

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ & Δ.Π.
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 15^η ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β'

Αθήνα, 17 / 7 / 1996
Αρ.Πρωτ.: 1082121 / 591
ΠΟΛ. 1906

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 3638389, 3638878
3610030, 3610065

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση των διατάξεων του π.δ/τος 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) «τροποποίηση και συμπλήρωση μερικών διατάξεων του Π. Δ/τος 186/1992» «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» όπως ισχύει».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του π.δ. 134/1996 και παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

ΓΕΝΙΚΑ

Επειδή κατά την εφαρμογή των διατάξεων του π.δ/τος 186/1992 ανέκυψαν θέματα, που έρχονταν άμεσης ρύθμισης, διαπιστώθηκε ανάγκη τροποποίησης και αναμόρφωσης ορισμένων διατάξεων του, με αντικειμενικό στόχο την προσαρμογή τους στις σημερινές συνθήκες, την ελάφρυνση των επιτηδευματιών από αυξημένες υποχρεώσεις, σχετικά με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την απλοποίηση διαδικασιών, την υποβοήθηση της χρήσης τεχνολογικών μέσων (Η/Υ), την περιστολή της φοροδιαφυγής και τέλος την προσαρμογή των διατάξεων του Κώδικα με άλλα αντικείμενα (Ε.Γ.Λ.Σ. κ.λπ.).

Έτσι, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου π.δ/τος επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις - συμπληρώσεις.

Σ.Α.Τ.Ε.

Άρθρο 1

Το άρθρο αυτό έχει καθαρά εισαγωγικό χαρακτήρα για να διευκολύνει την διατύπωση των λοιπών άρθρων και συγκεκριμένα για να αποφεύγεται η επανάληψη, ότι οι παραπομπές αναφέρονται στο τροποποιούμενο και συμπληρούμενο π.δ. 186/1992.

Άρθρο 2

Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Υποχρεώσεις αστικών εταιρειών κερδοσκοπικών ή μη.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ορίζεται ρητά ότι οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικές ή μη είναι επιτηδευματίες της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. και έχουν όλες τις σχετικές υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. π.χ. Αστική εταιρεία θεάτρου υποχρεούται πλέον να εκδίδει θεωρημένα εισιτήρια, εκπαιδευτηρίου θεωρημένες Α.Π.Υ. και μαθητολόγιο κ.λπ.

Η διάταξη αυτή κρίθηκε σκόπιμη, ώστε να μην υπάρχουν αμφισβητήσεις για τις υποχρεώσεις των προσώπων αυτών και ισχύει από την 1.8.1996.

Σ.Α.Τ.Ε.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2, η εξαίρεση από την προϋπόθεση της διενέργειας της συγκεκριμένης πράξης, για την σύσταση κοινοπραξίας, επεκτείνεται και στο αντίκείμενο εργασιών της εκμετάλλευσης συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων (εσωτερικού και εξωτερικού). Η διάταξη αυτή ισχύει από 1.8.1996.

3. Απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου αυτού:

α) Αυξήθηκαν από 1.1.1996 τα όρια για την απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων, την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών ως εξής:

Πωλούντες αγαθά: από 1.500.000 σε 1.800.000 δρχ.

Παρέχοντες υπηρεσίες: από 500.000 σε 600.000 δρχ.

Στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 προστέθηκαν στα πρόσωπα, που δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων, έστω και αν έχουν ακαθάριστα έσοδα κάτω των ισχυόντων κάθε φορά ορίων (600.000 δρχ.), και οι υπόχρεοι επιτηδευματίες στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα. (π.χ. Ξενοδοχεία, συνεργεία αυτοκινήτων, εκπαιδευτήρια, κ.λπ.).

Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 και δεν τήρησαν βασικά βιβλία (εσόδων - εξόδων) από 1.1.1996, επειδή τα ακαθάριστα έσοδά τους ήταν κάτω του ισχύοντος ορίου (600.000 δρχ.) και δεδομένου ότι η διάταξη αυτή ως επιβάλλουσα υποχρεώσεις δεν μπορεί να έχει αναδρομική εφαρμογή, γίνεται δεκτό να ενταχθούν στην υποχρέωση τήρησης βιβλίων από 1.1.1997.

β) Απαλλάσσονται από 1.1.1996 από την τήρηση βιβλίων, ανεξάρτητα από το ύψος ακαθάριστων εσόδων:

βα) Οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή), για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και εφόσον δεν έχουν τη μορφή ΕΠΕ ή Α.Ε. Η παραπάνω απαλλαγή δεν καταλαμβάνει και το πρόσθετο βιβλίο της περ. ιβ' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα.

ββ) Οι υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.

Οι παραπάνω επιτηδευματίες (περ. βα και ββ) είχαν απαλλαγεί από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων για τα διαχ. έτη 1993 και 1994, με την Α.Υ.Ο. 1115278/842/Π.Ο.Λ. 1292/8.9.1993 (ΦΕΚ 728Β'). Με τις διατάξεις της παρ. 35 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 καταργήθηκαν οι ανωτέρω αποφάσεις και υποχρεώθηκαν στην τήρηση βιβλίων από 1.1.1995.

Ενόψει της ανωτέρω ρύθμισης και του γεγονότος πλέον, ότι η χρήση 1995 παρεμβάλλεται μεταξύ δύο χρήσεων (1994 και 1996) για τις οποίες ισχύει η απαλλαγή, γίνεται δεκτό να μην επιβάλλονται κυρώσεις του Κ.Β.Σ. και για τη χρήση αυτή (1995).

γ) Καταβολή αμοιβών σε φυσικά πρόσωπα, που συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης έργου κ.λπ., για την παροχή υπηρεσιών σε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα (άρθρου 2 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

Από 1ης Ιανουαρίου 1996, με τις διατάξεις της περιπτ. β' του τρίτου εδαφίου του άρθρου 2 παρ. 5, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με το άρθρο 2 παρ. 3 του π.δ. 134/86, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με οποιαδήποτε νομική σχέση (π.χ. μίσθωση έργου), που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη, με τις εξής προϋποθέσεις:

α. Δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία.

β. Παρέχουν υπηρεσίες σε πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).

Κριτήρια για την απόδειξη ύπαρξης δεσμών εξάρτησης, αποτελούν ιδίως, η σταθερή απασχόληση, η παρουσία τους στο χώρο εργασίας του εργοδότη, η περιοδικότητα στην καταβολή της αμοιβής κ.λπ.

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, για την καταβολή αμοιβών σε φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες και συνδέονται με τον εργοδότη τους με σχέση που έχει χαρακτηριστικά τα οποία προσιδιάζουν στη σχέση εξαρτημένης εργασίας και συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες (α' και β') προϋποθέσεις, εκδίδονται από τους καταβάλλοντες την αμοιβή αθεώρητες αποδείξεις δαπανών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 15 του Κ.Β.Σ.

Διευκρινίζεται ότι για τις υπόψη περιπτώσεις δεν ασκεί επιρροή:

- Η περιστασιακή ή μη απασχόληση (άρα καλύπτονται και περιπτώσεις με συστηματική απασχόληση).

- Το ύψος των αμοιβών σε ετήσια βάση (άρα καλύπτονται και περιπτώσεις αμοιβών που υπερβαίνουν το όριο των 600.000 δρχ. ετησίως).

Με βάση τα προαναφερόμενα, μεταξύ άλλων, δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία, οι απασχολούμενοι στο Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. όπως, δακτυλογράφοι, διατρήτριες, καθαρίστριες κ.λπ., που παρέχουν υπηρεσίες με σύμβαση έργου.

Επισημαίνεται ότι για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις τα πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.), πρέπει να υποβάλλουν μέχρι 25 Μαΐου κάθε έτους, συγκέντρωτικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Άρθρο 3

Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία βιβλίων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 καταργείται η περίπτ. γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 4, η οποία προέβλεπε ειδική ένταξη στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων, των πρακτόρων κρατικών λαχειών και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών) λόγω, της απαλλαγής τους από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, με την παραγρ. 2 του άρθρου 2 του παρόντος π.δ/τος και παράλληλα αναριθμούνται οι περιπτώσεις α' έως και ιστ' της παρ. 3 του άρθρου 4.

2. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων των Νομικών Προσώπων μη επιτηδευματιών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2, από 1.1.1996 παρέχεται η δυνατότητα τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας, στα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, δηλαδή στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (εκτός από το Δημόσιο που δεν τηρεί βιβλία), στις επιτροπές, στις ενώσεις προσώπων, στις ξένες αποστολές, στους διεθνείς οργανισμούς, στις περιπτώσεις που διενεργούν πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και ειδικότερα, όταν λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων, εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία.

3. Αύξηση ορίου πρώτης κατηγορίας (Αγορών).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 4 και αυξάνονται από 1.1.1996 τα όρια τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας από 15.000.000 δρχ. σε 18.000.000 δρχ.

Σ.Α.Τ.Ε.

Άρθρο 4

Καταχώρηση απογραφής επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, η καταχώρηση της απογραφής, κατά ποσότητα και αξία (αποτίμηση), γίνεται μέχρι την 20η Φεβρουαρίου, εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων, εκκαθαριστικής Φ.Π.Α. ή εισοδήματος, ώστε να είναι δυνατή η συμπλήρωση των υποβαλλομένων εντύπων με την αξία της αποτίμησης της απογραφής, για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι προθεσμίες του άρθρου αυτού ισχύουν από την απογραφή της 31.12.1996.

Άρθρο 5 Βιβλίο τρίτης κατηγορίας

Ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 7 και επεκτείνεται η υποχρεωτική ανάπτυξη των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. (π.δ. 1123/1980) μέχρι τους τριτοβάθμιους υπογραμμισμένους (υποχρεωτικούς) λογαριασμούς (από μέχρι δευτεροβάθμιο λογ/μο που ίσχυε). Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίου λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδεύματός. Με την ρύθμιση αυτή επιδιώκεται πληρέστερη εμφάνιση των δεδομένων των βιβλίων τρίτης κατηγορίας, προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου, αλλά και της καλύτερης λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων.

Υποχρεωτικοί λογαριασμοί για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, είναι οι υπογραμμισμένοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. (π.δ. 1123/1980) καθώς και οι δευτεροβάθμιοι και οι τριτοβάθμιοι που έχουν δημιουργηθεί με βάση γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ. (Γνωμ. ΕΣΥΛ 270/2273/10.7.96).

Για την πληρέστερη ενημέρωση και εξυπηρέτηση των επιχειρήσεων, αλλά και των φορολογικών οργάνων, θα κυκλοφορήσει ειδικό φυλλάδιο με όλους τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

Επίσης, ορίζεται ρητά ότι οι διατάξεις του Κώδικα καταλαμβάνουν και την τήρηση των κλαδικών λογιστικών σχεδίων Κλαδικό Λογιστικό σχέδιο των τραπεζών, (π.δ. 384/1992 - ΦΕΚ 210Α') και Κλαδικό Λογιστικό σχέδιο των Ασφαλιστικών επιχειρήσεων (π.δ. 148/1984 - ΦΕΚ Α'47).

Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή από την έναρξη των διαχειριστικών περιόδων που αρχίζουν από την 1.1.1997.

Άρθρο 6

1. Αύξηση ορίων τήρησης βιβλίου αποθήκης

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου αυτού αυξάνονται τα όρια ακαθαρίστων εσόδων που ορίζονται για την τήρηση βιβλίου αποθήκης ως εξής:

- Χονδροπωλητή ή κατά κύριο λόγο χονδροπωλητή (παρ. 1 άρθρο 8)	από 350.000.000 δρχ. σε 370.000.000 δρχ.
- Λιανοπωλητή ή κατά κύριο λόγο λιανοπωλητή ως προς την εισαγωγή (παρ. 2 άρθρο 8)	από 500.000.000 δρχ. σε 550.000.000 δρχ.
- Λιανοπωλητή ή κατά κύριο λόγο λιανοπωλητή ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή (παρ. 2 άρθρο 8)	από 600.000.000 δρχ. σε 650.000.000 δρχ.
- Πωλητή αγαθών μετά από επεξεργασία, επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (ΦΑΣΟΝ) (παρ. 4 και 5 άρθρο 8)	από 350.000.000 δρχ. σε 370.000.000 δρχ.
- Επιτηδεύματός που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας (εξαγωγές) ή ενεργεί επεξεργασία για λογ/σμό κατοίκου άλλης χώρας (παρ. 6 άρθρο 8)	από 600.000.000 δρχ. σε 650.000.000 δρχ.

Η ισχύς των παραπάνω διατάξεων αρχίζει από την έναρξη της διαχ. περιόδου, που αρχίζει μετά την 30η Ιουνίου 1995.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω όρια είχαν ανακοινωθεί από την έναρξη της διαχ. περιόδου (1.1.1996).

Ενόψει των ανωτέρω, οι επιχειρήσεις που έκλεισαν διαχ. περίοδο 30.6.1995, είχαν υποχρέωση (από 1.7.1995), τήρησης βιβλίου αποθήκης εφόσον, στη χρήση 1.7.1994 - 30.6.1995 υπερέβησαν τα ανωτέρω, (νέα) όρια.

Επίσης διευκρινίζεται ότι δεν μπορεί να επιβληθούν κυρώσεις σε όσες από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, διέκοψαν την τήρηση βιβλίου αποθήκης, μετά την ανακοίνωση των ορίων ή δεν τήρησαν καθόλου ή δεν τήρησαν σωστά το βιβλίο αυτό, εφόσον από 1.7.1994 - 30.6.1995 δεν υπερέβησαν τα νέα όρια.

2. Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίου αποθήκης

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 συμπληρώνεται η παραγρ. 10 του άρθρου 8 και συμπεριλαμβάνονται στους απαλλασσόμενους επιτηδευματίες «ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών».

Σημειώνεται ότι οι επιτηδευματίες αυτοί, απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίου αποθήκης και από τις διατάξεις του παλαιού Κώδικα (π.δ. 99/1977).

Άρθρο 7 Πρόσθετα βιβλία

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, στις διατάξεις περί πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα, επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις, η ισχύς των οποίων αρχίζει από 1.8.1996.

1. Βιβλίο στάθμευσης

Η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου στάθμευσης της περιπτ. θ' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., επεκτείνεται, εκτός των αυτοκινήτων, και στις περιπτώσεις στάθμευσης μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων.

Σημειώνεται ότι οι παραπάνω επιτηδευματίες, από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του άρθρου αυτού (1.8.1996), λόγω της υποχρέωσης τήρησης πρόσθετου βιβλίου και για τη δραστηριότητα αυτή, δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση έκδοσης των ΑΠΥ με φ.τ.μ. Στις εκδιδόμενες αποδείξεις απαιτείται πλέον η αναγραφή και πρόσθετων δεδομένων. Γίνεται όμως δεκτό, όπως και για τους χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, ότι αρκεί η αναγραφή στις εκδιδόμενες Α.Π.Υ. προς το κοινό, εκτός των άλλων δεδομένων, μόνο του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος (όχι του ονοματεπώνυμου).

Συμπερασματικά, για τις αμοιβές από την εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, από 1.8.1996, θα εκδίδονται θεωρημένες αποδείξεις χειρογράφως ή με Η/Υ, με αναγραφή και του αριθμ. κυκλοφορίας των ανωτέρω οχημάτων.

S.A.T.E.

2. Βιβλίο εισερχομένων

Η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου εισερχομένων της περιπτ. ι' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., επεκτείνεται, και στις περιπτώσεις πώλησης μεταχειρισμένων μοτοποδηλάτων (μέχρι και 50 c.c.) και επισκευής αυτών. Σημειώνεται ότι παλαιά διάταξη κατελάμβανε μόνο τις μοτοσυκλέτες (άνω των 50 c.c.).

Επίσης, με τις νέες διατάξεις ο εκμεταλλευτής πλυντηρίου, κατ' εξαίρεση, δεν αναγράφει στο βιβλίο εισερχομένων, το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του κατόχου, (εκτός από τα αυτοκίνητα) και για τις μοτοσυκλέτες και τα μοτοποδήλατα.

3. Βιβλίο παραγγελιών προκατασκευασμένων οικιών ή άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων

Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγγελιών της περιπτ. ιε' της παρ. 6 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., εκτός από τους κατασκευαστές προκατασκευασμένων οικιών, επεκτείνεται και στους κατασκευαστές άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων.

Η παραπάνω διάταξη, εκτός από τις παραγγελλόμενες προκατασκευασμένες οικίες, καταλαμβάνει κάθε παραγγελλόμενο προκατασκευασμένο κτίσμα - οικοδόμημα (κατασκευή), τμήμα ή προσάρτημα αυτού, ανεξάρτητα από το υλικό που χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή (σίδηρος, αλουμίνιο, ξύλο κ.λπ.) και από το σκοπό που θα χρησιμοποιηθεί (εργοστάσιο, κέντρο διασκέδασης, περίπτερο, σχολείο, κ.λπ.). 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.λπ.

4. Βιβλίο στάθμευσης σκαφών

Τροποποιείται η διάταξή της περιπτ. ιστ' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., και με ρητή διάταξη υπάγονται στην υποχρέωση τήρησης βιβλίου στάθμευσης σκαφών όλοι οι χώροι στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών, όπου και αν λειτουργούν (στην ξηρά ή την θάλασσα).

Σημειώνεται, ότι η τροποποιούμενη (παλαιά) διάταξη, σύμφωνα με την Εγκύκλιο 1076242/ΠΟΛ.1163/30.6.1994, κατελάμβανε μόνο τους θαλάσιους χώρους στάθμευσης.

Επίσης με την νέα διάταξη, καταχωρείται στο τηρούμενο βιβλίο και ο ΑΦΜ του κατόχου του σκάφους.

5. Βιβλίο έργων

Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ιζ' της παρ. 5 του άρθρου 10, θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης θεωρημένου βιβλίου έργων από τους εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, για κάθε μηχανήμα, στο οποίο καταχωρούνται:

α) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του εργοδότη.

β) Η διεύθυνση ή η θέση του έργου.

γ) Το είδος του έργου.

δ) Το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται και

ε) Η χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου. Επί ωριαίας αμοιβής αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.

Το βιβλίο αυτό τηρείται επί του μηχανήματος.

Κατά τη θεώρηση στην πράξη αυτής, εκτός των άλλων θα αναγράφεται απαραίτητα και ο αριθμός του μηχανήματος.

Μηχανήματα έργων για την εφαρμογή της παραπάνω υποχρέωσης, θεωρούνται εκείνα τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2052/1992 (ΦΕΚ 94Α').

Τα μηχανήματα αυτά, όπως έχει κρίνει μέχρι την κοινοποίηση της παρούσας, η αρμόδια Επιτροπή Μετάταξης Οχημάτων Αμφισβητούμενου χαρακτήρα (κοινή Υ.Α. Δ13 Ε/0/232/1992 ΦΕΚ 119 Β') είναι τα εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ (ΜΕ)

01. ΦΟΡΤΩΤΗΣ	21. ΓΟΜΩΤΗΣ
02. ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ	22. ΚΑΔΟΦΟΡΟ
03. ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ - ΦΟΡΤΩΤΗΣ	23. ΚΟΣΚΙΝΟ ΜΗΧΑΝΙΚΟ
04. ΤΡΑΚΤΕΡ - ΚΟΜΠΡΕΣΕΡ	24. ΛΟΙΠΑ
05. ΦΟΡΤΩΤΗΣ - ΚΟΜΠΡΕΣΕΡ	25. ΓΕΡΑΝΟΣ - ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ
06. ΠΡΟΩΘΗΤΗΣ	26. ΠΕΡΟΝΟΦΟΡΟ
07. ΙΣΟΠΕΔΩΤΗΣ	27. ΑΣΦΑΛΤΟΚΟΠΤΗΣ
08. ΓΕΡΑΝΟΣ	28. ΕΡΓΟΤΑΞΙΑΚΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ (ΤΑΜΠΕΡ)
09. ΑΝΤΛΙΑ ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΟΣ	29. ΑΚΤΟΚΑΘΑΡΙΣΤΗΣ
10. ΜΠΕΤΟΝΙΕΡΑ ΑΥΤΟΚΙΝΟΥΜΕΝΗ	30. ΧΙΟΝΟΔΙΑΣΤΡΩΤΗΡΑΣ
11. ΟΔΟΣΤΡΩΤΗΡΑΣ	31. ΔΙΑΣΤΡΩΤΗΡΑΣ ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΟΣ
12. ΓΕΩΤΡΥΠΑΝΟ	32. ΑΝΑΚΥΚΛΩΤΗΣ ΑΣΦΑΛΤΟΥ
13. ΣΦΥΡΑ ΥΔΡΑΥΛΙΚΗ	33. ΑΝΤΛΙΑ ΚΑΥΣΙΜΟΥ (ΝΤΙΣΠΕΝΣΕΡ)
14. ΑΣΦΑΛΤΟΔΙΑΝΟΜΕΑΣ (ΦΕΝΤΕΡΑΛ)	34. ΚΛΙΜΑΚΟΦΟΡΟ
15. ΜΗΧΑΝΗΜΑ ΕΠΟΥΛΩΣΗΣ ΛΑΚΚΩΝ	35. ΑΝΑΒΑΤΟΡΙΟ
16. ΔΙΑΣΤΡΩΤΗΡΑΣ ΑΣΦ/ΜΙΓΜΑΤΟΣ (ΦΙΝΙΣΙΕΡ)	36. ΠΑΣΣΑΛΟΜΠΗΚΤΗΣ
17. ΣΑΡΩΘΟΡΟ	37. ΔΙΑΤΡΗΤΙΚΟ
18. ΑΠΟΞΕΣΤΗΣ (ΣΚΡΕΙΠΕΡ)	38. ΔΙΑΤΡΗΤΙΚΟ ΦΟΡΕΙΟ
19. ΔΙΑΓΡΑΜΜΙΣΤΙΚΟ	39. ΣΠΑΣΤΗΡΕΣ
20. ΕΚΧΙΟΝΙΣΤΙΚΟ	40. ΑΕΡΟΣΥΜΠΙΕΣΤΗΣ - ΑΥΤΟΚΙΝΟΥΜΕΝΟΣ

Υποκείμενος στις υποχρεώσεις της διάταξης αυτής είναι εκείνος, ο οποίος αποκτά έσοδα από την εκμετάλλευση των μηχανημάτων αυτών (παροχή υπηρεσίας).

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

Μίσθωση με παραχώρηση χρήσης

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

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

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΡΓΩΝ

Άρθρο 10 παρ. 5 περ. ιζ'

ΙΣΟΠΕΔΩΤΗΣ Νο

Α/Α	Όνοματεπώνυμο ή επωνυμία και διεύθυνση του εργοδότη	Διεύθυνση ή θέση έργου	Είδος έργου	Ποσό συμφ/μενης αμοιβής	Χρονολογία		Παρατηρήσεις
					Εναρξης έργου	Λήξης έργου	
1.	Α.Ε. «ΤΕΧΝΙΚΗ» Βουκουρεστίου 50 - ΑΘΗΝΑ	15ο χλμ Εθνικής οδού Αθηνών-Λαμίας	Ισοπεδώσεις-επιχωματώσεις τμήματος οδού	500.000	8.8.1996	14.8.1996	
2.	Δ. Δημητρίου Βείκου 40, ΓΑΛΑΤΣΙ	Ελπίδος 30 Ψυχικό	Ισοπέδωση οικοπέδου.	200.000	13.8.1996		
3.	Ε. Ευθυμίου Λ. Πεντέλης 30	Λ. Πεντέλης 30 Βριλήσσια	Διαμόρφωση ελευθ. χώρων.	30.000/ώρα	15.8.1996 από 5μ.μ.	15.8.1996 έως 8μ.μ.	

Άρθρο 8

Χρόνος έκδοσης τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 12 και από 1.8.1996 παρέχεται η δυνατότητα το Τιμολόγιο, για αγορές αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., να εκδίδεται σ' ένα μήνα από την έκδοση του δελτίου αποστολής ή της απόδειξης ποσοτικής παραλαβής, κατά περίπτωση, αντί στο τέλος του μήνα, όπως προέβλεπε η αντικατασταθείσα διάταξη.

Έτσι εναρμονίζεται, ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, με το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων πώλησης άλλων αγαθών.

Άρθρο 9

Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων

1. Χρόνος εκτύπωσης του ημερολογίου με τις εγγραφές της Αναλυτικής Λογιστικής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1, προστίθεται νέα περίπτωση δ' στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 και θεσπίζεται, ως προθεσμία ενημέρωσης του ημερολογίου, που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), του Ε.Γ.Λ.Σ., (για τις επιχειρήσεις που έχουν σχετική υποχρέωση) το τέλος του επόμενου μήνα. Η προθεσμία αυτή αφορά, τόσο τα χειρόγραφα βιβλία (καταχώρηση), όσο και τα μηχανογραφικά (καταχώρηση και εκτύπωση).

Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή από τις διαχ. περιόδους που αρχίζουν από 1.1.1997.

Χρόνος εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής

Ως γνωστό, με βάση την Γνωμ. 88/1668/9.12.1991 του Ε.ΣΥ.Λ., η καταχώρηση των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής, γίνονταν μια φορά στο τέλος της διαχ. περιόδου.

Η ανωτέρω Γνωμ/ση έπαυσε να ισχύει μετά την 270/2273/10.7.96 Γνωμ. του ΕΣΥΛ.

Σύμφωνα με την Γνωμ/ση αυτή (270/1996), για την καλύτερη προετοιμασία των επιχειρήσεων, γίνεται δεκτό ότι η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, μπορεί να γίνει σε δύο φάσεις ή στάδια. Κατά το πρώτο στάδιο που αρχίζει από 1.1.1997 οι επιχειρήσεις, που

υποχρεούνται, σύμφωνα με το νόμο, να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική, μπορούν να μην εφαρμόσουν τα διαλαμβανόμενα στις παραγράφους 4 «Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους» και 5 «Εσωλογιστική παρακολούθηση της κίνησης των Αποθεμάτων» (της Γνωμ/σης) σε μηνιαία βάση, αλλά στο τέλος της χρήσης. Κατά το δεύτερο στάδιο που αρχίζει από την 1.1.1998 θα εφαρμόζεται η γνωμάτευση πλήρως (στο σύνολό της).

Βιβλία που καταχωρούνται οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής

Με την ευκαιρία αυτή σημειώνεται ότι, όπως είχε διευκρινιστεί με την εγκύκλιό μας 1033737/232/ΠΟΛ.1155/5.3.1993, οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής καταχωρούνται, είτε στο τηρούμενο γενικό ημερολόγιο, επί κλασσικού συστήματος, είτε στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο, επί συγκεντρωτικού συστήματος, καθώς επίσης και στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού. Οι εγγραφές αυτές μπορεί να λειτουργούν, είτε σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από τη γενική λογιστική, είτε στο αυτό λογιστικό κύκλωμα, αλλά η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δε θα αλλοιώνονται οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

Επίσης, μπορεί η καταχώρηση των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής να γίνεται σε ειδικό (χωριστό) ημερολόγιο, το οποίο μπορεί να τηρείται αθεώρητο, με την προϋπόθεση βέβαια, ότι δεν θα καταχωρούνται στο ημερολόγιο αυτό οικονομικές πράξεις πρωτογενώς.

Επίσης, υπενθυμίζεται ότι, όπως είχε διευκρινιστεί με την Εγκύκλιό μας 1083657/572/ΠΟΛ.1226/17.6.1993, καθόσον αφορά την τήρηση γενικού καθολικού των λογ/μών της αναλυτικής λογιστικής (90-99), οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (θεώρηση, τήρηση φύλαξη κ.λπ.) έχουν εφαρμογή, όπως και για τους λοιπούς πρωτοβαθμίους λογαριασμούς (της Γενικής Λογιστικής).

Τέλος σημειώνεται ότι, λεπτομέρειες σχετικά με τον τρόπο τήρησης της αναλυτικής λογιστικής και άλλα θέματα παρέχονται με την Γνωμ. του Ε.Σ.Υ.Λ. 270/2273/10.7.1996.

2. Χρόνος μεταφοράς δεδομένων υποκαταστήματος επιτηδεύματι με βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 αντικαθίσταται η περίπτ. α' της παραγρ. 5 του άρθρου 17 και εναρμονίζεται, επί μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, ο χρόνος ενημέρωσης με τα δεδομένα του υποκαταστήματος (εισαγωγή στοιχείων), με τις τεχνικές προδιαγραφές του άρθρου 23 του Κώδικα (απαγόρευση παρεμβολής εγγραφής μετά το 15ήμερο).

Ειδικότερα, η μεταφορά στα βιβλία Α' και Β' κατηγορίας πρέπει να γίνεται μέχρι την 15η ημέρα του μήνα υποβολής της κατά περίπτωση σχετικής δήλωσης (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. κ.λπ.). Ως γνωστόν, η αντίστοιχη εγγραφή στα βιβλία γίνεται με ημερομηνία, την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου.

Π.χ. Η ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων του κεντρικού (που τηρείται μηχανογραφικά) με τα δεδομένα του Μαΐου και Ιουνίου 1996, πρέπει να γίνεται μέχρι και την 15η Ιουλίου με ημερομηνία 30 Ιουνίου (τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου).

Ενόψει των ανωτέρω, όπως προκύπτει σαφώς και από την αιτιολογική έκθεση, η παραπάνω ρύθμιση αφορά τα μηχανογραφικά βιβλία και ως εκ τούτου, όταν τα βιβλία του κεντρικού τηρούνται χειρόγραφα, η μεταφορά μπορεί να γίνεται και μετά την 15η ημέρα όχι όμως αργότερα από την προθεσμία υποβολής της σχετικής δήλωσης, στο παραπάνω παράδειγμα μέχρι τις 20 Ιουλίου, εάν ο ΑΦΜ του υπόχρεου λήγει σε 1).

Η ισχύς της ανωτέρω διάταξης αρχίζει από 1.8.1996.

3. Χρόνος ενημέρωσης πρόσθετων βιβλίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3, αντικαθίστανται οι περιπτώσεις ιβ', ιγ', ιθ' της παραγρ. 10 του άρθρου 17 του Κώδικα, λόγω προσαρμογής τους, ύστερα από τις τροπο-

ποιήσεις των σχετικών διατάξεων με το άρθρο 7 του παρόντος π.δ/τος και προστίθεται νέα περίπτ. κ' στην παραγρ. 10 του άρθρου 17, με την οποία ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του θεσπιζόμενου με ως άνω διάταξη του άρθρου 7 του παρόντος π.δ/τος, βιβλίου έργων των εκμεταλλευτών αυτοκινούμενων μηχανημάτων.

Η διάταξη αυτή ισχύει από 1.8.1996.

Άρθρο 10 **Βάρος απόδειξης συναλλαγής**

Με τις διατάξεις του άρθρου 10, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 9 του άρθρου 18 και ορίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής, το φέρουν και οι δύο αντισυμβαλλόμενοι, δηλαδή τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου. Για το λόγο αυτό παρέχεται η δυνατότητα, να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα).

Οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού.

Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η απόδειξη της νόμιμης (πραγματικής) άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας.

Επιπλέον, από το Σ.τ.Ε., έχει γίνει δεκτό (Αποφάσεις 690, 691, 692/88 και 958/92) πως, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι οι αναγραφόμενοι σε τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, ως πωλητές ή ελεύθεροι επαγγελματίες και εκδότες τους, είναι άγνωστα πρόσωπα, με την έννοια ότι δεν είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός τους, ούτε είχαν θεωρήσει στοιχεία στις κατά τόπους αρμόδιες Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια διευθύνσεις, αρκεί για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και του επιτηδευματία αγοραστή, που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι τελούσε σε καλή πίστη, κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Άρθρο 11 **Θεώρηση βιβλίου Μετόχων**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται η υποπερίπτωση ι' της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και καθιερώνεται υποχρέωση θεώρησης του βιβλίου μετόχων.

Διευκρινίζεται ότι το βιβλίο μετόχων, που θεσμοθετήθηκε και ως υποχρέωση του Κ.Β.Σ., με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2275/1994 και τηρήθηκε από 29.12.1994 (ημερομηνία ισχύος του άρθρου αυτού) μέχρι την εφαρμογή της κοινοποιούμενης διάταξης αθεώρητο, φυλάσσεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

Ενόψει της ανωτέρω διάταξης, περί υποχρεωτικής θεώρησης του βιβλίου αυτού, όλες οι επιχειρήσεις που έχουν στα χαρτοφυλάκια ονομαστικές μετοχές, και το βιβλίο που τηρούσαν μέχρι 1.8.1996 δεν είχε θεωρηθεί (έστω προαιρετικά), υποχρεούνται, μέχρι την 1.8.1996 να θεωρήσουν βιβλίο μετόχων και να καταχωρήσουν σ' αυτό, με μεταφορά από το αθεώρητο βιβλίο (μετόχων), τα στοιχεία κτήσης των ονομαστικών μετοχών, που διαθέτουν (την 1.8.1996), και στο εξής να παρακολουθούν σ' αυτό τις λοιπές μεταβολές. Γίνεται όμως δεκτό, λόγω έναρξης των διατάξεων αυτών (1.8.1996) σε περίοδο κατά την οποία πολλές επιχειρήσεις είναι κλειστές λόγω θερινών διακοπών, η θεώρηση και η μεταφορά

των στοιχείων των ονομαστικών μετοχών στο ανωτέρω βιβλίο, να γίνει μέχρι 30.9.1996, χωρίς να επιβάλλονται κυρώσεις.

Άρθρο 12

Τόπος τήρησης, ενημέρωσης βιβλίων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παραγράφου 1, του άρθρου 21 και ορίζεται:

α) Εκτός έδρας ενημέρωση βιβλίων

Η εκτός έδρας ενημέρωση των βιβλίων του επιτηδευματία που τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί να γίνεται σε άλλο τόπο, με γνωστοποίηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., εφόσον δεν απομακρύνονται τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και παραστατικά των εγγραφών και τα εκτυπωμένα βιβλία, επιστρέφονται άμεσα μετά την εκτύπωσή τους στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Σημειώνεται ότι, η ρύθμιση αυτή ουσιαστικά αφορά τις ενημερώσεις των βιβλίων που γίνονται σε τόπο, εκτός της χωρικής αρμοδιότητας του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. του επιτηδευματία και χωρίς τα πρωτογενή στοιχεία να απομακρύνονται, έστω και προσωρινά, οπότε (στην τελευταία περίπτωση, επί απομάκρυνσης των στοιχείων) απαιτείται έγκριση από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Η παραπάνω ρύθμιση έγινε, γιατί κρίθηκε αναγκαία η γνωστοποίηση προς τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. του τόπου ενημέρωσης των βιβλίων, αλλά και πέραν αυτού για να περιληφθεί σε διάταξη η παραπάνω διαδικασία της εκτός έδρας ενημέρωσης των βιβλίων, που ρυθμίζονταν μέχρι τώρα, από εγκύκλιο της Διοίκησης (Σ. 1473/26/ΠΟΛ. 161/4.3.1986), ώστε να μη δημιουργούνται αμφισβητήσεις.

Η εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης αρχίζει από 1.8.1996 και οι επιχειρήσεις που ενημέρωναν τα βιβλία τους εκτός έδρας, σύμφωνα με την εγκ. Σ.1473/26/ΠΟΛ.161/4.3.1986, χωρίς να έχουν υποβάλει γνωστοποίηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πρέπει να υποβάλλουν την γνωστοποίηση αυτή μέχρι 1.8.1996. Γίνεται όμως δεκτό για την διευκόλυνση των επιχειρήσεων, για τους λόγους που αναφέρθηκαν και παραπάνω (άρθρο 11), να μην επιβάλλονται κυρώσεις, εφόσον υποβληθούν οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις μέχρι 30.9.1996.

β) Τόπος τήρησης προσθέτων βιβλίων

Εξειδικεύονται τα πρόσθετα βιβλία, τα οποία πρέπει να τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται ή σχετική δραστηριότητα. Τα βιβλία αυτά είναι, των παραγράφων 1 (Βιβλίο ή Δελτίο ποσοτικής παραλαβής) και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα, της παρ. 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (βιβλίο πελατών Ιατρών) καθώς και της Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ.1100/4.4.1995 (Βιβλίο προσωρινής εναπόθεσης διαμεταφορέων).

Άρθρο 13

Υποχρεώσεις των χρηστών

Με βάση την τροποποιούμενη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 23; η διάθεση του κατάλληλου προσωπικού από τον επιτηδευματία, για τη χρήση του λογισμικού κατά τη διάρκεια του ελέγχου, είχε την έννοια ότι το ελεγκτικό όργανο δεν μπορούσε να κάνει χρήση του προγράμματος του Η/Υ, χωρίς την παρουσία και τη συνδρομή υπεύθυνου οργάνου της επιχείρησης.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 και διευρύνονται οι υποχρεώσεις των χρηστών Η/Υ, οι οποίοι υποχρεούνται να επιτρέπουν σε ειδικό συνεργείο στο οποίο συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότη-

τα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από το αρχείο του Η/Υ.

Η διάταξη αυτή ισχύει από 1.8.1996.

Άρθρο 14

Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων

1. Παράταση χρόνου εκτύπωσης δεδομένων των αναλυτικών καθολικών και του βιβλίου αποθήκης που φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1, προστέθηκε νέο εδάφιο στην παραγρ. 2 του άρθρου 24 και παρέχεται το δικαίωμα στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., στις περιπτώσεις που υπάρχει αδυναμία εκτύπωσης των αναλυτικών καθολικών και του βιβλίου αποθήκης, εντός 3 ημερών που προβλέπει η διάταξη παρ. 2 του άρθρου 24, για λόγους που σχετίζονται με τον απαιτούμενο χρόνο ή την ποσότητα των εντύπων, να μπορεί να παρατείνει μετά από αίτηση του επιτηδευματία, την ανωτέρω προθεσμία μέχρι δέκα πέντε (15) ημέρες.

2. Υποχρέωση εκτύπωσης του υπολοίπου ταμείου

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 24 και ορίζεται ρητά η υποχρέωση άμεσης εκτύπωσης, πέρα από τα υπόλοιπα όλων ή μερικών των λογ/μών, του Γεν. Καθολικού, (πρωτοβαθμίων) του βιβλίου αποθήκης και του υπολοίπου ταμείου.

Η παραπάνω ρύθμιση κρίθηκε σκόπιμη για την εξυπηρέτηση ελεγκτικών αναγκών, σε τρόπο ώστε να προκύπτει ευθέως η υποχρέωση εκτύπωσης του υπολοίπου ταμείου, για την αποφυγή αμφισβητήσεων, επειδή ο λογ/μός «Ταμείο» (38.00) τηρείται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ως δευτεροβάθμιος.

Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου αυτού αρχίζει την 1.8.1996.

Άρθρο 15

Ειδικές διατάξεις για την τήρηση μηχανογραφικών βιβλίων.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται η παραγρ. 3 του άρθρου 25 και ο επιτηδευματίας από τα υποκαταστήματα του οποίου, μεταβιβάζονται οι λογιστικές εγγραφές ή καταχωρήσεις με απευθείας σύνδεση (ON LINE) στην κεντρική μονάδα Η/Υ, μπορεί μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας να μη τηρεί βιβλία στα υποκαταστήματα αυτά, εκτός από το βιβλίο αποθήκης, τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 και την κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος.

Στην περίπτωση αυτή οι αγορές, τα έσοδα και το ταμείο, παρακαλουθούνται χωριστά στον Η/Υ στα βιβλία του κεντρικού, δηλαδή παρακολουθούνται σε χωριστές στήλες σε περίπτωση τήρησης βιβλίων πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ή σε χωριστούς λογαριασμούς όταν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας (π.χ. Αγορές υποκ/τος Α' λογ. 20.01.01, Πωλήσεις υποκ/τος Α' λογ. 70.00.01, ταμείο υποκ/τος Α' 38.00.01). (Σχετική και η 270/2273/10.7.1996 Γνωμ. του ΕΣΥΛ ερωτ. 3).

Σημειώνεται ότι, εάν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 24, ζητηθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή από εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, πρέπει να είναι δυνατή η εκτύπωση από το υποκατάστημα, σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί, αμέσως των υπολοίπων όλων ή μερικών των λογαριασμών του γενικού καθολικού (πρωτοβαθμίων) που περιέχουν εγγραφές του υποκαταστήματος, του βιβλίου αποθήκης και του υπολοίπου του ταμείου του υποκαταστήματος, και εντός δύο ημερών, όλων ή μερικών των εγγραφών μέχρι την ημέρα που έπρεπε να έχει γίνει εισαγωγή των στοιχείων. Ειδικότερα για τις

αγορές και πωλήσεις αντί του υπολοίπου του πρωτοβάθμιου λογαριασμού (π.χ. 20 ή 70) μπορεί να εκτυπώνει το υπόλοιπο των αντίστοιχων λογαριασμών των υποκαταστημάτων (π.χ. 20.01.01, 70.00.01),

Διευκρινίζεται ότι, οι λογιστικές εγγραφές ή καταχωρήσεις θα μεταβιβάζονται απευθείας στα βιβλία του κεντρικού, τα δε δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης στο υποκατάστημα και στο τέλος της χρήσης μπορεί να απομακρύνονται από αυτό. Κατά τη διάρκεια της χρήσης, εφόσον κρίνεται απαραίτητο για την επιχείρηση (διαχ. έλεγχοι κ.λπ.), μπορεί να στέλνονται στο κεντρικό αντίγραφο ή φωτοαντίγραφο.

Τέλος, όπως προαναφέρθηκε, από 1.8.1996 (ημερομηνία εφαρμογής της διάταξης αυτής) απαιτείται γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας. Όσες επιχειρήσεις ακολουθούσαν την παραπάνω διαδικασία, πρέπει να υποβάλλουν σχετική γνωστοποίηση μέχρι 1.8.1996. Γίνεται όμως δεκτό για τους λόγους που προαναφέρθηκαν στα άρθρα 11 και 12 να μη επιβάλλονται κυρώσεις, εφόσον οι γνωστοποιήσεις αυτές υποβληθούν μέχρι 30.9.1996.

Άρθρο 16

Ισολογισμός - Αποτελέσματα χρήσης

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εκτός από τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης κερδών, σύμφωνα με τα υποδείγματα 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, θεσπίζεται υποχρέωση, **καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών και του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης** σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγρ. 4.1.402 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή προβλέπεται και από τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 4.1.400 περ. 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Άρθρο 17

Κύρος Βιβλίων και Στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού επέρχονται από 4 Ιουνίου 1996, σημαντικές μεταβολές σχετικά με τις περιπτώσεις ορισμένων πράξεων και παραλείψεων που συνιστούν, κατ' αρχήν, λόγο κρίσης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπακών ή ανακριβών, ειδικότερα:

1. Η μη διαφύλαξη των ημερολογίων που καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, στο οποίο μεταφέρεται, ως περίπτωση, στην παρ. 4 του άρθρου 30 και αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές από το νόμο τιθέμενες προϋποθέσεις.

2. Η μη διαφύλαξη των συνοδευτικών & λοιπών στοιχείων με τα οποία ενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές, ομοίως όπως και ανωτέρω, μεταφέρεται, ως περίπτωση, στην παρ. 4 του άρθρου 30 και αποτελεί λόγο ανακρίβειας.

3. Οι πιο πάνω περιπτώσεις (μη διαφύλαξη και μη επίδειξη των ημερολογίων και στοιχείων) προστέθηκαν ως νέα περίπτωση στ' στο άρθρο 30 παρ. 4. Με βάση τη νέα δομή του άρθρου 30 παρ. 4 λόγο ανακρίβειας αποτελούν και:

α. Η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη των ημερολογίων.

β. Η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη των στοιχείων με τις εξής όμως προϋποθέσεις:

(1) Η παράλειψη ή η πράξη αυτή λαμβάνει χώρα κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο και εφόσον παρέλθει άπρακτη εύλογη η προθεσμία που πρέπει να τίθεται εγγράφως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

(2) Η παράλειψη ή η πράξη αυτή να μην οφείλεται σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία.

Από τη δομή και τη φιλοσοφία της διάταξης αυτής (άρθρο 17) συνάγεται ότι, στόχος

είναι η αντιμετώπιση περιπτώσεων φοροδιαφυγής με την αποστέρηση του φορολογικού ελέγχου από την πρόσβαση στα βιβλία που γίνονται πρωτογενείς εγγραφές καθώς και στα συνοδευτικά και λοιπά στοιχεία.

Είναι χαρακτηριστικές, γνωστές σ' όλους περιπτώσεις, που φορολογούμενοι επιδιώκουν σκόπιμα την μη εμφάνιση των βιβλίων και στοιχείων, είτε γιατί τους εξυπηρετούσε ο εξωλογιστικός (ανεπάρκεια) προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με τη χρήση του Σ.Κ.Κ., είτε γιατί από τον αντιπαραβολικό και διασταυρωτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, με ανεπίσημα τέτοια στοιχεία, τεκμηριωνόταν φοροδιαφυγή των ίδιων ή τρίτων.

Είναι λοιπόν σαφές ότι με τις υπόψη διατάξεις αντιμετωπίζονται περιπτώσεις σαν τις προαναφερόμενες.

(4) Διευκρινίζεται ακόμη ότι με τις διατάξεις αυτές ουσιαστικά η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων μετά από σχετική πρόσκληση, λογίζεται, από πλευράς αποτελέσματος, σαν μη διαφύλαξη, έστω και αν δεν δηλώσει κάτι τέτοιο ο φορολογούμενος.

(5) Επισημαίνεται ότι περιπτώσεις μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης, που οφείλονται σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία, αποτελούν λόγο κρίσης των βιβλίων και στοιχείων, ως ανεπαρκών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ. 3 του άρθρου 30, όπως ισχύουν, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των ίδιων διατάξεων.

(6) Δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, σε περίπτωση μη διαφύλαξης ορισμένων στοιχείων, εφόσον αυτά ανατιπροσωπεύουν μικρής έκτασης συναλλαγές, σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και δεν καθίσταται ανέφικτος ο φορολογικός έλεγχος (π.χ. υπάρχουν φωτοαντίγραφα από τα στελέχη των προμηθευτών λόγω απώλειας κ.λπ.).

(7) Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 17 του π.δ/τος 134/96, ορίζεται ότι ανακριβή κρίνονται και τα βιβλία εσόδων - εξόδων ή αγορών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην ανωτέρω παρ. 3.

(8) Τέλος, επισημαίνεται ότι η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη ως πράξη ή παράλειψη ανάγεται στο χρόνο εκείνο που ως γεγονός έλαβε χώρα.

Ειδικότερα η μη διαφύλαξη, που προκύπτει από απλή δήλωση του υποχρέου, ανεξάρτητα από το χρόνο που δηλώνεται ότι έλαβε χώρα, λογίζεται ως πράξη ή παράλειψη, που ανάγεται στο χρόνο που γίνεται η δήλωση, εφόσον από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται ο χρόνος που αναφέρει ο υπόχρεος.

Παράδειγμα 1^ο

Ο Επιτηδευματίας «Χ» δηλώνει στις 30.6.1996 ότι απώλεσε τα βιβλία και στοιχεία του το Δεκέμβριο του 1995, χωρίς αυτό να προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία.

Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι το γεγονός έλαβε χώρα κατά το χρόνο που γίνεται η δήλωση, γιατί αυτή και μόνο αποτελεί γεγονός μη αμφισβητούμενο.

Παράδειγμα 2^ο

Στον επιτηδευματία «Ψ» καταλογίσθηκε παράβαση το Δεκέμβριο 1995, για απώλεια στοιχείων που έλαβε χώρα στη χρήση αυτή.

Σε περίπτωση τακτικού ελέγχου στον ανωτέρω επιτηδευματία μετά την 4.6.1996, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 17 του π.δ. 134/96 και κατά συνέπεια, εξ αυτού του λόγου (απώλεια) σε καμιά περίπτωση δεν θα απορριφθούν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 1995 ως ανακριβή.

Άρθρο 18

1. Πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής και πολλαπλάσιο αξιάς

1) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 2 του άρθρου 32 του Κώδικα, ούτως ώστε σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων, για τις οποίες δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών ή το ύψος κάθε μιας συναλλαγής ξεχωριστά, να επιβάλλεται ένα πρόστιμο ίσο με την συνολικώς αποκρυσταλλωμένη αξία όλων των συναλλαγών, εφόσον αυτή προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία. Η διάταξη αυτή ισχύει από 4.6.1996.

Με τις διατάξεις που ίσχυαν μέχρι σήμερα, για τις περιπτώσεις που προσδιοριζόταν από τον έλεγχο η συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία, αλλά δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστεί η αξία της κάθε μιας συναλλαγής χωριστά, καθώς και το πλήθος των συναλλαγών, έπρεπε να επιβληθεί ένα πρόστιμο των γενικών διατάξεων, ανάλογα με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, δηλαδή μέχρι 100.000 ή 200.000 ή 300.000 δρχ. κατά περίπτωση. Αυτό είχε γίνει δεκτό με την γνωμοδότηση 95/1992 του Ν.Σ.Κ., η οποία, μετά την αποδοχή της, κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιό μας 1019199/233/ΠΟΛ.1080/7.4.1992. Τα αναφερόμενα στην γνωμοδότηση αυτή θα εξακολουθήσουν να ισχύουν για υποθέσεις, όπως οι προαναφερόμενες, όταν αυτές ανάγονται σε χρόνο, πριν από την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων (έως 4.6.1996).

1.2) Μετά την ανωτέρω προσθήκη στην παρ. 2 του άρθρου 32, οι περιπτώσεις για στις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής, είναι οι εξής:

α. Μη έκδοση στοιχείου και παράλληλη απόκρυψη συναλλαγής αξίας μεγαλύτερης των 300.000 δρχ.

β. Ανακριβής έκδοση στοιχείου, εφόσον το μέρος της συναλλαγής που αποκρύφτηκε είναι μεγαλύτερο των 300.000 δρχ.

γ. Διακίνηση αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όταν η αξία των μεταφερόμενων αγαθών είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ. Για την περίπτωση αυτή θεωρείται εξ ορισμού, ότι αποσκοπούσε στην απόκρυψη συναλλαγής και αρκεί η διαπίστωση της, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη τεκμηρίωση για απόκρυψη συγκεκριμένης συναλλαγής.

δ. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, ως και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής ξεχωριστά, αλλά προκύπτει εκ του ελέγχου το ύψος της συνολικής αποκρυσταλλωμένης αξίας και εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ.

(Οι περιπτώσεις α, β και γ είναι παλαιές, αντίθετα η περίπτωση δ ισχύει με τις νέες διατάξεις).

1.3) Για τη νέα πιο πάνω περίπτωση (δ) παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

α. Για να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με την αξία της συνολικής συναλλαγής πρέπει να διαπιστώνεται μη έκδοση ή έκδοση ανακριβών στοιχείων, αλλά να μη καθίσταται ελεγκτικά δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, καθώς και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής και επιπλέον η αποκρυσταλλωμένη συνολική αξία να είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ.

β. Για την καλύτερη κατανόηση των διατάξεων αυτών παραθέτουμε τα παρακάτω παραδείγματα:

Παράδειγματα:

1^ο. Γίνεται καταμέτρηση αγαθών και διαπιστώνεται ότι έχουν αγοραστεί αγαθά χωρίς φορολογικά στοιχεία. Η ποσότητα και η συνολική αξία των αγαθών αυτών προσδιορίζεται, αλλά δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η αξία κάθε μιας συναλλαγής (αγοράς), ούτε το πλήθος των συναλλαγών. Η αξία αυτή προσδιορίζεται σε 10.000.000 δρχ. Η παράβαση

που πρέπει να καταλογιστεί στην περίπτωση αυτή είναι ότι ο συγκεκριμένος επιτηδευματίας αγόρασε αγαθά, χωρίς τιμολόγιο και δεν εξέδωσε ο ίδιος τιμολόγιο αγοράς, όπως ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., με αποτέλεσμα να αποκρύψει συναλλαγές αξίας 10.000.000 δρχ. Άρα θα επιβληθεί πρόστιμο αξίας 10.000.000 δρχ.

2^ο. Διενεργείται έλεγχος «κλειστής» αποθήκης αγαθών. Διαπιστώνεται έλλειμμα σε συγκεκριμένο είδος αγαθών, η αξία των οποίων ποσοδορίζεται, με βάση την αξία που αναγράφεται σε τιμολόγια αγοράς άλλων αγαθών ίδιου είδους, σε δραχμές 5.000.000. Το έλλειμμα αυτό, αφού θεωρηθεί ότι οφείλεται σε πωλήσεις χωρίς να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία και καταλογίζεται σχετική παράβαση, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με την αποκρυβείσα αξία, δηλαδή δρχ. 5.000.000, για μη έκδοση τουλάχιστον ενός τιμολογίου ή Α.Λ.Π.

3^ο. Γίνεται έλεγχος μέσω ανεπισημών βιβλίων και στοιχείων. Απ' αυτά προκύπτει συνολική αξία των αποκρυβεισών πωλήσεων, χωρίς όμως να προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών, ούτε και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής. Εφόσον η αποκρυβείσα συνολική αξία είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ. θα επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο.

γ. Διευκρινίζεται ακόμη ότι δεν εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις, τα επί πλέον ακαθάριστα έσοδα, τα οποία προσδιορίζονται από τον τακτικό έλεγχο, όταν χαρακτηρίζονται τα βιβλία ανακριβή, εκτός αν από συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει συγχρόνως και μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, εσόδων σαφώς προσδιοριζόμενης συνολικής αξίας, και καταλογίζονται σχετικές παραβάσεις, δεδομένου ότι για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις της συνολικής απόκρυψης συναλλαγών, άνω των 300.000 δρχ., και της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

2. Στο ισόποσο της συναλλαγής πρόστιμο δεν περιλαμβάνεται ο Φ.Π.Α.

Με την ευκαιρία της κοινοποίησης των διατάξεων αυτών οι οποίες αναφέρονται και στα ισόποσα πρόστιμα, διευκρινίζουμε ότι για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του Κ.Β.Σ. (μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων, με ταυτόχρονη απόκρυψη της συναλλαγής ή διακίνηση αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο) το πρόστιμο είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε, χωρίς να συμπεριλαμβάνεται ο Φ.Π.Α., ο οποίος, ως επιρριπτόμενος φόρος, δεν αποτελεί στοιχείο της συναλλαγής, αλλά ουδέτερο στοιχείο.

Αντίθετα, στις περιπτώσεις υπολογισμού προστίμου για την έκδοση πλαστών στοιχείων ή την έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων το πρόστιμο υπολογίζεται με την τελική αξία του στοιχείου, γιατί οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του Κ.Β.Σ. αναφέρονται στην αξία του στοιχείου και όχι στην αξία της συναλλαγής. (Βλ. και κατωτέρω ανάλυση άρθρο 19 - παρ. 4).

3. Πρόστιμο μέχρι του τριπλασίου των ορίων σε παραβάσεις σχετικές με την υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται η παρ. 3 του άρθρου 32 του π.δ. 186/92 και ουσιαστικά παρέχεται η δυνατότητα επιβολής αυξημένου προστίμου, μέχρι του τριπλασίου του οριζόμενου, για κάθε κατηγορία βιβλίων, στις εξής περιπτώσεις:

- Μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων, που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 20 ή

- Εκπρόθεσμης υποβολής, πέραν των τριών (3) μηνών ή

- Παράλειψης καταχώρησης στις υποβαλλόμενες καταστάσεις, των αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης ως προς την αξία, εφόσον κάθε παράλειψη ξεχωριστά ή και συνολικά, για όλες τις περιπτώσεις, αφορούν συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δρχ.

Διευκρινίζεται ότι, οι διατάξεις αυτές, για επιβολή αυξημένου προστίμου, εφαρμόζο-

νται και στην περίπτωση που παραλείπεται, έστω και ένας αντισυμβαλλόμενος, εφόσον η αξία των συναλλαγών είναι μεγαλύτερη των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δρχ.

Σημειώνεται ότι, η θέσπιση της προαναφερόμενης δυνατότητας, για επιβολή αυξημένου προστίμου, καθιερώνεται στα πλαίσια της προσπάθειας που γίνεται για τη μηχανογραφική διασταύρωση των συναλλαγών, ούτως ώστε να λειτουργήσει αποτρεπτικά γι' αυτούς, που δεν υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις ή υποβάλλουν χωρίς να δειχνουν την δέουσα υπευθυνότητα.

Με την ευκαιρία αυτή, τονίζουμε ότι κρίνεται ως απολύτως απαραίτητο να γίνεται έλεγχος των υποβαλλομένων συγκεντρωτικών καταστάσεων, μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής, και εφόσον διαπιστώνεται ότι κάποιοι υπόχρεοι δεν υπέβαλλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις, να καλούνται να τις υποβάλλουν και να καταλογίζονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις. Σε περίπτωση, που κάποιος επιτηδεύματίας, αν και προσκαλείται να υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις, εν τούτοις δεν συμμορφώνεται, τότε πρέπει να επιβάλλονται ανάλογα με την περίπτωση αυστηρές ποινές και να δίδεται εντολή ελέγχου της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Άρθρο 19 Αυτοτελείς παραβάσεις

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού συμπληρώνονται, διευκρινίζονται και εκλογικεύονται ορισμένες περιπτώσεις αυτοτελών προστίμων του άρθρου 33 του Κ.Β.Σ., ειδικότερα:

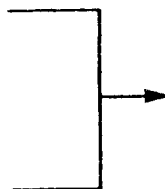
1. Με την παράγραφο 1, με ρητή διάταξη πλέον προβλέπεται αυτοτελές πρόστιμο σε κάθε περίπτωση μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών, που τηρούν οι γιατροί, καθώς και σε κάθε άλλο προσθετο βιβλίο, που προβλέπεται από απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περ. γ', υποπερ. γη' ή άλλων αποφάσεων, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμων και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων.

Σημειώνεται ότι ουσιαστικά με την διάταξη αυτή δεν επέρχεται καμιά μεταβολή, δοθέντος ότι η Διοίκηση με την εγκύκλιο 3/1992 (παρ. 33.1 περ. ε') είχε ερμηνεύσει τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1Σ, καθόσον αφορά την έκταση εφαρμογής τους για τα πρόσθετα βιβλία, όπως ακριβώς οι νέες διατάξεις ρητά ορίζουν.

Έτσι θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα:

Για τη μη καταχώρηση

- Κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς
- Κάθε στοιχείου ή εγγράφου πώλησης
- Κάθε στοιχείου ή εγγράφου εσόδου
- Κάθε στοιχείου ή εγγράφου εξόδου
- Κάθε στοιχείου απογραφής



Ως ίσχυε, καμία μεταβολή

- Κάθε μια μη καταχώρηση στα προσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 1 & 5 του Κ.Β.Σ., του άρθρου 64 παρ. 1 του ν. 2065/92 (βιβλίο πελατών γιατρών) και των υπουργικών αποφάσεων, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περιπτ. γ', υποπερ. γη' του Κ.Β.Σ.



Ως ίσχυε (ρητή διευκρίνιση στη διάταξη)

2. Με την παράγραφο 2, αποσαφηνίζεται η περίπτωση α' του άρθρου 33 παρ. 2 και τροποποιείται συμπληρώνεται η παρ. 4 του άρθρου 33,

Ειδικότερα:

α. Πρόστιμα επί μηχανογραφικώς τηρουμένων βιβλίων Ορίζεται ρητά ότι, επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, μηνιαίου ισοζυγίου του γενικού καθολικού και μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης, συνιστούν αυτοτελείς παραβάσεις, ανάλογα με το πλήθος των βιβλίων, ισοζυγίων ή καταστάσεων, που δεν εκτυπώθηκαν εμπρόθεσμα, ανεξάρτητα από τους μήνες καθυστέρησης.

Διευκρινίζεται ότι η Διοίκηση, τόσον με την εγκ. 3/1992 (παρ. 33.2), όσον και με διάφορα έγγραφα - απαντήσεις σε σχετικά ερωτήματα ενδιαφερομένων, ανέκαθεν διατύπωνε την προαναφερόμενη θέση, επειδή όμως δεν ήταν απολύτως σαφής η αντικατασταθείσα διάταξη, κρίθηκε αναγκαία η επαναδιατύπωση της, ώστε να μην υπάρχουν αμφισβητήσεις.

6. Πρόστιμα για τη χρήση πλαστών και εικονικών στοιχείων

Καθόσον αφορά την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Κ.Β.Σ. που αναφέρεται στα επιβαλλόμενα πρόστιμα για πλαστά ή εικονικά στοιχεία επέρχονται οι εξής μεταβολές:

6.1. Θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση η λήψη οποιουδήποτε εικονικού στοιχείου. Με τη ρύθμιση αυτή επεκτείνεται η εμβέλεια της διάταξης σε κάθε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων και όχι μόνο για τις περιπτώσεις λήψης εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής, όπως όριζαν οι προηγούμενες διατάξεις. Σκοπός της επέκτασης αυτής είναι να περιληφθούν και οι περιπτώσεις λήψης εικονικών στοιχείων, όπως φορτωτικών, εκκαθαρίσεων κ.λπ., που λαμβάνονται για την διόγκωση των εξόδων και την μείωση των καθαρών κερδών ή την καταστρατήγηση άλλων φορολογικών διατάξεων (π.χ. Φ.Π.Α.). (Ισχύει από 4.6.1996).

6.2. Περιορίζεται, το ύψος της διακύμανσης μεταξύ κατωτάτου και ανωτάτου ορίου προστίμου, για τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ή έκδοσης και λήψης εικονικών, ώστε να μην υφίσταται περίπτωση επιβολής προστίμου, για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις, μικρότερου του προστίμου που προβλέπεται για την ανακριβή έκδοση στοιχείων.

Έτσι στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον η αξία του πλαστού ή εικονικού στοιχείου είναι πάνω από 300.000 δρχ. το πρόστιμο μπορεί να κυμανθεί από το ισόποσο της αξίας μέχρι και του πενταπλασίου αυτής, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις το πρόστιμο αυτό μπορούσε να κυμανθεί από το ανώτατο όριο προστίμου, ανάλογο της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων, μέχρι και του πενταπλάσιου της συναλλαγής. (Ισχύει από 4.6.1996).

6.3. Εκλογικεύονται οι διατάξεις επιβολής προστίμων έτσι ώστε στις περιπτώσεις μη έκδοσης (άρθρ. 33 παρ. 1α), ανακριβούς έκδοσης (άρθρ. 33 παρ. 1γ) και έκδοσης πλαστών ή έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων (άρθρ. 33 παρ. 4), να μην επιβάλλονται για την αυτή αιτία δύο φορές πρόστιμα (ήτοι μια φορά για τα δελτία αποστολής και μια φορά για τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία αξίας) αλλά μια φορά, για το στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη, εκκαθάριση κ.λπ.), όχι δε για τα δελτία αποστολής, που αφορούν το στοιχείο αξίας για το οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Ψ» Α.Ε. εξέδωσε εικονικό δελτίο αποστολής, στο οποίο εμφανίζονταν διακίνηση αγαθών σε πελάτη της, στη συνέχεια για κάλυψη του ως άνω Δ.Α. εξέδωσε εικονικό τιμολόγιο που αναφέρονταν σε ανύπαρκτη πώληση αγαθών, αξίας 10.000.000 δρχ.

Στην επιχείρηση αυτή θα επιβληθεί πρόστιμο για το εικονικό τιμολόγιο, που μπορεί να κυμανθεί από 10.000.000 - 50.000.000 δρχ.

Για το Δ.Α. δεν θα επιβληθεί πρόστιμο.

6.4. Οι ρυθμίσεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 33 παρ. 4 (ανωτέρω περίπτωση Β.3.) με μεταβατική διάταξη, ως ευνοικότερες, καταλαμβάνουν και τις παραβάσεις, που ανάγονται στο χρονικό διάστημα από 1 Ιουλίου 1992 (ημερομηνία ισχύος του Κ.Β.Σ.) μέχρι

το χρόνο δημοσίευσης των κοινοποιούμενων διατάξεων, (4.6.1996) ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον

(1) Δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμων (ΑΕΠ) μέχρι 4.6.1996

(2) Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και δεν έχουν περαιωθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς. Θεωρείται εκδοθείσα η Α.Ε.Π. από τη στιγμή που έχει καταχωρηθεί στο ειδικό βιβλίο, έχει λάβει αριθμό πράξης και έχει υπογραφεί από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ανεξάρτητα από το γεγονός της κοινοποίησής της ή μη

(3) Εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Περιλαμβάνονται και όλες οι περιπτώσεις που έχουν ασκηθεί προσφυγές και βρίσκονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς να εκκρεμεί αίτημα συμβιβασμού.

Ειδικά για την τελευταία περίπτωση τίθεται ανατρεπτική προθεσμία (30) ημερών από τη δημοσίευση, ήτοι μέχρι 4 Ιουλίου 1996, να ζητήσουν οι ενδιαφερόμενοι τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ Α' 242).

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

3. Είναι φανερό ότι μετά τις νέες ρυθμίσεις τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιό μας 1024482/188/ΠΟΛ.1053/17.2.1995, με την οποία κοινοποιήθηκε η γνωμ. του Ν.Σ.Κ. 460/94, και αφορούν την επιβολή, ιδιαιτέρου προστίμου για τα Δ.Α. και ιδιαιτέρου για τα στοιχεία αξίας δεν έχουν πεδίο εφαρμογής, με τις εξής, κατά περίπτωση, διευκρινίσεις:

3.1. Παραβάσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π.:

Στις Α.Ε.Π. που θα εκδοθούν δεν θα επιβληθούν πρόστιμα για τα Δελτία Αποστολής.

3.2. Παραβάσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και δεν έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό.

Κατά το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς διαγράφονται τα πρόστιμα, που αφορούν τα Δ.Α. και μειώνονται, κατά την κρίση του αρμοδίου οργάνου (Προϊστ. Δ.Ο.Υ. ή Επιτροπής) στα πλαίσια του νόμου, τα πρόστιμα για τα στοιχεία αξίας.

Μόνη η διαγραφή του προστίμου για τα Δ.Α. με διατήρηση της διαφοράς, καθόσον αφορά τα στοιχεία αξίας, προκειμένου αυτή να κριθεί ως προς το σκέλος αυτό στα Διοικητικά Δικαστήρια, δεν χωρεί, σύμφωνα με τις υπόψη διατάξεις, και κατά συνέπεια δεν επέρχονται τα αποτελέσματα του συμβιβασμού για τις πράξεις αυτές, οι οποίες θα κριθούν από τα Διοικητικά Δικαστήρια, συνολικά (για το πρόστιμο που αφορά τα Δ.Α. και για το πρόστιμο που αφορά τα στοιχεία αξίας), με βάση τις προϋσχύσασες διατάξεις.

3.3. Παραβάσεις για τις οποίες οι σχετικές Α.Ε.Π. εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων.

Με δικαστικό συμβιβασμό (ν.δ. 4600/66), που θα αφορά τη διαγραφή του προστίμου για τα Δ.Α. και τυχόν μείωση του προστίμου για τα στοιχεία αξίας, καταργείται η δίκη, ως προς τις συγκεκριμένες περιπτώσεις διαφορών.

Διαγραφή μόνο του προστίμου που αφορά τα Δ.Α. και σ' αυτές τις περιπτώσεις δεν χωρεί, κατά το σκεπτικό της προηγούμενης περίπτωσης.

Συμπερασματικά, η διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε με τη διαδικασία του «συμβιβασμού», είτε με τη διαδικασία του ν.δ. 4600/66, σε κάθε περίπτωση πρέπει να αφορά συνολικά τα πρόστιμα που έχουν επιβληθεί, τόσο για τα δελτία αποστολής, όσο και για τα στοιχεία αξίας, μη παρεχόμενης της δυνατότητας διαγραφής μόνο των προστίμων που αφορούν τα Δ.Α. (αφορά τις περιπτώσεις 3.2 και 3.3).

3.4. Παραβάσεις που ανάγονται στο χρονικό διάστημα 1.1.1987 - 30.6.1992 (καθεστώς π.δ. 99/77, μετά την τροποποίηση και συμπλήρωσή του με το π.δ. 356/86).

Σχετικά με την αντιμετώπιση παραβάσεων που αναφέρονται στο πιο πάνω χρονικό διάστημα (1.1.87 - 30.6.92) παρέχονται διευκρινίσεις και δίδονται οδηγίες, ως προς τα επιβλητέα πρόστιμα, κατά τα κατωτέρω:

(1) Με τις διατάξεις του Π.Δ. 99/77 του Κ.Φ.Σ. δεν αντιμετωπίζονταν ως ιδιαίτερης

κατηγορίας παραβάσεις η έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων. Οι περιπτώσεις αυτές ενέπιπταν στην έννοια των ανακριβών στοιχείων, για τις οποίες εφαρμόζονταν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.

(2) Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 του Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/77) όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την Α.Υ.Ο. 1062060/24.5.1989, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 51 παρ. 5 του ν. 1882/92, μεταξύ των άλλων, επιβάλλονταν πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής και στην περίπτωση έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, εφόσον συνέτρεχαν και οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

α) Η παράβαση είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής.

β) Η συνολική αξία κάθε συναλλαγής ήταν μεγαλύτερη των 120.000 δρχ.

(3) Περαιτέρω με την γνωμ. 807/1989 της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου μας που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο μας 1121609/911 ΠΟΛ. 1078/ΠΕ/0015/3.4.1990, ορίζεται ότι πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής επιβάλλεται σε περίπτωση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων, εξαιρετικά και μόνο όταν οι παραλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής, όχι δε και στην περίπτωση έκδοσης στοιχείων που δεν αναφέρονται σε πραγματικές συναλλαγές, τα οποία ως ανακριβή επισύρουν πρόστιμο ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Σ., για την έκδοση εικονικών στοιχείων, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο μέχρι το ανώτατο ύψος προστίμων για την κατηγορία βιβλίων (π.χ. μέχρι 120.000 δρχ. (ανά περίπτωση για τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας).

Ενόψει των ανωτέρω και των οριζομένων στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 33, ως ισχύει, μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 19 του π.δ. 134/96, ανά περίπτωση διευκρινίζεται:

3.4.α. Έκδοση ανακριβών («εικονικών») στοιχείων (Δ.Α. και τιμολογίων κ.λπ.).

Επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο για κάθε στοιχείο (Δ.Α. ή τιμολόγιο κ.λπ.), μέχρι του ποσού που αποτελεί όριο για την κατηγορία βιβλίων (60.000, 80.000 ή 120.000 δρχ., κατά περίπτωση).

3.4.β. Έκδοση ανακριβών «πλαστών» στοιχείων (Δ.Α. και τιμολογίων κ.λπ.)

Στις περιπτώσεις έκδοσης ανακριβών Δ.Α. και στη συνέχεια ανακριβών τιμολογίων (στην έννοια των ανακριβών ενέπιπταν και τα πλαστά στοιχεία - διαφορά περιεχομένου πρωτοτύπου και στελέχους), επιβάλλονται με βάση τη γνωμοδότηση 460/94 του Ν.Σ.Κ., που κοινοποιήθηκε με την εγκ. 1024482/ΠΟΛ.1053/17.2.1995, αυτοτελή πρόστιμα ισάριθμα των εκδοθέντων ανακριβώς στοιχείων (Δ.Α. και τιμολογίων).

Είναι γεγονός όμως ότι για τις ανωτέρω περιπτώσεις (3.4.α και 3.4.β) προκύπτει, έστω και σε μικρότερη έκταση, το πρόβλημα της επιβολής διπλών προστίμων, για την ίδια αιτία. Για την αντιμετώπιση λοιπόν αυτών των περιπτώσεων και με τη προϋπόθεση ότι γι' αυτές δεν έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. ή έχουν εκδοθεί και δεν έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, ενόψει του ευνοϊκότερου, καθεστώτος, ως προς το πλήθος των καταλογιστέων παραβάσεων, που θεσπίσθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 19 του π.δ. 134/96, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις να υπάρχει όμοια αντιμετώπιση και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό να μη καταλογίζονται παραβάσεις για τα δελτία αποστολής, παρά μόνον για τα στοιχεία αξίας, δοθέντος μάλιστα ότι σκοπός της νέας ρύθμισης, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση ήταν «η αποφυγή δημιουργίας απόπων και εξωπραγματικών καταστάσεων».

4. Διάφορες διευκρινίσεις

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι παραβάσεις διευκρινίζονται και τα εξής:

(1) Συνυπολογισμός στην αξία και του Φ.Π.Α.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, και σε αντίθεση με όσα ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 (μη έκδοση, ανακριβής έκδοση, διακίνηση

χωρίς συνοδευτικό) - Βλ. ανωτέρω ανάλυση άρθρου 18 - παρ. 2, το πρόστιμο είναι ίσο με την αξία κάθε στοιχείου (όχι της συναλλαγής) και ως εκ τούτου στην έννοια της αξίας περιλαμβάνεται το τελικό σύνολο. Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις αυτές για τον προσδιορισμό του προστίμου (ανωτάτου) λαμβάνεται υπόψη το τελικό σύνολο του στοιχείου, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α.

(2) Υποτροπή για παραβάσεις χρήσης πλαστών και εικονικών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 5 προβλέπεται, ως γνωστόν σε περίπτωση υποτροπής, δυνατότητα επιβολής μέχρι και του τριπλασίου του ανωτάτου ορίου προστίμων, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 32, παρ. 1 (ανάλογο της κατηγορίας βιβλίων) και παρ. 2 του ίδιου άρθρου (ισόποσο της συναλλαγής).

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 32 παρ. 1, 2 και 5 και 33 παρ. 4, προκύπτει ότι, εφόσον για τα πλαστά και εικονικά στοιχεία εξ ύπαρξης από τις διατάξεις θεσπίζεται η δυνατότητα επιβολής προστίμων ανωτέρων των ανωτάτων ορίων του άρθρου 32, λόγω του ιδιάζοντος χαρακτήρα των παραβάσεων αυτών, δεν μπορεί σε περίπτωση υποτροπής να επιβληθεί πρόστιμο μέχρι του τριπλασίου του ανωτάτου ορίου, που προβλέπεται από το άρθρο 33 παρ. 4, ήτοι δεν μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο μέχρι το 15/πλάσιο ($5 \times 3 = 15$) της αξίας του στοιχείου.

Αντίθετα σ' όσες περιπτώσεις το πλαστό ή εικονικό στοιχείο είναι αξίας μικρότερης ή ίσης των 300.000 δρχ., οπότε επιβάλλεται πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 32, μπορεί αυτό το όριο σε περίπτωση υποτροπής να φθάσει μέχρι του 3/σίου, ήτοι 100.000, 200.000 ή 300.000 δρχ. X 3, κατά περίπτωση.

Άρθρο 20

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού τροποποιείται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 για νομοτεχνικούς λόγους και ορίζεται ότι επί κοινοπραξίας επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστικής εταιρίας το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος των προσώπων αυτών και κοινοποιείται σε όλα τα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 34 και διαγράφεται η περίπτωση, που αναφερόταν στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 33, (σχετικά με παραβάσεις μη καταχώρησης λαχείων στο βιβλίο διάθεσης λαχείων), για νομοτεχνικούς λόγους, δεδομένου ότι το εδάφιο αυτό έχει καταργηθεί με το άρθρο 43 παρ. 30 του ν. 2214/94 και μάλιστα από την έναρξη ισχύος της διάταξης αυτής.

Άρθρο 21

1. Κατά διάφορο τρόπο θεώρηση ή μη θεώρηση μηχανογραφικών εντύπων

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 36 και ορίζεται ότι το δικαίωμα του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει την κατά διάφορο τρόπο θεώρηση ή τη μη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων μηχανογραφικώς τηρουμένων ή εκδιδομένων, ασκείται μετά από σύμφωνη γνώμη του αρμοδίου επιθεωρητή (ισχύει από 4.6.1996).

Για την ενιαία αντιμετώπιση των αιτημάτων απαλλαγής από τη θεώρηση στοιχείων ή την έγκριση για κατά διάφορο τρόπο θεώρηση, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

1.1. Προκειμένου να δοθεί έγκριση μη θεώρησης φορολογικών στοιχείων, όταν αυτά εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο, πρέπει να εξετάζονται και να λαμβάνονται υπόψη

για την έκδοση της απόφασης, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Η «φορολογική εικόνα» της αιτούσας επιχείρησης (παραβάσεις, κέρδη, συντελεστής μικτού κέρδους κ.λπ.).

β) Το πλήθος των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων σε ετήσια βάση (αν το πλήθος είναι μικρό σαφώς δεν δημιουργείται ιδιαίτερο πρόβλημα με τη θεώρηση των στοιχείων, τόσο για τον επιτηδευματία, όσο και για τη Δ.Ο.Υ.).

γ) Ο τρόπος τήρησης και ενημέρωσης των βιβλίων (π.χ. απευθείας ενημέρωση, ON - LINE, των βιβλίων με την έκδοση των φορολογικών στοιχείων), σε συνδυασμό με την υποχρέωση ή μη τήρησης βιβλίου αποθήκης, το οποίο διευκολύνει τον ποσοτικό έλεγχο και παρέχει πληροφορίες για το Σ.Μ.Κ., ανά είδος.

δ) Το μέγεθος της επιχείρησης (ύψος ακαθαρίστων εσόδων, αριθμός απασχολούμενου προσωπικού, αριθμός εγκαταστάσεων κ.λπ.), σε συνδυασμό με την άσκηση ή μη άμεσης εποπτείας από τα φυσικά πρόσωπα, φορείς της επιχείρησης.

1.2. Επιβεβλημένο είναι η έγκριση να δίνεται κατ' αρχήν, για ορισμένο χρονικό διάστημα, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα αξιολόγησης της όλης φορολογικής συμπεριφοράς της επιχείρησης.

1.3. Σκόπιμο είναι στην απόφαση έγκρισης μη θεώρησης ή κατά διάφορο τρόπο θεώρησης να τίθενται κατά την κρίση σας προϋποθέσεις διασφάλισης των συναλλαγών, όπως:

α) Επί των εκδιδόμενων στοιχείων, τα οποία εγκρίνεται να εκδίδονται αθεώρητα, να αναγράφεται σε κάθε ένα, κατά την έκδοση, ο αριθμός της απόφασης μη θεώρησης ή κατά διάφορο τρόπο θεώρησης.

β) Να καθορίζεται συντομότερος χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων (π.χ. εντός πέντε ημερών).

γ) Να τίθενται και όποιες άλλες προϋποθέσεις κριθούν απαραίτητες σε συνάρτηση με τα πραγματικά περιστατικά, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

1.4. Σημειώνεται ότι, εφόσον ζητείται η μη θεώρηση στοιχείων, που εκδίδονται, μετά από Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής, με φορητό Η/Υ, ο οποίος είναι εγκαταστημένος επί του αυτοκινήτου, να θεωρείται για την αντιμετώπιση του θέματος αυτού ως θετικό στοιχείο, η έκδοση θεωρημένου Σ.Δ.Α. με το οποίο συνδέονται τα εν συνεχεία εκδιδόμενα παραστατικά και εφόσον βεβαίως συντρέχουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις.

1.5. Τέλος, στην απόφαση έγκρισης να αναγράφονται αναλυτικά οι τίτλοι των φορολογικών στοιχείων που εγκρίνονται να εκδίδονται αθεώρητα ή να θεωρούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και το χρονικό διάστημα, για το οποίο χορηγείται η έγκριση αυτή.

2. Με την παρ. 2 προστέθηκε εδάφιο στην περίπτ. β' της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το οποίο, ο Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με απόφασή του, μπορεί να θεωρεί κατ' εξαίρεση βιβλία και περιορισμένο αριθμό στοιχείων σε επιτηδευματίες που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά χρέη σε ασφαλιστικά ταμεία ή επιμελητήρια και έχουν κώλυμα θεώρησης από μη φορολογικές διατάξεις, με την προϋπόθεση ότι άμεσα θα αναγγέλεται κάθε σχετική περίπτωση στα αρμόδια για τα χρέη αυτά πρόσωπα, δηλαδή ή ασφαλιστικά ταμεία και επιμελητήρια, (ισχύει από 4.6.1996).

Η έγκριση θεώρησης δεν έχει το νόημα της κατάργησης των ισχυουσών διατάξεων και πρέπει να χορηγείται σε εξαιρετικές περιπτώσεις, κατά την κρίση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., για να δοθεί η δυνατότητα νόμιμης λειτουργίας κάποιων επιχειρήσεων, που οφείλουν μη φορολογικά χρέη, καθώς και ο απαραίτητος χρόνος για διακανονισμό των οφειλών τους, ώστε να αναπτύξουν την δραστηριότητά τους νόμιμα προκειμένου, εκτός των άλλων, να καταστεί δυνατό να εξοφλήσουν τις οφειλές αυτές, όπως εξάλλου αντίστοιχα ισχύει και για τις φορολογικές υποχρεώσεις.

Η αναγγελία θεώρησης στους αρμόδιους φορείς πρέπει να γίνεται με δελτίο πληροφοριών όπως το συνημμένο υπόδειγμα.

3. Με την παρ. 3, προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της περιπτ. β' της παραγρ. 8 του άρθρου

36 και παρέχεται το δικαίωμα στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. με απόφασή του να επιτρέψει τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων σε συστεγαζόμενες επιχειρήσεις, εφόσον δεν παρακωλύεται ο φορολογικός έλεγχος, ύστερα από σύμφωνη γνώμη του αρμοδίου Επιθεωρητή.

Η ρύθμιση αυτή αποσκοπεί στην απρόσκοπτη λειτουργία των επιχειρήσεων, στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις, που αποδεδειγμένα δεν δυσχεραίνονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις από τη συστέγαση επιχειρήσεων που εμπορεύονται όμοια αγαθά.



Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΑΝΩΜΕΡΙΤΗΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Ημερομηνία199...

.....
Δ.Ο.Υ.

.....

οδός

τηλ.

ΠΡΟΣ

.....

.....

.....

ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Σας γνωρίζουμε ότι την
θεωρήσαμε περιορισμένο αριθμό φορολογικών στοιχείων, στην επι-
χείρηση
επάγγελμαοδός,
σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 8 β' του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), για την
αντιμετώπιση των συναλλακτικών αναγκών αυτής, καθώς και για την
εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων και παρακαλούμε για
τις δικές σας ενέργειες.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ Δ.Ο.Υ.