

ΟΙ ΣΕΛΙΔΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Θέματα λογιστικής ευθύνης

του **Αργύρη Αργυριάδη***
Δικηγόρου – Φορολογικού Συμβούλου

Η ευθύνη του λογιστή - φοροτεχνικού έναντι του εντολέα του και έναντι του Δημοσίου για πράξεις και παραλείψεις στο πλαίσιο άσκησης των καθηκόντων του¹

διάγραμμα ύλης

I. Εισαγωγικά προλεγόμενα	1551
II. Βασικό θεσμικό πλαίσιο	1552
III. Η ευθύνη του λογιστή έναντι του εντολέα ή εργοδότη του	1552
Α. Το ρυθμιστικό πλαίσιο της ευθύνης του λογιστή έναντι του εργοδότη	1552
Β. Το ρυθμιστικό πλαίσιο της ευθύνης του λογιστή έναντι του εντολέα	1553
Γ. Η ευθύνη του λογιστή ειδικότερα (έναντι του εντολέα και του εργοδότη)	1554
IV. Η δημιουργία πρόσθετης ευθύνης του λογιστή έναντι του Δημοσίου - Βασική κανονιστική ρύθμιση – άρθρο 38 Ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 17 του Ν. 3842/2010)	1555
Β. Η έννοια της «ανακρίβειας»	1557
V. Κυρώσεις	1558
Α. Διοικητικές κυρώσεις	1558
Β. Ποινικές κυρώσεις	1559
VI. Η ανακριβής δήλωση ως πράξη φοροδιαφυγής και η σχέση της με τη νομοθεσία για το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος	1559
VII. Ευθύνη λογιστή σύμφωνα με το Εργατικό Δίκαιο	1559

► I. Εισαγωγικά προλεγόμενα

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται διεύρυνση των αρμοδιοτήτων των λογιστών που συνεπάγεται και αντίστοιχη επαύξηση της ευθύνης τους. Η ανωτέρω διεύρυνση δεν είναι τυχαία. Υπό τον μανδύα της υπηρετήσης του «δημοσίου συμφέροντος» καταγράφεται μια τάση «ιδιωτικοποίησης»

* Ο δικηγόρος Αργύρης Αργυριάδης είναι και *Solicitor of the Supreme Court in England & Wales* ΜΔΕ (ΑΠΘ), LL.M (Univ. London), ΜΔΚ (Ο.Π. Αθηνών) www.alf.gr

¹ Τα σημαντικότερα σημεία της παρούσας μελέτης αποτέλεσαν αντικείμενο εισήγησης στην ημερίδα που διοργάνωσε η "Ένωση Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών Νομού Θεσσαλονίκης (ΕΦΕΕΘ)" στο Επαγγελματικό Επιμελητήριο Θεσσαλονίκης με θέμα την ευθύνη του λογιστή, στις 13.4.2011.

Θέματα λογιστικής ευθύνης

των ελεγκτικών μηχανισμών. Η συντεταγμένη Πολιτεία, διαδηλώνοντας την αδυναμία της να ελέγξει επαρκώς τους φορολογούμενους και να καταπολεμήσει φαινόμενα φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής, αποπειράται να εντάξει τους λογιστές στο πλαίσιο του υφιστάμενου ελεγκτικού μηχανισμού μέσα από σειρά νέων διατάξεων. Ο ρόλος του λογιστή καθίσταται κομβικός, τη στιγμή που καλείται να διαδραματίσει ιδιαίτερο ρόλο μέσα σε ένα περιβάλλον συγκρουσιακών συμφερόντων. Οι υποχρεώσεις του έναντι του Δημοσίου αυξάνονται και βαίνουν παράλληλα με τις υποχρεώσεις του έναντι του εντολέα ή εργοδότη του. Θα μπορούσε μάλιστα να υποστηριχθεί ότι τον νομοθέτη πλέον δεν τον ενδιαφέρει τόσο η ρύθμιση των υποχρεώσεων έναντι του εντολέα ή εργοδότη του λογιστή, όσο η ρύθμιση της ευθύνης έναντι του Δημοσίου².

II. Βασικό θεσμικό πλαίσιο:

Η προσπάθεια εντοπισμού του κανονιστικού πλαισίου που αναφέρεται στην ευθύνη του λογιστή δεν είναι ιδιαίτερος ευχερής, καθόσον ρυθμίζεται από σειρά διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Οι βασικότερες διατάξεις είναι οι ακόλουθες:

1. Ν. 2873/2000 (άρθρο 38 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 17 του Ν. 3842/2010)
2. ΠΔ 340/1998
3. Ν. 2065/1992 (άρθρο 45§4γ)
4. Ν. 2523/1997 (άρθρο 5§7)
5. Ν. 2238/1994 (άρθρο 31§11)
6. Ν. 2874/2000 (άρθρο 16§2)
7. Ν. 2515/1997
8. ΚΒΣ - ΠΔ 186/1992 (άρθρο 29§3)
9. Ν. 2251/1994 (άρθρο 8)
10. Απόφαση 146/1984 του ΔΔΔΔ Αθηνών (παρ. 2) που κηρύχθηκε εκτελεστή με την υπ. αριθ. 10262/1985 (ΦΕΚ Β 17) απόφαση του Υπουργού Εργασίας (για τους όρους εργασίας των λογιστών και βοηθών λογιστών όλης της χώρας)
11. Αστικός Κώδικας (ενδεικτικά: ΑΚ 652, 713, 714)

III. Η ευθύνη του λογιστή έναντι του εντολέα ή εργοδότη του

Α. Το ρυθμιστικό πλαίσιο της ευθύνης του λογιστή έναντι του εργοδότη³

Κατά την παρ. 2 της 146/1984 αποφάσεως του Δ.Δ.Δ.Δ Αθηνών "Για τους όρους αμοιβής και

² Στο συμπέρασμα αυτό μπορεί να καταλήξει κάθε καλόπιστος τρίτος συγκρίνοντας το ρυθμιστικό πλαίσιο που εισήγαγε το ΠΔ 340/1988 με εκείνο που ορίζει το άρθρο 38 Ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 17 του Ν. 3842/2010)

³ Ως γνωστόν στη σύμβαση εργασίας (άρθρ. 648 ΑΚ) τα μέρη αποβλέπουν στην εργασία του μισθωτού καθεαυτή. Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρ. 648, 652 ΑΚ και 6 του Ν. 765/1943 που κυρώθηκε με την ΠΥΣ 324/1946 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρ. 38 Εισ.Ν.ΑΚ προκύπτει ότι σύμβαση εξηρητημένης εργασίας υπάρχει όταν ο μισθωτός υπόκειται κατά την εκτέλεση της εργασίας του ιδίως ως προς τον τόπο, τον χρόνο και τον τρόπο αυτής, στην εποπτεία και στις δεσμευτικές οδηγίες του εργοδότη, ενώ η ελευθερία του μισθωτού περί την εκτέλεση της εργασίας, που απορρέει σε ορισμένες περιπτώσεις από τη φύση της συγκεκριμένης εργασίας, δεν αποκρούει τον εξαρτημένο χαρακτήρα της εργασιακής σχέσεως. Αντίθετα σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, στην οποία δεν εφαρμόζονται διατάξεις του εργατικού δικαίου, υφίσταται όταν εκείνος που παρέχει την εργασία δεν υποβάλλεται στον έλεγχο και την εποπτεία του εργοδότη αναφορικά με το χρόνο, τόπο και τρόπο παροχής της εργασίας που του έχει ανατεθεί. Στην παρούσα μελέτη αναφερόμαστε σε ευθύνη του λογιστή έναντι του εργοδότη στην

εργασίας των λογιστών και βοηθών λογιστών όλης της χώρας”, που κηρύχθηκε εκτελεστή με την απόφαση του Υπουργού Εργασίας 10262/1985 (ΦΕΚ Β' 17), “λογιστής θεωρείται: α) αυτός που υπεύθυνα κατευθύνει και παρακολουθεί την εφαρμογή του όλου λογιστικού συστήματος σε κάθε ιδιωτική επιχείρηση, εκμετάλλευση, ίδρυμα ή σωματείο, ή β) αυτός που τηρεί τα από τον Εμπορικό Νόμο και τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία και αν αυτά τηρούνται σε κινητά φύλλα. Τέτοια βιβλία θεωρούνται αυτά που παριστάνουν από μέρα σε μέρα τις λαμβάνουσες χώρα οικονομικές εν γένει πράξεις σε κάθε επιχείρηση κ.λπ., έστω και κατά κατηγορίες τέτοιων βιβλίων (ταμειακών, δηλ. ημερολόγιο ταμείου ή μη ταμειακών, δηλ. ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ημερολόγιο εμπορευμάτων, ημερολόγιο αξιών κ.λπ.), ως και αυτά στα οποία καταχωρίζονται τα αναγραφόμενα περιουσιακά στοιχεία και ισολογισμοί. Τήρηση δε αυτών των λογιστικών βιβλίων δεν αποτελεί η απλή κατ' αντιγραφή καταχώριση των εγγράφων, αλλά η ανάλυση της οικονομικής πράξης, η λογιστική διατύπωση αυτής και η καταχώριση της ανάλογης εγγραφής στο ανάλογο ημερολόγιο ή και μια από τις ενέργειες αυτές όπου υπάρχει κατανομή της εργασίας.

Β. Το ρυθμιστικό πλαίσιο της ευθύνης του λογιστή έναντι του εντολέα

Με το Π.Δ 340/1998 “περί του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού”, που άρχισε να ισχύει από 6.10.1998, ορίζονται και τα εξής: ότι λογιστής φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων, ότι έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων και ο έλεγχος της τυπικής επάρκειας και ακρίβειας των στοιχείων και παραστατικών, η ενημέρωση και τήρηση των φορολογικών βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, η κατάρτιση και υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων, των ισολογισμών και των λογιστικών αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη υπογραφή και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών στοιχείων και καταστάσεων καθώς και η επιμέλεια εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων και καταστάσεων προς τις Δημόσιες Αρχές, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας (άρθρο 2), ότι ο λογιστής φοροτεχνικός εκπροσωπεί τον εντολέα του ενώπιον Διοικητικών Αρχών και Επιτροπών, συντάσσει όλα τα προβλεπόμενα από τη φορολογική και εφαρμοζόμενη στις φορολογικές αρχές νομοθεσία έγγραφα, διεξάγει κάθε φορολογική διατύπωση και ενεργεί κάθε πράξη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν λογιστικών και φοροτεχνικών εργασιών (άρθρο παρ.1), ότι “ο λογιστής φοροτεχνικός δικαιούται και ο εντολέας αντίστοιχα υποχρεούται στη χορήγηση των κάθε είδους στοιχείων και παραστατικών τα οποία κρίνονται από το λογιστή φοροτεχνικό αναγκαία για την ορθή εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν εργασιών (άρθρο 8 παρ.4), ότι ο λογιστής φοροτεχνικός οφείλει να επιδεικνύει την προσήκουσα επιμέλεια περί την εκτέλεση των εργασιών που

πρώτη περίπτωση (σύμβαση εργασίας) ενώ έναντι του εντολέα στη δεύτερη περίπτωση (σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών).

θέματα λογιστικής ευθύνης

του ανατίθενται, άλλως ευθύνεται έναντι του εντολέως του για τις κάθε είδους φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προέκυψαν από υπαιτιότητά του (άρθρο 12).

Γ. Η ευθύνη του λογιστή ειδικότερα (έναντι του εντολέα και του εργοδότη)

Από τις ανωτέρω διατάξεις, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, σαφώς προκύπτει, ότι με την καταριζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση της μεταξύ των μερών σύμβασης από το λογιστή, και δημιουργεί ευθύνη αυτού προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη και τελεί σε αιτιώδη σύνδεσμο με την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά του λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 330, 297 και 298 ΑΚ, όχι δε αδικοπραξία με την έννοια του άρθρου 914 ΑΚ, αφού η παράβαση αυτή δεν νοείται χωρίς την μεταξύ των συμβληθέντων μερών σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών⁴.

Το πταίσμα και η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα. Την αδικοπρακτική ευθύνη του λογιστή, ως προς ορισμένα (ειδικά) θέματα, καλύπτει η ρυθμιστική εμβέλεια του άρθρου 8 Ν. 2251/94 για την "προστασία των καταναλωτών", το οποίο ορίζει, μεταξύ των άλλων, ότι "ο παρέχων υπηρεσίες ευθύνεται για κάθε ζημία που προκάλεσε υπαιτίως κατά την παροχή των υπηρεσιών" (παρ.1), ότι "ως παρέχων υπηρεσίες θεωρείται όποιος παρέχει κατά τρόπο ανεξάρτητο υπηρεσία στο πλαίσιο της άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας" (παρ.2 εδ.), ότι "ο ζημιωθείς υποχρεούται να αποδείξει τη ζημία και την αιτιώδη συνάφεια μεταξύ της παροχής της υπηρεσίας και της ζημίας" (παρ.3), ότι "ο παρέχων τις υπηρεσίες φέρει το βάρος της απόδειξης της έλλειψης υπαιτιότητας" (παρ.4 εδ.α), ότι "για την εκτίμηση της έλλειψης υπαιτιότητας λαμβάνεται υπόψη η ευλόγως προσδοκώμενη ασφάλεια και το σύνολο των ειδικών συνθηκών και ιδιαιτέρα:α) η φύση και το αντικείμενο της υπηρεσίας, ιδίως σε σχέση με το βαθμό επικινδυνότητάς της β) η εξωτερική μορφή της υπηρεσίας δ) η ελευθερία δράσης που αφήνεται στον ζημιωθέντα στα πλαίσια της υπηρεσίας ε) το αν ο ζημιωθείς ανήκει σε κατηγορία μειονεκτούντων ή ευπρόσβλητων προσώπων και στ) το αν η παρεχόμενη υπηρεσία αποτελεί εθελοντική προσφορά του παρέχοντος" (παρ.4 εδ.β) και ότι "μόνη η ύπαρξη ή δυνατότητα τελειότερης υπηρεσίας κατά το χρόνο παροχής της υπηρεσίας ή μεταγενέστερα δεν συνιστά υπαιτιότητα" (παρ.5). Από τις διατάξεις του άρθρου αυτού προκύπτει, ότι στο πεδίο εφαρμογής του εμπίπτουν και οι παρεχόμενες από λογιστή υπηρεσίες, (τήρηση των κατά νόμο λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, κατά νόμο ενημέρωση αυτών, υποβολή αυτών στις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες κ.λπ.)

⁴ Βλ. για την ανωτέρω κρίση *ad hoc* ΑΠ 1901/2008 ΔΕΕ 2009. 714 = ΕΛΛΔνη 2010. 750 = ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

όταν αυτές παρέχονται στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, κατά τρόπο ανεξάρτητο, δεν υπόκειται δηλαδή ο παρέχων τις υπηρεσίες λογιστής σε συγκεκριμένες υποδείξεις ή οδηγίες του αποδέκτη, αλλά έχει την πρωτοβουλία και την ευχέρεια, με βάση τα χρησιμοποιούμενα από τον αποδέκτη στοιχεία, τηρώντας τις καθιερωμένες αρχές της λογιστικής επιστήμης, να προβαίνει στη διεκπεραίωση των σχετικών εργασιών. Η ανάθεση συγκεκριμένου έργου ή διεκπεραίωσης μιας υπόθεσης στο λογιστή δεν καταλύει την ανεξαρτησία του στο μέτρο που δεν προδιαγράφονται επακριβώς τα μέσα, η μέθοδος και ο τρόπος διεκπεραίωσης.

D IV. Η δημιουργία πρόσθετης ευθύνης του λογιστή έναντι του Δημοσίου - Βασική κανονιστική ρύθμιση – άρθρο 38 Ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 17 του Ν. 3842/2010)

«Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε.. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο λογιστής φοροτεχνικός υπογράφει τις δηλώσεις της παραγράφου 2, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Επίσης, κατά την υποβολή των δηλώσεων οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματος τους, κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος τους και την κατηγορία της άδειας τους»

Θεσπίζονται δηλαδή τέσσερις (4) ειδικότερες υποχρεώσεις.

Ο λογιστής είναι υπεύθυνος για:

- Την *ορθή μεταφορά* των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία.
- Την *ακρίβεια των δηλώσεων* ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.
- Την *ορθή φορολογική αναμόρφωση* των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται. Επιπρόσθετη υποχρέωση: οφείλει να παραθέτει αναλυτικά τις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες σε ιδιαίτερη κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Δηλαδή ο υπεύθυνος λογιστής έχει υποχρέωση να εξετάσει ένα προς ένα όλα τα έξοδα που έχουν λογιστικοποιηθεί σε λογαριασμούς των ομάδων 6 (οργανικά έξοδα) και 8 (ανόργανα αποτελέσματα) του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και στη συνέχεια να απορρίψει εκείνα που δεν αναγνωρίζονται, συνυπολογίζοντας τα ποσά τους στη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Αναλόγως θα πράξει και στην περίπτωση που τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας⁵.

⁵ Αναφορικά με τα ζητήματα που έχουν δημιουργηθεί για την υποχρέωση του λογιστή να προχωρήσει στην ανα-

θέματα λογιστικής ευθύνης

- Την υποβολή υπεύθυνης δήλωσης ότι κατά τη διαρρέυσσα διαχειριστή περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων. Ουσιαστικά πρόκειται για την υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 που προβλέπονταν στο άρθρο 49 του Ν. 2065/1992 και καταργήθηκε με το άρθρο 17§10 του Ν. 3842/2010.

Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμιστεί ότι στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 3842/2010 περιγράφεται ακόμη μία επιπρόσθετη ευθύνη για τους λογιστές, η οποία όμως, τελικώς, δεν αναφέρεται στο κείμενο της διάταξης. Πιο συγκεκριμένα επί λέξει αναφέρεται ότι «με την παράγραφο 9 στοχεύεται, πέραν της αναβάθμισης του επαγγέλματος του λογιστή – φοροτεχνικού, και στο να καταστήσει τους λογιστές υπευθύνους, έναντι των πελατών τους και έναντι των συμφερόντων του Δημοσίου, για την ακρίβεια και ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλουν ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν κατά τη μεταφορά τους από τα στοιχεία στα βιβλία και από τα βιβλία στις κατά περίπτωση δηλώσεις».

Εξάλλου με την πολ. 1008/2011, οι λογιστές συνυπογράφουν υποχρεωτικά όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ οικονομικού έτους 2011⁶:

- α) Στις επιχειρήσεις (εμπορικές και μικτές) που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 100.000€
- β) Στους ελεύθερους επαγγελματίες και τις εμπορικές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 50.000€
- γ) Σε όσους περαιώνουν τις υποχρεώσεις τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν. 3296/2004
- δ) Στους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ δηλαδή στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και στις κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α).

μόρφωση των δαπανών μισθοδοσίας εφόσον κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές βλ. *Γραβιά Κ και Κουλογιάννη Κ.* «Υποχρεώσεις Λογιστών – Φοροτεχνικών», Λογιστής 2011. 526 επ.

⁶ Με τη μείωση του "πλαφόν", πολύ μεγαλύτερος αριθμός δηλώσεων επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών θα υπογράφεται πλέον από λογιστές. Για την ανωτέρω «επέκταση» των αρμοδιοτήτων του λογιστή υποστηρίχθηκε ότι έρχεται σε αντίθεση με τα άρθρα 4 και 5 του Συντάγματος, καθώς θεσπίζεται ιδιαίτερο επαγγελματικό προνόμιο υπέρ ορισμένης κατηγορίας επαγγελματιών, αυτή των λογιστών φοροτεχνικών. Σύμφωνα με την άποψη αυτή – η οποία έχει εισαχθεί προς κρίση στο ΣτΕ – είναι αντισυνταγματικό και παράνομο το προνόμιο αυτό, όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος έναντι του δημοσίου για την ακρίβεια των δηλώσεών του και ευθύνεται για την καταβολή των προστίμων και πρόσθετων φόρων, σε περίπτωση υποβολής ανακριβών δηλώσεων. Παράλληλα, με τη ρύθμιση αυτή ο λογιστής, σε αντίθεση με το νομικό πλαίσιο για την προστασία των προσωπικών δεδομένων, αποκτά πρόσβαση σε ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα των πελατών του, όπως είναι οι δαπάνες ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, του ίδιου του φορολογουμένου και των προστατευομένων μελών της οικογένειάς του, από τις οποίες συμπεραίνονται τα ιατρικά προσωπικά δεδομένα. Ακόμη, εισάγεται αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση μεταξύ των επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, καθώς κάτω από το πλαφόν δεν απαιτείται υπογραφή λογιστή ενώ πάνω από αυτό απαιτείται. Είναι προφανές ότι η άποψη αυτή παραγνωρίζει α) την παράλληλη ευθύνη του λογιστή έναντι του Δημοσίου, όπως αυτή περιγράφεται κατωτέρω β) την τάση «ιδιωτικοποίησης» των ελεγκτικών μηχανισμών που περιγράψαμε στην εισαγωγή της παρούσας μελέτης. Κατά την άποψή μας το δεύτερο γεγονός (δηλαδή «η ιδιωτικοποίηση» του ελέγχου) δημιουργεί σημαντικά ζητήματα αντισυνταγματικότητας, τα οποία όμως εκφεύγουν του πλαισίου της παρούσας μελέτης.

Επίσης, στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσιες κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις τους, στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων και τέλος στις ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Β. Η έννοια της «ανακρίβειας».

Η έννοια της ανακρίβειας πρέπει να προσδιοριστεί μέσα από τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου⁷. Ως γνωστόν σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΒΣ τα βιβλία Γ' κατηγορίας χαρακτηρίζονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς
- β) Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς
- γ) Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία
- δ) Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του
- ε) Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ και της παρ. 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992 (βιβλία ασθενών)
- στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός ευλόγου χρόνου, τα ημερολόγια της πρωτογενούς καταχώρησης των συναλλαγών, τα συνοδευτικά στοιχεία και παραστατικά των αγαθών, τα οποία αποτελούν στοιχεία διενέργειας των πρωτογενών ημερολογιακών εγγραφών, ανεξαρτήτως διαχειριστικών περιόδων.

Η τυχόν συμμετοχή του λογιστή – φοροτεχνικού σε όλα τα ανωτέρω είναι ζήτημα απόδειξης του ελέγχου. Ωστόσο, η επιλογή συγκεκριμένων φορολογικών εννοιών (ακρίβεια, ειλικρίνεια κ.λπ.) κατατείνουν στην επαύξηση της ευθύνης του λογιστή έναντι του Δημοσίου, γεγονός που ρητά συνομολογείται και στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 3842/2010.

Δ V. Κυρώσεις

Οι κυρώσεις διακρίνονται σε διοικητικές και ποινικές:

Α. Διοικητικές κυρώσεις

- *Διοικητικό πρόστιμο: «Για τους υπεύθυνους σύνταξης των δηλώσεων επιβάλλεται πρόστιμο των διατάξεων του πρώτου εδαφίου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 μέχρι το διπλάσιο του ανώτατου ορίου (δηλαδή από 117€ έως 1170 Χ2 = 2.340€), αν οι δηλώσεις είναι ανακριβείς σε σχέση με τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία δεδομένα και ο υπόχρεος επιτηδευματίας, συνεπεία αυτής της ανακρίβειας, δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς φόρο ή έλαβε επιστροφή ποσού πάνω από πέντε τοις εκατό (5%) του προκύπτοντος φόρου, ο οποίος υπερβαίνει σε κάθε περίπτωση το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών. Το πρόστιμο αυτό είναι αυτοτελές ανά δήλωση».* (Άρθρο 38§5 Ν. 2873/2000)

⁷ Βλ. Αθανασόπουλος Α. «Η ανεπάρκεια και η ανακρίβεια ως λόγοι απόρριψης των λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας των επιχειρήσεων» ΔΕΕ 2002. 797

- *Αφαίρεση άδειας άσκησης επαγγέλματος*⁸: «η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του λογιστή – φοροτεχνικού αφαιρείται εφόσον αποδεδειγμένα συνέπραξε σε πράξεις ή παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση» (άρθρο 14§2β ΠΔ 340/1998). Ως γνωστόν σύμφωνα με το άρθρο 38§2 του Ν. 2873/2000 τις κάθε είδους δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των φορολογικών υποκειμένων που αναφέρονται στην πολ. 1008/2011 υπογράφει και λογιστής – φοροτεχνικός, κάτοχος άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, χορηγούμενης από το ΟΕΕ (Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος)
Όποιος υπογράφει ισολογισμούς χωρίς να έχει τα προσόντα που αναφέρονται στο άρθρο 29§3 ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) τιμωρείται με το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 και με το πρόστιμο του άρθρου 18 του ΠΔ 340/1998 (από 50.000 δρχ έως 500.000 δρχ)⁹.
- *Πρόστιμο στο ¼ των ετήσιων αποδοχών του*: Σε περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ¼ των ετήσιων αποδοχών του.

Β. Ποινικές κυρώσεις

- Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος. Οι ανωτέρω Αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος. (άρθρο 20§5 Ν. 2523/1997)
- Ο διευθυντής του λογιστηρίου ή ο λογιστής που συντάσσει ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων θεωρείται άμεσος συνεργός¹⁰ για την τέλεση του εν λόγω αδικήματος (άρθρο 45§4γ Ν. 2065/1992).

⁸ Η αφαίρεση της άδειας ασκήσεως επαγγέλματος προβλέπεται και σε περίπτωση αμετάκλητης καταδίκης για κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, πλαστογραφία και άλλα σοβαρά αδικήματα ή εφόσον αποδεδειγμένα ο λογιστής συνέπραξε σε πράξεις ή παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία να μην εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης (βλ. *Λεβεντάκης Δ.* «Οι ευθύνες και οι υποχρεώσεις των λογιστών από την υπογραφή των φορολογικών δηλώσεων των επιτηδευματιών» Λογιστής, 2002. 461)

⁹ Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβάλλονται με απόφαση της Κεντρικής Διοικήσεως του ΟΕΕ και περιέρχονται σε αυτό, δηλαδή αποτελούν έσοδά του (άρθρο 18§4 ΠΔ 340/1998). Αντίθετα, τα πρόστιμα που επιβάλλονται από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρα 29§3 και 32§1 ΚΒΣ – άρθρο 4 Ν. 2523/1997 στο λογιστή που υπογράφει τον ισολογισμό μιας επιχείρησης δίχως να έχει τα νόμιμα προσόντα είναι ανεξάρτητα από τα πρόστιμα που επιβάλλονται για τον ίδιο λόγο από το άρθρο 18 του ΠΔ 340/1998. (βλ. σχετικό σχολιασμό για την ανωτέρω διάκριση σε *Λεοντάρη Μ.* «Υπογραφή Ισολογισμού. Προσυπογραφή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων από τον λογιστή» Λογιστής 2010. 1690

¹⁰ βλ. *Συκιώτη Α.* «Τα φορολογικά εγκλήματα», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010. 133

▮ VI. Η ανακριβής δήλωση ως πράξη φοροδιαφυγής και η σχέση της με τη νομοθεσία για το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 3932/2011 (ΦΕΚ Α' 49) συστάθηκε η «Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης» (εφεξής Αρχή του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, όπως ισχύει) και όπου στο Ν. 3691/2008 γίνεται αναφορά στην «Επιτροπή» ή στην «Επιτροπή του άρθρου 7», νοείται η Α' Μονάδα της Αρχής του άρθρου 2 του Ν. 3932/2011. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε', στ' και ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ως άνω Ν. 3691/2008, μεταξύ των οποίων οι λογιστές που δεν συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας και οι ιδιώτες ελεγκτές, οι φορολογικοί ή φοροτεχνικοί σύμβουλοι και οι εταιρείες φορολογικών ή φοροτεχνικών συμβουλών, καθώς και οι συμβολαιογράφοι και δικηγόροι κατά την έννοια της ως άνω περίπτωσης ιγ', δεν υπόκεινται στις παραπάνω υποχρεώσεις όσον αφορά στις πληροφορίες που λαμβάνουν από ή σχετικά με πελάτη τους, κατά τη διαπίστωση της νομικής θέσης του πελάτη ή όταν τον υπερασπίζονται ή τον εκπροσωπούν στο πλαίσιο ή σχετικά με δίκη, συμπεριλαμβανομένων των συμβουλών για την κίνηση ή την αποφυγή δίκης, ανεξαρτήτως αν οι πληροφορίες λαμβάνονται πριν, κατά τη διάρκεια ή μετά τη δίκη.

Με την πολ. 1067/2011 (Δ.Φ.Ν. 2011, σελ. 918) αναφέρεται ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα:

Οι λογιστές – ελεύθεροι επαγγελματίες, οι ιδιώτες ελεγκτές και οι φορολογικοί ή φοροτεχνικοί σύμβουλοι δεν είναι υποχρεωμένοι να αναφέρουν στην Αρχή του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, όπως ισχύει, περιπτώσεις ενδεχόμενης φοροδιαφυγής ή δωροδοκίας ή λαθρεμπορίας που υποπίπτουν στην αντίληψή τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, αλλά μόνο περιπτώσεις ενδεχόμενης νομιμοποίησης εσόδων (ξέπλυμα χρήματος) που προέρχονται από τη συγκεκριμένη εγκληματική δραστηριότητα.

Έτσι, για παράδειγμα, όταν λογιστές παρατηρήσουν, κατά την άσκηση της εργασίας τους, ότι πελάτες τους ενδεχομένως προβαίνουν σε πράξεις φοροδιαφυγής γενικώς (π.χ. δεν έχουν αποδώσει τους οφειλόμενους φόρους), δεν αποστέλλουν σχετική αναφορά στην Αρχή του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, όπως ισχύει. Αντιθέτως, όταν διαπιστώσουν περίπτωση φοροδιαφυγής (π.χ. μη απόδοση Φ.Π.Α.) εκ μέρους πελάτη τους και ταυτόχρονα αγορά από τον ίδιο κινήτων ή ακινήτων περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας, τότε οφείλουν να αποστείλουν σχετική αναφορά στην ανωτέρω Αρχή.

▮ VII. Ευθύνη λογιστή σύμφωνα με το Εργατικό Δίκαιο

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 16§2 του Ν. 2874/2000, τις καταστάσεις προσωπικού που υποχρεούται να υποβάλλει ο εργοδότης κάθε χρόνο στην αρμόδια Επιθεώρηση Εργασίας πρέπει να υπογράφει και ο υπεύθυνος λογιστής.

Η ανωτέρω διάταξη ρητά προβλέπει ότι «ο πίνακας προσωπικού προσυπογράφεται υποχρεωτικά και από τον Προϊστάμενο Προσωπικού ή Οικονομικού ή Λογιστήριου ή τον υπεύθυνο λογιστή που συμπράττει στη σύνταξή του, οι οποίοι βεβαιώνουν την ακρίβεια των πάσης φύσεως αποδοχών και έχουν όλες τις ευθύνες που προβλέπονται από το Ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α'). Τυχόν παράλειψη της υπογραφής από τον υπεύθυνο λογιστή αιτιολογείται από τον εργοδότη με δήλωση του Ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α')». **Δ.Φ.Π.**