

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής

Πτυχιακή εργασία

*Προτάσεις κατάργησης ή τροποποίησης διατάξεων του
Κ.Β.Σ.*



- Δακανάλης Δημοσθένης
- Πάτρας Ξενοφών

A.M. 7126

A.M. 8017

Επιβλέπων Καθηγητής: Δερμιτζάκης Εμμανουήλ

Περιεχόμενα

	Σελίδα
Περιεχόμενα	1
Περίληψη	3
Εισαγωγή	4
<u>Κεφάλαιο I:</u> Εισαγωγικές έννοιες	6
1.1 Αντικείμενο & σκοπός του ΚΒΣ	6
1.1.1 Θεσμοθέτηση & Αναγκαιότητα	6
1.1.2 Πεδίο Εφαρμογής	7
1.1.3 Ερμηνεία & Κυρώσεις	7
1.2 Νόμοι & Διατάγματα του ΚΒΣ	9
1.2.1 Άρθρο 15 Ν.3888/2010: Κατάργηση του ΚΒΣ	10
1.3 Προβλήματα εφαρμογής του ΚΒΣ	10
1.3.1 Αναγκαιότητα εκσυγχρονισμού του ΚΒΣ	11
1.3.2 Αναγκαιότητα απλοποίησης των διατάξεων βάσει περιεχομένου οικονομικών συναλλαγών όπως διαμορφώνονται σήμερα	12
<u>Κεφάλαιο II:</u> Ανάπτυξη επιμέρους άρθρων του ΚΒΣ	13
2.1 Άρθρα ΚΒΣ που χρήζουν κατάργηση	13
2.2 Άρθρα ΚΒΣ που χρήζουν τροποποίηση	15
2.2.1 Λόγω γραφειοκρατικής δυσλειτουργίας	15
2.2.2 Λόγω δυσκολίας πρακτικής εφαρμογής	16
2.2.3 Λόγω έλλειψης εκσυγχρονισμού με τα σύγχρονα μέσα (H/Y)	18
2.2.4 Λόγω αδυναμίας κατανόησης περιεχομένου & πνεύματος νομοθέτη	19
2.3 Άρθρα ΚΒΣ που χρήζουν απλοποίηση	25
<u>Κεφάλαιο III:</u> Προτάσεις αλλαγής διατάξεων του ΚΒΣ	26
3.1 Προτάσεις για κατάργηση άρθρων του ΚΒΣ	26
3.2 Προτάσεις για τροποποίηση άρθρων του ΚΒΣ	27
3.3 Προτάσεις για προσθήκη άρθρων του ΚΒΣ	29
3.4 Προτάσεις υπαγωγής άρθρων από το ΚΒΣ στον ΚΦΕ	31
3.4.1 Περίπτωση περαίωσης ανέλεγκτων φορολογικών χρήσεων	32
3.4.2 Περίπτωση αυτοελέγχου κλειόμενης φορολογικής χρήσης	33

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV: Εισαγωγικές έννοιες του ΚΑΣ	35
4.1 Αναγκαιότητα νέων Κανόνων Απεικόνισης των Συναλλαγών	35
4.2 Αντικατάσταση του ΚΒΣ από τον ΚΑΣ	36
4.2.1 Αλλαγές που εισάγονται & απλουστεύσεις	36
4.2.2 Νέο φορολογικό point system στις κυρώσεις & τα πρόστιμα	37
4.2.2.1 Ιστορική αναδρομή	37
4.2.2.2 Τα άρθρα του ποινολογίου που καταργούνται	38
4.2.2.3 Η δομή και το περιεχόμενο του νέου point system	39
4.2.2.4 Βάσεις υπολογισμού προστίμων	45
4.2.2.5 Πράξεις στις οποίες δεν επιβάλλεται πρόστιμο	47
4.2.2.6 Αναδρομικότητα εφαρμογής του νέου ποινολογίου	51
4.2.3 Έναρξη ισχύος	52
4.3 Πιθανό περιεχόμενο στα υπόλοιπα άρθρα του ΚΑΣ	53
Συμπεράσματα	59
Επίλογος	63
Βιβλιογραφία	64

Περίληψη

Η Λογιστική είναι ένας από τους πιο δυναμικούς κλάδους της οικονομικής των επιχειρήσεων και οι συνεχείς εξελίξεις στα λογιστικά πράγματα επιβάλλουν τη διαρκή εγρήγορση του κάθε μελετητή, για τη παρακολούθηση του κλάδου αυτού. Στόχος της είναι ο εντοπισμός της δυσλειτουργίας των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) και ταυτόχρονα την εκπόνηση προτάσεων τροποποίησης ή ακόμα και κατάργησης αυτών. Όπως καταλαβαίνετε αντιμετωπίσαμε αρκετές δυσκολίες καθώς ο ΚΒΣ αποτελείται από πληθώρα άρθρων. Εμείς εστιάσαμε την προσοχή μας περισσότερο στους νόμους:

- Ν.2238/1994: «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».
- Ν.3842/2010: «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις».
- Ν.3888/2010: «Κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Ωστόσο σε καμιά περίπτωση δεν θέλαμε να παρουσιάσουμε 30 διαφορετικά άρθρα και άλλες τόσες λύσεις. Σκοπός μας είναι να εντοπίσουμε μερικά άρθρα που θεωρούνται πλέον αναχρονιστικά ή ασύμφορα και να τα αναλύσουμε σε βάθος.

Εισαγωγή

Μια από τις σημαντικότερες αλλαγές που έφερε η όλη οικονομική αναταραχή της Ελλάδας, που ξεκίνησε να φαίνεται έντονα στα τέλη του 2008, με αρχές του 2009 και συνεχίζεται έως σήμερα, είναι η κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με την παράγραφο 5 του άρθρου 15 του Ν.3888/2011.

Σε μια συνεχή προσπάθεια των ευρωπαϊκών συμβουλών της χώρας για εκσυγχρονισμό και απλοποίηση των κρατικών διαδικασιών είναι και η πλήρη αναθεώρηση των διατάξεων που αφορούν την καθημερινή λειτουργία της ελληνικής επιχείρησης, ως προς το αποδεικτικό κύρος των συναλλαγών της με άλλους επιτηδευματίες και ιδιώτες. Σε αυτή τη λογική, αποφασίστηκε τελικά η τροποποίηση πολλών διατάξεων του ΚΒΣ, με κάποια άρθρα να απλοποιούνται και άλλα να καταργούνται εντελώς.

Επειδή, η σημασία των κανόνων του ΚΒΣ είναι ουσιαστική και επιτακτική για την έννομη λειτουργία της ελληνικής επιχείρησης, αποφασίστηκε η υιοθέτηση κάποιων νέων κανόνων που θα αφορούν την τήρηση και θεώρηση των λογιστικών βιβλίων, καθώς και την έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων, με τρόπο αρκετά πιο εύκολο και λιγότερο χρονοβόρο, ενώ προβλέπεται και η σημαντική μείωση έως και κατάργηση των γραφειοκρατικών διαδικασιών, που αποτελούσαν βασική προϋπόθεση τήρησης των διατάξεων του ΚΒΣ.

Ειδικότερα, εισάγονται αρκετές νέες διατάξεις όσον αφορά τα άρθρα που συνδέουν τον ΚΒΣ με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), κυρίως ως προς τα παραστατικά που θα πρέπει να υπάρχουν για να αποδεικνύουν το φορολογητέο εισόδημα, τόσο των νομικών όσο και των φυσικών προσώπων, μειωμένο από όλες τις δαπάνες που ο ΚΦΕ δεν αναγνωρίζει, σύμφωνα με το αναμορφωμένο άρθρο 31.

Έτσι, την περίοδο που διανύουμε γίνονται αρκετές διεργασίες σχετικά με τη θεσμοθέτηση των Κανόνων Απεικόνισης των Συναλλαγών (ΚΑΣ), οι οποίοι θα περιλαμβάνουν σημαντικές αλλαγές σε βασικές διατάξεις του ΚΒΣ, σε μέρος των άρθρων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει σήμερα με βάση το Ν.2238/1994, καθώς και σημαντικές αλλαγές στο ποινολόγιο (το σύνολο δηλαδή των προστίμων που επιρρίπτονται ανά είδος παράβασης του νέου ΚΑΣ, το λεγόμενο “point system”).

Ακόμα, ένα άλλο κεφάλαιο που εισάγεται στον ΚΑΣ, σύμφωνα με τις διαδικτυακές «φημολογίες», είναι η εισαγωγή νέων διατάξεων που αφορούν συναλλαγές για τις οποίες δεν υπήρχε καμία αναφορά στα παλαιότερα άρθρα του ΚΒΣ, καθώς και απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε περιπτώσεις επαγγελματιών που εισήχθησαν στη β' κατηγορία βιβλίων και στις διατάξεις του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), σύμφωνα με το Ν.3842/2010, όπως εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, δικηγόροι κτλ.

Η παρούσα εργασία θα προσπαθήσει να προσεγγίσει τα άρθρα του ΚΒΣ που χρήζουν αλλαγή, τροποποίηση και ενδεχομένως κατάργηση, σε μια προσπάθεια απλοποίησης των λογιστικών βιβλίων και φορολογικών διαδικασιών, λαμβανομένου υπόψη ότι η όλη συζήτηση γύρω από τον ΚΑΣ είναι σε εξέλιξη και δεν έχει ακόμα οριστικοποιηθεί. Επίσης, θα αναφερθεί σε άλλα ζητήματα καθημερινών συναλλαγών που δεν αναφέρονται καθόλου στις σημερινές διατάξεις του ΚΒΣ και πρέπει να αντιμετωπιστούν και να διευκρινιστούν περαιτέρω, όπως η χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών στην έκδοση παραστατικών κτλ, καθώς και σε επαγγέλματα που αντιμετωπίζουν μεγάλα προβλήματα τήρησης βιβλίων και στοιχείων στην πράξη, όπως οι εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, σε μια προσπάθεια κατανόησης των βασικών κανόνων που τελικά πρέπει να ισχύουν. Τέλος, θα δοθεί έμφαση και στα άρθρα του ΚΒΣ που χρήζουν ανανέωση και συνδέονται άμεσα με διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ώστε να διαπιστωθεί η ανάγκη απλοποίησης ολόκληρου του φορολογικού συστήματος της χώρας.

Ηράκλειο, Δεκέμβριος 2011

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι:

Εισαγωγικές Έννοιες

1.1 Αντικείμενο & σκοπός του ΚΒΣ

Η αναγκαιότητα απεικόνισης των συναλλαγών με τρόπο έγκυρο και αδιαμφισβήτητο, οδήγησε στην διατύπωση και θεσμοθέτηση των διατάξεων του ΚΒΣ σε ό,τι αφορά τη λειτουργία και εμπορική δραστηριοποίηση των επαγγελματιών. Πρόκειται για ένα πλέγμα κανονισμών που διέπουν την τυπική λειτουργία ενός επιτηδευματία, ενός επαγγελματία δηλαδή που πράττει με εμπορικό ιδιοτελή σκοπό είτε ως φυσικό πρόσωπο είτε στα πλαίσια μιας εταιρίας, προκειμένου να αποδεικνύεται με τρόπο αντικειμενικό η έννομη δραστηριοποίησή του και να εφαρμόζονται με ακρίβεια όλοι οι φόροι που του αναλογούν, κατά το φορολογικό σύστημα της χώρας.

Στα πλαίσια αυτά ο σκοπός του ΚΒΣ, είναι να ορίζει τα τηρούμενα βιβλία ανά μέγεθος οικονομικής δραστηριότητας και νομικής μορφής επιτηδευματία, με βάση την ανάγκη να ελέγχεται και να εξακριβώνεται με ευκολία και αμεσότητα το φορολογικό του εισόδημα. Επίσης, σκοπός του ΚΒΣ είναι και η ανά περίπτωση έκδοση φορολογικού στοιχείου, το οποίο θα εξακριβώνει την αληθή συναλλαγή μεταξύ εμπόρων προϊόντων ή παρεχόντων υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα τιμολόγιο, απόδειξη, δελτίο αποστολής κτλ, ώστε αυτό να καθίσταται έγκυρο και έννομο.

Όπως γίνεται λοιπόν κατανοητό, το αντικείμενο του εν λόγω Κώδικα είναι ο ίδιος ο επιτηδευματίας και οι όροι που θα πρέπει να διέπουν την επαγγελματική του ενασχόληση, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών ή γεωγραφικής δραστηριοποίησης, πάντα εντός της ελληνικής επικρατείας.

1.1.1 Θεσμοθέτηση & αναγκαιότητα

Η θεσμοθέτηση των διατάξεων του ΚΒΣ έγινε με το Προεδρικό Διάταγμα 186 του 1992 (ΦΕΚ 84 Α' Κ.Β.Σ.), ως μια προσπάθεια να βρεθεί ένας κώδικας κανονισμών λειτουργίας των επιτηδευματιών, έννομης υπαγωγής τους στο

φορολογικό καθεστώς της χώρας και διεκπεραίωσης των οποιονδήποτε συναλλαγών τους με την Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

Έκτοτε έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές των επιμέρους διατάξεων του, αφού οι εμπορικές συναλλαγές που πραγματοποιούν οι επιτηδευματίες συνεχώς εξελίσσονται, επεκτείνονται γεωγραφικά και απλοποιούνται με τη βοήθεια των σύγχρονων ηλεκτρονικών μέσων. Από τη στιγμή λοιπόν που ο ΚΒΣ στην ουσία επιβλέπει και νομιμοποιεί τις εν λόγω συναλλαγές, δεν θα μπορούσε να μένει «στατικός», αλλά να ακολουθεί τις εμπορικές εξελίξεις και να εκσυγχρονίζεται αναλόγως. Βέβαια στην πράξη, αυτό δε γινόταν τόσο εύκολα και άμεσα, όσο επέβαλαν οι τρέχουσες οικονομικές συνθήκες.

1.1.2 Πεδίο εφαρμογής

Θα πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι οι διατάξεις του ΚΒΣ αναφέρονται και εφαρμόζονται αποκλειστικά και μόνο στους επιτηδευματίες, ημεδαπά ή αλλοδαπά πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, που ασκούν δραστηριότητα μέσα στην ελληνική επικράτεια με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση κατά τρόπο μόνιμο και όχι ευκαιριακό¹.

Αυτό συνεπάγεται ότι τα άρθρα του Κώδικα δεν απευθύνονται σε μισθωτούς υπαλλήλους με εξαρτημένη εργασία κατά την εκπλήρωση αυτής, ούτε σε άλλα πρόσωπα που δραστηριοποιούνται εμπορικά κατά τρόπο περιστασιακό και ανοργάνωτο, παρά μόνο σε επαγγελματίες που δρουν εμπορικά με διάρκεια και με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος.

1.1.3 Ερμηνεία & Κυρώσεις

Η ερμηνεία του ΚΒΣ περιλαμβάνει την πλήρη εφαρμογή των κανόνων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ανά περίπτωση συναλλαγής, κατά τρόπο *καθολικό και αντικειμενικό*, υπό την έννοια ότι όλοι οι επιτηδευματίες θα εφαρμόζουν τις ίδιες

¹Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Α, άρθρο 2, σελ 63

διατάξεις ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων και αντικειμένου εργασιών. Αυτό συνεπάγεται ότι τα άρθρα του ΚΒΣ εφαρμόζονται σε όλους τους επιτηδευματίες ανεξαιρέτως, που ασκούν εμπορική δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια.

Στην πράξη όμως, η ερμηνεία πολλών διατάξεων δεν ήταν από όλους εύκολα κατανοητή, είτε αφορούσε φορολογούμενους είτε δημοσίους υπαλλήλους, με αποτέλεσμα να υπάρχουν πολλές καθημερινές προστριβές στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, σε σημείο που απαίτησαν από το Υπουργείο Οικονομικών την έκδοση αναλυτικών εγκυκλίων εφαρμογής των άρθρων του. Το πρόβλημα γινόταν πιο έντονο στα επαγγέλματα που εντάχθηκαν σε νέα φορολογικά καθεστώτα, όπως για παράδειγμα οι εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ στο καθεστώς του ΦΠΑ από 01/07/2010, με τους γραφειοκρατικούς μηχανισμούς να μην μπορούν να ανταπεξέλθουν στις νέες καταστάσεις.

Για να εφαρμοστούν με ευλάβεια τα παραπάνω, ο ίδιος ο ΚΒΣ όρισε συγκεκριμένες ημερομηνίες ενημέρωσης και εκτύπωσης βιβλίων και στοιχείων στα άρθρα του, ενώ δημιουργήθηκε και ο «Κώδικας φορολογικών κυρώσεων»², ένα είδος *ποινολογίου*, που θα ορίζει τα οικονομικά πρόστιμα ή τις ποινικές κυρώσεις βάσει της σημασίας παρανομίας και του μεγέθους παράβασης. Αυτό το σύστημα κυρώσεων αρχικά εισήχθη με τον ΚΒΣ αλλά και με τον Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», ενώ αναπροσαρμόζεται συνεχώς, γινόμενος όλο και πιο αυστηρός, καθώς το ύψος των παραβάσεων διευρύνεται με την πάροδο των ετών.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το σύστημα των κυρώσεων διακρίνεται σε 2 μέρη:

➤ Το ύψος των προστίμων που αναφέρεται σε παραβάσεις που αφορούν όλους τους φορολογούμενους ανεξαιρέτως και είναι είτε ένα σταθερό ποσό, όπως για παράδειγμα πρόστιμο για την μη έγκαιρη τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων είτε ένα ποσοστό προσαυξήσεων, υπολογιζόμενο επί του οφειλόμενου φόρου, όπως για παράδειγμα 1,5% προσαύξηση για κάθε μήνα μη πληρωμής του χρεωστικού ποσού ΦΠΑ.

➤ Το ύψος των προστίμων που καθορίζεται κατά αποκλειστική κρίση του Προϊσταμένου της εκάστοτε Δ.Ο.Υ. όπως για περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής

²Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Δ, σελ 90

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που το πρόστιμο κυμαίνεται μεταξύ 40 με 60 ευρώ.³

1.2 Νόμοι & Διατάγματα του ΚΒΣ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η ανάγκη συνεχούς τροποποίησης των διατάξεων του ΚΒΣ έρχεται, από το γεγονός ότι αναφέρεται σε κάτι τόσο εξελισσόμενο και πολύπλοκο: τις εμπορικές συναλλαγές. Επομένως, δεν γίνεται πρακτικά από τις καθημερινές συνθήκες, να διαθέτει ένα στατικό και πεπαλαιωμένο περιεχόμενο κανονισμών, που να μη μπορούν να αποδείξουν και να νομιμοποιήσουν τις σύγχρονες εμπορικές συναλλαγές.

Σε αυτή τη λογική, το σύνολο των άρθρων του ΚΒΣ συμπληρώθηκε και επεκτάθηκε με την ψήφιση νέων άρθρων ή την πιο συνηθισμένη τροποποίηση των ήδη υπαρχόντων με τους κάτωθι νόμους:

☞ N. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», που αφορά κανόνες εξακρίβωσης και υπολογισμού του αναλογούντα φόρου που αντιστοιχεί στα εισοδήματα, που παρουσιάζει και αποδεικνύει κάθε επιτηδευματίας τηρώντας τα βιβλία και εκδίδοντας τα στοιχεία που ορίζουν οι διατάξεις του ΚΒΣ.

☞ N. 1809/1998 «Φορολογικοί Μηχανισμοί και άλλες διατάξεις», που αναφέρεται για πρώτη φορά στον τρόπο χρήσης των ηλεκτρονικών μέσων και συγκεκριμένα της φορολογικής ταμειακής μηχανής για τη διευκόλυνση των καθημερινών συναλλαγών, ώστε να αποδεικνύονται εύκολα και εύχρηστα σε επιτηδευματίες με μεγάλη δραστηριοποίηση, όπως τα super markets, οι καφετέριες κτλ.

☞ N.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», που στην ουσία εισάγει ένα νέο ποινολόγιο για τους επιτηδευματίες που δεν εφαρμόζουν με ακρίβεια τις διατάξεις αυτού, καθορίζοντας το ύψος των οικονομικών και ποινικών κυρώσεων ανά περίπτωση παράβασης και παραβάτη.

☞ N.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», που στην ουσία αποτέλεσε τον προάγγελο των όσων επακολούθησαν έως σήμερα σχετικά με τη διαμόρφωση των οικονομικών συνθηκών στη χώρα και ακολούθως, πως αυτές θα προσδιορίζονται από τις

³<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/10855>

φορολογικές διατάξεις, με αποτέλεσμα την κατάργηση αρκετών άρθρων του ΚΒΣ, όπως είχαν διαμορφωθεί στο παρελθόν.

Σαφέστατα, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι πλήθος άλλων νόμων και επεξηγηματικών εγκυκλίων έχουν μεσολαβήσει στα ενδιάμεσα χρονικά διαστήματα, για να τροποποιήσουν και να αποσαφηνίσουν άρθρα του ΚΒΣ εκτός των ανωτέρων.

1.2.1 Άρθρο 15 Ν.3888/2010: Κατάργηση του ΚΒΣ

Αποκορύφωμα των καιρών και μια από τις σημαντικότερες εξελίξεις στο χώρο των οικονομικών συναλλαγών στην Ελλάδα είναι η πλήρης κατάργηση των άρθρων του ΚΒΣ σύμφωνα με την παράγραφο 5 του **άρθρου 15** του Ν.3888/2010⁴, όπως ψηφίστηκε στις 30/9/2010 και εξακολουθεί να ισχύει.

Η αδυναμία κάλυψης και αντιμετώπισης των σημερινών εμπορικών συναλλαγών με τις υπάρχουσες διατάξεις του ΚΒΣ αλλά και η πρακτική εφαρμογή αυτών σε καθημερινή βάση, ήταν τόσο κραυγαλέες που οδήγησαν την Κυβέρνηση στην ριζική αλλαγή σελίδας ως προς το νομοθέτημα αυτό.

Ενώ λοιπόν αρχικά, ψηφίστηκε η πλήρης κατάργηση των διατάξεων του ΚΒΣ, με το Ν. 3899/2010⁵, σταδιακά οδηγηθήκαμε στην τροποποίηση πολλών εξ αυτών αλλά και κατάργηση άλλων, σύμφωνα με την έρευνα και την κρίση μιας εννεαμελούς επιτροπής υπό την αιγίδα του Υπουργείου Οικονομικών. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να συζητείται και να θεσμοθετείται εκ νέου ένας κώδικας «Κανόνων Απεικόνισης των Συναλλαγών», που σύμφωνα με τη φημολογία του Υπουργείου Οικονομικών, θα είναι εξαιρετικά πιο εύχρηστοι και αποτελεσματικοί στην πράξη, από ότι ο παλαιός ΚΒΣ. Η ισχύς τους αναμένεται να ξεκινήσει από 01/01/2012, την ίδια ημερομηνία που έχει αποφασιστεί η κατάργηση του ΚΒΣ.

1.3 Προβλήματα εφαρμογής του ΚΒΣ

Το μεγαλύτερο πρόβλημα του ΚΒΣ είναι ότι θεσμοθετήθηκε το 1992, για να αντιμετωπίσει και να περιγράψει τις εμπορικές συναλλαγές της εποχής, χωρίς πλέον να μπορεί να ανταποκριθεί στην σωστή, εύκολη και άμεση απεικόνιση αυτών όπως διαμορφώνονται σήμερα, παρ' όλες τις τροποποιήσεις που έχουν λάβει χώρα. Θα

⁴<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/258>

⁵<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/258>

έλεγε κανείς πως πρόκειται για «πεπαλαιωμένες» διατάξεις, που δε μπορούν να ανταποκριθούν στην εξέλιξη της εποχής και μάλιστα στην παγκόσμια εκδοχή της.

Ένα άλλο μεγάλο πρόβλημα που αντιμετωπίζει η πρακτική εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ είναι το *γραφειοκρατικό εμπόδιο* στις Δημόσιες Υπηρεσίες, που απαιτούν όγκο δικαιολογητικών για τη διεκπεραίωση οποιαδήποτε εργασίας και πιστοποιήσεις ταυτοπροσωπίας, ακόμα και για περιπτώσεις πολύ εύλογες και λογικές. Η πολυπλοκότητα των διατάξεων του ΚΒΣ, στην προσπάθεια απόλυτης περιγραφής της οικονομικής πραγματικότητας ενός επιτηδευματία οδηγεί στην καθημερινή ταλαιπωρία κατά την επαφή με τον κρατικό μηχανισμό, με αποτέλεσμα πολλές φορές να δυσχεραίνεται «εκνευριστικά» η λειτουργία της ίδιας της επιχείρησης.

Μια ακόμα αρκετά σημαντική δυσλειτουργία του ΚΒΣ είναι ο *χρόνος τήρησης και εκτύπωσης των βιβλίων*, όπου σύμφωνα με το **άρθρο 17** του ΚΒΣ⁶, αυτό θα πρέπει να γίνει μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού, ακόμα και εάν ο επιχειρηματίας δεν έχει εκδώσει ή λάβει πολλά σε αριθμό παραστατικά. Το στενό αυτό χρονικό περιθώριο είχε σημαντικές οικονομικές κυρώσεις που ήταν σε αρκετές περιπτώσεις παράλογες, αφού πληθώρα των ατομικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών είτε δεν συνεργάζονται με λογιστή, είτε συναντούν το λογιστή τους ανά τρίμηνο προκειμένου να συμπληρώσουν την περιοδική δήλωση ΦΠΑ, οπότε τότε γινόταν η ενημέρωση των βιβλίων τους. Επειδή όμως ο ΚΒΣ δεν διακρίνει κατηγορίες επιτηδευματιών βάσει μεγέθους, τα πρόστιμα για τη μη ενημέρωση ακόμα και ενός παραστατικού ήταν τσουχτερά.

1.3.1 Αναγκαιότητα εκσυγχρονισμού του ΚΒΣ

Η αναγκαιότητα εκσυγχρονισμού του ΚΒΣ εντοπίζεται κυρίως σε δύο σημεία:

☞ Στην *χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μέσων*, όπως ο υπολογιστής, τα CD-ROM, τόσο κατά την έκδοση όσο και κατά την φύλαξη των φορολογικών στοιχείων και λογιστικών βιβλίων, ώστε να μην απαιτούνται τεράστιες αποθήκες για την έντυπη φύλαξη αυτών. Μέχρι στιγμής, το **άρθρο 21** του ΚΒΣ απαιτεί τη φύλαξη και μη καταστροφή όλων των αποδείξεων μέχρι και 10 χρόνια από την πρώτη τους έκδοση, γεγονός που απαιτεί μεγάλο αποθηκευτικό χώρο, ενώ υπάρχει σημαντικός κίνδυνος αλλοίωσης του περιεχομένου τους, καθώς είναι σε έντυπη μορφή, η οποία

⁶ Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Β, σελ 1310

διαβρώνεται. Το εν λόγω άρθρο δεν προβλέπει την ηλεκτρονική αποθήκευση των στοιχείων αυτών, σε μέσα όπως CD-ROM ή DVD, που έχουν λιγότερο κόστος, υψηλότερη ασφάλεια αποθήκευσης και μεγαλύτερη ευκολία στην αναζήτηση των στοιχείων, όποτε γίνει φορολογικό έλεγχος από τα αρμόδια όργανα.

☞ Στη *θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων*, που σύμφωνα με το **άρθρο 19** του ΚΒΣ, αποτελεί το κατεξοχήν τρόπο απόδειξης της νομιμότητας αυτών, αφού με αυτό τον τρόπο τα βιβλία και στοιχεία παίρνουν «την έγκριση» της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ότι ο εν λόγω επιτηδευματίας δεν οφείλει σε κανένα Δημόσιο Φορέα και μπορεί να συναλλάσσεται επαγγελματικά χωρίς πρόβλημα. Η λύση της θεώρησης ως προς την εξακρίβωση της νομιμότητας, εκτός από τα τεράστια γραφειοκρατικά προβλήματα που εμφανίζει διότι οι υπάλληλοι τους, απαιτούν πληθώρα δικαιολογητικών, στην πράξη δημιουργεί προβλήματα στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων γιατί πολλές φορές η θεώρηση δεν γίνεται χρονικά έγκαιρα, λόγω απεργιών ή άλλων κρατικών κωλυμάτων και οι επιχειρήσεις δεν έχουν νόμιμα παραστατικά για να λειτουργήσουν όπως θέλουν.

1.3.2 Αναγκαιότητα απλοποίησης των διατάξεων βάσει περιεχομένου οικονομικών συναλλαγών όπως διαμορφώνονται σήμερα

Καθώς προχωρούν οι συζητήσεις από την αρμόδια επιτροπή για την αναθεώρηση του ΚΒΣ, θα πρέπει σίγουρα να λάβουν υπόψη ότι οι διατάξεις αυτές καλούνται να εφαρμοστούν καθημερινά από επιτηδευματίες διαφορετικού μορφωτικού επιπέδου και νομοθετικής αντίληψης. Η ανάγκη απλοποίησης του περιεχομένου αυτών, θα πρέπει να σχετίζεται με την απλοποίηση των διαδικασιών έκδοσης παραστατικών μειώνοντας κάποια στοιχεία που αναγράφονται πάνω στα τιμολόγια, όπως επάγγελμα και τηλέφωνο αντισυμβαλλομένου, τόπος και χρόνος έκδοσης του παραστατικού. Θα πρέπει, δηλαδή, τα παραστατικά να είναι πιο απλά και να απαιτούν λιγότερο χρόνο κατά τη συμπλήρωσή τους, ώστε να μην κάνουν ακόμα πιο χρονοβόρα τη συναλλαγή.

Σε αυτό το πνεύμα και λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές συναλλαγές γίνονται με το εξωτερικό, καλό θα ήταν ο Κώδικας να αναγνωρίζει έγκυρα παραστατικά που παραλαμβάνονται μέσω email ή φαξ και όχι να απαιτεί υποχρεωτικά την προσκόμιση των γνήσιων αντιγράφων μέσω ταχυδρομείου.

Επίσης, η απλοποίηση που απαιτούν οι διατάξεις του θα πρέπει να απευθύνεται και στους τρόπους πληρωμής των παραστατικών μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, γεγονός που ήδη έχει θεσμοθετηθεί με το **άρθρο 20** του Ν. 3824/2010⁷, προκειμένου να διευκολύνονται οι οικονομικές συναλλαγές. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να αναγνωρίζονται περισσότεροι έγκυροι τρόποι πληρωμής, όπως το ebanking ή payroll ή συμψηφισμού των ταυτόχρονων απαιτήσεων και υποχρεώσεων αφού σε πολλές περιπτώσεις ο πελάτης λειτουργεί και ως προμηθευτής για τον ίδιο επιτηδευματία, χωρίς να απαιτείται η έκδοση παραστατικού για κάθε πράξη ξεχωριστά, όπως γίνεται έως τώρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II:

Ανάπτυξη επιμέρους άρθρων του ΚΒΣ

Είναι γεγονός ότι δεν απαιτείται πλήρη κατάργηση όλων ανεξαιρέτως των άρθρων του ΚΒΣ, αλλά ο πλήρης εκσυγχρονισμός του, προκειμένου να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις περιγραφής των οικονομικών συναλλαγών. Παρακάτω παρατίθενται ορισμένα ενδεικτικά άρθρα του Κώδικα που απαιτούν αλλαγές.

2.1 Άρθρα ΚΒΣ που χρήζουν κατάργηση

Είναι γεγονός ότι πολλά άρθρα του ΚΒΣ δεν μπορούν να ανταποκριθούν στη διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου στις επιχειρήσεις, κυρίως λόγω της δυσκολίας που δημιουργούν κατά την τήρησή τους.

Πιο συγκεκριμένα, **το άρθρο 8⁸** του ΚΒΣ «Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής, κοστολογίου», στο οποίο πρώτο συγκεκριμένα, *«παρακολουθείται κάθε μετακίνηση (εισαγωγή ή εξαγωγή) των αγαθών είτε αφορά αγορά ή πώληση αυτών είτε μεταφορά προς τους αποθηκευτικούς χώρους και την παραγωγή, εφόσον πρόκειται για βιομηχανία ή βιοτεχνία».*

Το βιβλίο αποθήκης παρακολουθεί στην ουσία την κίνηση όλων των εμπορευμάτων ή προϊόντων ή πρώτων υλών των επιχειρήσεων, κατά την εισαγωγή

⁷<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/189>

⁸Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Α, σελ 297.

και εξαγωγή τους εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Δηλαδή η χρησιμότητά του έγκειται, στο να αναφέρει που βρίσκονται γεωγραφικά και εντός έδρας όλα τα εμπορεύματα που διαθέτει στην κυριότητά της η επιχείρηση, οπότε με την έκδοση κάθε δελτίου εσωτερικής διακίνησης, πραγματοποιείται και η ανάλογη καταχώρηση ανά είδος, ποσότητα και αξία, προκειμένου ανά πάσα στιγμή να είναι γνωστή η θέση κάθε εμπορεύματος. Συνεπώς, η σκοπιμότητα τήρησης του βιβλίου αποθήκης είναι η παρακολούθηση της κίνησης των αγαθών σε κάθε ένα είδος, δηλαδή πόσα αγοράζονται και πόσα πουλήθηκαν, προκειμένου να προγραμματίζεται αποτελεσματικά η παραγωγή αλλά και να προσδιορίζεται επακριβώς το κέρδος από τις πωλήσεις.

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητή η ανάγκη κατάργησης του υπό εξέταση άρθρου, αφού το βιβλίο αυτό αναφέρεται στην εσωτερική διακίνηση των εμπορευμάτων, εντός των εργοστασιακών εγκαταστάσεων, απαιτώντας την αφιέρωση πολύ χρόνου και ανθρώπινου δυναμικού στην καθημερινή τήρησή του, με μοναδικό σκοπό την εξακρίβωση του κέρδους, γεγονός που γίνεται και από τα εκδιδόμενα παραστατικά που τηρούνται στα λογιστικά βιβλία.

Στο ίδιο πνεύμα του άρθρου 8 κινείται και το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου, το οποίο τηρείται από τις βιομηχανικές - βιοτεχνικές επιχειρήσεις και παρακολουθεί τις μονάδες, τη φύρα παραγωγής και το κόστος παραγωγής αυτών, εφόσον πληρούνται τα όρια των ακαθάριστων εσόδων για δύο χρήσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις. Το βιβλίο αυτό στην ουσία παρακολουθεί το κόστος των πρώτων υλών όπως αναλώνονται και μετατρέπονται σε προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, στοιχεία τα οποία τηρούνται αναλυτικά και στο ημερολόγιο της γ' κατηγορίας που τηρεί η επιχείρηση με εγγραφές της ομάδα 9 «αναλυτική λογιστική». Επομένως, δεν προσδίδεται περισσότερη πληροφόρηση και καμία ουσία για τους ελεγκτές, εφόσον θέλουν να εξακριβώσουν την ορθότητα του κόστους παραγωγής των βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Κατά τον ίδιο τρόπο κινείται το **άρθρο 7** του ΚΒΣ «Βιβλία τρίτης κατηγορίας», αναφερόμενο στα λογιστικά βιβλία που πρέπει να τηρούν οι κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως ανώνυμη εταιρία (ΑΕ) και εταιρία περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ), καθώς και οι προσωπικές εταιρίες που ξεπερνούν τα 1.500.000 € ακαθάριστα έσοδα για δύο συνεχόμενες χρήσεις, όπως ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία και ατομική επιχείρηση. Μεταξύ άλλων, το άρθρο αυτό αναφέρει και κάποια Διοικητικά Βιβλία

που πρέπει να τηρούν οι ΑΕ (και ΕΠΕ), όπως βιβλίο μετόχων, βιβλίο πρακτικών γενικής συνέλευσης και βιβλίων πρακτικών διοικητικού συμβουλίου, τα οποία προσφέρουν ποιοτική πληροφόρηση και όχι αριθμητική, καθώς επίσης επικυρώνουν τις αποφάσεις των ανωτέρω σωμάτων διοίκησης.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα σύγχρονα μέσα επικοινωνίας, που αναγνωρίζει ο Νόμος επιτρέπουν και την από απόσταση συνάντηση των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή της γενικής συνέλευσης μετόχων, καθίσταται πλέον ανούσια η τήρηση αυτών των πρόσθετων βιβλίων, για επικύρωση των αποφάσεων, αφού δεν δίνουν καμία χρηστική βοήθεια στις φορολογικές αρχές, ενώ θα μπορούσαν να αντικατασταθούν με ηλεκτρονικά μέσα, όπως υπογραφή των αποφάσεων ΔΣ σε κοινή data base, βιντεοσκοπήσεις των συναντήσεων τους, υπογραφή των αποφάσεων μέσω emails των μετόχων ΓΣ κτλ. Επομένως, ο νέος κώδικας Κανόνων Απεικόνισης των Συναλλαγών θα πρέπει να προβεί στην κατάργησή τους.

2.2 Άρθρα ΚΒΣ που χρήζουν τροποποίηση

Είναι γεγονός ότι δεν διακρίνεται πρόβλημα στην τήρηση όλων των άρθρων του Κώδικα, υπό την έννοια ότι οι διατάξεις τους είναι σημαντικές και ουσιώδεις σχεδόν στο σύνολό τους. Για αυτό, το καλύτερο θα ήταν μια γενικότερη αναθεώρηση στα άρθρα που παρουσιάζουν πρόβλημα με στόχο την επιμέρους τροποποίησή τους.

Παρακάτω παρατίθενται ενδεικτικά άρθρα του ΚΒΣ, που χρήζουν τροποποίηση για διαφορετική κάθε φορά αιτία.

2.2.1 Λόγω γραφειοκρατικής δυσλειτουργίας

Το **άρθρο 19** του ΚΒΣ «Θεώρηση Βιβλίων και Στοιχείων» είναι ένα από τα κατεξοχήν άρθρα που παρουσιάζουν φοβερά γραφειοκρατικά εμπόδια κατά την εφαρμογή τους και πολλές προστριβές μεταξύ επιτηδευματιών και εφοριακών.

Ο όρος «θεώρηση» αναφέρεται στην διαδικασία νομιμοποίησης των υπό έκδοση στοιχείων και τηρούμενων λογιστικών βιβλίων, κύρια και πρόσθετα, υπό την έννοια ότι ο επιτηδευματίας που θα τα χρησιμοποιεί, είναι απολύτως νόμιμος και δεν οφείλει εισφορές ή άλλα χρηματικά ποσά σε καμία από τις κάτωθι Δημόσιες Υπηρεσίες: α) το αρμόδιο επιμελητήριο που υπάγεται ως επαγγελματίας, εφόσον υπάρχει, β)

ασφαλιστικές εισφορές στον κύριο φορέα ασφάλισής του όπως για παράδειγμα ΟΑΕΕ, ΤΣΕΜΕΔΕ κτλ, γ) ασφαλιστικές εισφορές στο Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων για τους υπαλλήλους που απασχολεί, εφόσον απασχολεί, και δ) φόρους και λοιπές οφειλές στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

Στην ουσία λοιπόν, η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων εξασφαλίζει τη νομιμότητα του κάθε επιτηδευματία ως προς, το ότι δεν οφείλει σε κανένα κρατικό φορέα προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ να δίνει τυπικά την «έγκρισή» της στο να μπορεί ο εν λόγω επιτηδευματίας να συναλλάσσεται έννομα με άλλους φορολογούμενους. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι όλα τα βιβλία που τηρεί και στοιχεία που εκδίδει κάθε επιτηδευματία θα πρέπει να έχουν σε κάθε αντίγραφο ένα μοναδικό κωδικό για κάθε εφορία, που προσδίδεται σε αυτά μέσω διάτρησης με ειδικό κρατικό μηχανισμό, που διαθέτει η εφορία. Η όλη διαδικασία είναι εξαιρετικά χρονοβόρα, αφού θα πρέπει να ελεγχθεί η ορθότητα όλων των δικαιολογητικών περί μη οφειλής και στη συνέχεια να γίνει η διάτρηση όλων των μπλοκ τιμολογίων και αποδείξεων που διαθέτει ο επιχειρηματίας και μάλιστα, κάνοντας όλη αυτή τη διαδικασία μόνος του.

Έτσι, η θεώρηση στην πράξη απαιτεί πολλά δικαιολογητικά, ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που έχουν πολλούς εταίρους και θα πρέπει να εξασφαλίσουν φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα για καθένα από αυτούς. Αν ληφθεί υπόψη και η δυσλειτουργία του κρατικού μηχανισμού είτε λόγω απεργιών, είτε λόγω του περιορισμένου ωραρίου που είναι προσβάσιμες στο κοινό σε συνδυασμό με το φόρτο εργασίας που έχουν, πολλές φορές η θεώρηση κάθε στελέχους (μπλοκ) τιμολογίου και απόδειξης ή κάθε βιβλίου μπορεί να διαρκέσει μεγάλο χρονικό διάστημα και να «μπλοκάρει» τη λειτουργία του επιτηδευματία, πέρα από τις αφόρητες προσωπικές προστριβές που υπάρχουν μεταξύ εφοριακών και επιτηδευματιών. Επομένως, θα πρέπει να βρεθεί μια νέα λύση ως προς την νομιμοποίηση των βιβλίων και στοιχείων κάθε επιτηδευματία, ώστε να αποφεύγεται η έως τώρα δυσλειτουργία του άρθρου 19.

2.2.2 Λόγω δυσκολίας πρακτικής εφαρμογής

Ένα από τα σημαντικότερα θέματα που χρήζει αναθεώρηση και απλοποίηση είναι η διάταξη του Κώδικα που αφορά τα πρόσθετα βιβλία, που τηρούν συγκεκριμένες κατηγορίες επαγγελματιών. Ο ρόλος των πρόσθετων βιβλίων με βάση

το **άρθρο 10** είναι η αποφυγή φοροδιαφυγής κυρίως για επαγγέλματα παροχής υπηρεσιών, που είναι δύσκολο να ελεγχθούν στην πράξη, εάν όντως κόβουν αποδείξεις για όλες τις εργασίες που επιτελούν. Με αυτό το σύστημα, επαγγελματίες όπως συνεργεία, φροντιστήρια, νοσοκομεία κτλ, τηρούν και ένα ακόμα βιβλίο εκτός από τα συνήθη της κατηγορίας βιβλίων που ανήκουν, στο οποίο καταχωρούν τον εκάστοτε πελάτη από τη στιγμή που ξεκινούν την συνεργασία μαζί του και πριν κόψουν οποιαδήποτε απόδειξη για τις υπηρεσίες που του προσφέρουν. Για να γίνει κατανοητό αυτό, σε ένα συνεργείο αυτοκινήτων για παράδειγμα τηρείται επιπρόσθετο «βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων», που συμπληρώνεται με την άφιξη κάθε αυτοκινήτου που έχει χαλάσει. Επομένως, σε ενδεχόμενο έλεγχο της εφορίας στο χώρο του συνεργείου, όλα τα αυτοκίνητα που θα βρίσκονται εκεί για επιδιόρθωση βλαβών θα έχουν ήδη καταχωρηθεί στο βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων, συνεπώς με την ολοκλήρωση της παροχής επισκευής, ο επιτηδευματίας θα αναγκαστεί να κόψει απόδειξη για την υπηρεσία που προσέφερε και τα στοιχεία της απόδειξης αυτής θα καταχωρηθούν πάλι στο βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων.

Αρα, ο ρόλος των πρόσθετων βιβλίων είναι για να αναγκάζονται οι επιτηδευματίες να κόβουν αποδείξεις για όλες τις εργασίες που προσφέρουν και να μη φοροδιαφεύγουν. Στην πράξη όμως, παρόλο που η σημασία του άρθρου 10 του ΚΒΣ είναι αδιαμφισβήτητη, πολλές φορές δεν είναι εφικτή η τήρηση του για πρακτικούς λόγους: στην περίπτωση του συνεργείου, ο επιτηδευματίας έχει λερωμένα χέρια με γράσα και λάδια με αποτέλεσμα να «μουτζουρώνει» το βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων, γεγονός που επισύρει επιπλέον πρόστιμο.

Ένα άλλο παράδειγμα πρακτικής δυσκολίας στην τήρηση του άρθρου 10 αφορά το «βιβλίο διάθεσης λαχείων»⁹ από τους λαχειοπώλες, οι οποίοι θα πρέπει να «*ενημερώνουν πριν από την έναρξη πώλησης των λαχείων κάθε κλήρωσης, τους αριθμούς των λαχείων που προορίζονται να πωληθούν λιανικώς από τον ίδιο*», γεγονός που δεν έχει κάποια ουσία για τις φορολογικές αρχές. Συγκεκριμένα οι λαχειοπώλες, αγοράζουν τους αριθμούς λαχείων από τη Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων και όσα από αυτά δεν καταφέρουν να πωλήσουν, τα επιστρέφουν σε αυτό τον κρατικό φορέα. Επομένως, η τήρηση του πρόσθετου βιβλίου διάθεσης λαχείων δεν έχει κάποια φορολογική ουσία και είναι εξαιρετικά χρονοβόρα, καθώς είναι συγκεκριμένοι και

⁹ Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Α, σελ 449.

ελέγξιμοι οι αριθμοί των λαχείων, οι οποίοι, αφού γίνει η κλήρωση αυτών, παύουν να έχουν αξία.

Ακόμα ένα άρθρο που εμφανίζει προβλήματα στην πρακτική εφαρμογή του, είναι το **άρθρο 17**¹⁰ του ΚΒΣ «Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων». Η υπάρχουσα διάταξη είναι αρκετά αυστηρή ως προς το χρονικό περιθώριο καταχώρησης του κάθε παραστατικού στα βιβλία του επιτηδευματία, ορίζοντας ότι *«αυτό θα πρέπει να καταχωρείται έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού»*. Μάλιστα, η μη τήρηση των χρονικών προθεσμιών, ακόμα και για λόγους φόρτου εργασίας, επέσυρε υψηλά πρόστιμα για τον επιτηδευματία, λόγος που δεν σχετίζεται απαραίτητα με «τάση φοροδιαφυγής» ή έλλειψη τυπικότητας. Αν συνυπολογιστεί μάλιστα ότι υπάρχουν επιτηδευματίες που λαμβάνουν και εκδίδουν λίγα σε αριθμό παραστατικά σε μηνιαία βάση, με αποτέλεσμα να συναντούν το λογιστή τους μόνο κάθε τρίμηνο που είναι η υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ ή ακόμα χειρότερα, να μη συνεργάζονται με κανένα λογιστή, η πληρωμή προστίμου για αυτό το λόγο δεν ανταποκρίνεται στο πνεύμα του νομοθέτη. Επομένως, η τροποποίηση του άρθρου αυτού, που θα το καταστήσει πιο ευέλικτο στους χρόνους ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων με τα αντίστοιχα παραστατικά είναι επιβεβλημένη.

2.2.3 Λόγω έλλειψης εκσυγχρονισμού με τα σύγχρονα μέσα (H/Y, software)

Ένα πολύ βασικό άρθρο στο οποίο διακρίνεται πασιφανώς η ανάγκη αναθεώρησης των διατάξεων του ΚΒΣ, είναι το **άρθρο 21**¹¹ «Τόπος τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων. Χρόνος φύλαξης αυτών», που αναφέρεται στο χρονικό διάστημα που θα πρέπει να διαφυλάσσει και να αποθηκεύει τα έντυπα βιβλία και στοιχεία ο επιτηδευματίας, αρχής γενομένης από το χρόνο έκδοσής του.

Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο, *«τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα, ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να φυλά και να διατηρεί μέχρι και έξι χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Βέβαια, όταν εκκρεμεί δικαστική απόφαση, τότε τηρούνται για όσο χρόνο διαρκεί η επικείμενη δικαστική υπόθεση.*

¹⁰ Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Β, σελ 1310.

¹¹ Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Γ, σελ 1618.

Παρέχεται η δυνατότητα καταστροφής των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών - αλλά όχι των βιβλίων- νωρίτερα από τα έξι χρόνια αρκεί οι εγγραφές αυτών των φορολογικών στοιχείων να θεωρηθούν αμετάκλητες, δηλαδή όταν πραγματοποιηθεί τακτικός έλεγχος από την εφορία σε όλα τα αντικείμενα ή όταν εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση».

Αυτό συνεπάγεται ότι η εκάστοτε επιχείρηση οφείλει να διαθέτει μεγάλο και ασφαλές αποθηκευτικό χώρο, προκειμένου να διαφυλάσσει τα στοιχεία που εκδίδει, ανεξάρτητα από το μέγεθος και τον αριθμό τους. Εάν σε αυτό προστεθεί και η αλλοίωση των αναγραφόμενων στοιχείων από την πάροδο του χρόνου λόγω φθοράς του χαρτιού ή του μελανιού, τότε γίνεται κατανοητή η ανάγκη αναθεώρησης του άρθρου 21 με την εισαγωγή κάποιων σύγχρονων μέσων που θα διευκολύνουν και θα απλοποιούν τη διαδικασία αποθήκευσης των βιβλίων και στοιχείων, σε ηλεκτρονική και όχι έντυπη μορφή.

2.2.4 Λόγω αδυναμίας κατανόησης περιεχομένου & πνεύματος νομοθέτη

Ένα από τα άρθρα του ΚΒΣ, που παρουσιάζεται πρόβλημα στην κατανόηση του πνεύματος του νομοθέτη είναι το **άρθρο 30**¹² «Κύρος και αποδεικτική δύναμη των βιβλίων & στοιχείων», λόγω της υποκειμενικότητας κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και την επιβολή προστίμων.

Όπως αναφέρεται στο άρθρο, τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών είναι ειλικρινή εξ ορισμού. «Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους, το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογικός έλεγχος ο οποίος πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις. Το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σε αυτά, επομένως ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά κατά τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία».

Σύμφωνα με τον εν λόγω άρθρο, υπάρχει η δυνατότητα να κριθούν ανεπαρκή τα βιβλία κατά τους φορολογικούς ελέγχους εφόσον τα αρμόδια όργανα δεν μπορούν να

¹²Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Γ, σελ 1843.

βγάλουν εύλογο συμπέρασμα με βάση τα στοιχεία που τους δίδονται, οπότε πρέπει να προσφύγουν σε εξωλογιστικό έλεγχο αυτών. Η κρίση περί ανεπάρκειας καθίσταται εφόσον δεν επιτρέπονται οι επαληθεύσεις των συναλλαγών κατά μεγάλη έκταση, κατά τρόπο όμως που κρίνεται υποκειμενικά επιτόπου από τον ελεγκτή. Αυτό συμβαίνει γιατί η έννοια της «μεγάλης έκτασης» δεν είναι αποσαφηνισμένη από το νομοθέτη ποσοτικά και ποιοτικά παρόλο που αναφέρονται περιπτώσεις ανεπάρκειας όπως για παράδειγμα η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη των ημερολογίων και του γενικού καθολικού στα βιβλία γ' κατηγορίας, χωρίς όμως να αναγράφεται ο αριθμός των εγγραφών που πρέπει να παραλείπονται στο ημερολόγιο προκειμένου να το καθιστούν ανεπαρκές.

Όπως το ίδιο άρθρο¹³ αναφέρει «*οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις συνιστούν ανεπάρκεια όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων*», χωρίς όμως να ξεκαθαρίζει ο νομοθέτης τι θεωρείται συγγνωστή ή μη πλάνη ή ποια είναι τα πλαίσια ύπαρξης παραλείψεων λόγω άγνοιας ή αφέλειας του επιχειρηματία, αναγκάζοντας κάθε αρμόδιο ελεγκτή να κρίνει κατά βούληση και ανά περίπτωση.

Έτσι, η αμφισβήτηση των βιβλίων και στοιχείων που τηρεί ο εκάστοτε επιτηδευματίας εξαρτάται στη βαρύτητα που ο ίδιος ο ελεγκτής θα αποδώσει στις τυχούσες παραλείψεις και παρατυπίες που θα βρει, καθώς και στην προσωπική εκτίμηση της έκτασης αυτών των παραλείψεων, χωρίς να υπάρχει ένα καθορισμένο πλαίσιο κανόνων απόρριψης του κύρους αυτών. Επομένως, η όλη διαδικασία κρίσης του κύρους ή μη των βιβλίων και στοιχείων *τεκμαίρεται και αμφισβητείται*, με αποτέλεσμα, πολλές φορές στην πράξη, να γίνονται προσφυγές από τις επιχειρήσεις στα Διοικητικά Δικαστήρια για κακή εκτίμηση των ελεγκτών και αδικαιολόγητη απόρριψη των βιβλίων, με όλο το γραφειοκρατικό κόστος που αυτό συνεπάγεται για το κράτος.

Στην ίδια λογική αδυναμίας κατανόησης του περιεχομένου και του πνεύμα του νομοθέτη ανήκαν και τα άρθρα **32** έως **39** «Παραβάσεις ΚΒΣ», όπως αυτά αντικαταστάθηκαν από το λεγόμενο «**Ποινολόγιο**», δηλαδή το Ν. 2523/1997

¹³ Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Γ, σελ 1844.

«Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων», όχι υποχρεωτικά στο σύνολο τους, αλλά σίγουρα σε ένα μέρος τους.

Οι ανωτέρω διατάξεις τροποποιήθηκαν προσφάτως με τον Ν. 3943/2011¹⁴ «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», σε μια προσπάθεια του κράτους να συνεντρίψει τους παραβάτες και φοροδιαφυγόντες, υιοθετώντας πιο αυστηρά μέτρα κυρώσεων, είτε με υψηλότερα χρηματικά πρόστιμα είτε με ποινή φυλάκισης από ένα καθορισμένο –αρκετά χαμηλό- ύψος και μετά, προκειμένου να καλύψει πιο άμεσα τις εισπρακτικές του ανάγκες. Εξαιρετικά εντυπωσιακή ήταν και η αλλαγή που εισήγαγε το **άρθρο 9** του εν λόγω νόμου, κατά το οποίο επιτρέπεται η δημοσιοποίηση των στοιχείων των οφειλετών προς το Δημόσιο εφόσον αυτές υπερβαίνουν τις 150.000€, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για τη θέση των φοροδιαφυγόντων επιτηδευματιών στον εμπορικό κόσμο! Ενδεικτικά αναφέροντας¹⁵, το μέτρο έχει ήδη εφαρμοστεί με την πρόσφατη σύλληψη και δημοσιοποίηση του ονόματος του Α. Γ. Πετζετάκης της γνωστής πολυεθνικής εταιρίας Α. Γ. Πετζετάκης ΑΕ για οφειλές στο Δημόσιο μεγαλύτερες των 2,1 εκατομμυρίων ευρώ, που σόκαρε και εντυπωσίασε την ελληνική κοινή γνώμη!

Πιο συγκεκριμένα και σε συνέχεια με τα παραπάνω, ο ρόλος του ΚΦΚ είναι να προσδιορίζει το ύψος των χρηματικών προστίμων και των λοιπών κυρώσεων που έχει ένας επιτηδευματίας στην περίπτωση που δεν εφαρμόσει τις διατάξεις που ορίζει ο ΚΒΣ και οι υπόλοιποι νόμοι φορολογικού περιεχομένου, ανεξαρτήτου εάν υπάρχει πρόθεση ή όχι κατά την πραγματοποίηση της παράβασης. Το ύψος των κυρώσεων και των προσανυξήσεων ορίζεται σύμφωνα με έναν πίνακα καθορισμού της σημασίας και σημαντικότητας των παραβάσεων, όπως έχει ορίσει ο νομοθέτης και ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις, ενώ υπάρχει και σαφή διάκριση κάποιων συγκεκριμένων παραβάσεων, το πρόστιμο των οποίων ρυθμίζεται σύμφωνα με την επιτόπια κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του φορολογούμενου.

Η λογική έγκειται στο ότι όσο πιο σημαντική είναι η παράβαση, τόσο μεγαλύτερο είναι το πρόστιμο που επιβάλλεται, ανεξάρτητα από την αιτία που αυτή έγινε, είτε δόλο ή φοροδιαφυγή στην κακή περίπτωση, ή άγνοια ή αφέλεια, στην

¹⁴<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/307>

¹⁵Εφημερίδα Ελευθεροτυπία, τεύχος 16/11/2011, άρθρο «Σήμερα στον εισαγγελέα ο Πετζετάκης για χρέη 2,1 εκ προς το Δημόσιο»

ακριβώς αντίθετη. Μάλιστα, ειδικά με τις σύγχρονες νομοθετικές διατάξεις, η ποινή της φυλάκισης είναι ένα πιο «πρόσφορο μέτρο» υπό την έννοια, ότι πλέον επιβάλλεται και για χαμηλού ύψους οφειλές προς το Δημόσιο, άνω των 5.000 ευρώ, με αποτέλεσμα να υπάρχει άμεση ανταπόκριση και σύνεση από τους οφειλότες επιτηδευματίες προκειμένου να μην τους επιβληθούν τα μέτρα αυτά και τους αμαυρωθεί το ποινικό τους μητρώο. Μάλιστα, ο έντυπος τύπος αναφέρει¹⁶ ότι μέσα σε 10 ημέρες το Νοέμβρη από την εφαρμογή του εν λόγω μέτρου, υπήρχε άμεση είσπραξη από παραβάσεις 4 εκατομμύρια ευρώ.

Σύμφωνα λοιπόν, με τις εν λόγω διατάξεις οι παραβάσεις των επιτηδευματιών διακρίνονται σε γενικές γραμμές ως εξής:

1. Γενικές απλές παραβάσεις, στις οποίες επιβάλλεται ένα «κεφαλικό» πρόστιμο μια μόνο φορά για το κάθε έτος, ανεξαρτήτως της συχνότητας και επανάληψής τους. Παράδειγμα αυτής της κατηγορίας είναι η εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής φορολογικής δήλωσης για ένα έτος, χωρίς να επιβάλλεται άλλο πρόστιμο όσες συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας και να γίνουν και οι οποίες αναφέρονται στο ίδιο χρονικά έτος.
2. Αυτοτελείς παραβάσεις, στις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε μια παράβαση ξεχωριστά, όσες και να είναι οι επαναλήψεις της ίδιας παράβασης. Για παράδειγμα, εάν ένας επιτηδευματίας έχει κόψει 5 στοιχεία του ΚΒΣ με λανθασμένα τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων, τότε θα πρέπει να πληρώσει το ίδιο ποσό προστίμου επί 5 φορές, όσες και τα εκδιδόμενα λανθασμένα στοιχεία.
3. Αυτοτελείς παραβάσεις, στις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο κατά την προσωπική κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, χωρίς δηλαδή να υπάρχει ένα σταθερό ποσό προστίμου για κάθε ίδια περίπτωση παράβασης, όπως η υποβολή εκπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, με αποτέλεσμα το πρόστιμο να κυμαίνεται από τα 40 ευρώ, έως τα 150 ευρώ ανά διαφορετική εφορία¹⁷.
4. Προσαυξήσεις προστίμων, σε περίπτωση υποβολής χρεωστικών φόρων και μη πληρωμής τους, όπως η προσαύξηση του χρεωστικού ποσού περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 1.5% για κάθε μήνα που καθυστερεί η πληρωμή του.

¹⁶ Άρθρο «Ρυθμίζουν τις οφειλές υπό το φόβο του αυτόφωρου» στις 28/11/2011, <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/8897>

¹⁷ Φόρουμ λογιστών www.taxheaven.gr

5. Φυλάκιση οφειλετών, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του **άρθρου 3** του Ν.3943/2011, που συμπλήρωσαν τον Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων, κατά τις οποίες «*όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα τελωνεία, χρέη προς το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης*»¹⁸:

Ποινή φυλάκισης	Ποσά οφειλής από οποιαδήποτε αιτία συμπεριλαμβανομένων των τόκων και των προσαυξήσεων
Έως ένα μήνα	Για οφειλές από 5.000€έως και 10.000€.
Έως έξι μήνες	Για οφειλές από 10.000€έως και 50.000€.
Έως ένα έτος	Για οφειλές από 50.000€έως και 150.000€.
Έως τρία έτη	Για οφειλές άνω των 150.000€.

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η παραγραφή των χρεών προς το Δημόσιο πραγματοποιείται σε 5 χρόνια, ο νέος Νόμος παραβάσεων επιτρέπει στους οφειλέτες εντός 4 μηνών από την βεβαίωση των χρεών, να συνετιστεί διαφορετικά ακολουθείται η αυτόφωρη διαδικασία για ποινή φυλάκισης ανάλογης των ανωτέρω!

Συνεπώς, η ανάγκη τροποποίησης του προαναφερθέντος ποινολογίου έγκειται στην αδυναμία κατανόησης του πνεύματος του νομοθέτη, να επιρρίπτει πρόστιμα σε περιπτώσεις φορολογούμενων που αποδεδειγμένα είχαν πραγματικό κάλυμα ως προς τη συνέπειά τους με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, ακόμα και αν υπάρχουν προβλήματα υγείας, υπό την έννοια ότι το ποινολόγιο περιγράφει πρόστιμα ανά περίπτωση, *απόσωπα και αδιάκριτα*. Σαφέστατα, η αυστηρότητα των κυρώσεων τείνει να αναγκάσει τους μικροοφειλέτες έως 10.000€να συνετιστούν, χωρίς όμως να κρίνονται οι εξωγενείς παράγοντες και οι πραγματικοί λόγοι που οδήγησαν τους φορολογούμενους σε αυτά τα χρέη, όπως προβλήματα υγείας, έλλειψη εργασίας ή μείωση του τζίρου σε περιπτώσεις επιτηδευματιών ή «φοροκαταιγίδα» έκτακτων

¹⁸ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/307>

εισφορών, φόρων εισοδήματος, φόρων ακινήτων, έκτακτα τέλη ηλεκτροδότησης, τέλη κυκλοφορίας οχημάτων! Έτσι, η ποινή προστίμου ή και φυλάκισης γίνεται εξαιρετικά απρόσωπη και μονοδιάστατη.

Ένα άλλο σημείο που γίνεται μόνο κατανοητό ως προς την εισπρακτική ανάγκη του κράτους, είναι το εξαιρετικά περιοριστικό χρονικό όριο των 4 μηνών για ρύθμιση των οφειλών από τους φορολογούμενους, που στην περίπτωση που συμβαίνει ένα έκτακτο γεγονός υγείας για παράδειγμα ή απουσίας τους στο εξωτερικό, περιπτώσεις που αδυνατούν ακόμα και να εξουσιοδοτήσουν κάποιο άλλο άτομο, βρίσκονται αντιμέτωποι με αυτά τα νέα αυστηρά μέτρα.

Σε αυτή τη λογική, γίνεται μια γενική διάκριση των παραβάσεων με βάση τη σημαντικότητα που εμφανίζουν, πάντα κατά την κρίση του νομοθέτη, ακόμα και για περιπτώσεις που βρίσκουν κώλυμα κατά την πραγματική εφαρμογή τους. Ένα κλασσικό παράδειγμα αυτής της κατεύθυνσης, είναι ο χαρακτηρισμός ενός τιμολογίου ως εικονικό, μερικώς ή ολικώς, σε περιπτώσεις υπερτιμολόγησης, όπου ο ελεγκτής του Υπουργείου Οικονομικών θα πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα του στοιχείου, γεγονός που πρακτικά μπορεί να είναι αρκετά δύσκολο, εάν για παράδειγμα ο συναλλασσόμενος είναι στο εξωτερικό. Ακόμα και στην περίπτωση της υπερτιμολόγησης, ο αρμόδιος ελεγκτής θα πρέπει να προβεί σε εξακρίβωση αυτής με πραγματικά στοιχεία και όχι προσωπικές εκτιμήσεις. Σε αυτή την περίπτωση, το πρόστιμο τεκμαίρεται και αμφισβητείται και πολλές φορές η υπόθεση καταλήγει στα Διοικητικά Δικαστήρια, όπου ο λόγος του επιτηδευματία αντίκειται στο λόγο του ελεγκτή.

Ένα ακόμα παράδειγμα δυσλειτουργίας εφαρμογής του περιεχομένου του ποινολογίου είναι η επαναλαμβανόμενη επιβολή προστίμου σε περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων παραβάσεων, ακόμα και σε περιπτώσεις άγνοιας ή φόρτου εργασίας του επιτηδευματία. Κλασσικό παράδειγμα αυτής της κατηγορίας είναι η κακή αποτύπωση των στοιχείων πάνω στα εκδιδόμενα χειρόγραφα τιμολόγια, που μπορεί να περιλαμβάνουν συντομεύσεις, μουτζούρες, διακεκομμένες λέξεις κτλ, που επισύρουν ξεχωριστό πρόστιμο ανά τιμολόγιο, επειδή δεν είναι καθαρογραμμένο και χωρίς να υπάρχει δόλος απόκρυψης στοιχείων ή αδυναμίας ελέγχου από τον επιτηδευματία. Συνεπώς, το πρόστιμο επιβάλλεται κατά «το γράμμα του νόμου» και χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές συνθήκες εργασίας ή το επίπεδο γνώσεων και γραφής του εκάστοτε φορολογούμενο που έχει απλά ένα «μαγαζάκι».

Επιπλέον ένα δυσνόητο σημείο του σκοπού των εν λόγω διατάξεων, είναι η υποκειμενικότητα επιβολής προστίμου που επιτρέπει στην προσωπική κρίση του εκάστοτε Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για συγκεκριμένες περιπτώσεις παραβάσεων. Αυτή η ελαστικότητα έχει προκαλέσει πολλές διαμάχες στην καθημερινότητα των εφοριών, ακριβώς γιατί δεν υπάρχει ένα αντικειμενικό σύστημα επιβολής προστίμου, αλλά αυτό κρίνεται με βάση τη «διάθεση» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκείνη τη στιγμή ή ακόμα και εάν έχει δημιουργήσει ένα σταθερό ποινολόγιο για τις εν λόγω παραβάσεις, αυτό να διαφέρει ανά εφορία. Αυτό συνεπάγεται, ένας επιτηδευματίας να πληρώσει 40 ευρώ για εκπρόθεσμη υποβολή ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ σε μια εφορία και ένας άλλος 150 ευρώ ακριβώς για την ίδια παράβαση¹⁹, γεγονότα τα οποία γίνονται γνωστά στον επιχειρηματικό κόσμο και διογκώνουν το αίσθημα του δικαίου.

Εκτός από τα παραπάνω, ένα σημαντικό στοιχείο των καιρών μας είναι και η δημοσίευση των οφειλετών του Δημοσίου, καθώς και οι συνήθεις συλλήψεις τους σε περίπτωση μεγάλων οφειλών, όπως η περίπτωση του Α.Γ. Πετζετάκης που προαναφέρθηκε. Πραγματικά δεν γίνεται κατανοητό το πνεύμα του νομοθέτη σε αυτή την περίπτωση, αφού, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 3943/2011 ισχύουν αυτά τα αυστηρά μέτρα φυλάκισης και για χαμηλές οφειλές άνω των 5000€, επομένως δεν γίνεται αντιληπτό τι σκοπό εξυπηρετεί και η δημοσιοποίηση του ονόματος του οφειλέτη, που καταλήγει να δημιουργεί τεράστια προβλήματα στις επόμενες συναλλαγές του με τους πελάτες και προμηθευτές του καθώς και με τις Τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα, αφού θα του έχει αμαυρωθεί η εικόνα του στον εμπορικό κόσμο. Δίνεται η εντύπωση ότι ο νομοθέτης προσδοκά το «κλείσιμο» του επιχειρηματία – οφειλέτη και όχι απλά την επιτακτική και άμεση σύνεσή του ως προς την πληρωμή των χρεών του προς το Δημόσιο, σαν η ποινή φυλάκισης να μην είναι από μόνη της ένα εξαιρετικά αυστηρό μέτρο!

2.3 Άρθρα ΚΒΣ που χρήζουν απλοποίηση

Η έννοια της απλοποίησης των διατάξεων του ΚΒΣ αναφέρεται στην ανάγκη διευκόλυνσης κάποιων διαδικασιών, που αναφέρονται στην υποβολή συγκεκριμένων

¹⁹ Στοιχεία διαθέσιμα στο φόρουμ των λογιστών της ιστοσελίδας www.taxheaven.gr

λογιστικών καταστάσεων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως προς τους χρόνους και το περιεχόμενο υποβολής τους.

Το **άρθρο 20** «Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση» αναφέρεται στην υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών που αναγράφουν το σύνολο των συναλλαγών και των αξιών αυτών από τις αγοραπωλησίες μεταξύ των επιτηδευματιών. Μέχρι στιγμής, η διαδικασία αυτή αφορούσε τις τιμολογιακές συναλλαγές χωρίς ΦΠΑ άνω των τριακοσίων ευρώ (300,00 ευρώ) μεταξύ των επιχειρήσεων και αποσκοπούσε στη διασταύρωση των εκδοθέντων στοιχείων κατά ΚΒΣ (τιμολόγια) από όλους τους επιτηδευματίες, με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Έτσι, αυτή η διαδικασία είναι εξαιρετικά χρονοβόρα και τυπική, ειδικά για τους επιχειρηματίες που δεν τηρούν μηχανογραφημένα βιβλία και στοιχεία και θα πρέπει να συμπληρώσουν τις άνω καταστάσεις χειρόγραφα. Σαφέστατα, επειδή η υποβολή των καταστάσεων αυτών για διασταύρωση είναι επιτακτική για τους φορολογικούς ελέγχους από τα αρμόδια κρατικά όργανα, η ανάγκη απλοποίησης της διαδικασίας έγκειται στη μείωση των πληροφοριακών στοιχείων των συναλλασσομένων (πχ διεύθυνσης, επαγγέλματος, υπαγόμενη εφορία κτλ), με τη χρήση μόνο των Αριθμών Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) αλλά ενδεχομένως και του ορίου του ποσού των τιμολογίων που θα υποβάλλονται, από 300,01 ευρώ σε ένα ποσό μεγαλύτερης αξίας. Με αυτό τον τρόπο, μειώνεται ο φόρτος εργασίας και οι περιττές πληροφορίες που περιλαμβάνουν οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, ενώ εξασφαλίζουν την ηλεκτρονική διασταύρωση των συναλλαγών.

Κεφάλαιο III:

Προτάσεις αλλαγής διατάξεων του ΚΒΣ

3.1 Προτάσεις για κατάργηση άρθρων του ΚΒΣ

Όπως εξελίσσονται οι οικονομικές συνθήκες και οι εμπορικές συναλλαγές, με αποτέλεσμα να εντείνεται η πολυπλοκότητα του εμπορίου και μάλιστα σε παγκόσμιο επίπεδο, θα πρέπει να εξελίσσονται και οι νόμοι που παρακολουθούν και νομιμοποιούν τις συναλλαγές αυτές, στο να διευκολύνουν και να επιταχύνουν τις αναλογούσες διαδικασίες.

Σε αυτό το πνεύμα, προτείνεται η κατάργηση του **άρθρου 7** «Βιβλία γ' κατηγορίας» στο κομμάτι μόνο που αφορά την φορολογική υποχρέωση τήρησης των διοικητικών βιβλίων ΑΕ και ΕΠΕ και μάλιστα θεωρημένων. Τα σύγχρονα ηλεκτρονικά μέσα επιτρέπουν πλέον την από απόσταση συνάντηση των διοικούντων μιας εταιρίας, επομένως δεν χρειάζεται η χειρόγραφη ενημέρωση των βιβλίων αυτών, που είναι εξαιρετικά χρονοβόρα και αρκετές φορές δύσκολη, αφού δεν υπάρχει πλέον η φυσική παρουσία των συμμετεχόντων στις συνελεύσεις. Επομένως, για διευκόλυνση όλων και κυρίως για απλοποίηση των διαδικασιών στη λειτουργία μιας σύγχρονης επιχείρησης, ως προς την προσπάθειά της να λειτουργεί έννομα, προτείνεται η πλήρη κατάργηση των διοικητικών βιβλίων ΑΕ και ΕΠΕ όσον αφορά τα πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου και αυτά της γενικής συνέλευσης μετόχων, ή τουλάχιστον την αντικατάστασή τους με σύγχρονα οπτικοακουστικά ηλεκτρονικά μέσα, όπως η βιντεοσκόπηση των συναντήσεων, τήρηση αρχείου με τα αποστέλλόμενα μηνύματα μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mails) κ.α.

Εκτός από τα παραπάνω, προτείνεται η πλήρης κατάργηση του **άρθρου 8** «Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής, κοστολογίου» που όπως αναφέρθηκε δημιουργεί εξαιρετικά προβλήματα στην πρακτική τήρησή του, ενώ το μόνο που παρακολουθεί είναι την κίνηση των πρώτων υλών και των παραγόμενων προϊόντων μέσα στις εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας. Κάλλιστα, η απεικόνιση του κόστους παραγωγής θα μπορούσε να συνδεθεί με ηλεκτρονικά μέσα μεταξύ των μηχανημάτων παραγωγής και της τηρούμενης αποθήκης ώστε να υπάρχει η δυνατότητα επιτόπιου ελέγχου, εάν ποτέ ζητηθεί από τις αρμόδιες αρχές. Εναλλακτικά, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί και κάποιο σύγχρονο πρόγραμμα υπολογιστών που θα παρακολουθεί τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής όπως αναλώνονται οι πρώτες ύλες, χωρίς να απαιτείται η τήρηση ειδικού βιβλίου αποθήκης, με συνεχή καταχώρηση όλων των δελτίων διακίνηση εντός των εγκαταστάσεων παραγωγής.

3.2 Προτάσεις για τροποποίηση άρθρων του ΚΒΣ

Όπως έγινε ήδη κατανοητό στο προηγούμενο κεφάλαιο, ένα από τα σημαντικότερα άρθρα που χρήζουν επιτακτικά τροποποίηση και απλοποίηση λόγω γραφειοκρατικής δυσλειτουργίας, είναι το **άρθρο 19** του ΚΒΣ «Θεώρηση Βιβλίων και Στοιχείων». Αντί λοιπόν της μηχανικής διάτρησης των φύλλων τόσο των

τηρούμενων βιβλίων όσο και των εκδιδόμενων στοιχείων, που λαμβάνει χώρα στις εφορίες, προτείνεται η πλήρης αλλαγή του άρθρου αυτού με αναγκαστική πρώτη θεώρηση κατά την έναρξη του επιτηδεύματος μόνο όμως για τα στοιχεία, όπως τιμολόγια, αποδείξεις και δελτία αποστολής, που θα κόβονται και καθόλου για τα λογιστικά βιβλία που θα τηρούνται, κύρια και πρόσθετα. Αυτό θα αποσυμφόριζε εξαιρετικά τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες από το φόρτο εργασίας και την καθημερινή «τριβή» με τους επιτηδευματίες, ενώ θα διευκόλυνε τις καθημερινές συναλλαγές, με το να κόβονται περισσότερα φορολογικά στοιχεία χωρίς διάτρηση.

Σίγουρα ο ρόλος και ο σκοπός της θεώρησης είναι αναγκαίος: να παρακολουθεί η εφορία τους επιτηδευματίες στο να μη δημιουργούν οφειλές προς όλους τους φορείς του Δημοσίου και να τους δίνει «το πράσινο φως» να συναλλάσσονται έννομα με τρίτους. Συνεπώς, προς αυτή την κατεύθυνση, προτείνεται να αντικατασταθεί η υπάρχουσα διαδικασία θεώρησης με μια πιο προηγμένη λύση, προκειμένου να αντικατασταθεί η υπάρχουσα χρονοβόρα και άχαρη διαδικασία διάτρησης των φύλλων των φορολογικών στοιχείων με πεπαλαιωμένους μηχανισμούς των εφοριών. Ενδεχομένως, θα ήταν ιδιαίτερα εξυπηρετική η περίπτωση έκδοσης ενός ετήσιου πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας μέσω της δικτυακής πύλης του Υπουργείου Οικονομικών που θα επικυρώνει τη νομοτέλεια του κάθε επιτηδευματία και ταυτόχρονα θα αντικαθιστά το ρόλο της θεώρησης των βιβλίων και στοιχείων. Κάλιστα, θα μπορούσε κάθε επιχείρηση να ενημερώνει μέσω διαδικτύου για την αρίθμηση των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει ώστε η Δ.Ο.Υ. να έχει μια εικόνα για το τι γίνεται σε κάθε επιχείρηση, έως ότου πραγματοποιηθεί κάποιος επιτόπιος τακτικός έλεγχος.

Μάλιστα, προέκταση της παραπάνω πρότασης θα ήταν και η μελλοντική απευθείας σύνδεση των ηλεκτρονικών μέσων έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Η/Υ) που τηρεί κάθε επιχείρηση με κάποιο μηχανογραφημένο λογιστικό πρόγραμμα, με το ηλεκτρονικό σύστημα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, ίσως από μια αξία και πάνω που θα ορίσουν οι αρμόδιοι φορείς. Αποτέλεσμα της παραπάνω πρότασης είναι να υπάρχει απευθείας εικόνα για τις τρέχουσες συναλλαγές, ώστε η θεώρηση των στοιχείων να καταστεί και αυτή ανούσια και να καταργηθεί εντελώς.

Ειδικά όσον αφορά τα πρόσθετα βιβλία του **άρθρου 10**, αφού ο ρόλος τους είναι επικουρικός²⁰ παρέχοντας ποιοτική πληροφόρηση, σίγουρα προτείνεται η μη θεώρηση των φύλλων τους προς διευκόλυνση των επιτηδευματιών.

Εάν παρ' όλα αυτά, το Υπουργείο Οικονομικών επιθυμεί να νομιμοποιεί με κάποιο τρόπο τις συναλλαγές, υπό την έννοια να ελέγχει ανά διαστήματα το ύψος των οφειλών των επιτηδευματιών προς όλους τους δημόσιους φορείς, ακριβώς όπως εξυπηρετούσε η διαδικασία της θεώρησης, προτείνεται η δημιουργία μιας υπηρεσίας ανταλλαγής πληροφοριών, ώστε η εφορία να ενημερώνεται απευθείας με τις οφειλές ανά Αριθμό Φορολογικού Μητρώου και να επιτρέπει ή να ελέγχει ή να διακόπτει την εργασία του επιτηδευματία, χωρίς να εμπλέκεται η διαδικασία της θεώρησης καθόλου. Επομένως, εάν κάποιος επαγγελματίας είναι συνεπής στις πληρωμές των υποχρεώσεων του θα συνεχίζει την εργασία του χωρίς το φόβο ελέγχου, ενώ ο ασυνεπής, θα καλείται στην εφορία για περαιτέρω εξακριβώσεις.

Τέλος, όσον αφορά το **άρθρο 20** «χρόνος και τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων», προτείνεται η παράταση του χρόνου ενημέρωσης²¹ και εκτύπωσης των μηνιαίων καταστάσεων εσόδων – εξόδων ή του αντίστοιχου χειρόγραφου βιβλίου, καθώς και των θεωρημένων ισοζυγίων των βιβλίων γ' κατηγορίας, ώστε να εξυπηρετούν οι αρμόδιοι λογιστές και επιτηδευματίες χωρίς να βρίσκονται σε «πίεση» χρόνου και να πληρώνουν πρόστιμα²² ακριβώς λόγω αυτού και όχι άλλης υπαιτιότητας. Ιδανικά, ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων θα μπορούσε να συμπίπτει με τη χρονική υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, δηλαδή το τέλος του τριμήνου για τα β' κατηγορίας βιβλία και ενδεχομένως λίγο αργότερα για τα γ' κατηγορίας βιβλία, προκειμένου να συμπεριληφθούν και οι μικροεπιτηδευματίες που βρισκόντουσαν με το λογιστή τους μόνο την περίοδο που υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση ΦΠΑ, δηλαδή κάθε τρίμηνο.

3.3 Προτάσεις για προσθήκη άρθρων του ΚΒΣ

Ένα από τα σημαντικά σημεία των καιρών ως προς την πολυπλοκότητα των συναλλαγών σε συνδυασμό με την τεχνολογική εξέλιξη είναι και οι αγοραπωλησίες που πραγματοποιούνται σε καθημερινή βάση και σε μεγάλο μέγεθος μέσω

²⁰ www.logistis.gr/files/DIAFORA/FOROLOGIKOI_ODHGOI/11667_07.pdf

²¹ www.forin.gr/articles/article/5436/katalhktikes-hmeromhnies-upobolhs-dhlwsewn-kai-katastasewn

²² <http://www.union.gr/content/view/35/64/lang,el/theid=10822>

διαδικτύου. Το ιντερνέτ όχι μόνο έχει διευκολύνει και επιταχύνει όλες τις συναλλαγές σε οποιοδήποτε γεωγραφικό μήκος και πλάτος, αλλά έχει προωθήσει την ανάπτυξη του παγκόσμιου εμπορίου, αφού με ένα «κλικ» και έγκυρα στοιχεία, οποιοσδήποτε καταναλωτής ή επιχείρηση μπορεί εύκολα και γρήγορα να προβεί σε κάποια συναλλαγή και εξόφληση μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Σε αυτό το πνεύμα, προτείνεται να συμπεριληφθεί ένα νέο άρθρο στον νεοσύστατο Κώδικα Απεικόνιση Συναλλαγών, που να περιλαμβάνει τη νομιμοποίηση ενός σύγχρονου ηλεκτρονικού τρόπου αποθήκευσης των συναλλαγών αυτών, χωρίς να απαιτείται η έντυπη μορφή τους. Με την πρόοδο της τεχνολογίας και με τα τεχνικά μέσα που θα ορίσει η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, η πλέον αρμόδια για θέματα μηχανογράφησης των οικονομικών υποχρεώσεων, θα μπορούσε να δημιουργηθεί ένα είδος «ηλεκτρονικής γέφυρας», προκειμένου όλες οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω διαδικτύου, ώστε να ενημερώνουν απευθείας το Υπουργείο Οικονομικών και μέσω αυτής της διαδικασίας να νομιμοποιούνται.

Με αυτό τον τρόπο, η χρήση των σύγχρονων ηλεκτρονικών μέσων θα διευκολύνει αφενός τις συναλλαγές μέσω διαδικτύου, αφού θα γίνονται γρήγορα και άμεσα, αφετέρου το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών στους ελέγχους του, αφού θα έχει έγκαιρη και έγκυρη απεικόνιση των συναλλαγών τη στιγμή μάλιστα που πραγματοποιούνται, εξαλείφοντας την παραοικονομία που μεσουρανεί στη διαδικτυακή αγορά.

Ένα ακόμα σημείο που δυσχεραίνει τις συναλλαγές τόσο μεταξύ επιτηδευματιών όσο και μεταξύ αυτών και του Δημοσίου, είναι η περίπτωση «ανταπαιτήσεων», σύμφωνα με την οποία, ο ένας συμβαλλόμενος έχει μια απαίτηση από ένα δεύτερο μέρος, τη στιγμή που και το δεύτερο μέρος έχει ταυτόχρονα μια άλλη απαίτηση από τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο. Αυτό, είναι ένα πολύ συχνό φαινόμενο στον εμπορικό κόσμο, διότι πολλοί προμηθευτές διατηρούν ταυτόχρονα πελατειακές σχέσεις με τους πελάτες τους, υπό την έννοια ότι έχουν *διπλή ιδιότητα*: είναι και πελάτες και προμηθευτές ταυτόχρονα.

Ενώ λοιπόν στην πράξη, ο συμψηφισμός των ανταπαιτήσεων γίνεται σε συζητήσεις μεταξύ των επιχειρηματιών *εξωλογιστικά*, οι διατάξεις του ΚΒΣ απαιτούν την αντιμετώπιση κάθε συναλλαγής ξεχωριστά, εκδίδοντας ανά περίπτωση τα αντίστοιχα παραστατικά, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη ότι τα συμβαλλόμενα μέρη

έχουν και αντίστροφη σχέση πελάτη - προμηθευτή. Συνεπώς, η γραφειοκρατική διαδικασία που απαιτεί ο ΚΒΣ δυσχεραίνει και επιβραδύνει τις καθημερινές εμπορικές συναλλαγές, γιατί ακριβώς αδυνατεί να περιγράψει τη σύγχρονη πραγματικότητα όπως διαμορφώνεται στον εμπορικό κόσμο.

Ένα ακόμα σημείο άμεσα συνυφασμένο με αυτό το φαινόμενο, είναι η αδυναμία συμψηφισμού των ανταπαιτήσεων και στην περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη, είναι ένας επιχειρηματίας και το Δημόσιο. Είναι πολύ συχνή κατάσταση όπου η Δημόσια οικονομική αρχή οφείλει επιστροφή χρηματικού ποσού σε έναν επιτηδευματία λόγω μιας αιτίας, ενώ ταυτόχρονα αυτός έχει μια χρεωστική οφειλή προς το Δημόσιο για μια άλλη αιτία. Και σε αυτή την περίπτωση, οι διατάξεις του ΚΒΣ δεν επιτρέπουν το συμψηφισμό των αντίθετων ποσών επειδή δεν προέρχονται από την ίδια αιτία, τη στιγμή που μια τέτοια λύση θα μείωνε σημαντικά και το γραφειοκρατικό κόστος που απαιτεί ο έλεγχος του ποσού για να επιστραφεί στον επιχειρηματία και σαφέστατα οι προσωπικές προστριβές μεταξύ φορολογούμενων και εφοριακών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, τα χρεωστικά ποσά προς το Δημόσιο να αποδίδονται πιο γρήγορα από ότι αυτό επιστρέφει τα πιστωτικά εκκαθαριστικά, με ότι αυτό συνεπάγεται για τη δυσφορία των ελλήνων φορολογούμενων.

Για να αντιμετωπιστεί λοιπόν το φαινόμενο των ανταπαιτήσεων και να λήξει ένα εμπορικό φαινόμενο απλό και ουσιώδες, προτείνεται να επιτραπεί η εξόφληση τιμολογίων μέσω ανταπαιτήσεων, χωρίς να απαιτείται η έκδοση άλλου παραστατικού εξόφλησης ή κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό ή η έκδοση επιταγής, με ταυτόχρονο συμψηφισμό αυτών και σχετική αναφορά στο εκδιδόμενο τιμολόγιο.

3.4 Προτάσεις υπαγωγής άρθρων από το ΚΒΣ στο ΚΦΕ

Πολλές διατάξεις του ΚΒΣ παρεμβάλλονται και εμπλέκονται στα άρθρα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και είναι απολύτως λογικό, διότι οι συναλλαγές που αφορούν τους επιτηδευματίες και νομιμοποιούνται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, θα φορολογηθούν στη συνέχεια με βάση τη φορολογική νομοθεσία του ΚΦΕ.

Αυτό δίνει τη δυνατότητα σε συνδυασμό με τις νέες διατάξεις που συνεχώς αναθεωρούνται και ψηφίζονται λόγω της σύγχρονης οικονομικής κρίσης, να διαχωριστούν περαιτέρω στους νέους Κανόνες Απεικόνισης Συναλλαγών όπως

διαμορφώνονται σήμερα και στον αναθεωρημένο ΚΦΕ, όπως θα ισχύουν από 01/01/2012.

3.4.1 Περίπτωση περαίωσης ανέλεγκτων φορολογικών χρήσεων

Ενδεικτικό παράδειγμα αυτής της κατηγορίας είναι η περίπτωση της **περαίωσης ανέλεγκτων οικονομικών χρήσεων** για κάθε επιτηδευματία που τηρεί βιβλία β' και γ' κατηγορίας. Η «ιδέα» αυτή δημιουργήθηκε από την εισπρακτική ανάγκη του κράτους να αυξήσει άμεσα τα έσοδά του, δίνοντας το κίνητρο στους μικρούς και μεσαίους επιτηδευματίες καθορισμένου κύκλου εργασιών να πληρώσουν ένα αντίτιμο στην Δημόσια Οικονομική Αρχή και να αποφύγουν την φορολογικό έλεγχο από αυτή, ως ήδη γενόμενο *εξωλογιστικά*. Για πρώτη φορά εφαρμόστηκε το 2004 σύμφωνα με το Νόμο 3259/2004 «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις».

Η περαίωση είναι μια διαδικασία στην οποία ο επιχειρηματίας καταβάλει ένα ποσό αναλογικά του ύψους των ακαθαρίστων πωλήσεών του σε συνδυασμό τυχούσες αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ή παραβάσεων, στις οποίες υπέπεσε, όπως ορίζει το Υπουργείο Οικονομικών, και μετά την καταβολή του ποσού αυτού, η εφορία "κλείνει" τους λογαριασμούς της με τον επιχειρηματία, υπό την έννοια ότι δεν θα ελέγξει στο μέλλον τα βιβλία και στοιχεία αυτού, για τις χρήσεις που υπάχθηκε στη διάταξη της περαίωσης. Η περαίωση αφορά εμπόρους, επαγγελματίες και λοιπές επιχειρήσεις, ενώ στη ρύθμιση δεν μπαίνουν μεγάλες επιχειρήσεις όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, ναυτιλιακές εταιρείες, κατασκευαστικές κλπ. Συνεπώς σύμφωνα με το **άρθρο 1** του Ν.3259/2004 *«καθορίζεται προαιρετικά ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την περαίωση τους»²³*, καθιστώντας αυτές εξ ορισμού και χωρίς έλεγχο ως αληθείς.

Στην ουσία, όπως γίνεται αντιληπτό, κάθε επιχειρηματίας «αγοράζει την ησυχία» του, υπό την έννοια ότι αποφεύγει τον επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις του από την εφορία, που μπορεί να οδηγήσει σε πρόστιμα και παραβάσεις που δεν έγιναν αντιληπτές, ενώ δεν έχει κανένα άγχος για τα παρελθοντικά έτη για τους ίδιους λόγους. Αυτό είναι και το βασικό κίνητρο που δίνει με αυτό τον τρόπο το κράτος

²³ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/22>

προκειμένου να δειλάσει του επιχειρηματίες να προβούν σε περαίωση των παρελθοντικών ετών και με αυτό τον τρόπο να αυξηθούν τα έσοδα των δημοσίων ταμείων. Σε κάθε περίπτωση πάντως, η διαδικασία της περαίωσης δεν είναι συμφέρουσα για τον κρατικό μηχανισμό, παρόλο το πλεονέκτημα της άμεσης εισπραξιμότητάς της, καθότι στην πράξη, πολλοί παραβάτες επιχειρηματίες χρησιμοποιούν την ευνοϊκότητα της περαίωσης για να αποφύγουν τους ενδεχόμενους ελέγχους, κατά τους οποίους θα πλήρωναν περισσότερα χρηματικά πρόστιμα από ότι με τη διαδικασία αυτή. Δηλαδή, εάν ο κρατικός μηχανισμός ήταν σε θέση να ελέγξει την πληθώρα των επιχειρήσεων ως προς τη νομιμότητά της, θα επιτύγχανε περισσότερα έσοδα από αυτά που πραγματικά καταφέρει με την περαίωση. Αν ληφθεί υπόψη ότι το μέτρο είναι και προαιρετικό, με αποτέλεσμα πολλοί επιχειρηματίες που έχουν κλείσει βιβλία ή δεν επιθυμούν να πληρώσουν, επιλέγουν να μην υπαχθούν στην διαδικασία της περαίωσης. Άρα το μέτρο δεν έχει κανένα αποτέλεσμα σε αυτές τις περιπτώσεις που είναι συχνό φαινόμενο.

Λόγω της άμεσης εισπραξιμότητάς της, η περαίωση είναι μια επιλογή που βρίσκεται ακόμα σε ισχύ. Ο τελευταίος νόμος που έχει ψηφιστεί για την περαίωση και είναι σε ισχύ είναι ο Ν.3888/30/09/2010, ο οποίος καθόρισε τις προϋποθέσεις υπαγωγής επιχειρήσεων στην περαίωση εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31/12/2009.

3.4.2 Περίπτωση αυτοελέγχου κλειόμενης φορολογικής χρήσης

Στην ίδια λογική με τα προαναφερθέντα είναι και η περίπτωση της αυτοπεραίωσης²⁴, στην οποία υπάγονται κάθε χρόνο αυτόματα οι μικροί κυρίως επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες, εφόσον πληρούν κάποια συγκεκριμένα αριθμητικά κριτήρια που έχει ορίσει το Υπουργείο Οικονομικών, και υποβάλλεται μαζί με το έντυπο Ε3 «Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών».

Ο αυτοέλεγχος όπως αλλιώς ορίζεται, ψηφίστηκε για πρώτη φορά με το **άρθρο 13** έως **16** του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις». Όπως έχει τροποποιηθεί και

²⁴ <http://www.forologikanea.gr/news/autoelegxos---autoperaiosi-arthrou-79-n3842-2010/>

ισχύει έως σήμερα, στον αυτοέλεγχο υπάγονται *οικειοθελώς* οι μικρές κυρίως επιχειρήσεις (εμπορικές με τζίρο έως 300.000,00 €, αμιγώς παροχής υπηρεσιών με τζίρο έως 150.000,00€, μικτές επιχειρήσεις- πώλησης εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών-, με τζίρο έως 300.000,00€ και τον τζίρο της παροχής να μην ξεπερνάει τα 150.000,00€) και ελεύθεροι επαγγελματίες με τζίρο έως 150.000,00€, προκειμένου να αποφύγουν τον φορολογικό έλεγχο, άλλοτε πληρώνοντας κάποιο φόρο, και άλλοτε όχι και να θεωρηθούν ως ελεγμένες, εκτός των περιπτώσεων που ο εν λόγω επιτηδευματίας έχει συμπεριληφθεί τυχαία σε δείγμα ελέγχου. Προφανώς, οι επιτηδευματίες που ανήκουν στη β' κατηγορία βιβλίων αλλά υπερβαίνουν τα άνω οικονομικά όρια, θεωρούνται μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις και δεν υπάγονται στην συγκεκριμένη διάταξη αυτορρύθμισης.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους επιτηδευματίες της β' κατηγορίας, για να υπαχθούν σε καθεστώς αυτοπεραίωσης θα πρέπει να έχουν «πετύχει» ένα συγκεκριμένο ύψος ακαθαρίστων εσόδων καθώς και ένα προκαθορισμένο ποσοστό καθαρού κέρδους, πάντα σε συνάρτηση με το ύψος των ετήσιων δαπανών που έχουν πραγματοποιήσει οι εν λόγω επαγγελματίες, σύμφωνα με όσα ορίζει το σχετικό άρθρο²⁵. Για παράδειγμα, ο λογιστής φοροτεχνικός θα πρέπει να έχει πραγματοποιήσει καθαρό κέρδος 50% συγκριτικά με το σύνολο των δαπανών που έχει κάνει.

Εάν κάποιος επιτηδευματίας, που εξακολουθεί να εντάσσεται στα όρια των ακαθαρίστων εσόδων αλλά δεν έχει πετύχει τους στόχους του Υπουργείου Οικονομικών και επιθυμεί να υπαχθεί στη συγκεκριμένη διάταξη, τότε αποδίδει στο Δημόσιο τη διαφορά ΦΠΑ μεταξύ του τζίρου που έχει πετύχει σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και αυτού που θα έπρεπε να είχε πετύχει σύμφωνα με τους πίνακες που δημοσιεύει το Υπουργείο Οικονομικών, με αποτέλεσμα πάλι τα τηρούμενα βιβλία να θεωρούνται περαιωμένα ως ειλικρινή.

Όπως γίνεται κατανοητό από τις παραπάνω υποπαραγράφους 3.4.1 και 3.4.2, οι ρυθμίσεις της περαίωσης και αυτοπεραίωσης επαφίενται στις επιμέρους διατάξεις του ΚΒΣ τόσο από πλευράς καθορισμού των κατηγοριών τήρησης βιβλίων, αφού στον αυτοέλεγχο υπάγονται μόνο οι επιτηδευματίες της β' κατηγορίας βιβλίων, όσο και στο λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, όπως πάλι ορίζουν τα επιμέρους

²⁵Π. Παπαδέας, «Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ», 14^η έκδοση 2010-2011, σελ 86.

άρθρα του ΚΒΣ. Ενώ λοιπόν, όλα τα παραπάνω αναφέρονται στην ουσία στη διαμόρφωση του φόρου εισοδήματος των επιτηδευματιών σε συνδυασμό με την μη πραγματοποίηση φορολογικού ελέγχου στα βιβλία τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων, προτείνεται ο σαφής διαχωρισμός τους και η πλήρη ενσωμάτωσή τους στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος, αναφέρει και τα φορολογικά έσοδα και έξοδα που αναγνωρίζονται και διαμορφώνουν το φορολογητέο εισόδημα, μεταξύ των άλλων, που αποτελεί απολύτως το αντικείμενο εφαρμογής της αυτοπεραίωσης, καθώς και της περαίωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV:

Εισαγωγικές έννοιες του ΚΑΣ

Στα πλαίσια λοιπόν της ανάγκης να εναρμοστεί η ελληνική νομοθεσία στις επιταγές της σύγχρονης εμπορικότητας, πρόσφατα καταργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων όπως τον γνωρίζουμε, δίνοντας τη θέση του στους νεοϊδρυθέντες Κανόνες Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΑΣ), σε μια προσπάθεια του Υπουργείου Οικονομικών να απλοποιήσει τις διαδικασίες που αφορούν το τυπικό κομμάτι περιγραφής των εμπορικών συναλλαγών. Η διαδικασία αυτή, ενώ κανονικά θα έπρεπε να είχε ξεκινήσει νωρίτερα καθότι οι εμπορικές εξελίξεις «τρέχουν» ενώ οι αντίστοιχες νομοθετικές δεν επαρκούν για να τις «προλάβουν», θα τελειώσει αυτή την περίοδο προκειμένου ο νέος πλέον ΚΑΣ να εφαρμοστεί από την 01/01/2012.

4.1 Αναγκαιότητα νέων Κανόνων Απεικόνισης των Συναλλαγών

Όπως ορίζεται από την επιτροπή που έχει αναλάβει τη θέσπιση των νέων διατάξεων του ΚΑΣ υπό την εποπτεία του Υπουργείου Οικονομικών «*έχει γίνει σημαντική προσπάθεια απλοποίησης εκσυγχρονισμού και καταπολέμησης της γραφειοκρατίας και ενίσχυσης της διαφάνειας μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένων*»²⁶.

Συνεπώς, η αναγκαιότητα θέσπισης νέων κανόνων που να απεικονίζουν τις συναλλαγές είναι πολυδιάστατη:

²⁶ Λογιστικός κόμβος www.e-boss.gr

- ☞ Απλοποίηση των γραφειοκρατικών διαδικασιών που θα μειώσουν το δημοσιονομικό κόστος για το κράτος καθώς και τις καθημερινές προστριβές των δημοσίων υπαλλήλων με τους έλληνες φορολογούμενους.
- ☞ Μεγαλύτερη διαφάνεια των συναλλαγών, αφού πλέον θα τίθενται πιο ευδιάκριτα όρια στους ελέγχους περιορίζοντας τα υποκειμενικά κριτήρια των ελεγκτών δημοσίων υπαλλήλων.
- ☞ Αποκατάσταση του δημόσιου αισθήματος περί δικαίου με τη θέσπιση ενός ποινολογίου που να ανταποκρίνεται στις πολύπλοκες συνθήκες εντός των οποίων δημιουργούνται οι συναλλαγές και να μην επιρρίπτει πολλαπλά πρόστιμα που δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν.

4.2 Αντικατάσταση του ΚΒΣ από τον ΚΑΣ

Η θέσπιση λοιπόν των νέων Κανόνων Απεικόνισης Συναλλαγών, εκτός από την ανάγκη εκσυγχρονισμού, έρχεται να ολοκληρωθεί από το Υπουργείο Οικονομικών καθ' εντολή της τρόικας²⁷, προκειμένου να δημιουργηθεί ένα περισσότερο αντικειμενικό σύστημα ποινών της εφορίας για φορολογικές και άλλες παραβάσεις. Η ώθηση που επισημάνθηκε και δόθηκε από το κλιμάκιο του εξωτερικού προήλθε από την ανάγκη μείωσης των δημοσιονομικών δαπανών και περικοπής του αριθμού των δημοσίων υπαλλήλων, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι παλαιές διατάξεις του ΚΒΣ χώλαιναν πλέον να απεικονίσουν τη σύγχρονη συναλλακτική δραστηριότητα.

4.2.1 Αλλαγές που εισάγονται & απλουστεύσεις

Στην ουσία, το νέο ποινολόγιο, με τη συγκατάθεση και την παρακίνηση της τρόικας και για τις φορολογικές ανάγκες της εποχής, αναθεωρεί το **άρθρο 5** του Ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις».

²⁷Εφημερίδα «Το Βήμα», άρθρο «Δύο βάσεις υπολογισμού για τις φορολογικές ποινές», στις 23/10/2011, <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=426487>

4.2.2 Νέο φορολογικό point system στις κυρώσεις & στα πρόστιμα

Εξαιρετικής και δέουσας σημασίας των νέων διατάξεων είναι η πλήρης αναθεώρηση²⁸ του συστήματος υπολογισμού και επιβολής προστίμων, αλλάζοντας όχι μόνο τον μαθηματικό υπολογισμό των χρηματικών κυρώσεων αλλά γενικότερα τη φιλοσοφία και την έννοια της παράβασης, παρουσιάζοντας ένα νέο ποινολόγιο ευέλικτο και πιο «ανθρώπινο».

4.2.2.1 Ιστορική αναδρομή

Από τις πιο σημαντικές αλλαγές των διατάξεων²⁹ που σχετίζονται με την απεικόνιση των συναλλαγών, είναι η αναδιοργάνωση και επαναπροσδιορισμός μεγάλου μέρους του ποινολογίου δημιουργώντας ένα νέο point system, με κύριο αντικείμενο τα **άρθρα 5 και 9** του ποινολογίου που ψηφίστηκε με το Νόμο 2523/1997 (**άρθρα 5, 9, 24, 25 & 38**) «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις». Να σημειωθεί ότι ιστορικά είναι η δεύτερη φορά που επιχειρείται η εφαρμογή του φορολογικού point system. Τον πρώτο νόμο είχε ψηφίσει η κυβέρνηση του ΠΑΣΟΚ στο τέλος του 2003, παρόλο που δεν εφαρμόστηκε ποτέ στην πράξη, καθώς ήταν ένας από τους πρώτους νόμους που κατήργησε η Νέα Δημοκρατία όταν ανέλαβε τη διακυβέρνηση της χώρας το 2004.

Σύμφωνα λοιπόν με το **άρθρου 16** του Ν.3220/2004³⁰ όπως καταργήθηκε ακριβώς το ίδιο έτος με τον Ν. 3259/2004 «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις», η αρχική προσπάθεια ήταν να δημιουργηθεί ένα αντικειμενικό σύστημα επιλογής υποθέσεων για τακτικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο στηρίζεται σε κλίμακα μορίων, με βάση τις

²⁸ <http://www.forotexnis.org/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BC%CF%8C%CF%81%CF%86%CF%89%CF%83%CE%B7-%CE%BA%CE%B2%CF%83-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%BD%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82-%CE%B1%CF%80%CE%B5%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%B7%CF%82-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CF%83%CF%85%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CF%8E%CE%BD/>

²⁹ Εφημερίδα «Ελευθεροτυπία», άρθρο «Η κυβέρνηση επαναφέρει το φορολογικό point system» στις 29/12/2011, <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=321801>

³⁰ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/149>

παρελθοντικές παραβάσεις ή παραλείψεις στις οποίες υπέπεσαν οι υπό έλεγχο επιτηδευματίες. Εκτός από την πολιτική σκοπιμότητα, η κατάργηση των νέων διατάξεων βασίστηκε κυρίως στην άποψη ότι για να λειτουργήσει ουσιαστικά αυτή η ιδέα του point system, θα έπρεπε να περάσει τουλάχιστον τριετία, για να βγουν κάποια σαφή συμπεράσματα από την απόδοση του νόμου. Αυτό βέβαια, δεν θα το μάθουμε ποτέ, αφού καταργήθηκε το άρθρο λίγους μήνες μετά την ψήφισή του.

4.2.2.2 Τα άρθρα του ποινολογίου που καταργούνται

Όσον αφορά το κεφάλαιο των υπό ψήφιση ΚΑΣ που σχετίζεται με τον επαναπροσδιορισμό των χρηματικών και διοικητικών κυρώσεων σε περίπτωση επιχειρηματικού παραπτώματος, ουσιαστικά επιτελείται μια αναθεώρηση συγκεκριμένων άρθρων του παλαιότερου Νόμου 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις».

Σύμφωνα με αυτόν, το **άρθρο 5**³¹ όριζε αναλυτικά τα πρόστιμα που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και ένα αντικειμενικό σύστημα, που θα συνυπολόγιζε δύο βάσεις υπολογισμού: τους συντελεστές βαρύτητας και τα ανώτατα όρια προστίμου, τις λεγόμενες «οροφές». Για τον υπολογισμό των προστίμων λοιπόν, οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

☞ Τις *γενικές*, σύμφωνα με τις οποίες το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας είναι για συγκεκριμένες παραβάσεις, που ορίζονται με σαφήνεια από τις διατάξεις του προαναφερθέντος νόμου. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων του εκάστοτε επιτηδευματία ή ισούται με την αξία της μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση παραπτώματος και βέβαια ανάλογα με τη βαρύτητα αυτού.

☞ Τις *αυτοτελείς*, που περιλαμβάνουν παραβάσεις που επιρρίπτονται για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλοντας ιδιαίτερο και συγκεκριμένο πρόστιμο σταθερού ύψους. Με την καταβολή του ποσού αυτού οποιαδήποτε οφειλή προς το Δημόσιο εξαντλείται αυτομάτως και μηδενίζεται.

Όπως γίνεται κατανοητό, το παλαιό ποινολόγιο διέκρινε διαφορές ανά κατηγορία παραβάσεων, υπό την έννοια ότι στις γενικές, το πρόστιμο είναι

³¹ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/8>

κυμαινόμενο και συνεχώς προσ αυξανόμενο, ενώ στις αυτοτελείς, λειτουργεί «κεφαλικά» δηλαδή ένα αυτούσιο ποσό ανά συχνότητα παράβασης. Όλα τα παραπάνω όμως, σε καμία περίπτωση, δεν λαμβάνουν υπόψη τις συνθήκες δημιουργίας των παραπτώματων, ειδικά στην περίπτωση των αυτοτελών προστίμων, που η απλή παράλειψη κατά τον επιτόπιο έλεγχο οδηγεί απευθείας σε πρόστιμο, ακόμα και σε περιπτώσεις άγνοιας ή φόρτου εργασίας. Αυτό είναι και το σημείο μη σωστής αντιμετώπισης των παραβάσεων, που καλούνται οι νέες διατάξεις των ΚΑΣ να αλλάξουν.

Στο ίδιο πνεύμα κινείται και το **άρθρο 9** του Ν. 2523/1997, με τίτλο «Επιβολή προστίμων και διοικητική επίλυση της διαφοράς», κατά το οποίο ορίζεται το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, στο οποίο επιβάλλεται το πρόστιμο, καθώς και τη διαδικασία της δικαστικής οδού για περιπτώσεις επίλυσης διαφορών όσον αφορά την επιβολή προστίμων. Οι διατάξεις των νέων ΚΑΣ προσβλέπουν στην απλοποίηση των διαδικασιών αυτών τόσο από πλευράς γραφειοκρατίας όσο και από πλευράς χρόνου.

4.2.2.3 Η δομή και το περιεχόμενο του νέου point system

Βασικό μέλημα της επιτροπής συζητήσεων για τα νέα άρθρα είναι η δημιουργία ενός νέου συστημάτων ποινών και προστίμων, που να είναι πιο *ελαστικά* και να επαφίενται περισσότερο στη σημασία και την ουσία της παράβασης και όχι στην προσωπική κρίση των ελεγκτών του κρατικού μηχανισμού τη στιγμή που εντοπίζεται η παράβαση. Στόχος δηλαδή είναι η επιβολή προστίμων που δε θα «γονατίσει» τις ελληνικές επιχειρήσεις αλλά θα τους δώσει κίνητρα να μην επαναληφθούν, ενώ το χρηματικό ύψος των ποσών θα είναι σε τέτοια αναλογία της παράβασης που να μπορεί να εισπραχθεί άμεσα από το Δημόσιο.

Στόχος από αυτή την αναθεώρηση των παλαιότερων άρθρων του ΚΒΣ είναι ένα είδος *ορθολογισμού* των προστίμων, ώστε αφενός να είναι δίκαια και ανάλογα της παράβασης που εντοπίζεται αλλά και να μπορούν να εισπραχθούν άμεσα από το Δημόσιο. Ειδικά το τελευταίο σημείο ήταν ένα από τα μελανά προβλήματα του ποινολογίου του **άρθρου 5** του Ν.2523/1997³², καθώς επιρρίπτονταν πολλά πρόστιμα

³²Εφημερίδα Ημερησία, άρθρο «Φορολογία επιχειρήσεων. Μειώνονται τα πρόστιμα. Καθιερώνεται πόνιτ σύστημα», στις 14/11/2011, <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=12336&subid=2&pubid=112615672>

σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις που κατέληγαν ληξιπρόθεσμα αφού αδυνατούσαν να τα εξοφλήσουν! Συνεπώς, η φορολογική αρχή δημιουργούσε έσοδα για το κράτος που τελικά δεν μπορούσε να αποκτήσει και ούτε αυτή ούτε οι επιτηδευματίες δεν έβγαιναν κερδισμένοι από αυτό το υπέρογκο βάρος των προστίμων.

Θα πρέπει λοιπόν να επισημανθεί ότι το πνεύμα του νέου ποινολογίου είναι να εξυγιάνει και να συνετίσει τους παραβάτες επιτηδευματίες και όχι να «βάλει λουκέτο» στις ελληνικές επιχειρήσεις, με ότι αυτό συνεπάγεται για την πορεία της ελληνικής οικονομίας και ανάπτυξης.

Σε αυτή τη λογική λοιπόν, μια ουσιαστική διαφορά που εισάγεται σύμφωνα με τη διαδικτυακή φημολογία είναι η θέσπιση κινήτρων συμμόρφωσης για τους παραβάτες επιτηδευματίες. Η ιδέα αυτή δεν βασίζεται τόσο στην δημιουργία κινήτρων για αποφυγή μιας παράβασης αλλά κυρίως στη διαμόρφωση συνεπούς συμπεριφοράς από τους παραβάτες αφού τους επιβληθεί το πρόστιμο και μετά, σαν ένα είδος «φορολογικής μεταμέλειας».

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, οι παραβάτες που θα δείχνουν συνέπεια ως προς την πληρωμή των προστίμων τους από το έτος επιβολής και τα δύο επόμενα, θα δικαιούνται επιστροφής ποσού που θα αντιστοιχεί στο 30% του αρχικού προστίμου. Με τα νέα μέτρα το Δημόσιο δείχνει να εκτιμά και να επιβραβεύει τους παραβάτες επιχειρηματίες, που σε αρκετές περιπτώσεις, η αλήθεια είναι, ότι παρέπεσαν σε παρανομία λόγω πλάνης ή άγνοιας ή φόρτου εργασίας. Επειδή λοιπόν οι νέες διατάξεις απευθύνονται περισσότερο στην καθημερινότητα των εμπορικών επιχειρήσεων, κατανοώντας τις πρακτικές δυσκολίες να τηρηθεί κατά γράμμα η ισχύουσα νομοθεσία, αλλά αδυνατώντας να μην επισύρει ποινές για παραβάσεις, ψηφίζεται μια ενδιάμεση λύση κινήτρων συμμόρφωσης, μειώνοντας τα αρχικά ποσά προστίμων εφόσον ο επιχειρηματίας παρουσιαστεί μεταμελημένος και συνεπής. Να σημειωθεί ότι οι παλαιές διατάξεις του ποινολογίου δεν προέβλεπαν καμία τέτοια επιλογή από πλευράς φορολογικής αρχής, ούτε άλλο σύστημα κινήτρων συμμόρφωσης.

Σε αυτή τη κατηγορία φορολογικών κινήτρων επανέρχεται και το σύστημα επιβολής προστίμου στον καταναλωτή ο οποίος εντοπίζεται να μην έχει ζητήσει απόδειξη από κατάστημα ή ελεύθερο επαγγελματία, καθώς εξέρχεται από την επαγγελματική του στέγη. Το μέτρο αυτό είναι μια παλαιότερη διάταξη του νόμου και αναφέρεται στη λογική συνυπευθυνότητας και των δύο μερών μιας συναλλαγής

αφού το γεγονός ο τελικός καταναλωτής καρπώνεται τα οφέλη καλύτερης τιμής από το να μη ζητάει απόδειξη για τη συναλλαγή, ενώ ο επιχειρηματίας φοροδιαφεύγει σε κάθε περίπτωση. Συνεπώς, το άρθρο αυτό του ΚΑΣ επιβάλλει πρόστιμο περίπου 100 ευρώ σε όλους τους καταναλωτές που δεν ζητούν απόδειξη για τις συναλλαγές τους, ως ένα μέτρο κινήτρου για να εκδίδονται αποδείξεις για όλες τις εμπορικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται. Ταυτόχρονα λειτουργεί και ως ένα αντικίνητρο για τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης με την ανοχή του πελάτη, προστατεύοντας και την επιχειρηματικότητα από τον αθέμιτο ανταγωνισμό και την ύπαρξη παραεμπορίου.

Επίσης, στα κίνητρα συμμόρφωσης εντάσσεται και η ιδέα του συμβιβασμού, σύμφωνα με την οποία τα πρόστιμα που βεβαιώνονται με βάση τις πράξεις επιβολής προστίμου ή ύστερα από διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, καταβάλλονται σε 10 ίσες μηνιαίες δόσεις με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 300 ευρώ εκτός της τελευταίας. Κατά την εμπρόθεσμη καταβολή των προστίμων, εφάπαξ ή σε δόσεις παρέχεται έκπτωση:

- 60% για την εφάπαξ καταβολή.
- 40% για την καταβολή σε δόσεις, για κάθε δόση, εκτός της πρώτης για την οποία δεν παρέχεται έκπτωση. Δεν είναι δυνατή η πληρωμή με έκπτωση επόμενης δόσης αν δεν έχει εξοφληθεί η προηγούμενη αυτής.

Όπως γίνεται κατανοητό, ακόμα και στη βεβαίωση και επιβολή των προστίμων, το νέο point system δεν επιδιώκει να «πνίξει» τους παραβάτες αλλά να τους συνεντρίψει άμεσα και έγκαιρα, δίνοντας τη δυνατότητα στους επιχειρηματίες είτε να αντιμετωπίσουν τις χρηματικές ποινές με δόσεις είτε να υπάρχει μια σημαντική μείωση με την εφάπαξ καταβολή ύψους 60%, που εξυπηρετεί ιδιαίτερα και τις εισπρακτικές ανάγκες του Δημοσίου. Έτσι, το πνεύμα του νέου ποινολογίου συνοψίζεται στην ιδέα της συμμόρφωσης και του συμβιβασμού, προκειμένου να βρεθεί ένα κοινό «σημείο επαφής» μεταξύ παραβατών επιχειρήσεων και δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Μια ακόμα βασική αλλαγή που φέρει το νέο point system είναι η σχέση μεταξύ των προστίμων που επιβάλλονται με ανάλογη προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κάθε επιχειρηματία, καταργώντας στην ουσία τα λεγόμενα «κεφαλικά» πρόστιμα. Όπως αναφέρθηκε και στην παράγραφο 2.2.4 της παρούσας εργασίας, τα άρθρα του προηγούμενου ποινολογίου επέτρεπαν την επίρριψη σταθερών προστίμων για

συγκεκριμένου είδους παραβάσεις, όπως για παράδειγμα πρόστιμο ύψους 500 ευρώ για μη επίδειξη του βιβλίου εσόδων – εξόδων ενός επιχειρηματία β' κατηγορίας βιβλίων κατά τον επιτόπιο έλεγχο, καθώς και άλλα σταθερά χρηματικά πρόστιμα που επαφίονταν όμως στην κρίση του Προϊσταμένου της εκάστοτε εφορίας, όπως η εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

Με το νέο σύστημα³³, οι επιχειρήσεις που υποπίπτουν σε φορολογικές παραβάσεις, θα τιμωρούνται είτε με προσαύξηση του τζίρου τους είτε με διόγκωση των φορολογικών κερδών, ανάλογα βέβαια με το μέγεθος και τη σημαντικότητα της κάθε παράβασης.

Όπως γίνεται κατανοητό, αυτό που επιδιώκεται είναι το ύψος της προσαύξησης του τζίρου να κυμαίνεται ανά περίπτωση και να εξαρτάται:

↳ Από την αξία της συναλλαγής την οποία αφορά η παράβαση. Το νέο point system προσπαθεί να «προσωποποιήσει» όσο μπορεί τα πρόστιμα ώστε να είναι σε πλήρη αναλογία των παραβάσεων λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες στις οποίες έλαβε χώρα μια παράβαση, αντιμετωπίζοντας κάθε περίπτωση ξεχωριστά. Συνεπώς, η αξία της συναλλαγής θα συνυπολογίζεται στο ύψος του προστίμου και θα προστίθεται στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων που έχει πραγματοποιήσει ο επιχειρηματίας βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

↳ Από έναν συντελεστή ο οποίος θα αυξήσει την αξία της αποκρυβείσας συναλλαγής, δηλαδή θα μεγαλώσει το χρηματικό ποσό του προστίμου *αναλογικά της συναλλαγής που δεν απεικονίστηκε*. Προφανώς, όσο πιο σημαντική είναι η συγκεκριμένη φορολογική παράβαση τόσο υψηλότερος θα είναι και αυτός ο συντελεστής προσαύξησης, που στοχεύει να τιμωρήσει τους παραβάτες των μεγάλων οικονομικών συναλλαγών και όχι τους μικρότερους.

↳ Από έναν δεύτερο συντελεστή ο οποίος θα εξαρτάται από την *επανάληψη των παραβάσεων*. Όσο περισσότερες είναι οι παραβάσεις, τόσο μεγαλύτερος θα είναι και αυτός ο συντελεστής, ενώ το υπουργείο Οικονομικών θα συμπεριλάβει στο τελικό σχέδιο και κλίμακα με τους υπό διαμόρφωση συντελεστές προσαύξησης. Ειδικά ο δεύτερος συντελεστής έρχεται να συνδυαστεί με το σύστημα κινήτρων συμμόρφωσης

³³Εφημερίδα «Ελευθεροτυπία», άρθρο «*Η κυβέρνηση επαναφέρει το φορολογικό point system*» στις 29/10/2011, <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=321801>

που προαναφέρθηκε, αφού το νέο ποινολόγιο προσπαθεί να επιβραβεύσει τους συνετούς παραβάτες με μείωση των επιβληθέντων προστίμων, αλλά και να τιμωρήσει περαιτέρω και πάντα σε λογικά πλαίσια τους παραβάτες που «δε βάζουν μυαλό» και συνεχίζουν να φοροδιαφεύγουν. Συνεπώς, όπως ακριβώς το νέο ποινολόγιο έχει προβλέψει την επιβράβευση όλων όσων συνετίζονται, ταυτόχρονα τιμωρεί όσους δεν συμμορφώνονται και εμφανίζονται επιρρεπείς στις επαναλαμβανόμενες ίδιες παραβάσεις.

Μια από τις σημαντικότερες αλλαγές επίσης είναι και η *μη απόρριψη των τηρούμενων βιβλίων* για αιτίες χωρίς μεγάλη σημασία και επιπτώσεις. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία η απόρριψη των βιβλίων λόγω παραλείψεων ή παρατυπιών κατά τον έλεγχο ήταν ανάλογη των ευρημάτων αλλά και της βαρύτητας που θα επισημάνει κατά την υποκειμενική του κρίση ο αρμόδιος ελεγκτής του Δημοσίου. Αυτή η υποκειμενικότητα που υπάρχει, καθότι οι αρμόδιες διατάξεις δεν κατονομάζουν με ακρίβεια όλες τις περιπτώσεις για τις οποίες ο νομοθέτης απορρίπτει τα λογιστικά βιβλία, είχε ως αποτέλεσμα πολύ συχνά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του επιτηδευματία, παρόλο που τελικά, όπως κρίνεται πολύ συχνά δικαστικά, οι παρατυπίες δεν είναι σε τόσο μεγάλο βαθμό όπως κρίνει ο ελεγκτής.

Αυτό το μέτρο λοιπόν αλλάζει με τις νέες διατάξεις του ΚΑΣ, οι οποίες είναι πιο «ελαστικές» ως προς την απόρριψη των βιβλίων υπό την έννοια ότι δέχονται παραβάσεις μεγαλύτερης αξίας και ουσιώδους σημασίας, χωρίς να θεωρούν τα τηρούμενα βιβλία ανειλικρινή και αναληθή. Αυτό έχει μεγάλη σημασία τόσο για τη νομιμότητα λειτουργίας του επιτηδευματία όσο και για το ύψος των προστίμων που επιβάλλονται, αφού σε κάθε περίπτωση, η απόρριψη των λογιστικών βιβλίων αποτελεί το έσχατο μέτρο, από το οποίο ξεκινούν τα πρόστιμα, και θίγει άμεσα και ανεπανάληπτα την επιχειρηματική νομιμότητα κάθε επιτηδευματία. Συνεπώς, το νέο μέτρο του ΚΑΣ κρίνεται αρχικά πιο ανθρώπινο, αφού μειώνοντας την αυστηρότητα που το διέκρινε, αποδεικνύει τη διάθεση του νομοθέτη να αντιμετωπίσει τις καθημερινές δυσκολίες τήρησης των βιβλίων χωρίς λάθη και παραλείψεις λόγω της έντονης πολυπλοκότητας των οικονομικών συναλλαγών, καθώς η απόρριψη των βιβλίων τελικά οδηγεί σε σημαντικές στρεβλώσεις και υπερβολικές επιβαρύνσεις για τις επιχειρήσεις.

Να σημειωθεί περαιτέρω ότι και σε αυτή την περίπτωση το φορολογητέο κέρδος θα προκύπτει κατά τη λογιστική μέθοδο έξοδα μείον έσοδα, αφού τα βιβλία δεν θα απορριφθούν. Η μόνη διαφορά που ενδέχεται να προκύψει είναι μια διόγκωση των δηλωθέντων εσόδων αλλά και εξόδων μέσω προσαυξήσεων που θα προκύψουν από το ύψος των παραβάσεων που θα εντοπιστούν ως ένα είδος προστίμου, το οποίο όμως δεν θα καταρρίπτει το κύρος των λογιστικών βιβλίων.

Φυσικά, το νομοσχέδιο³⁴ θα προβλέπει και εξαιρέσεις, όπου το φορολογητέο κέρδος θα υπολογίζεται με την εξωλογιστική μέθοδο, δηλαδή με τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τον Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους, όπως ορίζεται κάθε χρήση από το Υπουργείο Οικονομικών. Οι εξαιρέσεις, δηλαδή οι περιπτώσεις όπου το νέο point system κρίνει τα βιβλία ανακριβή και αναληθή, αλλά μόνο στις κάτωθι σοβαρές περιπτώσεις:

⇒ Όταν δεν τηρούνται ή δεν διαφυλάττονται ή δεν προσκομίζονται έπειτα από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα εξής βιβλία:

- Βιβλία στα οποία καταχωρίζονται οι πρωτογενείς εγγραφές.
- Πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του **άρθρου 10** του ΚΒΣ «Πρόσθετα, βιβλία», καθώς και αυτά που ορίζονται με υπουργική απόφαση.
- Το βιβλίο απογραφών.
- Το βιβλίο αποθήκης και τεχνικών προδιαγραφών.

⇒ Όταν δεν τηρούνται ή δεν διαφυλάττονται ή δεν προσκομίζονται έπειτα από δύο προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία και τα υπόλοιπα δικαιολογητικά έγγραφα καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών.

⇒ Όταν δεν φυλάσσονται οι φορολογικές ταμειακές μηχανές ή τα φορολογικά συστήματα.

Όσον αφορά τον εντοπισμό πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση ή η λήψη ή η νόθευση των στοιχείων τους και η καταχώρησή τους στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το 30% της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης μη

³⁴Εφημερίδα Ελευθεροτυπία, άρθρο «Η κυβέρνηση επαναφέρει το φορολογικό point system», στις 29/10/2011, <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=321801>

συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 5.000 ευρώ. Το συνολικό ανώτατο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο που αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο δεν μπορεί να υπερβεί τις 300.000 ευρώ, ενώ σε περίπτωση υποτροπής προσαυξάνεται κατά 50%. Σε αυτή την κατηγορία προστίμων εντάσσεται και ο εντοπισμός αγορών ή διενεργούμενων δαπανών, για τις οποίες δεν υπάρχουν φορολογικά στοιχεία που να τις αιτιολογούν, δηλαδή πρόκειται για «μαύρες αγορές» όπως αναφέρεται λαϊκά στον εμπορικό κόσμο³⁵.

4.2.2.4 Βάσεις υπολογισμού προστίμων

Όλη η ιδέα του νέου point system βασίζεται στον υπολογισμό των προστίμων με αντικειμενικό τρόπο, χρησιμοποιώντας, όπως ήδη προαναφέρθηκε, κάποιους συντελεστές, που ανάλογα με το ύψος και το είδος της παράβασης, προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα, στα πλαίσια των «κινήτρων συμμόρφωσης». Για τον σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού με συντελεστές βαρύτητας, πολλαπλότητας και υποτροπής σε συνδυασμό με ανώτατα όρια (οροφές) για το ύψος των προστίμων.

Σύμφωνα με το δημοσίευμα «*Δύο βάσεις υπολογισμού για τις φορολογικές ποινές – ποιοι είναι οι προσδιορισμοί του αντικειμενικού συστήματος*» της εφημερίδας Το Βήμα στις 23/10/2011³⁶, αναλογικά λοιπόν της κατηγορίας που εντάσσονται οι παραβάσεις, δηλαδή ή γενικές ή αυτοτελείς, και για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δημιουργούνται δύο βάσεις υπολογισμού.

➔ Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1): Είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις. Το ποσό της βάσης αυτής αυξάνει ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων του κάθε επιτηδευματία, από τις μικρότερες στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις και διαμορφώνεται ως εξής:

- Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων 300 ευρώ.
- Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων β' κατηγορίας 900 ευρώ.
- Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων γ' κατηγορίας 1.200 ευρώ.

³⁵Εφημερίδα Ημερησία, άρθρο «*Φορολογία επιχειρήσεων. Μειώνονται τα πρόστιμα. Καθιερώνεται πόντ σύστημα*», στις

14/11/2011, <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=12336&subid=2&pubid=112615672>

³⁶<http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=426487>

Όλοι οι ιδρυτές των μικρομεσαίων επιχειρήσεων πληρώνουν πρόστιμα είτε 300 ευρώ είτε 900 ευρώ, με εξαίρεση αυτούς των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης και των Ανωνύμων Εταιριών, που πληρώνουν τα πρόστιμα της γ' κατηγορίας βιβλίων.

➔ Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2): Είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για άλλες παραβάσεις, που σχετίζονται με τα εκδιδόμενα παραστατικά και το οικονομικό ύψος της συναλλαγής, για αυτό και το πρόστιμο αυτής της κατηγορίας ισούται με το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, κατά περίπτωση.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, το νέο ποινολόγιο διακρίνει επιπλέον συντελεστές που προσαυξάνουν τα παραπάνω πρόστιμα, ανάλογα με τη σοβαρότητα του παραπτώματος και την επαναληψιμότητα αυτού, αφού θέλει να επιβραβεύσει τους συνεπείς παραβάτες και να επιβαρύνει τελικά μόνο αυτούς που δεν συμμορφώνονται. Έτσι διακρίνονται οι παρακάτω συντελεστές:

- ↳ Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.
- ↳ Συντελεστής πολλαπλότητας είναι ο αριθμός που εφαρμόζεται επί αυτοτελών παραβάσεων, όταν το πλήθος των καταλογιζόμενων παραβάσεων υπερβαίνει συγκεκριμένο πλήθος παραβάσεων.
- ↳ Συντελεστής υποτροπής είναι ο αριθμός που εφαρμόζεται σε περιπτώσεις διάπραξης παραβάσεων της ίδιας κατηγορίας καθ' υποτροπή στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο και μέχρι το τέλος της επόμενης.

Βασικό επίσης σημείο του νέου ποινολογίου, όπως ήδη έχει αναφερθεί, είναι η ύπαρξη *οροφής*, ενός ανώτατου ορίου το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς κυρίως παραβάσεις και όχι στις γενικές, που συνήθως επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο ανεξάρτητα από τον αριθμό τους. Πρόκειται για ένα πλαφόν που μπαίνει στις οικονομικές κυρώσεις που επιβάλλονται, ώστε να μην γίνονται υπερβολικές και δυσβάσταχτες για την επιχείρηση-παραβάτη και ταυτόχρονα να παραμένουν εισπράξιμες ώστε το Δημόσιο να μη χάνει έσοδα από επιβολή προστίμων που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.

Στο ίδιο πνεύμα του υπό ψήφιση νόμου, επισημαίνονται κάποιες ειδικές κατηγορίες προστίμων για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, ανάλογα το χρόνο πραγματοποίησης και το περιεχόμενο της παράβασης.

Επομένως:

- Για κάθε πράξη ή παράλειψη που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.
- Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.
- Στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων στον ίδιο χρόνο, σχετικά με τη μη τήρηση ή μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων, εφόσον προβλέπονται διαφοροποιημένοι συντελεστές βαρύτητας, επιβάλλεται ένα πρόστιμο με τον μεγαλύτερο προβλεπόμενο συντελεστή βαρύτητας.
- Πράξεις ή παραλείψεις που αναφέρονται στην επικείμενη νομοθεσία και χρονικά ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους, κρίνονται αυτοτελώς και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.
- Τέλος, όσον αφορά τις παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων σε ειδικό αποθηκευτικό χώρο ή μη επίδειξης αυτών στους αρμόδιους ελεγκτές, ανάγονται στον χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται. Στην περίπτωση που ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού.

4.2.2.5 Πράξεις στις οποίες δεν επιβάλλεται πρόστιμο

Μια ακόμη νεωτερικότητα στις νέες διατάξεις του ΚΑΣ σε αντιδιαστολή με τις αντίστοιχες του υπό κατάργηση ΚΒΣ, είναι και η κατονομασία με άρθρο όλων των πράξεων που εντοπίζονται κατά τους ελέγχους, διατρέχουν ελλείψεις ή μικρής σημασίας παραλείψεις αλλά δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Ο κατάλογος των πράξεων αυτών σε ειδική ρύθμιση του νόμου, όπως αναφέρουν τα δημοσιεύματα του τύπου, είναι ακόμα ένα βήμα προς διαφάνεια μεταξύ των φορολογικών αρχών και των επιτηδευματιών που βρίσκονται σε έλεγχο, αφού οι τελευταίοι γνωρίζουν πλέον ακριβώς τι πρέπει να κάνουν έννομα και τι δεν πρέπει να κάνουν για να μη έχουν τον

κίνδυνο των προστίμων, περιορίζοντας εξαιρετικά την προσωπική κρίση των δημοσίων ελεγκτών κατά την εκτέλεση της εργασίας τους.

Οι πράξεις στις οποίες **δεν** επιβάλλεται πρόστιμο³⁷, συνοψίζονται στις παρακάτω:

☞ Εάν διαπιστώνεται για πρώτη φορά οποιαδήποτε παράβαση που δεν αναφέρεται ρητά στις ισχύουσες διατάξεις, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος αυτών. Πρόκειται για μια νεωτερικότητα των νέων διατάξεων που στην ουσία δίνει «άφεση αμαρτιών» για μικροπαραβάσεις που ναι μεν δεν κατονομάζονταν στις διατάξεις αλλά επιρρίπτονταν κατά την κρίση του ελεγκτή. Ταυτόχρονα το μέτρο αυτό, εξαλείφει και την αρμοδιότητα που είχαν οι εφοριακοί σε ορισμένες περιπτώσεις να επιβάλλουν πρόστιμα κατά την προσωπική τους εκτίμηση και σύμφωνα με τα ευρήματα που εντόπιζαν δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο μια σαφή και λεπτομερή λίστα παραβάσεων που επιδέχονται πρόστιμα και άλλα που δεν αποτελούν εξ ορισμού παραπτώματα.

☞ Για κάθε επόμενη επανάληψη της ίδιας ανωτέρω πράξης, που δεν έχει κατονομαστεί από το νόμο, εντός της ίδιας και της επόμενης διαχειριστικής περιόδου επιβάλλεται πρόστιμο με βάση την κατηγορία των βιβλίων. Αυτό το σημείο ήρθε να προστεθεί στην ανωτέρω παράγραφο, προκειμένου να βάλει «φρένο» στην επαναληψιμότητα των μικροπαραβάσεων υπό την έννοια ότι η ανοχή του μέτρου ως προς αυτές δεν θα πρέπει να εκμεταλλεύεται από παραβάτες που συνεχίζουν να λειτουργούν στα πλαίσια της παρανομίας.

Συγκεκριμένα για αυτές τις δύο περιπτώσεις, ως προς το διαδικαστικό μέρος και όσον αφορά την πρώτη διαπίστωση παράβασης που δεν επιβάλλεται πρόστιμο, συντάσσεται σχετική έκθεση ελέγχου και ακολουθείται η σχετική διαδικασία που αφορά την επιβολή των προστίμων, με τη διαφορά ότι αντί απόφασης επιβολής πρόστιμου, συντάσσεται έγγραφο σύστασης. Αυτό με τη σειρά του παραδίδεται ή αποστέλλεται στον υπόχρεο, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ που υπάγεται ο εν λόγω επιτηδευματίας. Επίσης, αντί εγγράφου μπορεί να αποστέλλεται και ηλεκτρονικό μήνυμα, αφού οι συστάσεις καταχωρούνται στο Taxis ή άλλο πληροφοριακό σύστημα στο οποίο καταχωρούνται και οι ΑΕΠ.

³⁷Εφημερίδα το Βήμα, άρθρο «Δύο βάσεις υπολογισμού για τις φορολογικές ποινές – ποιοι είναι οι προσδιορισμοί του αντικειμενικού συστήματος» στις 23/10/2011, <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=426487>

☞ Έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εκπρόθεσμα υπό την προϋπόθεση ότι δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και πριν από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο. Η διάταξη αυτή λοιπόν καταργεί την πληθώρα προστίμων που από σφάλμα ή άγνοια ή παραδρομή, χρησιμοποιούσαν αθεώρητα στοιχεία για την εκτέλεση των συναλλαγών, αφού στην ουσία αυτά περιγράφουν με λεπτομέρεια την εμπορική συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε, που είναι και ο στόχος των άρθρων του ΚΑΣ, ενώ το μόνο μελανό σημείο είναι η έλλειψη της διάτρησης των φύλλων από τη διαδικασία της θεώρησης .

☞ Για συγκεκριμένη συναλλαγή που έχει εκδοθεί το λανθασμένο φορολογικό στοιχείο, όπως για παράδειγμα απόδειξη αντί τιμολογίου, εφόσον το εκδοθέν όμως περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα που προβλέπει ο ισχύον ΚΒΣ, κατά το χρόνο έκδοσης και τα στοιχεία του λήπτη.

☞ Δεν έχουν διαφυλαχθεί από τον επιτηδευματία τα επιπλέον προαιρετικώς εκδοθέντα αντίτυπα. Ειδικά το μέτρο αυτό έρχεται να σταματήσει την αποθήκευση ενός τεράστιου όγκου χαρτιού, αφού κάθε φορολογικό στοιχείο εκδίδεται εις τριπλούν: ένα για τον παραλήπτη, έναν για τον εκδότη και ένα για το λογιστή. Συνεπώς, ενώ όλα τα αντίγραφα στην ουσία περιγράφουν την ίδια εμπορική πράξη, οι παλαιές διατάξεις του ΚΒΣ απαιτούσαν τη διαφύλαξή τους έως 6 χρόνια, χωρίς να υπάρχει νόημα, αφού το αντίγραφο του εκδότη αρκεί για αυτό.

☞ Δεν έχουν εκδοθεί από τον επιχειρηματία δελτία αποστολής για τις εξής περιπτώσεις: παράδοσης επιστρεφόμενων αγαθών αξίας μέχρι και 5.000 ευρώ ή παράδοσης αγαθών προς επισκευή, συντήρηση ή άλλη αιτία χωρίς να δίνεται αμοιβή, εφόσον έχουν εκδοθεί από τον παραλήπτη των αγαθών τα αντίστοιχα δελτία αποστολής και αποδεικνύεται με αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο αυτών.

Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να τονιστεί ότι η μη σωστή έκδοση των δελτίων αποστολής κατά τη μεταφορά των εμπορευμάτων αποτελούσε ένα από τα κατεξοχήν παραπτώματα για τα οποία τα πρόστιμα του ΚΒΣ ήταν εξαιρετικά υψηλά, αφού στην ουσία αποτελεί το φορολογικό στοιχείο που περιγράφει την αρχή της εμπορικής πράξης η οποία και θα ολοκληρωθεί με έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου. Αν ληφθεί υπόψη ότι θα πρέπει να κοπεί δελτίο αποστολής για κάθε πράξη μεταφοράς εμπορευμάτων, ακόμα και για περιπτώσεις δειγματισμού ή μεταφοράς από έδρα σε

υποκατάστημα του ίδιου επιτηδευματία κτλ γίνεται αντιληπτό πως τα πρόστιμα για αυτό το λόγο είχαν εύφορο έδαφος.

Συνεπώς με αυτή τη διάταξη απλοποιούνται οι διαδικασίες, αφού αναγνωρίζεται η μη έκδοση δελτίου αποστολής για τις άνω συγκεκριμένες περιπτώσεις, με αποτέλεσμα να μειώνονται και τα φαινόμενα για τα οποία επιρρίπτονται υψηλά πρόστιμα.

☞ Έχουν εκδοθεί δελτία αποστολής με γενική (ελλιπή) περιγραφή των ειδών εφόσον ο σκοπός της διακίνησης είναι ο δειγματισμός χωρίς παράδοση των ειδών και δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης. Ειδικά αυτή η περίπτωση «*λύνει τα χέρια*» σε πολλούς εμπόρους, που για λόγους δειγματισμού και μόνο και χωρίς να προβούν σε συναλλαγές, ήταν υποχρεωμένοι να κόβουν πολλά δελτία αποστολής, που να περιγράφουν απλά τα προς δειγματισμό είδη.

☞ Διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που δεν εμπίπτουν στις προηγούμενες περιπτώσεις και αποτελούν τυπικές παραβάσεις, οι οποίες δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν τα ακαθάριστα έσοδα ή τα έξοδα, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

Πρόκειται για μια από τις σπουδαιότερες αλλαγές του ποινολογίου, η οποία μάλιστα δεν επιρρίπτει πρόστιμο, αφού αναγνωρίζεται -επιτέλους- από το νομοθέτη η πρακτική δυσκολία να συμπληρωθούν τα έντυπα που ορίζει ο κώδικας αρκετές φορές λόγω συνθηκών κατά τις συναλλαγές, παραδρομή, άγνοια, φόρτο εργασίας, τεχνικά κωλύματα κτλ, που έχουν ως αποτέλεσμα τη λανθασμένη συμπλήρωση των στοιχείων, με καμία πρόθεση όμως φοροδιαφυγής από πλευράς επιχειρηματιών. Με τις νέες διατάξεις, αντιμετωπίζεται η παρούσα κατάσταση, αποδεικνύοντας για άλλη μια φορά, ότι η διάθεση του νέου ΚΑΣ είναι να γίνουν πιο ελαστικές οι ποινές και πιο «ανθρώπινες», αναγνωρίζοντας λάθη λόγω ανθρώπινης φύσης ή συγγνωστής πλάνης.

☞ Πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στον ΦΠΑ ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο.

4.2.2.6 Αναδρομικότητα εφαρμογής του νέου ποινολογίου

Ιδιαίτερη εντύπωση παρουσιάζει το γεγονός ότι, στο πνεύμα των νέων διατάξεων, υπάρχει και η χρονικά *αναδρομική εφαρμογή* αυτών σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενεργές υποθέσεις προστίμων, οι οποίες βρίσκονται σε εκκρεμότητα με τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες. Σύμφωνα με τα πρόσφατα δημοσιεύματα, το αρμόδιο επιτελείο σκέφτεται να εφαρμόσει το νέο point system και σε εκκρεμείς υποθέσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου ισχύος του νόμου και συγκεκριμένα:

☞ Για τις υποθέσεις που έχουν ήδη εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ως την ημερομηνία ισχύος του παρόντος νόμου και δεν έχουν περαιωθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός προθεσμίας 60 ημερών από την έναρξη ισχύος των σχετικών διατάξεων.

☞ Για τις υποθέσεις που δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός προθεσμίας 60 ημερών. Όπως ορίζεται στη νέα ρύθμιση:

- Ως εκκρεμούσες υποθέσεις στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες λογίζονται και αυτές που ως τον χρόνο έναρξης των σχετικών διατάξεων, δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ή εκκρεμεί αίτημα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού. Στην ίδια κατηγορία υποθέσεων ανήκουν και αυτές για τις οποίες έχει ασκηθεί προσφυγή ή άλλο ένδικο μέσο και δεν έχει διαβιβασθεί στα διοικητικά δικαστήρια και στο Συμβούλιο της Επικρατείας.
- Για τις υποθέσεις προστίμων των **άρθρων 4, 5³⁸** και **6** του Ν. 2523/1997, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ, οι υπόχρεοι δύνανται με αίτησή τους, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, με βάση την υπό ψήφιση νομοθεσία για το σύνολο των προστίμων, ανά κατά λογιστική πράξη. Προσφυγές ή άλλα ένδικα μέσα, τα οποία κατατίθενται ή επιδίδονται στις αρμόδιες αρχές εκπρόθεσμα και αφού ψηφιστούν οι νέες διατάξεις του ΚΑΣ, προφανώς, δεν λαμβάνονται υπόψη.

³⁸Εφημερίδα το Βήμα, άρθρο «*Δύο βάσεις υπολογισμού για τις φορολογικές ποινές – ποιοι είναι οι προσδιορισμοί του αντικειμενικού συστήματος*» στις 23/10/2011, <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=426487>

Από εκεί και πέρα, το ποσό που προκύπτει μετά τον επανυπολογισμό των προστίμων σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και αφού αφαιρεθούν τυχόν καταβληθέντα ποσά χωρίς τις προσαυξήσεις, βεβαιώνεται και οριστικοποιείται και ακολουθεί τη διαδικασία καταβολής ενός μέρους αυτού προς το Δημόσιο, για την κατοχύρωση της τελικής «συμφωνίας» και το υπόλοιπο καταβάλλεται σε 10 ισόποσες μηνιαίες δόσεις, με έκπτωση 40% κατά την εμπρόθεσμη καταβολή κάθε δόσης. Στην περίπτωση που καταβληθεί ολόκληρο το βεβαιωμένο και οφειλόμενο ποσό σε συγκεκριμένη προθεσμία, παρέχεται έκπτωση 60%.

Γίνεται σαφές από τα παραπάνω ότι υπάρχει *έντονη εισπρακτική διάθεση* από πλευράς Δημοσίου για να συνετίσει και να παρακινήσει τους παραβάτες να επανέλθουν ομαλά στην έννομη τάξη, καταβάλλοντας ταυτόχρονα τα πρόστιμα που έχουν υπολογίσει αναδρομικά με τις νέες διατάξεις για τις εκκρεμείς υποθέσεις, επιτυγχάνοντας υψηλά έσοδα για το κράτος. Πρόκειται για ένα αισιόδοξο σενάριο για το ελληνικό δημόσιο, που εάν ευοδωθεί, θα ωφελήσει τόσο το ίδιο επιτυγχάνοντας βελτίωση των κρατικών εσόδων αλλά και τους παραβάτες, που θα δουν τις οφειλές τους να ψαλιδίζονται έως και 60%!

Να σημειωθεί επίσης ότι για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, κατά τον επαναπροσδιορισμό ή επανυπολογισμό των προστίμων, *δεν* εφαρμόζονται οι συντελεστές πολλαπλότητας και υποτροπής.

Αντίθετα για τις υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, αλλά για τις οποίες όμως δεν θα επιτευχθεί διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός, κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο διάπραξης της παράβασης και επομένως δεν εφαρμόζεται η αναδρομικότητα του υπό ψήφιση νόμου.

4.2.3 Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με τα δημοσιεύματα³⁹, στόχος είναι ο Κ.Α.Σ. να αποτελέσει μέρος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που σήμερα είναι ο γνωστός Ν. 2238/1994, αναφέρει ότι *«σε δόσεις θα κατατεθεί στη Βουλή το νομοσχέδιο για το Εθνικό Φορολογικό Σύστημα. Σε πρώτη φάση το οικονομικό επιτελείο θα προωθήσει, ενδεχομένως μέχρι το τέλος του έτους, τα ανώδυνα μέτρα του νέου φορολογικού νομοσχεδίου όπως τις ριζικές αλλαγές στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ενώ οι*

³⁹Εφημερίδα Ημερησία, άρθρο «σε δύο φάσεις το φορολογικό» 15/11/2011, <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=12336&subid=2&pubid=112623552>

δύσκολες αποφάσεις που αφορούν στη φορολογία των ακινήτων, τους συντελεστές ΦΠΑ, τις νέες περικοπές στις φοροαπαλλαγές, τα νέου τύπου αντικειμενικά κριτήρια για ελεύθερους επαγγελματίες φαίνεται να μετατίθενται για τις αρχές του 2012, πιθανότατα μετά τις εκλογές, καθώς η τρόικα δίνει περιθώριο για την κατάθεση του νομοσχεδίου μέχρι το Μάρτιο του επόμενου έτους».

Έτσι, τα νέα μέτρα που αφορούν τη νομιμοποίηση και απεικόνιση των συναλλαγών θα προχωρήσουν σταδιακά και σε δόσεις, υπό την έννοια ότι δε θα ψηφιστούν ως ένα ενιαίο σώμα όπως ο ΚΒΣ σύμφωνα με ΠΔ 186/1992 αλλά μέχρι τις επερχόμενες εκλογές του 2012, σύμφωνα και με τη διάθεση και πίεση της τρόικας, προκειμένου να απλοποιηθούν το ταχύτερο δυνατό οι κρατικές διαδικασίες που σχετίζονται με τις εμπορικές συναλλαγές.

4.3 Πιθανό περιεχόμενο στα υπόλοιπα άρθρα του ΚΑΣ

Σύμφωνα με τη *διαδικτυακή φημολογία*⁴⁰ και τα δημοσιεύματα του έντυπου τύπου, σαρωτικές είναι οι αλλαγές⁴¹ που θα φέρουν οι νέοι Κανόνες Απεικόνισης των Συναλλαγών και στα υπόλοιπα άρθρα του ΚΒΣ, εκτός από το ποινολόγιο που προαναφέρθηκε. Βασικότερος στόχος είναι η απλοποίηση όλων των διαδικασιών που αφορούν τις εμπορικές συναλλαγές αλλά και τη διεκπεραίωση των υποθέσεων μεταξύ επιτηδευματιών και δημοσίου τομέα.

Σε αυτή τη λογική, αναμένονται οι κάτωθι αλλαγές:

➔ Αρχικά, **μετονομάζεται** η β' και γ' κατηγορία βιβλίων σε αντίστοιχα «απλογραφικά» και «διπλογραφικά» βιβλία, αλλά εξακολουθούν να ισχύουν τα ίδια όρια τήρησης αυτών: οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα ξεκινούν από 150.000 ευρώ και δεν υπερβαίνουν το 1.500.000 ευρώ τηρούν «απλογραφικά βιβλία», ενώ οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα του 1.500.000 ευρώ τηρούν

⁴⁰Εφημερίδα Ημερησία, άρθρο «Φορολογία επιχειρήσεων. Μειώνονται τα πρόστιμα. Καθιερώνεται πόντ σύστημα», στις 14/11/2011, <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=12336&subid=2&pubid=112615672>

⁴¹ Λογιστικός κόμβος www.taxheaven.gr, άρθρο «Αναμόρφωση ΚΒΣ και Ποινολογίου. Οι πρώτες αλλαγές στον κώδικα βιβλίων και στοιχείων. (Α μέρος)» στις 10/11/2011, <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/8765>

«διπλογραφικά βιβλία». Η αλλαγή αυτή ήταν και τυπικά αναγκαία με την κατάργηση του βιβλίου αγορών της 4^{ης} κατηγορίας βιβλίων με το Ν.3842/2010.

↳ **Καταργείται** σειρά φορολογικών **βιβλίων**, τα οποία μέχρι σήμερα τηρούνταν υποχρεωτικά, χωρίς όμως να υπάρχει ουσιώδες φορολογικό ενδιαφέρον από πλευράς δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ενώ η τήρησή τους ήταν αρκετά χρονοβόρα διαδικασία. Πρόκειται για:

- Το βιβλίο παραγωγής- κοστολογίου, το οποίο απλά απεικόνιζε το κόστος και την ποσότητα της πρώτης ύλης που αναλώνεται σε συνδυασμό με την καταχώρηση τυχούσας φύρας που περίσσευε, ικανοποιώντας ανάγκες κοστολογικής πληροφόρησης.
- Τα πρόσθετα βιβλία συγκεκριμένων επιτηδευματιών, που πραγματικά δεν είχε κανένα νόημα η τήρησή τους, περιλαμβάνοντας αυτό της αποθήκευσης, της διάθεσης λαχείων, των μεταχειρισμένων αγαθών, καθώς και το βιβλίο εντολών για τους μεσίτες.
- Τα διοικητικά βιβλία των Ανωνύμων Εταιρειών και των ΕΠΕ (παύει η φορολογική υποχρέωση), που τηρούσαν κατά την πραγματοποίηση γενικών συνελεύσεων, προκειμένου να εγγράφουν τα πρακτικά αυτών με τις ληφθείσες αποφάσεις και την αποτύπωση των προσωπικών απόψεων των μελών.

↳ Επέρχονται **αλλαγές στη διαδικασία θεώρησης** των βιβλίων και των στοιχείων, μια από τις σημαντικότερες μεταρρυθμίσεις του παλαιού ΚΒΣ, που ήταν και το μελανότερο σημείο των γραφειοκρατικών διαδικασιών μεταξύ επιχειρήσεων και εφοριακών.

Για τα φορολογικά στοιχεία τώρα, διατηρείται η θεώρηση των στοιχείων διακίνησης, όπως για παράδειγμα τα δελτία αποστολής, ενώ η θεώρηση των υπόλοιπων στοιχείων (τιμολόγια, δελτίων παροχής υπηρεσιών κ.λπ.) παραμένει για μεταβατικό χρονικό διάστημα. Το μεταβατικό διάστημα θα λήξει όταν θα ξεκινήσει η διαβίβαση των δεδομένων όλων των συναλλαγών στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων με ηλεκτρονική μέθοδο, αφού αργότερος και άμεσος σκοπός είναι η πλήρης κατάργηση της χρονοβόρου διαδικασίας της θεώρησης για όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στον ΚΑΣ.

↳ **Επεκτείνονται τα χρονικά όρια ενημέρωσης των βιβλίων**, αφού διαπιστώθηκε περίτρανα στην πράξη ότι είναι πολλές φορές αδύνατη η έγκαιρη ενημέρωσή τους, για πρακτικούς λόγους καθημερινότητας. Ο χρόνος ενημέρωσης θα

συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ως το μέγιστο του χρονικού ορίου που θα πρέπει να είναι ενημερωμένα τα βιβλία, δίνοντας μια ανάσα στους επιχειρηματίες που εκτός των άλλων θα έπρεπε να τακτοποιούν σε μηνιαία βάση όλα τα παραστατικά τους προκειμένου να συνεργαστούν με τους λογιστές τους. Συγκεκριμένα:

- Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στον ΦΠΑ, ο χρόνος ενημέρωσης είναι το τέλος του επόμενου μήνα από την περίοδο για την οποία υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ. Συνεπώς για τα βιβλία β' κατηγορίας ορίζεται ως το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη κάθε τριμήνου και αυτό του επόμενου μήνα για τις επιχειρήσεις γ' κατηγορίας βιβλίων.
- Για τις μη υπαγόμενες στον ΦΠΑ επιχειρήσεις, τα βιβλία ενημερώνονται μέχρι το τέλος κάθε ημερολογιακού τετραμήνου, συμπεριλαμβάνοντας τις επιχειρήσεις εκπαίδευσης, ιατρικών υπηρεσιών, ΠΡΟΠΟ-ΛΟΤΤΟ κτλ.

➔ Λαμβάνεται μέριμνα και βρίσκεται υπό συζήτηση η τήρηση των βιβλίων, ως προς τον **τόπο** που θα κρατούνται, με ευκολία πλέον ο τόπος να μην είναι υποχρεωτικά η επαγγελματική εγκατάσταση κάθε επιτηδευματία. Με τις νέες διατάξεις, τα λογιστικά βιβλία θα τηρούνται όπου ζητείται απλά να είναι στην διάθεση των ελεγκτικών αρχών όταν χρειαστεί, χωρίς να εξετάζεται ο τόπος τήρησης τους, τροποποιώντας ένα ακόμα σημαντικό σημείο που δυσχέραινε την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, αφού πολλές φορές τα τηρούμενα βιβλία κρατούνται στον επαγγελματικό χώρο του λογιστή, χωρίς να έχει γίνει η ανάλογη γνωστοποίηση στην εφορία.

➔ **Καταργείται** σύμφωνα με τα δημοσιεύματα και η υποχρέωση υποβολής των ακόλουθων λογιστικών **καταστάσεων** προς τις φορολογικές αρχές:

- Του μεριδολογίου των ιατρών,
- Του βιβλίου αποθήκης,
- Των δελτίων κίνησης των τουριστικών λεωφορείων.

Ο λόγος που αποφασίζεται αυτό είναι το γεγονός ότι παρέχουν στοιχεία που δεν έχουν αξιοποιηθεί ή δεν μπορούν να αξιοποιηθούν από τον έλεγχο, συνεπώς δεν εμφανίζουν κανένα πληροφοριακό πλεονέκτημα, αλλά αντίθετα επιβαρύνουν τους επιτηδευματίες κατά την τήρησή τους.

↳ **Συμφηφίζονται** οι κοινές ανταπαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων. Τα τιμολόγια που αφορούν αμοιβαίες ανταπαιτήσεις θα εξαιρούνται από την υποχρέωση εξόφλησης με επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, όπως ορίζει ο Ν. 3842/2010, δηλαδή θα αναγνωρίζεται η αμοιβαία εξόφληση χωρίς την έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, απόφαση που θα διευκολύνει τις εμπορικές συναλλαγές στις οποίες ένας επιτηδευματίας διατηρούσε ρόλο πελάτη και προμηθευτή ταυτόχρονα για έναν άλλο.

↳ **Επεκτείνεται η δυνατότητα τήρησης** των παραστατικών σε οπτικούς δίσκους, δηλαδή CD-ROM τεχνολογίας WORM, για όλα τα λαμβανόμενα παραστατικά και για τα εκδιδόμενα δελτία αποστολής. Αυτό συνεπάγεται, ότι το «χάρτινο» αρχείο αντικαθίσταται από το ηλεκτρονικό, αφού όλα τα φορολογικά στοιχεία θα διατηρούνται πλέον σε σύγχρονα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης, αντικαθιστώντας τα έντυπα αντίγραφα, που εκτός από τη φθορά που υφίστανται με την πάροδο του χρόνου, απαιτούν σημαντικό χώρο αποθήκευσης, που πολλές φορές δεν διαθέτουν οι επιχειρήσεις. Με αυτή τη λύση διευκολύνεται η πλειοψηφία του εμπορικού κόσμου, που ήταν υποχρεωμένη να βρίσκει χρόνο και τρόπο να διατηρεί αυτό το αρχείο και μάλιστα για 6 συνεχόμενα χρόνια από τη στιγμή έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και 10 χρόνια για τη διατήρηση των λογιστικών βιβλίων, αφού μετά το πέρας του χρόνου αυτού, η δυνατότητα φορολογικού ελέγχου παραγραφόταν.

↳ **Καθιερώνεται** υποχρέωση τήρησης **ηλεκτρονικού φακέλου** από τις επιχειρήσεις. Στον ηλεκτρονικό φάκελο θα ενσωματώνονται ισοζύγια, ισολογισμοί, ημερολόγια πρωτογενών εγγραφών και άλλα παραστατικά, τα οποία ναι μεν δεν θα θεωρούνται αλλά πρέπει να είναι διαθέσιμα στον ελεγκτή της εφορίας. Με αυτή τη λύση, δημιουργείται μια έγκαιρη βάση δεδομένων για κάθε επιχείρηση, που θα είναι εύκολη και προσβάσιμη για έλεγχο, ενώ ταυτόχρονα μειώνεται ο απαιτούμενος κτιριακός χώρος των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών από την πληθώρα αντιγράφων και φακέλων που τηρούσαν για τις παραπάνω καταστάσεις. Πρόκειται για μια ακόμα διάταξη του νέου ΚΑΣ που αναγνωρίζει και χρησιμοποιεί τα νέα τεχνολογικά μέσα μηχανογράφηση και αποθήκευσης για διευκόλυνση των επιχειρήσεων και των συναλλαγών.

↳ Απόρροια των παραπάνω, είναι και η **κατάργηση της υποβολής των ισοζυγίων** στην εφορία που λάμβανε χώρα κάθε Σεπτέμβρη περίπου από της γ' κατηγορίας βιβλίων επιχειρήσεις. Ειδικά αυτή η διαδικασία γινόταν μέσω δισκέτας,

ενός αποθηκευτικού μέσου που πλέον δεν υπάρχει στους σύγχρονους υπολογιστές και ήταν ευάλωτο στις φθορές. Ταυτόχρονα αυτή η υποβολή δεν είχε χρησιμότητα στους ελέγχους από τη στιγμή που οι επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας είναι υποχρεωμένες να τυπώνουν σε θεωρημένη κατάσταση το Ισοζύγιο του κάθε μήνα, για να είναι εύκολα προσβάσιμο όποτε ζητηθεί από επιτόπιο έλεγχο της εφορίας. Επίσης, με τον ηλεκτρονικό φάκελο που έχει αποφασιστεί να δημιουργηθεί, η όλη έγγραφη εκτύπωση των ισοζυγίων του μήνα πολύ σύντομα θα ανήκει στο παρελθόν.

↳ **Επανέρχεται το καθεστώς τιμολόγησης των αγροτικών προϊόντων** όπως ίσχυε πριν την 1^η Ιουνίου του 2010 και καταργείται η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου-δελτίου αποστολής αγροτικών προϊόντων από τον έμπορο που τα λάμβανε, ο οποίος στο εξής θα εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής και τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, όπως όριζαν οι διατάξεις του Ν3842/2010.

Επειδή όμως στην πράξη δημιουργήθηκαν πολλά προβλήματα κατά τους πρώτους μήνες εφαρμογής του μέτρου, η τιμολόγηση των αγροτικών προϊόντων επανέρχεται στο παλαιό καθεστώς, σύμφωνα με το προϊσχύον **άρθρο 36** παρ. 2ζ' του ΚΒΣ, κατά το οποίο ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφασή του να υποχρεώνει τον παραγωγό αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του, όταν ασκεί οργανωμένη αγροτική εκμετάλλευση ή επιχείρηση. Συνεπώς μετά από απόφαση του αρμόδιου προϊσταμένου ΔΟΥ, ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ μπορεί να εκδίδει για τις χονδρικές πωλήσεις των προϊόντων του είτε Δ.Α. και τιμολόγιο (πώλησης) είτε Δ.Α. – Τιμολόγιο (συνενωμένο στοιχείο)⁴².

↳ Επιπλέον **αναβαθμίζεται** ο ρόλος και η χρήση της διαδικτυακής πύλης www.taxisnet.gr του Υπουργείου Οικονομικών ως προς την υποβολή των απαιτούμενων λογιστικών καταστάσεων από το νόμο, φορολογικών δηλώσεων των φυσικών και νομικών προσώπων, αλλά και έκδοσης εκκαθαριστικών σημειωμάτων και φορολογικής ενημερότητας, στα πλαίσια αποσυμφόρησης των εφοριών και μείωσης των δημοσίων υπαλλήλων. Βρίσκεται υπό συζήτηση η διαβίβαση των αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών μέσω διαδικτύου απευθείας στις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες, ώστε να ενημερώνονται απευθείας και με ακρίβεια για τις εμπορικές συναλλαγές τη στιγμή μάλιστα που πραγματοποιούνται.

⁴² <http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=3884>

↳ **Απλοποιείται το περιεχόμενο** των εκδιδόμενων φορολογικών **στοιχείων** και λογιστικών καταστάσεων σε ορισμένες περιπτώσεις. Σε αυτή τη λογική λοιπόν, καταργείται η υποχρέωση αναγραφής της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του εκδότη στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, καθώς και της διεύθυνσης επαγγέλματος του αντισυμβαλλόμενου στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, που στην ουσία αποτελούσαν χρονοβόρες στην εγγραφή πληροφορίες καμίας χρηστικότητας.

Συνεπώς, από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα ότι αλλάζει στο σύνολο της η «κουλτούρα» των διατάξεων που σχετίζονται με τις εμπορικές συναλλαγές, προκειμένου να ανταποκριθούν στις επιταγές των σύγχρονων οικονομικών συνθηκών. Αν και η μετάβαση από τον ΚΒΣ στον ΚΑΣ δεν είναι απόλυτα πρωτοβουλία της ελληνικής κυβέρνησης αλλά έγινε και υπό την πίεση της τρόικας, ωστόσο τα αποτελέσματά της είναι εντυπωσιακά: καταργείται η θεώρηση και απλοποιούνται οι διαδικασίες ενημέρωσης και τήρησης των λογιστικών βιβλίων, που αποτελούσαν μεγάλα προβλήματα τόσο για τους λογιστές όσο και για τους επιτηδευματίες, ως τα πιο σημαντικά μέτρα που ελήφθησαν. Συνεπώς τα νέα μέτρα θεωρούνται παραπάνω από καλοδεχούμενα επιλύοντας πολλά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις στην πράξη.

Στο ίδιο πνεύμα εκσυγχρονισμού κινείται και το ανανεωμένο ποινολόγιο, που λαμβάνει υπόψη του τόσο τις πραγματικές συνθήκες εργασίας όσο και το δυσβάσταχτο των προηγούμενων κυρώσεων που επιβάρυναν τους παραβάτες επιτηδευματίες και τελικά δε μπορούσαν να αντιμετωπίσουν. Για αυτό τα νέα μέτρα προστίμων είναι εξαιρετικά πιο ευέλικτα και πιο ανθρώπινα, ώστε να αποτελούν περισσότερο ένα είδος κινήτρων συμμόρφωσης παρά εκφοβισμού.

Συμπεράσματα

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω, η αναγκαιότητα εκσυγχρονισμού της νομοθεσίας που σχετίζεται με τις εμπορικές συναλλαγές ήταν κάτι παραπάνω από επιτακτική, λαμβάνοντας υπόψη την πολυπλοκότητα αυτών με τη χρήση του διαδικτύου και της ηλεκτρονικής τράπεζας αλλά και τις δύσκολες οικονομικές συνθήκες που επικρατούν σήμερα. Οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είχαν ψηφιστεί το 1992 και από τότε έχουν αλλάξει πολλά, τόσο στη δομή και λειτουργία των επιχειρήσεων όσο και στις συναλλακτική δραστηριότητα των εμπόρων. Το βασικότερο πρόβλημα στις διατάξεις αυτές είναι η πρακτική εφαρμογή τους υπό την έννοια της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και της τήρησης των λογιστικών βιβλίων στους χρόνους που απαιτεί ο νομοθέτης, γεγονός που πλέον δεν είναι εύκολα εφικτό. Συνέπεια αυτού είναι μια πληθώρα προστίμων και κυρώσεων για παραβάσεις που πολλές φορές δεν ευθύνεται ο ίδιος ο επιτηδευματίας αλλά λόγω φόρτου εργασίας ή άγνοιας υποπίπτει σε παραπτώματα, που τελικά, όντως πληρώνει ακριβά στο Δημόσιο. Το φαινόμενο των υπέρογκων προστίμων οδήγησε πολύ συχνά στο «κλείσιμο» πολλών επιχειρήσεων, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για την ελληνική οικονομία. Με μια αυστηρή νομοθεσία στην εφαρμογή της που τη διέκρινε μια έντονη διάθεση να τιμωρήσει παρά να συνετίσει, οι επιχειρηματίες είχαν να αντιμετωπίσουν ένα ογκώδες και γραφειοκρατικό Δημόσιο, ως ένα είδος εχθρού κατά του εμπορίου παρά ως ένα είδος συνοδοιπόρου στην ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας, με αποτέλεσμα πολλές προσωπικές συγκρούσεις και δικαστικές διαμάχες μεταξύ επιχειρήσεων και εφοριακών.

Όλα τα παραπάνω έγιναν απόλυτα κατανοητά ειδικά τη σύγχρονη εποχή που διανύουμε. Όχι μόνο από το γεγονός ότι οι παλαιότερες διατάξεις του ΚΒΣ δεν δύνανται να απεικονίσουν την εμπορική πραγματικότητα, αλλά επίσης και από το γεγονός ότι η οικονομική κρίση που διακατέχει τη χώρα απαιτεί περισσότερη ευελιξία και διαφάνεια, τόσο σε επίπεδο επιχειρηματικών συναλλαγών όσο και ολόκληρης της λειτουργίας του Δημοσίου όσον αφορά τη γραφειοκρατία που εντοπίζεται στις οικονομικές υπηρεσίες. Επομένως, η ανάγκη να «ανανεωθούν» οι ισχύουσες διατάξεις είναι πασιφανής ενώ απαιτεί άμεση ανταπόκριση από την ελληνική κυβέρνηση, ώστε να δημιουργηθεί μια οικονομική νομοθεσία περισσότερο απευθυντέα στον σύγχρονο επιχειρηματικό κόσμο.

Σε αυτό το πνεύμα και με τη σύμφωνη γνώμη των ξένων δανειστών και της τρόικας, από τον Σεπτέμβριο του 2010, όπου με τον Ν.3888/2010 καταργήθηκαν οι παλαιές διατάξεις του ΚΒΣ, γίνεται μια προσπάθεια από το Υπουργείο Οικονομικών να θεσπιστούν νέες διατάξεις που θα απευθύνονται στις τωρινές οικονομικές συναλλαγές, καλούμενες πλέον ως Κανόνες Απεικόνισης των Συναλλαγών. Ο νέος ΚΑΣ στην ουσία αποτελεί προέκταση και βελτίωση των ήδη υπαρχόντων μέτρων του ΚΒΣ, με σημαντικές διαφορές όμως, κυρίως ως προς τη συμβολή της τεχνολογίας στην πραγματοποίηση των συναλλαγών και την απλοποίηση των διαδικασιών που σχετίζονται με υποθέσεις προς το Δημόσιο. Αυτό που έχει ιδιαίτερη σημασία είναι η διαμόρφωση ενός ηλεκτρονικού αρχείου των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων των επιτηδευματιών, προκειμένου να παρακαμφθεί το ογκώδες χάρτινο αρχείο, που είχε μεγάλο κίνδυνο καταστροφής. Τα σύγχρονα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης μπορούν να δημιουργήσουν ένα ασφαλές και μεγάλου μεγέθους αρχείο που θα είναι εξαιρετικά προσβάσιμο στους ελέγχους όποτε αυτό ζητηθεί, ενώ μειώνεται η «χειρονακτική» εργασία στην έκδοση των παραστατικών, που ήταν χρονοβόρα και πολλές φορές με πολλά λάθη στη συμπλήρωση των στοιχείων. Με τις νέες διατάξεις πλέον η μηχανογράφηση όλων των επιχειρηματικών ενεργειών είναι ευλογημένη και αντικαθιστά όλο αυτό το γραφειοκρατικό φόρτο εργασίας, ενώ αναγνωρίζονται τα σύγχρονα ηλεκτρονικά μέσα ως ένα έγκυρο και νόμιμο μέσο διαφύλαξης των συναλλαγών, γεγονός που δεν προέβλεπαν τα μέχρι πρότινος άρθρα του ΚΒΣ.

Μια ακόμα βασική αλλαγή που σημαίνουν οι νέες διατάξεις του ΚΑΣ είναι η άρση της θεώρησης των βιβλίων και στοιχείων, μια εξαιρετικά χρονοβόρα και επίπονη διαδικασία στις εφορίες, προκειμένου να πιστοποιηθεί ουσιαστικά ο κάθε επιτηδευματίας ότι είναι νόμιμος και έγκυρος κατά το Δημόσιο να συναλλαχθεί με τρίτους. Η διαδικασία της θεώρησης αποτελεί ένα κατεξοχήν παράδειγμα της γραφειοκρατικής υπέρβασης που όριζαν τα άρθρα του Κώδικα, αναγκάζοντας κάθε επιχειρηματία να περνά όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία από έναν ειδικό μηχανισμό της εφορίας, προκειμένου να διατηρηθούν τα φύλλα αυτών και να τους προσδώσουν την εγκυρότητα που απαιτείται κατά τη χρήση τους. Στην πραγματικότητα, η διαδικασία προαπαιτούσε την προσκόμιση μιας σωρείας δικαιολογητικών περί μη οφειλής προς κανένα δημόσιο φορέα, αναγκάζοντας με αυτό τον τρόπο να αποδείξει κάθε επιχειρηματίας ότι είναι νόμιμος και ότι δεν οφείλει πουθενά, προκειμένου να πραγματοποιήσει τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων

και βιβλίων. Στην πράξη, αυτή η προσκόμιση των δικαιολογητικών έδωσε την «εξουσία» στους υπαλλήλους των αρμοδίων Δ.Ο.Υ να καθυστερούν σε αρκετές περιπτώσεις τη θεώρηση για λόγους έλλειψης ή παράλειψης στοιχείων και χωρίς να υπάρχει καμία οφειλή προς το Δημόσιο, με αποτέλεσμα να υπάρχουν μεγάλες προστριβές, καβγάδες και συγκρούσεις μεταξύ εφοριακών και φορολογουμένων σε καθημερινή βάση.

Αυτή η πραγματικότητα επιτέλους καταργήθηκε με τον νέο ΚΑΣ. Η θεώρηση αρχικά καταργείται και αντικαθίσταται από μια νέα λύση που το αρμόδιο επιτελείο είναι τώρα σε θέση να αναζητήσει ώστε να μειωθεί αυτός ο γραφειοκρατικός φόρτος εργασίας και κυρίως ο αριθμός των δημοσίων υπαλλήλων που απασχολούνται για αυτό το λόγο.

Εκτός από τα παραπάνω, αναμορφώνεται πλήρως και η λογική και η πρακτική εφαρμογή επιβολής προστίμων για παραβάσεις με τους Κανόνες Απεικόνισης Συναλλαγών. Σύμφωνα με τις υπό ψήφιση διατάξεις, δημιουργείται ένα νέο ποινολόγιο βασισμένο στην ιδέα του point system λειτουργώντας σε δύο άξονες: προσφέρει κίνητρα συμμόρφωσης στους παραβάτες υπό την έννοια μείωσης της αξίας των προστίμων εφόσον συνειστούν και καταβάλλουν τις οφειλές έγκαιρα και ταυτόχρονα μειώνει τις πράξεις που θεωρούνταν παραδοσιακά ως παραβάσεις, αναγνωρίζοντας τη δυσκολία στην πρακτική εφαρμογή των μέτρων κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Κλασικό παράδειγμα αυτής της κατεύθυνσης είναι η επιβολή προστίμων στα φορολογικά στοιχεία που περιείχαν μουτζούρες ή άλλα στοιχεία που δεν διαβάζονταν καθαρά, τα οποία δε σχετίζονταν με καμία πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Πλέον με τα νέα μέτρα όλα αυτά εξαιρούνται ενώ επιβάλλεται πρόστιμο στις πράξεις που πραγματικά παρεκκλίνουν του νόμου και υπάρχει διάθεση φοροδιαφυγής. Στα ποσά που διαμορφώνονται χρησιμοποιούνται επιπρόσθετοι συντελεστές προσαύξησης αυτών, οι οποίοι με τη σειρά τους διαμορφώνονται βάσει της αξίας της συναλλαγής που δεν απεικονίστηκε με κάποιο παραστατικό αλλά και την επαναληψιμότητα αυτής της παράβασης, στο γενικότερο πνεύμα συμμόρφωσης των παραβατών.

Ένα από τα ευνοϊκότερα μέτρα είναι και η σημαντική μείωση των προστίμων έως και 60% στην περίπτωση της εφάπαξ καταβολής, που βέβαια εξυπηρετεί ταυτόχρονα και τις εισπρακτικές ανάγκες του κράτους, αφού θα επιτυγχάνει βεβαιωμένα έσοδα που τελικά θα καταφέρει να εισπράξει. Αυτό και μόνο δείχνει τη

γενικότερη διάθεση αναδιοργάνωσης του ποινολογίου που θα εφαρμόζεται από εδώ και ύστερα σε συνδυασμό με τη δραστική μείωση των παραβάσεων, τα πρόστιμα των οποίων ρυθμιζόταν υποκειμενικά και κατά βούληση από τους αρμόδιους ελεγκτές των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών. Πλέον, καταργείται οποιαδήποτε υποκειμενική κρίση του δημόσιου υπαλλήλου κατά την εφαρμογή του ελέγχου, περιορίζοντας τα μελανά σημεία «συνεργασίας» μεταξύ ελεγκτών και επιχειρηματιών και εξαλείφοντας οποιαδήποτε πιθανότητα αμφιβολίας για τα πορίσματα του ελέγχου, δημιουργώντας μια σαφή λίστα παραβάσεων και των αντίστοιχων προστίμων.

Άλλωστε, ας μην λησμονείται το γεγονός ότι πολλά από τα επιρριπτόμενα πρόστιμα στο παρελθόν είτε κατέληγαν σε μακροχρόνιες δικαστικές διαμάχες χωρίς να υπάρχει οικονομικό όφελος ούτε για το κράτος ούτε για τους επιτηδευματίες είτε ήταν εξαιρετικά υπέρογκα, που «γονάτιζαν» στην κυριολεξία τις επιχειρήσεις παραβάτες με τελική συνέπεια τη διακοπή των εργασιών τους. Αυτό τουλάχιστον που διαφαίνεται σε αυτή την προσπάθεια ανασυγκρότησης των διατάξεων του πρώην ΚΒΣ είναι η διάθεση του νομοθέτη να μην προκαλέσει το οριστικό κλείσιμο των παραβατών, αλλά να τους συνετίσει ώστε να επανέλθουν στο δρόμο της νομιμότητας, πληρώνοντας ένα λογικό ύψος προστίμου ανά σημαντικότητα παράβασης, το οποίο με τη σειρά του θα περιορίζεται και από τις λεγόμενες «οροφές», ένα μέγιστο όριο δηλαδή που μπορούν να φτάσουν.

Όπως γίνεται κατανοητό, οι νέες διατάξεις στοχεύουν στη διασφάλιση της διαφάνειας και νομιμότητας των συναλλαγών κατά τρόπο άμεσο και ευέλικτο, περιορίζοντας ουσιαστικά τις γραφειοκρατικές δομές. Αν όλα τα παραπάνω συνδυαστούν και με τον αναβαθμισμένο ρόλο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, όπου η ηλεκτρονική πύλη του Υπουργείου Οικονομικών (www.taxisnet.gr) πλέον δέχεται τις περισσότερες λογιστικές καταστάσεις που αφορούν τους επιχειρηματίες, γίνεται κατανοητό ότι η αναβάθμιση των δομών που αφορούν τις εμπορικές συναλλαγές πλέον είναι ορατή και βιώσιμη.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι με ένα ποινολόγιο που να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και να συμμορφώνει τους παραβάτες και ένα σύστημα απεικόνισης των συναλλαγών που να είναι σύγχρονο και ευέλικτο, το μέλλον των εμπορικών συναλλαγών διαφαίνεται ευοίωνο, τουλάχιστον όσον αφορά τις διαδικασίες μεταξύ εφοριών και επιτηδευματιών, αφήνοντας την πραγματικότητα να το επικυρώσει.

Επίλογος

Στην παρούσα εργασία, έγινε προσπάθεια να περιγραφούν τα πρακτικά προβλήματα εφαρμογής των παλαιότερων διατάξεων του ΚΒΣ με κυριότερο την αδυναμία απεικόνισης των εμπορικών συναλλαγών όπως διαμορφώνονται σήμερα. Έγινε μια ιστορική ανασκόπηση των άρθρων του ΚΒΣ από την αρχή την νομοθέτησής τους έως και την απόφαση κατάργησής τους, προκειμένου να εντοπιστεί και να γίνει κατανοητή με σαφήνεια η ανάγκη εκσυγχρονισμού και αναδόμησής τους.

Σε αυτά τα πλαίσια, δόθηκε έμφαση στα προβλήματα και στα μελανά σημεία που παρουσίαζε ο ΚΒΣ ως προς το περιεχόμενο του, την κατανόηση αυτού και την πρακτική εφαρμογή του. Έγινε επίσης αναφορά στην αδυναμία του ΚΒΣ να συμβαδίσει με τις σύγχρονες επιταγές των τεχνολογικών ευρημάτων, χωρίς να αναγνωρίζει την ευκολία της χρήσης των υπολογιστών κατά την αποθήκευση των φορολογικών στοιχείων και αρχείων αλλά και στην μηχανογραφημένη έκδοση αυτών.

Αφού παρουσιάστηκαν προτάσεις που θα μπορούσαν να βελτιώσουν το υπό ψήφιση νέο περιεχόμενο των διατάξεων αυτών, δόθηκε έμφαση στη συσχέτιση των κανόνων απεικόνισης των συναλλαγών ως επιμέρους κεφάλαιο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και όχι ως ξεχωριστός νόμος. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία και στην εφαρμογή του ποινολογίου, αφού όλες αυτές οι διατάξεις έχουν ως κοινό στόχο την πραγματική απεικόνιση των εμπορικών συναλλαγών, την εξεύρεση του σωστού φορολογητέου εισοδήματος και την πάταξη της φοροδιαφυγής σε συνδυασμό με την εφαρμογή των νέων αναθεωρημένων προστίμων.

Σε αυτή τη λογική, παρουσιάστηκαν με λεπτομέρεια το περιεχόμενο και οι αλλαγές των υπό ψήφιση νέων διατάξεων των Κανόνων Απεικόνισης των Συναλλαγών, σύμφωνα με έγγραφα δημοσιεύματα του τύπου και λογιστικούς κόμβους στο διαδίκτυο. Στόχος ήταν να περιγραφεί διεξοδικά η νεωτερικότητα των νέων άρθρων σε αντιδιαστολή με τα πολύπλοκα πρακτικά προβλήματα που εμφάνιζε ο ΚΒΣ, στα πλαίσια απλοποίησης των γραφειοκρατικών δομών και του εκσυγχρονισμού των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που επιδιώκεται.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Σταματόπουλος Δημήτριος, «Ανάλυση - ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, 2002

- ↳ Τόμος Α

- ↳ Τόμος Β

- ↳ Τόμος Γ

- Παπαδέας Β. Παναγιώτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ», 2010-2011

- Πομόνης Νικόλαος, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων», εκδόσεις Σταμούλη, 2009

Ιστοσελίδες

- Ιστοσελίδα www.taxheaven.gr
- Ιστοσελίδα www.e-forologia.gr
- Ιστοσελίδα www.forologikanea.gr
- Ιστοσελίδα εφημερίδας Ελευθεροτυπία www.enet.gr
- Ιστοσελίδα εφημερίδας Το Βήμα www.tovima.gr
- Ιστοσελίδα εφημερίδας Ημερησία www.imerisia.gr
- Ιστοσελίδα www.union.gr
- Ιστοσελίδα www.e-boss.gr
- Ιστοσελίδα www.et.gr
- Ιστοσελίδα www.forin.gr
- Ιστότοπος www.logistis.gr
- Ιστότοπος www.forotexnis.org

