



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ “ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ”**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Ε.Λ.Π. ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ: Η
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΚΑΙ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

ΒΑΣΙΛΙΚΗ Γ. ΧΑΝΤΖΗ

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

Αναπλ. Καθ. Ι. Φίλος (Επιβλέπων)

Ομότ. Καθ. Α. Τσάμης

Ομότ. Καθ. Α. Αποστόλου

ΑΘΗΝΑ, ΜΑΪΟΣ 2017

Αφιερώνεται

*στην κ. Σταυρούλα Πελέκη και στον Ιωάννη Μπάκα,
οι οποίοι μου ενέπνευσαν την αγάπη για τη μάθηση
και με στήριξαν όσο κανείς...*

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή, κ. Ιωάννη Φίλο για την καθοδήγησή του καθ' όλη τη διάρκεια συγγραφής της παρούσας διπλωματικής εργασίας, καθώς και για την στήριξη που μου παρείχε στις δυσκολίες που αντιμετώπισα κατά τη διάρκεια της συγγραφής.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες θα ήθελα να απευθύνω στον κ. Γεώργιο Κορομηλά, Ειδικό Συνεργάτη του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Ελεγκτικής και Φορολογίας, για την απρόσκοπτη και αμέριστη υποστήριξή του, τις πολύτιμες συμβουλές αλλά και για την προθυμία που επέδειξε να με κατευθύνει. Η πολυετής εμπειρία και οι γνώσεις του, αποδείχτηκαν πολύτιμες.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους φίλους και συνεργάτες μου Κωνσταντίνα, Όλγα, Θεοδώρα και Γιώργο, όπως επίσης και την οικογένειά μου, χωρίς την εμπύχωση και την συμπαράσταση των οποίων δεν θα υπήρχε το παρόν αποτέλεσμα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως αντικείμενο την εξέταση των κανόνων για την τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών) και την έκδοση των λογιστικών στοιχείων (παραστατικών).

Στο πλαίσιο αυτό εξετάζονται τα διάφορα νομοθετήματα που ίσχυσαν διαχρονικά στη χώρα μας, με τελευταίο το Ν. 4308/2014 που αποτελεί τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Η ανάλυση και η παρουσίαση των βασικών χαρακτηριστικών των Ε.Λ.Π. είναι εκτενής, αφενός μεν γιατί αποτελούν το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, αφετέρου δε επειδή διαφέρουν ως προς τη φιλοσοφία σε σύγκριση με τα προϊσχύοντα νομοθετήματα.

Παράλληλα δίνεται ιδιαίτερη σημασία στις επιπτώσεις από την πλημμελή εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Βοηθητικό εργαλείο προκειμένου να καταλήξουμε σε πιο ασφαλή συμπεράσματα αποτέλεσε η διενέργεια πρωτογενούς έρευνας, μέσω της συμπλήρωσης ερωτηματολογίου.

Όσον αφορά τη δομή της εργασίας, αυτή αποτελείται από τα εξής κεφάλαια:

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελείται από την ιστορική αναδρομή και τη συνοπτική παρουσίαση των προϊσχυουσών διατάξεων (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ.).

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα βασικά στοιχεία από τα κεφάλαια 1-3 των Ε.Λ.Π. με τις διατάξεις των οποίων ρυθμίζονται τα εξής επιμέρους θέματα: το πεδίο εφαρμογής του νόμου και ο καθορισμός του μεγέθους των οντοτήτων (κεφ. 1), τα λογιστικά αρχεία (κεφ. 2) και τα παραστατικά πωλήσεων (κεφ. 3). Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με συνοπτική αναφορά στα κεφάλαια 4 – 8 των Ε.Λ.Π και τέλος με αναφορά στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των Ε.Λ.Π.

Ακολουθεί το τρίτο κεφάλαιο το οποίο αναφέρεται στον φορολογικό έλεγχο για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων, ενώ το τέταρτο στις παραβάσεις και τις κυρώσεις (επιπτώσεις από την πλημμελή εφαρμογή αυτών).

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται η μεθοδολογία και τα αποτελέσματα της έρευνας και ακολούθως παρατίθενται τα συμπεράσματα της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

ABSTRACT

This thesis deals with the research on applicable rules for the right keeping of accounting records and supporting documentation as well as for the issuing of accounting documents.

In this context, various laws that have applied over time in Greece, including the latest Law 4308/2014, the Greek Accounting Standards Law are examined. The analysis/research and the presentation of the main characteristics of the Greek Accounting Standards Law is extensive, on the one hand, because it constitutes the current legislative framework for accounting standards in Greece and on the other hand because it varies/differentiates in its philosophy from the previous accounting laws.

The consequences of improper application of these provisions are especially taken under account in this research. A primary survey, which was conducted through questionnaire-filing, was of big importance in order to reach safer conclusions on this matter.

This thesis is composed of the following chapters:

The first chapter consists of the historic overview and the summary of the previous applicable provisions.

In the second chapter the main elements/features from chapters 1-3 of the Greek Accounting Standards Law are presented, especially the following matters: the scope of the law and the size of the entities (chapter 1), the accounting records (chapter 2) and the supporting sales documentation (chapter 3). This chapter ends with a brief reference to Chapters 4 to 8 of the Greek Accounting Standards Law and, finally, with reference to its advantages and disadvantages.

The third chapter deals with tax audit for the right application of the provisions, and the fourth with the violation of said provisions and the sanctions (consequences of improper application of the provisions).

The fifth chapter deals with the methodology as well as the results of the research and in the end the conclusions of this thesis are presented.

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	i
ABSTRACT	ii
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	v
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	vi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	vii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙΣΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.....	8
1.1 Ιστορική αναδρομή.....	8
1.2 Συνοπτική παρουσίαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ).....	11
1.3 Μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).....	15
1.4 Συνοπτική παρουσίαση του Κ.Φ.Α.Σ.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.).....	23
2.1 Βασικά στοιχεία των Ε.Λ.Π.	24
2.1.1 Κεφάλαιο 1 «Πεδίο Εφαρμογής και Κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους».	24
2.1.2 Κεφάλαιο 2 «Λογιστικά Αρχεία».....	27
2.1.3 Κεφάλαιο 3 «Παραστατικά Πωλήσεων».	32
2.1.4 Συνοπτική παρουσίαση των Κεφαλαίων 4-8 των Ε.Λ.Π.	39
2.2 Πλεονεκτήματα των Ε.Λ.Π.	41
2.3 Μειονεκτήματα των Ε.Λ.Π.	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.....	43
3.1 Έννοια και σκοπός του φορολογικού ελέγχου.	43
3.2 Τα όργανα του ελέγχου	43
3.3 Τα είδη των φορολογικών ελέγχων.....	45
3.4 Μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων.	46
3.5 Προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου.	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΥΡΩΣΕΙΣ.....	51
4.1 Από τον ν. 2523/97 στον ν. 4337/15	51
4.2 Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων.	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	60

5.1 Μεθοδολογία έρευνας.	60
5.2 Αποτελέσματα έρευνας.	61
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	82
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	86
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β΄: ΕΝΤΥΠΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	91
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	100

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία χρησιμοποιήθηκαν οι εξής συντομογραφίες:

A.E.	Ανώνυμη Εταιρεία
A.N.	Αναγκαστικός Νόμος
Αρθ.	Άρθρο
A.A.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
A.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
B.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Γ.Π.Σ.	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
Δ.Α.	Δελτίο Αποστολής
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Π.Χ.Α.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Λ.Β.	Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	Κέντρο Ελέγχων Μεγάλων Επιχειρήσεων
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
Κ.Ν.	Κωδικοποιημένος Νόμος
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Σ.	Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων
Ν. ή ν.	Νόμος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Παρ.	Παράγραφος
ΠΟΔ	Πολυγραφημένη Εγκύκλιος Διαταγή
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Η.Μ.	Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
P.D.F.	Portable Document Format
X.M.L.	Extensible Markup Language

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 2.1 Κριτήρια μεγέθους.....	26
Πίνακας 3.1 Αποτελέσματα μερικών επιτόπιων ελέγχων Δ.Ο.Υ. (2016).....	48
Πίνακας 3.2 Αποτελέσματα ελέγχων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ανά Υπηρεσία και είδος ελέγχου (2016).....	49
Πίνακας 5.1 Φύλο	61
Πίνακας 5.2 Ηλικία	62
Πίνακας 5.3 Επίπεδο σπουδών	63
Πίνακας 5.4 Αντικείμενο απασχόλησης	64
Πίνακας 5.5 Εργασιακή εμπειρία	65
Πίνακας 5.6 Απαντήσεις στην ερώτηση 6	66
Πίνακας 5.7 Απαντήσεις στην ερώτηση 7	67
Πίνακας 5.8 Απαντήσεις στην ερώτηση 8	68
Πίνακας 5.9 Απαντήσεις στην ερώτηση 9	69
Πίνακας 5.10 Απαντήσεις στην ερώτηση 10	70
Πίνακας 5.11 Απαντήσεις στην ερώτηση 11	71
Πίνακας 5.12 Απαντήσεις στην ερώτηση 12	72
Πίνακας 5.13 Απαντήσεις στην ερώτηση 13	73
Πίνακας 5.14 Απαντήσεις στην ερώτηση 14	74
Πίνακας 5.15 Απαντήσεις στην ερώτηση 15	75
Πίνακας 5.16 Απαντήσεις στην ερώτηση 16	76
Πίνακας 5.17 Απαντήσεις στην ερώτηση 17	77
Πίνακας 5.18 Απαντήσεις στην ερώτηση 18	78
Πίνακας 5.19 Απαντήσεις στην ερώτηση 19	79

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 5.1 Φύλο	61
Διάγραμμα 5.2 Ηλικία	62
Διάγραμμα 5.3 Επίπεδο σπουδών	63
Διάγραμμα 5.4 Αντικείμενο απασχόλησης	64
Διάγραμμα 5.5 Εργασιακή εμπειρία	65
Διάγραμμα 5.6 Απαντήσεις στην ερώτηση 6	66
Διάγραμμα 5.7 Απαντήσεις στην ερώτηση 7	67
Διάγραμμα 5.8 Απαντήσεις στην ερώτηση 8	68
Διάγραμμα 5.9 Απαντήσεις στην ερώτηση 9	69
Διάγραμμα 5.10 Απαντήσεις στην ερώτηση 10	70
Διάγραμμα 5.11 Απαντήσεις στην ερώτηση 11	71
Διάγραμμα 5.12 Απαντήσεις στην ερώτηση 12	72
Διάγραμμα 5.13 Απαντήσεις στην ερώτηση 13	73
Διάγραμμα 5.14 Απαντήσεις στην ερώτηση 14	74
Διάγραμμα 5.15 Απαντήσεις στην ερώτηση 15	75
Διάγραμμα 5.16 Απαντήσεις στην ερώτηση 16	76
Διάγραμμα 5.17 Απαντήσεις στην ερώτηση 17	77
Διάγραμμα 5.18 Απαντήσεις στην ερώτηση 18	78
Διάγραμμα 5.19 Απαντήσεις στην ερώτηση 19	79

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙΣΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

1.1 Ιστορική αναδρομή

Η καθιέρωση για πρώτη φορά στη χώρα μας συστήματος τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με το Ν.Δ. 578/1948 και τον Α.Ν. 810/1948. Η κωδικοποίηση των διατάξεων σε ενιαίο κείμενο με τον τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων» πραγματοποιήθηκε με το Β.Δ. της 7.7.1952 (Σέλλας).

Οι οικονομικές συνθήκες της χώρας μετά το Β΄ παγκόσμιο πόλεμο απαιτούσαν αυστηρό πλαίσιο για την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων. Η υιοθέτηση αυστηρού πλαισίου αποτελούσε προϋπόθεση για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων αλλά και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του ελληνικού κράτους (Κόντος - Μάναλης, 2007).

Η επιβολή της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων το 1948 κάλυψε ένα μεγάλο κενό διότι έως τότε εφαρμόζονταν μέθοδοι που δεν κατοχύρωναν ούτε τους επιτηδευματίες ούτε το Δημόσιο. Η επιβολή του φόρου εισοδήματος γινόταν με αντιεπισημονικό τρόπο καθώς η Φορολογική Διοίκηση χρησιμοποιούσε πληροφορίες, ενδείξεις και τεκμήρια ενώ ήταν επιτακτική η ανάγκη πάταξης της φοροδιαφυγής και η θέσπιση ελεγκτικών διαδικασιών για την απόδοση της φορολογικής δικαιοσύνης (Παπαδόπουλος, 1969).

Για πρώτη φορά θεσπιζόταν κανόνες παρακολούθησης συναλλαγών για φορολογικούς σκοπούς και μ' αυτό τον τρόπο τερματιζόταν η φορολογική ασυδοσία. Το εν λόγω νομοθέτημα αποσκοπούσε στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, κάτι που επιδίωξε με τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών και την ενιαία λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων. Τέλος, αποτέλεσε το θεμέλιο των μεταγενέστερων νομοθετημάτων καθώς είχαν τις ίδιες επιδιώξεις. (Πομόνης, 2002).

Με την υιοθέτηση του μεταγενέστερου Π.Δ. 186/1992 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 84/26.5.1992), το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1.7.1992 και είναι γνωστό ως Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), υπήρχαν αντίστοιχες επιδιώξεις. Βασικός σκοπός του Κ.Β.Σ. ήταν επίσης η σύλληψη της φορολογητέας ύλης, που προέκυπτε από τις συναλλαγές. Ο σκοπός αυτός

επιδιώχθηκε μέσω της παρακολούθησης και του ελέγχου της διακίνησης των αγαθών και της υποχρεωτικής ενιαίας βασικής λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων (Πομόνης, 2002).

Την 1.1.2013¹ ο Κ.Β.Σ. καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Φ.Ε.Κ.: Α' 222/12.11.2012).

Ο Κ.Φ.Α.Σ. ήταν μεταβατικού χαρακτήρα νόμος και ίσχυσε για δύο χρόνια έως την κατάργησή² του καθώς από 1.1.2015 τέθηκαν σε ισχύ³ τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) με το Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. Α' 251/24.11.2014), τα οποία παραμένουν έως σήμερα σε ισχύ.

Ταυτόχρονα με τον Κ.Φ.Α.Σ. τα Ε.Λ.Π. κατήργησαν και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιο ή Οδηγία είχε εκδοθεί δυνάμει αυτού ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως επίσης και μια πληθώρα νομοθετικών ρυθμίσεων, όπως:

➤ Το νόμο 1809/1988 «Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις⁴» (Φ.Ε.Κ. Α' 222/06.10.1988), από 1.1.2015.

Για περιόδους που άρχισαν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014:

➤ Διατάξεις⁵ του νόμου 2190/1920 "ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ" (Φ.Ε.Κ. Α' 37/30.3.1963).

➤ Τα άρθρα 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. [Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων - Μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής]», (Φ.Ε.Κ. Α' 113/30.06.1992), σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων.

¹ Άρθρο 13, Ν. 4093/2012.

² Παρ. 1, άρθρο 38, Ν. 4308/2014.

³ Εξαιρούνται τα κεφάλαια 4-7 καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών καθώς τέθηκαν σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 (άρθ. 44 ν. 4308/2014).

⁴ Κατ' εξαίρεση, παρέμεινε σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.

⁵ Η παρ. 8δ του άρθρου 16, η παρ. 2 του άρθρου 42, οι παράγραφοι 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42α, τα άρθρα 42β έως 43, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 43α, το άρθρο 43γ, τα άρθρα 90 έως 107, τα άρθρα 110 έως 130, τα άρθρα 132 έως 134, και τα άρθρα 138 έως 143.

- Διατάξεις⁶ του Ν.Δ. 400/1970 «Περί ιδιωτικής επιχειρήσεως ασφάλισης», (Φ.Ε.Κ. 10/Α/17.1.1970), σχετικά με τις υποχρεώσεις των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.
- Η παρ. 2 του άρθρου 22 του Κ.Ν. 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης», (Φ.Ε.Κ. Α' 91/16.04.1955).
- Διατάξεις⁷ του Ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις», (Φ.Ε.Κ. Α' 86/11.04.2012),
- Το Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», (Φ.Ε.Κ. Α' 283) καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον Ν. 4308/2014 οντότητες.
- Το Π.Δ. 148/1984 «Καθορισμός του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις», (ΦΕΚ Α 47/16.04.1984).
- Το Π.Δ. 384/1992 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις Τράπεζες», (ΦΕΚ Α' 210/31.12.1992).

⁶ Η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 23 και τα άρθρα 62 έως 78 (κεφάλαιο 11).

⁷ Τα άρθρα 80, 96 και 97, η παρ. 1 του άρθρου 98, και το άρθρο 101.

1.2 Συνοπτική παρουσίαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ)

Ο τίτλος του νομοθετήματος αυτού αποτυπώνει τις επιδιώξεις του καθώς «με τον προσδιορισμό του σαν Κώδικα Βιβλίων δηλώνεται η ενιαία βασική λογιστική οργάνωση που προβλέπει, ενώ με τον προσδιορισμό του σαν κώδικα Στοιχείων, δηλώνεται η παρακολούθηση και ο έλεγχος της (έσω και έξω – επιχειρηματικής) διακίνησης των αγαθών» (Πομόνης, 2002, σ. 29).

Ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) «παρά τις εξαγγελθείσες βαθιές τομές, είναι ατυχώς έργο αναχρονιστικό, πορεύθηκε δε στα καθιερωμένα, δηλαδή στον τυπολατρικό ιστό του φορολογικού μας συστήματος» (Κόντος - Μάναλης, 2007, σ. 505).

Ως προς τη σημασία της εφαρμογής του μπορούμε να πούμε ότι «Τα βιβλία και στοιχεία παρέχουν πράγματι στο κράτος τις βασικές προϋποθέσεις σωστής και δίκαιης φορολογίας, αφού έχουν καθολική ισχύ οι διατάξεις τήρησης αυτών. Σημειωτέον, ότι με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ, επιτεύχθηκε, κατ' αρχήν, ο περιορισμός της φοροδιαφυγής» (Κόντος - Μάναλης, 2007, σ. 505).

Το Π.Δ. 186/1992 δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. Α' 84 /26.05.1992 και σύμφωνα με το άρθρο 40 ισχύει από 1 Ιουλίου 1992⁸. Οι διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως αυτές αποτυπώνονται στο Π.Δ. 186/1992 χωρίζονται σε δέκα Κεφάλαια τα οποία αναλύονται περαιτέρω σε σαράντα άρθρα με την εξής δομή:

- **Κεφάλαιο Α' Γενικές Διατάξεις.**

Στο κεφάλαιο αυτό αποτυπώνονται οι Γενικές Διατάξεις. Μέσω αυτών ρυθμίζονται γενικά ζητήματα που αφορούν ολόκληρο το νομοθέτημα (Πομόνης, 2002).

Στα τρία άρθρα που περιέχονται στο πρώτο κεφάλαιο ορίζονται τα εξής: Το αντικείμενο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (άρθ. 1), οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων (άρθ. 2) καθώς και η διάκριση επιτηδευματιών, η έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης και η έννοια είδους (άρθ. 3).

Ως προς το αντικείμενο του Κ.Β.Σ., το άρθρο 1 του Π.Δ. 186/1992 αναφέρει τα εξής: «Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των

⁸ Εκτός από τις διατάξεις των άρθρων 20, 22, 23 και 24 καθώς και των εδαφίων (προτάσεων) πρώτου και δευτέρου της § 2 του άρθρου 7, οι οποίες ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 1993.

επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων».

- **Κεφάλαιο Β΄ Βιβλία Επιτηδευματιών.**

Στο δεύτερο κεφάλαιο προσδιορίζονται τα κριτήρια ένταξης των επιτηδευματιών σε κατηγορίες βιβλίων. Μέσω της τήρησης των βιβλίων επιτυγχάνεται η διασταύρωση των συναλλαγών, ο περιορισμός της φοροδιαφυγής και ο προσδιορισμός των φορολογικών αντικειμένων. Προβλέπεται η τήρηση τριών κατηγοριών βιβλίων, ενώ η ένταξη σε αυτές πραγματοποιείται βάσει του ετήσιου κύκλου εργασιών των επιτηδευματιών (Πομόνης, 2002).

Αναλυτικά, στο τέταρτο άρθρο του δευτέρου κεφαλαίου ορίζεται η ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων ενώ στα τα άρθρα 5-6 αναφέρονται στα Βιβλία πρώτης⁹, δεύτερης και τρίτης κατηγορίας αντίστοιχα. Ακολουθώς γίνεται αναφορά στο Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής – κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών (άρθ. 8), στην έννοια του υποκαταστήματος και τα βιβλία υποκαταστήματος (άρθ. 9) και τέλος στα πρόσθετα βιβλία (άρθ. 10).

- **Κεφάλαιο Γ΄ Στοιχεία Επιτηδευματιών.**

Αντικείμενο του τρίτου κεφαλαίου είναι τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδουν οι επιτηδευματίες. Αυτά αναφέρονται ως «αποδεικτικά», «παραστατικά» ή «δικαιολογητικά», βάσει του σκοπού που εξυπηρετούν (Πομόνης, 2002).

Το κεφάλαιο αυτό αναλύεται σε άρθρα ως εξής:

- Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας (άρθ. 11).
- Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις (άρθ. 12).
- Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (άρθ. 13).
- Ειδικά στοιχεία (άρθ. 13α).
- Αποδείξεις αυτοπαράδοσης (άρθ. 14).
- Αποδείξεις δαπανών (άρθ. 15).
- Έγγραφα μεταφοράς (άρθ. 16).

⁹ Το άρθ. 5 του Κ.Β.Σ. «Βιβλία πρώτης κατηγορίας» καταργήθηκε με την παρ. 6 του άρθ. 19 του ν. 3842/2010 και η κατάργησή του ισχύει από 1.1.2011, σύμφωνα με την παρ. η του άρθ. 92 του ίδιου νόμου.

- **Κεφάλαιο Δ' Ενημέρωση, Θεώρηση και Διαφύλαξη Βιβλίων και Στοιχείων.**

Στο κεφάλαιο αυτό αποτυπώνονται οι διατάξεις αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων, την έκδοση των στοιχείων κλπ των επιτηδευματιών (Πομόνης, 2002).

Συγκεκριμένα, ρυθμίζονται ζητήματα όπως ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων (άρθ. 17), ο τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων (άρθ. 18), εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση με την Οδηγία 2001/115/Ε.Κ. του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθ. 18α), θεώρηση βιβλίων και στοιχείων (άρθ. 19), υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση (άρθ. 20) και τέλος ο τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Χρόνος διαφύλαξης αυτών (άρθ. 21).

- **Κεφάλαιο Ε' Μηχανογραφική Τήρηση Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων.**

Το πέμπτο κεφάλαιο αναφέρεται στη μηχανογραφική τήρηση των λογιστικών βιβλίων και έκδοση των στοιχείων. Μέσω αυτού ρυθμίζεται το πλαίσιο μέσω του τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών θα είναι έγκυρα απέναντι στη Φορολογική Διοίκηση (Πομόνης, 2002).

Το άρθρο 22 αναφέρεται στη μηχανογράφηση γενικά, το άρθ. 23 στις υποχρεώσεις χρηστών και τις τεχνικές προδιαγραφές λογισμικού, το άρθ. 24 στο χρόνο και τρόπο μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων και τέλος το άρθ. 25 σε ειδικές διατάξεις.

- **Κεφάλαιο ΣΤ' Διαδικασίες Προσδιορισμού Οικονομικών Αποτελεσμάτων.**

Ακολούθως, στο έκτο κεφάλαιο, αποτυπώνονται οι λογιστικές διαδικασίες που αποσκοπούν στο κλείσιμο της χρήσης. Συγκεκριμένα περιγράφονται οι διαδικασίες αναφορικά με τη σύνταξη της απογραφής, του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων (Πομόνης, 2002).

Αναλυτικά, το έκτο κεφάλαιο αποτελείται από τρία (3) άρθρα. Το άρθρο 26 αναφέρεται στη διαχειριστική περίοδο, το άρθ. 27 στην απογραφή, το άρθ. 28 στην αποτίμηση στοιχείων απογραφής και τέλος το άρθ. 29 στον Ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

- **Κεφάλαιο Ζ΄ Κύρος Βιβλίων και Στοιχείων. Απόρρητο.**

Με τα άρθρα του εβδόμου κεφαλαίου κατοχυρώνεται η οικονομική δραστηριότητα των επιτηδευματιών. Συγκεκριμένα ο Κώδικας ορίζει σαφές πλαίσιο βάσει του οποίου τα βιβλία μπορεί να κριθούν «ανακριβή» ή «ανεπαρκή» από τη Φορολογική Αρχή. Επιπλέον, ο επιτηδευματίας προστατεύεται από τυχόν διαρροή του περιεχομένου των βιβλίων και των στοιχείων του σε τρίτους (Πομόνης, 2002).

Το κεφάλαιο αυτό περιέχει τα εξής δύο άρθρα: Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων (άρθ. 30) και απόρρητο βιβλίων και στοιχείων (άρθ. 31).

- **Κεφάλαιο Η΄ Κυρώσεις.**

Στο ένατο κεφάλαιο περιέχονταν οι διατάξεις που προέβλεπαν τις κυρώσεις για την παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Αργότερα οι διατάξεις αυτές αναθεωρήθηκαν και ενσωματώθηκαν στο νόμο 2523/1997. Εν τέλει, μετά τη δημοσίευση του νόμου 2523/1997 παρέμεινε σε ισχύ μόνο το άρθρο 35. Το άρθρο εν λόγω αναφέρεται σε κυρώσεις κατά των Φορολογικών Αρχών, λόγω μη τήρησης των διατάξεων για το φορολογικό απόρρητο (Πομόνης, 2002).

Αναλυτικά τα θέματα των κυρώσεων ρυθμίστηκαν από τον Κώδικα ως εξής: πρόστιμα γενικών παραβάσεων (άρθ. 32), αυτοτελείς παραβάσεις (άρθ. 33), επιβολή προστίμου (άρθ. 34) και τέλος διοικητικές και ποινικές κυρώσεις (άρθ. 35).

- **Κεφάλαιο Θ΄ Ειδικές Αρμοδιότητες.**

Το κεφάλαιο αυτό αναφέρεται στις ειδικές αρμοδιότητες του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ), της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) καθώς και στις αρμοδιότητες του Υπουργού Οικονομικών (Πομόνης, 2002).

Συγκεκριμένα τα τρία (3) άρθρα του ένατου κεφαλαίου αποτυπώνονται ως εξής: δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (άρθ. 36), επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (άρθ. 37), δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών (άρθ. 38).

- **Κεφάλαιο Ι΄ Μεταβατικές Διατάξεις – Έναρξη Ισχύος.**

Το δέκατο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα εξής δύο (2) άρθρα: το άρθρο 39 με το οποίο ρυθμίζονται οι μεταβατικές διατάξεις και το άρθρο 40 το οποίο αναφέρεται στην έναρξη ισχύος του νομοθετήματος.

1.3 Μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Ακολούθως παρατίθεται απόσπασμα της Αιτιολογικής έκθεσης του Κ.Φ.Α.Σ. στο οποίο διαφαίνονται οι λόγοι μετάβασης από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ. Σε αυτό τονίζεται τόσο η ανάγκη για την άρση των δυσλειτουργιών του Κ.Β.Σ., όσο και τα πλεονεκτήματα του νέου Κώδικα (Κ.Φ.Α.Σ.).

«Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρούσας υποπαραγράφου Ε.1. περιορίζονται σημαντικά οι ισχύουσες διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου που εξασφαλίζει την ομοιόμορφη για κάθε κατηγορία επιτηδευματιών εμφάνιση των συναλλαγών, προκειμένου να προκύπτουν τα δεδομένα και οι απαιτήσεις εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, στην άμεση και έμμεση φορολογία, με συγκεκριμένο, σαφή και απλό τρόπο..

Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό.

Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και

βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα.

Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010 (ν. 3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους. Ωστόσο, παρόλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο και τη διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κλπ) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον που διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάζεται να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών.

Οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφιστάμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις:

- επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,

- ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
- ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις (Οδηγία για την τιμολόγηση)».

Ο Κ.Φ.Α.Σ. λοιπόν απλούστευσε τις προηγούμενες αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. «Συγκεκριμένα, διαφοροποιήθηκε ο τρόπος τήρησης των μερίδων αποθήκης, ενώ καταργήθηκαν τα Βιβλία Παραγωγής Κοστολογίου και Τεχνικών Προδιαγραφών (άρθρο 8), η θεώρηση όλων των Βιβλίων και Στοιχείων (άρθρο 19), το κύρος Βιβλίων και Στοιχείων με τις Κυρώσεις και τα Πρόστιμα (άρθρα 30 – 35), καταργήθηκαν τα Πρόσθετα Βιβλία (άρθρο 10) και η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 37), ενώ τα σημαντικότερα από τα 40 άρθρα του ΚΒΣ παρέμειναν, επανδιατυπώθηκαν και συγχωνεύθηκαν στα νέα άρθρα του ΚΦΑΣ» (Παπαδέας, 2014, σ. 15).

1.4 Συνοπτική παρουσίαση του Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόκειται ουσιαστικά για την Υποπαράγραφο Ε.1: «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΚΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του πρώτου άρθρου του Ν. 4093/2012 (Φ.Ε.Κ.: Α' 222/12.11.2012), η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1.1.2013 και αναλύεται σε δεκατέσσερα άρθρα ως εξής:

Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Το πρώτο άρθρο αναφέρεται στα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και την υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

Οι αλλαγές που επήλθαν σε σύγκριση με το προηγούμενο νομοθέτημα (Κ.Β.Σ.) εντοπίζονται στο ότι τα πρόσωπα που εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ονομάζονται «υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και όχι «επιτηδευματίες». Επιπλέον, καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθ. 2 του Κ.Β.Σ. που καθιστούσαν υπόχρεη την κοινοπραξία. Τέλος καθίστανται υπόχρεα τα αλλοδαπά πρόσωπα/οντότητες που αποκτούν πραγματική/φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλά και τα αλλοδαπά πρόσωπα/οντότητες χωρίς εγκατάσταση στη χώρα τα οποία όμως ανεγείρουν ακίνητο σε αυτή ή διενεργούν προσθήκες/επεκτάσεις σε ακίνητο κυριότητάς τους (Σταματόπουλος, Σταματόπουλος, & Σταματόπουλος, 2013).

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών.

Το δεύτερο άρθρο αναφέρεται στον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών. Αυτό που διαφαίνεται είναι ότι μέσω της απεικόνισης των συναλλαγών στα βιβλία θα πρέπει να εξυπηρετείται ο φορολογικός έλεγχος.

Ορίζεται ότι τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σε ευρώ, σε περίπτωση όμως συναλλαγών με το εξωτερικό επιτρέπεται τα στοιχεία να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά ξένο νόμισμα. Γίνεται αναφορά στα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία καθώς και στον τρόπο αποστολής των αποδείξεων λιανικής πώλησης και των τιμολογίων, με ηλεκτρονικά μέσα.

Αναφέρεται ότι επιτρέπεται η συγχώνευση/συνένωση βιβλίων και στοιχείων, υπό προϋποθέσεις, ενώ σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή μη λειτουργίας του λογισμικού, προβλέπεται η παράταση της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων. Τέλος, ορίζονται οι

υποχρεώσεις κατά τον φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση χρήσης ηλεκτρονικού υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.

Άρθρο 3 Εξαιρέσεις – Απαλλαγές.

Στο άρθρο αυτό ορίζονται οι υποχρεώσεις του Δημοσίου και λοιπών προσώπων, καθώς και η έκταση εφαρμογής των διατάξεων αυτών. Επιπλέον, ορίζονται τα μη υπόχρεα πρόσωπα καθώς και οι απαλλασσόμενοι από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης. Τέλος, ορίζονται οι υποχρεώσεις των εταιρειών που προέρχονται από μετασχηματισμό ενώ γίνεται αναφορά και στην καταχώριση στα βιβλία των πραγματοποιούμενων εξόδων (πρώτης εγκατάστασης κλπ) πριν τη σύσταση.

Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

Στο τέταρτο άρθρο ρυθμίζονται τα εξής θέματα:

- Η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών πραγματοποιείται σε δύο κατηγορίες τήρησης βιβλίων, απλογραφικά ή διπλογραφικά. Η εν λόγω ένταξη πραγματοποιείται βάσει κριτηρίων όπως η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.
- Η υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.
- Η υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. (ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών) ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων.
- Η τήρηση Μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων και Βιβλίου Απογραφών, για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
- Η υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
- Ο χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων.
- Οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.).
- Ο τρόπος καταχώρησης των συναλλαγών του υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική.

- Τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων.
- Ο τρόπος καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης αυτού.
- Ο τρόπος και οι προθεσμίες ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών.
- Ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και εξόδων.
- Η υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών.

Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής¹⁰.

Στο πέμπτο άρθρο αναφέρονται οι περιπτώσεις έκδοσης Δελτίου Αποστολής (Δ.Α.) καθώς και οι προϋποθέσεις έκδοσης του συγκεντρωτικού Δ.Α..

Περαιτέρω, ορίζεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Δ.Α. καθώς και ότι το πρώτο αντίτυπο αυτού συνοδεύει τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται. Τέλος, ορίζεται η υποχρέωση άμεσης επίδειξης του Δ.Α., που συνοδεύει τα αγαθά, στο φορολογικό έλεγχο.

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών.

Αναφορικά με την τιμολόγηση των συναλλαγών, στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται:

- Οι περιπτώσεις για τις οποίες υφίσταται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών.
- Η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου στο τέλος του μήνα, για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις.
- Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, για ανόργανα έσοδα π.χ. επιδοτήσεις.
- Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για αγορές αγαθών από μη υπόχρεους.
- Η υποχρέωση για έκδοση εκκαθάρισης, αναφορικά με τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία, για λογαριασμό του, καθώς και οι προϋποθέσεις και ο χρόνος έκδοσης αυτής.
- Το υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου, καθώς και ο χρόνος έκδοσης αυτού.

¹⁰ Το άρθρο 5 του Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε από 1.1.2014 με την παρ. 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 51 του Ν. 4223/2013.

- Το περιεχόμενο του πιστωτικό τιμολογίου, καθώς και οι προϋποθέσεις έκδοσης αυτού.
- Η πρόβλεψη ότι γίνονται δεκτά ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Άρθρο 7 Απόδειξεις Λιανικών Συναλλαγών¹¹.

Στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, για κάθε λιανική συναλλαγή. Επιπλέον ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης απόδειξης επιστροφής, το περιεχόμενο της απόδειξης λιανικής ή επιστροφής καθώς και ο χρόνος έκδοσης για τις αποδείξεις λιανικής.

Τέλος, παρέχεται η δυνατότητα να ανατίθεται η έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς και μεταφοράς προσώπων σε τρίτους.

Άρθρο 8 Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών¹².

Με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικών για μεταφορές αγαθών από τους μεταφορείς, τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς όπως επίσης και το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης αυτών. Περαιτέρω, ορίζονται οι προϋποθέσεις για τη δυνατότητα έκδοσης διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτικής καθώς και το περιεχόμενο αυτής.

Ακολούθως ορίζονται οι λεπτομέρειες έκδοσης διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης άλλων ισοδύναμων στοιχείων για τις διεθνείς μεταφορές και ειδικά για τις θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές παρέχεται, υπό προϋποθέσεις, η δυνατότητα ανάθεσης έκδοσης των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή πράκτορα.

11 Το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε από 1/1/2015 με την παρ. 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 51 του Ν. 4223/2013)

12 Το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε από 1/1/2014 με την παρ. 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 51 του Ν.4223/2013).

Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης συγκεντρωτικής φορτωτικής, ενώ παράλληλα παρέχεται και η δυνατότητα επιλογής μεταξύ της έκδοσης φορτωτικής και τιμολογίου ή απόδειξης.

Τέλος, ορίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, βάσει του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης, ενώ αναλύονται και θέματα σχετικά με την έκδοση των αποδείξεων δαπανών.

Άρθρο 9 Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων.

Στο άρθρο 9 ορίζονται οι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων διακίνησης. Επιπλέον, ορίζεται ο τόπος, ο τρόπος και ο χρόνος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων, καθώς και η υποχρέωση επίδειξης αυτών στον έλεγχο. Τέλος, παρέχεται η δυνατότητα να μην εκτυπώνονται τα αθεώρητα βιβλία.

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών.

Στο άρθρο 10 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται η υποχρέωση των υπόχρεων για υποβολή καταστάσεων με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν, για τη διασταύρωση των πληροφοριών. Περαιτέρω, ορίζεται το περιεχόμενο των ως άνω καταστάσεων, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους καθώς και εξαιρέσεις από την υποχρέωση υποβολής αυτών.

Ακολούθως, ορίζεται ο τρόπος της απόδειξης των συναλλαγών (εξόφληση με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού). Όσον αφορά το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής, αυτό το φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι μπορούν να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλα πρόσφορα στοιχεία. Τέλος, η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που διατίθενται από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών.

Άρθρα 11 – 14.

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Αρχής, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, ενώ στις διατάξεις του άρθρου 12 οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών. Τέλος, με το άρθρο 13 ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κώδικα και στο άρθρο 14 αποτυπώνονται οι μεταβατικές διατάξεις αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)

Ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», (Φ.Ε.Κ. Α' 251/24-11-2014), τέθηκε σε ισχύ την 1-1-2015 και διαρθρώνεται σε οχτώ κεφάλαια, σαράντα τέσσερα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα¹³.

«Έτσι, στη χώρα μας οι κανόνες τήρησης Λογιστικών Αρχείων και έκδοσης Παραστατικών πωλήσεων περιλαμβάνονται πλέον στα ΕΛΠ (άρθρα 1 – 15) που απλουστεύουν τις αντίστοιχες διατάξεις του ΚΦΑΣ. Συγκεκριμένα, οι υποχρεώσεις των οντοτήτων (οικονομικών μονάδων) κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθος τους σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Στα «Λογιστικά Αρχεία» περιέχονται λογιστικές δικλίδες και πρακτικές που διευκολύνουν τη διαχείριση των επιχειρήσεων. Επαναλαμβάνονται με βελτιώσεις, αυτούσιες σχετικές ρυθμίσεις του ΚΦΑΣ περί τιμολογίου πώλησης, που προέρχονται συνολικά απ' την οδηγία της ΕΕ “περί ΦΠΑ”. Καθιερώνονται διαδικασίες και μηχανισμοί ελέγχου, που διασφαλίζουν την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και γεγονότων της επιχείρησης τόσο με τα σχετικά παραστατικά, όσο και με τα λογιστικά αρχεία που περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, και τα κοστολογικά δεδομένα με τις τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής, ενώ παράλληλα καταργήθηκε η ομάδα 9 του ΕΓΛΣ» (Παπαδέας, 2015, σ. 15).

Αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων ισχύουν οι αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων, του δικαιολογητικού, του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας (Σταματόπουλος και συν., 2015).

Ακολούθως παρουσιάζονται τα βασικότερα σημεία των Ε.Λ.Π., με εκτενή αναφορά στα κεφάλαια 1 – 3 (άρθρα 1-15) όπου αναλύονται τα εξής επιμέρους θέματα: το πεδίο εφαρμογής του νόμου και ο καθορισμός του μεγέθους των οντοτήτων (κεφ. 1), τα λογιστικά αρχεία (κεφ. 2) και τα παραστατικά πωλήσεων (κεφ. 3). Τέλος, επιχειρείται συνοπτική περιγραφή των κεφαλαίων 4 – 8 των Ε.Λ.Π., με στόχο να αποκτήσει ο αναγνώστης σφαιρική άποψη για το εν λόγω νομοθέτημα.

¹³ Α. «Ορισμοί», Β. «Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων», Γ. «Σχέδιο λογαριασμών» και Δ. «Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

2.1 Βασικά στοιχεία των Ε.Λ.Π.

2.1.1 Κεφάλαιο 1 «Πεδίο Εφαρμογής και Κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους».

Το πρώτο κεφάλαιο των Ε.Λ.Π. ορίζει το πεδίο εφαρμογής του νόμου (ποιες οντότητες εφαρμόζουν τον νόμο αυτό, ποιες τα Δ.Π.Χ.Α. και ποιες δεν τον εφαρμόζουν ή τον εφαρμόζουν μερικώς), (Αργυρός, 2015), καθώς και την κατηγοριοποίηση των υποκειμένων σε αυτόν οντοτήτων¹⁴ με βάση το μέγεθός τους. Αποτελείται από τα εξής δύο άρθρα:

- **«Πεδίο εφαρμογής» (άρθ. 1)**

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου αυτού οι υποκείμενες στο νόμο 4308/2014 οντότητες είναι οι εξής:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., της Ε.Π.Ε., της ετερόρρυθμης, κατά μετοχές εταιρείας και της Ι.Κ.Ε.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Ο.Ε. ή Ε.Ε., όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της ως άνω περίπτωσης α) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η Ε.Ε., η Ο.Ε., η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου, από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 (Α' 143), οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ των Ε.Λ.Π. είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980¹⁵.

¹⁴ Οντότητα (entity): Οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα (Παράρτημα Α: Ορισμοί, του Ν. 4308/2014).

¹⁵ Π.Δ. 1123 της 15.12.80: «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», (Φ.Ε.Κ. Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ των Ε.Λ.Π. είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 3 οι οντότητες που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις είναι οι εξής:

α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος¹⁶.

β) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

γ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του Ν. 3606/2007.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005.

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. 2778/1999.

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995.

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 4099/2012.

η) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Υπάρχει η δυνατότητα προαιρετικής τήρησης των Δ.Π.Χ.Α., από τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες, με υποχρεωτική εφαρμογή αυτών για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Σε περίπτωση που οι οντότητες αυτές υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων, τις συντάσσουν και αυτές βάσει των Δ.Π.Χ.Α. Σε κάθε περίπτωση, είτε συντάσσονται υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., οι οντότητες εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως 15 καθώς και την παρ. 32 του άρθρ. 29 των Ε.Λ.Π.

Τέλος, σε μερική τήρηση των διατάξεων των Ε.Λ.Π. προβαίνουν επιπλέον οι εξής κατηγορίες οντοτήτων: α) οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014, οι οποίοι από άλλη διάταξη υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ. (όταν δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν πιο πάνω), β) η τράπεζα της Ελλάδος και γ) Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕ-ΚΑ) του Ν. 4099/2012.

¹⁶ Για ανάλυση βλέπε Παράρτημα Α του Ν. 4308/2014.

- «Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων» (άρθ. 2).

Η βασική αρχή που υιοθετείται στο δεύτερο άρθρο των Ε.Λ.Π. είναι ότι οι λογιστικοί κανόνες για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι το νομικό της τύπο¹⁷.

Οι οντότητες εντάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες, βάσει του μεγέθους τους: πολύ μικρές, μεσαίες και μεγάλες.

Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους για την οντότητα συντελείται όταν αυτή υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον κάτωθι πίνακα (κάλυψη των 2 από τα 3 μεγέθη).

Πίνακας 2.1 Κριτήρια μεγέθους

Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού ¹⁸	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών ¹⁹
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

Πηγή: ΠΟΛ 1003/2015, παρ. 2.3.

¹⁷ Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις».

¹⁸ Ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (Λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014, παρ. 2.3).

¹⁹ Ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας. Επιπλέον για περιόδους μικρότερες του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση (ΠΟΛ. 1003/2014, παρ. 2.11 & 2.12 και Λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014, παρ. 2.11 & 2.12).

Σύμφωνα με τον ως άνω πίνακα οι πολύ μικρές οντότητες είναι αυτές που κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα εξής κριτήρια: α) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 10 άτομα, β) Σύνολο ενεργητικού 350.000,00 ευρώ, γ) Καθαρός κύκλος εργασιών 700.000,00 ευρώ.

Αντίστοιχα παρατίθενται τα όρια για τις μικρές, τις μεσαίες και τις μεγάλες οντότητες. Σημειώνεται ότι οι οντότητες της παρ. 2 (γ) του άρθ. 1 εντάσσονται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων εφόσον ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000,00 ευρώ (μοναδική προϋπόθεση).

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις, σε ότι αφορά τις συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τις απλοποιήσεις και απαλλαγές καθώς και την απαγόρευση χρήσης κάποιων κανόνων επιμέτρησης²⁰.

2.1.2 Κεφάλαιο 2 «Λογιστικά Αρχεία».

Το δεύτερο κεφάλαιο αφορά ρυθμίσεις αναφορικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων²¹ από τις υποκείμενες οντότητες και συνδυαστικά με το τρίτο κεφάλαιο καλύπτονται θέματα που κάλυπτε ο Κ.Φ.Α.Σ. Αποτελείται από τα εξής πέντε άρθρα:

- **«Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» (άρθ. 3)**

Σύμφωνα με το τρίτο άρθρο των Ε.Λ.Π. η οντότητα τηρεί αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος που λαμβάνει χώρα στην περίοδο αναφοράς. Υπάρχει η δυνατότητα τήρησης των λογιστικών αρχείων με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Επιπλέον, τα λογιστικά

²⁰ ΠΟΛ. 1003/2014, παρ. 2.1 και Λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014, παρ. 2.1.

²¹ Λογιστικά αρχεία (accounting records): «Λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων», (Παράρτημα Α: Ορισμοί, του Ν. 4308/2014).

στοιχεία επιτρέπεται να συντάσσονται σε διαφορετική της ελληνικής γλώσσας, ενώ για τα λογιστικά αρχεία ορίζεται ότι τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Ακολούθως, ορίζεται ότι το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί τόσο τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών, για τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Δεδομένης της κατάργησης του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), παρατίθεται στο παράρτημα Γ΄ των Ε.Λ.Π. προαιρετικό σχέδιο λογαριασμών ως μέρος του λογιστικού συστήματος. Η ευθύνη για την περαιτέρω ανάπτυξη αυτού επαφίεται στη διοίκηση της οντότητας, ενώ παρέχεται η δυνατότητα της εφαρμογής του σχεδίου λογαριασμών όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014.

Σύμφωνα με την παρ. 10 του παρόντος άρθρου, οι οντότητες που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χρησιμοποιούν διπλογραφικό σύστημα και τηρούν τα εξής τρία λογιστικά αρχεία:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων).

- **«Άλλα λογιστικά αρχεία» (άρθ. 4)**

Το άρθρο αυτό αναφέρεται στα πρόσθετα αρχεία που οφείλουν να τηρούν οι οντότητες (πέραν όσων αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο), καθώς και στις πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται από αυτά, με ημερομηνία αναφοράς το τέλος της λογιστικής τους περιόδου. Πρόκειται για τα εξής οχτώ αρχεία (παρ. 2 έως 9 του εν λόγω άρθρου):

- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.

- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Τέλος, σύμφωνα με την παρ. 10 του εν λόγω άρθρου υπάρχει η δυνατότητα να παρέχονται οι απαιτούμενες πληροφορίες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

- **«Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» (άρθ. 5)**

Σύμφωνα με την αιτιολογική του σχεδίου νόμου των Ε.Λ.Π. στο πέμπτο άρθρο παρουσιάζεται ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων (είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά, είτε χειρόγραφα).

Κατ' αρχάς, στο άρθρο αυτό ορίζεται ότι την ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο), για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλων πληροφοριών, την έχει η διοίκηση της οντότητας.

Για την διασφάλιση της αξιοπιστίας τους, σύμφωνα με την παρ. 2, τα λογιστικά αρχεία θα πρέπει:

- α) Να τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα,
- β) Να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του νόμου των Ε.Λ.Π.,
- γ) Να υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο της διοίκησης, να υπογράφονται από εξουσιοδοτημένο μέλος/μέλη και από τον υπεύθυνο για τη σύνταξή τους λογιστή.

Απαιτείται η τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία εκδίδονται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης (ή λήψης) του σχετικού παραστατικού. Σε κάθε περίπτωση τα παραστατικά εκδίδονται και αποστέλλονται σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση των νόμιμων υποχρεώσεων.

Η οντότητα υποχρεούται να εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες για τη διασφάλιση της ύπαρξης τεκμηρίων όπως επίσης και για την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των παραστατικών.

Ως προς τα αποθέματα ορίζεται ότι παρακολουθούνται με κατάλληλες δικλείδες, ανεξαρτήτως εάν έχουν τιμολογηθεί ή όχι και που βρίσκονται. Οι ελάχιστες πληροφορίες που παρακολουθούνται κατά τις σχετικές διακινήσεις, σύμφωνα με την παρ. 8, είναι τα στοιχεία της επωνυμίας, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ, η ποσότητα και το είδος των αγαθών, καθώς και η ημερομηνία που έλαβε χώρα η διακίνηση αυτών.

Σε περίπτωση μη λήψης παραστατικού διακίνησης ή πώλησης, καταχωρούνται οι απαιτούμενες πληροφορίες σε κατάλληλο αρχείο. Πλέον δεν υπάρχει υποχρέωση βάσει νόμου για τήρηση του βιβλίου αποθήκης που επέβαλαν στο παρελθόν οι καταργηθείσες διατάξεις (Αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου των Ε.Λ.Π.).

Σύμφωνα με την παρ. 5.8.1. της Π.Ο.Λ. 1003/2014 τα παραστατικά διακίνησης μπορούν να φέρουν οποιοδήποτε ενδεικτικό της φύσης τους τίτλο όπως: «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

Όταν μια μητρική οντότητα έχει θυγατρική η οποία δεν υπόκειται στο νόμο των Ε.Λ.Π., θα πρέπει να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που να έχει η μητρική τη δυνατότητα να συμμορφώνεται με το νόμο. Επιπλέον, σε περίπτωση συνένωσης οντοτήτων ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις του νόμου των Ε.Λ.Π.

Παρέχεται η δυνατότητα στην οντότητα να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία. Τα λογιστικά αρχεία θα πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και τις Αρχές, μέσα σε εύλογο χρόνο. Το ίδιο ισχύει και για τη μετάφραση στην ελληνική των αρχείων που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα (ή στο ελληνικό νόμισμα για τα αρχεία που έχουν εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος).

Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο την τήρηση του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Το γεγονός όμως αυτό δεν απαλλάσσει τη διοίκηση από τη σχετική ευθύνη. Ταυτόχρονα, σε περίπτωση ελέγχου το τρίτο αυτό πρόσωπο έχει, όπως η οντότητα, τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο.

- **«Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» (άρθ. 6)**

Σε αυτό το άρθρο ορίζονται οι προθεσμίες για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων, τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων αλλά και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Αναφορικά με την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων, γίνεται διαχωρισμός ανάλογα με τον αν η οντότητα συντάσσει ή όχι ισολογισμό. Αν συντάσσει η ενημέρωση των αρχείων με τα παραστατικά γίνεται το αργότερο έως το τέλος του επόμενου μήνα. ενώ σε περίπτωση Σε περίπτωση που η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου. Σε κάθε περίπτωση όμως θα πρέπει να ολοκληρώνεται αυτή εντός του χρόνου που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, αυτός διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των δεδομένων, σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται στο συντομότερο χρονικό διάστημα ανάμεσα στους έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου και το χρονικό όριο που τίθεται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία.

- **«Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» (άρθ. 7).**

Με το έβδομο άρθρο των Ε.Λ.Π. ρυθμίζονται τα θέματα του χρονικού διαστήματος αλλά και τρόπου διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων.

Συγκεκριμένα ορίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα ανάμεσα στα πέντε έτη από τη λήξη της περιόδου και το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Τέλος, ορίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, αρκεί για τη διευκόλυνση του ελέγχου να υπάρχει τρόπος εκτύπωσης, αναπαραγωγής κλπ αυτών. Ειδικά για τα τιμολόγια ορίζεται ότι θα πρέπει να διαφυλάσσονται και τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητά τους.

2.1.3 Κεφάλαιο 3 «Παραστατικά Πωλήσεων».

Σύμφωνα με την αιτιολογική του σχεδίου νόμου των Ε.Λ.Π., στο κεφάλαιο αυτό ενσωματώνονται οι ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ περί Φ.Π.Α., αναφορικά με την έκδοση των τιμολογίων πώλησης, ενώ ταυτόχρονα συμπληρώνονται ζητήματα που κάλυπτε ο καταργημένος Κ.Φ.Α.Σ.

Στα εννέα άρθρα που ακολουθούν ρυθμίζονται θέματα των τιμολογίων όπως το περιεχόμενο και ο χρόνος έκδοσής τους, η αυθεντικότητα καθώς και το απλοποιημένο/συγκεντρωτικό και το ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Παράλληλα ρυθμίζονται και θέματα των στοιχείων για τη λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.

- «Τιμολόγιο πώλησης» (άρθ. 8)

Στο άρθρο 8 των Ε.Λ.Π. το τιμολόγιο ορίζεται ως το στοιχείο που εκδίδεται για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών καθώς και για τις συναλλαγές που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Θεωρείται τιμολόγιο κάθε έγγραφο που περιέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, αρκεί ο παραλήπτης να αποδέχεται το έγγραφο αυτό, καθώς και κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται σε ένα αρχικό τιμολόγιο.

Η ευθύνη για τη διασφάλιση ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση, ανήκει στην οντότητα που πωλεί τα αγαθά/υπηρεσίες. Το τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών/υπηρεσιών, ενώ υπάρχει η δυνατότητα της έκδοσής του από τον λήπτη (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό του πωλητή. Αυτό όμως δεν απαλλάσσει την οντότητα από την υποχρέωση της διασφάλισης της έκδοσης του τιμολογίου και τις λοιπές ευθύνες της.

Προβλέπεται η ύπαρξη έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου για τις εκπτώσεις, τις επιστροφές και τις λοιπές διαφορές, ενώ στην παρ. 7 ορίζεται ότι τα τιμολόγια (εκδιδόμενα και λαμβανόμενα) αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Για το Δημόσιο τις περιφέρειες και τους λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου ορίζεται ότι δεν υποχρεώνονται σε έκδοση τιμολογίου, για τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με απαραίτητη όμως την προϋπόθεση οι πράξεις αυτές να μην υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την παρ. 10 του παρόντος άρθρου, όταν οι υποκείμενες οντότητες συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα που δεν υποχρεούνται σε έκδοση τιμολογίου,

εκδίδουν σχετικό παραστατικό για την τεκμηρίωση της συναλλαγής στο οποίο αναφέρονται τα εξής στοιχεία:

- α) Η ημερομηνία έκδοσης.
- β) Η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Η ημερομηνία της πραγματοποίησης ή της ολοκλήρωσης της παράδοσης/παροχής των αγαθών/υπηρεσιών.
- ε) Η αξία της μονάδας του αγαθού ή της υπηρεσίας και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Για τις περιπτώσεις που κάποιος τρίτος πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει για λογαριασμό της παραστατικά πώλησης, προβλέπεται επιπλέον η έκδοση εγγράφου (εκκαθάρισης), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Το εν λόγω έγγραφο αποστέλλεται στην οντότητα έγκαιρα για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της. Εξαιρετικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο, το εν λόγω έγγραφο εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση.

- **«Περιεχόμενο τιμολογίου» (άρθ. 9)**

Στην παρ. 1 του άρθρου αυτού ορίζεται αναλυτικά το υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου, το οποίο έχει ως εξής:

- α) Η ημερομηνία έκδοσής του.
- β) Ο αύξων αριθμός (για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων).
- γ) Ο Α.Φ.Μ. με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση/παροχή των αγαθών/υπηρεσιών.
- δ) Ο Α.Φ.Μ. του πελάτη.
- ε) Η πλήρης επωνυμία, διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη.
- στ) Η ποσότητα/έκταση και το είδος των παραδιδόμενων/παρεχόμενων αγαθών/υπηρεσιών εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- ζ) Η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε/ολοκληρώθηκε η παράδοση/παροχή αγαθών/υπηρεσιών.

η) Η αξία των αγαθών/υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., η αξία που απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., η αξία της μονάδας αγαθού/υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α. και η αξία κάθε έκπτωσης/επιστροφής.

θ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. (εκτός αν πρόκειται για ειδικό καθεστώς). Επιπλέον ορίζονται ως υποπεριπτώσεις ια' έως ιζ' οι εξής ειδικές περιπτώσεις:

ια) Ο όρος «Αυτοτιμολόγηση», για τις περιπτώσεις που εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών/υπηρεσιών.

ιβ) Η σχετική διάταξη βάσει της οποίας λαμβάνει χώρα η απαλλαγή (όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.).

ιγ) Η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση», για τις περιπτώσεις που ο λήπτης είναι υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α.

ιδ) Για τις περιπτώσεις των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καινούριων μεταφορικών μέσων, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία για τον Φ.Π.Α.

ιε) Η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία» για τις περιπτώσεις που εφαρμόζεται το σχετικό καθεστώς.

ιστ) Η αναφορά του όρου «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται τα σχετικά καθεστώτα.

ιζ) Για τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος είναι φορολογικός αντιπρόσωπος, τα πλήρη στοιχεία του, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι δέκα υποχρεωτικές ενδείξεις που αναφέρθηκαν ως άνω είναι οι ίδιες που αναγράφονται και στις παρ. 9 έως 11 και 17γ του Κ.Φ.Α.Σ. Οι μόνες διαφοροποιήσεις εντοπίζονται στις περιπτώσεις β' (αναγραφή αύξοντα αριθμού στα τιμολόγια για μία ή περισσότερες σειρές) και στ' (μη αναγραφή του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών όταν προκύπτουν από άλλα έγγραφα) (Αργυρός, 2015).

Ακολουθώντας στην παρ. 2 ορίζεται ότι τα ποσά που αναγράφονται στο τιμολόγιο μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, ενώ το ποσό του Φ.Π.Α. θα πρέπει να αποτυπώνεται και στο εθνικό νόμισμα.

Τέλος στην παρ. 3 ορίζεται ότι το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή.

- **«Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο» (άρθ. 10)**

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ότι επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου για δύο περιπτώσεις. Όταν το ποσό του τιμολογίου δεν ξεπερνά τα 100,00 ευρώ και όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο αποτελεί έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8 (συμπληρωματικό ή διορθωτικό τιμολόγιο).

Οι υποχρεωτικές ενδείξεις του απλοποιημένου τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 2, είναι οι εξής:

- α) Η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου
- β) Προσδιορισμός της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- γ) Προσδιορισμός των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ε) Στην περίπτωση έκδοσης διορθωτικού/συμπληρωματικού τιμολογίου, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και ενδείξεις που τροποποιούνται.

Τέλος, με την παρ. 3 επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου, το οποίο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες, όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.

- **«Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» (άρθ. 11)**

Με την παρ. 1 του άρθρου 11 ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών/υπηρεσιών. Επιπλέον, με την παρ. 11.1.2 της ΠΟΛ 1003/2014 διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι δηλαδή θέμα πραγματικών περιστατικών και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 11 ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου έχει ως εξής:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.
- β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου το αργότερο μέχρι την 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης/παροχής αγαθών/υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου, μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής, από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

- **«Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» (άρθ. 12)**

Στο άρθρο αυτό ρυθμίζεται το ζήτημα έκδοσης παραστατικού πώλησης για τη λιανική πώληση αγαθών/υπηρεσιών. Εισάγεται ως γενική αρχή η έκδοση παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του νόμου 1809/1980. Διευκρινίζεται ότι όταν σε λιανική πώληση εκδίδεται τιμολόγιο, το σχετικό παραστατικό υπόκειται σε κάθε περίπτωση σε σήμανση.

Με το ίδιο άρθρο προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς και περιπτώσεις χειρόγραφης έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης. Τέλος, θεσπίζεται η υποβολή πληροφοριών από τις οντότητες που εκδίδουν παραστατικά λιανικής πώλησης, είτε με φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς του νόμου 1809/1980, είτε με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

Οι ενδείξεις που φέρει υποχρεωτικά το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), είναι σύμφωνα με την παρ. 2 οι εξής:

- α) Η ημερομηνία έκδοσης.
- β) Ο αύξων αριθμός (για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης).
- γ) Ο Α.Φ.Μ. του πωλητή των αγαθών/υπηρεσιών.
- δ) Όνομα και διεύθυνση (πλήρως) του πωλητή των αγαθών/υπηρεσιών.
- ε) Ο συντελεστής Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και η μικτή αξία πώλησης.

Υπάρχει η δυνατότητα να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα στοιχεία λιανικής πώλησης, κάτι που έχει γίνει ήδη με την παρ. 2 της ΠΟΛ 1002/31.12.2014, για ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων (Αργυρός, 2015).

Σε περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης και για ποσά άνω των 50,00 ευρώ η τήρηση αρχείου με τα στοιχεία του πελάτη (ονοματεπώνυμο και διεύθυνση). Σύμφωνα με την παρ. 12.4.1 της ΠΟΛ 1003/2014 ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία.

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης εξομοιώνεται με στοιχείο λιανικής πώλησης. Σύμφωνα με τη διευκρίνιση της παρ. 12.5.1 της ΠΟΛ 1003/2014 αυτά μπορεί να είναι π.χ. συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια κ.λπ. Επιπλέον, το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές και σύμφωνα με την παρ. 12.6.1 της ΠΟΛ 1003/2014 η ονομασία μπορεί να είναι: «Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών».

Τα στοιχεία λιανικής πώλησης εκδίδονται από τις οντότητες που πωλούν αγαθά/υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές. Η οντότητα έχει τη δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου, εναλλακτικά, καθώς και την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό της. Αυτό δεν την απαλλάσσει βέβαια από τις σχετικές υποχρεώσεις και ευθύνες.

Η έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης συντελείται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπονται από το ν. 1809/1988. Εναλλακτικά υπάρχει η δυνατότητα της έκδοσης αυτών με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής. Προβλέπεται η εξαίρεση της χειρόγραφης ή με άλλο τεχνικό μέσο έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις. Ο χειρόγραφος τρόπος έκδοσης των παραστατικών αυτών προβλέπεται και για τις περιπτώσεις τόσο της διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, όσο και της διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικών προβλημάτων.

Τέλος, η οντότητα ενημερώνει το Υπουργείο Οικονομικών εντός 10 ημερών, για την έναρξη ή την παύση της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, καθώς και για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης, μέσω τρίτου προσώπου (παρόχου).

- **«Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» (άρθ. 13)**

Με το άρθρο 13 καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής, ενώ όταν η παράδοση των αγαθών γίνεται από τρίτο, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

- **«Ηλεκτρονικό τιμολόγιο» (άρθ. 14)**

Στο άρθρο αυτό διευκρινίζεται ότι το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο εκδίδεται και λαμβάνεται σε ηλεκτρονική μορφή και περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον νόμο. Η χρήση του υπόκειται στην αποδοχή του από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Στην παρ. 14.2.2. της ΠΟΛ 1003/2014 διευκρινίζεται επιπλέον ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο θα πρέπει να έχει εκδοθεί και ληφθεί με οποιοδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο. Παραδείγματα τέτοιων μορφοτύπων αποτελούν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα, όπως X.M.L., ή άλλα είδη όπως το μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο P.D.F. ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική μορφή.

- **«Αυθεντικότητα του τιμολογίου» (άρθ. 15)**

Με το παρόν άρθρο ορίζεται ότι τα εμπλεκόμενα σε μια συναλλαγή μέρη, ο πωλητής και αγοραστής, έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου, μέχρι τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω δικλίδων που δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων.

Ενδεικτικοί τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου του ηλεκτρονικού τιμολογίου είναι οι εξής:

- α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής.
- β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).
- γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.
- δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

2.1.4 Συνοπτική παρουσίαση των Κεφαλαίων 4-8 των Ε.Λ.Π.

Ακολούθως παρουσιάζονται συνοπτικά τα κεφάλαια 4-8 των Ε.Λ.Π. για να αποκτήσει ο αναγνώστης σφαιρική άποψη για το εν λόγω νομοθέτημα.

- **Κεφάλαιο 4 «Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων».**

Το κεφάλαιο 4 αποτελείται από τα άρθρα 16 και 17, τα οποία αναφέρονται στους ορισμούς και τις γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αντίστοιχα. Σε αυτά παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ορίζονται επιπλέον οι καταστάσεις που συντάσσουν οι υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθος τους. Σημειώνεται ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β, κατά περίπτωση.

- **Κεφάλαιο 5 «Κανόνες Επιμέτρησης».**

Το κεφάλαιο 5 αποτελείται από τα άρθρα 18 έως 28 (έντεκα στον αριθμό), και αναφέρεται στους βασικούς κανόνες επιμέτρησης²² των διαφόρων στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Τα άρθρα 18 έως 23 αναφέρονται στην επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με βάση την παραδοχή του ιστορικού κόστους, ενώ με το άρθρο 24 παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

²² Επιμέτρηση (measurement): Η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα (Παράρτημα Α: Ορισμοί, του Ν. 4308/2014).

Το άρθρο 25 περιγράφει τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και το άρθρο 26 τα στοιχεία της καθαρής θέσης. Τέλος, το άρθρο 27 αναφέρεται στην περίπτωση των συναλλαγών και στοιχείων σε ξένο νόμισμα, ενώ το άρθρο 28 στο χειρισμό μεταβολών λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων καθώς και στη διόρθωση λαθών.

- **Κεφάλαιο 6 «Προσάρτημα (σημειώσεις) και Απαλλαγές»**

Το κεφάλαιο 6 αποτελείται από τα άρθρα 29 και 30, τα οποία αναφέρονται στο προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και στις απλοποιήσεις και τις απαλλαγές αντίστοιχα.

- **Κεφάλαιο 7 «Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις»**

Το κεφάλαιο 7 αποτελείται από τα άρθρα 31 έως 36 (έξι στον αριθμό) και αναφέρεται στις προϋποθέσεις και τους κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- **Κεφάλαιο 8 «Πρώτη Εφαρμογή και Μεταβατικές Διατάξεις»**

Το κεφάλαιο 8 αποτελείται από τα άρθρα 37 έως 44 (οχτώ στον αριθμό) και αναφέρεται σε θέματα πρώτης εφαρμογής των διατάξεων, καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις, μεταβατικές διατάξεις, καθώς και στην έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, η οποία ορίστηκε ως εξής:

- Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή τους, τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014.
- Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή τους, τίθενται σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015, εκτός και αν ορίζεται διαφορετικά από τις επιμέρους διατάξεις.

2.2 Πλεονεκτήματα των Ε.Λ.Π.

Η συμβολή των Ε.Λ.Π. εναπόκειται στην περεταίρω απλοποίηση του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και στην ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας μας των λογιστικών διατάξεων της Οδηγίας²³ 34/2013/ΕΕ. Μέσω της ενσωμάτωσης αυτής επιτυγχάνεται η εναρμόνιση των Ε.Λ.Π. με τα Δ.Π.Χ.Α., και αυτό με τη σειρά του συμβάλει στην εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (Παπαγιάννης, 2016).

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η διασπορά των νομοθετικών διατάξεων μεταξύ των διαφόρων νομοθετημάτων, τα οποία ρύθμιζαν λογιστικά και φορολογικά θέματα, είχε ως αποτέλεσμα να αυξάνεται η πολυπλοκότητα και το κόστος εφαρμογής των διατάξεων αυτών, ενώ παράλληλα μείωνε τη διαφάνεια και κατά κάποιο τρόπο συνέβαλε στην ανάπτυξη παραβατικής συμπεριφοράς (Κορομηλάς Γ. Α., 2014)²⁴.

Επιπλέον μπορούμε να πούμε ότι ο Ν. 4308/2014 «λειτουργεί συμπληρωματικά με τους νέους Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογικών Διαδικασιών και έτσι, για πρώτη φορά, όλο το κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική και φορολογική λειτουργία των επιχειρήσεων συγκεντρώνεται σε τρία νομοθετήματα, όπως συμβαίνει σε πολλά άλλα κράτη εντός και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης» (Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015, σ. iv).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4308/2014 «Το νομοθέτημα στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους».

Τέλος, χρήζει ιδιαίτερης σημασίας το γεγονός ότι πλέον δεν υφίστανται διατάξεις ανεπάρκειας και ανακρίβειας βιβλίων και στοιχείων που μέχρι και για χρήσεις που έληγαν

²³ «Οι οδηγίες είναι νομοθετικές πράξεις που ορίζουν έναν στόχο τον οποίο πρέπει να επιτύχουν όλες οι χώρες της ΕΕ. Ωστόσο, εναπόκειται σε κάθε χώρα να θεσπίσει τους δικούς της νόμους για την επίτευξη των στόχων αυτών» (Ευρωπαϊκή Ένωση).

²⁴ <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=113378116>

την 31.12.2012 (ή 30.6.2013) οδηγούσαν σε εξωλογιστικό – εξοντωτικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

2.3 Μειονεκτήματα των Ε.Λ.Π.

Τα κυριότερα επιχειρήματα αναφορικά με τα μειονεκτήματα του νόμου των Ε.Λ.Π. εστιάζονται στα εξής:

Ο νόμος των Ε.Λ.Π., αν και εισήγαγε σημαντικές αλλαγές, δεν προχώρησε τόσο ώστε να εξαλειφθούν όλες οι γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισαχθεί μια ενιαία βάση λογιστικών αρχών (όπως τα Δ.Π.Χ.Α.), με αποτέλεσμα να έχουμε ταυτόχρονα και τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. (Αχείλας, Αλεξανδρίδου, & Μαρκόπουλος, 2015).

Επιπλέον, οι ρυθμίσεις αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων δεν είναι αρκετά τολμηρές. Για παράδειγμα, σε άλλες χώρες η υποχρέωση αυτή συνοψίζεται ως εξής: «οι οντότητες πρέπει να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία», οπότε η ευθύνη για την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεών τους μεταφέρεται στις εταιρείες. Ένα άλλο σημαντικό σημείο είναι το διαχειριστικό βάρος που επωμίζονται οι μικρότερες επιχειρήσεις, το οποίο φαίνεται να είναι δυσανάλογο (Αχείλας, Αλεξανδρίδου, & Μαρκόπουλος, 2015).

Περαιτέρω, αυξάνεται το κόστος αναφορικά με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή του νόμου των Ε.Λ.Π. Αυτό διότι ανατρέπεται η λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων, λόγω της πλήρους λογιστικής αναδιοργάνωσης, και αυτό δημιουργεί ένα σημαντικότερο κόστος πχ κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.

3.1 Έννοια και σκοπός του φορολογικού ελέγχου.

Το δικαίωμα του ελέγχου δίνεται στις φορολογικές αρχές για την εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της συμμετοχής των πολιτών στα δημόσια βάρη (Φινοκαλιώτης, 2005).

Φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών, στις οποίες προβαίνουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, ώστε να διαπιστώσουν την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, διενεργούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων καθώς και της υποβολής των προβλεπόμενων δηλώσεων. Επιπλέον, για τη συμφωνία των δηλώσεων με τα βιβλία και τα στοιχεία, τη διαπίστωση της μη απόδοσης στο δημόσιο οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών, τη διαπίστωση της έκδοσης και λήψης των προβλεπόμενων στοιχείων καθώς και για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων συνολικά. Τέλος, στην έννοια του φορολογικού ελέγχου συγκαταλέγονται και οι ενέργειες που αποσκοπούν στην συλλογή πληροφοριών για την εξαγωγή έγκυρων συμπερασμάτων για τις φορολογικές υποχρεώσεις. (Κουτσούκος, Μανουσάκης, Πιερής, Τρυποσκούφης, & Χαλβατσιώτης, 2008).

Αναφορικά με το σκοπό του φορολογικού ελέγχου, αυτός συνοψίζεται στην επαλήθευση των δεδομένων των φορολογικών δηλώσεων και στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, σε περίπτωση μη υποβολής τους (Κουτσούκος και συν., 2008).

3.2 Τα όργανα του ελέγχου

Η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων πραγματοποιείται από τα ειδικά επιφορτισμένα για το σκοπό αυτό όργανα:

- Τις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και τη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.) που υπάγονται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.). Σύμφωνα με το

άρθρο 14 του Οργανισμού²⁵ της Α.Α.Δ.Ε. «Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών».

- Τα ελεγκτικά κέντρα: α) Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) που ανήκουν στην Α.Α.Δ.Ε. Σύμφωνα με τον Οργανισμό της Α.Α.Δ.Ε., ένας από τους επιχειρησιακούς στόχους των ως άνω Υπηρεσιών είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (άρθρα 36 και 37 αντίστοιχα).
- Τις Δ.Ο.Υ. οι οποίες ανήκουν στην Α.Α.Δ.Ε. και έχουν επίσης ως επιχειρησιακό στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Επιπλέον, στις αρμοδιότητές τους ανήκει και η διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 58 του Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε.).
- Τη Διεύθυνση της Οικονομικής Αστυνομίας, η οποία αποτελεί Ειδική Υπηρεσία της Ελληνικής Αστυνομίας.
- Τους Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (βάσει της ΠΟΛ 1159/2011 προβλέπεται η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού απ' αυτούς).

Σημαντικό εργαλείο για την άσκηση του έργου των ως άνω ελεγκτικών οργάνων αποτελεί η ηλεκτρονική διακυβέρνηση, μέσω της χρήσης πληροφοριακών συστημάτων. Τα μέσα αυτά αποτελούν ταυτόχρονα και τους βασικούς πυλώνες για την αντιμετώπιση της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεκριμένα, αξιοποιεί πληροφοριακά συστήματα όπως το TAXIS, το TAXISNET και το ELENXIS. Το ELENXIS θεωρείται μάλιστα κορυφαίο σύστημα ελεγκτικού μηχανισμού (Tenidoua E., Valsamidis S., Petasakis I., Mandilas A., 2015).

²⁵ Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10.3.2017 «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», Φ.Ε.Κ. Β' 968/22.3.2017

3.3 Τα είδη των φορολογικών ελέγχων.

Πριν την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (Ν. 4174/2013) τα είδη των φορολογικών ελέγχων συνοψιζόταν στα εξής: α) προληπτικός φορολογικός έλεγχος, β) προσωρινός φορολογικός έλεγχος, γ) τακτικός φορολογικός έλεγχος, δ) ειδικοί έλεγχοι.

Οι επιμέρους διαφορές τους εντοπίζονται τόσο ως προς το σκοπό, όσο και ως προς την έκτασή τους. Συγκριμένα ο προληπτικός έλεγχος έχει ως σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (μεταγενέστερα του Κ.Φ.Α.Σ.), όπως επίσης και τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης. Τέλος, πρέπει να είναι σύντομος και αιφνιδιαστικός.

Ο προσωρινός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί για συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους ή για ορισμένο διάστημα διαχειριστικής περιόδου και σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Επιπλέον χαρακτηριστικά του ελέγχου αυτού είναι η ολοκλήρωσή του σε σύντομο χρονικό διάστημα και ο καταλογισμός των διαφορών του ελέγχου, με απώτερο στόχο την άμεση είσπραξη των φόρων από το Δημόσιο.

Ο τακτικός έλεγχος είχε ως αντικείμενο την επαλήθευση της ακρίβειας των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, όλων των φορολογικών αντικειμένων, ή της εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης και των φορολογικών υποχρεώσεων που προέκυπταν.

Οι ειδικοί έλεγχοι προβλέπονται από ειδικές διατάξεις νόμων και διενεργούνται για τη διαπίστωση των ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών (Κουτσούκος και συν., 2008).

Πλέον έχει τεθεί σε ισχύ ο Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013). Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του νόμου αυτού προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων με τη μορφή του ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή εναλλακτικά με τη μορφή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Αναφορικά με τα είδη των φορολογικών ελέγχων από τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ο μερικός και ο πλήρης έλεγχος. Ως προς τις διαφορές τους στο άρθρο 25 της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 διευκρινίζεται ότι: «Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου».

3.4 Μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων.

Μέσω των μερικών επιτόπιων ελέγχων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων (προληπτικοί) διενεργείται κατά κύριο λόγο η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων και την έκδοση των λογιστικών στοιχείων.

Αξίζει να αναφερθούμε στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/6.7.2016 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων εσόδων, μέσω της οποίας δόθηκαν οδηγίες και ταυτόχρονα ζητήθηκε η εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων.

Στην ως άνω εγκύκλιο επισημαίνονται τα εξής σημεία:

- Οι εν λόγω έλεγχοι αποτελούν εργαλείο (βάσει του Κ.Φ.Δ.) για την καταγραφή πληροφοριών για το φορολογούμενο, οι οποίες θα αξιοποιούνται με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης (πχ μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου).
- Τα συνεργεία ελέγχου που συγκροτούνται αποσκοπούν στη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.
- Συγκεκριμένα, έργο των συνεργείων ελέγχου είναι η εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).
- Αναφορικά με τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ο έλεγχος εστιάζεται στη διακίνηση των αγαθών, την πώλησή τους καθώς και στην παροχή υπηρεσιών (εξετάζεται εάν εκδόθηκαν τα οριζόμενα στο νόμο παραστατικά).
- Οι έλεγχοι λαμβάνουν χώρα σε όλους τους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας, δίνοντας προτεραιότητα σε αυτούς με υψηλή παραβατικότητα.
- Σε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης επιδίδεται στο φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου καθώς και σημείωμα διαπιστώσεων (παρατίθενται τα σχετικά έντυπα στο Παράρτημα Β' της παρούσας εργασίας). Ακολουθεί η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και η επίδοση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου.

- Όταν τα συνεργεία εισέρχονται σε επαγγελματικές εγκαταστάσεις συμπληρώνεται ειδικό έντυπο με την ονομασία: «ΕΝΤΥΠΟ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΥ)» (παρατίθεται στο Παράρτημα Β΄ της παρούσας εργασίας).
- Έχει καταργηθεί από 1.1.2014 η υποχρέωση για τήρηση ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετα βιβλία που προβλέπονταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ.), οπότε οι ελεγκτές θα πρέπει να ζητούν πληροφορίες από τους πελάτες των επαγγελματιών.
- Εφόσον παραδοθούν τα τηρούμενα βιβλία στον έλεγχο λαμβάνει χώρα διασταυρωτικός έλεγχος μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των δύο τελευταίων φορολογικών περιόδων.
- Στις περιπτώσεις διαπίστωσης της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α., καθώς και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, υποδεικνύεται εγγράφως στο φορολογούμενο να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις.
- Στις περιπτώσεις που δεν επιδεικνύονται οι δηλώσεις Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων υποδεικνύεται στο φορολογούμενο, μέσω έντυπης πρόσκλησης, η προσκόμιση αυτών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (παρατίθεται το σχετικό έντυπο στο Παράρτημα Β΄ της παρούσας εργασίας).

Ακολούθως παρατίθεται πίνακας στον οποίο αποτυπώνονται τα αποτελέσματα των μερικών επιτόπιων ελέγχων που διενεργήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ., ανά μήνα, στο έτος 2016:

Πίνακας 3.1 Αποτελέσματα μερικών επιτόπιων ελέγχων Δ.Ο.Υ.

Μήνες	Πλήθος ελέγχων	Έλεγχοι με παράβαση	Πλήθος παραβάσεων	Μη έκδοση/ανακριβής έκδοση	Μη επίδειξη	Λοιπές παραβάσεις	Παραβατικότητα
Ιανουάριος	2.171	135	400	371	1	28	6,22%
Φεβρουάριος	1.614	120	348	296	1	51	7,43%
Μάρτιος	2.090	176	644	568	5	71	8,42%
Απρίλιος	9.497	341	980	873	5	102	3,59%
Μάιος	5.297	265	900	858	4	38	5,00%
Ιούνιος	4.889	350	3.746	3.717	4	25	7,16%
Ιούλιος	12.491	1.212	4.228	4.046	12	170	9,70%
Αύγουστος	12.436	2.251	7.800	7.596	12	192	18,10%
Σεπτέμβριος	11.444	1.951	6.662	6.522	12	128	17,05%
Οκτώβριος	3.729	737	1.688	1.614	3	71	19,76%
Νοέμβριος	2.683	568	1.141	1.108	3	30	21,17%
Δεκέμβριος	5.931	737	1.884	1.861	-	23	12,43%
Σύνολο	74.272	8.843	30.421	29.430	62	929	11,91%

Πηγή: Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της Α.Α.Δ.Ε., (Μάρτιος 2017), Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 και προγραμματισμός δραστηριοτήτων Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017, σελ.: 59.

Συνολικά διενεργήθηκαν 74.272 μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι από τις Δ.Ο.Υ. της Επικράτειας. Εντοπίστηκαν παραβάσεις σε 8.843 ελέγχους με ποσοστό παραβατικότητας 11,91 %. Τα μεγαλύτερα ποσοστά παραβατικότητας εντοπίζονται από τον Αύγουστο έως και το Νοέμβριο, όπου τα ποσοστά παραβατικότητας κυμαίνονται από 17,05 % έως 21,17 %.

Στη συνέχεια παρατίθεται πίνακας με τα αποτελέσματα των ελέγχων των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ανά Υπηρεσία, για το έτος 2016.

Πίνακας 3.2: Αποτελέσματα ελέγχων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ανά Υπηρεσία και είδος ελέγχου (2016)

	ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΝΤΕΣ ΕΛΕΓΧΟΙ				ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ & ΕΜΦΑΝΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ			ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΠΙΤΟΠΙΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ			ΕΡΕΥΝΕΣ ΠΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΗΚΑΝ		
	ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ	ΕΜΦΑΝΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΠΙΤΟΠΙΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΕΡΕΥΝΕΣ ΠΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΗΚΑΝ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)
2016													
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ	2.309	1.559	1.538	396	805	2.818	20,81%	904	234.147	58,78%	213	545.668	53,79%
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	396	827	2.294	196	155	847	12,67%	862	3.848	37,58%	45	600	22,96%
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ	1.421	1.128	255	57	533	1.484	20,91%	47	312	18,43%	5	8	8,77%
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	316	0	360	6	150	696	47,47%	186	527	51,67%	3	3.335	50,00%
ΣΥΝΟΛΟ 2016	4.442	3.514	4.447	655	1.643	5.845	20,65%	1.999	238.834	44,95%	266	549.611	40,61%

Πηγή: Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της Α.Α.Δ.Ε., (Μάρτιος 2017), Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 και προγραμματισμός δραστηριοτήτων Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017, σελ.: 62.

Σύμφωνα με τον πίνακα 3.2 το 2016 διενεργήθηκαν 4.447 μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Θεσσαλονίκης, Πάτρας και Ηρακλείου, στο έτος 2016. Από τους διενεργηθέντες ελέγχους προέκυψαν 238.834 παραβάσεις σε 1.999 επιχειρήσεις. Το ποσοστό της παραβατικότητας ανέρχεται σε ποσοστό 44,95%.

3.5 Προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) προβλέπεται ότι το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και των νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται και μέσω έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Διευκρινίζεται ότι τα ως άνω ισχύουν βάσει όσων προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), για τις εξής περιπτώσεις:

- όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται (ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται) σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα,
- όταν τα φορολογικά στοιχεία (ή τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά) δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.
- όταν τα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν σχετικής προσκλήσεως.

Επιπλέον, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ο προσδιορισμός αυτός συντελείται μέσω και της εφαρμογής μιας ή περισσότερων τεχνικών ελέγχων από τις κάτωθι:

- Της αρχής των αναλογιών
- Της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου
- Της καθαρής θέσης του φορολογουμένου
- Της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- Του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1050/25.2.2014 καθορίζεται το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής τριών εκ των άνω τεχνικών (της ανάλυσης ρευστότητας, της καθαρής θέσης και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων).

Σημειώνεται ότι τα ως άνω ισχύουν για χρήσεις που ξεκινούν από 1.1.2014 και ύστερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

4.1 Από τον ν. 2523/97 στον ν. 4337/15

Για τις παραβάσεις λόγω της μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων που ίσχυαν για την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ίσχυσε επί Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. ο Ν. 2523/1997. Από 1.1.2014 τέθηκε σε ισχύ ο Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οπότε καταργήθηκε μεγάλο μέρος των διατάξεων του Ν. 2523/1997.

Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 2523/1997, μέσω αυτού καθιερώθηκε για πρώτη φορά ενιαίος Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων. Συγκεκριμένα, «με το Ν. 2523/1997 ενοποιήθηκαν σε ένα νομοσχέδιο όλες οι φορολογικές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων» (Σταματόπουλος Δ. Π., 1998, σ. 31).

Όσον αφορά τη δομή του, ο Ν. 2523/1997 απαρτίζεται από τέσσερα μέρη.

Το Πρώτο μέρος αναφέρεται στους πρόσθετους φόρους καθώς και στα πρόστιμα και τις λοιπές διοικητικές κυρώσεις. Το άρθρο 5 του δευτέρου κεφαλαίου περιείχε τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.²⁶ Οι διατάξεις του άρθρου αυτού προέβλεπαν την καθιέρωση αντικειμενικού τρόπου επιβολής προστίμων, ώστε να είναι καθορισμένο εκ των προτέρων το ύψος του προστίμου. Με τον τρόπο αυτό καταργήθηκε η δυνατότητα να καταλογίζει η Δ.Ο.Υ. κυμαινόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

Συγκεκριμένα, προβλέπονταν δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές) καθώς και διάκριση των παραβάσεων σε γενικές και αυτοτελείς. Για τις γενικές παραβάσεις επιβαλλόταν ένα ενιαίο πρόστιμο ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών, ενώ για τις αυτοτελείς προβλέπονταν ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. Το ποσό της βάσης κλιμακωνόταν ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσε κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ενώ υπήρχε πρόβλεψη για επιβολή προστίμου και στους ιδρυτές των επιχειρήσεων. Περαιτέρω, οριζότανε ότι για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 και εφαρμοζόταν συντελεστής

²⁶ Οι διατάξεις του άρθρου 5 που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκαν με την παρ.6 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και έπαψαν να ισχύουν από 17.10.2015 και μετά.

βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1), ενώ εξαιρούνταν συγκεκριμένες παραβάσεις οι οποίες είχαν διαφορετικό συντελεστή όπως πχ η μη τήρηση λογιστικών βιβλίων και η μη επίδειξη στον προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Για τις αυτοτελείς παραβάσεις, εφαρμοζόταν επίσης η Βάση Υπολογισμού Νο1 και συντελεστής με αριθμητική τιμή ένα (1), εκτός και αν οριζόταν διαφορετικά. Στην παρ. 8 του άρθρου 5 κατονομαζόταν δεκαπέντε περιπτώσεις αυτοτελών παραβάσεων όπως πχ η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.

Επιπλέον, το άρθρο 6 προέβλεπε την επιβολή ειδικού προστίμου, ισόποσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α., για τις περιπτώσεις που ο έλεγχος εντόπιζε τα εξής: α) λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, β) νοθεία στοιχείου ή γ) έκδοση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

Το Δεύτερο μέρος περιείχε τις ποινικές κυρώσεις. Στα ποινικά αδικήματα συμπεριλαμβανόταν και τα αδικήματα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για τη μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. (έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων). Τα ως άνω ρυθμιζόταν στο άρθρο 19 ²⁷ και για τις περιπτώσεις αυτές προβλεπόταν η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.

Τέλος, το τρίτο μέρος του Ν. 2523/1997 ρυθμίζει θέματα είσπραξης, ενώ το τέταρτο περιλαμβάνει τις μεταβατικές διατάξεις.

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, από 1.1.2014 τέθηκε σε ισχύ ο Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση, ο νόμος αυτός συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και επιπλέον πρόκειται για ένα «σύγχρονο φοροελεγκτικό πλαίσιο που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου και θα επανασυστήνει δεσμούς εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου πολίτη και κράτους».

Στην παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. «Βιβλία και στοιχεία» ορίζεται η υποχρέωση των προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα να τηρούν αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την ελληνική νομοθεσία λογιστικά πρότυπα. Περαιτέρω, με το άρθρο 14 ορίζεται ο χρόνος μέσα στον οποίο ο φορολογούμενος οφείλει να παρέχει πληροφορίες, καθώς και αντίγραφα μέρους των

²⁷ Το άρθρο 19 καταργήθηκε με την παρ. 1 του νέου άρθρου 71 του Ν. 4174/2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 και ισχύει από 17.10.2015 και μετά.

βιβλίων και στοιχείων ή συναφών εγγράφων στη Διοίκηση. Επιπλέον, ορίζεται και η υποχρέωση υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων (προμηθευτών και πελατών), για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών.

Στο δέκατο κεφάλαιο του Κ.Φ.Δ. «Τόκοι και Πρόστιμα» αναλύονται τα εξής ζητήματα τα οποία άπτονται των θεμάτων που απασχολούν την παρούσα διπλωματική εργασία:

- Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (άρθ. 53)

Στο άρθρο αυτό προβλέπεται η υποχρέωση του φορολογούμενου να καταβάλει τόκους επί οποιουδήποτε ποσού φόρου που δεν καταβάλλεται εντός της νόμιμης προθεσμίας.

- Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθ. 54)

Στην παρ. 1 του άρθρου 54 ορίζονται περιπτώσεις για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο για θέματα όπως:

- Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο ανέρχεται²⁸ στα 250 ευρώ, εάν ο φορολογούμενος τηρεί βιβλία και στοιχεία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και 500 ευρώ εάν τηρεί αυτά με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.
- Μη συνεργασία κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου. Το πρόστιμο σε αυτή την περίπτωση ανέρχεται στα 2.500 ευρώ.
- Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από του άρθρο 13: «Βιβλία και Στοιχεία», του Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο που αντιστοιχεί στην περίπτωση αυτή ανέρχεται στα 2.500 ευρώ.
- Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Το πρόστιμο κυμαίνεται από 5.000 έως 20.000 ευρώ, σύμφωνα με τα εξής: α) 5.000 ευρώ όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος του Φ.Η.Μ. β) 10.000 ευρώ όταν υπαίτιος είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και γ) 20.000 ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλιστικού (hardware).

²⁸ Το ύψος των προστίμων για τις παραβάσεις της παρ. 1 του άρθ. 54 του Ν. 4174/2013 ορίζεται στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου.

- Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή με τη χρήση ηλεκτρονικού μηχανισμού χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές καθώς επίσης και έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μηχανισμού σήμανσης. Στις περιπτώσεις αυτές το πρόστιμο ανέρχεται στα 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο.
- Μη ανταπόκριση στην υποχρέωση ηλεκτρονικής διαβίβασης, σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Δ.Ε., των δεδομένων των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων – στοιχείων. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο ανέρχεται στα 100 ευρώ.
Τέλος, στην παρ. 3 του άρθ. 54 ορίζεται για τα προαναφερθέντα πρόστιμα ότι σε περίπτωση που διαπιστωθεί από τον έλεγχο η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης, μέσα στην πενταετία, τα πρόστιμα που επιβάλλονται διπλασιάζονται και για κάθε επόμενη ίδιας παράβαση τετραπλασιάζονται.
- Παραβάσεις Φοροδιαφυγής (άρθ. 55)
Στην παρ. 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η επιβολή προστίμων και λοιπών διαδικασιών που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις.
- Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (άρθ. 55Α)
Στο άρθ. 55Α προβλέπεται η άμεση υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για τις περιπτώσεις τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. Τέλος, ορίζεται ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.
- Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθ. 58)
Επιβάλλεται πρόστιμο 10 %, 25 % ή 50 % επί της διαφοράς της φορολογικής δήλωσης και του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της Φορολογικής Διοίκησης (εάν το ποσό του φόρου της φορολογικής δήλωσης υπολείπεται), ανάλογα με το ποσοστό της διαφοράς αυτής. Επιπλέον, εάν δεν έχει υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε καταβολή φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50 % του φόρου που αναλογεί στη δήλωση.
- Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (άρθ. 58Α)
Για τις περιπτώσεις της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, εάν η πράξη επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., το πρόστιμο που επιβάλλεται υπολογίζεται στο 50 % του φόρου που θα προέκυπτε ή της διαφοράς

αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, ανά φορολογικό έλεγχο, από 250 ευρώ για όσους τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και 500 ευρώ για όσους τηρούν διπλογραφικό σύστημα. Για τη διαπίστωση από τον έλεγχο της διάπραξης ίδιων παραβάσεων, εντός της πενταετίας, το πρόστιμο υπολογίζεται στο διπλάσιο ή τετραπλάσιο.

- Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθ. 59)
Αν δεν έχει υποβληθεί δήλωση παρακρατούμενου φόρου, από την οποία θα προέκυπτε φόρος, το πρόστιμο υπολογίζεται στο 50 % του ποσού του αναλογούντος φόρου. Αν η δήλωση είναι ανακριβής, το πρόστιμο υπολογίζεται στο 50 % της διαφοράς του φόρου (σημειώνεται ότι τα ως άνω ισχύουν για διαπιστώσεις κατόπιν ελέγχου).

- Άρθρο 62.

Στο άρθρο αυτό ρυθμίζονται θέματα επιβολής, κοινοποίησης και πληρωμής τόκων και προστίμων. Ειδικότερα, στην παρ. 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι «εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο».

Στο προαναφερθέν δέκατο κεφάλαιο αποτυπώνονται οι διαδικαστικές και ουσιαστικές παραβάσεις σε αντιδιαστολή με τις ποινικές κυρώσεις που αποτυπώνονται στο δωδέκατο κεφάλαιο. Απαριθμούνται δηλαδή οι παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων του Κ.Φ.Δ. και της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Το δωδέκατο κεφάλαιο του Κ.Φ.Δ. προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015), φέρει τον τίτλο: «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις», και η έναρξη ισχύος του είναι η 17.10.2017. Με τα άρθρα 66 έως 71 αυτού ορίζονται οι ποινικές διατάξεις για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής καθώς και οι ποινικές κυρώσεις. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κ.Φ.Δ. οι εν λόγω διατάξεις «καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων».

Στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προσδιορίζονται τα ποινικά αδικήματα που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και η έκδοση πλαστών ή

εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, θεωρείται έγκλημα φοροδιαφυγής η διάπραξη με πρόθεση των αναφερομένων στην παράγραφο 5 του άρθρου 66:

«Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων.

Στην ίδια παράγραφο παρατίθενται οι ορισμοί του πλαστού και του εικονικού στοιχείου ως εξής: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι

παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 τιμωρείται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση των παραστατικών καθώς σε αυτή ορίζεται ότι για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Επιπλέον, η μεταχείριση ιδιαίτερων τεχνασμάτων είναι επιβαρυντική για το δράστη.

Στο άρθρο 70 ορίζεται ότι για υποθέσεις εγκλημάτων των άρθρων 17 έως 19 του Ν. 2523/1997 που έως τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 είχε γίνει επίδοση κλητηρίου θεσπίσματος ή κλήσης, εκδικάζονται από το αρμόδιο δικαστήριο που είχαν εισαχθεί. Επιπλέον, προβλέπεται ότι δεν εκτελούνται αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων για εγκλήματα των άρθρων 17 έως 19 του Ν. 2523/1997 που εκδόθηκαν για μικρότερα ποσά, από τα ως άνω αναφερόμενα στο άρθρο 66, και δεν είχαν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015.

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 71 του Ν. 4337/2015 τα άρθρα 17 έως 21 του Ν. 2523/1997 καταργούνται και όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν. 2523/1997 εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του Δωδέκατου κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 (άρθρα 66-70).

Τέλος, με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 λαμβάνεται μέριμνα και για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, μέχρι την κατάθεση του νόμου αυτού, και οι παραβάσεις αυτές είχαν διαπραχθεί μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και καθορίζονται πρόστιμα που θα επιβάλλονται, σε νέα βάση ως εξής:

«α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

4.2 Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 13Α²⁹ του Ν. 2523/1997, εάν διαπιστωθεί από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση, ή η ανακριβής έκδοση (βάσει του Κ.Φ.Δ.) πάνω από δέκα παραστατικών πώλησης, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οχτώ ώρες η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης που διενεργήθηκε ο έλεγχος. Το ίδιο ισχύει και εάν η αξία των αγαθών/υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης, ή εκδόθηκε ανακριβώς, υπερβαίνει τα πεντακόσια ευρώ.

Επιπλέον, εάν διαπιστωθεί εκ νέου, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών παραστατικών πώλησης (ανεξαρτήτως αξίας) σε εγκατάσταση του υπόχρεου, αναστέλλεται η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης που διενεργήθηκε ο έλεγχος για ενενήντα έξι ώρες.

Περαιτέρω, σε κάθε επόμενη διαπίστωση, των παραβάσεων της προηγούμενης παραγράφου, εντός δύο φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης που διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται για δέκα ημέρες.

Τα ως άνω εφαρμόζονται με πράξη των οργάνων της Α.Α.Δ.Ε. και με την προϋπόθεση να έχει εκδοθεί ειδική εντολή ελέγχου από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Η σφράγιση της εγκατάστασης συντελείται με τη συνδρομή της αστυνομίας ή άλλης αρμόδιας αρχής. Σε περίπτωση παραβίασης της αναστολής από τον υπόχρεο επιβάλλεται επιπλέον αναστολή στην επαγγελματική του εγκατάσταση για δέκα ημέρες.

Σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων μπορεί να επιβάλλεται ειδική χρηματική κύρωση, αντί της αναστολής λειτουργίας, το ύψος της οποίας ξεκινά από τα 1.000 ευρώ και μπορεί να φτάσει τα 5.000 ευρώ, κατά περίπτωση.

Η εφαρμογή πάντως των διατάξεων του άρθρου αυτού είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013 ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις.

²⁹ Το άρθρο 13Α προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν. 4465/2017 (ΦΕΚ Α' 47/04.04.2017) και σύμφωνα με την παρ. 2 ισχύει για διαπιστώσεις από τη δημοσίευση του Ν.4465/2017, δηλαδή από 4.4.2017 και εξής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΡΕΥΝΑΣ

5.1 Μεθοδολογία έρευνας.

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η καταγραφή των απόψεων των ερωτωμένων αναφορικά με τους κανόνες τήρησης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών) και την έκδοση των στοιχείων (παραστατικών), καθώς επίσης και για τις επιπτώσεις από την πλημμελή εφαρμογή αυτών.

Για το σκοπό αυτό διενεργήθηκε συλλογή πρωτογενών δεδομένων μέσω δημοσκοπήσης με τη χρήση ερωτηματολογίου. Η έρευνα έλαβε χώρα το πρώτο δεκαήμερο του Μαΐου.

Για το σχεδιασμό του ερωτηματολογίου προηγήθηκε ενδελεχής μελέτη των σχετικών διατάξεων και της σχετικής βιβλιογραφίας. Πριν την οριστικοποίησή του τέθηκε υπόψη σε στελέχη του Υπουργείου Οικονομικών/Α.Α.Δ.Ε και λογιστές, που εξειδικεύονται στα αντικείμενα του ερωτηματολογίου, καθώς επίσης και στον Επιστημονικό Συνεργάτη του Μεταπτυχιακού Προγράμματος. Αφού τροποποιήθηκε βάσει των παρατηρήσεων αυτών, τέθηκε υπόψη των ερωτωμένων προς συμπλήρωση.

Σημειώνεται ότι καταβλήθηκε προσπάθεια ώστε το ερωτηματολόγιο να είναι σύντομο και φιλικό προς τους ερωτώμενους και τα ερωτήματα να μην περιέχουν πολλούς τεχνικούς όρους ώστε να είναι σαφή και κατανοητά.

Αποτελείται από είκοσι ερωτήματα. Τα πρώτα πέντε αφορούν κυρίως την καταγραφή δημογραφικών στοιχείων. Η έκτη και η έβδομη ερώτηση επιχειρούν να καταγράψουν το βαθμό ασχολίας των ερωτωμένων με τους Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), διότι αποτελούν τα σημαντικότερα νομοθετήματα που εξετάζει η παρούσα έρευνα. Οι ερωτήσεις εννέα έως δεκαεννιά αποσκοπούν στην καταγραφή των απόψεων των ερωτωμένων αναφορικά με θέματα που άπτονται της τήρησης των λογιστικών αρχείων, της έκδοσης των στοιχείων και των επιπτώσεων από την πλημμελή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Για την καταγραφή των απόψεων χρησιμοποιήθηκαν κλειστές απαντήσεις πολλαπλών επιλογών με διαβάθμιση της κλίμακας Likert σε δύο εκδοχές: α) Διαφωνώ απόλυτα, Μάλλον διαφωνώ, Ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, Μάλλον συμφωνώ, Συμφωνώ απόλυτα και β) Καθόλου, Λίγο, Μέτρια, Πολύ, Πάρα πολύ.

Το ερωτηματολόγιο απευθύνθηκε σε λογιστές, φοροτεχνικούς, Υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών και της Α.Α.Δ.Ε., Ορκωτούς ελεγκτές Λογιστές και επιχειρηματίες. Συντάχθηκε με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του διαδικτυακού τόπου της Google Forms και διανεμήθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και άλλων διαδικτυακών εφαρμογών (κοινοποίηση σε ομάδες λογιστών και υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης). Με τον τρόπο αυτό επιτεύχθηκε η καταγραφή των απόψεων τόσο αυτών που καλούνται να εφαρμόσουν τις υπό εξέταση διατάξεις, όσο και αυτών που καλούνται να ελέγξουν την ορθή τήρηση αυτών. Επιπλέον, λόγω του ότι κοινοποιήθηκε και σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης εξασφαλίστηκε η γεωγραφική διασπορά των ερωτώμενων.

5.2 Αποτελέσματα έρευνας.

Στην έρευνα συμμετείχαν 203 άτομα. Ακολούθως παρουσιάζονται τα αποτελέσματα για κάθε ερώτηση του ερωτηματολογίου ξεχωριστά. Επιπλέον, παρατίθεται για όλες τις ερωτήσεις πίνακας και διάγραμμα όπου καταγράφονται συγκεντρωτικά οι απαντήσεις ανά κατηγορία καθώς και τα ποσοστά αυτών.

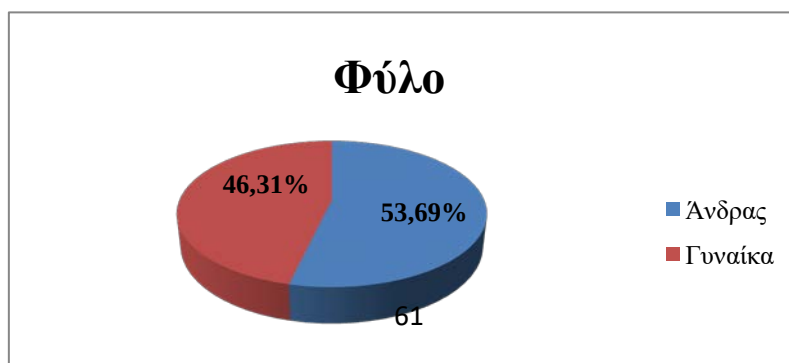
Οι πρώτες πέντε ερωτήσεις ήταν εισαγωγικές και αφορούσαν κυρίως δημογραφικά στοιχεία όπως το φύλο, την ηλικία, το επίπεδο σπουδών, το αντικείμενο απασχόλησης και την εργασιακή εμπειρία των ερωτωμένων.

Αναφορικά με το φύλο συμμετείχαν στην έρευνα 109 άνδρες (ποσοστό 53,69 %) και 94 γυναίκες (ποσοστό 46,31 %).

Πίνακας 5.1 Φύλο

Φύλο	Συχνότητα	Ποσοστό
Ανδρας	109	53,69 %
Γυναίκα	94	46,31 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100 %

Διάγραμμα 5.1 Φύλο

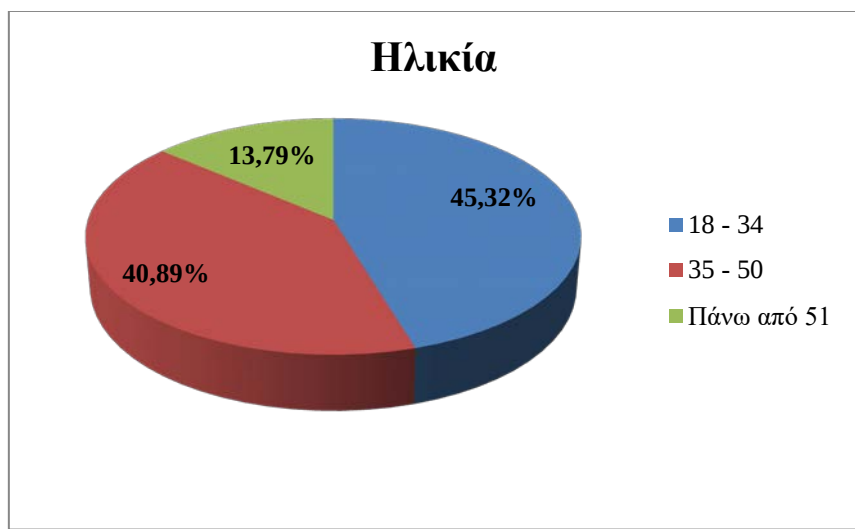


Όσον αφορά την ηλικία των ερωτωμένων σε ποσοστό 45,32 % ήταν μεταξύ 18 - 34 ετών, σε ποσοστό 40,89 % κυμαινόταν μεταξύ 35 – 50 και σε ποσοστό 13,79 % ήταν πάνω από 51 ετών.

Πίνακας 5.2 Ηλικία

Ηλικία	Συχνότητα	Ποσοστό
18 - 34	92	45,32 %
35 - 50	83	40,89 %
Πάνω από 51	28	13,79 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100 %

Διάγραμμα 5.2 Ηλικία



Το επίπεδο σπουδών των ερωτωμένων έχει ως εξής: το 54,68 % ήταν κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου, το 41,87 % κάτοχοι πτυχίου Α.Ε.Ι. – Τ.Ε.Ι, το 1,97 % κάτοχοι διδακτορικού και τέλος το 1,48 % ήταν απόφοιτοι Δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

Σε συνδυασμό με την επόμενη ερώτηση για το αντικείμενο απασχόλησης προκύπτει ότι από τα 111 άτομα που δήλωσαν κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου 57 ήταν Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε (ποσοστό 51,35 %), 32 λογιστές – φοροτεχνικοί (ποσοστό 28,83 %), 10 Ορκωτοί ελεγκτές λογιστές (ποσοστό 9,01 %), 9 δήλωσαν «άλλο» (ποσοστό 8,11 %) και τέλος 3 άτομα ήταν επιχειρηματίες (ποσοστό 2,70 %).

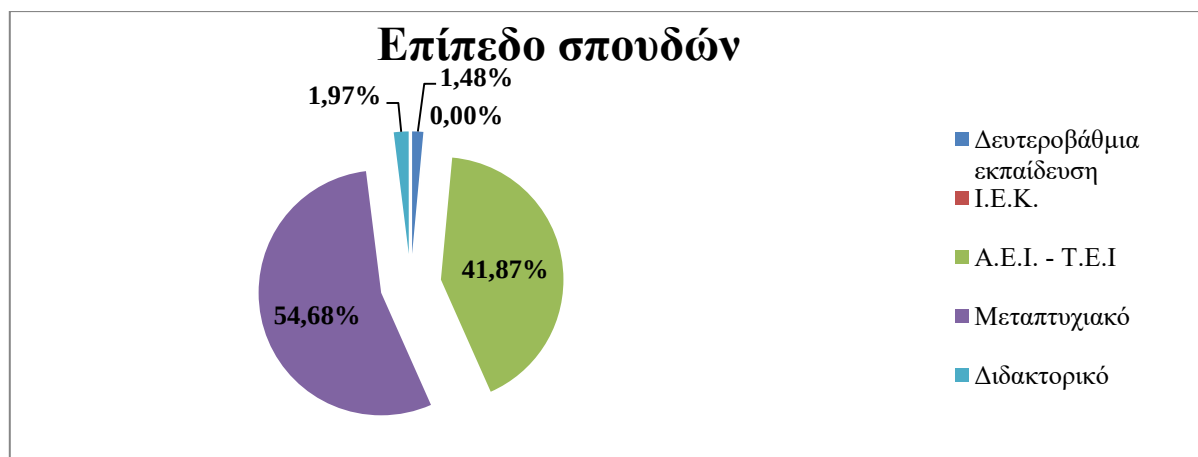
Από τους 85 ερωτώμενους που δήλωσαν Α.Ε.Ι. – Τ.Ε.Ι. οι 55 ήταν Λογιστές – φοροτεχνικοί, οι 23 Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε., οι 3 Ορκωτοί ελεγκτές Λογιστές, 3 επιχειρηματίες και 1 δήλωσε «άλλο».

Τέλος, από τους 4 κατόχους διδακτορικού οι 3 είναι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε. και ένας Λογιστής – φοροτεχνικός ενώ από τους 3 που δήλωσαν Δευτεροβάθμια εκπαίδευση οι 2 είναι Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε. και 1 δήλωσε «Άλλο».

Πίνακας 5.3 Επίπεδο σπουδών

Επίπεδο σπουδών	Συχνότητα	Ποσοστό
Δευτεροβάθμια εκπαίδευση	3	1,48 %
Ι.Ε.Κ.	0	0,00 %
Α.Ε.Ι. - Τ.Ε.Ι	85	41,87 %
Μεταπτυχιακό	111	54,68 %
Διδακτορικό	4	1,97 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100 %

Διάγραμμα 5.3 Επίπεδο σπουδών

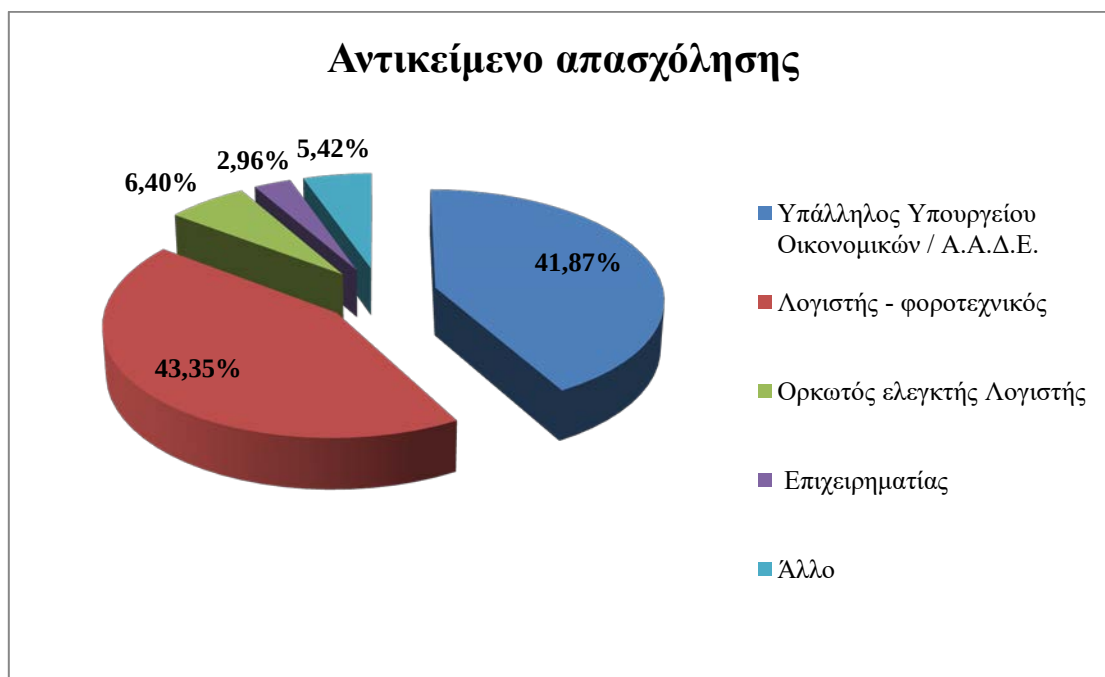


Ως προς το αντικείμενο απασχόλησης ποσοστό 43,35 % ήταν Λογιστές – Φοροτεχνικοί, το 41,87 % Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε., το 6,40 % Ορκωτοί ελεγκτές Λογιστές, το 2,96 % επιχειρηματίες και τέλος το 5,42 % δήλωσε «Άλλο». Από τα 11 άτομα που ανήκουν στο 5,42 % (και δήλωσαν «Άλλο») τα 3 δήλωσαν άνεργοι, 4 άτομα δήλωσαν Δημόσιοι Υπάλληλοι, 2 Δικηγόροι, 1 Ιδιωτικός Υπάλληλος και 1 Φορολογικός Σύμβουλος.

Πίνακας 5.4 Αντικείμενο απασχόλησης

Αντικείμενο απασχόλησης	Συχνότητα	Ποσοστό
Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.	85	41,87 %
Λογιστής - φοροτεχνικός	88	43,35 %
Ορκωτός ελεγκτής Λογιστής	13	6,40 %
Επιχειρηματίας	6	2,96 %
Άλλο	11	5,42 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100 %

Διάγραμμα 5.4 Αντικείμενο απασχόλησης

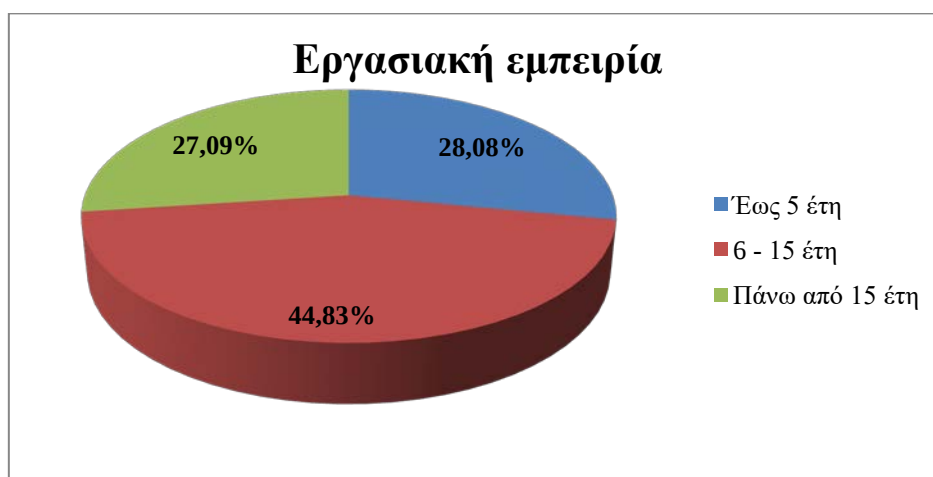


Ως προς τον χρόνο προϋπηρεσίας των ερωτωμένων, το 28,08 % δήλωσε προϋπηρεσία έως 5 έτη, το 44,83 % μεταξύ 6 και 15 έτη και το 27,09 % πάνω από 15 έτη.

Πίνακας 5.5 Εργασιακή εμπειρία

Εργασιακή εμπειρία	Συχνότητα	Ποσοστό
Έως 5 έτη	57	28,08 %
6 - 15 έτη	91	44,83 %
Πάνω από 15 έτη	55	27,09 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100 %

Διάγραμμα 5.5 Εργασιακή εμπειρία



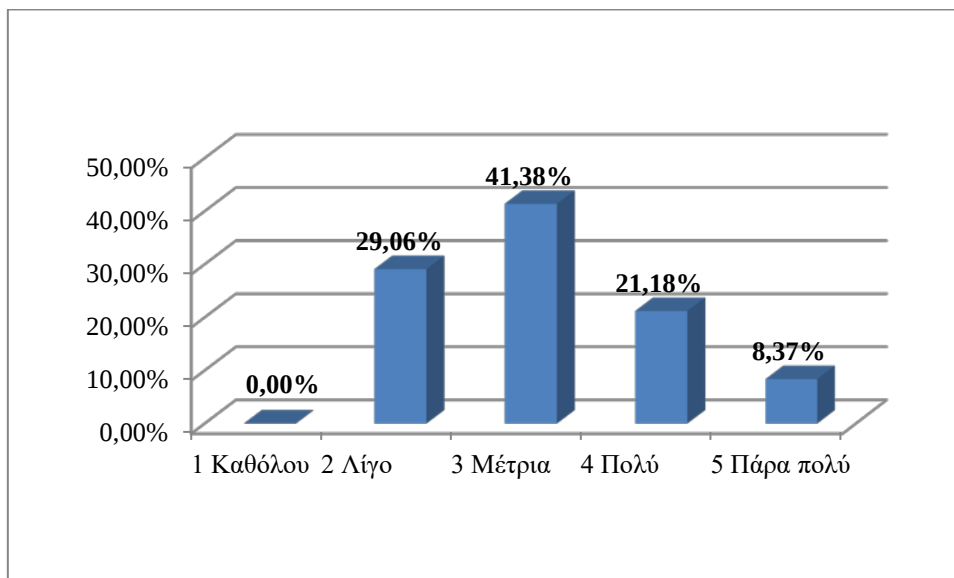
Ακολουθεί το κύριο μέρος της έρευνας. Οι επόμενες 15 ερωτήσεις αποσκοπούν στην καταγραφή των απόψεων των ερωτωμένων αναφορικά με τους κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων καθώς και τις επιπτώσεις από την πλημμελή εφαρμογή αυτών.

Η ερώτηση 6 αφορούσε το πόσο έχουν ασχοληθεί οι ερωτώμενοι έως σήμερα με το Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Η πλειοψηφία (41,38 %) απάντησε ότι έχει ασχοληθεί μέτρια, το 29,06 % λίγο, το 21,18 % πολύ και το 8,37 % πάρα πολύ.

Πίνακας 5.6 Απαντήσεις στην ερώτηση 6

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
1 Καθόλου	0	0,00 %
2 Λίγο	59	29,06 %
3 Μέτρια	84	41,38 %
4 Πολύ	43	21,18 %
5 Πάρα πολύ	17	8,37 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.6 Απαντήσεις στην ερώτηση 6



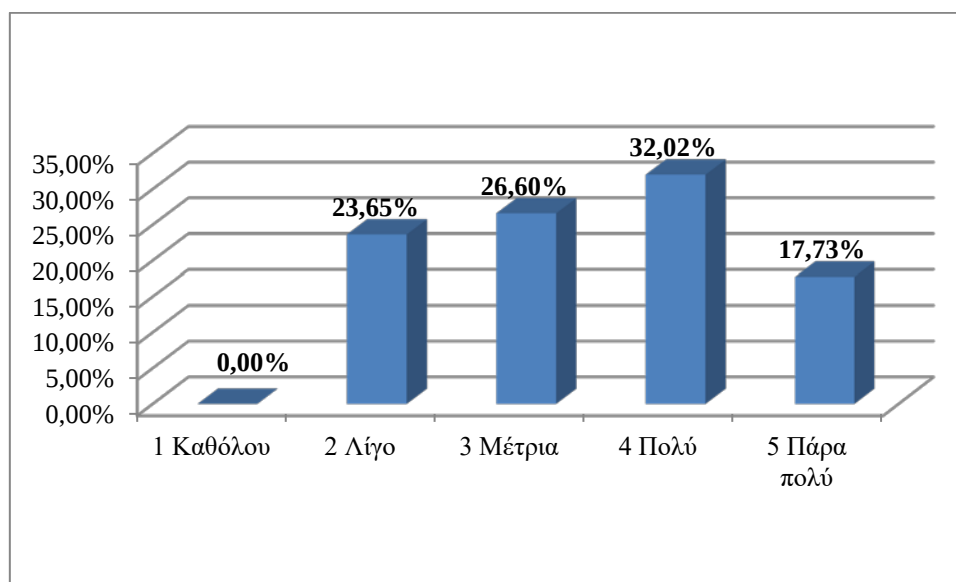
Η ερώτηση 7 αφορούσε το πόσο έχουν ασχοληθεί έως σήμερα οι ερωτώμενοι με το Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και ειδικότερα με τα θέματα που αφορούν τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Η πλειοψηφία (32,02 %) των ερωτωμένων απάντησε πολύ, το 26,60 % μέτρια, το 23,65 % λίγο και το 17,73 % πάρα πολύ.

Πίνακας 5.7 Απαντήσεις στην ερώτηση 7

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
1 Καθόλου	0	0,00 %
2 Λίγο	48	23,65 %
3 Μέτρια	54	26,60 %
4 Πολύ	65	32,02 %
5 Πάρα πολύ	36	17,73 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.7 Απαντήσεις στην ερώτηση 7



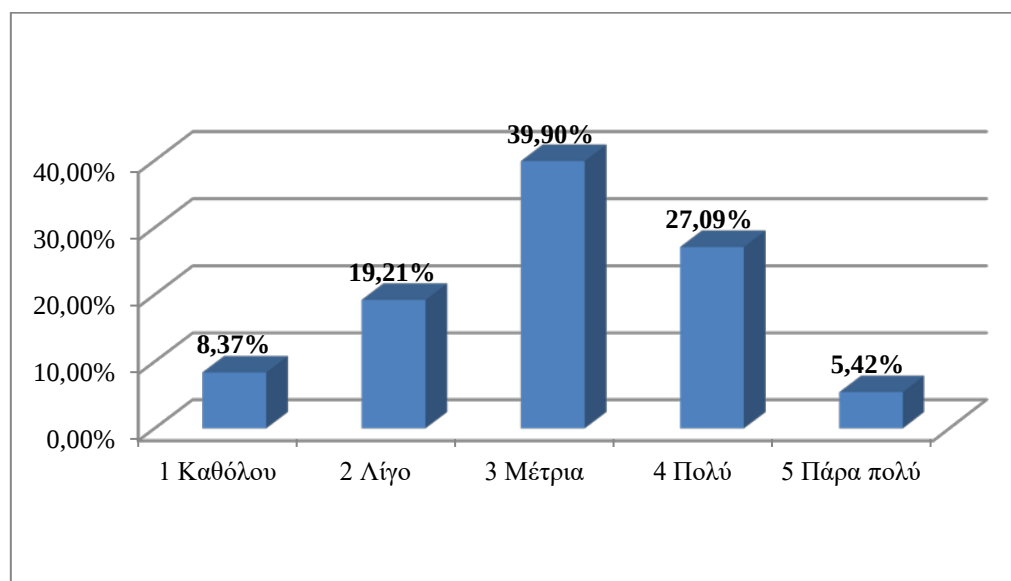
Η ερώτηση 8 ζητούσε την άποψη των ερωτωμένων για το εάν πιστεύουν ότι έχει συμβάλει ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην απλοποίηση και τον εκσυγχρονισμό των διαδικασιών αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 39,90 %) απάντησε μέτρια, το 27,09 % απάντησε πολύ, το 19,21 % απάντησε λίγο, το 8,37 % απάντησε καθόλου και τέλος το 5,42 % απάντησε πάρα πολύ.

Πίνακας 5.8 Απαντήσεις στην ερώτηση 8

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
1 Καθόλου	17	8,37 %
2 Λίγο	39	19,21 %
3 Μέτρια	81	39,90 %
4 Πολύ	55	27,09 %
5 Πάρα πολύ	11	5,42 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.8 Απαντήσεις στην ερώτηση 8



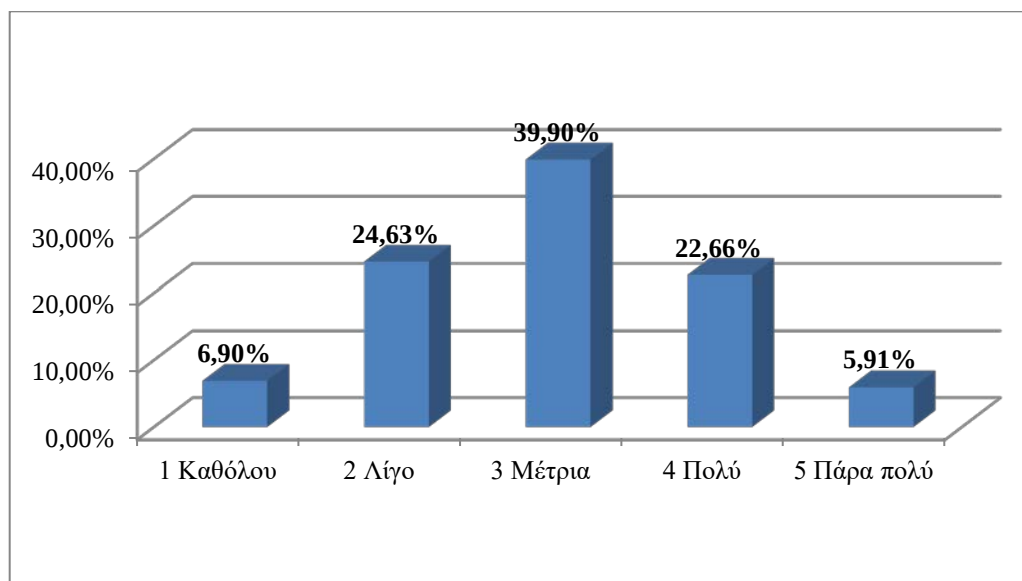
Η ερώτηση 9 ζητούσε την άποψη των ερωτωμένων για το εάν πιστεύουν ότι ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) έχει επιφέρει την εξάλειψη πολλών γραφειοκρατικού χαρακτήρα διαδικασιών.

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων απάντησε μέτρια (ποσοστό 39,90 %), το 24,63 % απάντησε λίγο, το 22,66 % απάντησε πολύ, το 6,90 % απάντησε καθόλου και τέλος το 5,91 % απάντησε πάρα πολύ.

Πίνακας 5.9 Απαντήσεις στην ερώτηση 9

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
1 Καθόλου	14	6,90 %
2 Λίγο	50	24,63 %
3 Μέτρια	81	39,90 %
4 Πολύ	46	22,66 %
5 Πάρα πολύ	12	5,91 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.9 Απαντήσεις στην ερώτηση 9



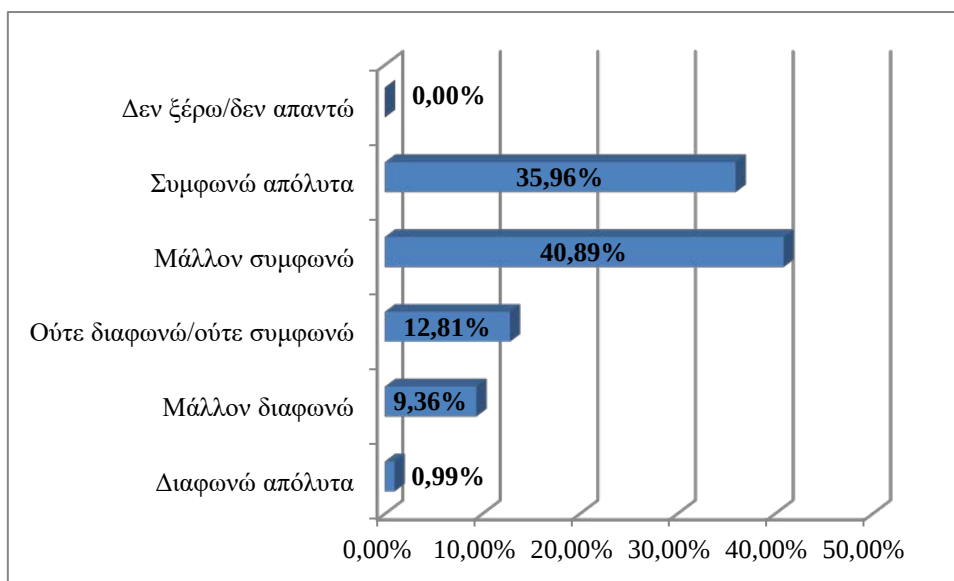
Η ερώτηση 10 ζητούσε να απαντήσουν οι ερωτώμενοι για το εάν συμφωνούν με την άποψη ότι με το Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) δεν υπάρχει εμμονή στον τύπο, τη μορφή και τον τρόπο με τον οποίο καταχωρείται και φυλάσσεται η πληροφορία, αρκεί να είναι διαθέσιμη όταν ζητηθεί.

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 40,89 %) απάντησε ότι μάλλον συμφωνεί, το 35,96 % ότι συμφωνεί απόλυτα, το 12,81 % ήταν ουδέτερο, το 9,36 % απάντησε ότι μάλλον διαφωνεί, ενώ το 0,99 % απάντησε ότι διαφωνεί απόλυτα.

Πίνακας 5.10 Απαντήσεις στην ερώτηση 10

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	0,99 %
Μάλλον διαφωνώ	19	9,36 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	26	12,81 %
Μάλλον συμφωνώ	83	40,89 %
Συμφωνώ απόλυτα	73	35,96 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	0	0,00 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.10 Απαντήσεις στην ερώτηση 10



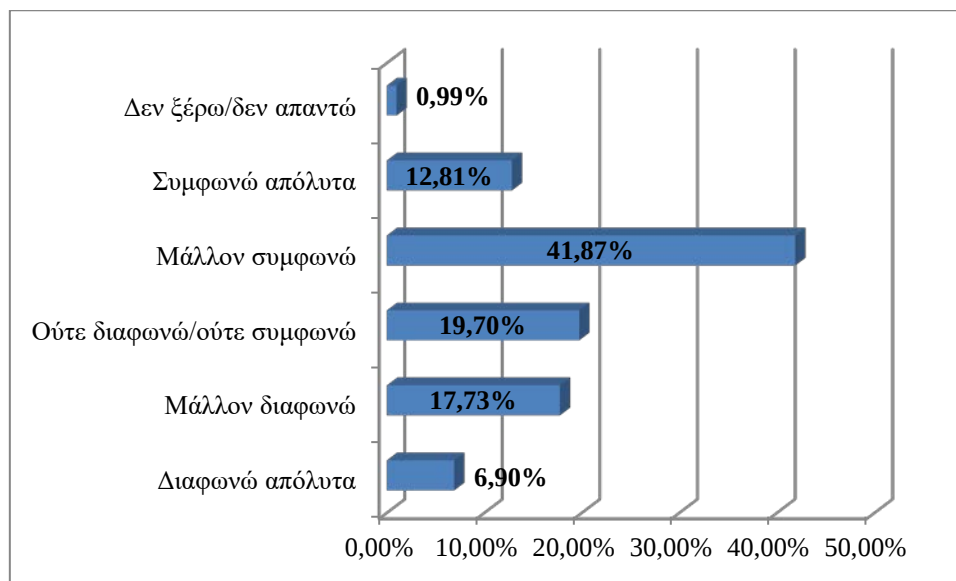
Η ερώτηση 11 ζητούσε να απαντήσουν οι ερωτώμενοι για το εάν συμφωνούν με την άποψη ότι με τις διατάξεις του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) για την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων (παραστατικών), ευνοείται η παραβατική συμπεριφορά από τις υποκείμενες στον νόμο αυτό οντότητες.

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 41,87 %) απάντησε ότι μάλλον συμφωνεί, το 19,70 % ήταν ουδέτερο, το 17,73 % απάντησε ότι μάλλον διαφωνεί, το 12,81 % απάντησε ότι συμφωνεί απόλυτα, το 6,90 % ότι διαφωνεί απόλυτα, ενώ το 0,99 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Πίνακας 5.11 Απαντήσεις στην ερώτηση 11

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	14	6,90 %
Μάλλον διαφωνώ	36	17,73 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	40	19,70 %
Μάλλον συμφωνώ	85	41,87 %
Συμφωνώ απόλυτα	26	12,81 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	2	0,99 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.11 Απαντήσεις στην ερώτηση 11



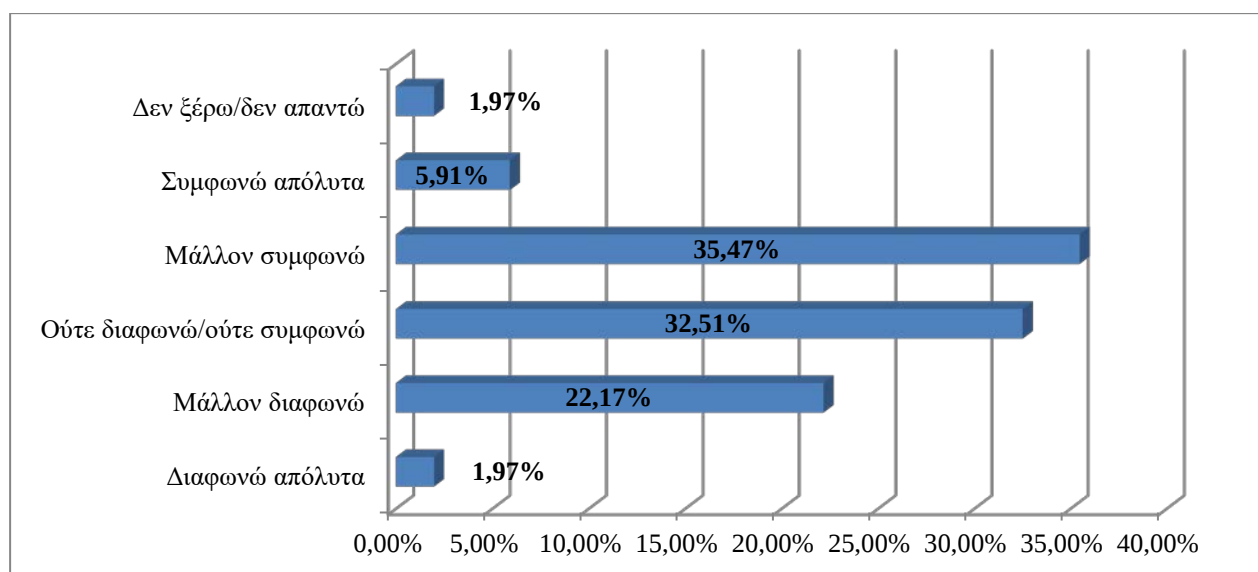
Η ερώτηση 12 ζητούσε να απαντήσουν οι ερωτώμενοι για το εάν συμφωνούν με την άποψη ότι με τις διατάξεις του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) έχει δοθεί προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

Η πλειοψηφία των ερωτώμενων (ποσοστό 35,47 %) απάντησε μάλλον συμφωνώ, το 32,51 % ήταν ουδέτερο, το 22,17 % απάντησε ότι μάλλον διαφωνεί, το 5,91 % ότι συμφωνεί απόλυτα, το 1,97 % ότι διαφωνεί απόλυτα και τέλος ποσοστό 1,97 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Πίνακας 5.12 Απαντήσεις στην ερώτηση 12

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	4	1,97 %
Μάλλον διαφωνώ	45	22,17 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	66	32,51 %
Μάλλον συμφωνώ	72	35,47 %
Συμφωνώ απόλυτα	12	5,91 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	4	1,97 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.12 Απαντήσεις στην ερώτηση 12



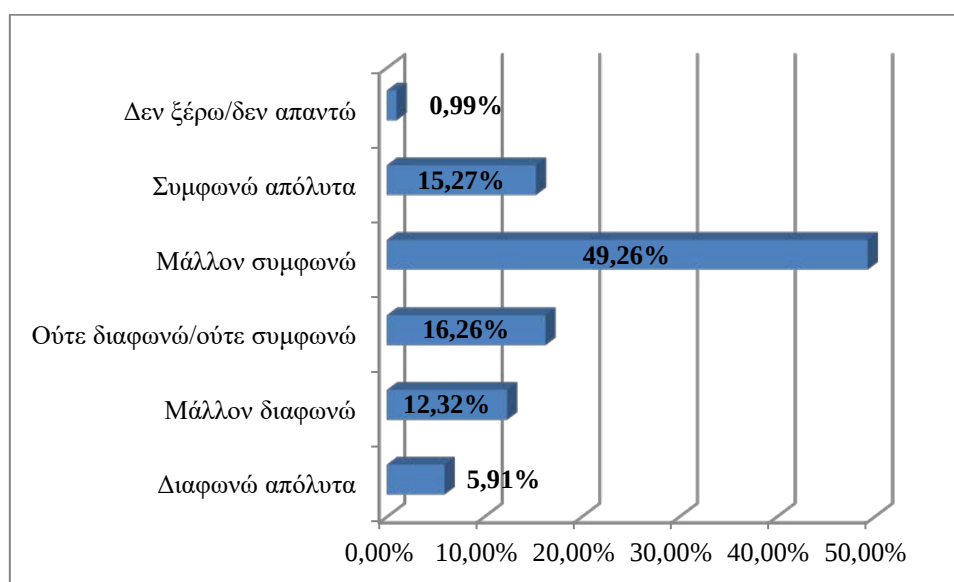
Η ερώτηση 13 ζητούσε να απαντήσουν οι ερωτώμενοι για το εάν συμφωνούν με την άποψη ότι η παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης, που απαιτεί το άρθρο 3 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), δημιουργεί δυσχέρειες στις υποκείμενες οντότητες.

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 49,26 %) απάντησε μάλλον συμφωνώ, το 16,26 % ήταν ουδέτερο, το 15,27 % απάντησε ότι συμφωνεί απόλυτα, το 12,32 % ότι μάλλον διαφωνεί, το 5,91 % ότι διαφωνεί απόλυτα και τέλος ποσοστό 0,99 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Πίνακας 5.13 Απαντήσεις στην ερώτηση 13

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Μάλλον διαφωνώ	25	12,32 %
Διαφωνώ απόλυτα	12	5,91 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	33	16,26 %
Μάλλον συμφωνώ	100	49,26 %
Συμφωνώ απόλυτα	31	15,27 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	2	0,99 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.13 Απαντήσεις στην ερώτηση 13



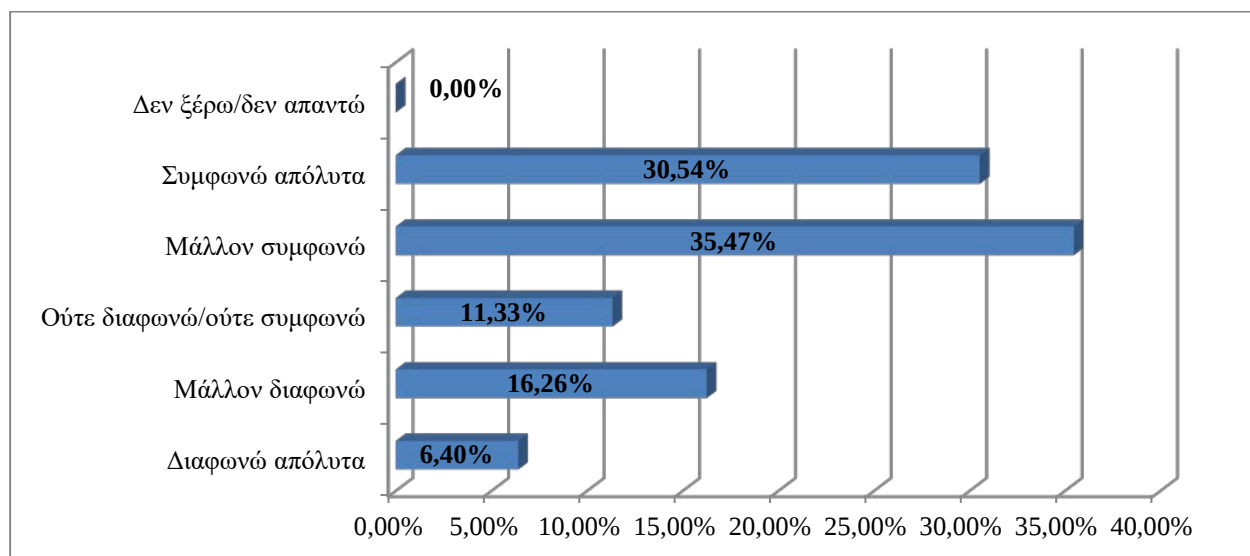
Η ερώτηση 14 ζητούσε να απαντήσουν οι ερωτώμενοι για το εάν συμφωνούν με την άποψη ότι όσο υψηλότερο είναι το ύψος του προστίμου τόσο πιο αποτρεπτικά για την παραβατικότητα λειτουργεί.

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 35,47 %) απάντησε μάλλον συμφωνώ, ποσοστό 30,54 % απάντησε ότι συμφωνεί απόλυτα, το 16,26 % ότι μάλλον διαφωνεί, το 11,33 % ήταν ουδέτερο και τέλος το 6,40 % απάντησε ότι διαφωνεί απόλυτα.

Πίνακας 5.14 Απαντήσεις στην ερώτηση 14

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	13	6,40 %
Μάλλον διαφωνώ	33	16,26 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	23	11,33 %
Μάλλον συμφωνώ	72	35,47 %
Συμφωνώ απόλυτα	62	30,54 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	0	0,00 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.14 Απαντήσεις στην ερώτηση 14



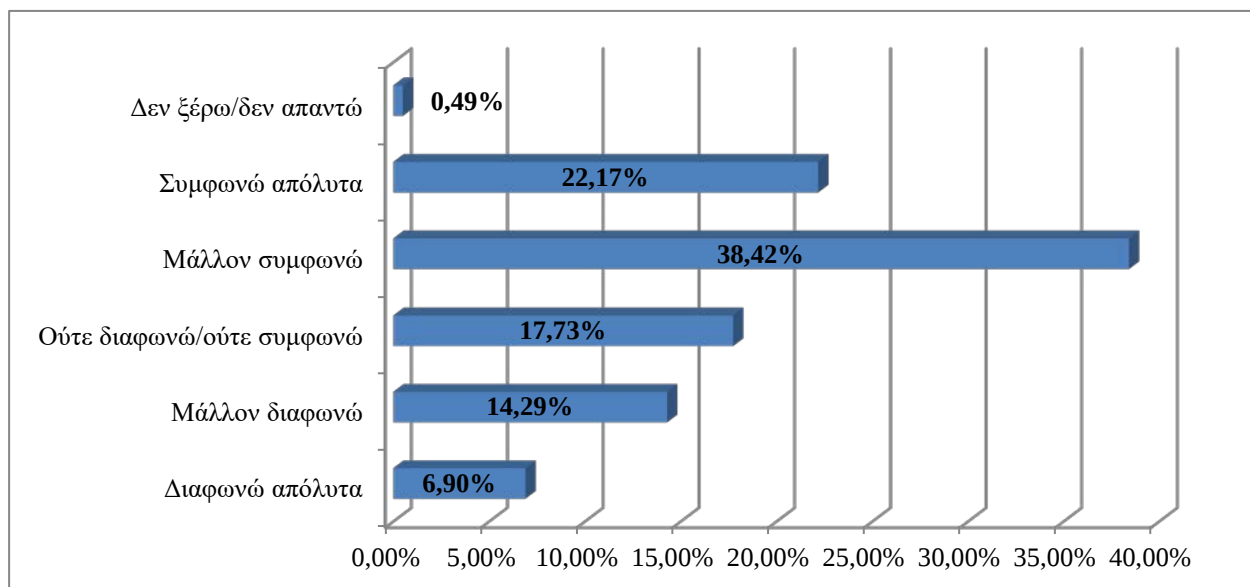
Η ερώτηση 15 ζητούσε την άποψη των ερωτωμένων για το εάν συμφωνούν με τον περιορισμό των προστίμων του Ν. 2523/1997 με τα νεότερα νομοθετήματα.

Η πλειοψηφία (ποσοστό 38,42 %) των ερωτωμένων απάντησε μάλλον συμφωνώ, ποσοστό 22,17 % απάντησε συμφωνώ απόλυτα, το 17,73 % ήταν ουδέτερο, ποσοστό 14,29% απάντησε ότι μάλλον διαφωνεί, το 6,90 % απάντησε ότι διαφωνεί απόλυτα, ενώ το 0,49 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Πίνακας 5.15 Απαντήσεις στην ερώτηση 15

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	14	6,90 %
Μάλλον διαφωνώ	29	14,29 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	36	17,73 %
Μάλλον συμφωνώ	78	38,42 %
Συμφωνώ απόλυτα	45	22,17 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	1	0,49 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.15 Απαντήσεις στην ερώτηση 15



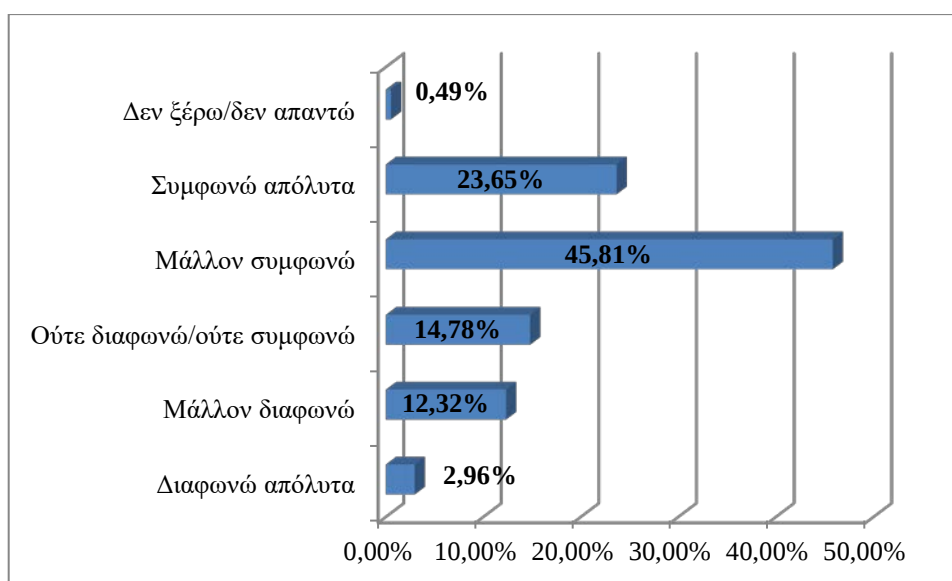
Η ερώτηση 16 ζητούσε να απαντήσουν οι ερωτώμενοι για το εάν συμφωνούν με την άποψη ότι η χαμηλή εισπραξιμότητα των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) οδήγησε τον νομοθέτη να στραφεί από τον τύπο στην ουσία ώστε να μη συσσωρεύονται ανείσπρακτα πρόστιμα.

Η πλειοψηφία (ποσοστό 45,81 %) απάντησε ότι μάλλον συμφωνεί, ποσοστό 23,65 % απάντησε ότι συμφωνεί απόλυτα, το 14,78 % ήταν ουδέτερο, το 12,32 % απάντησε ότι μάλλον διαφωνεί, το 2,96 % ότι διαφωνεί απόλυτα και τέλος το 0,49 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Πίνακας 5.16 Απαντήσεις στην ερώτηση 16

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	6	2,96 %
Μάλλον διαφωνώ	25	12,32 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	30	14,78 %
Μάλλον συμφωνώ	93	45,81 %
Συμφωνώ απόλυτα	48	23,65 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	1	0,49 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.16 Απαντήσεις στην ερώτηση 16



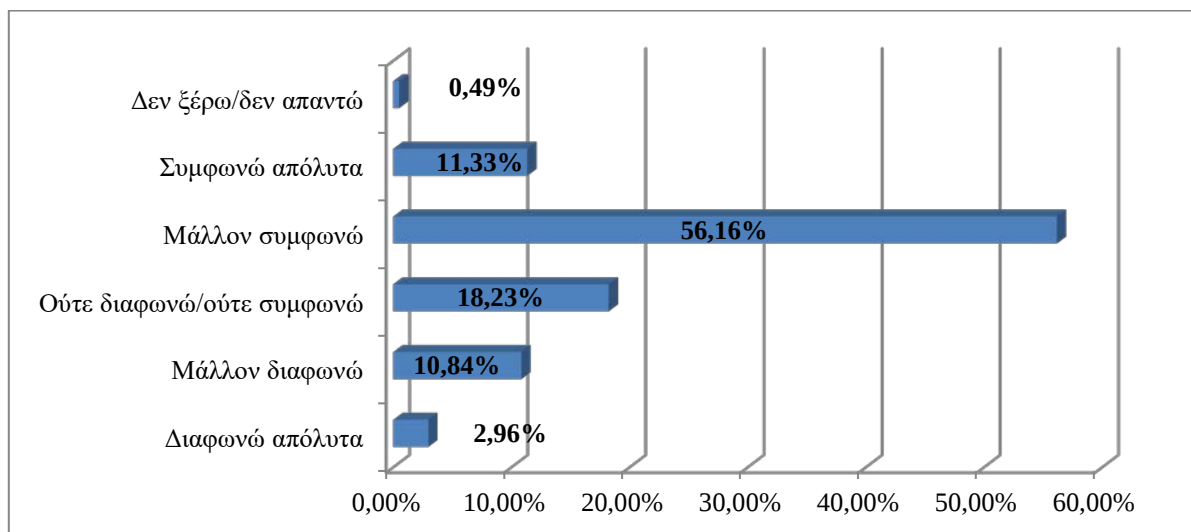
Η ερώτηση 17 ζητούσε την άποψη των ερωτωμένων για το εξής: «Στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπεται ο προσδιορισμός των εσόδων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Επιπλέον, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρονται πέντε τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση. Συμφωνείτε με την άποψη ότι οι εν λόγω διατάξεις ενέχουν τον κίνδυνο να οδηγούνται με ευκολία πολλές επιχειρήσεις σε εξωλογιστικό προσδιορισμό;».

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 56,16 %) απάντησε μάλλον συμφωνώ, το 18,23 % ήταν ουδέτερο, ποσοστό 11,33 % απάντησε ότι συμφωνεί απόλυτα, το 10,84 % απάντησε ότι μάλλον διαφωνεί, το 2,96 % ότι διαφωνεί απόλυτα και τέλος το 0,49 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Πίνακας 5.17 Απαντήσεις στην ερώτηση 17

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	6	2,96 %
Μάλλον διαφωνώ	22	10,84 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	37	18,23 %
Μάλλον συμφωνώ	114	56,16 %
Συμφωνώ απόλυτα	23	11,33 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	1	0,49 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.17 Απαντήσεις στην ερώτηση 17



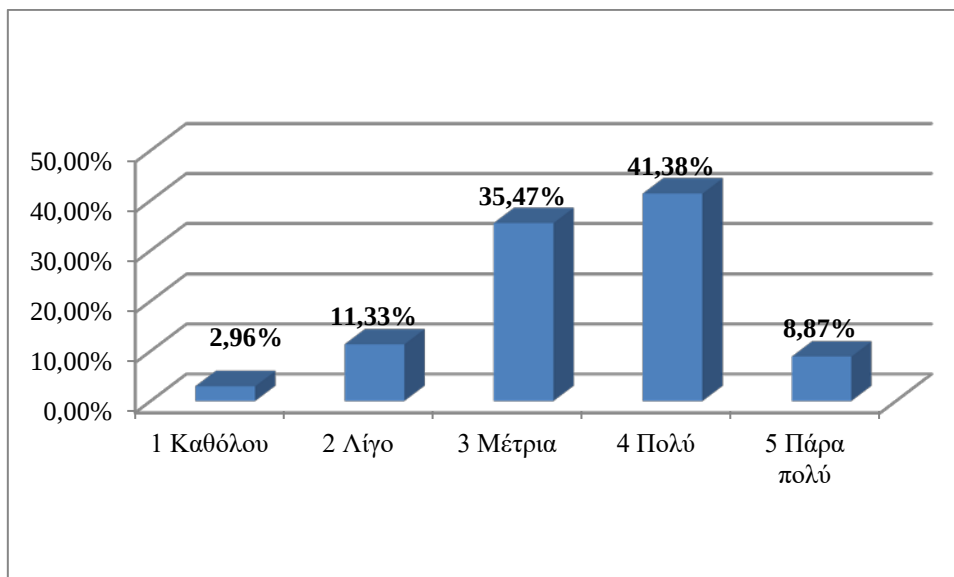
Η ερώτηση 18 ζητούσε την άποψη των ερωτωμένων για το εάν πιστεύουν ότι απαιτείται επανεξέταση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ. που αναφέρονται στην προηγούμενη ερώτηση.

Η πλειοψηφία των ερωτωμένων (ποσοστό 41,38 %) απάντησε πολύ, το 35,47 % απάντησε μέτρια, ποσοστό 11,33 % απάντησε λίγο, το 8,87 % απάντησε πάρα πολύ και τέλος το 2,96 % απάντησε καθόλου.

Πίνακας 5.18 Απαντήσεις στην ερώτηση 18

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
1 Καθόλου	6	2,96 %
2 Λίγο	23	11,33 %
3 Μέτρια	72	35,47 %
4 Πολύ	84	41,38 %
5 Πάρα πολύ	18	8,87 %
ΣΥΝΟΛΟ	203	100,00 %

Διάγραμμα 5.18 Απαντήσεις στην ερώτηση 18



Η ερώτηση 19 ζητούσε την άποψη των ερωτωμένων για το εάν συμφωνούν με την κύρωση της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων λόγω μη έκδοσης παραστατικών πώλησης (άρθρο 13Α του ν. 2523/97).

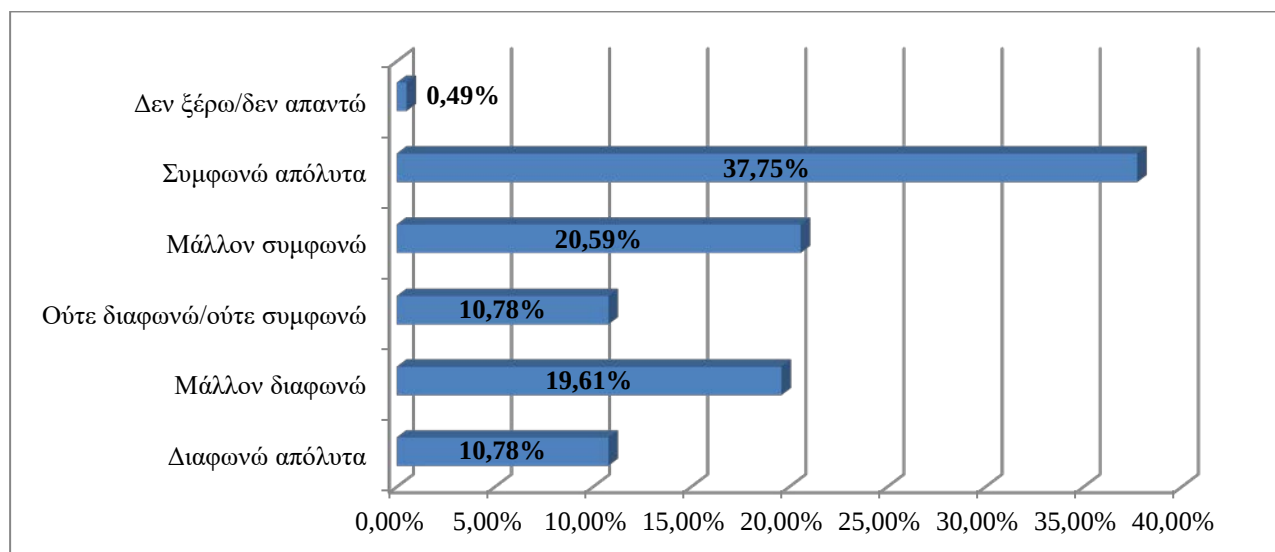
Η πλειοψηφία (ποσοστό 37,75 %) των ερωτωμένων απάντησε ότι συμφωνεί απόλυτα, το 20,59 % ότι μάλλον συμφωνεί, ποσοστό 19,61 % ότι μάλλον διαφωνεί, το 10,78 % ότι διαφωνεί απόλυτα, ποσοστό 10,78 ήταν ουδέτερο, ενώ τέλος ποσοστό 0,49 % απάντησε δεν ξέρω/δεν απαντώ.

Από τα 77 άτομα που απάντησαν ότι συμφωνούν απόλυτα τα 45 (ποσοστό 58,44 %) ήταν Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε., τα 22 (ποσοστό 28,57 %) ήταν Λογιστές – Φοροτεχνικοί, τα πέντε (ποσοστό 6,49 %) ήταν Ορκωτοί ελεγκτές Λογιστές, τα 4 άτομα (ποσοστό 5,20 %) είχαν δηλώσει άλλο (2 άνεργοι και 2 Δημόσιοι Υπάλληλοι) και 1 άτομο ήταν επιχειρηματίας (ποσοστό 1,30 %).

Πίνακας 5.19 Απαντήσεις στην ερώτηση 19

Απαντήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	22	10,78 %
Μάλλον διαφωνώ	40	19,61 %
Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	22	10,78 %
Μάλλον συμφωνώ	42	20,59 %
Συμφωνώ απόλυτα	77	37,75 %
Δεν ξέρω/δεν απαντώ	1	0,49 %
ΣΥΝΟΛΟ	204	100,00 %

Διάγραμμα 5.19 Απαντήσεις στην ερώτηση 19



Τέλος, το ερωτηματολόγιο έκλεινε με την παράκληση να αναφέρουν οι ερωτώμενοι τυχόν παρατηρήσεις ή σχόλια που θεωρούσαν ότι μπορούν να βοηθήσουν στην παρούσα έρευνα. Ακολούθως παρατίθενται αυτούσια τα σχόλια και οι παρατηρήσεις των ερωτωμένων και σε παρένθεση το αντικείμενο απασχόλησής τους.

«Από την εμπειρία μου έχω παρατηρήσει πως υπάρχει μια υποκειμενικότητα ως προς την εφαρμογή των διατάξεων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φόρου μεταξύ των ελεγκτών εφοριακών και θεωρώ πως πρέπει να ερμηνευτούν οι διατάξεις πιο αυστηρά ως προς τον τρόπο εφαρμογής του», (Ορκωτός ελεγκτής Λογιστής).

«Το πιο βασικό για να επιτύχουν οι νόμοι και η μείωση της φοροδιαφυγής είναι η πολιτική βούληση και η κοινωνική. Στην σημερινή κατάσταση δεν υπάρχει ούτε το πρώτο ούτε το δεύτερο και μόνο οι ευσυνείδητοι πολίτες ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις τους», (Λογιστής - φοροτεχνικός).

«Πιστεύω ότι ο τρόπος που διαμορφώθηκαν οι νέοι νόμοι έχει σημαντικά πλεονεκτήματα, ωστόσο είναι απαραίτητη η εναρμόνισή τους με την ελληνική πραγματικότητα και τα χαρακτηριστικά της ελληνικής κοινωνίας. Συγκεκριμένα, η φοροδιαφυγή για τους Έλληνες είναι ζήτημα το οποίο εντοπίζεται με μεγάλο βάθος χρόνου και σε μεγάλο βαθμό έχει ενσωματωθεί στην ελληνική κουλτούρα, έτσι με τη δημιουργία νόμων που βασίζονται στην καλή προαίρεση και σύνεση των πολιτών δεν βοηθάτε η φορολογική διοίκηση. Δηλαδή, ο Έλληνας θέλει να φοβάται για να πράττει σωστά και νόμιμα, τουλάχιστον μέχρι να αλλάξει η νοοτροπία. Το τελευταίο προϋποθέτει την ύπαρξη υψηλών προστίμων και συνεχών φορολογικών ελέγχων», (Άνεργη).

«Θεωρώ ότι η εναρμόνιση του ΕΓΛΣ στις επιταγές της Λογιστικής Οδηγίας 34 θα αποτελούσε πολύ καλύτερο εργαλείο νομοθετικής προσαρμογής σε σύγκριση με τα ΕΛΠ», (Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.).

«Πολύ σημαντική η διασταύρωση στοιχείων», (Λογιστής - φοροτεχνικός).

«Επαναφορά πρόσθετων βιβλίων, κρίνεται απαραίτητη», (Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.).

«Θα ήταν ενδιαφέρον να εξεταστεί η αλληλουχία των φορολογικών συντελεστών, των ελεγκτικών μεθόδων, καθώς και το ύψος των προστίμων. Μια σωστή φόρμουλα θα μπορούσε να οδηγήσει σε πολύ καλύτερα φορολογικά συστήματα τα οποία θα ευνοούν και τον φορολογούμενο (φυσικά νομικά πρόσωπα) αλλά και τα κρατικά έσοδα», (Ορκωτός ελεγκτής Λογιστής).

«Οι διατάξεις των ΕΛΠ απλοποίησαν αρκετά την διαδικασία της τήρησης των λογιστικών βιβλίων και παρουσιάζουν μεγαλύτερη ευελιξία. Αντιθέτως την ίδια ευελιξία δεν φαίνεται να ακολουθούν και οι φορολογικές αρχές, οι οποίες εμμένουν στην τυπολατρία και στις απαρχαιωμένες πρακτικές του παρελθόντος οδηγώντας σε σύγχυση και πρόσθετο κόστος τον φορολογούμενο», (Φορολογικός σύμβουλος).

«Οποιοδήποτε κείμενο νόμου, όσο και σύγχρονο να είναι δεν εμποδίζει την παραβατική συμπεριφορά των φορολογουμένων. Χρειάζεται επαρκή και καθημερινή επίβλεψη της εφαρμογής του (Συνεργεία ελέγχου κ.λ.π.)», (Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.).

«Προτείνω να αναστέλλεται ΟΡΙΣΤΙΚΑ η λειτουργία επαγγελματικής εγκατάστασης λόγω μη έκδοσης παραστατικών πώλησης», (Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.).

«Πριν τη μείωση των προστίμων του ΚΒΣ και τη χρήση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων, θα έπρεπε πρώτα η διοίκηση να είναι σε θέση να ελέγχει με άλλους τρόπους, ότι τα διακινούμενα και πωλούμενα αγαθά και υπηρεσίες θα αποτυπώνονται στα φορολογικά βιβλία και δηλώσεις των υπόχρεων.

Στην παρούσα φάση δώσαμε στον “εμπρηστή” φωτιά και βενζίνη να “κάψει” περισσότερα “φορολογικά δέντρα” στο όνομα της απλοποίησης των διαδικασιών και της μη εισπραξιμότητας των προστίμων και όχι μόνο.

Αποφάσεις στο “πόδι”, που έδωσαν σε φοροφυγάδες τη δυνατότητα να λένε “γράψε κι άλλα τραπέζια για μη έκδοση ΑΛΠ” με τα ανεκδιήγητα πρόστιμα (τα αρχικά) του άρθ. 58Α του Ν. 4174/13 (πρόστιμα ολίγων λεπτών με του ευρώ με τεράστιο κόστος ελέγχου και καταλογισμού των παραβάσεων). Τι άλλο ακόμη να θυμηθώ και να γράψω... Όλα αυτά είναι η χαρά του φοροφυγά, η δουλειά των δικηγόρων, λογιστών, συμβούλων, κλπ. Ούτε την αντιγραφή ενός πετυχημένου φορολογικού συστήματος δεν θέλησαν να εφαρμόσουν (διαχρονικά)», (Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατόπιν της ανάλυσης των σχετικών διατάξεων για την τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και την έκδοση των στοιχείων (παραστατικών) σε βάθος χρόνου, της μελέτης των διατάξεων για τις παραβάσεις και τις κυρώσεις που επιβάλλονται για την πλημμελή εφαρμογή αυτών, της έρευνας που διενεργήθηκε μέσω ερωτηματολογίου, καθώς και της βιβλιογραφικής ανασκόπησης προέκυψαν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

Κατ' αρχάς έχουν περάσει σχεδόν εβδομήντα χρόνια από την καθιέρωση για πρώτη φορά συστήματος τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων (1948 – 2017). Σε αυτό το χρονικό διάστημα δοκιμάστηκαν διάφορα νομοθετήματα τα οποία κλήθηκαν να καλύψουν τις ανάγκες της εποχής τους. Για παράδειγμα το πρώτο νομοθέτημα του 1948 υιοθετήθηκε κάτω από δύσκολες οικονομικές συνθήκες για τη χώρα, καθώς εφαρμόστηκε μετά το τέλος του Β' παγκοσμίου Πολέμου. Απαιτούταν λοιπόν ένα αυστηρό πλαίσιο κανόνων για να διασφαλιστούν τα συμφέροντα του ελληνικού κράτους. Στο πνεύμα αυτό της αυστηρότητας τέθηκαν οι βάσεις της ενιαίας λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων καθώς και του ελέγχου της διακίνησης των αγαθών, με απώτερο στόχο την ορθή απεικόνιση της φορολογητέας ύλης.

Ο Κ.Β.Σ., που ακολούθησε χρονικά, είχε επίσης ως απώτερο στόχο την ορθή απεικόνιση της φορολογητέας ύλης, αποσκοπούσε όμως παράλληλα στη διευκόλυνση των φορολογούμενων - μέσω της παροχής ενιαίων και λεπτομερών κανόνων – ούτως ώστε να γνωρίζουν τις υποχρεώσεις τους απέναντι στις φορολογικές αρχές.

Διαχρονικά όμως αυτό που διαφάνηκε στην πράξη είναι ότι αντί ο Κ.Β.Σ. να αποτελέσει εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους αποδείχθηκε σύστημα καταπίεσης, λόγω των αυστηρών διατάξεων και των υπέρογκων προστίμων σε περίπτωση παραβίασής τους αλλά και της άμεσης σύνδεσης των προβλεπόμενων παραβάσεων με το κύρος των βιβλίων και τις συνέπειες που είχε αυτό για τις επιχειρήσεις (απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος).

Ένα άλλο χαρακτηριστικό της φιλοσοφίας του Κ.Β.Σ., αλλά και του Ν. 2523/1997 που στη συνέχεια χαρτογράφησε αποκλειστικά τις παραβάσεις του, ήταν η αναλυτική και περιπτωσιολογική καταγραφή όλων των παραβάσεων με εμμονή στην τήρηση του τύπου ως προς την έκδοση των στοιχείων και την ενημέρωσή των βιβλίων σύμφωνα με τα λογιστικά

πρότυπα. Κομβικής σημασίας και κανόνας ήταν η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Η μεταβατική περίοδος εγκατάλειψης του Κ.Β.Σ. και υιοθέτησης νέας φιλοσοφίας καλύφθηκε από τον Κ.Φ.Α.Σ., ο οποίος τέθηκε σε ισχύ το 2013. Πρόκειται ουσιαστικά για ένα νομοθέτημα με πολύ λιγότερα άρθρα από τον Κ.Β.Σ. (12 αντί των 40 του Κ.Β.Σ.) με σκοπό την απλούστευση του έως τότε ισχύοντος πλαισίου και τη μετάβαση σε μια νέα λογική της λογιστικής παρακολούθησης των συναλλαγών της επιχείρησης και της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη φορολογική διοίκηση για τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής.

Ο Κ.Φ.Α.Σ. κλήθηκε να καλύψει την ανάγκη για εκσυγχρονισμό και απλούστευση των διαδικασιών, να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και να συμβάλει στην εξάλειψη των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων.

Εν τέλει από 1.1.2015 τέθηκαν, και παραμένουν σε ισχύ, τα Ε.Λ.Π. που καταλείπουν ευρεία διακριτική ευχέρεια στις υποκείμενες σε αυτά οντότητες για τον τρόπο απεικόνισης και παρακολούθησης των δραστηριοτήτων τους.

Η κύρια συνεισφορά του νόμου για τα Ε.Λ.Π. εντοπίζεται στην περαιτέρω απλοποίηση του Κ.Φ.Α.Σ. Από τη μελέτη όμως των διατάξεων αλλά και από τη διενεργηθείσα έρευνα δεν προκύπτει ότι είναι μεγάλη η συμβολή των Ε.Λ.Π. στην απλοποίηση και των εκσυγχρονισμό των διαδικασιών αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Στη σχετική ερώτηση η πλειοψηφία των ερωτωμένων απάντησε ότι η συμβολή τους στην απλοποίηση και τον εκσυγχρονισμό των διαδικασιών είναι μέτρια. Το ίδιο αποτέλεσμα προέκυψε και στην ερώτηση εάν πιστεύουν ότι τα Ε.Λ.Π. έχουν επιφέρει την εξάλειψη πολλών διαδικασιών γραφειοκρατικού χαρακτήρα. Ως προς τη φιλοσοφία των Ε.Λ.Π. μπορούμε να πούμε – όπως προκύπτει και από την έρευνα - ότι δεν υπάρχει εμμονή στον τύπο, τη μορφή και τον τρόπο με τον οποίο καταχωρείται και φυλάσσεται η πληροφορία, αρκεί αυτή να είναι διαθέσιμη όταν ζητηθεί.

Βέβαια, από την έρευνα διαφάνηκε ότι ως προς ένα σημείο δημιουργούνται δυσχέρειες στις υποκείμενες οντότητες λόγω του ότι καλούνται να παρακολουθούν ταυτόχρονα τη λογιστική και φορολογική βάση, όπως απαιτεί το άρθρο 3. Η πλειοψηφία των ερωτωμένων απάντησε σε σχετική ερώτηση ότι μάλλον συμφωνεί με την άποψη αυτή.

Μεγάλη πρόκληση αποτελεί το εξής ζήτημα: θα δικαιωθεί ο νομοθέτης για τις αλλαγές που εν τέλει επιβλήθηκαν αναφορικά με το πλαίσιο τήρησης των λογιστικών

αρχείων και έκδοσης στοιχείων ή θα αποδειχτεί ότι τελικά δεν εισπράττονται οι αναμενόμενοι φόροι και ότι υπάρχει αύξηση της παραβατικής συμπεριφοράς; Αξίζει πάντως να σημειωθεί, ως προς το δεύτερο σκέλος, ότι σε σχετική ερώτηση που θέσαμε μέσω του ερωτηματολογίου, η πλειοψηφία των ερωτωμένων απάντησε ότι μάλλον συμφωνεί με την άποψη ότι με τις διατάξεις του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) για την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων (παραστατικών), ευνοείται η παραβατική συμπεριφορά από τις υποκείμενες στον νόμο αυτό οντότητες.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να γίνει αναφορά στον φορολογικό έλεγχο που κατά κύριο λόγο εστιάζει στον έλεγχο της ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων και την έκδοσης των στοιχείων. Κύριο γνώρισμα του προληπτικού ελέγχου επί ισχύος του Κ.Β.Σ. αποτέλεσε η βεβαίωση μεγάλων προστίμων (κυρίως για εικονικές συναλλαγές) που σε πολλές περιπτώσεις παραμένουν ανείσπρακτα ακόμη και σήμερα. Μετέπειτα, στα χρόνια των μνημονίων, δίνοντας έμφαση πλέον στην εισπραξιμότητα, επιχειρήθηκε η μετάβαση από την εμμονή στις διαδικαστικές παραβάσεις στον εντοπισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Ο προληπτικός έλεγχος, ή μερικός επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως ονομάζεται σήμερα, έχει μπει σε νέα φιλοσοφία και λογική, αυτή της συγκέντρωσης της απαραίτητης πληροφορίας κι όχι απλά του καταλογισμού διαδικαστικών παραβάσεων.

Καίριες αλλαγές όμως έχουν επέλθει και ως προς τη φιλοσοφία των επιβληθέντων προστίμων. Από το 2014 και ύστερα που τέθηκε σε ισχύ ο Κ.Φ.Δ., και μετά από αλληπάλληλες τροποποιήσεις, ο νόμος αυτός κατάφερε να εξορθολογήσει τα μέχρι τότε υπερβολικά πρόστιμα, διακρίνοντας τις παραβάσεις σε διαδικαστικές και ουσιαστικές. Αυτό που έχει διαφανεί είναι η στροφή από τη διαδικασία στην ουσία ή καλύτερα στη μη σώρευση προστίμων.

Προγενέστερα, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. χαρακτηρίζονταν από τον τιμωρητικό και αποτρεπτικό παράλληλα χαρακτήρα τους καθώς και από την χαμηλή εισπραξιμότητά τους. Για δε τις παραβάσεις αναφορικά με τις εικονικές ή πλαστές συναλλαγές ο τύπος είχε μεγάλη σημασία, σε αντιδιαστολή με τα σημερινά δεδομένα όπου ενδιαφέρει μόνο η ουσία, η φοροδιαφυγή. Πλέον, αυτό που ενδιαφέρει περισσότερο είναι η απόκρυψη εισοδήματος και η έκπτωση – επιστροφή Φ.Π.Α. καθώς οι εικονικές ή πλαστές συναλλαγές αποτελούν έγκλημα φοροδιαφυγής.

Σημαντικός είναι επίσης ο κανόνας της μη σώρευσης ουσιαστικών – διαδικαστικών παραβάσεων. Για την ίδια παράβαση δεν επιβάλλονται περισσότερα του ενός πρόστιμα. Επιπλέον, όπου συντρέχει διαδικαστικό και ουσιαστικό πρόστιμο επιβάλλεται το μεγαλύτερο. Από τα προαναφερθέντα καταδεικνύεται η αιτία της ριζικής αλλαγής που επήλθε ως προς τη φιλοσοφία η οποία εντοπίζεται στην ανάγκη για μείωση του όγκου των προστίμων (λόγω της μη είσπραξης αυτών). Ως προς το ύψος πάντως του προστίμου, η πλειοψηφία απάντησε σε σχετική ερώτηση του ερωτηματολογίου ότι μάλλον συμφωνεί με την άποψη ότι όσο πιο υψηλό είναι το ύψος του προστίμου, τόσο πιο αποτρεπτικά για την παραβατικότητα λειτουργεί.

Εκτός από τις χρηματικές κυρώσεις που επιβάλλονται για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση παραστατικών πώλησης, η Φορολογική Διοίκηση χρησιμοποιεί ένα επιπλέον «δραστικό» θα λέγαμε μέτρο, αυτό της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων. Εάν για παράδειγμα διαπιστωθεί από τον μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση 12 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αναστέλλεται άμεσα η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης, κατ' αρχήν για σαράντα οχτώ ώρες. Μπορεί σαν μέτρο να φαίνεται σκληρό για τις επιχειρήσεις, διαφάνηκε όμως από την έρευνα πως τυγχάνει αποδοχής καθώς η πλειοψηφία των ερωτωμένων απάντησε σε σχετική ερώτηση ότι συμφωνεί απόλυτα με το μέτρο αυτό.

Ένα ακόμη σημείο που θα θέλαμε να επισημάνουμε είναι η πρόβλεψη του προσδιορισμού των εσόδων με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα (άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε.). Η ως άνω πρόβλεψη σε συνδυασμό με τις πέντε τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, που προβλέπονται στον Κ.Φ.Δ., μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα στις επιχειρήσεις. Σε σχετική ερώτηση η πλειοψηφία των ερωτωμένων απάντησε ότι μάλλον συμφωνεί με την άποψη ότι οι εν λόγω διατάξεις ενέχουν τον κίνδυνο να οδηγούνται με ευκολία πολλές επιχειρήσεις σε εξωλογιστικό προσδιορισμό. Επιπλέον, σε επόμενη ερώτηση εάν πιστεύουν ότι απαιτείται επανεξέταση των διατάξεων των προαναφερθέντων άρθρων, η πλειοψηφία απάντησε «4-Πολύ» σε κλίμακα από το 1 έως το 5.

Από παρατήρηση ερωτώμενου ενισχύεται η βασιμότητα των ως άνω, καθώς θεωρεί ότι υπάρχει υποκειμενικότητα αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φόρου μεταξύ των ιδίων των ελεγκτών και για το λόγο αυτό πιστεύει ότι οι διατάξεις θα πρέπει να ερμηνευτούν αυστηρότερα ως προς την εφαρμογή τους.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

1. Φύλο
 - Άνδρας
 - Γυναίκα
2. Ηλικία
 - 18 - 34
 - 35 - 50
 - Πάνω από 51
3. Επίπεδο σπουδών
 - Δευτεροβάθμια εκπαίδευση
 - Ι.Ε.Κ.
 - Α.Ε.Ι. - Τ.Ε.Ι.
 - Μεταπτυχιακό
 - Διδακτορικό
4. Αντικείμενο απασχόλησης
 - Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών / Α.Α.Δ.Ε.
 - Λογιστής - φοροτεχνικός
 - Ορκωτός ελεγκτής Λογιστής
 - Επιχειρηματίας
 - Άλλο:
5. Εργασιακή εμπειρία
 - Έως 5 έτη
 - 6 - 15 έτη
 - Πάνω από 15 έτη
6. Πόσο έχετε ασχοληθεί έως σήμερα με το Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα);

6.	7.	8.	9.	10.
Καθόλου				Πάρα πολύ

7. Πόσο έχετε ασχοληθεί έως σήμερα με το Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και ειδικότερα με τα θέματα που αφορούν τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας;

1.	2.	3.	4.	5.
Καθόλου				Πάρα πολύ

8. Πιστεύετε ότι έχει συμβάλει ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην απλοποίηση και τον εκσυγχρονισμό των διαδικασιών αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων);

1.	2.	3.	4.	5.
Καθόλου				Πάρα πολύ

9. Πιστεύετε ότι ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) έχει επιφέρει την εξάλειψη πολλών γραφειοκρατικού χαρακτήρα διαδικασιών;

1.	2.	3.	4.	5.
Καθόλου				Πάρα πολύ

10. Συμφωνείτε με την άποψη ότι με το Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) δεν υπάρχει εμμονή στον τύπο, τη μορφή και τον τρόπο με τον οποίο καταχωρείται και φυλάσσεται η πληροφορία, αρκεί να είναι διαθέσιμη όταν ζητηθεί;

•	•	•	•	•	•
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

11. Συμφωνείτε με την άποψη ότι με τις διατάξεις του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) για την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων (παραστατικών), ευνοείται η παραβατική συμπεριφορά από τις υποκείμενες στον νόμο αυτό οντότητες;

•	•	•	•	•	•
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

12. Συμφωνείτε με την άποψη ότι με τις διατάξεις του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) έχει δοθεί προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις για τη μείωση του διοικητικού κόστους;

☐	☐	☐	☐	☐	☐
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

13. Συμφωνείτε με την άποψη ότι η παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης, που απαιτεί το άρθρο 3 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), δημιουργεί δυσχέρειες στις υποκείμενες οντότητες;

☐	☐	☐	☐	☐	☐
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

14. Συμφωνείτε με την άποψη ότι όσο υψηλότερο είναι το ύψος του προστίμου τόσο πιο αποτρεπτικά για την παραβατικότητα λειτουργεί;

☐	☐	☐	☐	☐	☐
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

15. Συμφωνείτε με τον περιορισμό των προστίμων του Ν. 2523/1997 με τα νεότερα νομοθετήματα;

☐	☐	☐	☐	☐	☐
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

16. Συμφωνείτε με την άποψη ότι η χαμηλή εισπραξιμότητα των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) οδήγησε τον νομοθέτη να στραφεί από τον τύπο στην ουσία ώστε να μη συσσωρεύονται ανείσπρακτα πρόστιμα;

☐	☐	☐	☐	☐	☐
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

17. Στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπεται ο προσδιορισμός των εσόδων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Επιπλέον, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρονται πέντε τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση. Συμφωνείτε με την άποψη ότι οι εν λόγω διατάξεις ενέχουν τον κίνδυνο να οδηγούνται με ευκολία πολλές επιχειρήσεις σε εξωλογιστικό προσδιορισμό;

•	•	•	•	•	•
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

18. Πιστεύετε ότι απαιτείται επανεξέταση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ. που αναφέρονται στην προηγούμενη ερώτηση;

1.	2.	3.	4.	5.
Καθόλου				Πάρα πολύ

19. Συμφωνείτε με την κύρωση της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων λόγω μη έκδοσης παραστατικών πώλησης (άρθρο 13Α του ν. 2523/97);

•	•	•	•	•	•
Διαφωνώ απόλυτα	Μάλλον διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ/ούτε συμφωνώ	Μάλλον συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα	Δεν ξέρω/δεν απαντώ

20. Παρακαλώ αναφέρετε τυχόν παρατηρήσεις ή σχόλια που θεωρείτε ότι μπορούν να βοηθήσουν στην παρούσα έρευνα.

.....

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β΄: ΕΝΤΥΠΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΑΡ.ΕΝΤΟΛΗΣ:.....ΗΜ/ΝΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ:.....
ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ : ΑΠΟ ΩΡΑ :..... ΕΩΣ ΩΡΑ :.....
ΕΛΕΓΚΤΕΣ:.....

ΕΝΤΥΠΟ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΥ)

1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ (εν κάποια στοιχεία προκύπτουν από την σφραγίδα ελεγχόμενου, παραλείπεται η συμπλήρωση των σχετικών πεδίων)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ:	ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΟΣ ΤΙΤΛΟΣ:		
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ:	ΤΗΛ.:	Α.Φ.Μ.:	Δ.Ο.Υ. ΕΔΡΑΣ:
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ:			
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ:	ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ☐	ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ☐	ΜΗ ΤΗΡΟΥΝΤΕΣ ☐
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ☐	ΑΠΟΘΗΚΗ ☐	ΆΛΛΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ☐	
ΤΟΠΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ –ΤΑΧ. ΚΩΔ.:			
ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ: ΝΑΙ ☐ ΟΧΙ ☐ ΑΡΙΘ.ΚΥΚΛ. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ : ΑΔΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ :			

2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Λήφθηκε και επισυνάφθηκε ενδεικτική παράδειξη από όλους τους Φ.Η.Μ.; (Φ.Τ.Μ., Ε.Λ.Φ.Δ.Σ.Σ. κλπ)

Αριθμός Φ.Η.Μ.	Αρ. Ευδείκτ. Απόδειξης	Αρ. Άποκ/τος ΡΩΣ με χρήση κίττας πληρωμών Εμπόρου (Αρ ΒΒΝ) (Επισυνάπτεται) υποκομμ.	Δεδομένα «2» προηγούμενης μέρας			Επισημαίνεται εκπώση «X» ημέρας έως το χρονικό σημείο ελέγχου.		
			Αριθμός Σ	Αξία Σ	Πλήθος	Αριθμός Χ	Αξία Χ	Πλήθος

Έγινε θεώρηση των βιβλίων;

ΝΑΙ / ΟΧΙ

Τήρηση βιβλίων εκτός έδρας ☐ Μη επίδειξη βιβλίων ☐ Άλλος λόγος¹ ☐

Εποχικότητα αντικειμένου δραστηριότητας επιχείρησης: Μήνες

Τοποθεσία επιχείρησης: Κεντρικό Σημείο ☐ Λιγότερο Κεντρικό ☐ Απομακρυσμένο ☐

Καταμέτρηση απασχολούμενων κατά την ώρα του ελέγχου: Μόνιμοι ☐ Εποχικοί ☐ Άλλοι² ☐

Δυνατότητα εξόφλησης συναλλαγών μέσω τερματικών συσκευών POS:

ΝΑΙ / ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ ποιος/ποιοι είναι ο/οι ημεδαποί/αλλοδαποί εκκαθαριστές/ες (acquirer(s)) του POS;

CARDLINK ☐ ibank Εθνική ☐ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ☐ FDH ☐ EUROMET ☐ MyPOS (EU) ☐ ΆΛΛΟΣ ☐

Πότε υπεγράφη η σύμβαση με τον/τους αλλοδαπό/ούς εκκαθαριστή/ές:/...../..... (Επισυνάπτεται φωτοτυπία)

Ποιος / Ποιοι είναι ο/οι Τραπεζικός/οί λογαριασμός/οί που ενημερώνεται/νται (IBAN).....

¹ Στο κεφάλαιο 6 αναγράφονται διακρινόμενες.

² Διαγραφές και άνομιες.

³ Ποσοστό επί των εκπτώσεων εκτίμηση ελέγχου.

⁴ Και η δήλωση επιχείρησης. Αν η παρατήρηση ή άλλη πληροφορία διαφέρει από την δήλωση της επιχείρησης να καταγραφεί στο κεφάλαιο 6.

⁵ Ποσοστό επί των εισοδών κατά δήλωση επιχείρησης. Τα ζητείται φωτοαντίγραφο ή εκτύπωση του βιβλίου ή προγράμματος κρατήσεων των ενοικίων και κωδίκων.

3. ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΥΝΑΜΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ:

Αριθ. τραπεζών/κλινομάτων² (επιχ/σεις, Εστίασης & Διασκέδασης)⁴ Μέση ενδεικτική τιμή κατ' άτομο⁴
Πληρότητα σε τραπέζιο/καθίσματα³
Επιφάνεια (τ.μ.) (επιχ/σεις, Εστίασης & Διασκέδασης χωρίς κενό αριθμό τραπέζια/καθισμάτων)⁴ Μέση ενδεικτική τιμή κατ' άτομο⁴ Πληρότητα σε επιφάνεια³
Αριθ. διωματίων /κλινών² (ξενοδοχείο/ενοικιαζόμενα δωμάτια)⁴ Μέση ενδεικτική τιμή πόρτας⁴
Πληρότητα ενοικιαζόμενων διωματίων/κλινών² Πληρότητα υπολειπόμενης σεζόν⁵
Αριθμός ομπρελών προς ενοίκιαση⁶ Μέση ενδεικτική τιμή ενοικίασης⁴ Ενοικιασθέντα⁷
Αριθμός ειδικών θαλάσσιων κλπ προς ενοίκιαση⁴ Τιμή/Κατ./Ωρα⁴ Ενοικιασθέντα⁷
Αριθμός σχημάτων προς ενοίκιαση⁴ Τιμή/Κμ.⁴ Ενοικιασθέντα⁷

4. ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ:

Εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα παραστατικά διακίνησης (Δελτία Αποστολής, Συνοδευτικά Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφα διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων); ΝΑΙ / ΟΧΙ
Εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία αξίας; ΝΑΙ / ΟΧΙ
Σε περίπτωση χρήσης Φ.Η.Μ. αποτυπώνεται η συμβολοσειρά σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) ή ο αριθμός μητρώου (Φ.Τ.Μ.) σε κάθε εκδόθεν φορολογικό στοιχείο; ΝΑΙ / ΟΧΙ
Σε περίπτωση Φ.Η.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου έγινε αντιπαράβολή της αναφοράς ανοικτών τραπεζών με τα σφραγισμένα τραπέζια και τις (προσωρινές) αποδείξεις ή δελτία παραγγελίας (ανάλογα Π.Α.Π.Π.Σ.); ΝΑΙ / ΟΧΙ
Σε περίπτωση επίδειξης/πρασκόμησης βιβλίων, έγινε διασταυρωτικός έλεγχος των δεδομένων από τα βιβλία, με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ; ΝΑΙ / ΟΧΙ

5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων συμπληρώνεται ο παρακάτω πίνακας, αλλιώς ο πίνακας διαγράφεται διακριτά.

α/α	Περιγραφή Παραβάσεων	Πλήθος Παραβάσεων	Χρήση που αφορά
1			
2			
3			
4			
5			

Εντυπα που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο (Κλήση προς ακρόαση, Πρόσκληση, Σημείωμα Λιπαισιώσεων, κλπ)

1	2	3	4
---	---	---	---

6. ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ / ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ/ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ :	Ο Επιχειρηματίας / Ο Υπάλληλος ¹
Όνοματεπώνυμο	Όνοματεπώνυμο
Υπογραφή	Υπογραφή

¹ Στο κεφάλαιο 6 αναγράφονται διευκρινίσεις.

² Διαγράφει κατά περίπτωση.

³ Ποσοστό επί του εκάστοτε εκτίμησης ελέγχου.

⁴ Κατά δήλωση επιχείρησης - Αν η παρατήρηση ή άλλη πληροφορία διαφέρει από την δήλωση της επιχείρησης να καταγραφεί στο κεφάλαιο 6.

⁵ Προσοχή επί της εκτίμησης κατά δήλωση επιχείρησης θα ζητείται φωτοαντίγραφο ή επίσημη του βιβλίου ή προγραμματίας κρατησίων των επομένων περιόδων.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Γ.Γ.Δ.Ε.)
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ:

ΑΡΙΘ. Σ.Δ.Ε.:
ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ:
ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ: ΩΡΑ:

ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Σ.Δ.Ε.) – ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ
(άρθρο 28 και 62 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν. 2690/99)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΕΤΕ	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ:		ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ:
	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ:		Δ/ΝΣΗ:
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ ΟΔΗΓΟΥ	
	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ	ΟΝΟΜΑ
	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	
	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ – ΧΩΡΙΟ	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ Ή ΧΩΡΙΟ	
	Α.Φ.Μ.	Δ.Ο.Υ.	Α.Φ.Μ.
	Δ.Ο.Υ.	Δ.Ο.Υ.	Δ.Ο.Υ.
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΕΤΕ	ΤΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΜΕΣΟ	ΑΡΙΘ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ
	ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ	Α.Φ.Μ.
	ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ	Α.Φ.Μ.
	ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΑΓΑΘΩΝ		

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σήμερα σε..... οντότητα σας/μεταφορικό μέσο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23,24 και 25 του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. Α' 170/26.07.2013) και των άρθρων 9 και 9^Α της Δ 6Α 1058824 ΕΞ 2014/08.04.2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 865) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύουν, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

Για τους λόγους αυτούς, σε περίπτωση μη διαδικαστικής παράβασης, καλείστε να υποβάλλετε εγγράφως στην Υπηρεσία μας, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του παρόντος σημειώματος, τις απόψεις σας προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο (άρθρα 62 και 28 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν. 2690/1999).

Επιδόθηκε σήμερα/...../201..... ημέρα της εβδομάδας και ώρα
από τον στον
υπεύθυνο της ελεγχόμενης οντότητας.....

Αυτός που επιδίδει

Αυτός που παραλαμβάνει

Οι ελεγκτές (ον/μο – υπογραφή)

1.

2.

3.

4.

Επειδή ο υπεύθυνος της οντότητας αρνήθηκε την παραλαβή αυτού του σημειώματος έγινε θυροκαλλιέργειά του παρουσία του μάρτυρα.....
Ο μάρτυρας

Για τους λόγους αυτούς, σε περίπτωση μη διαδραστικής παράβασης, καλείστε να υποβάλλετε εγγράφως στην Υπηρεσία μας, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του παρόντος σημειώματος, τις απόψεις σας προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο (άρθρα 62 και 28 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν. 2630/1999).

Οι ελεγκτές (ον/μο – υπογραφή) _____/_____/_____

1. _____
2. _____
3. _____
4. _____

Επειδή ο υπεύθυνος της οντότητας αρνήθηκε την παραλαβή αυτού του σημειώματος έγινε θυροκολλησή του παρουσία του μάρτυρα.....

Ο μάρτυρας

Προσωρινός Προαριθμός Φόρου/Προστίμου με αρ.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Δ/νση :
Τηλ. : Φαξ :

ΑΡΙΘΜΟΣ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ
Α.Φ.Μ. :
ΑΡΙΘΜΟΣ Σ.Δ.Ε. :
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΝΤΟΛΗΣ

ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Έχοντας υπόψη:

- τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170^{Α'}), όπως ισχύει
- τις διατάξεις των άρθρων 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 Ε.Λ.Π., όπως ισχύει
- την απόφαση Δ 6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 (ΦΕΚ Β' 478 και 558) του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει,
- το συνημμένο, στην παρούσα, ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΕΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Σ.Δ.Ε.) με αριθμό και ημερομηνία

από το οποίο προκύπτει ότι η φορολογούμενη οντότητα :

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	
ΑΦΜ	Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Συνήμα στον κώδικα

Εκδίδουμε τον παρόντα Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου που επικύρουν οι ανωτέρω παραβάσεις, όπως τα Πρόστιμα αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, ήτοι **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΠΟΣΟΥ** €
Ο προσωρινός προσδιορισμός του προστίμου εκδίδεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 28, 54, 58Α και 62 του Ν. 4174/13, όπως ισχύουν, καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/15. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπότροπος το ανωτέρω πρόστιμο καταλογίζεται στα σχετικά πολλαπλάσια σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ ως τροποποιήθηκαν και ισχύουν.

Οι ελεγκτές

.....,/...../20.....

1 2 3 4
(ονομ/νο- υπογραφή)

ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Σήμερα την/...../201... ημέρα της εβδομάδος και ώρα ο υπογράφων υπάλληλος της επέδωσε στον υπεύθυνο της ανωτέρω οντότητας κ. κάτοικο οδός αρ. τον παρόντα προσωρινό προσδιορισμό προστίμου.

Αυτός που επιδίδει

Αυτός που παραλαμβάνει - Ο εκπρόσωπος της οντότητας

Επειδή ο υπεύθυνος της οντότητας αρνήθηκε την παραλαβή της παρούσας πράξης έγινε θυροκολλησή της παρουσία του μάρτυρα
Ο μάρτυρας

Παρακαλούμε όπως, για τις μη διαδικαστικές παραβάσεις του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170), που έχουν διαπιστωθεί με τον παρόντα προσδιορισμό προστίμου, υποβάλλετε εγγράφως στην Υπηρεσία μας, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, τις απόψεις σας προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοχεύει (άρθρα 62 και 28 Ν. 4174/2013).

Συνέχεια από την πρώτη σελίδα

Εκδίδουμε τον παρόντα Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου που επισύρουν οι ανωτέρω παραβάσεις, όπως τα Πρόστιμα αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, ήτοι **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ποσού** €
Ο προσωρινός προσδιορισμός του προστίμου εκδίδεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 28, 54, 58Α και 62 του Ν. 4174/13, όπως ισχύουν, καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/15. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπότροπος το ανωτέρω πρόστιμο καταλογίζεται στα σχετικά πολλαπλάσια σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ ως τροποποιήθηκαν και ισχύουν.

.....,/...../20.....

Οι ελεγκτές

1..... 2..... 3..... 4.....
(ονομ/νο- υπογραφή)

ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Σήμερα την/...../201..... ημέρα της εβδομάδος και ώρα ο υπογράφων υπάλληλος της επέδωσα στον υπεύθυνο της ανωτέρω οντότητας κ. αρ. τον παρόντα προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. κάτοικο οδός

Αυτός που επιδίδει

Αυτός που παραλαμβάνει - Ο εκπρόσωπος της οντότητας

Επειδή ο υπεύθυνος της οντότητας αρνήθηκε την παραλαβή της παρούσας πράξης έγινε θυροκόλλησή της παρουσία του μάρτυρα.....

Ο μάρτυρας

Παρακαλούμε όπως, για τις μη διαδικαστικές παραβάσεις του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170), που έχουν διαπιστωθεί με τον παρόντα προσδιορισμό προστίμου, υποβάλλετε εγγράφως στην Υπηρεσία μας, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, τις απόψεις σας προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στο χείρο (άρθρα 62 και 28 Ν. 4174/2013).



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αργυρός, Η. Κ. (2015). Σημειώσεις Σεμιναρίου. *Σύλλογος Οικονομολόγων Λογιστών Νομού Θεσσαλονίκης*. Ανάκτηση 10.5.2017, από: <http://solnth.gr/images/docs/telikes%20simeiwseis%20gia%20elp.pdf>
- Αχείλας, Γ., Αλεξανδρίδου, Κ., & Μαρκόπουλος, Θ. (3.12.2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Προεπισκόπηση Θεμάτων. KPMG. Ανάκτηση 10.5.2017 από: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>
- Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού. (Μάρτιος 2017). *Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 και προγραμματισμός δραστηριοτήτων Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017*.
- Ευρωπαϊκή Ένωση. Κανονισμοί, οδηγίες και άλλες νομοθετικές πράξεις. Ανάκτηση 13.5.2017 από: https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_el
- Κόντος - Μάναλης, Λ. Α. (2007). *Η Φορολογία των Επιχειρήσεων* (Τόμ. Α'). Αθήνα: Π. Ν. Σάκουλας.
- Κορομηλάς, Γ. Α. (2014, 11 1). Ουσιαστική μεταρρύθμιση ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών κανόνων. *Ημερησία*.
- Κορομηλάς, Γ. Α., & Τσιαουσίδου, Μ. Θ. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308 (Φ.Ε.Κ. 251/Α'24.11.2014)* (2η εκδ.). Αθήνα: Tax Advisors Ε.Π.Ε.
- Κουτσούκος, Χ. Π., Μανουσάκης, Ι. Γ., Πιερής, Μ. Η., Τρυποσκούφης, Θ. Γ., & Χαλβατσιώτης, Δ. Ν. (2008). *Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου Μέθοδοι Και Τεχνικές Φορολογικού Ελέγχου*. Αθήνα: Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.).
- Μπατσινίλας, Ε., & Πατατούκας, Κ. (2015). *Νέα Ελληνικά Πρότυπα, Σημειώσεις Σεμιναρίων Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Α.*
- Παπαγιάννης, Ν. Π. (2016). *Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής Η Εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στην Πράξη* (Β' εκδ.). Θεσσαλονίκη: Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ.
- Παπαδέας, Π. Β. (2014). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ*. Αθήνα.
- Παπαδέας, Π. Β. (2015). *Λογιστικά Αρχεία - Βιβλία και Στοιχεία (ΚΦΑΣ) με ΦΠΑ & ΕΛΠ*. Αθήνα.
- Παπαδόπουλος, Ε. Δ. (1969). *Ερμηνεία Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων* (Τόμ. Α'). Αθήνα: Πάμισος.
- Πομόνης, Ν. Σ. (2002). *Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων παράθεση - ανάλυση - ερμηνεία των σχετικών διατάξεων*. Αθήνα: Σταμούλης.

- Σέλλας, Σ. Μ. *Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα*. Αθήνα: Παπαζήση.
- Σταματόπουλος, Δ. Π. (1998). *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων Και Στοιχείων Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων* (Εβδομη εκδ., Τόμ. Τρίτος). Αθήνα: Αντ. Ν. Σάκουλα.
- Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Γ., & Σταματόπουλος, Π. (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Ανάλυση - Ερμηνεία*. Αθήνα: Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο.
- Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Γ., & Σταματόπουλος, Π. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση - Ερμηνεία*. Αθήνα: Forin Σταματόπουλος.
- Φινοκαλιώτης, Κ. Δ. (2005). *Φορολογικό Δίκαιο* (Γ' εκδ.). Αθήνα: Σάκκουλας.
- Tenidou E., Valsamidis S., Petasakis I., Mandilas A. (2015). *Elenxis, an Effective Tool for the War Against Tax Avoidance and Evasion* . 7th International Conference, The Economies of Balkan and Eastern Europe .Countries in the changed world, EBEEC 2015, May 8-10.

Νόμοι – ΠΟΛ:

- Π.Δ.186/1992, Φ.Ε.Κ. Α' 84/26.5.1992.
- Νόμος 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις, Φ.Ε.Κ. Α' 179/11.09.1997.
- Εισηγητική έκθεση στο σχέδιο νόμου «Κώδικας διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη Φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις».
- Νόμος 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», Φ.Ε.Κ. Α' 222/12.11.2012.
- Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013 - 2016».
- Νόμος 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ. Α' 170/26.07.2013.
- Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ. Α' 251/24.11.2014.

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις».

Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων», Φ.Ε.Κ. Α΄ 129/17.10.2015.

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων».

ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας".

ΠΟΛ 1002/31.12.2014 «Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος».

ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

ΠΟΛ. 1050/25.2.2017 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», Φ.Ε.Κ. Β΄ 474/25.2.2014.

Λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014 (δημοσίευση 16.10.2015).

ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/6.7.2016 «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίησης των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων».

Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10.3.2017 «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», Φ.Ε.Κ. Β΄ 968/22.3.2017.