



**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ**

Διπλωματική Εργασία

**ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ & ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΑΠΑΤΗΣ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ Φ.Π.Α.**

**της
ΑΣΑΝΩΣ ΧΟΛΟΓΓΟΥΝΗ**

Επιβλέπων Καθηγητής: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση**

Αύγουστος 2015

Στις Αννούλες της ζωής μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές που συμμετείχαν στο συγκεκριμένο μεταπτυχιακό πρόγραμμα και ιδιαίτερα τον κύριο Γκίνογλου Δημήτριο, ο οποίος, ως επιβλέπων καθηγητής, μου προσέφερε την πολύτιμη βοήθειά του, την καθοδήγησή του και τις συμβουλές του, στην διάρκεια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω επίσης την οικογένειά μου για τη στήριξή της, κατά τη διάρκεια των σπουδών μου, όπως και την Υπηρεσία στην οποία υπηρετώ.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μελέτη αποτελεί τη διπλωματική μου εργασία που κατέθεσα στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και έχει ως αντικείμενο την ανάλυση των Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών και κυρίως την καταπολέμηση της απάτης στο Ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.

Ο φόρος προστιθεμένης αξίας (Φ.Π.Α.) εφαρμόστηκε στη χώρα μας την 1.1.1987 με τον Ν.1642/1986 (ΦΕΚ.125 Α'/21.8.1986). Στη συνέχεια ο αρχικός αυτός νόμος τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με διάφορους. Με τον Ν.2859/2000 (ΦΕΚ.248 Α'/7.11.2000) κωδικοποιήθηκαν οι τότε ισχύουσες διατάξεις σε ενιαίο κείμενο. Στη κωδικοποίηση αυτή μέχρι σήμερα επήλθαν διάφορες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις.

Η εργασία μελετά το ισχύον νομικό καθεστώς, τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στον Ευρωπαϊκό χώρο μεταξύ των Κρατών – Μελών. Κυρίως, όμως, μελετά το φαινόμενο της απάτης στην αποφυγή καταβολής του φόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Η απάτη στο πεδίο του Φ.Π.Α. προσλαμβάνει διαφορετικές μορφές εντός των κρατών μελών και κυμαίνεται από την παράλληλη αγορά ως τις παράνομες επιστροφές και παράνομες εκπτώσεις Φ.Π.Α. Μια τυπική μορφή απάτης σε διακρατικό επίπεδο, η αποκαλούμενη απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (intra – Community Missing Trader / MTIC), συντρέχει όταν συναλλαγές εντός ενός κράτους μέλους (επί των οποίων επιβάλλεται Φ.Π.Α.) συνδυάζονται με ενδοκοινοτικές συναλλαγές (στις οποίες δεν χρεώνεται Φ.Π.Α. μεταξύ των αντισυμβαλλομένων) στο πλαίσιο απάτης.

Η ευρωπαϊκή Επιτροπή μαζί με τα κράτη μέλη έχουν επικεντρώσει την προσοχή τους ειδικά στο πρόβλημα της απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στο πεδίο Φ.Π.Α.

Υπάρχουν ελάχιστες εκτιμήσεις του ποσού Φ.Π.Α. που δεν εισπράττεται εξαιτίας της φοροδιαφυγής. Γενικά στην οικονομική βιβλιογραφία αναφέρεται πως η φοροδιαφυγή αντιστοιχεί περίπου σε 2 έως 2,5% του ΑΕΠ. Ορισμένα κράτη έχουν υπολογίσει ότι αυτού του είδους οι απώλειες ανέρχονται σε 10% των καθαρών εσόδων από Φ.Π.Α.

Παρόλο που η φορολογική διοίκηση, οι φορολογικοί έλεγχοι και η είσπραξη των φόρων βρίσκονται στα χέρια των κρατών μελών, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι επιφορτισμένη με την ενθάρρυνση και τη διευκόλυνση της συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, προκειμένου να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η φοροδιαφυγή υπονομεύει την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στο μέτρο που οδηγεί σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ αυτών που καταβάλλουν φόρους και αυτών που φοροδιαφεύγουν.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Γενικά	Σελ. 8
1.2 Νομικό πλαίσιο	Σελ. 8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

2.1 Ορισμοί της απάτης	Σελ. 14
2.2 Το προφίλ της απάτης	Σελ. 14
2.3 Ποιοι συμμετέχουν στην απάτη	Σελ. 14
2.4 Τεχνικές απάτης	Σελ. 14

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΙΝΗΤΡΑ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΝΘΑΡΡΥΝΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΑΤΗ

3.1 Κίνητρα	Σελ. 25
3.1.1 Οικονομικά κίνητρα από το εξωτερικό περιβάλλον του υποκείμενου στο φόρο	Σελ. 25
3.1.1.1 Έντονος επιχειρηματικός ανταγωνισμός	Σελ. 25
3.1.1.2 Πίεση επίτευξης μη ρεαλιστικών στόχων και έμφαση στα βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα	Σελ. 25
3.2 Παράγοντες	Σελ. 25
3.2.1 Αναποτελεσματικοί εξωτερικοί έλεγχοι	Σελ. 26
3.2.2 Περιβαλλοντική αλλαγή	Σελ. 26
3.2.3 Ασήμαντες τιμωρίες	Σελ. 26
3.2.4 Έλλειψη ηθικής καθοδήγησης και ηγεσίας	Σελ. 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΑΤΗ ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΥ ΕΜΠΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

4.1 Διαφορετικοί τύποι της απάτης MTIC	Σελ. 27
4.1.1 Τύποι της απάτης MTIC	Σελ. 27
4.1.2 Κλασική κυκλική απάτη (καρουζέλ)	Σελ. 28
4.1.3 Απλή απάτη MTIC- Αποκτήσεις	Σελ. 28
4.1.4 Σταυρωτές τιμολογήσεις (Cross trading)	Σελ. 29
4.1.5 Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες	Σελ. 30

συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου (Contra trading)	
4.1.6 Ισοσκελισμένος Μεσολαβητής (Balanced Broker)	Σελ. 32
4.1.7 Η χρήση του απομακρυσμένου εξαφανισμένου εμπόρου	Σελ. 32
4.1.8 Απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις υπηρεσίες	Σελ. 33
4.2 Μέρη που εμπλέκονται στην απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές	Σελ. 34
4.2.1 Ο εξαφανισμένος έμπορος	Σελ. 34
4.2.2 Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος	Σελ. 36
4.2.3 Ο απομονωτής	Σελ. 36
4.2.4 Απομονωτής που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο	Σελ. 37
4.2.5 Ο μεσολαβητής	Σελ. 38
4.2.6 Η «Αρχική επιχείρηση»	Σελ. 39
4.2.7 Επαγγελματίες αχυράνθρωποι	Σελ. 41
4.3 Κοινά χαρακτηριστικά της απάτης εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές	Σελ. 42
4.4. Παραδείγματα άλλων μορφών απάτης εντός της απάτης τύπου MTIC	Σελ. 45
4.4.1 Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις/Ψευδείς εξαγωγές εκτός της Ε.Ε	Σελ. 45
4.4.2 Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών	Σελ. 46
4.4.3 Κατάχρηση του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους	Σελ. 48
4.4.4 Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00	Σελ. 50
4.4.4.1 Γενικές παρατηρήσεις	Σελ. 50
4.4.4.2 Τελωνειακή Διαδικασία (CPC) 42xx και 63xx	Σελ. 50
4.4.4.3 Περιγραφή των Τελωνειακών Διαδικασιών	Σελ. 50
4.4.4.4. Νομική Βάση των Τελωνειακών Διαδικασιών	Σελ. 51
4.4.5. Μέτρα σε περίπτωση παρατυπιών	Σελ. 51
4.4.6. Πλαστά τιμολόγια και / ή εμπορικά έγγραφα	Σελ. 52
4.5. Πρόσφατα εντοπισθέντες τομείς επισφάλειας	Σελ. 52
4.5.1. Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (ECS)	Σελ. 52
4.5.2 “Αγορά ενέργειας”	Σελ. 53
4.5.3 Ηλεκτρική ενέργεια και αέριο	Σελ. 53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

5.1 Μακροοικονομικό ενδιαφέρον	Σελ. 54
5.2 Δημόσιο ενδιαφέρον	Σελ. 54
5.3 Εταιρικό ενδιαφέρον	Σελ. 54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΑΝΙΧΝΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΡΟΠΗΣ

6.1 Εισαγωγή	Σελ. 55
6.1.1 Τιμολόγια και εμπορικά έγγραφα	Σελ. 55
6.1.2 Πληρωμές	Σελ. 56
6.1.3 Αγαθά: μεταφορά, διαχείριση & logistics, ασφάλεια	Σελ. 56
6.1.4 Επιστροφές Φ.Π.Α., Δηλώσεις	Σελ. 56
6.2 Ανίχνευση	Σελ. 57
6.2.1 Επαλήθευση επιστροφών Φ.Π.Α.	Σελ. 57
6.2.1.1 Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών	Σελ. 57
6.2.1.2 Εξόρυξη δεδομένων	Σελ. 57
6.2.1.3 Ανάλυση κινδύνου	Σελ. 58
6.2.1.4 Χρήση ξένων εμπορικών Μητρώων	Σελ. 59
6.2.2 Στοχευμένες Πληροφορίες	Σελ. 59
6.2.3 Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες	Σελ. 61
6.2.4 Συνεργασία με τις Τελωνειακές Αρχές	Σελ. 61
6.2.5 Διαμεταφορείς	Σελ. 61
6.2.6 Διαφήμιση	Σελ. 62
6.2.7 Μεσάζοντες	Σελ. 62
6.2.8 Συνεργασία με τράπεζες	Σελ. 63
6.2.9 Συνεργασία με ρυθμιστικές Αρχές	Σελ. 63
6.3 Απόδειξη	Σελ. 64
6.4 Αντιμετώπιση	Σελ. 70
6.5 Πρόληψη	Σελ. 74
6.6 Συνεργασία	Σελ. 81

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΕΞΑΛΕΙΨΗΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟ ΦΠΑ

Σελ.83

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Γενικά

Το φαινόμενο της απάτης στις επιχειρήσεις και πιο συγκεκριμένα στο πεδίο της υποκλοπής του φόρου προστιθεμένης αξίας (Φ.Π.Α.), έχει συγκεντρώσει ιδιαίτερη προσοχή από το κοινό, τον τύπο, τους επενδυτές, την οικονομική κοινότητα και τους νομοθέτες, εξαιτίας των επιπτώσεων της αποφυγής καταβολής του φόρου τόσο στις υγιείς και συνεπείς επιχειρήσεις όσο και στους καταναλωτές.

Στην Ελλάδα, το ζήτημα της απάτης στο Φ.Π.Α. έχει έρθει πρόσφατα στο κέντρο του δημόσιου ενδιαφέροντος κυρίως σε συνδυασμό με την αύξηση των συντελεστών για να κλείσει η μαύρη τρύπα των δημοσίων εσόδων στον προϋπολογισμό, αλλά και με υπόλοιπα μέτρα, όπως η μείωση των μισθών και των συντάξεων.

Ως απάτη, έχει ορισθεί η σκόπιμη εξαπάτηση, προς όφελος του ανθρώπου που τη διενεργεί, μέσω ψευδών αποκτήσεων αγαθών και υπηρεσιών με μοναδική σκοπό την αποφυγή καταβολής του αναλογούντος φόρου με παράλληλη οικειοποίησή του.

1.2 Νομικό πλαίσιο

Ο φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) εφαρμόστηκε στη χώρα μας την 1.1.1987 με τον ν.1642/1986. Στη συνέχεια ο αρχικός αυτός νόμος τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με διάφορους νόμους. Με τον ν.2859/2000 κωδικοποιήθηκαν οι τότε ισχύουσες διατάξεις σε ενιαίο κείμενο. Στην κωδικοποίηση αυτή μέχρι σήμερα επήλθαν διάφορες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις με τελευταία που έγινε με τον ν.4254/2014.

Εντελώς επιγραμματικά αναφέρεται ότι ο ΦΠΑ είναι:

- Έμμεσος αναλογικός φόρος που επιβαρύνει την τελική κατανάλωση.
- Ουδέτερος φόρος για τις επιχειρήσεις και επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο τα αγαθά και τις υπηρεσίες ανεξάρτητα προελεύσεως και σταδίων συναλλαγών μέχρι και την τελική κατανάλωση.
- Είναι φόρος επιρριπτόμενος από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και ο πωλητής ή ο παρέχων την υπηρεσία είναι υπόχρεος για την εμπρόθεσμη καταβολή του στο Δημόσιο ακόμη και στην περίπτωση που ο αγοραστής αρνηθεί την πληρωμή του.
- Είναι κοινοτικός φόρος δεδομένου ότι οι διατάξεις του κατά το μεγαλύτερο και ουσιαστικότερο μέρος του προέρχονται από αντίστοιχες κοινοτικές διατάξεις (6^η οδηγία ΦΠΑ/77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει μετά από τροποποιήσεις και συμπληρώσεις) και περαιτέρω αποτελεί τον σημαντικότερο πόρο του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο κώδικας ΦΠΑ χωρίζεται σε τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος περιλαμβάνονται οι ουσιαστικές διατάξεις (άρθρα 1-47). Σε αυτό περιλαμβάνονται και οι διατάξεις των ειδικών καθεστώτων, με τα οποία ρυθμίζονται με ειδικό τρόπο ορισμένες δραστηριότητες, όπως αγροτικές, πρακτορεία ταξιδιών, βιομηχανοποιημένα καπνά, επενδυτικός χρυσός, μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών. Σημειώνεται ότι όπου τα θέματα δεν ρυθμίζονται από τις ειδικές διατάξεις εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του ΦΠΑ.

Στο δεύτερο μέρος περιλαμβάνονται οι διαδικαστικές διατάξεις (άρθρα 48-61). Επισημαίνεται ότι σε πολλές περιπτώσεις γίνεται παραπομπή σε αντίστοιχες διατάξεις στη φορολογία εισοδήματος ή ακόμη σε περιπτώσεις που δεν υπάρχει καμία ρύθμιση (άρθρο 59). Από 1.1.2014 ισχύουν οι νέες διαδικαστικές διατάξεις για

όλες τις φορολογίες με το ν.4174/2013, οι οποίες εφαρμόζονται και στο ΦΠΑ (άρθρα 2 παρ.1β και 67 του ίδιου νόμου).

Περαιτέρω όσον αφορά τη διαδικασία είσπραξης του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ο κωδικοποιημένος νόμος δεν θεσπίζει ίδιες διατάξεις, αλλά παραπέμπει στις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας (άρθρο 60) οι οποίες εφαρμόζονται για την είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και φόρων.

Στο τρίτο μέρος περιλαμβάνονται οι μεταβατικές και τελικές διατάξεις (άρθρο 62-65). Στο μέρος αυτό ιδιαίτερη σημασία έχουν οι διατάξεις που αφορούν την έκπτωση των φόρων των αποθεμάτων κατά την έναρξη ισχύος του ΦΠΑ (άρθρο 62) και οι καταργούμενες διατάξεις που αντικαταστάθηκαν από τον ΦΠΑ (άρθρο 63).

Τέλος ο κώδικας ΦΠΑ συνοδεύεται από 7 (επτά) παραρτήματα, σημειούμενα με τους λατινικούς αριθμούς I έως και VII και τα οποία αποτελούν αναπόσπαστα μέρη του κωδικοποιημένου νόμου του ΦΠΑ.

Για τις ανάγκες της εργασίας, παραθέτουμε τα άρθρα που έχουν άμεση σχέση με τον φόρο στις Ενδοκοινοτικές συναλλαγές:

Άρθρο 11. Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

(Όπως στην περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 11 του Ν. 2859/2000

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν ισχύουν προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου αυτής μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

3. Επίσης, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ' και στ της παραγράφου 1 του άρθρου 27.

Ομοίως, δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων συλλεκτικής, καλλιτεχνικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασίας, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή και το αποκτηθέν αγαθό φορολογήθηκε στο κράτος - μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις

διατάξεις του κράτους αυτού για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

4. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α) ως "προϊόντα υπαγόμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης", θεωρούνται τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

β) θεωρούνται ως "μεταφορικά μέσα", τα σκάφη μήκους άνω των εφτάμιση (7,5) μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 KW τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27.

γ) δεν θεωρούνται ως "καινούργια", τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση β' όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία. Ειδικά, για τα χερσαία οχήματα η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξι μήνες.

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

5. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού .

Άρθρο 12. Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του,

β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό,

γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος .

Άρθρο 13. Τόπος παράδοσης αγαθών

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

- "τμήμα της μεταφοράς το οποίο λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας", το τμήμα που πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών,

- "τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών", το πρώτο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένους μετά από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας,

- "τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών", το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένους πριν από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.

Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

2. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση .

3. Στην περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας:

α) Σε μεταπωλητή υποκείμενο στο φόρο, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά ή, ελλείψει έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης ως «μεταπωλητής» υποκείμενος στο φόρο νοείται ο υποκείμενος στο φόρο του οποίου η κύρια δραστηριότητα, όσον αφορά τις αγορές αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, είναι η μεταπώληση των ανωτέρω προϊόντων και του οποίου η ίδια κατανάλωση των προϊόντων αυτών είναι αμελητέα.

β) Εφόσον δεν καλύπτεται από την παραπάνω περίπτωση α', ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος πραγματικής χρησιμοποίησης και κατανάλωσης των αγαθών από τον πελάτη.

Όταν το σύνολο ή μέρος των αγαθών δεν καταναλώνεται πραγματικά από τον εν λόγω πελάτη, τεκμαίρεται ότι αυτά τα μη καταναλωθέντα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί και καταναλωθεί στον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά. Στην περίπτωση απουσίας της εν λόγω έδρας οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμης εγκατάστασης, τεκμαίρεται ότι χρησιμοποίησε και κατανάλωσε τα αγαθά στον τόπο όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

4. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.

5. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο. που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά, που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το

ύφος των συναλλαγών, χωρίς Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 35.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

6 . Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα. Ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύφος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται προς το αυτό κράτος - μέλος δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 100.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Το όριο αυτό περιορίζεται στο ποσό των 35.000 ευρώ προκειμένου για παραδόσεις αγαθών προς τα κράτη - μέλη που εφαρμόζουν το όριο αυτό.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων μπορούν να επιλέγουν την υπαγωγή των πράξεων τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία τα αποστελλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος - μέλος διαφορετικό από το κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή.

7. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 45 και 46. Για τις παραδόσεις αγαθών των άρθρων 45 και 46 ως τόπος παράδοσης τους θεωρείται ο τόπος εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή και του διοργανωτή της δημοπρασίας.

8 . Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών

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

2. Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ακόλουθες δραστηριότητες:

α) υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, μηχανικούς, εμπειρογνώμονες, αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων,

β) υπηρεσίες μεταφοράς, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές, με τόπο αναχώρησης της μεταφοράς το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της Κοινότητας ή αντίστροφα, για το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της ολικής διαδρομής.

Η διάταξη αυτή ισχύει και προκειμένου για ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων.

γ) υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος - μέλος.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

αα) "ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών", κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών - μελών.

Εξομοιώνεται προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, η μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η μεταφορά αυτή συνδέεται άμεσα με μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών - μελών,

ββ) "τόπος αναχώρησης", ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά,

γγ) "τόπος άφιξης", ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών,

δ) υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών προερχομένων από άλλο κράτος, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών, ο οποίος δεν είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

ε) υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ' αυτό ή σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας ή εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος σε κράτος εκτός της Κοινότητας και ο μισθωτής χρησιμοποιείτο αγαθό στο εσωτερικό της χώρας.

Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου της περίπτωσης αυτής,

στ) υπηρεσίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και έχουν ως αντικείμενο:

(αα) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εργασίες των οργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και οι τυχόν παρεπόμενες προς αυτές παροχές υπηρεσιών,

(ββ) εργασίες παρεπόμενες των μεταφορικών δραστηριοτήτων, όπως η φόρτωση, η εκφόρτωση και άλλες παρόμοιες,

(γγ) πραγματογνωμοσύνες γενικά, καθώς και οι εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, εφόσον δεν παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α, σε άλλο κράτος - μέλος και τα αγαθά αυτά μετά την παροχή των υπηρεσιών δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Για πραγματογνωμοσύνες καθώς και οι λοιπές εργασίες σε ταξινομημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα λογίζεται ότι αυτά σε κάθε περίπτωση δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

ζ) με την επιφύλαξη της παραπάνω περίπτωσης γ' παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων για την πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες εκτελούνται υλικώς στο εσωτερικό της χώρας.

3. Επίσης, κατ'εξαιρέση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος - μέλος σε υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους ή την κατοικία, ή τη συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της Κοινότητας, σε οποιονδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας:

α) μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.

β) διαφημίσεων,

γ) συμβούλων γενικά, μηχανικών, δικηγόρων, γραφείων μελετών, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών,

δ) ανάληψης υποχρέωσης για μη άσκηση, εν όλω ή εν μέρει, επαγγελματικής δραστηριότητας ή δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή,

ε) τραπεζικών, χρηματοδοτικών, ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,

στ) διάθεσης προσωπικού,

ζ) μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων,

η) προσώπων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή,

θ) τηλεπικοινωνιών.

ι) ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών,

ια) υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά, όπως δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ' αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού, παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, παροχή εικόνων, κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων, παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών συμπεριλαμβανομένων και κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, καθώς και πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων, παροχή διδασκαλίας εξ' αποστάσεως.

Μόνη η επικοινωνία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μεταξύ παρέχοντος και λήπτη υπηρεσίας δεν αρκεί για να θεωρηθεί η υπηρεσία αυτή ως υπηρεσία που παρέχεται ηλεκτρονικά

Ως υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων εγγράφων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, ραδιοκυμάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της εκχώρησης ή παραχώρησης δικαιώματος χρήσης μέσων για μια τέτοια μετάδοση, εκπομπή ή λήψη.

ιβ) παροχή πρόσβασης στα συστήματα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και μεταφοράς και διοχέτευσης μέσω των συστημάτων αυτών και παροχή άλλων άμεσα συνδεδεμένων υπηρεσιών

4. Επίσης, κατ' εξαίρεση ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α, στο εσωτερικό της χώρας:

α) ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

β) εργασίες παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, που εκτελούνται υλικώς σε άλλο κράτος - μέλος, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

γ) παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, που μεσολαβούν για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν περιλαμβάνονται στο προηγούμενο εδάφιο, ούτε στην παρ. 3, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος,

δ) πραγματογνωμοσύνες γενικά και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αγαθά μετά την παροχή των υπηρεσιών αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους μέλους.

5. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει:

α) υπηρεσίες της περίπτωσης α της παραγράφου 2, για ακίνητο που βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

β) υπηρεσίες της περίπτωσης β' της παρ. 2, που εκτελούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

γ) υπηρεσίες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2, εφόσον πρόκειται για μεταφορά με τόπο αναχώρησης άλλο κράτος- μέλος,

δ) υπηρεσίες της περίπτωσης δ της παραγράφου 2, που αφορούν σε αγαθά, τα οποία εξάγονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος - μέλος,

ε) υπηρεσίες της περίπτωσης ε της παρ. 2, εφόσον ο μισθωτής χρησιμοποιείται αγαθό σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

στ) υπηρεσίες της περίπτωσης στ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικά εκτός του εσωτερικού της χώρας,

ζ) υπηρεσίες της περίπτωσης ζ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικά εκτός του εσωτερικού της χώρας,

η) υπηρεσίες της παραγράφου 3, που παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος μέλος ή σε οποιονδήποτε λήπτη εγκαταστημένο εκτός της Κοινότητας ,

θ) υπηρεσίες της περίπτωσης α της παραγράφου 4, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης βρίσκεται σε άλλο κράτος- μέλος, όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος,

ι) υπηρεσίες της περίπτωσης β της παραγράφου 4, εφόσον οι παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών εργασίες εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος,

ια) εργασίες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4, εφόσον παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος,

ιβ) εργασίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 που εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού

μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αγαθά αυτά στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Για μεταφορικά μέσα ταξινομημένα στην Ελλάδα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτά μεταφέρονται ή αποστέλλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Άρθρο 15 Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36 .

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παρ. 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους- μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α, στο εσωτερικό της χώρας,

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος - μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.,

γ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α, στο εσωτερικό της χώρας.

Άρθρο 19. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

1. Στην παράδοση αγαθών , στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ του άρθρ. 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας,

δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 περίπτωση α του άρθρου 6, η αξία όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του νόμου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, που ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν. Η αξία αυτή προσδιορίζεται όπως πιο πάνω και δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή.

Κατ' εξαίρεση, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση παράδοσης ακινήτου σε πρόσωπα που έχουν δικαίωμα μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, η αξία αυτή μειώνεται κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων αξία.

Το αμάχητο τεκμήριο για τη μεταβίβαση αποπερατωμένου διαμερίσματος, που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του νόμου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ισχύει και για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 20.

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου. με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

Προκειμένου, για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή.

Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής, εφόσον η επιστρεφόμενη συσκευασία καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση.

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται

υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον 4 (τέσσερις) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101Α'), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.

6. Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

7. Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, η οποία αποδεδειγμένα φορολογήθηκε σε άλλο κράτος - μέλος κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος αυτό, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως.

Ειδικά για αγαθά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με το ποσό του φόρου αυτού, ο οποίος καταβλήθηκε σε άλλο κράτος - μέλος και αποδεδειγμένα επιστράφηκε από αυτό το άλλο κράτος - μέλος.

8. Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή παράδοσης

αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στα πρακτορεία διανομής.

9. Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών.

Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για την προμήθεια που καταβάλλεται από διαχειριστές συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης σε άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών στο κοινό.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και σε κάθε περίπτωση προμήθειας για διάθεση πιστωτικών καρτών.

10. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και

γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο

υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ της παρ. 1 του άρθρ. 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 29 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

3. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Άρθρο 35 Υπόχρεοι στο φόρο

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις.

β) Ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση δ', υποπεριπτώσεις αα', ββ' και γγ'

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκαταστημένου σε τρίτη χώρα υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση δ', υποπεριπτώσεις αα' ββ' και γγ',

δ) ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων:

αα) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ο οποίος καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής,

ββ) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

γγ) παροχή υπηρεσιών των παραγράφων 2, περίπτωση γ', 3 και 4 του άρθρου 14,

δδ) σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος,

ε) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

στ) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

ζ) ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπομένου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.

3. Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

3. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος ή μη στο φόρο.

Άρθρο 35 α

Ειδικό καθεστώς για μη εγκατεστημένους στην Κοινότητα υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους μέσα στην Κοινότητα

1. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου νοούνται ως: α) "μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο", ο υποκείμενος στο φόρο που δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Κοινότητας και δεν απαιτείται να εγγραφεί για σκοπούς του Φ.Π.Α., σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος της Κοινότητας,

β) "ηλεκτρονικές υπηρεσίες" και "υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά", οι υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση ια' της παραγράφου 3 του άρθρου 14.

γ) "κράτος - μέλος αναγνώρισης", το κράτος - μέλος το οποίο επιλέγει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο για να δηλώσει τη δραστηριοποίηση του ως υποκείμενου στο φόρο στο έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

δ) "κράτος - μέλος κατανάλωσης", το κράτος - μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παροχή των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σύμφωνα με την περίπτωση ια' της παραγράφου 3 του άρθρου 14.

ε) «ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας», η δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που οφείλεται σε κάθε κράτος - μέλος .

2. Επιτρέπεται ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο ο οποίος παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του σε κράτος - μέλος της Κοινότητας, να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς σύμφωνα με τις ακόλουθες διατάξεις. Το ειδικό καθεστώς ισχύει για το σύνολο των πράξεων αυτών που πραγματοποιούνται εντός της Κοινότητας.

3. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος επιλέγει ως κράτος - μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα και υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού υποχρεούται να δηλώνει την ένταξη και την έξοδό του από το καθεστώς αυτό με την υποβολή, ηλεκτρονικά, της κατά περίπτωση σχετικής δήλωσης.

Με τη δήλωση αναγνώρισης ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του, την ταχυδρομική του διεύθυνση, τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις και ιστοσελίδες που διαθέτει, αριθμό φορολογικού μητρώου, αν του χορηγήθηκε στη χώρα του, καθώς και ότι δεν διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. εντός της Κοινότητας. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει κάθε αλλαγή των παραπάνω στοιχείων.

Μετά την υποβολή της δήλωσης αναγνώρισης χορηγείται ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο. Ο αριθμός αυτός κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο.

4. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο διαγράφεται από το μητρώο αναγνώρισης εάν:

- α) γνωστοποιεί ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον ηλεκτρονικές υπηρεσίες,
- β) διαπιστωθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί,
- γ) δεν πληροί πλέον τις απαραίτητες προδιαγραφές που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς,
- δ) έχει επανειλημμένα παραλείψει να συμμορφωθεί προς τους κανόνες που αφορούν το ειδικό καθεστώς.

5. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος επιλέγει ως κράτος - μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλλει με ηλεκτρονικό τρόπο ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχει παρασχεθεί ηλεκτρονική υπηρεσία είτε όχι.

Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της ειδικής δήλωσης.

Στην ειδική δήλωση Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται ο ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης και η συνολική αξία της παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών, χωρίς το Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο, καθώς και το συνολικό ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος - μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται φόρος. Αναφέρονται επίσης οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται.

6. Η ειδική δήλωση του Φ.Π.Α. συμπληρώνεται σε ευρώ. Αν η παροχή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλο νόμισμα, κατά τη συμπλήρωση της ειδικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου. Η μετατροπή γίνεται σύμφωνα με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που δημοσίευσε η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα την ημέρα εκείνη ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, τις ισοτιμίες της επόμενης ημέρας δημοσίευσης .

7. Στα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δικαιούνται επιστροφής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 34, χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτήν .

8. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο καταγράφει με επαρκείς λεπτομέρειες τα στοιχεία των συναλλαγών που καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές του κράτους - μέλους κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της ειδικής δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Τα στοιχεία αυτά πρέπει να διατίθενται ηλεκτρονικά, κατόπιν αίτησης, στο κράτος - μέλος αναγνώρισης και στο κράτος - μέλος κατανάλωσης και πρέπει να διατηρούνται επί διάστημα δέκα ετών, αρχής γενομένης από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η συναλλαγή.

9. Ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού.

10. Η Διεύθυνση Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται αρμόδια υπηρεσία για:

- α) την ηλεκτρονική παραλαβή των αιτήσεων για την χορήγηση ειδικού αριθμού αναγνώρισης,
- β) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του αιτούντος, καθώς και τη χορήγηση του ειδικού αριθμού αναγνώρισης,
- γ) την ηλεκτρονική παραλαβή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.,

- δ) την επιβεβαίωση της καταβολής του οφειλόμενου φόρου,
- ε) την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών - μελών για την επαλήθευση της ακρίβειας των συναλλαγών, οι οποίες καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού,
- στ) την κατανομή των ποσών που αναλογούν στα άλλα κράτη - μέλη με βάση τα στοιχεία των ειδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και της Τράπεζας της Ελλάδος.

11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων του άρθρου αυτού, το περιεχόμενό τους, τα στοιχεία που υποβάλλονται με αυτές, ο τρόπος καταβολής του φόρου, η δημιουργία αντίστοιχων κωδικών του Κρατικού Προϋπολογισμού και των Λογαριασμών Καταθέσεων της Τράπεζας της Ελλάδος, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

2.1 Ορισμοί της απάτης

Η απάτη αναφέρεται σε μια σκόπιμη πράξη που διενεργείται από ένα ή περισσότερα άτομα που προέρχονται είτε από την διοίκηση είτε από τους υπαλλήλους ή τρίτα μέρη, η οποία οδηγεί σε μια διαστρέβλωση των δηλώσεων ΦΠΑ. Με τις διαστρεβλωμένες αυτές δηλώσεις, επιτυγχάνεται υπεξαίρεση του φόρου, είτε ασκώντας το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με απώτερο σκοπό την διεκδίκηση της επιστροφής του φόρου των εισροών, αν ο φόρος αυτός δεν κατέστη δυνατό να συμψηφιστεί εις ολόκληρο, είτε την καταβολή όσο το δυνατόν λιγότερο ποσό φόρου στην περίπτωση της δημιουργίας χρεωστικού υπολοίπου σε μία ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους.

2.2 Το προφίλ της απάτης

Σύμφωνα με στοιχεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η απάτη κοστίζει στα κράτη μέλη της κατά μέσο όρο σε ποσοστό 10% των καθαρών εσόδων ΦΠΑ. Μάλιστα η φοροδιαφυγή από το ΦΠΑ αναφέρεται στην οικονομική βιβλιογραφία, ότι αντιστοιχεί περίπου σε 2 ως 2,5% του ΑΕΠ. Οι φορολογικοί έλεγχοι αν και έχουν κάνει σημαντικά βήματα τα τελευταία χρόνια, δεν στάθηκαν ικανοί να πατάξουν την φοροδιαφυγή.

2.3 Ποιοι συμμετέχουν στην απάτη

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η απάτη διενεργείται από ένα ή περισσότερα άτομα που προέρχονται είτε από την επιχείρηση (διοίκηση, προσωπικό) είτε και από την σύμπραξη τρίτων μερών (δημόσιοι υπάλληλοι).

2.4 Τεχνικές απάτης

Η απάτη μπορεί να πραγματοποιηθεί με ποικίλους τρόπους. Η πιο συνηθισμένη μορφή απάτης είναι αυτή που αφορά την δημιουργία πιστωτικού υπολοίπου φόρου και την μετακύληση του φόρου με αποτέλεσμα την αποφυγή καταβολής αυτού. Η τεχνική αυτή, αποκαλείται κυκλική απάτη στο πεδίο ΦΠΑ γνωστή και ως καρουζέλ και συμπεριλαμβάνει βέβαια τα αγαθά και / ή τις υπηρεσίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΙΝΗΤΡΑ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΝΘΑΡΡΥΝΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΑΤΗ

3.1 Κίνητρα

Μια ανάλυση των περιπτώσεων της οικονομικής απάτης financial fraud, μπορεί να αποκαλύψει πολλούς αιτιολογικούς παράγοντες. Αυτοί οι παράγοντες αποτελούν σημαντικές ενδείξεις της επιχειρηματικής ευαισθησίας σε δόλιες πρακτικές.

3.1.1 Οικονομικά κίνητρα από το εξωτερικό περιβάλλον του υποκείμενου στο φόρο

3.1.1.1 Έντονος επιχειρηματικός ανταγωνισμός

Γενικά, ο αγώνας για επιβίωση λειτουργεί ως κίνητρο και για την θεμιτή και για την αθέμιτη συμπεριφορά. Ο βαθμός ανταγωνισμού μπορεί να οδηγήσει κάποιον να επιλέξει είτε θεμιτά είτε αθέμιτα μέσα. όταν ο ανταγωνισμός είναι έντονος, η καταφυγή στην ατιμία μπορεί γρήγορα να αιτιολογηθεί λογικά. Η εξαπάτηση, συνεπώς, μπορεί να μετατραπεί σε ένα όπλο στον αγώνα της επιβίωσης των επιχειρήσεων.

3.1.1.2 Πίεση επίτευξης μη ρεαλιστικών στόχων και έμφαση στα βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα

Ένα από τα πιο σημαντικά και συνηθισμένα κίνητρα απάτης προκαλείται από την πίεση να επιτευχθούν μη ρεαλιστικοί στόχοι απόδοσης. Αυτοί οι μη ρεαλιστικοί στόχοι, οι οποίοι μπορεί να είναι είτε πολύ εύκολοι είτε πολύ δύσκολοι, συχνά δημιουργούνται όταν η διοίκηση θέτει στόχους χωρίς να έχει αναλύσει επαρκώς το τι μπορεί να αναμένεται ρεαλιστικά. Η διοίκηση, για παράδειγμα, μπορεί να θέτει στόχους προσθέτοντας μια ποσοστιαία αύξηση στην παρούσα απόδοση, να απαιτεί μια ελάχιστη απόδοση από όλες τις επιχειρηματικές μονάδες ή να αποτυγχάνει να προσαρμόζει τους στόχους σε σημαντικές αλλαγές του περιβάλλοντος. Επίσης, ο αυξανόμενος αριθμός χρηματοοικονομικών δημοσιεύσεων που αναφέρουν βραχυπρόθεσμες αποδόσεις, έχει αναγάγει τις βραχυπρόθεσμες επιδόσεις σε προτεραιότητα των χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων για τη χορήγηση πιστώσεων. Στο πλαίσιο αυτό, αρκετές εταιρίες παραποιούν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, έτσι ώστε να αναφέρουν αυξημένα βραχυπρόθεσμα έσοδα και κέρδη, κυρίως όμως ρευστότητα, λόγω αποφυγής καταβολής του φόρου, υποβάλλοντας παραποιημένες δηλώσεις ΦΠΑ και φυσικά πιστωτικές δηλώσεις αιτούμενοι τις περισσότερες φορές την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου, αυξάνοντας έτσι τον λογαριασμό «χρεώστες διάφοροι – Ελληνικό Δημόσιο».

3.2 Παράγοντες που ενθαρρύνουν την υπεξαίρεση του φόρου

Η μελέτη της απάτης από την πλευρά των επιχειρήσεων περιλαμβάνει τους τομείς της εγκληματολογίας, ψυχολογίας, λογιστικής, ελεγκτικής και διοίκησης. Ερευνητές και επαγγελματίες αυτών των τομέων αναγνωρίζουν τρεις βασικούς παράγοντες που συνδέονται με την πιθανότητα ένα άτομο να διαπράξει απάτη. Οι τρεις παράγοντες που διαμορφώνουν το υπόδειγμα της απάτης είναι η αντιληπτή πίεση που αντιμετωπίζει ένα άτομο, η αντιληπτή ευκαιρία να διαπράξει την απάτη και η εκλογίκευση. Και οι τρεις παράγοντες είναι συνήθως απαραίτητοι για να δημιουργηθεί η απάτη.

Κάποιοι από αυτούς τους παράγοντες είναι παρόντες στο επιχειρηματικό περιβάλλον, όπου τα άτομα εργάζονται. Άλλοι είναι έμφυτοι στα ίδια τα άτομα ή τις προσωπικές τους καταστάσεις.

3.2.1 Αναποτελεσματικοί εξωτερικοί έλεγχοι

Ευκαιρίες για να διαπράξει κανείς απάτη μπορούν να προκύψουν όταν οι εξωτερικοί έλεγχοι, ήτοι οι φορολογικοί έλεγχοι (είτε με την μορφή του προσωρινού, είτε με την μορφή του τακτικού, κυρίως όμως με τη μορφή του προληπτικού) είναι αναποτελεσματικοί ή ανύπαρκτοι. Η επιχείρηση τότε θα αντιληφθεί ότι υπάρχει ευκαιρία για να διενεργήσει απάτη, να την αποκρύψει και να αποφύγει την ανίχνευση και την τιμωρία. Οι καλοί και συστηματικοί έλεγχοι, όπως επίσης και το άρτια καταρτισμένο προσωπικό, αποτελούν σημαντικά μέσα περιορισμού της ευκαιρίας για την διενέργεια της απάτης, αλλά και όταν οι έλεγχοι υπάρχουν, μια επιχείρηση που απολαμβάνει υψηλό επίπεδο εμπιστοσύνης ή εξουσίας μέσα από γνωριμίες, μπορεί να είναι σε θέση να αγνοήσει τους ελέγχους και να διαπράξει την απάτη.

3.2.2 Περιβαλλοντική αλλαγή

Λιγότερο ακραίες ελεγκτικές αδυναμίες είναι παρούσες σχεδόν σε κάθε εταιρικό περιβάλλον. Ο ελεγκτικός μηχανισμός, αδυνατεί και δεν έχει επιμορφωθεί στις αλλαγές που πραγματοποιούνται στο επιχειρηματικό περιβάλλον και στην τεχνολογία. Οι έλεγχοι μπορεί να μην αποδίδουν πλέον, γιατί αυτοί που εκπληρώνουν την ελεγκτική λειτουργία δεν κατανοούν το νέο περιβάλλον τόσο καλά όσο αυτοί που εμπλέκονται άμεσα, ήτοι τα στελέχη των επιχειρήσεων.

3.2.3 Ασήμαντες τιμωρίες

Οι επιχειρήσεις μπορεί να δελεαστούν να ασχοληθούν με παραπλανητικές πρακτικές, όταν αισθάνονται ότι δεν θα υποστούν σημαντικές ποινές σε περίπτωση που αποκαλυφθούν.

Στην χώρα μας, τα τελευταία τρία χρόνια, οι αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο για την φορολογική νομοθεσία είναι πολλές και τις περισσότερες φορές μη εφαρμόσιμες και μάλιστα συγκρουόμενες μεταξύ τους. Αποτέλεσμα αυτού, δεκάδες χιλιάδες υποθέσεων να εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια αναμένοντας πολλές φορές έως και δώδεκα χρόνια για την εκδίκαση αυτών και την είσπραξη των επιβληθέντων φόρων.

3.2.4 Έλλειψη ηθικής καθοδήγησης και ηγεσίας

Πολλές επιχειρήσεις που ενεπλάκησαν σε απάτη ΦΠΑ, είτε δεν γνώριζαν πως αυτό που έκαναν ήταν λάθος είτε πίστευαν λανθασμένα ότι ενεργούσαν προς όφελος της επιχείρησής τους. Αυτή η άγνοια προκαλείται από φτωχή ηθική καθοδήγηση, τόσο των στελεχών της επιχείρησης όσο και των οικονομικών τους συμβούλων. Ηθική καθοδήγηση, όμως χρειάζονται και οι ελεγκτές – δημόσιοι υπάλληλοι.

Πέρα από την ηθική καθοδήγηση, η διοίκηση πρέπει να παρέχει ηγεσία και να ενεργεί ως πρότυπο για να στείλει το μήνυμα ότι οι κανόνες – νόμοι, σημαίνουν κάτι.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΑΤΗ ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΥ ΕΜΠΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Η κυκλική απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ (καρουζέλ) λαμβάνει χώρα με πολλούς διαφορετικούς τρόπους και συμπεριλαμβάνει τα αγαθά και / ή τις υπηρεσίες. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990, οι απατεώνες μετέλθαν του απλούστερου σχήματος για τις παράνομες δραστηριότητές τους. Η παραδοσιακή απάτη τύπου καρουζέλ διαπραττόταν από τρεις ή τέσσερις επιχειρήσεις ενώ εμπλέκονταν δύο κράτη μέλη. Με την πάροδο του χρόνου, τα σχήματα απάτης έγιναν περισσότερο σύνθετα.

4.1 Διαφορετικοί τύποι της απάτης ΜΤΙC

4.1.1 Κλασική κυκλική απάτη (καρουζέλ)

Αυτός ο βασικός και απλουστευμένος μηχανισμός συνήθως συνίστατο στις ακόλουθες συναλλαγές:

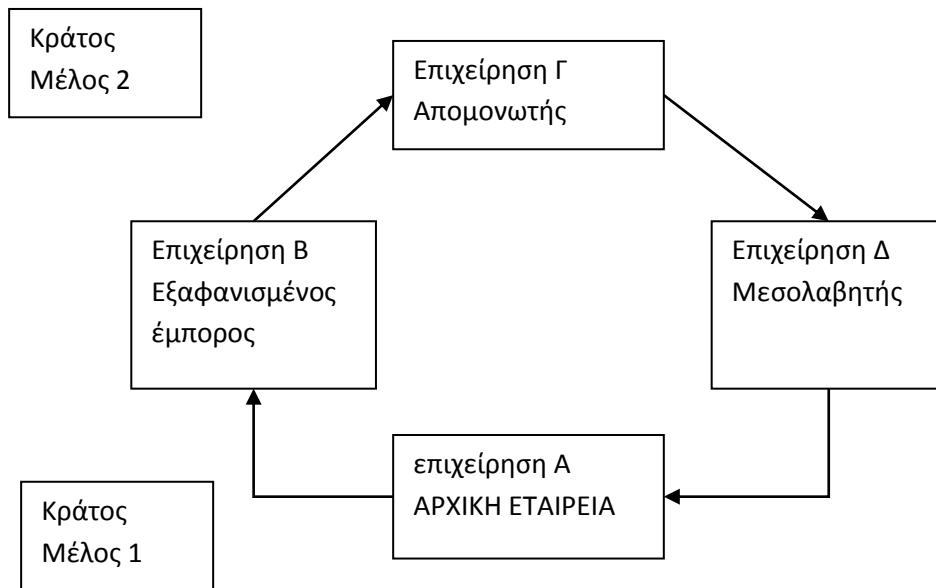
* Η Επιχείρηση Α (η αποκαλούμενη «Αρχική επιχείρηση»/conduit company) που είναι καταχωρημένη στο μητρώο του κράτους μέλους 1, πραγματοποιεί μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην επιχείρηση Β (ο αποκαλούμενος «εξαφανισμένος έμπορος»/missing trader, ΜΤ) που είναι καταχωρημένη και βρίσκεται στο κράτος μέλος 2. Αυτή η απόκτηση πραγματοποιείται χωρίς καταβολή ΦΠΑ.

* Η Επιχείρηση Β ακολούθως πραγματοποιεί μια παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, στην Επιχείρηση Γ (η αποκαλούμενη «απομονωτής»/ buffer). Η Επιχείρηση Β χρεώνει ΦΠΑ επί του τιμολογίου που αποστέλλεται στην Επιχείρηση Γ, τον εισπράττει αλλά δεν τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 2. Η Επιχείρηση Β θα εξαφανιστεί άμεσα.

* Η Επιχείρηση Γ συνήθως χρησιμοποιείται σαν ενδιάμεση επιχείρηση για να δυσχεράνει τους ελέγχους ΦΠΑ (σε ένα καρουζέλ που μετέχουν τρεις επιχειρήσεις, δεν υπάρχει επιχείρηση-απομονωτής).

Η Επιχείρηση Γ μεταπωλεί στην εγχώρια αγορά τα αγαθά στην επιχείρηση Δ («Μεσολαβητής»/ broker), η οποία με τη σειρά της, θα εκπέσει τον ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις αγορές της. Η επιχείρηση Δ θα πραγματοποιήσει εν τέλει μια ενδοκοινοτική παράδοση στην Επιχείρηση Α στο κράτος μέλος 1, προκειμένου να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ των αγορών της.

Στην πλειονότητα των περιπτώσεων, υπάρχουν περισσότερες της μίας επιχειρήσεις που κατέχουν αυτή τη θέση στο κύκλωμα καρουζέλ.



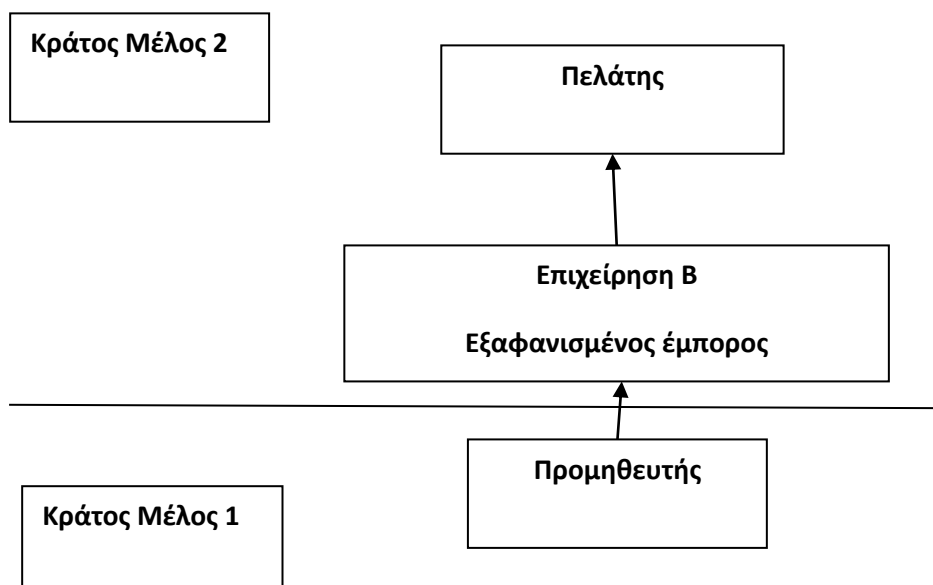
Στο πλαίσιο αυτού του σχήματος, ο εξαφανισμένος έμπορος δεν θα δηλώσει και/ή καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ στις Φορολογικές Αρχές.

Στο τέλος της αλυσίδας, η Επιχείρηση – μεσολαβητής θα υποβάλλει αίτηση για επιστροφή, διότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε άλλο κράτος μέλος. Αυτή τη χρονική στιγμή, λαμβάνει χώρα εκροή χρημάτων, τα οποία δεν είχαν εισπραχθεί από τον εξαφανισμένο έμπορο σε προγενέστερο στάδιο της αλυσίδας.

Η απώλεια εσόδων ΦΠΑ μπορεί να είναι απεριόριστη και το κέρδος της αλυσίδας απάτης μπορεί με ευκολία να διαμοιραστεί μεταξύ όλων των συμμετεχόντων, ακόμη και αν η πραγματική απώλεια ΦΠΑ δεν εντοπίζεται στο κράτος μέλος της Αρχικής επιχείρησης.

Στην πράξη, αυτό το απλουστευμένο σχήμα μπορεί να συνδυαστεί με όλους τους πιθανούς μηχανισμούς απάτης ΦΠΑ τύπου MTIC και να διαπεράσει τα σύνορα πολλών κρατών μελών και τελικά, τα σύνορα τρίτων χωρών.

4.1.2 Απλή απάτη MTIC- Αποκτήσεις

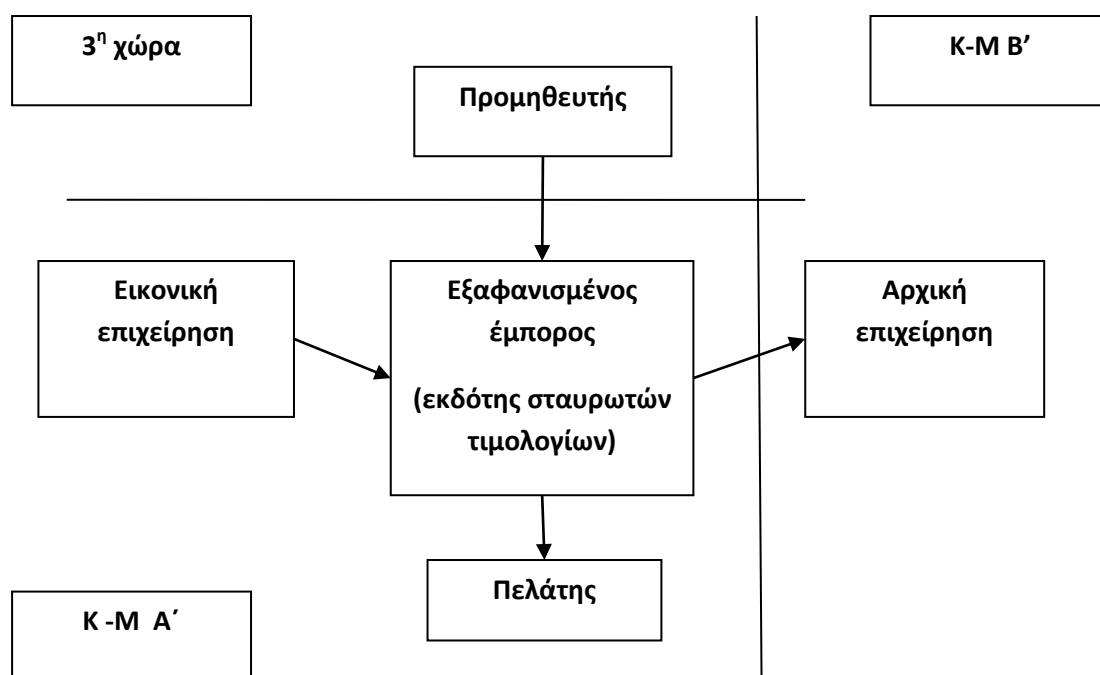


Αυτή η συναλλαγή παρέχει τη δυνατότητα στον εξαφανισμένο έμπορο να πωλήσει τα αγαθά και/ ή τις υπηρεσίες σε ιδιαίτερα χαμηλές τιμές στην εγχώρια αγορά. Το γεγονός αυτό, του προσφέρει ένα εμπορικό πλεονέκτημα εν συγκρίσει με τους έντιμους επιτηδευματίες που πρέπει να χρεώσουν ΦΠΑ επί της τιμής απόκτησης + περιθώριο κέρδους.

Εν προκειμένω, το κέρδος προκύπτει από την ακαθάριστη διαφορά μεταξύ της συνολικής τιμής πώλησης, συμπεριλαμβανομένου του εθνικού συντελεστή ΦΠΑ και της τιμής απόκτησης, η οποία, στις περισσότερες περιπτώσεις, αφορά πωλήσεις με τη μέθοδο των τιμών.

Στην περίπτωση του εξαφανισμένου εμπόρου, ο οποίος δηλώνει μεν τον οφειλόμενο ΦΠΑ αλλά προφασίζεται αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του (Defaulter Missing Trader), η απόδειξη της πρόθεσης εξαπάτησης εκ μέρους της επιχείρησης μέσω της πραγματοποίησης πωλήσεων με τη μέθοδο των τιμών είναι ένα δύσκολο έργο για τις Φορολογικές Αρχές.

4.1.3 Σταυρωτές τιμολογήσεις (Cross trading)



Το σχήμα απάτης ΦΠΑ με σταυρωτές τιμολογήσεις είναι μια παραλλαγή της απάτης καρουζέλ στο πεδίο του ΦΠΑ. Σε αυτό το σχήμα απάτης, η ενδοκοινοτική παράδοση και η αντίστοιχη μεταπώληση στην εγχώρια αγορά προστίθενται στην απάτη τύπου καρουζέλ, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν θα υπάρξει χρεωστική δήλωση ΦΠΑ, παρέχοντας έτσι τη δυνατότητα δραστηριοποίησης στον εξαφανισμένο έμπορο για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, χωρίς να εντοπιστεί.

Η εγχώρια παράδοση είναι τυπικά ένα εικονικό τιμολόγιο και η παράδοση πραγματοποιείται από μια εικονική επιχείρηση, μια επιχείρηση από την οποία έχει κλαπεί ο ΑΦΜ ή μια ανύπαρκτη επιχείρηση. Η ενδοκοινοτική παράδοση που ακολουθεί, είναι επίσης εικονική.

Φυσικά, δεν θα είναι στο σύνολό τους οι συναλλαγές πραγματικές αλλά ο εξαφανισμένος έμπορος δεν θα καταβάλει ΦΠΑ και ακριβώς σε αυτό το σημείο προκύπτει το παράνομο κέρδος από την απάτη ΦΠΑ.

4.1.4 Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου (Contra trading)

Το σχήμα απάτης με συμμετοχή ενός επιτηδευματία σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου (Contra trader fraud scheme) είναι μια εξέλιξη της απάτης ΦΠΑ με σταυρωτές τιμολογήσεις.

Σκοπός του contra trading είναι να αποστασιοποιηθεί ο μεσολαβητής, ο οποίος αιτείται έκπτωσης φόρου εισροών, από τον εξαφανισμένο έμπορο μέσω της δημιουργίας επιπρόσθετων αλυσίδων συναλλαγής που δεν συνδέονται απευθείας με απώλεια φόρου. Αυτό καθιστά δυσχερέστερη για την αρμόδια φορολογική αρχή την εξακρίβωση της σύνδεσης μεταξύ της συναλλαγής του μεσολαβητή και της απώλειας εσόδων από απάτη, η οποία είναι απαραίτητη για να μπορέσουν οι Φορολογικές Αρχές να αρνηθούν το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ.

Το Contra trading λειτουργεί ως εξής:

-Η επιχείρηση Α που είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο του κράτους μέλους 1, πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών στην επιχείρηση Β, ήτοι στον εξαφανισμένο έμπορο που είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο και βρίσκεται στο κράτος μέλος 2. Αυτή η απόκτηση πραγματοποιείται χωρίς την πληρωμή ΦΠΑ.

-Η επιχείρηση Β ακολούθως πραγματοποιεί μια εγχώρια παράδοση στην επιχείρηση Γ (επιχείρηση –μεσολαβητής, μετέχουσα σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου/ "Contra-broker"). Η επιχείρηση Β χρεώνει ΦΠΑ επί του τιμολογίου που εστάλη στην επιχείρηση Γ αλλά δεν καταβάλλει, ή δεν δηλώνει τον ΦΠΑ στις Φορολογικές Αρχές του κράτους μέλους 2. Η επιχείρηση Β θα εξαφανιστεί.

-Την ίδια περίοδο, η επιχείρηση Δ που είναι καταχωρημένη στο μητρώο του κράτους μέλους 1, πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών στην επιχείρηση Γ. Η απόκτηση δηλώνεται και εκπίπτει από την επιχείρηση Γ.

-Η επιχείρηση Γ τώρα πραγματοποιεί δύο παραδόσεις – μια εγχώρια παράδοση προς την επιχείρηση Ε (ο Μεσολαβητής/ "broker") που είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο του κράτους μέλους 2 και χρεώνει ΦΠΑ στο τιμολόγιο. Η επιχείρηση Ε πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην επιχείρηση ΣΤ. Η επιχείρηση Ε τότε αξιώνει επιστροφή ΦΠΑ. Αυτή η επιστροφή ΦΠΑ δεν συνδέεται άμεσα με την αλυσίδα απάτης της επιχείρησης Β.

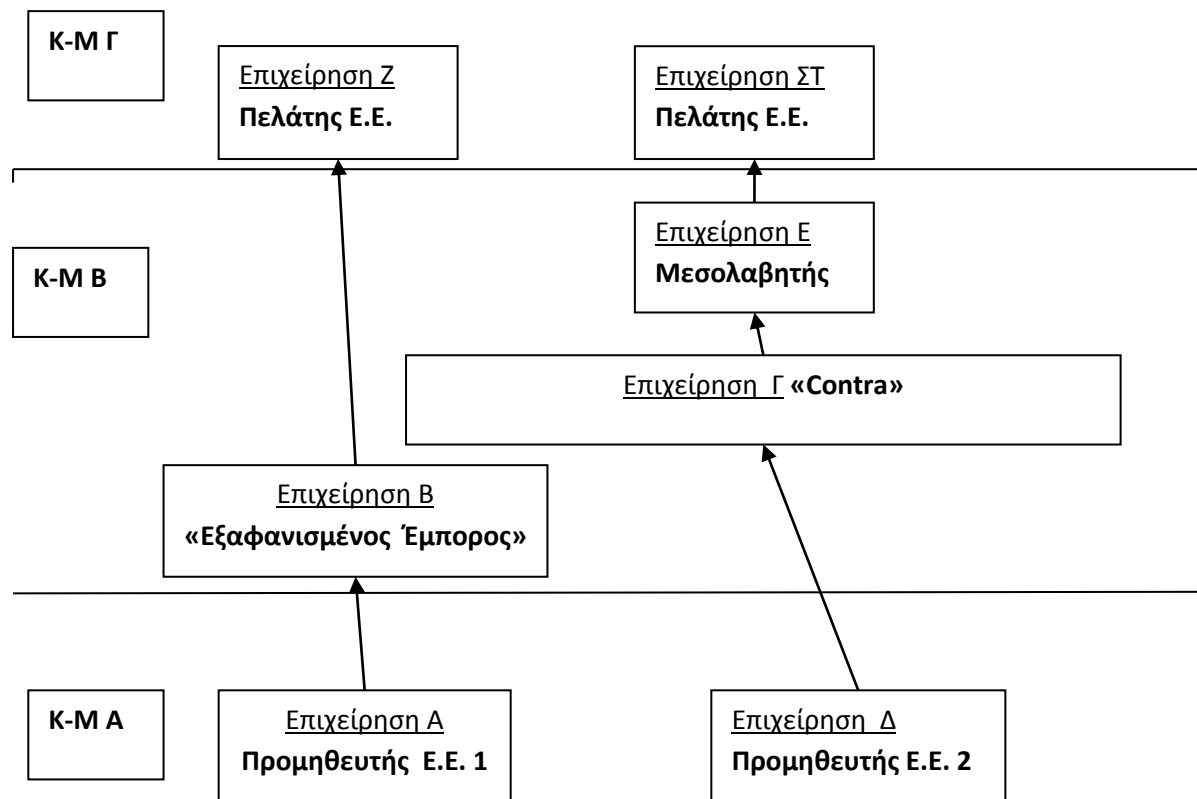
-Η επιχείρηση Γ επίσης πραγματοποιεί μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση προς την επιχείρηση Ζ που είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο του κράτους μέλους 3, ενώ η αποστολή γίνεται χωρίς την πληρωμή ΦΠΑ. Αυτή η παράδοση συνδέεται με την αλυσίδα απάτης της επιχείρησης Β.

-Το ποσό προς έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί των αγορών της επιχείρησης Γ από τον εξαφανισμένο έμπορο (επιχείρηση Β) μειώνεται μέσω του ΦΠΑ που οφείλεται από την επιχείρηση Γ επί της εγχώριας παράδοσής της (επιχείρηση Ε).

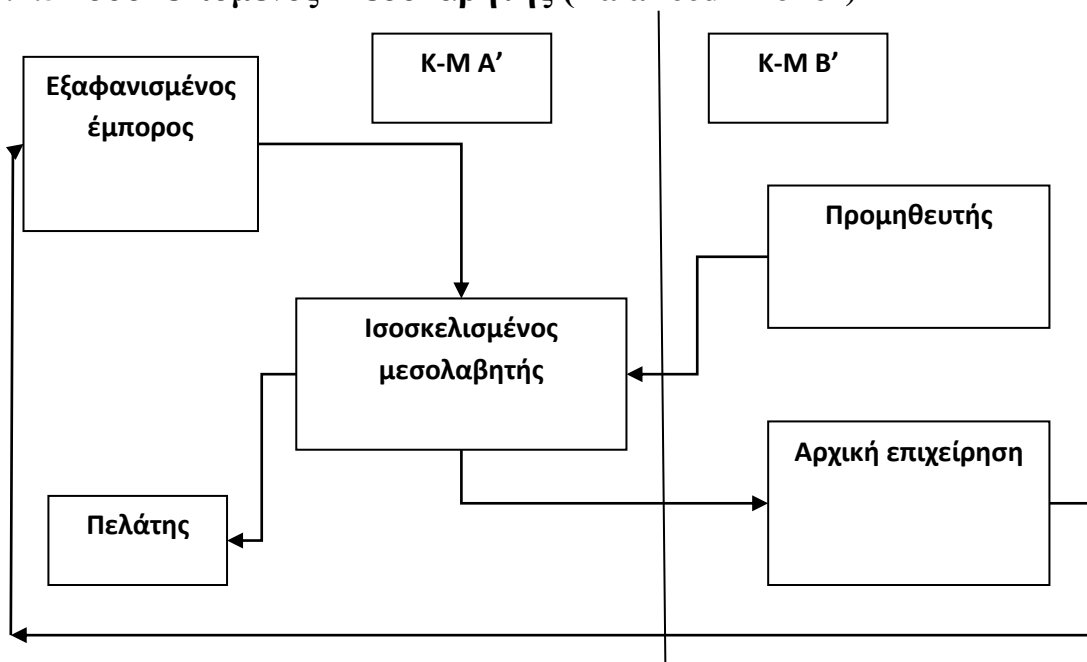
-Οι επιστροφές ΦΠΑ με αυτόν τον τρόπο μεταφέρονται από την επιχείρηση Γ στην επιχείρηση Ε, με σκοπό να καταστεί δυσχερής για τις φορολογικές αρχές η παρακράτηση της επιστροφής ΦΠΑ στην επιχείρηση Ε, δεδομένου ότι δεν μπορεί να εξακριβωθεί η άμεση σύνδεση με την αλυσίδα απάτης.

Σύμφωνα με το σχήμα, η απάτη ΦΠΑ μπορεί να εντοπιστεί σε διαφορετικά στάδια της αλυσίδας :

- Η πρώτη απώλεια για το κράτος μέλος ίσως να είναι ο ΦΠΑ που χρεώθηκε από τον εξαφανισμένο έμπορο, αλλά δεν δηλώθηκε και/ ή καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές.
- Η δεύτερη απώλεια για το κράτος μέλος ίσως επίσης να είναι η επιστροφή ΦΠΑ που αιτείται ο Μεσολαβητής.
- Ενδεχομένως να υπάρχει και τρίτη απώλεια για το κράτος μέλος στην επιστροφή ΦΠΑ που ζητά η επιχείρηση-μεσάζοντας που μετέχει στις δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών/ "Contra-broker".



4.1.5 Ισοσκελισμένος Μεσολαβητής (Balanced Broker)



Στην απάτη ΦΠΑ του Ισοσκελισμένου Μεσολαβητή, ο μεσολαβητής πραγματοποιεί πωλήσεις στην εγχώρια αγορά αλλά θα ισοσκελίσει τις αποκτήσεις με τις παραδόσεις (ΦΠΑ εισροών και ΦΠΑ εκροών), προκειμένου να ισοσκελίσει το ποσό ΦΠΑ που πρέπει να καταβάλει ή να του επιστραφεί.

Μια ενδοκοινοτική απόκτηση και η αντίστοιχη εγχώρια παράδοση συνδυάζονται στο πλαίσιο μιας απάτης τύπου καρουζέλ, αποφεύγοντας έτσι την ανάγκη να αιτηθεί μια επιχείρηση μεγάλης επιστροφής ΦΠΑ ή να καταβάλει σημαντικά ποσά ΦΠΑ που αφορούν στις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν στην εγχώρια αγορά.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι συναλλαγές στο σύνολό τους θα είναι πραγματικές αλλά ο εξαφανισμένος έμπορος δεν θα πληρώσει ΦΠΑ και σε αυτό ακριβώς το σημείο προκύπτει το παράνομο κέρδος από την απάτη ΦΠΑ. Η απάτη τύπου καρουζέλ μπορεί να οργανωθεί τόσο με πραγματικά αγαθά όσο και με ανύπαρκτα αγαθά. Εάν, αντί για μια απάτη τύπου καρουζέλ, χρησιμοποιηθούν εικονικά εγχώρια τιμολόγια, τα οποία ακολουθούνται από μια εικονική ενδοκοινοτική παράδοση, αποσκοπώντας στην μείωση του ποσού ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί, αυτό αποκαλείται σταυρωτή τιμολόγηση.

4.1.6 Η χρήση του απομακρυσμένου εξαφανισμένου εμπόρου

Πιθανολογείται πως αυτό το σχήμα είναι αντίδραση στους αυστηρούς ελέγχους που διενεργούνται στο μητρώο ΑΦΜ/ ΦΠΑ VIES στο κράτος μέλος του «κρυμμένου» εξαφανισμένου εμπόρου, δηλαδή της επιχείρησης Γ.

Η επιχείρηση Α (Κ-Μ 1) εκδίδει ένα τιμολόγιο με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ προς την επιχείρηση Β (Κ-Μ 2). Ως επί το πλείστον, τα αγαθά παραδίδονται από την Α στην αποθήκη μιας επιχείρησης εφοδιαστικής αλυσίδας (εφεξής, logistics) στο Κ-Μ 1 και, εν συνεχεία, τα αγαθά μεταφέρονται στην αποθήκη μιας επιχείρησης logistics στο Κ-Μ 3.

Στα μεταφορικά έγγραφα CMR αναγράφονται οι επωνυμίες της επιχείρησης logistics στο KM 1, της μεταφορικής επιχείρησης καθώς και της επιχείρησης logistics στο K-M 3. Η εντολή αποδέσμευσης των αγαθών θεωρητικά προέρχεται από την επιχείρηση Β, υπέρ ενός φυσικού προσώπου ή μιας επιχείρησης που ενεργεί για λογαριασμό της «κρυμμένης» επιχείρησης Γ. Δεν έχει εκδοθεί κανένα τιμολόγιο μεταξύ των Β και Γ. Οι πληρωμές προς την Α πραγματοποιούνται με τη μεταφορά χρημάτων από τραπεζικό λογαριασμό της Β. Σε πολλές περιπτώσεις, ο τραπεζικός λογαριασμός της Β είναι λογαριασμός στην αλλοδαπή, ο οποίος ανοίχθηκε από την Β κάνοντας μάλιστα χρήση της ίδιας τράπεζας και γραφείου όπως η Γ. Κατά μείζονα λόγο, οι εντολές μεταφοράς παραλαμβάνονται μέσω Διαδικτύου και η Διεύθυνση Διαδικτυακού Πρωτοκόλλου (IP address) βρίσκεται στο K-M 3.

Το πλεονέκτημα για τους απατεώνες έγκειται στο ότι δεν δηλώνονται ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Γ στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του Α, ενώ οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αποδίδονται στην Β στο K-M 2, του οποίου τα φορολογικά έσοδα δεν πλήττονται. Η φορολογική Διοίκηση του K-M 3 δεν μπορεί να ανιχνεύσει την παράνομη συναλλαγή διότι δεν υπάρχουν ίχνη χρηματικών μεταφορών από την Γ προς άλλο κράτος μέλος αλλά ούτε και στο CMR.

Ο έλεγχος μπορεί να είναι στοχευμένος, με την αξιοποίηση των δεδομένων του EUROFISC. Είναι απαραίτητο να συμπεριληφθεί στην κατάσταση η επιχείρηση Α (η γνωστή και εγκατεστημένη αρχική επιχείρηση ή επιχείρηση διανομής) και να ελεγχθεί κατά πόσο οι «νέοι» αγοραστές στο εξωτερικό σχετίζονται με το K-M 3, διερευνώντας τον πραγματικό προορισμό των αγαθών, το πρόσωπο υπέρ του οποίου αποδεσμεύτηκαν στην πραγματικότητα τα αγαθά καθώς και την προέλευση των πληρωμών που έλαβε η Α.

4.1.7 Απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις υπηρεσίες

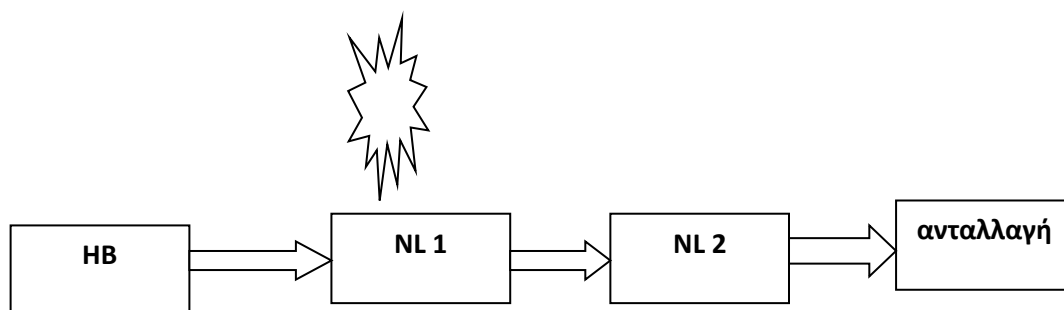
Τα κυκλώματα απάτης τύπου καρουζέλ που αναπτύσσονται στον τομέα των υπηρεσιών, λειτουργούν με όμοιο τρόπο με τα κυκλώματα που αφορούν αγαθά.

Επί παραδείγματι, θα μπορούσαν να υπάρξουν εικονικές αγορές και/ ή πωλήσεις υπηρεσιών τηλεφωνίας με τη χρήση μιας πολύπλοκης αλληλουχίας τριγωνικών συναλλαγών και εικονικών τιμολογίων, με την επιδίωξη να επιτευχθεί τεχνηέντως πιστωτικό ΦΠΑ.

Σχήμα απάτης στον τομέα των υπηρεσιών

Τόπος παροχής υπηρεσιών:

Κράτος Μέλος, όπου διαβιεί ή είναι εγκαταστημένος ο αγοραστής



Αντιστροφή της επιβάρυνσης, ώστε η παράδοση HB – NL να φορολογείται στην Ολλανδία, αλλά η NL να πρέπει να καταβάλει τον ΦΠΑ.

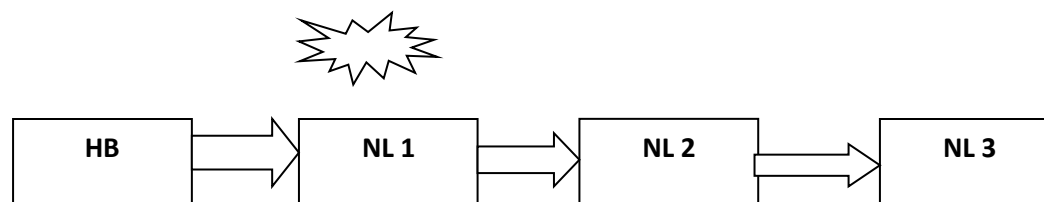
Από το 2010, το Η Β έχει εισαγάγει την υποχρέωση δήλωσης αυτών των συναλλαγών

στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Σχήμα απάτης ΦΠΑ στον τομέα του φυσικού αερίου και της ηλεκτρικής ενέργειας

Παράδοση αγαθών

Τόπος παράδοσης των αγαθών: Όπου διαβιεί ή είναι εγκατεστημένος ο αγοραστής των αγαθών



Καμία ενδοκοινοτική παράδοση, επομένως κανένας ανακεφαλαιωτικός πίνακας.

Η φύση αυτού του είδους της απάτης μπορεί να είναι εξαιρετικά περίπλοκη. Ένα από τα απλούστερα παραδείγματα συνίσταται στην πώληση «τηλεφωνικής κίνησης» / «phonetraffic» σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ε.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις. Για τη διεθνή συναλλαγή, χρησιμοποιούνται εμπορικοί μεσολαβητές ή εταιρείες- κελύφη για τη μεταφορά των χρημάτων, με εθνικούς ή διεθνείς ιστότοπους.

Οι ξένες επιχειρήσεις αγοράζουν τότε τα ηλεκτρονικά πακέτα μεγάλων εθνικών επιχειρήσεων. Αυτού του είδους οι συναλλαγές, οι οποίες είναι εξαγωγές, απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Με τη σειρά τους, οι ίδιες ξένες επιχειρήσεις μεταπωλούν το πακέτο, το οποίο μόλις είχαν αποκτήσει, σε μία ή περισσότερες τρίτες επιχειρήσεις (εξαφανισμένοι έμποροι) που ακολούθως πωλούν ξανά το ίδιο προϊόν στις αρχικές επιχειρήσεις. Αυτές πληρώνουν ΦΠΑ επί του αποκτηθέντος αγαθού απευθείας στον εξαφανισμένο έμπορο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η επικεφαλής επιχείρηση παρουσιάζει στη φορολογική διοίκηση πιστωτικό ΦΠΑ.

Ο εξαφανισμένος έμπορος δεν θα καταβάλει ΦΠΑ και θα τεθεί σε εκκαθάριση (ή πτώχευση), όταν ολοκληρωθεί η συναλλαγή. Εν συνεχεία, θα επανεκκινήσει την εμπορική του δραστηριότητα με καινούργια μεν ταυτότητα αλλά εντός του ίδιου σχήματος απάτης.

Η αποκαλούμενη παράδοση κινητής τηλεφωνίας/ «mobile phone supply» (προπληρωμένων τηλεφωνικών καρτών, υπηρεσιών πρόσβασης στο Διαδίκτυο, κ.ά.) είναι όμως ανύπαρκτη, γιατί οι συναλλαγές είναι εικονικές.

4.2 Μέρη που εμπλέκονται στην απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

4.2.1 Ο εξαφανισμένος έμπορος

Το κύριο γνώρισμα ενός εξαφανισμένου εμπόρου είναι πως πρόκειται για μια επιχείρηση που χρησιμοποιείται για να δημιουργηθεί μια επίφαση αληθοφάνειας σε μια ενδοκοινοτική συναλλαγή, αποσκοπώντας κυρίως στην επίτευξη παράνομων κερδών από τον ΦΠΑ που χρεώνεται επί της επόμενης συναλλαγής.

Γενικά, ένας εξαφανισμένος έμπορος δεν εκπληρώνει καμία εκ των υποχρεώσεων του σχετικά με τον ΦΠΑ, δεν ανταποκρίνεται στους φορολογικούς ελέγχους και δεν είναι δυνατή η εύρεση των νόμιμων εκπροσώπων του, εφόσον αυτοί υπάρχουν. Η ύπαρξή

του συχνά περιορίζεται σε έναν αριθμό που έχει λάβει στο εμπορικό μητρώο, ενώ ο πραγματικός δικαιούχος ή το πρόσωπο που υποκρύπτεται πίσω από αυτόν, είναι στην συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, άγνωστος στις φορολογικές αρχές.

Οι εξαφανισμένοι έμποροι κατηγοριοποιούνται σε τρεις κύριους τύπους :

- Καμία περιοδική δήλωση ΦΠΑ:

ο Αυτή η κατηγορία εξαφανισμένων εμπόρων δεν αποδίδει ΦΠΑ και δεν υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ,

ο Η επίσημη διεύθυνση της έδρας μπορεί να είναι μια διεύθυνση διευκόλυνσης2/ «accommodation address», ένα γραμματοκιβώτιο, μια υπαρκτή διεύθυνση που δεν ανήκει στον εξαφανισμένο έμπορο ή μια ψεύτικη διεύθυνση.

ο Δεν έχει σαφή εμπορική δραστηριότητα.

ο Πρόκειται για «άδεια κελύφη» που συνήθως δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις.

ο Σαν γενικός κανόνας, ένας εξαφανισμένος έμπορος αυτού του τύπου θα προσελκύσει την προσοχή των φορολογικών αρχών.

- Μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ:

ο Καταθέτουν μια σειρά μηδενικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που δημιουργούν την εικόνα απουσίας δραστηριότητας .

ο Η σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η μηδενική περιοδική δήλωση είναι η επιβράδυνση της ανακάλυψης της απάτης, καθώς οι ελεγκτικές αρχές θα θορυβηθούν μόνο όταν παρατηρηθεί αντίφαση μεταξύ της περιοδικής δήλωσης και των πραγματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

- Καμία καταβολή πληρωμών – Επιτηδευματίας με αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του/ «Defaulting trader»:

ο Υποβάλλονται όλες οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και, ως επί το πλείστον, αποτυπώνονται οι πραγματοποιηθείσες εμπορικές συναλλαγές, αλλά δεν καταβάλλεται ο οφειλόμενος ΦΠΑ.

ο Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα άτομα που υποκρύπτονται πίσω από αυτόν τον εξαφανισμένο έμπορο αποφεύγουν την δίωξη, δεδομένου ότι η μη συμμόρφωση με τις φορολογικές δηλωτικές υποχρεώσεις συνιστά εγκληματική πράξη κατ' αντιδιαστολή με την μη καταβολή των οφειλών

- Υποβολή ψευδών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ:

ο Φαινομενικά, αυτές οι επιχειρήσεις έχουν κανονική εμπορική δραστηριότητα και ως εκ τούτου, είναι δύσκολο να εντοπιστούν.

ο Διαμορφώνονται δύο τύποι εξαφανισμένων εμπόρων:

ο Το σύνολο των πληροφοριών που υποβάλλονται μέσω αυτών των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ είναι ψευδείς και δεν υποστηρίζονται από έγγραφα.

ο Ο ΦΠΑ προς έκπτωση καλύπτεται από εικονικά τιμολόγια που περιέχουν αναληθείς πληροφορίες σχετικά με τον αριθμό εγγραφής στο εμπορικό μητρώο ή τον ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Αυτοί οι εξαφανισμένοι έμποροι δύνανται να είναι είτε πρόσφατα συσταθείσες, νέες επιχειρήσεις, ή επανεργοποιηθείσες αδρανείς επιχειρήσεις.

Οι απατεώνες συχνά προτιμούν μια επιχείρηση που κατά το παρελθόν είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα και για την οποία δεν είχαν καταγραφεί φορολογικές παραβάσεις. Γενικά, αυτές οι επιχειρήσεις δεν αξιολογούνται ως επισφαλείς από τις φορολογικές αρχές. Αυτού του είδους οι εξαφανισμένοι έμποροι ενδέχεται να μην εντοπιστούν επί μακρόν.

Αχυράνθρωποι, πλαστές ταυτότητες, αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις αποτελούν μέσα που συχνά μετέρχονται οι απατεώνες προκειμένου να δημιουργήσουν εξαφανισμένους εμπόρους. Το γεγονός αυτό καθιστά δυσχερή για τη

φορολογική διοίκηση την πρόσβαση στους λογαριασμούς ή σε άλλα έγγραφα, τα οποία θα συντελούσαν στην εξακρίβωση των εμπορικών δεσμών που αναπτύσσονται στην αλυσίδα απάτης. Αυτές οι επιχειρήσεις εξαφανίζονται μάλλον γρήγορα, δυσκολεύοντας τους ελέγχους.

Ασχέτως του τύπου απάτης που επιστρατεύεται, η πρόθεση των απατεώνων είναι να επωφεληθούν από τα ακόλουθα:

- ✓ Μη πληρωμή της οφειλής ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές τους.
- ✓ Παροχή ΦΠΑ προς έκπτωση σε άλλα πρόσωπα, προκειμένου να λάβουν επιστροφή ή να μειώσουν την οφειλή ΦΠΑ τους.

4.2.2 Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος

Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος (remote missing trader) είναι επίσης γνωστός ως εξαφανισμένη αρχική επιχείρηση (missing conduit company). Οι επιτηδευματίες αυτοί δεν θα εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις ΦΠΑ, ακριβώς όπως ένας κανονικός εξαφανισμένος έμπορος.

Παρόλα αυτά, η ειδοποιός διαφορά συνίσταται στο ότι αυτές οι οντότητες μόνο προσποιούνται πως πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από το K-M 1 προς το K-M 2. Στην πραγματικότητα, η ενδοκοινοτική παράδοση κατευθύνεται απευθείας σε μια άγνωστη επιχείρηση στο K-M 3. Γενικά, ο ιδιοκτήτης και οι διευθυντές του απομακρυσμένου εξαφανισμένου εμπόρου είναι αχυράνθρωποι, οι οποίοι υπακούουν στις εντολές των ιδιοκτητών του πραγματικού εμπόρου που υποκρύπτεται.

Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος συνήθως δεν τιμολογεί τον εξαφανισμένο έμπορο στο K-M 3. Δεν υπάρχει εμπορική δραστηριότητα στην εγχώρια αγορά και συνεπώς δεν προκύπτει απώλεια ΦΠΑ στο K-M 2.

Ο εξαφανισμένος έμπορος στο K-M 3 προκαλεί απώλεια ΦΠΑ στο K-M 3.

4.2.3 Ο απομονωτής

Ο απομονωτής είναι μια επιχείρηση που χρησιμοποιείται από τους οργανωτές της απάτης για να δυσχεράνει τους πιθανούς ελέγχους ΦΠΑ. Δρα ως κανονικός επιτηδευματίας αγοράζοντας και προμηθεύοντας αγαθά και/ή υπηρεσίες στην εγχώρια αγορά. Ο απομονωτής βρίσκεται μετά τον εξαφανισμένο έμπορο στην εφοδιαστική αλυσίδα. Χρησιμοποιείται για να δημιουργήσει με την παρεμβολή του μια απόσταση μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή. Ενδέχεται να δραστηριοποιούνται περισσότεροι του ενός μεσολαβητές στην εφοδιαστική αλυσίδα.

Χαρακτηριστικά του μεσολαβητή:

✓ Συμπεριφορά συμμορφούμενη με την φορολογία και τις πληρωμές: υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και εκπληρώνει λοιπές κανονιστικές φορολογικές απαιτήσεις.

✓ Καταβολή οφειλών ΦΠΑ (και λοιπών πιθανών φορολογικών υποχρεώσεων) εμπρόθεσμα.

✓ Συνήθως τήρηση λογιστικών βιβλίων ΦΠΑ.

✓ Ο ΦΠΑ προς καταβολή (ΦΠΑ εκροών – ΦΠΑ εισροών) είναι συνήθως πολύ χαμηλού ύψους σε σχέση με τον κύκλο εργασιών.

✓ Αν εντοπιστεί μια ραγδαία αύξηση του ΦΠΑ εκροών και εισροών (ο πληρωτέος ΦΠΑ εξακολουθεί να είναι μικρής αξίας), πιθανόν να αποτελεί ένδειξη εμπλοκής σε αλυσίδα εικονικών τιμολογήσεων.

✓ Κάτοικοι αλλοδαπής προέλευσης κατέχουν θέσεις ευθύνης εντός της επιχείρησης.

Ο δεύτερος ή επακόλουθος απομονωτής μπορεί επίσης να είναι γνωστός επιτηδευματίας. Αν και σε ορισμένες περιπτώσεις δεν γνωρίζει τις λεπτομέρειες της απάτης, συνήθως είναι ενήμερος ότι εμπλέκεται σε κύκλωμα απάτης. Ανάλογα με την περιπλοκότητα του σχήματος απάτης, δύναται να δρουν αρκετοί απομονωτές σε ένα κύκλωμα απάτης τύπου MTIC στο πεδίο του ΦΠΑ. Από την άλλη πλευρά, θα μπορούσε ο ίδιος απομονωτής να χρησιμοποιείται σε αρκετές αλυσίδες τιμολογήσεων/ απάτες τύπου MTIC.

Ο έλεγχος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του απομονωτή μπορεί να αποκαλύψει πως το σύνολο των αγαθών/ υπηρεσιών ήταν υπαρκτά, ή ότι ορισμένες μόνο εξ αυτών των συναλλαγών ήταν υπαρκτές, ή ότι κανένα από τα αγαθά/ υπηρεσίες δεν υπήρξε ποτέ. Για να δημιουργήσει ακόμη περισσότερα προσκόμματα στους ελέγχους ΦΠΑ, ο απομονωτής πιθανόν να γίνει ακολούθως εξαφανισμένος έμπορος.

4.2.4 Απομονωτής που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο

Κατά τον έλεγχο της αλυσίδας συναλλαγών ενός φορολογούμενου είναι αρκετά πιθανό πως ένας εκ των απομονωτών εντός της αλυσίδας θα αποπειραθεί να παρακωλύσει τον έλεγχο, είτε αρνούμενος να προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία ή απλώς με το να εξαφανιστεί. Αυτοί είναι γνωστοί ως απομονωτές που παρακωλύουν τον φορολογικό έλεγχο ('blocking traders'/ 'blockers').

Αντιμετωπίζοντας τον απομονωτή που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι διαχείρισης αυτού του προβλήματος:

Εφόσον οι απομονωτές που παρακωλύουν τον φορολογικό έλεγχο δεν είναι εξαφανισμένοι αλλά απλώς αρνούνται να συνεργαστούν, προσπάθησε να λάβεις βιβλία και στοιχεία για περιόδους προγενέστερες και μεταγενέστερες της ελεγχόμενης περιόδου. Από αυτές μπορεί να εξαχθεί μια εικόνα σχετικά με τους συνήθεις προμηθευτές του απομονωτή που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο.

Εάν τηρείται από τη φορολογική διοίκηση μια βάση δεδομένων σχετικά με το ιστορικό των συναλλαγών, τότε, σύμφωνα και με το ανωτέρω σημείο, μπορεί να διαμορφωθεί μια εικόνα των συνήθων προμηθευτών του απομονωτή που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο.

Θα πρέπει να πραγματοποιηθούν επισκέψεις στους διαμεταφορείς για να λάβουν τα σημειώματα κατανομής (allocation notes), από τα οποία εξακριβώνεται από ποιον αγόρασε ο απομονωτής που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο και επιβεβαιώνεται σε ποιον πούλησε.

Πρέπει να εντοπιστούν τραπεζικοί λογαριασμοί και να αποκτηθούν οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών.

Εφαρμόζοντας το επιχειρήμα των «παρόμοιων γεγονότων»

Ίσως να είναι εφικτή η κατασκευή ενός επιχειρήματος «παρόμοιων γεγονότων»/ «similar facts argument». Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, πρέπει να εξακριβωθούν τα ακόλουθα:

- Εάν ο απομονωτής που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο έχει ιστορικό αγοράς αγαθών και/ ή υπηρεσιών από απατεώνες ή αν υπάρχει ένα επαναλαμβανόμενο πρότυπο αγοράς αγαθών και/ ή υπηρεσιών από άλλους φορολογούμενους, οι οποίοι με τη σειρά τους, συνδέονται με απατεώνες. Θα πρέπει να αποδοθεί προσοχή στο κατά πόσο αυτές οι συναλλαγές είχαν παρόμοια χαρακτηριστικά με τις συναλλαγές για τις οποίες παρακωλύεται ο έλεγχος, και σε τί έκταση.
- Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη άλλες συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τον μεσολαβητή, είτε σε άλλες περιόδους, για παράδειγμα έξι μήνες πριν και μετά την ελεγχόμενη περίοδο ΦΠΑ, ή κατά την υπό εξέταση περίοδο, προκειμένου να διαπιστωθεί τί αναλογία αυτών των συναλλαγών μπορεί να αναχθεί σε απατεώνα.

Εάν η σημαντική πλειονότητα των συναλλαγών του μεσολαβητή ανάγονται πλήρως σε απατεώνες, πρέπει να εξεταστεί το ενδεχόμενο να είχαν αυτές οι συναλλαγές παρόμοια χαρακτηριστικά με τις συναλλαγές για τις οποίες παρακωλύεται ο έλεγχος και η έκτασή τους.

Άλλες ενδείξεις απάτης

Εφόσον δεν υπάρχουν συναλλαγές, τα ίχνη των οποίων να εντοπίζονται πλήρως, ώστε να αποτελέσουν τη συγκριτική βάση, ίσως δεν είναι δυνατόν να κατασκευαστεί ένα επιχείρημα «παρόμοιων γεγονότων». Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν έχουν πραγματοποιηθεί όλοι οι δυνατοί έλεγχοι και έχουν εξαντληθεί όλα τα μέσα, ίσως παραμένει εφικτό να αποδειχθεί η σύνδεση με την καταστρατήγηση ΦΠΑ και ως εκ τούτου, να αρνηθεί η φορολογική διοίκηση σε ένα φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών.

Οι φορολογικές αρχές μπορούν να θέσουν υπόψη του Δικαστηρίου διάφορους παράγοντες και αποδείξεις, οι οποίοι είναι συνεπείς με την χρήση δόλιου τεχνάσματος και συνεπώς, απάτης. Οι φορολογικές αρχές πρέπει να λάβουν υπόψη τους τόσο την ύπαρξη ενός μεσολαβητή που παρακωλύει τον έλεγχο όσο και τους παράγοντες που παρατίθενται ανωτέρω και να τους συγκρίνει με τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών του φορολογουμένου τους, ώστε να διαπιστωθεί αν είναι συνεπείς με την εμπλοκή σε σχήμα που έχει στο σύνολό του επινοηθεί. Αν έχει εντοπιστεί πως ο φορολογούμενος έχει λειτουργήσει εντός ενός πλαισίου contra trading, τότε θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και αποδείξεις σχετιζόμενες με άλλους επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται εντός αυτού του σχήματος (συμπεριλαμβανομένου και του μεσολαβητή που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου). Εφόσον είναι διαθέσιμες επαρκείς σχετικές αποδείξεις για να αποδειχθεί η ύπαρξη δόλιου τεχνάσματος, τότε αυτές θα πρέπει να συνεκτιμηθούν με τις πληροφορίες σχετικά με τον απομονωτή που παρακωλύει τον φορολογικό έλεγχο. Λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των διαθέσιμων αποδείξεων, ίσως να καταστεί εφικτό να δειχθεί πως, κατά μεγάλη πιθανότητα, οι συναλλαγές ενός επιτηδευματία συνδέονται με την καταστρατήγηση του ΦΠΑ.

4.2.5 Ο μεσολαβητής

Γενικά, ο μεσολαβητής είναι ο τελικός κρίκος και μια εκ των επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων διανέμονται τα κέρδη του σχήματος απάτης. Ούσα εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους μέλους με τον εξαφανισμένο έμπορο, η επιχείρηση – μεσολαβητής αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες από τον απομονωτή και τα προμηθεύει σε μια επιχείρηση στην εγχώρια αγορά ή σε άλλο κράτος μέλος. Σε περίπτωση που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση, υποβάλλει αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις αγορές της. Επίσης, ο μεσολαβητής ενδέχεται να λειτουργεί και ως απομονωτής. Μπορεί, λόγω χάριν, να διενεργεί με άλλους επιτηδευματίες συναλλαγές, οι οποίες συνδέονται με απάτη, εντός του ίδιου κράτους μέλους. Εάν πραγματοποιεί παραδόσεις σε χαμηλές τιμές στην εγχώρια αγορά, τότε θα καταβάλλει την αμελητέα διαφορά μεταξύ ΦΠΑ εκροών και εισροών στην φορολογική Διοίκηση. Χάρη στη συμμετοχή του (εκούσια ή μη) σε έναν μηχανισμό απάτης ΦΠΑ τύπου MTIC, ο μεσολαβητής συνήθως εισπράττει κέρδη που δημιουργήθηκαν από την απάτη που διέπραξε ο εξαφανισμένος έμπορος και η οποία οργανώθηκε από τον ίδιο, την αρχική επιχείρηση ή ακόμη και από κάποιο πρόσωπο εκτός της αλυσίδας. Κατ' ανώτατο, δραστηριοποιείται ένας μεσολαβητής ανά κράτος μέλος. Εντούτοις, στην περίπτωση κατά την οποία μετέχουν στην αλυσίδα συναλλαγών περισσότερα από δύο κράτη μέλη, μπορούν να ανήκουν στην ίδια αλυσίδα συναλλαγών περισσότεροι μεσολαβητές σε διάφορα κράτη μέλη.

4.2.6 Η «Αρχική επιχείρηση»

Τι είναι η «Αρχική επιχείρηση»;

Αρχική επιχείρηση είναι ένας επιτηδευματίας που μετέχει σε μια συναλλαγή που συνδέεται με την καταστρατήγηση του ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

Οι ακόλουθοι τύποι επιτηδευματιών μπορεί να δρουν ως αρχικές επιχειρήσεις:

- ✓ Επιχείρηση που πραγματοποιεί αποκτήσεις
- ✓ Απομονωτές
- ✓ Αποστολείς/μεσολαβητές (επιτηδευματίες που εξάγουν εντός της Ε.Ε.) και
- ✓ Επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραδόσεις μεταξύ επιτηδευματιών σε άλλα κράτη μέλη.

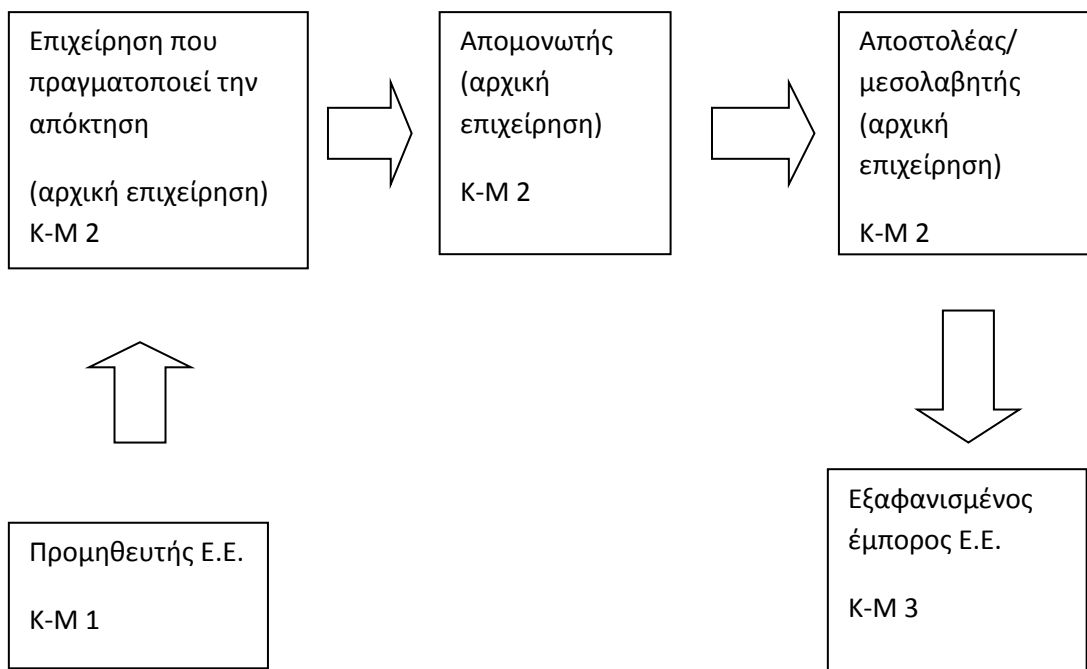
Πολλά από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των κανονικών συναλλαγών τύπου ΜΤΙC είναι συχνά παρόντα στις συναλλαγές που διενεργούνται από τις αρχικές επιχειρήσεις. Αυτού του είδους η εμπορική δραστηριότητα συχνά θα φαίνεται πως είναι προϊόν δόλιου τεχνάσματος και ενδεχομένως θα απέχει σημαντικά από την εμπορική πρακτική που επικρατεί σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

«Αρχική επιχείρηση»: Τύποι εμπορικής δραστηριότητας

Οι ακόλουθοι τύποι εμπορικής δραστηριότητας των αρχικών επιχειρήσεων κατηγοριοποιούνται ως τέτοιοι, λόγω του ότι δεν υπάρχει απώλεια ΦΠΑ στο εμπλεκόμενο κράτος μέλος.

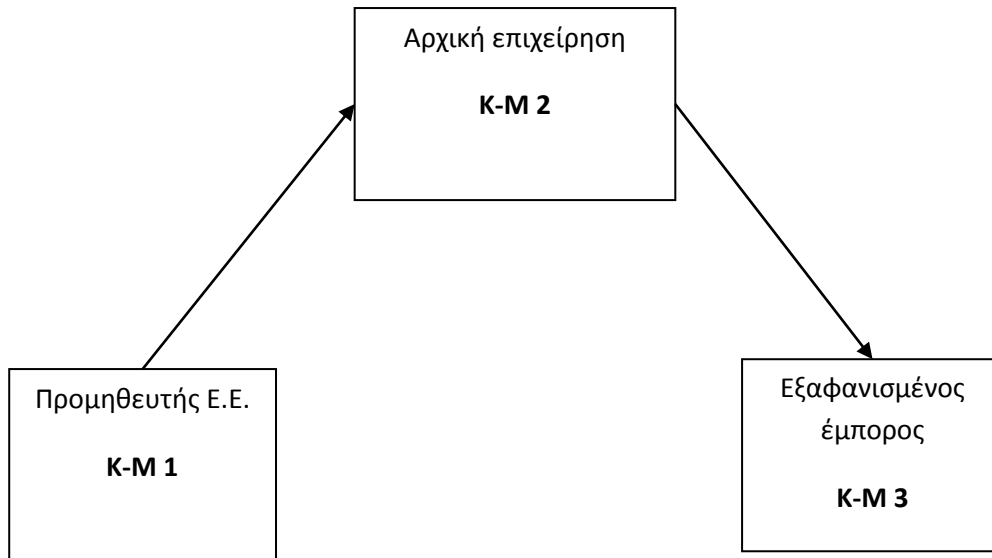
Αγαθά που εμπορεύονται σε ένα κράτος μέλος πριν την εξαγωγή

Τα αγαθά πωλούνται μεταξύ επιχειρήσεων εντός ενός κράτους μέλους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, υπάρχουν ένας ή περισσότεροι απομονωτές που παρεμβάλλονται μεταξύ της επιχείρησης που πραγματοποιεί την απόκτηση και του αποστολέα. Άλλες φορές, τα αγαθά πωλούνται απευθείας από την επιχείρηση που πραγματοποιεί την απόκτηση στον αποστολέα. Τότε, τα αγαθά θα μεταπωληθούν είτε σε μια αρχική επιχείρηση είτε σε μια επιχείρηση που δηλώνει αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεων της σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. Κάποια στιγμή, αργότερα στην αλυσίδα, θα υπάρχει ένας εξαφανισμένος έμπορος σε ένα άλλο κράτος μέλος.



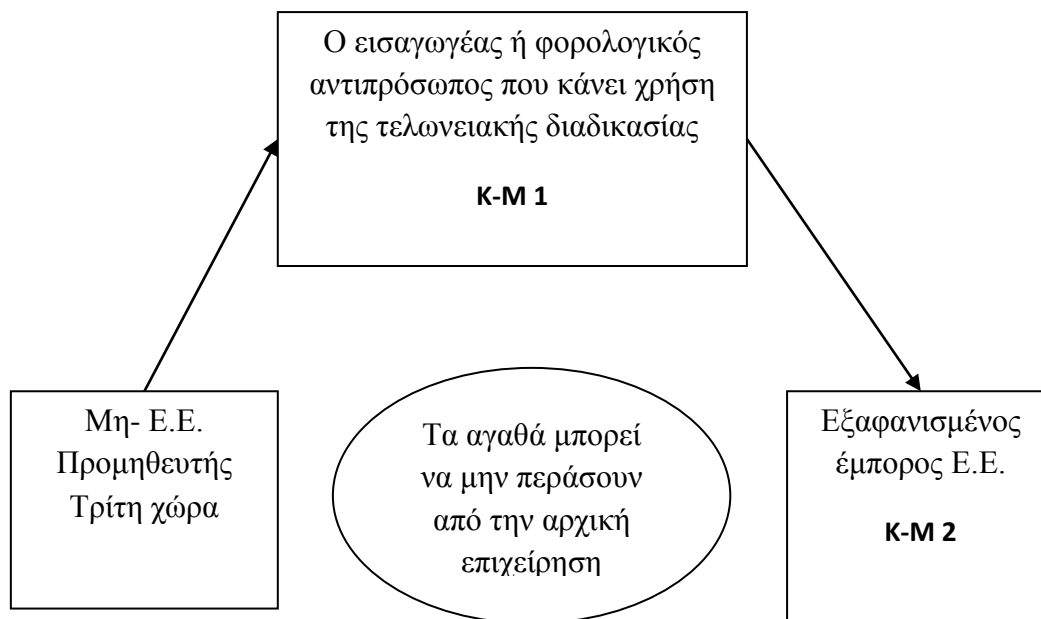
Τα αγαθά εισέρχονται σε ένα κράτος μέλος και εν συνεχεία αποτελούν αντικείμενο άμεσης παράδοσης σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε

Πρόκειται για μια παραλλαγή, όπου τα αγαθά αποκτώνται ή εισάγονται σε ένα κράτος μέλος αλλά δεν υπάρχουν παραδόσεις (ή συναλλαγές του μεσολαβητή) εντός αυτού του κράτους μέλους. Η αρχική επιχείρηση δηλώνει και αιτείται επιστροφής φόρου επί των αποκτήσεων ή ΦΠΑ εισαγωγών καθώς και οποιουδήποτε ποσού ΦΠΑ σχετίζεται με τα γενικά της έξοδα στο εσωτερικό της χώρας. Στη συνέχεια, τα αγαθά αποστέλλονται είτε σε μια αρχική επιχείρηση ή σε έναν εξαφανισμένο έμπορο σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.



Τα αγαθά εισάγονται και ακολούθως παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο της τελωνειακής διαδικασίας

Ένας επιτηδευματίας εισάγει αγαθά από τρίτη χώρα. Τα αγαθά εισέρχονται στο κράτος μέλος για άμεση παράδοση σε επιτηδευματία σε άλλο κράτος μέλος. Ο επιτηδευματίας που πραγματοποιεί την εισαγωγή κάνει χρήση της τελωνειακής διαδικασίας προκειμένου να δηλώσει πως ο επιτηδευματίας Ε.Ε. που λαμβάνει τα αγαθά (η επιχείρηση που πραγματοποιεί την τελική απόκτηση στο κράτος μέλος 2) θα δηλώσει ΦΠΑ επί των αποκτήσεων. Παρόλα αυτά, ο συγκεκριμένος επιτηδευματίας (ο πελάτης του εισαγωγέα) θα εξαφανιστεί και δεν θα δηλωθεί ΦΠΑ.



4.2.7 Επαγγελματίες αχυράνθρωποι

Ως αχυράνθρωπος νοείται κάποιος που επιστρατεύεται από τον εγκληματικό εγκέφαλο (το/τα πρόσωπο/α που υποκρύπτονται πίσω από το σχήμα απάτης), προκειμένου να πραγματοποιήσει συναλλαγές, υπό τις οδηγίες και τις κατευθύνσεις του εγκληματικού εγκεφάλου και να αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις συναλλαγές. Επαγγελματίες αχυράνθρωποι συχνά ορίζονται ως διαχειριστές/ διευθυντές σε περισσότερες της μιας επιχειρήσεις.

Όταν η απάτη τύπου ΜΤΙC ήταν στα σπάργανα, οι εγκληματικοί εγκέφαλοι χρησιμοποιούσαν τους αχυράνθρωπους ως βιτρίνα για τις επιχειρήσεις, αλλά αυτοί οι αχυράνθρωποι γνώριζαν από ελάχιστα έως τίποτα σχετικά με τα εμπορευόμενα αγαθά, τα επιχειρηματικά μοντέλα, την χρηματοδότηση, τον τρόπο λειτουργίας του μηχανισμού αποκτήσεων ή αποστολών κ.λπ.. Περιορίζονταν στο να ενεργούν σύμφωνα με τις οδηγίες που είχαν λάβει και τίποτα περισσότερο. Αυτό ήταν πηγή προβλημάτων για τον εγκληματικό εγκέφαλο, όταν οι αχυράνθρωποι καλούνταν να παράσχουν αποδείξεις κατά την εξέταση μιας προσφυγής, καθώς γινόταν σύντομα πρόδηλο πως δεν γνώριζαν τίποτα για την επιχείρηση και συνεπώς δεν έπειθαν για την αξιοπιστία τους, όταν αποπειρούνται να παρουσιαστούν ως διαχειριστές μιας πραγματικής εμπορικής επιχείρησης. Προϊόντος του χρόνου, οι εγκληματικοί εγκέφαλοι άρχισαν να χρησιμοποιούν αχυράνθρωπους που γίνονται πιο πιστευτοί και είναι σε θέση να επιδείξουν μια κατανόηση της επιχείρησης που φιλοδοξούν να διαχειριστούν. Αυτοί οι νέοι αχυράνθρωποι έχουν την ικανότητα να συζητήσουν για την επιχείρηση σε ένα περισσότερο επαγγελματικό επίπεδο, προσδίδοντας στους εαυτούς τους αλλά και στην επιχείρηση ένα επίστρωμα αξιοπιστίας και ταυτόχρονα παρέχοντας στους εγκληματικούς εγκεφάλους μια ασπίδα ως προκάλυμμα.

4.3 Κοινά χαρακτηριστικά της απάτης εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Όλα τα κράτη μέλη θα πρέπει να ενδιαφέρονται και να συμμετέχουν ενεργά στην καταπολέμηση της απάτης ΦΠΑ τύπου MTIC. Άμεσο θύμα αυτής είναι τα δημόσια έσοδα, τα οποία αποστερούνται ένα μεγάλο μέρος των εσόδων ΦΠΑ εξαιτίας της οργανωμένης απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ. Ένα άλλο θύμα, έμμεσο αυτή τη φορά, της οργανωμένης απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ είναι ο φορολογούμενος, στο μέτρο που καταβάλλει έναν φόρο που ποτέ δεν φτάνει στα ταμεία του Κράτους. Αυτή η απώλεια ΦΠΑ ίσως να αντισταθμιστεί από το Κράτος μέσω της επιβολής υψηλότερου φορολογικού συντελεστή, η οποία με τη σειρά της θα επιβαρύνει τον έντιμο φορολογούμενο.

Οι διοργανωτές της απάτης ΦΠΑ μπορούν να αποκομίσουν ένα αθέμιτο πλεονέκτημα εντός των ανταγωνιστικών αγορών. Η κανονική λειτουργία της αγοράς στρεβλώνεται και, κατά συνέπεια, οι έντιμοι έμποροι έρχονται πιθανόν αντιμέτωποι με μια δύσκολη απόφαση: να διακόψουν τη λειτουργία τους ή να λάβουν μέρος στην απάτη, καθώς οι διοργανωτές της απάτης θα αποπειραθούν να εμπλέξουν τους υπάρχοντες παίκτες της αγοράς στις παράνομες δραστηριότητές τους, ώστε να διευκολύνουν το έργο τους και να ελαχιστοποιήσουν τις πιθανότητες να τους αποδοθούν ευθύνες.

Η απάτη τύπου MTIC μπορεί να αναγνωριστεί από κοινά χαρακτηριστικά, που ίσως όμως διαφέρουν κατά περίπτωση. Δεν είναι απαραίτητο να συντρέχουν όλα τα χαρακτηριστικά σε κάθε εντοπιζόμενη απάτη τύπου MTIC ή σε κάθε επιχείρηση στην αλυσίδα.

Διεθνής φύση

Εξαιρουμένων των περιπτώσεων εικονικών εξαγωγών, εικονικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων και κλοπής του ΑΦΜ/ ΦΠΑ, αυτού του τύπου η απάτη δεν μπορεί να διαπραχθεί σε εθνικό επίπεδο και πρέπει να εμπλέκονται κατ' ελάχιστο δύο κράτη μέλη και μία ενδοκοινοτική παράδοση.

Εμπλοκή πολλών μερών

Παρόλο που η απάτη μπορεί να οργανωθεί και να λειτουργήσει από έναν μικρό αριθμό ατόμων, απαιτείται πληθώρα συμμετεχόντων στα σχήματα απάτης ΦΠΑ τύπου MTIC, ούτως ώστε να διαμοιραστούν τα κέρδη, να ελαχιστοποιηθεί η ευθύνη και να δυσχεραθεί ο φορολογικός ή αστυνομικός ή δικαστικός έλεγχος.

Ταχεία αλλαγή προμηθευτών και πελατών

Η διάρκεια ζωής των δρώντων σε κυκλώματα απάτης τύπου MTIC, οι οποίοι διαπράττουν την απάτη, π.χ. οι εξαφανισμένοι έμποροι, είναι πολύ σύντομη σε μια προσπάθεια να αποτρέψουν την έρευνα για εξεύρεση πιθανών συνδέσμων με τις επιχειρήσεις που μετέχουν σε αυτή την συμπαιγνία ή ακόμη και με τους πραγματικούς διοργανωτές αυτής.

Καμία δήλωση και/ ή πληρωμή Φ.Π.Α

Το κέρδος από τους διαφορετικούς τύπους απάτης MTIC προέρχεται από τον μη δηλωθέντα και τον μη καταβληθέντα στο Κράτος ΦΠΑ. Αυτή ακριβώς η απουσία ΦΠΑ παρέχει στους απατεώνες ένα εμπορικό πλεονέκτημα στις εξόχως ανταγωνιστικές αγορές (κινητά τηλέφωνα, αυτοκίνητα, εξαρτήματα μονάδας ηλεκτρονικού υπολογιστή).

Ροή αγαθών και υπηρεσιών

Ορισμένα αγαθά ή τομείς της οικονομίας είναι πιο επισφαλής από άλλα, αν και θεωρητικά, όλα τα είδη αγαθών μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην απάτη τύπου MTIC και οι απατεώνες μπορούν ταχύτατα και εύκολα να διαφοροποιήσουν τις

δραστηριότητές τους εφόσον έχουν στη διάθεσή τους δομές απάτης (αχυράνθρωποι, εξαφανισμένοι έμποροι...). Έχει επίσης παρατηρηθεί ότι ορισμένα σχήματα λειτουργούν χωρίς την αγορά ή την πώληση κανενός αγαθού, παρά μόνο με τη ροή τιμολογίων και χρημάτων. Από το 2009, ακόμη και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στην κυκλική απάτη τύπου καρουζέλ, με χαρακτηριστικό παράδειγμα το εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπών ρύπων διοξειδίου του άνθρακα.

Μέθοδοι πληρωμής

Συχνά ούσες διακριτές από τη ροή των αγαθών, οι χρηματοοικονομικές ροές πραγματοποιούνται με την μεγαλύτερη δυνατή μυστικότητα: οι πληρωμές μέσω διαδικτύου και οι τραπεζικές μεταφορές σε τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων χωρών είναι συνήθεις. Συχνά χρησιμοποιούνται εξωχώριες (off shore) τράπεζες. Κανονικά η ροή των χρημάτων ακολουθεί αντίστροφη πορεία από την ροή των αγαθών.

Οι πληροφορίες σχετικά με την νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος/ Money laundering) καθώς και οι σχετικές έρευνες είναι, ως εκ τούτου, πολύ χρήσιμες αφού αποτελούν τον μοναδικό τρόπο για να αποκαλυφθούν οι απατεώνες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, λαμβάνουν χώρα οι αποκαλούμενες πληρωμές από τρίτο μέρος, όπου οι πληρωμές δεν πραγματοποιούνται από τον αγοραστή αλλά από κάποιον άλλο, συχνά έναν απομακρυσμένο στην αλυσίδα επιτηδευματία ή σε ορισμένες περιπτώσεις, από έναν επιτηδευματία εκτός της αλυσίδας. Μια νέα τάση είναι η χρήση των πλατφόρμων πληρωμών.

Μικρό υπόλοιπο τραπεζικών λογαριασμών

Αυτό συμβαίνει παρά το γεγονός πως τεράστια ποσά διακινούνται μέσω αυτών των λογαριασμών. Τα ποσά παραμένουν για ελάχιστο διάστημα στον λογαριασμό. Καμία άλλη πληρωμή δεν πραγματοποιείται από τον τραπεζικό λογαριασμό, παρά μόνο αυτές που αφορούν στο εμπόριο των συγκεκριμένων αγαθών και/ ή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται στην απάτη ΦΠΑ. Οι εμπλεκόμενοι που χρειάζονται χρήματα προτού παραλάβουν τα αγαθά, αποτελούν δείκτη ύποπτης συναλλαγής.

Περιθώρια κέρδους

Τα περιθώρια κέρδους των συναλλαγών είναι (σχετικά) μικρά στις περισσότερες επιχειρήσεις της αλυσίδας και συχνά συνίστανται σε σταθερά ποσά. Καμία διαπραγμάτευση τιμής δεν λαμβάνει χώρα. Ο εξαγωγέας είθισται να λαμβάνει ένα μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους, παρόλο που δεν έχει καμία προστιθέμενη οικονομική αξία στην συναλλαγή.

Τιμολόγια και ασφάλιση

Συνήθως δεν υπάρχει απόδειξη ύπαρξης επίσημων εμπορικών συμβάσεων. Τα αγαθά συνήθως δεν ασφαλίζονται παρά την υψηλή τους αξία. Λόγω αυτού, δεν υπάρχει πιθανότητα επιστροφής χρημάτων σε περίπτωση που τα αγαθά είναι ελαττωματικά, έχουν υποστεί ζημιά ή κλαπούν. Αυτό οφείλεται στο γεγονός πως, για τα άτομα που κινούν τα νήματα της απάτης, τα αγαθά δεν έχουν την σημασία που θα είχαν για τους νομοταγείς επιτηδευματίες.

Τιμολόγια και εμπορικά έγγραφα

Ο επιτηδευματίας υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία. Της έκδοσης του τιμολογίου και της συμφωνίας για τις παραγγελίες, συνήθως προηγούνται έρευνες για τις τιμές και αποσαφήνιση των λεπτομερειών, αντίστοιχα. Αυτά συνήθως γίνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, όπως και η συμφωνία για την κατάσταση των αγαθών αλλά και οι διευθετήσεις για την παράδοση. Αυτά ακολουθούνται από ένα δελτίο

παράδοσης που φέρει υπογραφή, με την οποία αποδεικνύεται η παράδοση των αγαθών. Σε ορισμένες περιπτώσεις υπάρχουν εγγυήσεις και επιστολή διαμαρτυρίας. Αποτελεί συχνό φαινόμενο, η παράδοση να πραγματοποιείται στις εγκαταστάσεις μιας επιχείρησης logistics και η εντολή αποδέσμευσης να δίδεται από τον πραγματικό ιδιοκτήτη.

Πτώση τιμής

Εντός της αλυσίδας συνήθως παρατηρείται μια πτώση της τιμής. Επί παραδείγματι, ένας επιτηδευματίας αγοράζει τα αγαθά για € 100 σε άλλο κράτος μέλος (με μηδενικό συντελεστή) και πωλεί τα αγαθά έναντι € 90. Η πτώση της τιμής συνήθως σημειώνεται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες πωλούνται από τον εξαφανισμένο έμπορο. Πρόκειται για την επιχείρηση, η οποία δεν πρόκειται να καταβάλει στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ που χρεώνει επί των τιμολογίων της. Εξαιτίας του ότι δεν πληρώνει ΦΠΑ στη φορολογική διοίκηση, ο εξαφανισμένος έμπορος εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα αποκόμισης (μικρού) κέρδους, παρά την απώλεια στην τιμή.

Κυκλικότητα

Τα αγαθά αλλάζουν χέρια στο κύκλωμα καρουζέλ αρκετές φορές, είτε διαμέσου των ίδιων εμπόρων [το οποίο μπορεί να διαπιστωθεί από τις καταχωρηθείσες διεθνείς ταυτότητες εξοπλισμού κινητής τηλεφωνίας (International Mobile Equipment Identity number/IMEI numbers) ή τους αριθμούς των κιβωτίων ή διαμέσου των ίδιων κρατών (το οποίο μπορεί να διαπιστωθεί από τις τελωνειακές σφραγίδες που φέρουν τα κιβώτια). Αυτή η κυκλικότητα των συναλλαγών προσέδωσε σε αυτόν τον τύπο απάτης την ονομασία του: απάτη τύπου καρουζέλ.

Αρνητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Η τελική εγχώρια επιχείρηση είναι είτε εξαγωγέας είτε μεσολαβητής που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές. Αυτές οι παραδόσεις φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ο εξαγωγέας αγόρασε τα αγαθά με ΦΠΑ, συνεπάγεται αρνητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Όγκος Πωλήσεων

Η απάτη τύπου καρουζέλ εντοπίζεται κυρίως στο χονδρικό εμπόριο.

Νεοεισερχόμενοι επιτηδευματίες

Σε μια αλυσίδα απάτης χρησιμοποιούνται συχνά νέοι επιτηδευματίες ή επιχειρήσεις που επανεκκίνησαν τη δραστηριότητά τους. Επίσης παρατηρείται το φαινόμενο υπαρκτές επιχειρήσεις να αρχίσουν να δραστηριοποιούνται με τρόπο διαφορετικό απ' ότι συνήθη εμπορική πρακτική τους.

Αύξηση των πωλήσεων και ταχύτητα

Τόσο οι νέοι επιτηδευματίες όσο και οι υπαρκτές επιχειρήσεις που εισέρχονται στο παράνομο εμπόριο, επιδιώκουν μια δυσθεώρητη αύξηση των πωλήσεων εντός μιας ιδιαίτερα σύντομης χρονικής περιόδου.

Το εμπόριο ακολουθεί πολύ γρήγορους ρυθμούς, τα αγαθά πωλούνται αμέσως στον επόμενο αγοραστή, οι επιτηδευματίες δεν διατηρούν απόθεμα και, συνήθως, η εξεύρεση του αγοραστή προηγείται της αγοράς των αγαθών.

Απουσία επιχειρηματικής δομής

Ιστορικά, όταν διαπράττεται απάτη τύπου καρουζέλ, πολλές επιχειρήσεις έχουν προσλάβει λίγους ή και καθόλου υπαλλήλους, παρόλο που ο κύκλος εργασιών τους είναι εφάμιλλος εταιρειών που είναι διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο. Συχνά, οι εταιρείες που χρησιμοποιούνται σε μια αλυσίδα απάτης δεν μπορούν να εντοπιστούν. Οι επικοινωνίες λαμβάνουν χώρα μέσω διαδικτύου, διευθύνσεων αλληλογραφίας hotmail και αριθμών κινητών τηλεφώνων. Δεν υπάρχει φυσικός τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας, αποθήκη, περιουσιακά στοιχεία κ.λπ.

Απουσία μεταφοράς

Τα αγαθά παραμένουν αποθηκευμένα σε διαμεταφορείς, ενώ παράλληλα πωλούνται αλληπάλληλες φορές. Αυτό συντελεί στην εξοικονόμηση χρόνου και μεταφορικού κόστους.

Λανθασμένες προδιαγραφές

Τα αγαθά συχνά δεν διαθέτουν τις σωστές προδιαγραφές της χώρας στην οποία παραδίδονται (για παράδειγμα, κινητά τηλέφωνα με λάθος τύπο φισ στους φορτιστές).

Γνώση των μεθόδων εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης

Οι απατεώνες είναι πολύ καλά κατατοπισμένοι σχετικά με την οργάνωση, τις διαδικασίες και τους περιορισμούς της Διοίκησης και προσαρμόζονται: τα σχήματα απάτης τελούν σε διαρκή κίνηση και εξέλιξη ώστε να εκμεταλλευτούν τις αδυναμίες έκαστου κράτους μέλους και της νομοθεσίας.

Απουσία αποδείξεων για διαπραγμάτευση τιμών

Απουσία μηνυμάτων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, άλλων συμβολαίων με τον προμηθευτή

Διαχειριστές

Συχνά πρόκειται για αλλοδαπούς που διαμένουν εκτός του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και οι οποίοι διαθέτουν ελάχιστες γνώσεις και εμπειρία στον κλάδο του εμπορίου.

4.4 Παραδείγματα άλλων μορφών απάτης εντός της απάτης τύπου MTIC

4.4.1 Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις/Ψευδείς εξαγωγές εκτός της Ε.Ε

Το συγκεκριμένο σχήμα απάτης αποσκοπεί στη συγκάλυψη της διενέργειας συναλλαγών στην εγχώρια αγορά, παρουσιάζοντάς τες σαν πωλήσεις απαλλασσόμενες ΦΠΑ προς άλλες χώρες (ενδοκοινοτικές παραδόσεις/εξαγωγές). Με άλλα λόγια, αυτός ο μηχανισμός επιτρέπει την πραγματοποίηση παραδόσεων στην εγχώρια «μαύρη αγορά», χωρίς ΦΠΑ. Αυτός ο μηχανισμός επίσης χρησιμοποιείται για την δημιουργία αρνητικών επιστροφών ΦΠΑ.

Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρήση πλαστών τιμολογίων (τιμολόγια, μεταφορικά έγγραφα, τελωνειακά έγγραφα σε περίπτωση εξαγωγών, ακόμη και παραστατικά πληρωμών) στις λογιστικές καταχωρήσεις του απατεώνα. Ενίοτε, μέρος της απαλλασσόμενης του ΦΠΑ πώλησης ενδέχεται να είναι πραγματικό και μόνο ένα μέρος αυτής να είναι εικονικό.

Υφίστανται τουλάχιστον δύο *modus operandi*:

- Η χρήση μιας (εγγεγραμμένης στο μητρώο ΦΠΑ) εικονικής επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος/ Τρίτη χώρα. Αυτή η εικονική επιχείρηση δηλώνεται ως πελάτης.

Αποκλειστικός σκοπός της είναι να χρησιμοποιηθεί στην απάτη. Στην περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ακόμη και τα λογιστικά βιβλία και οι παραδόσεις φαίνονται αυθεντικά με την πρώτη ματιά. Στην πραγματικότητα όμως, οι συναλλαγές δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές επιχειρηματικές δραστηριότητες.

- Η χρήση του κλεμμένου αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ ενός υποκείμενου στον φόρο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος. Αυτή η μέθοδος συνιστά ακόμη μεγαλύτερη πρόκληση από την σκοπιά του ελέγχου. Κατά τον φορολογικό έλεγχο, οι λογιστικές καταχωρήσεις και τα έγγραφα- παρόλο που είναι πλαστογραφημένα- συνήθως φαίνονται σαν αυθεντικά. Η ανάλυση πελατών δεν προκαλεί υποψίες, εκτός αν οι φορολογικές αρχές κληθούν να την επαληθεύσουν, π.χ. σε συνέχεια επίσημων αιτημάτων. Κυρίως, οι υποκείμενοι στον φόρο είναι μεγάλες επιχειρήσεις, ο ΑΦΜ/ΦΠΑ των οποίων έχει κλαπεί, με μεγάλου όγκου ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Αυτό επιτρέπει τη δημιουργία ενός συνονθυλεύματος εικονικών και πραγματικών συναλλαγών, με σκοπό να προκληθεί σύγχυση στις φορολογικές αρχές.

Όταν εντοπιστεί η υπόθεση, δεν πρέπει να ελεγχθούν μόνο οι απαλλασσόμενες ΦΠΑ παραδόσεις. Είναι σύνηθες σε αυτές τις περιπτώσεις να είναι εικονικές- εν μέρει τουλάχιστον- και οι εγχώριες αγορές. Στην χειρίστη των περιπτώσεων, ο απατεώνας θα αποκομίσει διπλό όφελος:

Θα αποφύγει την πληρωμή ΦΠΑ επί των εγχώριων πωλήσεων, παραποιώντας τες και εμφανίζοντάς τες σαν παραδόσεις απαλλασσόμενες ΦΠΑ (πραγματικές ροές αγαθών/ υπηρεσιών)

- Θα υποβάλει αίτηση επιστροφής ΦΠΑ βάσει πλαστών εγχώριων τιμολογίων αγοράς (τα οποία σχετίζονται με τις περαιτέρω εικονικές απαλλασσόμενες ΦΠΑ πωλήσεις)

4.4.2 Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών

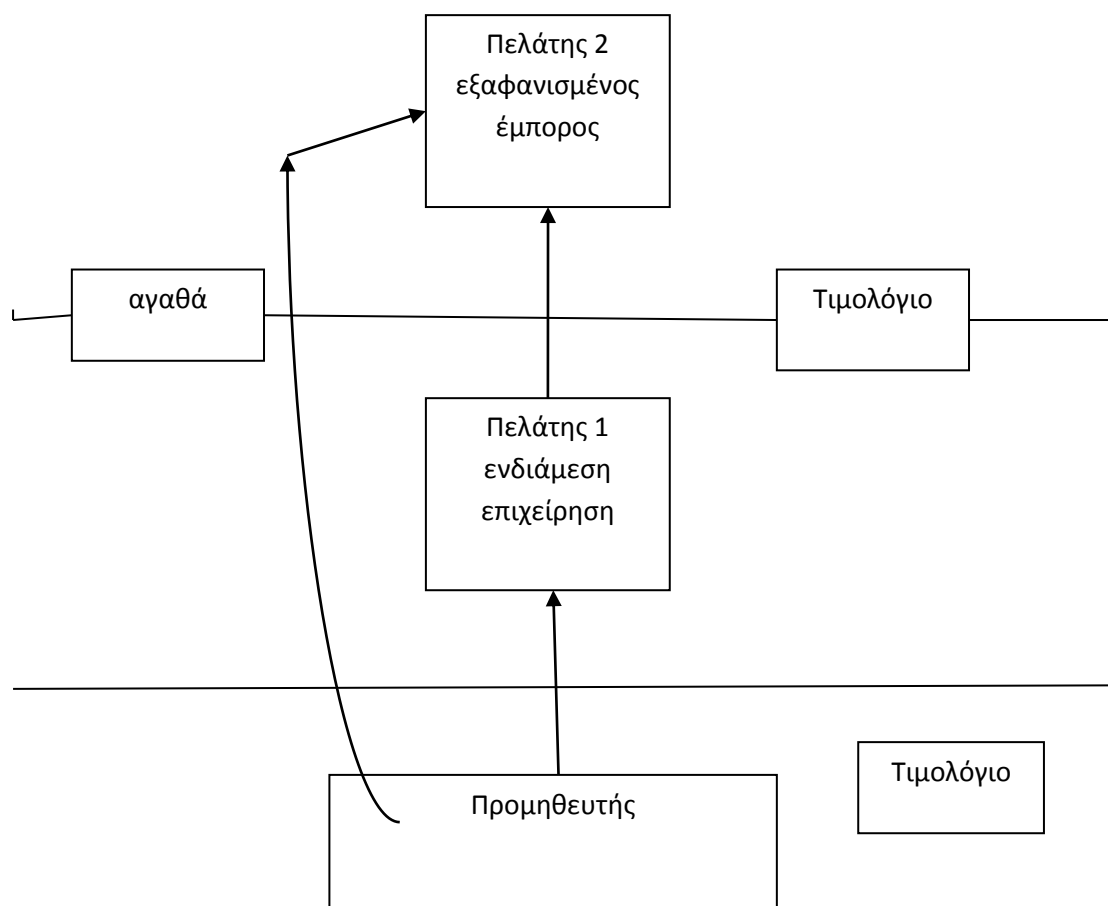
Οι τριγωνικές συναλλαγές είναι συχνό φαινόμενο στην απάτη τύπου καρουζέλ. Ο όρος «τριγωνική» σημαίνει, ότι τα αγαθά παραδίδονται απευθείας από τον εθνικό προμηθευτή στον τελικό καταναλωτή. Αυτό με τη σειρά του σημαίνει πως, αν και λαμβάνουν χώρα δύο παραδόσεις ΦΠΑ μεταξύ των επιχειρήσεων στην τριγωνική αλυσίδα, υπάρχει μόνο μία φυσική μεταφορά των αγαθών.

Οι τριγωνικές συναλλαγές μπορεί να λάβουν χώρα εντός ενός κράτους μέλους, αλλά και στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Θα αποφύγει την πληρωμή ΦΠΑ επί των εγχώριων πωλήσεων, παραποιώντας τες και εμφανίζοντας τες σαν παραδόσεις απαλλασσόμενες ΦΠΑ (πραγματικές ροές αγαθών/ υπηρεσιών)

Θα υποβάλει αίτηση επιστροφής ΦΠΑ βάσει πλαστών εγχώριων τιμολογίων αγοράς (τα οποία σχετίζονται με τις περαιτέρω εικονικές απαλλασσόμενες ΦΠΑ

πωλήσεις/αγαθά).



Αναφερόμαστε σε τριγωνική συναλλαγή, όταν τα αγαθά πωλούνται από την επιχείρηση Α σε μια ενδιάμεση επιχείρηση Β, η οποία πουλά τα αγαθά στον τελικό αγοραστή Γ και τα αγαθά μεταφέρονται απευθείας από την επιχείρηση Α στην επιχείρηση Γ. Φυσικά μπορεί να υπάρξουν παραδόσεις πριν την Α και μετά την Γ, αλλά αυτές οι παραδόσεις δεν αποτελούν μέρος της τριγωνικής, γιατί ουσιώδες γνώρισμα μιας τριγωνικής συναλλαγής είναι το γεγονός πως η μεταφορά πραγματοποιείται κατευθείαν από την Α στη Γ. Αν η ενδιάμεση επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο του κράτους μέλους 1, η ενδοκοινοτική παράδοση συνίσταται στην παράδοση που πραγματοποιείται μεταξύ της ενδιάμεσης επιχείρησης (στο κράτος μέλος 1) και του πελάτη (στο κράτος μέλος 3). Εάν όμως η ενδιάμεση επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο του κράτους μέλους 3, η ενδοκοινοτική παράδοση συνίσταται στην παράδοση που πραγματοποιείται μεταξύ του προμηθευτή (στο κράτος μέλος 1) και της ενδιάμεσης επιχείρησης (στο κράτος μέλος 3). Σε μια τριγωνική αλυσίδα, οι επιχειρήσεις μπορούν να κάνουν χρήση της απλουστευμένης τριγωνικής συναλλαγής (άρθρο 141 Οδηγίας ΦΠΑ): Σε αυτή την περίπτωση, η ενδιάμεση επιχείρηση δεν υποχρεούται να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ του κράτους μέλους 1 ή 3 και δεν οφείλει να πληρώσει την ενδοκοινοτική απόκτηση, επειδή απαλλάσσεται. Επίσης δεν έχει υποχρέωση πληρωμής της εγχώριας παράδοσης προς τον τελικό καταναλωτή, που πληρώνει για λογαριασμό του.

Η χρήση της απλουστευμένης τριγωνικής συναλλαγής είναι δυνατή μόνο στην περίπτωση τριών επιχειρήσεων εγγεγραμμένων στα μητρώα τριών διαφορετικών κρατών μελών, όπου η μεταφορά λαμβάνει χώρα κατά την πρώτη παράδοση.

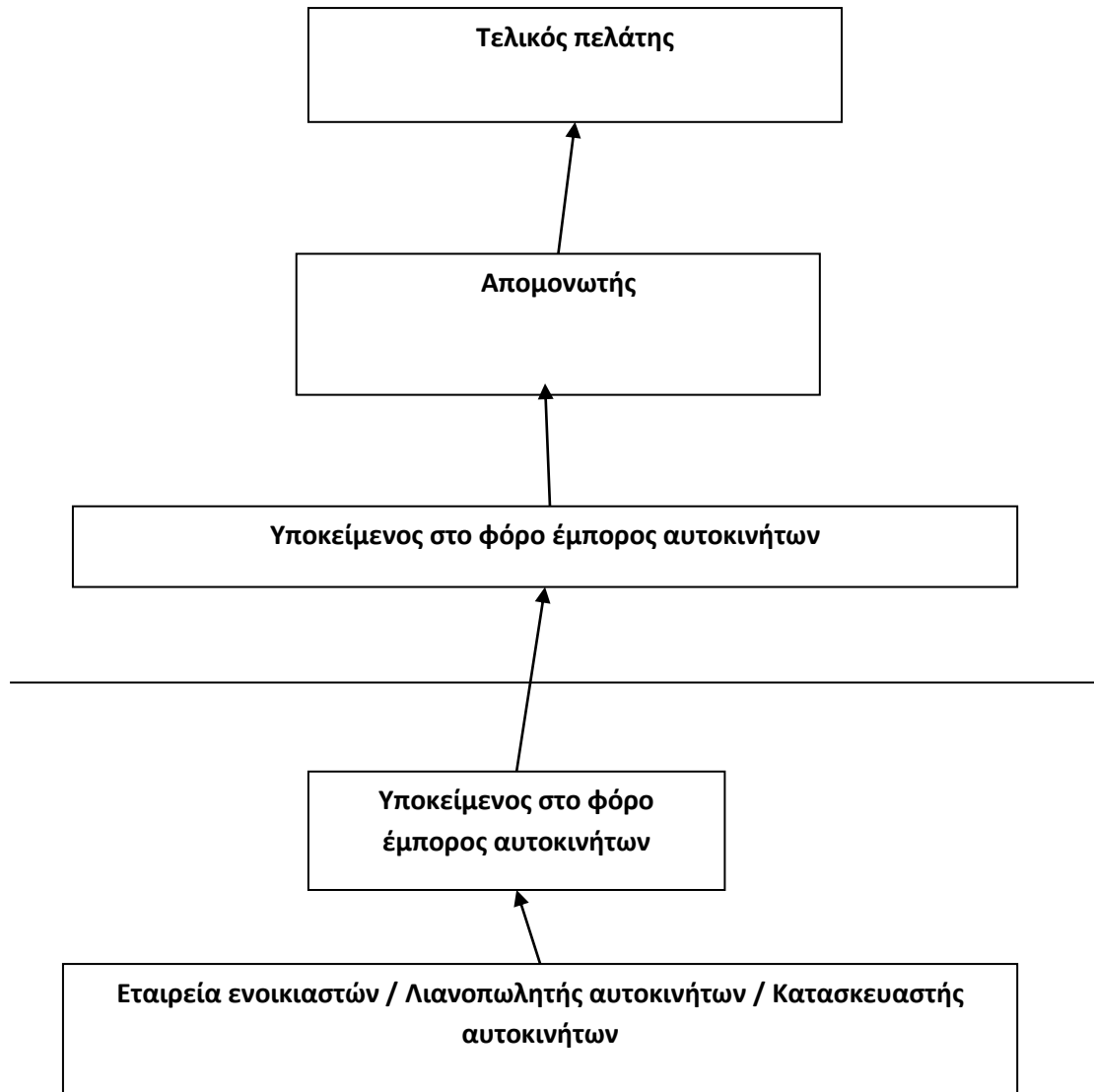
Στην απάτη τύπου καρουζέλ, οι αλυσίδες απαρτίζονται κυρίως από περισσότερα από τρία μέρη και ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατή η χρήση των (απλουστευμένων) τριγωνικών συναλλαγών. Ως απόρροια αυτού, οι επιχειρήσεις στην αλυσίδα υποχρεούνται να εγγραφούν στα μητρώα άλλων κρατών μελών για σκοπούς ΦΠΑ.

4.4.3. Κατάχρηση του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους

Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους εισήχθη προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση σε καθορισμένα αγαθά, τα οποία έχουν ήδη τεθεί εκτός του εμπορικού κυκλώματος. Ειδικότερα, εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν μεταχειρισμένα αγαθά και κατά κύριο λόγο, χρησιμοποιείται στον κλάδο των αυτοκινήτων. Σύμφωνα με αυτό το καθεστώς, η φορολόγηση με ΦΠΑ περιορίζεται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο λιανοπωλητής αυτοκινήτων στην περίπτωση μεταχειρισμένου οχήματος (ήτοι οχήματος που είναι παλαιότερο των έξη μηνών και έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα), που αρχικά πωλήθηκε από μη- επιτηδευματία και για το οποίο δεν έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης.

Το καθεστώς περιθωρίου κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί, όταν ο κοινοτικός προμηθευτής είναι:

- ✓ Ιδιώτης καταναλωτής
- ✓ Επιτηδευματίας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης
- ✓ Κοινοτικός φορολογούμενος που υπάγεται σε καθεστώς δικαιόχρησης (franchise) στο κράτος μέλος αυτού
- ✓ Φορολογούμενος που έχει εφαρμόσει με τη σειρά του το καθεστώς περιθωρίου κέρδους.



Αυτή η απαλλαγή προσφέρει τη δυνατότητα στους επαγγελματίες να αξιώσουν την εφαρμογή του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους, ώστε να ελαχιστοποιήσουν τη βάση επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ. Αυτό παρέχει στον επιτηδευματία ένα σημαντικό πλεονέκτημα σε μια εξόχως ανταγωνιστική αγορά. Προκειμένου να διεκδικήσουν την υπαγωγή σε αυτό το καθεστώς, θα εκδοθεί είτε από τον έμπορο αυτοκινήτων στο κράτος μέλος 1 ή τον λιανοπωλητή αυτοκινήτων στο κράτος μέλος 2, ένα εικονικό τιμολόγιο το οποίο θα φέρει την ένδειξη περί υπαγωγής στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους.

Χρήση αυτής της απαλλαγής δύναται επίσης να γίνει από ορισμένους κατασκευαστές αυτοκινήτων και/ ή λιανοπωλητές αυτοκινήτων προκειμένου να ξεπουλήσουν αποθέματα καινούργιων αυτοκινήτων (ηλικίας μικρότερης των έξι μηνών ή που έχουν διανύσει λιγότερα από 6000 χιλιόμετρα), προφασιζόμενοι πως τα αυτοκίνητα αυτά είναι στην πραγματικότητα μεταχειρισμένα.

Δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους του συνόλου των οχημάτων που πωλούνται εντός της Ε.Ε. και έχουν ταξινομηθεί για περισσότερους από έξι μήνες ενώ παράλληλα έχουν διανύσει περισσότερα από 6.000 χλμ. Στην πραγματικότητα, απαιτείται μια αξιολόγηση από τον φορολογούμενο- μεταπωλητή

ώστε να διαπιστωθεί, κατά περίπτωση, ποιο είναι το καθεστώς που είναι σωστό να εφαρμοστεί. Το βάρος του ελέγχου βρίσκεται στον πελάτη που πρέπει να διενεργήσει μια επίσημη αξιολόγηση των διοικητικών και φορολογικών εγγράφων, προκειμένου να εξακριβώσει ποιο είναι το ορθό καθεστώς που πρέπει να εφαρμοστεί.

Οι εθνικές αρχές θα πρέπει να καταφύγουν στη διεθνή συνεργασία για να εντοπίσουν και να ελέγξουν τις οικονομικές συναλλαγές που τελικά πραγματοποιήθηκαν, αλλά και να προσδιορίσουν το ορθό καθεστώς ΦΠΑ που θα πρέπει να εφαρμοστεί.

4.4.4 Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00

4.4.4.1 Γενικές παρατηρήσεις

Τα αγαθά που εισέρχονται στην Ε.Ε. από τρίτες χώρες επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Η εμφάνιση απάτης ΦΠΑ είναι πιθανή, όταν συντρέχουν τα ακόλουθα:

- Υποτιμολόγηση των αγαθών
- Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας (CPC) 42xx και 63xx (+ Υποτιμολόγηση)
- Χρήση εξαφανισμένου εμπόρου στην τελωνειακή διαδικασία 40xx (+Υποτιμολόγηση)

Σε αυτό το στάδιο, οι τελωνειακές αρχές είναι αρμόδιες για την είσπραξη του ΦΠΑ. Παρόλα αυτά, σε πολλές περιπτώσεις, οι τελωνειακές αρχές δεν διαθέτουν πρόσβαση σε φορολογικά δεδομένα (και το αντίστροφο) και ο έλεγχος των επισφαλών συναλλαγών καθίσταται αναποτελεσματικός.

Συνεπώς, η συνεργασία των φορολογικών και τελωνειακών αρχών σε εθνικό επίπεδο χρήζει βελτιώσεων κατά το στάδιο της εισαγωγής, όπως:

- Ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με ιδιαίτερα επισφαλή αγαθά, επιχειρήσεις και πρόσφατες εξελίξεις
 - ο Από την οπτική γωνία των τελωνειακών αρχών
 - ο Από την οπτική γωνία των φορολογικών αρχών
- Ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με άκυρους/ κλαπέντες ΑΦΜ/ΦΠΑ
- Ανταλλαγή πληροφοριών σε σχέση με εξαφανισμένους εμπόρους

4.4.4.2 Τελωνειακή Διαδικασία (CPC) 42xx και 63xx

Οι τελωνειακές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται κατά την είσοδο των αγαθών στην Ευρωπαϊκή αγορά, μέσω ενός κράτους μέλους, ενώ τα αγαθά αυτά προορίζονται για άλλο κράτος μέλος αποτελούν έναν τομέα κοινού τελωνειακού και φορολογικού ενδιαφέροντος.

4.4.4.3 Περιγραφή των Τελωνειακών Διαδικασιών

Η τελωνειακή διαδικασία 42xx είναι το καθεστώς που χρησιμοποιείται από έναν προμηθευτή προκειμένου να λάβει απαλλαγή ΦΠΑ, όταν τα εισαχθέντα αγαθά πρόκειται να μεταφερθούν άμεσα σε άλλο κράτος μέλος. Ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος προορισμού. Τον Ιανουάριο 2011 τέθηκε σε ισχύ η Οδηγία αριθ. 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου που τροποποιούσε την Οδηγία ΦΠΑ αριθ. 2006/ 112. Με τη συγκεκριμένη Οδηγία εισήχθη μια δεύτερη παράγραφος στο Άρθρο 143 της Οδηγίας ΦΠΑ, η οποία θεσμοθετεί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής ΦΠΑ επί των εισαγωγών που πραγματοποιούνται με την τελωνειακή διαδικασία 42xx.

Για να γίνει χρήση αυτής της τελωνειακής διαδικασίας, η διασάφηση πρέπει να περιέχει τα εξής:

- Τον ΑΦΜ/ ΦΠΑ του εισαγωγέα ή του φορολογικού αντιπροσώπου στο κράτος μέλος εισαγωγής (πρόκειται για το κράτος μέλος στο οποίο γίνεται η φυσική εισαγωγή των αγαθών στην ΕΕ και όπου τα αγαθά τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία) και
- Τον ΑΦΜ/ ΦΠΑ της επιχείρησης που πραγματοποιεί την απόκτηση στο κράτος

μέλος προορισμού (πρόκειται για το κράτος μέλος όπου αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και το οποίο διαφέρει από κράτος μέλος που πραγματοποιήθηκε η εισαγωγή).

• Την απόδειξη ότι τα εισαχθέντα αγαθά προορίζονται για μεταφορά ή αποστολή από το κράτος μέλος εισαγωγής σε άλλο κράτος μέλος. Στις διατάξεις των επιμέρους κρατών μελών μπορεί να προβλέπεται πως αυτή η απόδειξη θα επιδεικνύεται στην αρμόδια αρχή μόνο κατόπιν σχετικού αιτήματος.

Ως τελωνειακό καθεστώς 63xx ορίζεται το καθεστώς που χρησιμοποιείται για αγαθά τα οποία επιστρέφονται από μια τρίτη χώρα στην Ε.Ε., προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή ΦΠΑ με την άμεση μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτού του τελωνειακού καθεστώτος ταυτίζονται με αυτές του τελωνειακού καθεστώτος 42xx.

4.4.4.4. Νομική Βάση των Τελωνειακών Διαδικασιών

Άρθρο 143 δ της Οδηγίας αριθ. 2006/112 (ΕΚ)

• Η εισαγωγή των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος

• διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς

Στην περίπτωση που η παράδοση έχει διενεργηθεί από εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το Άρθρο 201, απαλλάσσεται σύμφωνα με το Άρθρο 138.

Άρθρο 143, δεύτερη παράγραφος, όπως εισήχθη από την Οδηγία αριθ. 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, παραγρ. 2.

Άρθρο 201 της Οδηγίας 2006/112 (ΕΚ)

• Πρόσωπο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου

Άρθρο 138 παραγρ. 1 της Οδηγίας 2006/112 (ΕΚ)

• Απαλλαγή από τον φόρο των παραδόσεων αγαθών

4.4.5. Μέτρα σε περίπτωση παρατυπιών

Ο κίνδυνος που προκύπτει ως απόρροια της τελωνειακής διαδικασίας 42xx είναι ότι ο ΦΠΑ δεν θα καταβληθεί είτε στο κράτος μέλος εισαγωγής είτε στο κράτος μέλος απόκτησης και ότι τα αγαθά θα πωληθούν στην μαύρη αγορά ενός εκ των δύο κρατών μελών. Όταν χρησιμοποιείται ένας εσφαλμένος ή άκυρος ΑΦΜ/ ΦΠΑ, η μεταφορά δεν αποδεικνύεται, ο τελικός παραλήπτης είναι ανύπαρκτος (εξαφανισμένος έμπορος) ή δεν έχει παραλάβει τα αγαθά (κλεμμένος ΑΦΜ/ΦΠΑ), τότε ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος εισαγωγής.

Εξαιτίας αυτού, είναι ουσιώδες να παρέχεται ανάδραση (feedback) από το κράτος μέλος τελικού προορισμού προς το κράτος μέλος εισαγωγής. Παρόλο που οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής είναι αρμόδιες για την είσπραξη ΦΠΑ, η ροή των πληροφοριών θα πρέπει να κατευθύνεται από τη φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους 2 προς την φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους 1. Η φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους εισαγωγής πρέπει να διαβιβάσει στις τελωνειακές αρχές οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με παρατυπίες.

Ορισμένα κράτη μέλη εισήγαν μια εγγύηση ανερχόμενη στο ύψος του ΦΠΑ εισροών επί της εισαγωγής αγαθών με την τελωνειακή διαδικασία 42xx. Σημειώνεται, ότι είναι κρίσιμο να μην επιστρέφεται αυτό το ποσό έως ότου δηλωθεί η απόκτηση από τον τελικό παραλήπτη ή επιβεβαιωθεί τόσο η κατάσταση της επιχείρησης- αποδέκτη όσο και της συναλλαγής από την φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους που αποστέλλονται τα αγαθά. Δεδομένου, ότι αυτή η διαδικασία μπορεί να διαρκέσει αρκετούς μήνες, απαιτείται μια στενή συνεργασία φορολογικών και τελωνειακών αρχών.

Ορισμένα κράτη μέλη ζητούν εγγυήσεις κατά το στάδιο της εισαγωγής. Ένα εκ των

προβλημάτων φαίνεται να είναι το ύψος μιας τέτοιας εγγύησης. Τουλάχιστον ένα κράτος μέλος ζητά ως εγγύηση το πλήρες ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται στο κράτος μέλος που παραλαμβάνονται τα αγαθά. Αυτό το μέτρο είναι αποτελεσματικό για το συγκεκριμένο κράτος μέλος καθώς αντιμετωπίζει σχετικά μικρό αριθμό συναλλαγών με την τελωνειακή διαδικασία 42xx. Εν τούτοις, αν μόνο ένα κράτος μέλος ή ένας περιορισμένος αριθμός κρατών μελών έχουν εισάγει αυτή τη ρύθμιση, τότε είναι υπαρκτός ο κίνδυνος μετατόπισης της απάτης σε άλλο κράτος μέλος.

4.4.6. Πλαστά τιμολόγια και / ή εμπορικά έγγραφα

Προκειμένου να αποδειχθεί μια παράδοση για σκοπούς ΦΠΑ, ή να τεκμηριωθεί ένα αίτημα απαλλαγής ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στο φόρο θα μπορούσαν να κατασκευάσουν πλαστά εμπορικά έγγραφα, όπως φορολογικά τιμολόγια, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, CMRs, παραστατικά εξαγωγής κ.λπ.. Σε πολλές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να επιτευχθεί με χαρακτηριστική ευκολία με τη βοήθεια ενός οικιακού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ενός σαρωτή και τέλος, ενός έγχρωμου εκτυπωτή. Για πιο απαιτητικά έγγραφα, ορισμένοι διαδικτυακοί ιστότοποι προσφέρουν έναντι χρηματικού ανταλλάγματος ένα υπόδειγμα (template) κενού εγγράφου, το οποίο μπορεί να ληφθεί ως αρχείο και ακολούθως να τροποποιηθεί ώστε να προσαρμοστεί στις ανάγκες του απατεώνα. Αυτό περιλαμβάνει ταμειακές αποδείξεις, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών κ.ά.

4.4.7. Πρόσφατα εντοπισθέντες τομείς επισφάλειας

4.4.7.1. Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (ECS)

Το συγκεκριμένο είδος απάτης δεν περιορίζεται στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Αντιθέτως, επιδιώκει να εκμεταλλευτεί τους κανόνες ΦΠΑ που αφορούν σε Διεθνείς Υπηρεσίες. Η πλειονότητα των υπηρεσιών που λαμβάνονται από αλλοδαπές επιχειρήσεις (ΕΕ ή τρίτη χώρα) θεωρείται ότι παρέχεται στο κράτος μέλος του λήπτη και ο ΦΠΑ δηλώνεται από τον πελάτη με αντιστροφή της επιβάρυνσης. Αυτό έχει το ίδιο αποτέλεσμα με τον φόρο αποκτήσεων στα αγαθά, υπό την έννοια ότι ο «εισαγωγέας» των υπηρεσιών θα έχει υψηλή καθαρή υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, σε περίπτωση που οι υπηρεσίες παρασχεθούν ξανά στο ίδιο κράτος μέλος.

Ο όρος ECS καλύπτει τόσο την εμπορία μεταγωγής χρόνου (λεπτών) διασύνδεσης, της οποίας η λειτουργία καθίσταται εφικτή με τη «Φωνή μέσω πρωτοκόλλου» όσο και τα λεπτά χρόνου ομιλίας.

Επίσης, είναι σημαντικό να σημειωθεί πως η χρήση της φράσης «Χρόνος ομιλίας»/Airtime» είναι από μόνη της σε ένα βαθμό παραπλανητική και εξ ορισμού, τεχνικά ανακριβής. Σύμφωνα με την Ένωση του Παγκόσμιου Συστήματος Κινητών Επικοινωνιών/ Global System for Mobile Communication Association (GSMA) (ένας διεθνώς αναγνωρισμένος και έγκριτος οργανισμός εμπορίου για εταιρείες κινητής τηλεφωνίας και παρόχους υπηρεσιών, επί της ουσίας, ο οργανισμός εμπορίου της βιομηχανίας τηλεπικοινωνιών), ο ορισμός του «Χρόνου ομιλίας»/ «Airtime» σχετίζεται καθαρά και μόνο με τον χρόνο που ο χρήστης είναι συνδεδεμένος. Ο όρος δεν αφορά στην αγορά χονδρικής ούτε κρίνεται δόκιμο να χρησιμοποιείται για την περιγραφή της δράσης που έχει αναληφθεί. Η χρήση αυτής της φράσης από υποκείμενους στο φόρο ίσως να αποτελεί ένδειξη ότι, στην πραγματικότητα, δεν είναι καλοί γνώστες της γλώσσας που χρησιμοποιείται στην αγορά χονδρικής της βιομηχανίας τηλεπικοινωνιών, εντός της οποίας άλλωστε ισχυρίζονται ότι δραστηριοποιούνται.

Ο τρόπος λειτουργίας της αγοράς διεθνών τηλεπικοινωνιών, την καθιστά ελκυστικό στόχο για απατεώνες τύπου MTIC. Το εμπόρευμα υφίσταται μόνο για όσο διαρκεί μια τηλεφωνική κλήση, επομένως δεν υπάρχει δυνατότητα υποκλοπής ή εντοπισμού των αγαθών. Το εμπόρευμα δεν είναι ιδιοκτησίας κανενός, στο μέτρο που οι χρεώσεις

αφορούν στην υπηρεσία μετάδοσης ενός σήματος δεδομένων. Πρόκειται για επιχειρηματικότητα υψηλού όγκου, ένας αριθμός ενδιάμεσων επιχειρήσεων ενδέχεται να εμπλέκεται κατά μήκος της αλυσίδας και κατά κύριο λόγο, η επιχειρηματική δραστηριότητα διενεργείται σε σημείο απομακρυσμένο από τον τόπο που η δραστηριότητα λαμβάνει στην πραγματικότητα χώρα.

Οι πληροφορίες συντείνουν στο ότι αρκετές επιχειρήσεις χωρίς κανένα υπόβαθρο στην αγορά Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών Επικοινωνιών (ECS), έχουν εντοπιστεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές των κρατών μελών.

4.4.7.2 “Αγορά ενέργειας”

Το 2009, οι φορολογικές αρχές της ΕΕ αντιλήφθηκαν πως σε πολλά κράτη μέλη διαπραττόταν απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ που σχετιζόταν με τα δικαιώματα εκπομπής ρύπων διοξειδίου του άνθρακα (CO₂). Οι απατεώνες στο πεδίο του ΦΠΑ δημιουργούσαν αλυσίδες με επιχειρήσεις εγγεγραμμένες σε διαφορετικά μητρώα. Την ίδια στιγμή, παρατηρήθηκε από ορισμένα χρηματιστήρια μια ραγδαία αύξηση του μεγέθους της αγοράς εκπομπής ρύπων εν συγκρίσει με τα παρελθόντα έτη, το οποίο ήταν ένδειξη δραστηριότητας που εκφεύγει του φυσιολογικού. Η Ευροπολ υπολόγισε εκτιμώμενες απώλειες της τάξης των 5 δις για τους Ευρωπαίους φορολογούμενους, ως αποτέλεσμα της απάτης ΦΠΑ στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Εμπορίας Δικαιωμάτων Εκπομπών Ρύπων (ETS).

Έκτοτε, πλήθος κρατών μελών έχουν αναλάβει δράσεις για να αποτρέψουν την απάτη ΦΠΑ στην αγορά δικαιωμάτων εκπομπής ρύπων διοξειδίου του άνθρακα και το Συμβούλιο υιοθέτησε την Οδηγία αριθ. 2010/23/ΕΕ του Συμβουλίου, με την οποία τροποποιήθηκε η Οδηγία αριθ. 2006/112/ΕΚ, ώστε να επιτραπεί στα κράτη μέλη η εγχώρια εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβάρυνσης στο εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπής ρύπων, για δύο χρόνια κατ' ελάχιστο, ή μέχρι τις 30 Ιουνίου 2015.

Όταν εξαλειφθεί ο κίνδυνος απάτης ΦΠΑ σε μια αγορά, οι απατεώνες συνήθως μετακινούνται σε άλλες αγορές.

4.4.7.3 Ηλεκτρική ενέργεια και αέριο

Οι απατεώνες στο πεδίο του ΦΠΑ μετακινούνται τώρα στην αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου. Παρόλο που είναι περισσότερο πολύπλοκο να οργανωθεί η απάτη ΦΠΑ σε αυτόν τον τομέα και πιθανόν να συνεπάγεται την έκθεση σε περισσότερους φορολογικούς κινδύνους, οι απατεώνες δραστηριοποιούνται σε αυτόν τον τομέα τουλάχιστον από το 2011.

Το διασυνοριακό εμπόριο αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας είναι παρεμφερές με την απάτη που απαντάται στο διασυνοριακό εμπόριο εκπομπών ρύπων διοξειδίου του άνθρακα, παρόλο που πρόκειται για παράδοση αγαθών και όχι για παροχή υπηρεσίας. Η οφειλή ΦΠΑ στο εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) εξαρτάται από την φορολογική εγκατάσταση του αγοραστή. Εάν ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος στο ίδιο κράτος με τον πωλητή, η συναλλαγή υπόκειται σε ΦΠΑ. Στον αντίποδα, αν ο αγοραστής δεν είναι εγκατεστημένος στο ίδιο κράτος με τον πωλητή, η συναλλαγή απαλλάσσεται του ΦΠΑ, με αντιστροφή της επιβάρυνσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

Η απάτη μπορεί να κοστίσει σημαντικά και στην κοινωνία και στις εταιρίες αλλά και στα άτομα που εμπλέκονται.

5.1 Μακροοικονομικό ενδιαφέρον

Η επίδραση της απάτης στην οικονομία παραλληλίζεται με την επίδραση που έχει σε μια οργάνωση. Η απάτη στρέφει αλλού τα κεφάλαια που απαιτούνται για εποικοδομητικά προγράμματα, π.χ. στην εκπαίδευση και την υγεία. Οι κοινωνιολόγοι υποστηρίζουν ότι η απάτη προκαλεί μια κυρίαρχη συμπεριφορά «εάν οι άλλοι μπορούν να το κάνουν, τότε μπορώ κι εγώ», που ενθαρρύνει και διαιωνίζει περαιτέρω το υπαλληλικό έγκλημα. Η απάτη είναι το αποτέλεσμα της γενικής αμέλειας για ηθική συμπεριφορά που προέρχεται από ποικίλες κοινωνικές και εκπαιδευτικές αναταραχές.

5.2 Δημόσιο ενδιαφέρον

Ο κυριότερος λόγος της δημόσιας ανησυχίας για την απάτη είναι ότι τα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού μειώνονται δραματικά και άνθρωποι που στηρίζονται σε αυτά και παίρνουν αποφάσεις για την χώρα, αδυνατούν να τις υλοποιήσουν. Παρουσιάζεται μεγάλο έλλειμμα στα Δημόσια Ταμεία, με αποτέλεσμα το κράτος να είναι αναποτελεσματικό και μη ανταποκρινόμενο στις υποχρεώσεις του.

Το κόστος των ελαττωματικών αποφάσεων που λαμβάνονται εξαιτίας της απάτης και φοροαποφυγής μπορεί να είναι μεγάλο. Τα περιορισμένα αποθέματα των χρηματοοικονομικών πόρων κατανέμονται λαθεμένα. Οι επενδυτές σημειώνουν απώλειες που μπορεί να μην είναι ανακτήσιμες. Οι τράπεζες και άλλα δανειστικά ιδρύματα χορηγούν δάνεια σε οντότητες που δεν τα αξίζουν.

5.3 Εταιρικό ενδιαφέρον

Οι συνέπειες για τις εταιρίες που συνδέονται με την απάτη μπορεί να είναι πολύ αυστηρές. Οι δυσμενείς συνέπειες κυμαίνονται από την πτώχευση μέχρι και τη διαγραφή από τα εμπορικά μητρώα.

Η απάτη εξασθενίζει την αποδοτικότητα, την παραγωγικότητα και την καινοτομία, επειδή οι πόροι απορροφώνται σε μη εποικοδομητικές δραστηριότητες. Αυτό περιορίζει τη δυνατότητα μιας οργάνωσης να διοικεί, να επεκτείνεται και να επιτυγχάνει στους στόχους της.

Επίσης, η χρήση παράνομων ή ανήθικων πρακτικών μπορεί να βλάψει τη φήμη μιας εταιρίας και αυτό έχει αρνητικά αποτελέσματα στις πωλήσεις, την πρόσληψη προσωπικού, το δανεισμό και φυσικά την τιμή μιας μετοχής. Οι εταιρίες δεν μπορούν να παραμείνουν υγιείς και ανταγωνιστικές, εάν η απάτη εξακολουθεί να υφίσταται. Οι πόροι που δεν αξιοποιούνται ορθά απειλούν τη μακροζωία μιας εταιρίας. Στην πραγματικότητα η μόνη αύξηση που συνδέεται με την απάτη είναι το κόστος της νομικής προστασίας και ασφάλειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΑΝΙΧΝΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΡΟΠΗΣ

6.1 Εισαγωγή

Εκατομμύρια νομοταγείς φορολογούμενοι πραγματοποιούν δισεκατομμύρια νόμιμων συναλλαγών. Οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών συνεργάζονται προκειμένου να εντοπίσουν εκατοντάδες, πιθανόν χιλιάδες απατεώνες, οι οποίοι διενεργούν πολλές χιλιάδες συναλλαγών χωρίς να πληρώνουν τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Μια προϋπόθεση για την εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή επί μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής είναι ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES με αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Κατά τη στιγμή της εγγραφής, η φορολογική διοίκηση έχει το πλεονέκτημα, καθώς μία από τις κυριότερες δράσεις πρόληψης πραγματοποιείται σε αυτό το στάδιο. Μετά την πραγματοποίηση της εγγραφής, οι προληπτικές δραστηριότητες βασίζονται στον έλεγχο της δραστηριότητας και της συνέχειας ως προς την ακρίβεια των δεδομένων που παρέχονται για καταχώριση. Ο πιο βασικός έλεγχος επί της δραστηριότητας πρέπει να είναι ο έλεγχος υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων και η πρόληψη απαιτεί την αντίδραση των φορολογικών αρχών όταν κάτι λάθος συμβαίνει. Ο Κανονισμός 904/2010 του Συμβουλίου (ΕΕ) προβλέπει την διαγραφή του ΑΦΜ/ΦΠΑ στο VIES ως ένα ισχυρό μέτρο το οποίο πρέπει να χρησιμοποιείται σε αυτές τις περιπτώσεις.

Αλλα προληπτικά μέτρα βασίζονται στην αύξηση των τυπικών υποχρεώσεων: μείωση της διάρκειας των δηλωτικών περιόδων που προβλέπονται για την υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων, παροχή περισσότερων πληροφοριών στα τιμολόγια, απαγόρευση πληρωμών με μετρητά κ.τ.λ.

Πρέπει να έχουμε επίγνωση του γεγονότος ότι οι απατεώνες θα προσπαθήσουν να παρακάμψουν τα προληπτικά μέτρα. Είμαστε υποχρεωμένοι να σχεδιάσουμε εργαλεία εντοπισμού της απάτης. Ο εντοπισμός και η απόδειξη είναι στενά συνυφασμένα. Χρειαζόμαστε πληροφορίες και ίχνη προκειμένου να εντοπίσουμε την απάτη αλλά χρειαζόμαστε πληροφορίες και στοιχεία για να μπορέσουμε να την αποδείξουμε. Για τον εντοπισμό πρέπει να γνωρίζουμε ότι μια οικονομική δραστηριότητα έχει πραγματοποιηθεί και ότι ο αντίστοιχος ΦΠΑ δεν έχει αποδοθεί. Όταν ξεκινάμε τη διαδικασία εντοπισμού της απάτης, όλα τα πραγματικά γεγονότα έχουν εξαφανιστεί και το μόνο που έχουμε στη διάθεσή μας είναι τα επακόλουθα ίχνη. Συνεπώς είναι κρίσιμο να γνωρίζουμε ποιά είναι τα ίχνη που παράγονται από αυτές τις συναλλαγές. Και ακολούθως είναι σημαντικό να γνωρίζουμε πώς θα βρούμε αυτά τα ίχνη. Τα ίχνη μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στους λεγόμενους τέσσερις «κύκλους», οι οποίοι σχετίζονται με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Τα διαφορετικά στοιχεία αποτελούν αποδείξεις μιας μοναδικής πραγματικότητας και, ως εκ τούτου, οι τέσσερις κύκλοι πρέπει να ταιριάζουν μεταξύ τους.

6.1.1 Τιμολόγια και εμπορικά έγγραφα

Ένα τιμολόγιο με τους όρους που θεσπίζονται από το νόμο αποτελεί το κύριο έγγραφο που πρέπει να προσκομίζεται στον φορολογικό ελεγκτή. Της έκδοσης του τιμολογίου προηγείται η διαπραγμάτευση τιμών καθώς και η αποσαφήνιση λεπτομερειών πριν την πραγματοποίηση παραγγελίας, συνήθως μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος (e-mail), όπως οι προδιαγραφές των προϊόντων και οι συνθήκες παράδοσης. Ακολουθεί ενυπόγραφο δελτίο παράδοσης ως αποδεικτικό της παραλαβής των αγαθών. Σε ορισμένες περιπτώσεις, παρέχονται εγγυήσεις ή υπάρχει

υποβολή παραπόνων. Σε πολλές περιπτώσεις η παράδοση στον πραγματικό αγοραστή πραγματοποιείται στις εγκαταστάσεις επιχείρησης logistics, σύμφωνα με τους όρους της εντολής αποδέσμευσης αγαθών, την οποία εξέδωσε ο πραγματικός ιδιοκτήτης. Το σύνολο αυτών των εμπορικών εγγράφων πρέπει να εξεταστεί, από κοινού με τα τιμολόγια, κατά την αναζήτηση ιχνών που υποδηλώνουν ασυνέπειες στην εικονική δηλωθείσα εμπορική συναλλαγή και σε άλλους «κύκλους» της συναλλαγής.

6.1.2 Πληρωμές

Ο εντοπισμός των χρηματικών συναλλαγών έχει αποδειχθεί πολύ χρήσιμος για την ανακάλυψη περιπτώσεων απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Το ποσό των χρηματικών μεταφορών, ο τραπεζικός λογαριασμός προέλευσης και προορισμού, ο χρόνος των πληρωμών, η διαδικασία πραγματοποίησης της εντολής μεταφοράς, τα διαφορετικά άτομα που έχουν δικαίωμα χρήσης του τραπεζικού λογαριασμού, η ταχυδρομική διεύθυνση που συνδέεται με τον τραπεζικό λογαριασμό- όλες αυτές οι πληροφορίες σχετίζονται με την έρευνα σχημάτων απάτης. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει την ύπαρξη ασυνεπειών με τα δεδομένα των άλλων «κύκλων» ή με τη συνήθη εμπορική συμπεριφορά στις πληρωμές.

Πρόσφατα, η χρήση των (αποκαλούμενων) «πλατφόρμων πληρωμής» εισήγαγε μια νέα δυσκολία στον έλεγχο, επειδή τα ποσά μειώνονται στο ύψος του πραγματικού «κέρδους». Συνεπώς τα κατώφλια που χρησιμοποιούν τα συνήθη εργαλεία πρέπει να επαναπροσδιοριστούν. Παρόλα αυτά, μπορούμε να συμπεράνουμε ότι και μόνο η χρήση αυτών των πλατφόρμων πληρωμών μπορεί να θεωρηθεί ως ένδειξη παράνομης δραστηριότητας.

6.1.3 Αγαθά: μεταφορά, διαχείριση & οργάνωση εμπορευμάτων (logistics), ασφάλεια

Όταν η συναλλαγή αφορά αγαθά, πρέπει να διερευνηθεί ένας άλλος «κύκλος»: η ύπαρξη των αγαθών και η κίνηση των αγαθών. Τα έγγραφα CMR έχουν αποδειχθεί ιδιαίτερα ανεπαρκή ως προς το να αποδεικνύουν την πραγματική διαδικασία μεταφοράς των αγαθών, επειδή μπορούν εύκολα να πλαστογραφηθούν. Ο έλεγχος πρέπει να στοχεύσει στην περιγραφή και την ταυτοποίηση των αγαθών, ιδίως όταν υπάρχει αριθμός ταυτοποίησης (όπως στα κινητά τηλέφωνα), στον όγκο και το βάρος. Η πραγματική διαδικασία μεταφοράς πρέπει να ερευνηθεί: το φορτηγό και η χωρητικότητά του (βάρος και όγκος), η δήλωση του οδηγού και ο εντοπισμός των πληρωμών που συσχετίζονται με τη μεταφορά, καθώς και τα καύσιμα που χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά και οι δαπάνες διόδων. Οι δαπάνες logistic και τα συσχετιζόμενα έγγραφα είναι άλλη μια κατεύθυνση στην οποία πρέπει να στραφεί ο έλεγχος, ώστε να διασφαλιστεί ότι αποτυπώνεται η πραγματική κίνηση των αγαθών. Όταν υφίσταται δηλωτική υποχρέωση για τα αγαθά, όπως συμβαίνει για τα αυτοκίνητα, ή όταν προαπαιτείται δήλωση για την παροχή εγγύησης για το αγαθό, πρέπει να διενεργείται επιπλέον ανάλυση.

6.1.4 Επιστροφές Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικοί πίνακες, Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο (SAD), κύκλος εργασιών

Ο τελευταίος «κύκλος» είναι ο πλέον προφανής για τις Φορολογικές Διοικήσεις. Οι επιστροφές ΦΠΑ των πωλητών και των αγοραστών πρέπει να συμφωνούν με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες καθώς και με το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο εισαγωγών και εξαγωγών (SAD) και τα λογιστικά βιβλία. Ο δηλωθείς κύκλος εργασιών πρέπει να συμφωνεί με τους πίνακες και τις επιστροφές ΦΠΑ. Επιπρόσθετα, οι παρακρατήσεις φόρων μπορούν να συνεισφέρουν στην εξακρίβωση του ποιοί είναι οι εργοδότες και οι υπάλληλοι.

6.2 Ανίχνευση

6.2.1 Επαλήθευση επιστροφών Φ.Π.Α.

6.2.1.1 Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών

Η νομοθεσία ορισμένων κρατών μελών θέτει στις επιχειρήσεις την υποχρέωση αναφοράς των εθνικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές υπερβαίνουν το κατώφλι των €25.000 ετησίως. Τα στοιχεία δηλώνονται μέσω διαδικτύου και καταχωρούνται σε μια βάση δεδομένων, στην οποία έχουν πρόσβαση οι φορολογικοί ελεγκτές. Η βάση δεδομένων παρέχει τη δυνατότητα αυτόματου εντοπισμού των αποκλίσεων μεταξύ πελάτη και παρόχου καθώς και διεξαγωγής φορολογικών ελέγχων προκειμένου να επιβεβαιωθούν οι δηλωθείσες αξίες.

Ένα εκ των κυριότερων πλεονεκτημάτων που προκύπτουν από αυτού του τύπου τις καταχωρίσεις αφορά στον εντοπισμό εξαφανισμένων εμπορών καθώς και άλλων μη συμμορφούμενων επιχειρήσεων. Η γνώση των πελατών και των προμηθευτών καθώς και του ποσού των συναλλαγών αποτελεί σημαντικότατο πλεονέκτημα, χωρίς να παρέχεται καμία πληροφόρηση από την ίδια την επιχείρηση. Η πληροφόρηση παρέχει στον φορολογικό ελεγκτή καλύτερη εστίαση και ευρύτερο φάσμα αναφορικά με τις δραστηριότητες της επιχείρησης, τον αριθμό των πελατών, των προμηθευτών καθώς και τα ποσά των συναλλαγών. Αποτελεί, δηλαδή, μια διευρυμένη μορφή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων του VIES για τις εγχώριες συναλλαγές.

Οι παρεχόμενες πληροφορίες θα δημιουργήσουν μια βάση δεδομένων, η οποία θα προσφέρει τη δυνατότητα στο φορολογικό ελεγκτή να ελέγξει κατά πόσο μια συναλλαγή που δηλώνεται από έναν δικαιούχο, δηλώνεται τόσο από το μεσολαβητή όσο και από τον απομονωτή και, εν συνεχεία, από τους υπόλοιπους δρώντες, οι οποίοι μετέχουν στην εμπορική αλυσίδα, η οποία καταλήγει στον εξαφανισμένο έμπορο που, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, δεν υποβάλλει δήλωση.

Πρόκειται για έναν αποτελεσματικό τρόπο εντοπισμού αλυσίδων απάτης, αφού οι εξαφανισμένοι έμποροι μπορούν εύκολα να προσδιοριστούν, καθώς δε συμμορφώνονται και παρουσιάζεται απόκλιση μεταξύ πελάτη και προμηθευτή.

6.2.1.2 Εξόρυξη δεδομένων

Οι φορολογικές διοικήσεις διαθέτουν μια τεράστια δεξαμενή δεδομένων, τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον εντοπισμό υποθέσεων απάτης ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπορεύματος σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές (MTIC). Ως κριτήρια ελέγχου τίθενται οι ασυνέπειες μεταξύ των διαφορετικών δεδομένων. Οι ασυνέπειες αυτές μπορεί να προκύπτουν από τα παρεχόμενα από τον φορολογούμενο δεδομένα ή από δεδομένα που αποδίδονται σε τρίτα άτομα.

Στόχο της εξόρυξης δεδομένων αποτελεί η επιλογή ενός μειωμένου συνόλου φορολογούμενων, στους οποίους εντοπίζονται ασυνέπειες, ώστε να πραγματοποιηθεί εξατομικευμένη ανάλυση κινδύνου και λεπτομερέστερος έλεγχος. Ο τύπος εξόρυξης δεδομένων που χρησιμοποιείται είναι συνάρτηση των δεδομένων που είναι διαθέσιμα σε κάθε κράτος μέλος. Καθώς οι οικονομικές δομές των οικονομικών δραστηριοτήτων διαφέρουν, η επιλογή εργαλείων προσαρμοσμένων στην ιδιαίτερη φύση κάθε δραστηριότητας εξυπηρετεί το σκοπό του ελέγχου. Ο συνήθης τρόπος είναι ο συνδυασμός των διαφορετικών φορολογικών δηλώσεων με κάποιες αναλογίες.

Παραδείγματος χάριν, μια μέθοδος εντοπισμού των απομονωτών είναι μέσω των ασυνήθιστα χαμηλών περιθωρίων κέρδους. Μετά τη διαμόρφωση λίστας πιθανών

απομονωτών, οι έλεγχοι μπορούν να επεκτείνονται στους προμηθευτές και τους πελάτες τους ώστε να τεθεί τέλος στο σχήμα απάτης ΦΠΑ.

Άλλο παράδειγμα ελέγχου αποτελεί η απλή αντιπαραβολή των αποδιδόμενων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συν τις εισαγωγές, τους μισθούς και της εκτιμώμενης προστιθέμενης αξίας με τις υπολογιζόμενες πωλήσεις, όπως προκύπτουν από τις επιστροφές ΦΠΑ και τα ενιαία διοικητικά έγγραφα βάσει εξαγωγών.

Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να δημιουργηθεί λίστα φορολογούμενων υψηλού κινδύνου μέσω της σύγκρισης πληροφοριών που έχουν αντληθεί από τρίτα μέρη, όπως εταιρείες μεταφορών, logistics κ.λπ. με δεδομένα από τις επιστροφές ΦΠΑ.

6.2.1.3 Ανάλυση κινδύνου

Πραγματική ύπαρξη των εταιρειών, τόπος διαμονής, πραγματικοί διευθυντές και ιδιοκτήτες, πληροφορίες στο Διαδίκτυο

Απαιτείται η διεξαγωγή εξατομικευμένης ανάλυσης κινδύνου στην περίπτωση που μια επιχείρηση εντοπίζεται ως συνέπεια της διαδικασίας εξόρυξης δεδομένων ή βάσει ενός αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής ή μιας ειδοποίησης από το δίκτυο EUROFISC.

Η διενέργεια εξατομικευμένης ανάλυσης κινδύνου υποδηλώνει την αναγκαιότητα ενδελεχούς ελέγχου στις βάσεις δεδομένων, προκειμένου να εντοπιστούν ενδείξεις κινδύνου απάτης από κάποιο άτομο. Εάν η διεξαγωγή της ανάλυσης κινδύνου εκκινείται βάσει ενός εντύπου αμοιβαίας συνδρομής ή Eurofisc, είναι απαραίτητη η μεταχείριση της υπόθεσης με ιδιαίτερη προσοχή καθώς κατά πάσα περίπτωση συνδέεται με υπόθεση απάτης.

Ως πρώτο βήμα, απαιτείται η ορθή ταυτοποίηση του φορολογούμενου και η επιβεβαίωση της ορθότητας και συνέπειας των δεδομένων σε σχέση με τα στοιχεία εγγραφής και τα στοιχεία που παρέχονται από τρίτα μέρη. Παραδείγματος χάριν, προκειμένου να θεωρηθούν τα στοιχεία έδρας έγκυρα, μετά τον έλεγχο της οικείας βάσης δεδομένων για περιπτώσεις μη ανταπόκρισης σε προσκλήσεις, ο έλεγχος μπορεί να επεκτείνεται στο διαδίκτυο και στο «Χρυσό Οδηγό», όπως επίσης είναι δυνατή η διασταύρωση των στοιχείων διεύθυνσης της έδρας που τηρεί η φορολογική Αρχή με αυτά των τραπεζών. Η ύπαρξη ασυνεπειών είναι παράγοντας που πρέπει να κινεί υποψίες στις φορολογικές Αρχές.

Άλλη ένδειξη κινδύνου είναι η σύνδεση των διευθυντών και των υπαλλήλων με άλλες επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε υποθέσεις απάτης ή η σύμπτωση με άλλους φορολογούμενους υψηλού κινδύνου (απομονωτές, μεσολαβητές, αρχικές επιχειρήσεις που σχετίζονται με υποθέσεις απάτης).

Στην περίπτωση που τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν συμφωνούν με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και/ή τις μεταφορές χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς στο εξωτερικό, ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει την ορθότητα της συμπεριφοράς του φορολογούμενου.

Γενικά, επιχειρήσεις οι οποίες έχουν μακρύ εμπορικό βίο συνιστούν μικρότερο κίνδυνο από τις πιο βραχύβιες, αλλά πρόσφατες μεταβολές στους ιδιοκτήτες, την έδρα, τους διευθύνοντες, τη δραστηριότητα ή τα περιουσιακά στοιχεία αυξάνουν τον κίνδυνο. Επιπλέον, οι διευθυντές, οι οποίοι δεν έχουν προηγούμενο φορολογικό ιστορικό, προκαλούν περισσότερες υποψίες από αυτούς που έχουν μακρύ ιστορικό.

Όταν η εξατομικευμένη ανάλυση κινδύνου παρέχει ενδείξεις κινδύνου, η φορολογική Διοίκηση πρέπει να αντιδράσει διεξάγοντας επιτόπιους ελέγχους, ελέγχους και αιτήματα αμοιβαίας συνδρομής με σκοπό να επιβεβαιώσει την κατάσταση και, σε περίπτωση που αυτή επιβεβαιώνεται, να υιοθετήσει τα κατάλληλα

μέτρα προκειμένου να σταματήσει την απάτη. Η άμεση αναστολή ισχύος του αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ συνίσταται όταν είναι αδύνατη η επικοινωνία με τον φορολογούμενο.

6.2.1.4 Χρήση ξένων εμπορικών Μητρώων

Κατά τη διεξαγωγή ανάλυσης κινδύνου και εντοπισμού απάτης, όπως επιπρόσθετα και κατά την επιλογή στόχου, προκειμένου να συμπληρωθούν οι εγχώριες πηγές πληροφόρησης, είναι απαραίτητη η αξιοποίηση της προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από τα δεδομένα που τηρούνται στα εμπορικά μητρώα άλλων χωρών.

Στην κατεύθυνση αυτή πρέπει να αξιοποιείται όχι μόνο η δημόσια διαθέσιμη πληροφόρηση (σε πολλά Κράτη Μέλη υπάρχει δωρεάν διαθέσιμη δημόσια πληροφόρηση για τις επιχειρήσεις, η οποία όμως είναι συνήθως πολύ περιορισμένη), αλλά ιδίως η αναλυτική και διεξοδική πληροφόρηση επί των οικονομικών δηλώσεων και των υπεύθυνων της επιχείρησης, η οποία είναι προσβάσιμη ηλεκτρονικά.

Από το συνδυασμό των δεδομένων σχετικά με την επιχείρηση/ άτομο που αντλούνται από τις εγχώριες και αλλοδαπές πηγές, ενδέχεται να αποκαλυφθούν συνδυασμοί υψηλού κινδύνου και να δοθούν περισσότερα στοιχεία για τον εντοπισμό της απάτης. Επίσης χρήζει επισήμανσης, ότι συχνά τα δεδομένα από πηγές του εξωτερικού επαρκούν προκειμένου να προχωρήσει η διαδικασία ελέγχου, χωρίς, παραδείγματος χάρη, την αποστολή αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, εξοικονομώντας έτσι σημαντικό χρόνο και πόρους.

Τα οφέλη που προκύπτουν δεν εξαντλούνται στη μεμονωμένη υπόθεση. Η ενσωμάτωση των στοιχείων από το εξωτερικό για τις επιχειρήσεις (ιδίως αυτών που αφορούν στις σχέσεις μεταξύ προσώπων) στις πληροφορίες ανάλυσης κινδύνου συντελεί στη διεξαγωγή πιο ολοκληρωμένης και εμπειριστατωμένης διασυνοριακής ανάλυσης.

Η ηλεκτρονική πρόσβαση σε αναλυτικές βάσεις δεδομένων συνήθως είναι επί πληρωμή αλλά τα τέλη είναι συνήθως σε λογικά επίπεδα και τα οφέλη που προκύπτουν είναι αδιαμφισβήτητα.

6.2.2 Στοχευόμενες Πληροφορίες

Στα άρθρα 33 και 34 ορίζεται ότι τα κράτη μέλη θα:

- θεσπίσουν ένα πολυμερές σύστημα έγκαιρης ειδοποίησης για την καταπολέμηση της απάτης στο ΦΠΑ
- ανταλλάσουν στοχευόμενη πληροφόρηση εντός των τομέων εργασίας (εφεξής WF)
- συντονίζουν την ανταλλαγή πληροφοριών που διαβιβάζονται από τους υπαλλήλους συνδέσμους στο EUROFISC (εφεξής ELO)
- συμμετέχουν στους WF της επιλογής τους και έχουν τη δυνατότητα να ακυρώσουν τη συμμετοχή τους οιαδήποτε στιγμή
- συμμετέχουν ενεργά σε WF μέσω της ανταλλαγής στοχευόμενων, πολυμερών πληροφοριών
- μεταχειρίζονται την ανταλλασσόμενη πληροφόρηση ως υποκείμενη στη ρήτρα απορρήτου του άρθρου 5.

Σκοπό των τομέων εργασίας EUROFISC WF1 – WF3 αποτελεί η ανταλλαγή στοχευόμενης πληροφόρησης επί συγκεκριμένων συναλλαγών. Αντίστοιχα, το WF4 λειτουργεί ως think-tank για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τη διαμόρφωση νέων τάσεων στην απάτη στο ΦΠΑ καθώς και για την ανάπτυξη μηχανισμών καταπολέμησης αυτής.

Παρόλα αυτά, δέον είναι να επισημανθεί ότι η απόκτηση πληροφορίας πως μια επιχείρηση προμηθεύθηκε αγαθά από αρχική επιχείρηση ή μεσολαβητή δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι η επιχείρηση – αποδέκτης είναι απατεώνας ή εξαφανισμένος έμπορος.

Μέτρα

Η λήψη στοχευόμενων πληροφοριών από ένα κράτος μέλος (KM1) σχετικά με την παράδοση αγαθών στο πλαίσιο κάποιων συναλλαγών συνεπάγεται ότι το κράτος μέλος που γίνεται αποδέκτης (KM2) αυτών των πληροφοριών εκκινεί διαδικασία εκτίμησης κινδύνου. Ελάχιστα κράτη μέλη αποστέλλουν τις πληροφορίες στις τοπικές φορολογικές αρχές προς αξιολόγηση. Στην πλειονότητά τους, τα κράτη μέλη ξεκινάνε με από γραφείου έλεγχο.

Χρήσιμοι δείκτες κινδύνου για το κράτος μέλος αποδέκτη (KM2) είναι :

- Νέα επιχείρηση
- Επιχειρήσεις των οποίων οι διευθυντές/ μέτοχοι δεν είναι κάτοικοι του κράτους
- Ήδη γνωστοί/ ύποπτοι διευθυντές/ μέτοχοι
- Διεύθυνση διαμονής
- Άνευ/ με μηδενικές επιστροφές φόρου
- Άνευ υπαλλήλων
- Αγαθά υψηλού κινδύνου

Η διαδικασία αυτή αποσκοπεί στο να διαχωρίσει με χρήση φίλτρων:

- Δυνητικούς εξαφανισμένους εμπόρους και να διαγράψει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ το δυνατόν συντομότερα από το Μητρώο
- Νέες αρχικές επιχειρήσεις, τις οποίες θα θέσει υπό έλεγχο

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο αποδέκτης των αγαθών παρουσιάζεται να διατηρεί μια κατ' αρχήν νόμιμη επιχείρηση ή όπου το καθεστώς δεν είναι ξεκάθαρο, είναι αποτελεσματική η διασταύρωση στοιχείων μέσω του VIES ή άλλων εθνικών βάσεων δεδομένων, προκειμένου να διαχωριστούν μέσω χρήσης φίλτρων (αναντιστοιχίες, ιδιορρυθμίες) οι υποθέσεις υψηλού κινδύνου και να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος στις εταιρείες αυτές.

Τα ευρήματα αυτών των ελέγχων (νόμιμη επιχείρηση, αρχική επιχείρηση, κλοπή ΑΦΜ/ΦΠΑ, επιχείρηση που δηλώνει αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεών της) θα πρέπει να γνωστοποιηθούν μέσω της διαδικασίας ανάδρασης στο KM1. Σε περίπτωση που η επιχείρηση λειτουργεί ως αρχική, θα πρέπει να τεθεί υπό έλεγχο και οι πληροφορίες σχετικά με την παράδοση θα πρέπει να αναρτώνται.

Ορισμένα κράτη μέλη έχουν αναπτύξει ένα σύνθετο εργαλείο ανάλυσης κινδύνου. Παραδείγματος χάρη, ένα κράτος μέλος καταχωρεί τις πληροφορίες από τις ακόλουθες πηγές σε υπολογιστικό φύλλο excel και παράγει ένα σύστημα διαβάθμισης βάσει βαθμολογίας:

- Δίκτυο Eurofisc
- Ετήσιες επιστροφές φόρων (επιστροφές εταιρικών φόρων και ΦΠΑ)
- Πληροφόρηση από διεθνή αμοιβαία συνδρομή
- VIES
- Βάσεις δεδομένων φορολογικού ελέγχου
- Βάσεις δεδομένων επιχειρήσεων, μετόχων και διευθυντών
- Βάσεις δεδομένων για τις έδρες των επιχειρήσεων

Η διεύθυνση καταπολέμησης της απάτης ελέγχει αυτές τις υποθέσεις σύμφωνα με την κατάταξή τους στο σύστημα διαβάθμισης.

Ένα άλλο κράτος μέλος έχει αναπτύξει ένα εργαλείο διαμόρφωσης προφίλ χρησιμοποιώντας την εξόρυξη δεδομένων. Ειδικότερα, τα ιστορικά δεδομένα των υποθέσεων απάτης ΦΠΑ χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία μοντέλων απάτης. Αυτά τα μοντέλα εφαρμόζονται στα τρέχοντα δεδομένα (EUROFISC, VIES, εθνικά δεδομένα) χρησιμοποιώντας δένδροδιαγράμματα αποφάσεων μέσω των οποίων διαχωρίζονται οι επικίνδυνες υποθέσεις.

6.2.3 Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες

Οι απάτες τύπου εξαφανισμένου εμπόρου, ή οι φορολογικές απάτες συλλήβδην καθώς και η νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες έχουν αμφίδρομη σχέση: χρήματα αποκτηθέντα από παράνομες πηγές (π.χ. ναρκωτικά, κλοπές, απάτες, υπεξαίρεση) χρησιμοποιούνται για τη σύσταση και χρηματοδότηση φορολογικής απάτης, προκειμένου να αποκομιστούν ακόμη περισσότερα παράνομα κέρδη. Από την άλλη πλευρά, οι φορολογικές απάτες μπορεί να λειτουργήσουν ως πηγή παράνομου κέρδους και χρημάτων, τα οποία στη συνέχεια νομιμοποιούνται.

Το εκτεταμένο ηλεκτρονικό εμπόριο και οι νέοι ηλεκτρονικοί τρόποι μεταφοράς χρημάτων, όπως το cloud banking, δίνουν τη δυνατότητα στους εγκληματίες να νομιμοποιούν τα έσοδα από παράνομες δραστηριότητες ακόμη ταχύτερα και, ταυτόχρονα, δυσχεραίνει έτι περαιτέρω την ανίχνευση και τον εντοπισμό της απάτης από τις ελεγκτικές αρχές. Οργανωτικά, στην πλειονότητα των κρατών μελών, η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Αστυνομίας.

Σε κάθε κράτος μέλος υπάρχουν ειδικές διαδικασίες συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και της Αστυνομίας σε υποθέσεις φορολογικής απάτης και νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Όπως αναφέρθηκε, η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες σχετίζεται συχνά με φορολογικές απάτες. Ως εκ τούτου, είναι ουσιώδες να αναγνωριστούν τα πιθανά στοιχεία αυτών των παράνομων δραστηριοτήτων.

6.2.4 Συνεργασία με τις Τελωνειακές Αρχές

Η συνεργασία με τις Τελωνειακές Αρχές μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό της φορολογικής απάτης ΦΠΑ, παραδείγματος χάριν, μέσω:

- Ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τις Τελωνειακές Διαδικασίες 42xx και 63xx, προκειμένου να ελεγχθεί κατά πόσο
 - ο έχει χρησιμοποιηθεί άκυρο ή λανθασμένο ΑΦΜ/ΦΠΑ
 - ο έχουν συμπληρωθεί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες
- Ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με απάτη στο πεδίο των ειδικών φόρων κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ), καθώς οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης αποτελούν βάση υπολογισμού του ΦΠΑ.
- Ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με νέες τάσεις στις εισαγωγές/ εξαγωγές εμπορευμάτων
- Ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με
 - ο Υποπτες συναλλαγές
 - ο Υποπτους διαμεταφορείς
 - ο Υποπτους εισαγωγείς/ εξαγωγείς

Σε ορισμένα κράτη μέλη, οι Τελωνειακές Αρχές έχουν το δικαίωμα να ελέγξουν όχι μόνο τις διεθνείς μεταφορές αλλά και τις ενδοκοινοτικές μεταφορές και είναι αρμόδιες για τον έλεγχο των τελωνειακών αποθηκών. Η συνεργασία με τις Τελωνειακές Αρχές είναι συνεπώς σχετική όχι μόνο με τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης ΦΠΑ αλλά και με την έρευνα που αφορά σε ήδη εντοπισθείσες περιπτώσεις απάτης ΦΠΑ.

6.2.5 Διαμεταφορείς

Σε περιπτώσεις απάτης με εξαφανισμένο έμπορο, οι επιτηδευματίες αυτοί χρησιμοποιούν συχνά διαμεταφορείς για να κανονίσουν την αποστολή αγαθών σε άλλα κράτη μέλη ή σε τρίτες χώρες εκτός ΕΕ. Καθώς τα αγαθά συχνά παραδίδονται απευθείας σε έναν διαμεταφορέα, ο εξαφανισμένος έμπορος μπορεί να μην έχει ποτέ

τη φυσική κατοχή των αγαθών. Ένας διαμεταφορέας μπορεί να αναθέσει με υπεργολαβία σε μια επιχείρηση Logistics την κίνηση των αγαθών, π.χ. σε μια επιχείρηση μεταφοράς εμπορευμάτων. Ο διαμεταφορέας μπορεί να είναι σε γνώση της απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στην οποία εμπλέκεται, ή μπορεί να μετέχει ενεργά στην ενορχήστρωση της απάτης. Εν τούτοις, είναι επίσης πιθανό ο διαμεταφορέας να τελεί σε πλήρη άγνοια και να μην έχει ουδεμία εμπλοκή, συνεπώς αυτό θα πρέπει να συνεκτιμάται κατά τη διεξαγωγή της έρευνας.

Φαίνεται ότι γίνεται χρήση συγκεκριμένων διαμεταφορέων στις αλυσίδες απάτης. Το γεγονός αυτό αποτελεί μια ευκαιρία να ενημερωθούν αυτές οι επιχειρήσεις σχετικά με τις απάτες τύπου καρουζέλ και, εφόσον δεν είναι αναμειγμένες και αυτές στην απάτη, να «ζητηθεί» η βοήθειά τους. Ενδεικτικά, θα μπορούσαν να προσφέρουν πληροφορίες σχετικά με νέους πελάτες που εμπορεύονται ηλεκτρικά είδη. Με αυτό τον τρόπο, ορισμένες φορές δίδεται η δυνατότητα έγκαιρου εντοπισμού ενός νέου εξαφανισμένου εμπόρου.

6.2.6 Διαφήμιση

Οι επιτηδευματίες στις περιπτώσεις απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου συχνά ισχυρίζονται ότι βρίσκουν τους εμπορικούς τους εταίρους μέσω του διαδικτύου, κάνοντας χρήση ιστοσελίδων που επιτρέπουν στους επιτηδευματίες να διαφημίζουν το απόθεμα αγαθών καθώς επίσης και να αναζητούν άλλους επιτηδευματίες προκειμένου να καλύψουν τις

ανάγκες τους σε αποθέματα. Καθώς πολλές από αυτές τις ιστοσελίδες παρέχουν πληροφορίες σχετικά με απάτη τύπου εξαφανισμένου εμπόρου, η χρήση τέτοιων ιστοσελίδων μπορεί να λειτουργήσει ως αποδεικτικό στοιχείο του ότι ο χρήστης είναι γνώστης αυτού του τύπου απάτης. Επιπρόσθετα, πολλοί εκ των επιτηδευματιών που μετέχουν στην ίδια εικονική αλυσίδα συναλλαγών, μπορεί να έχουν την ίδια στιγμή καταχωρημένες διαφημίσεις. Αυτό, επίσης, μπορεί να προσφέρει στις φορολογικές αρχές αποδεικτικά στοιχεία που να θεμελιώνουν την εικονικότητα καθώς αν η αγορά ήταν όντως υπαρκτή, θα προσδοκούσε κανείς ότι οι επιτηδευματίες στο τέλος της αλυσίδας συναλλαγών θα απέκοπταν τους μεσάζοντες προκειμένου να διασφαλίσουν μεγαλύτερα κέρδη για τους ίδιους.

6.2.7 Μεσάζοντες

Σε ορισμένους κλάδους και τομείς δραστηριότητας αποτελεί συνήθη εμπορική πρακτική η χρήση μεσαζόντων, οι οποίοι επίσης αποκαλούνται μεσολαβητές ή αντιπρόσωποι (brokers, dealers). Ο μεσάζοντας είναι ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος που προσφέρει υπηρεσίες διαμεσολάβησης διευκολύνοντας τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών συναλλαγών και σχέσεων ανάμεσα στα συναλλασσόμενα μέρη. Ο μεσάζοντας δεν πουλάει/αγοράζει/ έχει στην ιδιοκτησία του τα εμπορεύματα για λογαριασμό του, αλλά λαμβάνει προμήθεια όταν ολοκληρώνεται η συμφωνία.

Για τους επιτηδευματίες, η χρήση μεσαζόντων προσφέρει πλεονεκτήματα. Οι μεσάζοντες είναι γνώστες της αγοράς και έχουν ήδη εμπεδώσει τις σχέσεις τους με τους δρώντες στην αγορά, ενώ έχουν τα εργαλεία και τους πόρους ώστε να προσεγγίσουν τη μεγαλύτερη δυνατή βάση δυνητικών εμπορικών εταίρων.

Για τους σκοπούς της καταπολέμησης της απάτης, οι μεσάζοντες μπορούν να παρέχουν σημαντικές πληροφορίες για την αγορά, όσον αφορά στις τιμές, τα προϊόντα, τις συνθήκες της αγοράς και ιδίως πληροφόρηση από τρίτα μέρη σχετικά με επιτηδευματίες που κάνουν χρήση μεσαζόντων ακόμη και για τις συναλλαγές. Πρέπει να σημειωθεί, ότι όταν γίνεται χρήση των δεδομένων για τις συναλλαγές από όλα τα μητρώα που είναι διαθέσιμα στις Αρχές, όπως είναι το μητρώο χορήγησης πιστοποιητικών ανανεώσιμης ενέργειας, ο μεσάζοντας μπορεί να δηλωθεί εκεί ως

εμπορικός εταίρος, παρόλο που δεν διεξάγει το εμπόριο για λογαριασμό του αλλά εκ μέρους του επιτηδευματία. Συνεπώς, οι πραγματικοί εμπορικοί εταίροι μπορεί να παραμένουν συγκαλυμμένοι. Για το λόγο αυτό, είναι απαραίτητο να αναζητούν οι Αρχές λεπτομερή δεδομένα για τον επιτηδευματία και τη συναλλαγή απευθείας από τους λογαριασμούς των μεσαζόντων.

Πρέπει να επισημανθεί ότι, ιδίως σε τομείς υψηλού κινδύνου, όπως είναι τα πιστοποιητικά ενέργειας και ανανεώσιμης ενέργειας, όπως επίσης και στο εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπής αερίων ρύπων διοξειδίου του άνθρακα, οι εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές (OTC) συνιστούν κοινή εμπορική πρακτική. Οι εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές έχουν πολύ λιγότερες διατυπώσεις από τις χρηματιστηριακές, οι οποίες χρησιμοποιούνται εκτεταμένα στο εμπόριο ενέργειας, παρότι συχνά καλά οργανωμένα δίκτυα εμπορικών σχέσεων περιστρέφονται γύρω από έναν μεσάζοντα, που συχνά, σε αυτό το πλαίσιο, αποκαλείται διαμεσολαβητής.

6.2.8 Συνεργασία με τράπεζες

Ανάλογα με το πώς ρυθμίζεται ο τραπεζικός τομέας σε κάθε κράτος μέλος, οι τράπεζες, σε ορισμένα κράτη μέλη, μπορεί να είναι οι πρώτες που εντοπίζουν μια(νέα) απάτη τύπου καρουζέλ, ιδίως όταν εμπλέκονται εξαφανισμένοι έμποροι.

Ο εντοπισμός των ασυνήθιστων συναλλαγών από τις τράπεζες συχνά γίνεται έγκαιρα, μέσω των κοινών χαρακτηριστικών που απαντώνται σε αυτό τον τύπο απάτης. Οι απατεώνες χρειάζονται τραπεζικούς λογαριασμούς και, εάν η τράπεζα εντοπίσει μια τεράστια αύξηση του κύκλου εργασιών μιας σχετικά νέας επιχείρησης, της οποίας τα κεφάλαια δεν επαρκούν για να πληρώσει τις αγορές της εάν δεν πληρωθεί πρώτα, η τράπεζα γνωρίζει ότι η επιχείρηση αυτή μπορεί να είναι μέρος μιας αλυσίδας απάτης. Στην περίπτωση αυτή, η τράπεζα μπορεί ή οφείλει, ανάλογα με τη νομοθεσία, να αναφέρει ύποπτες ή ακόμα και ασυνήθιστες συναλλαγές στις αρμόδιες (π.χ. φορολογικές) Αρχές.

Γενικά, η ιδέα είναι ότι πρέπει να εδραιωθεί επαφή με τις τράπεζες, ώστε να καταστούν γνώστες του προβλήματος (στο βαθμό που δεν είναι ήδη), να επισημανθούν οι όποιες υποχρεώσεις απορρέουν από το εγχώριο νομικό πλαίσιο για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης των εσόδων από παράνομη δραστηριότητα, να γίνει ανταλλαγή νέων τάσεων και, ανάλογα με τους νομοθετικούς περιορισμούς, να διερευνηθεί η δυνατότητα χαρακτηρισμού κάθε ασυνήθιστης συναλλαγής ως «πιθανής απάτης τύπου καρουζέλ».

6.2.9 Συνεργασία με ρυθμιστικές Αρχές

Σε ορισμένους κλάδους, προκειμένου να μπορέσει να αναπτύξει δραστηριότητα ένας επιτηδευματίας, πρέπει να εγγραφεί σε μια ρυθμιστική αρχή. Ενδεικτικά αναφέρεται η αναγκαιότητα υποβολής στοιχείων στις περιπτώσεις των αρχών που ρυθμίζουν την εκπομπή καυσαερίων, το εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπής αερίων ρύπων διοξειδίου του άνθρακα ή της αδειοδότησης εμπορίου φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας.

Οι εγγραφές στα οικεία Μητρώα είναι συχνά διαθέσιμες ηλεκτρονικά και μπορούν να αξιοποιηθούν για τον εντοπισμό επιτηδευματιών σε αυτή την επιχειρηματική δραστηριότητα. Συχνά, οι ρυθμιστικές Αρχές δεν έχουν γνώση των κινδύνων της απάτης τύπου καρουζέλ αλλά είναι πρόθυμες να συνεργαστούν. Συνεπώς, είναι σημαντικό να παρέχεται στις Αρχές αυτές πληροφόρηση σχετικά με τις τάσεις και τα χαρακτηριστικά της φορολογικής απάτης και να τους ζητείται η ανταλλαγή πληροφοριών.

6.3 Απόδειξη

Κατανόηση της αγοράς και του επιχειρηματικού μοντέλου

Η πλήρης κατανόηση και τεκμηρίωση της λειτουργίας της αγοράς στην οποία εμπορεύεται, ή σκοπεύει να εμπορευτεί, ο φορολογούμενος καθώς και του επιχειρηματικού μοντέλου που ακολουθεί, είναι ουσιώδους σημασίας, καθώς επιτρέπει την σε βάθος κατανόηση της επιχείρησης του φορολογούμενου. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να διενεργείται από τα πολύ πρώιμα στάδια, κατά την επίσκεψη εξασφάλισης της αξιοπιστίας, με περιοδικές επικαιροποιήσεις (ρητά προσδιορισμένες χρονικά), ώστε να διασφαλίζεται ότι η οποιαδήποτε μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο θα καταγράφεται δεόντως.

Προκειμένου ένας φορολογούμενος να λειτουργεί μια αποτελεσματική και επικερδή επιχείρηση, πρέπει να γνωρίζει την αγορά στην οποία εμπορεύεται ή πρόκειται να εμπορευτεί, είτε πρόκειται για αγαθά είτε για υπηρεσίες. Η γνώση αυτή προαπαιτεί έρευνα, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν:

- Υπάρχει κενό στην αγορά για τα αγαθά/ υπηρεσίες που προσφέρει.
- Εάν η υφιστάμενη αγορά μπορεί να υποστηρίξει άλλη μια επιχείρηση που προσφέρει αυτά τα αγαθά/ υπηρεσίες.
- Υπάρχουν δυνητικοί πελάτες καθώς και τις ανάγκες/ επιθυμίες τους.
- Υπάρχουν δυνητικοί προμηθευτές που παρέχουν τα αγαθά/ υπηρεσίες που απαιτούνται για την κάλυψη των αναγκών/ επιθυμιών των καταναλωτών.

Η πληροφόρηση αυτή θα πρέπει να μετουσιωθεί από τον επιχειρηματία σε επιχειρηματικό μοντέλο, το οποίο θα προσδιορίζει, μεταξύ άλλων:

- Πώς η επιχείρηση θα αποφέρει χρήματα.
- Τις δανειακές απαιτήσεις, τους πιθανούς πιστωτές, τον τρόπο αποπληρωμής του δανείου (ποσά, χρονική διάρκεια κ.λπ.).
- Τα λειτουργικά κόστη της επιχείρησης (συμπεριλαμβανομένου του αριθμού προσωπικού που απαιτείται, του μεγέθους και του αριθμού των εγκαταστάσεων, του κόστους απόκτησης εμπορικού σήματος, διαφήμισης και προώθησης κ.λπ.).
- Το επιδιωκόμενο κέρδος.
- Τον αριθμό των πελατών και προμηθευτών κατά την έναρξη του εγχειρήματος και τη μεταβολή τους μέσα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- Σχέδια έκτακτης ανάγκης σε περίπτωση ανατροπής του σχεδιασμού.

Κατανόηση της επιχείρησης του φορολογούμενου

Μετά την τεκμηρίωση της αγοράς στην οποία δραστηριοποιείται ο φορολογούμενος και του επιχειρηματικού του μοντέλου, απαιτείται η εις βάθος κατανόηση και τεκμηρίωση του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης του φορολογούμενου. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να διενεργείται από τα πολύ πρώιμα στάδια, κατά την επίσκεψη διασφάλισης της αξιοπιστίας, με περιοδικές επικαιροποιήσεις (ρητά προσδιορισμένες χρονικά), ώστε να διασφαλίζεται ότι η οποιαδήποτε μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο θα καταγράφεται δεόντως.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να καταγραφούν, μεταξύ άλλων:

- Η (Οι) κύρια (ες) επιχειρηματική (ες) δραστηριότητα (ες) και κάθε δευτερεύουσα ή μη-οικονομική επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Η δομή και οργάνωση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των αποθηκών που χρησιμοποιεί, των περιουσιακών στοιχείων υπό την κατοχή της, τραπεζικών λογαριασμών σε κατοχή και χρήση, εφαρμοζόμενων λογιστικών διαδικασιών.
- Το κατά πόσο ο φορολογούμενος αποκτά, εισάγει, αποστέλλει ή εξάγει αγαθά, το είδος των αγαθών και το συνολικό ποσοστό των καθαρών εισροών/ εκροών.
- Το κατά πόσο ο φορολογούμενος είναι αποδέκτης υπηρεσιών από την αλλοδαπή καθώς και το είδος των υπηρεσιών.

- Οι κύριες εισροές και εκροές, απεικονίζοντας ποιες υπάγονται σε σταθερό συντελεστή, μηδενικό συντελεστή, εκπίπτουν ή είναι εκτός πεδίου ΦΠΑ.
- Δημόσιες ανακοινώσεις που δόθηκαν ή παρουσιάστηκαν κατά την επίσκεψη της φορολογικής αρχής.
- Συζητήσεις αναφορικά με την επίγνωση διαδικασιών απάτης.
- Τα εξετασμένα αρχεία κατά την επίσκεψη της φορολογικής αρχής.

Θα πρέπει επιπλέον να συγκρίνονται και να αντιπαραβάλλονται οι διαφορές στον τρόπο που ένας φορολογούμενος διεξάγει τις διαφορετικές επιχειρηματικές του δραστηριότητες.

Συγκρίνοντας & αντιδιαστέλλοντας διαφορετικές πτυχές σε μια επιχείρηση

Μετά την καταγραφή τόσο της αγοράς όσο και της λειτουργίας της επιχείρησης είναι ουσιώδες να εξεταστούν, να συγκριθούν και να τεθούν σε αντιδιαστολή όλες οι εμπορικές δραστηριότητες του φορολογούμενου προσώπου, ώστε να εντοπιστούν τυχόν διαφορές.

Παραδείγματος χάριν, πρέπει να συγκριθούν και να αντιπαραβληθούν :

- Το μοντέλο, η ποσότητα, οι προδιαγραφές κ.λπ. των αγαθών και υπηρεσιών των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ανάγοντάς τα στους κατασκευαστές ή εγκεκριμένους διανομείς σε σχέση με τις άλλες δραστηριότητες, και ιδίως ο βαθμός κατά τον οποίο οι ακριβείς προδιαγραφές αναφέρονται σε τιμολόγια, εντολές αγοράς κ.τ.λ..
- Τη χρονική συγκυρία, τον αριθμό και την αξία των διαφορετικών συναλλαγών στις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες.
- Τις διαφορές στο τρόπο μεταχείρισης των αγαθών και εκτέλεσης των υπηρεσιών στις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες (π.χ. ορισμένα αγαθά φυλάσσονται επί τόπου ενώ άλλα σε διακριτή αποθήκη τρίτου μέρους, ορισμένα αγαθά αποθηκεύονται με σειριακό αριθμό ενώ άλλα όχι, λεπτομερής επιθεώρηση κάποιων αγαθών αλλά περιορισμένη ή καθόλου σε άλλα, κ.λπ.).
- Οι διαφορές σε όρους πληρωμής και η αιτιολόγηση αυτών.
- Αν ορίζονται συγκεκριμένοι τραπεζικοί λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται, λεπτομέρειες της χρήσης τους, αιτιολόγηση της χρήσης διαφορετικών λογαριασμών από τον επιτηδευματία.
- Οι διαφορές στα συμβόλαια, τους όρους και τις προϋποθέσεις, την ασφάλιση καθώς την αιτιολόγηση αυτών από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, και
- Οι διαφορές στον τύπο και τις διαδικασίες δέουσας επιμέλειας/ εκτίμησης κινδύνου που εφαρμόζονται.

Εμπορική πρακτική του φορολογούμενου

Η επαλήθευση της εφοδιαστικής αλυσίδας ως μέρος του ελέγχου αξιοπιστίας της επιχείρησης του φορολογούμενου, εξυπηρετεί στην εξακρίβωση του αν πρόκειται για εικονική αλυσίδα ή όχι. Κατά τη διαδικασία επαλήθευσης θα πρέπει να εξετάζονται τα ακόλουθα καθώς και ο βαθμός που αυτά αποκλίνουν από τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές:

- Πώς προσδιορίζονται οι προμηθευτές και οι πελάτες.
- Κατά πόσο τα αγαθά ανάγονται σε επίσημο διανομέα, κατασκευαστή ή εισαγωγέα/κάτοχο.
- Μη συμμόρφωση με το νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο που διέπει την παροχή της υπηρεσίας.
- Αγορά και πώληση αγαθών ακριβώς ίδιας ποσότητας και με τις ίδιες προδιαγραφές.
- Διεξαγωγή συναλλαγών σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα (π.χ. αγοραπωλησία από όλους τους εμπλεκόμενους στην αλυσίδα συναλλαγών την ίδια μέρα).
- Οι προμηθευτές συστήνουν πελάτες και τανάπαλιν.

- Συνεχίζουν να αγοράζουν από προμηθευτές, παρά τις προειδοποιήσεις των φορολογικών αρχών ότι προηγούμενες συναλλαγές συνδέονται με δόλια παράβαση του νομικού πλαισίου για το ΦΠΑ.
- Ενέργειες πριν την επίτευξη συμφωνίας για την πραγματοποίηση της συναλλαγής (π.χ. διαπραγμάτευση τιμής, πόσο εκτεταμένη ήταν η έρευνα πραγματοποιήθηκε).
- Μήκος της αλυσίδας συναλλαγών και ύπαρξη μοτίβου στο περιθώριο κέρδους εκφρασμένο ως ποσοστό του κόστους κτήσης (Mark ups).
- Ανωμαλίες στις ημερομηνίες/ διαδοχή γεγονότων σχετικά με την αγορά/ πώληση, παραγγελία / έκδοση τιμολογίου από τα μέρη που εμπλέκονται στην αλυσίδα συναλλαγών.
- Βαθμός διαφήμισης ή/και προώθησης από τον φορολογούμενο σε σχέση με τα αγαθά/ υπηρεσίες.
- Τρόπος πληρωμής.
- Κατά πόσον ο προμηθευτής σε μια συναλλαγή καθίσταται πελάτης σε άλλη και το αντίστροφο.
- Κατά πόσο αποστάλθηκαν τα αγαθά στην επιχείρηση, σε περίπτωση που τα αγαθά αποκτήθηκαν από επιχείρηση εντός άλλου κράτους μέλους ή εκτός ΕΕ.
- Κατά πόσο οι συμμετέχοντες στην αλυσίδα είναι οι ίδιοι, σε περίπτωση που εμπορεύθηκαν διαφορετικοί τύποι ή μοντέλα αγαθών ή διαφορετικές υπηρεσίες.
- Την προστιθέμενη αξία από κάθε φορολογούμενο.
- Πώς πραγματοποιήθηκαν οι παραγγελίες, από ποιόν σε ποιόν.

Πληρωμές και πιστώσεις

Ο τρόπος που τα διάφορα μέρη της συναλλαγής χειρίζονται τις πληρωμές είναι ενδεικτικός της αξιοπιστίας της συναλλαγής ή της εικονικότητας αυτής.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμάται:

- Ποιοί είναι οι όροι πληρωμής.
- Εάν οι πληρωμές είναι σύμφωνες με τους όρους αυτούς.
- Εάν έχει πραγματοποιηθεί/εισπραχθεί η πληρωμή.
- Εάν έχει αναληφθεί δράση είσπραξης των μη καταβληθέντων πληρωμών.
- Ποιά είναι ο χρονισμός των πληρωμών σε σχέση με την προμήθεια.

Οι πληρωμές από τρίτα μέρη καθώς και η χρήση εξωχώριων τραπεζικών λογαριασμών για εγχώριες προμήθειες αποτελούν παραδείγματα δεικτών που θα έπρεπε να σημάνουν συναγερό στο φορολογούμενο για σύνδεση των συναλλαγών του με φοροδιαφυγή ΦΠΑ στο πλαίσιο απάτης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η είσπραξη των πληρωμών για τις συναλλαγές από τον πελάτη πραγματοποιείται συχνά προτού πληρώσει ο φορολογούμενος τον προμηθευτή του. Αυτή η πρακτική εγείρει ερωτήματα σχετικά:

- Η πιστοληπτική ικανότητα του φορολογούμενου στην αλυσίδα συναλλαγών (αν έχει προμηθεύσει αγαθά σε άλλο μέρος της αλυσίδας χωρίς πληρωμή, τότε παρέχει πίστωση εν τοις πράγμασι).
- Το αναληφθέν επίπεδο δέουσας επιμέλειας και εκτίμησης κινδύνου.
- Την πιθανή ανάγκη ασφάλισης με σκοπό την προστασία τόσο του τελικού εξαγωγέα / αποστολέα όσο και άλλων προσώπων που υπόκεινται σε φορολόγηση σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας, και
- Τον τρόπο χρηματοδότησης της προμήθειας.

Μετακίνηση

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμάται:

- Εάν έχουν εισαχθεί ξανά κατά το παρελθόν τα αγαθά στο κράτος μέλος.
- Ο χρονισμός και η ποιότητα των εγγράφων αποδέσμευσης.
- Ο χρονισμός και η ποιότητα των μεταφορικών εγγράφων CMRs (Convention des

Merchandises Routiers).

- Ο τρόπος μεταφοράς των αγαθών.
- Τι υποστηρικτικό αποδεικτικό υλικό υπάρχει σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών.
- Η ικανότητα του οχήματος να μεταφέρει την ποσότητα των πωληθέντων αγαθών.
- Εξέταση της παρέλευσης λογικού χρόνου για τη μεταφορά από τους διαμεταφορείς / τις αποθήκες στον τελικό προορισμό.
- Εξέταση της ύπαρξης επαρκούς ασφάλισης των αγαθών κατά τη μεταφορά.

Εάν ο πελάτης έχει ζητήσει τη μεταφορά των αγαθών από μια χώρα σε μια διεύθυνση σε δεύτερη χώρα, η συμπεριφορά αυτή ενδέχεται να έχει ωθήσει τον φορολογούμενο σε περαιτέρω ερωτήσεις. Επιπρόσθετα, αυτή η κατάσταση δημιουργεί προβληματισμό σχετικά με το ποιός φέρει την ευθύνη σε περίπτωση που η συναλλαγή δεν ολοκληρωθεί.

Περιθώριο κέρδους εκφρασμένο ως ποσοστό του κόστους κτήσης (Mark ups)

Η ανάλυση του προστιθέμενου περιθωρίου κέρδους ως ποσοστού του κόστους κτήσης (Mark up) στα αγαθά και τις υπηρεσίες, καθώς αυτά αγοράζονται και πωλούνται μέσω της συναλλακτικής αλυσίδας, μπορεί να προσφέρει στη Φορολογική Αρχή μια εικόνα του κατά πόσο οι συναλλαγές είναι πραγματικές ή εικονικές.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμάται:

- Εάν η διαφοροποίηση στα mark-ups αντανακλά την προστιθέμενη οικονομική αξία
- Εάν τα mark-ups έχουν εμπορικότητα, υπό την έννοια ότι η πραγματική αξία έχει προστεθεί πριν την εξαγωγή των αγαθών.
- Εάν τα φορολογούμενα πρόσωπα έχουν εφαρμόσει ένα πολύ μεγαλύτερο mark-up σε σχέση με τα υπόλοιπα μέρη της αλυσίδας, παρότι δεν έχουν συμβάλει στην αύξηση της προστιθέμενης αξίας των αγαθών. Σε περίπτωση που συμβαίνει αυτό, εξετάζεται η παρασχεθείσα αιτιολόγηση και η πειστικότητα αυτής.
- Εάν είναι παρόμοια τα εφαρμοζόμενα από κάθε μέρος της συναλλαγής mark-ups, ανεξαρτήτως του πελάτη ή προμηθευτή, του τύπου, της αξίας ή της ποσότητας των αγαθών.
- Εάν υπάρχουν αποδείξεις για την πραγματοποίηση διαπραγματεύσεων προσδιορισμού της τιμής.
- Εάν πραγματοποιήθηκε έκπτωση από οποιοδήποτε μέρος της συναλλακτικής αλυσίδας.
- Εάν η τιμή που πληρώθηκε ή εισπράχθηκε από τον υποκείμενο στο φόρο δεν συνάδει με τις επικρατούσες αγοραίες τιμές για αυτά τα αγαθά ή υπηρεσίες κατά το δοθέντα χρόνο.

Κύκλος εργασιών και ανάπτυξη

Ο βαθμός και το ύψος της αύξησης του κύκλου εργασιών ενός υποκείμενου στο φόρο μπορεί να αποτελεί δείκτη ότι αυτή η ανάπτυξη δεν οφείλεται σε συνήθεις παράγοντες της αγοράς αλλά συνδέεται με απάτη ΦΠΑ.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμηθεί:

- Εάν έχει πραγματοποιηθεί σημαντική επένδυση
- Εάν έχει πραγματοποιηθεί προμήθεια καινοτόμου προϊόντος ή υπηρεσίας, η οποία συνοδεύεται από σημαντική διαφήμιση και προώθηση
- Εάν επαρκούν το προσωπικό, οι πόροι και η τεχνογνωσία του υποκείμενου στο φόρο.
- Εάν ο κύκλος εργασιών, όπως απεικονίζεται είτε από τις επιστροφές ΦΠΑ είτε από τα ετήσια λογιστικά στοιχεία, δείχνει μια εξαιρετική ανάπτυξη βραχυπρόθεσμα, η οποία δεν υποστηρίζεται από καμία πιθανή αιτιολόγηση, όπως λ.χ. προηγούμενη δραστηριοποίηση στο συγκεκριμένο κλάδο της αγοράς.

- Το ύψος του κεφαλαίου ή των περιουσιακών στοιχείων που είχε ο φορολογούμενος πριν εμπλακεί στις συναλλαγές

Χρηματοδότηση

Προκειμένου να διεξάγει ένας φορολογούμενος επιχειρηματική δραστηριότητα, πρέπει να διασφαλίσει την ύπαρξη σωστής χρηματοδότησης προκειμένου να πραγματοποιήσει αγορές. Η εξακρίβωση του τρόπου χρηματοδότησης της επιχείρησης από τις φορολογικές αρχές διασφαλίζει την αξιοπιστία όσων έχουν προσκομιστεί και δηλωθεί από το φορολογούμενο και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμηθεί:

- Εάν ο φορολογούμενος έχει λάβει δάνειο.
- Εάν ο φορολογούμενος έχει λάβει χρηματοδότηση από διευθυντές και/ ή μετόχους και στην περίπτωση αυτή, από πού προήλθε η χρηματοδότηση.
- Ποιος παρείχε το δάνειο, π.χ. πελάτες/ προμηθευτές/ διευθυντές συσχετιζόμενης επιχείρησης.
- Ο τρόπος με τον οποίο ήρθε σε πρώτη επαφή ο υποκείμενος στο φόρο με τον δανειστή.
- Η αξιοπιστία του προσώπου/ επιχείρησης που παρέχει το δάνειο καθώς και οι διαδικασίες που ακολούθησε ο επιτηδευματίας για να το εξασφαλίσει.
- Εάν παρέχονται αποδεικτικά στοιχεία των όρων του δανείου, όπως οι τόκοι και ο τρόπος αποπληρωμής του δανείου, καθώς και αν οι όροι αυτοί μπορούν να γίνουν πιστευτοί.
- Εάν ο επιτηδευματίας έχει παραβεί τους όρους του δανείου και, σε περίπτωση που έχει συμβεί αυτό, τι είδους επιπτώσεις έχει επιφέρει.
- Ο τρόπος λήψης του δανείου από τον επιτηδευματία, π.χ. εάν ο δανειστής και ο επιτηδευματίας χρησιμοποιούν την ίδια τράπεζα.

Διαφήμιση

Ο υψηλός και αυξημένος κύκλος εργασιών στηρίζεται συνήθως στη διαφήμιση και την αξιοποίηση των εργαλείων marketing. Σε πολλές περιπτώσεις απάτης ΦΠΑ απαντάται το φαινόμενο πολλοί, αν όχι όλοι, οι επιτηδευματίες που εμπλέκονται στη συναλλακτική αλυσίδα να κάνουν χρήση του ίδιου διαδικτυακού φόρουμ ώστε να εντοπίσουν πελάτες και προμηθευτές. Αυτό συμβαίνει γιατί δίδεται η δυνατότητα στα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα να προμηθευτούν τα αγαθά μεταγενέστερα στην αλυσίδα και να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους. Η ύπαρξη μιας μακροσκελούς αλυσίδας όπου όλα τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα θα διαφημίζονταν στο ίδιο φόρουμ, θα αποτελούσε παράδοξο, καθώς σε μια ανοιχτή αγορά οι φορολογούμενοι θα προσπαθούσαν να αποκόψουν τους μεσάζοντες προς όφελός τους.

Έλεγχοι

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμηθεί:

- Εάν το ίδιο το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο παρέλαβε τα αγαθά.
- Ποια είναι η διαδικασία παραλαβής και παράδοσης που ακολουθεί το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
- Το πόσο λεπτομερής υπήρξε η έκθεση ελέγχου και κατά πόσο ήταν επαρκώς λεπτομερής ώστε να ικανοποιήσει έναν λογικό επιχειρηματία.
- Σε περίπτωση ύπαρξης ασυνήθιστων ευρημάτων (όπως η αφαίρεση τελωνειακών σφραγίδων, φθαρμένη συσκευασία), σε τι ενέργειες προέβη ο φορολογούμενος.
- Εάν ο φορολογούμενος πλήρωσε για τη διενέργεια ελέγχου, κατά πόσο υπάρχουν αποδείξεις ότι όντως αυτός διεξήχθη.

- Η εναλλακτικά, σε περίπτωση ύπαρξης εκθέσεων ελέγχου, κατά πόσο υπάρχουν στοιχεία καταβολής πληρωμής.
- Εάν είναι δυνατή η διενέργεια ελέγχου στα αγαθά στο επίπεδο που αναφέρεται στις εκθέσεις, κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της παραλαβής τους από το φορολογούμενο και της απομάκρυνσής τους από τις αποθήκες/ το διαμεταφορέα.
- Εάν δηλώνεται ο ακριβής χρόνος διεξαγωγής του ελέγχου.
- Ποιος είναι ο πραγματικός χρόνος παραλαβής της έκθεσης ελέγχου από το φορολογούμενο (στο σημείο αυτό, μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικός ο χρόνος που αναφέρεται στην αποστολή του φαξ).
- Εάν έχουν διαπιστωθεί αποκλίσεις μεταξύ της ποσότητας των αγαθών που διατηρούνται και αυτών που πωλήθηκαν/ αγοράστηκαν.

Ασφάλιση

Στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές αφορούν στην πώληση μεγάλης ποσότητας αγαθών υψηλής αξίας, θα έπρεπε, κατά το συνήθως συμβαίνον, ο φορολογούμενος να έχει κάποιου είδους ασφαλιστική κάλυψη, σε περίπτωση απώλειας, κλοπής ή καταστροφής των αγαθών. Σε περιπτώσεις όπου ο επιτηδευματίας έχει προχωρήσει σε ασφαλιστική κάλυψη, ή καλύπτεται ασφαλιστικά από το διαμεταφορέα, πρέπει να συνεκτιμηθεί η σχέση μεταξύ της ασφαλιστικής κάλυψης και της μεταφοράς του τίτλου ιδιοκτησίας. Σε περίπτωση που πρόκειται για αλληπάλληλες εμπορικές συμφωνίες, ενδεχομένως να είναι δυσχερής η κατανόηση του χρονικού σημείου της συναλλαγής όπου αρχίζει η ασφαλιστική κάλυψη, καθώς συχνά υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρόνο αλλαγής ιδιοκτησιακού καθεστώτος. Το γεγονός αυτό εγείρει αμφιβολίες ως προς την εγκυρότητα της ασφαλιστικής κάλυψης. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμηθεί:

- Ποιος είναι υπεύθυνος για την ασφάλιση των αγαθών, τόσο κατά την παραμονή τους στην αποθήκη όσο και κατά τη φυσική τους μεταφορά στον πελάτη.
- Εάν έχουν καταβληθεί τα ασφάλιστρα.
- Ποια είναι η αξία της ασφαλιστικής κάλυψης σε σχέση με την αξία των αγαθών.
- Τι καλύπτεται από την ασφάλιση και τι όχι.
- Εάν έχουν τηρηθεί οι όροι της συναλλαγής.

Εφόσον υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, πρέπει να προσδιοριστεί κατά πόσο οι όροι τηρήθηκαν και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους και, εάν όχι, ποια διορθωτικά προς αυτό μέτρα ελήφθησαν. Επίσης, πρέπει να προσδιοριστεί κατά πόσο οι πραγματικοί όροι συνάδουν με τη συνήθη εμπορική πρακτική, π.χ. όσον αφορά στην αποδέσμευση τίτλου, ιδιοκτησίας.

Αποδείξεις των εμπειρογνομόνων

Όταν οι υποθέσεις απάτης ΦΠΑ καταλήγουν στο δικαστήριο, οι καταθέσεις των εμπειρογνομόνων μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία από τις φορολογικές αρχές για τη στήριξη των υποθέσεων. Πρόκειται για μάρτυρες που έχουν κάποιου είδους εξειδίκευση στον υπό εξέταση τομέα της αγοράς.

Οι καταθέσεις των εμπειρογνομόνων μπορούν να χρησιμεύσουν :

- Στον προσδιορισμό του κατά πόσο οι συναλλαγές του εναγόμενου έλαβαν χώρα ως μέρος της εμπορικής διαπραγμάτευσης στην κανονική παράλληλη αγορά ή κατά πόσο κατασκευάστηκαν εικονικά για τους σκοπούς της απάτης, σε συνάρτηση με το γεγονός ότι δεν συνάδουν με τις συνθήκες στην παράλληλη αγορά όπως αυτές προσδιορίζονται από τις μαρτυρίες των εμπειρογνομόνων.
- Στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας των ισχυρισμών του εναγόμενου ότι έχει διερευνήσει τις διεργασίες της παράλληλης αγοράς και λειτουργεί στη νόμιμη παράλληλη αγορά στο πλαίσιο της διοίκησης της επιχείρησής του.

- Στη σύγκριση του επιπέδου των πωλήσεων του εναγόμενου με τις πωλήσεις στην αγορά λιανικής (για το ίδιο προϊόν) εκείνη τη χρονική περίοδο. Είναι δυνατή η εξέταση των δεδομένων για τις πωλήσεις λιανικής στην εγχώρια, την ευρωπαϊκή και τη διεθνή αγορά. Η σύγκριση μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το ύψος του εμπορίου ήταν τέτοιο που καθίσταται απίθανη η ύπαρξη όλων των πωληθέντων αγαθών και/ ή θα ήταν αναμενόμενο ο εναγόμενος να ήταν γνωστός στους κατασκευαστές και εγκεκριμένους διανομείς, όπως επίσης και να πραγματοποιεί αγορές απευθείας από αυτούς προκειμένου να μεγιστοποιήσει τα κέρδη του.
- Στη σύγκριση του ύψους του εμπορίου του εναγόμενου με την ποσότητα των αγαθών (του τύπου που εμπορευόταν ο εναγόμενος) που έχουν κατασκευαστεί. Εάν ο όγκος του εμπορίου του εναγόμενου είναι σημαντικά υψηλότερος από τα αγαθά που είχαν παραχθεί την κρινόμενη περίοδο, τότε αυτό μπορεί να εγείρει αμφιβολίες σχετικά με το εάν η συναλλαγή, όπως την περιέγραψε ο εναγόμενος, έχει πραγματοποιηθεί.

6.4 Αντιμετώπιση

- Φόρος εισροών

Μη παροχή δικαιώματος έκπτωσης μη νόμιμου Φ.Π.Α.

Πριν την χορήγηση έκπτωσης Φ.Π.Α. ως φόρου εισροών, πρέπει να πληρούνται τα παρακάτω κριτήρια:

- Το ποσό της έκπτωσης πρέπει να αφορά είτε σε ΦΠΑ που χρεώθηκε από άλλο υποκείμενο στο Φ.Π.Α. ή να σχετίζεται με εισαγωγή ή απόκτηση που υπόκειται σε φορολόγηση.
- Οι παραδόσεις επί των οποίων επιβλήθηκε ο Φ.Π.Α. πρέπει να πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του ατόμου που έχει υποβάλει το αίτημα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Οι συγκεκριμένες παραδόσεις πρέπει να πραγματοποιήθηκαν για επιχειρηματικούς σκοπούς.
- Υπό κανονικές συνθήκες, οι παραδόσεις πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη λογιστική περίοδο, κατά την οποία υποβλήθηκε το αίτημα έκπτωσης.
- Το πρόσωπο που αιτείται το φόρο εισροών πρέπει να έχει στην κατοχή του ικανοποιητικά αποδεικτικά έγγραφα των προμηθειών.

Υπάρχουν πολλοί λόγοι, στους οποίους μπορεί να εδράζεται η απόρριψη αιτήματος έκπτωσης φόρου εισροών:

- Δεν υφίστανται υποκείμενες σε φόρο παραδόσεις.
- Οι παραδόσεις επί των οποίων επιβλήθηκε ο φόρος δεν πραγματοποιήθηκαν στο όνομα αυτού που αιτείται την έκπτωση φόρου εισροών.
- Ανεπαρκή στοιχεία θεμελίωσης του αιτήματος.
- Άκυρο τιμολόγιο.
- Δεν έχει πραγματοποιηθεί πληρωμή για τις προμήθειες.
- Ο φόρος επί των εισροών προέκυψε από υποκείμενο στον φόρο που έχει επικαλεστεί το δικαίωμά του προς έκπτωση δολίως.

Μη φορολογητέα παράδοση

Προκειμένου ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο να διεκδικήσει έκπτωση του φόρου εισροών, θα πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί μια υποκείμενη σε ΦΠΑ παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών. Σε περίπτωση που δεν έχει πραγματοποιηθεί υποκείμενη σε ΦΠΑ παράδοση, δεν υπάρχουν ερείσματα διεκδίκησης σχετικής έκπτωσης. Αυτό ισχύει σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος δεν έχει πραγματοποιήσει ο ίδιος την παράδοση ή που ο φορολογούμενος δεν έχει παραλάβει τα αγαθά.

Παράδοση μη πραγματοποιηθείσα προς τον φορολογούμενο που αιτείται την έκπτωση φόρου εισροών

Μόνο το πρόσωπο στο οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση μπορεί να υποβάλει αίτημα έκπτωσης φόρου εισροών. Αυτό αποτελεί θεμελιώδη αρχή, η οποία υπερβαίνει το ερώτημα σχετικά με το ποιός πλήρωσε για την πραγματοποίηση της παράδοσης. Επίσης υπερβαίνει το ερώτημα σχετικά με το ποιός έχει στην κατοχή του το σχετικό τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό υλικό.

Σε περίπτωση που ένα τρίτο πρόσωπο καταβάλλει την πληρωμή για την παράδοση, αυτό το πρόσωπο δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών. Αυτή η αρχή εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αν η πληρωμή πραγματοποιήθηκε λόγω σχετικής νομικής απαίτησης ή αποτελεί απλώς μια κανονική εμπορική πρακτική. Μόνο ο αποδέκτης της παράδοσης δικαιούται επιστροφής φόρου εισροών.

Ανεπαρκή στοιχεία θεμελίωσης αιτήματος έκπτωσης φόρου εισροών

Κατά το χρόνο έκπτωσης του φόρου εισροών, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει στην κατοχή του τα δέοντα αποδεικτικά στοιχεία, όπως έγκυρο τιμολόγιο.

Παράδοση για την οποία δεν έχει καταβληθεί πληρωμή

Ένα υποκείμενο σε φορολόγηση πρόσωπο παύει να δικαιούται έκπτωσης φόρου εισροών, όταν δεν έχει καταβληθεί πληρωμή για όλη ή μέρος της σχετικής με το φόρο εισροών παράδοσης.

- Φόρος Εκροών

Άρνηση μηδενικού συντελεστή

Οι παραδόσεις από ένα κράτος μέλος σε πελάτη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται σε μηδενικό συντελεστή φορολόγησης:

- ο φορολογούμενος κατέχει και αναγράφει στο τιμολόγιο πώλησής του τον αριθμό μητρώου του για σκοπούς ΦΠΑ του πελάτη του, συμπεριλαμβάνοντας το πρόθεμα της χώρας από την οποία προέρχεται ο πελάτης,
- τα αγαθά στάλθηκαν ή μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.,
- ο φορολογούμενος κατέχει και διατηρεί έγκυρα εμπορικά αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τα αγαθά έχουν εξαχθεί από το κράτος μέλος του προμηθευτή.

Άρνηση εγγραφής στο Μητρώο

Σε συγκεκριμένες περιστάσεις, η Διοίκηση να προβαίνει είτε σε άρνηση εγγραφής στο μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ σε φορολογούμενο, είτε σε διαγραφή του από το Μητρώο, όταν υπάρχουν αντικειμενικά στοιχεία που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο φορολογούμενος:

- Διαπράττει απάτη ΦΠΑ, ή
- Μετέχει σε σχήμα διάπραξης απάτης ΦΠΑ, ή
- Έχει εμπλακεί σε συναλλαγές που είναι συνδεδεμένες με φοροδιαφυγή ΦΠΑ, στο πλαίσιο απάτης, ή
- Είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΑΦΜ/ ΦΠΑ έχοντας ως πρωταρχικό σκοπό τη συμμετοχή σε σχήμα διάπραξης απάτης ΦΠΑ, ή την διάπραξη απάτης ΦΠΑ.

Διαγραφή από το Μητρώο

Όπως έχει ήδη ειπωθεί, οι εθνικές φορολογικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν ιδιαίτερη μέριμνα σχετικά με τα προληπτικά μέτρα κατά το χρόνο της εγγραφής και, ταυτοχρόνως, πρέπει να θεσπίσουν διαδικασίες ελέγχου μετά την εγγραφή για ήδη εγγεγραμμένους στο μητρώο φορολογούμενους. Η βελτίωση των συστημάτων ελέγχου για τον εντοπισμό υποθέσεων απάτης δεν επαρκεί, αν δεν συνδυάζεται με μέτρα της διοίκησης για την πρόληψη της επίμονης παραβατικής δραστηριότητας.

Η έκπτωση του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει ως προϋπόθεση την εγγραφή του αγοραστή στο μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ καθώς και την ύπαρξη ενεργού ΑΦΜ/ΦΠΑ κατά τη στιγμή της συναλλαγής. Ένα από τα πλέον αποτελεσματικά

μέσα αποφυγής της συνέχισης της αλυσίδας απάτης αποτελεί η άμεση επικαιροποίηση της βάσης δεδομένων, με την απενεργοποίηση των ΑΦΜ/ΦΠΑ που μετέχουν σε αλυσίδες απάτης. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, είναι σημαντικό κάθε φορολογική διοίκηση να έχει τη δυνατότητα να απενεργοποιεί τους ΑΦΜ/ΦΠΑ εξαφανισμένων εμπόρων και άλλων απατεώνων που μετέχουν στην αλυσίδα απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου. Ο εντοπισμός εξαφανισμένου εμπόρου πρέπει να ακολουθείται, το δυνατόν συντομότερα, από δράση της διοίκησης προς αποτροπή της συνέχισης της δραστηριότητάς του στο πλαίσιο της απάτης.

Διαφορετικές διαδικασίες εγγραφής στο Μητρώο αλλά μία μοναδική βάση δεδομένων VIES

Η έκπτωση του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει ως προϋπόθεση την εγγραφή του αγοραστή στο μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ καθώς και την ύπαρξη ενεργού ΑΦΜ/ΦΠΑ κατά τη στιγμή της συναλλαγής. Η νομοθεσία που διέπει την εγγραφή στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ καθώς και η διαδικασία απόδοσης αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές δεν είναι ενιαία σε όλα τα κράτη μέλη. Κάθε ΚΜ διαχειρίζεται τη δική του βάση δεδομένων εγγεγραμμένων φορολογούμενων και αυτή η πληροφόρηση τροφοδοτεί το VIES (Σύστημα Ανταλλαγής Πληροφοριών ΦΠΑ). Ο ενδοκοινοτικός προμηθευτής μπορεί να υποβάλει αίτημα έκπτωσης ΦΠΑ, όταν ο αγοραστής παρέχει έναν έγκυρο αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Προκειμένου να διασφαλιστεί η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ, ο προμηθευτής μπορεί να ελέγξει τη βάση δεδομένων VIES. Όταν ο αγοραστής δεν εμφανίζεται στη βάση δεδομένων VIES, ή όταν εμφανίζεται με την ένδειξη ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του δεν είναι έγκυρος, θεωρείται ότι δεν δικαιούται έκπτωση για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Εγρήγορση & ετοιμότητα ως προς τη βάση δεδομένων και αρμοδιότητα διαγραφής

Τα Κράτη Μέλη πρέπει να υιοθετήσουν τα αναγκαία, κατ' εκτίμησή τους, μέτρα για τη διασφάλιση της πληρότητας και ακρίβειας των δεδομένων ταυτοποίησης που παρέχουν τα φορολογούμενα και τα μη υποκείμενα σε φορολόγηση νομικά πρόσωπα κατά τη στιγμή της εγγραφής τους στο Μητρώο για σκοπούς ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 22.1 του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ, τα Κράτη Μέλη πρέπει να εφαρμόσουν διαδικασίες ελέγχου της ακρίβειας αυτών των δεδομένων πριν την εγγραφή και, τουλάχιστον, εντός των επόμενων 6 μηνών. Τα Κράτη Μέλη πρέπει να παρέχουν ένα σταθερό εύλογο επίπεδο διασφάλισης της ποιότητας και της αξιοπιστίας της διαθέσιμης μέσω VIES πληροφόρησης. Αυτό σημαίνει ότι τα ΚΜ δεσμεύονται να θεσπίσουν σύστημα εντοπισμού ανακριβειών και υποχρεούνται να αντιδράσουν σε περίπτωση που ανακαλύψουν ότι η παρεχόμενη κατά τη στιγμή της εγγραφής πληροφόρηση έχει παύσει να είναι ακριβής.

Η ακύρωση των αναγνωριστικών αριθμών ΑΦΜ/ ΦΠΑ στο VIES

Ο ΑΦΜ/ΦΠΑ δεν είναι έγκυρος, τουλάχιστον σε δυο περιπτώσεις:

- Όταν οι υποκείμενοι σε φόρο έχουν δηλώσει ότι έχουν παύσει την οικονομική τους δραστηριότητα ή όταν η φορολογική αρχή θεωρεί ότι έχουν παύσει την οικονομική τους δραστηριότητα. Το ακόλουθο τεκμήριο μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αιτία ακύρωσης λόγω παύσης της οικονομικής δραστηριότητας: όταν το πρόσωπο, παρότι όφειλε, αποτυγχάνει να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για ένα χρόνο μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της πρώτης περιοδικής δήλωσης ή ανακεφαλαιωτικού πίνακα. Το πρόσωπο αυτό διατηρεί το δικαίωμα να αποδείξει την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας με άλλα μέσα.
- Όταν τα πρόσωπα έχουν δηλώσει ψευδή στοιχεία προκειμένου να αποκτήσουν ΑΦΜ/ΦΠΑ ή δεν έχουν ενημερώσει σχετικά με αλλαγές στα στοιχεία τους, τις οποίες

αν γνώριζε η φορολογική αρχή, θα τους είχε αρνηθεί την χορήγηση αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ ή θα τον είχε απενεργοποιήσει.

Ακύρωση λόγω «εξαφανισμένου εμπόρου»: έλεγχοι έδρας επιχείρησης

Ο εντοπισμός ενός εξαφανισμένου εμπόρου πρέπει να ακολουθείται, το δυνατόν συντομότερα, από μια αντίδραση της Διοίκησης προκειμένου να αποτραπεί η συνέχιση της δράσης του στο πλαίσιο της απάτης. Στην περίπτωση «εξαφανισμένου εμπόρου», το επιχείρημα βάσει του οποίου πραγματοποιείται η ακύρωση είναι η εξαφάνιση του επιτηδευματία από τη δηλωθείσα διεύθυνση της επιχείρησης. Το γεγονός ότι δεν μπορεί να ευρεθεί αυτός στη δηλωθείσα διεύθυνση, παρέχει επαρκή βάση για την ακύρωση του αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ. Συστήνεται ως πιο συνετό το «πάγωμα» ή η προληπτική απενεργοποίηση, η οποία θα γίνει μόνιμη, όταν (στο τέλος της επικείμενης δηλωτικής περιόδου) ο φορολογούμενος δεν υποβάλει επίσημη δήλωση μεταβολής έδρας ή δήλωση ΦΠΑ για τις εκκρεμούσες συναλλαγές.

Η επιβεβαίωση της έδρας του εξαφανισμένου εμπόρου πρέπει να διενεργείται αμέσως μετά τον πρώτο εντοπισμό του. Η ακύρωση ως μέτρο βασισμένο στην εξαφάνιση του εμπόρου από τη δηλωθείσα διεύθυνση της επιχείρησης, μπορεί να πραγματοποιείται αμέσως μετά, ιδίως αν συνδυάζεται με άλλες ενδείξεις κινδύνου απάτης. Συνιστάται η διενέργεια επαλήθευσης διεύθυνσης έδρας της επιχείρησης κατόπιν ενημέρωσης από άλλο κράτος μέλος σχετικά με πελάτες ή επιτηδευματίες, οι οποίοι είναι γνωστό ότι έχουν κάνει παραδόσεις σε εξαφανισμένο έμπορο (όπως συμβαίνει με το σύστημα ειδοποίησης Eurofisc).

Συνιστάται η διενέργεια επαλήθευσης διεύθυνσης έδρας της επιχείρησης χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητά της. Σε αντίθετη περίπτωση, ένας επιτηδευματίας μπορεί να δημιουργήσει προπέτασμα πραγματικής επιχείρησης, ενώ στην πραγματικότητα αυτή δεν υφίσταται.

Η επαλήθευση διεύθυνσης έδρας της επιχείρησης πρέπει να προσαρμόζεται στις ειδικές απαιτήσεις κάθε περίπτωσης, αλλά συνιστάται οι υπεύθυνοι που έχουν αναλάβει την επαλήθευση να συμπληρώνουν ένα τυποποιημένο έγγραφο με τα κύρια σημεία που πρέπει να συμπεριληφθούν στην έκθεση:

- Φυσικά δεδομένα: διεύθυνση, παρουσία λογότυπων και πινακίδων στο εσωτερικό και το εξωτερικό, χώροι ανοιχτοί στο κοινό, αποθήκες, γραφεία, τηλέφωνα, φαξ, υπολογιστές κ.λπ.
- Τίτλοι ιδιοκτησίας, μισθωτήριο ή νομικός λόγος για τη χρήση του κτιρίου.
- Στοιχεία ταυτότητας των ευρισκόμενων στους χώρους της επιχείρησης και αιτιολόγηση της παρουσίας τους: ιδιοκτήτες, διευθυντές, εργαζόμενοι, κ.λπ.
- Επίσημα έγγραφα που βρέθηκαν στους χώρους της επιχείρησης: λογιστικά βιβλία, τραπεζικοί λογαριασμοί κ.λπ.

Η έδρα της επιχείρησης πρέπει να είναι το μέρος όπου πραγματοποιείται η διοίκηση της επιχείρησης ή το μέρος όπου διεξάγεται η σχετική οικονομική δραστηριότητα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι απατεώνες επιχειρούν να κρυφτούν χρησιμοποιώντας τις λεγόμενες «έδρες διευκόλυνσης» (“domiciles of convenience” ή “accommodation addresses”). Η «έδρα _____» σε αυτές τις περιπτώσεις απομειώνεται σε απλή διεύθυνση επικοινωνίας ή ταχυδρομική διεύθυνση (ταχυδρομική θυρίδα, γραφείο δικηγόρου ή λογιστή, επιχείρηση παροχής επιχειρηματικής έδρας -firm for business domiciliation, κλπ) και δεν αποτελεί την πραγματική έδρα που πρέπει να δηλώνεται στην εγγραφή.

Ο υπεύθυνος εκ μέρους της φορολογικής αρχής για την επιβεβαίωση της έδρας, όταν έρχεται αντιμέτωπος με «έδρα διευκόλυνσης», πρέπει να φροντίσει να αποτυπώσει ξεκάθαρα τις σχέσεις μεταξύ του εμπόρου, τον οποίο ψάχνει, και της επιχείρησης που παρουσιάζεται (συμβόλαιο παροχής έδρας, δικηγόρος ή λογιστής κ.λπ.) και πρέπει να

παράσχει την επιχειρηματολογία, η οποία θα στηρίξει το συμπέρασμα πως η έδρα δεν είναι το μέρος που λαμβάνει χώρα η διοίκηση της επιχείρησης, ούτε το μέρος όπου διενεργείται η σχετική οικονομική δραστηριότητα.

Ακύρωση λόγω απουσίας οικονομικής δραστηριότητας. Προληπτικά μέτρα για «αδρανείς επιχειρήσεις»

Συνιστάται επίσης η ύπαρξη επαναλαμβανόμενης δραστηριότητας για τον εντοπισμό «αδρανών επιχειρήσεων» καθώς και η ακύρωση του αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ στο σύστημα VIES των επιχειρήσεων εκείνων που είναι επίμονα οικονομικά ανενεργές. Συνιστάται, δηλαδή, το Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ να παραμένει καθαρό από ανενεργά πρόσωπα. Το όφελος που προκύπτει είναι διπλό. Αφενός μεν ο μειωμένος αριθμός επιχειρήσεων καθιστά τον έλεγχο ευκολότερο. Αφετέρου δε η μείωση του αριθμού των ανενεργών εγγεγραμμένων οντοτήτων, συνδυασμένη με ενεργό έλεγχο που προηγείται της εγγραφής, θα μειώσει τις πιθανότητες εύκολης επανεργοποίησης ή αντικατάστασης ενός διαγραφέντος εξαφανισμένου εμπόρου.

Μια αδρανής οντότητα δεν χρειάζεται έγκυρο αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ γιατί δεν έχει δραστηριότητα. Η νομοθεσία μπορεί να παρέχει τη δυνατότητα αυτόματης ακύρωσης του αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ μετά από εύλογο χρόνο παραμονής του προσώπου σε αδράνεια. Η ακύρωση δε σημαίνει ότι ο επιτηδευματίας θα παραμείνει εκτός Μητρώου ες αεί, αλλά, εάν επιθυμεί να δραστηριοποιηθεί στην ενδοκοινοτική αγορά, πρέπει να ξαναεγγραφεί στο Μητρώο προκειμένου να δικαιούται έκπτωσης ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

6.5 Πρόληψη

6.5.1 Κατά το στάδιο που προηγείται της εγγραφής στο μητρώο

Ο εντοπισμός πιθανών εξαφανισμένων εμπόρων, κατά το στάδιο που προηγείται της εγγραφής στο μητρώο, θα ήταν ιδανικός, αν ο εντοπισμός ακολουθείτο από άρνηση εγγραφής της επιχείρησης στο Μητρώο. Έτσι, χωρίς αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ, δεν θα είχε τη δυνατότητα η επιχείρηση να αγοράσει αγαθά που απαλλάσσονται ΦΠΑ. Εν τούτοις, στα κράτη μέλη όπου η εγγραφή πραγματοποιείται ηλεκτρονικά, χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση, δεν μπορεί να υπάρξει άρνηση εγγραφής. Η ίδια κατάσταση απαντάται και σε κράτη μέλη που δε μπορούν βάσει νόμου να αρνηθούν την εγγραφή σε οποιονδήποτε νέο φορολογούμενο. Σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να ζητείται τουλάχιστον μηνιαία υποβολή περιοδικών δηλώσεων, καθώς και οικονομικές εγγυήσεις. Επιπλέον, αυτοί οι επιτηδευματίες θα έπρεπε, εξ αρχής, να συμπεριλαμβάνονται σε πρόγραμμα επιτήρησης ή ελέγχου.

Πρέπει να επισημανθεί, ότι ο έλεγχος κατά το στάδιο που προηγείται της εγγραφής στο μητρώο, αποσκοπεί όχι μόνο στην πρόληψη της εισόδου εξαφανισμένων εμπόρων στο σύστημα ΦΠΑ, αλλά και στην παροχή πολύτιμης πληροφόρησης που καθιστά δυνατό τον έγκαιρο εντοπισμό και την παύση της απάτης τύπου καρουζέλ από τις φορολογικές αρχές.

Ενδεδειγμένο έντυπο αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ

Η συλλογή επαρκούς πληροφόρησης κατά το στάδιο που προηγείται της εγγραφής στο μητρώο, αποτελεί προαπαιτούμενο για την προστασία κατά της απάτης, προκειμένου να αξιολογηθεί ο κίνδυνος εισόδου νέου φοροφυγά στο σύστημα. Αυτό σημαίνει, ότι το έντυπο της αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ θα πρέπει να απαιτεί την παροχή πληροφοριών που να επιτρέπουν τη διεξαγωγή μιας γενικής ανάλυσης κινδύνου. Αυτό επίσης σημαίνει, ότι αν δεν παρέχεται στο συμπληρωμένο έντυπο το σύνολο της απαιτούμενης πληροφόρησης, θα πρέπει να αναβάλλεται, όχι όμως και να απορρίπτεται βάσει αυτού, η εγγραφή.

Ελεγκτικές διαδικασίες κατά το στάδιο εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ

Στο πρώτο στάδιο, που προηγείται της εγγραφής, η γνώση των δημόσιων αρχών για την τοπική αγορά θα πρέπει να χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με την αξιολόγηση του εντύπου αίτησης εγγραφής. Συνεπώς, το σύνολο των βασικών πληροφοριών που απαιτούνται από το έντυπο, θα πρέπει να καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό του κατά πόσο ο νέος φορολογούμενος θα εγκατασταθεί σε μια «διεύθυνση διευκόλυνσης», ή σε επαγγελματικό χώρο, αν έχει διευθυντές μη κατοίκους του κράτους μέλους, μετόχους από τις Βρετανικές Παρθένες Νήσους (BVI), το Delaware, το Niue κ.λπ., αριθμό τηλεφώνου από άλλη χώρα, τραπεζικό λογαριασμό στο εξωτερικό, ασαφή δήλωση δραστηριοτήτων ή ανεπαρκές κεφάλαιο σε σχέση με το είδος δραστηριοτήτων.

Προκειμένου για επιτηδευματίες που παρουσιάζουν κίνδυνο, θα πρέπει να αποστέλλεται συμπληρωματικό ερωτηματολόγιο, ενώ θα πρέπει να αναβάλλεται η εγγραφή στο μητρώο μέχρι τη συμπλήρωση και την αποστολή του εντύπου, ώστε να ολοκληρωθεί η ανάλυση κινδύνου και να προετοιμαστούν τα επόμενα βήματα.

Απαιτείται η διενέργεια επιτόπιου ελέγχου στο χώρο της επιχείρησης πριν την εγγραφή της στο Μητρώο. Οι έλεγχοι αυτοί είναι ιδιαίτερα σημαντικοί, ακόμη και στις περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να απορριφθεί η εγγραφή, γιατί καθιστούν δυνατή τη μελλοντική σύγκριση των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται με αυτές που έχουν παρουσιαστεί στον έλεγχο πριν την εγγραφή.

Θα πρέπει να γίνεται χρήση όλων των πιθανών στρατηγικών ώστε να αποφεύγεται η εγγραφή επισφαλών επιτηδευματιών στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ (μετά την επιλογή που διενεργείται στο στάδιο που προηγείται της εγγραφής. Χωρίς έγκυρο αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ, ο φοροφυγάς δεν μπορεί να ξεκινήσει απάτη τύπου καρουζέλ. Κατ' ελάχιστον, ο επισφαλής επιτηδευματίας θα γνωρίζει από την αρχή της δραστηριότητάς του ότι παρακολουθείται στενά.

Έχει παρατηρηθεί ότι αναπτύσσονται νέοι τύποι απάτης. Σήμερα, περισσότερες χώρες έρχονται αντιμέτωπες με «επαγγελματίες αχυρανθρώπους»

Μέτρα που πρέπει να ληφθούν πριν την χορήγηση ΑΦΜ σε περιπτώσεις υποψίας πρόθεσης για απάτη

Είναι προφανές ότι ένας «μελλοντικός» φορολογούμενος δεν θεωρείται επισφαλής, επειδή πληροί μόνο έναν παράγοντα επισφάλειας. Αντίθετα, θα πρέπει να λαμβάνεται η απόφαση λήψης πρόσθετων μέτρων πριν την εγγραφή, κατόπιν της αξιολόγησης όλων των παραγόντων επισφάλειας:

-Αποστολή επιστολής στη διεύθυνση του φορολογούμενου με λεπτομερές ερωτηματολόγιο για παροχή περισσότερης πληροφόρησης. Σε περίπτωση που δεν παρέχεται απάντηση ή αν η απάντηση είναι ελλιπής, τότε η εγγραφή αναβάλλεται.

-Πρόσκληση στον αιτούντα για προσέλευση στα γραφεία των φορολογικών αρχών. Η μη εμφάνισή του, θα μπορούσε να συνιστά λόγο αναβολής της εγγραφής.

-Αιφνίδια επίσκεψη στο χώρο της επιχείρησης (επισκέψεις προ της εγγραφής στο μητρώο). Η δυνατότητα αυτή φυσικά δεν υπάρχει στις περιπτώσεις που ο αιτών δηλώνει ότι είναι σε διαδικασία αναζήτησης επαγγελματικού χώρου: σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ, η πρόθεση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας αρκεί για τη χορήγηση αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Αυτά τα μέτρα, τα οποία διενεργούνται από τις τοπικές φορολογικές αρχές που έχουν γνώση της τοπικής αγοράς, θα λειτουργήσουν αποτρεπτικά τόσο για τα πρόσωπα «βιτρίνα», όσο και για τους πραγματικούς φοροφυγάδες, οι οποίοι δεν θέλουν να ταυτοποιηθούν. Όταν οι αιτούντες αντιμετωπίζουν εκτεταμένους ελέγχους πριν την εγγραφή τους στο μητρώο, τότε αυτοί οι οποίοι είναι εικονικοί συχνά δεν θα επιχειρήσουν την υποβολή αίτησης εγγραφής.

Ενδέχεται, όμως, να επιχειρήσουν την εγγραφή τους σε άλλο τοπικό γραφείο της φορολογικής αρχής ή σε άλλο κράτος μέλος.

Στο πλαίσιο αυτό συνιστάται στα κράτη μέλη η τήρηση αρχείων πληροφοριών για τους αιτούντες που δεν έχουν επιχειρήσει την υποβολή αίτησης εγγραφής, ως συνέπεια του ελέγχου πριν την εγγραφή, και η ανταλλαγή αυτής της πληροφορίας με όλα τα άλλα εγχώρια γραφεία εγγραφής στο μητρώο.

Μετά την εγγραφή στο μητρώο

Αξιοποίηση της συλλογής πληροφοριών και της Διαχείρισης κινδύνου

Κατά την αντιμετώπιση της απάτης ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου, είναι ουσιώδες να καταβληθεί προσπάθεια παρέμβασης ώστε να τεθεί τέλος στην απάτη έγκαιρα, καθώς η απώλεια φορολογικών εσόδων συμβαίνει κατά την απόκτηση, με τη χρήση των σχημάτων απάτης που εξηγήθηκαν στην ενότητα. Ενώ η ακύρωση της εγγραφής των εξαφανισμένων εμπόρων στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ παρακωλύει την απάτη, είναι εξίσου απαραίτητη η θέση σε εφαρμογή μέσων αναγνώρισης και παρέμβασης αναφορικά με κλεμμένους ΑΦΜ/ΦΠΑ και επιτηδευματίες που δηλώνουν αδυναμία εκπλήρωσης υποχρεώσεων.

Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να ειπωθεί ότι η ακύρωση της εγγραφής των εξαφανισμένων εμπόρων στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ δε σημαίνει αυτόματα το τερματισμό αυτής της σύνδεσης.

Σε ορισμένα κράτη μέλη προκύπτουν προβλήματα όταν η νομοθεσία δεν επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να ζητήσουν εγγυητικές καταθέσεις ή να μετακυλήσουν τις πληρωμές τραπεζικών λογαριασμών για τιμολογηθέντα αγαθά σε χρόνο πιο ευνοϊκό για τις φορολογικές υπηρεσίες, όταν υπάρχει υποψία απάτης ή πληρωμών σε μετρητά, ή κατά την εφαρμογή της από κοινού και αλληλέγγυας ευθύνης.

Σε τέτοιες υποθέσεις, εάν ο εξαφανισμένος έμπορος συνεχίσει να εκδίδει τιμολόγια που περιλαμβάνουν ΦΠΑ, ακόμη και όταν δεν είναι πλέον εγγεγραμμένος στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ, η φορολογική υπηρεσία μπορεί να επιβάλει επιπρόσθετη φορολογία στον εξαφανισμένο έμπορο και να αρνηθεί τον φόρο εισροών στον πελάτη του εξαφανισμένου εμπόρου, σε περίπτωση που ο πελάτης γνώριζε ή θα έπρεπε να γνωρίζει ότι ο προμηθευτής δεν ήταν πλέον εγγεγραμμένος στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ (μια πρώτη επιχείρηση «απομονωτής» ή ένας διαμεσολαβητής). Όμως, εάν υπάρχει δεύτερη επακόλουθη επιχείρηση απομονωτής, αυτή δικαιούται έκπτωση φόρου εισροών από τον πρώτο απομονωτή. Σε περίπτωση που δε διαθέτει περιουσία ο εξαφανισμένος έμπορος ή η πρώτη επιχείρηση απομονωτής, τότε υφίσταται χρέος που δεν δύναται να εισπραχθεί. Στο πλαίσιο αυτό, θα ήταν πολύ χρήσιμη η ύπαρξη γραπτής μαρτυρίας από ευρεθέντα εκπρόσωπο του εξαφανισμένου εμπόρου περί μη παράδοσης των τιμολογηθέντων αγαθών, αν και αυτό πολύ σπάνια συμβαίνει. Σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι κρίσιμη για την παύση του κυκλώματος απάτης, η αστυνομική έρευνα, η οποία περιλαμβάνει κατασχέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών, συλλήψεις δραστών απάτης και πιθανό εντοπισμό του εκπροσώπου του εξαφανισθέντος εμπόρου. Καθώς η απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές εδράζεται στην πληρωμή των επιστροφών ΦΠΑ, οι απώλειες εσόδων από ΦΠΑ μπορούν να μειωθούν σημαντικά αν τα αιτήματα για επιστροφές απορρίπτονται ή αμφισβητούνται αποτελεσματικά.

Ειδικό μητρώο για επιχειρήσεις εγγεγραμμένες για ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ο αριθμός ΑΦΜ/ΦΠΑ διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στο σύστημα ΦΠΑ. Ειδικότερα, στο ενδοκοινοτικό εμπόριο ο αριθμός ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι ουσιώδες στοιχείο ώστε να αποφασίσει ο προμηθευτής κατά πόσο θα χρεώσει ΦΠΑ στην παράδοσή του ή όχι. Συνεπώς είναι σημαντικό ο προμηθευτής να ελέγχει την εγκυρότητα του αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ του εμπορικού του εταίρου στο σύστημα

ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ, VIES. Στο πλαίσιο αυτό, οι φορολογικές αρχές ορισμένων κρατών μελών έχουν θεσπίσει ένα ειδικό μητρώο για τους φορολογούμενους, οι οποίοι προτίθενται να έχουν εμπορικές σχέσεις με φορολογούμενους από άλλα κράτη μέλη εντός της επικράτειας της ΕΕ, (ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις).

Λόγω της κρισιμότητας του αριθμού ΑΦΜ/ΦΠΑ για τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές υπηρεσίες, καθώς και λόγω της γενικής ανάγκης πρόληψης της απάτης, η πληροφόρηση από το VIES μπορεί να αναρτάται μόνο στο ειδικό αυτό μητρώο, η εγγραφή στο οποίο υπόκειται σε αυστηρά κριτήρια. Επί παραδείγματι, ένα κριτήριο θα μπορούσε να είναι η υποχρέωση υποβολής του ποινικού μητρώου κάθε συνεργάτη ή διαχειριστή. Βάσει της παρασχεθείσας πληροφόρησης, το αίτημα μπορεί να εγκριθεί ή όχι. Αποτέλεσμα της μη εγγραφής στο Μητρώο είναι η ακυρότητα του κωδικού ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Εάν δεν εμφανίζεται ο αριθμός ΑΦΜ/ΦΠΑ ως έγκυρος στο σύστημα VIES, όλες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που έχουν πραγματοποιήσει φορολογούμενοι από άλλα κράτη μέλη σε αυτή την επιχείρηση δεν απαλλάσσονται ΦΠΑ. Αυτό λειτουργεί ως μηχανισμός αποτροπής της επιχειρηματικής σχέσης ή της πιθανής αλυσίδας απάτης. Με τη μέθοδο αυτή, οι εγχώριοι φορολογούμενοι μπορούν να «φιλτραριστούν» και να ελεγχθούν, μειώνοντας τον κίνδυνο απάτης εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Για παράδειγμα, αν στο διάστημα που μεσολαβεί, ένας εγγεγραμμένος στο μητρώο φορολογούμενος δεν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ή έχει εκκινήσει ποινική διαδικασία κατά του διαχειριστή, οι φορολογικές αρχές μπορούν να διαγράψουν τον αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ από το ειδικό μητρώο και, συνεπώς, από το VIES.

Προειδοποιητικές επιστολές

Ο επιτηδευματίας θα πρέπει είτε στο στάδιο πριν την εγγραφή στο μητρώο ή μετά την εγγραφή, να λάβει επιστολή προειδοποίησης για τον κίνδυνο απάτης ΦΠΑ/εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπου θα παρατίθενται τα μέτρα που μπορεί να λάβει ώστε να διασφαλίσει ότι δεν θα εμπλέκεται σε απάτη. Κατ'ουσίαν η επιστολή θέτει τον επιτηδευματία σε εγρήγορση και δίδει ξεκάθαρη προειδοποίηση ότι μπορεί να αναληφθεί δράση εναντίον του, αν αυτός ή οι συναλλαγές του ευρεθούν αναμεμιγμένες με απάτη.

Η προτεινόμενη διατύπωση για τέτοιες επιστολές μπορεί να περιλαμβάνει κάποια ή όλα τα ακόλουθα:

Θα θέλαμε να σας γνωρίσουμε ότι η εθνική φορολογική αρχή αντιμετωπίζει προβλήματα με επιχειρήσεις, των οποίων οι πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικής εμπλέκονται σε απάτη ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Οι περιπτώσεις απάτης αυτού του είδους ευθύνονται για την απώλεια φορολογικών εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. (Η εθνική φορολογική αρχή μπορεί να θέλει να εισάγει εδώ στοιχεία που καταδεικνύουν την αξία αυτών των απωλειών). Αυτές οι απώλειες αντιπροσωπεύουν μια σημαντική μείωση των φορολογικών εσόδων. Η απάτη ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μπορεί να αφορά σε όλα τα είδη αγαθών και υπηρεσιών με κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων των υψηλής αξίας, χαμηλού όγκου, ηλεκτρικών αγαθών κ.λπ.

Σε ορισμένες περιπτώσεις ο εντοπισμός μιας αλυσίδας απάτης γίνεται μέσω ενός εξαφανισμένου εμπόρου ή μέσω ανίχνευσης εγχώριας απώλειας φορολογικών εσόδων. Οι εξαφανισμένοι έμποροι και μερικές φορές (οι πρώτες) επιχειρήσεις απομονωτές διαγράφονται από το μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ, αλλά αυτό δεν είναι πάντα δυνατό για τις μεγάλες επιχειρήσεις απομονωτές και τους μεσολαβητές. Προκειμένου

να τεθεί τέλος στη δράση τους, πρέπει να αποδειχθεί ότι εμπλέκονται ενεργά στην απάτη ή ότι γνωρίζουν ή θα έπρεπε να γνωρίζουν ότι ήταν αναμειγμένοι σε αλυσίδα απάτης. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξεταστεί η ενημέρωση αυτών των επιχειρήσεων περί εμπλοκής τους σε καρουζέλ, η παροχή λεπτομερειών σχετικά με την επιχείρηση από όπου αγόρασαν τα αγαθά (χωρίς τη διατύπωση κατηγοριών εναντίον αυτής της επιχείρησης), η προειδοποίηση αυτών σε περίπτωση που παραλάβουν νέες παραδόσεις από αυτή την αλυσίδα απάτης καθώς και η υποβολή «αιτήματος» πληροφόρησης από τη φορολογική αρχή προς τις επιχειρήσεις σχετικά με νέους προμηθευτές και αγοραστές. Αυτό προσφέρει τη δυνατότητα έγκαιρου εντοπισμού νέων αλυσίδων από τις φορολογικές αρχές.

Διαμεταφορείς

Όπως έχει ειπωθεί, ορισμένες φορές χρησιμοποιούνται οι ίδιοι διαμεταφορείς σε αρκετές αλυσίδες απάτης ως διευκολυντές. Χωρίς να τους διατυπωθεί καμία κατηγορία ανάμειξης στην απάτη, μπορούν να λάβουν ενημέρωση σχετικά με την απάτη καρουζέλ εν γένει καθώς και τους τρόπους αναγνώρισης αυτού του είδους απάτης. Θα πρέπει να εξεταστεί η πιθανότητα να ζητηθεί από αυτούς τους διαμεταφορείς η παροχή πληροφόρησης στις φορολογικές αρχές σχετικά με τους νέους τους πελάτες. Αυτό αποτελεί έναν πολύ άμεσο τρόπο απόκτησης πληροφοριών σχετικά με πιθανούς νέους εξαφανισμένους εμπόρους ή επιχειρήσεις απομονωτές.

Δημόσιες Ανακοινώσεις

Οι εκδιδόμενες από τις φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους Δημόσιες Ανακοινώσεις μπορούν να αποτελέσουν χρήσιμο εργαλείο για την καταπολέμηση της απάτης ΦΠΑ.

Πρώτον, οι Δημόσιες Ανακοινώσεις παρέχουν εξηγήσεις στους γνήσιους επιτηδευματίες σχετικά με τρόπους αποφυγής εμπλοκής τους σε αλυσίδες συναλλαγής που προκύπτουν από απάτη ΦΠΑ. Ειδικότερα, αναφέρουν τους μηχανισμούς λειτουργίας σχημάτων απάτης ΦΠΑ, όπως είναι οι εξαφανισμένοι έμποροι στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Οι Δημόσιες Ανακοινώσεις μπορούν να περιλαμβάνουν κατάλογο δεικτών, οι οποίοι επικεντρώνονται στην ενθάρρυνση της ανάληψης βιώσιμων συναλλαγών από τους επιτηδευματίες. Παραδείγματα αποτελούν η νομιμότητα τόσο του προμηθευτή όσο και του πελάτη καθώς και το εάν έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση. Είναι σημαντικό να καθίσταται σαφές στους επιτηδευματίες ότι η απειλή απάτης ΦΠΑ είναι διαρκώς μεταβαλλόμενη καθώς η προσέγγιση των φορολογικών αρχών για την αντιμετώπιση της απάτης μεταβάλλεται.

Δεύτερον, οι Δημόσιες Ανακοινώσεις θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν κατάλογο ελέγχων που θα έπρεπε να διεξάγει ο επιτηδευματίας πριν εισέλθει σε συναλλαγή, προκειμένου να διασφαλίσει ότι δεν συνδέεται αυτή με απάτη ΦΠΑ. Σε αυτό περιλαμβάνεται κατάλογος ελέγχων τήρησης δέουσας επιμέλειας, όπως έλεγχοι πιστοληπτικής ικανότητας που μπορούν οι επιτηδευματίες να διεξάγουν, ώστε να εξασφαλίσουν ότι τόσο οι προμηθευτές όσο και οι πελάτες τους είναι νόμιμες επιχειρήσεις. Είναι σημαντικό ο κατάλογος ελέγχων να μην είναι υπερβολικά περιγραφικός, ώστε να μην μπορούν οι φοροφυγάδες να επεξεργάζονται τρόπους να προφασίζονται συμμόρφωση σε αυτές τις υποχρεώσεις. Οι έλεγχοι ενός επιτηδευματία πρέπει να είναι ανάλογοι με την επισφάλεια της συναλλαγής.

Τέλος, με την αποστολή Δημόσιων Ανακοινώσεων σε έναν επιτηδευματία, αυξάνεται η γνώση του σχετικά με τον κίνδυνο απάτης ΦΠΑ, καθιστώντας δυσχερέστερο το να ισχυρισθεί άγνοια, αν αργότερα ανακαλυφθεί ότι μετείχε σε συναλλαγή/ες συνδεδεμένης/ων με απάτη ΦΠΑ.

Σύντομες περιόδοι επιστροφής

Οι τριμηνιαίες ή ακόμη και ετήσιες δηλωτικές περιόδοι προσφέρουν στους φοροφυγάδες μια περίοδο διάρκειας από 5 έως 18 μηνών, κατά την οποία μπορούν να δραστηριοποιούνται χωρίς να παρέχουν δεδομένα στη φορολογική αρχή. Αυτός ο κίνδυνος συμμόρφωσης είναι υψηλότερος στα κράτη μέλη που, βάσει νόμου, οι έλεγχοι επιτρέπονται το νωρίτερο μετά την υποβολή της πρώτης περιοδικής δήλωσης. Συνεπώς, συνιστάται η ύπαρξη μηνιαίας δηλωτικής υποχρέωσης για τους επισφαλείς επιτηδευματίες. Το προκύπτον όφελος είναι ότι καθίσταται γρηγορότερος ο εντοπισμός σε περίπτωση εξαφάνισης εμπόρου (μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων, μη καταβολή πληρωμών). Η καλύτερη εκδοχή είναι η πρόβλεψη μηνιαίας δηλωτικής περιόδου για όλους τους νέους φορολογούμενους, τουλάχιστον τους πιο επισφαλείς εξ αυτών, κατά τα πρώτα δυο χρόνια της δραστηριότητάς τους. Αυτό το μέτρο συνδυάζεται με τη διαγραφή των αδρανών επιχειρήσεων από το μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Ακύρωση λόγω απουσίας οικονομικής δραστηριότητας. Προληπτικά μέτρα για «αδρανείς επιχειρήσεις».

Σε περίπτωση που κριθεί ότι επιτηδευματίας συνδέεται με επισφάλεια καταβολής ΦΠΑ (όπως ότι ενδέχεται να εξαφανιστεί), θα πρέπει να εξεταστεί η προοπτική μείωσης του χρόνου της δηλωτικής περιόδου και η επίσπευση του χρόνου υποβολής περιοδικής δήλωσης. Στο πλαίσιο της απάτης εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αυτό διασφαλίζει το γρήγορο καταλογισμό ΦΠΑ σε επιτηδευματίες που θεωρείται πιθανό να δηλώσουν αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεών τους κατά την επόμενη δηλωτική τους περίοδο.

Σύμφωνα με την Οδηγία ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ελευθερία προσδιορισμού της διάρκειας της δηλωτικής περιόδου των επιτηδευματιών, η οποία σε ορισμένα κράτη μέλη μπορεί να είναι μέχρι και μια μέρα σε περιπτώσεις που κρίνεται ότι ενέχουν κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

Ορισμένα κράτη μέλη, όπως το ΗΒ, έχουν την εξουσία να μειώσουν τις δηλωτικές περιόδους των επιτηδευματιών και να επισπεύσουν την ημερομηνία υποβολής της περιοδικής δήλωσης. Με τον τρόπο αυτό, διασφαλίζεται ο γρήγορος καταλογισμός ΦΠΑ στις περιπτώσεις εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που θεωρείται πιθανό να δηλωθεί αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του επιτηδευματία κατά την επόμενη δηλωτική περίοδο.

Επί παραδείγματι, πολλοί επιτηδευματίες δεν εξαφανίζονται ως φυσικές οντότητες, αλλά όταν έρχονται αντιμέτωποι με το γεγονός ότι έχουν χρεώσει φόρο εκροών, τον οποίο δεν έχουν ακόμη δηλώσει, δηλώνουν απλά ότι δεν έχουν αρκετά χρήματα ώστε να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους. Αυτό συνήθως συμβαίνει με επιτηδευματίες που έχουν ζητήσει από τους αγοραστές τους να καταβάλουν την πληρωμή σε τρίτο μέρος, έτσι ώστε να μην έχουν αυτοί καθόλου χρήματα. Η μείωση των δηλωτικών περιόδων απαλείφει τον κίνδυνο σώρευσης, λόγω των ύποπτων επιτηδευματιών, συνεχών απωλειών φορολογικών εσόδων, καθώς τους αναγκάζει να αποδώσουν το ΦΠΑ γρήγορα.

Εγγυήσεις και ασφάλειες

Προς αποφυγή της απάτης ΦΠΑ, είναι πιθανό να ζητείται η καταβολή ποσού ως εγγύηση από τους επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Μετά την απόδοση ΑΦΜ/ΦΠΑ, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει από τους επιτηδευματίες την έκδοση εγγύησης, ώστε να διασφαλιστεί ότι θα είναι ιδιαίτερος προσεκτικοί κατά τη διεξαγωγή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συγκεκριμένων αγαθών. Αυτοί οι επιτηδευματίες πρέπει να εκδώσουν εγγυητική επιστολή χρησιμοποιώντας συγκεκριμένο έντυπο.

Ένα κράτος μέλος έχει ορίσει τέτοιες εγγυητικές διαδικασίες, οι οποίες έχουν διάρκεια x χρόνων από την ημερομηνία έκδοσης της εγγύησης. Το ποσό της εγγύησης προσδιορίζεται συναρτήσει του προβλεπόμενου κύκλου εργασιών του επιτηδευματία, κατά τη φορολογική περίοδο που προτίθεται να διεξάγει αποκτήσεις συγκεκριμένου είδους. Το ποσό αυτό δε μπορεί να είναι χαμηλότερο από το προβλεπόμενο στο νόμο. Θα πρέπει να παρέχεται ασφαλιστική κάλυψη της εγγύησης, καθώς τα αγαθά που αφορούν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις θεωρούνται υψηλότερου κινδύνου, αφού συχνά εμπλέκονται σε υποθέσεις απάτης ΦΠΑ. Φυσικά, εφόσον το επιτρέπει η νομοθεσία, το εύρος των αγαθών μπορεί να επεκτείνεται.

Εάν δεν μπορεί να αποφευχθεί η εγγραφή στο μητρώο ενός επισφαλούς επιτηδευματία, η θέσπιση απαίτησης παροχής εγγύησης μπορεί να λειτουργήσει ως μέτρο αντιμετώπισης της απάτης. Φυσικά η θέσπιση αυτού του μέτρου εναπόκειται στον εθνικό νομοθέτη. Το πρόβλημα με τις εγγυήσεις συνίσταται στην ποσοτικοποίηση τους. Βάσει δηλαδή ποιών πληροφοριών πρέπει να ορίζονται. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι η απαιτούμενη εγγύηση συνιστά βάρος για τον επιτηδευματία, το οποίο δε μπορεί να επηρεάζει το δικαίωμά του σε ελεύθερο και δίκαιο εμπόριο και ανταγωνισμό. Συνήθως η απαιτούμενη εγγυητική κατάθεση υπολογίζεται στη βάση του αναμενόμενου κύκλου εργασιών και των δυνητικών απωλειών φορολογικών εσόδων. Ο καλύτερος τρόπος προσδιορισμού του ποσού της εγγύησης είναι η διεξαγωγή μεταγενέστερου ελέγχου μετά από δυο ή τρεις μήνες ώστε να καταγραφεί ο πραγματικός κύκλος εργασιών και ακολούθως να προσδιοριστεί το ύψος της εγγύησης.

Η πρόληψη απάτης ΦΠΑ είναι επίσης δυνατή μέσω της χρήσης χρεογράφων. Όλοι οι επιτηδευματίες που πραγματοποιούν έναρξη δραστηριότητας, τέχνης ή επιτηδεύματος, πρέπει να περιλαμβάνονται στα αρχεία του VIES. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται επίσης για τους επιτηδευματίες που λαμβάνουν ενδοκοινοτικές υπηρεσίες, ως απόδειξη του “status” του προμηθευτή. Εάν οι επιτηδευματίες δεν περιλαμβάνονται στο σύστημα VIES, δεν είναι δυνατή για αυτούς η διεξαγωγή ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ούτε η εφαρμογή του σωστού φορολογικού καθεστώτος, γιατί οι φορολογούμενοι δε μπορούν να θεωρηθούν εγκεκριμένοι για τη διεξαγωγή ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Στην περίπτωση αυτή, ορισμένες ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τον επιτηδευματία, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES, πρέπει να θεωρηθεί ότι έχουν φορολογηθεί με ΦΠΑ στο κράτος μέλος προέλευσής τους. Θα ήταν χρήσιμη για τις φορολογικές διοικήσεις η διενέργεια άμεσων και ταχέων ελέγχων επί των επιχειρήσεων που υποβάλλουν αίτηση εγγραφής στο Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ, προκειμένου να εξακριβωθούν τόσο τα έγγραφα τους όσο και η εμπορική τους συμπεριφορά. Κάποια κράτη προτιμούν αντ’ αυτού την έκδοση χρεογράφων μετά την εγγραφή. Αυτές οι απαιτήσεις εδράζονται στην υπόθεση ότι αυτός ο επιτηδευματίας είναι δυνητικά εξαφανισμένος έμπορος. Ξανά, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι η απαιτούμενη εγγύηση συνιστά βάρος για τον επιτηδευματία, το οποίο δε μπορεί να επηρεάζει το δικαίωμά του σε ελεύθερο και δίκαιο εμπόριο και ανταγωνισμό. Συνήθως το απαιτούμενο χρεόγραφο υπολογίζεται στη βάση του αναμενόμενου κύκλου εργασιών και των δυνητικών απωλειών φορολογικών εσόδων. Αν θεωρείται ότι υφίσταται σοβαρός κίνδυνος μη καταβολής ΦΠΑ, μπορεί να ζητηθεί από τον επιτηδευματία η καταβολή χρηματικού ποσού πριν ακόμη ξεκινήσει την εμπορική του δραστηριότητα. Εάν, σε μεταγενέστερο στάδιο, το παρακρατηθέν ποσό κριθεί ανεπαρκές, μπορεί να ζητηθεί η καταβολή επιπλέον ποσού. Στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται η νόμιμη διεξαγωγή

συναλλακτικής δραστηριότητας στον επιτηδευματία, μέχρις ότου καταβάλλει το χρεόγραφο. Εάν, παρόλα αυτά, συνεχίσει να εμπορεύεται, τότε μπορεί να ασκηθεί κατά του επιτηδευματία δίωξη.

Περιορισμός των πληρωμών τοις μετρητοίς

Η δυνατότητα εντοπισμού των πληρωμών συνιστά προληπτικό μέτρο κατά της απάτης ΦΠΑ, το οποίο έχει εισαχθεί σε ορισμένα κράτη μέλη. Αυτόνομα, κάποιες εθνικές κυβερνήσεις έχουν ορίσει κατώφλια πάνω από τα οποία δεν μπορούν να γίνονται πληρωμές τοις μετρητοίς. Το μέτρο αυτό εστιάζει στην αποφυγή πραγματοποίησης πληρωμών για αγαθά και υπηρεσίες, δωρεές και, γενικά, για όλες τις μεταβιβάσεις μετρητών, βιβλιάρια καταθέσεων ή ανώνυμα βιβλιάρια ταχυδρομικού ταμιευτηρίου και ανώνυμα ομόλογα σε ευρώ ή ξένα νομίσματα, μεταξύ διαφόρων υποκειμένων και για διάφορους λόγους, για ποσό υψηλότερο του δια νόμου οριζόμενου. Αντίθετα, πρέπει να τονιστεί ότι η μεταβίβαση θεωρείται κανονική, αν συμβαίνει μέσω τραπέζης, ή δια ανιχνεύσιμων μέσων πληρωμής και είναι ως εκ τούτου ονομαστική, όπως με μη μεταβιβάσιμες τραπεζικές επιταγές, τραπεζικές μεταφορές, πιστωτικές κάρτες και ονομαστικά βιβλιάρια καταθέσεων. Εν τούτοις, το προκαθορισμένο ποσό δε θα πρέπει να αποφεύγεται από τους επιτηδευματίες μέσω τμηματικών καταβολών για την πληρωμή της ίδιας συναλλαγής. Αυτό αφορά περιπτώσεις εμπορών που, μέσω τμηματικών πληρωμών, δεν υπερβαίνουν τεχνηέντως το προκαθορισμένο κατώφλι, το οποίο ειδάλως θα το ξεπερνούσαν στο πλαίσιο αυτής της συναλλαγής.

Στο πλαίσιο αυτό συνιστάται στα κράτη μέλη η θέσπιση διοικητικών κυρώσεων για την παραβίαση των κανόνων που αφορούν πληρωμές τοις μετρητοίς. Οι κυρώσεις αυτές πρέπει να αναφέρουν λεπτομερώς τα ποσά που θα πρέπει να καταβάλλονται στο κράτος, ενώ οι φορολογικές αρχές μπορεί να προκρίνουν τη χρήση διαφοροποιημένων ποσοστών ανάλογα με το ποσό της χρηματικής μεταβίβασης. Ενδέχεται να μην απαιτείται η εφαρμογή του μέτρου σε χρηματικές μεταβιβάσεις που είναι υψηλότερες από το νομικό όριο, αλλά διενεργούνται από πολίτες που δεν κατοικούν εντός της επικράτειας, εφόσον αφορούν αγαθά και υπηρεσίες συνδεδεμένα με τον τουρισμό και προσκομίζονται υποστηρικτικά έγγραφα προς απόδειξη αυτού.

6.6 Συνεργασία

Η συνεργασία μεταξύ φορολογικών αρχών, τελωνειακών αρχών, αστυνομικών αρχών και εισαγγελίας είναι αναγκαία για την καταπολέμηση της απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ, στο μέτρο που μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά για τους απατεώνες. Η ανταλλαγή πληροφοριών οδηγεί κατ'αυτόν τον τρόπο, σε μια ταχύτερη και σφαιρικότερη κατανόηση της απάτης ΦΠΑ, των εμπλεκόμενων ιδιωτών αλλά και των δραστηριοτήτων τους. Αποτέλεσμα αυτού, είναι η αποτελεσματικότερη αποτροπή της απάτης ΦΠΑ, ιδίως αν διοργανώνονται προγράμματα διαγώνιας κατάρτισης (cross-training) μεταξύ αυτών των οργανισμών.

Όταν η απάτη ΦΠΑ εντοπίζεται στον τομέα των εισαγωγών και/ή εξαγωγών, είναι κρίσιμης σημασίας η ύπαρξη ενός καλού επιπέδου συνεργασίας με τις τελωνειακές αρχές. Η μεγιστοποίηση των αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται όταν τόσο η φορολογική διοίκηση όσο και η τελωνειακή διοίκηση είναι ενσωματωμένες σε έναν οργανισμό, όπως άλλωστε συμβαίνει με τα περισσότερα κράτη μέλη.

Η καλή συνεργασία σε εθνικό επίπεδο διευκολύνει τη συνεργασία με τις τελωνειακές αρχές άλλων κρατών μελών ή ακόμη και τρίτων χωρών. Επομένως, είναι επιβεβλημένη η δημιουργία ενός νομικού πλαισίου για αυτή τη συνεργασία και η εγκαθίδρυση σημείων επαφής μεταξύ της φορολογικής και της τελωνειακής διοίκησης. Είναι επιτακτική η ανάγκη να συνειδητοποιήσουν οι απατεώνες, ότι οι ενέργειές τους ενδεχομένως να οδηγήσουν σε επιβολή ποινής φυλάκισης και/ή

χρηματικό πρόστιμο. Όταν εντοπίζεται μια περίπτωση φορολογικής απάτης, πρέπει να εκκινείται ποινική δίωξη προκειμένου να συλλεχθούν πληροφορίες, να κατασχεθούν περιουσιακά στοιχεία και να στοιχειοθετηθεί η υπόθεση για να παραπεμφθεί στο Δικαστήριο. Προκειμένου να επιτευχθούν τα ανωτέρω, είναι αναγκαία η ύπαρξη καλής συνεργασίας με τον φορέα που διεξάγει την ποινική διερεύνηση των υποθέσεων καθώς και με τους εισαγγελείς.

Με την πάροδο του χρόνου, η συνεργασία αυτή ενισχύεται στο μέτρο που οι γνώσεις για τον χειρισμό τέτοιου είδους υποθέσεων και οι σχετικές εμπειρίες των αστυνομικών αρχών και της Εισαγγελίας εμπλουτίζονται μέσα από την τριβή με νέες υποθέσεις. Σε εκείνα τα κράτη μέλη που οι φορολογικές ποινικές έρευνες διενεργούνται από τις αστυνομικές αρχές, είναι επιβεβλημένη η δημιουργία ομάδων αστυνομικών και εισαγγελέων με μόνιμη σύνθεση, προκειμένου να επιτευχθεί η εξειδίκευσή τους και να διασφαλιστεί η εφαρμογή των συγκεκριμένων διαδικασιών που προβλέπονται για τις υποθέσεις απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ. Επίσης, πρέπει να καταβληθεί προσπάθεια εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, ώστε να λειτουργήσει η συνεργασία με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο. Οι ποινικές έρευνες απαιτούν απτές αποδείξεις και υπό αυτή την έννοια, διαφέρουν ουσιωδώς από τις διοικητικές διαδικασίες, οι οποίες επικεντρώνονται στο φορολογικό σκέλος της υπόθεσης και στο πλαίσιο των οποίων, το βάρος της απόδειξης συχνά το φέρει ο φορολογούμενος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΕΞΑΛΕΙΨΗΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ στο ΦΠΑ

Η απάτη ΦΠΑ εξελίσσεται διαρκώς. Εμφανίζονται νέα σχήματα απάτης και επιστρατεύονται διαφορετικά αγαθά και υπηρεσίες στις συναλλαγές που συνδέονται με υποθέσεις απάτης. Ορισμένα κράτη μέλη πλήττονται ωρίτερα ενώ κάποια άλλα πλήττονται με μεγαλύτερη σφοδρότητα εν συγκρίσει με τα υπόλοιπα. Λόγω των διαφορών που ενυπάρχουν στις νομοθεσίες των κρατών μελών, οι αντιδράσεις σε αυτές τις επιθέσεις επίσης διαφοροποιούνται.

Είναι εν γνώσει των φορολογικών αρχών, ότι ενδεχομένως πάντα να βρίσκονται ένα βήμα πίσω από την απάτη αλλά υπάρχει η πεποίθηση πως οι μονάδες καταπολέμησης της απάτης (anti-fraud units) είναι σε θέση να αποκομίσουν αμοιβαίως γνώσεις μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με την απάτη, τους απατεώνες και τις βέλτιστες πρακτικές πάταξης της απάτης.

Ορισμένες φορές, ο «εξαφανισμένος έμπορος» είναι επίσης κανονικός έμπορος, που ενημερώνει το VIES (/Σύστημα Ανταλλαγής Πληροφοριών στο πεδίο του ΦΠΑ/ VAT Information Exchange System) σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του και, τότε, η απάτη είναι πολύ δυσκολότερο να εντοπιστεί, διότι δεν υπάρχουν αποκλίσεις στο VIES, αν οι συναλλαγές δεν καταχωρούνται στο VIES, είναι δύσκολος ο εντοπισμός του σχήματος.

Οι φοροφυγάδες που δραστηριοποιούνται στο πεδίο του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, εκμεταλλεύονται άμεσα τις αδυναμίες του συστήματος ΦΠΑ. Αμέσως μόλις εντοπιστεί ένας τύπος απάτης και καταπολεμηθεί αποτελεσματικά, αναδύονται νέοι τύποι απάτης. Μια πρόταση για την οριστική εξάλειψη της απάτης από το σύστημα ΦΠΑ ή έστω από τον κλάδο της αυτοκινητοβιομηχανίας θα στερείτο ρεαλιστικότητας. Παρόλα αυτά, θα μπορούσαν να ληφθούν μέτρα προς την κατεύθυνση της αντιμετώπισης της απάτης, προκειμένου να μειωθεί ο επιβλαβής αντίκτυπος της.

Οποιοσδήποτε αλλαγές στην πρόληψη αυτού του είδους απάτης ή στην αντιμετώπιση υφιστάμενης κατάχρησης, πιθανόν δεν θα έχει επιπτώσεις μόνο στην φορολογική αρχή αλλά θα έχει άμεση επίδραση στις δραστηριότητες άλλων κυβερνητικών φορέων.

Οι προτεινόμενες λύσεις που αναφέρονται, στοχεύουν στην βελτίωση της αμοιβαίας συνδρομής με τη χρήση υφιστάμενων εργαλείων τεχνολογίας πληροφορικής (IT), στην παροχή καλύτερης ποιότητας πληροφοριών προς τα άλλα κράτη μέλη χάρη στις δεξιότητες εξειδικευμένων ελεγκτών ή ειδικών με εξειδικευμένη γνώση του κλάδου.

Εισηγήσεις προς εξέταση από τα Κ-Μ:

-η διοίκηση θα πρέπει να αναπτύξει λογισμικό ή άλλα τεχνικά εργαλεία που θα επιτρέψουν τον διασταυρωτικό έλεγχο των δεδομένων του VIES, δηλαδή τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών πωλήσεων που δηλώθηκαν από τον προμηθευτή στο κράτος μέλος με το ποσό των ενδοκοινοτικών αγορών που δηλώθηκαν από τον αγοραστή στο άλλο κράτος μέλος.

-Ταχύτερη αμοιβαία ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των Κ-Μ, εκτός του συστήματος VIES, με τη χρήση ενός ασφαλούς διαδικτυακού συστήματος. Ένα παρόμοιο σύστημα θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την ταχεία επικοινωνία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και άλλων εθνικών διοικήσεων που εμπλέκονται στο εμπόριο.

-Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν αυτοματοποιημένη πρόσβαση στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές των άλλων κρατών μελών μέσω εθνικής βάσης δεδομένων.

- Εναρμόνιση των κανόνων έκπτωσης του φόρου εισροών σε όλη την Ε.Ε.

-Κατάργηση της απλοποιημένης τριγωνικής διαδικασίας και εισαγωγή της υποχρέωσης δήλωσης του φόρου και είσπραξης αυτού σε κάθε κράτος μέλος.

- Επιτάχυνση της ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων μέσω του συστήματος VIES σε εβδομαδιαία ή μηνιαία βάση

- Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να πραγματοποιούν τακτικά ανταλλαγή απόψεων με τις επιχειρήσεις και τους εκπροσώπους αυτών, ώστε να υπάρχει γενική ενημέρωση σχετικά με τις παράνομες δραστηριότητες. Οι έντιμοι επιτηδευματίες βρίσκονται σε μειονεκτική θέση λόγω της παράνομης συμπεριφοράς. Οι μη-συμμορφούμενοι επιτηδευματίες έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιούν τον μη καταβληθέντα φόρο για να υπονομεύσουν το νόμιμο εμπόριο, προκαλώντας έτσι αθέμιτο ανταγωνισμό. Οι επιχειρήσεις π.χ. του κλάδου της αυτοκινητοβιομηχανίας θα πρέπει να είναι καλύτερα πληροφορημένες σχετικά με τις υποχρεώσεις τους και τις πιθανές συνέπειες της μη-συμμόρφωσης.

- Όλα τα κράτη μέλη θα πρέπει να ενδιαφέρονται και να συμμετέχουν ενεργά στην καταπολέμηση της απάτης ΦΠΑ τύπου MTIC.

Επιπτώσεις

Άμεσο θύμα της απάτης είναι τα δημόσια έσοδα, τα οποία αποστερούνται ένα μεγάλο μέρος των εσόδων ΦΠΑ εξαιτίας οργανωμένης απάτης στο πεδίο αυτό.

Ένα άλλο θύμα, έμμεσο αυτή τη φορά, της οργανωμένης απάτης στο πεδίο ΦΠΑ είναι ο φορολογούμενος, στο μέτρο που καταβάλλει έναν φόρο που ποτέ δεν φτάνει στα ταμεία του Κράτους. Αυτή η απώλεια ίσως να αντισταθμιστεί από το Κράτος μέσω της επιβολής υψηλότερου φορολογικού συντελεστή η οποία με τη σειρά της θα επιβαρύνει τον έντιμο φορολογούμενο, μέτρο το οποίο ζούμε στις μέρες, όπως επιβολή φόρου και μάλιστα, με τον υψηλό συντελεστή, στην εκπαίδευση και αύξηση των συντελεστών φόρου στα νησιά με άμεσο αντίκτυπο στην τουριστική βιομηχανία της χώρας μας.

Οι διοργανωτές της απάτης ΦΠΑ μπορούν να αποκομίσουν ένα αθέμιτο πλεονέκτημα εντός των ανταγωνιστικών αγορών. Η κανονική λειτουργία της αγοράς στρεβλώνεται και, κατά συνέπεια, οι έντιμοι έμποροι έρχονται πιθανόν αντιμέτωποι με μια δύσκολη απόφαση:

να διακόψουν τη λειτουργία τους ή να λάβουν μέρος στην απάτη?

Τα μέτρα που προτείνονται χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες.

Ήτοι μέτρα πρόληψης και μέτρα καταστολής.

Μέτρα πρόληψης:

Κατά το στάδιο που προηγείται της εγγραφής στο Μητρώο:

- Ενδεδειγμένο έντυπο αίτησης εγγραφής. Η συλλογή επαρκούς πληροφόρησης κατά το στάδιο αυτό, αποτελεί προαπαιτούμενο για την προστασία κατά της απάτης, προκειμένου να αξιολογηθεί ο κίνδυνος εισόδου νέου φοροφυγά στο σύστημα.
- Ελεγκτικές διαδικασίες. Η γνώση των δημόσιων αρχών για την τοπική αγορά θα πρέπει να χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με την αξιολόγηση της αίτησης εγγραφής. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται το κατά πόσο ο νέος φορολογούμενος θα εγκατασταθεί σε μια «διεύθυνση» ή σε ένα επαγγελματικό χώρο, αν έχει διευθυντές μη κατοίκους του κράτους μέλους, μετόχους από off shore εταιρείες, αριθμό τηλεφώνου από άλλη χώρα, τραπεζικό λογαριασμό στο εξωτερικό, ασαφή δήλωση

δραστηριότητας ή ανεπαρκές κεφάλαιο. Η φορολογική αρχή θα πρέπει να διενεργεί αυτοψία στο χώρο της επιχείρησης πριν την εγγραφή. Επίσης να καλεί τον αιτούντα για εγγραφή στο Μητρώο στα γραφεία της Υπηρεσίας. Η μη εμφάνισή του θα μπορούσε να συνιστά λόγο αναβολής της εγγραφής.

Κατά το στάδιο εγγραφής

- Προειδοποιητικές επιστολές. Ο επιτηδευματίας θα πρέπει να λάβει επιστολή προειδοποίησης για τον κίνδυνο απάτης ΦΠΑ/ εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπου θα παρατίθενται τα μέτρα που μπορεί να λάβει ώστε να διασφαλίσει ότι δεν θα εμπλέκεται σε απάτη. Η Διοίκηση, με την επιστολή θέτει σε εγρήγορση τον επιτηδευματία και δίδει ξεκάθαρη προειδοποίηση ότι μπορεί να αναληφθεί δράση εναντίον του, αν αυτός ή οι συναλλαγές του βρεθούν αναμειγμένες σε απάτη.
- Δημόσιες Ανακοινώσεις. Παρέχουν εξηγήσεις στους γνήσιους επιτηδευματίες σχετικά με τρόπους αποφυγής εμπλοκής τους σε αλυσίδες συναλλαγής που προκύπτουν από απάτη ΦΠΑ. Περιλαμβάνουν κατάλογο ελέγχων που θα μπορούσε να διεξάγει ο επιτηδευματίας πριν εισέλθει σε συναλλαγή, προκειμένου να διασφαλίσει ότι δεν συνδέεται αυτή με απάτη ΦΠΑ. Επίσης αυξάνεται η γνώση του επιτηδευματία σχετικά με τον κίνδυνο απάτης.

Μετά το στάδιο εγγραφής

- Σύντομες δηλωτικές περιόδους. Οι τριμηνιαίες ή ακόμη και οι ετήσιες δηλωτικές περιόδους προσφέρουν στους φοροφυγάδες μια περίοδο διάρκειας από 5 έως και 18 μηνών, κατά την οποία μπορούν να δραστηριοποιούνται χωρίς να παρέχουν δεδομένα στη φορολογική αρχή. Προτεινόμενη περίοδος η μηνιαία.
- Διαγραφή των αδρανών επιχειρήσεων.
- Καταβολή ποσού ως εγγύηση από τους επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
- Περιορισμός των πληρωμών τοις μετρητοίς. Καθιέρωση εξόφλησης μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με μη μεταβιβάσιμες τραπεζικές επιταγές ή μέσω πιστωτικών καρτών.

Είναι γνωστό πλέον σε όλους μας, ότι η είσπραξη και η αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ, έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής με άμεση επίπτωση στην πορεία των δημοσίων εσόδων.

Η μείωση των Δημοσίων Εσόδων και η απόκλιση του Κρατικού Προϋπολογισμού επιφέρει βαριά δημοσιονομικά μέτρα, τα οποία ζήσαμε όλοι μας στο πρόσφατο παρελθόν και συνεχίζουμε να ζούμε.

Η συνεργασία μεταξύ φορολογουμένων, φορολογικών αρχών, τελωνειακών αρχών, αστυνομικών αρχών και δικαστικών αρχών (Οικονομικός Εισαγγελέας) είναι αναγκαία για την καταπολέμηση της απάτης στο πεδίο ΦΠΑ, στο μέτρο που μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά για τους απατεώνες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Χ. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗΣ «ΘΕΜΑΤΑ Φ.Π.Α.» έκδοση 2004.**
2. **ΧΡΗΣΤΟΥ ΤΟΤΣΗ «Κώδικας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας», 13^η έκδοση Δεκέμβριος 2010.**
3. **ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΟΜΑΔΑ ΠΙΜ Α. ΔΕΣΠΟΤΗΣ «Κ.Φ.Ε., Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α.», έκδοση Ιούνιος 2010.**
4. **ΦΩΤΗΣ ΑΓΓ. ΤΣΙΑΤΟΥΡΑΣ «Φ.Π.Α.» έκδοση 2011.**
5. **ΦΩΤΗΣ ΑΓΓ. ΤΣΙΑΤΟΥΡΑΣ «Φ.Π.Α.» έκδοση 2014.**
6. **ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ «Οικονομικά Χρονικά» έκδοση 2014-2015.**
7. **6^η Κοινοτική Οδηγία Φ.Π.Α.**
8. **Υλικό από σεμινάρια εκπαίδευσης ελεγκτών βεβαίωσης του ΥΠΟΙΚ, έτους 2013-2015.**
9. **Εγχειρίδιο οδηγιών καταπολέμησης της απάτης ΥΠΟΙΚ, έκδοση 2014.**