



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΑΡΘΡΟ 1 ΕΩΣ 5

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



Εισηγητής: Γιαουζάκης Γεώργιος, Α.Μ.7136

Αργυράκης Εμμανουήλ, Α.Μ. 2855

Επιβλέπων: Μπαστάκης Εμμανουήλ, Καθηγητής

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2011

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος.....	3
Κεφάλαιο 1.....	4
Εισαγωγή.....	4
Κεφάλαιο 2.....	5
2.1 Η ψήφιση του ν. 186/1992 Κώδικας βιβλίων και στοιχείων.....	5
2.2 Άρθρο 1: Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.....	5
Κεφάλαιο 3.....	6
3.1 Άρθρο 2: Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.....	6
3.2 Σχετικές διατάξεις.....	9
3.2.1. Απαλλαγή εκμεταλλευτών ενοικιαζομένων δωματίων.....	9
3.2.2 Αλλοδαπά πρόσωπα που πραγματοποιούν εργασίες στην Ελλάδα για τους Ολυμπιακούς Αγώνες. Φορολογικές υποχρεώσεις και ειδικές ρυθμίσεις.....	12
3.3 Συμπεράσματα, επισημάνσεις, βασικές έννοιες ,θέματα άρθρου 2.....	13
3.4 Διευκρινήσεις επισημάνσεις άρθρου 2.....	16
Γενικά περί κοινοπραξιών.....	48
Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	61
Αγρότες-αγροτικές εκμεταλλεύσεις.....	71
Απαλλασσόμενοι τήρησης βιβλίων, ΑΛΠ και ΑΠΥ.....	77
Κεφάλαιο 4.....	83
4.1 Άρθρο 3: Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης. Έννοια είδους.....	83
4.2 Συμπεράσματα, επισημάνσεις, βασικές έννοιες ,θέματα άρθρου 3.....	84
4.3 Διευκρινήσεις επισημάνσεις άρθρου 3.....	86
Κεφάλαιο 5.....	110
5.1 Άρθρο 4 : Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.....	110
5.2 Συμπεράσματα, επισημάνσεις βασικές έννοιες στο άρθρο 4.....	113
5.3 Διευκρινήσεις επισημάνσεις άρθρου 4.....	117
Ακαθάριστα έσοδα.....	117
Κεφάλαιο 6.....	149
6.1 Άρθρο 5: Βιβλία πρώτης κατηγορίας.....	149
6.2 Θέματα άρθρου 5.....	149
Επίλογος.....	154
Βιβλιογραφία.....	156

Παράρτημα.....157

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μετά από μία συλλογική προσπάθεια είμαστε στην ευχάριστη θέση να σας παρουσιάσουμε την παρακάτω εργασία. Η εργασία αυτή έχει σκοπό να παρουσιάσει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όπως αυτές εφαρμόστηκαν καθώς και τις μεταβολές που έγιναν από την πρώτη ψήφιση τους μέχρι και σήμερα.

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε πέντε κεφάλαια ως εξής:

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελείται από την εισαγωγή που αναφέρει την θέσπιση του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων και την ανάγκη ψήφισης του.

Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει και αναλύει το άρθρο 1 του Κ.Β.Σ

Το τρίτο κεφάλαιο το άρθρο 2 του Κ.Β.Σ.

Το τέταρτο κεφάλαιο το άρθρο 3 του Κ.Β.Σ.

Το πέμπτο κεφάλαιο το άρθρο 4 του Κ.Β.Σ.

Το έκτο κεφάλαιο το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ.

Σε κάθε κεφάλαιο τίθενται οι διατάξεις όπως ισχύουν καθώς και ανάλυση και ερμηνεία αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ήταν γνωστός στους παλαιότερους ως Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.).

Ο Κ.Φ.Σ. τέθηκε σε ισχύ 01.05.1977 (ΦΕΚ: Α 34/ 1977-02-09) περιέχοντας 50 άρθρα. Η εφαρμογή του ξεκίνησε σε μια ανάγκη νομιμοποίησης των συναλλαγών, καθορισμού των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων των επιτηδευματιών, την τήρηση στοιχείων καθώς επίσης και την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Με το Άρθρο 9 του Ν.1989/1991 (ΦΕΚ 192 Α) δόθηκε η εξουσιοδότηση έκδοσης Προεδρικού Διατάγματος για την αντικατάσταση, τροποποίηση και κωδικοποίηση των διατάξεων περί βιβλίων και στοιχείων.

Ο γνωστός στους παλαιότερους ως Κ.Φ.Σ., άλλαξε ονομασία με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 σε Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή συνοπτικά σε Κ.Β.Σ.. Η αλλαγή αυτή έγινε γιατί ο τίτλος « Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων » δεν περιείχε τη λέξη «βιβλία» με αποτέλεσμα το Π.Δ να αναφέρεται μόνο σε στοιχεία και όχι σε βιβλία. Με τον νέο τίτλο πια «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» έφυγε το «φορολογικών» προστέθηκε το «βιβλίων» και ο τίτλος έγινε εντελώς απροσδιόριστος. Ίσως ο τίτλος Κώδικας φορολογικών βιβλίων και στοιχείων είναι καταλληλότερος και αποδίδει πιο σωστά το νομοθέτημα αυτό.

Τα άρθρα του Κ.Φ.Σ που αντιστοιχούν στα άρθρα 1 έως 5 του Κ.Β.Σ. που θα αναλύσουμε στην εργασία αυτή είναι το άρθρο 1 έως το 4 τα οποία παραθέτω παρακάτω.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΡΘΡΩΝ

Άρθρο: 1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Άρθρο: 2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Άρθρο:3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΕΝΤΑΞΗ

Άρθρο: 4 ΒΙΒΛΙΑ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Η ψήφιση του ν. 186/1992 Κώδικας βιβλίων και στοιχείων

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 186/1992

Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.

(ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992)

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 1989/1991 «Διαρρυθμίσεις στον ενιαίο ειδικό φόρο κατανάλωσης των πετρελαιοειδών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 192
2. Τη γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας 140/1992, με πρόταση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών,

2.2 Άρθρο 1

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Διάκριση επιτηδευματιών.

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

Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις. Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις .

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3.

Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες:

α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα **άρθρα 41 και 42 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α')**, εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,

β) το φυσικό πρόσωπο πλην του ελεύθερου επαγγελματία που παρέχει υπηρεσίες περιστασιακά σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και το σύνολο των ετήσιων αμοιβών του δεν υπερβαίνει το όριο της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία,

γ) ο συγγραφέας δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότησή του έκδοση βιβλίου και ο εισηγητής επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία,

δ) το φυσικό πρόσωπο που σύμφωνα με την παράγραφο **1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α')** δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης

Αξίας, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχει υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού,

ε) το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, το ποσό αυτών των αμοιβών του δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που ορίζεται από την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες και οι υπηρεσίες που παρέχει αφορούν αποκλειστικά το ερευνητικό έργο που χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Το προτελευταίο εδάφιο τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την **παράγραφο 1 του άρθρου 27 του νόμου 3522/2006** και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2007. Το τελευταίο εδάφιο μαζί με τις περιπτώσεις α, β, γ, δ, ε προστέθηκαν με την **παρ. 2 του άρθρου 27 του νόμου 3522/2006** και ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2007.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι, διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα,

β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας,

γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

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

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

β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,

γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,

δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και

ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

Η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και τη φράση "και Σία".

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

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

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

Το πρώτο εδάφιο τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την **παράγραφο 3 του άρθρου 27 του νόμου 3522/2006** και ισχύει από την δημοσίευση στο ΦΕΚ (22.12.2006)

3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Το πρώτο εδάφιο τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 27 του νόμου 3522/2006 και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2007

4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα **άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α')**, εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 27 του νόμου 3522/2006 και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2007

5. 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 πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ 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 πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, ή μέχρι τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του **Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77)**, των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

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

Ειδικά και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων, ο πλανόδιος λαχειοπώλης, μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.

Τα δύο τελευταία εδάφια τέθηκαν όπως αντικατέστησαν τα 4 τελευταία εδάφια σύμφωνα με την **παράγραφο 1 του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010** και ισχύουν από την 1η Ιουλίου 2010 σύμφωνα με την παράγραφο θ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

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

3.2 Σχετικές διατάξεις

3.2.1. Απαλλαγή εκμεταλλευτών ενοικιαζομένων δωματίων

Από τις διατάξεις του άρθρου **33 § 6β του Ν. 2238/94, (όπως ισχύει με το Ν. 2753/99 - άρθρο 6 § 1)**, οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, μέχρι και επτά (7) δωμάτια, δύνανται να ζητήσουν την απαλλαγή τους από την υποχρέωση τήρησης όλων των βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολών-μετάταξης που, 5 υποβάλλεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία.

Στις διατάξεις αυτές έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

1. Εφόσον ζητήσει ένας εκμεταλλευτής ενοικιαζομένων δωματίων την απαλλαγή του αυτή χορηγείται αυτοδικαίως με την υποβολή της δήλωσης μεταβολών - μετάταξης ανεξάρτητα από τη μορφή της επιχείρησης (ατομική, ΟΕ, ΕΕ, κοινωνία).
2. Απαλλάσσεται από το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων (βιβλίο πόρτας-πελατών, εσόδων-εξόδων, Α.Π.Υ. ή ΤΠΥ προς ιδιώτες και επαγγελματίες κ.λπ.)
3. Απαλλάσσεται από το ΦΠΑ και εντάσσεται στο καθεστώς των απαλλασσομένων επιχειρήσεων, ακόμα και αν ασκεί άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούται να τηρεί βιβλία μέχρι Β' κατηγορίας του ΚΒΣ (**Εγκ. ΠΟΛ 1043/10-2-2000**). Στα βιβλία αυτά δεν θα καταχωρεί πράξεις που αναφέρονται στην εκμετάλλευση των δωματίων.
4. Καταβάλλει φόρο εισοδήματος προσαυξημένο κατά 15% έναντι των εκμεταλλευτών που τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ και υπάγονται σε ΦΠΑ. |

5. Πρέπει να υποβάλλει τη δήλωση μεταβολής μετάταξης μέχρι 30/1 του πρώτου έτους που επιθυμεί να ενταχθεί στους απαλλασσόμενους ή κατά την έναρξη των εργασιών, για τους νέους επιτηδευματίες.
6. Δεν υποχρεούνται σε έκδοση φορολογικών στοιχείων είτε οι πελάτες τους είναι ιδιώτες είτε επιτηδευματίες κ.λπ. Μπορούν να εκδίδουν απλές αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης, σημειώνοντας όμως το γεγονός της απαλλαγής τους για διευκόλυνση των αντισυμβαλλομένων και των ελεγκτικών οργάνων.
7. Οι επιτηδευματίες, Δημόσιο, Δήμοι κ.λπ. για τις καταβαλλόμενες αμοιβές, σ' αυτούς τους απαλλασσόμενους εκμεταλλευτές δωματίων, πρέπει να εκδίδουν αποδείξεις δαπανών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 του ΚΒΣ.
8. Δεν έχουν υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων (πελατών και προμηθευτών), λόγω της ειδικής απαλλαγής που θεσπίζεται για το σύνολο των στοιχείων τους.
9. Αντίθετα έχουν υποχρέωση διαφύλαξης των στοιχείων που λαμβάνουν
10. Οι επιτηδευματίες, Δήμοι κ.λπ. που συναλλάσσονται μαζί τους, τους συμπεριλαμβάνουν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αναγράφοντας τον ειδικό κώδικα επαγγέλματος ένα (1) που σημαίνει ότι είναι πωλήσεις ή υπηρεσίες αντίστοιχα και ο αντισυμβαλλόμενος είναι μη υπόχρεος υποβολής καταστάσεων.
11. Κατά τη Διοίκηση πρέπει να παρακρατείται φόρος 20% από τον καταβάλλοντα την αμοιβή, εάν αυτός είναι Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ. ή επιτηδευματίας με βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του ΚΒΣ Εγγ. 1064624/560/14-7-2000 προς Ομοσπονδία Ενοικιαζομένων Δωματίων. Αντίθετα έχουμε προσωπικά την άποψη ότι λόγω του ειδικού τρόπου φορολογίας με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι γενικές διατάξεις περί παρακράτησης του φόρου εισοδήματος.
- Π.Χ. Δημιουργείται άτοπο αφού ένα δωμάτιο Α' τάξεως φορολογείται π.χ. το 2002 με 88 ευρώ συν 15% η προσαύξηση **σύνολο 101,20 ετησίως**. Εάν το ίδιο δωμάτιο είναι ενοικιασμένο σε ένα τουριστικό γραφείο προς 35 ευρώ την ημέρα για 90 ημέρες, σύνολο 3.150 ευρώ παρακράτηση 20%: $3.150 \times 20\% = 630$ ευρώ. Δηλαδή για τελικό φόρο 101,20 ευρώ θα παρακρατηθούν 630 ευρώ. Βεβαίως δεν παραγνωρίζουμε ότι το επιπλέον ποσό θα επιστραφεί αλλά κάτι τέτοιο οδηγεί όχι μόνο σε άτοπο φορολογικά αλλά και συνταγματικά.
12. Δεν παρακρατείται χαρτόσημο, αφού η συγκεκριμένη πράξη υπάγεται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ και απαλλάσσεται με ειδική διαδικασία.

13. Προκειμένου να εφαρμοσθούν οι παραπάνω απαλλακτικές διατάξεις και στην περίπτωση που η εκμετάλλευση περιλαμβάνει μόνο ενοικιαζόμενα διαμερίσματα ή ενοικιαζόμενα δωμάτια και διαμερίσματα, θα πρέπει, προκειμένου να υπολογισθεί ο αριθμός επτά (7) των δωματίων, για τα οποία ισχύει η απαλλαγή, να αναχθούν τα διαμερίσματα σε δωμάτια.

Η αναγωγή αυτή θα γίνεται με βάση τους χώρους (ύπνου και λοιπών χρήσεων) των διαμερισμάτων, ως εξής:

α.) Μονόχωρο διαμέρισμα (STUDIO) ανάγεται σε ένα (1) δωμάτιο.

β) Δίχωρο διαμέρισμα ανάγεται σε δύο (2) δωμάτια.

γ) Τρίχωρο διαμέρισμα ανάγεται σε τρία (3) δωμάτια.

δ) Για τα μεγαλύτερα διαμερίσματα ακολουθείται η ίδια σχέση αναγωγής.

Σχετικά, διευκρινίζεται ότι δήλωση του εκμεταλλευτή για τοποθέτηση επιπλέον κλινών στους χώρους σαλονιού του διαμερίσματος δεν επηρεάζει την παραπάνω σχέση αναγωγής.

(Για τον υπολογισμό των επτά (7) δωματίων ή διαμερισμάτων, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εκμεταλλεόμενων δωματίων και διαμερισμάτων ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης αυτών (Εγκ. ΠΟΛ. 1043/10-2-2000).

14. Σε περίπτωση πώλησης ή ενοικίασης επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται μέχρι και επτά (7) ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα μέχρι και επτά (7) δωματίων, η νέα επιχείρηση (ο αγοραστής ή ο ενοικιαστής, κατά περίπτωση) έχει το δικαίωμα να ενταχθεί αμέσως στο ειδικό καθεστώς αυτών των απαλλασσομένων επιχειρήσεων, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την κατάρτιση της οικείας σύμβασης (αγοραπωλησίας ή μίσθωσης) (Εγκ. ΠΟΑ. 1043/10-2-2000).

15. Οι νέες επιχειρήσεις ενοικιαζομένων δωματίων ή διαμερισμάτων, οι οποίες θα λάβουν πρώτη φορά Ειδικό Σήμα του ΕΟΤ (σύμφωνα με το ν. 2741/1999) αν αυτό αναφέρει συνολική δυναμικότητα μέχρι επτά (7) δωμάτια, η νέα επιχείρηση δικαιούται να ενταχθεί αμέσως στο ειδικό καθεστώς αυτών των απαλλασσομένων επιχειρήσεων, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις ανεξάρτητα από το χρονικό σημείο που θα πραγματοποιηθεί η έναρξη λειτουργίας της εκμετάλλευσης αυτών (Εγκ. ΠΟΛ. 1043/10-2-2000).

16. Οι εντασσόμενοι στο απαλλασσόμενο αυτό καθεστώς δεν έχουν υποχρέωση υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ και δεν δικαιούνται έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (κατασκευή κτιρίου, αγορά επίπλων, εξοπλισμού κ.λπ.). Ι

17. Για την τυχόν επιπλέον εκμετάλλευση καφέ - μπαρ τηρούνται κανονικά βιβλία, στοιχεία και οφείλεται ΦΠΑ ακόμα και στην περίπτωση που λειτουργεί στον ενιαίο χώρο εκμετάλλευσης.

18. **Μίσθωση** δωματίων με αστική **σύμβαση**. Εάν ένας εκμεταλλευτής ενοικιαζομένων διαμερισμάτων ή δωματίων εκμισθώσει ή υπεκμισθώσει με συμβάσεις αστικής μίσθωσης εκμίσθωση ακινήτων (εισόδημα Α' πηγής) κάποια διαμερίσματα ή δωμάτια, τότε ο αριθμός των μισθωμένων ή υπομισθωμένων με αστική σύμβαση δωματίων δεν θα συνυπολογίζονται με το λοιπό αριθμό των εκμεταλλευομένων δωματίων και εφόσον έχει πλέον επτά ή επτά και κάτω δωματίων δύναται να τύχει απαλλαγής, προαναφερόμενα, από τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ και ΦΠΑ.

Σημειώνουμε ότι τα μισθωτήρια των ακινήτων κατατίθενται στη ΔΟΥ εντός 30 ημερών από τη σύνταξη τους (**άρθρο 77 Ν. 2232/94**) - Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ, 1043/10-2-2000, Εγγ. 102434/540/14-3-2000.

19. Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης επιχείρηση που ανήκει στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσομένων επιχειρήσεων αυξήσει τον αριθμό των δωματίων που εκμεταλλεύεται πέραν των επτά (7), τότε μετατάσσεται **υποχρεωτικά** στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την ημερομηνία έναρξης της εκμετάλλευσης των περισσότερων των επτά (7) δωματίων και τηρεί κανονικά βιβλία και στοιχεία. Για τη μεταβολή αυτή υποβάλλεται δήλωση μεταβολής - μετάταξης εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έλαβε χώρα η μεταβολή της δραστηριότητας. Η επιχείρηση στην περίπτωση αυτή ανακτά το δικαίωμα έκπτωσης των εναπομεινάντων πέμπτων για το ΦΠΑ των παγίων με τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης (**Εγκ. ΠΟΛ. 1251/13-10-2001**).

20. **Όσοι επιτηδευματίες επιλέξουν την προαιρετική μετάταξη τους** από το κανονικό καθεστώς στις απαλλασσόμενες και σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, επιθυμούν να ενταχθούν και πάλι στο κανονικό καθεστώς, τότε η μετάταξη αυτή θεωρείται προαιρετική και έχουν υποχρέωση να παραμείνουν στο ανώτερο καθεστώς για μια πενταετία.

3.2.2 Αλλοδαπά πρόσωπα που πραγματοποιούν εργασίες στην Ελλάδα για τους Ολυμπιακούς Αγώνες. Φορολογικές υποχρεώσεις και ειδικές ρυθμίσεις

Άρθρο 2. Ν. 3207/24-12-2003 (ΦΕΚ Α' 302)

Φορολογία αλλοδαπών φυσικών προσώπων και των αλλοδαπών επιχειρήσεων που πραγματοποιούν εργασίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο συμβάσεων για τους Ολυμπιακούς Αγώνες του 2004

«1. Για το εισόδημα που αποκτούν αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα από εργασίες που πραγματοποιούν στην Ελλάδα, από της έναρξης ισχύος του παρόντος νόμου μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2004, στο πλαίσιο συμβάσεων που συνάπτουν με την Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004 ΑΕ ή την Αθηναϊκή Ολυμπιακή Ραδιοτηλεοπτική ΑΕ, για την τέλεση των Ολυμπιακών και Παραολυμπιακών Αγώνων του 2004, **παρακρατείται φόρος**, κατά περίπτωση, από την Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004 ΑΕ ή την Αθηναϊκή Ολυμπιακή Ραδιοτηλεοπτική ΑΕ, κατά την πίστωση ή την κα-

ταβολή των ποσών στους δικαιούχους, με αναλογικό συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) και αποδίδεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια ΔΟΥ μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Με την παρακράτηση αυτή του φόρου **εξαντλείται** η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των πιο πάνω δικαιούχων για το εισόδημα αυτό, **ανεξάρτητα** αν αυτοί αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα λόγω αυτών των εργασιών. Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος ή ευρώ, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό εισοδημάτων που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

2. Οι παρεχόμενες υπηρεσίες από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000). Υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου, που αναλογεί σε αυτές τις παρεχόμενες υπηρεσίες, για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, είναι, κατά περίπτωση, οι λήπτες των υπηρεσιών Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004 ΑΕ ή Αθηναϊκή Ολυμπιακή ραδιοτηλεοπτική ΑΕ, ανεξάρτητα από την έδρα εγκατάστασης των πιο πάνω αναφερόμενων αλλοδαπών φυσικών προσώπων. Η καταβολή του φόρου διενεργείται με έκτακτη περιοδική δήλωση, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 δεν θεωρούνται επιτηδευματίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ).

4. Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, που πραγματοποιούν εργασίες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2004, στο πλαίσιο συμβάσεων με την Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004 ΑΕ ή την Αθηναϊκή Ολυμπιακή Ραδιοτηλεοπτική ΑΕ, **για την τέλεση και τη ραδιοτηλεοπτική κάλυψη** και αναμετάδοση των Ολυμπιακών και Παραολυμπιακών Αγώνων του 2004, εφόσον δεν έχουν άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα από την οποία να αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Για τις αμοιβές που εισπράττουν οι αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμοί στην Ελλάδα, σε εκτέλεση των παραπάνω συμβάσεων, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Η παραπάνω ρύθμιση δεν εφαρμόζεται στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που απασχολούν ημεδαπό ή αλλοδαπό προσωπικό με σύμβαση εργασίας, το οποίο πληρώνεται από την αλλοδαπή επιχείρηση ή οργανισμό στην Ελλάδα.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται με την επιφύλαξη των οριζομένων στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας».

3.3 Συμπεράσματα, βασικές έννοιες , θέματα άρθρου 2

1. Ο ΚΒΣ εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια .

2. Υποκαταστήματα ελληνικών επιχειρήσεων **στην αλλοδαπή** έχουν τις υποχρεώσεις της χώρας εγκατάστασης τους.

3. Ως προς τα πλοία λαμβάνεται υπόψη και ο τόπος εγκατάστασης τους.

4. Αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν πραγματική - φυσική εγκατάσταση και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, έχουν τις υποχρεώσεις των ελληνικών επιχειρήσεων ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

5. Κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα εφόσον ανεγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις

6. Κοινωνίες Αστικού Δικαίου με επαγγελματική συνεκμετάλλευση του κοινού πράγματος θεωρούνται επιτηδευματίες

7. Περιστασιακά απασχολούμενοι, όταν δεν είναι από άλλη αιτία επιτηδευματίες και λαμβάνουν από την απασχόληση τους μικροποσά (ετήσια κάτω των 5.000 ευρώ) δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.

8. Η κοινοπραξία στερείται νομικής προσωπικότητας, είναι μια ιδιότυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού και θεωρείται ως επιτηδευματίας.

9. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα τηρούν βιβλία όταν πουλάνε αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες τα οποία υπάγονται σε ΦΠΑ ή στο φόρο εισοδήματος.

10. Οι Αστικές Εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν όλες τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών.

11. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ δεν τηρούν βιβλία. Έχουν υποχρέωση έκδοσης Δελτίων Αποστολής σε κάποιες περιπτώσεις που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 11.

12. Οι ομάδες παραγωγών πρέπει να έχουν νομική προσωπικότητα και να τηρούν βιβλία και στοιχεία.

13. Τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και ως νόμισμα χρησιμοποιείται το ΕΥΡΩ. Για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται και επιτρέπεται τα τιμολόγια να εκδίδονται ξενόγλωσσα. **Ειδικά** και για τα τιμολόγια στο εσωτερικό της χώρας επιτρέπεται με τις διατάξεις του άρθρου **18α §4 του ΚΒΣ**, όπως τροποποιήθηκαν με το **Ν. 3522/22-12-2006**, να αναγράφονται τα δεδομένα αυτών σε ξένη γλώσσα. Υπάρχει υποχρέωση να παραδίδονται μεταφρασμένα στον έλεγχο όταν αυτό ζητηθεί.

14. Οι συγγραφείς δημόσιοι και ιδιωτικοί υπάλληλοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες καθώς και οι συνταξιούχοι για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση τους έκδοση βιβλίου

15. Οι υπάλληλοι (Δημόσιοι και Ιδιωτικοί) καθώς και οι συνταξιούχοι εκπαιδευτές επιμορφωτικών σεμιναρίων δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία. Λαμβάνουν την αμοιβή τους με απόδειξη δαπάνης.

16. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.

17. Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες τα φυσικά πρόσωπα, πλην των ελευθέρων επαγγελματιών, όταν παρέχουν υπηρεσίες περιστασιακά σε επιτηδευματίες ή σε νομικά πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) και το σύνολο των ετήσιων αμοιβών δεν υπερβαίνει το όριο της παρ. 5 του άρθρου 2 (5.000 ευρώ). Τα πρόσωπα αυτά δεν πρέπει να είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.

18. Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία θεωρείται και το άρθρο **3 § 1 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)** ότι δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα και τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή **με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης**, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες. Πρόκειται για εργαζόμενους με συγκαλυμμένη σύμβαση εργασίας με Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Δήμους κ.λπ., που ενώ τυπικά έχουν υπογράψει συμβάσεις έργου, εργάζονται με σταθερό ωράριο ως μισθωτοί. Η αμοιβή καταβάλλεται με απόδειξη δαπάνης.

19. Τα φυσικά πρόσωπα που αναλαμβάνουν αποκλειστικά ερευνητικά έργα που χρηματοδοτούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εάν λαμβάνουν αμοιβές που δεν υπερβαίνουν το διπλάσιο του ορίου της παρ. 5 του άρθρου 2 (5.000x2= 10.000 ευρώ), δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, με την προϋπόθεση βέβαια ότι δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία. Η αμοιβή καταβάλλεται με απόδειξη δαπάνης.

20. Η συμμετοχή σε συμβούλια, επιτροπές, ομάδες εργασίας του δημόσιου τομέα δεν θεωρείται άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

21. Οι αποκλειστικές νοσοκόμες, οι ξεναγοί, οι εκδοροσφαγείς, οι φορτοεκφορτωτές θεωρούνται ότι προσφέρουν εξαρτημένη εργασία - υπάλληλοι.

22. Όλα τα άλλα φυσικά πρόσωπα ανεξάρτητα από την ένταξη τους σε κατηγορία τήρησης βιβλίων, μπορεί να απαλλαγούν της τήρησης βιβλίων και να είναι απαλλασσόμενοι και στο ΦΠΑ, εφόσον κατά την προηγούμενη χρήση είχαν ακαθάριστα έσοδα μικρότερα των ορίων που αναφέρονται στην § 5 του άρθρου 2 (πωλούμενα αγαθά: 10.000 €. Υπηρεσίες: 5.000 €).

23. Απαλλασσόμενοι τήρησης βιβλίων δεν μπορεί να είναι

- τα νομικά πρόσωπα (ΟΕ.ΕΕ κ.λπ.),
- οι ελεύθεροι επαγγελματίες (γιατροί, λογιστές κ.λπ.),
- οι κυρίως χονδروπωλητές (χονδρικές πωλήσεις άνω του 60%)
- όποιος πραγματοποιεί έστω και μία εξαγωγή.
- οι τηρούντες πρόσθετα βιβλία **του άρθ. 10 § 5** (Σχολεία, συνεργεία αυτοκινήτων, ξενοδοχεία, κλινικές, κέντρα αισθητικής κ.λπ.). Άρθρο 2 § 5.

24. Οι απαλλασσόμενοι τήρησης βιβλίων, απαλλάσσονται από την τήρηση των βασικών βιβλίων. Επίσης από την έκδοση ΑΛΠ και ΑΠΥ προς το κοινό.

25. Αντίθετα οι απαλλασσόμενοι βιβλίων υποχρεούνται στην έκδοση των άλλων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων, φορτωτικών κ.λπ.). Αυτό δεν ισχύει για όσους δεν θεωρούνται επιτηδευματίες και αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις 14-19.

26. Τα ακαθάριστα έσοδα των απαλλασσόμενων υπολογίζονται με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις, σύμφωνα με το μικτό συντελεστή κερδών.

27. Η αγορά βιβλίων από Δημοσίους ή ιδιωτικούς Υπαλλήλους ή συνταξιούχους για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση τους έκδοση βιβλίου, οι οποίοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, πραγματοποιείται με τιμολόγιο αγοράς από τα βιβλιοπωλεία ή με τιμολόγιο αγοράς ή απόδειξη δαπάνης γι' αυτούς που αγοράζουν βιβλία για τις επαγγελματικές τους ανάγκες.

3.4 Διευκρινήσεις επισημάνσεις άρθρου 2

1α. Έννοια επιτηδευματία

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

- α)** να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα
- β)** να ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και
- γ)** να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

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

1β. Εξαρτημένη εργασία σε αντιδιαστολή με τον επιτηδευματία

Για το χαρακτηρισμό της εργασίας ως εξαρτημένης απαιτείται ο εργαζόμενος να εκτελεί τα καθήκοντα του κάτω από τις οδηγίες και τον έλεγχο του εργοδότη, ο οποίος καθορίζει

τον τόπο, τον τρόπο, το χρόνο και την έκταση της παρεχόμενης εργασίας μέσα στα συμβατικά ή νόμιμα όρια κατά τρόπο δεσμευτικό για το μισθωτό, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να υπακούει στις εντολές και οδηγίες του εργοδότη του, **σε αντιδιαστολή** με την άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος ~ επιτηδεύματος, όπου προέχει η επίτευξη ενός ορισμένου αποτελέσματος κατά τρόπο ανεξάρτητο, με ίδια οικονομικά μέσα και ανθρώπινο δυναμικό, η αμοιβή καθορίζεται από την παρεχόμενη υπηρεσία και το αποτέλεσμα αυτής, χωρίς να συναρτάται από το ωράριο απασχόλησης.

1γ. Ποια πρόσωπα δεν θεωρούνται επιτηδευματίες

Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες :

α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητα τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,

β) το φυσικό πρόσωπο πλην του ελεύθερου επαγγελματία **που παρέχει υπηρεσίες περιστασιακά** σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού (ΣΣ. Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κ.λπ.) και το σύνολο των ετήσιων αμοιβών του δεν υπερβαίνει το όριο της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, (5.000 ευρώ από 1-1-2007). Περιστασιακά απασχολούμενοι χαρακτηρίζονται φυσικά πρόσωπα που δεν εργάζονται με εξαρτημένη εργασία, δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία και λαμβάνουν ετησίως συνολικά από όλες αυτές τις εργασίες κάτω των 5.000 ευρώ, δηλαδή πρόκειται για φοιτητές, νοικοκυρές, εργάτες, αγρότες, άνεργοι, υπάλληλοι άλλων επιχειρήσεων και σε καμιά περίπτωση για επιτηδευματίες.

Ακόμα η περιστασιακή δραστηριότητα δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα η παροχή των υπηρεσιών αυτών να μην έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

γ) ο συγγραφέας -εκδότης δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου, ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης του για την πρώτη μετά από τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου, ανεξάρτητα εάν το εκδίδει ο ίδιος ή τρίτος, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

δ) ο εισηγητής επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία,

ε) το φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχει υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού,

στ) το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, το ποσό αυτών των αμοιβών του δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που ορίζεται από την παράγραφο 5 του

άρθρου αυτού (Σ.Σ. 5000 χ 2 =10.000 ευρώ) για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες και οι υπηρεσίες που παρέχει αφορούν αποκλειστικά το ερευνητικό έργο που χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Τονίζεται ότι τα προαναφερόμενα πρόσωπα (πλην του αγρότη και της αγροτικής εκμετάλλευσης) πρέπει να μην είναι ήδη επιτηδευματίες από άλλη αιτία, Εάν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία, τότε πλέον χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες για όλες τις δραστηριότητες τους.

Με τις τροποποιήσεις που έγιναν στις διατάξεις αυτές ρητά δεν χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες τα προαναφερόμενα πρόσωπα και ειδικότερα:

α) για πρώτη φορά χαρακτηρίζεται ως μη επιτηδευματίας ο συνταξιούχος εισηγητής σεμιναρίων (ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης του) καθώς και ο εκδότης βιβλίου ιδιωτικός υπάλληλος και έτσι εξομοιώνεται σε ότι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα με τους δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους επιμορφωτές σεμιναρίων ή εκδότη δημόσιο υπάλληλο που επί σειρά ετών δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κώδικα (άρθρο 15 παρ. 1),

Τα πρόσωπα αυτά, που από 1/1/2007 δεν θεωρούνται επιτηδευματίες και είχαν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και τηρούσαν βιβλία και στοιχεία, πρέπει υποχρεωτικά να υποβάλλουν μέχρι την 30/3/2007 δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία 31/12/2006 και να ακυρώσουν τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα στοιχεία.

β) όλα τα άλλα πρόσωπα δεν χαρακτηρίζονταν ως επιτηδευματίες και με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΒΣ και ουσιαστικά πρόκειται για νομοτεχνική τακτοποίηση και συγκέντρωση των μη επιτηδευματιών μία παράγραφο.

Έναρξη ισχύος από 1-1-2007.

2. Διάκριση επιτηδευματιών ως προς τα πρόσωπα

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

α) Φυσικό πρόσωπο είναι κάθε άνθρωπος ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις

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

γ) Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

δ) Αφανείς, συμμετοχικές εταιρείες,

ε) Κοινωνία Αστικού Δικαίου,

στ) Αστική Εταιρεία,

ζ) Κοινοπραξία.

2α. Σκοπός των διατάξεων του ΚΒΣ

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

2β. Δραστηριότητες χωρίς άδεια από άλλες Δημόσιες Αρχές. Φορολογικό Δικαίωμα του Δημοσίου

Σημειώνουμε ότι στις διατάξεις του ΚΒΣ ή σε άλλο φορολογικό νόμο δεν τίθεται ως προϋπόθεση για την τήρηση και θεώρηση βιβλίων και στοιχείων η απόκτηση της προβλεπόμενης άδειας από άλλες υπηρεσίες. Αντίθετα, γίνεται δεκτό ότι η φύση και η προέλευση του εισοδήματος δεν επηρεάζει το φορολογικό δικαίωμα του Δημοσίου και δεν γίνεται διάκριση περί του θεμιτού ή μη της προελεύσεως του ή του αν αντίκειται ή όχι σε απαγορευτικούς νόμους. Επί πλέον, έχει γίνει δεκτό ότι το φορολογικό δικαίωμα του Δημοσίου υφίσταται και επί κερδών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα, στα οποία απαγορεύεται η άσκηση επαγγέλματος ή αυτό είναι ασυμβίβαστο προς την ιδιότητα τους.

Τονίζουμε ότι η τήρηση των βιβλίων και στοιχείων καθιερώνεται με κανόνες αυστηρού δικαίου, ειδικούς, δημοσίου συμφέροντος, που αφορούν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επαγγελματική - επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν η δραστηριότητα αυτή ασκείται νομίμως ή παρανόμως ως προς άλλες διατάξεις που προβλέπουν διαδικασίες λήψης ειδικής άδειας. Τα προαναφερόμενα επιβάλλεται επιπλέον να ισχύουν για λόγους ίσης μεταχείρισης των επιτηδευματιών που ασκούν το ίδιο επάγγελμα, αλλιώς θα οδηγηθούμε σε άνιση μεταχείριση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

3. Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών επιχειρήσεων

Οι διατάξεις του ΚΒΣ εφαρμόζονται στην ελληνική επικράτεια για όλα τα πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ή ελεύθερο επάγγελμα ανεξάρτητα αν είναι ημεδαπά ή αλλοδαπά. Δηλαδή τις ίδιες υποχρεώσεις με τις ημεδαπές επιχειρήσεις έχουν και οι αλλοδαπές που έχουν πραγματική εγκατάσταση στην Ελλάδα και δεν αρκεί η πλασματική εγκατάσταση που σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπεται από τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Επίσης δεν ενδιαφέρει αν φορολογείται ή απαλλάσσεται του φόρου το εισόδημα που θα αποκτηθεί από την πραγματική μόνιμη εγκατάσταση.

Οπότε ένα αλλοδαπό πρόσωπο αποκτά επαγγελματική εγκατάσταση στη χώρα μας και ως εκ τούτου τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ, εξαρτάται κυρίως από τα πραγματικά γεγονότα, σε συνδυασμό με τις διμερές διατάξεις αποφυγής της διπλής φορολογίας, εφόσον έχει υπογράψει τέτοιες η χώρα μας με το κράτος, που έχει την έδρα του το αλλοδαπό πρόσωπο. **Με τον όρο έδρα στις διμερές συμβάσεις νοείται η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης και ελέγχου των εργασιών και όχι η νομική - καταστατική (εντελώς τυπική) έδρα.**

Οι συμβάσεις αυτές έχουν ως πρότυπο τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος που έχει καταρτιστεί από τον ΟΟΣΑ. Για ένα απλό ερέθισμα του αναγνώστη και το σχηματισμό μιας αρχικής εικόνας προς έρευνα αναφέρουμε κάποιες βασικές διατάξεις της παραπάνω σύμβασης.

Στην παρ. 1 του άρθρου 5 αυτής αναφέρεται:

«**Μόνιμη εγκατάσταση**» σημαίνει σταθερά επαγγελματική εγκατάσταση όπου η επιχείρηση ασκεί άπασαν ή μέρος της δραστηριότητας της.

Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου αναφέρεται.

Η έκφραση «μόνιμος εγκατάσταση» περιλαμβάνει ιδίως:

α) Έδρα διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο, στ) ορυχείο, λατομείο ή άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων και ζ) τόπο οικοδόμησης ή κατασκευής ή συνεργείο συναρμολόγησης διάρκειας πλέον των δώδεκα μηνών.

Στην παρ. 3 του άρθρου 5 αναφέρεται:

Δεν θεωρείται ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση εάν:

α) γίνεται χρήση εγκαταστάσεων μόνον προς το σκοπό εναποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) εμπορεύματα που ανήκουν στην επιχείρηση εναποτίθενται μόνο προς το σκοπό εναποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης,

γ) εμπορεύματα που ανήκουν στην επιχείρηση διατηρούνται μόνον προς το σκοπό επεξεργασίας υπό ετέρας επιχείρησης,

δ) μια σταθερά επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείται μόνον προς το σκοπό αγοράς εμπορευμάτων ή συγκέντρωσης πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) μια σταθερά επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείται δια την επιχείρηση μόνο προς το σκοπό διαφήμισης, παροχής πληροφοριών, επιστημονικών ερευνών ή ανάλογων ενεργειών, οι οποίες έχουν προπαρασκευαστικό ή επιβοηθητικό χαρακτήρα.

Επίσης από την παρ. 6 του άρθρου 5 προκύπτει ότι μια αλλοδαπή εταιρεία δεν αποκτά επαγγελματική εγκατάσταση από τη συμμετοχή της και μόνο σε ελληνική επιχείρηση.

Τα παραπάνω αναφερόμενα βέβαια έχουν χρησιμοποιηθεί ως πρότυπο, όπως προκύπτει από τις ισχύουσες συμβάσεις, αλλά πρέπει **ο ενδιαφερόμενος να ανατρέχει κατά περίπτωση στην οικεία σύμβαση, εξετάζοντας και σταθμίζοντας συγχρόνως τα πραγματικά περιστατικά**, δηλαδή, αν η αλλοδαπή επιχείρηση έχει πραγματική και επιχειρηματική ή κατασκευαστική δραστηριότητα στην Ελλάδα, γιατί οι διατάξεις του ΚΒΣ αναφέρονται σε επιχειρήσεις που αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος και όχι φορολογούμενου εισοδήματος, γιατί έχουν ως σκοπό την υποχρέωση εμφάνισης όλων των φορολογικών υποχρεώσεων σε βιβλία, είτε αυτές είναι άμεσες, είτε έμμεσες (φόρος εισοδήματος, ΦΜΥ, ΦΠΑ. χαρτόσημο,

φόρος κατανάλωσης κ.λπ.). **Από την 1-1-2003** ρητά πλέον στις διατάξεις ορίζεται ότι **Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου ως επιτηδευματία**, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας λογίζεται επίσης και κάθε **αλλοδαπό νομικό πρόσωπο** οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον ανεγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

3α. Πότε χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κώδικα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις

Με την προϊσχύουσα διάταξη και σύμφωνα με όσα έκανε δεκτά η διοίκηση επιτηδευματίες θεωρούντο οι αλλοδαπές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τη μορφή τους που σύμφωνα με τις διεθνείς συμβάσεις αποκτούσαν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ελληνική επικράτεια.

Τα παραπάνω αλλοδαπά πρόσωπα που αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση, χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ (τήρηση βιβλίων, στοιχείων, υποβολή καταστάσεων κ.λπ.) και τα αλλοδαπά πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) που διατηρούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα, γραφείο, πρακτορείο, αποθήκη, εργοτάξιο κ.λπ.) **ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.**

Σημειώνεται ότι για τα αλλοδαπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

Επίσης χαρακτηρίζονται επιτηδευματίες τα αλλοδαπά **νομικά** πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον ανεγείρουν ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις από 1-1-2007. Για το χρονικό διάστημα 1-1-2003 έως 31-12-2006 τα αλλοδαπά αυτά πρόσωπα είχαν την έννοια του επιτηδευματία όταν αποκτούσαν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα (ψιλή κυριότητα, επικαρπία κ.λπ.) επί ακινήτου ή ανέγερσης ακινήτου στην Ελλάδα.

3β. Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με ακίνητο στην Ελλάδα

«Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις»

Δηλαδή δεν θεωρείται από 1-1-2007 επιτηδευματίας το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου. Όποιοι ιδιοκτήτες αυτής της κατηγορίας τηρούσαν βιβλία παύουν να τα τηρούν από 1-1-2007. Πρέπει όμως να υποβάλλουν σχετική δήλωση μεταβολής (έντυπο Μ3) μέχρι την 30/3/2007 με ημερομηνία μεταβολής την 1/1/2007 ως μη επιτηδευματίες. Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα όταν ανεγείρουν ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις, εξ αυτού και μόνο του λόγου θεωρούνται επιτηδευματίες και πρέπει να τηρούν βιβλία του ΚΒΣ. Ουσιαστικά καταλαμβάνει

όλα τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, ιδιαιτέρως τις υπεράκτιες εταιρείες. Αντίθετα δεν καταλαμβάνει τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Όταν αλλοδαπό νομικό πρόσωπο αποφασίσει να ανεγείρει ακίνητο σε οικόπεδο που κατέχει ή πραγματοποιήσει προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο που του ανήκει, με σκοπό να το χρησιμοποιήσει ως πάγιο του (για ιδιόχρηση ή εκμίσθωση κ.λπ), θα χαρακτηριστεί ως επιτηδευματίας και θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλία.

Τα αλλοδαπά αυτά νομικά πρόσωπα θα τηρήσουν βιβλία σύμφωνα με τα προαναφερόμενα μόνο για το χρονικό διάστημα που διαρκούν οι εργασίες κατασκευής του ακινήτου ή των προσθηκών ή επεκτάσεων.

Τα βιβλία που πρέπει να τηρούν τα νομικά αυτά πρόσωπα είναι τα αντίστοιχα που ορίζονται από το άρθρο 4 του ΚΒΣ, αλλά προβλέπεται με έγκριση της ΔΟΥ οι αλλοδαπές ΑΕ ή ΕΠΕ με ιδιοκτησία τέτοιου ακινήτου να τηρούν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων αντί τρίτης κατηγορίας.

3γ. Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα. Πραγματική εγκατάσταση. Ιδιοκτησία ακινήτου από υπεράκτιες εταιρείες .

Τα αλλοδαπά πρόσωπα που έχουν φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα ανεξάρτητα από το εάν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα (πλην νομικών **προσώπων μη** κερδοσκοπικού χαρακτήρα) που αποκτούν κυριότητα ή άλλο **εμπράγματο** δικαίωμα επί ακινήτου ή ανεγείρουν ακίνητο στην Ελλάδα, θεωρούνται επιτηδευματίες.

Σημειώνεται ότι με τις ρυθμίσεις αυτές υποκείμενα υποχρεώσεων του ΚΒΣ καθίστανται και οι υπεράκτιες εταιρείες (off shore) ώστε να έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα.

Στα δικαιώματα του προϊσταμένου ΔΟΥ προστέθηκε εδάφιο, με το οποίο μπορεί να χορηγείται έγκριση σε αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και πρέπει να τηρούν βιβλία λόγω της κατοχής ακινήτου στην Ελλάδα, αντί να τηρούν Βιβλία Γ' κατηγορίας να τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων.

Ειδικά οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν την κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ανεγείρουν ακίνητο στην Ελλάδα μπορεί να μην τηρήσουν βιβλία την 1/1/2003 εφόσον μέχρι την 28/11/2003 μεταβιβάσουν τα ακίνητα τους και υποβάλουν δήλωση διακοπής λόγω και της ειδικής αντιμετώπισης αυτών (απαλλαγή από την καταβολή του ειδικού φόρου).

3δ. Υποχρεώσεις αλλοδαπών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Τα αλλοδαπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες όταν πραγματοποιούν στην Ελλάδα πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που υπάγονται στο ΦΠΑ ή στο φόρο εισοδήματος. Αντιμετωπίζονται δηλαδή όπως και τα ημεδαπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

3ε. Η συμμετοχή αλλοδαπής επιχείρησης σε ημεδαπή ΕΠΕ δεν την καθιστά επιτηδευματία

Αλλοδαπή επιχείρηση που συμμετέχει σε ελληνική ΕΠΕ δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα στην Ελλάδα αφού η εν λόγω αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για τα κέρδη που αποκτά από τη συμμετοχή

της στην ΕΠΕ. Τα κέρδη της αυτά φορολογούνται στο όνομα του ημεδαπού νομικού προσώπου και εξαντλείται η φορολογική της υποχρέωση. Ως εκ τούτου δεν αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία από τη συμμετοχή της και μόνο στην ημεδαπή ΕΠΕ και δεν θεωρεί βιβλία και στοιχεία και γενικά δεν έχει υποχρέωση εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ .

Τα παραπάνω εξακολουθούν να ισχύουν, αφού οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν δική τους πραγματική-φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά απλώς συμμετέχουν στο κεφάλαιο ενός νομικού προσώπου.

4. Άσκηση δραστηριότητας στην ελληνική επικράτεια από αλλοδαπό ή κάτοικο της ΕΕ

Η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα από αλλοδαπό ή κάτοικο της ΕΕ προϋποθέτει την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων στην Ελλάδα, όπως ορίζει ο ΚΒΣ καθώς και τη λήψη ελληνικού ΑΦΜ.

Η μη τήρηση βιβλίων και η μη έκδοση στοιχείων επιφέρει, όπως είναι φυσικό, τις κυρώσεις που ορίζει ο ΚΒΣ, οι οποίες καταλογίζονται σε βάρος του αλλοδαπού (ή κατοίκου της ΕΕ) παραβάτη.

5. Παραχώρηση τεχνικών μεθόδων στην Ελλάδα, από αλλοδαπή επιχείρηση δεν δημιουργεί υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ .

6. Αλλοδαπή εκδοτική εταιρεία, έχει τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ, μόνο αν έχει επιχειρηματική οργάνωση στην Ελλάδα, δηλαδή πραγματική και όχι πλασματική εγκατάσταση. Ακόμα ένα αλλοδαπό πρόσωπο για να χαρακτηριστεί επιτηδευματίας αρκεί η ύπαρξη πραγματικής-φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην Ελληνική επικράτεια.

7. Ιδιοκτησία ακινήτου στην Ελλάδα από αλλοδαπή εταιρία

Η ιδιοκτησία και μίσθωση ακινήτου στην Ελλάδα, από αλλοδαπή επιχείρηση, δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Το εισόδημα φορολογείται με τις διατάξεις που αναφέρονται στα φυσικά πρόσωπα, και με τις προϊσχύουσες διατάξεις (μέχρι 31/12/02) δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων στην Ελλάδα, εξ αυτού του λόγου.

Από 1-1-2003 μέχρι 31-12-2006 οριζόταν στο άρθρο 2 § 1 ότι λογιζόταν ως επιτηδευματίας και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής το οποίο αποκτούσε κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην Ελλάδα ή ανεγείρει ακίνητο και εκ του λόγου αυτού έπρεπε να τηρεί βιβλία στην Ελλάδα. Από 1-1-2007 η υποχρέωση αυτή περιορίστηκε για τα πρόσωπα αυτά μόνο στις περιπτώσεις που ανεγείρουν ακίνητο ή πραγματοποιούν προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο στην ελληνική επικράτεια. Επισημαίνεται όμως ότι και στην περίπτωση που τηρούνται βιβλία το εισόδημα που αποκτά από τη μίσθωση των ακινήτων φορολογείται στην Α' πηγή.

Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα για τις προαναφερόμενες πράξεις έχουν υποχρέωση υποβολής δηλώσεων μητρώου (έναρξης, μεταβολής, παύσης). Αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι αυτή του ακινήτου, εκτός των Α.Ε. που ανήκουν στις αντίστοιχες Δ.Ο.Υ. (Φ.Α.Β.Ε., Φ.Α.Ε.Ε. κ.λπ.).

8. Έκταση εφαρμογής του ΚΒΣ

Ο ΚΒΣ εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια. Έτσι εφόσον ελληνική επιχείρηση έχει υποκατάστημα σε τρίτη χώρα, σ' αυτό δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΒΣ, αλλά της τρίτης χώρας. Οι σχέσεις των καταστημάτων αυτών θα είναι σχέσεις ανεξάρτητων επιχειρήσεων εκτός της σύνταξης ενιαίου ισολογισμού με τη μεταφορά των δεδομένων του υποκαταστήματος σ' αυτά του κεντρικού.

9. Έκταση των διατάξεων του ΚΒΣ σε σχέση με τα πλοία

Κάθε επιχείρηση που έχει **πραγματική** εγκατάσταση στην Ελλάδα υποχρεούται να τηρεί τις διατάξεις ΚΒΣ, είτε πρόκειται για ημεδαπό, είτε για αλλοδαπό πρόσωπο .

Για τα πλοία όμως υπάρχει σύγχυση ως προς το τι προέχει: Ο τόπος εγκατάστασης και Διοίκησης του πλοίου, δηλαδή η οργάνωση και εκτέλεση της όλης επιχειρηματικής δραστηριότητας ή η σημαία που φέρει το πλοίο;

Το Υπουργείο Οικονομικών με έγγραφο προς την Ένωση Ελλήνων Εφοπλιστών δέχεται ότι προέχει ο τόπος εγκατάστασης και συγκεκριμένα αναφέρει, ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν καταλαμβάνουν τις αλλοδαπές πλοιοκτήτριες επιχειρήσεις **με ελληνική σημαία, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν** εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Αντίθετα όταν οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται τα πλοία αποκτούν εγκατάσταση στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του ΚΒΣ και να εκδίδουν για τις μεταφορές θεωρημένες φορτωτικές, ανεξάρτητα από τη σημαία που φέρουν τα πλοία.

9α. Ο φόρος πλοίων επιβαρύνει τους πλοιοκτήτες, όταν τα πλοία φέρουν Ελληνική σημαία, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης ή έδρας αυτών

Κατά τις διατάξεις του Ν.27/75 (άρθρο 1 §1) επιβάλλεται φόρος και εισφορά επί των υπό ελληνική σημαία πλοίων. Για τους σκοπούς αυτού του νόμου τα πλοία λογίζονται υπό ελληνική σημαία, από τη νηολόγηση τους σε ελληνικό λιμάνι ή από την εγγραφή τους στα τηρούμενα στα Προξενικά Λιμεναρχεία, νηολόγια ή από την έκδοση προσωρινού εγγράφου ελληνικής εθνικότητας αυτών μέχρι το χρόνο κατά τον οποίο λαμβάνει χώρα γεγονός το οποίο επιβάλλει τη διαγραφή τους από τα νηολόγια.

Η φορολόγηση των υπό ελληνική σημαία πλοίων στηρίζεται στο γεγονός ότι και τα πλοία, όπως και τα φυσικά πρόσωπα, έχουν εθνικότητα κάποιας χώρας, υπό την έννοια ότι υποβάλλονται στην κυριαρχική εξουσία και συνδέονται νομικά με την έννομη τάξη της εν λόγω χώρας. Επίσης σύμφωνα με το Διεθνές Δίκαιο, τα πλοία, όταν βρίσκονται στην ανοικτή θάλασσα, θεωρούνται ως επέκταση του εδάφους της χώρας της οποίας την εθνικότητα έχουν.

Ο οφειλόμενος φόρος και η εισφορά βαρύνει τους πλοιοκτήτες ή τις πλοιοκτήτριες εταιρείες που είναι εγγεγραμμένοι στο οικείο νηολόγιο την 1 Ιανουαρίου κάθε ημερολογιακού έτους ανεξαρτήτως της κατοικίας ή διαμονής ή της έδρας αυτών στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή.

Αλληλεγγύως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι και ο διαχειριστής καθώς και το αντίκλητος που έχει αποδεχθεί εγγράφως τον διορισμό του.

10. Επιχειρήσεις εντός μεταφορικών μέσων, που πραγματοποιούν διεθνή δρομολόγια

Είναι γνωστό ότι στα μεταφορικά μέσα (πλοία, αεροπλάνα, τραίνα) λειτουργούν διάφορες επιχειρήσεις (εστιατόρια, μπαρ, ηλεκτρονικά παιχνίδια, κέντρα διασκέδασης, καζίνο, κομμωτήρια κ.λπ.) και δημιουργείται το ερώτημα, σε ποια χώρα φορολογούνται οι επιχειρήσεις αυτές όταν πραγματοποιούνται διεθνή δρομολόγια;

- Κάθε επιχείρηση που έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, δηλαδή την πραγματική διεύθυνση και τον έλεγχο των εργασιών της, υποχρεούται να τηρεί τις διατάξεις του ΚΒΣ, είτε πρόκειται για ημεδαπό, είτε για αλλοδαπό πρόσωπο.

Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του, από την **οποία παρέχονται** οι υπηρεσίες ή εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, **την κατοικία** ή τη συνήθη διαμονή του.

Άρα, συνάγεται ότι δεν ασκεί επίδραση η έναρξη και ο προορισμός του ταξιδιού, αλλά η πραγματική εγκατάσταση και διεύθυνση της όλης οικονομικής δραστηριότητας και ως εκ τούτου όσες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης καταστημάτων εντός μεταφορικών μέσων έχουν την εγκατάσταση τους στην Ελλάδα τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τον ΚΒΣ .

11. Εκμετάλλευση αλιευτικών πλοίων με ξένη σημαία, ελληνικών συμφερόντων

α) Φορολογία Εισοδήματος

Οι εκμεταλλευτές αλιευτικών πλοίων με ξένη σημαία, ελληνικών συμφερόντων, όταν η πώληση των αλιευμάτων ενεργείται στην ιχθυόσκαλα ή στην προκουμαία ή στα ψυγεία ξηράς, φορολογούνται με ειδικό τρόπο με συντελεστή 1% επί των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την πώληση των αλιευμάτων παραγωγής τους. Ο καταβαλλόμενος φόρος καλύπτει και κάθε υποχρέωση της επιχείρησης και των εταίρων ή μετόχων για τα κέρδη αυτά.

Σε κάθε άλλη περίπτωση που η διάθεση των αλιευμάτων των παραπάνω I πλοίων γίνεται εκτός της ιχθυόσκαλας ή της προκουμαίας ή των ψυγείων ξηράς, αυτή μπορεί να γίνει από οποιονδήποτε επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή υποκατάστημα της αλλοδαπής εταιρείας. Ο επιτηδευματίας δε αυτός έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος.

β) ΦΠΑ

Οι αλιευτικές εταιρείες του εξωτερικού όταν ενεργούν φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθού) υποχρεούνται να αποκτήσουν ΑΦΜ για τις ανάγκες του ΦΠΑ, είτε αποκτώντας εγκατάσταση, είτε ορίζοντας φορολογικό αντιπρόσωπο τους, εφόσον δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

γ) ΚΒΣ

Σε περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρεία αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή σε περίπτωση που ιδρύσει υποκατάστημα, έχουν πλήρως εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΒΣ για τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Μετά την 1-1-2003 η πραγματική-φυσική εγκατάσταση αρκεί για να υπάρξει η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Εάν η αλλοδαπή εταιρεία υποχρεούται μόνο να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο.

12. Αγορά αγαθών ή υπηρεσιών από αλλοδαπό

Ο ΚΒΣ εφαρμόζεται για τις επιχειρήσεις που έχουν πραγματική-φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα, δηλαδή ασκούν δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια. Έτσι λοιπόν όταν αγοράζονται αγαθά ή υπηρεσίες από πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, τα οποία έχουν την επαγγελματική τους στέγη εκτός Ελλάδας, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, όπως εξάλλου είναι φυσικό, και τιμολογούν τα πωλούμενα απ' αυτούς αγαθά ή υπηρεσίες σύμφωνα με τα οριζόμενα στη νομοθεσία της χώρας τους. Το τιμολόγιο του αλλοδαπού αποτελεί δικαιολογητικό αγοράς και εγγραφής στα βιβλία της ελληνικής επιχείρησης, επί πλέον μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία εμβάσματα τραπέζης, συμφωνητικά κ.λπ.

13. Ελεύθερες τελωνειακές ζώνες

Οι ελεύθερες τελωνειακές ζώνες θεωρούνται σαν αλλοδαπό έδαφος μόνο για την τελωνειακή νομοθεσία. Σ' αυτές ο ΚΒΣ εφαρμόζεται κανονικά εφόσον εντός αυτών επιτρέπεται η άσκηση επιχείρησης, γιατί οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 αναφέρουν ότι εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια και θα ήταν αδιανόητο να υποστηριχθεί ότι οι ελεύθερες τελωνειακές ζώνες δεν είναι ελληνική επικράτεια, αφού είναι φανερό ότι ισχύει ένα ιδιαίτερο νομικό τελωνειακό και μόνο καθεστώς.

14. Κοινωνία Αστικού Δικαίου - Ίδρυση κερδοσκοπικής επιχείρησης, για εκμετάλλευση κοινού πράγματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα «Εάν δικαίωμα ανήκει εις πλείονας από κοινού, εφόσον εκ του νόμου δεν ορίζεται άλλο τι, υφίσταται μεταξύ αυτών κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη» .

Επίσης και οι κοινωνίες του αστικού κώδικα που ασκούν επιχείρηση υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση για τα αποτελέσματα τους, εκτός απ' αυτές που εκμεταλλεύονται μέχρι δύο αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι συγκύριοι κοινών πραγμάτων, εφόσον θέλουν να τα συνεκμεταλλευτούν, μπορούν να ιδρύσουν επιχείρηση και να θεωρήσουν βιβλία και στοιχεία με κοινή συμφωνία των μερών, όπου πρέπει να ορίσουν κυρίως το σκοπό, αλλά και λεπτομέρειες όσον αφορά τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα τους για την εκμετάλλευση του κοινού πράγματος. Δεν απαιτείται όμως συστατικό έγγραφο νομοτύπως δημοσιευμένο.

Τέτοιες επιχειρήσεις μπορεί να είναι:

- Συνιδιοκτησία οικοπέδου στο οποίο από κοινού ανεγείρεται ξενοδοχείο, ενοικίαση επιπλωμένων διαμερισμάτων, χώρος κατασκήνωσης (κάμπινγκ) κ.λπ.
- Συνιδιοκτησία κτήματος, όπου μετατρέπεται σε χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων.
- Συνιδιοκτησία κινητών και ακινήτων που αποκτήθηκαν σε πλειστηριασμό (από

υπερθεματιστές) και από κοινού εκμετάλλευση τους.

- Συνιδιοκτησία μηχανημάτων και από κοινού εκμετάλλευση τους.

- Συνιδιοκτησία ακινήτων που ανεγέρθησαν από κοινοπραξία με σκοπό την πώληση τους και στη συνέχεια λόγω διαφόρων γεγονότων αποφασίζεται από τους συγκύριους να τα εκμεταλλευτούν με μορφή επιχείρησης.

- Συνέχιση επιχείρησης από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος επιχειρηματία κ.λπ.

Ως επωνυμία των επιχειρήσεων αυτών πρέπει να αναφέρεται η ένδειξη:

«Κοινωνία Αστικού Δικαίου» και να ακολουθούν όλα τα ονόματα των συγκύριων ή αντίστροφα.

Η βούληση των κοινωνιών της κοινωνίας Αστικού Δικαίου, ότι θα ασκήσουν στο όνομα αυτής κερδοσκοπική επιχείρηση και συνεπώς θα καταστήσουν με τον τρόπο αυτό την κοινωνία επιτηδευματία, προς το σκοπό ενέργειας από αυτή φορολογητέων πράξεων, θα αποδεικνύεται από τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας, που θα υποβληθεί από τους κοινωνούς στο όνομα της κοινωνίας.

Τέλος, οι κοινωνίες Αστικού Δικαίου, όταν είναι πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα υπαχθούν σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων 1%.

15. Ιδιοκτησία κοινού πράγματος. Εκμετάλλευση αυτού ατομικώς από τον κάθε συνιδιοκτήτη, σε διαφορετικές ώρες (Κοινωνία Αστικού Δικαίου χωρίς συνεκμετάλλευση του πράγματος)

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα όταν οι συγκύριοι συνεκμεταλλεύονται το κοινό πράγμα τηρούν βιβλία και στοιχεία ως κοινωνία Αστικού Δικαίου. Θέμα τίθεται στην περίπτωση κατά την οποία το κοινό πράγμα δεν συνεκμεταλλεύεται, αλλά ο κάθε συνιδιοκτήτης εκμεταλλεύεται αυτό αυτοτελώς για ίδιο λογαριασμό, συγκεκριμένες ώρες (βάρδιες), κερδίζοντας αυτός και μόνο τους καρπούς της εκμετάλλευσης, εάν η μορφή αυτή εμπίπτει στην έννοια της κοινωνίας, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα (θεώρηση βιβλίων, στοιχείων, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων).

Τα ΤΑΞΙ τα οποία οι ιδιοκτήτες τους δεν τα συνεκμεταλλεύονται, αλλά έχει δικαίωμα ο καθένας να εργάζεται για τον εαυτό του τις μισές ώρες του 24ώρου, δηλαδή ο καθένας εργάζεται στη βάρδια του όσες ώρες θέλει, με όποιο τρόπο θέλει και οι εισπραττόμενες αμοιβές γίνονται αποκλειστικά για ίδιο λογαριασμό, τότε δεν εμπίπτουν στην έννοια της κοινωνίας που υπάγεται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων .

Όταν λοιπόν δεν υπάρχει συνεκμετάλλευση του κοινού πράγματος και κατά τον Κ.Β.Σ. δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν βιβλία και στοιχεία στο όνομα μιας τέτοιας κοινωνίας, αλλά πρέπει να θεωρηθούν στον κάθε εταίρο διακεκριμένα εφόσον αποδεικνύεται εκ των πραγμάτων **ατομική** επιχειρηματική δραστηριότητα.

16. Κοινωνία Αστικού Δικαίου στην οποία συμμετέχει ανήλικος

Η συνεκμετάλλευση ακινήτου αποτελεί κοινωνία Αστικού Κώδικα στην περίπτωση που το ένα μέλος της είναι ανήλικος και το άλλο δεν έχει ποσοστό κατά πλήρη κυριότητα. Η εκπλήρωση δε της υποχρέωσης αυτής όσον αφορά τον ανήλικο, ως αποτελούσα πράξη

διαχείρισης της κοινωνίας, θα γίνεται είτε από τους ασκούντες την γονική μέριμνα γονείς είτε, ελλειπούσης ταύτης, από τον επίτροπο, οι οποίοι υποχρεούνται να τηρούν και εκδίδουν επ' ονόματι του ανηλίκου τα από τον ΚΒΣ επιβαλλόμενα βιβλία και στοιχεία, για όσο χρόνο θα ασκούν την γονική μέριμνα ή επιτροπεία, κατά περίπτωση.

17. Άτυπες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες. Έννοιες

Άτυπη είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύσταση της διατυπώσεις.

Αφανής ή συμμετοχική είναι η εταιρεία, η οποία αποβλέπει σε μία ή περισσότερες εμπορικές εργασίες, και η σύσταση της δεν υπόκειται σε διατυπώσεις οι οποίες απαιτούνται για τη σύσταση των λοιπών εμπορικών εταιρειών.

Άτυπη, είναι επίσης και η εταιρεία η οποία προέρχεται από νομοτύπως συσταθείσα εταιρεία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και περιορισμένης ευθύνης) η οποία μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειάς της εξακολουθεί να λειτουργεί, χωρίς να έχουν τηρηθεί για την εκ νέου σύσταση της, οι νόμιμες διατυπώσεις.

Τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και αφανείς (συμμετοχικές) εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών. Αν αποδειχθεί ότι οι εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι .τα κέρδη κατανέμονται σ' αυτούς κατ' ισομοιρία.

18. Ένωση Προσώπων για οικιστική αξιοποίηση κοινής έκτασης

Σε ερώτηση ομάδας φαρμακοποιών για τις φορολογικές υποχρεώσεις της Ένωσης για την οικιστική αξιοποίηση έκτασης που είχαν τα μέλη αγοράσει εξ αδιαιρέτου το Υπ. Οικ. με το εγγ. 1071730/580/2-8-1995 αναφέρει τα εξής:

«1. Η εν λόγω ομάδα χαρακτηρίζεται **ως ένωση προσώπων που λόγω** του σκοπού της είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ως εκ τούτου **δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία για την** δραστηριότητα της (οικιστική αξιοποίηση). Αν όμως πραγματοποιήσει έσοδα τα οποία υπόκεινται σε Φ.Π.Α. τότε για την δραστηριότητα της αυτή χαρακτηρίζεται ως επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κώδικα.

2. Όσον αφορά το ερώτημα για το τι στοιχεία θα πρέπει να λαμβάνετε για τις δαπάνες που θα πραγματοποιείτε από κοινού σαν ομάδα, σας γνωρίζουμε ότι εφόσον προκύπτει ότι ενεργείτε ως ένωση προσώπων, και πραγματοποιείτε δαπάνες για τον συγκεκριμένο σκοπό, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να λαμβάνετε, για τις δαπάνες αυτές, **τιμολόγια στο όνομα της ένωσης προσώπων».**

Επίσης είναι δυνατόν να υποχρεωθούν σε τήρηση βιβλίων εάν πραγματοποιούν πράξεις, από 1-1-2003, παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος. Δεν υποχρεούνται να τηρήσουν βιβλία για ενοίκια και γενικά εισοδήματα Α' πηγής.

19. Δημοτικές - Κοινοτικές επιχειρήσεις

Με το δέκατο μέρος των διατάξεων του Κώδικα Δήμων και καθορίζονται όλα τα θέματα των επιχειρήσεων οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Παραθέτουμε μόνο τις διατάξεις του άρθρου 252 που αναφέρονται στους ορισμούς και διακρίσεις των επιχειρήσεων ΟΤΑ.

Άρθρο 252 Ν. 3463/2006

Ορισμοί - διακρίσεις

«1. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες μπορούν να συνιστούν ή να συμμετέχουν σε επιχειρήσεις, οι οποίες καλούνται επιχειρήσεις ΟΤΑ, σύμφωνα με τις παρακάτω ειδικότερες ρυθμίσεις. Οι επιτρεπόμενες μορφές των επιχειρήσεων αυτών είναι οι εξής:

α. Δημοτικές ή κοινοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις,

β. Ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ.

2. Δήμος ή Κοινότητα μπορεί να συνιστά δημοτικές ή κοινοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την ανάπτυξη δραστηριοτήτων, συναφών με αντίστοιχου περιεχομένου αρμοδιότητες αυτών, σύμφωνα με τις προβλέψεις του άρθρου 254 παράγραφος 1.

3. Οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ συνιστώνται είτε μόνον από έναν ή περισσότερους Δήμους ή Κοινότητες είτε με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους Φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή τρίτους, σύμφωνα με τις παρακάτω διακρίσεις. Οι εταιρείες αυτές λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/20.

1 α. Οι ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται από περισσότερους Δήμους ή Κοινότητες είτε με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης θεωρούνται επιχειρήσεις ΟΤΑ, εφόσον τα νομικά αυτά πρόσωπα διαθέτουν την πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο εταιρικό κεφάλαιο μπορεί να κατέχεται από άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στην εταιρεία της μορφής αυτής είναι δυνατή η συμμετοχή του Δημοσίου ή ΝΠΔΔ.

β. Οι ανώνυμες εταιρείες, στο εταιρικό κεφάλαιο των οποίων συμμετέχουν μόνον ΟΤΑ α και β βαθμού ή και άλλοι φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την επιστημονική και τεχνική υποστήριξη των ΟΤΑ και των ενώσεων τους ή και της αποκεντρωμένης κρατικής διοίκησης, την προώθηση της επιχειρηματικής, οικονομικής και γενικότερα βιώσιμης ανάπτυξης του Δήμου ή της Κοινότητας, καθώς και την ανάπτυξη δραστηριοτήτων προστασίας του περιβάλλοντος, τη συμμετοχή τους σε αντίστοιχα προγράμματα ή την εφαρμογή σχετικών πολιτικών σε διαδημοτικό ή σε ευρύτερο γεωγραφικό χώρο, αποτελούν αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ.

Στην ανώνυμη εταιρεία αυτής της μορφής είναι δυνατή η συμμετοχή και φορέων του δημόσιου τομέα, συνεταιρισμών και ενώσεων αυτών, επιστημονικών φορέων, επιμελητηρίων, φορέων συλλογικών κοινωνικών ή οικονομικών συμφερόντων, καθώς και τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων. Στην περίπτωση αυτή οι ΟΤΑ και οι λοιποί φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης κατέχουν την πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου.

γ. Για την αξιοποίηση της ακίνητης δημοτικής ή κοινοτικής περιουσίας ή την εκμετάλλευση κοινόχρηστων χώρων είναι δυνατή η σύσταση ανώνυμης εταιρείας μόνον από ένα Δήμο ή μια Κοινότητα, η οποία καλείται δημοτική ή κοινοτική ανώνυμη εταιρεία.

4. Επιχειρήσεις ΟΤΑ που συνιστώνται βάσει ειδικών διατάξεων νόμου, οι οποίες διέπουν την οργάνωση και λειτουργία τους, αποτελούν αντίστοιχες επιχειρήσεις ΟΤΑ ειδικού σκοπού.

5. Οι επιχειρήσεις των προηγούμενων παραγράφων αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.

7. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες δεν επιτρέπεται να συνιστούν ή συμμετέχουν σε καμία άλλη εταιρεία ή κοινοπραξία οποιασδήποτε μορφής, πέραν αυτών που περιλαμβάνονται στο παρόν άρθρο. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει για τη συμμετοχή τους σε ανώνυμη εταιρεία, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 265 παρ. 2 του παρόντος, ή σε άλλα εταιρικά σχήματα, τα οποία ειδικοί κανόνες προβλέπουν για την εφαρμογή εθνικών ή κοινοτικών προγραμμάτων. Ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου των Δήμων και Κοινοτήτων δεν επιτρέπεται να συνιστούν ή να συμμετέχουν σε οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ΟΤΑ.

8. Η ευθύνη Δήμου ή Κοινότητας που συμμετέχει σε επιχείρηση ΟΤΑ περιορίζεται κατά το τμήμα της συμμετοχής του στο κεφάλαιο της επιχείρησης.

9. Ως φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης του παρόντος μέρους νοούνται η ΚΕΔΚΕ, η ΕΝΑΕ, οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων, οι Σύνδεσμοι και οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ».

19α. Οικοδομικοί Συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Οι συνεταιρισμοί φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους από κάθε πηγή.

Οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό τους ως κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπάγονται στα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι την 10 ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου.

Οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία για τα εισοδήματα τους που υπόκεινται στη φορολογία εισοδήματος και προέρχονται από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Δηλαδή δεν έχουν υποχρέωση να τηρήσουν βιβλία για ενοίκια και γενικά εισοδήματα Α' πηγής.

20. Περιστασιακά απασχολούμενοι - Μη επιτηδευματίες

Οι δικαιούχοι αμοιβής όταν δεν συνδέονται μ' αυτόν που καταβάλει την αμοιβή με σχέση εξαρτημένης εργασίας υποχρεούνται κατά κανόνα να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία, δηλαδή αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία. Εξάριση, κατά τη διοίκηση, έχουμε στην περίπτωση που στο πρόσωπο του δικαιούχου συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α. Να απασχολείται περιστασιακά με τη συγκεκριμένη εργασία και όχι κατά σύστημα.

β. Να λαμβάνει απ' αυτή την απασχόληση μικροποσά (Ετησίως ποσά κατώτερα των ορίων τήρησης βιβλίων, δηλαδή από 1/1/2007, 5.000 ευρώ.

γ. Να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

20α. Δεν τηρούνται βιβλία και δεν εκδίδονται στοιχεία για την έκδοση και δωρεάν διάθεση περιοδικού

Δεν θεωρείται επιτηδευματίας ο εκδότης περιοδικού το οποίο διαθέτει δωρεάν επειδή δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του επιτηδευματία που ορίζονται με το άρθρο 1 παρ. 1 του ΚΒΣ και ειδικότερα επειδή δεν αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος προϋπόθεση που απαιτείται για το χαρακτηρισμό ενός προσώπου ως επιτηδευματία.

Κατά συνέπεια δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων γι' αυτή την απασχόληση αφού δεν είναι επιτηδευματίας δηλαδή λειτουργεί ως ιδιώτης.

Προσοχή όμως σε περίπτωση που ναι μεν το περιοδικό διατίθεται δωρεάν αλλά καταχωρούνται σ' αυτό διαφημίσεις, αγγελίες και δημοσιεύματα τρίτων, τότε δεδομένου ότι προσφέρονται υπηρεσίες ασκείται επιτήδευμα και υποχρεούται ο εκδότης του περιοδικού σε τήρηση βιβλίων και έκδοση τιμολογίων ή αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κατά περίπτωση.

21. Συγγραφείς, δημόσιοι υπάλληλοι και ιδιωτικοί υπάλληλοι

«Όπως έγινε πριν από πολλά χρόνια δεκτό από τη Διοίκηση και τελευταία με τη διαταγή οι δημόσιοι Υπάλληλοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΣ, έστω και αν ασχολούνται πέρα από την κύρια εργασία τους και με τη συγγραφή διαφόρων έργων ή και με την έκδοση αυτών και συνεπώς για τις εισπράξεις από συγγραφικά δικαιώματα ή από πωλήσεις βιβλίων τους δεν υποχρεούνται στην τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό».

Τα ίδια ισχύουν και για τους υπαλλήλους του ΙΚΑ και κατ' επέκταση όλους τους υπαλλήλους Ν.Π.Δ.Δ.

Επίσης οι συγγραφείς Δημόσιοι Υπάλληλοι αφού δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ .

Καθηγητές Α.Ε.Ι. που εκδίδουν βιβλία, τα οποία χορηγούνται στους φοιτητές δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Πλέον ορίζεται ρητά στις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ΚΒΣ ότι δεν θεωρείται επιτηδευματίας ο συγγραφέας-εκδότης δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου, ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης του για την πρώτη μετά από τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου, ανεξάρτητα εάν το εκδίδει ο ίδιος ή τρίτος, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία .

21α. Συγγραφείς καθηγητές πανεπιστημίων

Οι συγγραφείς καθηγητές πανεπιστημίων εξομοιώνονται με Δημοσίους Υπαλλήλους και δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία, για τις εκδόσεις των βιβλίων τους (συγγραφική δραστηριότητα) εφόσον δεν είναι από άλλη αιτία επιτηδευματίες

21β. Συνταξιούχοι συγγραφείς

Οι συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι δεν θεωρούνται εξ' αυτού του λόγου επιτηδευματίες. Όταν όμως συνταξιοδοτούνται και εκδίδουν νέα δικά τους βιβλία αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Ειδικά γίνεται δεκτό ότι δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία, οι συνταξιούχοι δημόσιοι υπάλληλοι, εφόσον τα βιβλία τα οποία διαθέτουν ή δικαιούνται συγγραφικά δικαιώματα εξ αυτών, τα εξέδωσαν όταν ήταν εν ενεργεία .

Δεν θεωρείται επιτηδευματίας ο συνταξιούχος εκδότης-συγγραφέας για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης του.

Όταν ο συνταξιούχος δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή γενικότερα συνταξιούχος αποκτά την ιδιότητα του συγγραφέα για τη δεύτερη έκδοση βιβλίου τότε υποχρεούται να τηρεί βιβλία και να εκδίδει για τις πωλήσεις στα βιβλιοπωλεία και επαγγελματίες τιμολόγια πώλησης και Δελτία Αποστολής, για δε τις πωλήσεις στο κοινό Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης μη έχοντας υποχρέωση εγκατάστασης φορολογικής ταμειακής μηχανής και τέλος σε περίπτωση είσπραξης συγγραφικών δικαιωμάτων εκδίδει Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών.

22. Συγγραφέας δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος. Συνταξιούχος για την πρώτη έκδοση βιβλίου. Μη υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Τρόπος φορολογίας και υπολογισμού καθαρών κερδών

1. Σύμφωνα με τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία, συγγραφέας θεωρείται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο ασχολείται συστηματικά ή συμπτωματικά με τη συγγραφή επιστημονικών συγγραμμάτων ή άλλου είδους βιβλίων δηλαδή πονημάτων γενικά, τα οποία είναι προϊόντα της δικής του πνευματικής εργασίας και μελέτης, με χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι αυτά επιζούν του δημιουργού τους, ανεξάρτητα εάν η δημιουργία του αυτή φέρει ή όχι το στοιχείο της πρωτοτυπίας ή αποτελεί επανάληψη απόψεων ή παρερμηνεία άλλων απόψεων, όμοιων ή παρεμφερών. Οπωσδήποτε όμως, ως συγγραφέας δεν μπορεί να θεωρηθεί εκείνος που απλά συρράπτει αποφάσεις κ.λπ. σε κινητά φύλλα, τα οποία ανανεώνει σε τακτά χρονικά διαστήματα, ή συντάσσει διαφημιστικά κ.λπ. φυλλάδια, τα οποία αποβλέπουν στην ανακοίνωση θεμάτων ή στην απλή ενημέρωση - κατατόπιση των αναγνωστών του. Είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση αυτή, δεν υπάρχει πνευματική δημιουργία όπως κάποιο σχόλιο ή κάποια κριτική.

2. Εξάλλου, η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών με διαταγή έχει κάνει δεκτό ότι οι πρόσοδοι που αποκτούν, μεταξύ άλλων, **οι Δημόσιοι Υπάλληλοι** από τη συγγραφή και διάθεση οποιασδήποτε φύσεως πονημάτων από την κατά σύστημα ή συμπτωματική απασχόληση τους αποτελεί εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. .

3. Επίσης έγινε ότι **οι δημόσιοι υπάλληλοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες**, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, **όταν ασχολούνται**, πέρα από την κύρια εργασία τους, και **με την συγγραφή διαφόρων έργων (βιβλίων κ.λπ.) ή και με την έκδοση αυτών**. Επομένως, για τις εισπράξεις από συγγραφικά δικαιώματα ή από πωλήσεις βιβλίων τους δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κώδικα.

Ρητά πλέον δεν θεωρείται επιτηδευματίας **ο συγγραφέας-εκδότης δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου**, ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης του για την πρώτη μετά από τη συνταξιοδότηση του έκδοση βιβλίου, ανεξάρτητα εάν το εκδίδει ο ίδιος ή τρίτος, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία .

4. Δεδομένου ότι οι συγγραφείς - Δημόσιοι Υπάλληλοι δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία και δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων των στοιχείων, **δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ** για τη συγγραφική τους δραστηριότητα .

5. Περαιτέρω, έχει διευκρινισθεί ότι, προκειμένου για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, **όταν δεν τηρούνται από τον υπόχρεο τα κατά τον ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση συντελεστές καθαρών αμοιβών**. Στην ίδια, ορίζεται ότι **δεν προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής**, όταν

δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατά τον ΚΒΣ, στις περιπτώσεις που οι δικαιούχοι των αμοιβών απέκτησαν εισόδημα από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, όπως δηλαδή συμβαίνει με τους εκδότες-συγγραφείς-δημόσιους υπάλληλους.

6. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους από τις αμοιβές για συγγραφικά δικαιώματα ορίζεται σε 45%.

Όταν πρόκειται για συγγραφέα - εκδότη - δημόσιο υπάλληλο ή συνταξιούχο δημόσιο υπάλληλο (εκδίδει τα βιβλία με δικά του έξοδα) ο συντελεστής καθαρού κέρδους **αρχικά ορίστηκε σε 19% και από 1-1-2006 συντελεστής (ΣΚΚ) ορίζεται σε 22%** .

7. Τα ακαθάριστα έσοδα του συγγραφέα - εκδότη Δημοσίου Υπαλλήλου υπολογίζονται με τον αριθμό των τυπωμένων βιβλίων, δεδομένου, όπως προαναφέρθηκε, είναι απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Οι πωλήσεις βιβλίων προς τα βιβλιοπωλεία προκύπτουν από τα εκδοθέντα τιμολόγια αγοράς που εκδίδουν τα βιβλιοπωλεία προς τον μη υπόχρεο σε έκδοση τιμολογίων πώλησης Δημόσιο Υπάλληλο - συγγραφέα - εκδότη. Για τον υπολειπόμενο αριθμό βιβλίων μεταξύ τυπωμένων και χονδρικής πωληθέντων, βιβλίων, εφόσον δεν έχουν παραμείνει ως απόθεμα για πώληση στον επόμενο χρόνο, θεωρείται ότι επωλήθησαν λιανικά, οπότε υπολογίζονται τα ακαθάριστα έσοδα με πολλαπλασιασμό αυτού του αριθμού των βιβλίων επί της λιανικής τιμής πώλησης αυτών. Στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων εφαρμόζεται για την εξεύρεση των καθαρών κερδών ο προαναφερόμενος ΣΚΚ (22% από 1-1-2006 19% προηγούμενα) και προκύπτουν τα καθαρά κέρδη. Τονίζουμε ότι η αναφορά στην παρακολούθηση του υπολοίπου αποθέματος βιβλίων στον επόμενο χρόνο (δηλαδή τα μη πωληθέντα) τη βασίζουμε στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 2238/94, όπου αναφέρεται ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται **στο χρόνο είσπραξης των αμοιβών τους**.

8. Σημειώνεται ότι τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα από τα έργα πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων **κατανέμονται ισομερώς** στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος από το έργο αυτό και στα αμέσως τρία επόμενα έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί ενιαία σε ένα έτος.

22α. Αγορά βιβλίων από εκδότες - συγγραφείς δημοσίων ή ιδιωτικών υπάλληλους ή συνταξιούχους

Τα βιβλιοπωλεία όταν αγοράζουν βιβλία από εκδότες-συγγραφείς- δημόσιους ή ιδιωτικούς υπάλληλους ή συνταξιούχους για την πρώτη έκδοση βιβλίου μετά τη συνταξιοδότηση τους πρέπει να εκδίδουν τιμολόγιο αγοράς, δεδομένου ότι οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι συγγραφείς δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.

Όταν οι λοιποί επιτηδευματίες αγοράζουν βιβλία για τις επαγγελματικές τους ανάγκες από τους προαναφερόμενους συγγραφείς-εκδότες, τότε μπορούν να εκδώσουν για να δικαιολογήσουν την δαπάνη τους τιμολόγιο αγοράς ή Απόδειξη Δαπάνης .

22β. Συγγραφή βιβλίου ή μελέτης από πολλούς συγγραφείς

Όταν οι συγγραφείς δεν είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι για την πρώτη έκδοση βιβλίου μετά τη συνταξιοδότηση του θεωρούνται επιτηδευματίες για την αμοιβή τους (συγγραφικά δικαιώματα κ.λπ.) και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

Όταν δύο ή περισσότερα άτομα αναλαμβάνουν μια μελέτη ή συγγραφή ενός βιβλίου από κοινού και δεν είναι από τα προαναφερόμενα πρόσωπα πρέπει να συστήσουν εταιρεία. Εάν

όμως η μελέτη ή συγγραφή γίνει από κοινού αλλά ο καθένας από αυτούς αναλαμβάνει ένα μέρος του βιβλίου, τότε μεμονωμένα το κάθε φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι ασκεί ατομικό επιτήδευμα και έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων και να εκδίδει Α.Π.Υ κατά το μέρος της δικής του αμοιβής .

22γ. Έκδοση βιβλίου σε CD ROM από εν ενεργεία δημόσιο υπάλληλο

Οι δημόσιοι υπάλληλοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, όταν ασχολούνται, πέρα από την κύρια εργασία τους και με τη συγγραφή διαφόρων έργων (βιβλίων κ.λπ.) ή και με την έκδοση αυτών, και κατά συνέπεια για τις εισπράξεις από συγγραφικά δικαιώματα ή από πωλήσεις βιβλίων τους δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων .

Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα, και στις περιπτώσεις που δημόσιοι υπάλληλοι εκδίδουν τα βιβλία τους ενσωματωμένα σε οπτικούς δίσκους (*cd*) οπότε και στην περίπτωση αυτή δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων.

Αναλογικά τα ίδια ισχύουν και για τους ιδιώτες υπάλληλους εκδότες συγγραφείς και για τους συνταξιούχους ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης του για την πρώτη έκδοση βιβλίου μετά τη συνταξιοδότηση τους .

22δ. Συγγραφή σεναρίων για τηλεοπτικές ή κινηματογραφικές ταινίες από υπαλλήλους

Η συγγραφή σεναρίων για τηλεοπτικές ή κινηματογραφικές ταινίες από δημοσίους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους θεωρείται συγγραφική δραστηριότητα και ως εκ τούτου οι υπάλληλοι αυτοί που δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή και λαμβάνουν την αμοιβή τους με απόδειξη δαπάνης.

22ε. Δωρεά ή γονική παροχή συγγραφικών δικαιωμάτων

Τα πνευματικά δικαιώματα μπορούν να εκχωρηθούν με τη μορφή δωρεάς ή γονικής παροχής στα παιδιά ή σε τρίτους από το συγγραφέα όπως οποιοδήποτε άλλο υλικό αγαθό κινητό ή ακίνητο.

Η δωρεά ή γονική παροχή αυτή (π.χ. στα παιδιά) δεν καθιστά τα παιδιά του συγγραφέα επιτηδευματίες και δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την είσπραξη των συγγραφικών δικαιωμάτων. Τα ποσά αυτά ανήκουν πλέον ως αντικείμενο και φορολογούνται στη φορολογία κεφαλαίου και δωρεών όπου πλέον κάθε φορά πρέπει να υποβάλλονται οι αντίστοιχες δηλώσεις.

23. Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων ΚΒΣ για μεμονωμένη έκδοση και πώληση βιβλίων

Το Υπουργείο Οικονομικών (Δ/ση ΚΒΣ) για να διευκολύνει το πνευματικό έργο εξέταζε τις περιπτώσεις αυτές μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου και χορηγούσε εγκρίσεις μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων εφόσον επρόκειτο για μεμονωμένες εκδόσεις και δεν ήταν επιτηδευματίες από άλλη αιτία οι συγγραφείς.

Μετά την 1-1-2007 ρητά ορίζεται πλέον ότι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες οι συγγραφείς εκδότες δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι για την πρώτη έκδοση βιβλίου μετά τη συνταξιοδότηση τους, ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης τους και ανεξάρτητα εάν εκδίδουν τα βιβλία μόνοι τους ή μέσω τρίτων. Αντίθετα βέβαια όποιος επιτηδευματίας εκδώσει παράλληλα με το κύριο επιτήδευμα του και κάποιο βιβλίο πρέπει να τηρήσει κανονικά και γι' αυτό βιβλία και στοιχεία.

23α. Δημοσίευση άρθρων από δημόσιο υπάλληλο

Η περιστασιακή δημοσίευση άρθρων σε ειδικές στήλες περιοδικών (ή οποιοδήποτε άλλο έντυπου μέσου) με υλικό που προέρχεται από εκδοθέντα βιβλία συγγραφέα εν ενεργεία Δημοσίου Υπαλλήλου ως προέκταση της συγγραφικής του δραστηριότητας δεν δημιουργεί υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων και ο καταβάλλων την αμοιβή πρέπει να εκδώσει απόδειξη δαπάνης ανεξαρτήτως του ύψους της αμοιβής .

23β. Εικονογράφος δημόσιος υπάλληλος

Το επάγγελμα του εικονογράφου βιβλίων προσομοιάζει στο επάγγελμα του σχεδιαστή ή καλλιτέχνη ζωγράφου ή χαράκτη τα οποία προϋποθέτουν καλλιτεχνική δημιουργία και όχι στο επάγγελμα του συγγραφέα. Οπότε η απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του συγγραφέα δημόσιου υπαλλήλου δεν ισχύει και για τον Δημόσιο υπάλληλο εικονογράφο παιδικών ή άλλων βιβλίων. Το εισόδημα που αποκτά ο εικονογράφος θεωρείται εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών όταν αυτός παραδίδει το μοναδικό πνευματικό του έργο (Ζ' πηγής). Στην περίπτωση όμως που ο ίδιος ο εικονογράφος αναλαμβάνει την αναπαραγωγή και πώληση των εικονογραφημένων βιβλίων σε τρίτους τότε το εισόδημα του θεωρείται από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής) .

23γ. Μεμονωμένη έκδοση βιβλίου από συγγραφέα που είναι άνεργος

Μετά την 1-1-2007 ρητά ορίζεται πλέον ότι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες οι συγγραφείς εκδότες δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι για την πρώτη έκδοση βιβλίου μετά τη συνταξιοδότηση τους, ανεξάρτητα από το φορέα συνταξιοδότησης τους και ανεξάρτητα εάν εκδίδουν τα βιβλία μόνοι τους ή μέσω τρίτων.

Από τις διατάξεις αυτές δεν καλύπτεται ευθέως ο άνεργος συγγραφέας για μεμονωμένη έκδοση. Είχε όμως ως θέμα τεθεί και αναφέρεται ότι παγίως η Διοίκηση δέχεται ότι πρόσωπα που όχι κατά σύστημα αλλά παρεμπιπτόντως και περιστασιακά ενεργούν πράξεις βιοποριστικές δεν αποκτούν την ιδιότητα του, ως εκ τούτου άνεργος που εκδίδει βιβλίο και πρόκειται για μεμονωμένη έκδοση δεν αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία και δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την πώληση του βιβλίου αυτού .

24. Υπάλληλοι εκπαιδευτές επιμορφωτικών σεμιναρίων

Για τους υπαλλήλους ορίστηκε ότι «για την καταβολή της αμοιβής στους δικαιούχους εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων, που είναι αποκλειστικά μισθωτοί του δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα και δεν έχουν από άλλη αιτία την ιδιότητα του επιτηδευματία, μπορεί να

εκδίδεται από τον καταβάλλοντα την αμοιβή απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης, αντί της έκδοσης από το δικαιούχο της αμοιβής θεωρημένης απόδειξης παροχής υπηρεσιών».

Σημειώνεται ότι σαφώς προκύπτει ότι οι παραπάνω εκπαιδευτές δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία, καθώς επίσης ότι το εισόδημα που αποκτούν είναι από ελευθέρια επαγγέλματα, την οποία διάταξη επικαλείται η εκδοθείσα απόφαση.

Τα παραπάνω πρόσωπα 'όταν εισπράττουν την αμοιβή τους **(ανεξαρτήτως ύψους) με απόδειξη δαπανών**, άρα κατά τον ΚΒΣ δεν καθίστανται εξ αυτού του λόγου επιτηδευματίες, οι υπάλληλοι εκπαιδευτές επιμορφωτικών σεμιναρίων.

Από 1-1-2007 ορίζεται ρητά ότι δεν θεωρείται επιτηδευματίας ο εισηγητής επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος σημειώνουμε ότι δεν εφαρμόζονται μεταξύ άλλων για το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα που ασκούν οποιοδήποτε ελευθέριο επάγγελμα από τα κατονομαζόμενα, **τα οποία απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων** ή δεν τηρούν βιβλία αν και είναι υπόχρεοι.

Άρα το καθαρό εισόδημα των υπαλλήλων εισηγητών επιμορφωτικών σεμιναρίων που δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία υπολογίζεται με την εφαρμογή του ΣΚΚ, δηλαδή 55% που αντιστοιχεί στην άσκηση του επαγγέλματος του καθηγητή

25. Εκπόνηση σχεδίων νόμων ή διαταγμάτων

Οι εν ενεργεία Δημόσιοι Υπάλληλοι, οι οποίοι πέρα από τα κύρια και πρόσθετα καθήκοντα τους ασχολούνται και με την κατάρτιση σχεδίων νόμων ή διαταγμάτων, που τους ανατίθενται από το Δημόσιο με αποφάσεις υπουργών, δεν θεωρούνται για την απασχόληση τους αυτή επιτηδευματίες και συνεπώς δεν υποχρεούνται να τηρούν και να εκδίδουν τα οριζόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία. Συνακόλουθα, για την καταβολή της αμοιβής εκδίδεται απόδειξη δαπάνης. Η Υπηρεσία που καταβάλλει την αμοιβή υποχρεούται να συμπεριλάβει την αμοιβή αυτή στις συγκεντρωτικές καταστάσεις με κωδικό «1».

Το ίδιο ισχύει και για τους ιδιώτες δεδομένου ότι η εργασία αυτή είναι περιστασιακή και κατά κανόνα δεν μπορεί να θεμελιώσει άσκηση επιχείρησης, αφού είναι γνωστό ότι στις περιπτώσεις αυτές, οι ιδιώτες συμμετέχουν περισσότερο για άλλους λόγους, παρά για την αβέβαιη και σπανίως εκ των προτέρων καθορισμένη αμοιβή, στοιχείο απαραίτητο στις συμβάσεις έργου, όπου εκ των προτέρων καθορίζεται η παροχή και αντιπαροχή των συμβαλλομένων.

26. Συμμετοχή προσώπων σε Συμβούλια, Επιτροπές, ομάδες εργασίας δημοσίου τομέα.

Η συμμετοχή ιδιωτών ή δημόσιων υπαλλήλων σε Διοικητικά συμβούλια, επιτροπές, ομάδες εργασίας κ.λπ., που καθορίζεται με αποφάσεις των Υπουργών ή άλλων αρμοδίων οργάνων, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί άσκηση επιχειρηματικής κερδοσκοπικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ και ως εκ τούτου τα πρόσωπα

αυτά δεν αποκτούν απ' αυτή τους τη δραστηριότητα την ιδιότητα του επιτηδευματία. Η αμοιβή στις περιπτώσεις αυτές καταβάλλεται με αποδείξεις δαπανών που εκδίδονται.

27. Συμμετοχή επιτηδευματία σε φορολογική επιτροπή αξιολόγησης

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό και εξακολουθεί να ισχύει ότι από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει η υποχρέωση έκδοσης θεωρημένου στοιχείου για αμοιβές που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα από το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ. για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους Επιτροπές ή συμβούλια.

Αρα, συμμετοχή πολιτικού μηχανικού ως μέλος στην Επιτροπή του άρθρου 41 του Ν. 1249/82 «διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία» δεν μπορεί να χαρακτηριστεί άσκηση επιχειρηματικής κερδοσκοπικής δραστηριότητας κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ.

Ως εκ τούτου για την καταβολή της σχετικής αποζημίωσης από το Δημόσιο σε πρόσωπα για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές και συμβούλια, **εκδίδεται απόδειξη δαπάνης**, με παρακράτηση φόρου 20% και χαρτόσημο 3,6%..

27α. Υπάλληλοι που συμμετέχουν ως αξιολογητές στο Ενιαίο Μητρώο Αξιολογητών

Η συμμετοχή υπαλλήλων (Δημοσίων ή ιδιωτικών) σε ομάδες εργασίας κατ' εφαρμογή Υπουργικής Απόφασης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ. Για το λόγο αυτό ο αρμόδιος φορέας κατά την καταβολή των αμοιβών, υποχρεούστε να εκδίδει απόδειξη δαπάνης, ανεξάρτητα από το ύψος του καταβληθέντος ποσού σε κάθε δικαιούχο, εφόσον αυτός δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

28. Δημόσιοι υπάλληλοι που ασκούν επιτήδευμα

Από τον Υπαλληλικό Κώδικα απαγορεύεται η άσκηση επιχείρησης σε Δημόσιους Υπαλλήλους. Βέβαια με ορισμένες προϋποθέσεις η Υπηρεσία είναι δυνατόν να χορηγήσει άδεια στους Δημοσίους Υπαλλήλους για άσκηση ιδιωτικού έργου. Ανεξάρτητα αν η Υπηρεσία χορηγήσει άδεια ή όχι στον Δημόσιο Υπάλληλο ή σε όποιον άλλο έχει ασυμβίβαστο με την ιδιότητα του, εφόσον αυτός ασκεί δραστηριότητα από την οποία αποκτά εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα, υποχρεούται να τηρεί τα βιβλία και να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, εκτός αν η δραστηριότητά του χαρακτηρίζεται ως περιστασιακή ή πρόκειται για συγγραφικό έργο τη διδασκαλία σε επιμορφωτικά σεμινάρια.

28α. Υπάλληλοι πραγματογνώμονες που διορίζονται με δικαστική απόφαση

Οι δημόσιοι υπάλληλοι, δεν θεωρείται ότι προβαίνουν στην άσκηση ιδιωτικού έργου ή εργασίας, όταν αναλαμβάνουν πραγματογνώμονες, ως ασκούντες Δημόσιο Λειτουργήμα .

Ειδικότερα, από το άρθρο 369 του Κωδ. Πολιτικής Δικονομίας πρόκυπτε ότι οι πραγματογνώμονες βοηθούν το δικαστήριο με τη γνωμοδότηση του στα ζητήματα που

έθεσε και από το άρθρο 370 ότι οι πραγματογνώμονες διορίζονται με πράξη του δικαστηρίου που δικάζει την υπόθεση.

Κατά συνέπεια οι πραγματογνώμονες που διορίζονται από το δικαστήριο δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία για την δραστηριότητα αυτή και δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία του ΚΒΣ. Το ίδιο ισχύει και για τους διαιτητές των Διοικητικών Δικαστηρίων.

28β. Αμοιβές σε υπαλλήλους ή συνταξιούχους για τη συμμετοχή τους σε ερευνητικά προγράμματα χρηματοδοτούμενα από ΕΕ

Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, **οι δικαιούχοι** οι οποίοι:

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

- **είναι φυσικά πρόσωπα (δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι ή άνεργοι)** και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, **εφόσον** το ποσό αυτών των αμοιβών τους δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου απαλλαγής (δηλαδή από 1/1/2007: $5.000 \times 2 = 10.000$ Ευρώ) και το έργο που παρέχουν αφορά **αποκλειστικά** το χρηματοδοτούμενο από την ΕΕ ερευνητικό έργο.

Η απαλλαγή καταλαμβάνει τις αμοιβές που καταβάλλονται μετά την 2-11-2001 (χρόνος έναρξης ισχύος της σχετικής διάταξης) για υπηρεσίες που .παρασχέθηκαν πριν ή μετά από αυτή.

Οι φορείς που καταβάλλουν τις αμοιβές αυτές πρέπει να εκδίδουν απόδειξη δαπάνης, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος 20% και να συμπεριλαμβάνουν τις αμοιβές αυτές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

28γ. Αμοιβές σε ανέργους για τη συμμετοχή τους σε ερευνητικά προγράμματα χρηματοδοτούμενα από την ΕΟΚ

Οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία και συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου που χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων για τις αμοιβές τους, εφόσον αυτές δεν υπερβαίνουν το διπλάσιο του ορίου απαλλαγής από τα βιβλία ($5.000 \times 2 = 10.000$ ευρώ) και το έργο που παρέχουν αφορά αποκλειστικά το χρηματοδοτούμενο από την ΕΕ ερευνητικό .

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν αναλόγως όπως δέχεται η Διοίκηση και για τους ανέργους και όχι μόνο για τους Δημοσίους ή Ιδιωτικούς υπαλλήλους ή τους συνταξιούχους αφού αυτές κυρίως θεσπίστηκαν για τη διευκόλυνση των δικαιούχων των αμοιβών αυτών που δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία .

29. Ασκούμενοι δικηγόροι

Θεωρούνται κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ μη επιτηδευματίες, για τις αμοιβές που λαμβάνουν από τους δικηγόρους κατά τη διάρκεια της άσκησης τους και το εισόδημα που αποκτούν ως μη δυνάμενο να υπαχθεί σε άλλη πηγή και .

29α. Ορκωτοί εκτιμητές

Μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Μη υποκείμενοι σε ΦΠΑ

Οι ορκωτοί εκτιμητές διορίζονται με προεδρικό διάταγμα .Δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι, αλλά ασκούν δημόσιο-λειτουργήματα . Το λειτουργήμα τους είναι ασυμβίβαστο προς την άσκηση οιασδήποτε επαγγέλματος και προς οιαδήποτε έμμισθη ή άμισθη υπηρεσία στο Δημόσιο ή τα νομικά πρόσωπα Δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου. Οι ανωτέρω διατηρούν την ιδιότητα του Ελεύθερου, πλην όμως δεν επιλέγουν οι ίδιοι το συγκεκριμένο αντικείμενο εργασίας που τους ανατίθεται από το Σ.Ο.Ε., η δε υπό ορκωτού Εκτιμητή πλημμελής άσκηση ή αδικαιολόγητη άρνηση άσκησης του έργου του αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα . Επίσης η αμοιβή για την εκτίμηση, η οποία καθορίζεται από συγκεκριμένες διατάξεις του νόμου, δεν καταβάλλεται στους ίδιους, αλλά κατατίθεται σε ενιαίο λογαριασμό στην Τράπεζα Ελλάδος επ' ονόματι του Σ.Ο.Ε., που εκδίδει και το σχετικό παραστατικό στο οποίο περιλαμβάνεται και Φ.Π.Α. **Οι ίδιοι αμείβονται με μισθό και υποχρεούνται να τηρούν ωράριο εργασίας.**

Οι ορκωτοί εκτιμητές υπάγονται υποχρεωτικά στην ασφάλιση του ΙΚΑ, εκτός αν ζητήσουν την εξαίρεση τους, εφόσον λόγω της ιδιότητάς τους υπάγονται στην ασφάλιση άλλου φορέα κύριας ασφάλισης.

Από όλα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι τα μέλη του Σ.Ο.Ε. δεν ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 1,2,3 παρ. 1,4 και 8 του Ν. 2859/2000 **και επομένως δεν είναι υποκείμενοι στο ΦΠΑ.**

30. Μεταφορά μαθητών με αγροτικά ΦΙΧ ή με ΕΙΧ

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η μεταφορά μαθητών, λόγω έλλειψης συγκοινωνίας, από ιδιοκτήτες αγροτικών αυτοκινήτων οι οποίοι εκτελούν αυτή την εργασία εντελώς περιστασιακά και παράλληλα με το κύριο βιοποριστικό τους επάγγελμα, δεν θεωρείται άσκηση επιχείρησης και δεν προσδίδει σ' αυτούς την ιδιότητα του επιτηδευματία και συνεπώς οι αγρότες αυτοί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Κατά την καταβολή της αμοιβής εκδίδεται απόδειξη δαπανών και οι αρμόδιες υπηρεσίες οφείλουν να παρακρατούν και αποδίδουν φόρο εισοδήματος 20%, να αποδίδουν χαρτόσημο 3,6% και να συμπεριλαμβάνουν τις αμοιβές αυτές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβάλλονται .

Τα ίδια ισχύουν και για τη μεταφορά μαθητών, με μισθωμένα ΕΙΧ με την προϋπόθεση ότι οι δικαιούχοι της αμοιβής δεν είναι από άλλη αιτία επιτηδευματίες .

30α. Φύλαξη παιδιών κατ' οίκον

Τα πρόσωπα που αναλαμβάνουν την φύλαξη παιδιών κατ' οίκον δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία, αντιθέτως έχουν σχέση εργασίας που προσιδιάζει, εάν δεν είναι ακριβώς, με αυτήν της εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ως εκ τούτου δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κατά τον ΚΒΣ.

31. Αποκομιδή σκουπιδιών από ιδιοκτήτες αγροτικών ΦΙΧ

Η αποκομιδή των σκουπιδιών, από ιδιοκτήτες αγροτικών αυτοκινήτων, οι όποιοι εκτελούν αυτή την εργασία **εντελώς περιστασιακά και παράλληλα με το κύριο βιοποριστικό τους επάγγελμα**, δεν θεωρείται άσκηση επιχείρησης από τον αγρότη και δεν προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Με βάση τα παραπάνω δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί, κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ, ότι ο αγρότης έχει την υποχρέωση να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία. Κατά την καταβολή της αμοιβής εκδίδεται απόδειξη δαπανών και οι αρμόδιες υπηρεσίες οφείλουν να παρακρατούν και αποδίδουν φόρο εισοδήματος 15%, χαρτόσημο 3,6% και να υποβάλουν συγκεντρωτική κατάσταση κάθε έτος.

Όταν η περισυλλογή, αποκομιδή και μεταφορά των απορριμμάτων γίνεται από ιδιοκτήτες Φ.Δ.Χ. εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και όχι φορτωτική.

32. Σύνδικος πτώχευσης

Ο σύνδικος πτώχευσης διαχειρίζεται την πτωχευτική περιουσία και υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις συναλλαγές της πτωχευτικής περιουσίας, στο όνομα βέβαια της πτωχευμένης επιχείρησης και όχι στο όνομα του.

33. Διαχειριστές πολυκατοικιών

Οι διαχειριστές των πολυκατοικιών (ιδιοκτήτες ή ενοικιαστές), οι οποίοι εκλέγονται από τους λοιπούς ενοίκους και ενεργούν για λογαριασμό τους για τη συντήρηση, επισκευή κ.λπ. των κοινόχρηστων χώρων, δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία και δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Διαφορετικά όμως έχουν τα πράγματα όταν η διαχείριση ανατίθεται με αμοιβή (σύμβαση έργου) σε τρίτο πρόσωπο που κατ' επάγγελμα αναλαμβάνει διαχειρίσεις πολυκατοικιών, οπότε υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του ΚΒΣ.

34. Κατ' επάγγελμα διαχειριστής κτιρίων. Εκδιδόμενα στοιχεία

Η άτυπη ένωση των ιδιοκτητών ή ενοίκων κτιρίου, δεν θεωρείται επιτηδευματίας για τις πράξεις διαχείρισης των κοινόχρηστων του κτηρίου. Άρα για τις δαπάνες καθαριότητας συντήρησης, επισκευής, επιμέλειας εν γένει των κοινόχρηστων εκδίδονται προς την άτυπη ένωση στοιχεία λιανικής πώλησης.

Κατά συνέπεια και προς το διαχειριστή που ενεργεί για λογαριασμό της άτυπης ένωσης των ιδιοκτητών ή ενοικιαστών εκδίδονται Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ., ανεξάρτητα αν ο διαχειριστής λαμβάνει αμοιβή ή όχι για τις προσφερόμενες υπηρεσίες.

Ενόψει των ανωτέρω, εφόσον επιχείρηση αναλαμβάνει με αμοιβή την διαχείριση κτηρίου υποχρεούται:

α) για τα έξοδα που πραγματοποιεί για λογαριασμό των ιδιοκτητών ή ενοικιαστών και αφορούν τους κοινόχρηστους χώρους, **στα πλαίσια συγκεκριμένης εντολής, υποχρεούμενη να αποδίδει γι αυτά λογαριασμό στον εντολέα, να λαμβάνει στοιχεία**

δαπανών (λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών) , τα οποία θα καταχωρούνται σε **μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς**, όταν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας.

β) για τις αμοιβές της οι οποίες αφορούν ένα σύνολο («πακέτο») υπηρεσιών (εξεύρεση των καταλληλότερων προμηθευτών, διαχείριση, κατανομή των κοινών δαπανών κ.λπ.) **να εκδίδει θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών** προς την ένωση των ιδιοκτητών και ενοικιαστών επισυνάπτοντας σ' αυτή και τα δικαιολογητικά δαπανών.

γ) **για την κατανομή των κοινοχρήστων δαπανών** μεταξύ των ενοίκων μπορεί να εκδίδει σε κάθε έναν ξεχωριστά **εκκαθαρίσεις κατανομής** (μη φορολογικά παραστατικά), στα οποία σκόπιμο είναι να επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των παραστατικών δαπανών για διευκόλυνση τόσο των ιδίων, όσο και του φορολογικού ελέγχου, εφόσον πρόκειται για επιτηδευματίες ενοίκους .

δ) Οι ένοικοι επιτηδευματίες που είναι υποκείμενοι στο ΦΠΑ έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τις κοινόχρηστες δαπάνες τους αναλογούν, μόνον εφόσον στην ανωτέρω εκκαθάριση, επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των παραστατικών των δαπανών και βεβαιώνεται ότι σ' αυτά ή σε χωριστό έγγραφο ότι από τον εκδότη των αποδείξεων δεν ασκήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Τονίζεται με έμφαση ο εν λόγω φόρος δεν θα εκπέσει και από τον διαχειριστή- εκκαθαριστή προς τον οποίον έχουν εκδοθεί τα σχετικά παραστατικά.

35. Ιδιώτες τηλεφωνητές που αντιπροσωπεύουν τον ΟΤΕ σε περιοχές που δεν υπάρχουν τηλεπικοινωνιακά κέντρα.

Τα παραπάνω πρόσωπα αποκτούν εισοδήματα από μη κατονομαζόμενη πηγή και ότι δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία ως περιστασιακούς απασχολούμενοι. Για τις αμοιβές προς αυτούς εκδίδονται από τον ΟΤΕ αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης, παρακρατώντας 20% φόρο εισοδήματος και 3,6% χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου.

36. Σωματεία εκδοροσφαγέων και φορτοεκφορτωτών

Τα Σωματεία αυτά δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, αλλά διαμεσολαβούν απλώς σαν εκπρόσωποι των εκδοροσφαγέων ή φορτοεκφορτωτών για την κανονική είσπραξη και διανομή των εργατικών απολαύων, οι οποίες αποτελούν αντάλλαγμα εξαρτημένης εργασίας και συνιστούν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις αμοιβές αυτές πληρώνουν ασφαλιστικές εισφορές στο Ι ΚΑ με ιδιαίτερο καθορισμένο καθεστώς.

Άρα τα σωματεία αυτά, για την είσπραξη των εργατικών δικαιωμάτων καλώς δεν εκδίδουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αφού έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι εισπράττουν τα ημερομίσθια των μελών τους.

37. Ταξιθέτες Θεάτρου - Κινηματογράφου

Οι ταξιθέτες των θεάτρων κινηματογράφων όταν με δικά τους έξοδα τυπώνουν και διαθέτουν τα προγράμματα του θεάματος στους θεατές και η είσπραξη του αντιτίμου αυτών αποτελεί μέρος της συμφωνηθείσας αμοιβής τους για την εξηρημένη εργασία που δεν αποκτούν εξ αυτού του λόγου την ιδιότητα του επιτηδευματία της ως εκ τούτου δεν τηρούν βιβλία και δεν εκδίδουν

στοιχεία του Κ.Φ.Σ.. Αντίθετα αν η εκμετάλλευση των προγραμμάτων γίνεται από τον εκμεταλλευτή του θεάματος υπάρχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων.

38. Ασφαλιστικές εργασίες από υπαλλήλους ασφαλιστικών εταιρειών

Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε πράκτορες ή μεσίτες ή κατά σύστημα παραγωγούς ασφαλειών θεωρούνται ως εισόδημα από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης και τα πρόσωπα αυτά επιτηδευματίες.

Οι υπάλληλοι όμως των ασφαλιστικών εταιρειών, εφόσον ασχολούνται με ασφαλιστικές εργασίες εκ περιστάσεως και όχι συστηματικά, δεν αποκτούν! απ' αυτή την αιτία την ιδιότητα του επιτηδευματία και συνεπώς για τις προμήθειες που λαμβάνουν από τις ασφαλιστικές εταιρείες δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία του ΚΒΣ .

38α. Αμοιβές για προώθηση τραπεζοασφαλιστικών προϊόντων σε υπαλλήλους τραπεζών

Οι τραπεζικοί υπάλληλοι, εφόσον παράλληλα με τα κύρια καθήκοντα | τους, στον ίδιο χώρο των τραπεζών, ασχολούνται περιστασιακά με την προώθηση τραπεζοασφαλιστικών προϊόντων σε πελάτες της τράπεζας και δικαιούνται για την προώθηση αυτή ιδιαίτερη αμοιβή, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, όπως δέχεται η Διοίκηση ανεξάρτητα από το ύψος των αμοιβών εφόσον βεβαίως δεν είναι από άλλη αιτία επιτηδευματίες .

Οι τράπεζες καταβάλλουν την αμοιβή με απόδειξη δαπάνης παρακρατώντας φόρο 20%, χαρτόσημο συν ΟΓΑ 3,6% έχοντας παράλληλα και υποχρεώσεις χορήγησης βεβαίωσης αμοιβών και να συμπεριληφθούν οι αμοιβές αυτές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών με κωδικό επαγγέλματος το «1» .

39. Ξεναγοί

Η φορολόγηση των αμοιβών των ξεναγών ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ή από ελεύθερο επάγγελμα, εξαρτάται από τη σχέση (μίσθωση εργασίας ή μίσθωση έργου) με την οποία οι ξεναγοί συνδέονται με τον εργοδότη τους και παρέχουν σ' αυτόν τις υπηρεσίες τους.

Οι ξεναγοί συνδέονται με σχέση εξηρημένης εργασίας και υπάγονται στις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας, όταν συμβάλλονται με τουριστικά γραφεία και μέλη της ένωσης εφοπλιστών. Επίσης με την 318/1988 απόφαση του το πολυμελές πρωτοδικείο Ρόδου δέχτηκε ότι ξεναγοί που προσέφεραν υπηρεσίες σε τουριστικό γραφείο είχαν σχέση εξηρημένης εργασίας (μισθωτοί). Έτσι **δίνεται οριστική λύση, αφού ορίζεται ότι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες** θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί .

40. Αποκλειστικοί νοσοκόμοι

Οι αποκλειστικοί νοσοκόμοι δεν είναι επιτηδευματίες, επειδή αποκτούν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Οι όροι αμοιβής εργασίας των προσώπων που προσφέρουν υπηρεσίες ως αποκλειστικοί νοσοκόμοι, σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε Νοσοκομεία ή σε κλινικές ή στο σπίτι, καθορίζονται από κοινές Υπουργικές ή από την Εθνική Γενική Συλλογική Σύμβαση Εργασίας ή μεταξύ των νοσοκόμων και του ασθενούς - εργοδότη, κατά συνέπεια αποκτούν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση θεωρημένων αποδείξεων.

Οι αποκλειστικές αδελφές νοσοκόμες εφοδιάζονται με άδεια εργασίας, ασφαλιζονται στο ΙΚΑ θεωρούμενοι ως μισθωτοί και έχουν υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων είσπραξης οι οποίες τους χορηγούνται από το ΙΚΑ .

40α. Δελτίο οικιακών βοηθών - Άρθρου 26 § 2 Ν. 2639/98

Με τις διατάξεις του ν. 2639/98 απαιτείται (για ασφαλιστικούς λόγους) άπατους έμμισθους οικιακούς βοηθούς (νοσοκόμοι, παραδουλεύτρες, κηπουροί, baby sitters κ.ά.), που παρέχουν υπηρεσίες σε δύο ή περισσότερους εργοδότες μέσα στον ίδιο μήνα να εκδίδουν και να προσκομίζουν στο ΙΚΑ αυτοπρόσωπα, τα θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δελτία παροχής υπηρεσιών, από τα οποία θα προκύπτουν οι αποδοχές καθώς και ο αριθμός των ημερών απασχόλησης τους.

Τα πρόσωπα αυτά δεν λειτουργούν ως επιτηδευματίες, (θεωρούνται μισθωτοί) δεν υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών, τους χορηγείται μόνο ΑΦΜ από την ΔΟΥ της κατοικίας, συμπληρώνοντας το έντυπο - δήλωση απόδοσης ΑΦΜ.

Τα δελτία παροχής υπηρεσιών πρέπει να είναι τριπλότυπα και να φέρουν το ονοματεπώνυμο, το πατρώνυμο, τον Α.Φ.Μ., τη διεύθυνση κατοικίας του ασφαλιζόμενου και ως τίτλο «Δελτίο της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν. 2639/98».

41. Πρακτικοί νοσοκόμοι - ενεσοθεραπεία

Τα πρόσωπα που ασχολούνται περιστασιακά ως πρακτικοί νοσοκόμοι **(για ενεσοθεραπεία)** και αποκτούν περιορισμένο εισόδημα από την απασχόληση τους αυτή, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες και δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία του Κ.Β.Σ., για την εργασία τους αυτή [εφόσον λαμβάνουν μικρά ποσά (έως του ορίου απαλλαγής από τα βιβλία)]

41α. Ποσοστά επί των πωλήσεων σε υπαλλήλους θεωρούνται ως προσαύξηση του μισθού τους

Αμοιβές υπαλλήλων εκτός του μισθού και με ποσοστά επί των πωλήσεων δεν αλλάζουν το χαρακτήρα αυτών ως αμοιβές για μισθωτές υπηρεσίες -εξαρτημένης εργασίας- **εφόσον ο υπάλληλος τελεί κάτω από τις εντολές και οδηγίες της επιχείρησης.**

Ως δικαιολογητικό στοιχείο καταβολής των ποσοστών-προμηθειών αυτών αποτελεί η μισθολογική κατάσταση, δεδομένου ότι οι μισθωτοί δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

41β. Το προσωπικό των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ) δεν τηρεί βιβλία στοιχεία και δεν υπάγεται σε ΦΠΑ

Δεν θεωρείται ότι ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα και επομένως δεν υπάγονται σε ΦΠΑ, οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας, ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη .

Στο πλαίσιο των πιο πάνω διατάξεων, για την αποφυγή τυχόν παρερμηνειών εκδόθηκε εγκύκλιος, με την οποία έγινε δεκτό ότι: η παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Δημόσιες επιχειρήσεις και Δημόσιους Οργανισμούς, την ΕΡΤ, από φυσικά πρόσωπα, βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου, οι οποίες δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης των προσώπων αυτών με τον εργοδότη τους αναφορικά με τους όρους παροχής των υπηρεσιών ή την καταβαλλόμενη αμοιβή και έχουν ως αποτέλεσμα την ευθύνη του εργοδότη, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

Το προσωπικό των ΚΕΠ στο οποίο το Υπουργείο Εσωτερικών αναθέτει με σύμβαση μίσθωσης έργου την εξυπηρέτηση των πολιτών στους Δήμους, Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις κ.λπ. λόγω της φύσης και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών τους (μόνιμη απασχόληση, συνεχής παρουσία στο χώρο του εργοδότη, μηνιαία καταβολή της αμοιβής τους), μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα η οποία δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης μεταξύ αυτών και των εργοδοτών.

Ενόψει των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, η παροχή υπηρεσιών από το προσωπικό των ΚΕΠ προς τους Δήμους, Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις κ.λπ., με σύμβαση έργου, δεν υπάγεται σε ΦΠΑ διότι στην πράξη οι όροι που παρέχουν τις υπηρεσίες τους, τους δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης και ως εκ τούτου δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχουν υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ΚΒΣ .

Δηλαδή, με την εγκύκλιο αυτή έγινε δεκτό ότι δεν υφίστανται υποχρεώσεις του επιτηδευματία που απορρέουν από τις διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992), για το προσωπικό των ΚΕΠ που απασχολούνται με σύμβαση μίσθωσης έργου, και δεν υπάγονται σε ΦΠΑ. Αντιμετωπίζονται για τις φορολογικές διατάξεις ως μισθωτοί.

42. Πωλήσεις αντικειμένων προσωπικής περιουσίας

Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν παρεμπιπτόντως, περιστασιακά και όχι κατά σύστημα πώληση αντικειμένων, τα οποία περιήλθαν σ' αυτούς από λόγους που δεν έχουν σχέση με την επαγγελματική δραστηριότητα τους (κληρονομιά, αγορά για ιδιοχρησιμοποίηση χωρίς πρόθεση μεταπώλησης κ.λπ.) και με τρόπο που να μη συνιστά η πώληση αυτή κλάδο επαγγελματικής δραστηριότητας, δεν θεωρείται ότι (τα πρόσωπα αυτά) ενεργούν για τη συγκεκριμένη πώληση με την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Π.χ.

Αν ο αγοραστής των πιο πάνω αγαθών είναι επιτηδευματίας ή Δημόσια Υπηρεσία, ΝΠΔΔ κ.λπ. οφείλει να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς .

Στην αξία των αγαθών οφείλεται χαρτόσημο 3,6%, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 δ του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, ή 2,4%, αν ο αγοραστής είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε..

43. Κληρονομικά δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας

Η είσπραξη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας από κληρονόμους του συγγραφέα κ.λπ. δεν προσδίδει σ' αυτούς την ιδιότητα του επιτηδευματία, αφού οι ίδιοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ή ελευθέριο επάγγελμα, αλλά ασκούν το κληρονομικό τους δικαίωμα.

Για τα ποσά που εισπράττουν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση κληρονομιάς και η φορολογική υποχρέωση γεννιέται στο χρόνο της είσπραξης και όχι στο χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

Αυτά τα πνευματικά δικαιώματα που υπάγονται σε φόρο κληρονομιών δεν φορολογούνται με φόρο εισοδήματος .

Οι εταιρείες που καταβάλλουν τα δικαιώματα, πρέπει να εκδίδουν απόδειξη δαπάνης.

44. Η σχολάζουσα κληρονομιά είναι επιτηδευματίας, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα

Η σχολάζουσα κληρονομιά είναι μια ιδιότυπη κατάσταση, χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία κατά πλάσμα του φορολογικού νόμου υπόκειται στις υποχρεώσεις που απορρέουν απ' αυτόν. Συνεπώς, για την εφαρμογή του ΚΒΣ **και η σχολάζουσα κληρονομιά έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία**, δηλαδή εφόσον ασκεί μέσα στα όρια της επικράτειας εμπορική, βιομηχανική κ.λπ. επιχείρηση. Αν όμως δεν συνεχίζει τη δραστηριότητα του κληρονομούμενου, αλλά εισπράττει ποσά από έργα που είχαν ήδη γίνει και δεν οφείλονται (οι εισπράξεις) σε ανάπτυξη ίδιας επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν υποχρεούται να εκδώσει φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, αφού δεν αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία.

45. Αμοιβή σε αλλοδαπό ή αλλοδαπή εταιρεία

Πολλές φορές αλλοδαποί επαγγελματίες (π.χ. δικηγόροι) ή εταιρείες αναλαμβάνουν από ελληνικές επιχειρήσεις ή Υπηρεσίες, εργασίες τις οποίες παρέχουν στο εξωτερικό και ερωτάται αν αυτοί αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία κατά τον ΚΒΣ. Η απάντηση βέβαια είναι ότι δεν αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία, γιατί απλούστατα ο Κώδικας εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια, ούτε αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αφού είναι εγκαταστημένοι στο εξωτερικό και παρέχουν τις υπηρεσίες τους εκτός της ελληνικής επικράτειας, ως εκ τούτου δεν έχουν υποχρέωση να δώσουν φορολογικά στοιχεία της ελληνικής νομοθεσίας, αλλά της χώρας τους. Για τη δικαιολόγηση των δαπανών αρκούν τα στοιχεία που εκδόθηκαν από την αλλοδαπή αν και κατ' αρχήν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης απόδειξης δαπάνης.

46. Ανταποκριτές, μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού ελληνικών ΜΜΕ

1 Κάθε φυσικό ή νομικό αλλοδαπό πρόσωπο πρέπει να ασκεί πραγματική δραστηριότητα εντός της Ελληνικής Επικράτειας για να έχει τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ. Οι ανταποκριτές ελληνικών ΜΜΕ, οι οποίοι είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού, δεν θεωρείται ότι ασκούν «επιχειρηματική» δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια δεδομένου ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών που προσφέρουν είναι η χώρα που πράγματι εργάζονται και όχι η χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα του εργοδότη (ελληνική τηλεόραση, ραδιόφωνο, εφημερίδα κ.λπ.).

Άρα, δεν έχουν υποχρέωση να εκδίδουν στοιχεία του ΚΒΣ, αλλά τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπει η νομοθεσία της χώρας στην οποία έχουν εγκατασταθεί και εργάζονται.

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

47. Κοινοπραξία. Προϋποθέσεις σύστασης

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

Οι προϋποθέσεις σύστασης κοινοπραξίας, που πρέπει να υπάρχουν για να θεωρείται αναγνωρισμένο φορολογικό πρόσωπο είναι:

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

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

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

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

β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,

γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,

δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

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

δ. Κατάθεση του συμφωνητικού σύστασης της κοινοπραξίας στην αρμόδια ΔΟΥ. Αυτό πρέπει να γίνει πριν από την έναρξη των εργασιών και εφόσον δεν κατατεθεί δεν είναι

δυνατόν να αναγνωρισθεί ως κοινοπραξία, αλλά θα θεωρηθεί άτυπος ή αφανής εταιρεία. Αν κατατεθεί εκ των υστέρων μπορεί να δημιουργήσει έννομα αποτελέσματα, αλλά από του χρόνου κατάθεσης.

Αρμοδιότητα ΔΟΥ.

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

ε. Ιδιότητα μελών κοινοπραξίας. Μέλη της κοινοπραξίας μπορούν να είναι νομικά ή φυσικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

Επίσης μέλος κοινοπραξίας μπορεί να είναι αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και να εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο .

Οι αγρότες, εάν δεν ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν μπορούν να γίνουν μέλη κοινοπραξίας γιατί δεν εφαρμόζουν πλήρως τις διατάξεις του ΚΒΣ .

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

ζ. Γενικά θέματα

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

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

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

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

-Ακόμα οι συνιστάμενες από επιτηδευματίες κοινοπραξίες για την εκτέλεση **χορηγικών προγραμμάτων** προς την ΑΕ ΟΕΟΑ Αθήνα 2004 λογίζονται ως κοινοπραξίες του ΚΒΣ .

48. Επωνυμία κοινοπραξίας

Η κοινοπραξία έχει στην επωνυμία της τα ονοματεπώνυμα (φυσικά πρόσωπα) ή την επωνυμία (νομικά πρόσωπα) όλων των μελών ή μπορεί και έχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία ενός μόνο από τα μέλη και τη φράση και «Σία». Το ποιο μέλος της κοινοπραξίας θα γραφεί στην επωνυμία επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των μελών και η δυνατότητα αναγραφής ενός μόνο μέλους στην επωνυμία αφορά όλες τις κοινοπραξίες ανεξάρτητα από τον αριθμό των μελών.

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

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

49. Επέκταση του αρχικού σκοπού μιας κοινοπραξίας

Επέκταση ή μεταβολή του αρχικού σκοπού της κοινοπραξίας δεν επιτρέπεται δεδομένου ότι συστήνεται για συγκεκριμένο και μόνο έργο.

Άρα, για να αναληφθεί νέο έργο πέραν αυτού που περιλαμβάνεται στον αρχικό σκοπό της κοινοπραξίας, πρέπει να συσταθεί άλλη κοινοπραξία έστω και αν τα πρόσωπα που την απαρτίζουν είναι τα ίδια και με τα αυτά ποσοστά συμμετοχής.

49α. Κοινοπραξία κατασκευής και πώλησης μονάδας ξηραντηρίου

Κοινοπραξία που συστήνεται με σκοπό την κατασκευή και πώληση μιας μονάδας ξηραντηρίου, η οποία περιλαμβάνει όχι μόνο την κατασκευή και πώληση του κτιρίου και της διαμόρφωσης χώρων, αλλά και τα λοιπά στοιχεία* που είναι απαραίτητα και αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι για τη λειτουργία της μονάδας, δηλαδή μηχανολογικές και λοιπές εγκαταστάσεις, αναγνωρίζεται ως επιδιώκουσα ένα έργο. Στο τιμολόγιο ή στα τιμολόγια που θα εκδοθούν για την παράδοση του ξηραντηρίου πρέπει να περιγράφεται αναλυτικά το έργο ή συνοπτικά με παραπομπή σε αναλυτικές επιμετρήσεις, αλλά ο μηχανολογικός εξοπλισμός και λοιπά υλικά που παραδίδονται θα περιγράφονται αναλυτικά επί των τιμολογίων, έστω και εάν από τη σύμβαση έχει συμφωνηθεί ένα ποσό για την παράδοση του όλου έργου. Βλέπε και θέματα τεχνικών έργων .

50. Κοινοπραξίες συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων

Με το άρθρο 2 § 2 του ΠΔ 134/96 προστέθηκε πρόταση στο τέλος της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ και δεν απαιτείται η προϋπόθεση διενέργειας συγκεκριμένης πράξης, για την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει όλες τις συγκοινωνιακές γραμμές είτε διενεργούν δρομολόγια μόνο στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό. Έτσι ουσιαστικά αναγνωρίστηκαν νομοθετικά οι ήδη λειτουργούσες κοινοπραξίες συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων και δόθηκε οριστική λύση για την νόμιμη πλέον σύσταση τέτοιων κοινοπραξιών. Διευκρινίζουμε,

ότι παρά το νομοθετικό κενό σύστασης των κοινοπραξιών, κατά το παρελθόν είχαν εκδοθεί ειδικές αποφάσεις ρύθμισης θεμάτων κοινοπραξιών πλοίων για τον τρόπο έκδοσης των ειδικών εκκαθαρίσεων και απόδοσης του ΦΠΑ, δηλαδή εμμέσως πλην σαφώς, έστω και ανωμάλως, είχαν αναγνωρισθεί.

50α. Κοινοπραξίες διενέργειας περιηγητικών πλόων

Από 2-1-2001, επιτράπηκε η σύσταση κοινοπραξίας με σκοπό τη διαρκή διενέργεια περιηγητικών πλόων με σκοπό τη διευκόλυνση και την κάλυψη των συναλλαγών που είχαν ήδη εμφανιστεί στην πράξη . Σημειώνεται ότι οι άλλες προϋποθέσεις σύστασης κοινοπραξίας, πλην δηλαδή της συγκεκριμένης πράξης, απαιτούνται και για την περίπτωση αυτή.

50β. Ναυτική εταιρεία του Ν. 959/1979 δεν επιτρέπεται να συμμετάσχει σε κοινοπραξία τεχνικού έργου

Αν και από τις διατάξεις του ΚΒΣ δεν προκύπτει ότι απαγορεύεται σε ναυτική εταιρία του να συμμετάσχει σε κοινοπραξία για την εκτέλεση τεχνικού έργου, εν τούτοις όμως ορίζεται ότι αυτό δεν είναι δυνατόν γιατί συνιστά απόκλιση από το σκοπό της .

50γ. Ρυμούλκηση πλοίων από περισσότερα του ενός ρυμουλκά πλοία

Πα τη ρυμούλκηση ενός πλοίου απαιτούνται πολλές φορές περισσότερα του ενός ρυμουλκά πλοία και τίθεται το ερώτημα εάν μπορούν τα ρυμουλκά να συστήσουν κοινοπραξία μεταξύ τους.

Ακόμα παρέχεται η δυνατότητα σύστασης κοινοπραξίας και για την διαρκή εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων, με σκοπό τη διευκόλυνση και την κάλυψη των συναλλαγών που είχαν ήδη εμφανιστεί στην πράξη .

Τέλος, σημειώνουμε ότι είναι δυνατόν, όταν δεν επιθυμούν οι εκμεταλλευτές των ρυμουλκών τη σύσταση κοινοπραξίας, να συμφωνούν διακεκριμένα τις προσφερόμενες υπηρεσίες τους «προς το ρυμουλκούμενο πλοίο» και να εκδίδει ο κάθε πλοιοκτήτης του ρυμουλκού τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για τις επί μέρους προσφερόμενες υπηρεσίες.

51. Κοινοπραξίες πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών ή προβολής και προώθησης ελληνικών προϊόντων εκτός της χώρας.

Επιτρέπεται να συσταθεί κοινοπραξία επιτηδευματιών με διαρκή σκοπό εκμετάλλευσης όταν έχει ως αντικείμενο εργασιών την **αποκλειστικά** εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιοδήποτε τρόπο.

Παραδείγματα:

v

1. Κοινοπραξία επιτηδευματιών με αντικείμενο εργασιών την προώθηση ενδυμάτων - υποδημάτων που παράγουν τα μέλη αυτής ή να προβαίνει και σε αγορές από τρίτους με αποκλειστικό και μόνο σκοπό την πώληση εκτός Ελλάδος.

2. Σύσταση κοινοπραξίας επιτηδευματιών με σκοπό την έρευνα αγοράς στην Ευρώπη-Ασία-Αμερική για την προώθηση του ελαιολάδου και της σταφίδας.

3. Κοινοπραξία επιτηδευματιών ή συνεταιρισμών πώλησης αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά εκτός Ελλάδος.

51α. Κοινοπραξίες διεθνών λεωφορειακών γραμμών

Επιτρέπεται η σύσταση κοινοπραξίας με σκοπό τη διαρκή εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών, με σκοπό τη διευκόλυνση και την κάλυψη των συναλλαγών που είχαν ήδη εμφανιστεί στην πράξη. Σημειώνεται ότι οι άλλες προϋποθέσεις σύστασης κοινοπραξίας, πλην δηλαδή της συγκεκριμένης πράξης, απαιτούνται και για την περίπτωση αυτή.

51 β. Συμμετοχή Δήμων ή Κοινοτήτων σε κοινοπραξία

Όταν πολλοί ΟΤΑ ή δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις ενωθούν σε κοινοπραξία αυτή για να αναγνωρισθεί κατά τον ΚΒΣ πρέπει να έχει κερδοσκοπικό σκοπό και όχι γενικότερα οικονομικό σκοπό.

Νομίμως μπορεί να συσταθεί κοινοπραξία ΟΤΑ . Όταν όμως επιδιώκουν μη κερδοσκοπικό σκοπό, κοινωνικό σκοπό, αναγόμενο στη γενικότερη αποστολή των ΟΤΑ. αυτή δεν θεωρείται κατά τον ΚΒΣ ως κοινοπραξία, αφού δεν επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό, τα δε μέλη της με τη συμμετοχή τους αυτή δεν επιδιώκουν την επίτευξη κέρδους .

52. Λύση κοινοπραξίας

Η κοινοπραξία δεν έχει συγκεκριμένο χρόνο ζωής, αλλά εξαρτάται από την ολοκλήρωση των συγκεκριμένων πράξεων για τις οποίες συνεστήθη. Με την ολοκλήρωση του σκοπού της η κοινοπραξία λύεται αυτοδικαίως, αφού γίνουν οι απαραίτητες εκκαθαριστικές πράξεις.

Επίσης η κοινοπραξία λύεται και στην περίπτωση που το **ένα εκ των δύο μελών της** (νομικό πρόσωπο) λυθεί. Εάν τα μέλη είναι περισσότερα από δύο συνεχίζεται με τα λοιπά μέλη.

53. Η κοινοπραξία δεν έχει κεφάλαιο

Στο συστατικό έγγραφο της κοινοπραξίας δεν είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά σε κατάθεση κεφαλαίου, η κοινοπραξία δεν έχει κεφάλαιο, δουλεύει με τα μέσα παραγωγής των μελών της, ως εκ τούτου αντλεί και κεφάλαια από τα μέλη της για την εκτέλεση του κοινού σκοπού.

Αν προκύπτουν από τα βιβλία καταθέσεις των κοινοπρακτούντων μελών υπόκεινται σε χαρτόσημο και στην περίπτωση πολυκατοικίας θεωρείται ως «καταθέσεις μελών» το καταβληθέν κόστος της ανεγερθείσης πολυκατοικίας μέχρι της πρώτης πώλησης διαμερισμάτων κ.λπ.

54. Συμμετοχή μελών σε κοινοπραξία που δεν έχουν τις απαραίτητες προϋποθέσεις ή κοινοπραξία που δεν επιδιώκει συγκεκριμένες πράξεις

Στις περιπτώσεις αυτές, όταν στην κοινοπραξία μετέχουν πρόσωπα που δεν ασκούν ίδια επιχείρηση κ.λπ. ή η κοινοπραξία αναπτύσσει διαρκή παραγωγική κ.λπ. δραστηριότητα, τότε το πιθανότερο είναι να θεωρηθεί αυτή αφανής εταιρία και τα εισοδήματα να καταλογιστούν στους εμφανείς εταίρους.

54α. Κοινοπραξίες που ορίζονται από διατάξεις άλλων νόμων

Πολλές φορές με διατάξεις νόμων ορίζονται ως κοινοπραξίες, ενώσεις προσώπων χωρίς να καλύπτονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται από το άρθρο 2 § 2 του ΚΒΣ για τις κοινοπραξίες, με συνέπεια αυτές να μην αναγνωρίζονταν φορολογικά ως κοινοπραξίες.

Από 1-1-2003 με το άρθρο 1 § 1 του Ν. 3052/02, χαρακτηρίζονται ως κοινοπραξίες του ΚΒΣ και οι κοινοπραξίες που ορίζονται από διατάξεις άλλων νόμων χωρίς να εξετάζεται εάν καλύπτουν ή όχι τις προϋποθέσεις που τίθενται από την παραπάνω διάταξη με προφανή πλέον σκοπό την φορολογική αναγνώριση όλων των κοινοπραξιών που προβλέπουν ειδικές διατάξεις. Ουσιαστικά δηλαδή, πρόκειται για ένα μεγάλο άνοιγμα των διατάξεων και καθιερώνεται ένας νέος τύπος κοινοπραξίας χωρίς προϋποθέσεις αρκεί να αναφέρεται σε κάποιο ειδικό νόμο.

54β. Κοινοπραξίες για εκτέλεση χορηγικών προγραμμάτων προς ΑΕ ΟΕΟΑ Αθήνα 2004

Οι συνιστώμενες από επιτηδευματίες κοινοπραξίες για την εκτέλεση χορηγικών προγραμμάτων προς την ΑΕ ΟΕΟΑ, Αθήνα 2004 λογίζονται και ως κοινοπραξίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

54γ. Κοινοπραξία μεταξύ των ΚΤΕΛ

Για την προσφορότερη εκμετάλλευση των διανομαρχιακών υπεραστικών επιβατικών γραμμών, τα ΚΤΕΛ μπορούν ή να συστήνουν κοινοπραξίες ή να καταρτίζουν συμφωνίες μεταξύ τους για τη συνεκμετάλλευση των γραμμών αυτών ολικά ή μερικά ή για ορισμένο χρονικό διάστημα, χωρίς να τροποποιούνται οι όροι και προϋποθέσεις με τους οποίους καθιερώθηκε η γραμμή. Οι συμφωνίες αυτές γνωστοποιούνται στις αρμόδιες υπηρεσίες των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων.

55. Είσοδος νέου μέλους σε υφιστάμενη κοινοπραξία - Αποχώρηση μέλους

Η είσοδος νέου μέλους σε υφιστάμενη κοινοπραξία επιτρέπεται, με την προϋπόθεση κατάθεσης μόνο της νέας γραπτής συμφωνίας στην αρμόδια φορολογική αρχή.. Με την ίδια Εγκύκλιο γίνεται δεκτό «ότι και η αποχώρηση μέλους της κοινοπραξίας είναι επιτρεπτή, αρκεί και στην περίπτωση αυτή να κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. νέα έγγραφη συμφωνία και τα εναπομένοντα μέλη της κοινοπραξίας να είναι περισσότερα του ενός. Αντίθετη θέση (μη δυνατότητα αποχώρησης μέλους) ισοδυναμεί με περιορισμό της επαγγελματικής ελευθερίας και φραγμό στην οικονομική δραστηριότητα των ατόμων».

55α. Αλλαγή νομικής μορφής μέλους κοινοπραξίας

Επί αλλαγής της νομικής μορφής μέλους κοινοπραξίας (μετατροπή) το νέο πρόσωπο ως καθολικός διάδοχος των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων του παλαιού προσώπου έναντι της κοινοπραξίας αυτοδίκαια καθίσταται μέλος της κοινοπραξίας. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται τροποποίηση της έγγραφης συμφωνίας και κατάθεση αυτής στη ΔΟΥ.

55β. Αλλαγή της έδρας της Κοινοπραξίας

Όταν αλλάζει η έδρα της κοινοπραξίας απαιτείται τροποποίηση του κοινό- ι πρακτικού, κατάθεση αυτού στην αρμόδια ΔΟΥ και να υποβληθεί δήλωση μεταβολών. Σημειώνεται ότι όταν αλλάζει η Δ.ΟΥ της έδρας δεν υπάρχει υποχρέωση θεώρησης νέων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί επί των στοιχείων να τίθεται η νέα διεύθυνση.

55γ. Θάνατος μέλους κοινοπραξίας - Κληρονόμοι μέλη της κοινοπραξίας

Σε περίπτωση θανάτου μέλους της κοινοπραξίας οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος γίνονται μέλη της κοινοπραξίας χωρίς να εξετάζεται εάν οι κληρονόμοι (νέα μέλη) **έχουν ή όχι την ιδιότητα του επιτηδευματία**. Αυτό όμως πρέπει να προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ (κοινοπρακτικό), δηλαδή ότι σε περίπτωση θανάτου του μέλους της κοινοπραξίας οι κληρονόμοι υπεισέρχονται στην κοινοπραξία. Σε όσα κοινοπρακτικά δεν ορίζεται ρητά κάτι τέτοιο προτείνουμε να τροποποιηθούν και να τεθεί και αυτή η πρόβλεψη. Εάν σε ένα κοινοπρακτικό δεν ορίζεται ότι σε περίπτωση θανάτου μέλους μπορούν να εισέλθουν οι κληρονόμοι, τότε μπορεί να γίνει κοινωνία μεταξύ των κληρονόμων, η οποία μπορεί να αποτελέσει νέο μέλος της κοινοπραξίας με την προϋπόθεση ότι συναινούν τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας υποβάλλοντας προηγουμένως ίδια δήλωση έναρξης εργασιών .

Αυτονόητο είναι ότι σε κάθε περίπτωση κληρονομιάς θα πρέπει να κατατεθεί στη ΔΟΥ νέα έγγραφη συμφωνία είτε εισέρχονται οι κληρονόμοι (φυσικά πρόσωπα), είτε η κοινωνία. Σημειώνεται ότι μέχρι την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης (31/12/2002) οι κληρονόμοι φυσικά πρόσωπα μπορούσαν να εισέλθουν ως μέλη στην κοινοπραξία εφόσον ήταν ήδη επιτηδευματίες. Εάν δεν ήταν επιτηδευματίες δεν μπορούσαν να εισέλθουν στην κοινοπραξία ως μέλη, ακόμη και εάν προβλεπόταν στο κοινοπρακτικό και η είσοδος αυτών οδηγούσε σε μη αναγνώριση της κοινοπραξίας επειδή δεν καλυπτόταν η προϋπόθεση τα μέλη είναι επιτηδευματίες.

55δ. Είσοδος κληρονόμων σε κοινοπραξία όταν δεν προβλέπεται από το κοινοπρακτικό. Τρόπος έκδοσης τιμολογίων σε μη είσοδο

Η κοινοπραξία αποτελεί κατά το δίκαιο εταιρεία χαρακτηριζόμενη ως «ανώμαλη ομόρρυθμη εταιρεία» ή όπως συνήθως λέγεται «εταιρεία εν τοις πράγματι».

Οι διατάξεις του άρθρου 773 του Αστικού Κώδικα ορίζουν ότι «Η εταιρεία λύνεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε. Η ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβιάζει το κύρος της συμφωνίας».

Όταν στο ιδιωτικό συμφωνητικό της κοινοπραξίας δεν ορίζεται ότι οι κληρονόμοι των μελών της μπορεί να υπεισέλθουν σε αυτή, η κοινοπραξία μπορεί να συνεχιστεί, με τη συμμετοχή της κοινωνίας που θα συσταθεί από τους κληρονόμους για τη συνέχιση της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος μέλους, με την προϋπόθεση ότι συναινεί το εναπομείναν μέλος και θα γίνει νέα έγγραφη συμφωνία η οποία θα κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ .

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, η κοινοπραξία συνεχίζει να τηρεί τα ίδια βιβλία του ΚΒΣ, καθώς και τα στοιχεία, προσαρμοσμένα αναλόγως (νέα επωνυμία κ.λπ.).

Τα προαναφερόμενα μπορούν να εφαρμοσθούν και σε κοινοπραξίες κατασκευής Δημοσίων έργων, εφόσον βέβαια δεν αντίκεινται σε ειδικότερες διατάξεις νόμων που διέπουν την «κατασκευή δημοσίων έργων» .

Εάν από τις ειδικές αυτές διατάξεις δεν επιτρέπεται η είσοδος των κληρονόμων στην κοινοπραξία, τότε η κοινοπραξία που απαρτίζεται από δύο μέλη, με το θάνατο του ενός μέλους, λύεται αυτοδίκαια. Στην περίπτωση αυτή, όσον αφορά τις εκτελεσθείσες εργασίες, κατά το ποσοστό συμμετοχής του αποβιώσαντος μέλους στην κοινοπραξία, θα εκδοθούν από τον ιδιοκτήτη του έργου **τιμολόγια αγοράς** προς κάθε έναν εκ των κληρονόμων ανάλογα με το ποσοστό κληρονομιάς τους. **Το εναπομείναν μέλος**, ως επιτηδευματίας από άλλη αιτία, υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο για το τεχνικό έργο προς τον ιδιοκτήτη του έργου, κατά το ποσοστό συμμετοχής του στην κοινοπραξία.

56. Μπορεί μια κοινοπραξία να γίνει μέλος μιας άλλης κοινοπραξίας;

Μια από τις προϋποθέσεις σύστασης μιας κοινοπραξίας είναι να αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης.

Διευκρινίζεται ότι η κοινοπραξία δεν είναι νομικό πρόσωπο κατά τη συνήθη διαδικασία συνιστώμενο, στερείται νομικής προσωπικότητας, είναι μια ιδιότυπη μορφή ένωσης επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού που καθιερώνει ο φορολογικός κώδικας. Από τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η κοινοπραξία **δεν έχει τη δυνατότητα** να εγκαταλείψει τη διενέργεια της συγκεκριμένης πράξης, για την οποία και μόνο συνεστήθη, **και να συμμετάσχει συγχρόνως σε άλλη κοινοπραξία προς διενέργεια άλλη** συγκεκριμένης πράξης.

Διαφορετικά έχει το θέμα εάν κοινοπραξία συμμετάσχει σε άλλη κοινοπραξία για τη διενέργεια **της ίδιας** συγκεκριμένης πράξης δεδομένου ότι εξακολουθεί να επιδιώκει και με τη συμμετοχή της αυτή την επίτευξη του ίδιου συγκεκριμένου σκοπού-έργου. Αυτό συμβαίνει στα Δημόσια Έργα, όπου επιτρέπεται σε περίπτωση ανάληψης από Κ/Ξ δημόσιου τεχνικού έργου να εισέρθει το αναληφθέν έργο σε άλλη κοινοπραξία ή εταιρεία με την προϋπόθεση ότι θα συμμετέχει και η ανάδοχος κοινοπραξία.

Επιτρέπεται η συμμετοχή κοινοπραξίας ανάληψης Δημοσίου Τεχνικού Έργου σε άλλη κοινοπραξία στην οποία η πρώτη (ανάδοχος κοινοπραξία) έχει εισφέρει το έργο. Προσαρμόζεται δηλαδή η σχετική διάταξη του ΚΒΣ με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και ορίζεται ότι. «Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος».

57. Σωματείο δεν μπορεί να είναι μέλος κοινοπραξίας

Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται φορολογικά εφόσον, εκτός των άλλων, **τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα και το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.**

Το σωματείο το οποίο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 78 του Αστικού Κώδικα ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο **δεν ασκεί δική του επιχείρηση και δεν είναι επιτηδευματίας** και ως εκ τούτου σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη δεν μπορεί να γίνει μέλος κοινοπραξίας.

58. Καταχώρηση των δεδομένων της κοινοπραξίας στα βιβλία μέλους της

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, της έδρας της κοινοπραξίας, μπορεί με απόφαση του να επιτρέπει στην κοινοπραξία επιτηδευματιών, αντί για την τήρηση δικών της βιβλίων, την παρακολούθηση των εργασιών της σε ιδιαίτερο χώρο ή σε ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών των βιβλίων που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό και τηρούνται από ένα μέλος της, με την προϋπόθεση βέβαια ότι τα βιβλία του μέλους δεν είναι κατώτερης κατηγορίας από την κατηγορία των βιβλίων που πρέπει να τηρεί η κοινοπραξία.

59. Πρόστιμο σε βάρος της κοινοπραξίας

Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος της κοινοπραξίας και κοινοποιείται σε κάθε μέλος αυτής, το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

60. Συμμετοχή σε κοινοπραξία αλλοδαπού νομικού προσώπου μόνο με τη λήψη ΑΦΜ

Παρέχεται η δυνατότητα από 22-12-2006 στο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο να συμμετέχει σε κοινοπραξία μόνο με τη λήψη Α.Φ.Μ., χωρίς να απαιτείται να ασκεί δική του επιχείρηση στην ελληνική επικράτεια πριν από τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία. Έναρξη ισχύος από 22-12-2007.

, Προϋπόθεση για την εφαρμογή της διάταξης αυτής αποτελεί η εκπροσώπηση της κοινοπραξίας από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει συμμετοχή αλλοδαπού νομικού ή φυσικού προσώπου σε κοινοπραξία η οποία πραγματοποιείται από 22/12/2006 και μετά.

Επισημαίνεται ότι η αλλοδαπή επιχείρηση που συμμετέχει σε ημεδαπή κοινοπραξία δεν αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία εκ του λόγου και μόνο της συμμετοχής της στην κοινοπραξία και ως εκ τούτου δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία για την εν λόγω συμμετοχή της.

61. Συμμετοχή αλλοδαπής επιχείρησης σε ημεδαπή κοινοπραξία

Η αλλοδαπή επιχείρηση η οποία συμμετέχει σε ημεδαπή κοινοπραξία και δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα στην Ελλάδα, και δεν αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία εκ του λόγου και μόνο της

συμμετοχής της στην κοινοπραξία, και ως εκ τούτου δεν θεωρεί βιβλία και στοιχεία ως πρόσωπο μη επιτηδευματίας και γενικά δεν εφαρμόζει τις διατάξεις του Κώδικα . Εάν όμως η αλλοδαπή επιχείρηση διαθέτει πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα ή ανεγείρει ακίνητο στην Ελληνική Επικράτεια ή πραγματοποιεί σε ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις τότε χαρακτηρίζεται ως επιτηδευματίας και είναι υπόχρεη να εφαρμόζει τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Επισημαίνεται ανεξάρτητα των προαναφερομένων ότι για να αναγνωριστεί μια κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία απαιτείται η αλλοδαπή εταιρεία να λάβει μόνο ΑΦΜ και να εκπροσωπείται από ημεδαπό; φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ενώ αντίθετα στο παρελθόν εάν η αλλοδαπή δεν είχε προηγούμενα χαρακτηριστεί επιτηδευματίας, η κοινοπραξία αυτή χαρακτηριζόταν ως αφανής εταιρεία, γι' αυτό ορθό ήταν το αλλοδαπό μέλος κοινοπραξίας να υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών επιτηδεύματος. Από 22/12/2006 και μετά, όπως προαναφέραμε αρκεί μόνο η λήψη ΑΦΜ και η εκπροσώπηση.

62. Συμμετοχή πλοιοκτήτριας αλλοδαπής εταιρείας σε υφιστάμενη κοινοπραξία

Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία εκμετάλλευσης συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων .

Από τη Διοίκηση είχε γίνει δεκτό ότι αλλοδαπή εταιρεία μπορεί να συμμετάσχει σε κοινοπραξία στην Ελλάδα εφόσον πριν τη συμμετοχή της ασκεί δική της επιχείρηση στην Ελλάδα και έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση. Από 22/12/2006 αρκεί μόνο η λήψη ΑΦΜ και ο ορισμός εκπροσώπου.

Η είσοδος νέου μέλους σε υφιστάμενη κοινοπραξία επιτρέπεται με την προϋπόθεση κατάθεσης νέας έγγραφης συμφωνίας στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ

Άρα αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίων με Ελληνική Σημαία μπορεί να συμμετάσχει σε ήδη υφιστάμενη κοινοπραξία (Ελληνικών Ναυτικών Εταιρειών) εφόσον ασκούσε δική της επιχείρηση στην Ελληνική Επικράτεια ή είχε αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή από 22/12/2006 και μετά λάβει ΑΦΜ και ορίσει εκπρόσωπο της ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

63. Δαπάνες από τα μέλη για λογαριασμό της κοινοπραξίας

Ένα πολύ σοβαρό θέμα για το οποίο δεν υπάρχει ρητή διάταξη, είναι η κατανομή των δαπανών που πραγματοποιούν επ' ονόματι τους τα μέλη της κοινοπραξίας για την εκτέλεση του κοινού έργου (π.χ. χρησιμοποίηση του εργατικού δυναμικού) και ως εκ τούτου το θέμα αυτό πρέπει να ρυθμίζεται με ειδική συμφωνία μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας και να γίνεται καταχώρηση δαπανών με βάση τα πραγματικά περιστατικά, στα βιβλία της κοινοπραξίας και ανεξάρτητα από ποιόν πραγματοποιούνται, δηλαδή είτε αυτές πραγματοποιούνται από την κοινοπραξία, είτε από τα μέλη της για λογαριασμό της κοινοπραξίας.

Τα παραπάνω γίνονται δεκτά, αρκεί ο τρόπος κατανομής των κοινών δαπανών να είναι πρόσφορος για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών μεταξύ της κοινοπραξίας και των μελών της, γιατί η κοινοπραξία πρόσκαιρα ιδρύεται και υπάρχει, δεν έχει δικά της μέσα παραγωγής, δεν έχει δικό της εξειδικευμένο προσωπικό, είναι μια προσωρινή ένωση διαφορετικών επιτηδευματιών, οι οποίοι για την εκτέλεση του κοινού σκοπού είναι δυνατόν να διαθέσουν το σύνολο ή μέρος του επιχειρηματικού τους δυναμικού, από τα αποτε-

λέσματα της κοινοπραξίας προσδοκούν να ωφεληθούν και είναι αδιανόητο να θεωρήσουμε ότι προσφέρουν υπηρεσίες (τα μέλη) προς την κοινοπραξία μέσω του προσωπικού και των μέσων παραγωγής, γιατί στην περίπτωση αυτή δεν θα είχε νόημα η ρητή διάταξη περί κοινοπραξιών και ιδιαίτερα των προϋποθέσεων αναγνώρισης τους.

Οι παραπάνω από το 1992 εκφρασμένες **θεωρητικές απόψεις μας** για τον τρόπο κατανομής των κοινών δαπανών μεταξύ των μελών κοινοπραξίας και της κοινοπραξίας και αντιστρόφως αναφέρονται πλέον και από τη Διοίκηση.

64. Παραστατικά κατανομής των κοινών δαπανών που πραγματοποιούν τα μέλη κοινοπραξίας για την κοινοπραξία και αντιστρόφως - Ειδική εκκαθάριση. Δυνατότητα έκπτωσης ΦΠΑ

Στη συνέχεια του προηγούμενου θέματος, μέλη κοινοπραξίας και αφορούν **τα μηχανήματα, λοιπά πάγια, δαπάνες προσωπικού κ.λπ.**, που ανήκουν σε αυτές και χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση του κοινού έργου που έχει εισέρθει στην κοινοπραξία, , αναφέρονται τα εξής:

«1. Ως γνωστό, η κοινοπραξία πρόσκαιρα ιδρύεται και υπάρχει για την εκτέλεση αποκλειστικά του κοινού έργου και δεν διαθέτει ίδια μέσα παραγωγής ή επιχειρηματικό δυναμικό και επομένως για την εκτέλεση του κοινού έργου χρησιμοποιεί τα παραγωγικά μέσα των μελών της. Κατά συνέπεια δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για εισφορά των παραγωγικών μέσων στην κοινοπραξία αλλά για χρήση των μέσων αυτών για την εκτέλεση του κοινού έργου και δεν απαιτείται η έκδοση στοιχείου μεταξύ των μελών και της κοινοπραξίας.

2. Η κατανομή των κοινών δαπανών πρέπει να γίνεται με βάση κοστολογικά στοιχεία ανάλογα με τη χρήση των μηχανημάτων ή του προσωπικού των μελών και να προκύπτουν οι κανόνες καταμερισμού των κοινών αυτών δαπανών.

Για το σκοπό αυτό, εφόσον από το κοινοπρακτικό, σύμβαση ή άλλο πρόσφορο έγγραφο προκύπτει ότι η χρήση των μέσων αυτών αφορά την εκτέλεση του κοινού έργου (θέμα πραγματικό), **μπορεί να εκδίδεται μεταξύ των μελών και της κοινοπραξίας ειδική εκκαθάριση κατανομής των δαπανών** (μη φορολογικό παραστατικό), στην οποία να επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των πρωτοτύπων παραστατικών που εκδόθηκαν για τις συγκεκριμένες κοινές δαπάνες, να αναγράφεται διακεκριμένα ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές καθώς και η ένδειξη ότι δεν έχει εκπέσει από το μέλος ή την κοινοπραξία κατά περίπτωση, που ήταν ο αρχικός αποδέκτης των στοιχείων».

64α. Πτώχευση μελών κοινοπραξίας. Διατάξεις περί δημοσίων έργων

Σε περίπτωση πτώχευσης ενός ή μερικών από τα μέλη της κοινοπραξίας δεν εφαρμόζεται η παρ. 5 του άρθρου 51.

Αν τα μέλη της κοινοπραξίας ήταν δύο και πτωχεύσει το ένα, η κοινοπραξία θεωρείται διαλυμένη ως προς τον κύριο του έργου και η εργολαβία συνεχίζεται υποχρεωτικά για το σύνολο του έργου από το άλλο μέλος μόνο που αναλαμβάνει απέναντι στον κύριο του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του μέλους που πτώχευσε και που απορρέουν από την εργολαβική -σύμβαση.

Αν τα μέλη της κοινοπραξίας ήταν περισσότερο από δύο, η κοινοπραξία συνεχίζεται απέναντι στον κύριο του έργου μεταξύ των λοιπών.

Τυχόν απαιτήσεις ή υποχρεώσεις του μέλους ή της κοινοπραξίας που συνεχίζει το έργο απέναντι του μέλους που πτώχευσε κρίνονται κατά τις διατάξεις του πτωχευτικού δικαίου.

Η παράγραφος αυτή εφαρμόζεται ανάλογα και σε περίπτωση πτώχευσης δυο ή περισσότερων μελών της κοινοπραξίας. Αν κηρυχθούν σε πτώχευση δύο ή περισσότερα από τα μέλη της κοινοπραξίας και από την αιτία αυτή εκτίθεται σε κίνδυνο η προσήκουσα εκτέλεση της εργολαβικής σύμβασης, ο κύριος του έργου μπορεί κατά την κρίση του να διαλύσει τη σύμβαση, αζημίως γι' αυτόν».

64β. Θάνατος μέλους κοινοπραξίας. Διατάξεις περί δημοσίων έργων

«Σε περίπτωση θανάτου ενός ή περισσότερων φυσικών προσώπων που μετείχαν στην κοινοπραξία με τις ατομικές τους επιχειρήσεις δεν εφαρμόζεται η παρ. 6 του άρθρου 51 του διατάγματος αυτού⁽¹⁾. Αν μέλη της κοινοπραξίας ήταν δύο φυσικά πρόσωπα που μετείχαν σ' αυτήν με τις ατομικές τους επιχειρήσεις και πεθάνει ο ένας, η κοινοπραξία θεωρείται διαλυμένη ως προς υποχρεωτικά από το άλλο μέρος που αναλαμβάνει απέναντι στον κύριο του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτού που πέθανε. Οι σχέσεις που προκύπτουν από την εργολαβία μεταξύ των κληρονόμων του θανόντα και του άλλου μέλους της κοινοπραξίας ρυθμίζονται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Αν τα μέλη της κοινοπραξίας ήταν περισσότερα από δύο, η κοινοπραξία συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών που αναλαμβάνουν απέναντι στον κύριο του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του θανόντα που προκύπτουν από την εργολαβική σύμβαση, ενώ κατά τα λοιπά εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων».

64γ. Αποβίωση μέλους κοινοπραξίας κατασκευής Δημοσίου τεχνικού έργου. Λύση. Τρόπος έκδοσης στοιχείων

Ως μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν και οι κληρονόμοι των μελών αυτής, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό (κοινοπρακτικό) που κατατέθηκε στη ΔΟΥ ανεξάρτητα εάν αυτοί έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Όταν στο ιδιωτικό συμφωνητικό της κοινοπραξίας δεν ορίζεται ότι οι κληρονόμοι των μελών της μπορεί να υπεισέλθουν σε αυτή, η κοινοπραξία μπορεί να συνεχιστεί, με τη συμμετοχή της κοινωνίας που θα συσταθεί από τους κληρονόμους για τη συνέχιση της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος μέλους, με την προϋπόθεση ότι συναινεί το εναπομείναν μέλος και θα γίνει νέα έγγραφη συμφωνία η οποία θα κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, η κοινοπραξία συνεχίζει να τηρεί τα ίδια βιβλία του ΚΒΣ, καθώς και τα στοιχεία, προσαρμοσμένα αναλόγως (νέα επωνυμία κ.λπ.).

Εάν από τις ειδικές διατάξεις που διέπουν την κατασκευή δημοσίων έργων δεν επιτρέπεται η είσοδος των κληρονόμων στην κοινοπραξία, τότε η κοινοπραξία, η οποία απαρτίζεται από δύο μέλη, με το θάνατο του ενός μέλους λύεται αυτοδίκαια.

Στην περίπτωση αυτή, όσον αφορά τις εκτελεσθείσες εργασίες, κατά το ποσοστό συμμετοχής του αποβιώσαντος μέλους στην κοινοπραξία, θα εκδοθούν από τον ιδιοκτήτη του έργου (Δημόσιο, Δήμος κ.λπ.) **τιμολόγια αγοράς προς κάθε έναν εκ των κληρονόμων** ανάλογα με το ποσοστό κληρονομιάς τους. **Το εναπομείναν μέλος, ως επιτηδευματίας από άλλη αιτία, υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο τεχνικών έργων προς τον ιδιοκτήτη του έργου, κατά το ποσοστό συμμετοχής του στην κοινοπραξία.**

Εάν η κοινοπραξία διακόψει τις εργασίες, υποχρεούται να υποβάλει δηλώσεις διακοπής εισοδήματος, περιοδική ΦΠΑ για το τελευταίο διάστημα λειτουργίας και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. Εάν παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό μπορεί να επιστραφεί κατόπιν ελέγχου με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του ΦΠΑ για την επιστροφή.

65. Τρόπος καταχώρησης εξόδων στα βιβλία της κοινοπραξίας

«Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της κοινοπραξίας, πρέπει στα τηρούμενα από την κοινοπραξία βιβλία να καταχωρούνται όλα τα ακαθάριστα έσοδα αυτής και όλες οι δαπάνες, είτε αυτές πραγματοποιούνται από την κοινοπραξία, είτε από τα μέλη της για λογαριασμό της κοινοπραξίας».

Η καταχώρηση όλων των δαπανών που αφορούν την κοινοπραξία στα βιβλία της (στο βιβλίο εσόδων-εξόδων) μπορεί να γίνεται είτε ενιαία (σε! μια στήλη), ανεξάρτητα από ποιον πραγματοποιούνται, εφόσον αφορούν την κοινοπραξία, είτε ξεχωριστά (σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων-εξόδων), για κάθε κατηγορία δαπανών, δηλαδή για τα γενικά έξοδα (κοινές δαπάνες) για τα έξοδα του ενός εργοταξίου και για τα έξοδα του άλλου εργοταξίου (ειδικές δαπάνες), είτε με άλλο τρόπο (πάντα στα βιβλία της κοινοπραξίας), πρόσφορο όμως για τον προσδιορισμό και την κατανομή των καθαρών κερδών στα μέλη της κοινοπραξίας, σύμφωνα με το συστατικό της έγγραφο».

66. Κοινοπρακτική εισαγωγή αγαθών

Οι διατάξεις περί κοινοπρακτικής εισαγωγής που προέβλεπε ο προηγούμενος κώδικας καταργήθηκαν. Μετά από αυτό κοινοπρακτική εισαγωγή είναι δυνατόν να γίνει με τις διατάξεις περί κοινοπραξιών, εφόσον πρόκειται για εισαγωγή συγκεκριμένου αγαθού σε καθορισμένη εκ των προτέρων ποσότητα. Βέβαια η κοινοπραξία θεωρείται επιτηδευματίας και κατά τη διανομή των αγαθών θα εκδώσει κανονικά στοιχεία πώλησης και όπως είναι φυσικό θα προκύψουν σ' αυτή ακαθάριστα έσοδα και φορολογητέα κέρδη. Η διευκρίνηση αυτή γίνεται γι' αποφυγή εξίσωσης των παλιών διατάξεων περί κοινοπρακτικής εισαγωγής και των διατάξεων περί κοινοπραξιών.

67. Ένωση επιτηδευματιών για έκθεση αγαθών

Δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κοινοπραξία, η ένωση φυσικών ή νομικών προσώπων, που συστήνεται με σκοπό τη μίσθωση χώρου και την περαιτέρω διαμόρφωση του σε εκθεσιακούς χώρους (περίπτερα) για τη διαρκή προβολή στο κοινό των προϊόντων παραγωγής των προσώπων αυτών, γιατί δεν αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένων, αλλά διαρκών πράξεων.

Οι ενώσεις αυτές πρέπει να περιβάλλονται με κάποιο άλλο νόμιμο τύπο (να είναι δηλ. εταιρεία, αστικός Συν/σμός, αστική εταιρεία κ.λπ.), και βέβαια υποχρεούνται στην τήρηση ιδίων βιβλίων και στοιχείων.

Για την κατανομή των εξόδων της ένωσης προς τα μέλη της, η Ένωση έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών επειδή τα ποσά αυτά θεωρούνται, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, έσοδα από παροχή υπηρεσιών (προβολή προϊόντων και προώθηση των πωλήσεων των μελών της).

ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

68. Χαρακτηρισμός νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό, κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά. Ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να χρησιμοποιεί το όποιο οικονομικό πλεόνασμα για την εξυπηρέτηση του σκοπού του και δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διανομή κερδών. Επιβάλλεται να λειτουργεί με αρχές εξυπηρέτησης του κοινωφελούς σκοπού για τον οποίο έχει ιδρυθεί, η ωφέλεια από τη δραστηριότητα του δεν αφορά αποκλειστικά τα μέλη, αλλά μεγαλύτερες ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζεται με την επιχείρηση.

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

69. Αστικές Εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν οι επιτηδευματίες, δηλαδή **λογίζονται ως επιτηδευματίες** ακόμα και στην περίπτωση που δεν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό.

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

Παραδείγματα:

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

2. Αστική Εταιρεία - Εκπαιδευτήριο. Τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, Μητρώο Μαθητών και εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

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

Έννοια Αστικής Εταιρείας

Αστική εταιρεία, είναι εκείνη που γίνεται με σύμβαση από δύο ή περισσότερα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Για την Προσωπικότητα της Αστικής Εταιρείας ορίζονται τα εξής:

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

70. Είσπραξη συνδρομών από τα μέλη νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα εκδίδουν κατ' αρχήν τα στοιχεία ' που ρητά ορίζονται από τον ΚΒΣ και όταν ενεργούν πράξεις που υπάγονται στο: ΦΠΑ θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

Σε καμία όμως περίπτωση δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων του ΚΒΣ για τις εισπράξεις συνδρομών από τα μέλη τους. Για τις συνδρομές εκδίδονται απλές αθεώρητες αποδείξεις εισπράξης

Ειδικά οι Αστικές Εταιρείες για τις συνδρομές των μελών τους έχει γραφεί ότι υποχρεούνται σε έκδοση αθεώρητου τιμολογίου της. Η λύση αυτή για έκδοση τιμολογίου για την εισπράξη συνδρομών δεν ισχύει και αναιρείται αφού γίνεται δεκτό ότι οι συνδρομές αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, , άρα πρέπει πλέον να γίνει δεκτό ότι εάν εκδοθούν απλές αποδείξεις εισπράξης αυτό είναι σύμφωνο με το νόμο.

Επίσης οι καταβολές μερίδων στο ταμείο της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας για να καταστούν κάποιοι μέλη αυτής δεν θεωρούνται οργανικά ή ανόργανα έσοδα της εταιρείας αλλά θεωρούνται πράξεις **κεφαλαιουχικού χαρακτήρα** και δεν απαιτείται έκδοση φορολογικού στοιχείου .

70α. Ποια θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες

Οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και τα καθαρά κέρδη αυτών φορολογούνται με 25% .

Διευκρινίζεται όμως ότι **ως ακαθάριστο εισόδημα** από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών, **υποκείμενο σε φόρο θεωρείται μόνο** αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).

Αντίθετα οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή **αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα**, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, για να φορολογηθούν. Φυσικά, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς μειώνουν το κόστος αυτών.

Τέλος, χαρακτηριστικό στοιχείο που διακρίνει τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες από τις απλές αστικές είναι η μη διανομή ωφελημάτων (οποιασδήποτε μορφής) στα μέλη τους.

71. Κατανομή εξόδων αστικής εταιρείας στα μέλη της

Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικές ή μη έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων ΚΒΣ.

Πολλές αστικές εταιρείες συστήνονται για να εκπροσωπήσουν ή να διασφαλίσουν τα συμφέροντα των μελών τους και τα όποια έξοδα πραγματοποιούν (λειτουργικά ή πάγια) τα κατανέμουν στα μέλη τους και ερωτάται ποιο στοιχείο πρέπει να εκδοθεί για την κατανομή των εξόδων αυτών.

Η εκπροσώπηση των μελών, η διασφάλιση των συμφερόντων τους, η διαρκής ενημέρωση, η παροχή πληροφοριών, η έρευνα της αγοράς και γενικά οι πράξεις προώθησης του κοινού σκοπού των μελών, θεωρούνται πράξεις παροχής υπηρεσιών και **για τη δικαιούμενη αμοιβή πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών** έστω και αν κατανέμεται το ακριβές κόστος των προσφερόμενων (άμεσων ή εμμέσων) υπηρεσιών

72. Τήρηση βιβλίων από Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ και φόρο εισοδήματος

Τα Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκτός από το Δημόσιο, τηρούν βιβλία μόνο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται σε ΦΠΑ ή (από 1-1-2003) σε φόρο εισοδήματος. Για το τμήμα αυτό θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

Παράδειγμα ως προς το ΦΠΑ. Σύλλογος που εκδίδει εφημερίδα, στην οποία καταχωρεί διαφημίσεις. Το τμήμα των διαφημίσεων υπάγεται σε ΦΠΑ και ως εκ τούτου ο Σύλλογος υποχρεούται να θεωρήσει βιβλίο εσόδων - εξόδων, όπου θα παρακολουθεί μόνο τα έσοδα που προέρχονται από τις διαφημίσεις και τα έξοδα με ΦΠΑ που αναλογούν σ' αυτές.

Σημειώνεται ότι η Διοίκηση (Δ/νση ΦΠΑ) δέχεται ότι στην περίπτωση που τα έσοδα που εκφεύγουν του σκοπού των Νομικών Προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι ασήμαντα δηλαδή δεν ξεπερνούν το όριο των ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίων τότε απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Για τη θέση αυτή απαιτείται τροποποίηση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, οι οποίες για την απαλλαγή αναφέρονται μόνο σε φυσικά πρόσωπα.

Υπαγωγή σε φορολογία εισοδήματος: Τα Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, από 1-1-2003, έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία για τα εισοδήματα τους που υπόκεινται στη φορολογία εισοδήματος και προέρχονται από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Δηλαδή δεν έχουν υποχρέωση να τηρήσουν βιβλία για ενοίκια και γενικά εισοδήματα Α' πηγής.

73. Εκδηλώσεις για οικονομική ενίσχυση Συλλόγων, Σωματείων κ.λπ. Απαλλαγή ΦΠΑ. Μη τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από το ΦΠΑ για έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις, όταν τις οργανώνουν για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δύο (2) το έτος .

Άρα όταν έχουν την πιο πάνω απαλλαγή, δεν υποχρεούνται σε τήρηση Βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκδηλώσεις.

73α. Πολιτικό κόμμα με παράλληλη δραστηριότητα εκδόσεις και διαφημίσεις

Τέθηκαν σειρά ερωτημάτων προς το ΝΣΚ για πολιτικό κόμμα που είχε παράλληλη δραστηριότητα εκδόσεων, καταχώρηση διαφημίσεων και οικολογικό πάρκο και συγκεκριμένα:

α) Εάν η φορολογική αρχή έχει αρμοδιότητα ελέγχου γενικά των βιβλίων και στοιχείων πολιτικού κόμματος, το οποίο είχε υπαχθεί με δήλωση του στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ.

Το ΝΣΚ με την 537/2006 γνωμοδότηση του έκρινε ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι νομίμως και αρμοδίως η φορολογική αρχή υπήγαγε, το ανωτέρω πολιτικό κόμμα σε έλεγχο και επέβαλε σε βάρος του το ΦΠΑ.

β) Σε ποια άλλα, ως συνυπόχρεα πρόσωπα, πέραν του κόμματος που υπέβαλε τη δήλωση υπαγωγής στο ΦΠΑ και άσκησε τη φορολογητέα δραστηριότητα. πρέπει να καταλογιστούν τα ποσά του φόρου αυτού και να ληφθούν αναγκαστικά μέτρα εισπράξεως, αν παραστεί ανάγκη, με δεδομένο ότι δεν υποβληθεί από το παραπάνω νομικό πρόσωπο δήλωση παύσεως των εργασιών.

Το ΝΣΚ με την ίδια γνωμοδότηση έκρινε ότι στην προκείμενη περίπτωση, κατά παράλληλη εφαρμογή και των διατάξεων του άρθρου 55α του Κώδικα ΦΠΑ, ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο και ο, κατά το χρόνο που έπρεπε να αποδοθεί με δήλωση ο ΦΠΑ, τυχόν ορισμένος εκπρόσωπος άλλως, τα μέλη που μετείχαν στη- διοίκηση της κατά τον ίδιο χρόνο.

γ) Εάν μπορεί να χαρακτηριστεί, υπό το δίδόμενο πραγματικό, το παραπάνω νομικό πρόσωπο ως .

Το ΝΣΚ με την ίδια γνωμοδότηση (537/06) έκρινε ότι αν και κατ' αρχήν, ένα πολιτικό κόμμα δεν μπορεί στο πλαίσιο της συνταγματικής και της συνήθους καταστατικής του αποστολής να θεωρηθεί «επιτηδευματίας» , εφόσον και καθόσον τούτο, υπό οποιαδήποτε εκδοχή ως προς τη φύση του (νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων) δηλώνει και στην πραγματικότητα ασκεί οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στο ΦΠΑ, ως εν προκειμένω συμβαίνει κατά το πραγματικό, πρέπει να θεωρείται «επιτηδευματίας» και συνεπώς υποχρεούται στην εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων, ως προς αυτή και μόνο τη δραστηριότητα του.

74. Ποιες πράξεις των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται του ΦΠΑ

1. Ορίζεται ότι, **απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης** και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων.

ΠΟΙΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΙΕΣ ΟΧΙ

74α. Τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από ενδεχόμενη άσκηση κερδοσκοπικής δραστηριότητας φορολογούνται με συντελεστή 25%

Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω κι αν διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού τους, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού αυτών και όχι απλώς ότι διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτών.

Ι Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης**, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας των

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να τηρούνται βιβλία και στοιχεία όπως ορίζεται στο άρθρο 2 § 3 του **ΚΒΣ**, όπως ισχύει.

74β. Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Φορολογούμενο εισόδημα (ενοίκια - κινητές αξίες). Τεκμαρτά μισθώματα

Αντικείμενο φόρου για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι το προκύπτον στην ημεδαπή ή αλλοδαπή καθαρό εισόδημα **μόνο από την εκμίσθωση οικοδομών ή γαιών, καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας** τα λοιπά εισοδήματα των ανωτέρω νομικών προσώπων, καθώς και τα πάσης φύσεως άλλα έσοδα αυτών που πραγματοποιούνται, κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των .

Από την γραμματική διατύπωση των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος για τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών ή γαιών.

Αντίθετα, απαλλάσσονται της φορολογίας για το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων τους, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση ακινήτων.

Στην περίπτωση αυτή δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά τον **ΚΒΣ**, γιατί, αναφέρονται σε πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή όταν ασκείται εμπορική δραστηριότητα κατά τη γενική έννοια του όρου.

74γ. Το εισόδημα που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, απαλλάσσεται τη φορολογίας

Απ τα συνολικά έσοδα ενός νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να απομονώνονται αυτά που προέρχονται από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών, καθώς και αυτά που προέρχονται από κινητές αξίες, προκειμένου να υπαχθούν σε φορολογία. Δηλαδή, με βάση τις διατάξεις αυτές, τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις που ενδεχόμενα αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν υπόκεινται σε φορολογία, **άρα δεν δημιουργείται** υποχρέωση βιβλίων και στοιχείων κατά τον ΚΒΣ.

Σε ερώτημα της διοίκησης προς το Ν.Σ.Κ. εάν οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις και οι Ιερές Μονές, που ως γνωστόν αποτελούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, φορολογούνται για τα εισοδήματα τους που προέρχονται από γεωργικές εκμεταλλεύσεις (λάδι κ.λπ.), το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ότι τα εισοδήματα των ημεδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, τα προερχόμενα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις δεν υπόκεινται, σε φορολογία εισοδήματος.

74δ. Το εισόδημα που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, από διαφήμιση τρίτων μέσω περιοδικών που εκδίδουν και διανέμουν στα μέλη τους, δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος

Ορισμένα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (επιστημονικοί σύλλογοι, σωματεία κ.λπ.) εμφανίζουν έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρούν στα περιοδικά, εφημερίδες κ.λπ., που εκδίδουν για τις ανάγκες των μελών τους (ενημέρωση με μελέτες, τοπικά νέα κ.λπ.) και ερωτάται εάν το εισόδημα αυτό φορολογείται.

Η πραγματοποίηση των εσόδων αυτών δεν μεταβάλλει το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα των νομικών αυτών προσώπων και οι μεμονωμένες αυτές πράξεις, δεν μπορεί να θεωρηθούν ως άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης ή ως άσκηση δραστηριότητας εκτός των σκοπών του σωματείου, συλλόγου κ.λπ.

Τα εισοδήματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από διαφημίσεις τις οποίες καταχωρούν στις εφημερίδες και περιοδικά που εκδίδουν και διανέμουν δωρεάν στα μέλη τους με σκοπό την ενημέρωση αυτών, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.

Στο θέμα αυτό σημειώνουμε ότι αν και αυτά τα νομικά πρόσωπα εκ της φορολογίας εισοδήματος απαλλάσσονται, εν τούτοις για τις πράξεις αυτές τηρούν βιβλία και στοιχεία γιατί οι πράξεις καταχώρησης διαφημίσεων υπόκεινται σε ΦΠΑ.

74ε. Ευκαιριακές εκδηλώσεις (χοροί κ.λπ.) νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Για να μην τηρήσει βιβλία και στοιχεία, κατά τον ΚΒΣ, ένα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο, πρέπει να μην ενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που να υπάγονται σε ΦΠΑ ή στο φόρο εισοδήματος (η πρόβλεψη για το φόρο εισοδήματος ισχύει από 1-1-2003).

Οι προαναφερόμενες δύο εκδηλώσεις ως προς το ΦΠΑ μπορούν να έχουν απαλλαγή με απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ.

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος διευκρινίζουμε ότι τα έσοδα των ευκαιριακών εκδηλώσεων που γίνονται στα πλαίσια του σκοπού των σωματείων συλλόγων, εκκλησιών και λοιπών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την οικονομική τους ενίσχυση και τη δημιουργία ή καλλιέργεια δεσμών μεταξύ των μελών τους δεν θεωρούνται ως άσκηση εμπορικής επιχείρησης ή κερδοσκοπικής εκμετάλλευσης, δηλαδή δεν αποτελούν αντικείμενο της φορολογίας, αλλά θεωρούνται ως έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους και δεν φορολογούνται .

75. Έκδοση στοιχείων από Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Τα Ν.Π. αυτά, εκτός από το Δημόσιο, εκδίδουν όλα τα στοιχεία του **ΚΒΣ**, για τη δραστηριότητα εκείνη που υπάγεται σε ΦΠΑ. Επίσης για την δραστηριότητα αυτή τηρούν τουλάχιστον βιβλίο εσόδων-εξόδων. Για τα λοιπά έσοδα του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τηρούνται βιβλία και εκδίδονται στοιχεία μη φορολογικά, που προβλέπονται από άλλους νόμους που καθορίζουν τον τρόπο λειτουργίας των προσώπων αυτών.

Όταν δεν έχουν δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ υποχρεούνται (και το Δημόσιο) να εκδίδουν τα στοιχεία που ρητά ορίζονται στις επιμέρους διατάξεις του ΚΒΣ, π.χ. όταν πωλούν αγαθά είτε εμπορεύσιμα, είτε πάγια και όταν παρέχουν υπηρεσίες, υποχρεούνται να εκδώσουν τιμολόγιο .

Περιπτώσεις όπου ρητά ορίζεται ότι εκδίδουν ή υποβάλλουν στοιχεία είναι οι παρακάτω:

1. Δελτίο Αποστολής
 - α. Λόγω πώλησης αγαθών
 - β. Πώληση για λογαριασμό τους
2. Τιμολόγιο
 - α. Για πωλήσεις αγαθών
 - β. Για παροχές υπηρεσιών
 - γ. Για αγορές από ιδιώτες
 - δ. Για αγορές από αγρότες
 - ε. Σε περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο ή έκδοσης με ανακριβές περιεχόμενο.
3. Απόδειξη δαπάνης .
4. Υποβολής Συγκεντρωτικών καταστάσεων .

Οι Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή μη έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

Το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου απαλλάσσονται από τη θεώρηση όλων των φορολογικών στοιχείων του' ΚΒΣ.

75α. Υποχρέωση λήψης, έκδοσης, υποβολής και διαφύλαξης των στοιχείων

Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή-ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον ΚΒΣ.

Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή επιτροπές ή ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και εξομοιώνονται με τα αντίστοιχα ημεδαπά σε ότι αφορά την υποχρέωση εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα. Έτσι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δραστηριοποιείται στην ελληνική επικράτεια δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και υποχρεούται μόνο στην έκδοση, λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κ.Β.Σ. Εάν όμως αποκτά έσοδα από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στην ελληνική επικράτεια που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος, τότε θεωρείται επιτηδευματίας για τη δραστηριότητα αυτή και έχει όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.

75β. Καταβολή κεφαλαίου σε αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Δεν εκδίδεται στοιχείο

Ερωτάται τι φορολογικό στοιχείο εκδίδεται κατά την είσοδο νέων μελών σε αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία καταβάλλοντος το ανάλογο τίμημα προς απόκτηση εταιρικής μερίδας.

Η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία είναι μορφή αστικής εταιρείας με ή χωρίς, νομική προσωπικότητα, της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε εταιρικές μερίδες τις οποίες αναλαμβάνουν οι εταίροι αυτής, είτε κατά τη σύσταση είτε σε μεταγενέστερο σχέδιο με αύξηση του κεφαλαίου της. Τα ποσά που καταβάλλομαι από τους εταίρους στο ταμείο της εταιρείας για την εταιρική τους μερίδα δεν αποτελούν εισόδημα, ούτε ανόργανα έσοδα αυτής, αλλά κεφάλαιο για το οποίο δεν προβλέπεται προς έκδοση κανένα φορολογικό στοιχείο. Τα ποσά του κεφαλαίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. δ' της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΒΣ καταχωρούνται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, εφόσον τηρούνται βιβλία β' κατηγορίας, ή στο λογαριασμό εταιρικό κεφάλαιο (40.06) σύμφωνα με το γενικό λογιστικό σχέδιο, εφόσον τηρούνται βιβλία γ' κατηγορίας.

76. Υπηρεσίες υγείας ή εκπαίδευσης από Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών μόνο όταν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Οι υπηρεσίες υγείας και εκπαίδευσης απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Άρα, τα νοσοκομεία, σχολεία, ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης, εκπαιδευτήρια, που λειτουργούν με τη μορφή ΝΠΔΔ ή προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (εκτός Αστικής Εταιρείας) για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στο κοινό εκδίδουν στοιχεία που προβλέπονται από τον κανονισμό λειτουργίας τους και όχι θεωρημένες Α.Π.Υ.

77. Τήρηση πρόσθετων βιβλίων από Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Για να τηρήσουν πρόσθετα βιβλία, τα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, (εκτός Αστικών Εταιρειών) πρέπει να πραγματοποιούν έσοδα από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο ΦΠΑ ή (από 1-1-2003) στο φόρο εισοδήματος και για τα οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου (π.χ. έσοδα από παρκινγκ αυτοκινήτων).

Σημειώνουμε λοιπόν ότι τα εκπαιδευτήρια μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν τηρούν μητρώο μαθητών. **Επίσης** τα νοσοκομεία μη Κ.Χ. δεν τηρούν βιβλίο εισόδου - εξόδου ασθενών και βιβλίο ασθενών αφού δεν υπάγονται σε ΦΠΑ οι υπηρεσίες υγείας και εκπαίδευσης. Σημειώνεται ότι ειδικά τα νοσοκομεία μη Κ.Χ. τηρούν βιβλίο μεριδολογίου γιατρών γιατί ρητά ορίζεται η υποχρέωση αυτή .

78. Εκμετάλλευση γεφυροπλάστιγγας από Δήμους ή Κοινότητες

Η εκμετάλλευση αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ δεδομένου ότι εκφεύγει του σκοπού του Δήμου ή της Κοινότητας.

Ως προς τα βιβλία ο Δήμος ή η Κοινότητα πρέπει να τηρεί βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και να εκδίδει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς τους επιτηδευματίες, τους εκμεταλλευτές ΦΔΧ, καθώς και προς τους αγρότες όταν ενεργούν για την εξυπηρέτηση της αγροτικής τους εκμετάλλευσης.

79. Αναγραφή ΑΦΜ στα στοιχεία

Το Δημόσιο, ΝΠΔΔ και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα έχουν υποχρέωση να αναγράψουν το δικό τους ΑΦΜ στα φορολογικά τους στοιχεία. Αντίθετα δεν υποχρεούνται να αναγράφουν την αρμόδια ΔΟΥ. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση των στοιχείων που εκδίδουν οι συναλλασσόμενοι με τα πρόσωπα αυτά, δηλαδή στην περίπτωση αυτή ο επιτηδευματίας εκδότης του τιμολογίου είναι απαραίτητο να αναγράψει το ΑΦΜ του Ν.Π., και την ένδειξη Ν.Π.Δ.Δ., Δημόσιο κ.λπ. δεδομένου ότι πλέον πρέπει να υποβάλλονται αναλυτικά κατά ΑΦΜ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις και τα πρόσωπα αυτά.

80. Έκδοση τιμολογίου από Ν.Π. μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα σε Ν.Π. μη Κ.Χ.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις όταν πωλούσε ή παρείχε υπηρεσίες ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε άλλο ίδιο πρόσωπο δεν είχε υποχρέωση να εκδίδει τιμολόγιο, αλλά εξέδιδε δικά του έγγραφα.

81. Ποια είναι η νομική προσωπικότητα των ΚΤΕΛ

Με το καθεστώς των ΚΤΕΛ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. δ 102/1973 «περί οργανώσεως των διά λεωφορείων αυτοκινήτων εκτελουμένων δημοσίων επιβατικών συγκοινωνιών», έκαστον ΚΤΕΛ αποτελεί **νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου**, χωρίς να χαρακτηρίζεται από το διαταγή μα αυτό ως ΑΕ, ΕΠΕ, κοινοπραξία κ.λπ.

Στην Γνωμ. 345/1988 του ΝΣΚ, εκτός των άλλων, αναφέρονται και έχουν γίνει δεκτά τα εξής:

«Το ΚΤΕΛ αποτελεί από το νόμο ηθελημένη (αναγκαστική) κοινή διοίκηση και διαχείριση περισσότερων ατομικών ανεξάρτητων επιχειρήσεων;

δη των επιχειρήσεων των "κατ' ιδίαν μετόχων" του, των οποίων οι οικονομικές όχι νομικές, μεταξύ τους σχέσεις διέπονται από τους κανονισμούς οργάνωσης που τίθενται κάθε φορά σε ισχύ.

Με εξαίρεση λοιπόν τα σημεία εκείνα ως προς τα οποία οι κανονισμοί αυτοί δημιουργούν οικονομικής ή αναγκαστικής φύσης λειτουργικές συσχετίσεις, οι επιχειρήσεις των "μετόχων" διατηρούν ακέραιο τον ατομικό τους χαρακτήρα». «Το ΚΤΕΛ, ως πρόσωπον, τα οικονομικά μέσα διά τας λειτουργικός του ανάγκας πορίζεται εκ του ανήκοντος εις τους "μετόχους" του προϊόντος εκ τς λειτουργίας του (κομίστρων), **δεν επιδιώκει δε και δεν επιτρέπεται κατά νόμων να επιδιώκει ιδίων κέρδος ή εισόδημα.**

Με το Ν. 2963/23-11-2001 (ΦΕΚ Α 268) κάθε υφιστάμενο ΚΤΕΛ δύναται να μετατραπεί σε Ανώνυμη Εταιρεία. Με τις διατάξεις του νόμου καθορίζονται οι λεπτομέρειες μετατροπής και λειτουργίας, γεγονός που σημαίνει ότι τα ΚΤΕΛ θα λειτουργούν πλέον με δυο μορφές, αυτά που θα μετατραπούν σε ΑΕ και εκείνα που θα παραμείνουν ως ιδιότυπα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.

ΑΓΡΟΤΕΣ - ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

83. Ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών - Ποιοι θεωρούνται αγρότες. Υποχρεώσεις αγροτών ως προς τον ΚΒΣ

1 Παραθέτουμε στη συνέχεια τις διατάξεις του ΦΠΑ, από τις οποίες προκύπτει ποιοι αγρότες εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς και ως εκ τούτου δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, εκτός του δελτίου αποστολής σε όσες περιπτώσεις αυτό ορίζεται.

Διευκρινίζουμε, ότι η αναφορά των διατάξεων του άρθρου 8 § 1 του Ν. 2520/97, πως νέοι αγρότες τηρούν βιβλία και στοιχεία όπως ορίζουν οι διατάξεις του ΚΒΣ, δεν αλλάζει τις υποχρεώσεις των αγροτών ως προς την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, δεδομένου ότι η νέα διάταξη παραπέμπει στις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ, και δεν καθιερώνει ίδιες υποχρεώσεις.

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

α. Βιβλία. Δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία.

Η υποχρέωση που είχαν να τηρούν ημερολόγιο μεταφοράς με τις προϊσχύουσες διατάξεις καταργήθηκε από 17/11/99 .

β. Στοιχεία. Έκδοση Δελτίου Αποστολής

84. Άρθρο 41 § 1-7 Ν. 2859 2000 - Ειδικό καθεστώς αγροτών

1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του πα ντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οπο ες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστών στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχομένων αγροτικών υπηρεσιών ως εξής:

α) τέσσερα τοις εκατό (4%), για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του Κεφαλαίου Α' και τα προϊόντα των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Β (Σ.Σ. ψάρια, γενικά θαλασσινά).

β) επτά τοις εκατό (7%) για τα υπόλοιπα προϊόντα του Κεφαλαίου Β' για τα προϊόντα του κεφαλαίου Γ' (Σ.Σ. φυτικά και ζωικά προϊόντα) (Η περί β' τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 6 § 1α του Ν. 3554/2007. Ισχύει από 1-2006. Προηγούμενα για τα φυτικά προϊόντα το ποσοστό επιστροφής όταν 5% και για τα ζωικά προϊόντα 6%).

γ) έξι τοις εκατό (6%), για τα προϊόντα του Κεφαλαίου Γ'

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους ,υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού ή σε μη υποκείμενους στο φόρο.

4. **Δεν υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού οι αγρότες οι οποίοι:**

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σ' αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

5. Αν κατά τη διάρκεια διαχειριστικής περιόδου συντρέξει μία από τις προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής, οι αγρότες, από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, στερούνται του δικαιώματος επιστροφής του φόρου,».

6. Οι αγρότες που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος - μέλος θεωρούνται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες και ότι ενεργούν παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους.

Για την παράδοση αυτή εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, .

7. Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό με δήλωση τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης από τη μετάταξη διαχειριστικής περιόδου.

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς αγροτών μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου με υποβολή δήλωσης στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής».

85. Αγρότες οι οποίοι παράλληλα ασκούν και άλλη οικονομική δραστηριότητα (επιτήδευμα για το οποίο τηρούν Β' ή Ρ κατηγορίας βιβλία ΚΒΣ)

Οι αγρότες οι οποίοι ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, δεν υπάγονται για την αγροτική τους εκμετάλλευση στο ειδικό καθεστώς των .

Τα πρόσωπα αυτά, όπως γίνεται δεκτό, δεν υποχρεούνται να ενταχθούν για την αγροτική τους εκμετάλλευση στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και να τηρούν βιβλία του ΚΒΣ, στερούνται όμως των δικαιωμάτων του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, δηλαδή δεν δικαιούνται κατ' αποκοπή επιστροφή ΦΠΑ.

Η περίπτωση αυτή αφορά φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν οποιοδήποτε ατομικό επιτήδευμα και τηρούν βιβλία Β' ή Π κατηγορίας (εργολάβοι, συνεργεία αυτοκινήτων, γιατροί, οικονομολόγοι, δικηγόροι κ.λπ.) και παράλληλα διατηρούν αγροτική εκμετάλλευση. Εφόσον τα πρόσωπα αυτά επιθυμούν να μην επιβαρύνεται η αγροτική τους εκμετάλλευση με το ΦΠΑ των αγορών τους πρέπει να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς και να τηρούν βιβλία κ στοιχεία του ΚΒΣ και για την αγροτική τους δραστηριότητα.

Δεν εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή (απώλεια δικαιώματος κατ' απόκτηση την επιστροφής ΦΠΑ) όσοι επιτηδευματίες για την παράλληλη οικονομική! δραστηριότητα τους υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αγορών ή είναι απαλλασσόμενοι τήρησης βιβλίων του ΚΒΣ.

86. Αγρότες μέλη εταιρειών ή συνεταιρισμών παραμένουν στο ειδικό καθεστώς

Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, οι αγρότες οι οποίοι ασκούν την αγροτική τους εκμετάλλευση και παρέχουν τις αγροτικές τους υπηρεσίες με τη μορφή οποιουδήποτε τύπου εταιρείας ή αγροτικού συνεταιρισμού.

Δηλαδή οι αγροτικές εταιρείες και συνεταιρισμοί εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

Ερώτημα δημιουργήθηκε για τα μέλη των εταιρειών, ως φυσικά πρόσωπο;! όταν ασκούν άλλη αγροτική εκμετάλλευση, εάν μπορούν να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών ή όχι.

87. Άρθρο 42 Ν. 2859/2000 - Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται:

1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη-της οικογένειας τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες.

2. Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.

3. Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις:

α) Η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών,

β) Η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία,

γ) Η δασοκομία γενικά,

δ) Η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφεία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων, /

ε) Οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, που πραγματοποιούνται με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, σε προϊόντα τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από την αγροτική του παραγωγή.

4. Ως αγροτικές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες από τους αγρότες με χειρονακτική εργασία ή με το συνήθη εξοπλισμό της εκμετάλλευσής τους, οι οποίες συμβάλλουν στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως:

α) Οι εργασίες σποράς και φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματοποίησης, περισυλλογής και συγκομιδής,

β) Οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, όπως η διαλογή, η ξήρανση, οι καθαρισμός, η άλεση, η έκθλιψη, η απολύμανση, η συσκευασία και η αποθήκευση,

γ) Η φύλαξη, η πάχυνση και η εκτροφή ζώων,

δ) Η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού γενικά, που χρησιμοποιούνται στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις,

ε) Η τεχνική βοήθεια,

στ) Η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων, καθώς και ο ψεκασμός φυτών και εδάφους,

ζ) Η χρησιμοποίηση αρδευτικών αποξηραντικών μέσων και εξοπλισμού,

η) Η υλοτομία, η κοπή ξύλων, καθώς και άλλες δασοκομικές υπηρεσίες».

87α. Ενοικίαση - εκχώρηση αγελάδων για εκπαιδευτικές ανάγκες σε Πανεπιστήμιο

Ως γεωργική επιχείρηση θεωρείται εκείνη που έχει σκοπό την πρωτογενή παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων από την εκμετάλλευση της γης, υπό την ευρεία έννοια του όρου αυτού. Ως πρωτογενής δε παραγωγή νοείται και η εκμετάλλευση - εκτροφή ζώων.

Για το χαρακτηρισμό μιας κτηνοτροφικής εκμετάλλευσης ως γεωργικής απαιτείται ο σκοπός αυτής να είναι η παραγωγή κτηνοτροφικών προϊόντων.

Η αποκοπή του ζωικού κεφαλαίου μονίμως ή περιοδικώς, από τον τόπο εκτροφής - παραγωγής και διάθεση του αποκλειστικώς και για άλλους σκοπούς μη κτηνοτροφικούς (πειραματικούς, αγωνιστικούς, εκπαιδευτικούς κ.λπ.), συνιστά καταρχήν μεταβολή του σκοπού για τον οποίο αποκτήθηκε το ζωικό τούτο κεφάλαιο που στερεί κατά τούτο από την επιχείρηση τη γεωργική της ιδιότητα αναλόγως εν όλο ή εν μέρει. Εν περιπτώσει μάλιστα περιοδικής - συστηματικής διαθέσεως αυτού (ζωικού κεφαλαίου) επ' αντάλλαγμα τουτέστιν εκμίσθωση του προς το σκοπό κήσεως κέρδους εξ αυτής, αυτή αποτελεί προφανώς κερδοσκοπική εκμετάλλευση του, με αντίστοιχο χαρακτηρισμό του εξ αυτής εισοδήματος ως εξ εμπορικής επιχειρήσεως. Με το πνεύμα άλλωστε αυτό έχει γίνει δεκτό ότι η εκμετάλλευση ίδιας παραγωγής ίππων, που χρησιμοποιούνται σε αγώνες ιππασίας (δρόμωνες ίπποι), θεωρείται -κερδοσκοπική εμπορική επιχείρηση (όχι αγροτική) και το όφελος αυτής συνίσταται στο έσοδο από τα έπαθλα των ίππων όταν κερδίζουν στους αγώνες που συμμετέχουν .

Αυτονόητο είναι ότι στην προαναφερόμενη περίπτωση πρέπει να τηρούνται βιβλία και να εκδίδονται Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για τη δικαιούμενη αμοιβή.

88. Αγροτικές εταιρείες ή συνεταιρισμοί

Έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ και δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Αν τα μέλη των εταιρειών ή συνεταιρισμών έχουν και άλλες αγροτικές δραστηριότητες, πέραν απ' αυτές που αποτελούν το αντικείμενο του νομικού προσώπου, αυτές μπορεί να υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Οι Ο.Ε. με αντικείμενο εργασιών του γεωργού, κτηνοτρόφου κ.λπ. υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων .

89. Συμπλοιοκτησία σκαφών αλιείας

11Η αλιεία στις Ελληνικές Θάλασσες και λίμνες αποτελεί αγροτική εκμετάλλευση και τα αλιεύματα θεωρούνται αγροτικά προϊόντα. Στην περίπτωση που η αλιευτική δραστηριότητα ασκείται με τη μορφή συμπλοιοκτησίας των αλιευτικών σκαφών και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 (εταιρείες, βιομηχανική επεξεργασία κ.λπ.), δεν μεταβάλλεται ο χαρακτήρας της αγροτικής εκμετάλλευσης και δεν

δημιουργούνται, μόνο για το λόγο αυτό (συμπλοιοκτησία), πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις.

Για την θεώρηση και έκδοση φορολογικών στοιχείων χορηγείται ΑΦΜ όπως στις κοινωνίες Αστικού Δικαίου.

90. Εκμετάλλευση τουριστικών πλοιαρίων

Η εκμετάλλευση τουριστικού πλοιαρίου δεν απαλλάσσεται από τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. Ο εκμεταλλευτής ή σε περίπτωση κοινωνίας - συνιδιοκτησίας η κοινωνία ή η κοινοπραξία του πλοιαρίου υποχρεούνται να τηρούν τουλάχιστον βιβλίο εσόδων - εξόδων (δηλαδή βιβλία αναλόγως των ακαθάριστων εσόδων) και να εκδίδουν αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για την δικαιούμενη αμοιβή. Όταν εκτελούν συγκεκριμένα τουριστικά δρομολόγια - περιηγήσεις μπορούν να εκδίδουν Α.Π.Υ. με τη μορφή εισιτηρίου, το οποίο πρέπει να παραδίδουν σε κάθε επιβάτη.

Απαλλάσσονται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία τα ακαθάριστα έσοδα του προηγούμενου χρόνου ήταν κατώτερα του ορίου απαλλαγής από βιβλία .

91. Ομάδες παραγωγών

Ως μεμονωμένοι αγρότες θεωρούνται και τα μέλη των ομάδων παραγωγών ή καλλιεργητή που **δεν** έχουν περιβληθεί νόμιμο τύπο εταιρείας ή συνεταιρισμού και υπόκεινται **στο ειδικό** καθεστώς ΦΠΑ.

Από την εγκύκλιο 31133/9-11-1995 του Υπουργείου Γεωργίας **προκύπτουν τα ακόλουθα για τις ομάδες παραγωγών:**

Πρέπει να διαθέτουν συστατική πράξη (καταστατικό - ειδικό κανονισμό λειτουργίας) που να διέπει τη λειτουργία τους.

Πρέπει να έχουν νομική προσωπικότητα ή επαρκή ικανότητα δικαίου γι^α να μπορούν, σύμφωνα με την Εθνική νομοθεσία, να έχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Πρέπει να τηρούν λογιστικά βιβλία για τις δραστηριότητες αναγνώρισης τους που να επιτρέπουν όμως στην αρμόδια αρχή να κάνει πλήρη έλεγχο του πως χρησιμοποιήθηκε η ειδική ενίσχυση (Εσόδων - Εξόδων ή τρίτης κατηγορίας ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα ή το νομικό πρόσωπο).

Στην περίπτωση που οι ομάδες των παραγωγών αποκτούν νομική προσωπικότητα με τη μορφή Αγροτικής Συνεταιριστικής Οργάνωσης (ΑΣΟ) ή εταιρείας εμπορικού νόμου (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ κ.λπ.), όταν αναλαμβάνουν την υποχρέωση να λειτουργούν σύμφωνα με τους κανονισμούς της ΕΟΚ, υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία και δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς, αλλά στο κανονικό καθεστώς .

92. Αγρότες που επεξεργάζονται τα προϊόντα παραγωγής τους

Ι Οι αγρότες που πωλούν τα προϊόντα που παράγουν οι ίδιοι ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει στα προϊόντα αυτά χαρακτήρα βιομηχανικό ή βιοτεχνικό δεν

υπάγονται στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ. Αν όμως πωλούν τα προϊόντα τους ύστερα από στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με τα συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής τους εκμετάλλευσης παραμένουν στο ειδικό καθεστώς, όπως επίσης και για τα άλλα αγροτικά προϊόντα που δεν τα πωλούν επεξεργασμένα.

Εργασίες επί αγροτικών προϊόντων που δεν προσδίδουν το χαρακτήρα της βιομηχανίας ή βιοτεχνίας θεωρήθηκαν η αποξήρανση της σταφίδας, των σύκων, η εκκόκκιση του καλαμποκιού και ο αλωνισμός των δημητριακών, το ξεφλούδισμα των ξηρών καρπών.

Αντίθετα ο εξευγενισμός και η υδρογόνωση του ελαίου, η κατεργασία πυρήνων, η κατασκευή σαπουνιού, η βαφή σταφίδας, η κατασκευή κομπόστας κ.λπ. προσδίδουν την ιδιότητα της βιομηχανίας ή βιοτεχνίας .

Η παραγωγή και η εμφιάλωση κρασιών αποτελούν στοιχειώδη επεξεργασία των σταφυλιών, δηλαδή επεξεργασία, που μπορεί να γίνει με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων και εμφανίζεται ως προέκταση των αγροτικών ασχολιών. **Συνεπώς τα εμφιαλωμένα κρασιά, εφόσον δεν έχουν υποστεί ιδιαίτερη επεξεργασία, αλλά είναι προϊόντα φυσικής καταρχήν ζύμωσης,** εντάσσονται στην έννοια του αυτούσιου αγροτικού προϊόντος.

(Απαλλαγή από ΦΠΑ αυτούσιων αγροτικών προϊόντων που πωλούνται για λογαριασμό των αγροτών). Επιπλέον, ούτε η εμφιάλωση των κρασιών κάθε αυτό αποτελεί τέτοια επεξεργασία (ιδιαίτερη επεξεργασία)».

93. Απλή συσκευασία αγροτικών προϊόντων

Σε αίτηση Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών, εάν η τοποθέτηση νωπών φρούτων και λαχανικών σε χαρτοκιβώτια, θήκες κ.λπ. (κατά ορισμένο βάρος κιλό, 2 κιλά κ.λπ.) συνιστά επεξεργασία, το Υπ. Οικ. με το Εγγι 1073939/595/29-6-95 αναφέρει ότι «από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η απλή συσκευασία αγροτικών κ.λπ. προϊόντων που γίνεται για να είναι εφικτή διακίνηση και η διάθεση αυτών, όταν δεν αυξάνει την τιμή πώλησης τους, δεν συνιστά επεξεργασία» κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ

94. Αγρότες που διατηρούν δικό τους κατάστημα ή εξάγουν τα προϊόντα τους στο εξωτερικό

Οι αγρότες αυτοί θεωρείται ότι ασκούν δυο δραστηριότητες, μία του εμπόρου και μία του αγρότη

95. Δεν θεωρείται κατάστημα για τον αγρότη - παραγωγό, ο χώρος πώλησης των προϊόντων του στη λαϊκή αγορά

Με την 2711/71 γνωμοδότηση του ΝΣΚ έγινε δεκτό ότι στην έννοια κατάστημα ή πρατήριο, δεν μπορούν να υπαχθούν τα παραπήγματα και οι αποθήκες των λαϊκών αγορών, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει το στοιχείο της μόνιμης και οργανωμένης εγκατάστασης, ούτε συστηματικής τοποθέτησης και διάθεσης από τους παραγωγούς των προϊόντων ολόκληρης της παραγωγής αυτών, αφού η προσέλευση των πωλητών στις λαϊκές αγορές επιτρέπεται μόνο κατόπιν αδείας της Διεύθυνσης Αγορανομίας.

ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΟΙ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΑΛΠ ΚΑΙ ΑΠΥ

96. Απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες από την τήρηση βιβλίων. Δικαιώματα και υποχρεώσεις

Από τις διατάξεις του άρθρου 2 § 5 προκύπτουν για τους απαλλασσόμενους επιτηδευματίες από την τήρηση Βιβλίων, τα ακόλουθα:

α. Απαλλάσσονται από την τήρηση των βασικών βιβλίων.

β. Απαλλάσσονται από την έκδοση ΑΛΠ και ΑΠΥ προς το κοινό. &. Αντίθετα υποχρεούνται στην έκδοση των άλλων φορολογικών στοιχείων Τιμολογίων, φορτωτικών κ.λπ.).

δ. Τα ακαθάριστα έσοδα τους υπολογίζονται με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις, σύμφωνα με το μικτό συντελεστή κερδών.

ε. Απαλλασσόμενοι δεν μπορεί να είναι -τα νομικά πρόσωπα (ΟΕ.ΕΕ κ.λπ.),

- οι ελεύθεροι επαγγελματίες (γιατροί, λογιστές κ.λπ.),
- οι κυρίως χονδροπωλητές (χονδρικές πωλήσεις άνω του 60%) και
- όποιος πραγματοποιεί έστω και μία εξαγωγή.
- όποιοι ασκούν δραστηριότητα που ορίζεται από την § 5 του άρθρου 10 (σχολεία, ξενοδοχεία, συνεργεία κ.λπ.), δηλαδή οι υπόχρεοι τήρησης πρόσθετων βιβλίων.

στ. Αντίθετα όλα τα άλλα φυσικά πρόσωπα ανεξάρτητα από την ένταξη τους σε κατηγορία τήρησης βιβλίων, μπορεί να απαλλαγούν της τήρησης βιβλίων και να είναι απαλλασσόμενοι και στο ΦΠΑ, εφόσον κατά την προηγούμενη χρήση είχαν ακαθάριστα έσοδα μικρότερα των ορίων που αναφέρονται στην § 5 του άρθρου 2 (πωλούντες αγαθά: 10.000 Ευρώ. Υπηρεσίες: 5.000 Ευρώ). Βλέπε και πίνακα ορίων στο άρθρο 4.

ζ. Επίσης απαλλάσσονται τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία το Ν. 27/75 των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

η. Λοιποί απαλλασσόμενοι, ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων

1. Πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή
2. Εφημεριδοπώλες.
3. Ο υποπράκτορας εφημερίδων και περιοδικών
4. Ο πλανόδιος λαχειοπώλης.
5. Πράκτορες ιπποδρομιακών στοιχημάτων.
6. εκμεταλλευτές TAXI.
7. Εκμεταλλευτές μέχρι και επτά ενοικιαζόμενων δωματίων.

θ. Πρόσωπα που δεν θεωρούνται επιτηδευματίες

1. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις, εφόσον είναι στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (δεν έχουν δηλαδή ενταχθεί προαιρετικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ).

2. Έκτακτα περιστασιακά απασχολούμενοι, φυσικά πρόσωπα, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία (άρα υπάλληλοι, φοιτητές, νοικοκυρές, εργάτες, άνεργοι, αγρότες), και το σύνολο των ετήσιων αμοιβών τους είναι μικρότερο των 5.000 ευρώ από 1-

1-2007.

3. Οι συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι.

4. Οι συνταξιούχοι για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση τους έκδοση βιβλίου.

5. Οι εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι.

6. Πρόσωπα τα οποία εργάζονται στο Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ,με σύμβαση έργου ή άλλη έννομη σχέση που δημιουργεί **δεσμούς εξάρτησης** με τον εργοδότη.

7. Φυσικά πρόσωπα ερευνητές σε έργα που επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και η αμοιβή τους δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του απαλλασσόμενου ορίου, δηλαδή ετήσιο σύνολο 10.000 ευρώ.

Όλα τα παραπάνω πρόσωπα δεν θεωρούνται επιτηδευματίες και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, εφόσον όμως δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.

96α. Όρια απαλλασσόμενων από την τήρηση βιβλίων

Αυξάνονται τα όρια απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων των μικροεπιτηδευματιών φυσικών προσώπων που ορίζονται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 2 από 9.000 ευρώ σε 10.000 ευρώ για τους πωλούντες αγαθά και από 4.000 ευρώ σε 5.000 ευρώ για τους παρέχοντες υπηρεσίες.

Τα όρια αυτά ισχύουν από 1-1-2007, δηλαδή όποιος μικροεπιτηδευματίας κατά το 2006 είχε ακαθάριστα έσοδα κάτω από τα όρια αυτά, από 1-1-2007 μπορεί να ενταχθεί στους απαλλασσόμενους και να μην τηρεί βιβλία.

Το ίδιο ισχύει και για τους περιστασιακά απασχολούμενους μη επιτηδευματίες όταν προσφέρουν υπηρεσίες (φοιτητές, νοικοκυρές, αγρότες, υπάλληλοι, άνεργοι), δηλαδή από 1-1-2007 το όριο έγινε 5.000 ευρώ (συνολικό ετήσιο ποσό) μέχρι του οποίου οι καταβάλλοντες προς αυτούς την αμοιβή επιτηδευματίες μπορούν να εκδίδουν απόδειξη δαπάνης.

96β. Πλανόδιος λαχειοπώλης

Απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ο πλανόδιος λαχειοπώλης και εξομοιώνεται έτσι με επιχειρήσεις πώλησης λοβίων που απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων (πρακτορεία διάθεσης λαχείων και παιγνίων). Έναρξη ισχύος από 1-1-2007.

97. Πρόσωπα τα οποία εργάζονται στο Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ κ.λπ., με σύμβαση έργου που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης με τον εργοδότη

Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ , απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων **φυσικά πρόσωπα** τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας η με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη. Τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ .

Πρόκειται ουσιαστικά για τα φυσικά πρόσωπα που προσλαμβάνονται από το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Δήμους, Κοινότητες με σύμβαση έργου, στην ουσία όμως πρόκειται για συγκαλυμμένη σύμβαση εργασίας δεδομένου ότι

εργάζονται σε σταθερό ωράριο, υπό τις οδηγίες του Δημοσίου Προσώπου, δεν παραδίδουν κανένα αυτοτελές συγκεκριμένο έργο, εργάζονται συνήθως ενταγμένοι στο ευρύτερο εργατικό ή υπαλληλικό προσωπικό.

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

Εάν λοιπόν οι φορείς καθορίζουν μονομερώς την αμοιβή των απασχολουμένων, τον τρόπο και χρόνο προσφοράς των υπηρεσιών, την έκταση της εργασίας, καθορίζουν ποινές για αδικαιολόγητη απουσία, ορίζουν τις προϋποθέσεις των αδειών, έναντι των τρίτων για τις πράξεις ή παραλείψεις των εργαζομένων ευθύνονται οι φορείς, τότε υπάρχουν όλα τα στοιχεία που δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης.

Τα φυσικά αυτά πρόσωπα αντίθετα με ότι συνέβαινε μέχρι 31/12/95, θα εισπράττουν πλέον την αμοιβή τους χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και να τηρούν βιβλία. Το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα θα καταβάλλουν τις αμοιβές αυτές εκδίδοντας απόδειξη δαπάνης. Στην αμοιβή πρέπει να παρακρατείται φόρος 20% και δεν υπολογίζεται πλέον χαρτόσημο αφού καταργήθηκε η αμοιβές από εξαρτημένη εργασία.

Διευκρινίζεται ότι για τις περιπτώσεις αυτές δεν τίθεται θέμα ορίου αμοιβών, άρα καλύπτονται και περιπτώσεις αμοιβών που υπερβαίνουν το ισχύον όριο απαλλαγής (5.000 Ευρώ)

97α. Ιατροί που εργάζονται στο ΙΚΑ με σύμβαση έργου

Οι γιατροί που εργάζονται στο ΙΚΑ με σύμβαση έργου που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης και δεν διατηρούν ιδιωτικό ιατρείο ή δεν έχουν γενικά την ιδιότητα του επιτηθευματία εξ άλλης αιτίας, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του ΚΒΣ.

Αντίθετα οι γιατροί που εργάζονται στο ΙΚΑ και διατηρούν ιδιωτικό ιατρείο ή δέχονται στο ιδιωτικό τους ιατρείο ασφαλισμένους του ΙΚΑ, θεωρούνται επιτηθευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του .

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω σαφώς δεν ισχύουν για τους γιατρούς π εργάζονται στο ΙΚΑ με σύμβαση εργασίας, δηλαδή ως μισθωτοί.

Για την καταβολή των ως άνω αμοιβών στους δικαιούχους ιατρούς εκδίδονται από τον καταβάλλοντα την αμοιβή (Νοσοκομείο) αθεώρητες απόδειξη δαπανών όπως ορίζονται στο άρθρο 15 του ΚΒΣ. Για την ειδική αμοιβή των πανεπιστημιακών ιατρών η οποία καταβάλλεται με βάση **χωριστές μισθοδοτικές καταστάσεις** μπορεί να μην εκδίδεται «απόδειξη δαπάνης», η οποία θεωρείται ότι αναπληρώνεται από τις παραπάνω καταστάσεις.

Για τις προαναφερόμενες αμοιβές, τα πρόσωπα που τις καταβάλλουν (Νοσοκομεία), πρέπει να υποβάλλουν μέχρι την 30 Σεπτεμβρίου κάθε έτους, συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΚΒΣ .

ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΑΠΟΓΕΥΜΑΤΙΝΩΝ ΙΑΤΡΕΙΩΝ

Από 1-1-2000 επιτρέπεται στα νοσοκομεία του ΕΣΥ μετά το τακτικό ωράριο, η λειτουργία απογευματινών ιατρείων και η διενέργεια διαγνωστικών και θεραπευτικών πράξεων. Στα παραπάνω απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του ΕΣΥ μπορούν να προσφέρουν τις

υπηρεσίες τους: α) Οι Διευθυντές Ιατροί, β) οι Αναπληρωτές Διευθυντές Ιατροί, γ) οι Επιμελητές Α' Ιατροί και δ) Πανεπιστημιακοί Ιατροί, που κατέχουν τίτλο ειδικότητας και εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, που είναι εγκατεστημένες στο νοσοκομείο.

Σύμφωνα με την ίδια παράγραφο 2 τα ωράρια απογευματινής απασχόλησης καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή κάθε νοσοκομείου.

Η αμοιβή καταβάλλεται απευθείας στο νοσοκομείο από τον εξεταζόμενο ασθενή.

Οι γιατροί οι οποίοι προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στα ως άνω απογευματινά Ιατρεία, απαγορεύεται από 1-1-2002 να ασκούν ιδιωτικό Ιατρείο.

97γ. Αμοιβές νοσηλευτικού και διοικητικού προσωπικού των απογευματινών Ιατρείων

Το νοσηλευτικό και διοικητικό προσωπικό που προσφέρει τις υπηρεσίες του στα απογευματινά Ιατρεία των νοσοκομείων

δεν υποχρεούται να τηρεί βιβλία και να εκδίδει ΑΠ Υ για τις αμοιβές τους από τις υπηρεσίες

98. Απαλλαγή τήρησης βιβλίων των πρακτόρων κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ-ΛΟΤΤΟ και συναφή), εφημεριδοπωλών και λαχειοπωλών

Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων, ανεξάρτητα από το ύψος ακαθάριστων εσόδων και εφόσον η συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν ασκείται με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ

α) Οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή). Η παραπάνω απαλλαγή δεν καταλαμβάνει και το πρόσθετο βιβλίο διάθεσης λαχείων .

β) Οι υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών

γ) Εφημεριδοπώλες

δ) Πλανόδιοι λαχειοπώλες

Οι παραπάνω απαλλάσσονται μόνο για τις δραστηριότητες αυτές. Εάν διατηρούν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για τον κλάδο αυτό ως προς την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ο κλάδος αυτό κρίνεται αυτοτελώς.

Διευκρινίζεται ότι τα πρακτορεία λαχείων, ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ κ.λπ. για τις άλλες τυχόν δραστηριότητες που αναπτύσσουν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία κανονικά ακόμη και αν πρόκειται για είσπραξη λογαριασμών κοινής ωφελείας (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ κ.λπ.).

98α. Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων των πρακτόρων ιπποδρομιακών στοιχημάτων

Οι πράκτορες ιπποδρομιακών στοιχημάτων απαλλάσσονται από την τήρηση .

99. Εκμεταλλευτές TAXI - Απαλλαγή τήρησης βιβλίων και έκδοσης Α.Π.Υ. για ευκαιριακές μισθώσεις.

1 Στις περιπτώσεις που οι εκμεταλλευτές TAXI καταβάλλουν το ΦΠΑ

1 Τεκμαρτά απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης

α) βιβλίου Εσόδων - Εξόδων και

β) την έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τις ευκαιριακές μισθώσεις που πραγματοποιούν. Ειδικά τα TAXI ου φέρουν ταξίμετρο οι αποδείξεις εκδίδονται απ' αυτό.

2. Διευκρινίζουμε ότι υποχρεούνται σε λήψη τιμολογίων για τις επισκευές -καύσιμα κ.λπ., σε φύλαξη αυτών, και σε υποβολή συγκεντρωτικών καταβάσεων προμηθευτών. Για το ΦΠΑ των πιο πάνω δαπανών δεν παρέχεται [προς εκμεταλλευτές TAXI δικαίωμα έκπτωσης δεδομένου ότι λήφθηκε υπό-ψη στη διαμόρφωση του προς απόδοση τεκμαρτά προσδιοριζόμενου ΦΠΑ.

3. Εάν επιθυμεί ένας εκμεταλλευτής TAXI να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς, αυτό είναι δικαίωμα του. Στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω υποκείμενοι έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΦΠΑ και του ΚΒΣ που απορρέουν από ,δηλαδή, τήρηση βιβλίου εσόδων-εξόδων, έκδοση θεωρημένων στοιχείων για το σύνολο της δραστηριότητας τους συμπεριλαμβανομένων και των ευκαιριακών μισθώσεων, κ.λπ

4. Όταν εκμεταλλευτές TAXI συμβάλλονται με επιχειρήσεις (εργοστάσια, τουριστικά γραφεία, Δημόσιο κ.λπ.) με **τακτικές** μισθώσεις ή παρέχουν υπηρεσίες διαφήμισης επί των TAXI οφείλουν να εκδίδουν για τις αμοιβές τους τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς να έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία. Υποχρεούνται σε απόδοση του ΦΠΑ με έκτακτη δήλωση εντός των προθεσμιών που υποβάλλονται οι δηλώσεις ΦΠΑ για τα Β' κατηγορίας βιβλία. Το ποσοστό του ΦΠΑ είναι 9% για τη μεταφορά προσώπων και 19% για υπηρεσίες διαφήμισης ή άλλες υπηρεσίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Άρθρο 3. Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης. Έννοια είδους.

1. Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

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

β) σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες,

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

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται:

α) **χονδρική πώληση**, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε άλλο επιτηδευματία και στα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος,

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

γ) **χονδροπωλητής** κατά κύριο λόγο, ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το εξήντα στα εκατό (60%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του,

δ) **ως παροχή υπηρεσιών** και:

αα) η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών,

ββ) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,

γγ) η επεξεργασία αγαθών τρίτων με τη χρησιμοποίηση ή μη ίδιων υλικών, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής,

δδ) 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.

Η περίπτωση δ τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 27 του νόμου 3522/2006 και ισχύει από την δημοσίευση στο ΦΕΚ (22.12.2006) και καταλαμβάνει διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%,

τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

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

Το πρώτο εδάφιο τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του νόμου **3052/2002** και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά».

Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 3 προστέθηκε με το **άρθρο 21§2 του Ν. 2166/93 έναρξη ισχύος 24-8-93.**

4.2 Συμπεράσματα, επισημάνσεις βασικές έννοιες στο άρθρο 3

1 Οι επιχειρήσεις διακρίνονται ως προς το αντικείμενο αυτών, σε εκείνες:

- α) που πωλούν εμπορεύματα,
- β) που παράγουν ή επεξεργάζονται αγαθά,
- γ) που παρέχουν υπηρεσίες.

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα ύλης και υλικά) που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

Επεξεργασία αγαθών θεωρείται η παραγωγή, ο εξευγενισμός, η τυποποίηση ή διασκευή ή συσκευασία με παραγωγή νέου επώνυμου είδους, η συναρμολόγηση αγαθών αλλά με προστιθέμενη αξία, δηλαδή η παραγωγή νέων προϊόντων για τα οποία χρησιμοποιούνται πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται η προσφορά άυλων αγαθών, η παραχώρηση της χρήσης υλικών αγαθών, η μεταβίβαση δικαιωμάτων, η ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, η επισκευή ή η τοποθέτηση αγαθών με αντάλλαγμα. Γενικά παροχή υπηρεσίας θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθού.

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

- 3. Η μεταβίβαση** ή η παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου ή υλικού αγαθού θεωρείται παροχή υπηρεσίας.
- 4. Παράλειψη** ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης θεωρείται παροχή υπηρεσίας.
- 5.** Η παράδοση άυλων αγαθών **μέσω της ψηφιακής τεχνολογίας** χωρίς την ενσωμάτωση της σε υλικό αγαθό θεωρείται παροχή υπηρεσίας.
- 6. Η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων** στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών θεωρείται σε κάθε περίπτωση παροχή υπηρεσίας.
- 7. Η παροχή λογισμικού και η ενημέρωση του** θεωρείται σε κάθε περίπτωση παροχή υπηρεσίας.
- 8. Κατασκευή έργων χωρίς ίδια υλικά,** θεωρείται παροχή υπηρεσίας.
- 9. Κατασκευή έργων ή εγκαταστάσεων με ίδια υλικά** θεωρείται πώληση αγαθού ανεξαρτήτως της αναλογίας των υλικών (όχι επισκευές) π.χ. σιδηρουργικές, ξυλουργικές κατασκευές.
- 10. Παροχή υπηρεσιών θεωρείται** και η περίπτωση που χρησιμοποιούνται υλικά των οποίων το κόστος δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο της συνολικής αμοιβής. (Αφορά επισκευές, επιδιορθώσεις, βελτιώσεις, εξευγενισμούς επί αγαθών και όχι παραγωγή νέων αγαθών).
- 11. Όταν επισκευάζονται, εξευγενίζονται, επιδιορθώνονται παλαιά αγαθά** και η αναλογία των υλικών υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις της πώλησης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών.
- 12. Κατά την παραγωγή νέων αγαθών** δεν εξετάζεται η αναλογία των πρώτων και βοηθητικών υλών και σε κάθε περίπτωση θεωρείται ως πώληση αγαθών.
- 13. Επεξεργασία (παραγωγή αγαθού) θεωρείται και η συσκευασία αγαθών** όταν αυτά τυποποιούνται και καθίστανται μέσω της συσκευασίας ως αγαθά και όχι όταν πρόκειται για απλή και μόνο συσκευασία χάριν των αναγκών της παράδοσης.
- 14. Η επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτου** θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας, η επιχείρηση όμως χαρακτηρίζεται ως επιχείρηση επεξεργασίας (παραγωγής) αγαθών τρίτων - ΦΑΣΟΝ. Το ίδιο ισχύει και όταν η επιχείρηση επεξεργασίας αγαθών τρίτων (ΦΑΣΟΝ)

χρησιμοποιεί ίδια υλικά των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής.

15. Όταν οι πιο πάνω επιχειρήσεις ΦΑΣΟΝ χρησιμοποιούν δικά τους υλικά αξίας άνω του 1/3 της συνολικής τους αμοιβής, θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα δύο πράξεις της πώλησης αγαθών και της επεξεργασίας.

16. Η απλή συσκευασία δεν θεωρείται επεξεργασία, παραγωγή αγαθού.

17. Η επικόλληση στα αγαθά ετικέτας με τα στοιχεία του πελάτη, δεν διαφοροποιεί το είδος του αγαθού.

18. Η συναρμολόγηση αγαθών όταν δημιουργείται νέο είδος αγαθού με προστιθέμενη αξία θεωρείται παραγωγή.

19. Οι επιχειρήσεις παροχής τροφής ή ποτών θεωρούνται επιχειρήσεις πώλησης αγαθών για τις διατάξεις του ΚΒΣ και της Φορολογίας Εισοδήματος. Αντίθετα για τις διατάξεις του ΦΠΑ θεωρούνται ως παροχής υπηρεσιών.

20. Φωτογραφίες, φωτοτυπίες θεωρούνται πώληση αγαθού.

21. Η κατασκευή κλειδιών, σφραγίδων, πινακίδων αποτελεί παράγωγη νέου προϊόντος - πώληση αγαθού.

22. Ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών η οποία επηρεάζει σημαντικά (κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%) τουλάχιστον

Την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά. Τονίζουμε ότι κατ' αρχήν το είδος του αγαθού καθορίζεται από τη διάκριση του αγαθού στις εμπορικές συναλλαγές και εξειδικεύεται περαιτέρω λόγω της ποιότητας.

23 Η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών διαφοροποιεί το είδος όσον επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης αυτών διαζευκτικά ή αθροιστικά.

4.3 Διευκρινήσεις άρθρου 3

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

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

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

Δηλαδή:

Εμπορικές επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά και τα πωλούν ως έχουν.

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

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

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

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται επίσης και η κατασκευή τεχνικών έργων 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.λπ., χωρίς ίδια υλικά).

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

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

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

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

Τέλος από τις χρήσεις που αρχίζουν από 22-12-2006 και μετά χαρακτηρίστηκαν ως παροχή υπηρεσίας και:

-Η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών.

- Η παροχή λογισμικού και η ενημέρωση του.

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 οι επισκευαστές συσκευών (π.χ. πλυντηρίων, ψυγείων κ.λπ.), εφόσον για την εξυπηρέτηση του πελάτη αγοράζουν και διαθέτουν και τα ανταλλακτικά όταν αυτά είναι ιδιαίτερης αξίας και υπερβαίνουν το 1/3 της συνολικής αμοιβής π.χ. επισκευή ψυγείου του οποίου έχει καεί το μοτέρ. Το κόστος του ανταλλακτικού είναι ιδιαίτερα δυσανάλογο με την αμοιβή. Το επάγγελμα όμως ου τεχνίτη ψυγείων δεν του επιτρέπει να θεωρήσει ότι πούλησε το μοτέρ και μόνο. Οπότε στην περίπτωση αυτή πρέπει να δεχτούμε ότι λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις: της παροχής υπηρεσίας για την επισκευή και της πώλησης αγαθού για το μοτέρ.

1α. Έννοια παροχής υπηρεσίας

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται κάθε πράξη που δεν είναι παράδοση αγαθών, όπως οριοθετείται από τις διατάξεις του ΦΠΑ, οι οποίες όπως είναι γνωστό είναι πανευρωπαϊκές, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΕΕ.

Παροχή υπηρεσίας με αναλυτικό τρόπο θα μπορούσαμε να πούμε ότι θεωρείται η προσφορά πνευματικών ή άυλων αγαθών η μεταβίβαση δικαιωμάτων, η ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης έναντι αμοιβής, η παραχώρηση ή η μίσθωση της χρήσης υλικών αγαθών, η παράδοση άυλων αγαθών μέσω ψηφιακής τεχνολογίας (internet), η επισκευή, η συντήρηση, η τοποθέτηση αγαθών με αντάλλαγμα.

Η παροχή υπηρεσίας δεν ορίζεται ιδιαίτεως ως έννοια στις διατάξεις του ΚΒΣ, αλλά λαμβάνεται από τα πραγματικά περιστατικά και επί πλέον προς άρση αμφισβητήσεων και οριοθέτηση ιδιαίτερων περιπτώσεων, ορίζεται ότι ως παροχή υπηρεσίας θεωρείται και:

α) η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, ανεξάρτητα εάν τα μέσα αυτά διατίθενται απ' ευθείας από αυτόν που παρέχει το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών ή από ενδιάμεσο τρίτο. Τέτοια μέσα είναι οι κάρτες κινητής ή σταθερής τηλεφωνίας, οι κάρτες στάθμευσης σκαφών θαλάσσης κ.λπ.

Με κάθε παράδοση των μέσων αυτών από τους φορείς που τις εκδίδουν σε τρίτους - επιτηδευματίες ή από τους τρίτους - επιτηδευματίες σε άλλους επιτηδευματίες με σκοπό την περαιτέρω διάθεση αυτών στους τελικούς καταναλωτές εκδίδεται δελτίο αποστολής και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Όταν παραδίδονται σε ιδιώτες εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

β) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωση του, ανεξάρτητα εάν

το λογισμικό παράγεται μετά από παραγγελία ή όχι. Ως ενημέρωση λογισμικού χαρακτηρίζονται επίσης οι νέες εκδόσεις (βέρσιον) που γίνονται για συμπλήρωση ή τροποποίηση υφιστάμενων προγραμμάτων λογισμικού.

Επισημαίνεται ότι με κάθε παράδοση των εν λόγω μέσων από τους φορείς που τα παράγουν σε τρίτους-επιτηδευματίες ή από τους τρίτους επιτηδευματίες σε άλλους

επιτηδευματίες με σκοπό την περαιτέρω διάθεση αυτών στους τελικούς καταναλωτές εκδίδεται δελτίο αποστολής, πλην της παράδοσης στους τελικούς καταναλωτές - ιδιώτες από τις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία πωλητή.

Οι παραπάνω δραστηριότητες (α' και β') χαρακτηρίζονται ως παροχή υπηρεσίας για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά. Έτσι από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που αρχίζει 21-12-2006 (δηλαδή ουσιαστικά ή από 1/1/2007 ή από 1/7/2007) θα πρέπει για τη διάθεση των πιο πάνω μέσων να εκδίδονται αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

γ) η επεξεργασία αγαθών τρίτων με τη χρησιμοποίηση ή μη ίδιων υλικών των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο της συνολικής αμοιβής. Όταν τα ίδια υλικά υπερβαίνουν το 1/3 της αμοιβής πρέπει να πωλούνται και να εκδίδεται Τιμολόγιο (πώλησης)-Δελτίο αποστολής στο οποίο να αναγράφεται ότι τα αγαθά παραμένουν στις εγκαταστάσεις του φασονίστα κατ' εντολή του πελάτη και προς επεξεργασία αυτών

δ) 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. Π.χ. Συνεργείο αυτοκινήτων επισκευάζει αυτοκίνητο στο οποίο τοποθετεί μεταχειρισμένη μηχανή. Η αμοιβή που λαμβάνει είναι 300 ευρώ για την τοποθέτηση και 700 για την μηχανή. Είναι εμφανές ότι τα υλικά είναι άνω του 1/3 της συνολικής αμοιβής, και στην περίπτωση αυτή λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις της πώλησης αγαθών για την μηχανή και παροχής υπηρεσιών για την τοποθέτηση. Επίτρεπε αντί να εκδοθούν δύο στοιχεία να εκδοθεί ΑΠΥ και να αναγραφούν διακεκριμένα οι πράξεις αυτές.

Για τις νέες περιπτώσεις α, β, η έναρξη ισχύος ορίζεται από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά την 21-12-2006, ουσιαστικά δηλαδή από 1-1-2007, ενώ οι περιπτώσεις γ, δ προβλεπόντουσαν και με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΒΣ.

1β) Πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας

Θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας και η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, ανεξάρτητα εάν τα μέσα διατίθενται απ' ευθείας από αυτόν που παρέχει το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών ή από ενδιάμεσο τρίτο. Τέτοια μέσα είναι και οι κάρτες κινητής ή σταθερής τηλεφωνίας.

Οι διατάξεις αυτές αρχίζουν να ισχύουν από χρήσεις που αρχίζουν από 2.12.2006 και μετά.

Με κάθε παράδοση των μέσων αυτών από τους φορείς που τις εκδίδουν σε τρίτους - επιτηδευματίες ή από τους τρίτους -επιτηδευματίες σε άλλους επιτηδευματίες με σκοπό την περαιτέρω διάθεση αυτών στους τελικούς καταναλωτές εκδίδονται δελτία αποστολής και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Όταν παραδίδονται αυτά σε ιδιώτες εκδίδονται αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Προηγούμενα οι πωλήσεις καρτών κινητής τηλεφωνίας θεωρούντο και ακολουθούντο οι διατάξεις περί πώλησης αγαθών. Βέβαια το εισόδημα θεωρείτο και θεωρείται από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής) όπου εξάλλου αρκούν για τη φορολογία εισοδήματος τόσο τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών όσο και τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών.

Θεωρούνται λοιπόν οι πωλήσεις των καρτών ως παροχή υπηρεσιών και από τους ενδιάμεσους (οι οποίοι ουσιαστικά πραγματοποιούν καθαρή εμπορία ενός αγαθού, το οποίο

ναι μεν φέρει ένα ενσωματωμένο δικαίωμα, αλλά δεν θα το προσφέρουν αυτοί, ούτε αναλαμβάνουν κάποια σχετική υποχρέωση). Παρόλα αυτά όμως με τη ρητή ρύθμιση και το χαρακτηρισμό της διάθεσης των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή άλλων μέσων, στο οποίο ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, ως παροχή υπηρεσίας πρέπει να ακολουθούνται οι διατάξεις αυτές και από τους ενδιαμέσους (καταχώρηση στις δαπάνες και όχι στις αγορές, έκδοση στοιχείων και έσοδα παροχής υπηρεσιών, μη απογραφή ως εμπορεύσιμου αγαθού αλλά υπολογισμός δαπανών επόμενης χρήσης κ.λπ.).

1γ) Τεχνικά έργα με ή χωρίς υλικά του εργολάβου. Έννοιες

Ως τεχνικά έργα νοούνται τα έργα τα **συνδεδόμενα μετά του εδάφους**, όπως είναι τα οικοδομικά έργα, λιμενικά, οδοποιίας, υδραυλικά, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων, κατασκευής σηράγγων και έργα υπαίθρου εν γένει για τοποθέτηση - προσθήκη στοιχείων επί του εδάφους.

Σε περίπτωση εκτέλεσης επί μέρους εργασιών στο έργο, οι εργασίες αυτές χαρακτηρίζονται ως τεχνικό έργο όταν τελούν σε συνδυασμό με την προγραμματισμένη εκτέλεση και αποτελούν τμήμα ή μέρος ή στάδιο κατασκευής του όλου έργου.

Τα τεχνικά έργα για τις διατάξεις του ΚΒΣ θεωρούνται ως παραγωγή νέων αγαθών και περαιτέρω για την έκδοση των στοιχείων εξετάζουμε εάν τα υλικά είναι του εργολάβου, οπότε πωλείτε το τεχνικό έργο στο σύνολο του ως αγαθό ή τα υλικά είναι του κυρίου του έργου, οπότε ο εργολάβος τιμολογεί τις προσφερόμενες απ' αυτόν υπηρεσίες κατασκευής.

Εάν δεν πρόκειται για νέο έργο, αλλά για συντήρηση, επισκευή, βελτίωση παλαιών εγκαταστάσεων και χρησιμοποιηθούν και υλικά του εργολάβου τότε εξετάζεται η αξία των χρησιμοποιηθέντων υλικών. Εάν η αξία αυτών δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, τότε η πράξη στο σύνολο της χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία και δεν απαιτείται διακεκριμένη αναφορά στα χρησιμοποιούμενα υλικά. Εάν η αξία των χρησιμοποιούμενων από τον εργολάβο υλικών υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις της πώλησης των υλικών και της προσφοράς των υπηρεσιών.

Στην περίπτωση αυτή αναγράφονται διακεκριμένα τα υλικά και η αξία αυτών στο τιμολόγιο ή στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών και χωριστά το ποσό της αμοιβής. Εννοείται ότι μπορούν να εκδοθούν και χωριστά στοιχεία πώλησης και παροχής υπηρεσιών.

Π.χ. ελαιοχρωματισμός νέου κτιρίου με υλικά του εργολάβου θεωρείται παραγωγή και πώληση αγαθού ως τεχνικό έργο και εκδίδονται στοιχεία πώλησης και παροχής υπηρεσιών.

Π.χ. Ελαιοχρωματισμός παλαιού κτιρίου με υλικά του εργολάβου εάν δεν υπερβαίνουν το 1/3 της αμοιβής που είναι το σύνηθες, τότε πρόκειται για παροχή υπηρεσιών και εκδίδονται τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής. Το ίδιο ισχύει για όλα τα οικοδομικά επαγγέλματα.

2. Συσσκευασία, τυποποίηση αγαθών

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

Π.χ.1. Αγορά χύμα ελαιόλαδου το οποίο στη συνέχεια συσκευάζεται - εμφιαλώνεται σε μπουκάλια π.χ. του ενός λίτρου ή 5 λίτρων με εμπορική ονομασία της συσκευάζουσας επιχείρησης και πώληση αυτού εν συνεχεία σε καταστήματα διάθεσης τροφίμων κλπ.

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

Π.χ.2. Επιχειρήσεις συσκευάζουν (εμφιαλώνουν) ψυκτικό υγρό ή αέριο που έχουν αγοράσει σε «χύμα» μορφή σε φιάλες μιας χρήσης, τις οποίες πωλούν σε πελάτες τους και τιμολογούν ενιαία ως ένα αγαθό το υγρό και τη συσκευασία δηλαδή πρόκειται για τυποποιημένο επώνυμο προϊόν. Η περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως παραγωγή αγαθών, όπως το προηγούμενο παράδειγμα.

Αντίθετα εάν η επιχείρηση αυτή πουλάει μονό το περιεχόμενο και η φιάλη είναι πολλαπλών χρήσεων («μπουκάλια αερίου») και επιστρέφεται από τον πελάτη κενή για να παραλαμβάνει εκ νέου άλλο αγαθό, χωρίς να εξετάζεται «εισπράττεται ή όχι εγγύηση για τη φιάλη, τότε πρόκειται για απλή εμπορία αγαθού αυτού και η συσκευασία θεωρείται προσωρινή για τις ανάγκες της μεταφοράς και διάθεσης.

2α) Απλή συσκευασία θαλασσινών, οπωροκηπευτικών, τυροκομικών κ.λπ. για τη διάθεση αυτών.

Η συσκευασία θαλασσινών (μύδια, αστακοί, βακαλάος κ.ά.) σε πλαστικές σακούλες η τοποθέτηση οπωροκηπευτικών σε δίσκους καλυμμένους με μεμβράνη και ο τεμαχισμός και η αεροστεγής συσκευασία τυροκομικών προϊόντων, με επικόλληση ετικέτας με τα στοιχεία του περιεχομένου, η οποία γίνεται για τη διευκόλυνση της διάθεσης χωρίς να επηρεάζει η συσκευασία αυτή ουσιωδώς την τιμή πώλησης δεν θεωρείται επεξεργασία. Σημειώνεται όμως ότι η συσκευασία αυτή πρέπει να είναι απλή χάριν της διάθεσης και να μην πρόκειται για παραγωγή επωνύμων μέσω της τυποποίησης αγαθών.

Επίσης δεν θεωρείται επεξεργασία, ο τεμαχισμός μετά την αφαίρεση του δέρματος, εμπορευμάτων όπως ο γαλέος και τα θράψαλλα καθώς και το χτύπημα - ξάφρισμα χταποδιών, μοσχιών και η τοποθέτηση αυτών σε σακούλες, σύμφωνα με όσα αναφέρονται προηγούμενα.

Τα προαναφερόμενα αφορούν συσκευασίες που γίνονται από τα σούπερ μάρκετ για ίδιο λογαριασμό ή από συσκευαστήρια για λογαριασμό σούπερ μάρκετ κ.λπ. για να διευκολυνθεί ο καταναλωτής κατά την αγορά αυτών, η δε συσκευασία περιέχει τα στοιχεία του περιεχομένου χωρίς όμως επωνυμία κατασκευαστή ή παραγωγού.

2β) Συσκευασία φρέσκων προϊόντων σε ίδιες εγκαταστάσεις ή εγκαταστάσεις τρίτων χάριν της διάθεσης αυτών

Είναι γνωστό ότι για την προώθηση των αγαθών και τη γρήγορη και ασφαλή εξυπηρέτηση του καταναλωτή συσκευάζονται φρούτα, λαχανικά, κρέατα κλπ. σε πλαστικές ή χάρτινες συσκευασίες (σακούλες, κουτιά, δίχτυα, σκαφάκια κ.λπ.) και κατά τη συσκευασία αυτή μπορεί και πραγματοποιείται διαλογή, πλύσιμο, κέρωμα κ.λπ. και τίθεται το ερώτημα εάν οι εργασίες αυτές μπορούν να προσδώσουν χαρακτήρα παραγωγής νέων προϊόντων,

δηλαδή εάν πρόκειται για παραγωγή νέου είδους αγαθών ή διαδικαστικό τμήμα της εμπορίας των αγαθών.

Εφόσον από την όλη διαδικασία δεν μεταβάλλεται ουσιωδώς η τιμή πώλησης του αγαθού (συγκρινόμενο χύμα και συσκευασμένο), δηλαδή εκ της συσκευασίας δεν υπάρχει προστιθέμενη αξία και η όλη συσκευασία γίνεται για τη διευκόλυνση της μεταφοράς και διάθεσης αυτών, τότε οι πράξεις αυτές δεν θεωρούνται πράξεις επεξεργασίας και το αγαθό αντιμετωπίζεται ως εμπόρευμα και όχι ως παραγωγή νέου είδους.

Τα ανωτέρω ισχύουν και εάν η απλή αυτή συσκευασία γίνεται είτε από την επιχείρηση που τα πουλάει είτε από τρίτους κατ' εντολή της.

2γ) Η συσκευασία εφημερίδων και περιοδικών σε πλαστικές σακούλες δεν θεωρείται επεξεργασία

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

Νέα αγαθά - προϊόντα θεωρούνται τα αγαθά που κατασκευάζονται ή παράγονται μετά από επεξεργασία ή κατεργασία ή εξευγενισμό ή μετατροπή ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία δια τυποποίησης.

Η παραγωγή αγαθών με συναρμολόγηση επιμέρους τμημάτων ή εξαρτημάτων αποτελεί κατ' αρχήν επεξεργασία εφόσον με τη συναρμολόγηση αυτή παράγεται νέο είδος αγαθού και προκύπτει από την πράξη αυτή προστιθέμενη αξία.

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

3α. Ανασυσκευασία αγαθού χωρίς τυποποίηση νέου είδους και μεταβολή της τιμής

Επιχείρηση αγοράζει φιάλες οινοπνευματωδών ποτών σε χαρτοκιβώτια των 12 ή 6 τεμαχίων, στη συνέχεια αποσυσκευάζει και τοποθετεί τις φιάλες σε κουτιά, πουγκιά και άλλα είδη συσκευασίας για λόγους προώθησης των πωλήσεων και **χωρίς να διαφοροποιείται η τιμή πώλησης** τοποθετεί διαφημιστικά είδη εντός αυτών.

Τίθενται τα ερωτήματα: α) αν η διαδικασία αυτή αποτελεί επεξεργασία, β) αν συνιστά επεξεργασία η τοποθέτηση διαφημιστικών αγαθών στη συσκευασία και γ) αν η καταχώρηση των ανασκευασμένων αγαθών σε άλλη μερίδα στο βιβλίο αποθήκης αντίκειται στις διατάξεις του ΚΒΣ.

Επεξεργασία θεωρείται και η συσκευασία των αγαθών όταν παράγεται νέο αγαθό όταν δηλαδή η συσκευασία αυτή προσδίδει νέα μορφή στο αγαθό με την οποία αυτό γίνεται γνωστό και διατίθεται στην αγορά και δεν θεωρείται επεξεργασία η απλή και μόνο συσκευασία των αγαθών χάριν των αναγκών της διάθεσης.

Όταν όμως επιχειρήσεις για λόγους προώθησης των πωλήσεων τους ή για λόγους διαφημιστικούς τοποθετούν τις φιάλες των ποτών σε κουτιά, πουγκιά κ.λπ., **χωρίς να**

διαφοροποιείται από τη συσκευασία αυτή η τιμή πώλησης αυτών δεν θεωρείται ότι ενεργείται επεξεργασία. Συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή να τηρείται βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

Ομοίως δεν θεωρείται επεξεργασία η τοποθέτηση για λόγους προώθησης (των πωλήσεων ή για διαφημιστικούς λόγους διαφόρων αγαθών (τασάκια, ποτήρια κ.λπ.).

Τέλος, επειδή δεν δημιουργείται νέο είδος αγαθού από την εν λόγω συσκευασία τα συσκευασμένα αγαθά δεν παρακολουθούνται σε ιδιαίτερες μερίδες στο βιβλίο αποθήκης αφού το βιβλίο τηρείται κατ' είδος (μία μερίδα για κάθε αγαθό). Βέβαια οι επιχειρήσεις αυτές για οργανωτικούς λόγους έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τα συσκευασμένα αγαθά σε διακεκριμένες στήλες της τηρούμενης μερίδας.

3β. Συναρμολόγηση αγαθών για τις ανάγκες της διάθεσης δεν θεωρείται επεξεργασία

Επιχείρηση που αγοράζει μοτοποδήλατα σε τεμάχια συσκευασμένα σε κιβώτια που τιμολογούνται ως ενιαίο σύνολο (π.χ. μοτοποδήλατα) και στη συνέχεια τα συνδέει είτε στις εγκαταστάσεις της, είτε σε τρίτους και τα πωλεί ως ενιαίο σύνολο (μοτοποδήλατα) χωρίς να επηρεάζεται η τιμή πώλησης, από την σύνδεση αυτή, δεν χαρακτηρίζεται για τη δραστηριότητα της αυτή ως επιχείρηση επεξεργασίας αγαθών, αλλά επιχείρηση εμπορίας. Η σύνδεση -συναρμολόγηση θεωρείται ότι ενεργείται για διευκόλυνση της διάθεσης και της μετακίνησης-μεταφοράς αυτών. Τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος απόκτησης των αγαθών αυτών.

3γ. Διαχωρισμός αγαθών σε χρήσιμα (εμπορεύσιμα) και άχρηστα δεν θεωρείται παραγωγή

Οι επιχειρήσεις συγκέντρωσης παλαιών αντικειμένων ή σκράπ κ.λπ. όταν διαχωρίζουν τα αγαθά σε εμπορεύσιμα και μη εμπορεύσιμα, χαρακτηρίζονται ως εμπορικές και όχι ως επιχειρήσεις παραγωγής. Π.χ. από ένα παλαιό χρησιμοποιημένο αγαθό, μηχάνημα ή αυτοκίνητο λαμβάνονται όσα εξαρτήματα, τμήματα ή ανταλλακτικά είναι σε θέση να τοποθετηθούν σε άλλα αγαθά της ίδιας κατηγορίας, έχουν δηλαδή εμπορική αξία, και πωλούνται στη συνέχεια ως μεταχειρισμένα.

Ο απλός και μόνο διαχωρισμός δεν προσδίδει για τα αγαθά αυτά τον χαρακτηρισμό της παραγωγής και αυτά αντιμετωπίζονται ως εμπορεύματα.

Επίσης από τη Διοίκηση γίνεται δεκτά απλός διαχωρισμός - διαλογή των μετάλλων από σκραπ και ο διαχωριστή των ξένων προς τα μέταλλα υλών (πλαστικό, χρώμα κ.λπ.), ο καθαρισμός και η κοπή αυτών σε μικρότερα κομμάτια δεν θεωρείται επεξεργασία.

3δ. Σύνδεση εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών δεν θεωρείται επεξεργασία

4. Παραγωγή ελαιολάδου χύμα, με ανάμιξη διαφόρων λαδιών διαφορετικών οξυτήτων

Οι εταιρείες οι οποίες αγοράζουν ελαιόλαδο χύμα, διαφόρων κατηγοριών (ελαιόλαδο βιομηχανικό, έξτρα παρθένο, παρθένο κ.λπ.) και διαφόρων οξυτήτων το οποίο το αναμιγνύουν και δημιουργούν ελαιόλαδο επιθυμητής οξύτητας χαρακτηρίζονται ως επιχειρήσεις

επεξεργασίας για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και γενικά για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, αφού στην προκείμενη περίπτωση από την ανάμειξη δημιουργείται νέο προϊόν.

5. Αναγόμευση φθαρμένων ελαστικών

Η εργασία αναγόμευσης των φθαρμένων ελαστικών με μηχανικά μέσα, η οποία γίνεται με την αφαίρεση του φθαρμένου πέλματος και την επικόλληση; νέου, αποτελεί διασκευή αυτών, η οποία προσδίδει στην επιχείρηση την ιδιότητα της βιοτεχνίας ή βιομηχανίας .

6. Τεμαχισμός ζώων - κρεάτων και απλή συσκευασία δεν θεωρείται επεξεργασία. Αντίθετα η κατάψυξη κρεάτων θεωρείται επεξεργασία

6α) Δεν θεωρείται επεξεργασία ο τεμαχισμός ψαριών. Έννοια είδους

Ο τεμαχισμός των κρεάτων καθώς και η αποστέωση αυτών δεν θεωρείται εργασία. Αντίστοιχα το ίδιο η απεντέρωση - απολέπιση των ψαριών, καθώς και η αφαίρεση των κεφαλιών, της ουράς και των κοκάλων στα ψάρια, προκειμένου να παραχθεί φιλέτο ψαριού, για τη διευκόλυνση της διάθεσης όχι όμως ως τυποποιημένου προϊόντος, δεν συνιστά επεξεργασία για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ.

Επίσης, δεν θεωρείται επεξεργασία η εκ νέου κατάψυξη ειδών, που ήταν ήδη κατεψυγμένα και αποψύχθηκαν για να υποστούν κάποια κατεργασία (σβούρισμα, γλασάρισμα), για τη διευκόλυνση της διάθεσης τους.

Όμως τα είδη (φιλέτο ψαριού, απεντερωμένα ψάρια) που προκύπτουν από την απολέπιση - αποστέωση των ψαριών, παρά το ότι δεν χαρακτηρίζονται προϊόντα κατά τα προαναφερόμενα θεωρούνται διαφορετικά είδη .

7. Η πάχυνση ζώων και πώληση αυτών θεωρείται παραγωγή

7α) Η διόρθωση ελαττώματος δεν συνιστά επεξεργασία

Οι εργασίες που γίνονται σε αγορασθέντα εμπορεύματα-αγαθά με σκοπό την εξάλειψη κάποιου ελαττώματος προκειμένου το αγαθό να λάβει την κανονική του μορφή δεν αποτελούν επεξεργασία, εφόσον από τις εργασίες αυτές δεν δημιουργείται νέο είδος αγαθού και δεν αλλάζει η τιμή πώλησης των αγαθών αυτών, σε σχέση με την αρχική κανονική του μορφή.

7β. Η διάθεση βιβλίων που εκτυπώνονται σε τρίτους με δικά τους υλικά χαρακτηρίζεται εμπορική δραστηριότητα για την εκδοτική επιχείρηση. Συγγραφικά δικαιώματα δεν κοστολογούνται.

Τα βιβλία που κατ' εντολή εκδοτικής επιχείρησης που τυπώνονται σε τρίτους εξ ολοκλήρου με δικά τους υλικά, με βάση τα κείμενα που παραδίνονται από την εκδοτική επιχείρηση, δεν χαρακτηρίζονται προϊόντα για την εκδοτική επιχείρηση, αλλά εμπορεύματα. Τα αγαθά αυτά (βιβλία) χαρακτηρίζονται ως εμπορεύματα επειδή η εκδοτική επιχείρηση δεν

ενεργεί καμιά επιπλέον, από την αξία αγοράς τους, κοστολογήσιμη δαπάνη για την απόκτηση τους, αφού τα πνευματικά δικαιώματα που καταβάλλει στο συγγραφέα χαρακτηρίζονται ως έξοδα διάθεσης και δεν κοστολογούνται. Η επιμέλεια της έκδοσης και η αναγραφή στο εξώφυλλο της επωνυμίας της εκδοτικής εταιρείας δεν αλλάζει το χαρακτηρισμό της δραστηριότητας αυτής για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα.

Σημειώνουμε ότι ο τρίτος που αναλαμβάνει στο σύνολο της την τύπωση-βιβλιοδεσία κ.λπ. των βιβλίων με δικά του υλικά,

θεωρείται ότι παράγει ίδια αγαθά (βιβλία) και δεν επεξεργάζεται αγαθά τρίτων αφού όλα τα υλικά είναι δικά του και όχι της εκδοτικής επιχείρησης.

Διαφορετική θα ήταν η αντιμετώπιση αν η εκδοτική επιχείρηση έδινε την πρώτη ύλη (χαρτί) οπότε και θα θεωρείτο παραγωγική επιχείρηση.

8. Επιχειρήσεις παροχής τροφής ή ποτών θεωρούνται επιχειρήσεις πωλήσεων ως αγαθών (εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης κ.λπ.).

Οι αγορές υλικών από τα εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης και λοιπές συναφείς επιχειρήσεις για την παραγωγή των φαγητών και των ποτών θεωρούνται πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα δε πραγματοποιούμενα έσοδα είναι έσοδα από **πώληση αγαθών** αυτούσιων ή μετά από επεξεργασία.

Για το ΦΠΑ, η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση **λογίζεται** ως παροχή υπηρεσιών .

Αρα, οι επιτηδευματίες οι οποίοι διαθέτουν τροφή και ποτά, **εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης** ή τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, κατά περίπτωση, καταλογίζοντας ΦΠΑ με συντελεστή 13% στα είδη που καταναλώνονται επιτόπου, πλην των οινοπνευματωδών, για τα οποία ο συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%, όπως επίσης και στα είδη που διατίθενται από τα κέντρα διασκέδασης (23%).

Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος των παραπάνω επιχειρήσεων, θεωρείται ότι αποκτούν έσοδα από πώληση αγαθών αυτούσιων ή μετά από επεξεργασία και όχι από παροχή υπηρεσιών .

9. Έκδοση βιβλίων σε cd και δισκέτες

Η έκδοση επιστημονικών βιβλίων και περιοδικών, σε cd και δισκέτες, που ανανεώνονται κάθε φορά με τις τυχόν τροποποιήσεις ή νέες προσθήκες, τα οποία διατίθενται λιανικά και χονδρικά και ο αγοραστής καταβάλλει τίμημα μόνο στην περίπτωση που παραλαμβάνει τη νέα έκδοση, θεωρείται πώληση αγαθού και όχι παροχή υπηρεσίας και ως εκ τούτου πρέπει να εκδίδονται στοιχεία πώλησης και όχι παροχής υπηρεσιών .

9α. Παροχή λογισμικού και ενημέρωση του. Προγράμματα Η/Υ

Από χρήσεις που αρχίζουν από 22-12-2006 και μετά, θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών ή παροχή λογισμικού και η ενημέρωση του, δηλαδή σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα εάν το λογισμικό παράγεται κατά παραγγελία του πελάτη ή η επιχείρηση του λογισμικού παράγει το πρόγραμμα μόνη της και πουλάει αυτό ως έχει (πακέτο) χωρίς καμία παρέμβαση ή προσθήκη χάριν του πελάτη, θεωρείται παροχή υπηρεσίας.

Ως ενημέρωση του λογισμικού, που θεωρείται παροχή υπηρεσίας, χαρακτηρίζονται και οι νέες εκδόσεις (βέρσιον) που γίνονται για συμπλήρωση ή τροποποίηση υφισταμένων προγραμμάτων λογισμικού.

Για τις πωλήσεις του λογισμικού καθώς και για την ενημέρωση αυτού, ανεξάρτητα εάν παραδίδεται σε δισκέτες, CD κ.λπ. ή ηλεκτρονικά σε ψηφιακή μορφή. απευθείας στο χρήστη ή μέσω τρίτων αντιπροσώπων, πρέπει να εκδίδονται από όλους τους εμπλεκόμενους τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Επισημαίνεται ότι κατά την παράδοση των εν λόγω μέσων (Cd, δισκέτες κλπ.) είτε από τους φορείς που παράγουν αυτά, είτε από τρίτους επιτηδευματίες, σε άλλους επιτηδευματίες, απαιτείται να εκδίδεται και Δελτίο Αποστολής. Δεν απαιτείται Δελτίο Αποστολής όταν πωλούνται σε ιδιώτες και παραδίδονται στο κατάστημα (λιανική) καθώς και στις περιπτώσεις που η παράδοση γίνεται σε ψηφιακή μορφή μέσω του διαδικτύου (intrnet), όπου δηλαδή δεν λαμβάνει χώρα υλική .

Αντίθετα για χρήσεις που άρχισαν πριν τις 22/12/2006 οι πωλήσεις των προγραμμάτων που είχαν παραχθεί εκ των προτέρων και παραδίδονταν στον πελάτη ως είχαν θεωρούνταν ως παραδόσεις αγαθών, ενώ οι πωλήσεις προγραμμάτων που παράγονταν ή ολοκληρώνονταν κατόπιν παραγγελίας θεωρούνταν ως παροχή υπηρεσίας .

10. Χαρακτηρισμός της εμφάνισης των φωτογραφιών

Η εμφάνιση και εκτύπωση φωτογραφιών είτε σε ίδια εργαστήρια, είτε σε εργαστήρια τρίτων αποτελεί παραγωγή, κατόπιν παραγγελιών τρίτων και πώληση προς αυτούς των παραγόμενων φωτογραφιών.

10α. Χαρακτηρισμός επαγγέλματος φωτορεπόρτερ. Εκδιδόμενα στοιχεία.

- Επειδή με την εργασία του ο φωτορεπόρτερ παράγει νέο είδος αγαθού, όπως έχει χαρακτηριστεί η φωτογραφία, η δραστηριότητα αυτή χαρακτηρίζεται ως πώληση αγαθών.

Αρα για τις πωλήσεις φωτογραφιών προς το κοινό πρέπει να εκδίδονται Α.Λ.Π. από φ.τ.μ. ή ηλεκτρονικό υπολογιστή.

Όταν οι πωλήσεις πραγματοποιούνται προς επιτηδευματίες (εφημερίδες, τηλεοράσεις, πρακτορεία κλπ.) εκδίδονται τιμολόγια πώλησης. Στις περιπτώσεις που εκχωρείται η χρήση της φωτογραφίας και μόνο (π.χ. για δύο δημοσιεύσεις) τότε πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Για τις διακινούμενες φωτογραφίες από τους φωτοειδησιογράφους, φωτορεπόρτερ) προς τις επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων, περιοδικών και άλλων εντύπων μπορεί να μην εκδίδεται Δελτίο Αποστολής.

11. Φωτογραφήσεις γάμων, βαπτίσεων κλπ. θεωρούνται πώληση αγαθού. Φορολογικά στοιχεία

Δραστηριότητες όπως εμφανίσεις φιλμ και εκτυπώσεις φωτογραφιών σε εργαστήρια τρίτων ή MINILAB εντός του καταστήματος, φωτογραφήσεις εντός στούντιο διαβατηρίων, διπλωμάτων κ.λπ., φωτογραφήσεις εκτός στούντιο γάμων, βαπτίσεων, λήψεις βίντεο, διαφημιστική φωτογραφία δεδομένου ότι από όλες αυτές τις δραστηριότητες παράγεται νέο αγαθό (φωτογραφία, βίντεο, κασέτα) συνιστούν, παράγωγη αγαθού κατόπιν παραγγελίας του πελάτη ανεξαρτήτως του ποσοστού συμμετοχής στο νέο προϊόν, των υλικών που χρησιμοποιούνται.

Μετά από τα προαναφερόμενα **οι φωτογράφοι** εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τις πωλήσεις στους πελάτες τους φωτογραφιών, φιλμ - μπαταρίες κ.λπ., **υποχρεούνται να εκδίδουν** στους μεν επιτηδευματίες Δελτίο αποστολής και Τιμολόγιο πώλησης ή συνενωμένο στοιχείο Τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής, στους δε ιδιώτες απόδειξη λιανικής πώλησης με τη χρησιμοποίηση φ.τ.μ. ή Η/Υ, ανεξάρτητα αν η εκτύπωση των φωτογραφιών γίνεται στα εργαστήρια τους ή σε εργαστήρια τρίτων.

Επίσης, σε περίπτωση που στέλνουν φιλμ για επεξεργασία σε εργαστήρια τρίτων πρέπει να εκδίδουν για τις διακινήσεις αυτών δελτία αποστολής.

12. Φωτοτυπίες - Φωτοαντίγραφα. Πώληση αγαθού

Όταν παράγεται νέο είδος αγαθού δεν εξετάζεται η αναλογία των υλικών.

Για πολλά χρόνια η έκδοση φωτοαντιγράφων εθεωρείτο ως παροχή υπηρεσίας και οι επιχειρήσεις αυτές εξέδιδαν Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ.

Η δραστηριότητα της παράγωγής φωτοαντιγράφων δεδομένου ότι από αυτή **παράγεται νέο αγαθό (φωτοαντίγραφο)** συνιστά, παραγωγή νέου αγαθού κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, ανεξαρτήτως του ποσοστού συμμετοχής στο νέο προϊόν, των υλικών που χρησιμοποιούνται.

Αντίθετα στην περίπτωση που τα υλικά είναι των τρίτων τότε η εργασία αυτή χαρακτηρίζεται ως επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (φασόν)».

Κατόπιν αυτών, για τις πωλήσεις φωτοαντιγράφων, πρέπει να εκδίδονται στους μεν επιτηδευματίες δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή συνενωμένο στοιχείο Τιμολόγιο - δελτίο αποστολής, στους δε ιδιώτες απόδειξη λιανικής πώλησης με τη χρησιμοποίηση φ.τ.μ. ή Η/Υ.

Σημειώνεται ότι δεν πρέπει να καταλογίζονται παραβάσεις για τυχόν έκδοση Τ.Π.Υ. αντί Τιμολογίων Πώλησης - Δελτίων Αποστολής αφού η προαναφερόμενη θέση, αφενός δεν έχει εκδοθεί με εγκύκλιο για να γίνει ευρέως γνωστή αφετέρου δεν παραβιάζεται σε καμία περίπτωση διάταξη ουσίας του ΚΒΣ, αλλά ούτε θέματα αδυναμίας οποιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης είναι δυνατόν να τεθούν. Για την περίπτωση αυτή πρέπει να γίνεται σύσταση.

Δικαιολογητικό δαπάνης για την έκδοση φωτοαντιγράφων **αποτελεί και η απόδειξη λιανικής πώλησης ως αγορά αγαθού μη εμπορεύσιμου εφόσον είναι αξίας μέχρι 50 ευρώ .**

13. Παράγωγή αγαθών με υλικά μικρότερης αξίας του 1/3 της τελικής αξίας του αγαθού

Η κατασκευή με ίδια υλικά κλειδιών, σφραγίδων και πινακίδων αποτελεί παραγωγή νέου προϊόντος διαφορετικού από την πρώτη ύλη και προσδίδει στις επιχειρήσεις το χαρακτήρα των βιοτεχνιών παραγωγής αγαθών και όχι παροχής υπηρεσιών. Το ίδιο ισχύει και για παραγωγή διαφημιστικών αφισών, μεταξοτυπιών και άλλων παρεμφερών αγαθών με ίδια υλικά, αφού σε όλες αυτές τις περιπτώσεις παράγεται νέο προϊόν και δεν εξετάζεται η σχέση πρώτης ύλης τελικού προϊόντος.

Σύμφωνες με τα παραπάνω είναι και οι διατάξεις του ΦΠΑ εφόσον οι εργασίες καταλήγουν στην παραγωγή ενός νέου προϊόντος.

14. Παραγωγή κορνιζών με ίδια υλικά θεωρείται πώληση έστω και αν τα υλικά είναι κάτω του 1/3.

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

Συνεπώς, από τις διατάξεις ευθέως συνάγεται ότι, στην **κατασκευή κορνιζών, δεν εξετάζεται η σχέση του κόστους των υλικών** με τη συνολική αμοιβή, δεδομένου ότι πρόκειται για παραγωγή νέου είδους αγαθού πρόκειται δηλαδή για πώληση αγαθών.

15. Επιχείρηση γραφικών τεχνών. Χαρακτηρισμός εργασιών

Επιχείρηση που ασχολείται μόνο με **την** κατασκευή μακετών, τη στοιχειοθεσία, τη σελιδοποίηση, τη φωτογράφιση και το μοντάζ παρέχει υπηρεσίες. Όταν όμως οι εργασίες αυτές είναι μέρος της παραγωγής και παραδίδεται στον πελάτη έτοιμο προϊόν (βιβλίο, περιοδικό, κάρτα, αφίσα, φιλμ κ.λπ.) υλικά δικά της, οι παραδόσεις αυτές θεωρούνται ως πωλήσεις αγαθών, αδιάφορα από την αναλογία των υλικών, αφού το 1/3 δεν εξετάζεται στην παραγωγή νέων αγαθών. Επίσης δεν ασκεί επιρροή εάν οι εργασίες αυτές γίνονται σε ίδια εργαστήρια ή σε εργαστήρια τρίτων. Εάν οι μακέτες παραδίδονται ηλεκτρονικά θεωρούνται παροχή υπηρεσίας. Για τις συναλλαγές αυτές εκδίδονται στοιχεία πώλησης (Δ.Α. και Τιμολόγιο, ΔΑ - Τιμολόγιο, ή Α.Λ.Π. κατά περίπτωση ή στην τελευταία περίπτωση ΤΠΥ).

16. Εργασίες γραφίστα. Παράδοση των σχεδίων σε δισκέτα ή ηλεκτρονικά

Όταν η εργασία αναφέρεται σε κατασκευή - σχεδιασμό μακέτας, στοιχειοθεσία και σελιδοποίηση εντύπων με χρήση Η/Υ, ανεξάρτητα εάν παραδίδονται στον πελάτη εκτυπωμένα τα σχέδια ή παραδίδονται σε δισκέτα ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα πρόκειται για πράξη παροχής υπηρεσίας και εκδίδεται Α.Π.Υ.

Ο γραφίστας θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας όταν δεν παράγει αγαθό, αλλά προβαίνει σε σχεδιασμό εντύπου, αφίσας, ταμπέλας κ.λπ. με βάση την καλλιτεχνική του έμπνευση και την εικαστική του αντίληψη .

Επίσης παροχή υπηρεσίας θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία σχέδιο της μακέτας αποστέλλεται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον πελάτη.

Όταν ο γραφίστας εκτυπώνει την εργασία του και παράγει φιλμ, τότε η δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως πώληση αγαθού, αφού πρόκειται για παραγωγή νέου είδους (φιλμ) και εκδίδονται στοιχεία πώλησης προς φορολογούμενο και ΣΔΟΕ .

Ουσιαστικά στην τελευταία περίπτωση πρόκειται για επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου, αφού το φιλμ είναι ένα τμήμα της όλης παραγωγικής διαδικασίας εκτύπωσης ενός περιοδικού, βιβλίου ή εντύπου και θεωρούμε σκόπιμο εάν δεν εκδίδεται τιμολόγιο - ΔΑ και εκδίδεται Δ.Α. και διακεκριμένα τιμολόγιο καλό είναι να εκδίδεται θεωρημένο προς άρση οποιωνδήποτε παρεξηγήσεων αν και ουσιαστικά αναπληρώνει εκκαθάριση επεξεργασίας αγαθών για λογαριασμό τρίτου η οποία ως γνωστό εκδίδεται αθεώρητη.

17. Χαρακτηρισμός εργασίας σύνθεσης εικόνων και παραγωγής φιλμ.

1. Η επιχείρηση, που παραλαμβάνει από πελάτες της σλάιντ ή φωτογραφίες σε μακέτες και με βάση αυτά παράγει φιλμ, **παράγει** από την επαγγελματική της αυτή δραστηριότητα νέο προϊόν, **διαφορετικό** από τα παραδιδόμενα σλάιντ ή φωτογραφίες του πελάτη.

2. Έπειτα από τα παραπάνω η δραστηριότητα αυτή **δεν χαρακτηρίζεται παροχή υπηρεσίας** αλλά παραγωγή αγαθών κατόπιν παραγγελίας του πελάτη.

18. Εργασίες παραγωγής έντυπων

Οι επιχειρήσεις που παραλαμβάνουν από τους πελάτες τους σλάιντ, κείμενα, φωτογραφίες και με βάση αυτά παράγουν έντυπα με δικές τους πρώτες ύλες, είτε σε δικά τους εργαστήρια, είτε σε εργαστήρια τρίτων, χαρακτηρίζονται ως επιχειρήσεις πωλήσεως αγαθών και όχι παροχής υπηρεσιών αφού παράγουν και παραδίδουν νέα προϊόντα (έντυπα) κατόπιν παραγγελίας των πελατών.

Για την παράδοση των εντύπων εκδίδονται στοιχεία πώλησης δηλαδή Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο ή συνενωμένο ΔΑ - Τιμολόγιο ή Α.Λ.Π. κατά περίπτωση.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που η παραγωγή γίνεται με υλικά του πελάτη, πρόκειται για επεξεργασία αγαθών τρίτων (φασόν) και εκδίδονται εκκαθαρίσεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

19. Βιβλιοδέτηση περιοδικών

Η βιβλιοδέτηση περιοδικών, που προσκομίζονται από τους αγοραστές τους, συνιστά επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτου (ουσιαστικά παροχή υπηρεσίας) αφού δεν πρόκειται για παραγωγή νέου αγαθού, αλλά «δέσιμό» και τοποθέτηση εξωφύλλου κατ' εντολή του πελάτη.

Η χρησιμοποίηση υλικών δεν υπερβαίνει, κατά κανόνα, το 1/3 της συνολικής αμοιβής και το στοιχείο που πρέπει να εκδοθεί είναι το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή Α.Π.Υ. από φ.τ.μ. Τα ίδια στοιχεία θα εκδοθούν και στην περίπτωση που η βιβλιοδεσία δεν γίνεται απ' ευθείας, αλλά προσφέρεται μέσω τρίτων (υπεργολαβικά).

Εάν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι κάτω του 1/3 της συνολικής αμοιβής η δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσίας, εάν είναι άνω του 1/3 τότε η δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως μικτή (παροχή υπηρεσίας και πώληση αγαθών για τα χρησιμοποιούμενα υλικά).

20. Επιχείρηση παραγωγής και πώλησης κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών

Οι επιχειρήσεις παραγωγής κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών καθώς και οι επιχειρήσεις κατασκευής διαφημιστικών ταινιών και εν γένει οπτικοακουστικών έργων θεωρούνται επιχειρήσεις παραγωγής αγαθών. Ακόμα απαλλάσσονται οι εν λόγω επιχειρήσεις από την τήρηση βιβλίου αποθήκης (θεωρούνται δηλαδή ως επιχειρήσεις πώλησης αγαθών).

21. Ενοικίαση με ποσοστά κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών

Πρόκειται για μίσθωση κινητών πραγμάτων και ως εκ τούτου οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται ως παροχής υπηρεσιών.

22. Παραγωγή τηλεοπτικών ταινιών ή διαφημιστικών σποτ.

Όταν παράγονται τηλεοπτικές ταινίες, με ίδια παραγωγή και στη συνέχεια πωλούνται σε τηλεοπτικά κανάλια, πρέπει να εκδίδεται Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο ή ΔΑ - Τιμολόγιο αφού πρόκειται για παραγωγή νέου είδους αγαθού και δεν ασκεί επιρροή η αναλογία των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της ταινίας αφού δεν λαμβάνεται υπόψη (η αναλογία υλικών στην παραγωγή νέων αγαθών).

Τα ίδια ισχύουν και για τις επιχειρήσεις παραγωγής και διάθεσης οπτικοακουστικών γενικά έργων, καθώς και διαφημιστικών ταινιών, κατ' εντολή και για λογαριασμό των πελατών τους. Δηλαδή οι επιχειρήσεις αυτές θεωρούνται επιχειρήσεις πώλησης αγαθών και όχι παροχής υπηρεσιών, δεδομένο ότι η κατασκευή (παραγωγή) φιλμ, διαφημιστικών ταινιών κ.λπ. συνιστούν παραγωγή νέου αγαθού κατόπιν παραγγελίας του πελάτη χωρίς να εξετάζεται το ποσοστό συμμετοχής των υλικών που χρησιμοποιούνται .

23. Πωλήσεις αγαθών σε ψηφιακή μορφή μέσω ιντερνέτ θεωρούνται υπηρεσίες

23α. Δημιουργία ψηφιακής εικόνας θεωρείται πώληση αγαθού εάν ενσωματώνεται σε cd.

Η δημιουργία ψηφιακής εικόνας η οποία παράγεται, ολοκληρώνεται και παραδίδεται ως τελικό προϊόν αποτυπωμένη σε κασέτα ή ηλεκτρονικά μέσα κείται πώληση αγαθού ανεξαρτήτως της αξίας των υλικών.

Αντίθετα εάν η ψηφιακή εικόνα παραδίδεται ηλεκτρονικά θεωρείται παροχή υπηρεσίας.

24. Αντιπρόσωπος πώλησης αγαθών με προμήθεια

Η πώληση αγαθών με προμήθεια συνιστά πράξη παροχής υπηρεσιών.

25.Επισκευή ή παραγωγή αγαθών με υλικά του επισκευαστή ή επεξεργαστή. Σχέση αξίας υλικών - τελικής αμοιβής. Διαφορετικός συντελεστής ΦΠΑ στην υπηρεσία και τα ανταλλακτικά

Όταν επισκευάζονται συσκευές μηχανήματα κ.λπ, με υλικά του επισκευαστή σε κάθε περίπτωση προσφέρονται υπηρεσίες ανεξάρτητα από τη σχέση ίων χρησιμοποιούμενων ανταλλακτικών με την τελική αμοιβή, γιατί ο σκοπός του πελάτη είναι η επισκευή του αγαθού, δηλαδή η «αγορά» υπηρεσίας, αλλά και του επισκευαστή η προσφορά υπηρεσίας και για καλύτερη εξυπηρέτηση του πελάτη διαθέτει και τα απαραίτητα ανταλλακτικά.

Για την έκδοση στοιχείων. Κρίση κατά πράξη

Στην περίπτωση που η αξία των ανταλλακτικών δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, τότε το προέχον στοιχείο είναι της παροχής υπηρεσίας και οι δύο αυτές πράξεις (επισκευή και παράδοση υλικών) αποτελούν συνολικά μία ενιαία πράξη παροχής υπηρεσίας και δεν απαιτείται ιδιαίτερη αναφορά στα ανταλλακτικά επί της απόδειξης παροχής. Αν ο συντελεστής ΦΠΑ είναι διαφορετικός στα ανταλλακτικά απ' αυτόν της υπηρεσίας θα εφαρμόζεται ο συντελεστής της υπηρεσίας.

Όταν η αξία των υλικών υπερβαίνει το 1/3 της αμοιβής τότε θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα δυο πράξεις μία παροχής υπηρεσιών και μία πώλησης αγαθών. Στην κάθε πράξη θα εφαρμοστεί ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ και επιτρέπεται να γραφούν αυτές αναλυτικά (χωριστά) στο ίδιο φορολογικό στοιχείο.

Τα ίδια αναλογικά ισχύουν και όταν πραγματοποιείται επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτου με υλικά του φασονίστα.

Για τις λοιπές υποχρεώσεις ΚΒΣ - Εισόδημα. Κρίση στο σύνολο του έτους

Ο επιτηδευματίας όμως στο σύνολο του και για τις λοιπές υποχρεώσεις του (ΚΒΣ, εισόδημα), θα κριθεί από την ετήσια συνολική αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών και τη σχέση τους με τη συνολική ετήσια αμοιβή από προσφερόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή, αν η αξία των υλικών δεν υπερβεί σύνολο της το 1/3 των ετήσιων αμοιβών, τότε η επιχείρηση θα χαρακτηριστεί ως επιχείρηση παροχής υπηρεσιών. Στην αντίθετη περίπτωση, που η συνολική αξία των υλικών υπερβεί το 1/3 των συνολικών αμοιβών η επιχείρηση θα χαρακτηριστεί ότι έχει δύο κλάδους (μικτή δραστηριότητα), δηλαδή της παροχής υπηρεσίας και της εμπορίας αγαθών, γιατί σε καμιά περίπτωση *μπορούμε* να παραγνωρίσουμε ότι υπάρχει κλάδος υπηρεσιών.

26. Επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτου. Χαρακτηρισμός

Όταν μια επιχείρηση αναλαμβάνει την επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτων, με πρώτες ύλες των τρίτων ή την επεξεργασία μιας φάσης παραγωγής επί των αγαθών

τρίτων, ανεξαρτήτως της αναλογίας των χρησιμοποιούμενων ίδιων βοηθητικών υλών ή υλικών συσκευασίας, η επιχείρηση αυτή χαρακτηρίζεται ως επιχείρηση επεξεργασίας αγαθών τρίτων (φασόν).

Για την αμοιβή της εκδίδει εκκαθάριση ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Οι επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών τρίτων εφόσον υπερβούν τα εκάστοτε ισχύοντα όρια υποχρεώνονται και σε τήρηση βιβλίου αποθήκης.

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

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

27. Κέντημα σε υφάσματα ή ενδύματα τρίτων

Όταν μια επιχείρηση αναλαμβάνει να κεντήσει διάφορα σχέδια ή σήματα κλπ. πάνω σε υφάσματα ή ενδύματα πελατών, ανεξαρτήτως της αναλογίας των χρησιμοποιούμενων ίδιων βοηθητικών υλών, χαρακτηρίζεται ως επιχείρηση επεξεργασίας αγαθών τρίτων (φασόν) και υποχρεούται να εκδώσει για την αμοιβή της εκκαθάριση ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

28. Έννοια της χονδρικής πώλησης

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

29. Χαρακτηρισμός επιτηδευματία ως χονδροπωλητού

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

30. Έννοια της λιανικής πώλησης

Κατά τον ΚΒΣ λιανική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλουμένων αγαθών ή, το ύψος των προσφερόμενων υπηρεσιών, π.χ. πώληση μπετοσιδήρου προς ιδιώτη για ανέγερση κατοικιών δικής του και των παιδιών του αξίας 30.000ευρώ, θεωρείται λιανική.

31. Χαρακτηρισμός επιτηδευματία ως λιανοπωλητού

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

32. Χαρακτηρισμός του επιτηδευματία ως πωλούντος αγαθά ή παρέχοντος υπηρεσίες

Στις περιπτώσεις που αμφισβητείται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ο χαρακτηρισμός ενός επιτηδευματία ότι παρέχει υπηρεσίες ή πουλάει αγαθά, παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία ή στον προϊστάμενο της ΔΟΥ με αίτηση του να ζητήσει από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων να αποφασίσει να δώσει το χαρακτηρισμό στον επιτηδευματία ότι πουλάει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες.

32α. Η κατασκευή προκατασκευασμένων οικιών δεν θεωρείται τεχνικό έργο

Η κατασκευή προκατασκευασμένων οικιών από εταιρεία κατασκευής σ εγκαταστάσεις της δεν θεωρείται τεχνικό έργο όταν η κατασκευή εξ ολοκλήρου γίνεται στο χώρο παραγωγής της και ως εκ τούτου η επιχείρηση» θεωρείται ότι πωλεί αγαθά κατόπιν επεξεργασίας - Παραγωγή.

Σημειώνεται ότι δεν διαφοροποιείται ο χαρακτηρισμός αυτός εάν οι προκατασκευασμένες οικίες τοποθετούνται από τον πελάτη ή από την κατασκευάστρια επιχείρηση.

33. Έννοια είδους κατά ΚΒΣ

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

Από τη διατύπωση των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι δεν αρκεί μονοί αναγραφή της κατηγορίας του αγαθού, αλλά πρέπει να γραφτεί και η ποιοτική διάκριση αυτού.

Ως κριτήρια για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών πρέπει λαμβάνονται τα **οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους** και ειδικότερα εκείνα τα οποία επηρεάζουν σημαντικά είτε την ποσοτική απόδοση, είτε το κόστος, είτε την τιμή πώλησης των αγαθών.

Ως τεχνικά στοιχεία θεωρούνται, η ποιότητα και η ποσότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, ο τρόπος παραγωγής, η εξωτερική μορφή, η συσκευασία κ.λπ., ανάλογα με το αγαθό. **Ως οικονομικά δε στοιχεία**, λαμβάνονται υπόψη εκείνα που αναφέρονται στο κόστος αγοράς ή κόστος παραγωγής, στα λοιπά στοιχεία του κόστους και στην τιμή πώλησης του αγαθού.

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

Η αναγραφή του είδους στα στοιχεία, το άνοιγμα μερίδων στο βιβλίο αποθήκη κ.λπ., πρέπει να γίνεται με πολύ μεγάλη

Πρακτικά για τη σωστή διάκριση των αγαθών ως προς τον καθορισμό του είδους τους, μπορούμε να αντλήσουμε πληροφορίες και στοιχεία από τον τρόπο παρουσίασης των αγαθών στην αγορά (διαφημιστικά έντυπα, οδηγίες χρήσης, τεχνικά χαρακτηριστικά, δυνατότητες αγαθού κ.λπ.) καθώς και τον τρόπο παραγωγής αυτών, τις χρησιμοποιούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες, την ποσότητα αυτών κ.λπ. Δηλαδή πριν καταλήξει κάποιος στο χαρακτηρισμό και στη διάκριση των ειδών για την τήρηση των μερίδων του βιβλίου αποθήκης ή την αναγραφή - περιγραφή στα φορολογικά στοιχεία πρέπει να συζητήσει τόσο με τους υπεύθυνους πώλησης αυτών για το πως το προϊόν παρουσιάζεται και διατίθεται στην αγορά, ποιες διαφορές έχει από ένα άλλο ομοειδές, όσο και με τους υπεύθυνους τεχνικούς παραγωγής για να διαπιστώσει τις τυχόν διαφοροποιήσεις των τεχνικών και οικονομικών δεδομένων ενός αγαθού.

Ως είδος του αγαθού θεωρείται η διάκριση των εμπορεύσιμων αγαθών στις εμπορικές συναλλαγές. Περαιτέρω, αγαθά, τα οποία θεωρούνται στις εμπορικές συναλλαγές, κατ' αρχήν, ως το ίδιο «είδος» διαφοροποιούνται και θεωρούνται ως ειδικότερα είδη, κατά την έννοια του Κ.Φ.Σ., αν υφίσταται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση, η οποία επηρεάζει τουλάχιστον τους παράγοντες που ορίζονται στην παρ. 11 του άρθρου 8 του Κ.Φ.Σ.». Από 1/1/2003 καθορίζεται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση ως ποσοστό διαφοροποίησης μέχρι και 5%. «Η φορολογική αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης, τα διοικητικά δικαστήρια οφείλουν να αιτιολογούν την κρίση τους ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για διαφορετικά είδη και ότι επομένως, υπάρχει υποχρέωση χωριστής καταχώρησης τους στα βιβλία και στοιχεία, παραθέτοντας τα αποδεικτικά στοιχεία, κατ' εκτίμηση των οποίων κατέληξαν στην πιο πάνω κρίση, η οποία εκφέρεται πάντοτε ενόψει των κρατούντων στις συναλλαγές, βάσει των οποίων κρίνεται το ζήτημα εάν ορισμένα προϊόντα αποτελούν το αυτό ή διαφορετικό είδος» .

Παραδείγματα αναγραφής είδους:

1. Πουκάμισο ανδρικό: σύνθεση βαμβάκι 60%, πολυέστερ 40%.
2. Βιβλιοθήκη διαστάσεων 0,80 x 2,10 από μοριοσανίδα με επένδυση καρυδιάς.
3. Κατασκευή μπετόν αρμέ πολυκατοικίας οδούέξι ορόφων κυβικά μέτρα 1.000, χωρίς ίδια υλικά.

33β. Ομοειδή είδη με μη σημαντική ποιοτική απόκλιση (διαφοροποίηση όχι μεγαλύτερη του 5% της απόδοσης ή του κόστους ή της τιμής πώλησης). Εφαρμογή στην πράξη

A) Σε ότι αφορά την έκδοση των στοιχείων

α) Αγαθά τα οποία είναι ομοειδή και η τιμή πώλησης αυτών διαφέρει κατά ποσοστό όχι μεγαλύτερο του 5% θα συνεχίσουν να αναγράφονται ξεχωριστά στην έκδοση των στοιχείων αφού εκ των πραγμάτων θα πρέπει να τιμολογηθούν ξεχωριστά (π.χ.) πουκάμισο βαμβακερό 30 ευρώ, πουκάμισο βαμβακερό 35ευρώ). Ως βάση στο παράδειγμα λαμβάνουμε τις 30 που είναι το 100%. Άρα το 35 ως ποσοστό είναι το 117%.

β) Αγαθά τα οποία είναι ομοειδή και η τιμή αγοράς αυτών διαφέρει κατά ποσοστό όχι μεγαλύτερο του 5% και πωλούνται στη συνέχεια με ίδια τιμή τότε στο τιμολόγιο πώλησης θα περιγράφονται ως ένα είδος. γ) Αγαθά τα οποία είναι ομοειδή (όχι όμοια) και λόγω της ποιότητας τους η τιμή αγοράς αυτών διαφέρει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τότε χαρακτηρίζονται ως άλλο είδος. Εάν στη συνέχεια πωλούνται στην ίδια τιμή στο τιμολόγιο πώλησης αυτό δεν αλλάζει το χαρακτηρισμό τους ως διαφορετικό είδος και πρέπει να αναγράφονται ως ξεχωριστά είδη.

B) Σε ότι αφορά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης

α) Ομοειδή αγαθά των οποίων η τιμή αγοράς ή παραγωγής ή απόδοσης διαφέρει κατά ποσοστό μέχρι και 5% λόγω της ποιοτικής τους διάκρισης μπορεί να παρακολουθούνται στην ίδια μερίδα του βιβλίου αποθήκης ως ένα είδος εφόσον όμως και η τιμή πώλησης αυτών δεν διαφοροποιείται σε ποσοστό μεγαλύτερο του 5%.

β) Ομοειδή αγαθά των οποίων η τιμή αγοράς διαφέρει λόγω ουσιώδους ποιοτικής διάκρισης κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% πρέπει να παρακολουθούνται ξεχωριστά στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης.

Σημειώνουμε ότι μεταβολές στην τιμή αγοράς που λαμβάνουν χώρα στη διάρκεια της χρήσης και μεταβάλλουν το ποσοστό του 5% δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη εφόσον η διαφοροποίηση δεν έγινε λόγω αλλαγής στην ποιοτική διάκριση, αλλά από μεταβολές των τιμών που οφείλονται σε εμπορικούς λόγους.

Ακόμα σημειώνουμε ότι μικροδιαφοροποιήσεις στην ποιοτική διάκριση που μεταβάλλουν το ποσοστό σε οριακές περιπτώσεις από πλην 5% σε συν 5% στη διάρκεια του χρόνου δεν θα λαμβάνονται υπόψη και η αλλαγή στον τρόπο παρακολούθησης αυτών θα γίνει από την έναρξη της νέας χρήσης. Δηλαδή για το άνοιγμα μιας νέας μερίδας ή όχι στο βιβλίο αποθήκης λαμβάνεται υπόψη η τιμή της πρώτης **αγοράς** ή το κόστος παραγωγής ή της δόσης και εάν αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά στο βιβλίο απογραφή λαμβάνεται υπόψη η τιμή αποτίμησης αυτών στην τελευταία απογραφή.

γ) Ομοειδείς πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας με διαφορά στην τιμή αγοράς ή κόστους όχι μεγαλύτερη του 5% και με διαφορετική απόδοση μέχρι και 5% παρακολουθούνται στην ίδια μερίδα. Στις τεχνικές προδιαγραφές θα προσδιορίζεται η μέση απόδοση αυτών.

δ) Έτοιμα προϊόντα ομοειδή με διαφορετικό κόστος και τιμή πώληση με ποσοστό διαφοροποίησης μέχρι και 5% μπορεί να παρακολουθούνται στην ίδια μερίδα στο βιβλίο αποθήκης. Επισημαίνεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούσαν βιβλίο αποθήκης το 2002 και συνεχίζουν να έχουν τη ίδια υποχρέωση από 1/1/2003, έχουν τη δυνατότητα να ενοποιήσουν από την ημερομηνία αυτή μερίδες ομοειδών ειδών με διαφορά κόστους ή απόδοσης ή τιμής πώλησης ποσοστού μέχρι και 5% και τα οποία μέχρι τη 31/12/2002 τηρούνται σε διαφορετικές μερίδες στο βιβλίο αποθήκης. Στο άνοιγμα των μερίδων αυτών στο ενοποιημένο βιβλίο αποθήκης ως ποσότητα και αξία θα αναγραφεί το άθροισμα των ποσοτήτων και των αξιών των επιμέρους ειδών, όπως αυτά προκύπτουν από την απογραφή τη 31/12/2002 (για όσους έχουν χρήση που λήγει την 31/12) ή από το μέσο όρο των αξιών χρέωσης και πίστωσης των επιμέρους μερίδων του βιβλίου αποθήκης για το διάστημα 1/7/2002 - 31/12/2002 (για όσους έχουν χρήση που λήγει στις 30/6).

Γ) Σε ότι αφορά την τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών

Για κάθε είδος έτοιμου προϊόντος ίδιας παραγωγής τηρείται ξεχωριστή μερίδα με τις τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής (συνταγή παραγωγής) στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.

Αρα, για τα ομοειδή είδη με μη σημαντική ποιοτική απόκλιση ως προς την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης (απόκλιση κατά ανώτατο όριο 5% σε κάθε ένα από αυτά) θα τηρείται ενιαία μερίδα, όπως και στο βιβλίο αποθήκης. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι φανερό ότι η συνταγή παραγωγής θα καταρτίζεται με το μέσο όρο των απαιτούμενων υλικών και της φύρας αυτών; για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος.

Δ) Σε ότι αφορά την τήρηση του βιβλίου απογραφών

α) Εάν τηρείται βιβλίο αποθήκης τα αγαθά καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ανάλογα με τις τηρούμενες μερίδες στο βιβλίο αποθήκης και αποτιμούνται με βάση τη μέθοδο που ακολουθείται (FIFO, LIFO κ.λπ.) με βάση τις αναγραφόμενες στη μερίδα του βιβλίου αποθήκης τιμές αγοράς.

β) Εάν δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης ομοειδή είδη με διαφορά στην απόδοση ή στην τιμή αγοράς ή κόστους και πώλησης αυτών ποσοστού έως και 5% καταχωρούνται μαζί ως ένα είδος στο βιβλίο απογραφών και αποτιμώνται όλα μαζί ως ένα είδος.

34. Τα βαμμένα έρια (μαλλιά) δεν διακρίνονται σε είδη από το χρώμα τους, αλλά από την διάμετρο της ίνας

Με την βαφή των ερίων δεν δημιουργείται διαφορετικό είδος, δοθέντος ότι κατά τα κρατούντα στις συναλλαγές, η ποιότητα των ερίων χαρακτηρίζεται από τη διάμετρο της ίνας αυτών, με τους αριθμούς της οποίας καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης και απογραφών, τα δε έξοδα βαφής ελάχιστα επηρεάζουν το κόστος. Ακόμα ότι η φύρα δεν έχει σχέση με

τον χρωματισμό των ερίων, η οποία εξαρτάται από την παραγωγή και την ποιότητα των προϊόντων, ενώ δεν μπορεί να θεωρείται ότι οποιαδήποτε διαφορά φύρας μεταξύ-βαμμένων και μη ερίων επηρεάζει σημαντικά την απόδοση τούτων.

35. Καθορισμός είδους στα ψάρια

Ως είδος του αγαθού θεωρείται η διάκριση των εμπορευσίμων αγαθών στις εμπορικές συναλλαγές και περαιτέρω τα αγαθά διαφοροποιούνται σε ουσιαστική ποιοτική διάκριση κατά την έννοια των διατάξεων των ΚΒΣ.

Άρα κριτήριο καθορισμού του είδους στα ψάρια είναι η ονομασία αυτού π.χ. μπαρμπούνι, λυθρίνι, λαβράκι, γαύρος κ.λπ. με παραπέρα διάκριση, συντρέχει περίπτωση (εισαγωγής κ.λπ.) και δεν μπορεί να οριοθετείται στην τιμή αγοράς και πώλησης γενικά ως ψάρι Α, ψάρι Β κ.λπ. , δηλαδή δεν μπορεί π.χ. το μπαρμπούνι και το λαβράκι να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης στην ίδια μερίδα, έστω κι αν αγοράζονται και πωλούνται στην ίδια τιμή, αφού πρόκειται για διαφορετικά είδη μεταξύ τους και όχι για ίδιο είδος με διαφορά ποιότητας.

36. Παραγωγή αγαθών στα οποία επικολλάται ετικέτα με τα στοιχεία του πελάτη.

Όταν γίνεται παραγωγή αγαθού (π.χ. ελαιολάδου, τροφίμων κ.λπ.) επί της συσκευασίας του οποίου ο κάθε πελάτης ζητάει να επικολληθεί ετικέτα με τη φέρμα του, τίθεται το ερώτημα εάν πρέπει να τηρούνται διακεκριμένες μερίδες για το αγαθό αυτό ανάλογα με την ετικέτα που φέρει.

Η επικόλληση και μόνο της ετικέτας με τα στοιχεία του κάθε αγοραστή-πελάτη στο ίδιο είδος αγαθού χωρίς να αλλάζει η ονομασία αυτού, δεν δημιουργεί την υποχρέωση στην επιχείρηση που το παράγει να το παρακολουθεί ως διαφορετικό είδος. Εξακολουθεί λοιπόν να το παρακολουθεί ως ένα είδος ανεξαρτήτως των ετικετών που επικολλούνται, αφού δεν διαφοροποιείται το είδος, η ποιότητα, το κόστος, η τιμή πώλησης και η ονομασία αυτών.

37. Καθορισμός της έννοιας του είδους για τα είδη αργυροχρυσόχόας

Ο καθορισμός της έννοιας του είδους που είχε δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1036/97 και ΠΟΛ. 1328/97 για τα κοσμήματα και λοιπά είδη αργυροχρυσόχόας

Αφορούσε ορισμένες μόνο διατάξεις του Κώδικα (τήρηση βιβλίου απογραφών από τις επιχειρήσεις της Β' κατηγορίας, έκδοση Δ.Α. προς δειγματισμό). Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1278/20-3-2003 δίνεται η δυνατότητα **σε όλες τις επιχειρήσεις αργυροχρυσόχόος (εμπορικές ή βιομηχανικές) και ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων** να περιγράφουν το είδος για τα κοσμήματα χωρίς πολύτιμες πέτρες και τα λοιπά αργυρά αντικείμενα σε όλα τα στοιχεία και σε όλα τα βιβλία με τον τρόπο που ορίζεται με τις προηγούμενες (περιορισμένης έκτασης) εγκυκλίους ΠΟΛ. 1036/97 και ΠΟΛ. 3328/97.

38. Έννοια είδους για τον ημερήσιο τύπο

Με τη δικαστηριακή νομολογία ως είδος αγαθού θεωρείται η διάκριση των εμπορευσίμων αγαθών στις εμπορικές συναλλαγές. Επίσης τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για την

ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών είναι τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους που επικρατούν στις συναλλαγές.

Έτσι οι ημερήσιες καθημερινές εφημερίδες κυκλοφορίας Δευτέρα ως Σάββατο με ίδιο τίτλο αποτελούν ένα είδος, αφού δεν υπάρχει ουσιώδης ποιοτική διάκριση μεταξύ αυτών, η οποία να τις διαφοροποιεί και να δημιουργεί άλλο είδος.

39. Η χώρα προέλευσης δεν αποτελεί κριτήριο χαρακτηρισμού του είδους για το ελαιόλαδο.

Επιχειρήσεις συσκευασίας ελαιόλαδου εισάγουν χύμα ελαιόλαδο, το οποίο αναμειγνύουν με ποσότητες ελληνικής παραγωγής της ίδιας κατηγορίας και ποιότητας και στη συνέχεια εμπορεύονται αυτό. Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν έχουν υποχρέωση να παρακολουθούν τα λάδια αυτά κατά χώρα προέλευσης.

Κριτήρια για το χαρακτηρισμό του είδους του ελαιόλαδου αποτελούν η βασική κατηγορία του ελαιόλαδου (βιομηχανικό, έξτρα παρθένο, κοινό παρθένο, πυρηνέλαιο κ.λπ.) και η οξύτητα του. Η χώρα προέλευσης δεν χαρακτηρίζει το είδος στις συναλλαγές, αφού δεν υπάρχει και υποχρέωση αναγραφής αυτής στα συσκευασμένα στην Ελλάδα ελαιόλαδα .

Άρα για τους λόγους αυτούς δεν αποτελεί κριτήριο η χώρα προέλευσης του ελαιόλαδου για το χαρακτηρισμό του είδους για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ.

39α. Είδος αγαθού ως προς τη χώρα προέλευσης

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

Η χώρα προέλευσης ενός αγαθού, εάν το αγαθό αυτό δεν διαφοροποιείται ως προς τα ποιοτικά του χαρακτηριστικά (μεγαλύτερα του 5%), δεν μπορεί να διαφοροποιήσει το είδος κατά τον ορισμό του ΚΒΣ, αφού ο Κώδικας εξετάζει τα είδη με μόνο κριτήριο την ποιότητα και όχι τη χώρα προέλευσης οποίο εάν υπήρχε θα θεωρείτο και αντικοινοτικό.

Άρα, εάν αγοράζεται μία πρώτη ύλη, ίδιας ποιότητας, από δύο διαφορετικές χώρες θεωρείται ως ένα είδος και τηρείται μια μερίδα στο βιβλίο αποθήκης και όχι χωριστά κατά χώρα προέλευσης.

Εάν παρασκευάζονται ενδύματα ίδιας ποιότητας και χαρακτηριστικών Βουλγαρία και Ρουμανία π.χ. πουκάμισα βαμβακερά-100% και αγοράζει ένας Έλληνας από τα δυο αυτά εργοστάσια ένα είδος και μπορεί να τηρεί μια μερίδα στο βιβλίο αποθήκης, μη έχοντας υποχρέωση να γράψει στα στοιχεία χώρα προέλευσης.

Η χώρα προέλευσης θα αναγραφεί επί των στοιχείων μόνο σε εξαιρετική περιπτώσεις ιδιαίτερων αγαθών, τα οποία χαρακτηρίζονται εξ αυτής και θεωρούνται ιδιαίτερων ποιοτικών χαρακτηριστικών, δηλαδή ουσιαστικά όταν η χώρα προέλευσης είναι ταυτόσημο της ποιότητας του συγκεκριμένου αγαθού

Στις αγορανομικές διατάξεις υπάρχουν προβλέψεις για αναγραφή αλλά επί των τιμοκαταλόγων ή των πινακίδων, στα καταστήματα λιανικής, εάν ένα αγαθό είναι εγχώριο

(της Ευρωπαϊκής Ένωσης πλέον) ή εισαγόμενο, οπότε μπορεί να ζητάει η αγορανομική διάταξη και χώρα προέλευσης για το εισαγόμενο (εκτός ΕΕ).

Ειδικά, σημειώνουμε ότι για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης έχουν δοθεί λύσεις μέσω της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων για το χαρακτηρισμό του κρέατος ως διαφορετικό είδος ανάλογα με το εάν είναι ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης και αυτή όμως η θέση, αν δεν έχει δοθεί ευνοϊκά για τον υπόχρεο, είναι δυνατόν να αμφισβητηθεί, αφού το είδος του κρέατος καθορίζεται από το είδος του ζώου (χοιρινό, βοδινό κ.λπ.) εάν είναι γάλακτος ή μεγαλύτερο, το επιμέρους είδος του κρέατος (μπούτι, ψαρονέφρι, μπριζόλες κ.λπ.), εάν ήταν άγριο ή ήμερο κ.λπ. Εφόσον λοιπόν δεν διαφοροποιείται η ποιότητα του κρέατος (επιμέρους τμήμα - είδος κ.λπ.) και εξ αυτής η τιμή κόστους ή πώλησης δεν μπορεί να υποστηριχθεί επιστημονικά ότι δύο ζώα, ίδιας κατηγορίας που μεγαλώνουν με τις ίδιες συνθήκες, αλλά είναι σε διπλανά χωράφια τα οποία ανήκουν σε άλλο κράτος ότι διαφοροποιείται το είδος του κρέατος.

40. Αγορά και πώληση «άχρηστων» ανταλλακτικών. Έννοια είδους

Εταιρεία πώλησης αυτοκινήτων αγοράζει «άχρηστα» ανταλλακτικά με το κιλό τα οποία στη συνέχεια πωλεί με τον ίδιο τρόπο και ερωτάται ο τρόπος περιγραφής του είδους στα Δελτία Αποστολής καθώς και ο τρόπος τήρησης, του βιβλίου αποθήκης γι' αυτά τα αγαθά.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Από τη Δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι ως είδος αγαθού θεωρείται η διάκριση εμπορευσίμων αγαθών σύμφωνα με τα κρατούντα στις εμπορικές συναλλαγές. Άρα, εφόσον τα «άχρηστα» ανταλλακτικά αγοράζονται και πωλούνται με το κιλό χωρίς να διαχωρίζονται, ανεξάρτητα από τα τεμάχια και την κατηγορία του κάθε ανταλλακτικού, ως είδος για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ θεωρείται η εμπορική ονομασία αυτών όπως διατίθενται στην αγορά π.χ. «άχρηστα ανταλλακτικά» και με τον τρόπο αυτό θα περιγράφεται το είδος στα στοιχεία και στο βιβλίο αποθήκης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 Άρθρο 4. Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

1. Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

2. Στην τρίτη κατηγορία:

α) Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες.

β) Τα πρόσωπα που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παρούσας περίπτωσης ή ημεδαπή ανώνυμη ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία.

γ) Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος .

(Α.Ε., ΕΠΕ, ΔΗΜΟΣΙΕΣ, ΔΗΜΟΤΙΚΕΣ, ΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ, ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ)

δ) Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της περίπτωσης β'.

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Τα τρία πρώτα εδάφια ισχύουν για επιτηδευματίες που κάνουν έναρξη εργασιών με αυτό αποκλειστικά το αντικείμενο εργασιών από 1.1.2007 και μετά, καθώς και επιτηδευματίες που εκδίδουν άδεια ανέγερσης οικοδομής από την ημερομηνία αυτή και μετά.

3. Στη **δεύτερη κατηγορία**, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

α) Ο εκμεταλλευτής πλοίου, καθώς και ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με εξαίρεση τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

β) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων

υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητες του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ. για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας.

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

Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 4, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου **19 του νόμου 3842/2010** και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της κυβερνήσεως (24.3.2010). Για την αλλαγή αυτή ισχύει η σταδιακή εφαρμογή ένταξης στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με την παράγραφο ιγ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

4. Στην πρώτη κατηγορία με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ίσχυαν τα εξής :

α) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,

β) ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως,

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

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

Οι επιτηδευματίες των **περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 4** του Κώδικα, οι οποίοι εντάσσονται στην πρώτη κατηγορία βιβλίων, στις περιπτώσεις που διατηρούν και άλλο κλάδο για τον οποίο τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, για άλλη δραστηριότητα τους, υποχρεώνονται σε τήρηση βιβλίου απογραφών μόνο για τη δραστηριότητα εκείνη για την οποία εντάσσονται στη δεύτερη κατηγορία.

Διευκρινίζεται ότι στις παραπάνω περιπτώσεις, αλλά και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας ασκεί παράλληλα με τον κλάδο εμπορίας και κλάδο παροχής υπηρεσιών, για τον καθορισμό της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής κατά την 31.12.1994 λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου εκείνου για τον οποίον υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών.

Η παράγραφος 4 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010 και η κατάργησή του ισχύει από την 1η Ιουλίου 2010 σύμφωνα με την παράγραφο θ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, οι νέοι επιτηδευματίες κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων . Κατ' εξαίρεση τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μπορεί να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 4 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 28 του νόμου 3522/2006 και ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006)και καταλαμβάνουν διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά.

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

Επίσης, οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των πιο πάνω περιφερειών, που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα στα εκατό (60%) ή εξαγωγές, ανεξάρτητα από ποσοστό εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

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

Η παράγραφος 6 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του νόμου [3842/2010](#) και η κατάργησή του ισχύει από την 1η Ιουλίου 2010 σύμφωνα με την παράγραφο θ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 και 5 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες Βιβλίων όρια ακαθαρίστων εσόδων

Δεύτερη μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Τρίτη άνω των 1.500.000 ευρώ

Ειδικά οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες, οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση

οικοδομών και στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2008 και μετά εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

Όποιος από τους επιτηδευματίες αυτούς ασχολείται και με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Στην περίπτωση που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου.

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

Για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής από τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας κατά την πρώτη διαχειριστική του περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα αυτής δεν ανάγονται σε ετήσια.

Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου , τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του νόμου [3842/2010](#) και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2011 σύμφωνα με την παράγραφο η του άρθρου 92 του ίδιου νόμου

8. Ο επιτηδευματίας, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Ειδικά ο επιτηδευματίας της Α' κατηγορίας μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας και από την αρχή κάθε μήνα, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής.

Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 4 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 19 του νόμου [3842/2010](#) και η κατάργησή του ισχύει από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σύμφωνα με την παράγραφο ι' του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

9. Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, που είχε οποιαδήποτε οπότες επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

Η παράγραφος 9 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του νόμου **2166/1993** και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσής της στο ΦΕΚ (24.8.1993)

5.2 Συμπεράσματα, επισημάνσεις βασικές έννοιες στο άρθρο 4

1. Οι ΑΕ και οι ΕΠΕ τηρούν πάντοτε λογιστικά βιβλία, χωρίς να εξετάζεται το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων .

1α. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων τηρούν σε κάθε περίπτωση βιβλία Γ' κατηγορίας ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

1β. Οι κοινοπραξίες με ίδιο αντικείμενο εργασιών στις οποίες μετέχει ένα από τα προαναφερόμενα πρόσωπα (προηγούμενη περίπτωση) ή ημεδαπή ΑΕ ή ΕΠΕ, επίσης εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

1γ. Οι ΟΕ, ΕΕ, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητες τους, **εφόσον σε αυτές συμμετέχει**

τουλάχιστον ένα από τα προαναφερόμενα πρόσωπα (προηγούμενη περίπτωση 2) ή ημεδαπή ΑΕ ή ΕΠΕ.

1δ. Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 4 τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (κοινοπραξία ανέγερσης και πώλησης οικοδομών ή κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που έχει μέλος ΑΕ ή ΕΠΕ ή δημόσια ή δημοτική επιχείρηση ή συνεταιρισμό .

1ε. Για τις λοιπές οικοδομικές ή τεχνικές επιχειρήσεις

1στ. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας μόνο εάν υπερβούν το όριο των ακαθαρίστων εσόδων κατά την προηγούμενη χρήση (όριο για την τήρηση βιβλίων από 1-1-2007, 1.500.000 ευρώ.

Π.χ. ΟΕ που την προηγούμενη χρήση 1/1-31/12/2006 υπερέβη το 1.500.000 ευρώ, τότε την 1/1/2007 υποχρεούται να τηρήσει λογιστικά βιβλία. Εξαιρέση αποτελούν τα πρόσωπα παρ. 3 του άρθρου 4 που έχουν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία .

1ζ. Κατ' εξαίρεση αλλοδαπές ΑΕ ή ΕΠΕ που εγκαθίστανται στην Ελλάδα, καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων όταν απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος μπορούν να τηρούν βιβλία εσόδων.

2. Πάντοτε βιβλίο εσόδων - εξόδων τηρούν 5 κλάδοι επιτηδευματιών ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους, αν δεν λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ. Οι κλάδοι αυτοί είναι:

1. Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.

2. Εκείνοι που φορολογούνται με ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος με εξαίρεση (από 1/1/2007) του επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

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

4. Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου.

5. Ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων. Δηλαδή εξαιτίας του ύψους των ακαθάριστων εσόδων σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούνται να τηρήσουν λογιστικά βιβλία, όπως επίσης δεν έχουν δικαίωμα να τηρήσουν βιβλίο αγορών.

3. Οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων τηρούν βιβλία ανάλογα και με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων όχι όμως κατώτερη της β' κατηγορίας

4. Ένας επιτηδευματίας με δυο ή περισσότερους κλάδους δεν είναι δυνατόν στον ένα κλάδο δραστηριότητας να τηρεί υποχρεωτικά βιβλία λογιστικά και στον άλλο εσόδων - εξόδων. Η επιχείρηση είναι μία. Ο επιτηδευματίας είναι ένας. Άρα και η κατηγορία των βιβλίων είναι η ίδια για όλους τους κλάδους ή υποκαταστήματα και εξαρτάται από το **σύνολο** των ακαθάριστων εσόδων και την ειδική ένταξη που πιθανόν να έχει κάποιος κλάδος.

5. Ένα πρατήριο πώλησης βενζίνης που λειτουργεί με τη μορφή της ΑΕ ή ΕΠΕ υποχρεούται να τηρεί λογιστικά βιβλία και να εκδίδει αποδείξεις κατά την πώληση.

6. Τα καταστήματα ή οι χώροι στους οποίους προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα (παλαιότερα καταστήματα με αγορανομική κατάταξη) δηλαδή κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια, εστιατόρια, ταβέρνες, ουζερί τα παραδοσιακά καφενεία κ.λ.π, καθώς και οι επιχειρήσεις που παρέχουν και υπηρεσίες, ακόμη και αν λειτουργούν σε πόλη ή χωριό μη τουριστικής περιοχής με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων εντάσσονται σε βιβλία τουλάχιστον εσόδων - εξόδων.

7. Τα ακαθάριστα έσοδα ανάγονται πάντοτε σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Δεν γίνεται αναγωγή στις εποχιακές επιχειρήσεις, καθώς και για τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια.

8. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο, για την τήρηση βιβλίων, θεωρείται η αξία των αγαθών που πουλήθηκαν και όχι η προμήθεια που είναι το πραγματικό ακαθάριστο έσοδο.

9. Προαιρετικά μπορεί να τηρηθούν βιβλία ανώτερης κατηγορίας αρκεί αυτό να γίνει με την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Αν τηρηθούν λογιστικά βιβλία ή εσόδων - εξόδων τότε πρέπει να τηρηθούν για πέντε χρόνια, γιατί έχουμε αλλαγή καθεστώτος ΦΠΑ

10. Οι επιτηδευματίες που ενεργούν επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου (ΦΑΣΟΝ) εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν από την παροχή υπηρεσίας και από την «πώληση» των υλών που χρησιμοποιούν.

11. Όλοι οι επιτηδευματίες οι οποίοι δεν έχουν ειδική ένταξη σε κάποια από τις κατηγορίες τήρησης βιβλίων ανεξαρτήτως τζίρου

(παρ. 2: Ένταξη στη Γ' κατηγορία - Λογιστικά Βιβλία,
παρ. 3: Ένταξη στη Β' κατηγορία - Εσόδων – Εξόδων)

εντάσσονται σε κατηγορίες βιβλίων σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου:

Δεύτερη μέχρι 1.500.000 ευρώ

Τρίτη άνω των 1.500.000 ευρώ

Ειδικά οι οικοδομικές εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία άνω των 5.000.000 ευρώ, από 1-1-2008.

12. Αν ένας επιτηδευματίας έχει ένα κλάδο που εντάσσεται σε βιβλίο εσόδων - εξόδων και ένα άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε για το δεύτερο κλάδο δεν κρίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα αυτού, αλλά από το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων και των δύο κλάδων.

Π.χ. ένα φυσικό πρόσωπο επιτηδευματίας έχει τις εξής δραστηριότητες: α) οικοδομική επιχείρηση, β) Εμπορία ειδών οικιακής χρήσης. Όριο τήρησης βιβλίων Γ κατηγορίας άνω του 1.500.000 εκ. Ευρώ. Ακαθάριστα έσοδα α' κλάδου 1.400.000 Ευρώ β' κλάδου 450,000 Ευρώ. Με τις διατάξεις του ΚΒΣ η υποχρέωση τήρησης βιβλίων κρίνεται στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων, άρα ο επιτηδευματίας αυτός με ακαθάριστα έσοδα 1.850.000 ευρώ πρέπει να τηρήσει λογιστικά βιβλία, για όλες του τις δραστηριότητες.

13. Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις του κλάδου που μετασχηματίστηκαν

14. Κριτήρια για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

- α. Ύψος ακαθάριστων εσόδων προηγούμενου έτους.
- β. Αντικείμενο εργασιών.
- γ. Πρόσωπο που ασκεί το επιτήδευμα (φυσικό ή νομικό).
- δ. Νομική μορφή εταιρείας.
- ε. Καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο υποχρεωτικά ή προαιρετικά έχει ενταχθεί η επιχείρηση.

5.3 Διευκρινήσεις άρθρου 4

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

1. Έννοια ακαθάριστων εσόδων

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

1α. Έξοδα αποστολής ή μεταφοράς ή εν γένει παρεπόμενα έξοδα που χρεώνονται στους πελάτες

Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές των επιχειρήσεων. Είναι γνωστό ότι πολλές φορές ο προμηθευτής χρεώνει τον αγοραστή με τα έξοδα αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών ή εν γένει παρεπόμενα έξοδα. Τα ποσά αυτά τα οποία θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα , λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων και πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα τιμολόγια ή στις αποδείξεις, γιατί θεωρείται ότι προσauξανουν την τιμή του αγαθού. Σημειώνουμε ότι ακολουθούν το συντελεστή ΦΠΑ του πωλούμενου αγαθού, δηλαδή εάν το πωλούμενο - μεταφερόμενο αγαθό έχει συντελεστή ΦΠΑ 13% και ο πωλητής χρεώνει τον αγοραστή με τα έξοδα αποστολής - μεταφοράς και το ποσό αυτό θα υπαχθεί στο συντελεστή 13%.

Τα έξοδα αποστολής ή μεταφοράς εφόσον χρεώνονται στον πελάτη, στα στοιχεία πώλησης επιτρέπεται να ενσωματώνονται στην τιμή ή να αναγράφονται διακεκριμένα, δηλαδή ο τρόπος εμφάνισης έχει να κάνει με την εμπορική πολιτική της επιχείρησης και σε εξαιρετικές περιπτώσεις με αγορανομικές διατάξεις.

2. Τρόπος καταβολής του τιμήματος

Δεν ενδιαφέρει για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων ο τρόπος καταβολής του τιμήματος δηλαδή αν καταβάλλεται μετρητοίς ή η πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας γίνεται με πίστωση. Χρόνος απόκτησης του εσόδου είναι ο χρόνος παράδοσης του αγαθού ή ο χρόνος ολοκλήρωσης της υπηρεσίας ή κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή εάν πρόκειται για παραχώρηση ενός δικαιώματος .

Εξαίρεση. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών **που εισπράττονται** από την αίτηση του ελευθέρου επαγγέλματος.

3 Επιχειρήσεις ανέγερσης πολυκατοικιών

Το έσοδο για τις επιχειρήσεις αυτές θεωρείται ότι αποκτάται κατά κανόνα κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου ή κατ' εξαίρεση ο χρόνος συμπλήρωσης δύο ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου και υπολογίζεται κατά τις διατάξεις προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων στη φορολογία μεταβίβασης. Αν στα συμβόλαια αναγράφεται μεγαλύτερο τίμημα της αντικειμενικής αξίας, λαμβάνεται αυτό ως ακαθάριστο έσοδο .

4. Τόκοι

Το ΣΤΕ με τις 300/82 και 1718/84 αποφάσεις του έκρινε ότι επειδή οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές καθώς και οι τόκοι από αποδεδειγμένες πωλήσεις, μεταξύ εμπόρων, εμπορευμάτων με πίστωση του τιμήματος λογίζονται κατ' εξαίρεση, ως κέρδος από εμπορικές επιχειρήσεις και όχι ως εισόδημα από κινητές αξίες και οι απορρέοντες από τις συναλλαγές αυτές, τόκοι υπερημερίας, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου ακαθάριστο έσοδο.

5. Τόκοι και παρεπόμενα έξοδα

Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται, οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, 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 .Από 24-12-2002 έπαψαν να συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση ΦΠΑ οι τόκοι υπερημερίας, δηλαδή πλέον από 24-12-2002 δεν θα χρεώνεται με ΦΠΑ η είσπραξη τους.

6. Χρόνος κτήσης των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από τόκους

Όταν οι επιχειρήσεις πωλούν τα εμπορεύματα τους με πίστωση και το τίμημα καλύπτεται ολικώς ή μερικώς με συναλλαγματικές, οι οποίες θα εξοφληθούν σε περισσότερα χρόνια και καταλογίζουν τόκους τους οποίους αναγράφουν στο τιμολόγιο πώλησης χωριστά από την αξία του εμπορεύματος οι τόκοι αυτοί αποτελούν εισόδημα Δ' πηγής **φορολογούμενο στις χρήσεις μέσα στις οποίες καθίστανται δεδουλευμένοι**, εφόσον βέβαια παρακολουθούνται καταλλήλως με λογιστικές εγγραφές, διαφορετικά ολόκληρο το ποσό του συμφωνηθέντος τιμήματος φορολογείται μέσα στη χρήση που συνομολογούνται οι πωλήσεις.

7. Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου

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

7α. Επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου - Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων

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

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

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

Στην περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιούνται αγορές αγαθών για λογαριασμό τρίτου έναντι προμήθειας το ποσό που λαμβάνεται υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων είναι αυτό των προμηθειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το ύψος των αγορών, αφού για να συμβεί αυτό απαιτείται ειδική διάταξη και τέτοια διάταξη δεν υπάρχει.

Παράδειγμα: Αγορές για λογαριασμό τρίτου 2.000.000 Ευρώ προμήθεια 8%. Ακαθάριστο έσοδο 160.000 Ευρώ. Ένταξη στην Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων (εσόδων - εξόδων).

9. Διαχειριστική περίοδος μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου

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

Ειδικά στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους με βιβλίο αγορών και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ, θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στη χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα αυτών, όσοι οι μήνες της **πραγματικής** λειτουργίας της επιχείρησης. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του επόμενου έτους (Όριο βιβλίων αγορών μέχρι 150.000 Ευρώ).

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

2. Επιτηδευματίας κάνει έναρξη εργασιών στις 1/10 με βιβλίο αγορών, πραγματοποιεί αγορές μέχρι 31/12 Ευρώ 140.000. Με αναγωγή σε ετήσιες οι αγορές είναι: (Αγορές επί τους μήνες λειτουργίας) $140.000 \times 3/12=35.000$. Αν υποθέσουμε ότι πραγματοποιούσε συντελεστή μικτού κέρδους 30%, τότε τα ακαθάριστα έσοδα είναι $35.000 \times 1,30=45.500$. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. γίνεται αναγωγή των εσόδων σε ετήσια, δηλαδή $45.500 \times 12/3=182.000$ Ευρώ. Άρα τον επόμενο χρόνο υποχρεούται να τηρήσει βιβλίο εσόδων - εξόδων.

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

Για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα αυτής **δεν ανάγονται** σε ετήσια.

9α. Δεν ανάγονται σε ετήσια τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής

Για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής από τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας κατά την πρώτη διαχειριστική του περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα αυτής δεν ανάγονται σε ετήσια. Η ρύθμιση αυτή έγινε για την αποφυγή ακραίων περιπτώσεων υποχρέωσης τήρησης απογραφής στη λήξη της πρώτης διαχειριστικής περιόδου από επιτηδευματίες που λειτούργησαν για μικρό χρονικό διάστημα. Έναρξη ισχύος από 22-12-2006 .

Π.χ. Επιτηδευματίας με έναρξη εργασιών 1-10-2006 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 31-12-2006 90.000 ευρώ. Τα έσοδα αυτά δεν ανάγονται πλέον σε ετήσια και έτσι δεν υποχρεούται σε τήρηση απογραφής την 31-12-2006.

Τονίζεται προς αποφυγή σύγχυσης ότι για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας εξακολουθεί να ισχύει η " υποχρέωση της αναγωγής σε ετήσια βάση των ακαθάριστων εσόδων της πρώτης διαχειριστικής περιόδου.

Π.χ. Επιτηδευματίας με έναρξη εργασιών 1-7-2007 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 31-12-2007 780.000 ευρώ. Τα έσοδα αυτά ανάγονται σε ετήσια για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων δηλαδή $780.000/6 = 130.000 \times 12 = 1.560.000$, άρα 1-1-2008 εντάσσεται στην τρίτη κατηγορία.

10. Εποχιακές επιχειρήσεις

Για τις επιχειρήσεις που έχουν εποχιακό χαρακτήρα, λειτουργούν δηλαδή ορισμένους μήνες του χρόνου, δεν εφαρμόζεται η αναγωγή των εσόδων τους σε ετήσια. Τα έσοδα των μηνών λειτουργίας τους κάθε χρόνο, θεωρούνται ως έσοδα δωδεκάμηνης περιόδου, π.χ. Εστιατόριο σε τουριστική περιοχή εργάζεται εποχιακά από 1/6 - 30/9 και πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα 550.000 Ευρώ. Τα έσοδα αυτά θεωρούνται έσοδα δωδεκάμηνης περιόδου και έτσι και τον επόμενο χρόνο θα τηρήσει Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων γιατί δεν γίνεται αναγωγή των εσόδων αυτών σε δωδεκάμηνη βάση.

Επίσης επί αδράνειας επιχείρησης δεν εφαρμόζεται η αναγωγή των εσόδων σε ετήσια βάση.

11. Αμοιβή για διακοπή επιχείρησης ή μεταστέγαση αυτής (ακαθάριστο έσοδο)

Το αντάλλαγμα που λαμβάνει επιχείρηση μετά από συμφωνία για περιορισμό της παραγωγικής της δραστηριότητας είναι εισόδημα Δ' πηγής, γιατί προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας».

11α. Διαγραφή χρέους από προμηθευτές - Ακαθάριστο έσοδο

Ως ακαθάριστο εισόδημα από-την άσκηση εμπορικής επιχείρησης των ΑΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, κ.λπ.' θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων της επιχείρησης από τις κάθε είδους συναλλαγές αυτής, που έχουν σχέση με την επαγγελματική της δραστηριότητα γενικά, καθώς και κάθε κέρδος που προκύπτει κατά την επιδίωξη του σκοπού της (μεσιτείες, συναλλαγματικές διαφορές, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις, κ.λπ.).

Το ποσό κατά το οποίο ωφελείται μία επιχείρηση από άφεση χρέους της και το οποίο προέρχεται από διαγραφή απαιτήσεων προμηθευτών της στα πλαίσια της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας, αποτελεί φορολογητέο ακαθάριστο έσοδο.

11β. Η ωφέλεια που αποκτά μία επιχείρηση λόγω παραίτησης της πιστώτριας της επιχείρησης από την είσπραξη ολόκληρης της χρηματικής οφειλής ,μέρους αυτής αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2006 και μετά ρητά αντιμετωπίζεται φορολογικά η ωφέλεια που αποκτά μία επιχείρηση λόγω παραίτησης της πιστώτριας της επιχείρησης από την είσπραξη ολόκληρης της χρηματικής οφειλής ή μέρους αυτής που είχε προς αυτή (άφεση χρέους).

Με βάση τις πιο πάνω διατάξεις, η ωφέλεια αυτή αποτελεί για την ωφελούμενη επιχείρηση εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις και κατά ρητή διατύπωση του νόμου, για την υπόψη ωφέλεια δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών. Απαραίτητη όμως προϋπόθεση για να έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω είναι η διευθέτηση του χρέους να έχει γίνει μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας (χορήγηση πίστωσης κλπ.)

Διευκρινίζεται, ότι αν η επωφελούμενη επιχείρηση από τη ρύθμιση με τον πιστωτή έχει ζημίες στην οικεία χρήση, η υπόψη ωφέλεια συμψηφίζεται με τη ζημία και το θετικό αποτέλεσμα που προκύπτει ενδεχόμενα υπόκειται σε φορολογία. Σε αντίθετη περίπτωση, αν προκύπτει ζημία, αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη.

12. Ακαθάριστα έσοδα από πώληση εισιτηρίων με προμήθεια

Η αξία των πωλουμένων εισιτηρίων από τα πρακτορεία ταξιδιών για λογαριασμό διάφορων μεταφορικών επιχειρήσεων, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο που πρέπει να ληφθεί υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων. Ακαθάριστο έσοδο, αποτελεί η προμήθεια επί της αξίας των πωλουμένων εισιτηρίων .

13. Ακαθάριστα έσοδα η διαφορά μεταξύ τιμολογιακής αξίας CIP και FOB

Η αξία του ξένου συναλλάγματος που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της τιμολογιακής αξίας CIP και FOB, που διαμορφώνεται ανάλογα με τον τόπο παράδοσης των αγαθών από τον εξαγωγέα αποτελεί τίμημα πώλησης, που περιλαμβάνεται στην αναγραφόμενη αξία στο σχετικό τιμολόγιο, και είναι ακαθάριστο έσοδο από την πώληση αγαθών, γι' αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του ύψους των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ (ένταξη σε. κατηγορία βιβλίων, τήρηση αποθήκης κλπ.). Το γεγονός ότι η παραπάνω διαφορά μεταξύ των τιμών CIP και FOB καλύπτει έξοδα μεταφοράς (ναύλους), ασφάλιστρα κλπ., μέχρι το λιμάνι του

τόπου εξαγωγής, δεν αναιρεί τον χαρακτηρισμό της ως ακαθάριστου εσόδου από την πώληση αγαθών.

14. Ποσοστά σερβιτόρων

Τα ποσοστά των σερβιτόρων, κατά τη διοίκηση, συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα των εστιατορίων για την υποχρέωση τους σε ένταξη κατηγορίας βιβλίων καθώς και για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων τους στη φορολογία εισοδήματος.

ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΣΟΔΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΒΣ

15. Η επιδότηση επιτοκίων δανείων.

Επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις για αγορά παγίων

Για την πραγματοποίηση επενδύσεων δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο, αλλά μειωτικό στοιχείο των δαπανών.

Επίσης μειωτικά του κόστους θεωρούνται τα χρηματικά ποσά επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων γενικά, για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων (ανέγερση οικοδομών, αγορά μηχανημάτων κ.λπ.), δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

Οι επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις παγίων ουσιαστικά μειώνουν την αξία κόστους των παγίων με αποτέλεσμα οι αποσβέσεις να υπολογίζονται στο υπόλοιπο τίμημα του παγίου.

15α. Επιδότηση αγοράς παγίων

Τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις γενικά, για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων (ανέγερση οικοδομών, αγορά μηχανημάτων κτλ.) όπως έχει γίνει παγίως δεκτό από τη Διοίκηση, δε θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, δε θεωρούνται εισόδημα και δεν υπόκεινται σε φόρο, αλλά αποτελούν μειωτικά στοιχεία του κόστους των παγίων αυτών στοιχείων.

15β. Επιχορήγηση για αγορά παγίων. Αποσβέσεις όταν η επιχορήγηση καταβάλλεται στο επόμενο έτος της αγοράς

Όπως έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων.

Περαιτέρω, οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση που η επιχορήγηση για αγορά παγίων καταβάλλεται στην επιχείρηση μέσα στο επόμενο έτος από την αγορά τους. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση θα υπολογίσει τις

αποσβέσεις του παγίου στη συνολική αξία αγοράς του για τη χρήση εντός της οποίας αγοράστηκε το πάγιο και στη μειωμένη σύμφωνα με τα πιο πάνω τιμή αγοράς για τις επόμενες χρήσεις.

Η επιχορήγηση για αγορά παγίων στα βιβλία Β' κατηγ. ΚΒΣ (Εσόδων -Εξόδων), καταχωρείται αρνητικά στην αξία αγοράς παγίων στο χρόνο που λαμβάνεται η επιδότηση.

16. Οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις του Ν. 1262/82

Δεν προσαυξάνουν τα έσοδα, αλλά μειώνουν την αποσβεστέα αξία των παγίων στοιχείων .

17α. Επιχορηγήσεις επενδύσεων, επιδοτήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, επιχορηγήσεις του μισθολογικού κόστους με το ν. 3299/2004 απαλλάσσονται φόρων.

«Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων, οι επιδοτήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι επιχορηγήσεις του μισθολογικού κόστους της απασχόλησης καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του παρόντος και καλύπτονται από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων στον οποίο εγγράφεται η σχετική προβλεπόμενη δαπάνη για κάθε οικονομικό έτος ή/και από κοινοτικά κονδύλια. Στην περίπτωση της συγχρηματοδότησης επένδυσης ή της χρηματοδότησης αυτής αποκλειστικά από κοινοτικά κονδύλια γνωστοποιείται αυτό στον φορέα της επένδυσης, ο οποίος οφείλει να τηρεί τις οριζόμενες από την Κοινοτική Νομοθεσία διαδικαστικές προϋποθέσεις καταβολής της επιχορήγησης. Οι παραπάνω ενισχύσεις που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του παρόντος απαλλάσσονται από κάθε φόρο. τέλος χαρτοσήμου ή δικαίωμα, καθώς και από κάθε άλλη επιβάρυνση σε όφελος του Δημοσίου ή τρίτου.

Τα ποσά αυτά των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου να γίνει προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών».

17β. Επιχορηγήσεις σε προγράμματα ψυχοκοινωνικής αποκατάστασης

Επιχορηγήσεις που χορηγούνται από το Υπουργείο Υγείας ή από την Ε.Ε. για προγράμματα ψυχοκοινωνικής αποκατάστασης και επανένταξης χρόνιων ψυχικά ασθενών θεωρούνται μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιούμενων δαπανών

17γ. Απαλλάσσονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι νέοι επαγγελματίες (επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες) από τον ΟΑΕΔ

Απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το ποσό της επιχορήγησης που λαμβάνουν οι νέοι επαγγελματίες οι οποίοι υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Ο.Α.Ε.Δ. ως δικαιούχοι. Η απαλλαγή αυτή ισχύει για επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στους

δικαιούχους από την 1.1.2003 και μετά. Από 1.1.2007 απαλλάσσονται από το φόρο και τα ποσά των επιχορηγήσεων που καταβάλλονται στους νέους ελεύθερους επαγγελματίες.

18. Τα έσοδα από πριμ κλπ. λόγω εξαγωγών

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, τα έσοδα από τα πριμ και τις επιστροφές διαφοράς τόκων και άλλων επιβαρύνσεων, της εξαγωγικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων, που δίνονται για την ενίσχυση της προσπάθειας διεύρυνσης των εξαγωγών ελληνικών προϊόντων και δεν έχουν σχέση με τις τιμές πώλησης που επιτυγχάνονται από τον εξαγωγέα δεν συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθάριστα)! εσόδων των επιχειρήσεων αυτών, για την ένταξη τους σε κατηγορία τήρησης βιβλίων και για την τήρηση βιβλίου αποθήκης.

19. Επιδοτήσεις Ε.Ε. για ενίσχυση παραγωγής

Οι επιδοτήσεις της Ε.Ε. που δίνονται, για την ενίσχυση παραγωγής συγκεκριμένων προϊόντων, δεν λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων και βιβλίου αποθήκης αφού αυτές αποτελούν μέσο ενίσχυσης της παραγωγής και δεν έχουν σχέση με τις τιμές που πράγματι επιτυγχάνονται στην αγορά.

19α. Επιδοτήσεις επί της παραγωγής αποτελούν ακαθάριστα έσοδα

Οι επιδοτήσεις και οι αποζημιώσεις επί της παραγωγής, όπως πχ. επιδότηση ελαιολάδου ή αποζημίωση για καταστροφή γεωργικής καλλιέργειας λόγω παγετού ή αποζημίωση για υποχρεωτική παύση γεωργικής καλλιέργειας που υποδεικνύεται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, στα πλαίσια εφαρμογής των γεωργικών προγραμμάτων, οι οποίες καταβάλλονται σε ατομικές ή εταιρικές γεωργικές επιχειρήσεις, αποτελούν ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών.

19β. Επιχορηγήσεις για πρόσληψη προσωπικού

Για την καταπολέμηση της ανεργίας καταρτίζονται προγράμματα απασχόλησης και επιχορηγείται η επιχείρηση που προσλαμβάνει το προσωπικό που ορίζεται από τον ΟΑΕΔ. Το ποσό αυτό αποτελεί αφαιρετικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού.

Εάν καταβληθούν τέτοια ποσά καθυστερημένα και σε χρόνο που η επιχείρηση δεν έχει πλέον δαπάνες μισθοδοσίας τα ποσά αυτά αφαιρούνται από τις λοιπές δαπάνες της .

19γ. Πριμοδότηση νέων αγροτών για δημιουργία αγροτικής εκμετάλλευσης

Τα χρηματικά ποσά της εφάπαξ πριμοδότησης πρώτης εγκατάστασης που χορηγούνται στους νεοεισερχόμενους νέους σε αγροτικές εκμεταλλεύσεις, θεωρούνται μειωτικό στοιχείο του κόστους αγοράς του εξοπλισμού ή της γης αυτής κατασκευής των κτιρίων κ.λπ.

19δ. Επιδοτήσεις εκσυγχρονισμού αλιευτικών σκαφών ή παύσης εργασιών

Με τα άρθρα του 3699/93 Κανονισμού (Ε.Ε.) του Συμβουλίου, προβλέπονται μεταξύ των άλλων, επενδυτικά σχέδια στον τομέα της θαλάσσιας αλιείας που επιβάλλουν τον εκσυγχρονισμό

και την αντικατάσταση αλιευτικών σκαφών, καθώς και την οριστική παύση αλιευτικών δραστηριοτήτων με απόσυρση των αλιευτικών σκαφών, ώστε ο αλιευτικός στόλος της Ελλάδας να πληροί τις ελάχιστες προδιαγραφές ασφαλείας και υγιεινής που προβλέπονται με αποφάσεις του Συμβουλίου (Ε.Ε.).

Για το σκοπό αυτό καταβάλλονται από τις νομαρχιακές διευθύνσεις αλιείας του Υπουργείου Γεωργίας οικονομικές ενισχύσεις στους αλιείς για αντικατάσταση ή για εκσυγχρονισμό των αλιευτικών σκαφών τους, με βάση τις κοινές αποφάσεις των Υπουργών Γεωργίας και Οικονομικών στα πλαίσια εφαρμογής ανάλογων Κανονισμών (Ε.Ε.). Οι επιδοτήσεις αυτές ως επιδοτήσεις αγοράς παγίων αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης αντικατάστασης ή εκσυγχρονισμού.

Αντίθετα, οι οικονομικές ενισχύσεις που καταβάλλονται στους αλιείς για οριστική παύση των αλιευτικών δραστηριοτήτων τους με απόσυρση των αλιευτικών σκαφών τους, αποτελούν ακαθάριστο εισόδημα. Στην περίπτωση προσδιορισμού του γεωργικού εισοδήματος με την αντικειμενική μέθοδο, δεν φορολογούνται και αναγράφονται για στατιστικούς λόγους, καθώς έχουν θεωρητικά συνυπολογισθεί στο με την αντικειμενική μέθοδο προσδιοριζόμενο γεωργικό εισόδημα.

Στην περίπτωση όμως τεκμαρτού προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού! εισοδήματος, οι πιο πάνω οικονομικές ενισχύσεις, ως ακαθάριστο έσοδο, θα προστεθούν στα λοιπά ακαθάριστα έσοδα της γεωργικής εκμετάλλευσης στο σύνολο των οποίων θα εφαρμοσθεί ο προβλεπόμενος μοναδικός συντελεστής στην καθαρού κέρδους.

20. Φόροι και άλλα δικαιώματα υπέρ δημοσίου ή τρίτων

Φόροι και άλλα δικαιώματα που επιβάλλονται στις πωλήσεις ή στην αμοιβή για υπηρεσίες και επιρρίπτονται στον πελάτη ή εισπράττονται από αυτόν, δεν υπολογίζονται ως ακαθάριστα έσοδα (π.χ. ΦΠΑ, δημοτικοί φόροι, τέλη, φόροι κατανάλωσης, διαφήμισης, κινηματογράφων κ.λπ.). **Αντίθετα τα ποσοστά των σερβιτόρων** συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα.

Αυτονόητο βέβαια είναι ότι, για τις εμπορικές επιχειρήσεις που αγοράζουν και πωλούν αγαθά τα οποία έχουν ενσωματωμένα στο κόστος τους φόρους κατανάλωσης (τσιγάρα, ποτά κ.λπ.), ως ακαθάριστο έσοδό/τους είναι το σύνολο της τιμής πώλησης, αφού δεν είναι εκείνοι που έχουν την υποχρέωση παρακράτησης ή απόδοσης των φόρων αυτών.

20α. Ακαθάριστα έσοδα ελεύθερου επαγγελματία

Όταν στον ελεύθερο επαγγελματία καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο και αναφερόμενο σε δαπάνη που έγινε από αυτόν για εκπλήρωση υποχρέωσης του πελάτη του υπέρ τρίτου προσώπου, το ποσό αυτό δεν αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή του ελεύθερου επαγγελματία και η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% υπολογίζεται στο ποσό της ακαθάριστης αμοιβής του ελεύθερου επαγγελματία, δηλαδή στο συνολικό καταβαλλόμενο ποσό, μετά την αφαίρεση των δαπανών εκείνων που αποδεδειγμένα βαρύνουν τον πελάτη. Στις δαπάνες που βαρύνουν τον πελάτη δεν συμπεριλαμβάνονται οι δακτυλογραφήσεις, τα παράβολα, ένσημα και η προείσπραξη του Δ.Σ.Α αυτά αφαιρούνται ως δαπάνες του ελεύθερου επαγγελματία.

21. Αυτοπαραδόσεις αγαθών

Η αξία τους δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο κατά τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, αφού ουσιαστικά πρόκειται για δωρεάν διάθεση αγαθών, σε άτομα που έχουν σχέση με την επιχείρηση (επιχειρηματίες, προσωπικό κ.λ.π.) ή σε άτομα με τα οποία επιδιώκει η επιχείρηση την καλλιέργεια φιλιών σχέσεων και ως εκ τούτου δεν λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων. Αντίθετα κατά τη λύση εταιρείας και διανομής αγαθών στα μέλη της η αξία των αγαθών αυτών θεωρείται ακαθάριστο έσοδο για την εταιρεία.

22. Αξία δειγμάτων και δώρων

Τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο ΦΠΑ για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης του και τα δώρα μικρής αξίας μέχρι 10 Ευρώ δεν θεωρούνται ως παράδοση αγαθών. Δεν θεωρούνται επίσης ως έσοδα ή τεκμαρτά έσοδα κατά τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, αντίθετα είναι δαπάνες μέσω των οποίων επιδιώκεται η αύξηση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης.

23. Είσπραξη προκαταβολής για τεχνικό έργο, που θα εκτελεστεί στην επόμενη χρήση

Δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο του εργολάβου στη χρήση που εισπράχθηκε, αλλά στη χρήση που θα εκτελεστεί το ανάλογο έργο.

24. Ποσά εγγυήσεων καλής εκτέλεσης δημόσιων τεχνικών έργων

Δεν είναι ακαθάριστο έσοδο της χρήσης στην οποία πιστοποιείται το αντίστοιχο τμήμα του εκτελεσθέντος έργου, αλλά της χρήσης στην οποία αποδίδονται.

25. Πώληση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Δεν υπολογίζονται στα ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων τα ποσά τα οποία προέρχονται από τη διάθεση παγίων περιουσιακών στοιχείων .

26. Έσοδα εταιρίας από εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ακινήτων

Τα έσοδα τα οποία αποκτά εταιρία από την εκμίσθωση και υπεκμίσθωση ακινήτων δεν λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ανεξάρτητα από το χαρακτήρα τους ως παρεπόμενου εσόδου εμπορικής επιχείρησης.

27. Συναλλαγματικές διαφορές

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων ή απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα, δεν προσαυξάνουν ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων και βιβλίου αποθήκης.

28. Τόκοι καταθέσεων

Δεν προσυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων και βιβλίου αποθήκης.

28α. Δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο το επιστρεφόμενο ποσό ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος .

Τα επιστρεφόμενα κατ' αποκοπή ποσά ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος δεν εμπíππουν στην έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, επειδή ορίζεται ότι ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων εξευρισκόμενη με την αποτίμηση αυτών με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης τους στο χρόνο και στον τόπο παραγωγής τους.

29. Πίνακας υποχρέωσης τήρησης ή μη βιβλίων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα του προηγούμενου χρόνου

α/α	Κατηγορίες Κ.Β.Σ.	Όρια ακαθάριστων εσόδων	Παρατηρήσεις
1	Απαλλασσόμενοι τήρησης βιβλίων ΑΛΠ και ΑΠΥ. ΦΠΑ: απαλλασσόμενοι	10.000 ευρώ από πώληση αγαθών 5.000 ευρώ από παροχή υπηρεσιών. 10.000 ευρώ από πώληση και παροχή υπηρεσιών, όχι όμως η παροχή υπηρεσιών μεγαλύτερη των 5.000 ευρώ	Εξαιρούνται: Ελεύθεροι επαγγελματίες. Χονδροπωλητες. Εξαγωγείς ανεξάρτητα από ποσοστό. Όλα τα νομικά πρόσωπα.
2	Πρώτη (Αγορών) Καταργήθηκε		
3	Δεύτερη (εσόδων – εξόδων) ΦΠΑ: Κανονικό καθεστώς	Μέχρι 1.500.000 ευρώ	Εξαιρούνται: Α.Ε. Ε.Π.Ε.
4	Τρίτη (Λογιστικά βιβλία) ΦΠΑ: Κανονικό καθεστώς	Άνω των 1.500.000 ευρώ	

29α. Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. για ένταξη ή απαλλαγή σε κατηγορά βιβλίων

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί με απόφαση του:

α) Να **απαλλάσσει** από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου τον υπόχρεο, μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή, από την τήρηση βιβλίων πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας και την έκδοση των ΑΛΠ, καθώς και να επιτρέπει σ' αυτόν (χωρίς τη γνώμη του επιθεωρητή) την τήρηση βιβλίων πρώτης κατηγορίας αντί δεύτερης κατηγορίας, εφόσον αντιμετωπίζει σοβαρές δυσχέρειες για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση των ΑΛΠ.

β) Να **εντάσσει** τον επιτηδευματία, που απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων σε βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων ή τον υπόχρεο τήρησης βιβλίου αγορών σε εσόδων - εξόδων. Η απόφαση αυτή πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και αντίγραφο αυτής υποβάλλεται στη Γενική Δ/ση Φορολογίας.

γ) Να **εντάσσει** τις αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ που δεν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα στη Β' κατηγορία βιβλίων .

29β. Απαλλαγή ή ένταξη από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Ορίζεται ρητά προς άρση αμφισβητήσεων ότι ο επιτηδευματίας απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων ή εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων από την έναρξη της κάθε διαχειριστικής του περιόδου και καλύπτεται έτσι νομοθετικό κενό της ισχύουσας διάταξης.

30. Τα καταστήματα που σερβίρουν φαγητό ή ποτό είναι αυτά που υπόκειντο σε αγορανομική κατάταξη

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Ν. 3052/02 αντικαταστάθηκε στην παρ. 6 του άρθρου 4 η φράση κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκεινται σε αγορανομική κατάταξη «με τη φράση» καταστήματος ή άλλου χώρου στον οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα .Ουσιαστικά βέβαια δεν άλλαξε κάτι, απλά νομοτεχνικά επειδή δεν υπάρχουν πλέον αγορανομικές κατατάξεις καταστημάτων αποδόθηκε, στις διατάξεις αυτές, ρητά εννοιολογικά ποια είναι τα καταστήματα αυτά. Άρα λοιπόν τα καταστήματα αυτά είναι τα ίδια, δηλαδή κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια, εστιατόρια, ταβέρνες, μπαρ και γενικά κάθε κατάστημα ή χώρος στο οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα.

31. Όρια των ακαθαρίστων εσόδων για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία βιβλίων

Αυξάνονται τα όρια των ακαθαρίστων εσόδων που ορίζονται από την παράγραφο 7 του άρθρου 4 του ΚΒΣ για την ένταξη των επιτηδευματιών από 100.000 και 1.000.000 ευρώ, ως εξής:

Δεύτερη μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Τρίτη άνω των 1.500.000 ευρώ.

Έναρξη ισχύος από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά τη 21-12-2006, ουσιαστικά δηλαδή από 1-1-2007 για διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12 και 1-7-2007 για

αυτούς που έχουν διαχειριστική περίοδο 1/7- 30/6 και εφαρμόζονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του προηγούμενου χρόνου.

Π.χ. Ο.Ε. με Ακαθάριστα Έσοδα 1/1-31/12/2006 1.255.000 ευρώ, από 1-1- 2007 τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Εάν η διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με αναγωγή σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Δεν ανάγονται σε ετήσια τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής σε βιβλία Β' κατηγορίας.

31α. Αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων. Ένταξη με τα ακαθάριστα έσοδα

Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης εντάσσονται και οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων που προεδρικού διατάγματος 518/1989, δηλαδή εάν υπερβούν το όριο τήρησης (1.500.000 Ευρώ) πρέπει να τηρήσουν τρίτης κατηγορίας βιβλία. Έναρξη ισχύος από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά την 21-12-2006, ουσιαστικά δηλαδή από 1-1-2007 .

π.χ. Εταιρεία δικηγόρων κατά το 2006 είχε ακαθάριστα έσοδα 1.856.000 ευρώ. Την 1-1-2007 πρέπει να τηρήσει βιβλία τρίτης κατηγορίας αφού πλέον κρίνεται από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και ήδη υπερέβη το όριο των 11.500.000 ευρώ.

- Για διευκόλυνση των επιχειρήσεων αυτών, οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και από 1/1/2007 εντάσσονται στη Γ' κατηγορία βιβλίων, παρέχεται η δυνατότητα, να υποβάλλουν τη σχετική δήλωση μεταβολής μέχρι 30/3/2007 και μέχρι την ημερομηνία αυτή να θεωρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας, στα οποία θα καταχωρηθούν οι συναλλαγές των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου ή συγκεντρωτικά τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου, εάν οι συναλλαγές των μηνών αυτών έχουν ήδη καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων.

32. Κατηγορίες επιτηδευματιών που εντάσσονται στην πρώτη κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων

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

α) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.

β) Ο πωλητής σπρωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές. Βλέπε θέμα 69α.

γ) Ο πλανόδιος πωλητής σπρωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων. Προστέθηκε και ισχύει ουσιαστικά από 1-1-2007 .

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

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης. Εξαίρεση υπάρχει όταν ο κλάδος αυτός είναι σε πόλη ή χωριό μη

τουριστικό κάτω των 5.000 κατοίκων οπότε, κατά την έναρξη, μπορεί να ενταχθεί στην πρώτη κατηγορία (βιβλίο αγορών).

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

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

Οι ανωτέρω επιτηδευματίες βάση του νόμου 3842/2010 εντάσσονται στα Β Κατηγορίας βιβλία

32α. Κατηγορίες επιτηδευματιών που εντάσσονται στην Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων

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

- α) Πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων .
 - β) Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.
 - γ) Εκείνοι που φορολογούνται με ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος με εξαίρεση, από χρήσεις που αρχίζουν από 22-12-2006 και μετά, τους επιτηδευματίες που ασχολούνται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.
 - Ο εκμεταλλευτής φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης .
 - Ο αρχιτέκτονας ή ο μηχανικός για τις αμοιβές που ορίζονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994.
 - δ) Οι εκμεταλλευτές πλοίων δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Η 27/75.
 - ε) Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου
- στ) Οι δικηγορικές εταιρείες μέχρι 31-12-2006. Από 1-1-2007 εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων, σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα τους. Δηλαδή, εάν κατά τη χρήση 1/1-31-12-2006 είχαν ακαθάριστα έσοδα ανώτερα του ορίου των 1.500.000 ευρώ, εντάσσονται στη Γ κατηγορία.**

Σημειώνουμε ότι μέχρι 31-12-2006 εντασσόταν στη Β' κατηγορία (Εσόδων - Εξόδων), ανεξαρτήτως τζίρου, ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονταν κατ' ειδικό τρόπο.

Περιλαμβάνονταν: ατομικές επιχειρήσεις προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ), κοινωνίες, αστικές εταιρείες, κοινοπραξίες με μέλη τα προαναφερόμενα πρόσωπα (όχι ΑΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμούς και δημοτικές-κοινοτικές επιχειρήσεις) που αναλαμβάνουν ιδιωτικά έργα,

ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ή δημόσια έργα προϋπολογισμού ύψους μέχρι 1.000.000 ευρώ.

Από τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 21-12-2006 οι κατασκευαστές δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων εντάσσονται πλέον ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα τους. Ακόμα σημειώνουμε ότι για τα έργα που αναλαμβάνουν από 1-1-2007 και μετά δεν φορολογούνται πλέον με ειδικό τρόπο αλλά λογιστικά .

32β. Πρατήριο υγρών καυσίμων. Κατηγορία βιβλίων

Ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων βάση του νόμου 3842/2010 εντάσσεται στη Β' κατηγορία βιβλίων από 23/04/2010.

32γ. Ποιοι επιτηδευματίες υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων

Οι ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ανεξαρτήτως τζίρου. **Κατ' εξαίρεση αλλοδαπές ΑΕ ή ΕΠΕ** που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 και 378/1968, καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων όταν απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος μπορούν να τηρούν βιβλία εσόδων-εξόδων.

1. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που ασχολούνται με την **ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων** τηρούν σε κάθε περίπτωση βιβλία Γ' κατηγορίας ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων.

2. Οι κοινοπραξίες με ίδιο αντικείμενο εργασιών στις οποίες μετέχει ένα από τα προαναφερόμενα πρόσωπα (προηγούμενη περίπτωση) ή ημεδαπή ΑΕ ή ΕΠΕ, επίσης εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

5. Οι ΟΕ, ΕΕ, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητες τους, **εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα προαναφερόμενα πρόσωπα ή ημεδαπή ΑΕ ή ΕΠΕ.**

6. Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 4 (κοινοπραξία ανέγερσης και πώλησης οικοδομών ή κατασκευής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που έχει μέλος ΑΕ ή ΕΠΕ ή δημόσια ή δημοτική επιχείρηση ή συνεταιρισμό - πρόσωπα άρθρου 101 § 1 Φορολογίας Εισοδήματος):

7. Για τις λοιπές οικοδομικές ή τεχνικές επιχειρήσεις (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) .

8. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας μόνο εάν υπερβούν το όριο των ακαθαρίστων εσόδων κατά την προηγούμενη χρήση (όριο για την τήρηση βιβλίων από 1-1-2007, 1.500.000 ευρώ. Π.χ. ΟΕ που την προηγούμενη χρήση 1/1-31/12/2006 υπερέβη το 1.500.000 ευρώ, τότε την 1/1/2007 υποχρεούται να τηρήσει λογιστικά βιβλία. Εξαίρεση αποτελούν τα πρόσωπα παρ. 3 του άρθρου 4 που έχουν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία.

32δ. Οι διαμεταφορείς τηρούν βιβλία με βάση τα ακαθάριστα έσοδα

Οι διαμεταφορείς που αναθέτουν σε τρίτους ιδιοκτήτες Φ.Δ.Χ. τη μεταφορά αγαθών φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 31 ή 32 του Κ.Φ.Ε. και όχι με τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 33 που φορολογούνται τα Φ.Δ.Χ. Λόγω του τρόπου φορολογίας τους εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους και εάν αυτά υπερβαίνουν το όριο για την Γ κατηγορία (1.500.000 ευρώ), τότε πρέπει να τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας. Δηλαδή δεν εφαρμόζονται γι' αυτούς οι διατάξεις του άρθρου 4 § 3 περ. α' για ένταξη ανεξαρτήτως τζίρου στην Β' κατηγορία αφού δεν φορολογούνται.

32ε. Ποιοι επιτηδευματίες εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας ακόμα και αν υπερβούν το εκάστοτε ισχύον όριο τήρησης λογιστικών βιβλίων (1.500.000 Ευρώ)

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

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

β. Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας .

33. Οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις με τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμού, δημόσιας, δημοτικής ή αλλοδαπής τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας

- Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες εντάσσονται στην Γ' κατηγορία τήρησης βιβλίων (λογιστικά) ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων και επαγγέλματος .

- Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων τηρούν σε κάθε περίπτωση βιβλία Γ' κατηγορίας ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων .

33α. Οικοδομικές επιχειρήσεις (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες, Αστικές Εταιρίες) οι οποίες συμμετέχει πρόσωπο του άρθρου 10ΪΣ1 ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, Δημόσιες, Δημοτικές, Συνεταιρισμοί, Αλλοδαπές)

Εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου & οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητες τους, εφόσον σ' αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. (ΑΕ, ΕΠΕ, Δημόσιες, Δημοτικές, Κοινοτικές επιχειρήσεις, Συνεταιρισμοί, Αλλοδαπές). Οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν επιτηδευματίες που κάνουν έναρξη εργασιών με αυτό αποκλειστικά το αντικείμενο

εργασιών από 1-1-2007 και μετά, καθώς και παλαιούς επιτηδευματίες που εκδίδουν άδεια ανέγερσης οικοδομής από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ασκείται και άλλη δραστηριότητα εκτός της ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και τηρηθούν βιβλία Γ' κατηγορίας λόγω ανέγερσης οικοδομών με άδεια από 1-1-2007 αυτά τηρούνται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας θα ολοκληρωθεί η ανέγερση και θα πωληθεί και το τελευταίο ακίνητο όλων των οικοδομών των οποίων η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε μετά την 1/1/2007. Την επόμενη χρήση η ένταξη σε κατηγορία βιβλίων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης από όλες τις δραστηριότητες.

Κατηγορία βιβλίων που τηρούνται μέχρι το χρόνο της ειδικής ένταξης στη Γ' κατηγορία.

Τα πιο πάνω πρόσωπα μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος της περίπτωσης γ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και την ένταξη τους στη Γ' κατηγορία εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων από τις πωλήσεις οικοδομών. Εάν έχουν και άλλη δραστηριότητα, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από όλες τις δραστηριότητες και τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, εφόσον αυτά υπερβαίνουν το εκάστοτε ισχύον όριο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (νυν ισχύον όριο 1.500.000 ευρώ).

Παράδειγμα:

Υφιστάμενη προσωπική εταιρεία με μέλος Α.Ε και αντικείμενο εργασιών-την ανέγερση οικοδομών και την πώληση, οικοδομικών υλικών είχε ακαθάριστα έσοδα από όλες τις δραστηριότητες τη χρήση 2006 1.250.000 ευρώ και τη χρήση 2007 800.000 ευρώ. Την 1/3/2008 εκδόθηκε επ' ονόματι της η πρώτη οικοδομική άδεια μετά την 1/1/2007, ολοκλήρωσε την ανέγερση της οικοδομής και πώλησε το τελευταίο ακίνητο της εν λόγω οικοδομής την 31/1/2010, χωρίς να έχει εκδοθεί άλλη οικοδομική άδεια.

Η εν λόγω εταιρεία θα τηρήσει για τη χρήση 2007 και για το διάστημα έως 28/2/2008 βιβλία Β' κατηγορίας και από 1/3/2008 έως 31/12/2010 βιβλία Γ' κατηγορίας.

33β. Οικοδομικές επιχειρήσεις στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο του άρθρου 101 § 1 ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.). Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

Ειδικά, ορίζεται ως όριο ακαθάριστων εσόδων προηγούμενης χρήσης πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ για την ένταξη στην τρίτη κατηγορία βιβλίων, από 1/1/2008 και μετά, των ομορρύθμων και των ετερορρύθμων εταιρειών, των κοινωνιών αστικού δικαίου, των αστικών εταιρειών και των κοινοπραξιών που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και σ' αυτά δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

(ΑΕ, ΕΠΕ, Δημόσιες, Δημοτικές, Κοινοτικές επιχειρήσεις, Συνεταιρισμοί, Αλλοδαπές) καθώς και των επιτηδευματιών φυσικών προσώπων που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών.

Εάν τα πρόσωπα αυτά ασχολούνται και με την κατασκευή δημόσιων ή τεχνικών έργων εντάσσονται αυτοτελώς σε κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή με βάση τα γενικά όρια ακαθάριστων εσόδων .

Εάν όμως έχουν παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρούν για όλες τις δραστηριότητες τους τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους .

Παραδείγματα:

1. ΟΕ οικοδομική με μέλη φυσικά πρόσωπα κατά την χρήση 1/1/- 31/12/2007 στην οποία τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων έχει ακαθάριστα έσοδα 4.500.000 από πωλήσεις διαμερισμάτων και 1.250.000 από τεχνικά έργα. Την 1-1-2008 παραμένει σε βιβλίο εσόδων-εξόδων αφού δεν υπερέβη το ειδικό όριο των 5.000.000 που ορίζεται για τις οικοδομικές, αλλά και το γενικό όριο των 1.500.000 ευρώ με το οποίο κρίνεται αυτοτελώς ο κλάδος των τεχνικών έργων.

2. ΟΕ οικοδομική με μέλη φυσικά πρόσωπα κατά την χρήση 1/1-31/12/2007 στην οποία τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων έχει ακαθάριστα έσοδα 1.300.000 από πωλήσεις διαμερισμάτων και 1.250.000 από πωλήσεις οικοδομικών υλικών από «μάντρα» οικοδομών που λειτουργούσε εκ παραλλήλου. Την 1-1-2008 εντάσσεται στη τρίτη κατηγορία (λογιστικά βιβλία) γιατί κρίνεται από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων με βάση το γενικό "όριο" του 1.500.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή διαπιστώνουμε ότι πρέπει να λαμβάνεται ιδιαίτερως υπόψη το γεγονός αυτό κατά το σχεδιασμό της αρχικής λειτουργίας του νομικού προσώπου, εάν κρίνεται ως ασύμφορη η τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας

3. Επιτηδευματίας που ασχολείται αποκλειστικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2008 και μετά εντάσσεται στη Γ' κατηγορία βιβλίων για την οικοδομική του δραστηριότητα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ.

Σημειώνεται ότι τη χρήση 2007 τα πρόσωπα αυτά εντάσσονται σε βιβλία β' κατηγορία ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

Π.χ. Ομόρρυθμη εταιρεία (οικοδομική επιχείρηση) με μέλη φυσικά πρόσωπα, η οποία τις χρήσεις 1/1-31/12/2007 και 1/1-31/12/2008 πραγματοποίησε αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών 4.000.000 ευρώ και 5.500.000 ευρώ, την 1/1/2008 θα τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας και την 1/1/2009 βιβλία Γ' κατηγορίας.

Διευκρινίζεται ότι εάν στα εν λόγω νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας εισέλθει ως μέλος πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ.), τότε από την ημερομηνία τροποποίησης του καταστατικού τους εντάσσονται στη Γ' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων και εφόσον βέβαια έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια από 1/1/2007 και μετά.

4. Επιτηδευματίας που ασχολείται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων για την οικοδομική του δραστηριότητα εντάσσεται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2008 και μετά σε κατηγορία βιβλίων σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων του από τα δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα.

Για τα δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα κρίνεται αυτοτελώς για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2008 και μετά και εντάσσεται γι' αυτά σε κατηγορία βιβλίων σύμφωνα με τις

διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 4 (γενικές διατάξεις) με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 4 (1.500.000 ευρώ για την ένταξη στη Γ' κατηγορία βιβλίων).

π.χ. Ομόρρυθμη εταιρεία με μέλη φυσικά πρόσωπα πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα τις χρήσεις 2007 και 2008 1.300.000 και 2.300.000 ευρώ αντίστοιχα από τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα και 5.500.000 ευρώ και 6.000.000 ευρώ από την οικοδομική δραστηριότητα. Η εταιρεία αυτή θα τηρήσει την 1/1/2008 βιβλία Β' κατηγορίας για τα δημόσια και τα ιδιωτικά έργα και Γ' κατηγορίας για την οικοδομική δραστηριότητα και την 1/1/2009 βιβλία Γ' κατηγορίας για την οικοδομική δραστηριότητα και για τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα.

5. Επιτηδευματίας που ασχολείται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και παράλληλα έχει και άλλη δραστηριότητα για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2008 και μετά εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων για όλες τις δραστηριότητες του με βάση το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του και με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 4 (1.500.000 ευρώ για την ένταξη στη Γ' κατηγορία βιβλίων).

Σημειώνεται ότι με το ίδιο όριο (1.500.000 ευρώ) εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων και την 1/1/2007 με βάση τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1/1-31/12/2006 .

33γ. Επιτηδευματίες που ασχολούνται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα

Ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και του οποίου τα κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόποι στη φορολογία εισοδήματος εξαιρείται από την ειδική ένταξη στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων, οπότε εντάσσεται πλέον με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του ΚΒΣ, δηλαδή εάν τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης υπερβούν το εκάστοτε ισχύον όριο (1.500.000 Ευρώ) εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία.

Έναρξη ισχύος από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά την 21-12-2006, ουσιαστικά δηλαδή από 1-1-2007 .

Για διευκόλυνση των επιχειρήσεων αυτών, οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και από 1/1/2007 εντάσσονται στη Γ' κατηγορία βιβλίων, παρέχεται η δυνατότητα να υποβάλλουν τη σχετική δήλωση μεταβολής μέχρι 30/3/2007 και μέχρι την ημερομηνία αυτή να θεωρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας, στα οποία θα καταχωρηθούν οι συναλλαγές των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου ή συγκεντρωτικά τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων του μήνα Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου, εάν οι συναλλαγές των μηνών αυτών έχουν ήδη καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Ομοίως μέχρι την ίδια ημερομηνία μπορεί να καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών ή σε θεωρημένες καταστάσεις η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων της απογραφής έναρξης (1/1/2007).

Σημειώνεται ότι η ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων του κατασκευαστή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, δεν ισχύει, στην περίπτωση που με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 4 προβλέπεται ειδική ένταξη στη Γ' κατηγορία βιβλίων.

Π.χ. Προσωπική εταιρεία με μέλος Α.Ε, επ' ονόματι της οποίας εκδόθηκε την 1/4/2007 άδεια ανέγερσης οικοδομής, τηρεί από 1/4/2007 βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητες της. Η εταιρεία αυτή πραγματοποιεί τη: χρήση 1/1-31/12/2007 ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών και την εκτέλεση ιδιωτικού τεχνικού έργου 1.200.000 ευρώ. Από 1/1/2008 υποχρεούται να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητες της .

Σημειώνουμε, ότι για τα δημόσια ή ιδιωτικά έργα που αναλαμβάνονται από 1-1-2007 και μετά, τα αποτελέσματα αυτών των επιχειρήσεων προσδιορίζονται λογιστικά, όπως ορίζεται στις νέες διατάξεις του νέου άρθρου 34 της φορολογίας Εισοδήματος

33δ. Κατάργηση ειδικής ένταξης στη Γ' κατηγορία του κατασκευαστή δημόσιου έργου προϋπολογισμού άνω του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας

Καταργείται, με το άρθρο 28§2 του Ν.3522/06 όπου τροποποιήθηκε το άρθρο 4§2 του ΚΒΣ, από 22/12/2006 η ειδική ένταξη στη Γ' κατηγορία βιβλίων των φυσικών προσώπων, καθώς και των προσωπικών εταιρειών, των κοινωνιών αστικού δικαίου, των αστικών εταιρειών και των κοινοπραξιών, στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για δημόσιο έργο που αναλαμβάνουν προϋπολογισμού ύψους άνω του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας. Επομένως τα πρόσωπα αυτά για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 4 (βλέπε θέμα 61γ) για όλα τα έργα που εκτελούν, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων για τα οποία ήδη τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας

33ε. Τεχνικές επιχειρήσεις - Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων μέχρι χρήσεις που άρχισαν πριν της 22/12/06

Η ένταξη των τεχνικών επιχειρήσεων σε κατηγορία βιβλίων οροθετείτο κυρίως από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου. Με βάση τις διατάξεις αυτές τηρούνταν βιβλία ως εξής:

1. Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

α) Από τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, κοινωνίες, αστικές εταιρείες, κοινοπραξίες με μέλη τις προηγούμενες επιχειρήσεις για τα ιδιωτικά έργα που αναλάμβαναν ανεξαρτήτως ποσού και φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος .

β) Από τις ίδιες ως άνω επιχειρήσεις για τα Δημόσια έργα που αναλάμβαναν συμβατικής αξίας έκαστο κάτω του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας και φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος .

2. Βιβλία τρίτης κατηγορίας

α) ΑΕ, ΕΠΕ, Δημόσιες Δημοτικές, συνεταιρισμοί για τα δημόσια και τεχνικά έργα που αναλάμβαναν από 1/1/2002 ή για τις ανεγειρόμενες μετά την 1/1/2002 οικοδομές πώλησης διαμερισμάτων, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων.

β) Από οποιαδήποτε νομικής μορφής επιχείρηση (συμπεριλαμβανομένης κατά τη Διοίκηση -μη προκύπτοντος όμως εκ των διατάξεων- και της ατομικής) ή κοινοπραξία (με οποιαδήποτε μέλη) κατασκευής δημοσίου έργου με συμβατική αξία! άνω του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας .

33ζ. Οι μηχανικοί ή αρχιτέκτονες τηρούν Βιβλίο εσόδων-εξόδων ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων

Ο αρχιτέκτονας ή ο μηχανικός για αμοιβές του, για τις οποίες τα καθαρά του κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος, εντάσσεται στη Β' κατηγορία βιβλίων, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών. Ως εκ τούτου, οι αρχιτέκτονες ή οι μηχανικοί για τις ανωτέρω αμοιβές συνεχίζουν να εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων .

Σημειώνεται ότι όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες εκτός από εκείνη για την οποία εντάσσεται στη Β' κατηγορία βιβλίων, τότε εντάσσεται, για όλες του τις δραστηριότητες, στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στο σύνολό των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, που δεν μπορεί όμως να είναι κατώτερη της δεύτερης .

34. Πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων

Οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, εντάσσονται στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων, ανεξάρτητα ύψους ακαθάριστων εσόδων

Όταν όμως έχουν και δεύτερο κλάδο εντάσσονται με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων και από τους δύο κλάδους και σε κατηγορία όχι κατώτερη της δεύτερης. Η ειδική ένταξη δεν έχει εφαρμογή εάν πρόκειται για ΑΕ ή ΕΠΕ, οπότε στην περίπτωση αυτή, τηρούνται υποχρεωτικά λογιστικά βιβλία.

Οι πωλήσεις σπύριτων και αναπτήρων και οι πωλήσεις τσιγαρόχαρτων, δεν διαφοροποιούν την ειδική ένταξη των επιτηδευματιών αυτών στη Β' κατηγορία.

Αντίθετα, όταν διενεργούνται και **πωλήσεις σιγαρέτων για λογαριασμό τρίτων με προμήθεια**, είναι δηλαδή το πρατήριο και αντιπρόσωπος, τότε θεωρείται, κατά τη Διοίκηση, ότι έχει δύο δραστηριότητες και δεν έχει πλέον το προνόμιο της τήρησης βιβλίου Εσόδων-Εξόδων ανεξαρτήτως τζίρου, αλλά εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα **συνολικά ακαθάριστα έσοδα** .

Δεν εμπίπτει στην κατηγορία αυτή, ο εισαγωγέας τσιγάρων, άρα εάν υπερβεί το εκάστοτε ισχύον όριο ακαθάριστων εσόδων τήρησης λογιστικών βιβλίων, πρέπει να ενταχθεί στην Γ' κατηγορία.

35. Κατηγορίες επιτηδευματιών για τους οποίους από 1/1/2003 παύει να ισχύει η ειδική ένταξη τους στη Β' κατηγορία βιβλίων

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του Ν. 3052/02 (άρθρο 4 § 3 ΚΒΣ) περιορίστηκαν οι κατηγορίες επιτηδευματιών που είχαν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων και οι παρακάτω αναφερόμενες κατηγορίες επιτηδευματιών, οι οποίοι με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις τηρούσαν βιβλίο εσόδων - εξόδων, εντάσσονται από 1/1/2003 με βάση τα ετήσια

ακαθάριστα έσοδα τους, τα οποία εφόσον υπερβαίνουν το όριο του 1.000.000 ευρώ (από 1-1-2007 το όριο έγινε 1.500.000 ευρώ) τότε εντάσσονται στη Γ' κατηγορία βιβλίων

Η εν λόγω υποχρέωση (τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας) αρχίζει από 1/1/2003, εφόσον τη χρήση 1/1-31/12/2002 τα έσοδα τους υπερβούν το 1.000.000 ευρώ. Εάν είναι κάτω του πιο πάνω ορίου τότε συνεχίζουν να τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας. Οι κατηγορίες των επιτηδευματιών είναι:

- Ελεύθεροι επαγγελματίες με εξαίρεση τους μηχανικούς
- Εκτελωνιστές
- Παραγωγοί ασφαλειών
- Μεσίτες
- Εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου
- Εκμεταλλευτές εκπαιδευτηρίων ή φροντιστηρίων
- Εκμισθωτές μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή κινητών πραγμάτων
- Πωλητές χρυσών και λοιπών νομισμάτων
- Πρατήρια χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων (βλέπε θ.
- Αντιπρόσωποι πετρελαιοειδών
- Πρατήρια υγραερίου αυτοκινήτων.

35α. Ένταξη καταστημάτων που προσφέρουν φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα

Τα καταστήματα που προσφέρουν φαγητό ή ποτό είναι τα καταστήματα τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 190 της Αγορανομικής Διάταξης 14/1989 υπόκειντο σε αγορανομική κατάταξη. Επειδή η ένταξη των καταστημάτων σε αγορανομική κατάταξη καταργήθηκε, αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 2 του Ν. 3052/02, στην παράγραφο 6 του άρθρου 4 του ΚΒΣ, η φράση «κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκεινται σε αγορανομική κατάταξη» με τη φράση «καταστήματος ή άλλου χώρου από τον οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό» δηλαδή, κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια, εστιατόρια, ταβέρνες, μπαρ και γενικά όλα τα καταστήματα που προσφέρουν φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα. Η αλλαγή αυτή επί της ουσίας δεν επιφέρει καμιά αλλαγή.

Τα καταστήματα αυτά (πλην παραδοσιακών καφενείων), εντάσσονται από την έναρξη τους σε βιβλίο εσόδων - εξόδων (εφόσον δεν λειτουργούν με μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ) ακόμα και εάν η δραστηριότητα ασκείται σε πόλεις με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων και στη συνέχεια τηρούν βιβλία με βάση τα ετήσια: έσοδα τους όχι όμως κατηγορίας κατώτερη της δεύτερης. Εάν έχουν έσοδα κάτω του ορίου τήρησης βιβλίων και μόνο εάν είναι φυσικά πρόσωπα απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων.

35β. Βιβλία που τηρούνται από τα πρατήρια υγρών καυσίμων

Οι ΑΕ και ΕΠΕ τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητες.

Τα λοιπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα τηρούν:

- Βιβλίο εσόδων εξόδων για την εμπορία βενζίνης ανεξαρτήτως ύψους εσόδων και τόπου που ασκείται η δραστηριότητα.

- Βιβλίο εσόδων - εξόδων για την εμπορία πετρελαίου ανεξαρτήτως ύψους εσόδων και τόπου που ασκείται η δραστηριότητα.

Εάν έχουν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών (π.χ. λιπαντικά, ανταλλακτικά κ.λπ.) ο άλλος κλάδος κρίνεται ξεχωριστά με βάση τον τόπο άσκησης της δραστηριότητας και το ύψος των εσόδων και τηρείται για τον κλάδο αυτό:

- Βιβλίο εσόδων - εξόδων εάν η δραστηριότητα ασκείται σε πόλη άνω των 5.000 κατοίκων ή σε τουριστική περιοχή ανεξαρτήτως πληθυσμού και έχει ακαθάριστα έσοδα έως 1.500.000 ευρώ ή σε πόλη ή χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων και έχει έσοδα από 100.001 - 1.500.000 ευρώ.

- Βιβλία Γ' κατηγορίας με ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.500.000 ευρώ (ισχύουν όριο για τη Γ' κατηγορία).

Εάν έχουν και κλάδο παροχής υπηρεσιών (π.χ. πλυντήριο) τότε για τις λοιπές δραστηριότητες κρίνεται με βάση το ύψος των εσόδων και εντάσσεται αναλόγως στη Β' ή Γ' κατηγορία βιβλίων.

Συμπερασματικά όλα τα πρατήρια υγρών καυσίμων που δεν λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ εντάσσονται στην κατηγορία εσόδων - εξόδων ανεξαρτήτως πωλήσεων. Εάν έχουν και άλλους κλάδους και τα έσοδα αυτών των κλάδων είναι άνω του 1.500.000 τότε γι' αυτούς τους κλάδους πρέπει να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, δηλαδή μπορεί να υπάρξει περίπτωση ένταξης και στις δυο κατηγορίες βιβλίων.

Σημειώνουμε ότι στις περιπτώσεις αυτές μπορούν να παρακολουθούνται ξεχωριστά τα έσοδα των άλλων κλάδων στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων, χωρίς να μεταβάλλονται οι άλλες υποχρεώσεις.

35δ. Ένταξη των αλλοδαπών επιχειρήσεων σε κατηγορία βιβλίων

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις (επιτηδευματίες) εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων όπως και οι ημεδαπές επιχειρήσεις, δηλαδή ανάλογα με τη μορφή τους ήτοι ΑΕ και ΕΠΕ στη Γ' κατηγορία και αν πρόκειται για προσωπικές εταιρείες τηρούν βιβλία με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους και όχι κατώτερη της δεύτερης.

Οι προϊστάμενοι των ΔΟΥ, μπορούν να κάνουν ευρεία χρήση του δικαιώματος αυτού, κυρίως στις περιπτώσεις που κρίνεται ότι είναι ευχερής ο έλεγχος (όπως εταιρείες με εισοδήματα μόνο από ενοίκια ακινήτων, με κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα που δεν τους αποφέρει εισόδημα, μικρό πλήθος και ύψος συναλλαγών κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι τα αλλοδαπά πρόσωπα που υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα (όταν δεν αποκτούν εγκατάσταση στη Ελλάδα) δεν τηρούν δικά τους βιβλία και καλύπτονται από τις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπονται για τους αντιπροσώπους τους.

35ε. Βιβλία που τηρούνται την 1/1/2003 από τις αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ ιδιοκτήτες ακινήτων

Στις αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ που υφίστανται την 1.1.2003 μέχρι και 31-12-2006, εφόσον είχαν εισοδήματα μόνο από ενοίκια ακινήτων ή έχουν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο που δεν τους απέφερε εισόδημα δόθηκε η δυνατότητα να τηρήσουν

βιβλία Β' κατηγορίας. Η ένταξη τους στη Β' κατηγορία έγινε με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολής στο τμήμα Μητρώου στις πιο κάτω προθεσμίες ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ:

1 και 2 μέχρι την 10 Απριλίου 2003.

3 και 4 μέχρι την 30 Απριλίου 2003.

5 και 6 μέχρι την 20 Μαΐου 2003.

7 και 8 μέχρι τη 10 Ιουνίου 2003.

9 και 0 μέχρι την 30 Ιουνίου 2003.

Τα βιβλία που θεωρήθηκαν μέχρι τις ημερομηνίες αυτές ενημερώθηκαν αναδρομικά από 1.1.2003.

Ειδικά τα ανωτέρω πρόσωπα που ανήκουν την 1/1/2003 στις ΔΟΥ ΦΑΕΕ Αθηνών και ΦΑΕ Πειραιά και επιθυμούσαν να κάνουν χρήση της προαναφερόμενης δυνατότητας, έπρεπε να υποβάλλουν στις ΔΟΥ αυτές με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (παράδοση στη ΔΟΥ, μέσω FAX, e-mail, κ.λπ.), σχετική αίτηση μέχρι 28.2.2003.

Όσοι δεν υπέβαλαν την ανωτέρω αίτηση εντάχθηκαν κεντρικά πάλι, στην Γ' κατηγορία βιβλίων, για το λόγο ότι η μη υποβολή της αίτησης αυτής υποδηλώνει την επιθυμία τους να ενταχθούν στην Γ' κατηγορία .

Εταιρείες που δεν τηρούν βιβλία την 1/1/2003

Στις αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ που υπήρχαν την 1/1/2003 εφόσον είχαν εισοδήματα μόνο από ενοίκια ακινήτων ή είχαν την κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο το οποίο δεν τους αποφέρει εισόδημα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1271/02 δόθηκε η ευχέρεια να μη θεωρήσουν βιβλία εφόσον μέχρι τις 30/6/2003 μεταβιβάσουν όλα τα ακίνητα τους.

Στη συνέχεια με το τηλεγράφημα 1088206/946/3-10-2003, η ως άνω προθεσμία παρατάθηκε μέχρι τις 30/9/2003 λόγω της ανάλογης παράτασης των διατάξεων του Ν. 3091/02. Ακολούθως δόθηκε και νέα παράταση μεταβίβασης μέχρι 16-12-2003 - ΑΥΟ 1103609/507/19-11-2003.

Από 1-1-2007 τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, οποιασδήποτε μορφής, που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, τηρούν βιβλία μόνο για το διάστημα που ανεγείρουν ή πραγματοποιούν προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο που βρίσκονται εντός της ελληνικής επικράτειας. Βλέπε θέμα 3β και επόμενα άρθρου 2.

36. Πόλεις ή χωριά κάτω των 5.000 κατοίκων - Έννοια

Είναι η **υφιστάμενη πραγματική κατάσταση**, χωρίς η σχετική κρίση να επηρεάζεται από τη μορφή με την οποία είναι διοικητικά οργανωμένη η περιοχή από πλευράς τοπικής αυτοδιοίκησης.

Σημειώνεται ανεξάρτητα από τη γνωμοδότηση ότι αυτό είναι φανερό, γιατί ο νομοθέτης χρησιμοποίησε την έκφραση «πόλη ή χωριό» και απέφυγε το «δήμος ή κοινότητα», γιατί ήθελε να συμπεριλάβει μικρά χωριά που έχουν ενωθεί σε ένα δήμο (εφόσον δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικές περιοχές) και αντίθετα να αποκλείσει μικρές κοινότητες που βρίσκονται σε μεγάλα πολεοδομικά συγκροτήματα, σχετικά με τη δυνατότητα τήρησης βιβλίου αγορών.

Για τον προσδιορισμό του αριθμού των κατοίκων μιας πόλης ή ενός χωριού λαμβάνεται υπόψη η τελευταία δημοσιευμένη απογραφή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας, προσμετράτε δε και ο πληθυσμός των υπαρχόντων οικισμών που ανήκουν διοικητικά στην πόλη ή στο χωριό. Οι επιτηδευματίες των οικισμών αυτών αντιμετωπίζονται, σε ότι αφορά την υποχρέωση της τήρησης βιβλίων, όπως και εκείνοι της πόλης ή του χωριού που υπάγεται ο οικισμός.

Τα αναφερόμενα στην ερμηνευτική εγκύκλιο κατά την άποψη μας δεν ευσταθούν γιατί όπως ήδη έχουμε εξηγήσει αν ο νομοθέτης ήθελε τη «διοικητική» οργάνωση της πόλης ή του χωριού θα χρησιμοποιούσε «Δήμος» ή «κοινότητα», λέξεις οι οποίες είχαν χρησιμοποιηθεί στο αρχικό σχέδιο Κ.Β.Σ. δόθηκε στη δημοσιότητα, οι οποίες στο τελικό κείμενο όμως έχουν αντικ' σταθεί, γεγονός που αποδεικνύει τον προαναφερόμενο ισχυρισμό μας.

Σημειώνεται όμως ότι η επίσημη εξήγηση που δίνεται για την ερμηνευτική εγκύκλιο είναι πως αφορά πολύ κοντινούς οικισμούς στις πόλεις που επηρεάζονται «από τη ζωή αυτής» και όχι πραγματικά ανεξάρτητα χωριά που ανήκουν στον ίδιο Δήμο ή Κοινότητα.

*Επιπλέον ουσιαστικά τονίζουμε ότι η ενοποίηση κοινοτήτων σε ένα Δήμο που έγινε με το σχέδιο «ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΣ» δεν επηρεάζει την παραπάνω έννοια της «πόλης» ή «χωριού» για την εφαρμογή της σχετικής διάταξης για την ένταξη των επιτηδευματιών, όπως εξάλλου αναλυτικά έχουμε προαναφέρει.

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

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

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

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

38. Προαιρετική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ - παρ. 9 άρθρου 39 Ν. 2859/2000

«Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωση τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της».

Επίσης με δήλωση τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ μέσα στην προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου, οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στις απαλλασσόμενες εφ' όσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς.

39. Προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας

Ο κάθε επιτηδευματίας δικαιούται να τηρήσει προαιρετικά βιβλία ανώτερης κατηγορίας. **Αυτό όμως πρέπει να γίνει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου**, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων! που ορίζονται για την κατηγορία στην οποία προαιρετικά εντάσσεται .

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

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

40 Παραμονή στο ίδιο καθεστώς ΦΠΑ

Η δέσμευση της πενταετίας **ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που γίνεται μετάταξη σε καθεστώς ανώτερο από εκείνο που υποχρεούται ο υποκείμενος** Εάν δεν υποβληθεί δήλωση μετάταξης μέσα στη νόμιμη προθεσμία, ο υποκείμενος συνεχίζει να παραμένει στο ίδιο καθεστώς, διατηρεί όμως το δικαίωμα μετάταξης από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον φυσικά πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη μετάταξη αυτή.

Όσοι από τους επιτηδευματίες εσφαλμένα θεώρησαν βιβλίο εσόδων - εξόδων και εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν υποχρεούνται να παραμείνουν στο καθεστώς αυτό μια πενταετία, γιατί η ένταξη τους θεωρείται υποχρεωτική. Οι επιτηδευματίες αυτοί, την επόμενη διαχειριστική περίοδο και μέσα στη νόμιμη προσπάθεια, **μπορούν να μεταγάγουν**, εφόσον φυσικά συνεχίζουν να πληρούν τις προϋποθέσεις, στο καθεστώς των απαλλασσομένων ή στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

41. Υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ

Επιτηδευματίας που καλώς τηρεί βιβλίο αγορών, άν στη διάρκεια της χρήσης αρχίσει νέα δραστηριότητα που τον υποχρεώνει σε τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων (π.χ. παροχή υπηρεσίας, επέκταση σε κατάστημα που προσφέρει φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα κλπ.) μπορεί να αλλάξει καθεστώς ΦΠΑ (από το τεκμαρτό στο κανονικό) και μέσα στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή δεν δεσμεύεται από την πενταετία παραμονής στο κανονικό καθεστώς αφού δεν εντάχθηκε προαιρετικά, αλλά υποχρεωτικά. Αν λοιπόν διακόψει τη νέα δραστηριότητα και τα ακαθάριστα έσοδα το επιτρέπουν, μπορεί από τη νέα διαχειριστική περίοδο να επανέλθει στο βιβλίο αγορών.

41α. Χρόνος θεώρησης των βιβλίων σε αλλαγή κατηγορίας βιβλίων

Όταν ο επιτηδευματίας αλλάζει κατηγορία βιβλίων (προαιρετικά ή υποχρεωτικά) από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου τα «νέα» βιβλία εάν τηρούνται μηχανογραφικά θεωρούνται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (Φεβρουαρίου) και εάν τηρούνται χειρόγραφα μέχρι την 15η Φεβρουαρίου. Εάν η αλλαγή γίνεται στη διάρκεια της χρήσης (υποχρεωτικά λόγω δημιουργίας και άλλης δραστηριότητας) τότε θεωρούνται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της έναρξης της νέας δραστηριότητας ή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εφόσον τηρούνται μηχανογραφικά.

42. Ένταξη πωλητών αγροτικών προϊόντων σε κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως

Ο επιτηδευματίας που διαθέτει οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα και λοιπά αγροτικά προϊόντα αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων ανεξάρτητα από τα ακαθάριστα έσοδα του.

Το ίδιο ισχύει και για τους πλανόδιους πωλητές οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων.

42α. Πλανόδιος πωλητής οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων

Εντάσσονται στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων (Βιβλίο εσόδων εξόδων) ανεξαρτήτως ύψους εσόδων και οι πλανόδιοι πωλητές (φυσικά ή νομικά πρόσωπα, πλην Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων, όπως και οι πωλητές όμοιων ειδών στις λαϊκές αγορές.

42β. Υποχρεώσεις πωλητών κινητών λαϊκών αγορών και πλανοδίων πωλητών (έμποροι, αγρότες, συνεταιρισμοί). Ανάλυση των περιπτώσεων

A. Ως πωλητές κινητών λαϊκών αγορών, θεωρούνται:

- α)** Ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει λάβει σχετική άδεια από τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Εμπορίου και διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά **στις κινητές λαϊκές αγορές,**
- β)** Τα είδη που διαθέτει είναι οπωρολαχανικά νωπά αλιεύματα και λοιπά αγροτικά προϊόντα.

Ως λοιπά αγροτικά προϊόντα για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης θεωρούνται και αγροτικά είδη, τα οποία έχουν υποστεί **στοιχειώδη επεξεργασία** απαραίτητη για τη διάθεση τους στο καταναλωτικό κοινό (χωρίς ιδιαίτερη συσκευασία - όχι τυποποιημένα). Τέτοια είδη είναι και οι ελιές, το ρύζι, τα όσπρια κ.λπ.).

B. Ο πλανόδιος πωλητής οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων εντάσσεται από 1-1-2007 στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων (βιβλίο εσόδων-εξόδων) ανεξαρτήτως ύψους εσόδων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα, πλην ΑΕ και ΕΠΕ), όπως και οι πωλητές όμοιων ειδών στις λαϊκές αγορές.

Ο πλανόδιος λιανοπωλητής λοιπών ειδών (είδη οικιακής χρήσης, μικροέπιπλα, είδη κήπου, ενδύματα κ.λπ.), **τηρεί τουλάχιστον βιβλία δεύτερης κατηγορίας.**

Σημειώνεται ότι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή, από την τήρηση βιβλίων πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας και την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης καθώς και να επιτρέπει την τήρηση βιβλίων πρώτης αντί δεύτερης κατηγορίας, εφόσον αντιμετωπίζουν σοβαρές δυσχέρειες στην τήρηση των βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Γ. Πωλητές βιομηχανικών ειδών στις λαϊκές αγορές

Μέχρι και 31/12/2002 οι πωλητές βιομηχανικών ειδών στις λαϊκές αγορές τηρούσαν βιβλία αγορών. Αντίθετα από 1/1/2003 μετά την τροποποίηση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 4 του ΚΒΣ (με το Ν. 3052/02, άρθρο 2 § 1), πρέπει να τηρούν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων (και ανώτερης κατηγορίας ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα τους) και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής.

Στην κατηγορία αυτοί εμπíππουν όλοι όσοι πωλούν στις λαϊκές αγορές, άλλα είδη εκτός οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων. Τέτοια είδη μπορούμε να αναφέρουμε τα είδη οικιακής χρήσης, είδη νεωτερισμού, ζαχαρώδη, κατεψυγμένα ψάρια κ.λπ.

Σημειώνουμε ότι η ένταξη τους σε τήρηση βιβλίων γίνεται όπως και για τους λοιπούς επιτηδευματίες, δηλαδή με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους και τη νομική μορφή τους .

Δ. Λοιπές υποχρεώσεις

Οι επιτηδευματίες που πωλούν τα προϊόντα ή τα εμπορεύματα τους πλανοδίως ή από τις λαϊκές αγορές, υποχρεούνται να έχουν μαζί τους, εκτός από τα στοιχεία διακίνησης και τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια-αγοράς) καθώς και το βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Οι επιτηδευματίες αυτοί (όχι οι αγρότες) πρέπει:

α) Να έχουν υποβάλει στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση έναρξης εργασιών του άρθρου 36 Ν. 2859/2000. Στη δήλωση αυτή επισυνάπτεται ένθετο υποκαταστημάτων για κάθε τόπο ή λαϊκή, από όπου πωλούν τα εμπορεύματα τους Τηλεομοιοτυπία-FAX της δήλωσης αυτής στέλνεται στην αρμόδια για τον τόπο ή τη λαϊκή αγορά ΔΟΥ,

β) Να έχουν μαζί τους την προσωρινή δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλαν κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο.

Ε. Εκδιδόμενα στοιχεία

1. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο Δελτίο Αποστολής για τη διακίνηση των οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων, ανθέων και φυτών τους προς τις λαϊκές αγορές, ως και σε κάθε περίπτωση διακίνησης των ειδών αυτών με σκοπό την πώληση. (Πριν από την 1/1/2003 υπήρχε υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής για όλα τα αγροτικά προϊόν που διακινούντο με σκοπό την πώληση. Η υποχρέωση για τα νωπά αλιεύματα ισχύει από 22/12/06 και κατά παράταση από 1/4/07).

2. Οι πωλητές βιομηχανικών ειδών στις λαϊκές αγορές υποχρεούνται έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης και σταδιακά με αποφάσεις το(Ι Υπουργού Οικονομικών σε χρήση φορητών φ.τ.μ. .

3. Οι πλανόδιοι πωλητές, εκτός οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων, εφόσον τηρούν βιβλία εσόδων-εξόδων για τις λιανικές τους πωλήσεις, πρέπει να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης από φορητή ταμειακή μηχανή.

4. Οι Συνεταιρισμοί ως εντασσόμενοι τουλάχιστον στη Β' κατηγορία βιβλίων υποχρεούνται να εκδίδουν στοιχεία πωλήσεων (αποδείξεις λιανικής)

5. Πότε εκδίδεται και πότε δεν εκδίδεται Δ.Α. από τους αγρότες.

42γ. Πώληση αγροτικών προϊόντων στις λαϊκές αγορές από Αγροτικό Συνεταιρισμό για λογαριασμό των μελών του

Στην περίπτωση που πωλούνται αγροτικά προϊόντα στις λαϊκές αγορές από Αγροτικό Συνεταιρισμό για λογαριασμό των μελών του, και ανεξάρτητα εάν για την πώληση απασχολούνται υπάλληλοι του Συνεταιρισμού, ή οι παραγωγοί μέλη του συνεταιρισμού, πρέπει ο συνεταιρισμός να τηρεί βιβλία με βάση το ύψος των ετησίων ακαθαρίστων εσόδων του από όλες τις δραστηριότητες και να εκδίδει Α.Λ.Π και για τις πωλήσεις στις λαϊκές αγορές. Ο συνεταιρισμός δηλαδή δεν επιτρέπεται από τις διατάξεις να τηρεί βιβλίο αγορών έστω και εάν έχει δραστηριότητα στις λαϊκές αγορές.

42δ. Βιβλία που τηρούνται την 1/1/2003 από τους πωλητές βιομηχανικών βιοτεχνικών ειδών στις λαϊκές αγορές, στα παζάρια ή και πλανοδίως

Με την τηλεγραφική εγκύκλιο 1003085/25/13-1-2003 ορίζεται ότι σε όσες επιπτώσεις προκύπτει την 1/1/2003 για τους ανωτέρω εφαρμογή των διαταγών του άρθρου 2 § 5 (απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων) θα εντάσσονται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, εκτός οριακών περιπτώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 2 περίπτ. β', στη Β' κατηγορία βιβλίων. Στη συνέχεια με συμπληρωματική τηλεγραφική εγκύκλιο (1008722/87/30-1-2003) δόθηκε η ευχέρεια υποβολής της δήλωσης μεταβολής για την τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας μέχρι 28/2/2003. Συνεπώς οι παραπάνω επιτηδευματίες των οποίων τα έσοδα ήταν κάτω του ορίου των 9.000 ευρώ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 5 ήταν απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων, με απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, έπρεπε να ενταχθούν στη Β' κατηγορία βιβλίων εκτός οριακών περιπτώσεων.

Οι οριακές περιπτώσεις δεν οριοθετήθηκαν από τη Διοίκηση, αλλά από σχετικά έγγραφα προκύπτει ότι αυτές κυρίως αφορούν την έλλειψη στοιχειώδους επαγγελματικής υποδομής, την άσκηση παραδοσιακών επαγγελμάτων με συναλλαγές μικρής αξίας μεταξύ των οποίων και οι πωλητές εκκλησιαστικών ειδών (εικόνες, λιβάνια κ.λπ.), οι πωλητές ποπ κορν, ψημένων καλαμποκιών, ψημένων κάστανων, μαλλί της γριάς, κουλούρια κ.λπ. ή είναι άτομα με ειδικές ανάγκες (οι ίδιοι μικροπωλητές ή με επικείμενη συνταξιοδότηση τους, γεγονότα τα οποία εκτιμώνται κατά περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ.

Γενικότερα έχουμε προσωπικά την άποψη ότι το όριο των απαλλασσομένων (10.000 ευρώ) είναι αρκετά μικρό και δεν είναι κοινωνικά δίκαιο να γενικεύουμε τη χρήση διατάξεων (άρθρο 36 § 2) που έχουν θεσπιστεί για ακραίες περιπτώσεις φορολογουμένων που εμφανίζονται ως δήθεν απαλλασσόμενοι, για το σύνολο αναξιοπαθούντων ή ατόμων που προσπαθούν να εξασφαλίσουν ένα μικρό εισόδημα και είναι πράγματι κάτω από αυτό το όριο, γιατί διαπράττουμε νομικό και κοινωνικό σφάλμα.

42ε. Κινητές καντίνες

Οι εκμεταλλευτές κινητών καντινών που λειτουργούν υπαίθρια και εξυπηρετούν υπαίθριες μαζικές εκδηλώσεις σε ποδοσφαιρικούς αγώνες, πολιτιστικές δραστηριότητες, συναυλίες κ.λπ. εντάσσονται στην δεύτερη κατηγορία και τηρούν βιβλίο εσόδων εξόδων

Και οι υπόλοιποι εκμεταλλευτές κινητών καντινών τηρούν βιβλίο Εσόδων -Εξόδων και πρέπει να εκδίδουν αποδείξεις με ταμειακές

Οι εκμεταλλευτές των κινητών καντινών δηλώνουν ως έδρα το σπίτι τους για να υπάρχει σημείο αναφοράς έναντι της ΔΟΥ και οι μετακινούμενες καντίνες από τόπο σε τόπο θεωρούνται πρόσκαιρα υποκαταστήματα για να υπάρχει βέβαια υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος.

Διαφορετικά έχουν τα πράγματα εάν κάποιες καντίνες λειτουργούν μόνιμα σε συγκεκριμένα σημεία οπότε αντιμετωπίζονται ως υποκαταστήματα εκτός εάν λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε άλλο νομό, αλλά σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων οπότε δεν τηρούν βιβλία υποκαταστήματος.

43. Κατάστημα ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων - Ένταξη

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 § 3, όπως ισχύουν με το άρθρο 2 § 1 του Ν. 3052/02, τα καταστήματα ψιλικών παύουν από 1/1/2003 να έχουν ειδική ένταξη στην Α' κατηγορία (τήρηση βιβλίου αγορών ανεξαρτήτως ύψους εσόδων και εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις, δηλαδή σε βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και στη συνέχεια ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα τους.

44. Υπηρεσίες από εκμεταλλευτή περιπτέρου

Περίπτερο, είναι αυτό που λειτουργεί μετά από σχετική άδεια που χορηγείται με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.δ. 1044/1971, του ν.1043/1980, του άρθρου 38 του ν. 1563/1985 και του άρθρου 25 του ν.1848/1989, δηλαδή ο ειδικής κατασκευής χώρος (κιόσκι) που είναι εγκατεστημένος σε πεζοδρόμιο, πλατεία, κήπο.

Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου εντασσόταν πάντοτε στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων (Αγορών) σύμφωνα με την §4α' του άρθρου 4, και δημιουργείται το ερώτημα τι γίνεται όταν παρέχει και υπηρεσίες στο χώρο του περιπτέρου. Μήπως για αυτές υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ.4 του άρθρου 4; Η πρόθεση του νομοθέτη είναι μάλλον εμφανής, αν θυμηθούμε πως είχαν και οι προηγούμενες διατάξεις, δηλαδή υποστηρίζουμε πως θέλει να εντάξει σε βιβλίο αγορών (ή σε υπολογισμό των εσόδων από άλλα στοιχεία) **όλες τις ενέργειες και πράξεις που γίνονται στο χώρο του περιπτέρου**, έστω και αν αυτές είναι πράξεις παροχής υπηρεσιών (π.χ. προμήθεια από την πώληση εισιτηρίων, προμήθεια από την πώληση εφημερίδων και περιοδικών, έσοδα από την τηλεφωνική εξυπηρέτηση κ.λπ.) γιατί αφενός θα ήταν αδιανόητο να φανταστούμε πως με τα σημερινά δεδομένα έχει πρόθεση ο νομοθέτης να υποχρεώσει τον «περιπτερά» σε έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτων, που είναι βέβαια το αποτέλεσμα της τήρησης βιβλίου εσόδων - εξόδων, άρα δεν θα είχε νόημα η ειδική ένταξη, αφού όλα τα περίπτερα έχουν τέτοιες πράξεις και αφετέρου η

ένταξη ορίζεται στον «εκμεταλλευτή περιπτέρου» και όχι στα πωλούμενα είδη ή στις προσφερόμενες υπηρεσίες.

Η εκμετάλλευση περιπτέρου εντάσσεται στην β' κατηγορία βιβλίων με τον ν.3842/2010.

44α. Κατηγορία βιβλίων αστικής εταιρείας που εκπονεί μελέτες για έργα του Δημοσίου

Η εκπόνηση μελετών για έργα του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ ή Νομικών προσώπων του ευρύτερου Δημόσιου τομέα από αστική εταιρεία αποτελεί εισόδημα από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και εντάσσεται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων .

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες, φυσικά πρόσωπα.

45. Χρόνος έναρξης λειτουργίας προσωπικής εταιρείας για την αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων σε ετήσια

Όπως έχει γίνει παγίως δεκτό από τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, ως χρόνος έναρξης λειτουργίας των προσωπικών εταιρειών (ΟΕ, ΕΕ) θεωρείται ο χρόνος καταχώρησης του καταστατικού τους στο οικείο βιβλίο του αρμόδιου Πρωτοδικείου. Ο χρόνος πραγματικής λειτουργίας σε μεταγενέστερο χρόνο από τη δημοσίευση δεν λαμβάνεται υπόψη.

Σημειώνεται ότι η σχετική διάταξη του άρθρου **30 του Ν. 2238/94**, που αναφέρεται σε «**πραγματικούς μήνες**» λειτουργίας επιχείρησης, έχει εφαρμογή μόνο στη φορολογία εισοδήματος και **αφορά μόνο επιχειρήσεις που στην πρώτη χρήση τήρησαν και συνεχίζουν να τηρούν και στην επόμενη χρήση βιβλίο αγορών.**

46. Ένταξη επιτηδευματιών σε μια κατηγορία και μόνο

Οι παράγραφοι 2, 3 και 4 του άρθρου 4 εντάσσουν τις κατηγορίες των επιτηδευματιών που αναφέρουν στη συγκεκριμένη κατηγορία και μόνο, δεν υποχρεούνται δηλαδή να ενταχθούν σε μεγαλύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων και δεν έχουν δικαίωμα να πάνε σε μικρότερη. Είναι δυνατόν να απαλλαχθούν της τήρησης βιβλίων υπό προϋποθέσεις.

Αναφέρεται π.χ. στην § 3 «Στη δεύτερη κατηγορία...» δηλαδή όλες οι κατηγορίες των επαγγελματιών που αναφέρονται σ' αυτήν, αν δεν λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ ή ΕΠΕ, τηρούν πάντοτε βιβλία εσόδων - εξόδων ανεξάρτητα από τα ακαθάριστα έσοδα π.χ. πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων με τη μορφή ΟΕ και ακαθάριστα έσοδα 10 εκ. ευρώ μπορεί να τηρεί νόμιμα βιβλίο εσόδων – εξόδων.

47. Ένταξη νέας δραστηριότητας παλαιού επιτηδευματία

Κατά κανόνα για τη νέα δραστηριότητα τηρούνται τα βιβλία που τηρούνται για την «πρώτη» δραστηριότητα. Έτσι εάν ένας επιτηδευματίας τηρεί βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας στην ίδια κατηγορία εντάσσεται και η όποια νέα δραστηριότητα

48. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων επιχείρησης που έχει ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων όταν διακόπτει την άσκηση παράλληλης δραστηριότητας

Επιχείρηση που έχει αντικείμενο εργασιών με ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων και ασκεί παράλληλα και άλλη δραστηριότητα εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων με βάση το σύνολο των εσόδων της από όλες τις δραστηριότητες. Όταν διακόπτει την άσκηση της παράλληλης δραστηριότητας συνεχίζει να τηρεί τα βιβλία που τηρούσε μέχρι την λήξη της χρήσης που διέκοψε την άλλη δραστηριότητα. Από την επόμενη χρήση (1/1) επειδή ασκεί μόνο τη δραστηριότητα για την οποία έχει ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων, τηρεί πλέον βιβλίο εσόδων-εξόδων ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων εσόδων της κατά την προηγούμενη χρήση .

49.Αγροτικά μηχανήματα εποχιακής χρήσης (θεριζοαλωνιστικές, βαμβακοσυλλεκτικές μηχανές κ.λπ.)

Οι εκμεταλλευτές θεριζοαλωνιστικών μηχανών και άλλων αγροτικών μηχανημάτων προσφέρουν υπηρεσίες μέσω των μηχανημάτων τους σε άλλους αγρότες και οφείλουν να εντάσσονται στη Β' κατηγορία και να τηρούν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και να εκδίδουν Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Εάν τα ακαθάριστα έσοδα υπερβούν το όριο της Γ' κατηγορίας ή πρόκειται για ΑΕ ή ΕΠΕ τηρούνται πλέον λογιστικά βιβλία.

Οι διατάξεις του άρθρου 19 § 10 και 11 του Ν. 2166/93 που οριζόταν ότι για τα ειδικά αγροτικά μηχανήματα εποχιακής χρήσης, που χρησιμοποιούνται με αμοιβή σε αγροτικές εκμεταλλεύσεις, μπορεί, οι εκμεταλλευτές τους, να μην τηρούν βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. και να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος όταν καταβάλλουν ετήσιο τέλος **καταργήθηκαν με το άρθρο 65§1 περ. ζ' του Ν. 2214/11-5-94**, και έχουν πλέον οι επιτηδευματίες αυτοί, τις υποχρεώσεις-Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 Άρθρο 5. Βιβλία πρώτης κατηγορίας

Αυτό το άρθρο έχει καταργηθεί

Παρακάτω θα αναφερθούμε σε τι ίσχυε παλαιότερα:

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

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη,
β) την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το Φ.Π.Α. των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

2. Η αξία κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

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

4. Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

Η παράγραφος 4 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 28 του νόμου 3522/2006 και ισχύει από την δημοσίευση στο ΦΕΚ (22.12.2006)

6.2 Θέματα άρθρου 5

1. **Ανάλυση κάθε πράξης για να εξυπηρετηθούν οι κατά περίπτωση φορολογίες**

Στις διατάξεις του άρθρου 5 ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται ανάλυση σε στήλες των αγοραζομένων αγαθών, ούτως ώστε να εξυπηρετούνται οι φορολογίες. Δηλαδή:

Για το ΦΠΑ: Οι αγορές πρέπει να καταχωρούνται κατά συντελεστή ΦΠΑ,

Για τη φορολογία εισοδήματος: Οι αγορές να καταχωρούνται σε χωριστές στήλες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.

Η ανάλυση αυτή επιτρέπεται να γίνεται είτε απ' ευθείας στο βιβλίο, είτε αθεώρητες καταστάσεις.

Ο χρόνος της ανάλυσης αυτής ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας των φορολογικών δηλώσεων.

Δηλαδή:

Για το ΦΠΑ: είκοσι μέρες μετά τη λήξη του ημερολογιακού τριμήνου.

Για τη φορολογία εισοδήματος: Μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Πρακτικά όμως, για τόσο μικρούς επιτηδευματίες οι αναλύσεις αυτές καλό είναι να γίνονται απ' ευθείας κατά την καταχώρηση των τιμολογίων στο βιβλίο αγορών, γιατί διαφορετικά γίνεται διπλή εργασία. Πριν γίνουν οι πρώτες καταχωρήσεις, των τιμολογίων αγοράς, στο βιβλίο πρέπει να διαπιστώνετε σε ποιους και πόσους μοναδικούς συντελεστές ανήκουν τα εμπορευόμενα αγαθά και να δημιουργούνται ανάλογες στήλες, σε συνδυασμό με τους συντελεστές του ΦΠΑ.

Π.χ. έστω επιτηδευματίας σε πόλη μη τουριστική με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων νόμιμα τηρεί βιβλίο αγορών και στο αντικείμενο των εργασιών του περιλαμβάνεται η λιανική πώληση ειδών οικιακής χρήσης, πολύφωτων ραδιοφώνων, βίντεο και τηλεοράσεων.

Από τους μοναδικούς συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος για το βιβλίο αγορών διαπιστώνουμε, ότι για τη λιανική πώληση των ειδών αυτών προβλέπονται οι παρακάτω συντελεστές:

Είδη οικιακής χρήσης	ΣΚΚ 18%
Πολύφωτα	ΣΚΚ 19%
Ραδιόφωνα, Βίντεο	ΣΚΚ 12%
Τηλεοράσεις	ΣΚΚ 6%

Άρα για τα συγκεκριμένα αγαθά πρέπει να δημιουργήσουμε 4 ξεχωριστές στήλες για την κάθε ομάδα ειδών, ούτως ώστε να εξυπηρετηθούν οι ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή ο υπολογισμός του τεκμαρτού καθαρού κέρδους (Αγορές επί ΣΚΚ ίσον τεκμαρτό καθαρό κέρδος). Αν τώρα **υποθέσουμε**, ότι σε κάθε ομάδα που ανήκει στον ίδιο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους υπάρχουν αγαθά που ανήκουν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, τότε πρέπει να δημιουργηθούν και αντίστοιχες στήλες κατά συντελεστή ΦΠΑ.

Αν μια σελίδα του βιβλίου αγορών δεν αρκεί (για επιχειρήσεις με ετερόκλητα είδη), για την παραπάνω ανάλυση, τότε δεν απαγορεύεται να επεκταθούμε και στην απέναντι ακριβώς σελίδα, με κατάλληλη γραμμογράφηση, χρησιμοποιώντας δηλαδή το βιβλίο αγορών από την μία άκρη ως την άλλη, ως μια σελίδα.

Σημειώνεται ότι η ανάλυση των εσόδων κατά συντελεστή ΦΠΑ και κατά συντελεστή φορολογίας εισοδήματος (ΣΚΚ) δεν είναι απαραίτητο να γίνεται όπως το πιο κάτω υπόδειγμα, αλλά επιτρέπεται να γίνει ανάλυση των εσόδων σε καταστάσεις, οι οποίες είναι αθεώρητες.

Πρακτικά αυτή η εκ των υστέρων ανάλυση σε καταστάσεις δεν εξυπηρετεί στο χειρόγραφο σύστημα, γιατί είναι διπλή εργασία. Όταν όμως το βιβλίο Αγορών τηρείται μηχανογραφικά, τότε είναι δυνατόν να εισάγονται τα στοιχεία στον Η/Υ αναλυτικά, αλλά η εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αγορών στο τέλος του επόμενου μήνα να μην γίνεται αναλυτικά κατά συντελεστή ΦΠΑ ή ΣΚΚ. Τα δεδομένα αυτά παραμένουν στα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης του Η/Υ ή εκτυπώνονται σε αθεώρητες καταστάσεις. Εάν η ανάλυση αυτή δεν γίνεται κατά την εισαγωγή των στοιχείων πρέπει να πραγματοποιείται το αργότερο για τις ανάγκες του ΦΠΑ, κάθε τρίμηνο μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα και όταν πρόκειται για τη φορολογία εισοδήματος (ΣΚΚ) στο τέλος της χρήσης και μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης εισοδήματος.

2. Προαιρετική τήρηση βιβλίου αγορών

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

3. Φύλαξη παραστατικών δαπανών που δεν καταχωρούνται στο βιβλίο αγορών

Στο βιβλίο αγορών κάποιες δαπάνες δεν είναι απαραίτητο να καταχωρηθούν, παλαιότερα δεν καταχωρούντο καθόλου δαπάνες ο φορολογούμενος όμως ο οποίος τηρεί βιβλίο αγορών, έχει υποχρέωση να φυλάσσει τα παραστατικά δαπανών είτε έχει υποχρέωση να τα καταχωρεί στο βιβλίο, είτε όχι.

4. Αθροίσεις ποσών - Ανακεφαλαίωση

Όταν το βιβλίο αγορών τηρείται μηχανογραφικά επιβαλλόταν, να εξασφαλίζει το πρόγραμμα του Η/Υ τη δυνατότητα της αυτόματης ενέργειας των αθροίσεων των στηλών και μεταφοράς των ποσών από σελίδα σε σελίδα μέχρι εκτυπώσεις που έπρεπε να γίνουν έως και 21/12/2006. Από 22/12/2006, δεν απαιτείται πλέον ως υποχρέωση η αυτόματη διενέργεια αθροίσεων από σελίδα σε σελίδα στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά.

Επί χειρόγραφης τήρησης του βιβλίου αγορών δεν επιβάλλεται επίσης από τις διατάξεις η υποχρέωση ενέργειας των αθροίσεων των ποσών των στηλών του και η μεταφορά τους από σελίδα σε σελίδα.

Λογιστικά και διαχειριστικά θεωρούμε σωστό να διενεργούν αθροίσεις τουλάχιστον κατά φορολογική περίοδο ΦΠΑ (δηλαδή κάθε τρίμηνο) ούτως ώστε να εξυπηρετούνται ανάγκες της σύνταξης των δηλώσεων.

Σημειώνεται ότι ,τόσο επί χειρόγραφης όσο και επί μηχανογραφημένης τήρησης του βιβλίου αγορών, όταν οι αθροίσεις των ποσών γίνονται **σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση** πρέπει, στο τέλος κάθε έτους, να γίνεται η **ανακεφαλαίωση** όλων των μηνιαίων ή τριμηνιαίων αθροισμάτων, είτε στο βιβλίο αγορών, είτε στην κατάσταση, ώστε να προσδιορίζεται το σύνολο των αγορών του έτους.

5. Καταχώρηση εσόδων στο Βιβλίο αγορών από καταστήματα ψιλικών και περίπτερα

Οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται περίπτερο ή κατάστημα ψιλικών (σε χωριά ή πόλεις μη τουριστικές κάτω των 5.000 κατοίκων) και τηρούν Βιβλίο αγορών όταν πραγματοποιούν έσοδα από προμήθειες όπως από πωλήσεις εφημερίδων, εισιτηρίων συγκοινωνιακών μέσων, τηλεκαρτών κ.λπ., καθώς και έσοδα από την παραχώρηση χρήσης τηλεφώνου και γεννάται το ερώτημα εάν είναι υποχρεωμένοι να καταχωρούν τα έσοδα αυτά στο Βιβλίο αγορών

Αν και δεν είναι υποχρεωμένοι να καταχωρούν έσοδα στο Βιβλίο αγορών εν τούτοις κρίνεται σκόπιμο να καταχωρούνται τα έσοδα αυτά από τα λαμβανόμενα στοιχεία (εκκαθαρίσεις υποπράκτορα εφημερίδων, εκκαθαρίσεις πώλησης εισιτηρίων, λογαριασμός ΟΤΕ για προμήθειες πώλησης τηλεκαρτών καταχωρείται η έκπτωση προμήθεια κ.λπ.) σε ιδιαίτερες στήλες, ούτως ώστε να διευκολύνονται για τη σύνταξη των φορολογικών τους δηλώσεων.

Τα έσοδα από την παραχώρηση της χρήσης του τηλεφώνου, καταχωρούνται υπολογιστικά, σύμφωνα με τις μονάδες του λογαριασμού του ΟΤΕ επί την εκάστοτε εισπραττόμενη τιμή μονάδας.

Τέλος, σημειώνουμε ότι για τις πιο πάνω προμήθειες (εκτός των εσόδων του τηλεφώνου) υποβάλλονται κανονικά συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΚΒΣ.

6. Συγκεντρωτική καταχώρηση εξόδων μέχρι 150 ευρώ έκαστο, έστω και εάν είναι τα στοιχεία διαφορετικών εκδοτών

Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες ή εγγραφές που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

Δηλαδή, παρέχεται η δυνατότητα συγκεντρωτικής ημερήσιας καταχώρησης στο βιβλίο αγορών, στο εσόδων-εξόδων, καθώς και στα Γ' κατηγορίας, των εξόδων αξίας μέχρι 150 ευρώ για το κάθε στοιχείο, έστω και εάν τα στοιχεία είναι διαφορετικών εκδοτών. Η δυνατότητα αυτή καταλαμβάνει τις δαπάνες, αλλά όχι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων υλών κ.λπ.

Ειδικότερα, φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια, φορτωτικές, Α.Λ.Π, Α.Π.Υ. αποδείξεις δαπανών κ.λπ.) ύψους μέχρι 150 ευρώ έκαστο (αξία + Φ.Π.Α.) του ίδιου ή διαφορετικού εκδότη που

αφορούν μικροδαπάνες μπορούν να καταχωρούνται ημερησίως στα τηρούμενα βιβλία (αγορών, εσόδων - εξόδων, ημερολόγια) με μία συγκεντρωτική εγγραφή ανά ημέρα και με ημερομηνία καταχώρησης την ημερομηνία λήψης των στοιχείων αυτών με αναγραφή και του πλήθους των στοιχείων από 22-12-2006.

Πριν την 22-12-2006 και από 1-1-2003, οι μικροδαπάνες μπορούσαν να καταχωρηθούν με μία συγκεντρωτική εγγραφή σε ημερήσια βάση, ανά εκδότη στοιχείου, σε αντίστοιχες στήλες, εφόσον η αξία του καθενός στοιχείου ήταν μέχρι 50 ευρώ (το καθένα στοιχείο).

7. Επιτηδευματίας με βιοτεχνία που τηρεί βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και υποκατάστημα-περίπτερο που τηρεί βιβλίο αγορών. Παράδοση αγαθών μεταξύ των καταστημάτων

Όταν ο ίδιος επιτηδευματίας εκμεταλλεύεται περίπτερο ή γενικά επιχείρηση που γι' αυτήν προβλέπεται η τήρηση βιβλίου αγορών και ταυτόχρονα δια-τηρεί και άλλο κατάστημα στο οποίο επιβάλλεται να τηρεί τουλάχιστον εσόδων-εξόδων, γεννάται το ερώτημα πως θα παραδίδει αγαθά από την π.χ. βιοτεχνία στο περίπτερο.

Μοναδική λύση που υπάρχει σε αυτήν την περίπτωση, και με το δεδομένο ότι για να διακινηθούν τα αγαθά από το ένα κατάστημα στο άλλο απαιτείται Δελτίο Αποστολής, είναι να αναγράφεται σε αυτό και η αξία των αγαθών. Εάν δεν είναι άμεσα εφικτό να αναγράφεται η αξία επί του Δελτίου Αποστολής μπορεί να συντάσσεται ιδιαίτερο έγγραφο λογιστικό σημείωμα.

Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων η συναλλαγή αυτή πρέπει να καταχωρηθεί κανονικά σαν «πώληση» και στο βιβλίο αγορών ως «αγορά» οπότε τακτοποιείται το αποτέλεσμα χωρίς επιβαρύνσεις και αποδίδονται ορθώς οι φόροι.

Σημειώνεται όμως ότι στην περίπτωση που από το κατάστημα, το οποίο τηρεί εσόδων-εξόδων, προς το περίπτερο ή άλλο κατάστημα του ίδιου, που επιτρέπεται νομίμως να τηρεί βιβλίο αγορών, αποστέλλονται εμπορεύματα, τότε γίνονται αντίθετες εγγραφές, μετά την έκδοση των προαναφερομένων στοιχείων, δηλαδή καταχωρούνται στο μεν εσόδων-εξόδων μειωτικά στις αγορές και γίνεται αντίστοιχη ισόποση εγγραφή στο βιβλίο αγορών, δηλαδή ουσιαστικά πρόκειται για μεταφορά αγορών.

Η διαφοροποίηση αυτή μεταξύ προϊόντων και εμπορευμάτων πρέπει να γίνεται εύκολα κατανοητή, αφού στα προϊόντα δημιουργείται προστιθέμενη αξία κατά την παραγωγή, άρα η μεταφερόμενη αξία δεν είναι της αγοράς των υλών, αλλά του συνολικού κόστους αυτών (ύλες, υλικά, εργατικά κ.λπ.), ενώ στα εμπορεύματα πρόκειται για απλή μεταφορά της αξίας αυτών.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην περαιτέρω απλούστευση του φορολογικού συστήματος και στην απλοποίηση των φορολογικών ελέγχων μέσω της θέσπισης νέων αντικειμενικών κριτηρίων, σχεδιάζει να προχωρήσει το οικονομικό επιτελείο της κυβέρνησης το επόμενο έτος ενόψει της επικείμενης, από τις αρχές του 2012, κατάργησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι στόχος του οικονομικού επιτελείου είναι η προσαρμογή του Κ.Β.Σ. στις σημερινές οργανωτικές ανάγκες των επιχειρήσεων και στις συνθήκες των συναλλαγών και των νέων δεδομένων που διαμορφώνονται στην αγορά.

Στο πλαίσιο αυτό η κατάργηση του Κ.Β.Σ., που θα γίνει με τρόπο φυσικά τέτοιο που θα διασφαλίζονται ταυτόχρονα τα συμφέροντα του δημοσίου και αναμένεται από την 1η Ιανουαρίου 2012, να εξυπηρετεί τις ανάγκες των επιχειρήσεων όσον αφορά στην προσαρμογή τους στην ταχύτητα των εξελίξεων που ορίζει η τεχνολογία.

Οι σημαντικότερες αλλαγές στο νέο Κώδικα:

Καταργείται η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων εταιρειών και επαγγελματιών που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας καθώς και του βιβλίου αποθήκης

Αλλάζουν τα χρονικά περιθώρια ενημέρωσης των βιβλίων των επιχειρήσεων. Από ένα έως τέσσερις μήνες η διάρκεια μέσα στην οποία θα πρέπει να θεωρούνται τα βιβλία.

Καταργείται η υποβολή των ισοζυγίων.

Προβλέπεται συμψηφισμός οφειλών μεταξύ επιχειρήσεων χωρίς γραφειοκρατικές και άλλες διαδικασίες.

Όλα τα φορολογικά δεδομένα θα καταγράφονται σε οπτικούς δίσκους στην περίπτωση μηχανογραφημένων λογιστηρίων.

Τίθεται «οροφή» στα πρόστιμα για πλαστά και εικονικά στοιχεία μέχρι 300.000 ευρώ ανά τιμολόγιο και 100.000 ευρώ για υπόλοιπες φορολογικές παραβάσεις. Σε περίπτωση που κάποιος είναι υπότροπος, θα υπάρχει προσαύξηση του προστίμου κατά 50%.

Είναι αξιοσημείωτο, εξάλλου, ότι στη σημερινή ασύμμετρη έκβαση των φορολογικών ελέγχων σημαντικό ρόλο έχουν και οι διατάξεις του ΚΒΣ.

Η πλήρης κατάργησή του κρίνεται λοιπόν επιβεβλημένη όχι μόνο γιατί πληθώρα διατάξεων του έχουν ήδη ξεπεραστεί, αλλά και γιατί η Ελλάδα είναι η μόνη χώρα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον ΟΟΣΑ που έχει Κώδικα Βιβλίων, ο οποίος μέσα από ένα πλέγμα τυπολατρικών και αναχρονιστικών διατάξεων επιβάλλει περιορισμούς και αρκετές φορές παγίδες στον τρόπο διεξαγωγής των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Γεγονός που δημιουργεί αναχώματα στην ανάπτυξη, η οποία είναι πλέον το μεγάλο ζητούμενο για την ανάταξη της ελληνικής οικονομίας και την αντιστροφή του κλίματος στην αγορά.

Μέχρι να γίνει όμως το βήμα αυτό, που πολλοί πάντως θεωρούν ακατόρθωτο για την ελληνική πραγματικότητα, η πραγματοποίηση των ελέγχων με αντικειμενικά κριτήρια, που ήδη θα πρέπει να αναφέρουμε επιχειρούν να εφαρμόσουν οι αρμόδιες υπηρεσίες του υπουργείου, κρίνεται αναγκαία, αφενός διότι εντάσσεται στη νέα φιλοσοφία του οικονομικού επιτελείου που αφορά στη «γενικότερη απλοποίηση των διαδικασιών», αφετέρου δε γιατί η μη εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων μπορεί να οδηγήσει σε λογιστικές διαφορές, που ουσιαστικά επιβαρύνουν υπέρμετρα τις επιχειρήσεις και εξανεμίζουν, όπως είχε διαπιστωθεί στην πράξη κατά το παρελθόν, τα όποια οφέλη από τη μείωση των φορολογικών συντελεστών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Σταματόπουλος, Δημήτρης (1989), Θέματα Κ.Φ.Σ. Διακίνησης & τιμολόγησης Αγαθών, Εκδόσεις Αντ. Σακκουλά, Αθήνα
- Σταματόπουλος, Δημήτρης (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Τόμος 1, Εκδόσεις Αντ. Σακκουλά, Αθήνα
- Σταματόπουλος, Δημήτρης (2002), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Τόμος 1, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα
- Σταματόπουλος, Δημήτρης (2008), Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Τόμος 1, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα
- <http://www.taxheaven.gr/laustlaw/index/law/189>
- <http://www.e-boss.gr/eboss/business-advice/content/tax.jsp?chambered=eboss1categoryid=149552articled=16178>
- <http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikos/ευρετήριο/κώδικαςφορολογικώνστοιχείων/tapid/363/language/el-GR/default.aspx>
- <http://www.forologikanea.gr/news/pol-1091---14-06-2010/>
- <http://www.esee.gr/UploadFiles/Documents/Forologia/N-2238-1994.pdf>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/135>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/2370>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

N.2238/94

Άρθρο 33

6. Για τις παρακάτω επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτήν, ως εξής:

α) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται **ενοικιαζόμενα** επιπλωμένα δωμάτια, σε εβδομήντα επτά (77) ευρώ, εξήντα οκτώ (68) ευρώ και πενήντα εννέα (59) ευρώ ετησίως για κάθε δωμάτιο, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.

β) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα:

αα) ογδόντα οκτώ (88) ευρώ, ογδόντα τρία (83) ευρώ και εβδομήντα επτά (77) ευρώ για κάθε μονόχωρο διαμέρισμα, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ., ββ) εκατόν δεκαοκτώ (118) ευρώ, εκατόν δώδεκα (112) ευρώ και εκατόν έξι (106) ευρώ, για κάθε δίχωρο διαμέρισμα ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ., γγ) εκατόν εβδομήντα έξι (176) ευρώ, εκατόν εβδομήντα ένα (171) ευρώ και εκατόν εξήντα πέντε (165) ευρώ για κάθε τρίχωρο και πάνω διαμέρισμα, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.

Αν η επιχείρηση, εκτός από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ενιαίο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται αυτά και με την εκμετάλλευση σνακ μπαρ ή καφέ μπαρ, το ποσό του φόρου που αναλογεί από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, προσαυξάνεται για τη δραστηριότητα αυτήν κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), με την προϋπόθεση ότι η εκμετάλλευση του σνακ μπαρ ή του καφέ μπαρ αποτελεί παρεπόμενη δραστηριότητα και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και για τη δραστηριότητα αυτήν.

Αν η επιχείρηση εκμεταλλεύεται μέχρι και επτά (7) δωμάτια δύναται να ζητήσει την απαλλαγή της από την υποχρέωση τήρησης όλων των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολών - μετάταξης που υποβάλλεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία. Στην περίπτωση αυτήν τα

παραπάνω ποσά φόρου προσαυξάνονται κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Για τα ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα των πιο πάνω περιπτώσεων α' και β', που δεν έχουν χαρακτηριστεί από τον Ε.Ο.Τ. επιβάλλονται τα ποσά φόρου που αναλογούν στα αντίστοιχα ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα της Β' τάξης.

γ) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ και εφόσον στον ίδιο χώρο δεν ασκούνται και άλλες δραστηριότητες, σε τριάντα (30) ευρώ για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου.

Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι και την προτελευταία ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του και το οικείο τριπλότυπο καταβολής του φόρου επισυνάπτεται στη δήλωση φορολογίας. Όσοι δεν καταβάλλουν ή καταβάλλουν εκπρόθεσμα το φόρο αυτής της παραγράφου υπόκεινται στις κυρώσεις που ορίζονται στα άρθρα 1 και 4 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Δαπάνες που αφορούν τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο αυτήν, καθώς και εισφορές που καταβάλλουν σε ταμεία ασφάλισης λόγω των δραστηριοτήτων αυτών, εφόσον για τις δραστηριότητες αυτές έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση με την καταβολή του φόρου, δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου. Δεν επιβάλλεται ο φόρος της παραγράφου αυτής σε περίπτωση αποδεδειγμένης αδράνειας του υπόχρεου.

N.2753/99

Άρθρο 6 Καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων

1. Το άρθρο 33 του ν. 2238/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

"Άρθρο 33 Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων το καθαρό εισόδημά τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31. Στην περίπτωση αυτήν για την εφαρμογή της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 31, όταν δεν διενεργήθηκε απογραφή ή δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%)

επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει συνταχθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

2. Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι και είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, το καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

3. Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών μέχρι και είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

4. Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών πάνω από είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικούς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 για τον κλάδο της εμπορίας ή παραγωγής και λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής καθώς και της προηγούμενης, προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχουν εφαρμογή εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το εβδομήντα τοις εκατό (70%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων τους.

5. Για τις παρακάτω επιχειρήσεις, όταν αυτές δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το καθαρό τους εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από τα παρακάτω ποσά:

α) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης:

αα) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης, με άδεια κυκλοφορίας εκατό τοις εκατό (100%) και οδηγό τον ιδιοκτήτη, σε τέσσερα εκατομμύρια διακόσιες είκοσι οκτώ χιλιάδες (4.228.000) δραχμές.

ββ) Για το επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας εκατό τοις εκατό (100%) και οδηγό τρίτο πρόσωπο, σε τρία εκατομμύρια πεντακόσιες είκοσι τρεις χιλιάδες (3.523.000) δραχμές.

γγ) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας πενήντα τοις εκατό (50%) και οδηγό τον ιδιοκτήτη, σε τρία εκατομμύρια τριακόσιες ενενήντα δύο χιλιάδες (3.392.000) δραχμές.

δδ) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας πενήντα τοις εκατό (50%) και οδηγό τρίτο πρόσωπο, σε δύο εκατομμύρια πεντακόσιες πενήντα έξι χιλιάδες (2.556.000) δραχμές. Οι υποπεριπτώσεις ββ και δδ εφαρμόζονται ανάλογα και για τους μη ιδιοκτήτες εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης. Τα παραπάνω ποσά μειώνονται προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) και κάτω από πενήντα χιλιάδες (50.000) κατοίκους κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά λεωφορεία μη ενταγμένα σε Κ.Τ.Ε.Λ., τα ποσά αυτής της περίπτωσης προσαυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και αποτελούν το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων αυτών.

β) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης με βάση το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου, ως ακολούθως: Ωφέλιμο φορτίο (τόνοι) Με οδηγό τον ιδιοκτήτη

Για φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης που εκτελούν διεθνείς μεταφορές τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Τα παραπάνω ποσά μειώνονται προκειμένου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Τα ανώτατα όρια του καθαρού εισοδήματος αυτής της παραγράφου περιορίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπής των εργασιών της μέσα στην κρινόμενη περίοδο. Από το οικονομικό έτος 2003 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων της παραγράφου αυτής εξουρίζεται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 και δεν μπορούν να είναι μικρότερα από τα ποσά που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

6. Για τις παρακάτω επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή, ως εξής:

α) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, σε είκοσι έξι χιλιάδες (26.000) δραχμές, είκοσι τρεις χιλιάδες (23.000) δραχμές και είκοσι χιλιάδες (20.000) δραχμές ετησίως για κάθε δωμάτιο, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α, Β ή Γ τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του ΕΟΤ..

β) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα σε:

αα) τριάντα χιλιάδες (30.000) δραχμές, είκοσι οκτώ χιλιάδες (28.000) δραχμές και είκοσι έξι χιλιάδες (26.000) δραχμές για κάθε μονόχωρο διαμέρισμα, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο Α, Β, ή Γ τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.,

ββ) σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές, τριάντα οκτώ χιλιάδες (38.000) δραχμές και τριάντα έξι χιλιάδες (36.000) δραχμές για κάθε δίκωρο διαμέρισμα ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α, Β ή Γ τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.,

γγ) εξήντα χιλιάδες (60.000) δραχμές, πενήντα οκτώ χιλιάδες (58.000) δραχμές και πενήντα έξι χιλιάδες (56.000) δραχμές για κάθε τρίκωρο και πάνω διαμέρισμα, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α, Β ή Γ τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ. Αν η επιχείρηση, εκτός από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ενιαίο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται αυτά και με την εκμετάλλευση σνακ μπαρ ή καφέ μπαρ, το ποσό του φόρου που αναλογεί από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, προσαυξάνεται για τη δραστηριότητα αυτή κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), με την προϋπόθεση ότι η εκμετάλλευση του σνακ μπαρ ή του καφέ μπαρ, αποτελεί παρεπόμενη δραστηριότητα και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και για τη δραστηριότητα αυτήν. Αν η επιχείρηση εκμεταλλεύεται μέχρι και επτά δωμάτια δύναται να ζητήσει την απαλλαγή της από την υποχρέωση τήρησης όλων των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολών - μετάταξης που υποβάλλεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία. Στην περίπτωση αυτή τα παραπάνω ποσά φόρου προσαυξάνονται κατά ποσοστό δέκα πέντε τοις εκατό (15%). Για τα ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα των πιο πάνω περιπτώσεων α και β, που δεν έχουν χαρακτηριστεί από τον Ε.Ο.Τ. επιβάλλονται τα ποσά φόρου που αναλογούν στα αντίστοιχα ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα της Β τάξης.

γ) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ και εφόσον στον ίδιο χώρο δεν ασκούνται και άλλες δραστηριότητες, σε δέκα χιλιάδες (10.000) δραχμές για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι και την προτελευταία ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του και το οικείο τριπλότυπο καταβολής του φόρου επισυνάπτεται στη δήλωση φορολογίας. όσοι δεν καταβάλλουν ή καταβάλλουν εκπρόθεσμα το φόρο αυτής της παραγράφου υπόκεινται στις κυρώσεις που ορίζονται στα άρθρα 1 και 4 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α). Δαπάνες που αφορούν τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο αυτήν, καθώς και εισφορές που καταβάλλουν σε ταμεία ασφάλισης λόγω των δραστηριοτήτων αυτών, εφόσον για τις δραστηριότητες αυτές έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση με την καταβολή του φόρου, δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου. Δεν επιβάλλεται ο φόρος της παραγράφου αυτής σε περίπτωση αποδεδειγμένης αδράνειας του υπόχρεου.

7. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με εκατόν δέκα τέσσερις χιλιάδες (114.000) δραχμές ετησίως, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από τη δραστηριότητα αυτήν. Για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε εβδομήντα οκτώ χιλιάδες (78.000) δραχμές ετησίως. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή, καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής, δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης ως

έδρα θεωρείται η πόλη που ασκείται η εμπορική δραστηριότητα των πλανόδιων λιανοπωλητών.

8. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές είτε διαθέτουν ίδια προϊόντα είτε προϊόντα τρίτων, επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με εκατόν ογδόντα επτά χιλιάδες (187.000) δραχμές ετησίως, αν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές και εκατόν σαράντα πέντε χιλιάδες (145.000) δραχμές ετησίως, αν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από τη δραστηριότητα αυτήν. Για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε ενενήντα τέσσερις χιλιάδες (94.000) δραχμές ετησίως, αν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές και σε εβδομήντα τρεις χιλιάδες (73.000) δραχμές ετησίως, αν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων. Ειδικά για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, αν η άδεια εκδίδεται ή ανανεώνεται για χρονικό διάστημα μέχρι και έξι (6) μηνών, τα ανωτέρω ποσά φόρου καταβάλλονται στο μισό πριν από την έκδοση ή την ανανέωση της άδειας. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτήν, καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου. Ο φόρος αυτής της παραγράφου, καθώς και της προηγούμενης, όταν η άδεια εκδίδεται ή ανανεώνεται για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από έξι (6) μήνες, καταβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του υπόχρεου Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία σε δύο (2) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Ιανουαρίου και η επόμενη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Ιουλίου. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης ως έδρα θεωρείται η πόλη που ασκείται η εμπορική δραστηριότητα. Όσοι δεν καταβάλλουν ή καταβάλλουν εκπρόθεσμα το φόρο αυτής της παραγράφου, καθώς και της προηγούμενης, υπόκεινται στις κυρώσεις που ορίζονται στα άρθρα 1 και 4 του ν. 2523/1997. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής καθώς και της προηγούμενης έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2000 και εφεξής.

9. Τα ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου για το φόρο, τέλη και εισφορές που επιβεβαιώνονται με αυτόν, υπολογίζονται με βάση τα ποσά του εισοδήματος ή του φόρου, κατά περίπτωση, που προκύπτουν από την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

10. Οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και για τους υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 αυτού του νόμου, οι οποίοι τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή, προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, και όταν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του άρθρου.

12. Για την εφαρμογή αυτού του άρθρου η περιοχή της τέως διοικήσεως της πρωτεύουσας θεωρείται ως μία πόλη".

2. Για κάθε τριετία λειτουργίας των επιχειρήσεων εμπορίας και παραγωγής που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για την απόδοση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) μέσα στην τριετία πρέπει να είναι ίσα ή μεγαλύτερα από το άθροισμα των πιο κάτω προσδιοριστικών αυτού παραγόντων:

α) Αγορές που πουλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στη χρήση. Ως τέτοιες αγορές θεωρούνται οι αγορές της χρήσης συν τις αγορές της απογραφής έναρξης μείον τις αγορές της

απογραφής λήξης. Αν δεν υπάρχει απογραφή, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ν. 2238/1994.

β) Πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης που αφορούν τη χρήση, όπως μισθώματα, μισθοί, εργοδοτικές εισφορές, λογαριασμοί Δ.Ε.Η., σταθερή και κινητή τηλεφωνία, γενικά έξοδα διοίκησης και άλλες επαγγελματικές δαπάνες.

γ) Οι αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις παγίων στοιχείων. Αντί των αποσβέσεων μπορεί να λαμβάνεται υπόψη το 1% του αθροίσματος των προηγούμενων προσδιοριστικών παραγόντων α και β προκειμένου για εμπορικές επιχειρήσεις και το 3% για τις μεταποιητικές.

δ) Τα αναλογούντα καθαρά κέρδη επί του αθροίσματος των τριών προηγούμενων προσδιοριστικών παραγόντων α, β και γ με την εφαρμογή του Μοναδικού Συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Αν τα ακαθάριστα έσοδα για την απόδοση των Φ.Π.Α. της τριετίας είναι μικρότερα από το άθροισμα των πιο πάνω προσδιοριστικών αυτού παραγόντων, επί της διαφοράς οφείλεται Φ.Π.Α. χωρίς την επιβολή προσθέτων φόρων και προστίμων.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.

4. Ειδικά, για τις επιχειρήσεις έκδοσης βιβλίων και εμπορίας ειδών βιβλιοπωλείου, που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα καθαρά κέρδη τους της διαχειριστικής περιόδου 1999 προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994. Οι προβλεπόμενοι στις Ε. 17418/23.12.1985 και Ε. 3250/24.2.1987 Υπουργικές αποφάσεις, μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους των επιχειρήσεων αυτών προσαυξάνονται για τη διαχειριστική περίοδο 1999 κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

ΠΟΛ.:1043/10-2-2000

ΘΕΜΑ Απαλλαγή ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, και διαμερισμάτων από την

υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

- Προσαύξηση του προβλεπόμενου φόρου κατά 15% και εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ για τη μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο
1014096/284/A0012 ΠΟΛ.1043/10.2.2000

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

Α. Φορολογία Εισοδήματος

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της **περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 33** του Ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, αν η επιχείρηση εκμεταλλεύεται μέχρι και επτά (7) δωμάτια δύναται να ζητήσει την απαλλαγή της από την υποχρέωση τήρησης όλων των βιβλίων και στοιχείων

του ΚΒΣ, με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολών - μετάταξης που υποβάλλεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία. Στην περίπτωση αυτή, τα παραπάνω ποσά του φόρου προσυζάνονται κατά ποσοστό 15%.

page

2. Οι απαλλακτικές αυτές διατάξεις εφαρμόζονται όχι μόνο όταν πρόκειται για εκμετάλλευση ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, αλλά και όταν πρόκειται για εκμετάλλευση επιπλωμένων διαμερισμάτων, καθόσον και αυτά τα διαμερίσματα αποτελούνται από εκμεταλλεύσιμους χώρους υπνοδωματίων ή άλλων βοηθητικών χώρων.

3. Με βάση όσα αναφέρθηκαν, προκειμένου να εφαρμοσθούν οι παραπάνω απαλλακτικές διατάξεις και στην περίπτωση που η εκμετάλλευση περιλαμβάνει μόνο ενοικιαζόμενα διαμερίσματα ή ενοικιαζόμενα δωμάτια και διαμερίσματα, θα πρέπει, προκειμένου να υπολογισθεί ο αριθμός επτά (7) των δωματίων για τα οποία ισχύει η απαλλαγή, να αναχθούν τα διαμερίσματα σε δωμάτια.

Η αναγωγή αυτή θα γίνεται με βάση τους χώρους (ύπνου και λοιπών χρήσεων) των διαμερισμάτων, ως εξής:

α) Μονόχρωμο διαμέρισμα (studio) ανάγεται σε ένα (1) δωμάτιο.

β) Δίχρωμο διαμέρισμα ανάγεται σε δύο (2) δωμάτια.

γ) Τρίχρωμο διαμέρισμα ανάγεται σε τρία (3) δωμάτια.

δ) Για τα μεγαλύτερα διαμερίσματα ακολουθείται η ίδια σχέση αναγωγής. Σχετικά, διευκρινίζεται ότι δήλωση του εκμεταλλευτή για τοποθέτηση επιπλέον κλινών στους χώρους σαλονιού του διαμερίσματος δεν επηρεάζει την παραπάνω σχέση αναγωγής. Επίσης, σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό των επτά (7) δωματίων ή διαμερισμάτων, όπως προηγούμενα προσδιορίσθηκε, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εκμεταλλεόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης αυτών.

4. Περαιτέρω, σε περίπτωση πώλησης ή ενοικίασης επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται μέχρι και επτά (7) ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα μέχρι και επτά (7) δωματίων, σύμφωνα με τα πιο πάνω, η νέα επιχείρηση (ο αγοραστής ή ο ενοικιαστής, κατά περίπτωση) έχει το δικαίωμα να ενταχθεί αμέσως στο ειδικό καθεστώς αυτών των απαλλασσομένων επιχειρήσεων, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την κατάρτιση της οικείας σύμβασης (αγοραπωλησίας ή μίσθωσης).

5. Οι νέες επιχειρήσεις ενοικιαζομένων δωματίων ή διαμερισμάτων οι οποίες θα λάβουν πρώτη φορά Ειδικό Σήμα του ΕΟΤ (σύμφωνα με το Ν.2741/1999), αν αυτό αναφέρει συνολική δυναμικότητα μέχρι επτά (7) δωμάτια η νέα επιχείρηση δικαιούται να ενταχθεί αμέσως στο ειδικό καθεστώς αυτών των απαλλασσομένων επιχειρήσεων, εφόσον

συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, ανεξάρτητα από το χρονικό σημείο που θα πραγματοποιηθεί η έναρξη λειτουργίας της εκμετάλλευσης αυτών.

6. Ειδικά, όσον αφορά ιδιοκτήτες ή εκμεταλλευτές ενοικιαζομένων διαμερισμάτων ή δωματίων, τα οποία, κατά περίπτωση, εκμισθώνουν ή υπεκμισθώνουν με συμβάσεις αστικής μίσθωσης, πρέπει να έχετε υπόψη σας τα ακόλουθα:

α) Στον αριθμό των δωματίων που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση δεν θα συνυπολογίζονται όσα από αυτά εκμισθώνονται ή υπεκμισθώνονται με αστική σύμβαση μίσθωσης.

β) Το οικείο μισθωτήριο πρέπει να κατατίθεται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 77](#) του Ν.2238/1994.

γ) Πρέπει να ελέγχετε, σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία που αναγράφονται στο Εντυπο Ε9,

ΠΟΛ.: 1251/13-10-2000

ΘΕΜΑ: Παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή της εγκυκλίου 1014096/284/A0012/ΠΟΛ.1043/10.2.2000 για τις επιχειρήσεις επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων. 1092763/2287/219/B0014/ΠΟΛ.1251/13.10.2000

Με αφορμή ερωτήματα που διατυπώνονται κατά την εφαρμογή της αναφερόμενης στο θέμα εγκυκλίου, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Προθεσμία υποβολής δήλωσης μετάταξης Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης μετάταξης των επιχειρήσεων ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων στο καθεστώς των απαλλασσόμενων κατά το πρώτο 10ήμερο του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου και, κατ' εξαίρεση, για την πρώτη εφαρμογή του νόμου μέχρι και την 31.3.2000, είναι περιοριστική. Δεν νοείται υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης μετάταξης, καθόσον η μετάταξη είναι προαιρετικού χαρακτήρα. Διατηρείται, όμως, το δικαίωμα μετάταξης από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παρ. 7 του Κεφαλαίου Β', Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, της πιο πάνω εγκυκλίου. Σημειώνεται ότι η προθεσμία του πρώτου 10ήμερου του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου ισχύει και στην περίπτωση που επιχειρήσεις ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, οι οποίες ήδη μετατάχθηκαν ή εντάχθηκαν από την έναρξή τους στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσόμενων, επιλέξουν σε επόμενη χρήση την προαιρετική μετάταξή τους στο κανονικό καθεστώς. Τονίζεται ότι, στην περίπτωση της προαιρετικής μετάταξης, έχουν υποχρέωση παραμονής στο κανονικό καθεστώς για μία πενταετία, κατ' εφαρμογή της [παρ. 9 του άρθρου 32](#) του Ν.1642/1986, όπως ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθ. 10/Π.4336/3162/10.7.1987 εγκύκλιο.

2. Αύξηση του αριθμού των εκμεταλλευόμενων δωματίων πέραν των επτά (7) Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης επιχείρηση που ανήκει στο ειδικό καθεστώς

των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων αυξήσει τον αριθμό των δωματίων που εκμεταλλεύεται πέραν των επτά (7), τότε μετατάσσεται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς από την ημερομηνία έναρξης της εκμετάλλευσης των περισσότερων των επτά (7) δωματίων. Σύμφωνα με την [παρ. 1β' του άρθρου 29](#) του Ν.1642/1986, υποβάλλεται δήλωση μεταβολών - μετάταξης εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο που έγινε η μεταβολή της δραστηριότητας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή παράλειψης υποβολής, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της [παρ. 11 του άρθρου 32](#) του Ν.1642/1986, όπως έχουν ερμηνευθεί με την υπ' αριθ. 10/Π.4336/3162/19.7.1987 εγκύκλιο, προβλέπεται ότι μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς, υποβάλλεται δήλωση των απογραφόμενων αγαθών επένδυσης. Ο φόρος που αναλογεί εκπίπτει με την πρώτη περιοδική δήλωση που ακολουθεί την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων.

3. Διαδοχικές μετατάξεις - Δήλωση αποθεμάτων μετάταξης Σε περίπτωση διαδοχικών μετατάξεων από το κανονικό καθεστώς στο καθεστώς των απαλλασσόμενων και αντίστροφα, η δήλωση αποθεμάτων μετάταξης υποβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το ακόλουθο παράδειγμα: Επιχείρηση ενοικιαζόμενων δωματίων αγόρασε επενδυτικό αγαθό στις 31.5.1998 και εξέπυσε το σύνολο του φόρου που αναλογούσε. Κάνοντας χρήση της ευχέρειας που παρέχεται με τις διατάξεις του Ν.2753/1999, μετατάχθηκε προαιρετικά από 1.1.2000 στο καθεστώς των απαλλασσόμενων. Με τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που υπέβαλε μέχρι 31.3.2000 διακανόνισε και κατέβαλε το φόρο που αναλογούσε στα εναπομείναντα έτη του πενταετούς διακανονισμού, δηλαδή τα 3/5. Στη συνέχεια μετατάσσεται είτε:

α) Υποχρεωτικά, λόγω αύξησης του αριθμού των εκμεταλλεζόμενων δωματίων πέραν των επτά (7), π.χ. από 1.9.2000 στο κανονικό καθεστώς. Με τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που υποβάλλεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη, ανακτά δικαίωμα έκπτωσης για τα 3/5 ή β) προαιρετικά από 1.1.2001 στο κανονικό καθεστώς. Με τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που υποβάλλεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη, ανακτά δικαίωμα έκπτωσης για τα 2/5.

4. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου εκκαθαριστικών δηλώσεων

Οι επιχειρήσεις που μετατάσσονται στο καθεστώς των απαλλασσόμενων και στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της προηγούμενης της μετάταξης χρήσης, εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο, δικαιούνται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου με τις διατάξεις του [άρθρου 27](#) του Ν.1642/1986, καθόσον δεν προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις συμψηφισμός με το φόρο των επενδυτικών αγαθών που διακανονίζεται και καταβάλλεται με τη δήλωση αποθεμάτων.

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859/2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος. Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη

τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη. γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

Άρθρο 41. Ειδικό καθεστώς αγροτών

1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 11%, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος ΙV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος - μέλος, η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 5% στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων. Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά. Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών

προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που: α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών, β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός από τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές, ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος.

5. Οι αγρότες της παραγράφου 4 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές. Ειδικά για τους αγρότες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4, η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία θα εφαρμοστεί η τήρηση βιβλίου εσόδων εξόδων στους εμπόρους που πραγματοποιούν τις ίδιες δραστηριότητες. Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται δήλωση έναρξης ή μεταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36.

6.....

7. Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό με δήλωσή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης από τη μετάταξη διαχειριστικής περιόδου. Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς αγροτών μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου με υποβολή δήλωσης στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής.

8. Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν, σε θεωρημένες από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. καταστάσεις, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη μετάταξη, απογραφή που να περιλαμβάνει: α) τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη, κατά συντελεστή του κατ'αποκοπή φόρου, β) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου, γ) τα αγαθά επένδυσης, εφόσον είναι χρησιμοποιήσιμα για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού. Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β' και γ' απογράφονται σε τιμές κόστους.

9. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται: α) ως αγορές του κανονικού

καθεστώς απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ' αποκοπή φόρο, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, β) ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο καθεστώς των αγροτών.

10. Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί: α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.

11. Σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο καθεστώς των αγροτών, οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί: α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος τους που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του διακανονισμού της πενταετούς περιόδου.

12. Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 8, υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες, από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων 9, 10 και 11. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38.

13. Στην πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου, οι αγρότες μπορούν με δήλωση έναρξης, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έναρξη ισχύος του, να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς. Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έναρξη των αγροτικών εργασιών τους.

14. Με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση αρμόδιου υπουργού μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου στους αγρότες ενεργείται για λογαριασμό του Δημοσίου από νομικό πρόσωπο ή οργανισμό. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου ενεργείται από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων ή το λήπτη των αγροτικών υπηρεσιών.

15. Με αποφάσεις επίσης του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται: α) τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου, β) ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 6, γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 12, καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

Άρθρο 42. Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται: 1.Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή μετά μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4.

2.Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.

3.Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις: α) η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελοργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών, β) η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία, γ) η δασοκομία γενικά, δ) η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων, ε) οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, που πραγματοποιούνται με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, σε προϊόντα τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από την αγροτική του παραγωγή.

4.Ως αγροτικές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες από τους αγρότες με χειρωνακτική εργασία ή με το συνήθη εξοπλισμό της εκμετάλλευσής τους, οι οποίες συμβάλλουν στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως: α) οι εργασίες σποράς και φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματοποίησης, περισυλλογής και συγκομιδής, β) οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, όπως η διαλογή, η ξήρανση, ο καθαρισμός, η άλεση, η έκθλιψη, η απολύμανση, η συσκευασία και η αποθήκευση, γ) η φύλαξη, η πάχυνση και η εκτροφή ζώων, δ) η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού γενικά, που χρησιμοποιούνται στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις, ε) η τεχνική βοήθεια, στ) η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων, καθώς και ο ψεκασμός φυτών και εδάφους, ζ) η χρησιμοποίηση αρδευτικών, αποξηραντικών μέσων και εξοπλισμού, η) η υλοτομία, η κοπή ξύλων, καθώς και άλλες δασοκομικές υπηρεσίες.

N.3522/2006

Άρθρο 27

Γενικές διατάξεις

1. Το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως εξής:

«Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε Αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.»

2. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες:

α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, β) το φυσικό πρόσωπο πλην του ελεύθερου επαγγελματία που παρέχει υπηρεσίες περιστασιακά σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και το σύνολο των ετήσιων αμοιβών του δεν υπερβαίνει το όριο της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, γ) ο συγγραφέας δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότησή του έκδοση βιβλίου και ο εισηγητής επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, δ) το φυσικό πρόσωπο που σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α')

δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχει υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ε) το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται γενικώς από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, το ποσό αυτών των αμοιβών του δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του ορίου που ορίζεται από την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού για αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες και οι υπηρεσίες που παρέχει αφορούν αποκλειστικά το ερευνητικό έργο που χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.»

3. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως εξής: «Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι,

διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.»

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 3842 Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)

Άρθρο 19. Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

1. Τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. -π.δ. 186/1992 - ΦΕΚ 84 Α') αντικαθίστανται ως εξής:

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

επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Ειδικά και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων, ο πλανόδιος λαχειοπώλης, μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.»

2. Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' στις παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. αντικαθίσταται ως εξής:

«γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ. για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας.»

3. Οι παράγραφοι 4 και 6 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. καταργούνται.

4. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. αντικαθίσταται ως εξής:
«7. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 και 5 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες βιβλίων	Όρια ακαθάριστων εσόδων
Δεύτερη	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Τρίτη	άνω των 1.500.000 ευρώ

5. Στην παράγραφο 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. προστίθεται δεύτερο εδάφιο ως εξής:
«Ειδικά ο επιτηδευματίας της Α' κατηγορίας μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας και από την αρχή κάθε μήνα, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής.»

6. Το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ. με τον τίτλο «Βιβλίο Αγορών» καταργείται.

Άρθρο 10 Κ.Β.Σ Πρόσθετα βιβλία

Πίνακας πρόσθετων βιβλίων τήρησης και χρόνου ενημέρωσής τους

Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά,
β) ο εκμεταλλευτής παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης, τηρεί και μητρώο μαθητών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση των μαθητών που φοιτούν, τη χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το ποσό που συμφωνείται, χωριστά, των διδάκτρων, των τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και τη χρονολογία διακοπής της φοίτησης,
γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

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

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

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και από τα νοσοκομεία ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την τυχόν απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας. - αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 28 παρ. 21 του ν. 3522/2006.

δ) ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρεί για κάθε ασθενή, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνσή του, τη χρονολογία της επίσκεψης και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής,

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

στ) (ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσικλετών τηρεί για κάθε

εκπαιδευτικό αυτοκίνητο ή μοτοποδήλατο ή μοτοσικλέτα βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εκπαιδευμένου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία και την ώρα έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος. Ανάλογη υποχρέωση έχει και για την παράστασή του κατά την εξέταση των υποψήφιων οδηγών. Το βιβλίο τηρείται στο αυτοκίνητο ή στο μοτοποδήλατο ή στη μοτοσικλέτα κατά τη διάρκεια του μαθήματος ή της εξέτασης.- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 28 παρ. 22 του ν. 3522/2006.)

ζ) (ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, στο οποίο καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται,- αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 28 παρ. 23 του ν. 3522/2006.)
η) ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων:

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

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

θ) ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί για κάθε όχημα, τη χρονολογία και την ώρα της εισόδου και εξόδου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός κυκλοφορίας, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται.

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