφαιρέσει από τη μία χρήση και να το εντάξει στη χρήση που ανήκει, αυξάνοντας το φορολογητέο εισόδημα της μιας χρήσης και μειώνοντας το φορολογητέο εισόδημα της άλλης χρήσης, ακόμη και στην περίπτωση που οι φορολογικές εγγραφές έχουν καταστεί τελεσίδικες.

Επαναλαμβάνεται ότι, ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες, το έσοδο θεωρείται ότι αποκτάται κατά το χρόνο εισπραξης της αμοιβής ή κατά το χρόνο που οφειλέτης επιτηδευματίας γνωρίζει έγγραφα στον ελεύθερο επαγγελματία ότι τον πίστωσε στα βιβλία του, οπότε ο ελεύθερος επαγγελματίας έχει υποχρέωση να εκδώσει Α.Π.Υ.

B. Έννοια του όρου «Έξοδο»

Σαν «έξοδο» χαρακτηρίζεται η, με οποιαδήποτε τρόπο, διάθεση από τον επιτηδευματία οικονομικών αγαθών για την άσκηση δραστηριότητας όπως αυτή ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

Η έννοια του «εξόδου» ταυτίζεται με την έννοια της «δαπάνης». Κατ' άλλους η έννοια της «δαπάνης» είναι ευρύτερη της έννοιας του «εξόδου». Σαν δαπάνη χαρακτηρίζεται η ανάλωση οικονομικών αγαθών χωρίς άμεση διάθεση χρήματος όπως π.χ. ο υπολογισμός αποσβέσεων, οι τεκμαρτές δαπάνες εξαγωγικών επιχειρήσεων, ενώ σαν έξοδο χαρακτηρίζεται η διάθεση χρηματικών ποσών με οποιοδήποτε τρόπο π.χ. ταμειακή καταβολή, έκδοση επιταγής αποδοχή συναλλαγματικής κ.λ.π. Η διάκριση αυτή δεν ασκεί επίδραση στον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων γιατί οποιαδήποτε ερμηνεία και αν δοθεί στους όρους αυτούς, αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο.

Βασικό χαρακτηριστικό του εξόδου, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων μεταξύ των οποίων και η τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, είναι ότι το έξοδο θεωρείται πως πραγματοποιείται από τη στιγμή κατά την οποία θεωρείται οριστικό και εκκαθαρισμένο. Δεν ασκεί οποιαδήποτε επίδραση για την καταχώρηση ή όχι ενός εξόδου στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, αν η πραγματοποίησή του έγινε με ταμειακή εξόφληση ή με πίστωση σε ανοιχτό λογαριασμό, με έκδοση επιταγής ή με αποδοχή συναλλαγής.

Βασικά χαρακτηριστικά του εξόδου είναι τα ακόλουθα:

- Να πραγματοποιεί μέσα στα πλαίσια της δραστηριότητας του επιτηδευματία
- Να εδραιώνεται σε αποδεικτικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή η έλλειψη του να καλύπτεται από διάταξη νόμου
- Να μην αφορά εκπλήρωση υποχρέωσης που δημιουργήθηκε από παράβαση ποινικής ή φορολογικής διάταξης (πρόστιμα, εξαγορά ποινής).

Υποστηρίζεται ότι το έξοδο για να αναγνωριστεί φορολογικά πρέπει να είναι δουλεμένο και να αφορά τη χρήση κατά την οποία εκπίπτει. Πρόκειται για εσφαλμένη ερμηνεία. Στις περιπτώσεις λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος το έξοδο, εφόσον συγκεντρώνει τις παραπάνω προϋποθέσεις, οπωσδήποτε αναγνωρίζεται. Στην περίπτωση που ένα πραγματικό έξοδο έχει καταχωρηθεί σε διαφορετική διαχειριστική χρήση από εκείνη στην οποία ανήκει, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει υποχρέωση να το αφαιρέσει από τη μια χρήση και να το εντάξει στη χρήση που ανήκει, αυξάνοντας το φορολογητέο εισόδημα της μιας χρήσης με αντίστοιχη μείωση του φορολογητέου

εισοδήματος της άλλης χρήσης ακόμη και αν οι φορολογικές εγγραφές έχουν καταστεί τελεσίδικες.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, και η παρατήρηση αυτή έχει ουσιαστική σημασία για τον τρόπο τήρησης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, η ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων δεν έχει καμία σχέση με το αν το έξοδο πραγματοποιείται ταμειακά ή συμψηφιστικά ή με οποιοδήποτε από τους σύγχρονους τρόπους συναλλαγών (π.χ. επιταγή, επαγγελματική πιστωτική κάρτα κ.λ.π.). Από τη στιγμή που το έξοδο έγινε οριστικό και εκκαθαρισμένο, είναι υποχρεωτική η καταχώρηση του στη στήλη εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων..

Σαν πλέον χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρεται η μισθοδοσία του προσωπικού.

Έστω ότι η μισθοδοτική κατάσταση που ο επιτηδευματίας Α συντάσσει εμφανίζει την ακόλουθη εικόνα:

Συνολικό ποσό μηνιαίων ακαθάριστων αποδοχών		171.416
Κρατήσεις ΙΚΑ από υπάλληλο	27.255	
Χαρτόσημο συν ΟΓΑ 0,60% υπαλλήλου	<u>1.028</u>	<u>28.283</u>
Φορολογητέο ποσό		143.133
Μείον παρακρ. φόρος εισοδήματος		<u>4.079</u>
Καθαρό πληρωτέο		139.054
Επιβαρύνσεις εργοδότη		
Ι.Κ.Α.		47.927
Χαρτόσημο συν ΟΓΑ 0,60%	<u>1.028</u>	<u>48.955</u>
Συνολική επιβάρυνση εργοδότη	171.416 + 48.955 = 220.371	

Στην περίπτωση αυτή, στο τέλος του μήνα δημιουργούνται οι ακόλουθες υποχρεώσεις του επιτηδευματία (έξοδο οριστικό και εκκαθαρισμένο):

1. Να καταβάλλει στον υπάλληλό του εκκαθαριστο ποσό μισθών 171.416 δρχ.
2. Να εισπράξει (παρακράτηση) από τον υπάλληλό του:

α) Για το Ι.Κ.Α. εισφορά υπαλλήλου	27.255
β) Για φόρο εισοδήματος	4.079
γ) Για χαρτόσημο πλέον ΟΓΑ	<u>1.028</u> <u>32.362</u>
3. Να αποδώσει, στις καθορισμένες προθεσμίες, στους δικαιούχους φορείς (Δημόσιο - Ασφαλιστικά Ταμεία) τα ποσά που παρακράτησε δηλ. τις 32.362 δρχ.
4. Να καταβάλλει στις καθορισμένες προθεσμίες επί πλέον του παραπάνω ποσού στους δικαιούχους φορείς, τις εργοδοτικές εισφορές και το χαρτόσημο πλέον ΟΓΑ που τον βαρύνουν (δρχ. 48.955)

Στο τέλος του μήνα το έξοδο του επιτηδευματία που θα καταχωρηθεί στο σκέλος εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, ανέρχεται σε δρχ. 220.371 (171.416 + 48.955), γιατί αυτό το ποσό τον βαρύνει, είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο και ασκεί άμεση επίδραση στη διαμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος (αν από τη φορολογία εισοδήματος προβλέπεται ο λογιστικός προσδιορισμός όπως στην παροχή υπηρεσιών ή τους ελεύθερους επαγγελματίες).

Η απόδοση των παραπάνω ποσών δηλαδή του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε από τον υπάλληλο, των εργοδοτικών εισφορών και του χαρτοσήμου (προσωπικού και εργοδότη) στους δικαιούχους φορείς, δεν θα καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, αφού ήδη το έξοχο καταχωρήθηκε όταν κατέστη οριστικό και εκκαθαρισμένο.

Το αν οι κρατήσεις για το Δημόσιο ή τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποδόθηκαν ορθά ή όχι, ανάγεται στους ελέγχους που θα ενεργηθούν, είτε από τους φοροτεχνικούς υπαλλήλους, είτε από τους ελεγκτές των ασφαλιστικών ταμείων, με βάση τα γραμμάτια είσπραξης των οικείων ταμείων, τα βιβλιάρια ενσήμων και τις σχετικές δηλώσεις (όπου προβλέπεται υποβολή δηλώσεων).

ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφ. α παραγ. 2 αρθ. 23 του Κ.Β.Σ., ο επιτηδευματίας που τηρεί μηχανογραφικά το βιβλίο δεύτερης κατηγορίας, (Εσόδων - Εξόδων) έχει υποχρέωση να το τηρεί κατά τρόπο ώστε από το βιβλίο αυτό να προκύπτουν τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από το άρθρο 6 του Κώδικα αυτού με ανάπτυξη αντίστοιχων στηλών.

Εξ άλλου και με τη διάταξη της παραγ. 1 του αρθ. 6 ορίζεται ότι, ο επιτηδευματίας αυτός, παρακολουθεί με ξεχωριστές στήλες ακόλουθες πληροφορίες που ρητά αναφέρονται σ' αυτή:

Το είδος του στοιχείου (δικαιολογητικού εγγραφής). Σαν είδος θεωρείται ο πανηγυρικός τίτλος του δικαιολογητικού π.χ. Τιμολόγιο, Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής, Πιστωτικό τιμολόγιο κ.λ.π. Δεν παραβλέπεται η έννοια της διάταξης, αν το είδος του στοιχείου έχει καταχωρηθεί στο στοιχείο με σύντμηση π.χ. ΤΙΜ., Π.Τ., Α.Π.Υ., κ.λ.π.

Για την περίπτωση χρήσης κωδικών αριθμών κατά την τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων π.χ. αρίθμηση στων στηλών αντί τίτλων, προτείνεται η εκτύπωση κατά την αρχή της διαχειριστικής περιόδου στην πρώτη σελίδα του βιβλίου αυτού, όλων των κωδικοαριθμήσεων και των αντίστοιχων ονοματολογίων των τίτλων, για την αποφυγή τήρησης ιδιαίτερου θεωρημένου βιβλίου κωδικής αρίθμησης (π.χ. κωδικαρίθμηση στηλών).

Τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού της εγγραφής. Στην στήλη αυτή, αν πρόκειται για στοιχείο που έκδωσε ο επιτηδευματίας, ο οποίος τηρεί τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας (π.χ. τιμολόγιο πώλησης, τιμολόγιο αγοράς, πιστωτικό τιμολόγιο, απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης αρθ. 15 Κ.Β.Σ. κ.λ.π.), η εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ (ενημέρωση), πρέπει να γίνεται με την ημερομηνία έκδοσης του στοιχείου και μέσα στα χρονικά όρια ενημέρωσης του βιβλίου.

Πολλά προγράμματα παρείχαν τη δυνατότητα αναδρομικής εισαγωγής στοιχείων με ημερομηνία πολύ προγενέστερη εκείνης κατά την οποία γίνονταν η εισαγωγή τους. Με τη διάταξη όμως του εδαφ. η της πργ. 2 αρθ. 23, περιορίστηκε η ευχέρεια αυτή, μόνο στο χρόνο που παρέχεται για την ενημέρωση των βιβλίων δηλαδή στο δεκαπενθήμερο. Η

απαίτηση αυτή του νομοθέτη, πρέπει να έχει σαν συνέπεια τη μη αποδοχή από το Η/Υ για καταχώρηση των ημερομηνιών που φέρουν τα παραστατικά που εκδίδει ο επιτηδευματίας, εφόσον η ημερομηνία έκδοσής τους είναι προγενέστερη του δεκαπενθημέρου ή (διαφορετικά) να τα δέχεται αλλά να αποτυπώνει ημερομηνία που βρίσκεται μέσα στην προθεσμία ενημέρωσης π.χ. την 21^η Οκτωβρίου διαπιστώνεται ότι, Δελτίο αποστολής - τιμολόγιο πώλησης της 3^{ης} Οκτωβρίου προς πελάτη, δεν έχει καταχωρηθεί. Ο Η/Υ θα το δεχθεί στη μνήμη του (και θα εκτυπώσει τη συναλλαγή ανάλογα με το πρόγραμμα) είτε με ημερομηνία της πρώτης ημέρας του τελευταίου πριν 21 Οκτωβρίου δεκαπενθημέρου δηλαδή με 6 Οκτωβρίου (21-5 =6) είτε με ημερομηνία 21 Οκτωβρίου. Και στις δύο περιπτώσεις, διαπιστώνεται σε κατασταλτικό έλεγχο, παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. σε ότι αφορά το χρόνο ενημέρωσης του βιβλίου, που επισύρει - κατ' αρχή - πρόστιμο.

Το ίδιο ισχύει και για τα δικαιολογητικά που άλλοι επιτηδευματίες εκδίδουν. Στην περίπτωση αυτή καταχωρείται η ημερομηνία λήψης του στοιχείου. Αν πρόκειται για θεωρημένο τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής του προμηθευτή, η ημερομηνία λήψης του στοιχείου αυτού ταυτίζεται με την ημερομηνία παραλαβής των αγαθών, αφού το παραστατικό αυτό είναι συνοδευτικό των αγαθών. Δεν ταυτίζεται όμως με την ημερομηνία έκδοσης του στοιχείου, όταν αντικειμενικοί λόγοι αδυναμίας εμποδίζουν την αυθημερόν παράδοση του αγαθού και του στοιχείου.

Στην περίπτωση όμως που τα αγαθά συνοδεύτηκαν με θεωρημένο δελτίο αποστολής (το οποίο δεν καταχωρείται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων) και ακολούθησε η έκδοση του τιμολογίου σε μεταγενέστερο χρόνο, η ημερομηνία καταχώρησης (λήψης) του τιμολογίου δεν πρέπει να υφίσταται πέρα από το χρόνο που θα απαιτηθεί για την ταχυδρομική (ή με άλλο τρόπο) αποστολή του από τον προμηθευτή, μέχρι την ημερομηνία λήψης του από τον αγοραστή που τηρεί το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων.

Στις περιπτώσεις αυτές, που συνήθως η αποστολή των αγαθών από τον προμηθευτή δεν ταυτίζεται χρονολογικά με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, μια ανοχή είναι αναγκαία, αφού, ελεγκτικά, δεν ασκεί επίδραση ο χρόνος έκδοσης του (αθεώρητου ή προαιρετικά θεωρημένου) τιμολογίου πώλησης, ενόψει του χρονικού διαστήματος που παρέχεται από τον κώδικα, μετά την έκδοση του Δ.Α. για την έκδοση του τιμολογίου.

Στις περιπτώσεις λήψης στοιχείου που έκδωσε τρίτο πρόσωπο, αν μεν πρόκειται π.χ. για θεωρημένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής του προμηθευτή, το οποίο ήταν και συνοδευτικό του αγαθού, αναγράφεται η ημερομηνία παραλαβής των αγαθών που είναι και ημερομηνία λήψης του στοιχείου. Στην ουσιαστική της πλευρά, τυχόν καθυστέρηση καταχώρησης του απλού τιμολογίου, δεν συνιστά ουσιώδη παράβαση, αφού η διακίνηση των αγαθών έχει διασφαλισθεί με το θεωρημένο Δελτίο Αποστολής. Δεν πρέπει δε να παραβλέπεται ότι είναι συνηθισμένη η αμέλεια των επιτηδευματιών ή των υπαλλήλων τους

για παράδοση των τιμολογίων στο λογιστή ή ακόμη οι καθυστερήσεις στη διακίνηση των ταχυδρομικών αντικειμένων.

Τον αύξοντα αριθμό. Σαν αύξοντας αριθμός αναγράφεται ο αριθμός του στοιχείου. Ειδικότερα, αν το στοιχείο έχει εκδοθεί από θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης, αναγράφεται ο ειδικός αριθμός του στοιχείου και όχι ο γενικός αριθμός θεώρησης του εντύπου πολλαπλής χρήσης, για να είναι εφικτή η ευχερής διασταύρωση των στοιχείων από το φοροτεχνικό έλεγχο.

Την επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του τρίτου εκδότη του στοιχείου. Σαν επωνυμία θεωρείται η επίσημη καταστατική επωνυμία η οποία αναγράφεται στο δικαιολογητικό του εκδότη (τρίτου), ο οποίος πώλησε τα αγαθά ή παρέσχε στις υπηρεσίες. Αναγραφή μόνο του κωδικού αριθμού, αντί της επωνυμίας κ.λ.π. του εκδότη του στοιχείου (εφόσον οι προμηθευτές έχουν κωδικαριθμηθεί), επιτρέπεται μόνο εφόσον τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης. Η ευχέρεια αυτή προκύπτει από την ευρεία ερμηνεία της παραγ. 8 αρθ. 18, με την έννοια ότι η επωνυμία κάθε πελάτη είναι τίτλος λογαριασμού.

Ακαθάριστα έσοδα. Βασικό χαρακτηριστικό για την καταχώρηση των ακαθάριστων εσόδων είναι το ότι, σαν χρόνος κτήσης τους, σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, θεωρείται ο χρόνος παράδοσης του αγαθού και έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, ανεξάρτητα αν η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε χονδρικά ή λιανικά, με πίστωση ή μετρητά, με παρακράτηση της κυριότητας ή όχι ή με άλλο τρόπο.

Εξαιρέση αποτελούν (όπως αναφέρθηκε παραπάνω), τα ακαθάριστα έσοδα που αποκτούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες (όπως η έννοια του ελεύθερου επαγγελματία περιοριστικά και επώνυμα ορίζεται στη φορολογία εισοδήματος στην παραγ. 1 αρ. 48 Ν.2238/94), για τα οποία σαν χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος είσπραξης κάθε επαγγελματικής αμοιβής ή αναγγελίας από τον οφειλέτη ότι πίστωσε τον ελεύθερο επαγγελματία στα βιβλία του, κατά τον οποίο και εκδίδεται η απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να παρακολουθούνται υποχρεωτικά με στήλες κατά κατηγορίες όπως: από πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, παροχή υπηρεσιών, αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις. Σαν έσοδα από λοιπές πράξεις θεωρούνται οι πιστωτικοί τόκοι συναλλακτικών πράξεων, η είσπραξη ποσών από επισφαλείς απαιτήσεις που βάρυναν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, η επιστροφή τελών, εισφορών, φόρων που βάρυναν τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Επίσης οι διάφορες επιδοτήσεις. Η παρακολούθηση των εσόδων από λοιπές πράξεις μπορεί να γίνεται με μια στήλη. Τα έσοδα από πώληση παγίων στοιχείων πρέπει

να παρακολουθούνται με ιδιαίτερη στήλη ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου. Το ίδιο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά.

Ειδικά για τις αυτοπαραδόσεις πρέπει να αναφερθούν και τα ακόλουθα: Με τη διάταξη του εδαφ. β παραγ. 4 αρθ. 6 επιβάλλεται η χωριστή παρακολούθηση των αυτοπαραδόσεων ή ιδιοχρησιμοποιήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, για των οποίων την απόκτηση καταβλήθηκε ο Φ.Π.Α. εισροών και εκτέσθηκε (συμψηφίστηκε) με το φόρο εκροών. Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή οι ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών υπόκεινται, με ορισμένες προϋποθέσεις, σε Φ.Π.Α. Δεν αποτελούν όμως έσοδα φορολογητέα στη φορολογία εισοδήματος ούτε συνυπολογίζονται για την ένταξη του επιτηδευματία σε κατηγορία βιβλίων. Για το λόγο αυτό πρέπει να παρακολουθούνται με ιδιαίτερη στήλη κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Εξ άλλου με τις διατάξεις αρθ. 14 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, σε περίπτωση αυτοπαράδοσης εκδίδεται αθεώρητη «Απόδειξη αυτοπαράδοσης» ή άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ., εφόσον κατά την έκδοσή του αναγράφεται η ένδειξη «Απόδειξη αυτοπαράδοσης» ως και «Φόρος μη εκπιπτόμενος».

Και για μεν τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, ρυθμίζεται το θέμα της διπλής, ταυτόχρονης και ισόπτοσης μεταβολής των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης. Πρέπει όμως ανάλογη λογιστική διαδικασία να ακολουθείται και στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Γιατί η αυτοπαράδοση εμπορεύσιμων αγαθών ή πάγιων στοιχείων, μεταβάλλει, σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος, τα οικονομικά μεγέθη και τους συσχετισμούς μεταξύ αγορών και πωλήσεων. Π.χ. η διάθεση χωρίς αντάλλαγμα μιας ποσότητας εμπορεύσιμων στοιχείων για την προβολή της επιχείρησης ή για ιδιοχρησιμοποίηση (κάλυψη αναγκών της ίδιας επιχείρησης), μειώνει την αξία αγοράς εμπορεύσιμων αγαθών και την μεταβάλλει σε «Γενικό Έξοδο» χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια ταυτόχρονα με την έκδοση του ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης (ή του στοιχείου εσόδου που υποκαθιστά το στοιχείο αυτοπαράδοσης), θα πρέπει, πέρα από την καταχώρηση στις στήλες αυτοπαραδόσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και στη στήλη Φ.Π.Α. εκροών, να γίνεται αντίστοιχη καταχώρηση στις στήλες γενικών εξόδων, χωρίς Φ.Π.Α. της αξίας προσαυξημένης με το Φ.Π.Α. (εφόσον δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.).

Η λύση αυτή έχει ιδιαίτερη βαρύτητα, όταν από το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων προκύπτει λογιστικό αποτέλεσμα (π.χ. παροχή υπηρεσιών) και βέβαια στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αυτοπαράδοση αφορά πραγματική δαπάνη και εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος.

Για τις λοιπές περιπτώσεις που ο προσδιορισμός του αποτελέσματος γίνεται με εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους, προκειμένου να συνταχθεί η αναλυτική κατάσταση του συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή τη

δήλωση αποτελεσμάτων της εταιρείας, κοινοπραξίας κ.λ.π. αλλά και η περιοδική εκκαθάριση Φ.Π.Α., θα πρέπει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων να καταχωρούνται τα «τεκμαρτά» έσοδα από αυτοπαραδόσεις κ.λ.π. και στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου (δίμηνο) να γίνεται λογιστική μείωση των αγορών εμπορεύσιμων ή πάγιων στοιχείων και του αντίστοιχου Φ.Π.Α. και αύξηση των γενικών εξόδων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. κατά την αξία των αυτοπαραδόσεων προσαυξημένη με Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει.

Με τη διαδικασία αυτή επιτυγχάνονται τα ακόλουθα:

- Μειώνεται το ύψος των αγορών εμπορεύσιμων ή πάγιων στοιχείων κατά το ποσό των αγαθών ή υπηρεσιών που διατέθηκαν για σκοπούς που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αλλά δίνουν δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης στη φορολογία εισοδήματος.
- Εμφανίζονται τα πραγματικά γενικά έξοδα της επιχείρησης που αναγνωρίζονται για έκπτωση στη φορολογία εισοδήματος, είτε για το λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος είτε για απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.
- Επιτυγχάνεται η ίση φορολογική μεταχείριση από την άποψη του Φ.Π.Α. των επιχειρήσεων που αναγκάζουν αγαθά και τα αναλίσκουν σε δραστηριότητα που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και των επιχειρήσεων που παράγουν ή εμπορεύονται αγαθά τα οποία παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. εμπόριο ποτών) αλλά μέρος αυτών το χρησιμοποιούν για πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (π.χ. για δεξίωση του προσωπικού).

Στην πρώτη περίπτωση ο επιτηδευματίας κατέβαλε για την αγορά ποτών αξίας 100.000 δρχ. που διέθεσε για τη δεξίωση και φόρο 18.000 δρχ. τον οποίον δεν εξέπεσε από το φόρο εκροών. Την αξία των ποτών εμφάνισε (μαζί με το Φ.Π.Α.) δηλαδή 118.000 δρχ. στην στήλη των γενικών εξόδων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Στη δεύτερη περίπτωση ο επιτηδευματίας έμπορος (ή ο παραγωγός) ποτών αξίας 100.000 δρχ. όπως είχε δικαίωμα εξέπεσε το Φ.Π.Α. εισροών 18.000 δρχ. από το φόρο εκροών του, γιατί αφορούσε εμπόρευμα (ή πρώτες ύλες). Από τη στιγμή όμως που διέθετε τα ποτά αυτά για τη δεξίωση, δηλαδή για πράξη που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, θα πρέπει, για να τεθεί σε ίση μοίρα με τον πρώτο επιτηδευματία να αποδώσει στη δημόσιο το Φ.Π.Α. που εξέτασε κατά την αγορά των ποτών. Για την περίπτωση αυτή δημιουργεί τεκμαρτό έσοδο (αυτοπαραδόση) με συντελεστή Φ.Π.Α. και ποσό αντίστοιχο εκείνου που εξέπεσε κατά την απόκτηση των ποτών ή των πρώτων υλών που χρειάστηκαν για την παραγωγή τους, με αντίστοιχη καταχώρηση της αξίας αυτής (και του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα γενικά έξοδα) χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Ταυτόχρονα πρέπει να μειώσει κατά 100.000 δρχ. την αξία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών.

Σε ό,τι αφορά την αντιμετώπιση των αυτοπαραδόσεων κατά τη μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων και έκδοση των στοιχείων, υπάρχουν άπειροι τρόποι οι οποίοι συνδέονται με τη φιλοσοφία κατάρτισης του προγράμματος. Ενδεικτικά αναφέρονται οι ακόλουθες ειδικές παρατηρήσεις:

- Κατά τη θεώρηση στη Δ.Ο.Υ. του μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης για έκδοση των στοιχείων, θα πρέπει να αναφέρεται στο σημείωμα θεώρησης ότι θα πραγματοποιηθεί και για την έκδοση στοιχείων αυτοπαραδόσεως, κατά δε την έκδοσή του από την εκτυπωτή να αναγράφεται ο τίτλος του στοιχείου «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ κ.λ.π.» και να ακολουθείται ειδική ενιαία αρίθμηση για το στοιχείο αυτό.

Με τη διάταξη της παραγ. 13 αρθ. 43 Ν. 2214/94, παρασχέθηκε η ευχέρεια στον επιτηδευματία να εκδίδει, αντί της απόδειξης αυτής άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ. (π.χ. τιμολόγιο, απόδειξη παροχής υπηρεσιών, φορτωτική κ.λ.π.) εφόσον κατά την έκδοση αναγράφεται η ένδειξη «Απόδειξη αυτοπαραδόσεως».

- Μπορεί με κατάλληλο προγραμματισμό και ανάλογη εντολή κατά τη μηχανογραφική έκδοση του στοιχείου αυτοπαραδόσεως, να ενημερώνονται οι στήλες των τεκμαρτών εσόδων (αυτοπαραδόσεως) και του Φ.Π.Α. εκρών που αντιστοιχεί σε αυτά και ταυτόχρονα η στήλη των γενικών εξόδων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. με το άθροισμα της αξίας και του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτή. Θα πρέπει όμως να υπάρχει ειδική ένδειξη σε ότι αφορά το είδος της αυτοπαραδόσεως για ανάλογη πληροφόρηση (π.χ. εμπορεύματα, υπηρεσίες, πρώτες ύλες, πάγια στοιχεία κ.λ.π.). Η ισόποση μείωση της αξίας αγορών εμπορεύσιμων αγαθών, πρώτων υλών ή υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για αυτοπαραδόσεις μπορεί να επιτυγχάνεται αυτόματα (ταυτόχρονα) με την πληκτρολόγηση του στοιχείου αυτοπαραδόσεως ή να υπολογίζεται αφαιρετικά κατά τη σύνταξη της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- Μπορεί να υπάρχει μια ενιαία στήλη αυτοπαραδόσεως στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και η ανάλυση κατ' είδος αυτοπαραδόσεως και κατά συντελεστή Φ.Π.Α. να γίνεται σε αθεώρητο ή όχι μηχανογραφικό χαρτί, όπως και οι άλλες αναλύσεις.

Συγκεντρωτική καταχώρηση ημερήσιων εσόδων. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγ. 3 αρθ. 6, τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά,

μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Αν π.χ. η επιχείρηση που ασχολείται μόνο με πώληση εμπορευμάτων, σε μια ημέρα έκδωσε τις αποδείξεις λιανικής πώλησης α/α 879 - 940 με αξία 80.000 δρχ. με Φ.Π.Α. προς 8% 6.400 δρχ. και 20.000 δρχ. με Φ.Π.Α. 18% 3.600 δρχ. Τιμολόγια πώλησης σειρά Α α/α 2.650 - 2.681 με αξία 50.000 δρχ. με Φ.Π.Α. 8% 4.000 δρχ. 100.000 δρχ με Φ.Π.Α. 18% 18.000 δρχ. και 100.000 δρχ. χωρίς Φ.Π.Α. και Τιμολόγια πώλησης σειρά Β α/α 982 - 987 με αξία 30.000 με Φ.Π.Α. 8% 2.400 δρχ. και 70.000 δρχ. με Φ.Π.Α. 18% 12.600 δρχ. , δεν έχει υποχρέωση αναλυτικής καταχώρησης στο σκέλος των εσόδων καθεμιάς από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή καθενός των τιμολογίων πώλησης. Η ημερήσια καταχώρηση των παραπάνω πράξεων και του Φ.Π.Α. θα γίνει σε τρεις οριζόντιες γραμμές του βιβλίου, με τα συνολικά ποσά κάθε είδους και σειρά στοιχείων

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΣΟΔΑ	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ
20-1-96	Αποδ. Λιαν. Πωλ. 879 - 940	100.000	10.000
20-1-96	Τιμολόγιο Πωλ. Α. 2.650 - 2.681	250.000	22.000
22-1-96	Τιμολ. Πωλ. Β. 982 - 987	100.000	15.000
		450.000	47.000

Δαπάνες για αγορά αγαθών: Οι δαπάνες πρέπει υποχρεωτικά να διακρίνονται με στήλες κατά βασικές κατηγορίες, ανάλογα με τον προορισμό τους όπως: για μεταπώληση (εμπορεύματα), πρώτες ύλες (για παραγωγή προϊόντων), για λήψη υπηρεσιών, για γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. Σαν δαπάνες για λοιπές πράξεις θεωρούνται π.χ. οι επενδύσεις σε χρεόγραφα και κάθε άλλη δαπάνη η οποία δεν εντάσσεται στις επώνυμες δαπάνες που αναφέρονται στο εδαφ. γ πργ. 1 αρθ. 6.

Εφόσον ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα λογιστικής εξαγωγής του αποτελέσματος από βιβλίο Εσόδων - Εξόδων (παροχή υπηρεσιών, ελεύθεροι επαγγελματίες), μπορεί στη στήλη των δαπανών, να καταχωρεί τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π. Και οι εγγραφές αυτές πρέπει να ενταχθούν στις «λοιπές πράξεις».

Ταυτόχρονα, με την καταχώρηση των πραγματικών αξιών αγορών, πρέπει να ενημερώνονται και οι ειδικές στήλες με τις φορολογητέες αξίες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και τις πλασματικές αξίες εισαγωγών από τρίτες χώρες, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Οι επιστροφές και εκπτώσεις τόσο επί των εσόδων όσο και επί των δαπανών. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 οι επιστροφές και εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με την έκδοση ιδιαίτερου φορολογικού στοιχείου (πιστωτικού

τιμολογίου ή απόδειξη επιστροφής), μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις στήλες στις οποίες αφορούν).

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις. Σαν παρακολούθηση, σε ξεχωριστές στήλες του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις παραπάνω πράξεις, θεωρείται η, με ιδιαίτερες στήλες, παρακολούθηση του φόρου εκροών (επί των εσόδων) και εισροών (επί των δαπανών). Η παρακολούθηση μπορεί να γίνεται, είτε με ιδιαίτερη στήλη στο σκέλος του φόρου εκροών και άλλη στο σκέλος εξόδων του φόρου εισροών, είτε με δύο στήλες σε μορφή λογαριασμού (χρέωση - πίστωση) κατά ημερολογιακή τάξη και σε αντιστοιχία με την οικονομική πράξη που αφορά. Δηλαδή σε κάθε πώληση (ή συγκεντρωτική ημερήσια καταχώρηση πωλήσεων) ή αγορά αγαθού, στην ίδια οριζόντια γραμμή στην οποία καταχωρείται το ποσό εσόδου ή της δαπάνης, θα πρέπει, κατ' αντιστοιχία στις ειδικές στήλες να παρακολουθείται και ο Φ.Π.Α. εκροών και εισροών. Για τις ανάγκες της δήλωσης Φ.Π.Α. απαιτείται ανάλυση του Φ.Π.Α. κατά συντελεστή. Ο έλεγχος της ακρίβειας του συνολικού ποσού Φ.Π.Α. γίνεται από τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με βάση την ανάλυση των πραγματικών ή φορολογητέων και πλασματικών αξιών κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (Πολλαπλασιασμός των αξιών με το συντελεστή Φ.Π.Α. της στήλης).

Στη στήλη του φόρου εισροών καταχωρείται ο φόρος για τον οποίο παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα πρέπει να καταχωρείται σαν γενικό έξοδο της επιχείρησης, όπως και τα λοιπά γενικά έξοδα που βαρύνουν τη χρήση. Εφόσον πρόκειται για Φ.Π.Α. γενικών εξόδων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, ο Φ.Π.Α. καταχωρείται στη στήλη των γενικών εξόδων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Σοβαρή θεωρητική αμφισβήτηση έχει δημιουργηθεί σχετικά με την τύχη του Φ.Π.Α. εισροών των πάγιων στοιχείων, εφόσον τα είδη αυτά δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου π.χ. αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων ή αυτοπαράδοση παγίων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ιδιαίτερα δε στην περίπτωση που από το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων παρέχεται η δυνατότητα λογιστικής εξαγωγής του αποτελέσματος (παροχή υπηρεσιών υπό προϋποθέσεις).

Το θέμα ανάγεται στο εάν ο Φ.Π.Α. θα ενσωματωθεί στο κόστος του αυτοκινήτου, επαυξάνοντας την τιμή κτήσης οπότε και θα αποσβένεται τμηματικά και ταυτόχρονα με την αξία του ή θα εκπέσει κατά το χρόνο αγοράς του αυτοκινήτου σαν γενικό έξοδο και θα μειώσει εφάπαξ τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής. Στην περίπτωση αυτή το λόγο έχουν οι διατάξεις φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα αυτή που αναφέρει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εκπίπτουν «...τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από

την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους». Η διάταξη είναι σαφής και δεν επιδέχεται αμφισβήτηση ούτε η ερμηνεία της σχετίζεται με οποιαδήποτε διάταξη του Φ.Π.Α. Για παρόμοιο θέμα, δηλαδή για την έκπτωση του φόρου μεταβίβασης ακινήτου που βαρύνει τον αγοραστή του ακινήτου, τόσο η νομολογία του Σ.τ.Ε. όσο και η διοίκηση, έχουν αποφανθεί ότι ο Φ.Μ.Α. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η αγορά και δεν βαρύνει την αξία κτήσης του. Τα έξοδα κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Κατά συνέπεια σφάλλουν οι ερμηνευτές του Φ.Π.Α. οι οποίοι υποστηρίζουν ότι ο Φ.Π.Α. αγοράς παγίου στοιχείου χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, επαυξάνει την τιμή κτήσης τους.

Παράδειγμα:

Αγορά επιβατικού αυτοκινήτου 8 θέσεων αντί ποσού 5.000.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 900.000 δρχ. (5.000 X 18%)

Η σωστή εγγραφή στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων είναι:

Στήλη πάγιων στοιχείων 5.000.000

Στήλη γενικών εξόδων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. 900.000

Με την ευκαιρία αυτή πρέπει να επισημανθούν τα ακόλουθα: Η δημοσιονομική πολιτική ενός κράτους (στην οποία εντάσσεται και η φορολογική νομοθεσία) διαμορφώνεται λαμβάνοντας υπόψη κοινωνικές, ιδιωτικοοικονομικές, αναπτυξιακές, οικονομικές κ.λ.π. αναγκαιότητες. Η παραπάνω διάταξη που δέχεται την έκπτωση των φόρων που βαρύνουν την επιχείρηση, δεν τέθηκε από το νομοθέτη χωρίς να εξετάσει τις επιπτώσεις και παρά τις αντίθετες απόψεις διατηρείται επί δεκαετίες.

Οι επικριτές της διάταξης αυτής, που κατά τα άλλα είναι έγκριτοι επιστήμονες, έχουν ξεχάσει, χωρίς αμφιβολία, το γεγονός ότι η λογιστική επιστήμη αποτελεί ένα "εργαλείο» για την παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης μιας οικονομικής μονάδας και όχι αυτοσκοπό.

Ο διαχωρισμός, επί λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών, του Φ.Π.Α. εκροών που εμπεριέχεται στην τιμή πώλησης (ή της υπηρεσίας), ενόψει της υποχρέωσης που επιβάλλεται από το άρθρο 72 της Αγορανομικής διάταξης 14/11-5-89, για αναγραφή στους τιμοκαταλόγους ή τις πινακίδες, της τιμής με ενσωματωμένο το Φ.Π.Α. επιτυγχάνεται με την υποχρέωση που θεσπίζεται από την πργ. 2 αρθ. 13 Κ.Β.Σ. για αναγραφή στην Α.Λ.Π. της αξίας πώλησης της τελευταίας περιόδου της παραγ. 3 αρθ. 6 με την οποία ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου Α». Όπως είναι γνωστό το ημερήσιο ανακεφαλαιωτικό δελτίο «Ζ» της

ταμειακής μηχανής, αναγράφει τα σύνολα των ημερήσιων λιανικών πωλήσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α., διαχωρίζοντας αυτόματα (με εσωτερική αφαίρεση) το τίμημα πώλησης των αγαθών και το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτές.

Κατά συνέπεια, η αναγραφή σε ημερήσια βάση με ένα ποσό καθεμιάς από τις κατηγορίες λιανικών πωλήσεων (ή παροχής υπηρεσιών) καθεμιάς από τις κατηγορίες λιανικών πωλήσεων (ή παροχής υπηρεσιών) κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και του λιανικού ποσού Φ.Π.Α. που αναλογεί στις λιανικές πωλήσεις, καλύπτει τις απαιτήσεις του νομοθέτη. Αποκλείεται δε η δυνατότητα καταχώρησης του διαχωρισμού αυτού σε μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα (εβδομαδιαία, μηνιαία ή διμηνιαία).

Άλλα αναλυτικά στοιχεία για κάλυψη φορολογικών αναγκών. Με τη διάταξη της παραγ. 2 αρθ. 6 ορίζεται ότι το ποσό κάθε πράξης, από αυτές που αναφέρονται πιο πάνω, πρέπει να αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος και το Φ.Π.Α.

Με τη διάταξη αυτή δημιουργείται η πρόσθετη υποχρέωση για ανάλυση των ποσών των υποχρεωτικών στηλών σε καταστάσεις ή η διάσπασή τους σε στήλες τόσες είναι οι ανάγκες για την κάλυψη των φορολογικών αναγκών μεταξύ των οποίων η παροχή πληροφοριών για την εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων των διάφορων φορολογιών.

Βασική υποχρέωση που ανακύπτει είναι η διάσπαση κάθε ξεχωριστής στήλης εσόδου (πώληση εμπορευμάτων, πώληση προϊόντων, πώληση πρώτων υλών, παροχή υπηρεσιών) σε στήλες ανάλογες με εκείνες των απαιτήσεων του Φ.Π.Α. ως και αντίστοιχες στήλες για τα έσοδα καθεμιάς των κατηγοριών αυτών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Υποχρέωση για παρόμοια ανάλυση υφίσταται και για τις δαπάνες.

ενόψει του ότι από την ίδια διάταξη παρέχεται η ευχέρεια σύνταξης των αναλύσεων αυτών μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των δηλώσεων του Φ.Π.Α. (20ήμερο μετά τη λήξη του δίμηνου για τους υπόχρεους της δεύτερης κατηγορίας), πρέπει να γίνει δεκτό ότι και στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων ισχύει η ίδια προθεσμία, άσχετα αν οι καταστάσεις συντάσσονται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

Ερώτημα δημιουργείται για τη μορφή που θα έχουν οι αναλύσεις ή καταστάσεις. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρ. 19 του Κ.Β.Σ. υπόκεινται σε θεώρηση οι καταστάσεις που υποκαθιστούν ή αναλύουν τα βιβλία του κώδικα αυτού, εκτός από τις καταστάσεις των άρθρων 5 και 6 οι οποίες εξαιρούνται από την υποχρέωση θεώρησής τους. Κατά συνέπεια οι καταστάσεις αυτές, αν και υποκαθιστούν αναλυτικές καταχωρήσεις σε βιβλία, δεν υπόκεινται σε θεώρηση.

Ο νομοθέτης με τη διατύπωση «αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες» του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις», με σαφήνεια εκφράζει τη βούλησή του για αναλυτική καταχώρηση καθενός ποσού σε αντιστοιχία με καθεμιά από τις εγγραφές του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, για να είναι ευχερής η σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και ο έλεγχός τους. Διαφορετικά δεν θα απαιτούσε ανάλυση σε ιδιαίτερες στήλες ή σε καταστάσεις, οι οποίες προϋποθέτουν αναλυτικές καταχωρήσεις, αλλά ανάλυση, μόνο των περιοδικών συνόλων των υποχρεωτικών στηλών.

Η αναλυτική καταχώρηση σε κατάσταση γίνεται με αντιστοιχία προς τις εγγραφές του σκέλους των εσόδων. Αν οι εγγραφές έχουν γίνει με χωριστή καταχώρηση καθενός τιμολογίου και η ανάλυση των εσόδων, κατά συντελεστή Φ.Π.Α., θα γίνει κατά τιμολόγιο. Αν οι εγγραφές έχουν γίνει συγκεντρωτικά, με καταχώρηση, του πρώτου και του τελευταίου αριθμού κάθε είδους και σειράς στοιχείων που εκδόθηκε την ίδια ημέρα και του συνολικού ημερήσιου ποσού ακαθάριστων εσόδων που προέκυψαν από τα στοιχεία αυτά και του ποσού Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα έσοδα αυτά, η αναλυτική καταχώρηση κατά συντελεστή φόρου, θα γίνει για το ποσό των ημερήσιων συνολικών ακαθάριστων εσόδων.

Με βάση τα παραπάνω, η αναλυτική καταχώρηση σε κατάσταση, πρέπει να πάρει την ακόλουθη μορφή, σε σχέση με το παράδειγμα που αναφέρεται παραπάνω στη συγκεντρωτική καταχώρηση των ημερήσιων εσόδων:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ	ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α			Φ.Π.Α
			8%	18%	ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α	
20-1-96	100.000		80.000	20.000	-	10.000
20-1-96	250.000		50.000	100.000	100.000	22.000
20-1-96	100.000		30.000	70.000	-	15.000
	450.000		160.000	190.000	100.000	47.000

Μια άλλη υποχρέωση θεσπίζονται για την παρακολούθηση του πενταετούς διακανονισμού του Φ.Π.Α. παγίων στοιχείων. Η υποχρέωση αυτή δεν αφορά τα πάγια στοιχεία για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Με το άρθρο 6 του Κ.Β.Σ. επιβάλλεται η υποχρέωση χωριστής παρακολούθησης της αξίας αγοράς των παγίων στοιχείων και του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία τους. Η παρακολούθηση αυτή μπορεί να γίνει, είτε με ιδιαίτερες στήλες, είτε σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων και χωριστά από τις άλλες πληροφορίες που απαιτούν οι διατάξεις της παραγ. 4 του άρθρου αυτού.

Πέρα όμως από τις παραπάνω αναλύσεις, που είναι απαραίτητες για τη σύνταξη αλλά και τον έλεγχο των δηλώσεων Φ.Π.Α. υπάρχουν και άλλες υποχρεώσεις για την κάλυψη των αναγκών των άλλων φορολογικών αντικειμένων. Ειδικότερα:

α) Με το άρθρο 6 του Κ.Β.Σ. επιβάλλεται η παρακολούθηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, των εσόδων και εξόδων που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτων. Σημειώνεται ότι τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή του λήπτη (έξοδα για λογαριασμό τρίτων), δεν περιλαμβάνονται στο Φ.Π.Α. που οφείλει εφόσον: 1) έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία και 2) τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό της δαπάνης και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

ενόψει του ότι στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων δεν τηρούνται ειδικοί λογαριασμοί, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται στην ιδιαίτερη στήλη των εξόδων για λογαριασμό τρίτων.

β) Στο εν λόγω άρθρο του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων παρακολουθείται η αξία αγοράς των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. Η καταχώρηση αυτή μπορεί, σε ότι αφορά τις αποσβέσεις των παγίων, να γίνει στη στήλη των λοιπών πράξεων του σκέλους δαπανών. Για την παρακολούθηση των πληροφοριών αυτών μπορεί να τηρείται θεωρημένο βιβλίο μητρώου παγίων ή με κατάλληλο προγραμματισμό να εκτυπώνεται, κάθε χρόνο, μετά την εκτύπωση των συναλλαγών του τελευταίου μήνα και η κατάσταση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, των αποσβέσεων και της αναπόσβεστης αξίας καθενός από αυτά.

γ) Οι καταθέσεις και αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους. (Η διάταξη αυτή εξυπηρετεί το έλεγχο των τελών χαρτοσήμου και την εφαρμογή των τεκμηρίων διαβίωσης).

Πρέπει να σημειωθεί, ότι πέρα από γεγονός ότι επιβάλλεται η ανάλυση σε ιδιαίτερες στήλες ή καταστάσεις των αναγκαίων πληροφοριών για κάλυψη των περιπτώσεων φορολογιών, θεσπίζονται και άλλες υποχρεώσεις για καταχώρηση, σε ιδιαίτερο χώρο ή στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, άλλων πληροφοριών, οι οποίες καλύπτονται από τα προγράμματα Η/Υ που κυκλοφορούν στην αγορά.

Οι παραπάνω αναλύσεις δεν απαιτούνται εφόσον προκύπτουν από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου (π.χ. από ιδιαίτερες στήλες). Ευνόητο είναι ότι η χρησιμοποίηση της δυνατότητας καταχώρησης στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου των παραπάνω αναλύσεων, αφορά μόνο το χειρόγραφο σύστημα. Κατά συνέπεια στη μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου, η καταχώρηση των συναλλαγών αυτών μπορεί να γίνεται - κατά περίπτωση - είτε κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους είτε στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου (π.χ. δίμηνο για το Φ.Π.Α. ή μήνας για το χαρτόσημο κ.λ.π.) και να περιλαμβάνει, για διευκόλυνση του ελέγχου, τόσο τα προοδευτικά αθροίσματα μέχρι το τέλος της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, όσο και τις αναλύσεις (κίνηση) της τρέχουσας φορολογικής περιόδου (δίμηνο).

Όπως αναφέρεται παραπάνω ένα σοβαρό πρόβλημα που ανέκυψε για όσους τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ήταν και η ανάγκη δημιουργίας πολλών στηλών στα βιβλία Αγορών ή Εσόδων - Εξόδων, σε τρόπο ώστε να καθίσταται δυνατή η λήψη των αναγκαίων πληροφοριών για τη σύνταξη, τόσο των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. όσο και των δηλώσεων των λοιπών φορολογιών.

Και για μεν τα χειρόγραφα βιβλία το πρόβλημα, με όλες τις αδυναμίες ξεπερνιέται αν χρησιμοποιηθεί σαν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων κ.λ.π., το ημερολόγιο διαφόρων πράξεων αμερικανικού τύπου, το οποίο περιέχει γραμμογράφηση με πολλαπλές στήλες.

Για τα μηχανογραφικά όμως έντυπα δημιουργείται σοβαρό τεχνικό πρόβλημα, γιατί η χωρητικότητα σε χαρακτήρες (σε πλάτος) του μηχανογραφικού χαρτιού στους συνήθεις εκτυπωτές είναι περιορισμένη και πολλές φορές δεν επαρκεί για την ανάπτυξη έστω και του ενός σκέλους του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων.

Τέλος πρέπει να επισημανθεί η υποχρέωση που ανακύπτει για το διαχωρισμό στο έντυπο Ε3 (το οποίο συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος) των ακαθάριστων εσόδων κατά συντελεστή καθαρού κέρδους. Και η δυσκολία αυτή έχει ξεπεράσει με ορισμένα προγράμματα Η/Υ, τα οποία παίρνουν σαν βάση το διαχωρισμό των ακαθάριστων εσόδων κατά την πληκτρολόγηση των εσόδων στην ταμειακή μηχανή. Οι συνήθεις ταμειακές μηχανές, έχουν τουλάχιστον οκτώ αθροιστές. Με το διαχωρισμό των εσόδων κατά τμήματα ή ομάδες ειδών που υπάγονται σε κοινό συντελεστή καθαρού κέρδους (στον οποίο αντιστοιχεί ένας αθροιστής) και τον συνδυασμό με τους συντελεστές Φ.Π.Α. μπορεί ο λογιστής να έχει με το ημερήσιο δελτίο «Ζ» πληροφορίες για τις αναλύσεις των λιανικών πωλήσεων τόσο κατά συντελεστή Κ.Κ. όσο και κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Αν η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται από το ημερήσιο δελτίο «Ζ» πρέπει να ζητείται παροχή των πληροφοριών στα βιβλία. Η εκτύπωση στο δελτίο «Χ» της ένδειξης «Παράνομη απόδειξη» δεν ασκεί επίδραση στο κύρος της εγγραφής γιατί αναφέρεται στη μη χρησιμοποίηση σε συναλλαγές με τρίτους.

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η τήρηση του σκέλους εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων διέπεται από τρεις βασικές διακρίσεις δηλαδή: α) Την ύπαρξη και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, β) την εισαγωγή αγαθών από μη κοινοτικές χώρες, γ) την ενέργεια συναλλαγών αποκλειστικά στον Ελλαδικό χώρο (με διάκριση σε πράξεις που αφορούν τα νησιά με μειωμένο συντελεστή και τη λοιπή Ελλάδα) και δ) την τήρηση του από ελεύθερους επαγγελματίες. Ανάλογα με το είδος των συναλλαγών διαμορφώνονται και οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία σε ότι αφορά την ανάπτυξη σηλών με τις οποίες θα παρέχονται, εκτός από τις πληροφορίες για τη φορολογία εισοδήματος και οι αναγκαίες πληροφορίες για τη σύνταξη των δηλώσεων Φ.Π.Α. (περιοδικών και εκκαθαριστικής).

Κατά την εισαγωγή αγαθών από κοινοτικές χώρες ο Φ.Π.Α. εισροών δεν υπολογίζεται στις πραγματικές αξίες αλλά στις φορολογητέες, οι οποίες διαμορφώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1642/86. Επίσης κατά την εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες (εκτός της κοινότητας), ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στις πλασματικές αξίες, που διαμορφώνονται στο τελωνείο. Και στις δύο περιπτώσεις οι αξίες αυτές (φορολογητέες - πλασματικές) διαφέρουν από τις πραγματικές. Συνέπεια του διαχωρισμού αυτού είναι ότι με στήλες του σκέλους εξόδων, πρέπει να παρακολουθούνται οι πραγματικές αξίες, χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α., οι δε φορολογητέες και πλασματικές αξίες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων με συναλλαγές αποκλειστικά μέσα στην Ελλάδα

Στην περίπτωση αυτή, στο σκέλος εξόδων θα υπάρχει ανάλυση με τις ακόλουθες διακρίσεις στηλών:

Ξεκινώντας από το σκέλος εξόδων, που καλύπτουν και τις απαιτήσεις των υπόχρεων της πρώτης κατηγορίας, διαπιστώνεται ότι, αναφύονται οι ακόλουθες υποχρεώσεις σε στήλες για μια επιχείρηση που συγκεντρώνει τις συνήθεις στήλες σε περίπτωση που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται στα νησιά):

1. Αγορές εμπορευμάτων χωρίς Φ.Π.Α.
2. Αγορές εμπορευμάτων με συντελεστή 4% (ή και 3%)
3. Αγορές εμπορευμάτων με συντελεστή 8% (ή και 6%)
4. Αγορές εμπορευμάτων με συντελεστή 18% (ή και 13%)
5. Αγορές πρώτων υλών χωρίς Φ.Π.Α.
6. Αγορές πρώτων υλών με συντελεστή 4% (ή και 3%)
7. Αγορές πρώτων υλών με συντελεστή 8% (ή και 6%)
8. Αγορές πρώτων υλών με συντελεστή 18% (ή και 13%)
9. Λήψη υπηρεσιών χωρίς Φ.Π.Α,
10. Λήψη υπηρεσιών με συντελεστή 4% (ή και 3%)
11. Λήψη υπηρεσιών με συντελεστή 8% (ή και 6%)
12. Λήψη υπηρεσιών με συντελεστή 18% (ή και 13%)
13. Γενικά έξοδα χωρίς Φ.Π.Α. ή με Φ.Π.Α. που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης
14. Γενικά έξοδα με Φ.Π.Α. (με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.)
15. Αγορά παγίων στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. ή με Φ.Π.Α. που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.
16. Αγορά παγίων στοιχείων με Φ.Π.Α. 8% (ή και 6%)
17. Αγορά παγίων στοιχείων με Φ.Π.Α. 18% (ή και 13%)
18. Φ.Π.Α. εισροών εμπορεύσιμων αγαθών
19. Φ.Π.Α. εισροών γενικών εξόδων
20. Φ.Π.Α. εισροών παγίων στοιχείων
21. Πληρωτέες για εξόφληση ή χορήγηση δανείων ή αναλήψεις κεφαλαίων.

Αν κάποιος, επιτηδευματίας πραγματοποιεί συναλλαγές μόνο στη χώρα μας και χρειασθεί να χρησιμοποιήσει ένα μεγάλο αριθμό των παραπάνω στηλών, τότε υπερκαλύπτονται μόνο με το σκέλος εξόδων, το πλάτος του χαρτιού για ένα εκτυπωτή των 15 ιντσών. Ακόμα μεγαλύτερη γίνεται η δυσχέρεια με την αναγκαία προσθήκη των στηλών με περιεχόμενο την ημερομηνία λήψης ή έκδοσης του στοιχείου, είδους του παραστατικού, αριθμού παραστατικού και της αιτιολογίας. Οι περισσότεροι - αν μη η ολότητα - των εκτυπωτών που κυκλοφορούν στην αγορά, δέχονται μηχανογραφικό χαρτί πλάτους 10 ή 15 ιντσών. Το μηχανογραφικό χαρτί 15 ιντσών δέχεται στο πλάτος του 220 περίπου χαρακτήρες σε σμίκρυνση μαζί με τα ενδιάμεσα διαχωριστικά διαστήματα.

Αν ληφθεί υπόψη ότι απαιτούνται 45 - 50 χαρακτήρες για τις ενδείξεις της ημερομηνίας, του είδους του παραστατικού, του αριθμού της αιτιολογίας και των ενδιάμεσων κενών διαστημάτων για τις διαχωριστικές κάθετες γραμμές, απομένουν 150 - 180 περίπου χαρακτήρες και μόνο 21 στήλες.

Αν αφαιρεθούν από τους χαρακτήρες αυτούς τα διαχωριστικά διαστήματα, απομένει ανεπαρκές διάστημα για την καταχώρηση των αξιών και του φόρου των 21 στηλών δηλ. 5,5 - 6 χαρακτήρες ανά στήλη που σημαίνει δυνατότητα καταχώρησης ποσών μόνο μέχρι δεκάδων χιλιάδων δραχμών (99.999 = 6 χαρακτήρες) σε κάθε στήλη.

Ευνόητο είναι ότι με τις δυνατότητες αυτές η τήρηση του σκέλους δαπανών είναι ανέφικτη σε πλήρη ανάπτυξη. (Για τις εκπτώσεις - επιστροφές το θέμα επιλύεται από τον Κ.Β.Σ. με τη δυνατότητα που παρέχει, της αφαιρετικής δηλαδή καταχώρησης των εκπτώσεων - επιστροφών στις στήλες που αντίστοιχα αφορούν δηλ. αν παρέχεται έκπτωση σε αγορά εμπορευμάτων σε συντελεστή 18%, η έκπτωση αυτή θα καταχωρηθεί αφαιρετικά από τη στήλη αγορών εμπορευμάτων με συντελεστή 18% ο δε Φ.Π.Α. θα καταχωρηθεί επίσης αφαιρετικά από τη στήλη του Φ.Π.Α. εισροών εμπορευσίμων αγαθών).

Επόμενο είναι, στις περιπτώσεις αυτές, το άθροισμα κάθε στήλης να εμφανίζει το αλγεβρικό άθροισμα αξιών αγορών και εκπτώσεων - επιστροφών αγορών και του Φ.Π.Α. Ο έλεγχος της ακρίβειας των αλγεβρικών αθροισμάτων των στηλών που μεταφέρονται στις φορολογικές δηλώσεις είναι έργο των φοροτεχνικών ελεγκτών. Υπάρχει βέβαια στη μηχανογράφηση η δυνατότητα, με κατάλληλο προγραμματισμό, το άθροισμα κάθε στήλης να εμφανίζει με ένα ποσό τις θετικές αξίες (π.χ. αγορές εμπορεύσιμων αγαθών με 18%) και κάτω από αυτό, άλλο ποσό να εμφανίζει το άθροισμα των αρνητικών ποσών (εκπτώσεων - επιστροφών και του αντίστοιχου Φ.Π.Α.) με αρνητικές αξίες. Αλλά και πάλι δεν εξυπηρετούνται οι απαιτήσεις του Κ.Β.Σ. (ανάλυση των εσόδων από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, πωλήσεις και έξοδα για λογαριασμό τρίτων, καταθέσεις και αναλήψεις κεφαλαίων, δανείων που χορηγούνται και λαμβάνονται ως και μερικές ή ολικές εξοφλήσεις τους, ανάλυση εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, ενοίκια, κ.τ.λ.).

Πρέπει να σημειωθεί ότι ορισμένα προγράμματα παρέχουν τη δυνατότητα σε κάθετη απεικόνιση (δηλαδή όχι σε οριζόντια με κάθετες στήλες) να εμφανίζουν πολλές πληροφορίες και αναλύσεις. Στην περίπτωση όμως αυτή, η τήρηση των βιβλίων Αγορών ή Εσόδων - Εξόδων, αν και εκφεύγει του παραδοσιακού τρόπου τήρησής τους, δεν δημιουργεί αδυναμία φοροτεχνικού ελέγχου (εφόσον περιλαμβάνει όλες τις αναλυτικές πληροφορίες).

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στις περισσότερες περιπτώσεις, η εκτύπωση των σκελών Εσόδων και Εξόδων σε μία μηχανογραφική σελίδα είναι αδύνατη, γιατί η σελίδα με βία καλύπτει τις ανάγκες του ενός από τα σκέλη αυτά.

Οι μηχανογράφοι και οι χρήστες, για να ξεπεράσουν τις τεχνικές αυτές αδυναμίες εφαρμόζουν διάφορες λογιστικές λύσεις (τεχνάσματα)

Ορισμένα προγράμματα εκτυπώνουν, σε μια σελίδα του μηχανογραφικού εντύπου τα έσοδα και συνέχεια στην επόμενη σελίδα τα έξοδα μιας περιόδου (μήνας - δίμηνο, κ.λ.π.)

Άλλα προγράμματα εκτυπώνουν, σε όσες σελίδες χρειασθεί, τα έσοδα και ακολουθεί η εκτύπωση των εξόδων της ίδιας περιόδου σε επόμενες σελίδες.

Σε άλλες περιπτώσεις, που απαιτείται η ύπαρξη πολλών στηλών για τη λεπτομερή τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων χρησιμοποιούνται δύο προγράμματα Εσόδων - Εξόδων. Ένα για τα έσοδα και άλλο για τα έξοδα. Το πρόγραμμα για τα έσοδα χαρακτηρίζεται σαν πρόγραμμα εικονικής επιχείρησης Α και το πρόγραμμα για τα έξοδα σαν πρόγραμμα εικονικής επιχείρησης Β. Κατά την εκτύπωση του μηχανογραφικού βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, το οποίο είναι ενιαίο και έχει θεωρηθεί με τα πραγματικά στοιχεία της επιχείρησης, ο χρήστης, για την εκτύπωση του σκέλους εσόδων, χρησιμοποιεί το πρόγραμμα της επιχείρησης Α, όταν δε τελειώνει η έκπτωση του σκέλους αυτού, συνεχίζει την εκτύπωση των δαπανών, στο ίδιο χαρτί, χρησιμοποιώντας το πρόγραμμα της επιχείρησης Β. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να συνδέονται τα πληροφοριακά στοιχεία των δύο εικονικών επιχειρήσεων σε τρόπο ώστε να καθίσταται εφικτή η μηχανογραφική εκτύπωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. και η σύνταξη της ετήσιας κατάστασης που υποβάλλεται στο ΚΕΠΥΟ, για διασταύρωση των στοιχείων.

Όλες αυτές οι λύσεις είναι νόμιμες, εφόσον παρέχουν τις πληροφορίες που απαιτούν τα άρθρα 5 και 6 του Κώδικα. Ακόμη νόμιμη είναι η τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, εφόσον εκτυπώνονται σε αυτό οι βασικές πληροφορίες, στο τέλος δε της περιόδου (μήνας - δίμηνο - τρίμηνο) εκτυπώνεται ανάλυση των Εσόδων - Εξόδων - φόρου, κ.λ.π. σύμφωνα με τις απαιτήσεις του κώδικα και των λοιπών φορολογιών. Το Υπ. Οικονομικών έχει αποδειχθεί τις παραπάνω λύσεις.

Σε όλες τις περιπτώσεις, το πρόγραμμα πρέπει να είναι σύμφωνο με τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται από τα άρθρα 23 - 25 και να παρέχει την δυνατότητα αναλυτικής εντύπωσης των συναλλαγών για ευχερή έλεγχο (τσεκάρισμα).

Β. Τήρηση βιβλίου «Εσόδων - Εξόδων» με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Ειδικά για τις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρέπει να αναφερθούν τα ακόλουθα:

Στην περίπτωση αυτή υφίσταται υποχρέωση παρακολούθησης με ιδιαίτερες στήλες των αποκτήσεων, τόσο με τις πραγματικές τους αξίες (χωρίς ανάγκη παρακολούθησής τους κατά συντελεστή Φ.Π.Α. αφού η πληροφορία αυτή αφορά στη φορολογία εισοδήματος), όσο και με τις φορολογητέες αξίες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

ενόψει των αναγκών και της υποχρέωσης ταυτόχρονης ισόποσης καταχώρησης στα σκέλη εισροών και εκροών των φορολογητέων αξιών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α., παρίσταται η ανάγκη δημιουργίας και των ακόλουθων στηλών όπου και όταν συντρέχει περίπτωση:

Φορολογητέες αξίες ενδοκ. αποκτήσεις εμπ/των (ιδιαίτερη στήλη), χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.	Φορολογητέες αξίες ενδοκ. αποκτήσεων υπηρεσιών (ιδιαίτερη στήλη) χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 0%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 0%
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 3%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 3%
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 4%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 4%
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 6%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 6%
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 8%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 8%
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 13%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 13%
Ενδοκ. αποκτ. εμπ/των 18%	Ενδοκ. λήψη υπηρεσιών 18%
Πραγ. αξίες εκδοκ. αποκτ. Α υλών (ιδιαίτερη στήλη) χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.	Πραγμ. αξίες εκδοκ. αποκ. παγίων (ιδιαίτερη στήλη) χωρίς διάκριση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
Εκδοκ. αποκτ. Α υλών 0%	Εκδοκ. αποκτήσεις παγίων 0%
Ενδοκ. αποκτ. Α υλών 3%	Εκδοκ. αποκτήσεις παγίων 3%
Ενδοκ. αποκτ. Α υλών 4%	Εκδοκ. αποκτήσεις παγίων 4%
Ενδοκ. αποκτ. Α υλών 6%	Εκδοκ. αποκτήσεις παγίων 6%
Ενδοκ. αποκτ. Α υλών 8%	Εκδοκ. αποκτήσεις παγίων 8%
Ενδοκ. αποκτ. Α υλών 13%	Εκδοκ. αποκτήσεις παγίων 13%
Ενδοκ. αποκτ. Α υλών 18%	Εκδοκ. αποκτήσεις Παγίων 18%

Οι φορολογικές αξίες των παραπάνω αποκτήσεων καταχωρούνται στην κατά περίπτωση στήλη, κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Ταυτόχρονα γίνεται καταχώρηση και στη στήλη των πραγματικών αξιών. Στο τέλος της φορολογικής περιόδου, τα ποσά των φορολογητέων αξιών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, προσθέτονται στις αντίστοιχες στήλες εκροών για να υπάρξει πλήρης συμφωνία με τις ισόποσες φορολογητέες αξίες εισφορών.

Ο Φ.Π.Α. των παραπάνω αποκτήσεων καταχωρείται στην ίδια στήλη Φ.Π.Α. εισροών του σκέλους εξόδων. Στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου (δίμηνο) ο Φ.Π.Α. αυτός προσθέτει στη στήλη Φ.Π.Α. εκροών για να υπάρξει πλήρης συμφωνία με το Φ.Π.Α. της περιοδικής δήλωσης.

Εφόσον πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές δαπάνες που καλύπτουν γενικά έξοδα της επιχείρησης, οι φορολογητέες τους αξίες καταχωρούνται, κατά περίπτωση, σε στήλη ενδοκοινοτικών αποκτήσεων η δε πραγματική τους αξία στη στήλη γενικών εξόδων με Φ.Π.Α.

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ πραγματικών και φορολογητέων αξιών, καταχωρείται αθροιστικά ή αφαιρετικά στον Κ.Α. 348 της περιοδικής δήλωσης, ανάλογα αν είναι θετική ή αρνητική, σε τρόπο ώστε να υπάρχει πλήρης συμφωνία μεταξύ εξόδων της φορολογίας εισοδήματος και των εισροών του Φ.Π.Α.

Γ. Λογιστική εισαγωγών από τρίτες χώρες

Σε αντίθεση με τις φορολογητέες αξίες και το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτές, που καταχωρούνται τόσο στις εισροές όσο και τις εκροές της φορολογικής δήλωσης (περιοδικής και εκκαθαριστικής), οι πλασματικές αξίες, δηλαδή οι αξίες που ορίζονται από το Τελωνείο, καταχωρούνται μόνο στο σκέλος εισροών της φορολογικής δήλωσης. Ο Φ.Π.Α. καταχωρείται στην ίδια στήλη του Φ.Π.Α. εισροών. Δεν παύει όμως να υφίσταται η ανάγκη ξεχωριστής παρακολούθησης και των πραγματικών αξιών, ενόψει του ότι μεταξύ των δύο αυτών αξιών προκύπτουν διαφορές.

Για τη λογιστική παρακολούθηση των εισαγωγών από τρίτες χώρες, θα δημιουργηθούν στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. αντίστοιχες εκείνων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των συναφών πραγματικών αξιών.

Επειδή όμως πάντα θα υπάρχει το ενδεχόμενο να προκύψουν σε καθεμία από τις παραπάνω συναλλαγές, εκπτώσεις - επιστροφές, αυτές πρέπει να παρακολουθούνται αφαιρετικά από τις στήλες που αφορούν.

Δ. Μηχανογραφική τήρηση βιβλίου Εξόδων - Εσόδων με ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή εισαγωγές από τρίτες χώρες

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, οι οποίες ασχολούνται με ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις) ή με εισαγωγές από τρίτες μη κοινοτικές χώρες, η τήρηση του σκέλους εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, παρουσιάζει ορισμένες - κατ' αρχήν - δυσχέρειες, οι οποίες οφείλονται στο ότι, πέρα από την παρακολούθηση των αποκτήσεων με τις πραγματικές τους αξίες (στοιχείο απαραίτητο για τη φορολογία εισοδήματος), είναι αναγκαία για το Φ.Π.Α. και η παρακολούθηση των φορολογητέων αξιών (για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) και των πλασματικών αξιών (για εισαγωγές από τρίτες χώρες). Εδικά στην περίπτωση που το πρόγραμμα προβλέπει και την εκτύπωση των προσωρινών και της εκκαθαριστής δήλωσης Φ.Π.Α. απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή στη σωστή συμπλήρωση των σχετικών παραμέτρων. Στην περίπτωση αυτή, οι αποκτήσεις (αγορές κ.λ.π.) πρέπει, πέρα από τις πραγματικές αξίες, να παρακολουθούνται με ιδιαίτερες στήλες, κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τόσο οι φορολογητέες αξίες όσο και οι πλασματικές αξίες. Κάθε πρόγραμμα που κυκλοφορεί, λειτουργεί με τη δική του φιλοσοφία.

Ορισμένα προγράμματα δίνουν στη χρήστη τη δυνατότητα επιλογής των στηλών από πίνακα με αντίστοιχους Κωδικούς Αριθμούς αλλά δεν αφήνουν στον ίδιο το χρήστη τον ορισμό των στηλών. Ο προσδιορισμός των στηλών και των ποσών γίνεται κατά την πληκτρολόγηση των φορολογικών στοιχείων εξόδων (τιμολογίων, φορτωτικών, διασαφηνίσεων κ.λ.π.).

Στις περιπτώσεις αυτές, σε βοηθητικές καταστάσεις εκτυπώνονται οι μη υποχρεωτικές στήλες του σκέλους εξόδων, από τις οποίες λαμβάνονται οι αναγκαίες πληροφορίες για τη χειρόγραφη σύνταξη των δηλώσεων Φ.Π.Α. ή αυτόματα, εφόσον υπάρχει ειδικό πρόγραμμα εκτύπωσης της δήλωσης Φ.Π.Α.

Με βάση των έντυπο της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και τις ανάγκες φορολογίας εισοδήματος, πρέπει να παρέχονται από ειδικές στήλες τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Εκροές από λοιπή Ελλάδα (εκτός από νησιά Αιγαίου). Κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (Πραγματικές αξίες).
- Εκροές από νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα, προς νησιά Αιγαίου. Κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (Πραγματικές αξίες)
- Εξαγωγές σε τρίτες χώρες (όχι κοινοτικές). Πωλήσεις αφορολογήτων ειδών (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α.)
- Ενδοκοινοτικές παραδόσεις. (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α)
- Ενδοκοινοτικές τριγωνικές παραδόσεις (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α.)
- Ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α.)
- Άλλες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών εκτός Ελλάδας. (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α.)
- Λοιπές εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α.)
- Εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. (Πραγματικές αξίες) (χωρίς Φ.Π.Α.)
- Αυτοπαραδόσεις (Πραγματικές αξίες) (κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
- Εισροές από τα νησιά Αιγαίου και από τη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά Αιγαίου (Πραγματικές αξίες) (Κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
- Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη. (Φορολογητέες αξίες) (Κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
- Εισαγωγή από τρίτες χώρες. (Πλασματικές αξίες). (Κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
- Δαπάνες - Γενικά έξοδα - Με Φ.Π.Α. χωρίς όμως διαχωρισμό κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (Αν προέρχεται από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κ.λ.π. δεν περιλαμβάνονται στην κατηγορία αυτή αλλά στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κατά συντελεστή Φ.Π.Α.).
- Εισροές απαλλασσόμενες, εξαιρούμενες και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α.

Οι παραπάνω πληροφορίες, απαιτούν και διαχωρισμό σε στήλες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 6 Κ.Β.Σ. (αγορές εμπορευμάτων, πρώτων υλών, λήψης υπηρεσιών, παγίων κ.λ.π. - πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, παροχή υπηρεσιών, έσοδα και από λοιπές πράξεις κ.λ.π.) σε τρόπο ώστε να καθίσταται εφικτή η σύνταξη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ο έλεγχος της.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, μόνες οι παραπάνω πληροφορίες δεν αρκούν. Απαιτείται ειδική επεξεργασία για την αξιοποίησή τους π.χ. η φορολογητέα αξία και φόρος εισροών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, καταχωρούνται στη δήλωση Φ.Π.Α. ταυτόχρονα και σαν αξία και φόρος εκροών.

Με τα μηχανογραφικά προγράμματα έχουν επιτευχθεί εντυπωσιακά αποτελέσματα αφού, με τη σωστή καταχώρηση των πράξεων ενός επιτηδευματία, επιτυγχάνεται η αυτόματη συμπλήρωση ή και εκτύπωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ε. Τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων από τους ελεύθερους επαγγελματίες

Η τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων των ελεύθερων επαγγελματιών, διαφέρει σε σύγκριση με τον τρόπο τήρησης του ίδιου βιβλίου για τους ελεύθερους επιτηδευματίες. Η διαφορά οφείλεται στο ότι σύμφωνα με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος διαφοροποιείται ο χρόνος κτήσης του εσόδου και πραγματοποίησης της δαπάνης ανάμεσα στους ελεύθερους επαγγελματίες και τους υπόλοιπους επιτηδευματίες.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του άρθρου 45, το εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία, θεωρείται ότι αποκτήθηκε κατά το χρόνο που εισέπραξε την αμοιβή του. Η είσπραξη αποτελεί το χαρακτηριστικό στοιχείο το οποίο δημιουργεί την υποχρέωση για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σαν είσπραξη θεωρείται και η λήψη επιταγής και σε περίπτωση είσπραξης προκαταβολής ή μέρους της αμοιβής εκδίδεται και πάλι απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό, αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία ο πελάτης γνωστοποίησε «επί αποδείξει» στο δικαιούχο της αμοιβής ελεύθερο επαγγελματία, ότι τον πίστωσε στα βιβλία του. Η αναγγελία αυτή θα πρέπει να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου του ελεύθερου επαγγελματία (η οποία ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος) και το πολύ μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας για την ενημέρωση από τους ελεύθερους επαγγελματίες των βιβλίων τους Εσόδων - Εξόδων δηλαδή μέχρι 15 Ιανουαρίου. Για το λόγο αυτό, στις περιπτώσεις που οι ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν δοσοληψίες με επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν βιβλία στα οποία είναι δυνατή η πίστωση του πελάτη τους, θα πρέπει έγκαιρα να έρχονται σε συνεννόηση μαζί

τους, για να διευκρινίζουν τις προθέσεις τους, σε τρόπο ώστε να εκδίδουν την απόδειξη παροχής υπηρεσιών έγκαιρα, και περιλαμβάνουν το έσοδο στη χρήση που λήγει, αν οι πελάτες τους πιστώνουν στα βιβλία τους.

Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγ. 2 αρθρ. 49 και 31 Ν. 2238/94, αφαιρείται από τα έσοδα σαν έξοδο, κάθε επαγγελματική δαπάνη που καταβλήθηκε, αν είναι από εκείνες που βαρύνουν το εισόδημα, καθώς και οι αποσβέσεις που αναλογούν, αν η αξία των πάγιων στοιχείων πάνω στην οποία υπολογίζονται, έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων (σε ιδιαίτερο χώρο). Το ίδιο αφαιρείται η πρόβλεψη για επισφαλή απαίτηση αν είχε καταχωρηθεί στο παρελθόν σαν έσοδο στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων . Δεν καταχωρείται πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις που έχει ένας ελεύθερος επαγγελματίας από επιτηδευματία - πελάτη του, τις οποίες όμως δεν τις έχει προηγούμενα καταχωρήσει σαν έσοδο με διαγραφή απαίτησης που είχε καταχωρηθεί σαν έσοδο και όχι σαν απαίτηση που δεν είχε καταχωρηθεί σαν έσοδο (όπως π.χ. η απαίτηση γιατρού από ασθενή ιδιώτη που του είχε κάνει επισκέψεις και τελικά δεν τον πλήρωσε. Σ' αυτή την περίπτωση δεν έχει δικαίωμα να μειώσει τα έσοδά του).

**ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟ ΥΠΟΧΡΕΟΥΣ
2^{ης} ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ**

Με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 2214/94, επιβλήθηκε η υποχρέωση τήρησης και βιβλίου Απογραφών, μόνο για τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, από τους επιτηδευματίες που έχουν ενταχθεί στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων. (Από την υποχρέωση αυτή εξαιρέθηκε ένας μικρός αριθμός επιτηδευματιών και μόνο για τη διαχειριστική χρήση που έληγε 31/12/95). Προκειμένου για επιτηδευματίες που παρέχουν και υπηρεσίες, η υποχρέωση τήρησης βιβλίου Απογραφών δημιουργείται, εφόσον οι ετήσιες συνολικές αγορές (κόστος) των υλικών ξεπεράσουν το 1/3 του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται μόνο τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ημιτελή και έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα χωρίς εμπορευματική αξία). Η τήρηση του βιβλίου αυτού δεν σχετίζεται με λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος και έχει καθαρά ελεγκτικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι με μόνη την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων δεν καθίσταται εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος. Οι διατάξεις των αρθ. 27 και 28, του Κ.Β.Σ. έχουν ανάλογη εφαρμογή για την τήρηση του βιβλίου αυτού.

Βασικός σκοπός επιβολής της υποχρέωσης τήρησης του βιβλίου Απογραφών από τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας, είναι η διενέργεια του ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης. Η μέθοδος αυτή, αποτελεί σοβαρό ελεγκτικό εργαλείο στα χέρια των φοροτεχνικών υπαλλήλων, ιδιαίτερα κατά τον έλεγχο των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις χωρίς να αποκλείονται και οι λιανοπωλητές. Η ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο Απογραφών γίνεται μέχρι την 20η Φεβρουαρίου κάθε χρόνου η δε κατ' αξία αποτίμησή της μέχρι 31^η Μαρτίου. Όπως διευκρίνισε το Υπ. Οικονομικών εφόσον η καταληκτική ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος προηγείται της προθεσμίας καταχώρησης της αποτίμησης, δεν θα συμπληρώνονται οι σχετικές ενδείξεις στη δήλωση Φ.Π.Α. και το έντυπο Ε3 της φορολογίας εισοδήματος. Η σύνταξη απογραφής για τα βιβλία Β' κατηγορίας είναι άσχετη με τη σύνταξη της απογραφής που προβλέπεται από τις διατάξεις του αρθ. 32 και 33 του Ν. 1642/86, σε περίπτωση μεταπήδησης από το καθεστώς των απαλλασσόμενων ή το ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. στο κανονικό ή αντίστροφα κατά την οποία η σύνταξη της απογραφής γίνεται και κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ



ΓΕΝΙΚΑ

Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. θεσπίζονται υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων με τα οποία, σε συσχέτισμό με τις διατάξεις για έκδοση στοιχείων, διασφαλίζεται σε κάποιο ποσοστό ο έλεγχος της ακρίβειας των εγγραφών στα βιβλία. Υφίστανται όμως συναλλαγές για τις οποίες η αποτελεσματικότητα του κατασταλτικού ελέγχου περιορίζεται στο ελάχιστο αν μη εκμηδενίζεται.

Η αδυναμία αυτή έχει έντονο χαρακτήρα στις επιχειρήσεις οι οποίες κύριο αντικείμενο εργασιών έχουν την παροχή υπηρεσιών.

Ο νομοθέτης με την επιβολή της υποχρέωσης τήρησης των πρόσθετων βιβλίων, ιδιαίτερα με τις διατάξεις του άρθρου 10 Κ.Β.Σ. απέβλεψε στην κάλυψη της αδυναμίας αυτής, παρέχοντας τη δυνατότητα στους φοροτεχνικούς ελεγκτές, διενέργειας ελέγχου της ακρίβειας των εγγραφών στα βιβλία, ο οποίος βασικά στηρίζεται στο στοιχείο του αιφνιδιασμού.

Στη συνέχεια αναλύονται οι διατάξεις με τις οποίες επιβάλλεται η τήρηση ορισμένων πρόσθετων βιβλίων με τα οποία, από τη μια μεριά διασφαλίζεται η παρακολούθηση ορισμένων οικονομικών πράξεων ή συναλλαγών, από την άλλη δε η αποτελεσματικότητα των αιφνιδιαστικών ελέγχων.

Πρέπει να επισημανθεί ότι, πέρα από την υποχρέωση που έχουν οι υπόχρεοι που τηρούν πρόσθετα βιβλία, για έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη «ΔΩΡΕΑΝ» εφόσον δεν εισπράττουν τίμημα για την παροχή υπηρεσίας, έχουν υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 14 Κ.Β.Σ. εφόσον υπάγονται στο Φ.Π.Α. για έκδοση «Απόδειξης αυτοπαράδοσης» ή διαφορετικά συγχώνευσης της Α.Π.Υ. με την απόδειξη αυτοπαράδοσης για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. εκρών που αναλογεί στην δωρεάν παροχή υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την παραγρ. 2 άρθρο 13 Κ.Β.Σ. οι επιτηδευματίες που τηρούν τα πρόσθετα βιβλία της παραγρ. 5 αρθ. 10 Κ.Β.Σ. εκδίδουν θεωρημένες Α.Π.Υ. στις οποίες αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη και το ποσό της αμοιβής αριθμητικά (και ολόγραφα όταν εκδίδεται χειρόγραφα).

Την ίδια Α.Π.Τ. εκδίδουν και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση πελάτη (αντί τιμολογίου) οπότε επί πλέον αναγράφουν σ' αυτή το επάγγελμα και τον Α.Φ.Μ. Για την τελευταία αυτή περίπτωση υποβάλλουν διαμέσου της ΔΥΟ και

πληροφοριακά στοιχεία, σύμφωνα με την παραγρ. 1 άρθρο 20 Κ.Β.Σ. (ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις).

Α. Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 επιβάλλεται η τήρηση θεωρημένου βιβλίου ποσοτικής παραλαβής στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Κατά την παραλαβή εμπορεύσιμων, τα οποία δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. ή σε περίπτωση αγοράς αγαθών κατά την οποία δεν εκδίδεται αμέσως τιμολόγιο αγοράς (κατά την παραλαβή των αγαθών στην επαγγελματική εγκατάσταση)

Από τους επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, όταν παραλαμβάνουν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση αγαθά για επισκευή, τα οποία δεν συνοδεύονται με στοιχεία διακίνησης του Κ.Β.Σ. έστω και αν η επισκευή αυτή δεν συνιστά το κύριο αντικείμενο των εργασιών τους.

Η τήρηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής είναι απόλυτα συνυφασμένο με τον τρόπο όπου γίνεται η παραλαβή των αγαθών (έδρα, υποκατάστημα, εργαστήριο, αποθήκη).

Το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής μπορεί να αντικατασταθεί με θεωρημένο διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής που εκδίδεται για κάθε παραλαβή και περιέχει τις ενδείξεις των οποίων η καταχώρηση προβλέπεται για το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται: η χρονολογία παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος, η ποσότητα των αγαθών και ο σκοπός της παραλαβής (π.χ. για επισκευή, για φύλαξη, για κατεργασία, για επίδειξη κ.λ.π.). Τέλος το βιβλίο ενημερώνεται κατά την παραλαβή των αγαθών.

B. Βιβλίο εξόδων πρώτης εγκατάστασης

Σε πολλές περιπτώσεις, μέχρι τη σύσταση μιας επιχείρησης και τη νόμιμη έναρξη λειτουργίας της, απαιτείται η πραγματοποίηση σοβαρών εξόδων, είτε γραφειοκρατικών διαδικασιών, είτε προμήθειας υλικών. Στις περιπτώσεις αυτές δεν είναι η επιτρεπτή η θεώρηση βιβλίων στο όνομα του επιτηδευματία (φυσικού ή νομικού προσώπου), αλλά και δεν είναι νοητό, τα έξοδα αυτά να μη ληφθούν υπόψη σαν έξοδα πρώτης εγκατάστασης της επιχείρησης.

Για το λόγο αυτό προβλέφθηκε η θεώρηση και τήρηση από τον ιδρυτή της επιχείρησης βιβλίου εξόδων πρώτης εγκατάστασης. Η θεώρηση γίνεται στη Δ.Ο.Υ. κατοικίας (ή έδρας) του ιδρυτή της επιχείρησης με τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) και για όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί εκδίδονται τιμολόγια ή άλλο φορολογικά στοιχεία στο ονοματεπώνυμο ή των επωνυμία του. Ο ιδρυτής μπορεί να πραγματοποιεί, πάντα για λογαριασμό της υπό σύσταση επιχείρησης, κάθε έξοδο αναγκαίο για την απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης πριν από τη σύστασή της, ακόμη και αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών. Στα τιμολόγια αναγράφεται ότι η αγορά ή η λήψη υπηρεσιών γίνεται για λογαριασμό της υπό σύσταση επιχείρησης.

Από τον Κ.Β.Σ. δεν ορίζεται η κατηγορία των τηρούμενων προσωρινών βιβλίων. Ο ιδρυτής μπορεί π.χ. να θεωρήσει, ως προσωρινά, πλήρη λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας ή μόνο ημερολόγιο και γενικό καθολικό ή ακόμη βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ή Αγορών.

Τα δεδομένα των προσωρινών βιβλίων μεταφέρονται συγκεντρωτικά στα οριστικά βιβλία της επιχείρησης ευθύς μετά τη σύστασής της ή την έναρξη της λειτουργίας της και πριν καταχωρηθούν σ' αυτά άλλες συναλλαγές εκτός από τις εγγραφές σύστασης.

Αν ο ιδρυτής είναι επιτηδευματίας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) μπορεί αντί να τηρήσει προσωρινά βιβλία πρώτης εγκατάστασης, να καταχωρεί τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης στα δικά του βιβλία, σε διακεκριμένες στήλες, αν τηρεί βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας ή σε διακεκριμένους λογαριασμούς σε περίπτωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του αρθρ. 17 Κ.Β.Σ. (Μέσα σε 15 ημέρες από τη λήψη των φορολογικών στοιχείων του προμηθευτή ή αυτού που παρείχε τις υπηρεσίες).

Γ. Βιβλίο επενδύσεων

Με τις διατάξεις των παραγρ. 3 και 4 αρθ. 10 του Κ.Β.Σ. επιβάλλεται στους επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και ενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη ή δημιουργούν ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά. να τηρούν, ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων στην οποία έχουν ενταχθεί ειδικά βιβλία επενδύσεων.

Η μη τήρηση ή η πλημμελής τήρηση των βιβλίων αυτών αποτελεί παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και πέρα των άλλων κυρώσεων, επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από αυτόν.

Δεν είναι απαραίτητη η θεώρηση καινούργιων βιβλίων επενδύσεων, αν ο επιτηδευματίας έχει ήδη θεωρήσει βιβλία επενδύσεων κατ' εφαρμογή διατάξεων αναπτυξιακών νόμων.

Τα βιβλία αυτά θεωρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα και τηρούνται εξωλογιστικά, είτε χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Ο χρόνος ενημέρωσής τους δεν ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του Κώδικα. Ο χρόνος όμως αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, και την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Δ. Βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενοώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων - οικιών και κάμπινγκ

Με την παραπάνω διάταξη επιβάλλονται ειδικές υποχρεώσεις στους εκμεταλλευτές των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών καταλύματος κ.λ.π.

Εκμεταλλευτής μιας από τις παραπάνω επιχειρήσεις θεωρείται όποιος παρέχει κατάλυμα με ή χωρίς τροφή ή άλλες συναφείς εξυπηρετήσεις.

Βασικές υποχρεώσεις του εκμεταλλευτή μιας από τις παραπάνω επιχειρήσεις είναι:

α) Η τήρηση βιβλίου ημερήσιας κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρείται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η χρονολογία άφιξης, η ημερομηνία αναχώρησης και ο αριθμός του δωματίου και β) η έκδοση διπλότυπης θεωρημένης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, στην οποία γράφει και το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη και χωριστά, το ποσό της αμοιβής και το ποσό των δαπανών που έκανε για λογαριασμό του πελάτη.

Κατά βασική αρχή, αν η επιχείρηση που εκμεταλλεύεται μια από τις παραπάνω οικονομικές μονάδες, αναλαμβάνει την υποχρέωση να παρέχει κάποιες υπηρεσίες π.χ. φροντίδα καθαριότητας, περιποίησης, ιατρικής περίθαλψης, τακτοποίησης χώρων κ.λ.π. θεωρείται ότι παρέχει υπηρεσίες, οι οποίες εντάσσονται στις εμπορικές εργασίες. Αντίθετα, αν πέρα της εκμίσθωσης του χώρου, δεν αναλαμβάνει οποιαδήποτε άλλη υποχρέωση, το εισόδημα από την παραχώρηση της χρήσης του χώρου εντάσσεται στα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση Α.Π.Υ. του Κ.Β.Σ.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται αμέσως μετά την είσοδο και αμέσως μετά την αναχώρηση του πελάτη. Στο βιβλίο καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης και ο αριθμός του δωματίου. Επί πλέον ο εκμεταλλευτής Κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν τον πελάτη καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου.

Ε. Μητρώο μαθητών

Ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου κ.λ.π. έχει υποχρέωση, εκτός από το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, να τηρεί θεωρημένο μητρώο μαθητών και να εκδίδει σε κάθε περίπτωση διπλότυπο θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, είτε η υπηρεσία παρέχεται προς ιδιώτη, είτε προς επιτηδευματία. Στη δεύτερη περίπτωση στην Α.Π.Υ. αναγράφεται και το επάγγελμα και ο Α.Φ.Μ. του πελάτη.

Στο βιβλίο μητρώου μαθητών, γράφονται οι ακόλουθες ενδείξεις: Το ονοματεπώνυμο και διεύθυνση του μαθητή, η χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το ποσό που συμφωνήθηκε (χωριστά για τα δίδακτρα, τα μεταφορικά, τα τροφεία ή άλλου είδους έσοδα), η χρονολογία διακοπής της φοίτησης. Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται μόλις γίνει η εγγραφή του μαθητή. Αν από άλλες διατάξεις επιβάλλεται η τήρηση παρόμοιου βιβλίου είναι επιτρεπτό το βιβλίο αυτό, με κατάλληλη γραμμογράφηση και μετά προηγούμενη θεώρηση από τον Οικον. Έφορο να εκπληρώνει και τους δύο σκοπούς.

Με την τήρηση του βιβλίου αυτού, παρέχεται στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. η δυνατότητα να ελέγχει σε κάθε στιγμή τους επιτηδευματίες ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων ή φροντιστηρίων κ.λ.π. αν ενεργούν πράξεις που έχουν σαν σκοπό τη φοροδιαφυγή.

Η ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του εκμεταλλευτή εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου κ.λ.π. γίνεται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα δίδακτρα είναι απαιτητά, άσχετα αν εισπράχθηκαν ή όχι.

Η ενημέρωση του βιβλίου γίνεται αμέσως με την εγγραφή του μαθητή.

ΣΤ. Βιβλία εκμεταλλευτή ιδιωτικής κλινικής ή θεραπευτηρίου

Ο εκμεταλλευτής ιδιωτικής κλινικής ή θεραπευτηρίου, έχει υποχρέωση εκτός από το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, να τηρεί και τα παρακάτω βιβλία.

- α) Βιβλίο Εισόδου - Εξόδου ασθενών
- β) Βιβλίο ασθενών
- γ) Βιβλίο μεριδολογίου ιατρών (διπλότυπο)

Σε ότι αφορά τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών αυτών ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Βιβλίο Εισόδου - Εξόδου ασθενών

Η τήρηση και ο σκοπός, στον οποίο αποβλέπει το θεωρημένο βιβλίο Εισόδου - Εξόδου ασθενών. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται:

1. Η ημερομηνία εισόδου των ασθενών
2. Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση των ασθενών
3. Η ημερομηνία εξόδου των ασθενών

β) Βιβλίο Ασθενών

Στο θεωρημένο αυτό βιβλίο καταχωρούνται:

1. Όλες οι ενδείξεις που γράφονται και στο βιβλίο Εισόδου - Εξόδου Ασθενών (Ημερομηνία εισόδου - Ονοματεπώνυμο και διεύθυνση - Ημερομηνία εξόδου)

2. Η κατηγορία της θέσης. Σε περίπτωση που ο ασθενής αλλάξει θέση γράφεται η κατηγορία της νέας θέσης και η ημερομηνία αλλαγής.

3. Το είδος και η ποσότητα των φαρμάκων που χορηγούνται. Οι ενδείξεις αυτές, καταχωρούνται το αργότερο την επόμενη ημέρα της εισόδου του ασθενή, της χορήγησης των φαρμάκων ή της ειδικής ιατρικής περίθαλψης, της αλλαγής θέσης και της εξόδου του ασθενή.

Η τήρηση του βιβλίου αυτού, αποβλέπει στο συσχετισμό των συνολικών εξόδων της επιχείρησης για αγορά φαρμάκων, ειδικών ιατρικών περιθάλψεων, κ.λ.π. προς τα όμοια έξοδα που έγιναν για κάθε ασθενή και τα αντίστοιχα έσοδα που εμφανίζονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων.

γ) Βιβλίο μεριδολογίου γιατρών (διπλότυπο)

Το βιβλίο αυτό έχει σκοπό την παρακολούθηση των εσόδων των γιατρών οι οποίοι προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην κλινική, σαν συνεργάτες χωρίς μισθό (η αμοιβή συνήθως καταβάλλεται απ' ευθείας από τον ασθενή).

Στο βιβλίο αυτό, το οποίο πριν από τη χρησιμοποίησή του πρέπει να θεωρείται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. καταχωρούνται οι ακόλουθες ενδείξεις: Το ονοματεπώνυμο του γιατρού και η επαγγελματική του διεύθυνση, το ονοματεπώνυμο του ασθενή που δέχθηκε τις υπηρεσίες του γιατρού και η κατηγορία της θέσης του ασθενή.

δ) Αποδείξεις είσπραξης νοσηλειών

Σε κάθε περίπτωση που εισπράττονται νοσήλεια (είτε από ιδιώτη, είτε από επιτηδευματία) δημιουργείται υποχρέωση για την έκδοση θεωρημένης διπλότυπης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, στην οποία γράφεται το ονοματεπώνυμο του ασθενή και χωριστά τα νοσήλεια, τα φάρμακα, οι ειδικές ιατρικές περιθάλψεις. Στην περίπτωση που τα νοσήλεια καταβάλλονται όχι από τον ασθενή, αλλά από άλλο πρόσωπο, γράφονται και τα στοιχεία του προσώπου αυτού. Στην περίπτωση που η Α.Π.Υ. θα χρησιμοποιηθεί για επαγγελματική του χρήση στην Α.Π.Τ. αναγράφεται το επάγγελμα και ο Α.Φ.Μ. της Α.Ε.

Στις περιπτώσεις που τα νοσήλεια καταβάλλονται στην κλινική από το Δημόσιο ή από Ασφαλιστικά Ταμεία, επιτρέπεται η έκδοση από την κλινική, κ.λ.π. ενιαίας Α.Π.Υ. κατά δικαιούχο Ταμείο, με την προϋπόθεση ότι θα συντάσσεται αθεώρητη διπλότυπη κατάσταση στην οποία αναγράφονται: το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του ασθενή, το είδος και οι ημέρες νοσηλείας και η αμοιβή που οφείλεται για κάθε ασθενή. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης συνοδεύει την Α.Π.Υ. και το άλλο παραμένει στην κλινική κ.λ.π. Εφόσον μέρος της αμοιβής καταβάλλεται από κάθε ασφαλισμένο, εκδίδεται ιδιαίτερη Α.Π.Υ.

Σε περίπτωση που δεν εισπράχθηκαν νοσήλεια κ.λ.π και πάλι θα εκδοθεί απόδειξη που θα γράφει την ένδειξη «Χωρίς αμοιβή».

Z. Βιβλίο επίσκεψης ασθενών διαγνωστικού κέντρου

Ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου υποχρεούται στην τήρηση θεωρημένου βιβλίου επίσκεψης ασθενών. Διαγνωστικό κέντρο θεωρείται η επιχείρηση που διαθέτει ειδικό επιστημονικό ή μηχανολογικό εξοπλισμό, ενεργεί διαφόρων ειδών εξετάσεις και παρέχει πολλαπλές διαγνωστικές υπηρεσίες διαφόρων ιατρικών ειδικοτήτων.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται για κάθε ασθενή: Το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνση του πελάτη, η χρονολογία επίσκεψης και ο αριθμός της Α.Π.Υ. όταν εκδοθεί. Η Α.Π.Υ. εκδίδεται, είτε η παροχή της υπηρεσίας γίνεται προς ιδιώτη, είτε προς επιτηδευματία για επαγγελματική χρήση. Στην τελευταία περίπτωση αναγράφεται και το επάγγελμα και ο Α.Φ.Μ. αυτού που καταβάλλει την αμοιβή. Σε περίπτωση πελάτη που είναι ασφαλισμένος σε ασφαλιστικό ταμείο, πέρα από τα παραπάνω στοιχεία, αναγράφεται και ο ασφαλιστικός φορέας.

Εφόσον οι κλινικές και τα θεραπευτήρια διατηρούν για τους εξωτερικούς ασθενείς διαγνωστικό τμήμα, έχουν υποχρέωση για το τμήμα αυτό, να τηρούν το παραπάνω βιβλίο.

Σε περίπτωση παροχής διαγνωστικών υπηρεσιών στους εσωτερικούς ασθενείς της κλινικής, δεν απαιτείται η καταχώρηση των στοιχείων τους στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, αφού οι εξετάσεις τους καταχωρούνται στις μερίδες του βιβλίου ασθενών και χρεώνονται στην κλινική.

Η ενημέρωση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών γίνεται, μόλις τελειώσει η εξέταση.

Η. Βιβλίο πελατών κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου

Επιβάλλεται η τήρηση βιβλίου πελατών στους εκμεταλλευτές κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου, στο οποίο καταχωρείται για κάθε μία επίσκεψη, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχεται, η χρονολογία επίσκεψης του και όταν εκδοθεί η Α.Π.Υ. ο αριθμός της .

Εφόσον η παροχή των υπηρεσιών είναι διαρκής, καταχωρείται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη, το ποσό που συμφωνείται, η χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας.

Κέντρα αισθητικής τα οποία λειτουργούν με άδεια της αρμόδιας υγειονομικής αρχής, θεωρούνται οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με τον καλλωπισμό και την περιποίηση του σώματος, είτε με τη χρήση τεχνικών ή ιατρικών μέσων, είτε όχι, όπως κέντρα αδυνατίσματος, μεταβολισμού, λιποαναρρόφησης, συμβουλών διαίτης, εμφύτευσης μαλλιών κ.λ.π.

Στην έννοια του γυμναστηρίου, για την εφαρμογή της υποχρέωσης αυτής δεν περιλαμβάνονται οι εκμεταλλεύσεις που ασχολούνται με την εκμάθηση κάποιου αθλήματος ή με την άθληση, οι οποίες εμπίπτουν στην έννοια της σχολής (για την οποία τηρείται μητρώο μαθητών), αλλά οι επιχειρήσεις που έχουν σαν αντικείμενο την εκγύμναση με στόχο τον καλλωπισμό (απλή γυμναστική κ.λ.π.).

Διάκριση πρέπει να γίνεται μεταξύ των κέντρων αισθητικής που λειτουργούν με νόμιμη άδεια αρμόδιας αρχής και κάποιων άλλων που αυτοαποκαλούνται «Κέντρα αισθητικής» αλλά το αντικείμενο εργασιών τους είναι άσχετο με τον τίτλο τους.

Η ενημέρωση του βιβλίου πελατών γίνεται, μόλις αρχίσει η παροχή υπηρεσίας.

Θ. Βιβλίο εκπαιδευτή οδηγών αυτοκινήτου

Ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, έχει υποχρέωση να τηρεί, για κάθε αυτοκίνητο που διαθέτει για την εκπαίδευση οδηγών αυτοκινήτου, βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών, στο οποίο, για κάθε υποψήφιο οδηγό που εκπαιδεύει, καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του, το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε, τη χρονολογία και την ώρα που άρχισε και που τέλειωσε το μάθημα. Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται την ώρα που αρχίζει και την ώρα που τελειώνει το μάθημα. Για να εκπληρώνεται ο σκοπός που επιβλήθηκε η τήρηση του βιβλίου αυτού, πρέπει κατά τη διάρκεια του μαθήματος να τηρείται μέσα στο αυτοκίνητο. Το βιβλίο ενημερώνεται και για τις ώρες παράστασης του εκπαιδευτή κατά την εξέταση του υποψήφιου οδηγού.

Σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1040391/Πολ. 1119/30-5-90, οι εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, έχουν υποχρέωση, πριν την εξέταση των υποψηφίων οδηγών από την υπηρεσία του Υπ. Μεταφορών, να υποβάλλουν σε αυτά κατάσταση με τα στοιχεία τους και τα στοιχεία των υποψηφίων οδηγών.

Η κατάσταση αυτή θεωρείται από την υπηρεσία του Υπ. Μεταφορών και αποστέλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ. για να τεθεί στο φάκελο του εκπαιδευτή.

I. Βιβλίο πρέσας εκμεταλλευτή εκκοκκιστηρίου βάμβακος

Ο εκμεταλλευτής εκκοκκιστηρίου βάμβακος έχει υποχρέωση, εκτός από το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, να τηρεί θεωρημένο βιβλίο πρέσας στο οποίο καταχωρεί, μόλις γίνει η δεματοποίηση, τον αύξοντα αριθμό κάθε δέματος το βάρος κάθε δέματος και τα στοιχεία εκείνου για λογαριασμό του οποίου γίνεται η δέσμευση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία του Οργανισμού Βάμβακος, κάθε εκκοκκιστήριο βάμβακος έχει έναν αριθμό μητρώου.

Ο Οργανισμός Βάμβακος, ανάλογα με την κίνηση που προβλέπεται ότι θα έχει το εκκοκκιστήριο χορηγεί σ' αυτό ανάλογο αριθμό μεταλλικών καρτελών, πάνω στις οποίες γράφεται η καλλιεργητική περίοδος π.χ. 78/96, ο αριθμός μητρώου του εκκοκκιστηρίου και τέλος ο αριθμός δέματος. Ο αριθμός αυτός είναι μοναδικός σε κάθε εκκοκκιστήριο. Μόλις το δέμα βγει από την πρέσα, δένεται πάνω σ' αυτό η μεταλλική καρτέλα. Παράλληλα στο καλυμμένο μέρος του δέματος, γράφεται με κόκκινα στοιχεία ο αριθμός του δέματος (που είναι ίδιος της μεταλλικής καρτέλας).

Σκοπός αυτής της υποχρέωσης είναι η παροχή στους φοροτεχνικούς ελεγκτές της δυνατότητας να ελέγχουν κάθε στιγμή τα έσοδα του εκμεταλλευτή του εκκοκκιστηρίου. Αν κάθε δεματοποίηση βαμβακιού καταχωρείται στο βιβλίο πρέσας, διασφαλίζεται η φοροτεχνική υπηρεσία ότι και το αντίστοιχο έσοδο θα εμφανιστεί.

Την ίδια υποχρέωση έχει ο επιτηδευματίας αυτός αν κάνει εκκοκκισμό και δεματοποίηση δικού του βαμβακιού.

Η ενημέρωση του βιβλίου πρέσας γίνεται αμέσως με τη δεματοποίηση.

Κ. Βιβλίο εκμεταλλευτή ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων

Ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων, έχει υποχρέωση να τηρεί και διπλότυπο βιβλίο αποθήκευσης, με μερίδες για τον κάθε αποθέτη. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί στις εισαγωγές και εξαγωγές και τα δικαιώματά του, όπως προκύπτουν από τα θεωρημένα δελτία εισαγωγής και εξαγωγής και τις θεωρημένες αποδείξεις ψυκτικών δικαιωμάτων που έχει υποχρέωση να εκδίδει.

Στο δελτίο εισαγωγής γράφονται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. του αποθέτη, το είδος, η ποσότητα, ο τρόπος αποθήκευσης και τα χαρακτηριστικά σημεία συσκευασίας των αγαθών που αποθηκεύονται.

Στο θεωρημένο και αριθμημένο διπλότυπο δελτίο εξαγωγής, γράφονται τα ίδια στοιχεία όπως και στο δελτίο εισαγωγής, για τα αγαθά που εξάγονται από τους ψυκτικούς θαλάμους.

Στην αριθμημένη και θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη ψυκτικών δικαιωμάτων γράφονται όλες οι ενδείξεις που γράφει το δελτίο εισαγωγής και επιπλέον τα έξοδα που έγιναν για λογαριασμό του αποθέτη και το ποσό των ψυκτικών ή αποθηκευτικών δικαιωμάτων.

Λ. Βιβλίο εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων

Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, έχει υποχρέωση: α) Να τηρεί και βιβλίο στάθμευσης αυτοκινήτων στο οποίο καταχωρεί τον αριθμό κάθε αυτοκινήτου που μπαίνει στο χώρο στάθμευσης, τη χρονολογία και την ώρα εισόδου και εξόδου και β) να εκδίδει σε κάθε περίπτωση, θεωρημένη απόδειξη στην οποία γράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και το ποσό της αμοιβής. Αν ο πελάτης είναι επιτηδευματίας ή Συν/σμος ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π. αρκεί αντί του ονοματεπώνυμου η αναγραφή του αριθμού αυτοκινήτου.

Σε πολλές περιπτώσεις συμφωνείται η καταβολή ενός πάγιου ποσού για κάθε μήνα στάθμευσης, με δικαίωμα του ιδιοκτήτη του αυτοκινήτου να παρκάρει και με μετακινεί το αυτοκίνητό του οσσεσδήποτε φορές θέλει την ημέρα, χωρίς να καταβάλει άλλο χρηματικό ποσό. Οι συμφωνίες αυτές γίνονται στην αρχή κάθε μήνα και για ολόκληρο μήνα.

Θα ήταν παράλογο στην περίπτωση αυτή να έχει υποχρέωση ο εκμεταλλευτής του χώρου στάθμευσης να καταχωρεί, κάθε φορά που μπαίνει ή βγαίνει το αυτοκίνητο, τα παραπάνω στοιχεία, μια και η ενέργεια αυτή δεν θα κάλυπτε καμιά σκοπιμότητα, αν βέβαια υπήρχε η δυνατότητα διασφάλισης του φοροτεχνικού ελέγχου από το ενδεχόμενο απόκρυψης εσόδων.

Η ενημέρωση του βιβλίου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών κ.τ.λ. γίνεται αμέσως με την είσοδο και έξοδο του οχήματος.

Μ. Βιβλίο μητρώου πωλητή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων μοτοσικλετών και επισκευαστή ή συντήρηση αυτοκινούμενων μηχανημάτων

Με την παραπάνω διάταξη επιβάλλεται στον επιτηδευματία που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και μοτοσικλετών για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου, ή υποχρέωση τήρησης και βιβλίου εισερχόμενων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών κ.λ.π. στο οποίο καταχωρεί για κάθε αυτοκίνητο ή μοτοσικλέτα, τη χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό κυκλοφορίας ή αν δεν υπάρχει αριθμός κυκλοφορίας το είδος του οχήματος ή του πλαισίου.

Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι επιτηδευματίες που διατηρούν συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, γεωργικών μηχανημάτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, οι οποίοι έχουν υποχρέωση να ενεργούν καταχώρηση όταν το αυτοκίνητο εισέλθει και σταθμεύσει στον κύριο χώρο του συνεργείου και αποχωρήσει ο οδηγός του ή αρχίσει η εργασία επισκευής.

Εφόσον γίνεται επισκευή για την οποία δεν λαμβάνει αμοιβή ο εκμεταλλευτής του συνεργείου, σε ειδική στήλη του βιβλίου αυτού αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν» και υπογράφει παραπλεύρως ο πελάτης.

Μεταχειρισμένα χαρακτηρίζονται όλα τα οχήματα τα οποία έχουν κυκλοφορήσει έστω και ελάχιστα χιλιόμετρα.

Στο βιβλίο καταχωρούνται τα στοιχεία όλων των οχημάτων που προορίζονται για μεταπώληση, είτε αυτά έχουν εισαχθεί από κοινοτικές ή τρίτες χώρες, είτε ανήκουν στον εκμεταλλευτή του χώρου, είτε σε τρίτους, είτε έχουν αφεθεί στον εκμεταλλευτή του χώρου με ενέκλητη εξουσιοδότηση πώλησης.

Προκειμένου για επισκευή ή συντήρηση εξαρτημάτων οχημάτων η οποία γίνεται στο όχημα έξω από το χώρο του συνεργείου ή για επισκευή εξαρτήματος από συνεργείο στο οποίο αποστέλλεται το εξάρτημα με Δ.Α. χωρίς να εισέρχεται το όχημα στο χώρο του συνεργείου, δεν απαιτείται η ενημέρωση του βιβλίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ. η ενημέρωση του βιβλίου εισερχομένων γίνεται με την είσοδο του οχήματος και μετά την απομάκρυνση του οδηγού ή την έναρξη των εργασιών ως και κατά την έξοδο του οχήματος.

Ν. Βιβλία ασφαλιστικών επιχειρήσεων

Η ασφαλιστική επιχείρηση η οποία υποχρεωτικά φέρει τον τύπο της Α.Ε. έχει υποχρέωση να τηρεί τα ακόλουθα βιβλία:

- α) Βιβλίο ασφαλιστηρίων συμβολαίων
- β) Βιβλίο ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων
- γ) Βιβλίο ασφαλιστικών κινδύνων (ζημιά)
- δ) Βιβλίο ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

Οι υποχρεώσεις αυτές εφαρμόζονται και από τους πράκτορες ασφαλιστικών επιχειρήσεων, οι οποίοι με την ιδιότητά τους αυτή, συνάπτουν ασφαλιστήρια συμβόλαια ή πρόσθετες πράξεις.

α) *Βιβλίο ασφαλιστηρίων συμβολαίων.* Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά υπογραφής, οι συμβάσεις ασφάλισης που συνάπτονται κατά κλάδο ασφάλισης (φωτιάς, αυτοκινήτων, μεταφορών, ζωής, κεφαλοποίησης κ.λ.π.). Επίσης καταχωρούνται: ο αριθμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, η ημερομηνία σύναψής του, το ονοματεπώνυμο του ασφαλισμένου, η χρονική διάρκεια, το ποσό ασφάλισης, τα ασφάλιστρα, η χρονική διάρκεια, το ποσό ασφάλισης, τα ασφάλιστρα, τα δικαιώματα που εισπράττονται, ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, τα χαρτόσημο και κάθε άλλο ποσό που εισπράττεται κατά τη σύναψη της σύμβασης.

Προκειμένου για προασφαλιστήρια και προσωρινά δελτία ανάληψης κινδύνων πλοίων και αεροσκαφών, έχει εγκριθεί από το Υπ. Οικ. η καταχώρησή τους αμέσως μετά την ανάληψη των κινδύνων σε ειδικό θεωρημένο βιβλίο ως και η μη καταχώρησή τους σε βιβλίο εφόσον συντάσσονται σε θεωρημένα από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. αριθμημένα έντυπα. Το παραπάνω βιβλίο μπορεί να τηρηθεί και σαν ημερολόγιο κατά κλάδο ασφάλισης.

β) *Βιβλίο ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων.* Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται: τα συμβόλαια που ακυρώνονται ολικά ή μερικά η περίοδος που έχει ασφαλισθεί, το ποσό των ασφαλιστρών και λοιπών δικαιωμάτων που ακυρώνονται. Το βιβλίο αυτό μπορεί να τηρηθεί και σαν ημερολόγιο, κατά κλάδο ασφάλισης.

γ) *Βιβλίο ζημιών.* Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται οι ζημιές που δηλώνονται και γενικά κάθε επένδυση κινδύνου κατά χρονολογική σειρά αναγγελίας τους. Επίσης καταχωρούνται: η ημερομηνία αναγγελίας ζημιών, το ονοματεπώνυμο του ασφαλισμένου

ως και του τρίτου που υπέστη τη ζημιά, το ποσό της ζημιάς που προσδιορίστηκε από τον πραγματογνώμονα και το ποσό που τελικά καταβλήθηκε στο δικαιούχο.

δ) *Βιβλίο ανασφαλίστρων.* Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται οι εκχωρήσεις σε άλλες ανασφαλιστικές επιχειρήσεις, μέρους ή όλων των κινδύνων. Με την ανασφάλιση επιτυγχάνεται η κατανομή των κινδύνων, η οποία αποτελεί τη βάση του θεσμού της ιδιωτικής ασφάλισης. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται: η επωνυμία του ανασφαλιστή, το νόμισμα στο οποίο ενεργείται η ανασφάλιση, η χρονική περίοδος την οποία αφορά, το ποσοστό των ασφαλίστρων που εκχωρούνται σαν ανασφάλιστρα, η προμήθεια και τα λοιπά βάρη.

Ε. Βιβλίο διάθεσης λαχείων

Με την παραγ. 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. απαλλάχθηκαν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, εφόσον δεν φέρουν τον τύπο της Α.Ε. ή Ε.Π.Α. οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή) μόνο για τη δραστηριότητα αυτή. Δεν απαλλάσσονται όμως από την υποχρέωση τήρησης του πρόσθετου βιβλίου.

Πράκτορες κρατικών λαχείων θεωρούνται οι επιτηδευματίες που προμηθεύονται τα λαχεία απ' ευθείας από τη Δ/ση Κρατικών Λαχείων του Υπ. Οικονομικών και είναι εφοδιασμένοι με ειδική άδεια άσκησης του επαγγέλματος αυτού από την ίδια διεύθυνση.

Σύμφωνα με το αρθ, 30 του Ν, 2238/94, ως ακαθάριστα έσοδα των πρακτόρων κρατικών λαχείων, λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια του δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό 1% επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

Στις περιπτώσεις αυτές η προμήθεια και η ονομαστική αξία των λαχείων προκύπτουν από τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι υπηρεσίες ή οι Οργανισμοί που διαχειρίζονται τα λαχεία. Για το λόγο αυτό κρίθηκε η απαλλαγή των επιτηδευματιών αυτών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. και επιβλήθηκε η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου διάθεσης λαχείων.

Πέρα δε από την απαλλαγή αυτή, οι πράκτορες κρατικών λαχείων απαλλάσσονται και από την υποχρέωση υποβολής των ετήσιων συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις χονδρικές πωλήσεις σε πλανόδιους λαχειοπώλες.

Στο βιβλίο διάθεσης λαχείων καταχωρούνται κατά την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης, οι αριθμοί των λαχείων που προορίζονται να πουληθούν λιανικώς.

Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις των πρακτόρων κρατικών λαχείων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων του, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό 1% επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησής τους.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης.

Ο. Βιβλίο εισερχομένων για επισκευή ή συντήρηση σκαφών θαλάσσης

Με το άρθρο 10 Κ.Β.Σ. επιβάλλεται η τήρηση του βιβλίου εισερχομένων στο συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης. Σαν σκάφη θαλάσσης, θεωρούνται τα σκάφη αναψυχής ανοικτού τύπου (φουσκωτά ή όχι) ανεξάρτητα αν είναι ταχύπλοα ή όχι ή αν έχουν χώρο ενδιαίτησης καθώς και τα jet ski. Σαν επισκευή, θεωρείται κάθε εργασία που γίνεται στο σκάφος εφόσον αφορά το σκάφος.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται:

α) Η χρονολογία εισόδου και εξόδου, β) το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του κατόχου, γ) ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους και αν δεν υπάρχει ούτε η γενική περιγραφή του (ταχύπλοο, φουσκωτό, μήκος και άλλα χαρακτηριστικά που το ξεχωρίζουν από άλλα παρόμοια).

Δεν υπάρχει υποχρέωση για την τήρηση βιβλίου για τους αποκλειστικά επισκευαστές μηχανών θαλάσσης.

Ευνόητο είναι ότι, εφόσον η επισκευή πραγματοποιείται σε χώρο του λιμανιού και όχι στον ειδικό χώρο επισκευής - συντήρησης, δεν υφίσταται υποχρέωση καταχώρησης του σκάφους σε βιβλίο.

Στις περιπτώσεις που το σκάφος εξέλθει προσωρινά και επανέλθει, ενημερώνεται κάθε φορά το βιβλίο για την έξοδο και επάνοδο του.

Η ενημέρωση του βιβλίου γίνεται, για την είσοδο και έξοδο του σκάφους.

II. Βιβλίο πελατών φυσιοθεραπευτών

Επιβάλλεται στους φυσιοθεραπευτές η υποχρέωση τήρησης βιβλίου πελατών. Σύμφωνα με το λεξικό «Πάπυρος - Λαρούς - Μπριτάνικα», ο σωστός όρος είναι φυσιοθεραπευτής, ο οποίος ασχολείται με την ανακούφιση των πόνων, βελτίωση ή διατήρηση λειτουργιών, δηλαδή τη μυϊκή ισχύ την κινητικότητα των αρθρώσεων, εξάσκηση διαφόρων δραστηριοτήτων, ελέγχου της αναπνευστικής λειτουργίας, ο συντονισμός κινήσεων σε νευρολογικές παθήσεις κ.λ.π.

Στο βιβλίο πελατών καταχωρείται η ημερομηνία επίσκεψης, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας του παρέχεται σε κάθε πελάτη και ο αριθμός της Α.Π.Τ. που εκδίδεται σε κάθε περίπτωση.

Σε περίπτωση που η θεραπεία πρόκειται να συνεχιστεί, αναγράφεται η ημερομηνία έναρξης, λήξης και το ποσό αμοιβής του φυσιοθεραπευτή. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει υποχρέωση των στοιχείων του πελάτη σε κάθε επίσκεψη.

Τα στοιχεία του πελάτη καταχωρούνται στο βιβλίο μόλις εισέλθει στο χώρο εξέτασης ή άσκησης, δηλαδή με την έναρξη παροχής υπηρεσιών και όχι όταν παραμένει στο χώρο αναμονής.

Δεν καταχωρούνται στο βιβλίο τα ονόματα πελατών ασφαλισμένων στο Δημόσιο ή ασφαλιστικά ταμεία, οι οποίοι χρησιμοποιούν βιβλιάριο χωρίς καταβολή αμοιβής. Σε περίπτωση ελέγχου, η ιδιότητα του ασφαλισμένου αποδεικνύεται από το ατομικό βιβλιάριο υγείας.

Δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης των στοιχείων πελατών τους οποίους, ο φυσιοθεραπευτής επισκέπτεται στο σπίτι τους ή σε άλλους χώρους έξω από την επαγγελματική του εγκατάσταση.

Ρ. Βιβλίο παραγγελιών προκατασκευασμένων κατοικιών ή άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων

Επιβάλλεται στους κατασκευαστές προκατασκευασμένων κατοικιών ή άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων, η τήρηση βιβλίου λήψης παραγγελιών για τέτοιες κατασκευές. Το βιβλίο ενημερώνεται όχι μόνο με τη λήψη παραγγελίας για την κατασκευή ολόκληρης κατοικίας αλλά και για κατασκευή τμήματος ή προσαρτήματος κατοικίας. Σύμφωνα με την Ερμηνευτική Εγκύκλιο του Π.Δ. 134/1996 η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου, καταλαμβάνει κάθε προκατασκευασμένο κτίσμα - οικοδόμημα (κατασκευή) τμήμα ή προσάρτημά του, ανεξάρτητα από το υλικό που χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή (σίδηρος, αλουμίνιο, ξύλο κ.λ.π.) και από το σκοπό που θα χρησιμοποιηθεί (εργοστάσιο, κέντρο διασκέδασης, περίπτερο, σχολείο κ.λ.π.) Δεν περιλαμβάνει η παραπάνω διάταξη τις πρόχειρες κατασκευές περιπτέρων εκθέσεων ή τις διαμορφώσεις και προσθήκες εσωτερικών χώρων γενικώς. Επίσης δεν περιλαμβάνει τα προκατασκευασμένα υλικά έργων , όπως προκατασκευασμένες κολώνες από μπετόν , κ.τ.λ. Το βιβλίο τηρείται στην επαγγελματική εγκατάσταση όπου λαμβάνονται οι παραγγελίες (έδρα επιχείρησης ή γραφείο λήψης παραγγελιών ή έκθεση ή εργοστάσιο).

Για κάθε παραγγελία καταχωρείται: το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία αυτού που δίδει την παραγγελία, η διεύθυνση, συνοπτική περιγραφή του είδους (τετραγωνικά μέτρα, όροφοι, τύπος), η αξία που συμφωνείται και ο αριθμός του τιμολογίου ή της Α.Λ.Π.

Η ενημέρωση του βιβλίου γίνεται αμέσως με τη λήψη της παραγγελίας.

Σ. Βιβλίο χώρου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης

Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης, υποχρεούται να τηρεί βιβλίο στάθμευσης ή φύλαξης των σκαφών.

Σύμφωνα με εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών το βιβλίο αυτό τηρείται από τους εκμεταλλευτές θαλάσσιων ή επίγειων χώρων στάθμευσης σκαφών θαλάσσης. Σκάφος θαλάσσης για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αυτού, νοείται κάθε σκάφος αναψυχής ανοικτού τύπου (φουσκωτό και μη), ανεξάρτητα από το εάν είναι ταχύπλοο ή όχι ή εάν έχει χώρο ενδιαίτησης καθώς και τα jet ski.

Κατά την επικρατέστερη άποψη και στις περιπτώσεις που επαγγελματικό σκάφος (π.χ. αλιευτικό, ερευνητικό), κάνει χρήση του χώρου αυτού, εμπίπτει στην υποχρέωση του εκμεταλλευτή του χώρου στάθμευσης να καταχωρεί τα στοιχεία του στο βιβλίο.

Την υποχρέωση τήρησης του παραπάνω βιβλίου την έχουν και οι Δήμοι και οι Κοινότητες, οι οποίοι εκμεταλλεύονται τους παραπάνω χώρους, εφόσον για τη δραστηριότητά τους αυτής έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται: α) η ημερομηνία εσόδου και εξόδου του σκάφους, β) ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους κι όταν δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός το όνομα του σκάφους. Κρίνεται σκόπιμο, όταν δεν υπάρχει ούτε και το όνομα του σκάφους να γράφεται το ονοματεπώνυμο του κατόχου του σκάφους, το μήκος του σκάφους και η γενικής περιγραφή αυτού (ιστιοφόρο, φουσκωτό κ.λ.π.)

Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται: α) 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.

Θέμα είναι ενδεχόμενο να δημιουργηθεί στην περίπτωση που η έδρα (το γραφείο) επαγγελματικής εγκατάστασης του εκμεταλλευτή του χώρου αυτού δεν βρίσκεται στο χώρο στάθμευσης.

Στην περίπτωση αυτή ο εκμεταλλευτής του χώρου έχει υποχρέωση να γνωστοποιεί στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. τη διεύθυνση στην οποία τηρεί το βιβλίο.

Η ενημέρωση του βιβλίου γίνεται με την είσοδο του σκάφους.

Τ. Βιβλία εκμεταλλευτή αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων

Με τη διάταξη του άρθρου 7 του Π.Δ. 134/4-6-96 προστέθηκε στην παργ. 5 αρθ. 10 Κ.Β.Σ. με την οποία επιβλήθηκε στους εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων έργων η υποχρέωση τήρησης, για κάθε αυτοκινούμενο μηχάνημα έργων, ειδικού βιβλίου στο οποίο αναγράφεται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εργοδότη, η διεύθυνση ή η θέση του έργου στο οποίο απασχολείται το αυτοκινούμενο μηχάνημα, το είδος του έργου στο οποίο απασχολείται το αυτοκινούμενο μηχάνημα, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, η χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου. Εφόσον η αμοιβή ορίζεται ωριαία, αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.

Υποκείμενος στις υποχρεώσεις της διάταξης αυτής είναι εκείνος, ο οποίος αποκτά έσοδα από την εκμετάλλευση των μηχανημάτων αυτών (παροχή υπηρεσίας). Παρέλκει η τήρηση βιβλίου από τους επιτηδευματίες που αναλαμβάνουν την κατασκευή έργων (δημοσίων ή ιδιωτικών), για τα μηχανήματά τους που χρησιμοποιούν, για την εκτέλεση τμήματος εργασιών (π.χ. εκσκαφές, επιχωματώσεις κ.λ.π.) που εμπίπτει στο συνολικό έργο, το οποίο κατασκευάζουν οι ίδιοι ή οι κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.

Στην περίπτωση παραχώρησης της χρήσης λόγω μίσθωσης κ.λ.π. την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου έχει εκείνος ο οποίος έχει, με βάση τη σύμβαση τη χρήση του μηχανήματος.

Το πρόσωπο αυτό, εφόσον εμπίπτει στην παραπάνω εξαίρεση (κατασκευαστής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων) δεν έχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου στην περίπτωση αυτή.

Τα ανωτέρω πρέπει να αποδεικνύονται από σύμβαση, η οποία έχει κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Τέλος, επιστάται η προσοχή των ελεγκτικών οργάνων, πριν από τον καταλογοισμό παραβάσεων, να εξετάζουν στις παραπάνω περιπτώσεις τις σχετικές άδειες ή άλλα στοιχεία (συμβάσεις, κοινοπρακτικά κ.λ.π.) ώστε να μην καταλογίζονται παραβάσεις σε πρόσωπα μη υποκείμενα στην παραπάνω υποχρέωση.

Στην συνέχεια με νεώτερη εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της υποχρέωσης τήρησης του βιβλίου αυτού:

Υποχρέωση τήρησης του βιβλίου υφίσταται και για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται τα μηχανήματα που αναφέρονται στην παραπάνω εγκύκλιο, ακόμη και όταν τα χρησιμοποιούν κατά την πώληση των ειδών που εμπορεύονται π.χ. χρήση αντλίας κατά την πώληση σκυροδέματος.

Στις περιπτώσεις αυτές ενημερώνεται το τηρούμενο πρόσθετο βιβλίο ανεξάρτητα εάν εισπράττεται ή όχι ιδιαίτερη αμοιβή, με σχετική παρατήρηση στη στήλη του ποσού της αμοιβής. Επίσης διευκρινίστηκε ότι στην έννοια της «μπετονιέρας αυτοκινούμενης» που αναφέρεται στον πίνακα των αυτοκινούμενων μηχανημάτων δεν περιλαμβάνεται το φορηγό αυτοκίνητο (βυτιοφόρο) μεταφοράς σκυροδέματος.

Προς διευκόλυνση των συναλλαγών αυτών παρέχεται η δυνατότητα μη τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων εφόσον τηρείται συνενωμένο με το στοιχείο διακίνησης και παρέχονται όλα τα δεδομένα τόσο του βιβλίου έργων όσο και τους 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, να αναγράφονται τα συμπληρωματικά στοιχεία που απαιτούνται. Το αντίγραφο αυτό θα ευρίσκεται για όσο χρόνο διαρκεί η λειτουργία του μηχανήματος στο χώρο λειτουργίας. Κατά τη θεώρηση του συνενωμένου Δελτίου Αποστολής με το βιβλίο αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων θα γνωστοποιούνται οι αριθμοί των μηχανημάτων οι αριθμοί των μηχανημάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Είναι δυνατή η θεώρηση περισσότερων σειρών όσων και τα μηχανήματα ή η εκ των υστέρων γνωστοποίηση του αριθμού νέου μηχανήματος, για το οποίο θα χρησιμοποιηθεί ήδη θεωρημένο στέλεχος.

Η επιβολή της υποχρέωσης τήρησης του βιβλίου έργων, είναι ο αποκλεισμός της μεταγενέστερης (συνήθως στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης) έκδοσης εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών προς τους εργολάβους των έργων αλλά και η ταυτόχρονη παρακολούθηση των εσόδων των επιτηδευματιών οι οποίοι εκμεταλλεύονται αυτοκινούμενα οχήματα. Το βιβλίο τηρείται στο όχημα το οποίο αφορά.

Η ενημέρωση κάθε βιβλίου έργων, γίνεται με την έναρξη εκτέλεσης του έργου.

Σαν αυτοκινούμενα μηχανήματα έργων θεωρούνται: οι μπουλντόζες, εκσκαφείς, οι γερανοί, φορτωτές, τσάπες, τρακτέρ - κομπρεσέρ, σφύρες υδραυλικές, διατρητικά, πασσαλαμπήκτες, ελκυστήρες, αντλίες σκυροδέματος, σπαστήρες, μπετονιέρες, διαστρωτήρες σκυροδέματος, αναβατώρια, ασφαλικά μηχανήματα, οδοστρωτήρες, ισοπεδωτές προωθητές, σάρωθρα, αποξέστες, καδοφόρα, κόσκινα μηχανικά, αυτοκαθαριστές, εκχιονιστικά, γεωτρητικά μηχανήματα, γομωτές, περινοφόρα, ανακυκλωτής ασφάλτου και όλα τα αυτοκινούμενα μηχανήματα έργων, τα οποία εργάζονται σε κάθε είδους εργοτάξια τρίτων για εκτέλεση ορισμένου έργου.

Το βιβλίο κάθε αυτοκινούμενου οχήματος ενημερώνεται με την έναρξη του έργου που έχει αναλάβει να εκτελέσει και σε περίπτωση ωριαίας αμοιβής με την έναρξη και λήξη της εργασίας.

Υ. Βιβλίο επίσκεψης ασθενών γιατρών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ο γιατρός υποχρεούται να τηρεί στο ιατρείο του βιβλίο επίσκεψης ασθενών, θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή: το ονοματεπώνυμό του, η χρονολογία επίσκεψης, η διεύθυνσή του και ο αριθμός της Α.Π.Υ. όταν εκδοθεί. Το βιβλίο ενημερώνεται κατά την είσοδο του ασθενή στον εξεταστικό χώρο.

Από την τήρηση του βιβλίου αυτού εξαιρούνται οι οδοντογιατροί και οι κτηνίατροι.

Το βιβλίο αυτό δεν ενημερώνεται για τις επισκέψεις που πραγματοποιούν οι γιατροί έξω από το ιατρείο, όπως π.χ. στα σπίτια των ασθενών, σε σχολεία, εργοστάσια, κλινικές.

Όταν εκδίδεται μία Α.Π.Υ. για περισσότερες επισκέψεις (π.χ. επισκέψεις εγκύων, μέχρι τον τοκετό, ψυχοθεραπεία κ.λ.π.) ο ίδιος αριθμός Α.Π.Υ. αναγράφεται στο βιβλίο αυτό, στις αντίστοιχες επισκέψεις του ίδιου ασθενή.

Οι επισκέψεις για εξετάσεις σε εργαστήρια γιατρών (μικροβιολογικά, ακτινολογικά κ.λ.π.) καταχωρούνται κατά την ημέρα της εξέτασης και όχι την ημέρα παράδοσης στον ασθενή των αποτελεσμάτων της εξέτασης. Το ίδιο ισχύει όταν τα αποτελέσματα των εξετάσεων αυτών προσκομίζονται στον αρχικό ιατρό που έδωσε την εντολή για την εξέταση με την προϋπόθεση ότι η αρχική επίσκεψη είχε καταχωρηθεί στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, άσχετα αν εκδόθηκε Α.Π.Υ. με αμοιβή ή με την ένδειξη δωρεάν.

Δεν καταχωρούνται στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών οι ασθενείς που ανήκουν σε ασφαλιστικά Ταμεία με τα οποία οι γιατροί έχουν υπογράψει συμβάσεις να τους δέχονται χωρίς συμμετοχή του ασθενούς στην αμοιβή του γιατρού. Η ιδιότητα του ασθενή θα προκύπτει από το ασφαλιστικό βιβλιάριο υγείας από το οποίο έχει αποκοπεί από τον ιατρό ή απόδειξη επίσκεψης ή στο οποίο έχει καταχωρηθεί η επίσκεψη.

Το βιβλίο ενημερώνεται με την είσοδο του ασθενή στο χώρο εξέτασης ή παροχής ιατρικών υπηρεσιών ή συμβουλών και όχι κατά την παραμονή του στο χώρο αναμονής.

Τα ημερήσια έσοδα καταχωρούνται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων του γιατρού με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα και με το άθροισμα των ημερήσιων αμοιβών.

Το βιβλίο ασθενών μπορεί με κατάλληλη γραμμογράφηση να ενσωματωθεί με το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων.

Φ. Βιβλίο παράδοσης φαρμάκων

Σε πολλές περιπτώσεις παρίσταται ανάγκη χορήγησης φαρμάκων από φαρμακεία σε ασφαλισμένους ασφαλιστικών ταμείων σε ημέρες και ώρες που δεν είναι δυνατή προσκόμιση συνταγολογίου. Επειδή στις περιπτώσεις αυτές δημιουργείται γραφειοκρατική διαδικασία για την έκδοση Α.Λ.Π. κατά τη χορήγηση των φαρμάκων με μετρητά που καταβάλλει ο πελάτης, στη συνέχεια δε, με την προσκόμιση του εγκεκριμένου από το Ασφ. Ταμείο συνταγολογίου, επιστροφή των χρημάτων και έκδοση νέας Α.Λ.Π. για την τυχόν συμμετοχή του ασφαλισμένου, με την Α.Υ.Ο. 1044425/Πολ. 1127/10-4-96, ορίσθηκε ειδική απλοποιημένη διαδικασία με την προαιρετική τήρηση από το φαρμακοποιοό θεωρημένου βιβλίου παράδοσης φαρμάκων.

Με την απόφαση προβλέπεται η καταχώρηση στο βιβλίο αυτό των ακόλουθων ενδείξεων:

α) Με την παράδοση των φαρμάκων και λοιπών συναφών ειδών, καταχωρείται η ημερομηνία χορήγησης, το ονοματεπώνυμο και το ασφαλιστικό ταμείο του ασφαλισμένου - πελάτη και το είδος των φαρμάκων.

β) Με την προσκόμιση του συνταγολογίου καταχωρείται ο αύξων αριθμός αυτού και τη Α.Λ.Π. που εκδόθηκε από το φαρμακείο.

Στις περιπτώσεις αυτές, κατά τη χορήγηση των φαρμάκων από το φαρμακείο δεν εκδίδεται Α.Λ.Π. η οποία εκδίδεται μέχρι την Πέμπτη (5^η) ημέρα από τη χορήγησή τους και όχι το αργότερο από τη λήψη της διαχειριστικής περιόδου.

Η διευκόλυνση αυτή παρέχεται με δεδομένο ότι, η έκδοση του συνταγολογίου και η θεώρησή του γίνεται από υπηρεσίες που δεν εργάζονται το Σαββατοκύριακο και άλλες αργίες και ότι το πενθήμερο που παρέχεται για την προσκόμιση του συνταγολογίου και έκδοση Α.Λ.Π. κρίνεται αρκετό για τη διαδικασία αυτή. Η προθεσμία αυτή, αρχίζει από την επόμενη ημέρα χορήγησης των φαρμάκων και αφορά σε εργάσιμες ημέρες.

Αν, κατά την έξοδο του πελάτη από το φαρμακείο, ζητηθεί από φοροτεχνικό ελεγκτή Α.Λ.Π. η οποία όμως νόμιμα δεν έχει εκδοθεί, θα επιβεβαιωθεί από το μη θεωρημένο συνταγολόγιο που βρίσκεται στα χέρια του ασφαλισμένου και από την καταχώρηση στο βιβλίο παράδοσης φαρμάκων ότι νόμιμα δεν εκδόθηκε Α.Λ.Π.

X. Βιβλίο παρακολούθησης υλικών για εργασίες φασόν

Με τη διάταξη του εδαφ. α πργ 5 αρθ. 29 Ν. 1642/86 (Φ.Π.Α.) επιβάλλεται η τήρηση ειδικού βιβλίου με το οποίο παρακολουθούνται:

α) Τα υλικά που παραλαμβάνει ο επιτηδευματίας, δηλαδή για εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής, συναρμολόγησης κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου από υλικά και αντικείμενο που αποστέλλονται από εργοδότη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους στον εργολάβο για το σκοπό αυτό, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά και εφόσον τα αγαθά που παράγονται μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος που αυτός είναι εγκατεστημένος.

β) Τα αγαθά που αποστέλλονται σε άλλο κράτος - μέλος δηλ. την πραγματοποίηση εργασίας φασόν στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφορά του αγαθού και αποστολή έτοιμου αγαθού στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, την παροχή στον υποκείμενο στο φόρο υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο εργασίες, οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό, που πραγματοποιούνται υλικά στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, την 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 εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και την προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού για περίοδο μέχρι 24 μηνών 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.

Ψ. Δελτίο κίνησης εκμεταλλευτή τουριστικών αυτοκινήτων

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγ. 1 αρθ. 13^α Κ.Β.Σ. ο εκμεταλλευτής τουριστικού λεωφορείου (πούλμαν) , έχει υποχρέωση να εκδίδει τριπλότυπο θεωρημένο και αριθμημένο δελτίο κίνησης σε κινητά φύλλα, στο οποίο καταχωρεί τις παρακάτω ενδείξεις:

- Τη χρονολογία, την ώρα και τον τρόπο που το λεωφορείο ξεκίνησε για το τουριστικό του δρομολόγιο. Αν δηλαδή σαν χώρος ξεκινήματος ορίστηκαν τα Προπύλαια του Πανεπιστημίου, αυτός ο χώρος θα γραφεί και όχι ο χώρος του γκαράζ που παρκάρει τις ώρες ανάπαυσης . Αν, όπως σε πολλές περιπτώσεις γίνεται, το πούλμαν πηγαίνει από ξενοδοχείο σε ξενοδοχείο για να παραλάβει τους περιηγητές για να τους πάει σε τουριστικό ταξίδι, θα γραφεί σαν χώρος ξεκινήματος το πρώτο ξενοδοχείο από το οποίο άρχισε την παραλαβή των περιηγητών και σαν ώρα ξεκινήματος, η ώρα που ξεκίνησε από το ξενοδοχείο αυτό.
- Ο τόπος προορισμού. Αν κατά τη διάρκεια της διαδρομής αλλάξει ο τόπος προορισμού, ο οδηγός σημειώνει την αλλαγή αυτή στο αντίτυπο που έχει μαζί του.
- Ο συνολικός αριθμός των ατόμων που μεταφέρονται. Το δελτίο κίνησης φέρεται επί του λεωφορείου κατά τη διάρκεια της διαδρομής και υπόκειται σε θεώρηση.
- Το όνομα ή την επωνυμία εκείνου για λογαριασμό του οποίου γίνεται η μεταφορά (π.χ. Ταξιδιωτικό γραφείου Α΄ ή Εκπαιδευτικού Β΄). Μετά τη λήξη της διαδρομής ο οδηγός παραδίδει το πρώτο αντίτυπο του δελτίου κίνησης στο πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου έκανε τη μεταφορά. Το δεύτερο αντίτυπο αποστέλλεται κατά το χρόνο υποβολής των ετήσιων καταστάσεων στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου εφόσον είναι επιτηδευματίας και το τρίτο παραμένει στο αρχείο του. Υποχρέωση έκδοσης δελτίου κίνησης έχουν τα ξενοδοχεία που διαθέτουν τουριστικά λεωφορεία για εκδρομές και τα ΚΤΕΛ όταν πραγματοποιούν εκδρομές.

Δεν υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. τα δελτία κίνησης που αφορούν συλλόγους, σωματεία, σχολεία, κ.λ.π. ή για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό του εξωτερικού.

Δεν εκδίδονται δελτία κίνησης εφόσον παραδίδονται στους επιβάτες θεωρημένες Α.Π.Υ. και στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον στο τουριστικό λεωφορείο φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταφοράς.

Στις περιπτώσεις που ο εκμεταλλευτής του λεωφορείου δέχεται ταξιδιώτες που έχουν εφοδιαστεί με δελτία συμμετοχής από τρίτα πρόσωπα (τουρ - λίντερς, υπαλλήλους ξενοδοχείων) για λογαριασμό τουριστικού γραφείου, αντί των παραπάνω εκδίδεται μια συνολική θεωρημένη Α.Π.Υ. η οποία διαφυλάσσεται μαζί με τα δελτία συμμετοχής.

Στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται πολλές διαδρομές για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό ίδιου πελάτη, επιτρέπεται η έκδοση ημερήσιου δελτίου πολλαπλών διαδρομών, εφόσον για κάθε διαδρομή αναγράφονται οι παραπάνω ενδείξεις του δελτίου ημερήσιας κίνησης.

Σκοπός της τήρησης του δελτίου αυτού, είναι η παροχή στα φοροτεχνικά όργανα ενός μέσου για την παρακολούθηση των εργασιών (διαδρομών) του λεωφορείου που έχει σαν συνέπεια την εμφάνιση των εσόδων από τις διαδρομές αυτές, γιατί μια και γράφτηκε η διαδρομή, υποχρεωτικά ο εκμεταλλευτής του λεωφορείου θα εμφανίσει και αντίστοιχο έσοδο.

Τέλος στις περιπτώσεις που ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν δικά τους λεωφορεία για μεταφορά προσωπικού τους, ενδείκνυται να γίνεται σχετική έγγραφη γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. θεωρημένο δε αντίγραφο της γνωστοποίησης να υφίσταται στο λεωφορείο.

ΧΡΟΝΟΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΥΠΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Στην ανάλυση των διατάξεων που επιβάλλουν την τήρηση κάθε πρόσθετου βιβλίου αναφέρεται και ο χρόνος κατά τον οποίο πρέπει να ενημερώνονται τα βιβλία αυτά.

Ειδικό θέμα δημιουργείται για τα βιβλία τα οποία ενημερώνονται και εκτυπώνονται μηχανογραφικά, γιατί όπως είναι γνωστό διαφέρει ο χρόνος ενημέρωσης από το χρόνο εκτύπωσης των βιβλίων αλλά και δεν είναι εφικτή η μεταγενέστερη συμπλήρωση κάποιας νεότερης πληροφορίας σε μηχανογραφικό έντυπο που ήδη έχει εκτυπωθεί. Για τη διενέργεια του φοροτεχνικού ελέγχου στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται χειρόγραφα, στις περιπτώσεις που προβλέπεται άμεση ενημέρωση, αρκεί η παρουσίαση του πρόσθετου βιβλίου στον έλεγχο, η θεώρησή του μετά την τελευταία καταχώρηση και στη συνέχεια η αυτοψία για διαπίστωση, μήπως, στο χώρο της επιχείρησης υπάρχουν πρόσωπα ή αντικείμενα (κατά περίπτωση) που δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο, οπότε διαπιστώνεται παράβαση για πρόθεση απόκρυψης εργασιών και εσόδων π.χ. διενέργεια ελέγχου σε κάποια δωμάτια κλινικής ή σε χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων για διαπίστωση αν - κατά περίπτωση - τα στοιχεία κάποιου ασθενή που νοσηλεύεται στο δωμάτιο ή κάποιου αυτοκινήτου που βρίσκεται παρκαρισμένο στο χώρο στάθμευσης, έχουν καταχωρηθεί στα πρόσθετα βιβλία.

Και στην περίπτωση της μηχανογραφικής έκδοσης των στοιχείων ή μόνο μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων, είναι δυνατή η συμμόρφωση με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. εφόσον με κατάλληλο πρόγραμμα Η/Υ καλύπτονται οι απαιτήσεις του Κ.Β.Σ.

Η μηχανογραφική ενημέρωση και άμεση εκτύπωση σε συνεχές θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο της εισόδου κάποιου προσώπου (π.χ. ασθενή σε κλινική) ή αντικείμενου (π.χ. αυτοκινήτου σε συνεργείο επισκευής) είναι υπόθεση ρουτίνας, με την προϋπόθεση ότι, το μηχανογραφικό έντυπο του πρόσθετου βιβλίου, θα ευρίσκεται στον εκτυπωτή για άμεση ενημέρωση ή ειδικά για την άμεση μηχανογραφική εντύπωση του βιβλίου αυτού θα χρησιμοποιείται αποκλειστικός εκτυπωτής ή μόνο όταν παρίσταται ανάγκη, θα τοποθετείται στον εκτυπωτή το μηχανογραφικό έντυπο (βιβλίο)..

Στην περίπτωση αυτή, η τήρηση του πρόσθετου βιβλίου θα διασπάται, ανάλογα με τις μεταβολές που αφορούν το πρόσωπο ή το αντικείμενο το οποίο παρακολουθείται π.χ. την 10-8-96 εισάγεται ένας ασθενής σε κλινική. Θα καταχωρηθεί στο θεωρημένο βιβλίο πόρτας η ημερομηνία, η ένδειξη «είσοδος», το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Αν ο

ασθενής πάρει εξιτήριο την 18-8-96 θα γίνει νέα μηχανογραφική καταχώρηση και εκτύπωση την ημερομηνία εξόδου με αναγραφή της ένδειξης «έξοδος» και του ονοματεπωνύμου. Με την καταχώρηση των ενδείξεων αυτών στο βιβλίο εισόδου - εξόδου, μπορεί ταυτόχρονα και αυτόματα να ενημερώνεται και η μερίδα του βιβλίου ασθενών μαζί με τα λοιπά στοιχεία.

Την παραπάνω λύση έχει δεχθεί το Υπ. Οικονομικών με την δ/γη 1059568/Πολ. 1163/23-4-93, όπου ορίζεται ότι η καταχώρηση μεταβολών κατά την διάρκεια της διαμονής (π.χ. αλλαγή δωματίου σε ξενοδοχείο , κ.λ.π.) καθώς και της ημερομηνίας αναχώρησης, μπορεί να γίνεται, είτε με νέα καταχώρηση με μνεία της παλαιάς (αρχικής) καταχώρησης, είτε με καταχώρηση σε ειδικό χώρο (στήλη κ.λ.π.) του βιβλίου αυτού, είτε ακόμη με χειρόγραφη καταχώρηση σε ειδικό χώρο της αρχικής μηχανογραφικής εκτύπωσης.

Σε όλες τις περιπτώσεις πρόσθετων βιβλίων υπάρχουν λύσεις που καλύπτουν τις απαιτήσεις του Κ.Β.Σ. με την προϋπόθεση ότι οι ελεγκτές έχουν προσαρμοσθεί στη φιλοσοφία λειτουργίας του προγράμματος του Η/Υ και αντιμετωπίζουν με ευρύτητα πνεύματος τις λύσεις, εφόσον με αυτές αποκλείεται οποιαδήποτε δόλια ενέργεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ &
ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
Α' - Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ**



ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ**1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΣ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ**

Με τη διάταξη της παρ. 4 αρθ. 32 Ν.2238/94 ορίζεται ότι, για τις επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία και στοιχεία της Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους, εφόσον περιλαμβάνεται σε ειδικό για τις αγορές πίνακα, κατά κατηγορίες επαγγελμάτων. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, οι αγορές λαμβάνονται όπως προκύπτουν από το βιβλίο αγορών ή τα τιμολόγια των προμηθευτών και θεωρείται ότι, όλα τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν και όλα τα προϊόντα που παράχθηκαν από πρώτες ύλες που αγοράστηκαν μέσα στη διαχειριστική χρήση (ημερολογιακό χρόνο), πουλήθηκαν μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι αγορές.

Αν, από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, προκύπτει αποδειγμένα ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περίπτωση ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων από πυρκαγιά, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστού 5% επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

Επαναλαμβάνεται ότι οι μοναδικοί συντελεστές επί των αγορών εφαρμόζονται εφόσον το βιβλίο αγορών κρίθηκε ακριβές, δηλαδή στην περίπτωση αυτή δεν προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα αλλά τα καθαρά κέρδη προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των αγορών με το μοναδικό συντελεστή Κ.Κ. και εφόσον προβλέπεται για τις περιπτώσεις αυτές τέτοιος συντελεστής Κ.Κ.

2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Με τη διάταξη του εδαφ. β. παργ. 2 αρθ. 30 Ν. 2238/94 αντιμετωπίζονται οι περιπτώσεις προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (βιβλίο Αγορών), τα οποία κρίθηκαν από το φοροτεχνικό έλεγχο ακριβή.

Σαν βασική αρχή για το βιβλίο Αγορών θεσπίζεται το τεκμήριο της πώλησης μέσα στη διαχειριστική περίοδο (που ταυτίζεται με τον ημερολογιακό χρόνο) όλων των αγαθών που αγοράστηκαν στην ίδια χρονική περίοδο.

Αν η επιχείρηση ασχολείται με την αγορά και πώληση αυτούσιων εμπορευμάτων, όλα τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν στη διαχειριστική περίοδο, θεωρείται ότι πουλήθηκαν τον ίδιο χρόνο.

Αν η επιχείρηση ασχολείται με την αγορά πρώτων υλών ή μισοκατεργασμένων προϊόντων και βοηθητικών και στη συνέχεια με την κατεργασμένων προϊόντων και βοηθητικών υλών και στη συνέχεια με την κατεργασία τους σε τρόπο ώστε, να παράγονται διαφορετικά προϊόντα, είτε στη μορφή, είτε στη σύσταση, τότε θεωρείται ότι, όλες οι πρώτες ύλες ή τα μισοκατεργασμένα προϊόντα, που αγοράστηκαν σε μία περίοδο, μετατράπηκαν σε έτοιμα προϊόντα και πουλήθηκαν στην ίδια περίοδο.

Σαν αγαθά ο νομοθέτης θεωρεί τόσο το υλικά (π.χ. εμπορεύματα), όσο και τις υπηρεσίες (π.χ. φασόν, αμοιβές τρίτων που βαρύνουν το κόστος παραγωγής).

Τα αγαθά που αγοράζονται, όχι για μεταπώληση ή για πάγια εκμετάλλευση, αλλά για ανάλωση (όπως π.χ. γραφική ύλη, υλικά καθαριότητας ή συντήρησης) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων, αλλά καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου Αγορών.

Τα δικαιολογητικά αγοράς φυλάσσονται, γιατί τα έξοδα αυτά θα ληφθούν υπόψη στη διαμόρφωση κρίσης από το φοροτεχνικό έλεγχο.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το τεκμήριο πώλησης όλων των αγαθών που αγοράστηκαν σε μία περίοδο είναι αμάχητο, όσο και αν η πρακτική δεν συμβιβάζεται με τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του (με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που για πρώτη φορά αρχίζουν τις εργασίες τους).

Παίρνεται σαν παράδειγμα μια επιχείρηση που ασχολείται με την αγορά και χονδρική πώληση ποδηλάτων.

Η επιχείρηση αυτή, που αποδειγμένα δεν είχε απούλητα ποδήλατα από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (μια και πριν ασχολούνταν με άλλο αντικείμενο εργασιών) έκανε εισαγωγή από το εξωτερικό το 1996 1000 ποδηλάτων. Από αυτά

πούλησε με τιμολόγια (μόνο χονδρική πώληση) τα 600 ποδήλατα. Τον Μάρτιο του 1997 που γίνεται ο φοροτεχνικός έλεγχος, παρουσιάζει απούλητα 350 ποδήλατα και τιμολόγια πώλησης τους πρώτους μήνες του 1997 50 ποδηλάτων. Αν και έχει διαπιστωθεί ότι από τα 1000 ποδήματα πουλήθηκαν μόνο τα 600 μέσα στο 1996, ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει σαν ακαθάριστα έσοδα του 1996 το αντίτιμο των 1000 ποδηλάτων και με βάση το ποσό που θα προκύψει, θα υπολογίσει το καθαρό κέρδος του χρόνου αυτού.

Άλλο παράδειγμα. Μια επιχείρηση που λειτουργεί από χρόνια και ασχολείται με την παραγωγή τετραδίων, εισάγει από το εξωτερικό σε τιμή ευκαιρίας, το τελευταίο 15νθήμερο Δεκεμβρίου 1996 μια μεγάλη ποσότητα χαρτιού, με την οποία θα καλύψει τις ανάγκες πρώτης ύλης ολόκληρου του 1997 και 1998. Από τα πράγματα είναι αδύνατη η επεξεργασία του χαρτιού αυτού μέσα στο β' 15νθήμερο του Δεκεμβρίου 1996 που υπολείπεται έως τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για την παραγωγή τετραδίων και την πώλησή τους.

Και στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει σαν ακαθάριστα έσοδα του έτους 1996, το ποσό που θα είχε εισπράξει, αν όλο το χαρτί είχε μετατραπεί μέχρι τέλους του 1996 σε τετράδια, τα οποία και θα είχαν πουληθεί στην ίδια περίοδο, και με βάση αυτά τα ακαθάριστα έσοδα να υπολογίσει το καθαρό κέρδος του χρόνου τούτου.

Όπως αναφέρεται πιο πάνω στο παράδειγμα, υπάρχουν χτυπητές περιπτώσεις σχετικά με ότι δεν είναι δυνατό να βιομηχανοποιηθούν μέσα στην ίδια χρήση όλες οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν.

Με τις διατάξεις του εδαφ. β παραγ. 2 αρθ. 30 Ν.2238/94 ορίζεται ότι, για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έδωσα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, κατά περίπτωση, βρίσκεται σε σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Σε περίπτωση που για την κρινομένη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

(Επαναλαμβάνεται ότι προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων, στα βιβλία πρώτης κατηγορίας, προβλέπεται μόνο για τα επαγγέλματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στον

εδικό πίνακα συντελεστών καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται επί των αγορών και στην περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων).

Σε περίπτωση που το Υπουργείο Εμπορίου έχει καθορίσει δραχμικό μικτό κέρδος γίνεται αναγωγή αυτού σε ποσοστιαίο. Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων της παραγράφου αυτής, θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στη χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στη χρήση ως έτοιμα προϊόντα, ανεξάρτητα από το αν η διάθεσή τους γίνεται χονδρικώς ή λιανικώς.

Πραγματική τιμή κτήσης είναι η τιμή αγοράς όπως διαμορφώνεται μετά την αφαίρεση των επιστροφών προς προμηθευτές και των εκπτώσεων που παρέχουν οι προμηθευτές, είτε πάνω στο τιμολόγιο, είτε εκδίδοντας πιστωτικά σημειώματα.

Ειδικότερα για την επιχείρηση, που ασχολείται αποκλειστικά με αγαθά και πώληση αυτούσιων εμπορευμάτων (εμπορική επιχείρηση) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται αν, το συνολικό κόστος των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση, προστεθεί το μικτό κέρδος, που θα καθοριστεί σε σύγκριση της πραγματικής τιμής κτήσης των εμπορευμάτων και την τιμή πώλησής τους από την επιχείρηση.

Η εργασία αυτή είναι πιο εύκολη στην περίπτωση που οι τιμές πώλησης έχουν οριστεί, είτε από αγορανομικές διατάξεις, είτε από άλλες διατάξεις.

Σαν συνολικό κόστος των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν μέσα σε μια χρήση (όπως προκύπτει από την επεξήγηση που ο νομοθέτης δίνει στην ίδια διάταξη για τον τρόπο προσδιορισμού του μικτού εμπορικού κέρδους) θεωρείται κάθε έξοδο που κατέβαλε η επιχείρηση, μέχρι την παραλαβή (απόκτηση κυριότητας) και αποθήκευσής τους. Βέβαια, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω θα αφαιρεθούν από το κόστος οι επιστροφές προς τους προμηθευτές και οι εκπτώσεις, τις οποίες παρέχουν στις αγορές που έγιναν μέσα στη χρήση.

Επισημαίνεται ότι με τη διάταξη της παραγ. 7 αρθ. 32 Ν. 1642/86 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι σε περίπτωση πραγματοποίησης χονδρικών πωλήσεων, οι πωλήσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη όπως προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία και το συνολικό κόστος μειώνεται με το κόστος αγορών, που διατέθηκαν για χονδρικές πωλήσεις όπως επίσης μειώνεται με το κόστος αγορών, που διατέθηκαν για απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς και με τις επιστροφές και εκπτώσεις ή καταστροφές, απώλειες ή κλοπές αγαθών που αγοράστηκαν και αποδεικνύονται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα. Στο σημείο αυτό διαφοροποιείται ο τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των υπόχρεων της Α κατηγορίας βιβλίων στο Φ.Π.Α. σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος.

Έξοδα που βαρύνουν το κόστος των εμπορευμάτων είναι τα ακόλουθα:

- Η τιμολογιακή αξία του εμπορεύματος. Σ' αυτή περιλαμβάνεται τόσο η τιμή αγοράς του αγαθού όσο και κάθε άλλη επιβάρυνση που βαρύνει την αξία του εμπορεύματος π.χ. ειδικός φόρος κατανάλωσης όχι όμως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας εφόσον ο αγοραστής έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.
- Τα έξοδα μεταφορά από το κατάστημα από το κατάστημα ή εργοστάσιο του πωλητή στην αποθήκη ή το κατάστημα του αγοραστή, αν με βάση τη μεταξύ τους συμφωνία τα έξοδα μεταφοράς βαρύνουν τον αγοραστή. Αν όμως η συμφωνία ορίζει ότι το εμπόρευμα είναι παραδοτέο στην αποθήκη του αγοραστή και ότι μέσα στην τιμή πώλησης περιλαμβάνονται και τα έξοδα μεταφοράς μέχρι το κατάστημα του αγοραστή, δεν δικαιούται ο αγοραστής να καταχωρήσει στο βιβλίο αγορών τη φορτωτική που του παραδίνει ο μεταφορέας σαν αποδεικτικό της μεταφοράς, μια και το αντίτιμο της καταβλήθηκε ή θα καταβληθεί από τον πωλητή. Στην περίπτωση που το εμπόρευμα ταξιδεύει με πλοίο και ο ναύλος βαρύνει τον αγοραστή, στο βιβλίο αγορών θα καταχωρηθεί το αντίτιμο του ναύλου όπως και όλες οι συναφείς με τη μεταφορά δαπάνες (φορτοεκφορτωτικά δικαιώματα, δικαιώματα λιμενικού ταμείου, δικαιώματα αποθήκευσης στις αποθήκες του λιμανιού κ.λ.π.).
- Αν το εμπόρευμα εισάγεται από το εξωτερικό, το κόστος αγοράς βαρύνεται και με όλα τα έξοδα εκτελωνισμού όπως αυτά προκύπτουν από την εκκαθάριση του εκτελωνιστή. Για να αναγνωριστούν τα έξοδα που, εκτός από την αμοιβή του, ο εκτελωνιστής γράφει πάνω στην εκκαθάρισή του, θα πρέπει η εκκαθάριση να συνοδεύεται και με τα δικαιολογητικά των δαπανών που έγιναν για λογαριασμό του εισαγωγέα, όπως π.χ. λιμενικά δικαιώματα, φορτοεκφορτωτικά, ειδικοί φόροι, χαρτόσημο και κάθε άλλη δαπάνη σχετική με την πιστοποίηση εισαγωγής. Αν δεν υπάρχουν τέτοια δικαιολογητικά η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται. Υπάρχουν περιπτώσεις που ο εκτελωνιστής, εκτελωνίζει ταυτόχρονα τα εμπορεύματα πολλών εισαγωγέων και παίρνει μια απόδειξη π.χ. φορτοεκφορτώσεις που εκδίδει, τη δαπάνη σε κάθε εισαγωγέα, ανάλογα με την ποσότητα που εκτελώνει για αυτόν. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει η εκκαθάριση του εκτελωνιστή να συνοδεύεται από φωτοαντίγραφο της απόδειξης της συνολικής δαπάνης, με παράλληλη ανάλυση της κατανομής της δαπάνης στους εισαγωγείς, για να γίνεται εύκολα ο έλεγχος της ακρίβειας των ποσών με τα οποία επιβαρύνεται κάθε εισαγωγέας.
- Τέλος, κάθε άλλο ειδικό έξοδο αγοράς των εμπορευμάτων, βαρύνει το κόστος κτήσης τους (π.χ. μεσιτείες, ασφάλιστρα κ.λ.π.). Αν το τιμολόγιο επιβαρύνθηκε με τόκους γραμματίων, και οι τόκοι αυτοί αυξάνουν το κόστος αγοράς του εμπορεύματος.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί στοιχείο κόστους του εμπορεύματος που αγοράστηκε αφού ο επιτηδευματίας του κανονικού καθεστώτος έχει

δικαίωμα να τον εκπέσει από το φόρο εκροών του. Διαφορετικά και ο Φ.Π.Α. αποτελεί κοστολογήσιμο στοιχείο.

Για την επιχείρηση που ασχολείται με την αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών ή μισοκατεργασμένων προϊόντων και την κατεργασία τους, σε τρόπο ώστε, είτε γίνουν έτοιμα προϊόντα για κατανάλωση, είτε γίνουν μισοκατεργασμένα προϊόντα, που άλλη επιχείρηση (αγοράστρια) θα τους δώσει την τελική μορφή για την κατανάλωση (βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται αν, στο συνολικό κόστος των έτοιμων αγαθών που παράχθηκαν (με το τεκμήριο κατεργασίας όλων των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν στην ίδια χρήση) προστεθεί το μικτό βιομηχανικό κέρδος.

Και στην περίπτωση αυτή τα προϊόντα αυτά (μισοκατεργασμένα) θεωρούνται για την επιχείρηση που τα παράγει έτοιμα, αφού στο στάδιο αυτό τελειώνει η παραγωγική της διαδικασία, άσχετα αν η επιχείρηση που τα αγοράζει τα θεωρεί μισοκατεργασμένα (ή τα θεωρεί πρώτες ή βοηθητικές ύλες) και στη συνέχεια να κατεργάζεται για να τους δώσει τελειωτική μορφή ή για να τελειώσει ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας.

Έξοδα που βαρύνουν το κόστος των ετοιμών προϊόντων που παράγονται από την επιχείρηση είναι τα ακόλουθα:

- Η τιμολογιακή αξία για τα εμπορεύματα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1642/86 ο Φ.Π.Α. αγορών (εισροών) που περιλαμβάνεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή, θα εκπέσει από το Φ.Π.Α. πωλήσεων (εκροών) που η επιχείρηση εισπράττει από τους πελάτες της, και τον γράφει στα τιμολόγια που εκδίδει ή τον έχει ενσωματώσει στις Α.Λ.Π. Στην περίπτωση αυτή ο Φ.Π.Α. εισπράττεται για λογαριασμό του Δημοσίου (που και σ' αυτό αποδίδεται) και δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδό της, όπως και δεν αποτελεί δαπάνη ο Φ.Π.Α. που καταβάλλει στους προμηθευτές και που τελικά συμψηφίζεται στο φόρο, που είναι υποχρεωμένη να αποδίδει στο Δημόσιο. Συνέπεια αυτών των ενεργειών είναι, η επιχείρηση να αποδίδει στο Δημόσιο τη διαφορά μεταξύ του Φ.Π.Α. που εισέπραξε με την πώληση των ετοιμών προϊόντων και του Φ.Π.Α. που κατέβαλε με την αγορά των πρώτων και βοηθητικών υλών. Αν στα τιμολόγια των προμηθευτών ή της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. έχει ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης, το καθαρό τίμημα αγοράς ή η καθαρή τιμή πώλησης, βρίσκονται με τη μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης.
- Τα μεταφορικά για τα εμπορεύματα
- Τα έξοδα εκτελωνισμού, το ίδιο με τα εμπορεύματα.
- Η αξία των καυσίμων ή του βιομηχανικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.) που χρησιμεύουν στην κίνηση των μηχανημάτων και γενικότερα στη βιομηχανική παραγωγή.
- Το κόστος αγοράς των υλικών συσκευασίας που ενσωματώνεται στην αξία των ετοιμών προϊόντων (π.χ. κουτιά τσιγάρων, κουτιά κονσερβών). Δεν περιλαμβάνεται το κόστος η

αξία των ειδών εκείνων που υποβοηθούν τη διάθεση των ετοιμών προϊόντων και δεν αχρηστεύονται με τη μία χρήση αλλά επιστρέφονται και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον ίδιο σκοπό και άλλες φορές, όπως τα βαρέλια, τα μπουκάλια, οι σάκοι κ.λ.π.

- Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε τρίτα πρόσωπα για υπηρεσίες που παρέχουν και έχουν άμεση σχέση με την παραγωγική διαδικασία. Σαν παράδειγμα αναφέρεται η αμοιβή που καταβάλλει υφαντουργική επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση, για το βάψιμο ή το φινίρισμα των υφασμάτων που παράγονται ή μια εισαγωγική επιχείρηση κρυστάλλινων ειδών για το ταγιάρισμά τους ή η επιχείρηση παραγωγής έτοιμων ενδυμάτων σε άλλη επιχείρηση που ασχολείται με το ράψιμο παντελονιών (σε παντελονάδες) ή κουμπιών ή σακακιών (φασόν) ή η εκδοτική επιχείρηση στο βιβλιοδέτη για τη βιβλιοθεσία μιας παρτίδας βιβλίων που αποτελεί άμεσο στοιχείο του κόστους παραγωγής των ετοιμών προϊόντων. Για τις περιπτώσεις αυτές, όσοι παρέχουν υπηρεσίες εκδίδουν τιμολόγια (παροχής υπηρεσιών) ή κατά περίπτωση εκκαθάριση. Αν αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός που καταβάλλει την αμοιβή, είναι υποχρεωμένος να εκδώσει αριθμημένη απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης την οποία θα υπογράψει αυτός που εισπράττει την αμοιβή (οικοκυρές, φοιτητές με ευκαιριακή απασχόληση) με παρακράτηση φόρου 15% και χαρτοσήμου.
- Στο βιβλίο αγορών καταχωρείται σαν κοστολογήσιμο στοιχείο η δαπάνη που καταβάλλεται για μισθούς και ημερομίσθια στο προσωπικό και σε κάθε τρίτο που παρέχει υπηρεσίες. Η καταχώρησή τους έχει σαν αποτέλεσμα την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής και τη μείωση του συντελεστή μικτού κέρδους. Τελικά, όμως, θα προκύψει το ίδιο αποτέλεσμα (κέρδος) γιατί θα εφαρμοστεί ο ίδιος μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδα.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, αν και αποτελούν ουσιαστικό στοιχείο του κόστους παραγωγής, δεν θα καταχωρηθούν στο βιβλίο Αγορών, αφού δεν προβλέπεται η καταχώρησή τους. Πρόκειται για δαπάνη που αναγκαστικά θα επιδράσει στη διαμόρφωση του συντελεστή μικτού κέρδους.

Για το Φ.Π.Α. ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τα εμπορεύματα.

Το ποσοστό μικτού κέρδους στις εμπορικές επιχειρήσεις βρίσκεται με σύγκριση της μέσης τιμολογιακής τιμής κτήσης κάθε μονάδας ενός αγαθού που αγοράζεται, βαρημένο με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. μεταφορικά, ασφάλιστρα, φορτοεκφορτωτικά κ.λ.π.) και της μέσης τιμής πώλησης του αγαθού όπως προκύπτει από τα τιμολόγια πώλησης (αν γίνεται μόνο χονδρική πώληση) ή τις τιμές λιανικής πώλησης στις οποίες πουλάει τα εμπορεύματα της η επιχείρηση.

Σε περίπτωση που οι τιμές πώλησης κάθε είδους προϊόντος διαφέρουν, επειδή η επιχείρηση ανάλογα με τον πελάτη, κάνει και ειδική έκπτωση (παζάρεμα τιμής), η επιχείρηση θα υπολογίσει την κατά προσέγγιση μέση τιμή πώλησης για όλο το χρόνο και στη συνέχεια θα βρει τον κατά προσέγγιση συντελεστή μικρού κέρδους κάθε είδους ή και κάθε ομάδας ειδών.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση εμπορεύεται μεγάλο αριθμό ειδών, χωρίς ένα από αυτά να παρουσιάζει ιδιαίτερα μεγαλύτερη κίνηση, ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους βρίσκεται από τον μέσο όρο του ανώτερου και κατώτερου συντελεστή μικτού κέρδους που πραγματοποιεί. Σε αντίθετη περίπτωση, ξεχωρίζονται τα 2 ή 3 είδη που έχουν τη μεγαλύτερη κίνηση, βρίσκεται το κόστος αγοράς τους και ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους και για τα υπόλοιπα βρίσκεται ο κατά προσέγγιση μέσος συντελεστής μικτού κέρδους.

Όπως αναφέρθηκε την αρχή της παραγράφου αυτής ο παραπάνω τρόπος εξεύρεσης των ακαθάριστων εσόδων αφορά στις επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία Αγορών και λειτουργούν από προηγούμενα χρόνια.

Με τη διάταξη της περιπτ. β παραγ. 1 αρθ. 30 Ν. 2238/94, ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στη χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσο δωδέκατα αυτών, όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας.

Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του αμέσως επόμενου έτους και λογίζεται ως αγορά του έτους αυτού.

Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:

- ◆ Από την Α και Β κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σε αυτήν την περίοδο. Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία Α' κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά

ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

- ♦ Από την Α και Γ κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία, πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων, διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.
- ♦ Από τη Β ή Γ στην Α κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α κατηγορίας βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων προϊόντων, η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων ετοιμών προϊόντων που αποδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικρό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Στις περιπτώσεις 2 και 3 της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Βιοτεχνικές επιχειρήσεις

Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την παραγωγή ετοιμών προϊόντων, παρουσιάζει μεγάλη δυσχέρεια και σε κάθε περίπτωση περιέχει μεγάλο δόση αυθαιρεσίας. Βασικά θα πρέπει να προηγηθεί ο

ποσοτικός προσδιορισμός των έτοιμων προϊόντων που παράγονται από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση. Αν η επιχείρηση ασχολείται με μονοπαραγωγή (παραγωγής ενός μόνο είδους) είναι δυνατό, για το φοροτεχνικό έλεγχο αν και με δυσκολία, χρησιμοποιώντας, είτε τα συμπεράσματα από παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας, είτε τα στοιχεία ποσοτικών αποδόσεων άλλων επιχειρήσεων που τηρούν λογιστικά βιβλία και βιβλίο παραγωγής, να βάλει κάποιο υποβοηθητικό (όχι πάντα σίγουρο) στοιχείο για τις αποδόσεις των πρώτων και βοηθητικών υλών και την ετήσια παραγωγή.

Η δυσκολία στην περίπτωση αυτή θα οφείλεται στους εξής λόγους:

- Στην περίπτωση που ο ελεγκτής παρακολουθήσει την παραγωγική διαδικασία και τις αποδόσεις των πρώτων και βοηθητικών υλών σε έτοιμα προϊόντα, δίνεται εντολή από τον επιχειρηματία και επιδραδύνεται η παραγωγική διαδικασία (ποσοτική απόδοση) του προσωπικού και των μηχανημάτων, πολλές φορές με την πρόσκληση εσκεμμένων βλαβών. Παράλληλα προκαλούνται φθορές πρώτων υλών, βοηθητικών υλών ή και ετοιμών προϊόντων στα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, σε τρόπο ώστε να παρουσιάζονται μεγάλες φύρες και μικρές αποδόσεις.
- Στην περίπτωση που θα χρησιμοποιηθούν στοιχεία από μεγάλες επιχειρήσεις που παράγουν το αυτό είδος, αλλά έχουν εξελιγμένη τεχνολογική διάρθρωση, τα στοιχεία αυτά δεν είναι συγκρίσιμα στις βιοτεχνικές επιχειρήσεις που υστερούν τόσο στην ποσοτική όσο και στην ποιοτική απόδοση.

Οι δυσχέρειες γίνονται πολύ πιο μεγάλες, όταν η βιοτεχνική επιχείρηση ασχολείται με χονδρική ή λιανική πώληση και έχει τη δυνατότητα, από τις ίδιες πρώτες ύλες να παράγει διαφόρων ειδών και ποιοτήτων έτοιμα προϊόντα, που οι τιμές πώλησης τους δεν βρίσκονται σε λογική συνάρτηση με το κόστος παραγωγής.

Σ' αυτή την περίπτωση, ο έλεγχος δεν γνωρίζει ποιας κατηγορίας αγαθά παράχθηκαν ή πρόκειται να παραχθούν (για την περίπτωση που οι πρώτες και βοηθητικές ύλες θεωρούνται ότι βιομηχανοποιήθηκαν, αν και στην πραγματικότητα παραμένουν στην κατάσταση που αγοράστηκαν). Οι δυσχέρειες για την, έστω κατά προσέγγιση, εξεύρεση των ακαθάριστων εσόδων των βιοτεχνικών επιχειρήσεων είναι πραγματικά τεράστιες και μόνο η ανοχή από μέρους των φοροτεχνικών υπαλλήλων και των φορολογουμένων, μαζί με πρόθεση καλής συνεργασίας, μπορεί να δώσει κάποιο ποσό ακαθάριστων εσόδων αποδεκτό και από τις δύο πλευρές.

Ευνόητο είναι ότι ο επιτηδευματίας που εκμεταλλεύεται τη βιοτεχνική επιχείρηση, δεν θα συναντήσει τις παραπάνω δυσκολίες, γιατί γνωρίζει στην ακρίβεια τις αποδόσεις των πρώτων υλών σε συνδυασμό με τις παραγωγικές δυνατότητες των μηχανημάτων που

χρησιμοποιεί και του προσωπικού που απασχολεί. Με κάποια προσέγγιση μπορεί να βρει τα ακαθάριστα έσοδα που αντιστοιχούν στις αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών που αγόρασε μέσα στη χρήση και που κατά τεκμήριο βιομηχανοποιήθηκαν και σαν έτοιμα προϊόντα πουλήθηκαν μέσα στη χρήση.

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, οι δυσχέρειες αφορούν τα φοροτεχνικά όργανα που θα ενεργήσουν τον έλεγχο βιοτεχνικών επιχειρήσεων.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Η εφαρμογή για όσους τηρούν βιβλίο Αγορών, του τεκμηρίου πώλησης μέσα στη χρήση όλων των έτοιμων προϊόντων που θα μπορούσαν να παραχθούν από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση, δημιουργεί ορισμένες ανακολουθίες, αφού τα στοιχεία που προκύπτουν, βρίσκονται πέρα από τη λογική ή την οικονομική επιστήμη.

Σαν παράδειγμα αναφέρονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- (1) Δημιουργείται για τον επιτηδευματία μια άδικη μεταχείριση, αφού τη μια χρονιά που θα πραγματοποιήσει μεγάλες αγορές σε τιμές που συμφέρουν, δημιουργώντας έτσι αποθέματα για τις επόμενες χρήσεις, θα φορολογηθεί για αυξημένα κέρδη (που δεν πραγματοποίησε σ' αυτό το ύψος) και έτσι θα φορολογηθεί με τους υψηλούς συντελεστές της φορολογικής κλίμακας. Το ποσό φόρου εισοδήματος που θα καταβάλλει επί πλέον, επειδή εντάχθηκε τη μια χρονιά στους αυξημένους συντελεστές της κλίμακας του φόρου, δε θα αντισταθμιστεί από τα μικρότερα ποσά φόρου που θα καταβάλλει την άλλη χρονιά επειδή θα ενταχθεί στα χαμηλότερα κλιμάκια των συντελεστών φόρου.
- (2) Πρόβλημα δημιουργείται στην περίπτωση που η επιχείρηση θα αγοράσει πρώτες ή βοηθητικές ύλες που δεν βρίσκονται σε λογική συνάρτηση με τις προδιαγραφές παραγωγής. Παράδειγμα αν μια επιχείρηση επειδή βρήκε τιμή ευκαιρίας αγοράσει μέσα στη χρήση κάποια ποσότητα πρώτης ύλης και κάποια άλλα βοηθητικής ύλης δημιουργώντας στοκ για το μέλλον, με ποια βάση θα προσδιοριστεί η παραγωγή έτοιμων προϊόντων; Και αν άλλη επιχείρηση χρησιμοποιεί τριών ειδών πρώτες ύλες για την παραγωγή των έτοιμων προϊόντων και κάθε χρόνο, ανάλογα με τις αυξομειώσεις των τιμών, προβαίνει σε αγορές πρώτων υλών, σε ποσότητες άσχετες μεταξύ τους (και ότι στην αναλογία που ορίζουν οι τεχνικές προδιαγραφές), μπαίνει το ερώτημα, με ποια βάση θα προσδιοριστούν οι ποσότητες των ετοιμών προϊόντων που θα πρέπει να θεωρηθεί ότι παράχθηκαν για να προσδιοριστούν στη συνέχεια τα ακαθάριστα έσοδα; Σύμφωνα με την επικρατέστερη άποψη, σαν βάση κατά πάγια μέθοδο θα πρέπει, για τον υπολογισμό της παραγωγής έτοιμων προϊόντων, να παίρνονται οι αγορές του ίδιου είδους πρώτης ύλης κάθε χρόνο και με τον τρόπο αυτό να υπολογίζεται η παραγωγή των ετοιμών προϊόντων. Στην περίπτωση αυτή η σχέση στις αγορές πρώτων υλών θα πρέπει να υπάρχει σε μια μακρότερη χρονική περίοδο. Δεν είναι δηλαδή νοητό μέσα στα

5 χρόνια να υστερούν μόνιμα οι αγορές του ενός είδους πρώτης ύλης σε σχέση με τις αγορές των άλλων ειδών.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

1. ΓΕΝΙΚΑ

Οι επιτηδευματίες (εμπορικές, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις ή ελεύθεροι επαγγελματίες) που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας, διακρίνονται βασικά σε τρεις κατηγορίες, σε ότι αφορά τις μεθόδους που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

Αυτές οι μέθοδοι είναι συνέπεια των διατάξεων των άρθρων 31 έως 35 Ν. 2238/94 που ρυθμίζουν τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων και των διατάξεων των άρθρων 49 και 50 που ρυθμίζουν τον τρόπο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και του καθαρού εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών.

Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων της Β κατηγορίας προσδιορίζονται:

A) Με λογιστικό τρόπο

B) Με εξωλογιστικό τρόπο

Γ) Με τον τεκμαρτό προσδιορισμό του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος.

Τα ακαθάριστα έσοδα των επιτηδευματιών που τηρούν ακριβή βιβλία Β κατηγορίας (Εσόδων - Εξόδων), λαμβάνονται όπως προκύπτουν από το σκέλος εσόδων του βιβλίου αυτού, με βάση τις Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. ή τα τιμολόγια και λοιπά στοιχεία εσόδων.

2. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Για το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος απαραίτητες είναι δύο προϋποθέσεις:

α) Η επιχείρηση να παρέχει αποκλειστικά υπηρεσίες, δηλαδή να μη διατηρεί και άλλο κλάδος εμπορίας ή κατεργασίας αγαθών (Στην κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τους οποίους γίνεται ιδιαίτερη ανάλυση).

Σαν επιχειρήσεις που παρέχουν μόνο υπηρεσίες, θεωρούνται και εκείνες που χρησιμοποιούν υλικά, αλλά η αξία των υλικών δεν ξεπερνάει το 1/3 της συνολικής αμοιβής,

με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Για τη σύγκριση αυτή παίρνεται η συνολική αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, σε σχέση με το σύνολο των αμοιβών που η επιχείρηση πραγματοποίησε μέσα στην ίδια χρήση.

β) Να μη μένουν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου αξιόλογα αδιάθετα αποθέματα υλικών.

Αν μια επιχείρηση ασχολείται με την παροχή υπηρεσιών (κάνοντας π.χ. κατεργασία για λογαριασμό τρίτων), χρησιμοποιεί πρώτες ή βοηθητικές ύλες σε αξιόλογες ποσότητες, με συνέπεια να της μένουν στο τέλος της χρήσης αξιόλογα αποθέματα, δεν έχει ευχέρεια, με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, να προσδιορίζει με λογιστικό τρόπο τα κέρδη της.

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΑΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 31 του Ν. 2238/94, που ισχύουν και για το λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας, ασχολούνται αποκλειστικά με την παροχή υπηρεσιών και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφαιρούνται οι ακόλουθες δαπάνες:

α) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού και το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιεί η επιχείρηση.

Ειδικότερα:

Σαν γενικά έξοδα θεωρούνται οι δαπάνες που γίνονται για τη λειτουργία της επιχείρησης (την εκπλήρωση του σκοπού της) και συμβάλλουν στην παραγωγή εισοδήματος. Σε πολλές περιπτώσεις, οι δαπάνες αυτές μένουν σταθερές (ανελαστικές), χωρίς να επηρεάζονται άμεσα από τις πρόσκαιρες αυξομειώσεις των εργασιών της επιχείρησης. Τέτοιες δαπάνες είναι:

- *Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση.*

Τα ενοίκια εκπίπτουν, είτε καταβάλλονται σε χρήμα, είτε σε είδος.

Στην τελευταία περίπτωση η αξία του είδους, αποτελεί το έξοδο που θα γραφεί στο βιβλίο.

Αν η επιχείρηση έχει ενοικιοστασιακή κ.λ.π. προστασία, οι δαπάνες συντήρησης του ακινήτου (τακτικές ή έκτακτες) αποτελούν έξοδο που αναγνωρίζεται.

Σαν δαπάνη εκπίπτει και το τεκμαρτό ενοίκιο του ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιεί η ατομική επιχείρηση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφ. ββ παραγ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου που ανήκει στον επιχειρηματία, φορολογείται σαν εισόδημα από οικοδομές του φυσικού προσώπου. Το τεκμαρτό αυτό μίσθωμα, που φορολογείται, αποτελεί παράλληλα και δαπάνη της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που ένας ή περισσότεροι εταίροι εισφέρουν σε εταιρία τη χρήση ακινήτου που ανήκει σ' αυτούς, η εταιρία δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το τεκμαρτό μίσθωμα αυτού του ακινήτου, γιατί όπως αποφάνθηκε η Ολομέλεια του Σ.τ.Ε. με τις αποφάσεις 2381, 2382/1960, το ακίνητο θεωρείται ότι το ιδιοχρησιμοποιεί ο εταίρος που έχει εισφέρει τη χρήση του, και που φορολογείται για το τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιόχρηση αυτού του ακινήτου, μια και διατηρεί την κυριότητα. Εκπίπτει όμως την απόσβεση της κεφαλαιακής συμμετοχής με την εισφορά της χρήσης από τον ή τους εταίρους

- *Οι δικηγορικές αμοιβές και τα δικαστικά έξοδα*

Τα έξοδα αυτά αφαιρούνται αν αφορούν στις υποθέσεις της επιχείρησης (αγωγές κατά χρεωστών, υπεράσπιση κατά αγωγής έξωσης, που έκανε ο ιδιοκτήτης, διαμαρτυρήσεις γραμματίων πελατών κ.λ.π.) Δεν αφαιρούνται τα δικαστικά έξοδα που αφορούν σε ποινικές ή προσωπικές θέσεις του επιχειρηματία.

Στην έννοια των δικαστικών εξόδων περιλαμβάνονται και τα παράβολα που καταβάλλει η επιχείρηση π.χ. για την άσκηση έφεσης.

Σημειώνεται ότι πάγια αμοιβή που καταβάλλεται σε δικηγόρους και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 1545/85, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

- *Οι ποινικές ρήτρες*

Στις περιπτώσεις, που η επιχείρηση κατέβαλλε ποινική ρήτρα σε δανειστή της, επειδή δεν εκπλήρωσε κάποιον όρο συμφωνίας, το ποσό της ρήτρας αποτελεί παραγωγική δαπάνη, γιατί έχει άμεση σχέση με την επαγγελματική δραστηριότητα της επιχείρησης

- *Οι αμοιβές τρίτων*

Οι αμοιβές που καταβλήθηκαν σε τρίτους, για υπηρεσίες, που πρόσφεραν στην επιχείρηση, αφαιρούνται αρκεί να υπάρχει αποδεικτικό στοιχείο που να βεβαιώνει την καταβολή της αμοιβής.

Οι αμοιβές αυτές, εφόσον οι δικαιούχοι δεν είναι υπόχρεοι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου, οπότε ο επιτηδευματίας που καταβάλλει εκδίδει απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης του άρθρου 15 Κ.Β.Σ. υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος 15% και χαρτόσημο 2,40% ή 3,60%, ανάλογα αν αυτός που καταβάλλει είναι Α.Ε. ή άλλος επιτηδευματίας. Οι αμοιβές αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

- *Τα έξοδα διαφήμισης και οι συναφείς δαπάνες*

Τα έξοδα που κάνει η επιχείρηση για την προβολή της ή την προβολή των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχει, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδά της. Τέτοια έξοδα είναι οι διαφημίσεις από τον τύπο (εφημερίδες, περιοδικά), το ραδιόφωνο, τον κινηματογράφο, την τηλεόραση όπως και η διανομή διαφημιστικών εντύπων, ημερολογίων, δειγμάτων των προϊόντων και δώρων για την προσέλκυση πελατείας.

Ειδικά τα ποσά δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης για τους δήμους ή τις κοινότητες, δεν αναγνωρίζονται σαν δαπάνη της επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Επίσης δεν αναγνωρίζεται η διαφημιστική δαπάνη στις περιπτώσεις που δεν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος 30% επί των τηλεοπτικών διαφημίσεων και το αγγελιόσημο.

- *Οι μισθοί και οι αμοιβές του προσωπικού*

Η μισθοδοσία του προσωπικού των επιχειρήσεων και κάθε συναφής δαπάνη, όπως τα επιδόματα, οι υπερωρίες, οι επιχορηγήσεις, οι συντάξεις και κάθε τακτική ή έκτακτη αμοιβή, είτε παρέχεται σε χρήμα, είτε σε είδος ή άλλες αξίες, αποτελεί έξοδο που αφαιρείται από τα έσοδα της επιχείρησης.

Αν η μισθοδοσία καταβάλλεται σε πρόσωπο που συνδέεται από την επιχειρηματία ή τον εταίρο προσωπικής εταιρίας, με συγγενικό δεσμό μέχρι τετάρτου βαθμού αφαιρείται αν δαπάνη μόνο αν καταβλήθηκαν από τον εργοδότη οι εισφορές προς το Ι.Κ.Α. και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Προκειμένου για Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ, κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένων και κάποιου μέλους της εταιρείας, κοινοπραξίας κ.λ.π.

Η ίδια απαγόρευση για έκπτωση της δαπάνης υφίσταται και για τους μισθούς, ημερομίσθια κ.λ.π. που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της, εφόσον δεν έχουν καταβληθεί οι εισφορές στο Ι.Κ.Α. και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Κατ' εξαίρεση, από τα ακαθάριστα έσοδα των παραπάνω υπόχρεων και της ΕΠΕ, δεν εκπίπτονται οι μισθοί και οι κάθε είδους αποβολές των εταίρων ή μελών τους.

Οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση για τη βελτίωση των συνθηκών ζωής του προσωπικού και των μελών της οικογενείας του, αποτελούν παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης, χωρίς να αυξήσουν τις φορολογητέες αποδοχές του προσωπικού της.

Η καταβολή από την επιχείρηση του φόρου εισοδήματος που βαρύνει κάθε υπάλληλό της απαγορεύεται. Αν η επιχείρηση, κατά παράβαση της παραπάνω ρητής διάταξης του νόμου, αναλάβει η ίδια την καταβολή του παρακρατούμενου φόρου του προσωπικού της, η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίζεται και δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδά της. Το ποσό όμως της δαπάνης αυτής, αυξάνει τις αποδοχές του προσωπικού ανάλογα με το φόρο που αντιστοιχεί σε κάθε υπάλληλο, αυτό δε, γιατί, με ρητή διάταξη της παραγ. 2 αρθ. 45 Ν. 2238/94, ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος, δεν αποτελεί στοιχείο μειωτικό του ακαθάριστου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Δεν αποτελεί δαπάνη που μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η μη είσπραξη υπόλοιπων δανείων, από υπαλλήλους της που απολύθηκαν.

Αφαιρούνται οι δαπάνες που η επιχείρηση κάνει για την εκπαίδευση του προσωπικού της, οι οποίες θεωρούνται παραγωγικές, αφού έχουν σαν αποτέλεσμα την αύξηση της αποδοτικότητας του προσωπικού. Οι δαπάνες αυτές αφαιρούνται με την προϋπόθεση ότι, το προσωπικό που εκπαιδεύεται, έχει αναλάβει την υποχρέωση να εργαστεί, μετά τη λήξη της εκπαίδευσης στην ίδια την επιχείρηση.

- Το επίδομα ανθυγιεινής εργασίας εκπίπτει
- Το επίδομα διαχειριστικών λαθών ομοίως
- Οι εισφορές σε διάφορα ασφαλιστικά ταμεία, που βαρύνουν τον μισθωτό αλλά καταβάλλονται από την επιχείρηση, αφαιρούνται σαν δαπάνη της επιχείρησης, αποτελούν δε επαύξηση των αποδοχών του υπαλλήλου.

Εκπίπτονται επίσης και οι αποζημιώσεις που καταβάλλει, από νόμιμη υποχρέωση ή και χωρίς υποχρέωση πέρα από τις νόμιμες, η επιχείρηση στο προσωπικό που αποχωρεί.

- Τα έξοδα ταξιδίων.

Τα έξοδα ταξιδίων του επιχειρηματία ή των υπαλλήλων του στο εσωτερικό της χώρας ή και το εξωτερικό, που γίνονται για παραγγελίες ή επαγγελματική ενημέρωση, αφαιρούνται σαν επαγγελματική δαπάνη, αν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και ότι

έγιναν για επαγγελματικούς σκοπούς. Αντίθετα, δεν αφαιρούνται τα έξοδα ταξιδίων του επιτηδευματία και των μελών της οικογενείας του που έγιναν για ψυχαγωγία.

- Και οι *δαπάνες κίνησης* του επιτηδευματία ή του προσωπικού, που γίνονται βασικά για την εξυπηρέτηση της επιχείρησης, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, π.χ. χρησιμοποίηση λεωφορείου για τη μεταφορά του προσωπικού σε εργοστάσιο που βρίσκεται μακριά από τον τόπο κατοικίας του προσωπικού ή έξοδα κίνησης του επιτηδευματία και του προσωπικού ή έξοδα κίνησης του επιτηδευματία να πραγματοποιεί η επιχείρηση γιατί αλλιώς δεν μπορεί να λειτουργήσει.

Ο Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών, δεν εκπίπτει από το Φ.Π.Α. εκροών, αλλά αναγνωρίζεται στη φορολογία εισοδήματος σαν δαπάνη που αναγνωρίζονται στη φορολογία εισοδήματος.

- *Τα ασφάλιστρα*

Η επιχείρηση, για να αυξήσει το ζήλο του προσωπικού, καταβάλλει η ίδια τα ασφάλιστρα ζωής ή τις εισφορές σαν συμμετοχή των ασφαλισμένων σε ασφαλιστικά ταμεία. Η δαπάνη αυτή σαν παραγωγική εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της και αποτελεί επαύξηση των αποδοχών των εργαζομένων.

Το ίδιο, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση σε ασφαλιστικές εταιρείες για επαγγελματικούς κινδύνους, όπως για πυρκαγιά, ατυχήματα αυτοκινήτων, κλοπές, σπάσιμο βιτρινών, ως και τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια ζωής του απασχολούμενου προσωπικού.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει πολυετή ασφάλιση και καταβάλλει ολόκληρο το ασφάλιστρο κατά το χρόνο σύναψης της ασφάλειας π.χ. για πυρκαγιά, ή άλλο κίνδυνο, το ποσό των ασφαλιστρών ποτ κατέβαλε, κατανέμεται στα χρόνια ασφάλισης και αφαιρείται ισόποσα, από τα χρόνια που αφορά η ασφάλεια και όχι ολόκληρο στο χρόνο που καταβλήθηκε το ασφάλιστρο.

Δεν αναγνωρίζονται και δεν εκπίπτουν από τα έσοδα τεκμαρτών από ιδιόχρηση μισθωμάτων ατομικών επιχειρήσεων, τα ασφάλιστρα για οικοδομές (γραφεία, διαμερίσματα), γιατί τα ποσά αυτά περιλαμβάνονται στο ποσό 10% ή 15% που αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών προσώπων, στο όνομα των οποίων φορολογείται το τεκμαρτό από ιδιόχρηση εισόδημα των ατομικών επιχειρήσεων. Τα ασφάλιστρα όμως των βιομηχανοστασίων αναγνωρίζονται γιατί δεν υπολογίζεται γι' αυτά τεκμαρτό εισόδημα. Το ίδιο, δεν αναγνωρίζεται για αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα, το αποθεματικό αυτασφάλειας, που σχηματίζει η επιχείρηση για την αντιμετώπιση κινδύνων όπως από απεργίες ή από επισφαλείς χρεώστες.

- *Τα έξοδα φιλοξενίας* και κοινωνικών εκδηλώσεων, για την επιχειρηματική προβολή.

Οι δαπάνες φιλοξενίας συνεργατών της επιχείρησης, όπως των εκπροσώπων των ξένων οίκων τους οποίους αντιπροσωπεύει η επιχείρηση ή των επαρχιακών κ.λ.π. αντιπροσώπων της επιχείρησης, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ίδιο αφαιρούνται τα έξοδα για διάφορες γιορτές ή εκδηλώσεις που βοηθούν στην προβολή και διάδοση των προϊόντων της.

- *Οι διαγωνισμοί και οι αξία των δώρων* που μοιράζει η επιχείρηση για την προβολή της, αποτελούν παραγωγική δαπάνη και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις η πραγματοποίηση των εξόδων να αποδεικνύεται από το Φ.Π.Α. εκρών αλλά, εφόσον τα έξοδα αυτά αναγνωρίζονται σαν παραγωγική δαπάνη, ο Φ.Π.Α. αυτών εκπίπτει σαν δαπάνη της επιχείρησης.

- *Οι δωρεές*

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτει και η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249.82 ή ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

- *Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων*, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευση να χορηγούν υποτροφίες, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και σε οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο, που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται από την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

• Επίσης, τα *χρηματικά ποσά* που καταβάλλονται, μέχρι ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υφίσταται ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στο δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, ανώτατα Ε.Ι. κ.λ.π. υπερβαίνουν τις ογδόντα χιλιάδες δραχμές ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό σε Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησης, εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς
- Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς, θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.
- Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του Ν. 2238/94.

β) Οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των μηχανημάτων και των επαγγελματικών εγκαταστάσεων

Σαν δαπάνες συντήρησης θεωρούνται εκείνες που έχουν σαν στόχο τη διατήρηση της αντοχής και της παραγωγικής ικανότητας των πάγιων στοιχείων (μηχανημάτων και εγκαταστάσεων) της επιχείρησης, που είχαν κατά την έναρξη της λειτουργίας τους.

Η συντήρηση έχει σαν σκοπό την πρόληψη των βλαβών και γενικότερα των λειτουργικών ή χρονικών φθορών των μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων. Η επισκευή έχει σαν σκοπό την αποκατάσταση των βλαβών των μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων και επαναφορά τους στην κανονική λειτουργία,

Διάκριση θα πρέπει να γίνει μεταξύ συντήρησης, επισκευής και βελτίωσης.

Σε αντίθεση με τη συντήρηση-επισκευή, η βελτίωση έχει σαν σκοπό την επέκταση ή συμπλήρωση ή μετατροπή του μηχανήματος ή της εγκατάστασης (και όχι την επαναφορά στην αρχική λειτουργική ικανότητά τους) σε τρόπο ώστε το πάγιο στοιχείο να έχει καλύτερη λειτουργική, ποσοτική ή ποιοτική απόδοση από εκείνη που θα είχε αν δεν του γινόταν η βελτίωση π.χ. αντικατάσταση βενζινοκινητήρα με πετρελαιοκινητήρα, προσθήκη εξαρτήματος που αυτοματοποιεί τη λειτουργία ενός μηχανήματος, κ.λ.π.

Οι δαπάνες βελτίωσης αυξάνουν τη αξία των πάγιων στοιχείων και δεν αφαιρούνται μέσα στη χρήση που έγιναν, αλλά αποσβένονται μαζί με την αρχική αξία των πάγιων στοιχείων.

Όπως στα ασφάλιστρα, έτσι και οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής των οικοδομών ατομικής επιχείρησης, η οποία βαρύνει τα έξοδά της με το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση του ακινήτου (εκτός των βιομηχανοστασίων) δεν αφαιρούνται, αφού περιλαμβάνονται στο αφορολόγητο ποσό 15 % ή 5% του αντίστοιχου τεκμαρτού εισοδήματος και εφόσον δεν 10 ξεπερνούν (εδαφ. α πργ.1 αρθ.23 Ν,2238/94).

Η διάταξη αυτή έχει μερική εφαρμογή στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης επιβατικών 1 χ, αυτοκινήτου.

Στην περίπτωση αυτή, αν το αυτοκίνητο έχει κυλινδρισμό μέχρι 2000 κ.ε, εκπίπτει ποσοστό μέχρι 80% των δαπανών αν δεν έχει κυλινδρισμό άνω των 2000 κ.ε εκπίπτει ποσοστό 25% των δαπανών. Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών Ι.Χ... αυτοκινήτων και με την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών

Τα μισθώματα 1 χ. αυτοκινήτων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις εκμίσθωσης αυτοκινήτων, εκπίπτουν ολοκληρωτικά (Υπ,Οικ. 1122241/31-10~94).

Επισημαίνεται ότι ο ΦΠ Α που αφορά δαπάνες λειτουργίας, κ.λ.π. Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων δεν εκπίπτει από το φόρο εκροών. Εκπίπτει όμως σαν δαπάνη

της επιχείρησης ο ΦΠ Α για το ποσό που αναλογεί στις δαπάνες που αναγνωρίζονται στη φορολογία εισοδήματος.

Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων αυτοκινήτων.

Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που συμβατικά βαρύνουν τους μισθωτές αυτοκινήτων ως και τα ποσά των βελτιώσεων και προσθηκών που οι μισθωτές πραγματοποιούν στα αυτοκίνητα αυτά (εδαφ.ιγ πργ 1 αρθ 31Ν 2238194). Η ευχέρεια αυτή παρασχέθηκε γιατί διαφορετικά αφού οι βελτιώσεις και προσθήκες γίνονται σε αυτοκίνητο κυριότητας τρίτου επαυξάνοντας τη ,αξία του, δεν θα ήταν επιτρεπτή η έκπτωση της δαπάνης (π.χ. προσθήκη από μισθωτή φορτηγού αυτοκινήτου Δ.Χ. ειδικής καρότσας) Η δαπάνη αυτή εκπίπτει ισόποσα κατά τα χρόνια που διαρκεί η μίσθωση και όχι πέρα των 5 χρόνων.

γ) Η αξία των πρώτων , βοηθητικών υλών και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν αυξημένη με τις δαπάνες μέχρι την παραλαβή τους.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος, από επιχείρηση που τηρεί βιβλία 8 κατηγορίας, είναι επιτρεπτός μόνο σε περίπτωση που η επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες και κατά την αρχή και τη λήξη της διαχειριστικής της περιόδου δεν έχει αδιάθετα αποθέματα. Η έλλειψη αποθεμάτων θα πρέπει να είναι πάγια και αποδειγμένη για σειρά ετών και όχι συμπτωματική. Αν σε κάποια περίοδο δεν υπάρχουν αποθέματα στην έναρξη και τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, αυτό δεν δημιουργεί για την επιχείρηση το δικαίωμα λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, μια και ρητά αποκλείεται από το νόμο (πλήρη εφαρμογή έχει η διάταξη αυτή στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας).

δ) Οι δουλεμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης εκτός από τους τόκους υπερημερίας από οφειλές φόρων εισφορών και προστίμων στο Δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

Οι τόκοι αυτοί αφαιρούνται αν τα δάνεια χρησιμοποιήθηκαν για 10 συμφέρον της επιχείρησης, Όπως έχει γίνει δεκτό από τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 2793176) και ο δανεισμός σε τρίτα πρόσωπα, των δανείων που πήρε η επιχείρηση, αν αποδειγμένα προσμένει από τα πρόσωπα αυτά επιχειρηματική ωφέλεια, θεωρείται ότι έγινε για το συμφέρον της επιχείρησης και κατά συνέπεια οι τόκοι που καταβλήθηκαν από αυτή αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδά της. Σε κάθε άλλη περίπτωση (αν π.χ. τα δάνεια αυτά η επιχείρηση τα δάνεισε στους εταίρους της) οι τόκοι δεν αφαιρούνται,

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι "δουλεμένοι" τόκοι και όχι οι ληξιπρόθεσμοι, δηλαδή θα αφαιρεθούν οι τόκοι του δανείου που αντιστοιχούν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου, έστω και αν η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση να τους καταβάλει την ημερομηνία αυτή, γιατί δεν συμπληρώθηκε χρόνος καταβολής του τόκου από την ημέρα που πήρε το δάνειο

Όσο για τους τόκους υπερημερίας, αφαιρούνται οι τόκοι αυτοί, εκτός αν αφορούν καθυστέρηση καταβολής φόρων εισφορών και προστίμων στο Δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ. Αν η επιχείρηση αγόρασε πάγια στοιχεία με πίστωση του προμηθευτή (σε ανοιχτό λογαριασμό ή με γραμμάτια) και το τίμημα προσαυξήθηκε με τους τόκους της πίστωσης, οπότε το τιμολόγιο εκδόθηκε με τιμή που περιλαμβάνει τους τόκους, οι τόκοι αυτοί αυξάνουν το τίμημα αγοράς των παγίων στοιχείων και θα αποσβεστούν μαζί με την αξία του πάγιου στοιχείου.

Αν όμως η επιχείρηση πήρε δάνειο ή της ανοίχτηκε πίστωση και με το ποσό του δανείου ή της πίστωσης εξόφλησε την αξία των παγίων στοιχείων (σαν αγορά με μετρητά), οι δουλεμένοι τόκοι του δανείου αυτού αφαιρούνται κάθε χρόνο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Δεν αποτελούν δαπάνη της επιχείρησης και δεν αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδά της οι προσαυξήσεις, τα πρόστιμα και οι ποινές (Σ.τ.Ε. 3417/1975) Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρείες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης, που υπόκειται σε φορολογία, το ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει, εφόσον σε αυτές περιλαμβάνονται και χρεωστικοί τόκοι, οι τόκοι που τελικά θα εκπέσουν, εξευρίσκονται με

επιμερισμό τους μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστων εσόδων και αυτών που απαλλάσσονται ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο (πργ.β αρθ.31 Ν.2238/94).

ε) Οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση.

Σαν φόροι που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, θεωρούνται οι φόροι που βαρύνουν την επιχείρηση, και όχι προσωπικά τους εταίρους ή τον επιχειρηματία όπως ο προσωπικός φόρος εισοδήματος.

Υπάρχουν όμως φόροι, που με ρητή διάταξη του νόμου δεν αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Τέτοιος είναι ο φόρος εισοδήματος, που καταβάλλει η προσωπική εταιρεία ή η Ε π, Ε. ή η τεχνική κοινοπραξία, με τις διατάξεις του άρθ.10 Ν.2238/94. Για να αφαιρεθούν οι φόροι θα πρέπει να έχουν καταβληθεί ή να έχουν βεβαιωθεί μέχρι την ημέρα λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Η βεβαίωση αποδεικνύεται από το ειδοποιητήριο της Δ.Ο.Υ. προς την επιχείρηση, για την υποχρέωση εξόφλησης της φορολογικής οφειλής.

Ο παρακρατούμενος φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ελευθέρων επαγγελματιών, εργολάβων κ,λ.π δεν αποτελεί δαπάνη για την επιχείρηση, αφού ό,τι εισπράττει (παρακρατεί) το αποδίδει στο Δημόσιο Στην περίπτωση όμως που η επιχείρηση δεν παρακράτησε το φόρο, έχει υποχρέωση να τον αποδώσει. Ειδικά, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών (όπως αναφέρθηκε παραπάνω), με ρητή διάταξη της περιπτ. ε πργ 1 αρθ 31 Ν.2238/94, δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδά της, γιατί δε θεωρείται δαπάνη γι' αυτή. Στις άλλες περιπτώσεις, το ποσό του φόρου που δεν παρακρατήθηκε, θεωρείται σαν αύξηση της αμοιβής του δικαιούχου και ο φόρος αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα σαν δαπάνη της επιχείρησης (ΥπΟικ. Α 13551/57 και πργ.Ζ αρθ 45 Ν 2238/94)

Το χαρτόσημο που καταβάλλει η επιχείρηση για τις συναλλαγματικές, τις συμβάσεις, τις εγγυητικές επιστολές, για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών αποτελεί παραγωγική δαπάνη και αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Το ίδιο αποτελεί δαπάνη για την επιχείρηση ο Φ Π Α. εισροών (αγορών) που καταβάλλει στους προμηθευτές κατά την αγορά των αγαθών ο επιτηδευματίας που είναι έξω από το σύστημα Φ,Π.Α. (π χ. γιατρός, εκπαιδευτήριο, κ,λ,π).

Επίσης, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο Φ Π Α. εισροών ορισμένων δαπανών, ο οποίος δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το Φ.Π.Α. εκροών (όπως στην περίπτωση της

πργ 4 αρθ.23 Ν.1642/86), εφόσον στη φορολογία εισοδήματος οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται, εκπίπτει και αυτός σαν δαπάνη της επιχείρησης.

Κάθε άλλη επιβάρυνση της επιχείρησης, όπως δικαιώματα του Δημόσιου ή Ν.Π.Δ.Δ., η οποία δεν ενσωματώθηκε στο κόστος των εμπορευμάτων ή των πάγιων στοιχείων, αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Τέτοιες επιβαρύνσεις, είναι π.χ. τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό, όπως οι δασμοί, το χαρτόσημο, ο φόρος πολυτελείας, οι φόροι τρίτων (Δήμων, Κοινοτήτων, Λιμενικών Ταμείων Δ.Ε.Τ.Ε., κ.λ.π.). Το ίδιο ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων (για τα ακίνητα που αγοράζει η επιχείρηση) και κάθε σχετική με τη δικαιοπραξία αυτή δαπάνη (συμβολαιογραφικά, δικηγορικά, κ.λ.π.) αποτελούν δαπάνη και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (Υπ.Οικ. Ε.22814/69).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κατέβαλε, χωρίς να έχει υποχρέωση (αχρεώστητα), στο Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες, κ.λ.π. τέλη ή φόρους ή εισφορές, που αναγνωρίστηκαν σαν δαπάνη της και σε μεταγενέστερη χρήση της επιστραφούν, τα ποσά αυτά δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, αλλά, με ρητή διάταξη του εδαφ.δ πργ 1 αρθ.32 του Ν,2238/94, θεωρούνται ξεχωριστό κέρδος που προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης, που θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδα.

στ) Οι αποσβέσεις επισφαλών χρεωστών και εξόδων πρώτης εγκαταστάσεως και οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που φθείρονται. Απαραίτητη η οριστική εγγραφή στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων.

Ειδικότερα

1) Απόσβεση επισφαλών χρεωστών

Με τη διάταξη του εδαφ.θ πργ 1 αρθ.31 Ν,2238/94 καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Η πρόβλεψη αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αξίας που αναγράφεται στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών (εσωτερικού-εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία, Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή

παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος. Επίσης δεν λαμβάνονται υπόψη οι χονδρικές πώλησης για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, ή τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, Ο.Τ.Α., Δ.Ε.Κ.Ο" Οργανισμούς κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (εγκύκλιος 1118148/25-11-92 πργ, 13 2.3), οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ. και όχι τιμολόγιο.

Σχηματισμός πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επιτρέπεται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τηρούνται πρόσθετα βιβλίο του αρθ.10 Κ.Β.Σ. και αντί τιμολογίων εκδίδονται σε πελάτες επιτηδευματίες θεωρημένες Α,Π.Υ. σύμφωνα με την πργ Ζ αρθ,13 Κ.Β,Σ. (Υπ Οικ. 1018050/ Πολ.1042/1993).

Δεν λαμβάνονται υπόψη οι υπηρεσίες που παρέχονται προς ιδιώτες.

Επίσης, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης, δεν λαμβάνεται υπόψη ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί ειδικοί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Η έκπτωση της δαπάνης της περίπτωσης αυτής, εφόσον τηρούνται βιβλίο Γ κατηγορίας, εμφανίζεται στο βιβλίο της επιχείρησης σε ειδικό λογαριασμό "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων",

Περαιτέρω, με βάση το τρίτο εδάφιο της ίδιας διάταξης, το ποσό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, δεν μπορεί να υπερβεί το 50% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου των "Πελατών" Στην περίπτωση αυτή, από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Πελάτες", θα αφαιρεθούν οι απαιτήσεις κατά του Δημοσίου και Ν Π Δ.Δ., κ.λ π καθόσον, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς είσπραξης.

Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη ,το υπόλοιπο του λογαριασμού "Γραμμάτιο εισπρακτέο", καθόσον ρητά αναφέρεται στο νόμο μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογισμού "Πελάτες".

Για τις προβλέψεις αυτές, με την ίδιο ερμηνευτική εγκύκλιο παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

α) Την πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, δύναται να σχηματίσει κάθε επιχείρηση, εφόσον έχει τις πιο πάνω αναφερόμενες προϋποθέσεις και ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι πελάτες ανεπίδεκτοι είσπραξης

β) Το συνολικό ύψος (συσσωρευμένο) των προβλέψεων που σχηματίστηκαν για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων δεν μπορεί να υπερβαίνει το 50% του χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού "Πελάτες"

Κατά συνέπεια, η επιχείρηση θα σταματήσει να ενεργεί πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων από το χρόνο κατά τον οποίο το υπόλοιπο των προβλέψεων θα καλύψει το 500/0 του χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού "Πελάτες" (από την ερμηνευτική εγκύκλιο το υπόλοιπο αυτό χαρακτηρίζεται σαν αποθεματικό).

Είναι αυτονόητο ότι, αν στη συνέχεια αυξηθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, η επιχείρηση θα επανακτήσει το δικαίωμα σχηματισμού πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

Η ενέργεια της πρόβλεψης είναι προαιρετική.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι.

Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού, αν εκ των υστέρων το ποσό της οφειλής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει την υποχρέωση το ποσό που εισέπραξε να το μεταφέρει στα αποτελέσματα χρήσης σαν έσοδο.

Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης αυτής προβλέπεται ότι, πέρα της παραπάνω πρόβλεψης, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση οποιοδήποτε άλλο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Επομένως, σε περίπτωση που σε μία διαχειριστική χρήση, οι πράγματι ανεπίδεκτες εισπραχθείς απαιτήσεις, είναι μεγαλύτερες των προβλέψεων που έχει τη δυνατότητα να σχηματίσει η επιχείρηση, δεν μπορεί να το εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επίσης, οι πράγματι επισφαλείς απαιτήσεις προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχουν αποσβεσθεί, δεν μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογισθούν τα φορολητέα κέρδη. Τα ποσά των απαιτήσεων αυτών θα καλυφθούν με τις διενεργούμενες προβλέψεις κάθε χρόνο για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων που προβλέπονται με τους πιο πάνω περιορισμούς,

Θέμα δημιουργείται για τους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων 8 κατηγορίας, για την απόδειξη ύπαρξης της απαίτησης. Όπως είναι γνωστό, στα βιβλία Γ κατηγορίας (διπλογραφικά βιβλία) τηρούνται λογαριασμοί των πελατών της επιχείρησης, από τα οποία προκύπτει το ύψος της απαίτησης. Οι επιτηδευματίες της 8 κατηγορίας δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν λογαριασμούς πελατών, ούτε τηρούν βιβλίο Ταμείου από το οποίο θα ήταν δυνατό να αποδειχτεί αν εισπράχθηκε ή όχι η απαίτηση.

Βασικά η έρευνα θα ξεκινήσει από το τιμολόγιο πώλησης από το οποίο γεννήθηκε η απαίτηση. Με τη διάταξη της πργ 9 αρθ 18 του κ 8 Σ ορίζεται ότι, "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει"

Με την έκδοση του τιμολογίου ολοκληρώνεται φορολογικά από την πλευρά του εκδότη η πρώτη φάση της συναλλαγής.

Ακολουθεί η δεύτερη φάση, η οποία αφορά τον τρόπο εξόφλησης και έχει άμεση εφαρμογή κατ' αρχή στους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας, για την ενημέρωση των λογαριασμών πελατών και προμηθευτών αυτών που συναλλάσσονται αλλά και για τους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων 8 κατηγορίας, σε ό,τι αφορά τον τρόπο εξόφλησης της απαίτησης ή οφειλής (με μετρητά ή με πίστωση) γιατί ανακύπτουν θέματα ύπαρξης ταμειακής ευχέρειας ή λήψης δανείων (που πρέπει να αναγράφονται και στα βιβλία 8 κατηγορίας) ή κάλυψης πιστωτικών υπολοίπων ταμείου (κόκκινο ταμείο έστω και αν δεν τηρείται βιβλίο "Ταμείου"), πέρα από την απόδειξη των απαιτήσεων ή οφειλών στα πολιτικά δικαστήρια. Για κάλυψη της φάσης αυτής των συναλλαγών, εφόσον η πώληση γίνεται με μετρητά, αναγράφεται στο τιμολόγιο η ένδειξη "Εξοφλήθηκε" ή ταυτόχρονα εκδίδεται και εξοφλητική απόδειξη. Διαφορετικά η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε με πίστωση.

Αν δεν υπάρχει στο τιμολόγιο η ένδειξη "Εξοφλήθηκε" ή αν δεν έχει ο πωλητής την εξοφλητική απόδειξη, θα πρέπει να ερευνηθεί αν η πώληση έγινε μετρητοίς ή με πίστωση. Αν η πώληση έγινε με αποδοχή συναλλαγματικών από τον οφειλέτη, τότε, η ύπαρξη ανεξόφλητων των συναλλαγματικών στα χέρια του πωλητή, αποδεικνύει απόλυτα την ύπαρξη της οφειλής. Σε περίπτωση πάλι που η εξόφληση έγινε με ακάλυπτη επιταγή, και πάλι η ύπαρξη της οφειλής αποδεικνύεται από την ύπαρξη της ανεξόφλητης επιταγής στα χέρια του πωλητή. Δυσκολία για τον πωλητή θα υπάρξει στην περίπτωση που η πώληση έγινε με ανοιχτό λογαριασμό, αν δηλαδή ο πωλητής δεν πήρε στα χέρια του οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή αποδεικτικό στοιχείο για την ύπαρξη της οφειλής αποτελεί το τιμολόγιο πώλησης που δεν φέρει ένδειξη εξόφλησης και η έλλειψη στα χέρια του οφειλέτη εξοφλητικής απόδειξης για το τίμημα που γράφει το τιμολόγιο πώλησης. Η έρευνα και στα βιβλία του οφειλέτη δεν κρίνεται άσκοπη από αυτόν που ενεργεί τον έλεγχο ή αν ο οφειλέτης είναι εγκαταστημένος σε περιοχή που υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλης Δ.Ο.Υ., από υπαλλήλους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά από αποστολή δελτίου αίτησης πληροφοριών του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που κάνει τον έλεγχο.

Άλλη προϋπόθεση για το σχηματισμό πρόβλεψης είναι η απαίτηση να προέρχεται από την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Αν η απαίτηση προέρχεται από προσωπικό δάνειο του επιχειρηματία και όχι της επιχείρησής του, δεν αφαιρείται σαν επισφαλής απαίτηση. Σε περίπτωση που ο οφειλέτης εξοφλήσει στο μέλλον ολόκληρη ή

μέρος της οφειλής, την οποία ο δανειστής έχει διαγράψει σαν επισφαλή, το ποσό που ο δανειστής εισέπραξε θεωρείται έσοδο της επιχείρησης. Αν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσδιοριστούν εξωλογιστικά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους, τότε στα καθαρά κέρδη που θα προσδιοριστούν με τον τρόπο αυτό, θα προστεθεί σαν κέρδος και το ποσό από την είσπραξη της απαίτησης από τον επισφαλή πελάτη που έχει διαγραφεί (εδαφ.γ πργ.1 αρθ 32 Ν.2238/94)

Η παραπάνω απόσβεση γράφεται στη στήλη Λοιπών Εξόδων (στην πίστωση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων).

2) Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων

Σαν έξοδα πρώτης εγκατάστασης θεωρούνται τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, τα έξοδα δηλ. που κάνει αυτός που ιδρύει την επιχείρηση, από την ημέρα που θα αποφασίσει τη δημιουργία της επιχείρησης μέχρι την ημέρα που θα αρχίσει νόμιμα τις εργασίες της. Τέτοια έξοδα είναι η δαπάνη για την αγορά εμπορικής επιχείρησης (αέρας), τα συμβολαιογραφικά, τα δικηγορικά έξοδα, τα έξοδα μελετών και σχεδίων, τα έξοδα προβολής, οι αμοιβές τρίτων, οι δαπάνες έρευνας της αγοράς, κ.λ.π. δηλ. κάθε δαπάνη που γίνεται στο στάδιο δημιουργίας της επιχείρησης και αφορά όλη τη ζωή της. Τα έξοδα αυτά, σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφ.ιβ της πργ 1 του αρθ.31 του Ν.2238/94, καταχωρούνται σε βιβλίο που θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στο όνομα του ιδρυτή της επιχείρησης. Οι δαπάνες αυτές μπορούν να αποσβεστούν (αφαιρεθούν) από τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης χρήσης ή ισόποσα σε περισσότερα χρόνια όχι όμως πέρα από τα 5 χρόνια. Για τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις επιτρέπεται η απόσβεση αυτή να γίνεται είτε μέσα στην πρώτη χρήση, είτε σε μία από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις είτε τμηματικά μέσα στις τέσσερις αυτές χρήσεις. (Υπ.Οικ.Ε.3217/72 και αρθ.18 Ν.4029/59).

Και οι δαπάνες αυτές θα πρέπει να καταχωρούνται στη στήλη εξόδων του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων και για να είναι εύκολη η παρακολούθησή τους (αν η απόσβεση γίνεται σε περισσότερες χρήσεις), θα πρέπει σε ειδικές θεωρημένες καταστάσεις ή στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, όπως στη συνέχεια περιγράφεται για τα πάγια στοιχεία, να καταχωρούνται, τόσο το συνολικό ποσό των εξόδων πρώτης εγκατάστασης (όπως προκύπτει από το προσωρινό βιβλίο, που θεωρήθηκε και τηρήθηκε κατά το στάδιο δημιουργίας της επιχείρησης), όσο και τα ποσά που κάθε χρόνο αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, σε τρόπο ώστε να είναι γνωστό-και εύκολος ο έλεγχος-το ποσό των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, που έχουν αποσβεστεί μέχρι μια ορισμένη χρήση.

3) Απόσβεση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Σαν πάγια περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία επιτρέπεται η αφαίρεση, ως δαπάνης, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, του ποσού που χάνουν από την αξία εξαιτίας της χρησιμοποίησής τους, θεωρούνται: τα μηχανήματα, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις, τα έπιπλα και σκεύη, τα μεταφορικά μέσα, οι ιδιωτικοί δρόμοι, τα μεταλλεία και λατομεία, οι αποθηκευτικοί χώροι (δεξαμενές, κ.λ.π.). Δεν επιτρέπεται η ενέργεια αποσβέσεων στην αξία των γηπέδων γιατί, όπως είναι γνωστό, με τη χρήση δεν χάνουν αξία (το ενάντιο, με το πέρασμα του χρόνου στις περισσότερες περιπτώσεις η αξία τους ανεβαίνει). Μόνο στις περιπτώσεις που αποδειγμένα η αξία του γηπέδου μειώνεται, (όπως σε περίπτωση χωματοληψίας, αργιοληψίας, κ.λ.π.) επιτρέπεται η ενέργεια απόσβεσης που θα καλύπτει τη μείωση της αξίας του γηπέδου (Σ.τ Ε 2157167)

Σύμφωνα με τις διατάξεις των πργ 1 και 2 του αρθ,9 του Ν.1809/88, η απόσβεση της αξίας κτήσης των Φ.Η,Τ Μ, γίνεται, είτε εφάπαξ στο έτος αγοράς και λειτουργίας, είτε ισόποσο σε τρεις το πολύ διαχειριστικές χρήσεις. Για τους επιτηδευματίες που τα καθαρά τους κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά (βιβλίο Α και 8 κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), οι αποσβέσεις εκπίπτουν από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται με τον εξωλογιστικό τρόπο.

Η ενέργεια των αποσβέσεων δεν είναι υποχρεωτική. Αποσβέσεις δεν υπολογίζονται στο μηχανήματα, εγκαταστάσεις, κ.λ.π για το χρόνο που δεν χρησιμοποιούνται (Σ.τ Ε. 1194ί62). Αν το πάγιο στοιχείο αποκτήθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν ορισμένους μήνες μέσω στη διαχειριστική περίοδο, οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν σε τόσο δωδέκατο όσοι οι μήνες λειτουργίας τους, Για το μηχανήματα που αποκτούνται μετά την 1/1/93 εφαρμόζεται η φθίνουσα μέθοδος αποσβέσεων (εδοφ.στ πργ 1 αρθ,31 Ν.2238ί94). Ειδικά σε ότι αφορά το έπιπλο και σκεύη, επιτρέπεται η απόσβεση να ενεργείται πάνω στη συνολική αξία των πάγιων τούτων στοιχείων και όχι στην αξία κάθε στοιχείου ξεχωριστά. Για το λόγο αυτό δεν χρειάζεται οι αξίες κτήσης (και οι βελτιώσεις) να παρακολουθούνται σε κάποια κατάσταση ή στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, χωριστά για καθένα από αυτά (πργ,5 αρθ, 27 Κ.Β.Σ.).

Οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που άμεσα χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, αποτελούν στοιχείο κόστους των προϊόντων που παράγονται (πργ.7 αρθ.31 Ν.2238/94),

Με τη διάταξη της περίπτ γ πργ.4 αρθ.6 Κ.Β.Σ. επιβάλλεται η χωριστή παρακολούθηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων της αξίας αγοράς των παγίων στοιχείων του Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά, καθώς και των αποσβέσεών τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

Με τη διάταξη της περίπτ στ πργ 1 αρθ.31 Ν.2238/94, ορίζεται ότι "πάγιο στοιχείο, των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι 200.000 δρχ., μπορεί να αποσβένονται

εξ ολοκλήρου μέσο στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Κατά βασική λογιστική αρχή, σε περίπτωση ολοκληρωτικής απόσβεσης της αξίας ενός πάγιου στοιχείου, εμφανίζεται στο βιβλίο του επιτηδευματία σαν αναπόσβεστη αξία ή μονάδα (1) γιο να υποδηλώνει την ύπαρξη του πάγιου αυτού στοιχείου στην επιχείρηση.

Στη χειρόγραφη τήρηση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων είναι ευχερής η παρακολούθηση αυτή στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου, Όταν το βιβλίο Εσόδων-Εξόδων τηρείται μηχανογραφικά, συνίστανται οι ακόλουθες λύσεις:

(α) Τήρηση ιδιαίτερου θεωρημένου χειρόγραφου ή μηχανογραφημένου

βιβλίου μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων με το οποίο παρακολουθείται η αξία κτήσης και οι βελτιώσεις, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

(β) Αντιμετώπιση με το πρόγραμμα του Η/Υ και της δυνατότητας μηχανογραφικής παρακολούθησης των παραπάνω πληροφοριών και εκτύπωσης κάθε χρόνο, μετά την εκτύπωση στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων των συναλλαγών του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής περιόδου και της αξίας των παγίων στοιχείων-αποσβέσεων. κλ.π

Όπως είναι γνωστό, το πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα από οικοδομές που ανήκουν στην επιχείρηση (και το πραγματικό από βιομηχανοστάσια), φορολογούταν στο όνομα του επιχειρηματία ή σε περίπτωση προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε, στο όνομα των εταίρων κατά το ποσοστό της συμμετοχής τους. Το εισόδημα αυτό, κάθε επιχειρηματίας ή εταίρος το περιλάμβανε στην ατομική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σαν εισόδημα από οικοδομές (Α πηγής) και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις.

Όμως μετά τις μεταβολές που επήλθαν με τις διατάξεις του Ν.206Ξ192, με τις οποίες επιβλήθηκε αυτοτελής φορολογία 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (πργ 1 αρθ.10 Ν2238194), στα κέρδη των Ο.Ε , Ε.Ε κοινωνιών αστικού δικαίου, αστικών, συμμετοχικών και αφανών εταιρειών και κοινοπραξιών, στα οποία περιλαμβάνονται κατά ρητή διάταξη της πργ 5 αρθ.10 Ν.2238194, όλα τα εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, μεταξύ των οποίων και τα τεκμαρτά ή πραγματικά από ακίνητα, πρέπει να θεωρηθεί ότι η παραπάνω διαδικασία της φορολογίας δηλαδή των εισοδημάτων από ακίνητα στο όνομα των εταίρων, κ.λ.π , η οποία στηρίζονταν σε αποφάσεις του Σ.τ.Ε. και σε λύσεις της διοίκησης του Υπ.Οικονομικών, έχει παύσει να ισχύει.

Σε περίπτωση εισφοράς της χρήσης ακινήτου από εταίρο σε Ο.Ε. και Ε.Ε. για κεφαλαιακή συμμετοχή, εφόσον η εταιρεία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, αντί της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει από την εταιρεία ποσοστά συμμετοχής σ'αυτή ισόποσης αξίας με τη μισθωτική αξία του ακινήτου, η αξία αυτή, αποτελεί για τον εταίρο εισόδημα από οικοδομές ανεξάρτητα της πραγματοποίησης ή μη κερδών από την ΟΕ, ή Ε.Ε, και τη λήψη ή όχι επιχειρηματικής αμοιβής από τους ομόρρυθμους εταίρους

φυσικά πρόσωπα Το παραπάνω εισόδημα για την υπαγωγή του στη φορολογία, θα κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη για τα οποία επιτρέπεται η χρήση. Στην περίπτωση προσδιορισμού των κερδών της εταιρείας λογιστικά, προκειμένου να αποκατασταθεί η απώλεια του κεφαλαίου της εταιρείας, λόγω της περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού, μετά τη λήξη του χρόνου κατά τον οποίο εισφέρεται η χρήση του ακινήτου χωρίς αποζημίωση πρέπει η εταιρεία κατά τα έτη που διαρκεί η εισφορά χρήσης ακινήτου, να εκπίπτει κατά έτος από τα ακαθάριστα έσοδά της, για να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη και ανάλογο ποσό για την απόσβεση της αξίας που αντιστοιχεί στην εισφορά χρήσης του ακινήτου του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπ.. ζ πργ 1 αρθ.33 Ν.2238/94 (Υπ Οικ.1064345/29-7-96).

Τακτικές είναι οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση τους πίνακες συντελεστών απόσβεσης, από τις επιχειρήσεις που εργάζονται μια βάρδια το 24ωρο (8ωρη εργασία).

Πρόσθετες είναι οι αποσβέσεις που έχουν δικαίωμα να κάνουν οι επιχειρήσεις που εργάζονται περισσότερες βάρδιες, Οι αποσβέσεις αυτές παρέχονται με το άρθρο 15 του Ν.1892/90, σαν κίνητρο στις επιχειρήσεις, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την ανανέωση του εξοπλισμού τους σε πιο σύντομα διαστήματα, σε τρόπο ώστε να είναι ανταγωνιστικές σε σχέση με τις όμοιες επιχειρήσεις του εξωτερικού, Για τον υπολογισμό των πρόσθετων αποσβέσεων των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, με βάση το βαθμό απασχόλησης των πάγιων στοιχείων, με το αρθ,3 του Ν,1892190, η Ελλάδα χωρίζεται σε τέσσερις περιοχές, ανάλογα με το ρυθμό ανάπτυξης που θέλει η Πολιτεία να δώσει σε κάθε περιοχή και η πρόσθετη απόσβεση υπολογίζεται σε ποσοστό πάνω στην τακτική, ανάλογα με την περιοχή που είναι εγκαταστημένη η βιοτεχνία ή βιομηχανία και το βαθμό απασχόλησής της (με βάση τις 8ωρες βάρδιες). Οι αυξημένες αποσβέσεις ισχύουν για παραγωγικές επενδύσεις που θα πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις μέχρι 31~12~2004 (πργ.34α αρθ 58 Ν.2324195).

ΠΕΡΙΟΧΗ Α

Ο νομός Αττικής (εκτός από τις επαρχίες Τροιζηνίας, Κυθήρων και Λαυρεωτικής), το τμήμα του νομού Κορινθίας που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι τον Ισθμό Κορίνθου, ο νομός Θεσσαλονίκης εκτός από το τμήμα δυτικά του ποταμού Αξιού και της επαρχίας Λαγκαδά,

ΠΕΡΙΟΧΗ Β

Οι νομοί Βοιωτίας, Μαγνησίας, Λάρισας, Κορινθίας (εκτός από το τμήμα που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι τον Ισθμό Κορίνθου),Αχαΐας πλην της επαρχίας Καλαβρύτων,

Ηρακλείου, η περιοχή της πόλης της Ρόδου που καθορίζεται από ακτίνα 15 χιλιομέτρων από το Νομαρχιακό κατάστημα της πόλης, οι επαρχίες Λαυρεωτικής και Τροιζηνίας, το τμήμα του νομού Θεσσαλονίκης δυτικά του ποταμού Αξιού, η επαρχία Λαγκαδά και η πόλη της Χαλκίδας,

ΠΕΡΙΟΧΗ Γ

Οι νομοί Ημαθίας, Κοζάνης, Φωκίδας, Τρικάλων Καρδίτσας, Αιτωλοακαρνανίας, Ευβοίας (πλην της πόλης Χαλκίδας), Άρτας, Πρέβεζας, Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων Καστοριάς, Πέλλας, Χαλκιδικής, Κιλκίς, Σερρών, Δράμας, Ηλείας, Χανίων, Κέρκυρας, Φθιώτιδας, Πιερίας, Αργολίδας, Αρκαδίας, Λακωνίας, Λευκάδας, Κεφαλονιάς, Ζακύνθου, Ευρυτανίας, Γρεβενών, Φλώρινας, Ρεθύμνου, Λασιθίου, Κυκλάδων και οι επαρχίες Κυθήρων και Καλαβρύτων. Επίσης τα τμήματα της Επικράτειας που δεν εμπίπτουν στις λοιπές περιοχές εκτός των ακριτικών περιοχών των διαφόρων νομών (πλην της Νήσου Κέρκυρας) σε απόσταση 20 χιλιομέτρων από τα σύνορα, καθώς και των Δήμων ή Κοινοτήτων των οποίων τα διοικητικά όρια τέμνονται από τη ζώνη των 20 χιλιομέτρων

ΠΕΡΙΟΧΗ Δ

Οι νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου, Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Μεσσηνίας, Δωδεκανήσου πλην της περιοχής της πόλης της Ρόδου που καθορίζεται σε ακτίνα 15 χιλιομέτρων από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης, οι ακριτικές περιοχές των διαφόρων νομών (πλην της νήσου Κέρκυρας) σε απόσταση 20 χιλιομέτρων από τα σύνορα καθώς και οι Δήμοι ή Κοινοότητες των οποίων τα διοικητικά όρια τέμνονται από τη ζώνη των 20 χιλιομέτρων

Για την εφαρμογή του νόμου αυτού, τα όρια της ζώνης Λαυρεωτικής καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων και Εσωτερικών.

Τα ποσοστά των πρόσθετων αποσβέσεων ορίστηκαν ως εξής:

	ΠΕΡΙΟΧΗ Α	ΠΕΡΙΟΧΗ Β	ΠΕΡΙΟΧΗ Γ	ΠΕΡΙΟΧΗ Δ
Μια βάρδια ποσοστό	-	20%	35%	50%
Δύο βάρδιες ποσοστό	20%	40%	70%	100%
Τρεις βάρδιες ποσοστό	40%	80%	120%	150%

(Σημείωση: Για τις ξενοδοχειακές, τουριστικές, κ.λ.π. επιχειρήσεις η Επικράτεια και τα ποσοστά διαφέρουν).

Για να θεωρηθεί ότι η επιχείρηση δούλεψε μέσα σε μια διαχειριστική χρήση και δεύτερη βάρδια, θα πρέπει: 0) Ο μέσος ετήσιος όρος των εργατών (όχι και των υπαλλήλων) της δεύτερης βάρδιας, που δούλεψαν με πλήρη απασχόληση, να είναι το 50% τουλάχιστον του μέσου ετήσιου όρου των εργατών που δούλεψαν στην πρώτη βάρδια. Για να θεωρηθεί ότι η επιχείρηση δούλεψε και τρίτη βάρδια, θα πρέπει ο μέσος ετήσιος όρος των εργατών που δούλεψαν στη δεύτερη και τρίτη βάρδια να είναι τουλάχιστον το 80% του μέσου ετήσιου όρου, των εργατών που δούλεψαν στην πρώτη βάρδια. Η υπερωριακή εργασία, ενός εργάτη της πρώτης βάρδιας, δεν θεωρείται σαν δεύτερη βάρδια και β) Η ετήσια κατανάλωση ενέργειας για λειτουργία της δεύτερης βάρδιας να είναι ίση τουλάχιστον με το 50% της ετήσιας ενέργειας που καταναλίσκεται για τη λειτουργία της πρώτης βάρδιας και εφόσον λειτουργεί και τρίτη βάρδια, η ετήσια κατανάλωση ενέργειας για τη λειτουργία της δεύτερης και τρίτης βάρδιας να είναι σε ποσοστό που αναλογεί τουλάχιστον στο 80% της ετήσιας ενέργειας που καταναλίσκεται για τη λειτουργία της πρώτης βάρδιας (πργ.Ζ αρθ 15 Ν.1892/90).

ζ) Τα αποθεματικά για την αποκατάσταση της αξίας περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που μετά από ορισμένο χρόνο θα τα παραδώσει στο Δημόσιο ή τρίτους. (Στην ίδια περίπτωση, εδαφ.ζ πργ 1 αρθ.31 Ν.2238/94. περιλαμβάνονται και τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιρειών που όμως δεν αφορούν την τήρηση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων αφού οι ασφαλιστικές εταιρείες τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας).

Πολλές φορές το Δημόσιο ή τα Ν, Π.Δ.Δ. παραχωρούν για ορισμένο χρόνο σε ιδιωτικές ή μισοκρατικές επιχειρήσεις, το προνόμιο εκμετάλλευσης της ύδρευσης, ιαματικών πηγών, τουριστικών περιοχών, κ.λ.π. με όρο η "ανάδοχη" επιχείρηση να παραδώσει στο Δημόσιο ή το Ν.Π.Δ.Δ., μόλις τελειώσει ο χρόνος της προνομιακής εκμετάλλευσης, τις εγκαταστάσεις, κ.λ.π. σε πλήρη λειτουργία, χωρίς αποζημίωση.

Η ιδιομορφία αυτής της σύμβασης, δημιουργεί για την ανάδοχη επιχείρηση (που συνήθως είναι επιχείρηση παροχής υπηρεσιών), από τη μια μεριά την υποχρέωση για τη συμμόρφωση με τις συμβατικές της υποχρεώσεις, από την άλλη δε μεριά το δικαίωμα να κρατάει κάθε χρόνο από τα κέρδη της ένα αφορολόγητο ποσό, σε τρόπο ώστε, όταν λήξει ο χρόνος της προνομιακής εκμετάλλευσης και υποχρεωθεί να παραδώσει τις εγκαταστάσεις που έχει κάνει, να έχει στα χέρια της τα ποσά που διέθεσε για την κατασκευή των εγκαταστάσεων αυτών έτσι ώστε να μη χάσει τα κεφάλαιά της. Η αφορολόγητη αυτή κράτηση, ονομάζεται 'Αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικού που θα περιέλθει σε τρίτους',

Επιχειρήσεις που ασχολούνται με αυτού του είδους τις δουλειές, τηρούν ή πρέπει να τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας, γιατί μόνο με τον τρόπο αυτό διασφαλίζονται απόλυτα για την αναγνώριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κάθε δαπάνης ή ζημίας που πραγματοποιούν. Αλλά και η τήρηση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν ενέργεια που δε διασφαλίζει το μέσο επιτηδευματία, που παρέχει υπηρεσίες και στερείται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Και στην περίπτωση αυτή ο νομοθέτης μεταφέροντας το βάρος της λογιστικής παρακολούθησης της αξίας των εγκαταστάσεων και των αποθεματικών, που δημιουργούνται κάθε χρόνο με μείωση των ακαθάριστων εσόδων (και κατά συνέπεια των καθαρών κερδών) στο φοροτεχνικό έλεγχο, δίνει την ευχέρεια στον επιτηδευματία, να προσδιορίζει τα φορολογητέα αποτελέσματά του με ελάχιστη δαπάνη για την τήρηση των λογιστικών του βιβλίων,

Η αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε χρόνο μιας κράτησης, θα γίνει είτε η επιχείρηση πραγματοποιεί τελικά κέρδος είτε ζημία, Στην πρώτη περίπτωση το κέρδος μειώνεται, Στη δεύτερη περίπτωση η ζημία αυξάνει και μεταφέρεται στην επόμενη ή στις επόμενες χρήσεις για να συμψηφιστεί με 10 κέρδη των χρήσεων τούτων (Υπ.Οικον Α,3271/56, Τ 11156!38 και Σ,τ Ε 1194!39). Παρατηρείται ότι ο χαρακτηρισμός από το νόμο της κράτησης αυτής σαν «Αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικού, κ.λ.π» δεν ανταποκρίνεται στην καθιερωμένη έννοια του όρου " Αποθεματικό", το οποίο δημιουργείται με έκπτωση σε περίπτωση ύπαρξης κερδών, ενώ, στην περίπτωση αυτή, η κράτηση συνιστά δαπάνη ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες, η οποία λογιστικοποιείται πριν από την εξαγωγή των αποτελεσμάτων.

Η επιχείρηση, με βάση τη διάταξη της πργ 4 αρθ 10 Κ,Β.Σ., έχει υποχρέωση να παρακολουθεί με λογαριασμούς του βιβλίου επενδύσεων το ύψος της επένδυσης και τις ετήσιες κρατήσεις για τη δημιουργία αποθεματικού, για να γνωρίζει το ποσό της κράτησης που θα κάνει κάθε χρόνο, σε τρόπο ώστε, με τη λήξη του χρόνου της προνομιακής εκμετάλλευσης, να έχει δημιουργήσει το αποθεματικό που θα καλύπτει τις δαπάνες της επένδυσης η οποία θα περιέλθει στο Δημόσιο, κ.λ.π.

Το ύψος της αφορολόγητης κράτησης θα προκύπτει με διαίρεση του ποσού της επένδυσης με τον αριθμό των χρόνων του προνομίου. Έτσι αν τον πρώτο χρόνο ολοκληρώθηκε η επένδυση ύψους 20.000.000 και το προνόμιο είναι για 20 χρόνια, κάθε χρόνο θα γίνεται κράτηση 1.000.000 δρχ. (20.000.000 : 20).

Η κράτηση αυτή, θα γράφεται στο τέλος της χρήσης στη στήλη των λοιπών εξόδων του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων.

Διαφορετικοί θα είναι όμως οι υπολογισμοί, αν η ολοκλήρωση της επένδυσης γίνει κλιμακωτά σε ορισμένα χρόνια από την έναρξη του προνομίου.

η) Η ζημία που πραγματοποιήθηκε από τη φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου (Στη διάταξη του εδαφ.η πργ 1 αρθ,31 Ν,2238/94 περιλαμβάνεται και η περίπτωση έκπτωσης της ζημίας που υπέστη ο επιτηδευματίας από υποτίμηση των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού.

Η διάταξη αυτή, κατά μία άποψη δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και παρέχουν υπηρεσίες, γιατί έχει σαν απαραίτητη προϋπόθεση την ύπαρξη απογραφής δηλ. αποτίμησης και καταγραφής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία υποτιμώνται.

Τέτοια δυνατότητα υπάρχει μόνο για τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας, Υποστηρίζεται όμως και αντίθετη άποψη, η οποία στηρίζεται στο γενικό χαρακτήρα της διάταξης της πργ.1 του αρθ.31 Ν.2238/94, κατά την οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βιβλία Β κατηγορίας που παρέχουν υπηρεσίες, τα έξοδα που προβλέπονται από το άρθρο αυτό.

Ο νομοθέτης ζητά, σαν απαραίτητη προϋπόθεση την πραγματοποίηση της ζημίας από τρεις αιτίες: Από φθορά, από απώλεια και από υποτίμηση κεφαλαίου. Και στις τρεις περιπτώσεις, η ύπαρξη της ζημίας αντιμετωπίζεται σαν πραγματικό γεγονός.

Σαν φθορά, θεωρείται η, από απρόβλεπτο ή βίαιο γεγονός, έκτακτη φθορά, που έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, π.χ. σπάσιμο του άξονα μηχανήματος, κάψιμο περιελίξεων ηλεκτρομηχανών, σοβαρή σύγκρουση αυτοκινήτων ή υποχώρηση θεμελίων (πολύ δε περισσότερο η ολοκληρωτική καταστροφή του πάγιου στοιχείου). Η συνηθισμένη λειτουργική φθορά ή η φθορά που γίνεται στο μηχάνημα με το πέρασμα του χρόνου, δεν αφορά στην περίπτωση αυτή, αλλά στην περίπτωση των αποσβέσεων. Όπως αναφέρθηκε στο κεφάλαιο περί αποσβέσεων δικαιολογητικός λόγος για την αφαίρεσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα, είναι η κάλυψη της μείωσης της αξίας που γίνεται στο μηχάνημα από τη λειτουργική ή χρονική φθορά.

Ως απώλεια θεωρείται κάθε χάσιμο περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν υπάρχει πιθανότητα να τα βρει η επιχείρηση ή να αποζημιωθεί από κάπου π.χ. κλοπή χρημάτων, κλοπή εμπορευμάτων που δεν είναι ασφαλισμένα, ληστεία ταμείου, καταχρήσεις. Αν η απώλεια αυτή οφείλεται σε παράνομη ενέργεια του επιτηδευματία για την οποία έχει προσωπική ευθύνη, το ποσό της απώλειας αυτής δεν αφαιρείται.

Σαν υποτίμηση της αξίας του πάγιου στοιχείου, θεωρείται η πώληση του σε τιμή κατώτερη της αναπόσβεστης αξίας του.

θ) Τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης

Με τη διάταξη του εδαφ.ιστ πργ 1 αρθ.31 Ν.2238/94 παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης των μισθωμάτων που καταβάλλει ο επιτηδευματίας (μισθωτής) στις εταιρείες του Ν.1665/86 (Λήξιγκ), για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, Μερική εξαίρεση προβλέπεται για τα μισθώματα που καταβάλλονται για τη χρηματοδοτική μίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ι.χ. Στην περίπτωση αυτή εφόσον το αυτοκίνητο έχει κυλινδρισμό μέχρι 2000 κ.ε. εκπίπτει ποσοστό μέχρι 80% της δαπάνης, εφόσον δε, έχει κυλινδρισμό πάνω από 2000 κ.ε. εκπίπτει ποσοστό μέχρι 250/0 της δαπάνης. ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών ι.χ. και την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών (εδαφ.β πργ 1 αρθ.31 Ν.2238/94).

Πέρα από τα πιο πάνω έξοδα, ο επιτηδευματίας της Β κατηγορίας βιβλίων που παρέχει υπηρεσίες και στερείται αξιόλογων αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, δεν δικαιούται τις άλλες εκπτώσεις που αναφέρει το αρθ.31 του Ν,2238/94, γιατί η αφαίρεση των εκπτώσεων αυτών προβλέπεται για όσους κάνουν εξαγωγές ιδίων προϊόντων, κ,λ.π. και ασκούν εμπόριο ή βιομηχανία ή τηρούν βιβλία ανώτερης κατηγορίας. Αν από το σκέλος των ετήσιων εσόδων αφαιρεθούν τα ετήσια έξοδα η διαφορά εμφανίζει το καθαρό κέρδος του επιτηδευματία.

4. Λογιστικός προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος και των καθαρών αμοιβών των ελεύθερων επαγγελματιών

Τα ακαθάριστα έσοδα (αμοιβές) των ελεύθερων επαγγελματιών θεωρούνται ότι αποκτώνται κατά το χρόνο της είσπραξης τους ή κατά το χρόνο που ο επιτηδευματίας ο οποίος δέχτηκε τις υπηρεσίες του ελεύθερου επαγγελματία, του γνωρίζει με έγγραφο, παίρνοντας απόδειξη για τούτο (συστημένη επιστολή ή αποδεικτικό παράδοσης) ότι τον πίστωσε στα βιβλία του.

Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του χρόνου κτήσης του εισοδήματος και του χρόνου και ποσού που (σαν εισόδημα) υπάγεται σε φορολογία. Έτσι εισόδημα που αντιπροσωπεύει παροχή υπηρεσιών δύο ή περισσότερων ετών και αποκτάται μετά από αρκετό χρόνο (π.χ. γιατί συμφωνήθηκε να εισπραχθεί αν η επίδικη διαφορά που χειρίστηκε ο δικηγόρος κερδισθεί ή αν η μακροχρόνια θεραπεία ενός ασθενούς πάει καλά ή γιατί ο οφειλέτης της αμοιβής εξαναγκάστηκε, με δικαστική απόφαση να την καταβάλει), θα φορολογηθεί στο χρόνο που εισπράχθηκε και τον άμεσα προηγούμενο χρόνο αναφορά

υπηρεσίες δύο χρόνων ή το χρόνο που εισπράχθηκε και τα δύο προηγούμενα χρόνια αν αφορά υπηρεσίες τριών ή περισσότερων χρόνων.

Με τη διάταξη της πργ 3 αρθ.48 Ν.2238/94, ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των συγγραφέων, μουσουργών και καλλιτεχνών ζωγράφων ή, γλυπτών ή χαρακτών που αποχτιέται σαν προϊόν της πνευματικής του παραγωγής κατανέμεται ισομερώς στον πρώτο χρόνο απόκτησή τους από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα 3 χρόνια, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί το χρόνο που το απόκτησε. Η ίδια κατανομή γίνεται και για τις επαγγελματικές δαπάνες που επιβαρύνουν το κόστος του έργου ο ελεύθερος επαγγελματίας μόλις πάρει την έγγραφη ειδοποίηση του πελάτη ότι τον πίστωσε στα βιβλία του, έχει υποχρέωση να έκδοση απόδειξη παροχής υπηρεσιών, πάνω στην οποία θα σημειώσει την ένδειξη "Με πίστωση" (πργ 5 αρθ,48 Ν.2238/94)

Για να βρεθεί το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα (δηλαδή γράφονται στο σκέλος εξόδων του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων) οι επαγγελματικές δαπάνες που καταβλήθηκαν. Όπως στα έσοδα, παίρνεται σαν βάση πραγματοποίησής τους η είσπραξη του εσόδου, το ίδιο και για τις δαπάνες σαν βάση παίρνεται η καταβολή τους. Έτσι στο σκέλος εξόδων του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων δεν καταχωρούνται Τιμολόγια προμηθευτών. κ.λ.π που αφορούν σε αγορές που έγιναν με πίστωση. Σαν δικαιολογητικό της καταβολής του ποσού είναι είτε το τιμολόγιο του προμηθευτή που γράφει υποχρεωτικά την ένδειξη "Εξοφλήθη" είτε οι εξοφλητικές αποδείξεις των προμηθευτών ή αυτών που παρέχουν υπηρεσίες,

Σύμφωνα με τις διατάξεις της πργ 2 αρθ,48 Ν.2238/94, από το ακαθάριστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην πργ 1 αρθ,31 Ν.2238/94. εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν εγγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Κρίνεται σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι, κατά πάγια τακτική, οι ελεύθεροι επαγγελματίες στο σύνολό τους καταχωρούν τις δαπάνες τους στο σκέλος εξόδων, ανεξάρτητα με τον τρόπο εξόφλησης, θεωρώντας ότι πραγματοποιήθηκαν με μετρητά. Ο τρόπος αυτός διευκολύνει τόσο τους ίδιους όσο και το φορολογικό έλεγχο, εφόσον δε, εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο, δεν είναι νοητό να αποτελέσει λόγο έστω και απλής παρατήρησης, πολύ δε περισσότερο λόγο για αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Ο τρόπος αυτός τήρησης του βιβλίου Εσόδων~Εξόδων γίνεται αποδεκτός από τις Δ.Ο.Υ.

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες υφίστανται οι ακόλουθες ειδικές διατάξεις, οι οποίες κατισχύουν των γενικών διατάξεων του αρθ.31 Ν.2238/94.

Αποσβέσεις παγίων (αρθ.31 Π.Δ.88/1973).

~ Τα έπιπλα και σκεύη αποσβένονται με συντελεστή 150/0

~ Τα μηχανήματα και οι λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις αποσβένονται με συντελεστή 200/0

~ Τα όργανα και οι συσκευές εργαστηρίων χημείου και συναφών παγίων αποσβένονται με συντελεστή 20 0/0

- Τα επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα με συντελεστή 1000/0

Δαπάνες λειτουργίας Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων (πργ.Ζ αρθ 31Ν.2238194): Από τις δαπάνες λειτουργίας Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων

εκπίπτει ποσοστό 250/0 του συνολικού ύψους τους, το οποίο όμως δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 30/0 του ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών που δηλώθηκε.

5) Ακαθάριστα έσοδα και καθαρό κέρδος τεχνικών επιχειρήσεων

Με τις διατάξεις των πργ 1 και 2 του αρθ.34 Ν.2238194, ορίζεται ειδικός τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση οικοδομών (διαμερισμάτων πολυκατοικιών καταστημάτων γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων),

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με τον αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.41 Ν,1249ί82 για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων εκτός αν στα πωλητήρια συμβόλαια αναγράφεται μεγαλύτερο τίμημα. οπότε λαμβάνεται το τίμημα αυτό.

Το καθαρό κέρδος, προκειμένου για κτίσματα πολυκατοικιών, προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με συντελεστή 15%.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας, ο συντελεστής Κ.Κ. αυξάνεται κατά 1000/0 (δηλαδή γίνεται 300/0).

Αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία, βρίσκονται σε καταφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής (πάνω από 200/0), ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ έχει δικαίωμα να προσαιξήσει τον πιο πάνω συντελεστή κατά 60%.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπ.ια πργ 3 αρθ.4 του Κ.Β.Σ. ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων υποχρεούται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, να τηρεί τουλάχιστον βιβλία δεύτερης κατηγορίας- Σε περίπτωση που η επιχείρηση φέρει τον τύπο της Α.Ε., Ε.Π.Ε. κοινοπραξίας ή άλλης νομικής μορφής επιχείρησης κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που

αναλαμβάνει υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων Γ κατηγορίας, υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας.

Επίσης με τις διατάξεις των πργ.3 και 4 αρθ.34 Ν.2238/94, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη των εργολάβων και υπερεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και επιχειρήσεων μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως ακολούθως:

(α) Των επιχειρήσεων που ασχολούνται με εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων. ΔΕΚΟ και Ν.Π.Δ.Δ. λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς μέσα στη χρήση, μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά, τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

(β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέσθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

(γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση υλικών λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεσθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς συνυπολογισμό της αξίας των υλικών.

Τα καθαρά κέρδη των εργολάβων και υπερεργολάβων προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τους ακόλουθους συντελεστές καθαρού κέρδους:

- Για τα δημόσια τεχνικά έργα των παραπάνω περιπτώσεων α και γ με 10%.
- Για τα έργα της παραπάνω περίπτωσης β με 12%.
- Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ με 25%

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 100%.

Αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία, βρίσκονται σε καταφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής (πάνω από 200/0), ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ έχει δικαίωμα να προσαυξήσει το συντελεστή κ.κ. κατά 60%,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΤΟΥ Κ.Β.Σ.



ΓΕΝΙΚΑ

Η φοροδιαφυγή είναι φαινόμενο που εμφανίζεται σε όλες τις χώρες του κόσμου, αλλά σε διαφορετική ένταση και έκταση. Αντίστοιχα, και οι τρόποι φοροδιαφυγής είναι σε γενικές γραμμές παρόμοιοι, διαφοροποιούνται όμως σημαντικά σε ορισμένα σημεία, ανάλογα με το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, τη λογική οργάνωση και το μέγεθος των επιχειρήσεων, τη δομή της οικονομίας και τις ικανότητες των φοροτεχνικών υπηρεσιών της συγκεκριμένης χώρας.

Στη χώρα μας η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται σε μεγάλη έκταση και με τους «συνηθισμένους» τρόπους, λόγω της ύπαρξης ενός τεράστιου αριθμού μικρών επιχειρήσεων αλλά και της οργανωτικής αδυναμίας των φορολογικών αρχών να ανιχνεύουν και να περιορίζουν το φαινόμενο. Αυτό δεν σημαίνει βέβαια ότι οι φορολογούμενοι χρησιμοποιούν μόνο απλοϊκούς τρόπους φοροδιαφυγής. Σε σχέση όμως με άλλες χώρες όπου χρησιμοποιούνται ειδικοί (δικηγόροι και άλλοι) και γίνονται πολύπλοκοι συνδυασμοί, όπως ίδρυση εικονικών εταιριών σε χώρες «φορολογικού παραδείσου», οι τρόποι φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι απλοί. Εξάλλου, λόγω ακριβώς της αδυναμίας των φορολογικών αρχών να περιορίσουν και την με απλούς τρόπους συντελούμενη φοροδιαφυγή, δεν υπάρχει λόγος για πολύπλοκες μεθόδους.

Σημειώνεται, τέλος, ότι οι τρόποι φοροδιαφυγής δεν είναι στατικοί, αλλά δυναμικοί και αλλάζουν ανάλογα με τις μεταβολές του φορολογικού συστήματος, την τεχνολογία, το βαθμό εξάπλωσης της φοροδιαφυγής, το βαθμό κοινωνικής αποδοχής των φοροφυγάδων και τις μεταβολές στις μεθόδους καταπολέμησής της.

Στα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. η φοροδιαφυγή είναι πολύ συχνή αλλά και ποικιλόμορφη με αποτέλεσμα πολλές φορές ο φοροτεχνικός υπάλληλος να δυσκολεύεται να τη διακρίνει.

Ο φορολογικός υπάλληλος ο οποίος επισκέπτεται κάποια επιχείρηση για τη διενέργεια τακτικού ή εκτάκτου ελέγχου, πρέπει να ακολουθεί ένα συγκεκριμένο μοτίβο κινήσεων. Δηλαδή αρχικά έχει υποχρέωση να επιδεικνύει στον επιχειρηματία ή το πρόσωπο που τον εκπροσωπεί, την έγγραφη εντολή ελέγχου.

Ο επιτηδευματίας, για διασφάλισή του, έχει δικαίωμα να ζητά την εντολή ελέγχου, από τα πρόσωπα που του παρουσιάζονται σαν φοροτεχνικοί ελεγκτές, από τα πρόσωπα

που του παρουσιάζουν σαν φοροτεχνικοί ελεγκτές, ακόμη και αν γνωρίζει την ιδιότητά τους, γιατί στο παρελθόν υπήρξαν κρούσματα εκβιαστικών ενεργειών που εμφανίζονταν για ενέργεια κάποιων ελέγχων.

Ο ελεγκτής πρέπει να προβαίνει στις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Ενεργεί θεώρηση σε όλα τα βιβλία του επιτηδευματία, αμέσως μετά την τελευταία εγγραφή, χωρίς να αφήσει κενό χώρο για την τελευταία εγγραφή, χωρίς να αφήσει κενό χώρο για την προσθήκη και άλλων εγγραφών. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζει για την έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων.
2. Ενεργεί θεώρηση των φορολογικών στοιχείων. Η θεώρηση γίνεται στην οπίσθια πλευρά του τελευταίου αντίτυπου του στελέχους που έχει εκδοθεί.

Η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων αποβλέπει στη διαπίστωση έγκαιρης έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και ενημέρωσης των βιβλίων. Εφόσον δεν διαπιστωθεί παράβαση ή παράλειψη, ο σκοπός θεώρησης των βιβλίων δεν ολοκληρώνεται, αφού κάποιος μεταγενέστερος φορολογικός έλεγχος είναι ενδεχόμενο να διαπιστωθεί ότι, μετά τη θεώρηση εκδόθηκαν στοιχεία και καταχωρήθηκαν στα βιβλία εγγραφές που αφορούσαν συναλλαγές προγενέστερου χρόνου από αυτά που παρέχουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. για έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων.

Αν ένας φοροτεχνικός έλεγχος που ενεργείται το 1997 διαπιστώσει ότι, μετά τη θεώρηση των βιβλίων που έγινε από προηγούμενο έλεγχο την 18-7-1994, είχαν καταχωρηθεί εκπρόθεσμα πωλήσεις και άλλες συναλλαγές που αφορούσαν την 25-6-1994 ή είχαν εκδοθεί Δελτία αποστολής με ημερήσιες πριν την 13-7-1994 (οκταήμερο για την ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο Αποθήκης), αμέσως διαπιστώνεται παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. για μη έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων, η οποία αν αφορά σοβαρές συναλλαγές που είναι ενδεχόμενο να υποκρύπτουν πράξεις φοροδιαφυγής, μπορεί να έχει συνέπειες και στο κύρος των βιβλίων.

3. Ελέγχει αν στα βιβλία έχουν καταχωρηθεί συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε χρόνο διάφορο εκείνου που επιτρέπεται να ενημερωθούν μέχρι το χρόνο θεώρησής τους από τη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται ο επιτηδευματίας, γιατί βιβλία στα οποία καταχωρήθηκαν τέτοιες συναλλαγές θεωρούνται ότι δεν τηρήθηκαν για τις εγγραφές που αφορούν το χρονικό διάστημα πριν την θεώρηση την 20-5-1997, επιτρέπεται η καταχώρηση προγενέστερων πωλήσεων κατά 15 ημέρες δηλ. από 5-5-97 και μετά.

4. Αν στο κατάστημα υπάρχουν πρόσφατες παραλαβές αγαθών, ζητούνται τα παραστατικά αποστολής τους. Επίσης γίνεται επιλογή ορισμένων ειδών και μετά την καταμέτρησή τους, ζητούνται τα τιμολόγια των προμηθευτών για τη διαπίστωση αν, οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν από τα είδη αυτά, καλύπτονται από τιμολόγια ή πρόσφατα Δ.Α. (εφόσον δεν έχει παρέλθει ο χρόνος για την έκδοση τιμολογίων)
5. Για τον έλεγχο νομιμότητας χρησιμοποίησης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ Α ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Στην πρώτη κατηγορία του Κ.Β.Σ. εντάσσονται οι επιτηδευματίες που τα ακαθόριστα έσοδά τους, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ήταν έως 18.000.000 δρχ. Ακόμη, στην Α΄ κατηγορία του Κ.Β.Σ, εντάσσονται: α) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, β) ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά λιανικώς στις λαϊκές αγορές, γ) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, δ) ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων.

Όποιος από τους επιτηδευματίες των παραπάνω περιπτώσεων διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ακαθόριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερης της δεύτερης.

Ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στην Α΄ κατηγορία του Κ.Β.Σ. οφείλει να τηρεί το βιβλίο Αγορών στο οποίο καταχωρούνται όλες οι αγορές που πραγματοποιεί είτε με μετρητά είτε με πίστωση. Πιο συγκεκριμένα στο βιβλίο αγορών καταχωρούνται με χρονολογική σειρά εκδόσεως ή επιστροφής όλα τα τιμολόγια, πιστωτικά σημειώματα κ.τ.λ. με αύξων αριθμό, την αξία, την χρονολογία, το ονοματεπώνυμο του πωλητή και την αιτιολογία. Σε ιδιαίτερη στήλη καταχωρούνται τόσο οι αγορές παγίων αγαθών όσο και ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές. Επίσης σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Αγορών καταχωρούνται οι επιστροφές εμπορευμάτων καθώς και οι εκπτώσεις.

Το βιβλίο Αγορών, από τη φύση του έχει περιορισμένες πληροφοριακές δυνατότητες σχετικά με την παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Οι πληροφορίες που παρέχει περιορίζονται στο ύψος των αγορών και λοιπών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο, όπως και των επιστροφών που έκανε αυτός που τηρεί βιβλίο Αγορών ή των εκπτώσεων που έλαβε από τους προμηθευτές του.

Αν ληφθεί υπόψη ότι το φορολογητέο εισόδημα του επιτηδευματία της Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται με βάση το ύψος των αγορών του, ευνόητο είναι ότι, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο Αγορών και θέλει να αποκρύψει φορολογητέο εισόδημα, θα αποβλέψει στον περιορισμό του ύψους των Αγορών του, με παράνομες ενέργειες.

Ο ελεγκτής επιχείρησης η οποία τηρεί βιβλίο Αγορών, πρέπει να γνωρίζει όλες τις μεθόδους που χρησιμοποιούν οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής, για να μπορεί να

την ελέγξει. Άριστος ελεγκτής θεωρείται όχι εκείνος που γνωρίζει τις μεθόδους φοροδιαφυγής και ερευνά για την αποκάλυψή τους, αλλά εκείνος που με τη φαντασία του μπορεί να προβλέψει και αποκαλύψει νέες μεθόδους φοροδιαφυγής με το απαραβίαστο περιορισμό ότι η φαντασία αυτή δεν θα καταλήξει σε αχαλίνωτη φαντασιοπληξία. Γιατί η εφευρετικότητα των επιτηδευματιών στον τομέα αυτό δεν έχει όρια. Συνέχεια χρησιμοποιούνται και νέες μέθοδοι φοροδιαφυγής. Συνεχής θα πρέπει να είναι και η προσπάθεια των ελεγκτών, για να προλαβαίνουν τις παράνομες ενέργειες και να τις αποκαλύπτουν κατά τη γένεσή τους και όχι να περιμένουν τυχαία γεγονότα από τα οποία και μόνο θα αποκαλυφθούν οι ενέργειες αυτές. Σ' αυτό το σημείο βρίσκεται και η διαφορά μεταξύ του πραγματικού επιστήμονα φοροτεχνικού ελεγκτή και τους περιστασιακού ελεγκτή.

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των υπόχρεων της Α' κατηγορίας βιβλίων χωρίζονται βασικά σε τρεις κατηγορίες:

α) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση στοιχείων κατά την αγορά των αγαθών.

β) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση του βιβλίου Αγορών.

γ) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την πώληση των αγαθών.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Με βάση όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, η μείωση του ύψους των αγορών πετυχαίνεται με δύο τρόπους:

α) Τη μη λήψη τιμολογίων από τον προμηθευτή κατά την αγορά των αγαθών (ή μη έκδοση τιμολογίων από τον αγοραστή, αν αυτός είναι υποχρεωμένος να εκδίδει στοιχεία αγοράς).

β) Την έκδοση και λήψη τιμολογίων με ανακριβές περιεχόμενο.

Στις περιπτώσεις αυτές το συμφέρον του πωλητή και του αγοραστή ταυτίζεται. Γιατί ο πωλητής (και κατά κύριο λόγο αυτός που τηρεί βιβλίο Β και Γ' κατηγορίας) μη εκδίδοντας τιμολόγιο (ή εκδίδοντας τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο) πετυχαίνει τα ακόλουθα:

- Κρύβει ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις) και έτσι μειώνει τα φορολογητέα έσοδά του στη φορολογία εισοδήματος.

- Αν έχει αγοράσει χωρίς τιμολόγιο, αποφεύγει τις συνέπειες του ποσοτικού ελέγχου, αφού την ίδια ποσότητα εμπορεύματος που αγόρασε χωρίς τιμολόγιο, την πουλάει χωρίς τιμολόγιο. Έτσι αποκλείει την περίπτωση να διαπιστώσει ο έλεγχος, με σύγκριση τιμολογίων αγορά και τιμολογίων πώλησης, την πώληση ποσοτήτων ενός είδους περισσότερων από εκείνες που αγόρασε.

- Πουλάει το εμπόρευμα σε μικρότερο κόστος από τον αγοραστή (μη επιβαρύνοντας το με Φ.Π.Α.) και έτσι βρίσκει περισσότερους αγοραστές.

- Αυξάνει ή διατηρεί τους πελάτες του, έστω και αν ο ίδιος δεν έχει πρόθεση φοροδιαφυγής, οι οποίοι εκβιαστικά που θέτουν τον όρο «ή μου πουλάς χωρίς τιμολόγιο (ή με ανακριβές τιμολόγιο) ή πηγαίνω σε άλλον».

- Έχει την ευχέρεια να εκδίδει εικονικά τιμολόγια (πολλές φορές να τα πουλάει) για εξυπηρέτηση άλλων πελατών που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και έχουν λόγους να επιβαρύνουν το κόστος των εμπορευμάτων ή των πάγιων στοιχείων τους με εικονικές δαπάνες (είτε αφορούν σε αγορές εμπορευμάτων, είτε δαπάνες εγκαταστάσεων, είτε γενικών εξόδων) και να εκπέμπουν εικονικό Φ.Π.Α.

Αλλά και ο αγοραστής, που τηρεί βιβλίο Α΄ κατηγορίας, έχει παρόμοιους λόγους, για να ζητήσει από τον πωλητή τη μη έκδοση τιμολογίου ή έκδοση τιμολογίου με ανακριβές περιεχόμενο. Ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο Αγορών, διευκολύνεται στις ενέργειες τους αυτές, στην περίπτωση που πουλάει λιανικά και κατά συνέπεια δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο κατά την πώληση των αγαθών. Στην περίπτωση αυτή διακινδυνεύει μόνο μια φορά, σε αραιά χρονικά διαστήματα κατά τη διακίνηση (την αγορά) αγαθών χωρίς φορολογικό στοιχείο και έτσι δεν διατρέχει τον κίνδυνο τον οποίο διατρέχει ο λιανοπωλητής επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας ή Γ΄ κατηγορίας. Ο επιτηδευματίας της Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας είναι υποχρεωμένος να αποκρύπτει πωλήσεις, ανάλογες με τις αγορές που έκανε χωρίς τιμολόγιο, πράγμα που σημαίνει ότι θα πρέπει συνεχώς να διακινδυνεύει την πώληση αγαθών χωρίς να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης. Όλα αυτά γιατί η σχέση αγορών προς τις πωλήσεις πρέπει να βρίσκεται σε ένα λογικό επίπεδο. Αναφέρεται το παράδειγμα επιτηδευματία λιανοπωλητή της Β΄ κατηγορίας βιβλίων, που, ενώ αγόρασε εμπορεύματα αξίας 20.000.000 και πραγματοποιεί μικτό κέρδος 40%, δεν εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα συν Φ.Π.Α. γύρω στα 28.000.000 ως 30.000.000 δρχ. όπως θα ήταν λογικό και φυσικό, αλλά εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα 43.000.000 δρχ. Αμέσως δημιουργείται για το φοροτεχνικό έλεγχο η πρώτη ένδειξη για την αγορά αγαθών χωρίς τιμολόγιο. Η ένδειξη αυτή μετατρέπεται σε απόδειξη αν το ίδιο διαπιστωθεί σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους. Αλλά και στην αντίθετη περίπτωση, η εμφάνιση σε μια χρήση ακαθάριστων εσόδων (πωλήσεων) πολύ μικρότερων από τις αγορές (πολύ δε περισσότερο σε περισσότερες χρήσεις) π.χ. στο παραπάνω παράδειγμα η εμφάνιση ακαθάριστων εσόδων συν Φ.Π.Α. 19.000.000 δρχ. δημιουργεί στον έλεγχο την ένδειξη για απόκρυψη πωλήσεων, που σχεδόν μεταβάλλεται σε απόδειξη, αν τα αποθέματα που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση, είναι τόσο μικρά ώστε να μην ισχυροποιούν το επιχείρημα, ότι ναι μεν έγιναν μεγάλες αγορές αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες πωλήσεις. Και αυτό όταν από το βιβλίο Απογραφών προκύπτει ότι δεν έχουν μείνει ανάλογες ποσότητες εμπορευμάτων αδιάθετες στην επιχείρηση.

Βασικά ο έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές εδραιώνεται στην αστυνόμευση της διακίνησης των αγαθών. Ο προληπτικό έλεγχος είναι το ισχυρότερο όπλο στα χέρια της Φορολογικής Αρχής. Τούτο πετυχαίνεται με τον αιφνιδιαστικό έλεγχο των φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ. ή Ι.Χ., των επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., των ταξί, λεωφορείων, τρικύκλων και πλοίων, που χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Στις περιπτώσεις αυτές, γίνεται δειγματοληπτικός έλεγχος και ερευνάται αν τα εμπορεύματα συνοδεύονται από τα απαιτούμενα στοιχεία (τιμολόγια, δελτίο αποστολής κ.τ.λ.) και αν οι ποσότητες που μεταφέρονται συμφωνούν με τις ενδείξεις που αναφέρονται στα συνοδευτικά στοιχεία.

Ανάλογος έλεγχος γίνεται στα φορτηγά αυτοκίνητα Ι.Χ. τα οποία μεταφέρουν προϊόντα και κυρίως αυτά που προορίζονται για τις λαϊκές αγορές, για να διαπιστωθεί αν τα προϊόντα αυτά έχουν καταχωρηθεί σε ημερολόγιο μεταφοράς.

Ένας άλλος συνηθισμένος τρόπος φοροδιαφυγής στην Α΄ κατηγορία του Κ.Β.Σ. είναι η χρησιμοποίηση, μέσα στην ίδια μέρα, του ίδιου συνοδευτικού στοιχείου για περισσότερες από μία μεταφορές.

Ο κύριος τρόπος πάταξης αυτού του τρόπου φοροδιαφυγής είναι ο συχνός έλεγχος και η θεώρηση του στοιχείου μεταφοράς κατά τον έλεγχό του, έτσι ώστε, να μην μπορεί να ξαναχρησιμοποιηθεί σε άλλη μεταφορά. Άλλος τρόπος ελέγχου σ΄ αυτή την περίπτωση είναι η έρευνα κατά την ξεφόρτωση των εμπορευμάτων στο κατάστημα ή την αποθήκη του αγοραστή έτσι ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη ομοειδών εμπορευμάτων που μετακινήθηκαν την ίδια μέρα να αναζητηθεί το σχετικό στοιχείο.

Άλλος συνηθής τρόπος φοροδιαφυγής κατά την αγορά των αγαθών είναι η λαθραία μεταφορά εμπορευμάτων μικρού όγκου αλλά μεγάλης αξίας, μέσα σε βαλίτσες με προσωπικά αντικείμενα (του πολίτη) όπου ο έλεγχος δεν είναι συνηθής. Ειδικά αν η μεταφορά γίνεται στο εσωτερικό της χώρας, δεν υπάρχει κίνδυνος τελωνειακού ελέγχου. Επειδή ο έλεγχος αφορά και τα προσωπικά είδη του επιτηδεύματία, δεν είναι και τόσο συνηθής και γίνεται μόνο κατόπιν σοβαρών υποψιών ή βέβαιων πληροφοριών. Τότε μόνο μπορούν να επέμβουν οι φοροτεχνικοί ελεγκτές για τον έλεγχο των αποσκευών, με όλη τη διακριτικότητα που επιβάλλεται σε αυτές τις περιπτώσεις.

Αν η μεταφορά γίνεται από τρίτες χώρες, οπότε η φοροδιαφυγή δεν περιορίζεται μόνο στη φορολογία εισοδήματος, αλλά και στο Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους, η λαθραία εισαγωγή εμπορευμάτων παίρνει διάφορες μορφές που όπως απέδειξαν οι παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί μέχρι τώρα, δεν απέχουν από το οργανωμένο λαθρεμπόριο, με σύμπραξη αλλοδαπών επιχειρήσεων, υπαλλήλων μεταφορικών επιχειρήσεων ή ακόμη και άλλων οργάνων. Συνήθης μορφή είναι η εισαγωγή π.χ. έτοιμων ενδυμάτων από το εξωτερικό, μέσα σε βαλίτσες, από τους συνοδούς ομαδικών τουριστικών πτήσεων «τσάρτερς» που κάνουν τα τουριστικά γραφεία. Οι 2 ή 5 ή 10 βαλίτσες με το λαθραίο εμπόρευμα, περνούν σαν ταξιδιώτες μαζί με τις 150 - 300 βαλίτσες των τουριστών της οργανωμένης ομάδας, που συνήθως, για λόγους σκοπιμότητας, δεν ελέγχονται από τις δικτυικές αρχές. Με τον τρόπο αυτό τα καταστήματα που πουλούν αυτά τα εμπορεύματα πραγματοποιούν μεγάλα κέρδη τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και από Φ.Π.Α.

Το ίδιο συνηθισμένη είναι η περίπτωση λαθραίας εισαγωγής διάφορων άλλων αγαθών, με φορτηγά αυτοκίνητα διεθνών μεταφορών όπως π.χ. μικρών ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ρολογιών, μπανανών κ.τ.λ.

Ο έλεγχος καθίσταται πιο δύσκολος στις ενδοκοινοτικές διακινήσεις αγαθών όπου, με την κατάργηση των συνοριακών ελέγχων από τις τελωνιακές αρχές, η παράνομη διακίνηση εμπορευμάτων κ.τ.λ. έχει πάρει τη μορφή οργανωμένης φοροδιαφυγής, με στόχο όχι μόνο τη φοροδιαφυγή στο εισόδημα αλλά και το Φ.Π.Α. Στις περιπτώσεις αυτές, που η οργανωμένη φοροδιαφυγή ενεργείται σε διεθνείς (κοινοτικό) επίπεδο, το βάρος του βασικού ελέγχου, εντοπίζεται στον τρόπο διάθεσής των, κοινοτικής προέλευσης, εμπορευμάτων δηλαδή παρακολούθησης των χωρών στους οποίους αποθηκεύονται τα εμπορεύματα που εισήχθησαν παράνομα και στη συνέχεια της διακίνησης προς τους χονδροπωλητές και την κατανάλωση.

Μια άλλη συνηθισμένη μορφή φοροδιαφυγή είναι αυτή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της παροχής από τον προμηθευτή, είτε στο τέλος της χρήσης, είτε κατά περιοδικά χρονικά διαστήματα, εικονικών εκπτώσεων, πάνω στο σύνολο των πωλήσεων του σε κάθε αγοραστή. Έτσι εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο για το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του (πράγμα που σημαίνει ισόποση μείωση των καθαρών του κερδών αν τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας) και ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο Αγορών να μειώσει το ύψος των αγορών του. Άλλη συνέπεια είναι η απόκρυψη Φ.Π.Α.

Η απόκρυψη της ενέργειας αυτής δεν είναι εύκολη εκτός αν πιαστούν διπλά βιβλία. Ένας όμως προσεκτικός ελεγκτής μπορεί, στηριζόμενος στις εκπτώσεις αυτές, ιδιαίτερα δε στις περιπτώσεις που οι λιανικές τιμές πώλησης των ειδών για τα οποία πάρθηκε η έκπτωση περνούν από αγορανομικό έλεγχο, να εδραιώνει φορολογική εγγραφή που να καλύπτει και τα παράνομα κέρδη του επιτηδευματία.

Σε άλλες περιπτώσεις γίνονται εικονικές επιστροφές εμπορευμάτων στους προμηθευτές. Και με τη μέθοδο αυτή πετυχαίνουν ο μὲν αγοραστής να μειώσει το ύψος των αγορών του, ο δε προμηθευτής να μειώσει το ύψος των πωλήσεων του (με ισόποση μείωση και των κερδών του αν τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας).

Για να γίνει πιστευτή η επιστροφή αυτή, ο αγοραστής εκδίδει δελτίο αποστολής και στέλνει στον προμηθευτή του δέματα ή κιβώτια με άχρηστα υλικά (ακόμη και πέτρες) ή βαρέλια γεμάτα νερό κ.λ.π. και έτσι παίρνει από το μεταφορικό γραφείο σαν αποδεικτικό της αποστολής, τη φορτωτική δηλώνοντας το είδος και την ποσότητα που δόθηκε επιστρέφει. Αν έχει φορτηγό αυτοκίνητο Ι.Χ. ανάλογες εγγραφές κάνει το ημερολόγιο κίνησης.

Σε άλλες περιπτώσεις, με τη συνεργασία του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, ο αγοραστής εμφανίζεται σαν αποστολέας και παίρνει από το μεταφορέα, μια φορτωτική - επιβαρύνοντας έτσι τα έξοδά του ή τα έξοδα του προμηθευτή, αν δόθηκε αυτός εξοφλεί τη φορτωτική - χωρίς το φορτηγό αυτοκίνητο να μετακινηθεί για την μεταφορά των εμπορευμάτων που δόθηκαν επιστρέφονται.

Στην περίπτωση αυτή, ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο, στην ουσία, δεν παρέχουν μεταφορικό έργο, αλλά υποβοηθούν τη φοροδιαφυγή του δήθεν αποστολέα και του δήθεν παραλήπτη πουλώντας τους φορτωτικές. Για την εξυπηρέτηση αυτή αμείβονται, χωρίς βέβαια τα έσοδα αυτά να εμφανίζονται κάπου ή ακόμη εξασφαλίζουν και την προσέλκυση πελατείας.

Στην πρώτη περίπτωση, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, είναι δυνατό να ελεγχθεί ο πωλητής στον οποίο επιστρέφονται τα αγαθά και όταν διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές στην αποθήκη του να τεκμηριωθεί η παράβαση. Αλλά και ο αγοραστής που εμφανίζεται ότι επιστρέφει αγαθά μπορεί να πιαστεί σαν φοροφυγάς. Αλλά και από τον έλεγχο που κάνουν τα κινητά συνεργεία προληπτικού ελέγχου στα φορτηγά αυτοκίνητα, είναι δυνατό να αποκαλυφθεί η απάτη αυτή κατά τη μεταφορά των δεμάτων, κ.λ.π. που περιέχουν τα «δήθεν» εμπορεύματα που επιστρέφονται.

Στην δεύτερη περίπτωση, που εκδίδεται εικονική φορτωτική ενώ στην πραγματικότητα το φορτηγό αυτοκίνητο δεν μετακινήθηκε, η αποκάλυψη της «απάτης» είναι δύσκολη, γιατί όταν μετά ένα χρόνο ο ελεγκτής πάρει στα χέρια του το δελτίο αποστολής του αγοραστή, την εικονική φορτωτική του μεταφορέα και το πιστωτικό σημείωμα του προμηθευτή, θα βρεθεί μπροστά σε μια «καλοστημένη» ενέργεια που δύσκολα ανατρέπεται. Και στην περίπτωση αυτή η ενέργεια του ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, τόσο του προμηθευτή όσο και του αγοραστή, μπορεί να φέρει αποδείξεις για τις εικονικές αυτές πράξεις.

Από την άλλη μεριά, αν διαπιστωθεί ότι, κατά την ημέρα που γράφεται στη φορτωτική ή το ημερολόγιο κίνησης σαν ημέρα επιστροφής των αγαθών, το αυτοκίνητο δεν μετακινήθηκε π.χ. γιατί βρισκόταν για επισκευή μέσα στο συνεργείο, είναι πιο αυταπόδειχτη η εικονικότητα της πράξης αυτής.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Πολλοί είναι οι τρόποι για την εμφάνιση στα βιβλία μικρότερου ύψους αγορών από εκείνες που η επιχείρηση πραγματοποίησε με βάση τα στοιχεία. Δύο είναι οι στόχοι αυτών των ενεργειών: α) Η απόκρυψη ακαθάριστων εσόδων που αναλογούν σε αγορές που δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, η οποία σε τελική ανάλυση θα έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων καθαρών κερδών και β) Η μη υπέρβαση του ανώτατου ύψους ακαθάριστων εσόδων της κατηγορίας βιβλίων και αποφυγή, με τον τρόπο αυτό, της ένταξης του επιτηδευματία σε ανώτερη κατηγορία βιβλίων.

Αυτή η μέθοδος διασταύρωσης έχει βελτιωθεί με τη θέσπιση της υποχρέωσης και για τους αγοραστές να υποβάλλουν δια μέσου της Δ.Ο.Υ. στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο. ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις των τιμολογίων των προμηθευτών τους.

Με την μηχανογραφική διασταύρωση των πληροφοριών που παρέχουν οι πωλητές, με τις αντίστοιχες που παρέχουν οι αγοραστές στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο., επιτυγχάνεται ο αυτόματος από το Κ.Ε.Π.Υ.Ο. έλεγχος των ακόλουθων συναλλαγών:

- Πρέπει οι πωλήσεις που δήλωσε ένας επιτηδευματίας για κάθε πελάτη του, να συμπίπτουν με τις αγορές που δήλωσε ο πελάτης από κάθε προμηθευτή του. Αν αυτό δεν συμβαίνει, διαπιστώνονται τα ακόλουθα: Αν κάποιος πελάτης δήλωσε αγορά από κάποιο προμηθευτή και π. προμηθευτής δεν έχει περιλάβει στην κατάσταση πωλήσεων την πώληση προς τον πελάτη αυτό ή δεν έχει υποβληθεί συγκεντρωτική κατάσταση από τον προμηθευτή αυτό, ο προμηθευτής, είτε είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, είτε εξέδωσε πλαστό τιμολόγιο. Αν κάποιος προμηθευτής περιέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση ένα πελάτη και ο πελάτης δεν περιέλαβε την αγορά αυτή από τον προμηθευτή, είτε απέκρυψε από τα βιβλία του την αγορά, είτε είναι ανύπαρκτο πρόσωπο (ή έδωσε ανακριβή στοιχεία του).

Η διασταύρωση αυτή αποβλέπει βασικά και στη διαπίστωση φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α. με την έκδοση πλαστών τιμολογίων (ιδιαίτερα για επενδυτικά αγαθά) ή προκειμένου περί υπόχρεων της Β κατηγορίας ή η πρόθεση απόκρυψης των αντίστοιχων πωλήσεων για αποφυγή ένταξης στη Γ' κατηγορία ή ακόμη, προκειμένου περί υπόχρεων Γ' κατηγορίας, για μη ένταξη στους υπόχρεους τήρησης βιβλίου Αποθήκης και Παραγωγής - Κοστολογίου.

- Πιο συνηθισμένος τρόπος απόκρυψης αγορών, υπήρξε κατά το παρελθόν η μη καταχώρηση ορισμένων τιμολογίων αγοράς στα βιβλία της επιχείρησης. Η μέθοδος αυτή κρίθηκε σαν ξεπερασμένη και επικίνδυνη στις περιπτώσεις που οι Δ.Ο.Υ. είχαν τη δυνατότητα να αξιοποιούν τα στοιχεία που τους έστελνε το Μ.Η.Κ.Υ.Ο.

Ο τρόπος αυτός ελέγχου είχε αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα κατά τα πρώτα χρόνια εφαρμογή του, διότι έγινε αντιληπτός από τους επιτηδευματίες ο κίνδυνος που διέτρεχαν. Έτσι, για πολλά χρόνια θεωρούνταν αδιανόητη και αλόγιστη η μη καταχώρηση τιμολογίου προμηθευτή στα βιβλία. Με την αύξηση όμως των συναλλαγών και κατά συνέπεια του αριθμού των τιμολογίων, αντιμετωπίστηκε αντικειμενική αδυναμία για την επεξεργασία των στοιχείων που στέλνονται στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο. μέσα σε ένα λογικό χρονικό διάστημα, με τρόπο ώστε οι καταστάσεις που περιέχουν τα τιμολόγια των επιτηδευματιών, να σταλούν έγκαιρα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για να βοηθήσουν τον έλεγχο που γίνεται στις επιχειρήσεις. Θα έπρεπε να καθυστερήσει τουλάχιστον για 6-7 μήνες οι έναρξη του ελέγχου ή να βρεθεί κάποια άλλη λύση που θα αντικαθιστούσε την παραπάνω μέθοδο, αφού από τα πράγματα δεν προσφερόταν πια. Σαν μέση λύση βρέθηκε η ελεγκτική επεξεργασία των τιμολογίων που αναγράφουν αξίες πάνω από ορισμένο ποσό π.χ. των τιμολογίων που γράφουν πωλήσεις πάνω από 15.000 δρχ, (χωρίς το Φ.Π.Α.) το καθένα. Η επιβάρυνση όμως του Κ.Ε.Π.Υ.Ο. και με πολλές άλλες εργασίες με πιο επείγοντα χαρακτήρα, έφερε σε δεύτερη μοίρα την επεξεργασία των στοιχείων αυτών. Παρά τις δυσχέρειες αυτές που αντιμετωπίζει η υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών, ο φόρος των επιτηδευματιών για τα μέτρα που θα πάρει τον επόμενο χρόνο πάνω στο θέμα αυτό, δεν αφήνει στους επιτηδευματίες περιθώρια εκλογής μεταξύ καταχώρησης ή όχι τιμολογίων στα βιβλία. Η μη καταχώρηση τιμολογίου, εξακολουθεί να θεωρείται μια επικίνδυνη πράξη, γι' αυτό και αποφεύγεται από τους επιτηδευματίες, ακόμη και στην περίπτωση που γνωρίζουν ότι σε κάποιο έτος δεν έγινε επεξεργασία των στοιχείων αυτών, γιατί - όπως αναφέρθηκε πιο πάνω - δεν γνωρίζουν αν το επόμενο χρόνο θα γίνει ή όχι επεξεργασία και αξιοποίηση των στοιχείων από τις Φορολογικές Αρχές και για ποιες περιοχές της Ελλάδας.

Με βάση τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αγοραστή, που γράφεται σε κάθε συγκεντρωτική κατάσταση από τους πωλητές, θα ενημερώνεται μηχανογραφικά η μερίδα του, για όλες τις αγορές που μέσα στο χρόνο έκανε από όλους τους προμηθευτές από κάθε περιοχή της χώρας μας.

Μόλις μεταφερθούν από όλες τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που θα σταλούν από τις Δ.Ο.Υ. στο Μ.Η.Κ.Υ.Ο. τα ποσά αγορών, στις μερίδες (μαγνητικές ταινίες) των αγοραστών, με ειδική εντολή του υπεύθυνου υπαλλήλου προς το Η/Υ, θα αρχίσει η εκτύπωση σε ειδικές καταστάσεις των ποσών των αγορών που έκανε ένας αγοραστής,

μέσα στο χρόνο, από όλους τους προμηθευτές (κατά προμηθευτή) και θα αθροίζονται τα μερικά ποσά σε τρόπο ώστε να προκύπτει το σύνολο των αγορών κάθε επιτηδευματία. Οι καταστάσεις αυτές του Μ.Η.Κ.Υ.Ο. έχουν τις ακόλουθες ενδείξεις:

1) Στοιχεία του αγοραστή Α

α) Αριθμός φορολογικού μητρώου

β) Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία

γ) Διεύθυνση

2) Στοιχεία των πωλητών (Για κάθε πωλητή)

α) Αριθμός φορολογικού μητρώου

β) Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία

γ) Διεύθυνση

δ) Ποσό ετήσιων πωλήσεων προς τον αγοραστή Α

3) Συνολικό ποσό των αγορών που ο αγοραστής Α έκανε μέσα στο έτος από τους πωλητές όλων των περιοχών της Ελλάδας.

Με τον τρόπο αυτό γίνεται τέλεια και σύντομη επεξεργασία των στοιχείων και αξιοποίησή τους (αν υπάρχει επαρκές προσωπικό και ο απαιτούμενος χρόνος).

Βέβαια, όπως σε κάθε σύστημα, θα υπάρχουν ενδεχόμενα και στην νέα διαδικασία αδυναμίες, τις οποίες θα αποκαλύψουν και θα προσπαθήσουν οι φορολογούμενοι να τις εκμεταλλευτούν. Στην ικανότητα των αρμόδιων υπηρεσιών και των ελεγκτικών οργάνων, θα στηριχτεί η έγκαιρη αντιμετώπιση των νέων μεθόδων φοροδιαφυγής, οι οποίες θα εκμεταλλευτούν τις τυχόν αδυναμίες του συστήματος.

Σαν υποκατάστατο, της μη καταχώρησης τιμολογίων στα βιβλία, εφαρμόζεται η μέθοδος της αγοράς αγαθών σε μικροποσότητες που η αξία τους δεν ξεπερνάει σε κάθε περίπτωση τις 15.000 δρχ. Αν η αξία των αγαθών που αγοράζονται ξεπερνάει το ποσό των 15.000 δρχ., τότε χωρίζεται σε δύο ή τρεις μικροαγορές, που καθεμιά πάλι δεν ξεπερνάει το ποσό αυτό. Με τις διατάξεις της περιπτ. γ' παραγ. 16 αρθ. 12, ορίζεται ότι στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι 5.000 δρχ., εκδίδεται Α.Λ.Π. Αυτό σημαίνει ότι ο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. στον οποίο υπάγονται οι αγοραστές, δεν πληροφορείται από τις καταστάσεις που του αποστέλλει οι Μ.Η.Κ.Υ.Ο. τις αγορές των επιτηδευματιών που δεν ξεπερνούν τις 5.000 δρχ. για τις οποίες εκδόθηκαν Α.Λ.Π. και τις 15.000 δρχ. για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια.

Με τον τρόπο αυτό, στο παρελθόν γινόταν, αλλά και σήμερα είναι ενδεχόμενο να γίνεται σε μεγάλη κλίμακα, φοροδιαφυγή αφού οι αγοραστές επιτηδευματίες, γνωρίζοντας ότι δεν θα διασταυρωθούν τα στοιχεία που αφορούν μικροαγορές, δεν

τις καταχωρούσαν στα βιβλία τους και έτσι μίκραιναν το ύψος των αγορών τους. Και η μέθοδος αυτή περιέχει κινδύνους. Κατά το παρελθόν, μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή του είδους αυτού, διαπιστώθηκε, όταν από έλεγχο που έγινε σε φάρμακεμπόρους, προέκυψε ότι πολλοί φαρμακοποιοί, κατά σύστημα διασπούσαν της αγορές τους σε μικροποσά και δεν είχαν καταχωρήσει αγορές φαρμάκων και καλλυντικών πολλών εκατομμυρίων δραχμών. Σ' αυτή την περίπτωση, ειδικά συνεργεία φοροτεχνικών υπαλλήλων είχαν συντάξει, μετά από επεξεργασία, καταστάσεις όλων των φαρμακοποιών της χώρας, οι οποίες είχαν μεταγράψει από τα στελέχη των τιμολογίων πώλησης των φαρμακεμπόρων, τις μικροαγορές κάθε φαρμακοποιού. Διαπιστώθηκε ότι, πολλοί φαρμακοποιοί είχαν πέσει στην παράβαση της μη καταχώρησης στα βιβλία τους τα μικροτιμολόγια των φαρμακεμπόρων και οι συνέπειες της ανακρίβειας των βιβλίων τους υπήρξαν σκληρές. Για την παρεμπόδιση αυτών των ενεργειών, επιβάλλεται οι ελεγκτές των επιτηδευματιών που κατά σύστημα εκδίδουν μικροτιμολόγια να ερευνούν στα στελέχη, μήπως ορισμένοι αγοραστές, κατά σύστημα χρησιμοποιούν τη μέθοδο της συχνής αγοράς μικροποσοτήτων. Αν διαπιστώσουν αυτό, έχουν υποχρέωση να συντάσσουν δελτία πληροφοριών και να τα στέλνουν στους προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. στην αρμοδιότητα των οποίων υπάγονται οι αγοραστές. Με τον τρόπο αυτό και χωρίς την παρεμβολή του Κ.Ε.Π.Υ.Ο. είναι δυνατό να εμποδιστεί η φοροδιαφυγή που γίνεται με την παραπάνω μέθοδο. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος που γλυτώνουν οι αγοραστές από τη μη καταχώρηση των πωλήσεων που αναλογούν στις αγορές αυτές είναι μεγαλύτερος από το Φ.Π.Α. εισροών (αγορών) που δεν καταχωρούν στα βιβλία τους.

- Άλλη μέθοδος είναι η καταχώρηση των τιμολογίων στα βιβλία του προμηθευτή, με ποσά μικρότερα των πραγματικών.

Η διόρθωση των ποσών πάνω στο τιμολόγιο με έντεχνη διαγραφή του τελευταίου μηδενικού ή με αλλοίωση των αριθμών, είναι πολύ επικίνδυνη, γιατί σε συσχετισμό με το Φ.Π.Α., εύκολα αποκαλύπτεται και δεν αφήνει περιθώρια προβολής ελαφρυντικών, μια και η πρόθεση για φοροδιαφυγή είναι αυταπόδεικτη. Τα λάθη αυτού του είδους, γίνονται όταν στα βιβλία υπάρχουν πολλές καταχωρήσεις αγορών, σε τρόπο ώστε να μη «πιάνεται από το μάτι» του ελεγκτή η ενέργεια αυτή. Αν στο βιβλίο Αγορών ή στο σκέλος εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων έχουν καταχωρηθεί μικροποσά και το λάθος γίνεται στο μοναδικό μεγάλο ποσό, η ενέργεια αυτή θα γίνει αντιληπτή από τον έλεγχο, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να ελέγξει την ακρίβεια καταχώρησης των μεγάλων, τουλάχιστον, τιμολογίων.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνει, είτε με τη σύγκριση των καταστάσεων που το ΜΗ.Κ.Υ.Ο θα στείλει, είτε με τη σύγκριση των τιμολογίων που έχει στο αρχείο του ο επιτηδευματίας με τις εγγραφές των βιβλίων.

- Πιο συνηθισμένη μέθοδος είναι η - δήθεν από παραδρομή - διάπραξη αθροιστικού λάθους, στην άθροιση των ποσών των αγορών ή και αντίθετα, αν ο επιτηδευματίας επιθυμεί την εικονική αύξηση των αγορών του. Πολλοί επιτηδευματίες ή λογιστές τους που τηρούν χειρόγραφα τα βιβλία Α ή Β κατηγορίας, για να δημιουργήσουν εμπόδια στο φοροτεχνικό έλεγχο για την αποκάλυψη αυτού του είδους των ενεργειών, γράφουν στα βιβλία τα ποσά, όχι κατά λογιστική τάξη δηλαδή οι μονάδες κάτω από τις μονάδες, οι δεκάδες κάτω από τις δεκάδες κ.τ.λ. αλλά μονάδες κάτω από δεκάδες, εκατοντάδες κάτω από χιλιάδες κ.λ.π. σε τρόπο ώστε ο έλεγχος να αναγκαστεί να αποφύγει την ταλαιπωρία μιας άθροισης, ακριβώς εκεί που θα έπρεπε να επιμείνει. Η χρήση μιας αθροιστικής μηχανής είναι αναγκαία στην περίπτωση αυτή. Ο έμπειρος ελεγκτής περιορίζει τον έλεγχο στις αθροίσεις των ποσών που παρουσιάζουν αυτή τη λογιστική αταξία, γιατί γνωρίζει ότι η αταξία αυτή, αν δεν οφείλεται σε πραγματική αγραμματοσύνη, υποκρύπτει κάποια άλλη ανωμαλία. Και η δικαιολογία του επιτηδευματία σ' αυτή την περίπτωση είναι μια και σίγουρη : «Λάθος»!!
- Το ίδιο συνηθισμένη ιδιαίτερα στη χειρόγραφη τήρηση βιβλίων Α και Β κατηγορίας είναι η διάπραξη λάθους κατά τη μεταφορά ενός ποσού από τη μια σελίδα στην άλλη και ειδικότερα κατά το γύρισμα του φύλλου δηλαδή από τη μονή στη ζυγή σελίδα. Είναι ένα λάθος που δύσκολα το πιάνει το μάτι του ελεγκτή, εκτός αν κάνει - και επιβάλλεται να το κάνει - ειδική έρευνα για το είδος αυτό της φοροδιαφυγής.
- Το, αντίθετο, αθροιστικό λάθος ή λάθος μεταφοράς, γίνεται στη στήλη των εκπτώσεων και επιστροφών αγορών, οπότε παρουσιάζονται αυξημένα το ποσό των εκπτώσεων και επιστροφών με συνέπεια την τελική μείωση του ύψους των αγορών. Το ίδιο λαθεμένα ποσά καταχωρούνται και στις περιοδικές δηλώσεις σε τρόπο ώστε τόσο τα σύνολο των αγορών (εισροών) σε αντιστοιχία με το Φ.Π.Α. (κατά συντελεστή φόρου) όσο και των εκροών, να μην προδίδει τις λαθεμένες καταχωρήσεις στα βιβλία.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι πιο σύνθετες γιατί με το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων δεν παρακολουθούνται μόνο οι αγορές αλλά όλα τα έσοδα και έξοδα του επιτηδευματία.

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Β' κατηγορία χωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

- 1)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση των στοιχείων εξόδων (αγορά εμπορευμάτων, αποδοχή υπηρεσιών, γενικά έξοδα, αγορά παγίων κ.τ.λ.)
- 2)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση των στοιχείων εσόδων (πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών).
- 3)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων
- 4)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση πρόσθετων βιβλίων ή έκδοση ειδικών στοιχείων.

Η μεγαλύτερη έκταση φοροδιαφυγής στην κατηγορία αυτή παρατηρείται στους ελεύθερους επαγγελματίες και κυρίως στους γιατρούς και δικηγόρους οι οποίοι δηλώνουν τα χαμηλότερα εισοδήματα ενώ σύμφωνα με εθνικολογιστικά στοιχεία το εισόδημά τους αυξάνεται σταθερά από χρόνο σε χρόνο χωρίς όπως να αυξάνεται ανάλογα και η συνεισφορά τους στα φορολογικά έσοδα.

Αυτό συμβαίνει κυρίως γιατί οι κλάδοι στους οποίους υπηρετούν είναι πολύ νευραλγικής σημασίας, τόσο η δικαιοσύνη όσο και η υγεία, με αποτέλεσμα να μην αντέχουν τις δυναμικές αντιδράσεις, των καλά οργανωμένων επαγγελματικών σωματείων τους, που απαντούν με απεργίες διαρκείας σε κάθε προσπάθεια θέσπισης αντικειμενικών κριτηρίων για την φορολόγηση των κλάδων αυτών.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Φυσικό είναι οι επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. να επιδιώκουν να εμφανίσουν αυξημένα έξοδα αφού αυτά αποτελούν σοβαρό κριτήριο για τον καθορισμό των κερδών τους.

Όταν η επιχείρηση έχει σαν τομέα δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών, τα κέρδη προκύπτουν από την λογιστική αφαίρεση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα. Έτσι φυσικό είναι όταν εμφανίζονται αυξημένα έξοδα να μειώνεται το καθαρό, προς φορολόγηση κέρδος.

Αυτό πετυχαίνεται με τη λήψη εικονικών τιμολογίων που εμφανίζουν έξοδα αμοιβές προς τρίτους και είναι δύσκολο να ελεγχθούν.

Όταν πάλι μια επιχείρηση με δραστηριότητα την πώληση εμπορευμάτων, η εμφάνιση αυξημένων εξόδων συντελεί στην επιλογή χαμηλού συντελεστή καθαρού κέρδους και έτσι τα κέρδη που προκύπτουν και σ' αυτή την περίπτωση εμφανίζονται μειωμένα.

Μια άλλη περίπτωση φοροδιαφυγής στην φάση αυτή συναντάμε σε επιχειρήσεις που υπάγονται σε ειδικούς αναπτυξιακούς νόμους, εκμεταλλευόμενοι τα φορολογικά κίνητρα των νόμων αυτών.

Έτσι πολλές επιχειρήσεις που υπάγονται σε ειδικές διατάξεις για την περιφερειακή ανάπτυξη, αυξάνουν το κόστος των παγίων στοιχείων τους πετυχαίνοντας έτσι σημαντικές ελαφρύνσεις: 1) Εμφανίζουν αυξημένες αποσβέσεις που όπως ξέρουμε αφαιρούνται από τα κέρδη. 2) Κάνοντας χρήση των ειδικών διατάξεων, αφαιρούν ως αφορολόγητο ποσό 60% από της αξίας των επενδύσεων που έχουν πραγματοποιήσει, αφού αφορά το ποσό της υπερτιμολόγησης της αξίας των παγίων επενδύσεων.

Αλλά περίπτωση φοροδιαφυγής παρατηρείται σε ορισμένους κλάδους επιχειρήσεων που το κέρδος διαμορφώνεται με βάση ένα πάγιο συντελεστή, ανεξάρτητα απ' το ύψος των εξόδων. Έτσι οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την δυνατότητα να μην ζητούν αποδείξεις δαπανών ή άλλων σχετικών στοιχείων διευκολύνοντας έτσι τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσονται να αποκρύψουν έσοδα.

Για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στις περιπτώσεις αυτές, ο νόμος ορίζει ότι αν τα έξοδα που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις αυτές είναι δυσανάλογα με το πραγματικό

κόστος, ο οικονομικός έφορος έχει το δικαίωμα να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους έως και 30%.

Συμπεραίνεται λοιπόν ότι το έργο των εφοριακών ελεγκτών σε αυτή τη φάση είναι ιδιαίτερα δύσκολο, αφού θα πρέπει να ελέγχουν όλα τα έξοδα ξεχωριστά ελέγχοντας αν είναι πραγματικά, αλλά και σε σχέση με τα έξοδα ομοειδών επιχειρήσεων για να βγάλουν χρήσιμα συμπεράσματα για το αν συντρέχουν λόγοι φοροδιαφυγής.

Σε περιπτώσεις που γίνεται χρήση ειδικών διατάξεων που αφορούν φορολογικές απαλλαγές, ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός και να ερευνά με λεπτομέρεια αν οι δαπάνες οι οποίες αφαιρούνται απ' τα κέρδη, λόγω ευνοϊκών ρυθμίσεων, είναι όντως πραγματικές.

Βέβαια σημαντικό ρόλο και σ' αυτή την περίπτωση παίζει η εμπειρία και η διορατικότητα του εφοριακού ελεγκτή.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Οι πιο συνηθισμένοι μέθοδοι φοροδιαφυγής σ' αυτή τη φάση είναι οι εξής:

- 1)** Η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών
- 2)** Η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, με ανακριβές περιεχόμενο.
- 3)** Η μη έκδοση τιμολογίων πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών
- 4)** Η έκδοση τιμολογίου πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών, με ανακριβές περιεχόμενο.

Μέχρι πρόσφατα η πιο συνηθισμένη μέθοδος φοροδιαφυγής ήταν η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης. Σήμερα, όμως με την υποχρεωτική θεώρηση των αποδείξεων καθώς και με την υποχρεωτική χρησιμοποίηση των ταμειακών μηχανών, η φοροδιαφυγή αυτού του είδους έχει περιορισθεί σημαντικά και είναι πλέον θέμα της αυστηρής επιτήρησης του μέτρου, από τα φορολογικά όργανα. Ένα άλλο εξίσου σημαντικό χτύπημα κατά της φοροδιαφυγής σε αυτή τη φάση, είναι η επιβολή προστίμου για τους καταναλωτές που κατά τις αγορές τους δεν φέρουν απόδειξη λιανικής πωλήσεως. Έτσι ο καταναλωτής αναγκάζεται να ζητήσει απόδειξη, σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας δεν την εκδίδει.

Μετά τις ρυθμίσεις αυτές, που περιόρισαν σημαντικά το φαινόμενο, η μέθοδος που συνηθίζεται κατά κανόνα και την έχουμε συναντήσει πολλές φορές, είναι η έκδοση αποδείξεων με μειωμένο ποσό, μετά από συνεννόηση με τον πελάτη και φυσικά μετά από αμοιβαίο όφελος, αφού παραχωρείται στον πελάτη επί πλέον έκπτωση. Η περίπτωση αυτή δεν διατρέχει και πολλούς κινδύνους αφού και η νόμιμη απόδειξη υπάρχει και ο πελάτης αποκλείεται να μιλήσει, αφού συμμετέχει, κι αυτός στην όλη διαδικασία και θα θεωρηθεί συνυπεύθυνος.

Ο μόνος τρόπος για να αποδώσει ο έλεγχος σε αυτή την περίπτωση, είναι οι συχνοί έλεγχοι από διαφορετικούς κάθε φορά ελεγκτές που παριστάνουν τους πελάτες.

Μια άλλη περίπτωση «νόμιμης» όμως φοροδιαφυγής που συναντούμε, είναι κατά την πώληση εμπορευμάτων λιανικώς, οι επιτηδευματίας για να εμφανίζει μειωμένα έσοδα από πωλήσεις, εκδίδει απόδειξη επιστροφής εμπορευμάτων χωρίς όμως να είναι πραγματική η επιστροφή τους αφού ο πελάτης δεν μπορεί να ελεχθεί, εκτός από την

στιγμή της πωλήσεως. Αυτό γίνεται κατόπιν συνεννοήσεως με τον πελάτη και αφ' όσον στην απόδειξη αναγράφουν τα στοιχεία του πελάτη.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΣΚΕΛΟΥΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Ανεξάρτητα του τρόπου τήρησης του βιβλίου (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ορισμένες τυπικές ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται, γιατί και στην περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά, δεν παύουν οι Η/Υ να είναι εργαλεία που πειθαρχούν στις εντολές του ανθρώπου.

Ενόψει των παρατηρήσεων αυτών, πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

- Έλεγχος των αθροίσεων των στηλών του σκέλους εσόδων
- Έλεγχος μεταφοράς των αθροισμάτων των στηλών από σελίδα σε σελίδα.
- Έλεγχος της καταχώρησης των ημερήσιων ποσών εσόδων κάθε σειράς στοιχείων, αφού προηγηθεί έλεγχος των αθροίσεων των ποσών κάθε σειράς στοιχείων ημερήσιων εσόδων. Ο ίδιος έλεγχος γίνεται για τη σωστή μεταφορά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των εσόδων και του Φ.Π.Α. εκρών από τη ημερήσιο δελτίο «Ζ» της ταμειακής μηχανής στις οικείες στήλες του σκέλους εσόδων.
- Έλεγχος για τη διαφύλαξη και σωστή τήρηση του βιβλιαρίου συντήρησης της Φ.Η.Τ.Μ. , για το ενδεχόμενο παραβίασης, ή επέμβασης στη λειτουργία της.
- Έλεγχος για την ύπαρξη διαγραφών, αποξέσεων, παρεγγραφών ή επεγγραφών, αντί του σωστού τρόπου διόρθωσης, ο οποίος προβλέπει την ευκρινή διαγραφή .
- Έλεγχος της συνεχής αρίθμησης των στοιχείων εσόδων και της ενδεχόμενης άφησης ενδιάμεσων ασυμπλήρωτων φορολογικών στοιχείων, για μελλοντική εκπρόθεσμη έκδοση με προγενέστερη ημερομηνία.
- Έλεγχος με αντιπαραβολή των στοιχείων ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που υπέβαλαν πελάτες για τη διατύπωση αν όλα τα τιμολόγια πώλησης που έκδωσε ο ελεγχόμενος, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του ή μήπως ορισμένα από αυτά ήσαν πλαστά και δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του ή τα καταχώρησε με μικρότερη αξία.
- Έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων παροχής εκπώσεων που έχει εκδώσει ο επιτηδευματίας προς πελάτες του, ιδιαίτερα κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου , για μείωση των πωλήσεών του, είτε για μείωση των φορολογητέων κερδών του, είτε για να μην υπερβεί ορισμένο ύψος ακαθάριστο εσόδων που τον υποχρεώνουν σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

- Έλεγχός των δανείων που έχει λάβει ο επιτηδευματίας, είτε από Τράπεζες, είτε από ιδιώτες ή και τις εικονικότητας τέτοιων δανείων, για ενδεχόμενη κάλυψη τεκμηρίων. Τα δάνεια αυτά πρέπει να καταχωρούνται, είτε σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου, είτε στις τελευταίες σελίδες του. Στις περιπτώσεις αυτές ζητούνται τα extraits των Τραπεζών, που έχει στη διάθεσή του ο επιτηδευματίας.

Πρέπει να επισημανθεί ότι πολλές περιπτώσεις φοροδιαφυγής που αναφέρονται παρακάτω αφορούν τη χειρόγραφη τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων . Επειδή, όμως και η μηχανογραφημένη λογιστική δεν παύει να εκτελεί εντολές (φανερές ή κρυφές) που της δίνονται από τον προγραμματιστή (μετά βέβαια από συνεννόηση με τον χρήστη του Η/Υ) δεν πρέπει να αποκλεισθεί από τις περιπτώσεις αυτές και η μηχανογραφημένη λογιστική.

Όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο για τον τρόπο τήρησης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να καταχωρεί με μια εγγραφή το ποσό εσόδων που αντιστοιχεί στα στοιχεία κάθε σειράς που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της ημέρας και αποτυπώνονται στη ημερήσιο δελτίο «Ζ».

Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται στελέχη θεωρημένων Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. ο λογιστής εξαναγκάζεται να χρησιμοποιήσει πρόχειρη ταινία αριθμομηχανής για να αθροίσει τα ημερήσια έσοδα κάθε σειράς στοιχείων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τα οποία θα μεταφέρει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Η λογιστική τάξη επιβάλλει το φύλαγμα των πρόχειρων αυτών αθροίσεων, σε τρόπο ώστε αν χρειαστεί να τσεκαριστούν τα ποσά, να είναι εύκολος ο έλεγχος της άθροισης με βάση τα πρόχειρα.

Ανάλογα ενεργείται για τα τιμολόγια της ημέρας.

Πολλές επιχειρήσεις αποφεύγουν την εμφάνιση των πρόχειρων αυτών αθροιστικών ταινιών για δύο λόγους:

α) Για να εξαναγκάσουν τον φοροτεχνικό ελεγκτή να κάνει μόνος του τις αθροίσεις φυλλομετρώντας τα στελέχη των στοιχείων και γράφοντας ένα - ένα τα ποσά. Με τον τρόπο αυτό, ο ελεγκτής χάνει πολύτιμο, από τον περιορισμένο χρόνο που διαθέτει, και έτσι αναγκάζεται να περιορίσει τις άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που θα εφάρμοζε αν δεν έχανε το χρόνο για τον παραπάνω έλεγχο, και

β) Για να μην έχει την ευχέρεια, ο φοροτεχνικό ελεγκτής να εντοπίζει αμέσως τις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας γράφει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ποσά μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από την άθροιση των ημερησίων εσόδων κάθε σειράς στοιχείων.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν Φ.Η.Τ.Μ. έχοντας υπόψη τους ότι έχουν ευχέρεια μέσα σε μια ημέρα να εκδίδουν περισσότερα του ενός ημερήσια «Ζ» εξαφανίζουν μετά 10 - 15 ημέρες το ένα δελτίο «Ζ» και καταχωρούν στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων το δεύτερο ή τρίτο δελτίο με τα μικρότερα έσοδα.

Στην περίπτωση αυτή διακινδυνεύουν τα ακόλουθα:

1) Μία Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. που έχει περιέλθει στα χέρια των φοροτεχνικών ελεγκτών η οποία έχει καταχωρηθεί στο δελτίο «Ζ» που έχει εξαφανισθεί, θα διαπιστωθεί ότι δεν έχει καταχωρηθεί σαν έσοδο μαζί με όλα τα έσοδα που περιέχονται στο ίδιο δελτίο «Ζ». Τέτοιες Α.Λ.Π. μπορούν να περιέλθουν στα χέρια των φοροτεχνικών ελεγκτών από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογουμένων, οι οποίοι της συνάπτουν για μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους.

2) Κατά τον έλεγχο του αύξοντα αριθμού των δελτίων «Ζ» θα διαπιστωθεί ότι λείπει κάποιο δελτίο «Ζ» με τα αντίστοιχα έσοδα, οπότε με έρευνα στη φυσική μνήμη της Φ.Η.Τ.Μ. θα αποκαλυφθεί η απόκρυψη εσόδων με συνέπεια την ανακρίβεια των βιβλίων.

Συνήθως γίνονται θελημένα τα ακόλουθα δύο λάθη:

α) Μεταφέρεται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων το λαθεμένο ποσό της άθροισης όπως διαμορφώθηκε στο πρόχειρο σημείωμα άθροισης. Για την αποκάλυψη της ενέργειας αυτή, ο έλεγχος θα πρέπει, δειγματοληπτικά να αθροίσει τα στοιχεία ημερησίων εσόδων ορισμένων ημερομηνιών για να διαπιστώσει αν τα ποσά που γράφονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων είναι αυτά που προκύπτουν από τις αθροίσεις.

β) Μεταφέρεται, στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, ποσό διαφορετικό από εκείνο που προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων ημερησίων εσόδων ή το ημερήσιο δελτίο «Ζ». Στην περίπτωση αυτή γίνεται θελημένος αναριθμητισμός για να μην πιάνεται εύκολα από το μάτι του ελεγκτή η ενέργεια αυτή. Αν ο ελεγκτής ανακαλύψει την ασυμφωνία μεταξύ του ποσού που έπρεπε να μεταφερθεί και του ποσού που γράφτηκε, προβάλλεται ο αληθοφανής ισχυρισμός «Λάθος»!!! Και είναι δύσκολο να γίνει δεκτός ή να αντικρουστεί ο ισχυρισμός: αν ο ελεγκτής δεν διαθέτει αρκετό χρόνο για να ελέγξει λεπτομερειακά όλες τις μεταφορές των ποσών από τα σημειώματα των αθροίσεων στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Σε περίπτωση που θα διαπιστωθούν και άλλες παρόμοιες ενέργειες, επιβεβαιώνεται η πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη εσόδων με τη μέθοδο αυτή. Σε αντίθετη περίπτωση, δεν μπορεί να αποκλειστεί το λάθος και να αυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα μόνο κατά το ποσό της διαφοράς.

Σε άλλες περιπτώσεις κατά την άθροιση των ποσών των ποσών μιας σελίδας ή κατά την μεταφορά από τη μία στην άλλη σελίδα, γίνονται τα ίδια λάθη που γίνονται και στο βιβλίο Αγορών.

Έτσι κατά την άθροιση των ποσών εσόδων μιας σελίδας, γράφεται σαν ποσό άθροισης, ποσό μικρότερο του πραγματικού. Με τον τρόπο αυτό μειώνονται τα πραγματικά έσοδα. Σε άλλες περιπτώσεις, κατά τη μεταφορά του αθροίσματος εσόδων από τη μία σελίδα στην άλλη, γίνεται αναριθμητισμός, πάντοτε προς τα κάτω και μεταφέρεται ποσό εσόδων μικρότερο του πραγματικού. Είναι ένα θελημένο λάθος που δύσκολα πιάνει το μάτι

του ελεγκτή, εκτός αν αφιερώσει, όπως επιβάλλεται, τον απαιτούμενο χρόνο για να ελέγξει, έστω και δειγματοληπτικά, την ακρίβεια της μεταφοράς των αθροίσεων από τη μία σελίδα στην άλλη.

Αντίθετα, θελημένα αθροιστικά λάθη ή λάθη μεταφορά από τη μια σελίδα στην άλλη, γίνονται προς τα πάνω, στις στήλες των εκπτώσεων που παρέχει ο επιτηδευματίας στους πελάτες του ή των επιστροφών που οι πελάτες ενεργούν στον επιτηδευματία ο οποίος τηρεί βιβλία Β κατηγορίας. Με τον τρόπο αυτό αυξάνουν τα ποσά των εκπτώσεων και επιστροφών με άμεση συνέπεια τη μείωση των εσόδων. Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες, οπότε εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα, όλη η διαφορά που δημιουργήθηκε από τον αναριθμητισμό, αποτελεί απόκρυψη καθαρού κέρδους. Αν όμως η επιχείρηση ασχολείται με το εμπόριο ή τη μεταποίηση (οπότε το καθαρό εισόδημα - κέρδος προκύπτει εξωλογιστικά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδα) τότε η απόκρυψη κέρδους περιορίζεται στο ποσό της διαφοράς πολλαπλασιαζόμενο με το συντελεστή καθαρού κέρδους που θα εφαρμοστεί τελικά για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Ανάλογα λάθη, είναι δυνατό να διαπιστωθούν στις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας ακολουθεί τη μέθοδο να σταματάει τις αθροίσεις κάθε μήνα και να μεταφέρει τα μηνιαία αθροίσματα στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων και στο τέλος της χρήσης να αθροίζει τα ποσά ακαθάριστων εσόδων και εκπτώσεων - επιστροφών. Και στην περίπτωση αυτή είναι ενδεχόμενο, στα μεν ποσά των εσόδων να γίνουν λαθεμένες αθροίσεις προς τα κάτω στα δε ποσά των εκπτώσεων - επιστροφών, λαθεμένες αθροίσεις προς τα πάνω.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με το εμπόριο ή τη μεταποίηση για ίδιο λογαριασμό, το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους με τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι περιλαμβάνονται στο Πρ. Διάταγμα με πίνακες που εκδίδονται από το Υπ. Οικονομικών. Στους πίνακες αυτούς, για κάθε επάγγελμα, γράφονται οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το μοναδικό συντελεστή που ανταποκρίνεται στο επάγγελμα που ελέγχει, εκτός από περιπτώσεις που από αποδειγμένη ανώτερη βία ή καταστροφή δεν πραγματοποιήθηκαν τα κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του συντελεστή αυτού.

Ένας από τους παράγοντες αυτούς είναι αν η επιχείρηση πουλάει τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα της χονδρικά ή λιανικά ή και με τους δύο τρόπους. Αν πουλάει χονδρικά, το μικτό κέρδος που πραγματοποιεί είναι μικρότερο από εκείνο που θα πραγματοποιούσε αν τα ίδια ακαθάριστα έσοδα προέρχονταν μόνο από λιανικές πωλήσεις.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση πουλάει χονδρικά και λιανικά, παρουσιάζει αυξημένες τις χονδρικές πωλήσεις και μειωμένες τις λιανικές γιατί ο φοροτεχνικός ελεγκτής, βλέποντας ότι έχει αυξημένες τις χονδρικές πωλήσεις, θα εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους μικρότερο από εκείνο που θα εφαρμόζε αν υπερτερούσαν οι λιανικές πωλήσεις.

Στην περίπτωση αυτή, οι επιχειρήσεις για τις οποίες προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές για τις χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, στο τέλος της χρήσης, κάνουν δήθεν λάθος κατά το διαχωρισμό των χονδρικών και λιανικών πωλήσεων και γράφουν αυξημένες στις χονδρικές και μειωμένες τις λιανικές πωλήσεις, δηλώνοντας μειωμένα κέρδη, βέβαιες ότι με τα στοιχεία αυτά θα παρασύρουν τον φοροτεχνικό έλεγχο για να δεχθεί την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή καθαρού κέρδους. Ο φοροτεχνικός ελεγκτής έχει υποχρέωση να ερευνήσει αν τα ποσά των χονδρικών και λιανικών πωλήσεων που γράφονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων είναι τα πραγματικά.

Ένας τρόπος σύντομου ελέγχου είναι να ζητήσει τις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. για την αποστολή τους στο ΜΗ.Κ.Υ.Ο., για επεξεργασία και διασταύρωση με τα στοιχεία που οι αγοραστές κ.λ.π. καταχωρούν στα βιβλία τους.

Στην περίπτωση αυτή, συγκρούονται τα συμφέροντα των επιτηδευματιών.

Αν παρουσιάσουν αυξημένες τις χονδρικές πωλήσεις, μειώνοντας τις λιανικές πωλήσεις, θα φορολογηθούν στη φορολογία εισοδήματος με μειωμένο συντελεστή καθαρού κέρδους. Αν παρουσιάσουν μειωμένες τις χονδρικές πωλήσεις, αυξάνοντας τις λιανικές, θα φορολογηθούν στη φορολογία εισοδήματος με αυξημένο συντελεστή καθαρού κέρδους. Αν ο φοροτεχνικός ελεγκτής διαπιστώσει ασυμφωνία μεταξύ των χονδρικών πωλήσεων, που γράφονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και των αντίστοιχων ποσών, θα πρέπει να προχωρήσει στη λεπτομερειακή έρευνα, χρησιμοποιώντας στην ανάγκη αριθμομηχανή με ταινία, για να εντοπίσει το μέγεθος του λάθους ή της δόλιας ενέργειας.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Στις παραγ. 10, 2.2 και 10 2 3. που περιγράφονται οι μέθοδοι φοροδιαφυγής κατά την αγορά των αγαθών. αναφέρθηκαν και ορισμένες μέθοδοι που αφορούν στην πώληση των αγαθών, αφού σε πολλές περιπτώσεις η φοροδιαφυγή του αγοραστή συνδέεται με τη φοροδιαφυγή του πωλητή.

Συνοπτικά οι πιο συνηθισμένες μέθοδοι φοροδιαφυγής κατά την πώληση των αγαθών είναι οι εξής:

- Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης από τον πωλητή
- Έκδοση τιμολογίου πώλησης με αναγραφή μικρότερων ποσών, είτε στις ποσότητες, είτε στις αξίες, είτε και στα δύο,
- Έκδοση τιμολογίου πώλησης με αναγραφή μεγαλύτερων ποσών, είτε στις ποσότητες, είτε στις αξίες, είτε και στα δύο
- Έκδοση τιμολογίου πώλησης με αναγραφή ειδών μικρότερης αξίας σε σχέση με τα πραγματικά είδη
- Έκδοση εικονικών τιμολογίων πώλησης (αν και στην πραγματικότητα δεν γίνεται πώληση).
- Οι ίδιες ενέργειες, σε ότι αφορά την έκδοση ή μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση τιμολογίου αγοράς, στις περιπτώσεις που ο αγοραστής είναι υποχρεωμένος να εκδίδει το στοιχείο.
- Έκδοση δελτίου αποστολής, για διασφάλιση της διακίνησης των αγαθών όχι όμως και τιμολογίου

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΤΩΝ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ Ή ΚΙΝΗΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος των επιτηδευματιών που ασχολούνται με το νοίκιασμα μηχανημάτων και κινητών πραγμάτων παρουσιάζει σοβαρές δυσχέρειες, γιατί στην περίπτωση αυτή ούτε εμπόρευμα υπάρχει για να γίνει παρακολούθηση της διακίνησής του, ούτε ορισμένος χώρος υπάρχει μέσα στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες και έτσι θα ήταν εύκολη η παρακολούθηση των εργασιών του επιτηδευματία (π.χ. εκμίσθωση μεγαφωνικών εγκαταστάσεων σε συνέδρια ή συγκεντρώσεις).

Συνηθισμένος τρόπος φοροδιαφυγής, στις περιπτώσεις αυτές, είναι η απόκρυψη εσόδων από το νοίκιασμα των μηχανημάτων ή των κινητών πραγμάτων. Ο αιφνιδιαστικός έλεγχος ζητά από τον επιτηδευματία που εκμεταλλεύεται τα μηχανήματα ή τα κινητά πράγματα να του τα επιδείξει, Αν δεν βρίσκονται σε ορισμένο χώρο στάθμευσης ή τον αποθηκευτικό χώρο (κατά περίπτωση) ζητείται από τον εκμεταλλευτή των μηχανημάτων κ.λ.π. να δικαιολογήσει την απουσία τους, Η έρευνα θα επεκταθεί προς την πλευρά του μισθωτή, γιατί σ' αυτές τις περιπτώσεις προβάλλεται σαν δικαιολογία από τον εκμεταλλευτή "χθες το νοίκιασα" Αναζητούνται τα συμφωνητικά εκμίσθωσης, που πολλές φορές μετά τη λήξη της μίσθωσης καταστρέφονται χωρίς να εκδίδεται και η θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Αν το μηχανήμα (π.χ. αυτοκίνητο) έχει μετρητή χιλιομετρικών αποστάσεων εξετάζεται αν οι αποστάσεις που διανύθηκαν βρίσκονται σε λογική σχέση με τα έσοδα. Το ίδιο εξετάζεται η σχέση των δαπανών προς τα έσοδα. Και οι δύο αυτοί τρόποι δεν δίνουν πάντοτε σίγουρα αποτελέσματα. γιατί οι μετρητές χιλιομετρικών αποστάσεων γυρίζονται προς τα πίσω ή και μηδενίζονται, τα δε έξοδα συντήρησης κρύβονται, αφού δεν ζητείται η έκδοση Α.Π.Υ. από το συνεργείο που έκανε την επισκευή, πράγμα που συμφέρει και τον εκμεταλλευτή του συνεργείου που με τον τρόπο αυτό κρύβει και αυτός έσοδα.

Η απόκρυψη εσόδων γίνεται όταν ο τρίτος, που νοικιάζει το μηχανήμα. κ.λ.π. έχει συμφέρον να μην εμφανίσει αντίστοιχα έσοδα από την εκμετάλλευση του μηχανήματος ή αδιαφορεί για την έκδοση ή μη έκδοση του στοιχείου (π.χ. ιδιώτης). Αν ο φοροτεχνικός ελεγκτής που ελέγχει τρίτον επιτηδευματία, διαπιστώσει ότι αυτός χρησιμοποιεί κάποιο μηχανήμα ή κινητό πράγμα (που δεν του ανήκει), έχει υποχρέωση να ζητήσει πληροφορίες σε ποιον ανήκει το μηχανήμα. από τότε βρίσκεται στη χρήση του και να στείλει δελτίο πληροφοριών στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμεταλλευτή του μηχανήματος.

Πρέπει να σημειωθεί ότι αν κάποιο από τα μηχανήματα ή τα κινητά πράγματα, παρουσιάζεται ότι βρίσκεται σε διαρκή αχρησία, δεν έχει δικαίωμα ο ιδιοκτήτης που το εκμεταλλεύεται να υπολογίσει αποσβέσεις, για να μειώσει τα έσοδα από την εκμετάλλευση των άλλων μηχανημάτων ή για να εμφανίσει ζημία από την εκμετάλλευση αυτή

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες μεγάλες επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, δημιουργούν διάφορες θυγατρικές επιχειρήσεις (στο όνομα υπαλλήλων ή συγγενών τους) που δήθεν εκμεταλλεύονται τέτοιου είδους μηχανήματα. Οι μητρικές επιχειρήσεις παρουσιάζονται ότι νοικιάζουν τα μηχανήματα από τις θυγατρικές με υψηλά μισθώματα, με αυτόν τον τρόπο αυξάνουν εικονικά τις δαπάνες τους και μειώνουν τα κέρδη τους με το ποσό ίσων υψηλών μισθωμάτων. Έτσι σπάζουν τα υψηλά κέρδη, κατανέμοντάς τα σε πρόσωπα που δεν έχουν άλλα εισοδήματα και πετυχαίνουν την καταβολή ποσού φόρου, πολύ λιγότερου από εκείνο που θα κατέβαλαν αν τα μηχανήματα εμφανίζονταν ότι ανήκουν στη μεγάλη επιχείρηση, οπότε η δαπάνη λειτουργίας τους, θα ήταν πολύ μικρότερη σε σχέση με τα υψηλά μισθώματα που παρουσιάζουν στα βιβλία τους ότι καταβάλλουν.

Η έκδοση εικονικών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις μικρής φοροδοτικής ικανότητας, που ενοικιάζουν μηχανήματα π.χ. χωματουργικών εργασιών, σε μεγάλες επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, ακόμα δε και σε βιομηχανίες με μεγάλο αριθμό μετοχών με σκοπό την επιβάρυνση του κόστους κατασκευής ή παραγωγής (ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που το εργολαβικό αντάλλαγμα προσδιορίζεται απολογιστικά), δεν μπορεί να αποκλειστεί. Στις περιπτώσεις αυτές οι διοικήσεις των μεγάλων επιχειρήσεων καταστρατηγούν βασικά μεν τα συμφέροντα του πλήθους των ανώνυμων μετόχων παράλληλα δε και του Δημοσίου.

Ειδικά με τη διάταξη της περίπτ ιζ παραγ 5 αρθ.10 Κ.Β.Σ, επιβάλλεται η τήρηση βιβλίου έργων για κάθε αυτοκινούμενο μηχανήμα έργου στο οποίο καταχωρείται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εργοδότη, ή η θέση του έργου, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται και τις χρονολογίες έναρξης και λήξης του έργου.

Με τη διαδικασία αυτή, διευκολύνεται το έργο του ελέγχου, ιδιαίτερα του αιφνιδιαστικού.

Όπως έχει διευκρινισθεί από το Υπ. Οικονομικών, σε περίπτωση πώλησης σκυροδέματος, οπότε χρησιμοποιούνται το βυτιοφόρο που μεταφέρει το σκυρόδεμα και αντλία η οποία το εκτοξεύει, ο εκμεταλλευτής των δύο αυτών μηχανημάτων μπορεί να μη τηρεί το βιβλίο, αλλά να εκδίδει τριπλότυπο Δ.Α. ή Τ.Π-Δ..Α, σαν συνενωμένο στοιχείο διακίνησης με το βιβλίο.

Το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον πελάτη, στο δεύτερο και τρίτο αντίτυπο συμπληρώνονται τόσο οι ενδείξεις διακίνησης του σκυροδέματος όσο και οι ενδείξεις της

χρησιμοποίησης του μηχανήματος έργων. Στην περίπτωση αυτή ο εκμεταλλευτής τέτοιων μηχανημάτων μπορεί να θεωρεί τριπλότυπα στελέχη για κάθε μηχανήμα.

Πέρα των όσων γράφονται παραπάνω και επειδή το καθαρό εισόδημα των εκμεταλλευτών (ενοικιαστών) μηχανημάτων κ.λ.π. βγαίνει από το βιβλίο Εσόδων-Εξόδων με λογιστικό τρόπο, οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής επιβαρύνουν τα έξοδά τους με εικονικές δαπάνες, όπως π.χ, υπερτιμολογήσεις συνεργείων επισκευής, υπερτιμολογήσεις ανταλλακτικών, κ.λ.π με αποτέλεσμα την αντίστοιχη μείωση των κερδών τους.

Τέλος δεν πρέπει να αποκλειστεί και η περίπτωση μη εμφάνισης αποζημίωσης που εισέπραξε ο επιτηδευματίας από ασφαλιστικές εταιρείες, για ζημιές που έπαθε το μηχανήμα ή το κινητό πράγμα, από υπαιτιότητα τρίτου με ταυτόχρονη επιβάρυνση των εξόδων με εικονικά τιμολόγια δαπανών για την επισκευή ή αντικατάσταση του μηχανήματος ή κινητού πράγματος.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΩΝ ΠΟΥΛΜΑΝ

Και στην περίπτωση αυτή η φοροδιαφυγή βασικά πραγματοποιείται με την απόκρυψη εσόδων από διαδρομές που δεν γράφονται στο βιβλίο ημερήσιας κίνησης. Ο προληπτικός φοροτεχνικός έλεγχος έχει όμως στα χέρια το ένα αποτελεσματικό μέσο ελέγχου των εκμεταλλευτών των τουριστικών λεωφορείων. Τα φοροτεχνικά όργανα όλων των περιοχών της χώρας όπως και τα κινητά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, εφόσον έχουν σχετική εντολή από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας τους, έχουν δικαίωμα να ελέγχουν (με την επιβαλλόμενη διακριτικότητα) τα τουριστικά λεωφορεία και να ζητούν από τον οδηγό τους την επίδειξη του τριπλότυπου δελτίου κίνησης, το οποίο θα πρέπει να είναι συμπληρωμένο σε όλες του τις ενδείξεις για τη διαδρομή που πραγματοποιεί.

Πιο διακριτικός, χωρίς καθυστερήσεις και διαμαρτυρίες των επιβατών γίνεται ο έλεγχος στους χώρους προορισμού ή ενδιάμεσων σταθμεύσεων αμέσως μετά τη στάθμευση του λεωφορείου και την κάθοδο των επιβατών. Ο έλεγχος αυτός θα πρέπει να γίνεται τακτικά από τους προϊσταμένους Δ Ο Υ που έχουν στην περιοχή τους τουριστικούς ή αρχαιολογικούς χώρους π.χ. Μυκήνες, Δελφοί, Ολυμπία, Φίλιπποι, Δωδώνη, κ.λ.π. Αν διαπιστωθεί ότι δεν έχει συμπληρωθεί το ημερολόγιο κίνησης ή δεν έχει εφοδιαστεί ο οδηγός του αυτοκινήτου με αντίτυπο του βιβλίου αυτού ή ότι το λεωφορείο βρίσκεται πέρα από τον προορισμό του, συντάσσεται πράξη παράβασης γιατί σκοπός της παράλειψης αυτής, είναι η απόκρυψη εσόδων από τη διαδρομή αυτή και είναι αυταπόδειχτος.

Στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών, αντί δελτίου κίνησης, πρέπει να υπάρχει στο πούλμαν το θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταφοράς (αρθ.13α Κ.Β.Σ.),

Επίσης δεν απαιτείται δελτίο κίνησης στις περιπτώσεις που έχουν εκδοθεί θεωρημένες Α.Π.Υ σε κάθε επιβάτη μία Α.Π.Υ για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής που έχουν εκδοθεί από διάφορους τουρ-λίντερς ή υπαλλήλους ξενοδοχείων με τους οποίους συνεργάζεται ο εκμεταλλευτής του πούλμαν.

Είναι ενδεχόμενο το ημερολόγιο κίνησης να συμπληρώνεται σε όλες του τις ενδείξεις, εκτός από τον τόπο προορισμού. Αν κατά τη διάρκεια της διαδρομής, π.χ. το γύρο της Ελλάδας, δεν γίνει έλεγχος από φοροτεχνικά όργανα, κατά την επιστροφή συμπληρώνεται σαν τόπος προορισμού κάποιος κοντινός τόπος προορισμού, π.χ. από Αθήνα προς Χαλκίδα και εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών με έσοδα ανάλογα της διαδρομής αυτής και απόκρυψη της διαφοράς των εσόδων μεταξύ της ψεύτικης διαδρομής

της Χαλκίδας και της πραγματικής διαδρομής του γύρου της Ελλάδας. Με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται στη φοροδιαφυγή και το τουριστικό γραφείο που διοργάνωσε την εκδρομή, γιατί και αυτό αντί να παρουσιάσει έσοδα από περιηγητές που έκαναν το γύρο της Ελλάδας, παρουσιάζει έσοδα από μία απλή εκδρομή από την Αθήνα μέχρι τη Χαλκίδα.

Το θέμα των χιλιομετρικών αποστάσεων τακτοποιείται με το γύρισμα του μετρητή προς τα πίσω, σε τρόπο ώστε να καλύπτει τα χιλιόμετρα μετάβασης και επιστροφής στη Χαλκίδα.

Απόκρυψη διαδρομών του είδους αυτού γίνεται, κατά κύριο λόγο, τις αργίες των μεγάλων εορτών που ο έλεγχος από τα φοροτεχνικά όργανα είναι ανύπαρκτος ή υποτυπώδης. Σχετική με την παραπάνω απόκρυψη εσόδων είναι και η εμφάνιση διαδρομής δήθεν μέχρι κάποια πόλη, κοντά στα σύνορα, ενώ το τουριστικό λεωφορείο πραγματοποιεί διαδρομή στο εξωτερικό. Η αποκάλυψη αυτής της απόκρυψης μπορεί να γίνει με έρευνα στα αρχεία των αρμόδιων υπηρεσιών οι οποίες ελέγχουν τις μετακινήσεις των λεωφορείων κατά την έξοδο και είσοδό τους από συνοριακούς σταθμούς ή από λιμάνια, από τα οποία αναχωρούν ΕΒ. για το εξωτερικό

Σύμφωνα με την πργ 5 αρθ.28 Ν.1882/90, τα τουριστικά γραφεία υποβάλλουν στους συνοριακούς αστυνομικούς σταθμούς κατάσταση εις δπλούν που συντάσσουν με τα στοιχεία του λεωφορείου, αριθμό επιβατών ώρες προορισμού, κ.λ.π. Οι καταστάσεις αυτές διαβιβάζονται στο Υπ Οικονομικών με τελικό προορισμό το φάκελο του τουριστικού γραφείου και του εκμεταλλευτή του πούλμαν των αρμόδιων για τη φορολογία τους Δ Ο Υ.

Με τα στοιχεία αυτά είναι εφικτός ο κατασταλτικός φορολογικός έλεγχος του τουριστικού γραφείου και του εκμεταλλευτή του πούλμαν. Σε περιπτώσεις απεργιών των αστικών συγκοινωνιακών μέσων, τα τουριστικά λεωφορεία, είτε με απλή έγκριση των συγκοινωνιακών αρχών, είτε χωρίς την έγκριση, και χωρίς έκδοση εισιτηρίων ενεργούν μεταφορές επιβατών και πραγματοποιούν έσοδα που δεν εμφανίζουν. Και στην περίπτωση αυτή υπάρχει υποχρέωση για την τήρηση του δελτίου κίνησης, όσο και αν οι επείγουσες ανάγκες εξυπηρέτησης των συγκοινωνιακών αναγκών προβάλλονται σαν δικαιολογία. Όταν τα τουριστικά λεωφορεία, λειτουργούν σαν μισθωμένα οχήματα από τις υπηρεσίες συγκοινωνιών, μπορεί ο φοροτεχνικός έλεγχος να πάρει στοιχεία από τις υπηρεσίες αυτές, έχοντας υπόψη του ότι, στις πολυήμερες απεργίες της περιοχής πρωτεύουσας, έρχονται για εκτέλεση μεταφορικού έργου τουριστικά λεωφορεία και από επαρχιακές περιοχές (π.χ. από Θεσσαλονίκη, Κρήτη, κ.λ.π.). Με τον τρόπο αυτό, πραγματοποιείται μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στο Φ.Π.Α. αφού οι εκμεταλλευτές των πούλμαν (που εισπράττουν μερικές φορές εισιτήριο ανώτερο του νόμιμου) δεν εμφανίζουν έσοδα από τις μεταφορές αυτές. Επίσης, απόκρυψη εσόδων πραγματοποιείται τις ημέρες των εκλογών κατά τη μεταφορά ετεροδημοτών για λογαριασμό των πολιτικών κομμάτων

Άλλος συνηθισμένος τρόπος φοροδιαφυγής είναι η επιβάρυνση των εξόδων με υπερβολικά έξοδα συντήρησης ή ανταλλακτικών ή καυσίμων. Στις περιπτώσεις που οι ιδιοκτήτες των λεωφορείων αυτών έχουν και επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. για προσωπική τους χρήση, δεν είναι σπάνιο όλα τα έξοδα συντήρησης και κίνησης των αυτοκινήτων αυτών να τα εμφανίζουν σαν έξοδα των τουριστικών λεωφορείων. Η επιβάρυνση των εξόδων με εικονικούς μισθούς δεύτερου οδηγού ή βοηθού του, δεν είναι απίθανη.

Ο φοροτεχνικός έλεγχος, μπορεί να αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα, αν γίνεται τακτικός προληπτικός έλεγχος των τουριστικών λεωφορείων από τους προϊστάμενους Δ.Ο.Υ των επαρχιακών πόλεων, από τις οποίες περνούν ή στις οποίες σταθμεύουν. Αλλά και ο κατασταλτικός έλεγχος, αν γίνεται με την επιβαλλόμενη προσοχή, μπορεί να αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα. Στην τελευταία περίπτωση βασικά γίνεται έρευνα αν, για όλες τις διαδρομές που έχουν καταχωρηθεί στο ημερολόγιο κίνησης, έχουν εκδοθεί αντίστοιχες θεωρημένες διπλότυπες αποδείξεις και αν το ποσό που γράφεται πάνω σ' αυτές, βρίσκεται σε λογική συνάρτηση με το μήκος της διαδρομής και τις τρέχουσες τιμές

Ο συσχετισμός των εξόδων με τις διαδρομές που εμφανίζονται, μπορεί να αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα. Είναι δυνατό να παρουσιάζεται δαπάνη για την αγορά καυσίμων που αντιστοιχούν ολόκληρο το χρόνο σε 100.000 χιλιόμετρα, ενώ ο εκμεταλλευτής του λεωφορείου παρουσιάζει έσοδα που αντιστοιχούν σε διαδρομές 30 000 χιλιομέτρων. Είναι αυταπόδεικτη και από το στοιχείο αυτό η απόκρυψη εσόδων. Σε άλλη περίπτωση είναι δυνατό να έχουν καταχωρηθεί στα έξοδα, για μια ορισμένη ημερομηνία αποδείξεις καταβολής διοδίων της διαδρομής Αθήνας - Θεσσαλονίκης, ενώ δεν εμφανίζεται στο δελτίο κίνησης πραγματοποίηση τέτοιας διαδρομής και αντίστοιχο έσοδο.

Γενικά, ο έλεγχος των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης τουριστικών λεωφορείων, μπορεί να αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα αν γίνεται με προσοχή και φαντασία. Όπως και σε όλες τις περιπτώσεις αποκάλυψης πράξεων φοροδιαφυγής, η ικανότητα του φοροτεχνικού ελεγκτή που έχει σαν υπόβαθρο την παρατηρητικότητα, φαντασία και εμπειρία, παίζει το σπουδαιότερο ρόλο. Αρκεί η φαντασία να μη μετατρέπεται σε φαντασιοπληξία,

Οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης τουριστικών λεωφορείων, πραγματοποιούν σοβαρά έσοδα. Για το λόγο αυτό, η μέθοδος που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με βάση τις θέσεις του λεωφορείου, το χρόνο λειτουργίας, την πετρελαιοκίνηση ή βενζινοκίνηση, κ.λ.π. χωρίς έλεγχο των βιβλίων, όπως η ελεγκτική απαιτεί, αποβαίνει τελικά σε βάρος των εσόδων του Δημοσίου

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΚΛΙΝΙΚΩΝ

Πολύμορφη είναι η φοροδιαφυγή στις επιχειρήσεις αυτής της μορφής.

Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης έχει προβλέψει, γι' αυτές τις επιχειρήσεις, αυξημένες υποχρεώσεις, σε τρόπο ώστε ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. να έχει στη διάθεσή του τα μέσα για τον προληπτικό και κατασταλτικό έλεγχό τους.

Όπως αναφέρθηκε στο κεφάλαιο για τον τρόπο τήρησης των πρόσθετων βιβλίων, οι εκμεταλλευτές κλινικών, κ.λ.π, έχουν την υποχρέωση να τηρούν τα παρακάτω πρόσθετα βιβλία:

- α) Βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών.
- β) Βιβλίο ασθενών
- γ) Βιβλίο (διπλότυπο) μεριδολογίου γιατρών.

Επίσης, σε κάθε περίπτωση, οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής, εκδίδουν θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Συνηθισμένος τρόπος φοροδιαφυγής είναι η απόκρυψη εσόδων από ασθενείς που νοσηλεύτηκαν είτε με ολοκληρωτική απόκρυψη των εσόδων από νοσήλια, είτε με απόκρυψη μέρους από αυτά. Αν η επιχείρηση σκοπεύει την ολοκληρωτική απόκρυψη των εσόδων από τον πελάτη, δεν καταχωρεί τα στοιχεία του στο βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών ούτε και του ανοίγει μερίδα στο βιβλίο ασθενών.

Η ενέργεια αυτή αποκαλύπτεται από τα φοροτεχνικά όργανα, αν κατά τον έλεγχό τους, αφού θεωρήσουν το βιβλίο εισόδου - εξόδου ασθενών, κάτω από την τελευταία εγγραφή εισόδου (ώστε να αποκλείεται η καταχώρηση νέων ονομάτων ασθενών), ενεργήσουν επαλήθευση με τα ονόματα των ασθενών που νοσηλεύονται στους θαλάμους. Αν βρεθεί νοσηλευόμενος, που τα στοιχεία του δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εισόδου - εξόδου ασθενών, η πρόθεση για απόκρυψη εσόδου είναι αυταπόδεικτη, εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία πριν από λίγο μεταφέρθηκε κάποιος ασθενής, σαν επείγον περιστατικό, και δεν πρόλαβε η αρμόδια υπηρεσία να γράψει τα στοιχεία του στο βιβλίο εισόδου -εξόδου ασθενών.

Η μη καταχώρηση στο βιβλίο εισόδου - εξόδου ασθενών των στοιχείων ενός ασθενή που εισάγεται στην κλινική, είναι πολύ επικίνδυνη ενέργεια και, για το λόγο αυτό, την αποφεύγουν οι εκμεταλλευτές κλινικών προτιμώντας άλλους τρόπους που δεν ανακαλύπτονται εύκολα.

Έτσι (όπως και στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις), καταχωρούν τα στοιχεία του ασθενή στο βιβλίο εισόδου - εξόδου ασθενών και ανοίγουν μερίδα στο βιβλίο ασθενών, αλλά και στη στήλη εξόδου ασθενών γράφουν ότι ο ασθενής βγήκε πολύ νωρίτερα από την πραγματική ημέρα εξόδου, με συνέπεια την απόκρυψη εσόδων για τις ημέρες που δεν γράφονται στο βιβλίο σαν ημέρες παραμονής του ασθενή στην κλινική.

Συστηματική απόκρυψη εσόδων γίνεται στις περιπτώσεις χειρουργικών επεμβάσεων κατά τις οποίες ο ασθενής δεν μένει στην κλινική, αλλά πηγαίνει με ραντεβού κατευθείαν από το σπίτι του στο χειρουργείο, χειρουργείται και, μετά από λίγη ώρα, φεύγει από την κλινική, χωρίς να πιάσει κρεβάτι (π.χ. αμβλώσεις, αμυγδαλές, αποστήματα, κ.λ.π.). Για τις περιπτώσεις αυτές είναι ενδεχόμενο, είτε στο υπόγειο, είτε σε άλλο χώρο, που δεν έχει εύκολη πρόσβαση, να λειτουργεί πρόχειρο χειρουργείο, που η αποκάλυψη του από τον αιφνιδιαστικό έλεγχο δεν είναι εύκολη. Στις περιπτώσεις αυτές, ο έλεγχος, με όλη τη διακριτικότητα που επιβάλλει το είδος της επέμβασης, θα πρέπει να εξακριβώσει τα στοιχεία του προσώπου που χειρουργήθηκε και να ελέγξει αν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εισόδου ασθενών.

Υπάρχουν περιπτώσεις, που ο έλεγχος αυτός μπορεί να δημιουργήσει άσχημες καταστάσεις, μέχρι και κοινωνικά προβλήματα (π.χ. στις αμβλώσεις) όση διακριτικότητα και αν επιδειχθεί από τον έλεγχο. Στις περιπτώσεις αυτές, τα φοροτεχνικά όργανα δείχνουν αναγκαστικά ανοχή και έτσι οι εκμεταλλευτές τέτοιων κλινικών δεν παρουσιάζουν οποιοδήποτε έσοδο από τις επεμβάσεις του είδους αυτού, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η ιατρική δεοντολογία επιβάλλει, για διασφάλιση του ονόματος των πελατών τους, να μην καταχωρούν τα στοιχεία τους στα βιβλία της κλινικής, με άμεση συνέπεια την απόκρυψη εσόδων. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εκμεταλλευτών κλινικών ο φορολογικός έλεγχος, έχοντας υπόψη του τις παραπάνω περιπτώσεις, αυξάνει το φορολογητέο εισόδημα και υποχρεώνει τους επιτηδευματίες να υποβάλουν συμπληρωματική δήλωση. Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι επιτηδευματίες αυτοί δέχονται την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης μετά από συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς. Υπάρχει μια σιωπηρή ανοχή και από τις δύο πλευρές.

Άλλοτε πάλι, η απόκρυψη γίνεται με την έκδοση απόδειξης που αναφέρει έσοδα τα οποία αντιστοιχούν σε θέση κατώτερη από αυτή που νοσηλεύτηκε ο ασθενής και όχι ο αυτά που εισέπραξε η επιχείρηση από την ανώτερη θέση (για το λόγο αυτό και στη μερίδα του ασθενή η ένδειξη της θέσης συμπληρώνεται μετά την έξοδό του από την κλινική). Απόκρυψη εσόδων γίνεται και στις λοιπές περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών. Δεν εμφανίζονται έσοδα από παρακλινικές εξετάσεις, από φάρμακα από χρήση κρεβατιών που παραχωρούνται στους συνοδούς των ασθενών και άλλα.

Για τον έλεγχο των περιπτώσεων αυτών χρησιμεύει το βιβλίο ασθενών. Ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να ελέγξει αν το ποσό που γράφεται στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών

βρίσκεται σε λογική σχέση με τις υπηρεσίες, τα φάρμακα, τις παρακλινικές εξετάσεις, χειρουργικές επεμβάσεις και τις άλλες παροχές που έχουν γραφεί στη μερίδα του ασθενή Αν το ποσό της απόδειξης καλύπτει μόνο το αντίτιμο του κρεβατιού και τίποτα άλλο ή μέρος από τις υπόλοιπες παροχές. υπάρχει καταρχήν, απόκρυψη εσόδων, εκτός αν αποδειχτεί ότι ο επιχειρηματίας εισέπραξε μειωμένο ποσό από ό,τι δικαιούταν να εισπράξει ή για κάποια δικαιολογημένη αιτία. Στην περίπτωση αυτή δεν θα ήταν άσκοπο (αν αυτό δεν θίγει τον πελάτη που ζητάει ή δέχεται την έκπτωση) η τιμολόγηση στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών να γίνεται με τα συμβατικά ποσά και μετά από το συνολικό ποσό. να αφαιρείται το ποσό της έκπτωσης για να προκύψει το πραγματικό ποσό που οφείλει ή εξοφλεί ο πελάτης.

Τα παραπάνω ισχύουν στις περιπτώσεις ιδιωτικής πελατείας που ο ασθενής δεν ζητάει απόδειξη νοσηλίων. Απόκρυψη, καταρχήν, δεν μπορεί να γίνει στις περιπτώσεις που ο ασθενής για να δικαιολογήσει τις δαπάνες σε κάποιο ασφαλιστικό οργανισμό ή ασφαλιστική εταιρεία, είναι υποχρεωμένος να υποβάλει την απόδειξη καταβολής των νοσηλίων, Το ίδιο συμβαίνει στις περιπτώσεις που ο ασθενής υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και θέλει την απόδειξη σαν δικαιολογητικό, για να μειώσει το φορολογητέο εισόδημά του με το ποσό των νοσηλίων που κατέβαλε.

Έλεγχος πρέπει να γίνεται, για να διαπιστωθεί αν έχουν καταχωρηθεί και τα έσοδα από ασφαλισμένους των διαφόρων Ασφαλιστικών Ταμείων και του Δημοσίου, Στην περίπτωση αυτή, ερευνώνται όλες οι καταστάσεις (15νθήμερες ή μηνιαίες) που υποβάλλει η κλινική στους ασφαλιστικούς φορείς, σε συσχετισμό με τις μερίδες των ασθενών, για να εξακριβωθεί αν έχουν περιληφθεί όλα τα ονόματα των ασθενών κάθε Ασφαλιστικού Ταμείου σ' αυτές.

Στη συνέχεια. ερευνάται αν για το συνολικό ποσό που γράφεται σε κάθε κατάσταση, έχει εισπραχθεί το αντίστοιχο ποσό και αν το ποσό αυτό έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων Ο παραπάνω έλεγχος είναι απαραίτητος γιατί είναι ενδεχόμενο για τους ασθενείς του ίδιου Ασφαλιστικού φορέα, να υποβάλλονται δύο ή τρεις καταστάσεις για το ίδιο χρονικό διάστημα, χωρίς όμως να καταχωρούνται τα αντίστοιχα έσοδα και των τριών ενταλμάτων πληρωμής του ασφαλιστικού φορέα. Θα τεθεί το ερώτημα: πως είναι δυνατό να συμβεί αυτό, αφού για να εξοφλήσει το ένταλμα πληρωμής ο ασφαλιστικός φορέας ζητάει την έκδοση θεωρημένης απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Αλλά δεν πρέπει να αποκλειστεί η περίπτωση λαθραίας θεώρησης και κάποιου ανεπίσημου στελέχους παροχής υπηρεσιών που τα έσοδά του αποκρύπτονται (η περίπτωση αυτή ισχύει για όλους τους επιτηδευματίες και όχι μόνο τους κλινικάρχες) Δεν πρέπει να αποκλειστεί και η περίπτωση κατά την οποία άλλο ποσό συμφωνείται με τον ασθενή πριν από την είσοδό του στην κλινική, π χ ορίζεται συνολικό ποσό 400.000 δρχ για την παραμονή στην κλινική, την εγχείριση, τις εξετάσεις, τα φάρμακα. κ,λ.π. μέχρι την ημέρα της εξόδου του και στη μερίδα του ασθενή γράφεται (και το

δέχεται προκαταβολικά ο ασθενής) ποσό 250.000 δρχ. για το οποίο και εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών. το υπόλοιπο ποσό δίνεται στον εκμεταλλευτή της κλινικής (ή και στο ιατρό που κουράρει τον ασθενή αν με αυτόν έγινε η συμφωνία) χωρίς έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών.

Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να ερευνάται, αν η διαφορά των 150.000 δρχ εισπράχθηκε τελικά από το γιατρό που κουράρει τον ασθενή ή από τον εκμεταλλευτή της κλινικής ή μήπως τη μοιράστηκαν και οι δύο, Γιατί δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες, κάποιος ιατρός με φήμη καλού επιστήμονα, να αναλάβει αυτός την πληρωμή των νοσηλίων ενός ασθενή του, Στην περίπτωση αυτή γνωρίζοντας ότι τα έξοδα νοσηλεία, κ.λ.π θα ανέλθουν στο ποσό των 250.000 δρχ, συμφωνεί με τον ασθενή ποσό 400.000 δρχ.

Ο εκμεταλλευτής της κλινικής σωστά γράφει στα βιβλία του το ποσό των 250.000 δρχ. αφού αυτό θα εισπράξει στην πραγματικότητα και για το ποσό αυτό θα εκδώσει την απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Τη διαφορά των 150.000 δρχ. την κρατάει ο ιατρός χωρίς να εκδώσει οποιοδήποτε στοιχείο.

Στην περίπτωση αυτή η φοροδιαφυγή γίνεται από το γιατρό και όχι από τον εκμεταλλευτή της κλινικής. Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας ιατρός συνεργάζεται με κλινική. Η κλινική δίνει στο ιατρό ποσοστά πάνω στις εισπράξεις που πραγματοποιεί από τον ασθενή που σύστησε ο ιατρός. Για τις εισπράξεις αυτές, αφού δεν αφορούν καθαρά ιατρικές υπηρεσίες, αλλά διαμεσολάβηση, εκδίδεται από την κλινική απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης ή από το γιατρό Α.Π.Υ. Αν όμως, τα ποσοστά αφορούν αμοιβή για τις ιατρικές υπηρεσίες που πρόσφερε ο ιατρός στον ασθενή, κατά τη διάρκεια της νοσηλείας του, τότε κατά την είσπραξη της αμοιβής του ο ιατρός θα εκδώσει απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Την παρακολούθηση των ειδικών αυτών περιπτώσεων σκοπεύει να διευκολύνει η τήρηση του μεριδολογίου των ιατρών. Με το βιβλίο αυτό δεν παρακολουθούνται οι γιατροί που είναι μισθωτοί της κλινικής,

Αν όμως ο γιατρός που είναι συνεταίρος στην επιχείρηση ή που συνεργάζεται με την επιχείρηση, αμείβεται ιδιαίτερα για κάθε παρακολούθηση ή χειρουργική επέμβαση σε ασθενή, κ.λ.π. που νοσηλεύεται στην κλινική, υπάρχει υποχρέωση για την τήρηση ειδικής μερίδας στο μεριδολόγιο γιατρών.

Οι μερίδες αυτές (που τηρούνται σε δύο αντίτυπα) υποβάλλονται στο τέλος της χρήσης στη Δ ΟΥ της περιφέρειας στην οποία εδρεύει η κλινική και δια μέσου του ΜΗ Κ.Υ Ο , στέλνονται στην αρμόδια Δ Ο Υ για τη φορολογία του γιατρού Ο προϊστάμενος Δ.Ο Υ με βάση τις εγγραφές του μεριδολογίου ελέγχει αν ο γιατρός έκδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και αν καταχώρησε τα έσοδα στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων που τηρεί της κλινικής, πέρα από την απόκρυψη Εσόδων. έχουν την ευχέρεια μειώνουν τα κέρδη τους με την αύξηση των εξόδων τους.

Έτσι πέρα από τους γνωστούς τρόπους αύξησης των εξόδων τους υπερτιμολογήσεις, αυξημένες αποσβέσεις, προβλέψεις επισφαλών χρεωστών που δεν είναι επισφαλείς, κ.λ.π) βαρύνουν τα έξοδά τους, με εικονικές ή αυξημένες αμοιβές, που δήθεν καταβάλλουν σε γιατρούς με τους οποίους συνεργάζονται (αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να τους καταβάλλουν τη διαφορά του φόρου που προκύπτει από την αύξηση του εισοδήματός τους με την έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών για ποσά που δήθεν εισέπραξαν από την κλινική), είτε αυξάνοντας το κόστος των φαρμάκων κ.λ.π. τα οποία χρησιμοποιούν για τη νοσηλεία των ασθενών,

Στις περιπτώσεις αυτές αγοράζουν με τιμολόγιο μεγάλες ποσότητες διαφόρων φαρμάκων μέρος από τα φάρμακα αυτά χρησιμοποιούν για τη νοσηλεία των ασθενών Την υπόλοιπη ποσότητα των φαρμάκων την πωλούν σε φιλικά φαρμακεία, σε μειωμένη τιμή (η οποία στην πραγματικότητα καλύπτεται από την έκπτωση που τους παρέχουν οι φαρμακοβιομηχανίες και που είναι μικρότερη από την τιμή στην οποία αγοράζουν τα φαρμακεία τα φάρμακα από τους φαρμακέμπορους), είτε τα πουλούν δια μέσου φαρμακείων τα οποία αποτελούν συγγενείς επιχειρήσεις των εκμεταλλευτών των κλινικών.

Στην πρώτη περίπτωση τα φιλικά φαρμακεία έχουν συμφέρον να αγοράζουν τα φάρμακα από την κλινική, γιατί τα παίρνουν χωρίς τιμολόγιο και πολλές φορές σε τιμή χαμηλότερη από εκείνη που θα τα αγόραζαν από φαρμακέμπορο με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται στη φοροδιαφυγή τους, γιατί μειώνουν τις αγορές τους και όλο το κέρδος μεταξύ της μειωμένης τιμής αγοράς και της κανονικής τιμής λιανικής πώλησης μένει αφορολόγητο. Στη δεύτερη περίπτωση, οι εκμεταλλευτές των κλινικών που διατηρούν τις συγγενείς επιχειρήσεις φαρμακείων κερδίζουν και το κέρδος από τη λιανική πώληση των φαρμάκων.

Αλλά όπως γίνεται φανερό, το μεγάλο κέρδος των εκμεταλλευτών των κλινικών είναι ότι ενώ βάρυναν τα έξοδά τους με φάρμακα π χ. αξίας 3.000,000 δρχ , πουλώντας χωρίς τιμολόγιο σε φαρμακεία φάρμακα αξίας 1.000,000 δρχ από τη μια μεριά κρύβουν καθαρά κέρδη 1000,000 δρχ. και από την άλλη διευκολύνουν σε φοροδιαφυγή τους φαρμακοποιούς που τα αγοράζουν, γιατί και αυτοί με τη σειρά τους κρύβουν το κέρδος μεταξύ της χονδρικής τιμής που τα αγόρασαν από τον εκμεταλλευτή της κλινικής και της λιανικής τιμής που τα πούλησαν.

Το ίδιο συμβαίνει και με το υπόλοιπο νοσηλευτικό υλικό, όπως π χ φιλμς ακτινογραφικά, αναλώσιμες συσκευές νοσηλείας, σύριγγες, κ.λ.π

Και στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει δυνατότητα ελέγχου των νοσηλευτικών επιχειρήσεων Όπως αναφέρθηκε στο σχετικό κεφάλαιο, στην καρτέλα κάθε ασθενή γράφονται υποχρεωτικά και τα φάρμακα που χορηγούνται κατά τη διάρκεια της νοσηλείας του, οι παρακλινικές εξετάσεις και κάθε είδους περίθαλψη που του παρέχεται ο φοροτεχνικός ελεγκτής ο οποίος έχει υπόνοιες ότι τα έξοδα της νοσηλευτικής επιχείρησης

έχουν επιβαρυνθεί με υπέρογκες δαπάνες για φάρμακα, ακτινογραφικά φιλμς, κ. λ. π. έχει υποχρέωση (αν βέβαια έχει στη διάθεσή του τον απαιτούμενο χρόνο) να πάρει όλες τις καρτέλες των ασθενών που νοσηλεύτηκαν μέσα στο χρόνο και με βάση τις εγγραφές σ' αυτές να βρει τη συνολική ποσότητα από κάποιο ή κάποια φάρμακα. ή ακτινογραφικά φιλμς που χρησιμοποιήθηκαν για τη νοσηλεία ασθενών. Αν η ετήσια ποσότητα των φαρμάκων ή υλικών αυτών είναι κατώτερη από αυτή που αγόρασε η κλινική στην ίδια περίοδο και στη συνέχεια αγοράζει και νέες ποσότητες των ίδιων φαρμάκων ή υλικών είναι αυταπόδεικτη η διάθεση των ειδών αυτών με τον παράνομο τρόπο που αναφέρθηκε με σκοπό τη φοροδιαφυγή, Είναι ενδεχόμενο η επιχείρηση να ισχυριστεί ότι τις νέες ποσότητες τις αγόρασε για να κάνει αποθέματα έχοντας υπόψη ότι οι τιμές των φαρμάκων ή των υλικών αυτών θα αυξηθούν. Οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να συνεχίσουν την έρευνά τους μέχρι την ημέρα που κάνουν τον έλεγχο και να ζητήσουν την εμφάνιση των υπόλοιπων ποσών των αποθεμάτων που έκανε όπως ισχυρίζεται η επιχείρηση, Αν δεν εμφανιστούν τα αποθέματα αυτά (που η καταμέτρησή τους πρέπει να γίνει πριν από την έρευνα, για να μη καλύψει στο διάμεσο χρονικό διάστημα τα ελλείμματα η επιχείρηση) τότε επιβεβαιώνεται η φοροδιαφυγή με τη μέθοδο αυτή,

**ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ**

Η φοροδιαφυγή στους εκμεταλλευτές του χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων γίνεται με την απόκρυψη εσόδων από 10 δικαιώματα στάθμευσης που εισπράττουν το βιβλίο στάθμευσης αυτοκινήτων είναι το βασικό μέσο ελέγχου των επιτηδευματιών της κατηγορίας αυτής.

Ο προληπτικός έλεγχος έχει υποχρέωση, σαν πρώτη του δουλειά, να θεωρήσει το βιβλίο αυτό (που ενημερώνεται μόλις το αυτοκίνητο εισέλθει στο χώρο στάθμευσης) στην τελευταία άγραφη γραμμή, σε τρόπο ώστε να μη είναι δυνατή η προσθήκη στοιχείων άλλου αυτοκινήτου που ενδεχόμενα θα βρεθεί στο χώρο στάθμευσης χωρίς να έχουν γραφεί τα στοιχεία του.

Στη συνέχεια, με τη βοήθεια του βιβλίου αυτού τσεκάρει για να διαπιστώσει αν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο αυτό τα στοιχεία όλων των αυτοκινήτων που είναι σταθμευμένα (είτε μόνιμων, είτε περιστασιακών πελατών). Αν διαπιστωθεί ότι για ορισμένα αυτοκίνητα δεν έχουν καταχωρηθεί τα στοιχεία τους, αυτό αποτελεί απόδειξη για πρόθεση απόκρυψης των εσόδων. Συντάσσεται πράξη παράβασης των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που έχει σαν συνέπεια την επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. την απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, που η στάθμευση είναι ολιγόλεπτη στο υπαίθριο πάρκινγκ, ενώ το δικαίωμα στάθμευσης καταβάλλεται ολόκληρο, ο εκμεταλλευτής του χώρου στάθμευσης ή ο υπάλληλός του, παρκάρουν το αυτοκίνητο στο πεζοδρόμιο και δεν καταχωρούν τα στοιχεία του αυτοκινήτου στο βιβλίο στάθμευσης, προσέχοντας βέβαια μήπως εμφανισθεί τροχονόμος, οπότε σπεύδουν με τη δικαιολογία ότι κάνουν μανούβρες, να τοποθετήσουν το αυτοκίνητο στο χώρο στάθμευσης, για να αποφύγουν τη σύνταξη πράξης παράβασης του Κ.Ο.Κ Σε αντίθετη περίπτωση, μόλις ο πελάτης παραλάβει το αυτοκίνητό του, εισπράττουν το δικαίωμα στάθμευσης χωρίς να εκδώσουν δελτίο παροχής υπηρεσιών.

Απόκρυψη εσόδων γίνεται βασικά κατά τις ημέρες ή ώρες, κατά τις οποίες αργούν οι δημόσιες υπηρεσίες και οι αιφνιδιαστικοί (προληπτικοί) έλεγχοι των φορολογικών υπηρεσιών, δεν θεωρούνται πιθανοί, π.χ, σε χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων που βρίσκονται κοντά σε κινηματογράφους ή θέατρα ή γήπεδα ποδοσφαίρου, κοσμικά κέντρα διασκέδασης, κ.λ.π τα οποία λειτουργούν και μέρες ή ώρες, απογευματινές ή βραδινές.

Σε άλλες περιπτώσεις, αν το αυτοκίνητο ενός περιστασιακού πελάτη σταθμεύσει δύο ή τρεις φορές την ημέρα, οπότε εισπράττονται κάθε φορά τα αντίστοιχα δικαιώματα στάθμευσης, ο εκμεταλλευτής του χώρου στάθμευσης δεν γράφει στο βιβλίο στάθμευσης τη δεύτερη ή τρίτη στάθμευση, γνωρίζοντας ότι καλύπτεται απέναντι στο φορολογικό έλεγχο με την πρώτη καταχώρηση. Με τον τρόπο αυτό εκδίδει μόνο ένα δελτίο παροχής υπηρεσιών ενώ εισπράττει διπλό ή τριπλό δικαίωμα στάθμευσης. Σ' αυτή την περίπτωση, αν ο φορολογικός έλεγχος έχει υποψία ότι ένα αυτοκίνητο έχει παρκάρει για δεύτερη φορά, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο στάθμευσης η δεύτερη είσοδός του, θα αναζητήσει τον πελάτη, αναμένοντας στην ανάγκη έως ότου παρουσιαστεί για να πάρει το αυτοκίνητό του, οπότε του ζητά υπεύθυνη δήλωση για το αν η στάθμευση αυτή είναι η πρώτη ή η δεύτερη μέσα στην ίδια ημέρα. Υπάρχει όμως και άλλος τρόπος ελέγχου. Ο φοροτεχνικός υπάλληλος ξεφυλλίζει το στέλεχος των δελτίων παροχής υπηρεσιών της ημέρας. Αν διαπιστώσει ότι για το αυτοκίνητο αυτό έχει εκδοθεί εξοφλητική απόδειξη παροχής υπηρεσιών (που κανονικά εκδίδεται τη στιγμή που ο πελάτης θα πάει να παραλάβει το αυτοκίνητό του) και έχει γραφεί η ώρα εξόδου του στο μητρώο, τότε η παρουσία του ίδιου αυτοκινήτου στο χώρο στάθμευσης δημιουργεί - καταρχήν - την υπόνοια για δεύτερη στάθμευση μέσα στην ίδια ημέρα. Ορισμένοι εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης (ιδιαίτερα οργανωμένων γκαράζ, πάρκινγκ αεροδρομίων), καθορίζουν το δικαίωμα στάθμευσης, ανάλογα με το χρόνο παραμονής, με ελάχιστο όριο δικαιώματος μέχρι δύο ή τριών ωρών. Η είσοδος του αυτοκινήτου στο χώρο του γκαράζ καταχωρείται κανονικά στο βιβλίο στάθμευσης αυτοκινήτου. Αν 10 αυτοκίνητο παραληφθεί μετά 10ήμερο, εισπράττεται το αυξημένο δικαίωμα στάθμευσης, αλλά στο βιβλίο στάθμευσης καταχωρείται σαν ώρα εξόδου το δίωρο και εκδίδεται (μετά την αναχώρηση του πελάτη) δελτίο παροχής υπηρεσιών για δικαίωμα δίωρης στάθμευσης.

Στις περιπτώσεις που ο πελάτης αφήνει το αυτοκίνητό του για στάθμευση, δίνοντας εντολή να το φρεσκάρουν ή να αλλάξουν λάδια, κ.λ.π το αυτοκίνητο μετά τη συντήρηση δεν μεταφέρεται στον ειδικό χώρο στάθμευσης, αλλά το αφήνουν στο χώρο συντήρησης. Όταν προσέλθει ο πελάτης το μεσημέρι, εισπράττεται τόσο το δικαίωμα στάθμευσης όσο και το αντίτιμο συντήρησης. Στην απόδειξη όμως που εκδίδεται (πολλές φορές μετά την αναχώρηση του πελάτη) γράφεται μόνο το ποσό συντήρησης, όχι όμως και το δικαίωμα στάθμευσης.

Σε ορισμένα, ιδιαίτερα υπαίθρια πάρκινγκ, ο αριθμός αυτοκινήτου συμπληρώνεται, στην Α.Π.Υ., με μολύβι. Μόλις αποχωρήσει ο πελάτης με το αυτοκίνητό του, κρατείται από τον υπάλληλο του πάρκινγκ η Α.Π.Υ., και αφού σβηστεί ο παλαιός αριθμός αυτοκινήτου, αναγράφεται ο αριθμός ενός νέου αυτοκινήτου που εισέρχεται στο χώρο για παρκάρισμα. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις, την ενέργεια αυτή αγνοεί ο εκμεταλλευτής του πάρκινγκ, αφού με τον τρόπο αυτό ο υπάλληλος αποκρύπτει έσοδα από τον εργοδότη του.

Βασική υποχρέωση του κατασταλτικού φορολογικού ελέγχου είναι να διαπιστώσει, αν για τα αυτοκίνητα, που τα στοιχεία τους έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο στάθμευσης αυτοκίνητων έχουν εκδοθεί δελτία παροχής υπηρεσιών και αν το ποσό που γράφεται σ' αυτά είναι το κανονικό ή μήπως παρουσιάζεται αναιτιολόγητα μειωμένο,

Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, τον πιο ουσιαστικό ρόλο παίζει ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος, που εμποδίζει σε μεγάλο βαθμό τη φοροδιαφυγή, χωρίς όμως να παρέχει απόλυτη διασφάλιση για τέλειο αποκλεισμό της, γιατί, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, έχει την ευχέρεια ο επιτηδευματίας, ακόμα και στην περίπτωση αιφνιδιαστικού ελέγχου, να κρύψει ένα μέρος από τα έσοδά του

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΩΝ ΟΙΚΙΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ.

Το βιβλίο παραγγελιών ξεκίνησε με τους προισχύσαντες Κώδικες, σαν βιβλίο παραγγελιών του ράφτη, και στη συνέχεια με νεότερες διατάξεις, περιορίστηκε μόνο στις προκατασκευασμένες κατοικίες.

Βασικός στόχος για τον οποίο επιβλήθηκε η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγγελιών, είναι η παροχή στους φοροτεχνικούς υπαλλήλους της δυνατότητας να ελέγχουν αιφνιδιαστικά τους επιτηδευματίες που ασχολούνται με κατασκευές προκατασκευασμένων οικιών ή κτισμάτων, Σκοπός του ελέγχου είναι, να διαπιστωθεί αν οι κατασκευές που εκτελούνται σε κάποια στιγμή, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο παραγγελιών. Γιατί, εφόσον καταχωρήθηκε μια παραγγελία, υποχρεωτικά θα εκδοθεί το στοιχείο εσόδου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών), και έτσι ο επιτηδευματίας δεν θα κάνει απόκρυψη εσόδων από την παραγγελία αυτή, Αντίθετα, αν διαπιστωθεί ότι μέσα στο εργαστήριο ή εργοστάσιο, εκτελούνται ειδικευμένες κατασκευές, που έχουν σαν προϋπόθεση τη λήψη παραγγελίας, και δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο παραγγελιών, η παράλειψη αυτή δημιουργεί ~ καταρχήν ~ το τεκμήριο για πρόθεση απόκρυψης του εσόδου που θα πραγματοποιήσει ο επιτηδευματίας από την εκτέλεση της παραγγελίας. Στην περίπτωση αυτή χρειάζεται προσοχή, γιατί είναι ενδεχόμενο ο επιτηδευματίας, που σε κάποια περίοδο δεν έχει παραγγελίες, να εκτελεί τυποποιημένες κατασκευές για λογαριασμό του, που θα τις πουλάει σε μελλοντικούς πελάτες. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζει απασχόληση των μηχανημάτων, του προσωπικού και του κεφαλαίου του αξιοποιώντας την έλλειψη παραγγελιών.

Αν διαπιστωθεί ότι ο επιτηδευματίας, αν και κατά κύριο επάγγελμα ασχολείται με την εκτέλεση παραγγελιών, στην παραπάνω περίπτωση αφού δεν εκτελεί παραγγελία δεν δικαιολογείται η βεβαίωση παράβασης.

Σε περίπτωση όμως τοποθέτησης του προκατασκευασμένου σε κάποιο οικόπεδο ή μεταφοράς του με σκοπό την τοποθέτησή του και μη καταχώρηση της σχετικής παραγγελίας, είναι αυταπόδεικτη η παράβαση εκτός αν μεταφέρεται σε εκθεσιακό χώρο πράγμα που αποδεικνύεται από Δ.Α,

Επειδή, η μη καταχώρηση ολόκληρης της παραγγελίας, θεωρείται για τον επιτηδευματία σαν επικίνδυνη ενέργεια, οι επιτηδευματίες που εκτελούν παραγγελίες κατασκευής προκατασκευασμένων οικιών και κτισμάτων σε ποσότητες και θέλουν να

αποκρύψουν έσοδα καταχωρούν στο βιβλίο παραγγελιών μέρος μόνο της παραγγελίας. Μόλις ολοκληρωθεί η κατασκευή της ποσότητας, που έχει γραφεί στο βιβλίο παραγγελιών, παραδίνεται στον πελάτη το είδος που κατασκευάστηκε που και αυτός, για να μην αυξήσει τον τζίρο του, αποκρύπτει την παραλαβή και πώληση των αγαθών μη εκδίδοντας τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης κατά την πώληση των προϊόντων αυτών.

Στη συνέχεια αρχίζει η κατασκευή δεύτερης και τρίτης παρτίδας από τα ίδια αγαθά με βάση την αρχική καταχώρηση της παραγγελίας στο βιβλίο παραγγελιών. Αν εμφανιστεί αιφνιδιαστικός Φοροτεχνικός έλεγχος, διαπιστώνει ότι, για τα αγαθά που κατασκευάζονται, υπάρχει καταχώρηση στο βιβλίο παραγγελιών και έτσι ο φορολογούμενος ξεπερνά τον κίνδυνο. Με τον τρόπο αυτό είναι ενδεχόμενο ένας κατασκευαστής να πάρει παραγγελία για 100 κομμάτια και να καταχωρήσει στο βιβλίο 50 μόνο κομμάτια, Μόλις ετοιμάσει τα 50 κομμάτια τα παραδίνει στον αγοραστή και αρχίζει την κατασκευή άλλων 50, κλπ.

Η αντιμετώπιση αυτού του τρόπου ενέργειας, θα στηριχτεί στον έλεγχο κατά τη διακίνηση των αγαθών. Για να μεταφερθούν τα αγαθά από τον κατασκευαστή στον πελάτη, θα πρέπει να εκδοθεί δελτίο αποστολής, φορτωτική ή θα γίνει καταχώρηση στο ημερολόγιο κίνησης του Ι.Χ. αυτοκινήτου του. Αν διαπιστωθεί ότι η μεταφορά ενεργείται χωρίς την έκδοση τέτοιων στοιχείων, η παράβαση και η πρόθεση απόκρυψης εσόδων είναι αυταπόδεικτη.

Συνήθως η μεταφορά και η τοποθέτηση λαθραίων προκατασκευασμένων οικιών, κ.λ.π γίνεται βράδυνες ώρες και παραμονές εκλογών ή μεγάλων εορτών.

Αν εκδοθούν τα στοιχεία μεταφοράς και δεν εκδοθεί στοιχείο εσόδου η παράλειψη θα διαπιστωθεί κατά τον τακτικό έλεγχο, με συσχέτισμό των δελτίων αποστολής και λοιπών στοιχείων μεταφοράς, με τα αντίστοιχα στοιχεία εσόδων, που υποχρεωτικά θα πρέπει να γράφουν τους αριθμούς των δελτίων αποστολής. Αν βρεθεί δελτίο αποστολής χωρίς να έχει, εκδοθεί αντίστοιχο στοιχείο εσόδου, η παράβαση και πάλι είναι αυταπόδεικτη ,

Ο έλεγχος θα πρέπει να γίνει με συσχέτιση των δελτίων αποστολής και των στοιχείων εσόδων και όχι με το βιβλίο παραγγελιών γιατί είναι ενδεχόμενο, ο επιτηδευματίας υπολογίζοντας σε επιτόλαιο και βιαστικό έλεγχο, να συμπληρώνει τη στήλη του αριθμού τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης με εικονικούς αριθμούς. Βλέποντας ο ελεγκτής ότι σε κάθε παραγγελία υπάρχει και αντίστοιχος αριθμός στοιχείου εσόδου, πείθεται ότι όλα έχουν καλά και δεν προχωρεί την έρευνά του σε βάθος.

Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να ζητείται η επίδειξη των στοιχείων εσόδων, για να διαπιστωθεί αν στην πραγματικότητα έχουν εκδοθεί τα στοιχεία αυτά.

Σε άλλες περιπτώσεις, μόλις εμφανισθεί ο φοροτεχνικός έλεγχος, καθυστερείται η παράδοση του βιβλίου παραγγελιών με κάποια δικαιολογία, μέχρις ότου γίνει η καταχώρηση της παραγγελίας, είτε σε χώρο που έχει μείνει κενός για το σκοπό αυτό, αν έχει προχωρήσει σε ποσότητα η κατασκευή, είτε στην τελευταία άγραφη γραμμή, αν η

κατασκευή βρίσκεται στην αρχή, και στις τελευταίες μέρες δεν έχει παρθεί παραγγελία. Στη συνέχεια, με καθυστέρηση ολίγων λεπτών εμφανίζεται το βιβλίο παραγγελιών τακτοποιημένο και η επιχείρηση ξεφεύγει από τις συνέπειες του αιφνιδιαστικού ελέγχου. Βέβαια για την παραγγελία αυτή τελικά θα εκδοθεί στοιχείο εσόδων, μια και την καταχώρησε, αλλά σε κάποια άλλη περίπτωση, θα επιτύχει ο σκοπός ο τακτικός αιφνιδιαστικός έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές αποτελεί τον καλύτερο τρόπο παρεμπόδισης της φοροδιαφυγής.

Άλλος τρόπος απόκρυψης εσόδων από παραγγελίες, είναι η πραγματοποίηση της παραγγελίας που έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο παραγγελιών η παράδοση των αγαθών και στη συνέχεια η αναγραφή, στη στήλη παρατηρήσεων της ένδειξης «Ακυρώθηκε» Και στην περίπτωση αυτή η μεταφορά των αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο αποτελεί το πρόβλημα των φοροφυγάδων.

Η απόκρυψη παραγωγής και η πώληση χωρίς στοιχείο εσόδου, είναι δυνατό να ελεγχθεί με τη σύγκριση της ποσότητας των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν και εκείνης που αναλογεί στα έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν σε συνδυασμό με τις μένουσες ποσότητες πρώτων και βοηθητικών υλών στο βιβλίο απογραφής,

Στην περίπτωση αυτή οι φοροδιαφυγάδες φροντίζουν να προμηθεύονται χωρίς τιμολόγια τις πρώτες ύλες, με τις οποίες θα εκτελέσουν τις παραγγελίες για τις οποίες δεν θα εκδώσουν στοιχεία εσόδων ο έλεγχος της διακίνησης των πρώτων υλών. ασκεί και στην περίπτωση αυτή πρωταρχικό ρόλο.

Επειδή οι παραπάνω τρόποι φοροδιαφυγής είναι επικίνδυνοι, αφού υπάρχει κίνδυνος αποκάλυψής τους κατά τη διακίνηση, τόσο κατά την αγορά των πρώτων υλών όσο και κατά την προώθηση των έτοιμων προϊόντων, χρησιμοποιείται η μέθοδος της υποτιμολόγησης των παραγγελιών. Έτσι στη στήλη που γράφεται το τίμημα που συμφωνήθηκε. γράφεται ποσό πολύ κατώτερο του πραγματικού και τελικά εκδίδεται Α,Π.Υ.. κ.λ.π με την εικονική τιμή. Η μέθοδος ακολουθείται στις περιπτώσεις που ο αγοραστής είναι ιδιώτης ή τηρεί βιβλίο αγορών ο τρόπος αυτός τη φοροδιαφυγής αποκαλύπτεται αν οι φορολογικοί ελεγκτές έχουν γνώση του αντικειμένου που ελέγχουν και διαπιστώσουν την ανακρίβεια των τεχνικών στοιχείων που γράφονται στο βιβλίο παραγγελιών, σε σύγκριση με τα πραγματικά υλικά που χρησιμοποιούνται.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας, για να "πάρει τη δουλειά", κάνει υποχώρηση και δέχεται να υπερτιμολογήσει την παραγγελία. Συμφωνείται τιμή 20.000.000 δρχ, με τον όρο ότι στο βιβλίο παραγγελιών, θα γραφεί τιμή 30.000.000 δρχ, ο αγοραστής, αν τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας, έχει συμφέρον να αυξήσει την τιμή αγοράς του προκατασκευασμένου ιδιαίτερα, όταν έχει δικαίωμα σαν φορολογικό κίνητρο, να μειώσει τα κέρδη του κατά το ποσό της επένδυσης, γιατί θα έχει αφορολόγητα κέρδη, κατά το ποσό της

υπερτιμολόγησης, είτε στις αποσβέσεις, είτε στις αφορολόγητες κρατήσεις, ιδιαίτερη σημασία για τον αγοραστή έχει η ενέργεια αυτή στις περιπτώσεις που η κατασκευή γίνεται με τραπεζική χρηματοδότηση ή και με τη συμμετοχή κρατικού φορέα.

Με τον τρόπο αυτό, με ξένα χρήματα ή με ελάχιστη δική του χρηματική συμμετοχή, δημιουργεί πάγιες εγκαταστάσεις.

Για την αντιμετώπιση της κατάστασης αυτής, ο έλεγχος έχει υποχρέωση να ελέγχει τις τιμές, για να διαπιστώνει αν οι τιμές παρόμοιων κατασκευών βρίσκονται στα αυτά ή χαμηλότερα επίπεδα και αν διαπιστώσει φανερή υπερτιμολόγηση, να πληροφορεί τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ Ο Υ στη δικαιοδοσία του οποίου υπάγεται ο αγοραστής. Στις περιπτώσεις αυτές, εκείνοι που εκτελούν παραγγελίες με υπερτιμολόγηση, καταβάλλουν προσπάθεια να καλύπτουν τα ποσά της υπερτιμολόγησης, με ανάλογες αποκρύψεις ή υποτιμολογήσεις άλλων παραγγελιών, όπου οι αγοραστές δεν ενδιαφέρονται για τη λήψη φορολογικού στοιχείου εσόδων (π.χ. ιδιώτες).

Η διαπίστωση παράλειψης στην τήρηση του βιβλίου παραγγελιών, που μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη εσόδου, αποτελεί ουσιαστική παράβαση και οδηγεί σε απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΘΕΑΜΑΤΩΝ

Οι πιο συνηθισμένοι τρόποι φοροδιαφυγής στις επιχειρήσεις δημόσιων θεαμάτων είναι οι ακόλουθοι:

Οι επιχειρήσεις δημόσιων θεαμάτων με την πργ.3 αρθ.18 έχουν δικαίωμα να εκδίδουν τις Α,Π,Υ. σε δίπτυχα ή τρίπτυχα έντυπα, με δε την Α,Υ.Ο 1655/Πολ.1037/12-2-92, έχουν απαλλαγεί από την υποχρέωση έκδοσης των αποδείξεων αυτών από ΦΗ.Τ Μ.

Η επιχείρηση, που πραγματοποιεί απόκρυψη εσόδων, εκδίδει εισιτήρια αθεώρητα ή διάτρητα (αλλά με διάτρηση όχι επίσημη). Για να διασφαλιστεί περιεχόμενο έλεγχο, έχει δύο ταυτόριθμα στελέχη εισιτηρίων, ένα επίσημο και άλλο ανεπίσημο. Άλλοτε εκδίδει από το επίσημο στέλεχος, άλλοτε από το ανεπίσημο, Έτσι εμφανίζει μειωμένα έσοδα από εισιτήρια σε σχέση με όσα πραγματοποίησε. Με τον τρόπο αυτό κερδίζει το Φ.Π.Α. και αποφεύγει τη φορολογία εισοδήματος στα εισιτήρια που έκοψε από το λαθραίο στέλεχος εισιτηρίων. Ο έλεγχος στην περίπτωση αυτή γίνεται, αν πριν τελειώσει η πρώτη παράσταση, γίνεται καταμέτρηση των θεατών που βρίσκονται μέσα στην αίθουσα και των εισιτηρίων που προκύπτει (από το επίσημο στέλεχος) ότι εκδόθηκαν, Αν βρεθεί ότι οι θεατές είναι περισσότεροι (με εξαίρεση τα πρόσωπα που έχουν δικαίωμα ελεύθερης εισόδου), τότε διαπιστώνεται παράβαση που έχει σαν συνέπεια την επιβολή κυρώσεων.

Σε κινηματογραφικές επιχειρήσεις με μεγάλη κίνηση, που χρησιμοποιούν μηχανήματα αυτόματης έκδοσης εισιτηρίων από χαρτοταινίες, δεν αποκλείεται η έκδοση λαθραίων εισιτηρίων από το ειδικό μηχάνημα. Στην περίπτωση αυτή, όπως και με τα στελέχη εισιτηρίων, τοποθετούνται στο μηχάνημα δύο ταυτόρυθμες ταινίες εισιτηρίων, μία επίσημη και μία ανεπίσημη. Και στην περίπτωση αυτή, όπως και στην προηγούμενη, υπάρχει και κατασταλτική μέθοδος ελέγχου.

Φοροδιαφυγή επίσης πραγματοποιείται στις περιπτώσεις μη πραγματοποίησης του θεάματος π χ κακοκαιρία σε θερινά θεάματα, τρομοκρατικές ενέργειες, κ.λ.π Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Υπ. Οικ. 1122164, πρέπει να συντάσσεται πρωτόκολλο και να διατηρούνται τα αποκόμματα των εισιτηρίων που επιστρέφονται Παρόλα αυτά οι επιχειρήσεις θεαμάτων διαγράφουν όλα τα έσοδα της ημέρας με αιτιολογία τη μη πραγματοποίηση του θεάματος.

Σε άλλες περιπτώσεις, το ταμείο της επιχείρησης δεν κόβει σε κάθε πελάτη ολόκληρο το διάτρητο εισιτήριο, αλλά το μισό και το άλλο μισό κόβει σε άλλο πελάτη, Έτσι η επιχείρηση μειώνει στα μισά τα έσοδά της.

Πέρα από αυτούς τους τρόπους φοροδιαφυγής, που δεν είναι οι μόνοι, εφαρμόζονται και άλλοι τρόποι λογιστικού περιεχομένου, λιγότερο επικίνδυνοι, γιατί στις περιπτώσεις αυτές, εύκολα προβάλλεται η δικαιολογία του ανθρώπινου λάθους. .

Η μέθοδος των λογιστικών λαθών είναι πολύ συνηθισμένη. Λάθη, με το γράψιμο πάντοτε μικρότερων ποσών εσόδων γίνονται: α) Κατά τον πολλαπλασιασμό του αριθμού των εισιτηρίων που διατέθηκαν με την τιμή κάθε εισιτηρίου. Αντί π.χ. να γραφεί 1.000 δρχ. x 539 εισιτήρια = 539.000 δρχ γράφεται 359.000 ή γίνεται δήθεν αναριθμητισμός και γράφεται 359,000 β) Κατά την άθροιση των ποσών της στήλης των εσόδων γίνεται λάθος και γράφεται μικρότερο ποσό. γ) Κατά τη μεταφορά του αθροίσματος της στήλης των εσόδων από τη μια σελίδα στην άλλη, γίνεται αναριθμητισμός και γράφεται μικρότερο ποσό από το πραγματικό. (Για την περίπτωση αυτή, από ελεγκτικής πλευράς, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στον τρόπο αποκάλυψης των θελημένων λογιστικών λαθών, κατά την τήρηση του βιβλίου Εσόδων ~ Εξόδων).

Άλλοι τρόποι φοροδιαφυγής είναι η απόκρυψη εσόδων από τις διαφημίσεις που προβάλλονται στην οθόνη του κινηματογράφου ή από την ανάρτηση διαφημίσεων μέσα στην αίθουσα ή από διαφημίσεις στα προγράμματα του θεάματος, από την πώληση προγραμμάτων (ιδιαίτερα στα θέατρα, που τα δικαιολογούν σαν έσοδα των ταξιθετριών), από την εκμετάλλευση ή το νοικίασμα με ποσοστά του μπαρ, τέλος δε (πάλι στα θέατρα) από τα πουρμπουάρ, που κατά τα καθιερωμένα, δέχεται ο Ταμίας (ο οποίος είναι έμπιστος του θεατρώνη) για να διαθέσει καλή θέση στον καθυστερημένο ή τον εκλεκτικό θεατή. Το τελευταίο αυτό, αλλά με άλλη μέθοδο, γίνεται κατά την πώληση εισιτηρίων μεγάλων ποδοσφαιρικών ντέρμπυ ή ρεσιτάλ μεγάλων καλλιτεχνών, όπου τα εισιτήρια εξαφανίζονται και πουλιούνται μέχρι και σε 10πλάσια τιμή.

Κάθε απόκρυψη εσόδων που θα διαπιστωθεί (και με τη μέθοδο των λογιστικών λαθών αν τεκμηριωθεί ότι είναι θελημένα) αποτελεί λόγο για απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Βασικά, η φοροδιαφυγή στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, αποβλέπει στην απόκρυψη εσόδων:

- α) Από πελάτες που τους παρέχεται κατάλυμα,
- β) Από παραχώρηση των αιθουσών της για χορούς, συνέδρια ή άλλου είδους συγκεντρώσεις
- γ) Από την παροχή κάθε άλλου είδους υπηρεσιών

α) Απόκρυψη εσόδων από πελάτες που τους παρέχεται κατάλυμα

Η απόκρυψη αυτή πραγματοποιείται κατά τρεις βασικούς τρόπους:

αα) Με τη μη καταχώρηση των στοιχείων των πελατών στο βιβλίο πόρτας και μη εμφάνιση οποιουδήποτε εσόδου από τους πελάτες αυτούς. Η παράλειψη αυτή γίνεται, είτε για πελάτες που μένουν μόνο μια βραδιά στο ξενοδοχείο, είτε για αλλοδαπούς.

Υπάρχουν δύο τρόποι για τη διαπίστωση της σοβαρής αυτής παράβασης.

Ο προληπτικός έλεγχος που βασίζεται στον αιφνιδιασμό Ο Φοροτεχνικός ελεγκτής που έχει έγγραφη εντολή του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ προσέρχεται στη Reception και ζητάει το βιβλίο πόρτας και, αν υπάρχει, το main courent. Πρώτη υποχρέωση του ελεγκτή η θεώρηση του βιβλίου πόρτας στην πρώτη άγραφο γραμμή. Ο έλεγχος μπορεί να γίνει με σύγκριση του βιβλίου πόρτας και του main courent. Αν στο βιβλίο πόρτας δεν έχουν καταχωρηθεί τα ονόματα πελατών που βρίσκονται στο main courent, η παράβαση για πρόθεση απόκρυψης εσόδων είναι βεβαιωμένη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται και μια επιτόπια αυτοψία στο δωμάτιο, που ενώ για το βιβλίο πόρτας είναι κενό, στην πραγματικότητα έχει δοθεί σε πελάτη και επιβεβαιώνεται η παράβαση, αφού θα βρεθεί ο πελάτης ή οι αποσκευές του. Αν δεν υπάρχει main courent, ο ελεγκτής εντοπίζει από το βιβλίο πόρτας ποια δωμάτια δεν παρουσιάζονται σαν δοσμένα σε πελάτη, και με την προϋπόθεση ότι είναι κενά, αλλά πάντα με την επιβαλλόμενη διακριτικότητα, επισκέπτεται τα κενά δωμάτια. Αν το δωμάτιο είναι δοσμένο, ο ξενοδόχος για να μην εκτεθεί στον πελάτη ή για να μη τον ανησυχήσει, εμποδίζει τον έλεγχο και προβάλλει διάφορες δικαιολογίες, ρίχνοντας την ευθύνη στον υπάλληλο που τηρεί το βιβλίο πόρτας, προσπαθώντας με πειστικότητα να αποκρύψει τη

βεβαίωση παράβασης, που έχει σαν συνέπεια εκτός από την επιβολή προστίμου, και--την απόρριψη των βιβλίων του σαν ανακριβών.

Αν ο πελάτης φεύγοντας ζητήσει απόδειξη παροχής υπηρεσιών ο υπάλληλος την εκδίδει. Η πρόθεση απόκρυψης βεβαιώνεται από τον αντίστροφο έλεγχο, που ξεκινάει από τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για να διαπιστωθεί αν τα ονόματα των πελατών που έχουν γραφεί στις αποδείξεις, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο πόρτας την ημέρα εισόδου που γράφεται στην απόδειξη ή σε μεταγενέστερο χρόνο, οπότε βεβαιώνεται παράβαση μη έγκαιρης ενημέρωσης του βιβλίου πόρτας. Ο κατασταλτικός έλεγχος γίνεται με τη σύγκριση των ονομάτων των πελατών που έχουν συμπληρωθεί στο στέλεχος που συμπληρώνεται για λογαριασμό της Τουριστικής Αστυνομίας και του βιβλίου πόρτας. Ο ξενοδόχος για να είναι εντάξει με τις Αστυνομικές Αρχές, συμπληρώνει το ειδικό έντυπο (που ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ έχει δικαίωμα να το ζητήσει από τις Αστυνομικές Αρχές, αν για οποιοδήποτε λόγο, ο ξενοδόχος δεν το παρουσιάζει), δεν γράφει όμως το όνομα του πελάτη στο βιβλίο πόρτας και δεν εκδίδει στοιχείο εισόδου. Αν διαπιστωθεί ότι υπάρχουν στο έντυπο των Αστυνομικών Αρχών ονόματα που δεν έχουν γραφεί στο βιβλίο πόρτας (και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) βεβαιώνεται η παράβαση.

ββ) Με την καταχώρηση μειωμένων εσόδων από κάθε πελάτη σε σχέση με όσα στην πραγματικότητα εισπράττονται.

Στην περίπτωση αυτή, κατά την είσοδο του πελάτη, ενημερώνεται κανονικά το βιβλίο πόρτας, αλλά ενώ ο πελάτης αναχωρεί μετά 10 ημέρες, στο βιβλίο πόρτας γράφεται ότι αναχώρησε 5 ή 6 ή 7 ημέρες νωρίτερα. Παράλληλα εκδίδεται απόδειξη (που δεν παραδίνεται στον πελάτη), στην οποία εμφανίζονται έσοδα για 5 ή 4 ή 3 διανυκτερεύσεις, αντί για τις 10 που έμεινε ο πελάτης και που εισπράχτηκαν τα αντίστοιχα έσοδα. Για να επιτύχει ο τρόπος αυτός φοροδιαφυγής, αφήνονται - κατά σύστημα - μερικές μέρες ανημέρωτα τα βιβλία πόρτας και Εσόδων - Εξόδων και η ενημέρωση γίνεται την τελευταία ημέρα του 15^{ου} ημεμέρου (όπως προβλέπεται από το αρθ 17 του ΚΒΣ).

Για το λόγο αυτό, κάθε ανωμαλία γύρω από την τήρηση του βιβλίου πόρτας ή την έκδοση των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (όπως η μη έγκαιρη ενημέρωση ή μη έγκαιρη έκδοση των αποδείξεων), θεωρείται σαν ουσιαστική και όχι τυπική παράβαση,

Δυσχέρειες παρουσιάζει ο κατασταλτικός έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές. Αν υπάρχουν βέβαιες υποψίες για απόκρυψη εσόδων (αν π.χ, στο ξενοδοχείο έμειναν σύνεδροι ενός συνεδρίου που διάρκεσε 6 ημέρες και εμφανίζονται λιγότερες διανυκτερεύσεις), ο φοροτεχνικός ελεγκτής που κάνει τον τακτικό (κατασταλτικό) έλεγχο, ζητά από τους ελεγκτές της κατοικίας ή της επαγγελματικής εγκατάστασης ορισμένων συνέδρων, να πάρουν από τους συνέδρους υπεύθυνη δήλωση για τις ημέρες που ο

καθένας έμεινε στο ελεγχόμενο ξενοδοχείο. Με τον τρόπο αυτό διαπιστώνεται αν έγινε ή όχι απόκρυψη εσόδων από τους πελάτες αυτούς, Ο ίδιος έλεγχος μπορεί να γίνει για πελάτες λουτροπόλεων που μοναδικός σκοπός τους είναι τα ιαματικά λουτρά, που διαρκούν 12 ή 15 ημέρες και για τους οποίους εμφανίζεται παραμονή 2 ή 3 ημερών.

Οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να παίρνονται με μεγάλη διακριτικότητα, χωρίς να γίνεται αντιληπτή η ενέργεια αυτή από άλλα πρόσωπα του περιβάλλοντος του πρόσωπα από το οποίο ζητούνται, γιατί είναι ενδεχόμενο να δημιουργήσει άσχημες καταστάσεις.

γγ) Με την απόκρυψη εσόδων απόκρυψη πελάτες που μένουν για ελάχιστες ώρες στο ξενοδοχείο (παράνομα ζεύγη, κ λ,π) Στην περίπτωση αυτή δείχνεται από τον φοροτεχνικό έλεγχο κάποια ανοχή, σε ότι αφορά το γράψιμο του ονόματος του πελάτη. Έχει καθιερωθεί εθιμικά αντί για όνομα να γράφεται στο βιβλίο πόρτας και την απόδειξη παροχής υπηρεσιών η ένδειξη "διερχόμενος" ή "passant" Η αναγκαστική αυτή ανοχή δίνει την ευχέρεια στον ξενοδόχο, εμφανίζοντας σαν έσοδο ενός δωματίου το δικαίωμα του εισπράττει από μια διανυκτέρευση, να κρύβει πολλαπλάσια έσοδα, αν το ίδιο δωμάτιο παραχωρήθηκε σε τέτοιου είδους πελάτες 2, 3 ή και περισσότερες φορές την ίδια ημέρα..

β) Απόκρυψη εσόδων από παραχώρηση αιθουσών για χορούς, συνέδρια ή άλλου είδους συγκεντρώσεων.

Τα τελευταία χρόνια, έχει γίνει της μόδας, ομάδες μαθητών ή σπουδαστών, χωρίς επίσημη αναγνώριση, να δίνουν χορούς σε διάφορα ξενοδοχεία. Έτσι χορούς, οι μαθητές του Β2 τμήματος του Λυκείου, αναλαμβάνουν την οργάνωση χορού της τάξης με δικαίωμα εισόδου που περιλαμβάνει την είσοδο στη χορευτική αίθουσα του ξενοδοχείου. Αντί για εισιτήριο εκδίδονται απλές προσκλήσεις αν και εισπράττεται δικαίωμα εισόδου. Οι χοροί αυτοί, στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα ή αν υπάρξει μικρό πλεόνασμα, αυτό δίνεται για κάποιο φιλανθρωπικό σκοπό ή και διανέμεται στους μαθητές της τάξης. Για την χρησιμοποίηση της χορευτικής αίθουσας, συμφωνείται η καταβολή δικαιώματος που διαφέρει, ανάλογα με την κατηγορία του ξενοδοχείου, το είδος της μουσικής (ορχήστρα ή αναμετάδοση από δίσκους), την υποχρέωση σερβιρίσματος ενός ποτού κ.λ.π.

Στις περιπτώσεις αυτές, που ο έλεγχος και η διαχείριση γίνεται από τους μαθητές, πολλές φορές δεν εκδίδονται αποδείξεις και έτσι το έσοδο δεν παρουσιάζεται από την ξενοδοχειακή επιχείρηση. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η κυκλοφορία εισιτηρίων με τη μορφή προσκλήσεων, αποτελούν αξιόποινη πράξη για τους μαθητές και έχουν υποχρέωση οι Διευθυντές των Σχολείων να ενημερώνουν τους μαθητές για τις υποχρεώσεις που

δημιουργεί αυτή η ενέργεια, για τις κυρώσεις που επιβάλλονται, για τις οποίες ευθύνονται και οι κηδεμόνες τους.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που η ξενοδοχειακή επιχείρηση πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο, γιατί την αίθουσα χρησιμοποίησε κάποιο νομικό πρόσωπο π.χ. σωματείο, οργανισμός, κ.λ.π. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, για τη δικαιολόγηση της δαπάνης, είναι αναγκαία η έκδοση του τιμολογίου και μερικές φορές ο ξενοδόχος εξαναγκάζεται, για να μη χάσει τη διοργάνωση του χορού, να κάνει υπερτιμολόγηση...

Πρέπει να σημειωθεί ότι με τη διάταξη της παρ. 2 αρθ. 55 Ν. 2065/92, υποχρεούνται οι Οργανώσεις, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί, κ.λ.π. όταν πραγματοποιούν χορούς, συγκεντρώσεις, δεξιώσεις να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που υπάγεται το κέντρο διασκέδασης ή το ξενοδοχείο, αίτηση μαζί με το συμφωνητικό στο οποίο αναφέρεται ο σκοπός της εκδήλωσης, η επιβάρυνση κατ' άτομο και ο αριθμός των προσκλήσεων που θα εκδοθούν και μέσα σε 5 ημέρες από την πραγματοποίηση της εκδήλωσης να προσκομίσουν φωτοτυπία του τιμολογίου του κέντρου διασκέδασης ή του ξενοδοχείου. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης προς τις υποχρεώσεις αυτές επιβάλλονται σοβαρά πρόστιμα στους υπόχρεους.

Η παραπάνω διάταξη, η οποία θέτει φραγμό σε αυτού του είδους τη φοροδιαφυγή, δεν καλύπτει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες Οργανωτές των εκδηλώσεων είναι μεμονωμένα πρόσωπα και όχι οργανωμένα νομικά πρόσωπα αλλά σε πολλές περιπτώσεις αγνοείται τόσο από τους οργανωτές των εκδηλώσεων όσο και από τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. οι οποίοι δεν κινούνται για τη διαπίστωση παραβάσεων όταν από τον τύπο ή διαφημίσεις προβάλλεται η εκδήλωση.

Αν πάλι η αίθουσα παρέχεται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή ομάδες προσώπων, αντί για επίσημο (θεωρημένοι τιμολόγιο, εκδίδεται απλό τιμολόγιο που βεβαιώνει την είσπραξη του ποσού και είναι αρκετό για τους οργανωτές της εκδήλωσης.

Η αποκάλυψη αυτής της φοροδιαφυγής, παρουσιάζει ορισμένες δυσχέρειες Αν για το χορό έχουν εκδοθεί εισιτήρια, που έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, με βάση το στοιχείο αυτό γίνεται εξακρίβωση, αν η ξενοδοχειακή επιχείρηση έκδωσε "το στοιχείο εσόδου και αν το στοιχείο αυτό αναφέρει το ποσό που πραγματικά εισπράχτηκε.

Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των Δ.Ο.Υ, στις περιπτώσεις που πέφτει στην αντίληψη τους η οργάνωση τέτοιου είδους εκδηλώσεων είναι απαραίτητη. Βασικά, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η ξενοδοχειακή επιχείρηση, έχει υποχρέωση να παρακολουθεί τις εκδηλώσεις αυτές, που πολλές φορές, είτε σαν διαφήμιση προκαταβολικά είτε σαν είδηση μετά την εκδήλωση, καταχωρούνται στον ημερήσιο η περιοδικό τύπο. Με βάση τα δημοσιεύματα αυτά ή και πληροφορίες, έχει υποχρέωση μετά την παρέλευση των ημερών για ενημέρωση των βιβλίων, να ελέγχει την ξενοδοχειακή επιχείρηση, αν έχει καταχωρήσει έσοδα από την παραχώρηση των αιθουσών για τέτοιου

είδους εκδηλώσεις, Σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ότι δεν υπάρχει καταχώρηση εσόδου, βεβαιώνεται παράβαση, που έχει σαν συνέπεια την απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών και όχι μόνο ανεπαρκών, γιατί η παράβαση είναι ουσιαστική μια και δεν εκδόθηκε τιμολόγιο για την πραγματοποίηση του εσόδου (είτε το δικαίωμα εισπράχτηκε, είτε πιστώθηκε με αυτό ο οργανωτής της εκδήλωσης). Αν βέβαια έχει εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αλλά δεν έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων δεν πρόκειται για ουσιαστική παράβαση, αλλά τυπική, μη έγκαιρης ενημέρωσης των βιβλίων εκτός αν έχει παρέλθει

αρκετός χρόνος από την έκδοσή του που τεκμηριώνει την πρόθεση απόκρυψης του εσόδου.

γ) Απόκρυψη εσόδων από την παροχή ~άλλου είδους υπηρεσιών

Στις περιπτώσεις αυτές δεν εμφανίζονται έσοδα από το εστιατόριο, το μπαρ πλυντήριο, τηλεφωνήματα, και κάθε άλλου είδους υπηρεσίες. Ο έλεγχος γίνεται συγκρίνοντας τις σχετικές δαπάνες τις οποίες πραγματοποιεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση με τα αντίστοιχα έσοδα. Αν χορούς η επιχείρηση έχει χρεωθεί από τον Ο.Τ.Ε. με μεγάλα ποσά υπεραστικών τηλεφωνημάτων, που από το είδος τους δεν δικαιολογούνται σαν επιχειρηματικά έξοδα, χωρίς να υπάρχουν αντίστοιχα έσοδα από τηλεφωνήματα (και μάλιστα με αυξημένη χρέωση) η απόκρυψη εσόδων είναι βέβαιη.

Αν πάλι διαπιστωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης αγορά τροφίμων για το εστιατόριο χωρίς τιμολόγιο ή κάποια άλλη παράλειψη σχετική με τις υποχρεώσεις που ο Κ.Β.Σ επιβάλλει στα εστιατόρια (και που έχουν εφαρμογή και για τα εστιατόρια που λειτουργούν μέσα στα ξενοδοχεία), η πρόθεση για απόκρυψη πωλήσεων, είναι βέβαιη.

Πολλές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν άδεια εξαργύρωσης συναλλάγματος αλλοδαπών τουριστών. Για την εργασία αυτή δικαιούνται προμήθεια 2% αλλά πέρα από αυτή, κερδοσκοπούν στη διαφορά ισοτιμιών μεταξύ δραχμής και ξένων νομισμάτων από ημέρα σε ημέρα.

Παρά τα όσα αναφέρονται παραπάνω. Θα πρέπει να εξεταστεί και η άλλη όψη του νομίσματος.

Η φύση του ξενοδοχειακού επαγγέλματος, είναι τέτοια, που η προσέλκυση πελατείας και η εξασφάλιση ικανοποιητικής πληρότητας, εξαναγκάζει τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να επιζητούν τις υπηρεσίες διάφορων προσώπων (κράχτες ή αεριτζήδες) στα οποία καταβάλλουν αμοιβές ή ποσοστά, που όμως δεν μπορεί να τα παρουσιάσουν στα βιβλία τους. Αν τους ζητήσουν απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης, διακόπτουν τη συνεργασία με συνέπεια τη μείωση της πελατείας. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, σε πολλές περιπτώσεις, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που συνεργάζονται με τουριστικά γραφεία του εξωτερικού, έπεσαν θύματα απάτης ή εξαναγκάστηκαν σε ζημιολόγους συμβιβασμούς. Το ίδιο όμως πρέπει να σημειωθεί ότι σε άλλες περιπτώσεις, ενώ οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

είχαν δεσμευτεί με τη διατήρηση ορισμένου αριθμού δωματίων στη διάθεση τουριστικών γραφείων του εξωτερικού για τα οποία πληρώνονταν, αδιάφορα αν το τουριστικό γραφείο έστελνε πελάτες ή τα κρατούσε άδεια, διέθεταν τα κλεισμένα δωμάτια σε τρίτα πρόσωπα, για τις βραδιές που δεν έστελνε το γραφείο πελάτες, χωρίς, σε πολλές περιπτώσεις, να καταχωρούν έσοδα από τα πρόσωπα αυτά στα βιβλία τους. Έτσι από ένα κρεβάτι εισέπρατταν διπλό ποσό αλλά εμφάνιζαν μόνο το ένα ποσό.

Γενικότερα θα πρέπει να ειπωθεί ότι, η φύση του ξενοδοχειακού επαγγέλματος, είναι τέτοια που δημιουργεί σε πολλές περιπτώσεις αφανή έσοδα και αφανείς δαπάνες, που η αποκάλυψή τους είναι πολύ δύσκολη

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΩΝ Ή ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΩΝ

Βασικό μέσο για το φοροτεχνικό έλεγχο των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται ιδιωτικά εκπαιδευτήρια ή φροντιστήρια είναι το βιβλίο Μητρώου μαθητών ή σπουδαστών.

Εφόσον καταχωρήθηκαν στο βιβλίο αυτό τα στοιχεία κάποιου σπουδαστή, ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να παρουσιάσει κάποιο έσοδο από αυτόν. Αντίθετα, μη καταχώρηση των στοιχείων κάποιου σπουδαστή στο βιβλίο αυτό, αποτελεί, τουλάχιστο, ένδειξη για πρόθεση απόκρυψης εσόδων. Στην περίπτωση αυτή, αν ο σπουδαστής γράφηκε την ίδια ημέρα και δεν έχει καταχωρηθεί η εγγραφή του (που πρέπει να γίνεται τη στιγμή της εγγραφής), είναι δυνατή κάποια ανοχή από τα φορολογικά όργανα. Αν όμως ο σπουδαστής παρακολουθεί κανονικά μαθήματα από πολλές μέρες και δεν είναι γραμμένος στο βιβλίο μητρώου, η παράβαση είναι ουσιαστική, πολύ δε περισσότερο αν έχει καταβάλλει και δικαίωμα εγγραφής ή διδάκτρων για τα οποία δεν έχει εκδοθεί θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Ο έλεγχος γίνεται ως εξής: Καταρχήν οι φοροτεχνικοί ελεγκτές παίρνουν το μητρώο μαθητών και το θεωρούν στην πρώτη άγραφο γραμμή, σε τρόπο ώστε να μην είναι δυνατή η προσθήκη άλλου ονόματος. Στη συνέχεια μετριόνται με διακριτικότητα από τους ελεγκτές οι μαθητές μιας ή δύο τάξεων, (μαζί με τον επιτηδευματία ή τον εκπρόσωπό του) και παρακαλούνται οι μαθητές να συμπληρώσουν, ο καθένας από αυτούς, σε ένα κομμάτι χαρτί, το ονοματεπώνυμό του, από πότε παρακολουθεί μαθήματα στο εκπαιδευτήριο ή φροντιστήριο, ποιο ποσό διδάκτρων έχει συμφωνηθεί και να το υπογράψουν.

Μαζεύονται τα χαρτιά που πρέπει να συμφωνούν με τον αριθμό των μαθητών και τα στοιχεία που είναι γραμμένα πάνω σ' αυτά, πρέπει να συμφωνούν με τα στοιχεία που είναι γραμμένα στο μητρώο μαθητών. Σε περίπτωση ασυμφωνίας που μπορεί να αφορά στη μη καταχώρηση στο βιβλίο του ονοματεπώνυμου του μαθητή ή στο γράψιμο ανακριβών στοιχείων π.χ. να γράφεται χρόνος έναρξης της φοίτησης μεταγενέστερος του πραγματικού χρόνου έναρξης (οπότε η επιχείρηση κάνει απόκρυψη εσόδων για το χρόνο που δεν έχει γραφεί ότι φοιτούσε ο μαθητής) ή στο γράψιμο λιγότερων διδάκτρων ή άλλων εσόδων από εκείνα που έχουν συμφωνηθεί, συντάσσεται πράξη παράβασης των διατάξεων του Κ.Β.Σ., γιατί η πρόθεση για απόκρυψη εσόδων είναι φανερή.

Στη συνέχεια γίνεται παραβολή των στοιχείων του μητρώου μαθητών με τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και την καταχώρηση τους στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων Θα

πρέπει για κάθε μαθητή να έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και μήνα ή δίμηνο ή μια φορά, ανάλογα με τη συμφωνία και να έχουν καταχωρηθεί σαν έσοδο στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Επειδή οι αποδείξεις εκδίδονται το χρόνο που τα δίδακτρα, κ.λ.π. είναι απαιτητά, ανεξάρτητα από την εισπραξή τους, η καταχώρησή τους στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων γίνεται συγκεντρωτικά, με γράψιμο του πρώτου και τελευταίου αριθμού των στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα και του συνολικού ποσού. Ελέγχεται η άθροιση του ποσού αυτού, για να διαπιστωθεί μήπως έχουν γίνει αθροιστικά λάθη μεταφοράς και ακολουθούν οι έλεγχοι που αναφέρθηκαν στον τρόπο ελέγχου του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων.

Απόκρυψη εσόδων στις περιπτώσεις αυτές γίνεται, από ορισμένες δευτερεύουσες επιβαρύνσεις των μαθητών, για τις οποίες δεν εκδίδονται θεωρημένες αποδείξεις ή και δεν εκδίδεται οποιοδήποτε στοιχείο, όπως δικαιώματος εγγραφής, μεταφορικά με αυτοκίνητο, έσοδα από πραγματοποίηση εκδρομών συμμετοχή στις δαπάνες έκδοσης σχολικού περιοδικού, έσοδα από την πώληση βοηθητικών βιβλίων ή και ποσοστά από καθηγητές των οποίων τα βοηθητικά βιβλία αναγκάζονται οι μαθητές να αγοράζουν. Στην τελευταία περίπτωση η διάθεση των βιβλίων δεν γίνεται στο φροντιστήριο, αλλά σε ένα ή δύο το πολύ βιβλιοπωλεία, με τα οποία έχει συμφωνήσει ο εκμεταλλευτής του φροντιστηρίου τα ποσοστά που θα παίρνει.

Σε πολλές περιπτώσεις έχει διαπιστωθεί ότι, οι εκμεταλλευτές φροντιστηρίων, κατά κύριο λόγο, είτε δεν εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις για όλους τους μαθητές, είτε δίνουν απλά σημειώματα, στα οποία κάποιος υπάλληλος τους γράφει το ποσό που εισπράττει βάζοντας μια 'τζίφρα' χωρίς κάποιο άλλο ενδεικτικό στοιχείο, το οποίο θα αποτελέσει για τον κατασταλικό έλεγχο που γίνεται μετά από ένα ή δύο χρόνια, αποδεικτικό της παράβασης.

Για τις περιπτώσεις που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο μητρώου μαθητών τα στοιχεία τους, για να αποφύγουν τις συνέπειες του αιφνιδιαστικού ελέγχου, προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι δεν εισέπραξαν τα δίδακτρα και δεν εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις για όλους τους μαθητές. Όταν τελειώσει η φροντιστηριακή ή εκπαιδευτική περίοδος, σημειώνουν στο βιβλίο μητρώου την ένδειξη «Διακοπή φοίτησης» και με τον τρόπο αυτό, κρύβουν τα έσοδα της περιόδου από την ημερομηνία που γράφουν σαν χρόνο διακοπής μέχρι την ημέρα λήξης των μαθημάτων και για την οποία έχουν εισπράξει τα δίδακτρα είτε μη εκδίδοντας αποδείξεις, είτε εκδίδοντας πρόχειρες (αθεώρητες) αποδείξεις. Στις περιπτώσεις αυτές, ο κατασταλικός έλεγχος, αν έχει υποψίες, ότι έγινε απόκρυψη, έχει δικαίωμα να ζητήσει, από το μαθητή ή τον κηδεμόνα του, πληροφορίες και ενδεχόμενα υπεύθυνη δήλωση, στην περίπτωση που διαπιστώνει ασυμφωνία με όσα ο εκμεταλλευτής του εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου γράφει στα βιβλία του και όσα ο κηδεμόνας βεβαιώνει.

Επίσης θα πρέπει να διαπιστώνεται αν οι δαπάνες που ο εκμεταλλευτής γράφει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων π.χ. αποδοχές (μισθοί ή υπερωρίες των καθηγητών είναι πραγματικές ή εξοφλημένες, όπως και οι άλλες δαπάνες με τις οποίες βαρύνει τα έξοδά του.

Σοβαρή διαρροή εσόδων πραγματοποιείται από ορισμένα φροντιστήρια τα οποία αναλαμβάνουν την προπαρασκευή υποψηφίων φοιτητών σε αλλοδαπά πανεπιστήμια. Στις περιπτώσεις αυτές τόσο κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο όσο και κατά το στάδιο φοίτησης στο εξωτερικό, πέρα των ποσοστών που εισπράττουν τα φροντιστήρια αυτά από αεροπορικές εταιρείες, ξενώνες εξωτερικού, κ.λ.π εισπράττουν και άλλα ποσά για προσωπικές διευκολύνσεις, τα οποία όμως δεν εμφανίζουν στα βιβλία τους.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΕΝΤΡΩΝ ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ

Με τις Α.Υ.Ο. 105032/Πολ.1117/31~5-91 και 1075406/Πολ.1238/26-10-92, επιβλήθηκε η υποχρέωση να εκδίδεται θεωρημένο διπλότυπο δελτίο παραγγελίας για κάθε τραπέζι (ή παρέα) το οποίο ενημερώνεται αναλυτικά, ταυτόχρονα με την εκτέλεση κάθε νέας παραγγελίας. Με τον τρόπο αυτό τα φοροτεχνικά όργανα έχουν την ευχέρεια κατά τη διάρκεια λειτουργίας του κέντρου να ελέγχουν αν τα είδη που έχουν σερβιριστεί, σε κάθε τραπέζι, έχουν καταχωρηθεί στο θεωρημένο δελτίο παραγγελίας, οπότε για τα έσοδα αναγκαστικά θα εκδίδεται και η Α.Π.Υ όταν πριν από την αναχώρηση του πελάτη, ζητηθεί ο λογαριασμός. Η Α.Π.Υ, εκδίδεται συνολικά, είτε από Φ.Η.Τ.Μ. της οποίας ο αριθμός αναγράφεται στο άνω δεξιό μέρος του δελτίου παραγγελίας, είτε από θεωρημένο έντυπο Η/Υ στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά η ποσότητα και η αξία κάθε είδους που σερβιρίστηκε και ο αριθμός του δελτίου παραγγελίας. Στον πελάτη κατά την αναχώρησή του παραδίνεται η Α.Π.Υ και το ένα αντίτυπο του δελτίου παραγγελίας.

Η παραπάνω διαδικασία εφαρμόζεται στους εκμεταλλευτές εστιατορίων, ζυθοεστιατορίων, ψητοπωλείων ταβερνών και εξοχικών κέντρων του προσφέρουν φαγητά. Δεν εφαρμόζεται στα κέντρα διασκέδασης, τις πιτσαρίες και τις καφετέριες. Πέρα των παραπάνω επιβλήθηκε η έκδοση εισιτηρίου εισόδου, ειδικά για τα κέντρα διασκέδασης, χορευτικά κέντρα, κοσμικές ταβέρνες, καμπαρέ, δισκοθήκες, μπουάτ παμπ μπαρ, και λοιπά συναφή, στα οποία παρέχεται ψυχαγωγία, του συνδυάζεται με χορό ή ακρόαση και προσφορά φαγητού και ποτού ή μόνο ποτού, εφόσον χρησιμοποιούν ορχήστρα από τρία τουλάχιστον όργανα ή και δύο, σε περίπτωση του ο ένας εκτελεστής των οργάνων μετέχει ως τραγουδιστής ή δύο όργανα και ένα τραγουδιστή ή ένα όργανο με εναλλασσόμενους τραγουδιστές ή ένα όργανο με πλήκτρα, έγχορδο ή μη ηλεκτρονικό ή ηλεκτρικό, όπως πιάνο, συνθεσάιζερ, αρμόνιο ή ηλεκτρονική ή στερεοφωνική μουσική (Α,Υ.Ο,1072828/Πολ.1159/22-6-94 και 1073555/ΠΟΛ.1166/16-6-95).

Σε κάθε πελάτη του εισέρχεται στο κατάστημα, εκδίδεται θεωρημένο τρίπτυχο (όχι τριπλότυπο) εισιτήριο εισόδου, σαν ελάχιστη μονάδα κατανάλωσης, της οποίας η αξία συμψηφίζεται στο ποσό του θα προκύπτει με τον τελικό λογαριασμό (αν υπάρξει συμπληρωματική κατανάλωση) με την έκδοση της Α.Π.Υ.

Το τρίπτυχο εισιτήριο φέρει στα δύο μέρη χρώμα μπλε και στο τρίτο λευκό. Κατά την είσοδο του πελάτη κρατείτο το δίπτυχο, αποκόπτεται και παραδίδεται στον πελάτη το

ένα με μπλε χρώμα το οποίο υποχρεωτικά πρέπει να φέρει μαζί του όσο βρίσκεται στο χώρο για να το επιδεικνύει σε τυχόν φορολογικούς ελέγχους.

Αν ο προληπτικός έλεγχος των επιχειρήσεων αυτών γίνεται από τα ειδικά συνεργεία φορολογικού ελέγχου, τακτικά και σε διαφορετικές ώρες, ιδιαίτερα δε κατά τις προχωρημένες μετά τα μεσάνυχτα ώρες, αποδίδει ικανοποιητικά αποτελέσματα, γιατί διασφαλίζει την καταχώρηση τουλάχιστον των εσόδων από το ελάχιστο ποσό σερβιρίσματος

Πέρα όμως από τα έσοδα αυτά, τα κέντρα διασκέδασης πραγματοποιούν και άλλου είδους έσοδα, τα οποία δεν εμφανίζουν ή εμφανίζουν σε μικρό ποσοστό, σε σχέση με αυτά που πραγματοποιούν. Τέτοια έσοδα είναι από το σπάσιμο των πιάτων οι εκμεταλλευτές κέντρων διασκέδασης αγοράζουν από βιοτεχνίες που λειτουργούν για το σκοπό αυτό, σε μηδαμινή τιμή, πιάτα (στην όψη) ειδικά κατασκευασμένα μόνο για σπάσιμο. Τα πιάτα που σπάζουν οι πελάτες, τα χρεώνουν σε πολλαπλάσιο τιμή. Το έσοδο από το σπάσιμο των πιάτων, είτε δεν εμφανίζεται, είτε εμφανίζεται σε μηδαμινό ποσοστό. Για το λόγο αυτό φροντίζουν να , προμηθεύονται καθημερινά ή κάθε εβδομάδα πιάτα για να μη δημιουργείται μεγάλο απόθεμα. Η συχνή προμήθεια πιάτων γίνεται χωρίς τιμολόγιο. Η ποσότητα που υπάρχει στην αποθήκη καλύπτεται με ένα τιμολόγιο του πάρθηκε στην έναρξη της περιόδου, με τον τρόπο αυτό καλύπτονται για την ποσότητα των πιάτων του θα βρει ο φορολογικός έλεγχος στην αποθήκη του κέντρου, και η οποία, όπως αναφέρθηκε, μετά τα σπασίματα ανανεώνεται χωρίς τη λήψη νέου τιμολογίου.

Άλλα έσοδα είναι από τις γαρδένιες ή άλλα λουλούδια, που δήθεν πουλάνε φτωχές κοπέλες σε υψηλή τιμή, ενώ στην πραγματικότητα είναι υπάλληλοι της επιχείρησης και τα έσοδα τα εισπράττει η επιχείρηση. το ίδιο συμβαίνει με τα μπαλόνια ή άλλα είδη που βοηθάνε στη δημιουργία διασκεδαστικής ατμόσφαιρας σε εορταστικές περιόδους (Ρεβεγιόν Απόκριες, κλπ).

Τέλος υπάρχουν και ία έσοδα από τη γκαρνταρόμπα, τα πάρκινγκ αυτοκινήτων, τις διαφημίσεις που γίνονται στη πίστα ή τους καταλόγους των ποτών και φαγητών παράλληλα με την απόκρυψη εσόδων, φροντίζουν να αυξάνουν και τα έξοδά τους, στις περιπτώσεις που τα έσοδα, σε σχέση με την αξία των αγαθών που αγοράστηκαν δημιουργούν την έννοια της παροχής υπηρεσιών (αν η αξία των υλικών - τρόφιμα και ποτά - είναι κατώτερη του ενός τρίτου των ακαθάριστων εσόδων) οπότε το αποτέλεσμα προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτές παίρνουν αποδείξεις από καλλιτέχνες τους οποίους απασχολούν γράφοντας μεγαλύτερες αμοιβές από αυτές που καταβάλλουν και αναλαμβάνουν την υποχρέωση να καταβάλουν το φόρο που θα προκύψει από την εικονική αύξηση των εσόδων τους. Η λήψη τέτοιων αποδείξεων γίνεται από καλλιτέχνες που δεν έχουν υψηλά φορολογητέα εισοδήματα ή που φορολογούνται με τα αντικειμενικά κριτήρια, Οι καλλιτέχνες αυτοί έχουν συμφέρον να υπογράψουν τέτοιες αποδείξεις αφού το φόρο στο εικονικό

εισόδημά τους τον πληρώνει ο επιτηδευματίας, ενώ παράλληλα αυξάνεται το "κασσέ" τους, πράγμα που χρησιμοποιούν για την προβολή τους. Η αποκάλυψη αυτής της ενέργειας δεν είναι εύκολη, και μόνο με την ανεύρεση διπλών βιβλίων ή μετά από καταγγελία ενός καλλιτέχνη με αδιάβλητα αποδεικτικά στοιχεία, μπορεί να εδραιωθεί παράβαση την διατάξεων του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Ο έλεγχος έχει τη δυνατότητα να ερευνήσει και την ακρίβεια των εμφανιζόμενων αγορών. Αν υπάρχουν υποψίες ότι γίνεται απόκρυψη αγορών ή ότι έξοδα βαρύνονται με υπερβολικά ποσά αγορών σε σχέση με τα έσοδα (και υπάρχει ο απαιτούμενος χρόνος για την έρευνα), ο έλεγχος διαθέτει τα μέσα για την έρευνα αυτή.

Παίρνει τα τιμολόγια αγοράς π.χ. ορισμένων ποτών ή άλλων αγαθών και αθροίζει τις ποσότητες που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση. Στη συνέχεια, συγκεντρώνει από τους λογαριασμούς των πελατών που εκδόθηκαν μέσα στην ίδια χρήση, τις ποσότητες των όμοιων αγαθών και τις αθροίζει. Αν προκύψουν διαφορές μεταξύ των ποσοτήτων που αγοράστηκαν και των ποσοστών που διατέθηκαν είναι ενδεχόμενο να οφείλονται στις ακόλουθες αιτίες:

α) Αν οι αγορές είναι περισσότερες από τις πωλήσεις (χορούς, αγορά μέσα στη χρήση 21.000 μπουκαλιών ούισκι και διάθεση 4,500 μπουκαλιών).

Η επιχείρηση να αγόρασε μεγάλες ποσότητες από τα είδη αυτά για να επιτύχει καλύτερες τιμές και από τις ποσότητες αυτές να διαθέτει και στην επόμενη χρήση. Στην περίπτωση αυτή, είτε δε θα πρέπει να υπάρχουν νεότερες αγορές μέχρι που θα πλησιάζει η εξάντληση των παλαιών αποθεμάτων είτε θα πρέπει να υπάρχουν στην αποθήκη αδιάθετα αποθέματα σε ποσότητες που προκύπτουν αν από τις αγορές αφαιρεθούν οι ποσότητες που διατέθηκαν μέχρι την ημέρα του ελέγχου.

Αν αποκλειστεί η περίπτωση αυτή, η διαφορά θα οφείλεται σε δύο λόγους:

Είτε στη διάθεση των ειδών αυτών χωρίς την έκδοση θεωρημένου λογαριασμού (ή τη μη καταχώρηση του εσόδου σε ορισμένους λογαριασμούς πελατών) ή το πούλημα των ειδών αυτών σε κάποια άλλη επιχείρηση χωρίς έκδοση τιμολογίου ή ακόμα την επιβάρυνση των εξόδων με εικονικά τιμολόγια αγοράς

β) Αν οι αγορές είναι λιγότερες από τις πωλήσεις (π.χ. αγορά 26,000 μπουκαλιών ούισκι και διάθεση 95.000 μπουκαλιών).

Στην περίπτωση αυτή θα ερευνηθεί μήπως η επιχείρηση διέθεσε αποθέματα που είχε δημιουργήσει στις προηγούμενες χρονιές.

Αν αποκλειστεί η περίπτωση αυτή, θα πρέπει να ερευνηθεί και η περίπτωση της νοθείας. Δηλαδή μήπως διέθετε, σε μπουκάλια, ούισκι νοθευμένο (αραιωμένο) και έτσι με αγορά 26.000 κάλυψε πωλήσεις 95.000 μπουκαλιών.

Αν και οι δύο περιπτώσεις αποκλειστούν, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αγόρασε τα παραπάνω 69 000 (τουλάχιστο) μπουκάλια χωρίς τιμολόγιο, Θα πρέπει δε, στην περίπτωση αυτή να ερευνηθεί μήπως η αγορά έγινε από το λαθρεμπόριο, οπότε η επιχείρηση δεν κατέβαλε τους δασμούς και τις άλλες επιβαρύνσεις των εισαγομένων από το εξωτερικό αγαθών.

Τέλος είναι γνωστό ότι οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής, ανάλογα με το είδος των πελατών και τις υπηρεσίες που προσφέρουν έχουν και άλλης φύσης αφανή έσοδα και έξοδα (π χ καταβολή προμήθειας σε "κράχτες") που η αποκάλυψή τους δεν είναι εύκολη ή σε "προστάτες".

**ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΠΩΛΗΤΩΝ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ & ΜΟΤΟΠΟΔΗΛΑΤΩΝ**

Η φοροδιαφυγή των μεταπωλητών αυτοκινήτων κ.λ.π έχει πάρει μεγάλη έκταση, γιατί βρίσκουν τρόπους να μη εμφανίζουν τα έσοδά τους από τις εργασίες μεσολάβησης για την πώληση αυτοκινήτων, κ.λ.π Πολλές φορές συνδυάζουν την αγορά μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, με ταυτόχρονη πώληση στον ίδιο πελάτη καινούργιου αυτοκινήτου, (ανταλλαγή αυτοκινήτου) κατορθώνουν δε στις περισσότερες περιπτώσεις να μην εμφανίζεται η μεσολάβησή τους γιατί ενεργούν σύμφωνα με την ακόλουθη μέθοδο:

Όταν π χ, ο πελάτης, που έχει παλιό αυτοκίνητο, δώσει την παραγγελία στον παραπάνω επιτηδευματία για καινούργιο αυτοκίνητο, του παραδίνει το παλιό αυτοκίνητο με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα, για να το πουλήσει για λογαριασμό του, ενώ ταυτόχρονα του καταβάλλει τη διαφορά (ή μέρος αυτής) μεταξύ της αξίας του παλιού αυτοκινήτου, όπως συμφωνήθηκε και δια μέσου της αντιπροσωπείας, είτε με δική του εισαγωγή, εκτελώνίζει το καινούργιο αυτοκίνητο στο όνομα του πελάτη, και έτσι δεν παρουσιάζεται σαν πωλητής του καινούργιου αυτοκινήτου, από την πώληση του οποίου πραγματοποιεί κέρδος.

Με τη διάταξη της πργ 13 αρθ,8 Ν 1882/90 επιβάλλεται στους συμβολαιογράφους οι οποίοι σύντασσαν συμβόλαια πώλησης αυτοκινήτων και ,πληρεξούσια, να υποβάλλουν αντίγραφα αυτών στη Δ.Ο.Υ την αρμόδια για τη φορολογία των πωλητών - αντιπροσώπων για να συσχετίζονται με τους φακέλους τους σε τρόπο ώστε να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος για την καταχώρηση ή μη των εσόδων τους από τις συναλλαγές αυτές.

Παράλληλα όταν βρει πελάτη για την πώληση του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, κ.λ.π. το οποίο στο μεταξύ έχει φρεσκάρει και το παρουσιάζει στο κατάστημά του (έκθεση ή μάντρα) για πώληση, εμφανίζεται ότι ενεργεί την πώληση για λογαριασμό του παλιού κατόχου του αυτοκινήτου, με την ανέκκλητη πληρεξουσιότητα και έτσι σαν πωλητής γράφεται στο συμβόλαιο ή το βιβλιάριο κυριότητας αυτοκινήτου ο παλιός κάτοχος.

Και από την πώληση αυτή πραγματοποιεί κέρδος γιατί με το φρεσκάρισμα που έκανε στο παλιό αυτοκίνητο με μικροδαπάνη, αύξησε σε μεγάλο ποσοστό την εμπορική του αξία. Με την παραπάνω μέθοδο οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής ενώ πραγματοποιούν κέρδη, κατορθώνουν να μη παρουσιάζουν τα έσοδα από τις εργασίες τους.

Με την υποχρέωση που καθιέρωσε το Υπ. Οικονομικών για την τήρηση από τους πωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων - ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ, βιβλίου εισερχόμενων αυτοκινήτων, παρέχεται στα φοροτεχνικά όργανα, η δυνατότητα παρακολούθησης των εσόδων των επιτηδευματιών αυτών και διασφάλισης του Δημόσιου από τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής.

Η τήρηση του βιβλίου αυτού, δίνει τη δυνατότητα στους φοροτεχνικούς ελεγκτές να ελέγχουν σε κάθε στιγμή, αν τα στοιχεία των αυτοκινήτων ή ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ κ.λ.π. , που έχουν για πούλημα, στην έκθεση, είναι καταχωρημένα. Γιατί, μια και καταχωρήθηκαν στο βιβλίο τα στοιχεία του αυτοκινήτου ή της μοτοσικλέτας, δημιουργείται η υποχρέωση για καταχώρηση των εσόδων από την πώλησή τους. Σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ότι κάποιου αυτοκινήτου ή κάποιας μοτοσικλέτας, που έχει εκτεθεί για πώληση, δεν έχουν καταχωρηθεί τα στοιχεία, συντάσσεται παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ, που έχει σαν συνέπεια την επιβολή προστίμου και την απόρριψη των βιβλίων του επιτηδευματία σαν ανεπαρκών και ανακριβών, αφού η παράλειψη αυτή αποδεικνύει την πρόθεση πώλησης του αυτοκινήτου χωρίς την εμφάνιση του εσόδου που θα πραγματοποιηθεί από αυτή. Αν μετά τη σύνταξη της παράβασης, ο πωλητής, μη μπορώντας να κάνει διαφορετικά, παρουσιάσει έσοδο από την πώληση του αυτοκινήτου, η ενέργειά του αυτή δεν μειώνει τη σοβαρότητα της αρχικής παράλειψης.

Εφόσον γίνονται προληπτικοί έλεγχοι στις εκθέσεις πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων κ λ.π. το Δημόσιο εξασφαλίζεται σε μεγάλο βαθμό, γιατί οι πωλητές, φοβούμενοι την εμπλοκή από αιφνιδιαστικό έλεγχο, θα καταχωρούν στο βιβλίο τα στοιχεία των αυτοκινήτων, ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ κ .λ. π που έχουν για πώληση στις εκθέσεις τους, και κατά συνέπεια αντίστοιχα έσοδα.

Ο κατασταλτικός φορολογικός έλεγχος, που όπως είναι γνωστό γίνεται μετά από αρκετό χρόνο, έχει υποχρέωση να κάνει την ακόλουθη έρευνα:

α) Αν για όλα τα αυτοκίνητα ή τις μοτοσικλέτες, που τα στοιχεία τους έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εισερχόμενων αυτοκινήτων, υπάρχει καταχωρημένο αντίστοιχο έσοδο στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων Αν για το φρεσκάρισμα του αυτοκινήτου έγιναν ορισμένα έξοδα, θα πρέπει τα αντίστοιχα δικαιολογητικά (τιμολόγιο ή αποδείξεις, κ.λ.π) να έχουν καταχωρηθεί στη στήλη των εξόδων Στις περισσότερες περιπτώσεις για να μειώσουν τα έσοδά τους, γράφουν στο συμβόλαιο πώλησης (αν συνταχθεί) μειωμένη τιμή πώλησης, ενώ παράλληλα δεν παρουσιάζουν έξοδα για το φρεσκάρισμα του αυτοκινήτου, υποβοηθώντας έτσι και τα συνεργεία επισκευής σε φοροδιαφυγή.

β) Αν η πώληση του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, κ.λ.π πήρε τη μορφή ανταλλαγής με καινούργιο αυτοκίνητο. Αν έγινε ανταλλαγή τότε ο επιτηδευματίας πραγματοποίησε κέρδος

και από προμήθεια, που πήρε από την αντιπροσωπεία για τη διαμεσολάβηση πώλησης του καινούργιου αυτοκινήτου ή από τη διαφορά κόστους εισαγωγής και τιμής πώλησης, αν ο ίδιος έκανε την εισαγωγή μέχρι το τελωνείο, και στη συνέχεια τον εκτελωνισμό στο όνομα του πελάτη του.

γ) Αν εισέπραξε από τον πελάτη τις δαπάνες μεταβίβασης ή βάρυναν αυτόν τον ίδιο.

δ) Αν στο τίμημα πώλησης του καινούργιου αυτοκινήτου, έχει περιληφθεί και η αξία (έσοδα) από διάφορα διακοσμητικά αντικείμενα (ραδιόφωνο, συναγερμό, κ.λ.π.). Σε πολλές περιπτώσεις ο πωλητής με ιδιαίτερη συμφωνία, αναλαμβάνει την υποχρέωση να διακοσμήσει το αυτοκίνητο με προσθήκες "αξεσουάρ" από τις οποίες πραγματοποιεί κέρδος, το έσοδο από την προσθήκη των αντικειμένων αυτών δεν το παρουσιάζει στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, φροντίζοντας να μην παρουσιάζει και τις αντίστοιχες αγορές των διακοσμητικών αντικειμένων. Απόκρυψη ή διάσπαση εσόδων πραγματοποιείται από την απόκρυψη τόκων κατά την πώληση του καινούργιου αυτοκινήτου με δόσεις ή ακόμη κατά την πώληση του αυτοκινήτου με την διαδικασία της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η έρευνα του κατασταλτικού ελέγχου, πρέπει δειγματοληπτικά να φτάσει μέχρι τη λήψη πληροφοριών και από τους πωλητές των παλιών ή αγοραστές των παλιών ή καινούργιων αυτοκινήτων παράλληλα με τη λήψη στοιχείων από τους συμβολαιογράφους του συνέπραξαν στην κατάρτιση συμβολαίων ή άλλων εγγράφων (π.χ., ανέκκλητες πληρεξουσιότητες). Αν από την έρευνα αυτή διαπιστωθεί ότι υπάρχει απόκρυψη εσόδων ο φοροτεχνικός ελεγκτής, παίρνει υπεύθυνες δηλώσεις από τους αγοραστές ή πωλητές των αυτοκινήτων, από τις οποίες προκύπτει η διαμεσολάβηση, κ.λ.π. του πωλητή και απόκρυψη εσόδων και προχωρεί στη σύνταξη εκθέσεων, όπως ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος, αφού υπάρχουν πλέον στοιχεία που αποδεικνύουν τη διάπραξη της φοροδιαφυγής.

Πρέπει να επισημανθεί ότι σε πολλές περιπτώσεις, οι μεταπωλητές αυτοκινήτων για να μειώσουν τα κέρδη τους αλλά και για να διευκολύνουν τους πελάτες τους να ξεπεράσουν τον κίνδυνο εφαρμογής των τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, αναγράφουν στα βιβλία τους και στις βεβαιώσεις που δίνουν στους πελάτες τους, τιμή αγοράς του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, κ.λ.π. πολύ μεγαλύτερη από την πραγματική. Η ενέργεια αυτή αποκαλύπτονται από τη σύγκριση της τιμής αγοράς με την τιμή πώλησης. Αν η τελευταία τιμή είναι μικρότερη της τιμής αγοράς και η διαφορά αυτή δεν καλύπτεται από αντίστοιχο κέρδος από την πώληση του καινούργιου αυτού κινητού αποδεικνύεται - κατ' αρχή - πρόθεση απόκρυψης εσόδων.

**ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΠΙΣΚΕΥΑΣΤΩΝ Ή ΣΥΝΤΗΡΗΤΩΝ
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ, ΕΚΣΚΑΦΕΩΝ, ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ**

Η φοροδιαφυγή των επιτηδευματιών της κατηγορίας αυτής γίνεται με πολλούς τρόπους, που πάντα έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη εσόδων, τόσο από τη φορολογία εισοδήματος όσο και το Φ.Π.Α.

Τη φοροδιαφυγή αυτή υποβοηθούν και οι ιδιώτες πελάτες για να αποφύγουν την επιβάρυνσή τους με Φ.Π.Α., που επιβάλλεται στο αντίτιμο της εργασίας επισκευής ή συντήρησης.

Όπως αναφέρθηκε στο κεφάλαιο για τον τρόπο τήρησης των πρόσθετων βιβλίων, οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής έχουν υποχρέωση να τηρούν και βιβλίο εισερχόμενων αυτοκινήτων. Με 10 βιβλίο αυτό, παρέχεται τα φοροτεχνικά όργανα η δυνατότητα να ελέγχουν σε κάθε στιγμή την ειλικρίνεια των επιτηδευματιών αυτών τουλάχιστο σε ό,τι αφορά την πρόθεσή τους για απόκρυψη όλων των εσόδων από τις εργασίες συντήρησης και επισκευής.

Όπως συμβαίνει και με το μητρώο εισερχόμενων αυτοκινήτων στο χώρο στάθμευσης (πάρκινγκ-γκαράζ) ή στο χώρο έκθεσης για πώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ή ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ, κ.λ.π., ο αιφνιδιαστικός (προληπτικός) έλεγχος, κατά την άφιξή του στο συνεργείο παίρνει το βιβλίο και θεωρεί αυτό στην τελευταία άγραφή σειρά, σε τρόπο ώστε να μην είναι δυνατή η προσθήκη των στοιχείων άλλων αυτοκινήτων. Στη συνέχεια ελέγχει αν τα στοιχεία όλων των αυτοκινήτων που βρίσκονται μέσα στο συνεργείο, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο. Αν για ορισμένα αυτοκίνητα, κ.λ.π δεν έχουν καταχωρηθεί τα στοιχεία, αμέσως δημιουργείται η ένδειξη (αν μη απόδειξη) για πρόθεση απόκρυψης εσόδων από τις εργασίες επισκευής ή συντήρησής τους. Η ένδειξη μετατρέπεται σε απόδειξη, αν στο αυτοκίνητο έχουν αρχίσει οι εργασίες συντήρησης ή επισκευής. Βέβαια υπάρχουν και περιπτώσεις που ο κάτοχος οδηγεί το αυτοκίνητό του στο συνεργείο για εκτίμηση των ζημιών πράγμα που είναι εύκολο να αποδειχτεί, αν δεν έχουν αρχίσει εργασίες επισκευής ή συντήρησης και ο κάτοχος του αυτοκινήτου μπορεί να βεβαιώσει το λόγο της παρουσίας του. Και στην περίπτωση που ο κάτοχος του αυτοκινήτου, που είχε κάνει επισκευή στο ίδιο συνεργείο, διαπίστωσε ότι παρουσιάζει κάποια ανωμαλία και το οδήγησε για διάγνωση της ανωμαλίας αυτής, δεν θα πρέπει να δημιουργηθεί θέμα, αν ο Φοροτεχνικός ελεγκτής διαπιστώσει ότι η εισαγωγή του αυτοκινήτου έγινε πριν από λίγη ώρα και χωρίς πρόθεση πολύωρης παραμονής του. Στις περιπτώσεις αυτές δεν επιβάλλεται

η καταχώρηση των στοιχείων του αυτοκινήτου πριν αναχωρήσει ο οδηγός ή κάτοχός του αφήνοντάς το για επισκευή.

Απόκρυψη εσόδων από τα συνεργεία επισκευής μπορεί να γίνει με τους ακόλουθους τρόπους:

Ο επισκευαστής ή συντηρητής αυτοκινήτου, κ.λ.π. καταχωρεί σαν έσοδο ποσό πολύ μικρότερο από αυτό που εισέπραξε από τον πελάτη. Με τον τρόπο αυτό καλύπτεται η καταχώρηση των στοιχείων του αυτοκινήτου, κ.λ.π. στο βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων. Οι επισκευαστές αυτοκινήτου προτιμούν στις περισσότερες φορές να καταχωρούν στο βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων κ.λ.π. τα στοιχεία τους, για να μη διακινδυνεύσουν τη σύνταξη παράβασης για τη μη καταχώρηση των στοιχείων που οι συνέπειές της μπορεί να είναι σοβαρές, και όταν έλθει η στιγμή εξόφλησης της εργασίας ή δεν εκδίδουν τη θεωρημένη Α.Π.Υ (πργ 2 αρθ.13 Κ.Β.Σ.) και την εκδίδουν αργότερα, με μειωμένη τιμή ή, αν ο πελάτης είναι της εμπιστοσύνης, εκδίδουν απόδειξη με μειωμένο ποσό (στην ενέργεια αυτή συμπράττουν και οι πελάτες για να μη καταβάλουν τη διαφορά του Φ.Π.Α.). Για τον ίδιο λόγο, αποφεύγεται η έκδοση ή εκδίδεται θεωρημένη Α.Π.Υ με μειωμένο αντίτιμο εργασιών στους επιτηδευματίες πελάτες που δεν έχουν λόγο να παρουσιάσουν αυξημένα έξοδα, αν τα κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά (π.χ. επιτηδευματίες πελάτες που τηρούν βιβλίο αγορών ή μικροεπιτηδευματίες που έχουν απαλλαγεί από την τήρηση βιβλίων ή επιτηδευματίες που ασχολούνται με την εκτέλεση τεχνικών έργων και τα κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά, τέλος δε επιτηδευματίες που ασχολούνται με το εμπόριο ή μεταποιητικές εργασίες και τα κέρδη τους προσδιορίζονται, είτε εξωλογιστικά, είτε με τον τεκμαρτό υπολογισμό του εισοδήματός τους. Οι επιτηδευματίες αυτοί έχουν συμφέρον να μη ζητούν την έκδοση ή να ζητούν την έκδοση θεωρημένης Α.Π.Υ με μειωμένο ποσό, για να αποφύγουν την επιβάρυνσή τους, με το Φ.Π.Α.

Οι επισκευαστές αυτοκινήτων για να μην είναι εύκολη η αποκάλυψη της φοροδιαφυγής, μια και τις περισσότερες φορές η επισκευή ή συντήρηση συνοδεύεται με αγορά ανταλλακτικών φροντίζουν να προμηθεύονται τα ανταλλακτικά αυτά, είτε χωρίς τιμολόγιο, είτε τις περισσότερες φορές με έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης, ισχυριζόμενοι ότι η αγορά γίνεται για λογαριασμό του πελάτη τους ιδιώτη. Η ενέργεια αυτή έχει και την εξής σκοπιμότητα.

Παρουσιάζουν στον πελάτη την απόδειξη λιανικής πώλησης και εισπράττουν το αντίτιμο των ανταλλακτικών. Από την άλλη όμως πλευρά, σε ορισμένα χρονικά διαστήματα, εισπράττουν από τον προμηθευτή των ανταλλακτικών την προμήθειά τους που κυμαίνεται σε ποσοστό 10 - 25% την οποία, τις περισσότερες φορές, μια και οι πωλητές των ανταλλακτικών δεν εκδίδουν πιστωτικά σημειώματα, δεν την εμφανίζουν στο βιβλίο Εσόδων- Εξόδων. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής για να μη χάσουν σοβαρούς πελάτες, υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Λ.Π. σε [ποσά

ανώτερα από εκείνα που εισπράττουν, διευκολύνοντας τους σε φοροδιαφυγή, αφού οι επιτηδευματίες που παίρνουν τέτοια φορολογικά στοιχεία, μειώνουν, κατά το ποσό της υπερτιμολόγησης, τα κέρδη τους.

Στην περίπτωση αυτή εισπράττουν ολόκληρο το Φ.Π.Α. πολλές δε φορές και ένα ποσοστό 10-15% για δήθεν κάλυψη του φόρου εισοδήματος που θα επιβαρυνθούν από την εμφάνιση αυξημένων ακαθάριστων εσόδων.

Σε άλλες περιπτώσεις οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής, όταν εργάζονται με κατευθυνόμενη πελατεία, είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν προμήθεια 10 -20% σ' αυτούς που τους στέλνουν την πελατεία, χωρίς να έχουν τη δυνατότητα να παρουσιάσουν σαν έξοδο, τα ποσά αυτά.

Επίσης απόκρυψη εσόδων μπορεί να γίνεται από την έκδοση καρτών έλεγχου καυσαερίων, στις περιπτώσεις που έχουν άδεια από τις υπηρεσίες του Υπ. Μεταφορών.

Ο κατασταλτικός φορολογικός έλεγχος, ανεξάρτητα από τις παραπάνω ενέργειες των επισκευαστών ή συντηρητών αυτοκινήτων, κ.λ.π. έχει υποχρέωση, όταν ελέγχει κάποια χρήση, να κάνει σύγκριση στις ποσότητες των ανταλλακτικών κάποιας αξίας που η επιχείρηση τοποθέτησε στα αυτοκίνητα των πελατών της (όπως προκύπτουν από τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) και αυτών που προκύπτουν ότι αγόρασε με τιμολόγιο από τους προμηθευτές της. Σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί διαφορά ανάμεσα στα δύο αυτά στοιχεία, θα πρέπει να εξακριβωθούν τα αίτια στα οποία οφείλεται αυτή. Αν η διαφορά δεν δικαιολογηθεί, θα πρέπει (ανάλογα με το είδος της διαφοράς) να οφείλεται, είτε σε απόκρυψη αγορών (αν διατέθηκαν ανταλλακτικά περισσότερα από όσα αγοράστηκαν), είτε σε απόκρυψη πωλήσεων (αν αγοράστηκαν ανταλλακτικά περισσότερα από όσα διατέθηκαν).

Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής, είναι ενδεχόμενο να ενεργούν πράξεις φοροδιαφυγής αυξάνοντας τα έξοδά τους. Επειδή η επιβάρυνση των εξόδων τους με αγορές ανταλλακτικών είναι επικίνδυνη ενέργεια, αφού θα πρέπει να εμφανίσουν και αντίστοιχα έσοδα, προτιμούν να επιβαρύνουν τα έξοδά τους με εικονικά ημερομίσθια εργατοτεχνικού προσωπικού ή άλλα υλικά μικρής αξίας που δύσκολα παρακολουθούνται (π.χ. λάδια, εργαλεία, κ.λ.π.).

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ

Η φοροδιαφυγή των επιτηδευματιών της κατηγορίας αυτής, αφορά στην απόκρυψη εσόδων από:

- α) Την παροχή κανονικών μαθημάτων οδήγησης σε υποψηφίους οδηγούς.
- β) Την παροχή συμπληρωματικών μαθημάτων οδήγησης, με νέα αμοιβή, στην περίπτωση που ο υποψήφιος απέτυχε σε προηγούμενη εξέταση
- γ) Την παράστασή του κατά την ημέρα εξέτασης των υποψήφιων οδηγών
- δ) Την παροχή εξυπηρετήσεων κατά τη διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών για την έκδοση της αδειάς οδήγησης.
- ε) Την λήψη προμήθειας από πωλητές καινούργιων ή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων στις περιπτώσεις που πείθουν τον νέο οδηγό να αγοράσει αυτοκίνητο, από γνώριμό τους πωλητή.

Μετά την καθιέρωση της υποχρέωσης των εκπαιδευτικών οδηγών αυτοκινήτων στη τήρηση βιβλίου (μητρώου) εκπαίδευσης οδηγών, παρέχεται η δυνατότητα στους φοροτεχνικούς ελεγκτές να ελέγχουν προληπτικά τους επιτηδευματίες αυτούς, σε τρόπο ώστε να παρεμποδίζουν τη φοροδιαφυγή από τα μαθήματα οδήγησης.

Ο προληπτικός έλεγχος, έχει δικαίωμα να ελέγχει οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του μαθήματος οδήγησης (που γίνεται στο εκπαιδευτικό αυτοκίνητο) για να διαπιστώσει αν το βιβλίο εκπαίδευσης είναι ενημερωμένο για το μάθημα οδήγησης, γιατί όπως αναφέρθηκε στον τρόπο τήρησης του βιβλίου αυτού, η ενημέρωση του γίνεται πριν την έναρξη και αμέσως μετά τη λήξη του μαθήματος, με το γράψιμο της ώρας έναρξης και λήξης. Αν διαπιστωθεί ότι δεν έχει καταχωρηθεί το μάθημα, συντάσσεται έκθεση παράβασης, η οποία αποδεικνύει την πρόθεση του εκπαιδευτή για απόκρυψη εσόδων.

Ο κατασταλτικός έλεγχος, έχει υποχρέωση να ερευνά, αν έχουν εκδοθεί θεωρημένες αποδείξεις, για όλα τα εκπαιδευτικά μαθήματα, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που η συμφωνία δεν γίνεται για κάθε ώρα διδασκαλίας, αλλά με ένα ποσό, μέχρι την τέλεια εκπαίδευση και την εξέταση του υποψήφιου οδηγού, από την εξεταστική Επιτροπή. Σε περίπτωση αποτυχίας του υποψηφίου στις εξετάσεις και επανάληψης ορισμένου αριθμού μαθημάτων, ερευνάται αν καταχωρήθηκε το έσοδο από τα πρόσθετα αυτά μαθήματα.

Επίσης στο φάκελο του πρέπει να υπάρχουν οι καταστάσεις των προς εξέταση υποψήφιων οδηγών, οι οποίες υποβάλλονται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπ Μεταφορών για να γίνει δεκτός κάθε υποψήφιος για εξέταση. Οι καταστάσεις αυτές μετά τη θεώρησή τους αποστέλλονται από τις υπηρεσίες αυτές στη Δ.Ο.Υ. την αρμόδια για τη φορολογία του εκπαιδευτή και πρέπει να συσχετίζονται με το φορολογικό του φάκελο..

Τέλος, σε ό,τι αφορά τα λοιπά έσοδα, θα πρέπει να αξιοποιηθούν τα στοιχεία που υπάρχουν στο αρχείο της Οικον Εφορίας, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύψει η λήψη προμηθειών από πωλήσεις αυτοκινήτων ή η ύπαρξη οργάνωσης στο γραφείο (π.χ. απασχόληση υπαλλήλων διεκπεραίωσης των διαδικαστικών ενεργειών για λήψη της αδείας).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΣΤΑΜΟΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡ. ΔΗΜΗΤΡΗΣ «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα 1994
- ΣΤΑΜΟΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡ. ΔΗΜΗΤΡΗΣ «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑ 250 ΘΕΜΑΤΑ, Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα 1994
- ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ Δ. ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑ «ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» ΒΙΒΛΙΩΝ Α΄ ΚΑΙ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ 1997
- ΣΑΠΡΙΚΗ - ΜΑΡΤΙΝΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ II», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΤΕΙ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
- ΚΟΥΝΕΛΗΣ ΠΕΡΙΚΛΗΣ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ I», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΤΕΙ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
- ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΒΑΣ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ «ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΦΠΑ ΣΕ ΒΙΒΛΙΑ Α,Β,Γ, ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘΗΝΑ 1996
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ /ΤΕΥΧΟΣ 556
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ 1997
- ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ/ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 1994/1071
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΣΗ / φ 94 30
- ΣΕΛΛΑΣ ΜΙΧ. ΣΤΕΦΑΝΟΣ «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ
- ΚΑΡΑΓΩΡΓΑ Π.Δ. «ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ
- ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ, ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ
- ΜΑΝΕΣΗΣ Β. «ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ : ΜΙΑ ΠΡΩΤΗ ΜΑΤΙΑ ΔΙΕΥΡΥΝΣΗΣ ΤΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΣΧΕΣΕΙΣ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΡΙΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ 1990