



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

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

της

ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Ταχυνάκης

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

Θεσσαλονίκη, 2018

Ευχαριστίες

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος στο τμήμα «Λογιστική και Χρηματοοικονομική» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας στη Θεσσαλονίκη.

Πριν όμως την παρουσίαση της εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου για τη συμβολή, την υποστήριξη και τη βοήθεια που μου παρείχε με σκοπό την ολοκλήρωση της διπλωματικής εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένεια μου, η οποία με στήριξε σε όλη τη προσπάθεια μου.

Περίληψη

Η πρώτη εμφάνιση διαφόρων μορφών φορολογίας σε επίπεδο κράτους έδωσαν το έναυσμα για τη δημιουργία φαινομένων φοροδιαφυγής. Η κυριότερη εκδήλωση αυτής της τάσης αποτέλεσε και ακόμα αποτελεί μια προσπάθεια των συναλλασσομένων για εύρεση άλλων νομικών ή άνομων σχημάτων που να τους απαλλάσσουν ή να τους ελαφρύνουν από τα φορολογικά βάρη. Η εν λόγω διπλωματική εργασία εκπονήθηκε με σκοπό να αναλυθούν βασικές έννοιες γύρω από την εξαπάτηση, τις συναλλαγές και τη φορολογία. Στη παρούσα μελέτη κατανοείται καλύτερα ο τρόπος της απάτης του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσα από συγκεκριμένα παραδείγματα ενώ τέλος αναδεικνύονται μέσα αντιμετώπισης αυτού του φαινομένου.

Λέξεις κλειδιά: Ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, Φ.Π.Α., απάτη.

Abstract

The first appearance of different forms of taxation has led to the creation of tax defects. The main manifestation of this trend has been and is an attempt by traders to look for other legal or illegal methods that will exempt or ease their taxes. This diploma thesis is designed to analyze basic concepts of fraud, trading and taxation. In this study is better understood through specific examples how VAT fraud is occurred in intra-Community trade. Finally, many ways to tackle the phenomenon are highlighted.

Keywords: Intra-Community trade, intra-Community acquisitions, VAT, fraud.

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη.....	4
Abstract	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	10
1.1 Γενικά.....	10
1.2 Σκοπός Εκπόνησης της Εργασίας.....	10
1.3 Δομή της Διπλωματικής	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	12
2.1 Εισαγωγή.....	12
2.2 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.....	12
2.3 Πεδίο εφαρμογής και αντικείμενο του Φ.Π.Α.....	15
2.4 Πρόσωπα υποκείμενα σε Φ.Π.Α.	16
2.5 Απαλλαγή από το Φ.Π.Α.	17
2.6 Ενδοκοινοτικός Φ.Π.Α.	18
2.7 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	21
2.8 Απώλειες Φ.Π.Α.	22
2.9 Σύνοψη	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΠΩΛΕΙΑΣ Φ.Π.Α.....	23
3.1 Εισαγωγή.....	23
3.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	23
3.3 Βασικές Παράγοντες στα Οικονομετρικά Μοντέλα για την Απάτη στο Φ.Π.Α. 25	
3.4 Σύνοψη	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	28
4.1 Εισαγωγή.....	28
4.2 Ενδοκοινοτικές συναλλαγές	28

4.3	Παρακολούθηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών	30
4.4	Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....	31
4.5	Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	31
4.6	Τόπος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών	32
4.7	Φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.....	35
4.8	Ενδοκοινοτική παράδοση.....	36
4.9	Απόδειξη ενδοκοινοτικής παράδοσης για σκοπούς απαλλαγής από Φ.Π.Α.	36
4.10	Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και Intrastat.....	37
4.11	Σύνοψη	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΑΠΑΤΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ Φ.Π.Α.		39
5.1	Εισαγωγή.....	39
5.2	Ορισμός απάτης του Φ.Π.Α. σε εθνικό επίπεδο	39
5.3	Κίνητρα για διάπραξη απάτης Φ.Π.Α.....	39
5.4	Πρόστιμα εγκλήματος απάτης Φ.Π.Α.	40
5.5	Διαδικασία αντιμετώπισης του φαινομένου	41
5.6	Απάτη Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές	42
5.7	Συμμετοχή στην απάτη.....	43
5.8	Μηχανισμοί απάτης.....	44
5.9	Πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.....	47
5.10	Σκοπιμότητα πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.....	48
5.11	Πρόστιμα	49
5.12	Εικονικές εξαγωγές σε Τρίτες χώρες.....	51
5.13	Μέθοδοι εντοπισμού πλαστών και εικονικών στοιχείων	52
5.14	Νομοθετικά μέτρα για τη πρόληψη έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.....	56
5.15	Απάτη τύπου «Καρουζέλ».....	57
5.16	Απάτη «Καρουζέλ» σε χώρες της Ευρωζώνης.....	60

5.17	Μέτρα πρόληψης της απάτης στην Ευρωπαϊκή Ένωση	61
5.18	Off-shore εταιρείες	62
5.19	Τριγωνικές συναλλαγές	63
5.20	Σύνοψη	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ Φ.Π.Α.		66
6.1	Εισαγωγή	66
6.2	Εργαλεία ανίχνευσης	66
6.3	Τιμολόγια και άλλα εμπορικά έγγραφα	67
6.4	Πληρωμές	67
6.5	Μεταφορά και διαχείριση αγαθών	68
6.6	Επιστροφές Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικοί πίνακες, κύκλος εργασιών και ανίχνευση απάτης	69
6.7	Ο ρόλος της Ευρωζώνης και τα προβλήματα των συστημάτων που χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση της απάτης στο Φ.Π.Α.	71
6.8	Το VIES ως πηγή πληροφοριών	71
6.9	Πολυμερείς έλεγχοι	73
6.10	Eurofisc.....	73
6.11	Fiscalis.....	75
6.12	Νομοθεσία για το Φ.Π.Α.	76
6.13	Τελωνειακό καθεστώς 42.00	76
6.14	Αντιστροφή επιβάρυνσης	77
6.15	Προτάσεις για ανάληψη μέτρων ενάντια στην απάτη του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.	79
6.16	Σύνοψη	84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ		85
Βιβλιογραφία.....		89

Περιεχόμενα Πινάκων

Πίνακας 1. Μέσος όρος κανονικού συντελεστή Φ.Π.Α. στην Ε.Ε.	19
Πίνακας 2. Πίνακας συντελεστών Φ.Π.Α. που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη της Ε.Ε.	20
Πίνακας 3. Το Τρίγωνο της Απάτης.....	40

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Γενικά

Η εποχή που διανύουμε είναι μια εξαιρετικά δύσκολη περίοδος εξαιτίας της οικονομικής κρίσης που μαστίζει τις οικονομίες όλων των κρατών ανά την υφήλιο. Η έλλειψη ρευστότητας στην αγορά, οι συνεχείς ανατιμήσεις και η καθιέρωση φοροεισπρακτικών νόμων έχει ωθήσει ιδίως τους Έλληνες επαγγελματίες στη φοροδιαφυγή, με μοναδικό σκοπό τους να είναι η επιβίωση έναντι των ανταγωνιστών.

Το φαινόμενο της απάτης στις επιχειρήσεις και πιο συγκεκριμένα στο πεδίο της υποκλοπής του φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει δημιουργήσει ιδιαίτερο ενδιαφέρον από την οικονομική κοινότητα, τους επενδυτές και τους νομοθέτες, λόγω των επιπτώσεων της αποφυγής του φόρου τόσο στις υγιείς και συνεπείς επιχειρήσεις όσο και στους καταναλωτές. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχει συστηθεί ειδική επιτροπή (VAT Committee) με συμβουλευτικές κι όχι νομοθετικές αρμοδιότητες. Στην Ελλάδα, το ζήτημα της απάτης του Φ.Π.Α. είναι ένα μείζονος σημασίας θέμα, το οποίο έχει έρθει στο προσκήνιο του δημόσιου ενδιαφέροντος κυρίως σε συνδυασμό με την αύξηση των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας αλλά και τη μείωση των μισθών και των συντάξεων.

1.2 Σκοπός Εκπόνησης της Εργασίας

Η Ευρωπαϊκή Ένωση θεωρεί τη φοροδιαφυγή μείζονος σημασίας και την υπολογίζει έως και 1 τρις Ευρώ ¹. Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε με σκοπό την ανάλυση του προβλήματος της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., τα μέτρα αντιμετώπισης του φαινομένου τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται και οι δυνατότητές τους.

¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_en

1.3 Δομή της Διπλωματικής

Η εργασία έχει χωριστεί σε έξι βασικές ενότητες. Η πρώτη ενότητα αποτελεί μία εισαγωγή προς το αντικείμενο της διπλωματικής. Στην δεύτερη ενότητα επιχειρείται μία εισαγωγή στις βασικές έννοιες που αφορούν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας Η τρίτη ενότητα αποτελεί τη βιβλιογραφική επισκόπηση όσον αφορά την απάτη αποφυγής καταβολής του Φ.Π.Α.. Η τέταρτη ενότητα εμβαθύνει στην ανάλυση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, αποκτήσεων και παραδόσεων. Στην πέμπτη και έκτη ενότητα αναλύεται διεξοδικώς το φαινόμενο της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. και παρουσιάζονται οι τρόποι και τα εργαλεία αντιμετώπισης του. Στην κατακλείδα της διπλωματικής παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις για μελλοντική ανάλυση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

2.1 Εισαγωγή

Η κατανόηση συγκεκριμένων εννοιών είναι ιδιαίτερα σημαντική πριν την ανάλυση βαθύτερων φαινομένων, γι' αυτό το λόγο στο παρόν κεφάλαιο θα μελετηθούν εισαγωγικές έννοιες όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας και η απάτη.

2.2 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Ο όρος Φ.Π.Α. ή αλλιώς φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβαρύνει τη συνολική δαπάνη του καταναλωτή. Πρόκειται δηλαδή για μια αναγκαστική εισφορά, η οποία εκδηλώνεται με την μετάθεση αγοραστικής δύναμης από την ιδιωτική στη δημόσια οικονομία. Πιο αναλυτικά, αποτελεί μια επιβολή έμμεσου φόρου που μειονεκτεί έναντι του άμεσου φόρου από άποψη προσαρμογής του φορολογικού βάρους προς την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και από άποψη σταθερότητας με την έννοια της αυξομείωσης σε περιόδους παραγωγής και ύφεσης αντίστοιχα.

Όσον αφορά την εμφάνιση του Φ.Π.Α. σε ευρωπαϊκό επίπεδο², το έτος 1957 διορίζεται από την Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark, προκειμένου να υπάρξει μία ενιαία εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της ΕΟΚ. Η Επιτροπή Νιούμαρκ όπως καθιερώθηκε να λέγεται εξετάζοντας τις μέχρι τότε πρακτικές ανά τον κόσμο, μετά από πολλές συζητήσεις πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, τον Φ.Π.Α..

2

https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82

Οι προτάσεις της Επιτροπής Νιούμαρκ τελικά έγιναν αποδεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών (ντιρεκτίβες), 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, δια των οποίων και καθιερώθηκε ο Φ.Π.Α. ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη-μέλη. Αυτές καθιέρωσαν και τις αρχές του Φ.Π.Α. (αντικείμενα-πράξεις, υπόχρεους, συντελεστές, βεβαιώσεις κ.λπ.). Η εισαγωγή του Φ.Π.Α., βάσει των παραπάνω, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973.

Αργότερα, 10 χρόνια μετά την έκδοση της 2ης οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977 εκδόθηκε η 6η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον Φ.Π.Α. μέχρι και το λιανικό εμπόριο.

Στην Ελλάδα, την 01/01/1987 με βάση τον νόμο 1642/86 καθιερώθηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας αποτελώντας έναν σημαντικό παράγοντα προώθησης του τομέα της έμμεσης φορολογίας και αντικαθιστώντας φόρους όπως αυτών του κύκλου εργασιών, τελών χαρτοσήμου των εμπορικών συναλλαγών, τον ειδικό φόρο των εισαγόμενων αγαθών κτλ. Σήμερα στην Ελλάδα με το άρθρο 4 παρ.1 του ν.3899/2010 ο μειωμένος συντελεστής ορίστηκε σε 13% και ισχύει από 1.1.2011. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1παρ.1 του ν.4334/2015 ο υπερμειωμένος συντελεστής από 20.7.2015 ορίστηκε σε 6%. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.4389/2016 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του Ν.2859/2000 και ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία. Ο νέος αυτός συντελεστής ισχύει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου από 1/6/2016.

Επιπλέον, σημαντικό να αναφερθεί είναι το γεγονός ότι ο Φ.Π.Α. είναι ένας κοινοτικός φόρος με την έννοια ότι τα κράτη μέλη της Ε.Ε. είναι υποχρεωμένα να τον εφαρμόζουν με ομοιόμορφο τρόπο. Βασικό νομοθέτημα για αυτή την εφαρμογή είναι η 6η Οδηγία (σήμερα 2006/112/ΕΚ³), όπου στην Ελλάδα ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με τον τελευταία κωδικοποιημένο νόμο 2859/2000. Το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και

³ "COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006"

πωλούνται προς κατανάλωση στην Ε.Ε. και επιβάλλεται σύμφωνα με την αρχή της κάθε χώρας.

Η ιδιαιτερότητα του φόρου προστιθέμενης αξίας βρίσκεται στη μη συνολική εισπραξη από το Δημόσιο του ποσού που αναλογεί στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, αλλά κατά τη διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών με τμηματικές καταβολές που αναλογούν στην αξία που προστίθεται στο αγαθό σε κάθε του διακίνηση. Κάθε φορά που μια επιχείρηση προσθέτει κατά τη πώληση ενός αγαθού επί πλέον αξία, δημιουργεί την υποχρέωση καταβολής φόρου στο Δημόσιο. Η εξεύρεση του οφειλόμενου ποσού γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και ανάλογα με την κατηγορία τήρησης των λογιστικών βιβλίων του υπόχρεου, ενώ ο φόρος υπολογίζεται από το άθροισμα των παραστατικών που εκδόθηκαν στη χρονική περίοδο που απαιτείται όπως τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.α. Από τα παραπάνω, αναδεικνύεται η ανάγκη ορισμού του όρου «προστιθέμενη αξία». Ως προστιθέμενη αξία λοιπόν, ορίζεται η διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλήσεων μιας επιχείρησης και στην αξία των αγορών της σε υλικά, σε πρώτες ύλες ή σε υπηρεσίες που υπεισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία, για να παραχθεί και να πωληθεί το προϊόν. Για παράδειγμα, προστιθέμενη αξία στις βιομηχανικές επιχειρήσεις είναι το μικτό κέρδος που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της πώλησης των προϊόντων και του κόστους παραγωγής των πωληθέντων. Αντίθετα, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, προστιθέμενη αξία υπάρχει αν από τη διαφορά μεταξύ του συνόλου των εσόδων από τη παροχή υπηρεσιών εκπέσει το άμεσο κόστος της παροχής τους.

Επίσης, ο φόρος προστιθέμενης αξίας έχει χαρακτηριστικά μέσω των οποίων αναδεικνύεται η ύπαρξη απάτης και κατανοείται η λειτουργία του. Αρχικά, όπως έχει αναφερθεί είναι ένας γενικός φόρος που εφαρμόζεται σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση με συντελεστές που προσαρμόζονται ανάλογα το κάθε κράτος. Ακόμα, αποτελεί έναν φόρο κατανάλωσης που επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και εισρέει μέσα στο δημόσιο ταμείο του κράτους καθώς και έναν φόρο διαφανή, μιας που χρεώνεται ως ποσοστό επί της τιμής του αγαθού. Τέλος, ο Φ.Π.Α. εισπράττεται τμηματικά μέσω ενός συστήματος πληρωμών που αντιστοιχούν στη προστιθέμενη αξία από τις εγγεγραμμένες επιχειρήσεις (υποκείμενες στο φόρο) προς τις Φορολογικές Αρχές.

Όπως είναι φυσικό, η θέσπιση τέτοιων κανόνων δικαίου από την πολιτεία, προκαλούν δυσανασχέτηση ως προς την αποδοχή τους και κατά συνέπεια οι φορολογούμενοι προβαίνουν σε εύρεση αθέμιτων κυρίως μεθόδων για την αποφυγή της οικονομικής αυτής επιβάρυνσης. Το φαινόμενο αυτό αποκαλείται φοροδιαφυγή και είναι ιδιαίτερα διαδεδομένο στην Ελλάδα, μιας που η οικονομική κρίση και η αυξημένη φορολόγηση από πλευράς του κράτους προκαλούν την έξαρση του.

2.3 Πεδίο εφαρμογής και αντικείμενο του Φ.Π.Α.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται και επιβάλλεται στις παραδόσεις των αγαθών, στις παροχές υπηρεσιών, στις εισαγωγές αγαθών και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Βασικά γενικά χαρακτηριστικά του αποτελούν τα εξής:

- Είναι φόρος κατανάλωσης,
- Είναι φόρος αναλογικός, καθολικός, ουδέτερος και δίκαιος,
- Δεν είναι παρακρατούμενος φόρος,
- Συμβάλλει στη διαπίστωση της φοροδιαφυγής,
- Πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος, ενώ δεν αποτελεί στοιχείο κόστους ή εσόδων.

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 2859/2000, οι πράξεις που αποτελούν αντικείμενο φόρου είναι οι εξής:

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο. Πιο συγκεκριμένα, είναι αναγκαία η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών έναντι ανταλλάγματος. Αντιθέτως, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας οι πράξεις που γίνονται από χαριστική αιτία, όπως είναι οι δωρεές, κληρονομίες κ.α.
- Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της Ελλάδος.
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο

εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους ετήσιου κύκλου εργασιών⁴. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται σε φορολόγηση ανεξαρτήτως ιδιότητας του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις⁵.

2.4 Πρόσωπα υποκείμενα σε Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. ως ένας έμμεσος φόρος επιβάλλεται σε συγκεκριμένες συναλλαγές και είναι ουδέτερος, μιας που οι υποκείμενοι στο φόρο δικαιούνται να εκπίπτουν τον Φ.Π.Α. που καταβάλλουν στη Φορολογική Αρχή κατά το ποσό του Φ.Π.Α. που κατέβαλαν σε προηγούμενο στάδιο. Σημαντικό είναι να γίνει λόγος για όσους υπόκειται σε φόρο, οι οποίοι είναι ως ακολούθως⁶:

α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

⁴ Νόμος 2859/2000, άρθρο 13, παράγραφος 2 και 4, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

⁵ Νόμος 2859/2000, άρθρο 11, παράγραφος 2, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

⁶ Ν.2859/2000, άρθρο 3. Κωδικοποιημένος σύμφωνα με το Ν. 3610/2007

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

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

Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου (Ν.2859/2000), εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες. Ουσιαστικά, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

2.5 Απαλλαγή από το Φ.Π.Α.

Κάποια αγαθά και υπηρεσίες πωλούνται στον τελικό καταναλωτή χωρίς την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας, μιας που απαλλάσσονται από αυτόν τον φόρο. Αυτό συμβαίνει όταν ο υποκείμενος στο φόρο απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. για τη παράδοση των αγαθών ή τη παροχή των υπηρεσιών και δεν έχει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές. Στη περίπτωση μιας τέτοιας απαλλαγής χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, η τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής δεν περιλαμβάνει Φ.Π.Α., ενώ πολλές φορές συνεχίζει να ενσωματώνεται ένας «κρυφός» Φ.Π.Α. Τέλος, σε αυτό το σημείο είναι αναγκαία η διάκριση μεταξύ της απαλλαγής αυτής και του «μηδενικού συντελεστή Φ.Π.Α.», ο οποίος διατηρείται κατά παρέκκλιση σε ορισμένα

κράτη και έχει ως αποτέλεσμα η τελική τιμή που ζητείται από τον καταναλωτή να μην ενσωματώνει υπολειπόμενο Φ.Π.Α.

2.6 Ενδοκοινοτικός Φ.Π.Α.

Με την έννοια ενδοκοινοτικός Φ.Π.Α. νοείται ο φόρος που προκύπτει από τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δηλαδή τις αποκτήσεις αγαθών και υπηρεσιών μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κρατών μελών της.

Σύμφωνα με τη συμφωνία των κρατών μελών, ο φόρος προστιθέμενης αξίας βρίσκεται σε ανασταλτικό καθεστώς με σκοπό την καλύτερη εφαρμογή της δημοσιονομικής πολιτικής από κάθε χώρα και με αποτέλεσμα κάθε συναλλαγή εντός Ευρωζώνης να εισπράττεται από τη χώρα κατανάλωσης.

Επίσης, όλες οι φορολογητέες πράξεις φορολογούνται βάση συντελεστών που ισχύουν στο εκάστοτε κράτος – μέλος. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση την κατευθυντήρια οδηγία 2006/112/EK⁷ ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. (standard rates) δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%⁸ και ο μειωμένος του 5%.

Σύμφωνα με στοιχεία από την Ευρωπαϊκή Ένωση⁹ τα έτη 2016 και 2017 πραγματοποιήθηκαν αλλαγές στους κανονικούς συντελεστές του Φ.Π.Α. μόνο σε δύο χώρες. Η Ελλάδα το 2016 αύξησε το φόρο από 23% σε 24% ενώ η Ρουμανία το 2017 μείωσε τον φόρο από 20% σε 19%. Ως αποτέλεσμα, ο μέσος όρος των συντελεστών των 28 χωρών μελών της ΕΕ παρέμεινε στο 21,5% το 2017, το ίδιο όπως στο 2016.

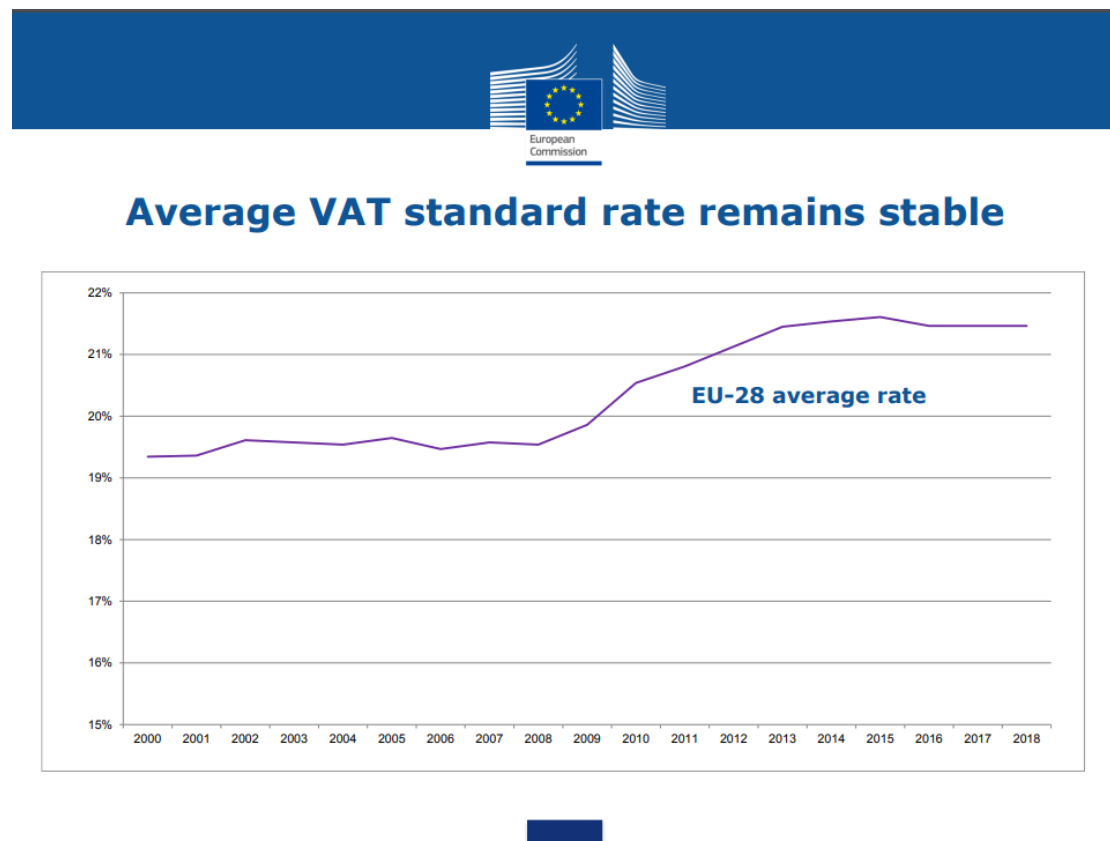
Παρακάτω παρουσιάζονται δύο πίνακες, ο ένας με τον μέσο όρο του κανονικού συντελεστή Φ.Π.Α. από το έτος 2000 και ο δεύτερος πίνακας με τους συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας για κάθε κράτος της Ευρωζώνης.

⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en

⁸ https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_el.htm

⁹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-country-specific-information-vat_en

Πίνακας 1. Μέσος όρος κανονικού συντελεστή Φ.Π.Α. στην Ε.Ε.



Πηγή:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018_key_messages.pdf

Πίνακας 2. Πίνακας συντελεστών Φ.Π.Α. που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη της Ε.Ε.

Κράτος μέλος	Κανονικός συντελεστής (Standard Rate)	Μειωμένος συντελεστής (Reduced Rate)	Εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής (Super-reduced Rate)	Συντελεστής αναμονής (Parking Rate)
Αυστρία	20	10 / 13	-	13
Βέλγιο	21	6 / 12	-	12
Βουλγαρία	20	9	-	-
Κύπρος	19	5 / 9	-	-
Τσεχική Δημοκρατία	21	10 / 15	-	-
Γερμανία	19	7	-	-
Δανία	25	-	-	-
Εσθονία	20	9	-	-
Ελλάδα	24	6 / 13	-	-
Ισπανία	21	10	4	-
Φινλανδία	24	10 / 14	-	-
Γαλλία	20	5,5 / 10	2,1	-
Κροατία	25	5 / 13	-	-
Ουγγαρία	27	5 / 18	-	-
Ιρλανδία	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Ιταλία	22	5 / 10	4	-
Λιθουανία	21	5 / 9	-	-
Λουξεμβούργο	17	8	3	14
Λετονία	21	12	-	-
Μάλτα	18	5 / 7	-	-

Κάτω Χώρες	21	6	-	-
Πολωνία	23	5 / 8	-	-
Πορτογαλία	23	6 / 13	-	13
Ρουμανία	19	5 / 9	-	-
Σουηδία	25	6 / 12	-	-
Σλοβακία	20	10	-	-
Σλοβενία	22	9,5	-	-
Ηνωμένο Βασίλειο	20	5	-	-

Πηγή: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_el.htm

Όπως παρατηρείται από τον πίνακα, ο υψηλότερος κανονικός συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας βρίσκεται στην Ουγγαρία με ποσοστό 27%, ενώ ακολουθεί η Κροατία, η Δανία και η Σουηδία με ποσοστό 25%. Αντιθέτως, τα χαμηλότερα ποσοστά έχουν το Λουξεμβούργο με 17% και η Μάλτα με 18%.

2.7 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Όπως συμβαίνει σε κάθε περίπτωση, έτσι και στη προκειμένη, υπάρχουν εξαιρέσεις και απαλλαγές από τον φόρο σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Πιο αναλυτικά, απαλλάσσονται από το φόρο¹⁰:

- i. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας,
- ii. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34¹¹, ο αγοραστής των αγαθών δικαιούται ολική επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας,

¹⁰ Νόμος 2859/2000 άρθρο 29

¹¹ Νόμος 2859/2000, άρθρο 34, παράγραφος 2 και 3, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

- iii. Αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου για την ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών, καθώς αυτός ο φόρος καταβάλλεται όταν αυτά διανέμονται στην Ελλάδα από πρακτορείο ή υποκείμενο στο φόρο.

2.8 Απώλειες Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την έκθεση «2018 Report on the VAT Gap, Warsaw, September 11, 2018», η απώλεια εσόδων Φ.Π.Α. για το 2016 υπολογίζεται στα 147,1 δις. €. Αυτό αντιστοιχεί κατά μέσο όρο σε 12,3% των συνολικών εσόδων Φ.Π.Α. Ειδικότερα, η έκθεση αναφέρει ότι από την Ε.Ε. των 28, η απώλεια Φ.Π.Α. μειώθηκε σε 22 χώρες και αυξήθηκε σε έξι, Ρουμανία, Φινλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία, Εσθονία και Γαλλία. Οι μεγαλύτερες μειώσεις της απώλειας Φ.Π.Α., πάνω από πέντε εκατοστιαίες μονάδες, σημειώθηκαν στη Βουλγαρία, τη Λετονία, την Κύπρο και τις Κάτω Χώρες. Οι μικρότερες απώλειες παρατηρήθηκαν στο Λουξεμβούργο (0,85%), στη Σουηδία (1,08%) και στην Κροατία (1,15%), ενώ οι μεγαλύτερες καταγράφηκαν στη Ρουμανία (35,88%), στην Ελλάδα (29,22%) και στην Ιταλία (25,90%). Συνολικά, τα μισά από τα κράτη μέλη της ΕΕ-28 κατέγραψαν απώλειες κάτω από 9,9%.

Να σημειωθεί ότι η απώλεια εσόδων Φ.Π.Α. (VAT Gap) δεν αφορά μόνο τη φοροδιαφυγή (tax evasion). Περιλαμβάνει επίσης τον Φ.Π.Α. που χάθηκε λόγω, για παράδειγμα, αφερεγγυότητας, πτωχεύσεων, διοικητικών λαθών, νόμιμης φορολογικής βελτιστοποίησης και εγκληματικών δραστηριοτήτων, ήτοι φορολογικής απάτης.

2.9 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο μελετήθηκαν και αναπτύχθηκαν εισαγωγικές έννοιες με σκοπό τη καλύτερη κατανόηση τους. Ο όρος Φ.Π.Α. ή αλλιώς φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβαρύνει τη συνολική δαπάνη του καταναλωτή, ενώ με την έννοια ενδοκοινοτικός Φ.Π.Α. νοείται ο φόρος που προκύπτει από τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δηλαδή τις αποκτήσεις αγαθών και υπηρεσιών μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κρατών μελών της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΠΩΛΕΙΑΣ Φ.Π.Α

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα γίνει μία βιβλιογραφική επισκόπηση των μοντέλων αποφυγής καταβολής φόρων. Η σχετική θεωρία ασχολείται με τον εντοπισμό των κινήτρων που οδηγούν τα άτομα στη φοροδιαφυγή. Όπως θα φανεί από την ανάλυση παρακάτω, το μεγαλύτερο μέρος της βιβλιογραφίας για τη φοροδιαφυγή αφορά στη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων κι όχι των εταιριών, όπου πολλές φορές θεωρείται πως τα βασικά αποτελέσματα της βιβλιογραφίας σχετικά με τους καθοριστικούς παράγοντες της φορολογικής συμμόρφωσης ισχύουν και για τις εταιρείες.

3.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Ανατρέχοντας στη βιβλιογραφία για την ανάλυση των αιτίων στη φοροδιαφυγή, σημαντικό έργο αποτελεί η εργασία των Allingham and Sandmo (1972), η οποία εφαρμόζεται στη φοροδιαφυγή των ατομικών εισοδημάτων. Στο πλαίσιο αυτής της ανάλυσης, οι φορολογούμενοι αποφασίζουν για το ύψος της φοροδιαφυγής, ακριβώς όπως θα επέλεγαν τη σύνθεση ενός επικίνδυνου χαρτοφυλακίου επενδύσεων. Επιλέγουν δηλαδή με βάση το αναμενόμενο κέρδος από την φοροδιαφυγή, όπως επίσης και με βάση το πόσο θα επηρεάσει την ευημερία τους (welfare) ο εντοπισμός τους και η αντίστοιχη τιμωρία. Η θεωρία βασίζεται στην υπόθεση ότι τα άτομα λειτουργούν ορθολογικά και αποστρέφονται τον κίνδυνο. Πρόκειται δηλαδή για ένα μοντέλο αποτροπής (deterrence model). Όσο υψηλότερη είναι η σχετική ποινή ή όσο υψηλότερη είναι η πιθανότητα φορολογικού ελέγχου, τόσο μικρότερη είναι η φοροδιαφυγή. Η αύξηση του φορολογικού συντελεστή οδηγεί σε χαμηλότερα επίπεδα φοροδιαφυγής, εφόσον η ποινή υπολογίζεται με βάση το κέρδος από την φοροδιαφυγή κι όχι με βάση το ποσό που αποκρύπτεται (Yitzhaki, 1974). Ενώ τα αποτελέσματα του μοντέλου από το πρίσμα της οριακής μεταβολής των φορολογικών παραμέτρων (marginal impact of the tax parameters) στο επίπεδο της φοροδιαφυγής είναι λογικά, οι προβλέψεις του - που βασίζονται σε αριθμητικές προσομοιώσεις - σχετικά με το επίπεδο φοροδιαφυγής

δεν είναι αξιόπιστες. Το εκτιμώμενο επίπεδο φοροδιαφυγής είναι υπερβολικά χαμηλό δεδομένων εύλογων βασικών φορολογικών παραμέτρων και ιδίως της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου (Andreoni et al., 1998).

Στο μοντέλο Allingham και Sandmo (1972), η πιθανότητα φορολογικού ελέγχου είναι σταθερή, το οποίο πιθανώς δεν ανταποκρίνεται πλήρως με την πραγματικότητα. Στην πράξη, ορισμένοι φορολογούμενοι είναι πιο πιθανό να ελεγχθούν σε σχέση με άλλους. Ως εκ τούτου, ολόκληρος ο πληθυσμός δεν μπορεί να αποτυπωθεί σε ένα ενιαίο μοντέλο με μία μόνο πιθανότητα φορολογικού ελέγχου. Αν ισχύει το τελευταίο, όπως παρατηρούμε στην πραγματικότητα, το επίπεδο φοροδιαφυγής διαφέρει μεταξύ των ομάδων φορολογουμένων. Για παράδειγμα, οι φορολογούμενοι που εργάζονται ως υπάλληλοι, τα εισοδήματα των οποίων υπόκεινται σε αναφορά τρίτων (των εργοδοτών) μέσω παρακρατούμενων φόρων, πρόκειται να αντιμετωπίσουν με βεβαιότητα (probability of one) φορολογικό έλεγχο εφόσον υποβάλλουν εισόδημα μικρότερο από τη σχετική αναφορά τρίτων, κάτι το οποίο είναι αντίθετο με τους αυτοαπασχολούμενους. Αυτό οδηγεί σε διαφορετική συμπεριφορά προς την φορολογική συμμόρφωση μεταξύ των δύο αυτών ομάδων, καθώς υπάρχει πλήρης φορολογική συμμόρφωση για εκείνους που αναφέρονται από τρίτους (βλ. Kleven et al., 2011).

Ως εκ τούτου, η μεταβλητότητα στην πιθανότητας φορολογικού ελέγχου - η οποία αγγίζει και τη βεβαιότητα (probability of one) στις περιπτώσεις από αναφορά τρίτων που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο -, μειώνει την απόκλιση μεταξύ επιπέδων φοροδιαφυγής που προβλέπονται από το μοντέλο αποτροπής (deterrence model) σε σχέση με την πραγματικότητα. Ωστόσο, υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που συμβάλλουν στην εξήγηση υψηλότερων επιπέδων φορολογικής συμμόρφωσης σε σχέση με αυτά που προβλέπονται από το μοντέλο αποτροπής. Μια θεωρητική προσέγγιση έγκειται στο αίσθημα του καθήκοντος συμμόρφωσης προς τις φορολογικές υποχρεώσεις, ανεξάρτητα από τα οικονομικά κίνητρα που αντιμετωπίζουν οι φορολογούμενοι. Δηλαδή, τα άτομα οδηγούνται από εσωτερικά κίνητρα για να συμμορφωθούν με το νόμο, μια λογική που έχει αναπτυχθεί από τη βιβλιογραφία για το «φορολογικό ηθικό» (υπάρχει σχετική πρόσφατη έρευνα των Luttmer και Singhal, 2014). Η φοροδιαφυγή μπορεί επίσης να ερμηνευθεί από τη συμπεριφορά των φορολογουμένων έναντι των φορολογικών αρχών, όπως εάν θεωρούν αποδεκτές

(legitimate) τις φορολογικές αρχές (Tyler, 2006) ή αν οι φορολογούμενοι αισθάνονται τον εαυτό τους ως ενεργό κομμάτι στη διαδικασία λήψης αποφάσεων (Alm et al., 1993). Ως εκ τούτου, το επίπεδο του φορολογικού ηθικού μπορεί να εξαρτάται από το θεσμικό και κοινωνικό πλαίσιο των φορολογουμένων.

Το μεγαλύτερο μέρος της βιβλιογραφίας για τη φοροδιαφυγή έχει εφαρμοστεί στη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων ή, αν το δούμε σε πιο γενικό επίπεδο, σε καταστάσεις όπου η φοροδιαφυγή αφορά σε ατομικό επίπεδο. Στην περίπτωση του Φ.Π.Α. όμως, είναι σημαντικό να γίνει διάκριση μεταξύ των ατόμων (τελικών καταναλωτών και αυτοαπασχολούμενων) και των εταιρειών, καθώς και οι δύο διαδραματίζουν ρόλο στην απόφαση περί αποφυγής του Φ.Π.Α. Στην περίπτωση των εταιρειών, η ισχύς των τυποποιημένων μοντέλων φοροδιαφυγής εξαρτάται από το αν η ποινή για φοροδιαφυγή εφαρμόζεται στους μετόχους ή στον φορολογικό διευθυντή (Crocker and Slemrod, 2005). Πολλές φορές θεωρείται πως τα βασικά αποτελέσματα της βιβλιογραφίας σχετικά με τους καθοριστικούς παράγοντες της φορολογικής συμμόρφωσης ισχύουν και για τις εταιρείες.

3.3 Βασικές Παράγοντες στα Οικονομετρικά Μοντέλα για την Απάτη στο Φ.Π.Α.

Είναι βασικό να υπενθυμίσουμε ότι στην Ε.Ε. ο Φ.Π.Α. βασίζεται σε έναν μηχανισμό τιμολόγησης (invoice mechanism). Σε κάθε συναλλαγή, ο πωλητής εκδίδει τιμολόγιο (invoice) και χρεώνει στον αγοραστή τον προκύπτον φόρο ή φόρο εκροής (output tax). Το ποσό του τιμολογίου μείον το ποσό του Φ.Π.Α. που καταβάλλει ο πωλητής - ή αλλιώς φόρος εισροής (input tax) - είναι αυτό που πρέπει να μεταφερθεί στη φορολογική διοίκηση. Αυτή είναι η βάση του μηχανισμού αυτό-ελέγχου, ο οποίος προωθεί εκ των προτέρων (a priori) την εθελοντική φορολογική συμμόρφωση¹². Ο πωλητής έχει κίνητρα να χρεώσει τον φόρο προκειμένου να πάρει πίσω χρήματα από τους φόρους εισροών. Μια εξαίρεση σε αυτόν τον κανόνα έγκειται στα κίνητρα των τελικών καταναλωτών. Δεδομένου ότι δεν θα είναι σε θέση να αφαιρέσουν τον φόρο

¹² Στην πραγματικότητα, η θεωρητική βιβλιογραφία έχει υπογραμμίσει αυτό το θετικό χαρακτηριστικό του φόρου (δηλ. τον μηχανισμό αυτοέλεγχου) για να δικαιολογήσει την ένταξή του στο φορολογικό σύστημα παρά την ύπαρξη φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (Boadway et al., 1994).

εισροών, αυτό τους αναπτύσσει κίνητρα για να φοροδιαφύγουν. Απαιτούν επομένως από τον έμπορο λιανικής πώλησης να μην τους επιβαρύνει με τον φόρο εκροής. Ως εκ τούτου, και οι δύο διαδραματίζουν ρόλο στην απόφαση αποφυγής καταβολής φόρου. Αυτό είναι ένα νομικό πλαίσιο που ξεφεύγει από τα θεωρητικά μοντέλα που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο και πρέπει να ληφθεί υπόψη όταν κάποιος προσπαθεί να προσδιορίσει τους καθοριστικούς παράγοντες της μη συμμόρφωσης στον Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την προηγούμενη ανάλυση, υπάρχουν δύο παράγοντες (agents) που εμπλέκονται στη φορολογική ρύθμιση: ο πωλητής και ο αγοραστής (Ιδιώτες), όπως επίσης και η φορολογική διοίκηση. Τα κίνητρα κάθε εμπλεκόμενου αναλύονται ως εξής:

α) Ιδιώτες

Όπως περιγράφηκε παραπάνω, ο Φ.Π.Α. είναι φόρος όπου τα κίνητρα για αυτοέλεγχο ενδέχεται να μετριάσουν την εμφάνιση απάτης. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η λογοτεχνία ορίζει τον Φ.Π.Α. ως "μηχανή χρήματος" (Keen and Lockwood, 2006). Όσο δεν παραβιάζεται η αλυσίδα του Φ.Π.Α., όλοι οι εμπλεκόμενοι - οι οποίοι έχουν καταβάλει προηγουμένως τον φόρο εισροών και θα απαιτήσουν το ποσό αυτό στη φορολογική διοίκηση - έχουν κίνητρα να επιβάλουν φόρο στον αγοραστή (φόρος εκροής). Δηλαδή, σε ένα απλουστευμένο πλαίσιο, ο παραγωγός χρεώνει τον χονδρέμπορο, αυτός με τη σειρά του τον λιανοπωλητή και, τέλος, ο λιανοπωλητής χρεώνει τον τελικό καταναλωτή. Ο Φ.Π.Α. διευκολύνει την επιβολή της φορολογίας δημιουργώντας ουσιαστικά απτά ίχνη στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (Pomeranz, 2015).

Στο τελευταίο στάδιο, δεδομένου ότι ο τελικός καταναλωτής δεν μπορεί να εκπέσει τον Φ.Π.Α., δεν έχει κίνητρα να πληρώσει τον φόρο. Ωστόσο, η φοροδιαφυγή σε αυτό το τελευταίο στάδιο απαιτεί την παρέμβαση τόσο του τελικού καταναλωτή όσο και του λιανοπωλητή. Ειδικότερα, όπως υποστηρίζουν οι Fedeli και Forte (1999), το τελικό αποτέλεσμα θα είναι το αποτέλεσμα μιας διαπραγμάτευσης μεταξύ των δύο πλευρών της συναλλαγής. Ενώ το κίνητρο για την αποφυγή του φόρου από την πλευρά του καταναλωτή είναι απαραίτητη προϋπόθεση, αυτό από μόνο του δεν αρκεί, καθώς χρειάζεται τη συμμετοχή του πωλητή. Συνολικά, σε ένα οικονομετρικό μοντέλο, για

την εκτίμηση των καθοριστικών παραγόντων αποφυγής του Φ.Π.Α., πρέπει να συμπεριληφθούν μεταβλητές που μετρούν τη συμπεριφορά και των δύο παραγόντων. Να σημειωθεί ότι όσο ο λιανοπωλητής αντιμετωπίζει μια "ζήτηση" από τον τελικό καταναλωτή να μην του χρεώσει τον φόρο, ο λιανοπωλητής μπορεί επίσης να προσπαθήσει να διαπραγματευτεί με τον χονδρέμπορο να μην πληρώσει τον φόρο εισροής και ανάλογα αυτό να επεκταθεί και στις προηγούμενες φάσεις της παραγωγικής αλυσίδας (cascade tax evasion).

β) Φορολογική Διοίκηση

Δεδομένων των κινήτρων των φορολογουμένων να αποφύγουν τους φόρους, ο ρόλος της φορολογικής διοίκησης συνεπάγεται στη μείωση του αντίκτυπου των εν λόγω κινήτρων (Slemrod και Gillitzer, 2014). Για να το επιτύχει αυτό, η φορολογική διοίκηση μπορεί είτε: α) να προωθήσει τη φορολογική συμμόρφωση, δηλαδή να προσπαθήσει να μειώσει εκ των προτέρων την ύπαρξη φοροδιαφυγής (ex-ante control), είτε β) να προσπαθήσει να τον μειώσει μέσω των προσπαθειών των φορολογικών επιθεωρητών να τον αποκαλύψουν (ex-post control). Κατά συνέπεια, οι φορολογικές διοικήσεις προβαίνουν σε εκ των προτέρων και εκ των υστέρων προσπάθειες, αν και είναι ιδιαίτερα επιθυμητό η προώθηση της εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης – οδηγίες Δ.Ν.Τ., 2015 ή Ο.Ο.Σ.Α., 2017 (IMF, 2015; or OECD, 2017).

3.4 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκε μία βιβλιογραφική επισκόπηση για τα μοντέλα αποφυγής καταβολής φόρων. Αρχικά έγινε αναφορά στη σημαντική εργασία των Allingham και Sandmo (1972), και ακολούθησαν αναφορές σε μεταγενέστερες εργασίες και οι μετατροπές που προτάθηκαν μέσα από αυτές. Τέλος, παρουσιάστηκαν οι βασικοί εμπλεκόμενοι (πωλητής, αγοραστής, φορολογική διοίκηση) και τα κίνητρα τους που συντελούν (θετικά ή αρνητικά) στη διάπραξη φορολογικής απάτης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

4.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο στοχεύει στη καλύτερη κατανόηση της έννοιας «ενδοκοινοτική συναλλαγή» και στη μελέτη του συστήματος όπως υφίσταται σχετικά με αγοραπωλησίες αγαθών ανάμεσα στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

4.2 Ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ήδη από 01/01 του 1993, με την έναρξη λειτουργίας της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Αγοράς (Εσωτερική Αγορά) και την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε., η έννοια της συναλλαγής των επιχειρήσεων ως φορολογητέα πράξη στα διάφορα κράτη της Ευρωζώνης αντικαταστάθηκε με τον όρο ενδοκοινοτική συναλλαγή. Ομοίως, η λέξη εισαγωγή αντικαταστάθηκε από την έννοια ενδοκοινοτική απόκτηση και η λέξη εξαγωγή από την ενδοκοινοτική παράδοση.

Πιο αναλυτικά, με τον όρο ενδοκοινοτική συναλλαγή νοείται η αγοραπωλησία των αγαθών που πραγματοποιείται σε κοινοτικό επίπεδο. Ανάλογα με τη μορφή της χωρίζεται σε κατηγορίες όπως είναι οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, οι συναλλαγές με απαλλασσόμενα πρόσωπα, πωλήσεις σε ιδιώτες, πωλήσεις από απόσταση, παροχή υπηρεσιών και συναλλαγές μεταξύ μη υποκειμένων ή μεταξύ ιδιωτών.

Οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων είναι αυτές, οι οποίες πραγματοποιούνται μεταξύ δύο υποκειμένων στο φόρο προστιθέμενης αξίας επιχειρήσεων, που λειτουργούν σε διαφορετικά κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ακόμα, μπορούν να υπάρξουν συναλλαγές μεταξύ προσώπων ή επιχειρήσεων των κρατών – μελών αλλά ένας εκ των συναλλασσόμενων να μην είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. Παρόλο που οι συναλλαγές αυτές είναι ενδοκοινοτικές, διέπονται από ειδικούς κανόνες με σκοπό να προσδιοριστεί ο τρόπος φορολόγησής τους. Για παράδειγμα εάν μια απαλλασσόμενη επιχείρηση αγοράσει αγαθά από ένα άλλο κράτος της Ε.Ε. καταβάλλει κανονικά το Φ.Π.Α. στη χώρα προέλευσης με αξία να μην

υπερβαίνει τα 10.000€, ενώ σε περίπτωση που η αξία είναι μεγαλύτερη, το Φ.Π.Α. οφείλεται στη χώρα που είναι εγκατεστημένο το απαλλασσόμενο πρόσωπο. Αυτό σημαίνει ότι το πρόσωπο που απαλλάσσεται οφείλει να εγγραφεί στο VIES και να καταστεί υποκείμενος στο Φ.Π.Α., προκειμένου να μην επιβαρυνθεί με το Φ.Π.Α. της χώρας προέλευσης από τον πωλητή αλλά να τον καταβάλει με έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. στο κράτος που είναι εγκατεστημένος. Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι το πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μπορεί να επιλέξει τόπο φορολόγησης το κράτος που είναι εγκατεστημένο ακόμα και για αξίες αγαθών μικρότερες των 10.000€, ωστόσο πριν από την αγορά, το πρόσωπο αυτό επιβάλλεται να εγγραφεί στο VIES έτσι ώστε ο πωλητής να τον τιμολογήσει χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Επιπροσθέτως, μια συναλλαγή υφίσταται και όταν οι ιδιώτες ταξιδεύουν σε άλλα κράτη – μέλη αγοράζοντας αγαθά και πληρώνοντας τον φόρο εκεί, χωρίς να είναι υπόχρεοι για καταβολή του Φ.Π.Α. στη χώρα τους.

Όπως είναι φυσικό, γίνονται αγοραπωλησίες και από απόσταση. Στη προκείμενη περίπτωση, οι συναλλαγές πραγματοποιούνται με αποστολή των αγαθών σε άλλα κράτη ή περιοχές με υποκείμενο στο Φ.Π.Α. να είναι και ο πωλητής και ο αγοραστής αντίστοιχα για κάθε χώρα. Όταν ο αγοραστής είναι πρόσωπο που ενεργεί ως ιδιώτης δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ενώ συνάμα υποχρεούται από άλλες διατάξεις να καταβάλλει το φόρο ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

Στη παροχή υπηρεσιών, οι συναλλαγές έχουν διακρατικό χαρακτήρα και δεν εντάσσονται στα πλαίσια παρακολούθησης μέσω του συστήματος VIES, με την έννοια ότι οι υποκείμενοι δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δηλώσεις. Μοναδική υποχρέωση είναι η εγγραφή στο VIES εφόσον και αν πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές μεταφορές. Όταν οι υπηρεσίες συνδεθούν με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή αποκτήσεις, τις επηρεάζουν ως προς τον τόπο φορολόγησής τους.

Τέλος, μπορεί να διενεργηθούν συναλλαγές σε κοινοτικό επίπεδο μεταξύ μη υποκειμένων ή μεταξύ ιδιωτών. Αυτές έχουν διακρατικό χαρακτήρα λόγω προσώπων που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α. και δεν αντιμετωπίζονται ως ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

4.3 Παρακολούθηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών

Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές μπορούν να ελεγχθούν μέσω δύο συστημάτων παρακολούθησης, το σύστημα VIES και το Intrastat. Το σύστημα VIES ή αλλιώς VAT Information Exchange System είναι ένα ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας στο οποίο τα κράτη – μέλη είναι συνδεδεμένα με σκοπό να ελέγχουν όλες τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Πρόκειται δηλαδή για μια μηχανή αναζήτησης που ανήκει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, όπου τα δεδομένα ανακτώνται από τις εθνικές βάσεις δεδομένων Φ.Π.Α. όταν γίνεται αναζήτηση μέσω του εργαλείου του συστήματος. Το αποτέλεσμα της αναζήτησης μπορεί να εμφανίζεται με τη μορφή δύο απαντήσεων, αυτής των στοιχείων Φ.Π.Α. που υπάρχουν (έγκυρη) και αυτής των στοιχείων που δεν υπάρχουν (μη έγκυρη). Στη περίπτωση της έγκυρης απάντησης, όλα τα στοιχεία για το Φ.Π.Α. μέλους της Ε.Ε θα εμφανιστούν, ενώ αντιθέτως η μη έγκυρη απάντηση σημαίνει ότι ο αριθμός Φ.Π.Α. δεν έχει καταχωρηθεί στην αντίστοιχη εθνική βάση δεδομένων, κάτι που οφείλεται στο ότι ο αριθμός δεν υπάρχει, ή στο ότι ο αριθμός αυτός δεν έχει ενεργοποιηθεί για συναλλαγές εντός της Ευρωζώνης ή στο ότι η καταχώρηση δεν έχει ολοκληρωθεί.

Επιπλέον, το Σύστημα Στατιστικών Ενδοκοινοτικού Εμπορίου γνωστό ως Intrastat (Intracommunity Statistics), αφορά τη συλλογή πληροφοριών με σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και της εγκυρότητας των στατιστικών του ενδοκοινοτικού εμπορίου, μετά τη κατάργηση των Ενιαίων Διοικητικών Εγγράφων (ΕΔΕ), τα οποία αποτελούσαν τη βάση συλλογής δεδομένων του εξωτερικού εμπορίου¹³. Όλες οι πληροφορίες που απαιτούνται από το σύστημα παρέχονται με περιοδικές δηλώσεις, όπως ορίστηκε από 01 Μαΐου του 2004, μιας που κάθε πρόσωπο εγγεγραμμένο στο μητρώο Φ.Π.Α. που ενεργεί συναλλαγές με άλλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υποχρεούται κάθε μήνα να υποβάλλει αυτή τη δήλωση τόσο για τις αποστολές όσο και για τις αφίξεις των αγαθών, ιδίως όταν η αξία τους υπερβαίνει τα στατιστικά όρια απαλλαγής που ισχύουν για κάθε χρόνο. Τέλος, για το 2016, το 2017, και το 2018 το «όριο απαλλαγής» για τις αποστολές ήταν €55.000 και για τις αφίξεις ήταν €150.000.

¹³ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 638/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 31ης Μαρτίου 2004.

4.4 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ο όρος τριγωνική συναλλαγή χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις συναλλαγές μεταξύ τριών επιχειρήσεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις υφίστανται δύο αγοραπωλησίες αλλά μια φυσική διακίνηση των αγαθών από τη πρώτη στη τελευταία επιχείρηση. Σε γενικές γραμμές πρόκειται για ένα σοβαρό εργαλείο που διευκολύνει το παγκόσμιο εμπόριο μειώνοντας τις διακινήσεις των αγαθών και τη καταβολή των φόρων εκεί που δεν οφείλονται.

Επίσης, αν μια συναλλαγή πραγματοποιηθεί ανάμεσα σε παραπάνω από τρεις επιχειρήσεις με τους εμπλεκόμενους να είναι εγκατεστημένοι εντός της μίας ή περισσότερων χωρών, ο όρος αλλάζει και ονομάζεται «πολυγωνική συναλλαγή». Η συγκεκριμένη διαδικασία είναι νόμιμη, μιας που προβλέπεται από τις κοινοτικές και τις εθνικές διατάξεις.

Ακόμα αξίζει να αναφερθεί πως η ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή, η οποία εμπλέκει τρεις επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε διαφορετική κοινοτική χώρα, προϋποθέτει την εγγραφή όλων στα μητρώα Φ.Π.Α. της χώρας τους. Τέλος, στη περίπτωση αυτή επιτρέπεται η χρήση απλοποιημένης διαδικασίας φορολόγησης (ΠΟΛ. 1317/1993) ενώ μπορούν όλες οι επιχειρήσεις να μην υποχρεούνται στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

4.5 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών νοείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα κατοχής ενσωμάτων κινητών αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή σε άλλο κράτος της Ε.Ε.. Σύμφωνα με τις διατάξεις τόσο του κοινοτικού (άρθρα 22, 26, 28α και 33 της 6ης Οδηγίας) όσο και του εθνικού δικαίου (άρθρα 11 και 15 του Ν.2859/2000), η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, όταν κατά το χρόνο άφιξης των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος προς αυτόν που τα αποκτά, βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Για την ύπαρξη της ενδοκοινοτικής απόκτησης πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις¹⁴:

- 1ο. Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.
- 2ο. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενο πρόσωπο στο φόρο ή μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο.
- 3ο. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος-μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη χώρα του, ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- 4ο. Η συναλλαγή να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία με αντάλλαγμα και μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή.

4.6 Τόπος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών

Ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών εξαρτάται από το αν πραγματοποιείται η συναλλαγή εντός μιας χώρας. Για παράδειγμα όταν η ενδοκοινοτική απόκτηση γίνεται στην Ελλάδα, θεμελιώνεται το δικαίωμα του ελληνικού δημοσίου για επιβολή φόρου ανεξαρτήτως από το αν ο αποκτών τα αγαθά είναι εγκατεστημένος ή όχι στη χώρα¹⁵. Για να θεωρηθεί λοιπόν ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση είναι απαραίτητο τα αγαθά που αποστέλλονται από ένα άλλο κράτος – μέλος να έχουν αφιχθεί στο εσωτερικό της χώρας, όπως είναι η Ελλάδα κτλ.. Εξαιρεση αποτελεί η περίπτωση που ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών είναι η Ελλάδα, χωρίς όμως να έχουν φτάσει τα αγαθά εκεί. Αυτό συμβαίνει επειδή ο αποκτών τα αγαθά έχει ελληνικό αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) και δεν

¹⁴ Άρθρα 11 και 12 του Ν.2859/2000

¹⁵ 6^η Οδηγία Φ.Π.Α, άρθρο 40 - 42 και 141, 2006/112/ΕΚ αντίστοιχο άρθρο 15 του Ν. 2859/2000.

μπορεί να αποδείξει ότι αυτά είναι αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωζώνης όπου πράγματι έγινε η άφιξη τους.

Σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, αρχικά επικρατούσε η άποψη ότι ο φόρος θα έπρεπε να αποδίδεται στο κράτος – μέλος της κατανάλωσης και όχι στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία¹⁶. Ωστόσο και για πρακτικούς λόγους, κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων για την έκδοση της 6^{ης} Οδηγίας Φ.Π.Α. αποφασίστηκε ότι τόπος παροχής υπηρεσιών και επομένως φορολόγησης είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος την υπηρεσία ή της μόνιμης εγκατάστασής του. Παρά τη σαφήνεια της διάταξης, δημιουργήθηκαν πολλαπλά προβλήματα, τα οποία στη 01/01 του 2010 το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έλυσε με τη θέσπιση νέου καθεστώτος, βάσει του οποίου ο τόπος φορολόγησης είναι καταρχήν ο τόπος στον οποίο ο λήπτης των υπηρεσιών έχει έδρα ή όπου πραγματοποιείται κατανάλωση ή υλική εκτέλεση εργασιών.

Όπως είναι φυσικό, ο τόπος είναι σημαντικός παράγοντας προσδιορισμού του φόρου και γι' αυτό ισχύουν κανόνες όπως παρακάτω¹⁷:

- Business to Business (B2B), δηλαδή υποκείμενος προς υποκείμενο. Σε αυτή τη περίπτωση ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι ο τόπος που ο λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.
- Business to Consumer (B2C), δηλαδή υποκείμενος προς μη υποκείμενο στο φόρο. Ως τόπος στη προκειμένη θεωρείται ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος της υπηρεσίας.
- Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως

¹⁶ 6^η Οδηγία Φ.Π.Α., άρθρο 43 – 59 και 141, 2006/112/ΕΚ αντίστοιχο άρθρο 14 του Ν. 2859/2000.

¹⁷ Άρθρο 14 ν.2859/2000 όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 22 «ενσωμάτωση του άρθρου 2 της οδηγίας 2008/8/εκ, σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών» παρ. 1. ν.3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

- Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

Επίσης, όπως είναι ευρέως γνωστό οι κανόνες διέπονται και από εξαιρέσεις. Οι προβλεπόμενες εξαιρέσεις για τον τόπο παροχής υπηρεσιών διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες ¹⁸. Πιο συγκεκριμένα, η πρώτη ομάδα περιλαμβάνει εξαιρέσεις όπως είναι οι υπηρεσίες σχετικές με τα ακίνητα, όπου ο τόπος φορολόγησης είναι ο ίδιος στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο, οι υπηρεσίες εστιατορίου και εστίαση, οι αθλητικές, εκπαιδευτικές, καλλιτεχνικές, πολιτιστικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις όπου φορολογούνται εκεί που εκτελούνται καθώς και οι υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων, οι οποίες έχουν ως τόπο φορολόγησης τον τόπο που διατίθεται το μεταφορικό μέσο όταν η μίσθωση είναι βραχυχρόνια και τον τόπο διαμονής του λήπτη όταν η μίσθωση είναι μακροχρόνια (ως «βραχυχρόνια μίσθωση» νοείται η συνεχής κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα ημέρες).

Η δεύτερη ομάδα εξαιρέσεων αφορά υπηρεσίες προς μη υποκείμενα πρόσωπα οι οποίες ενδεικτικά είναι (άρθρο 14 ν.2859/2000 όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 22):

- ✓ Οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών που φορολογούνται με το διανυόμενο διάστημα διαδρομής στο εσωτερικό μιας χώρας
- ✓ Οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών, οι οποίες φορολογούνται με βάση τον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του φορέα για χώρες της Ευρωζώνης και με βάση το διανυόμενο διάστημα μιας διαδρομής εντός της χώρας όταν πρόκειται για μέλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- ✓ Οι υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς.

¹⁸ 6^η Οδηγία Φ.Π.Α, άρθρο 14.

- ✓ Οι υπηρεσίες μεσολάβησης όπου φορολογείται η κύρια πράξη για την οποία έγινε η μεσολάβηση.
- ✓ Οι υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνης.
- ✓ Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες, όπου τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος που διαμένει ο λήπτης των υπηρεσιών.
- ✓ Οι υπηρεσίες σε δικηγόρους, μελετητές, λογιστές, μηχανικούς, διαφημιστές, αναλυτές και προγραμματιστές που φορολογούνται στην έδρα του παρέχοντος την υπηρεσία εάν ο λήπτης είναι εντός Ε.Ε. και στη χώρα του λήπτη αν διαμένει σε Τρίτη χώρα.

Τέλος, η τρίτη κατηγορία εξαιρέσεων αφορά τις υπηρεσίες εκμίσθωσης μεταφορικών μέσων, τηλεοπτικών μεταδόσεων, ηλεκτρονικών υπηρεσιών και εκμίσθωσης ενσώματων κινητών, όπως ορίζονται από τα άρθρα 14§12, 14§13 και 14§14Z αντίστοιχα. Αν προκύπτει στις περιπτώσεις αυτές ότι τόπος φορολόγησης είναι άλλη χώρα εκτός Ευρωζώνης, τότε ανατρέπεται η εξαίρεση και φορολογείται ο τόπος που εκτελείται υλικά η υπηρεσία.

4.7 Φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αλλά και παραδόσεων αγαθών ο προμηθευτής τους ¹⁹. Σύμφωνα με τα άρθρα 93 και 129 του Παραρτήματος ΙΙΙ της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, οι πράξεις φορολογούνται με τους συντελεστές και τις προϋποθέσεις όπως ισχύουν στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης που πραγματοποιούνται. Υπάρχει η δυνατότητα τα κράτη – μέλη να εφαρμόσουν μειωμένους συντελεστές σε ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες όπως είναι για παράδειγμα ο μειωμένος Φ.Π.Α. για την Ελλάδα.

Ακόμα, από τον φόρο μπορούν να απαλλαχθούν οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των αγαθών που η εισαγωγή τους δεν φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας. Στην ουσία πρόκειται για περιπτώσεις που απαλλάσσονται στο εσωτερικό ενός κράτους για

¹⁹ 6^η Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρο 83 – 84, αντίστοιχο του άρθρου 19 του Ν. 2859/2000.

λόγους ίσης μεταχείρισης της παράδοσης και απόκτησης όμοιων αγαθών ²⁰. Επιπροσθέτως, απαλλαγή από το φόρο υπάρχει και όταν η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία ο αποκτών τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται ολική επιστροφή Φ.Π.Α., κατά το άρθρο 34, παράγραφος 2 και 3 του Κώδικα Φ.Π.Α.

4.8 Ενδοκοινοτική παράδοση

Σημαντική είναι και η ανάλυση της ενδοκοινοτικής παράδοσης, η οποία είναι η παράδοση των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος από τον πωλητή ή τον παραλήπτη ή όποιον ενεργεί για λογαριασμό τους προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο υπό προϋποθέσεις καθίσταται υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Ακόμα, σύμφωνα με τις διατάξεις και το εθνικό δίκαιο (άρθρο 28 του Ν. 2859/2000), η ενδοκοινοτική παράδοση απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. με απαραίτητες προϋποθέσεις να είναι η φυσική μεταφορά του αγαθού από την Ελλάδα σε άλλο κράτος και η τιμολόγηση να γίνεται μεταξύ δύο υποκειμένων και εγγεγραμμένων στο σύστημα VIES. Τέλος, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις μπορούν να διακριθούν σε απλές, σε τριγωνικές, σε παραδόσεις αγαθών που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, σε απόκτηση μεταφορικών μέσων και σε μεταφορά παγίων κοινοτικής επιχείρησης στην Ελλάδα.

4.9 Απόδειξη ενδοκοινοτικής παράδοσης για σκοπούς απαλλαγής από Φ.Π.Α.

Η παράδοση των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος της Ευρώπης από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους προς άλλο υποκείμενο ή μη υποκείμενο πρόσωπο, απαλλάσσεται από το φόρο ²¹.

Για να υπάρξει η απαλλαγή αυτή είναι αναγκαίο να συντρέχουν προϋποθέσεις όπως τα αγαθά να αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους – μέλους αλλά εντός της κοινότητας, οι παραδόσεις να πραγματοποιούνται προς άλλον σε κράτος διαφορετικό από το κράτος της αποστολής και να είναι και οι δύο εγγεγραμμένοι στο

²⁰ Άρθρο 22§1 και 23§1β' οδηγίας 2006/112/EK.

²¹ Άρθρο 28 του Κώδικα Φορολογίας.

σύστημα VIES, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις και διακινήσεις των εμπορευμάτων να εξομοιώνονται από ένα σε άλλο κράτος – μέλος για τις ανάγκες τις ίδιας επιχείρησης και τέλος, επειδή η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογείται στη χώρα προορισμού του εμπορεύματος, η ενδοκοινοτική παράδοση στη χώρα προέλευσης πρέπει να απαλλάσσεται από φορολόγηση προκειμένου να αποφευχθούν διπλές φορολογικές επιβαρύνσεις και παραβιάσεις της αρχής ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας²².

4.10 Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και Intrastat

Αναγκαία σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως δηλαδή πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών είναι η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (κανονική ή έκτακτη), η οποία υποβάλλεται από όλους τους υπόχρεους στο φόρο. Ωστόσο, όσοι διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αποκτήσεις ή παραδόσεις υποχρεούνται να τις απεικονίσουν στη περιοδική τους δήλωση, μιας που οι δηλούμενες αξίες σε εθνικό επίπεδο διασταυρώνονται με στοιχεία του κοινοτικού επιπέδου μέσω των περιοδικών δηλώσεων και των δηλώσεων listing, με σκοπό να υφίσταται έλεγχος.

Ιδίως οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πρέπει να περιλαμβάνονται στη δήλωση της φορολογικής περιόδου που πραγματοποιήθηκε η παράδοση βάση τιμολογίου και εντός τριμήνου listing της ίδιας περιόδου. Από την άλλη πλευρά, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται στη δήλωση φορολογικής περιόδου που πραγματοποιήθηκε η απόκτηση.

Με βάση τα βιβλία που τηρεί κάθε επιχείρηση, υποβάλλονται και οι αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις. Πιο συγκεκριμένα, οι περιοδικές δηλώσεις για τα βιβλία β' κατηγορίας υποβάλλονται κάθε τρίμηνο ενώ κάθε μήνα για γ' κατηγορίας βιβλία.

Εκτός από περιοδικές δηλώσεις, οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές, συναλλαγές, αποκτήσεις και παραδόσεις, οφείλουν να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δήλωση Intrastat. Επομένως, όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν συναλλαγές αγαθών με χώρες εντός της Ευρωζώνης και εφόσον αυτές οι συναλλαγές υπερβαίνουν στο προηγούμενο ή τωρινό έτος ένα ορισμένο όριο, το

²² Άρθρα 138, 139 και 164 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 28 του Ν. 2859/2000.

οποίο καλείται «κατώφλι εξομοίωσης», καλούνται να υποβάλλουν και τη δήλωση Intrastat.

Η δήλωση intrastat για υποκείμενους που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας είναι μηνιαία και υποβάλλεται μέχρι την 26η του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ. Τέλος, για υποκείμενους που υποβάλλουν τις περιοδικές δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. κατά τρίμηνο, η δήλωση intrastat υποβάλλεται μέχρι την 20η του επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

4.11 Σύνοψη

Το εν λόγω κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας παρείχε διευκρινήσεις των όρων ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Πιο αναλυτικά, με τον όρο ενδοκοινοτική συναλλαγή νοείται η αγοραπωλησία των αγαθών που πραγματοποιείται σε κοινοτικό επίπεδο. Ανάλογα με τη μορφή της χωρίζεται σε κατηγορίες όπως είναι οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, οι συναλλαγές με απαλλασσόμενα πρόσωπα, οι πωλήσεις σε ιδιώτες, οι πωλήσεις από απόσταση, η παροχή υπηρεσιών και οι συναλλαγές μεταξύ μη υποκείμενων ή μεταξύ ιδιωτών. Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές μπορούν να ελεγχθούν μέσω δύο συστημάτων παρακολούθησης, το σύστημα VIES και το Intrastat. Από την άλλη πλευρά ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών νοείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα κατοχής ενσωμάτων κινητών αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή σε άλλο κράτος της Ε.Ε.. Ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών εξαρτάται από το αν πραγματοποιείται η συναλλαγή εντός μιας χώρας. Τέλος, η ανάλυση της ενδοκοινοτικής παράδοσης είναι μείζονος σημασίας και αναφέρεται στη παράδοση των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος από τον πωλητή ή τον παραλήπτη ή όποιον ενεργεί για λογαριασμό τους προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο υπό προϋποθέσεις καθίσταται υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΑΤΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ Φ.Π.Α.

5.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί τη ναυαρχίδα της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, μιας που σε αυτό αναλύονται οι τρόποι απάτης ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., τα κίνητρα και τα μέτρα πρόληψης σε επίπεδο Ευρωζώνης.

5.2 Ορισμός απάτης του Φ.Π.Α. σε εθνικό επίπεδο

Σε αντίθεση με την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία ορίζει και θέτει συγκεκριμένες οδηγίες για τη καταπολέμηση της απάτης εις βάρος των οικονομικών της συμφερόντων²³, ο ορισμός της απάτης στο Φ.Π.Α. για τη χώρα μας δεν υφίσταται. Ωστόσο, σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, απάτη στο Φ.Π.Α. νοείται το έγκλημα φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, τον οποίο και διαπράττει οποιοσδήποτε έχει πρόθεση να αποφύγει τη πληρωμή του, μέσω της μη απόδοσης ή ψευδείς απόδοσης στοιχείων και φόρου ²⁴.

5.3 Κίνητρα για διάπραξη απάτης Φ.Π.Α.

Στη διάπραξη της απάτης, όπως αναφέρουν ερευνητές της εγκληματολογίας και της κοινωνιολογίας υφίστανται τρία βασικά κίνητρα που συνδέονται. Αυτά τα τρία κίνητρα διαμορφώνουν τη θεωρία του «τριγώνου της απάτης», η οποία είναι γνωστή μετά την υιοθέτησή της από το Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών (ACFE).

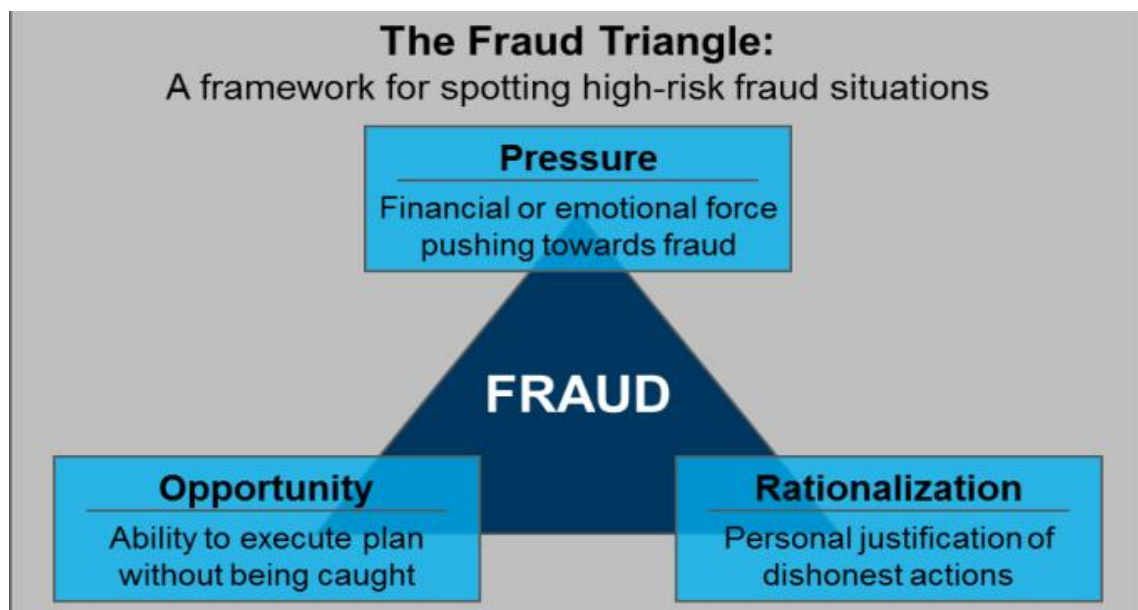
Το τρίγωνο της απάτης, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα, περιλαμβάνει ως κίνητρα:

²³ Άρθρο 3 της Οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου που καταρτίστηκε βάση του άρθρου 325 παράγραφος 4 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2012/C, 326/26-10-2012).

²⁴ Κώδικας φορολογικής διαδικασίας, διάταξη της περίπτωσης Β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66.

- 1) Την πίεση, η οποία υπάρχει σε περιόδους οικονομικής ύφεσης, αυξημένου ανταγωνισμού και κορεσμού της αγοράς που συνδέεται με τη μείωση των περιθωρίων κέρδους, την απειλή πτώχευσης καθώς και με τη πίεση για εκπλήρωση των απαιτήσεων και υψηλών χρηματοοικονομικών στόχων.
- 2) Τις ευκαιρίες που δημιουργούνται κατά κύριο λόγο από την αναποτελεσματικότητα των κρατικών φορέων, των διενεργούμενων ελέγχων, την επικράτηση πρακτικών ατιμωρησίας, την έλλειψη ηθικής καθοδήγησης και ηγεσίας καθώς και την ύπαρξη φορολογικών διατάξεων που επιτρέπουν και προσφέρουν δυνατότητες φοροδιαφυγής.
- 3) Την αιτιολόγηση και εκλογίκευση της διάπραξης της απάτης με την έννοια της νοοτροπίας και του χαρακτήρα των ατόμων, τα οποία εν γνώσει τους, με πρόθεση και για διάφορους λόγους προβαίνουν σε ανέντιμη πράξη.

Πίνακας 3. Το Τρίγωνο της Απάτης



Πηγή: <http://www.brumellgroup.com/news/the-fraud-triangle-theory/>

5.4 Πρόστιμα εγκλήματος απάτης Φ.Π.Α.

Η διάπραξη φορολογικών εγκλημάτων μπορεί να διαπιστωθεί εύκολα από τη οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδίδεται κατόπιν

διενέργειας ελέγχου²⁵. Σύμφωνα με το άρθρο 66 περίπτωση Β' της παραγράφου 1, τα εγκλήματα φοροδιαφυγής αναφέρονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, τα οποία διαπράττονται μέσω της παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης από πλαστά και εικονικά δεδομένα και της αθέμιτης παρασιώπησης ή απόκρυψης των αληθινών γεγονότων με σκοπό την μη απόδοση των φόρων ή της επιστροφή αυτών.

Οι ποινές που επιβάλλονται με τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής ορίζονται από την παράγραφο 3 του άρθρου 66 και είναι ανάλογες του μεγέθους και της κατηγορίας των εγκλημάτων. Πιο συγκεκριμένα, όποιος διαπράξει έγκλημα απάτης στο Φ.Π.Α. τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον (2) ετών εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυφτεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, αν πρόκειται για φόρο προστιθέμενης αξίας ή τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση.

Τέλος, η παράγραφος 4 του άρθρου 66 ορίζει ως ποινή την κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αυτό αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5.5 Διαδικασία αντιμετώπισης του φαινομένου

Για την αντιμετώπιση του φαινομένου της απάτης στο Φ.Π.Α. χρησιμοποιούνται διάφορες διαδικασίες όπως είναι οι διοικητικές που επιβάλλουν οριζόμενα πρόστιμα με βάση τη νομοθεσία αλλά και οι ποινικές, όπως ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογικής Νομοθεσίας. Στη δεύτερη περίπτωση, αυτή των ποινικών διαδικασιών, καθορίζεται, μεταξύ άλλων, η υποχρέωση υποβολής μηνυτήριας αναφοράς αμελλητί όταν συντρέχουν οι λόγοι παραπομπής σε ποινική δίκη, κατόπιν τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής. Τέλος, τα παραπάνω μπορούν να επιλεγθούν συνδυαστικά, ιδίως στη περίπτωση που το ορίζει

²⁵ Κώδικας φορολογικής διαδικασίας, διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 55Α.

το ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε και όταν ρητά προβλεφθεί ότι δεν θα υπάρξει επηρεασμός της ποινικής διαδικασίας από τη διοικητική.

5.6 Απάτη Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Η απάτη και η φοροδιαφυγή είναι φαινόμενα, τα οποία ακμάζουν όλο και περισσότερο στις σημερινές κοινωνίες. Με το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα και τη πίεση στις επιχειρήσεις για επιβίωση ανάμεσα σε πολλούς ανταγωνιστές, η φορολογία αποτέλεσε σημαντικό πρόβλημα, δημιουργώντας πολλαπλά φαινόμενα ανέντιμων και παράνομων οικονομικών πράξεων.

Σύμφωνα με μελέτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι περισσότερες απάτες στο τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το Φ.Π.Α. διενεργούνται από μηχανισμούς (βλ. ΠΟΛ.1281/6.11.1998 Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και την Ειδική Έκθεση που εκπόνησε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο για το έτος 2015 με θέμα Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση) όπως:

- ❖ Τις ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωζώνης χωρίς χρέωση Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο, όπως προβλέπεται. Ωστόσο η πραγματικότητα είναι είτε η πώληση των εμπορευμάτων στην εσωτερική αγορά με τη μη απόδοση φόρου είτε η λήψη εικονικών τιμολογίων αγορών από την εσωτερική αγορά και τη ζήτηση επιστροφής του φόρου από αυτά.
- ❖ Τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από άλλο κράτος, οι οποίες ούτε καταχωρούνται στα αντίστοιχα βιβλία ούτε και δηλώνονται με διαφορετική αξία.
- ❖ Τις επιχειρήσεις «Φοίνικας» που υπολειτουργούν ή τίθενται σε αδράνεια με σκοπό να πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές χωρίς να αποδίδουν Φ.Π.Α. και με το να εκδίδουν εικονικά στοιχεία.
- ❖ Τις ψευδείς εξαγωγές προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπου χρησιμοποιούνται παραποιημένα έγγραφα.

- ❖ Την απάτη τύπου «Καρουζέλ», όπου γίνεται μετακύληση του φόρου εισροών μέσω διαδοχικών πωλήσεων της μιας επιχείρησης προς την άλλη, εκ των οποίων κάποιες δεν αποδίδουν φόρο ή εξαφανίζονται.

5.7 Συμμετοχή στην απάτη

Με βάση τις έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά καιρούς, έχει αποδειχθεί ότι οι επιχειρήσεις που εκδίδουν πλαστά τιμολόγια είναι οικονομικά αδύναμες, εν αντιθέσει με όσες τα αποδέχονται, οι οποίες είναι οικονομικά εύρωστες (βλ. ΥΠΕΕ Αρ.Πρ. 1506/30.01.07 Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων). Σε κάθε περίπτωση στην απάτη μπορούν να συμμετέχουν διάφορες ομάδες ατόμων και επιχειρήσεων όπως είναι τα υπαρκτά πρόσωπα, οι ανύπαρκτες επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές κ.α.

Πιο αναλυτικά, τα υπαρκτά πρόσωπα θεωρούν για αρχή τα φορολογικά στοιχεία στις Δ.Ο.Υ. με βάση τη διαδικασία που προβλέπει ο νόμος, ωστόσο χρησιμοποιούν εικονικές συναλλαγές για μικρό χρονικό διάστημα και εν συνεχεία για να μην εντοπιστούν, εγκαταλείπουν τη δηλωθείσα εγκατάσταση και εξαφανίζονται. Τέτοιες περιπτώσεις είναι δυσχερείς ως προς την απόδειξη και την τεκμηρίωση της εικονικότητας, δεδομένου ότι δεν εμφανίζονται τα πρόσωπα και δεν υπάρχουν στοιχεία. Επιπλέον, απάτη μπορούν να διενεργήσουν τόσο ανύπαρκτες επιχειρήσεις που δίνουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή για εικονικές συναλλαγές όσο και από επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε φαινόμενα κυκλικής απάτης.

Ακόμα, εμπλέκονται και επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές, δηλαδή άτομα που χρησιμοποιούν πλαστές ταυτότητες και παρουσιάζονται στις Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έναρξη επαγγέλματος και θεωρώντας βιβλία εκδίδουν στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνήθως μεγάλης αξίας αλλά και επιτήδειοι που εκμεταλλεύονται την δύσκολη οικονομική κατάσταση άλλων, κάνουν έναρξη εργασιών στα ονόματα τρίτων τα οποία συνέχεια χρησιμοποιούν για την κάλυψη ανύπαρκτων συναλλαγών.

Τέλος, δεν θα μπορούσαν να λείπουν από τη λίστα οι επιχειρήσεις που φορολογούνται εξωλογιστικά ή με ειδικό τρόπο καθώς και οι συγγενικές επιχειρήσεις που εκδίδουν στοιχεία με σκοπό να καλύψουν ανύπαρκτες συναλλαγές.

5.8 Μηχανισμοί απάτης

Οι ανακριβείς δηλώσεις του φόρου προστιθέμενης αξίας, τα εικονικά στοιχεία και η έκπτωση πλασματικών ποσών Φ.Π.Α. είναι μερικοί από τους παράγοντες απάτης. Κάθε μορφή της είναι διαφορετική ανάλογα με το κράτος – μέλος της Ευρωζώνης. Η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών στην εσωτερική αγορά από το 1993 είχε ως αποτέλεσμα τα κράτη μέλη να μην μπορούν να αντιμετωπίσουν τη φορολογική απάτη χωρίς τη μεταξύ τους συνεργασία. Γι' αυτό το λόγο, η Ευρωπαϊκή επιτροπή εστίασε στη παροχή και τη βελτίωση του κατάλληλου νομικού πλαισίου για μια αποδοτικότερη διοικητική συνεργασία και ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των κρατών – μελών, προκειμένου να ενισχύσει την προσπάθεια καταπολέμησης της απάτης.

Σε γενικότερα πλαίσια, επικρατούν πολλοί και ποικίλοι μηχανισμοί απάτης, με τη πιο χαρακτηριστική μορφή σε διεθνές επίπεδο να είναι η απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. τύπου εξαφανισμένου εμπόρου. Στη περίπτωση αυτή μπορεί να διακριθούν κατηγορίες απάτης όπως μια απλή μορφή γραμμικής απάτης στις ενδοκοινοτικές αγορές, πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καταχρήσεις τριγωνικών συναλλαγών κ.α., η απάτη τύπου «Καρουζέλ» που να αφορά τις διαδοχικές πωλήσεις με κυκλική κίνηση αγαθών μεταξύ εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, οι σύνθετες μορφές απάτης όπως η μορφή των διασταυρούμενων τιμολογήσεων (cross invoicing), δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών (contra – trading), απάτη στο περιθώριο κέρδους και απάτη στο πλαίσιο της τελωνειακής διαδικασίας.

Επιπροσθέτως, είναι σημαντικό να σημειωθεί και η απλή απάτη MTIC, ως μια μορφή που δημιουργεί προβλήματα στα κράτη. Ο συγκεκριμένος μηχανισμός της απάτης λειτουργεί με τον προμηθευτή ή αλλιώς την αρχική εταιρεία μιας χώρας να παραδίδει τα αγαθά απαλλαγμένα από Φ.Π.Α. σε μια δεύτερη εταιρεία ή αλλιώς αφανή έμπορο άλλου κράτους, ο οποίος επωφελείται μεν από την απαλλαγή του φόρου της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών και δε από την μεταπώληση των ειδών στην εγχώρια αγορά σε άκρως ανταγωνιστικές τιμές. Στη πραγματικότητα, ο έμπορος χρεώνει το Φ.Π.Α. στον πελάτη του χωρίς να το αποδίδει στο κράτος με αποτέλεσμα το περιθώριο κέρδους του να αυξάνεται και τον ίδιο να εξαφανίζεται καθιστώντας αδύνατη την είσπραξη του φόρου.

Μια άλλη μορφή απάτης είναι οι πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις εντός της Ε.Ε. και οι πλασματικές εξαγωγές εκτός της Ευρωζώνης. Με τη χρήση ψεύτικων και εικονικών εγγράφων, αυτός ο μηχανισμός απάτης επιτρέπει τον έμπορο να πουλάει στην εγχώρια αγορά με τρόπο που να «κλέβει» το φόρο προστιθέμενης αξίας των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε άλλο κράτος εκτός της Ε.Ε., απαλλάσσοντας της εγχώριες συναλλαγές του από Φ.Π.Α.

Η κατάχρηση τριγωνικών συναλλαγών δεν θα μπορούσε να λείπει από τους μηχανισμούς απάτης. Αποτελεί τη πιο δύσκολη μορφή απάτης ως προς την αντιμετώπισή της, μιας που η επιχείρηση, η οποία βρίσκεται στη κορυφή των τριγωνικών συναλλαγών δεν προκαλεί απώλειες φορολογικών εσόδων στο κράτος προέλευσής της, αλλά εμπλέκεται σε απάτη Φ.Π.Α. στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών συναλλαγών, προκαλώντας ζημία σε άλλα κράτη – μέλη. Στην ουσία είναι ένα δίκτυο απόκρυψης της πραγματικής δραστηριότητας μεταξύ των επιχειρήσεων του 1^{ου} και του 3^{ου} κράτους – μέλους, με την εισαγωγή της εικονικής ή αλλιώς ενδιάμεσης επιχείρησης του 2^{ου} κράτους. Η απόδειξη της νομικής βάσης είναι αρκετά δύσκολη εφόσον απαιτεί συντονισμένο έλεγχο όλων των κρατών που εμπλέκονται προκειμένου να παρασχεθεί αποδεικτικό υλικό που να αποκαλύπτει την έλλειψη πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας.

Οι σταυρωτές τιμολογήσεις ή διαφορετικά cross invoicing είναι επίσης μορφές απάτης, παραλλαγές του τύπου «Καρουζέλ». Σε αυτό το σχήμα, η ενδοκοινοτική παράδοση και η μεταπώληση στην εγχώρια αγορά προστίθενται στην απάτη «Καρουζέλ» για να διασφαλιστεί ότι δεν θα υπάρξει χρεωστική δήλωση Φ.Π.Α., παρέχοντας τοιουτοτρόπως τη δυνατότητα στον εξαφανισμένο έμπορο να δραστηριοποιηθεί για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα χωρίς να εντοπιστεί. Η εγχώρια παράδοση καθώς και η ενδοκοινοτική παράδοση είναι εικονικές μιας που η επιχείρηση που εκδίδει το εικονικό τιμολόγιο είναι ανύπαρκτη. Σε αυτή τη περίπτωση, το κέρδος προκύπτει από το γεγονός ότι οι συναλλαγές δεν είναι πραγματικές στο σύνολό τους και ο εξαφανισμένος έμπορος δεν καταβάλλει τον φόρο.

Επιπλέον, η συμμετοχή ενός επιτηδευματία σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου είναι μια εξέλιξη της απάτης του Φ.Π.Α. με σταυρωτές τιμολογήσεις. Σκοπός της συγκεκριμένης απάτης είναι η

αποστασιοποίηση του μεσολαβητή, ο οποίος αιτείται έκπτωσης φόρου εισροών, από τον εξαφανισμένο έμπορο. Αυτό πραγματοποιείται μέσω της δημιουργίας επιπλέον αλυσίδων συναλλαγής που δεν συνδέονται απευθείας με την απώλεια του φόρου, δημιουργώντας μεγάλη δυσκολία εξακρίβωσης της σύνδεσης μεταξύ συναλλαγής μεσολαβητή και απώλειας εσόδων από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Στην απάτη Φ.Π.Α. του ισοσκελισμένου μεσολαβητή, αυτός πραγματοποιεί πωλήσεις στην εγχώρια αγορά αλλά ισοσκελίζει τις αποκτήσεις με τις παραδόσεις με σκοπό να εξισώσει το ποσό Φ.Π.Α που πρέπει να καταβάλει. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι εγχώριες συναλλαγές μπορεί να είναι πραγματικές αλλά ο μεσολαβητής δεν θα πληρώσει το φόρο με αποτέλεσμα να προκύψει παράνομο κέρδος και απάτη.

Ακόμα, απάτη μπορεί να προκύψει και μέσω κατάχρησης της τελωνειακής διαδικασίας, με την έννοια ότι ένας επιτηδευματίας εισάγει αγαθά από τρίτη χώρα και προβλέπει την αναστολή της πληρωμής του Φ.Π.Α. εισαγωγής, ο οποίος και θα καταβληθεί από τον τελικό ευρωπαϊό αγοραστή των αγαθών. Για το σκοπό αυτό ο ευρωπαϊός εισαγωγέας πρέπει να παράσχει στην τελωνειακή διοίκηση τον Φ.Π.Α. του τελικού ευρωπαϊού αγοραστή, έτσι ώστε αυτός να δηλώσει και να πληρώσει το φόρο. Ο κίνδυνος που προκύπτει ως απόρροια της τελωνειακής διαδικασίας είναι ότι ο φόρος δεν θα καταβληθεί ούτε στο κράτος – μέλος εισαγωγής ούτε στο κράτος – μέλος απόκτησης ενώ τα αγαθά θα πωληθούν στην μαύρη αγορά ενός εκ των δύο κρατών. Στις περιπτώσεις αυτές χρησιμοποιείται ένας εσφαλμένος ή άκυρος αριθμός φορολογικού μητρώου, μεταφορά δεν αποδεικνύεται και ο τελικός παραλήπτης είναι ανύπαρκτος. Γι' αυτό το λόγο είναι μείζονος σημασίας η παροχή ορθών πληροφοριών μεταξύ των κρατών – μελών. Ορισμένα κράτη απαιτούν εγγύηση ανερχόμενη στο ύψος του Φ.Π.Α. εισροών επί της εισαγωγής αγαθών με την τελωνειακή διαδικασία για να είναι βέβαια πως θα εισπράξουν το φόρο. 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 – δέκτη και της συναλλαγής από την φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους που αποστέλλονται τα αγαθά.

Επίσης, σημαντικό να αναφερθεί είναι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, το οποίο εισήχθη με σκοπό να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση σε καθορισμένα αγαθά που έχουν ήδη τεθεί εκτός του εμπορικού κυκλώματος. Σύμφωνα με αυτό το καθεστώς,

η φορολόγηση με Φ.Π.Α. περιορίζεται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο πωλητής. Το καθεστώς περιθωρίου κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί, όταν ο κοινοτικός προμηθευτής είναι ιδιώτης καταναλωτής ή επιτηδευματίας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή κοινοτικός φορολογούμενος που υπάγεται σε καθεστώς δικαιοχρησίας ή φορολογούμενος που έχει εφαρμόσει με τη σειρά του το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Η συγκεκριμένη απαλλαγή δίνει την ευκαιρία στους επιχειρηματίες να απαιτήσουν την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού και να ελαχιστοποιήσουν τη βάση από την οποία προκύπτει ο φόρος. Τέλος, το πλεονέκτημα που παρέχεται είναι ότι ο έμπορος μπορεί να εκδώσει ένα εικονικό τιμολόγιο το οποίο να φέρει την ένδειξη περί υπαγωγής στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους.

5.9 Πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Νομοθεσίας, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής και υπόκειται σε ποινές φυλάκισης ή κάθειρξης αναλόγως της βαρύτητας του αδικήματος.

Ως πλαστό φορολογικό στοιχείο νοείται εκείνο το στοιχείο που έχει γίνει κατ' απομίμηση ενός άλλου και χρησιμοποιείται με δόλιο τρόπο. Επίσης, πλαστό είναι και αυτό το φορολογικό στοιχείο που έχει σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο χωρίς να έχει καταχωρηθεί πράξη θεώρησης του στα βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Οι ίδιες διατάξεις ορίζουν πλαστό και το στοιχείο με περιεχόμενο που είναι διαφορετικό από όσα αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Από την άλλη πλευρά, ως εικονικό νοείται κάθε στοιχείο που δεν έχει πραγματική υπόσταση όπως είναι για παράδειγμα το στοιχείο που εκδίδεται για μια συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής. Ακόμα, εικονική θεωρείται και η συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο από άγνωστο φορολογικό πρόσωπο με την έννοια της μη δήλωσης της έναρξής του επιτηδευματός του ούτε τη θεώρηση των στοιχείων του στη Φορολογική Διοίκηση. Επίσης, εικονικό στοιχείο είναι και αυτό που εκδίδεται ή λαμβάνεται από μια εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, φυσικό πρόσωπο κ.α. για το οποίο αποδεικνύεται ότι δεν έχει καμία συμμετοχή με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Τέλος, αξίζει να οριστεί η έννοια της «μερικής εικονικής αξίας», η οποία θεωρείται εκείνη η αξία που είτε είναι κατώτερη είτε είναι μεγαλύτερη της πραγματικής. Στη πρώτη περίπτωση τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ανακριβή, ενώ στη δεύτερη περίπτωση τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ως εικονικά, αλλά μόνο κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Ένα παράδειγμα μπορεί να αποτελέσει το εξής:

- ❖ Έκδοση τιμολογίου 3.000 ευρώ χωρίς το Φ.Π.Α. ενώ η πραγματική αξία της συναλλαγής είναι 4.000 ευρώ. Στη προκειμένη, το τιμολόγιο είναι ανακριβές.
- ❖ Έκδοση τιμολογίου 5.000 ευρώ με πραγματική αξία 3.000 ευρώ. Στη προκειμένη, το τιμολόγιο θεωρείται εικονικό κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας, δηλαδή είναι εικονικό κατά το ποσό των 2.000 ευρώ.

5.10 Σκοπιμότητα πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων

Η χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εξυπηρετεί πολλούς σκοπούς για τις επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν. Αναλυτικότερα, η έκδοση εικονικών τιμολογίων και λοιπών στοιχείων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό, κοινοτικό ή διεθνές επίπεδο, αποβλέπουν στη μη καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας και στην αδικαιολόγητη επιστροφή του Φ.Π.Α.. Πρόκειται δηλαδή για εξαφανισμένους ή ενδιάμεσους εμπόρους, οι οποίοι μέσω της απάτης τύπου «Καρουζέλ» ή της κυκλικής απάτης αποκομίζουν σημαντικά κέρδη και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι τρίτων.

Ακόμα, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακινήτων και υπάγονται σε Φ.Π.Α. από 01.01.2006 (Ν. 3427/27.12.2005, ΚΦΔ.), υφίστανται διαφορετικό καθεστώς αντιμετώπισης της μεταβίβασης σε σχέση με άλλα ακίνητα. Επομένως, σε τέτοιες περιπτώσεις, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων οδηγεί σε αύξηση του φόρου εισροών που σχετίζεται στη νέα οικοδομή και συνεπώς στη καταβολή μικρότερου ποσού φόρου εκροών για την εν λόγω οικοδομή.

Εικονικά τιμολόγια μπορούν να εκδοθούν για την εξυπηρέτηση τρίτου, ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία για διάφορους λόγους, όπως για παράδειγμα είναι η μη δήλωση έναρξης εργασιών ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο.

Επιπροσθέτως, η κάλυψη παράνομων ενεργειών, όπως είναι το ξέπλυμα χρήματος, οι λαθραίες εισαγωγές κ.α. καθώς και η κάλυψη άλλων συναλλαγών που δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης αποτελούν δύο ακόμα σκοπούς για την έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Μια επιχείρηση μπορεί να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία τους τελευταίους μήνες χρήσης προκειμένου να εμφανίζει υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις με στόχο της να είναι η απαλλαγή ή η επιστροφή του φόρου και η χορήγηση διαφόρων άλλων ωφελειών όπως είναι οι επιδοτήσεις και οι οικονομικές ενισχύσεις.

Επίσης, ένας σκοπός έκδοσης εικονικών πιστωτικών τιμολογίων είναι η αποφυγή από τις επιχειρήσεις της τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης.

Τέλος, όλα τα παραπάνω ισχύουν και για τη λήψη τέτοιων φορολογικών στοιχείων, μιας που στις σχέσεις εκδότης – λήπτης υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας, δηλαδή η διευκόλυνση για τη καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

5.11 Πρόστιμα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (παράγραφος 5 του άρθρου 66), οι κυρώσεις για την έκδοση ή την λήψη πλαστών φορολογικών στοιχείων ορίζονται σε δύο κατηγορίες, τις ποινές φυλάκισης και τις ποινές κάθειρξης.

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή τους, η νόθευση τέτοιων στοιχείων τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εξετάζεται αν ο δράστης αποφεύγει ή όχι τη πληρωμή φόρου. Πιο ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή μπορεί να φυλακιστεί για τουλάχιστον ένα (1) έτος, εφόσον η αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου υπερβαίνει τις εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ.

Από την άλλη πλευρά και σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή τιμωρείται με

κάθειρξη έως και δέκα (10) έτη, όταν το ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Σημαντικό να αναφερθεί είναι πως για τη κάλυψη των ορίων, είτε 75.000 ευρώ είτε 200.000 ευρώ, δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας περίπτωσης φοροδιαφυγής και επομένως ο δράστης τιμωρείται μόνο για τη πράξη ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Φορολογικές κυρώσεις για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 01.12.2015 σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.4337/15, παράγραφος 4 (τελευταία κωδικοποίηση Ν.4410/2016), όλα τα πρόστιμα που επιβάλλονταν προηγουμένως αυτοτελώς στις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες για έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων καθώς επίσης και για αποδοχή εικονικών τιμολογίων, καταργήθηκαν.

Πιο συγκεκριμένα για τα εικονικά τιμολόγια καταργήθηκαν οι διατάξεις που ορίζουν φορολογικά πρόστιμα για τις περιπτώσεις έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, νόθευσης φορολογικών στοιχείων και καταχώρησης στα βιβλία δαπανών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί. Οι διατάξεις που καταργήθηκαν προέβλεπαν ότι²⁶:

- i. Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 100% της αξίας του κάθε πλαστού στοιχείου.
- ii. Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του κάθε εικονικού ή νοθευμένου στοιχείου ή με το 50% της μη πραγματοποιηθείσας δαπάνης.
- iii. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας των φορολογικών στοιχείων, το πρόστιμο περιορίζεται στο 25% της αξίας κάθε στοιχείου.

²⁶ Άρθρο 55 του νόμου 4174/ 2013

- iv. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, τότε στον λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με το 25% της αξίας του στοιχείου.
- v. Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 15% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- vi. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Αξίζει να αναφερθεί ότι τα φορολογικά πρόστιμα καταργήθηκαν για παραβάσεις που διεπράχθησαν από τον Δεκέμβριο 2015 και έπειτα. Για παραβάσεις που διεπράχθησαν το διάστημα από 1.1.2014 έως 30.11.2015 ισχύουν τα πρόστιμα που ορίζονταν με το άρθρο 55 του Ν.4174/2013. Αντίστοιχα για παραβάσεις που διεπράχθησαν έως 31.12.2013 ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν.2523/97.

5.12 Εικονικές εξαγωγές σε Τρίτες χώρες

Οι ψευδείς εξαγωγές προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης όπου χρησιμοποιούνται παραποιημένα έγγραφα αποτελούν τρόπους φοροδιαφυγής όπως ακριβώς ισχύει και στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Μάλιστα, οι εικονικές εξαγωγές αποτελούν το πρωτότυπο της μεθόδου με τις εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο στόχος παραμένει ο ίδιος, δηλαδή η απαλλαγή του Φ.Π.Α. των εμπορευμάτων που εξάγονται προκειμένου να διοχετευτούν στην εσωτερική αγορά ή αλλιώς μαύρη αγορά με τη βοήθεια των πλαστών τιμολογίων. Σε αυτή τη περίπτωση όπως είναι φυσικό, λόγω των συνόρων με τις τρίτες χώρες είναι αναγκαία η ύπαρξη πλαστών τελωνειακών

παραστατικών εξαγωγής με τη βοήθεια μη νόμιμων σφραγίδων και μεταφορικών εγγράφων.

5.13 Μέθοδοι εντοπισμού πλαστών και εικονικών στοιχείων

Ο έλεγχος και ο εντοπισμός ενός πλαστού φορολογικού στοιχείου μπορεί να πραγματοποιηθεί στο έντυπο και στο περιεχόμενο του²⁷. Ωστόσο, υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις που χρειάζεται ειδική μελέτη του στοιχείου για τη διαπίστωση της γνησιότητας του και της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

Σε κάθε περίπτωση υπάρχουν ενδείξεις που οδηγούν στον έλεγχο μέσω ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων για την εικονικότητα της συναλλαγής και την πλαστότητα του εγγράφου. Ακολουθούν μερικές από τις μεθόδους που χρησιμοποιεί η φορολογική αρχή για να αποδείξει την πραγματοποίηση μιας συναλλαγής και κατά συνέπεια την εικονικότητα ή όχι του φορολογικού στοιχείου που αποτυπώνει αυτή τη συναλλαγή.

- i. Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου στα στοιχεία διακίνησης. Πολλές συναλλαγές εμφανίζονται μόνο σε φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διακίνηση. Αν δεν υπάρχουν στοιχεία διακίνησης, οι συναλλαγές θεωρούνται εικονικές. Για να διαπιστωθεί αν έγινε πράγματι η μεταφορά με οχήματα που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση, θα πρέπει να αξιοποιούνται όλα τα δεδομένα που προκύπτουν από υφιστάμενα στοιχεία δαπανών αναφορικά με μεταφορές όπως είναι για παράδειγμα οι αποδείξεις για διόδια, οι δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων, οι δαπάνες διανυκτέρευσης, οι δαπάνες για καύσιμα κ.α.. Μπορούν να ζητηθούν επίσης και στοιχεία από τις λιμενικές αρχές, οι οποίες υποχρεούνται στη καταγραφή των αυτοκινήτων που μεταφέρονται με οχηματαγωγά πλοία.
- ii. Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς. Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι αναγκαία η καταγραφή του βάρους, του όγκου και του είδους των αγαθών, έτσι ώστε να διαπιστωθεί η δυνατότητα μεταφοράς του. Για την

²⁷ Ν.4308/14, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, άρθρα 5 και 15

επαλήθευση αυτή και τη πληρότητα του ελέγχου θα πρέπει να διαπιστώνεται το ωφέλιμο φορτίο του φορτηγού αυτοκινήτου με το οποίο φαίνεται ότι διενεργήθηκε η μεταφορά και να επισυνάπτεται, εάν είναι δυνατόν, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας στην οικεία έκθεση ελέγχου. Επιπλέον, η ώρα έναρξης της αποστολής μπορεί να οδηγήσει τις αρχές στη διαπίστωση της εικονικότητας ή μη της συναλλαγής, με την έννοια της έλλειψης χρόνου στις μεταφορές λόγω μεγάλων χιλιομετρικών αποστάσεων.

- iii. Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων. Όταν η επιχείρηση δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα, η μη ύπαρξη φορτωτικών μεταφοράς πρέπει να οδηγήσει σε έρευνα αν ο αντισυμβαλλόμενος, αγοραστής ή πωλητής, διαθέτει τέτοια μέσα. Αν δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη μεταφορικών μέσων, αυτό αποτελεί σοβαρή ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.
- iv. Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού εκτέλεσης έργου. Για εκτελέσεις τεχνικών έργων μπορεί να εμφανίζονται ως εκδότες τιμολογίων επιχειρήσεις, οι οποίες δεν διαθέτουν τον απαιτούμενο για την εκτέλεση του έργου μηχανολογικό εξοπλισμό, ικανό ανθρώπινο δυναμικό να εκτελέσει το έργο και οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο από άλλη επιχείρηση που κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ή απασχολεί εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό.
- v. Ο τρόπος πληρωμής. Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές και κατά παράβαση του νόμου που ορίζει τραπεζικές συναλλαγές για ποσά μεγαλύτερα των 500,00 ευρώ. Εφικτός είναι σε αυτή τη περίπτωση ο εντοπισμός της εικονικότητας της συναλλαγής, ιδίως όταν η επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών «μετρητοίς». Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι στη προκειμένη είναι αναγκαία η επαλήθευση της ύπαρξης υπολοίπου του λογαριασμού «ταμείο», ικανού να ανταποκριθεί στη καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών. Αν δεν υπάρχουν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή, το Ταμείο θα παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο και θα καταχωρηθεί εικονική εγγραφή με ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων.

- vi. Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου. Σοβαρές ενδείξεις για περαιτέρω έλεγχο αποτελούν τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερης αξίας που εκδίδονται στο τέλος των φορολογικών περιόδων απόδοσης Φ.Π.Α. και κυρίως στο τέλος διαχειριστικών περιόδων, με σκοπό να μην αποδοθούν τα οφειλόμενα ποσά φόρου.
- vii. Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών. Πολλές φορές το αντικείμενο εργασιών του εκδότη μπορεί να διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής, δημιουργώντας την εντύπωση εικονικής συναλλαγής.
- viii. Ο προμηθευτής. Η πρωτόγνωρη εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικών ποσοτήτων και μεγάλης αξίας, οδηγούν σε περαιτέρω έρευνα για την εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών. Επιπλέον, μέθοδος εντοπισμού πλαστών στοιχείων είναι και η εμφάνιση στα βιβλία προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε μεγάλη απόσταση και τα έξοδα μεταφοράς είναι σημαντικά, ενώ υπήρχε η δυνατότητα προμήθειας από επιχειρήσεις που βρίσκονται στον τόπο ή πλησίον του τόπου λειτουργίας της λήπτριας επιχείρησης καθώς και σε τιμή μικρότερη από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία, γεγονός που μπορεί να αποδεικνύεται από προσφορές ή από φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων κ.λπ..
- ix. Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα. Η επιχείρηση αγοράζει και αποθηκεύει, για μεγάλο ή μικρό χρονικό διάστημα, εμπορεύματα για τα οποία δεν διαθέτει κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους ή ο ήδη υπάρχον αποθηκευτικός χώρος δεν επαρκεί για την αγοραζόμενη ποσότητα εμπορευμάτων.
- x. Ο πάγιος εξοπλισμός, ο οποίος αφορά τις αγορές αγαθών που χρησιμοποιούνται από την λήπτρια επιχείρηση ως πάγια ή μηχανήματα χωρίς ταυτότητα, τα οποία διαπιστώνεται ότι δεν είναι καινούργια. Τα αγαθά αυτά είχε προμηθευτεί η επιχείρηση σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με τη λήψη καθόλα νόμιμων φορολογικών στοιχείων και για τα ίδια λαμβάνει εκ νέου φορολογικά στοιχεία.

- xι. Προμήθεια μη συμβατών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης ειδών ή προμήθεια ειδών σε ποσότητες δυσανάλογες των ποσοτήτων προηγούμενων ετών. Αγοράζονται δηλαδή είδη και σε ποσότητες που εκ των πραγμάτων δεν είναι απαραίτητα και δεν χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή χρησιμοποιούνται αλλά είναι αδύνατο από τη συχνότητα λήψης των φορολογικών στοιχείων και τη ποσότητα να αναλωθούν όλα τα είδη. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζετε αν μεσολάβησε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αύξηση των λοιπών αγορών, αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων ή οποιαδήποτε άλλη μεταβολή ικανή να δικαιολογήσει την παραπάνω αγορά.
- xii. Οι τιμές των αγαθών, δηλαδή προμήθεια αγαθών για τα οποία είναι εμφανής η διαφορά τιμής προμήθειας από τις κοινώς αποδεκτές τιμές εμπορίου ή αγορά από την ίδια επιχείρηση σε τιμές τέτοιες που είναι κατώτερες των τιμών της αγοράς. Στη δεύτερη περίπτωση εξετάζεται αν τυχόν πρόκειται για συναλλαγή με εξαφανισμένο έμπορο.
- xiii. Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών που είναι αδύνατο λόγω της φύσης του αγαθού να πουληθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε τέτοια μειωμένη τιμή που να διαφέρει από την επικρατούσα τιμή στην αγορά, με την προϋπόθεση βεβαίως να μην υφίστανται τα αγαθά ως αποθέματα κατά τον έλεγχο.
- xiv. Η τραπεζική δανειοδότηση. Η συναλλαγή έχει όλες τις ενδείξεις εικονικότητας όταν το φορολογικό στοιχείο έχει την πιστοποίηση κάποιας τράπεζας ότι δανειοδοτήθηκε για ποσό αξίας ίσης με αυτή του φορολογικού στοιχείου και στη συνέχεια εκδόθηκε πιστωτικό τιμολόγιο για επιστροφή των αγαθών στο προμηθευτή.
- xv. Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική, δηλαδή διαφοροποίηση ως προς την ακολουθούμενη οργανωμένη επιχειρηματική πρακτική της επιχείρησης.
- xvi. Ο γραφικός χαρακτήρας του εκδότη και η ύπαρξη ορθογραφικών λαθών στα φορολογικά στοιχεία σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών αποτελούν ενδείξεις για συνέχιση της έρευνας για την εγκυρότητα της συναλλαγής.

- xvii. Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών, με την έννοια ότι αυτά φέρουν διορθώσεις, διαγραφές, επιγραφές, ξυσίματα που εμφανώς αλλοιώνουν το περιεχόμενό τους ως προς την ημερομηνία, τις ποσότητες, τις αξίες, κ.λπ..

5.14 Νομοθετικά μέτρα για τη πρόληψη έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων

Για τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών καθιερώθηκαν ειδικές διατάξεις για τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι οποίες αναφέρονται στην επιβεβαίωση των στοιχείων των αντισυμβαλλόμενων στο τρόπο εξόφλησης, στην υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής, στην έκδοση στοιχείων με μηχανογραφικό τρόπο κτλ.

Πιο αναλυτικά, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., ορίζεται πως το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα.

Ακόμα, για τη διασφάλιση των συναλλαγών καθιερώθηκε ειδικός τρόπος εξόφλησης τους πάνω από ένα ορισμένο ποσό²⁸. Γι' αυτό το λόγο και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992, για τον τρόπο ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, ορίζεται ότι για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 500,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Η ανωτέρω υποχρέωση ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του λήπτη του στοιχείου αξίας συναλλαγής 500,00 ευρώ και άνω, με το

²⁸ Άρθρο 20§3 του ν. 3842/2010 (τελευταία τροποποίηση Ν. 4549/18) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. ιζ' και §2 περ. θ' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

οποίο στηρίχθηκε σχετική εγγραφή στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, καθώς και ανεξάρτητα της νομικής ή μη μορφής του προσώπου αυτού (λήπτη) ή της δραστηριότητας που ασκείται από αυτό.

Επιπροσθέτως, καθιερώθηκε και θεσπίστηκε για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών, η υποχρέωση αναγραφή στο δελτίο αποστολής του αριθμού κυκλοφορίας αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου. Ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου είναι απαραίτητο να αναγράφεται σε εμφανές σημείο στο περιεχόμενο του φορολογικού στοιχείου, τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο (πρωτότυπο), και όταν εκδίδεται μηχανογραφικά (Η.Υ.) με χειρόγραφο τρόπο. Η ανωτέρω υποχρέωση καταλαμβάνει τις διακινήσεις όλων των αγαθών, για οποιοδήποτε σκοπό και από οποιοδήποτε τόπο, που πραγματοποιούνται με τη χρησιμοποίηση για τη μεταφορά τους αποκλειστικά φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ. ή Ι.Χ., καθώς και τις διακινήσεις αγαθών με πλωτά μέσα όταν πρόκειται για θαλάσσιες μεταφορές. Ακόμα, ο αριθμός κυκλοφορίας.

Τέλος, η αυθεντικότητα των εκδιδόμενων στοιχείων μπορεί να πιστοποιηθεί με ειδική σήμανση (κωδικό), που εκτυπώνεται και προσδιορίζει κατά τρόπο μοναδικό το σύνολο των αναγραφόμενων στο περιεχόμενό τους δεδομένων. Στο πλαίσιο αυτό επιδιώκονται τα εξής:

- Η σήμανση και η ασφαλής πιστοποίηση της γνησιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων.
- Ο ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης των στοιχείων με παράλληλη κατάργηση της υποχρέωσης φύλαξης αντιτύπων σε χαρτί.
- Η δυνατότητα άμεσου ελέγχου – επαλήθευσης της γνησιότητας (μη αλλοίωσης) των εκδοθέντων και αποθηκευμένων σε ηλεκτρονική μορφή στοιχείων.
- Η διευκόλυνση του ελεγκτικού μηχανισμού της διασταύρωσης των στοιχείων.

5.15 Απάτη τύπου «Καρουζέλ»

Έχουν εντοπιστεί διάφορες μορφές απάτης στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α., όπως είναι για παράδειγμα η απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου, οι εικονικές ενδοκοινοτικές

συναλλαγές και παραδόσεις, η έκδοση πλαστών τιμολογίων, η κατάχρηση τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών κ.α. (Εγκύκλιος 1506/30.01.2008 της ΥΠ.Ε.Ε.), οι οποίες προκλήθηκαν από τις ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., την έκπτωση πλασματικών ποσών φόρου εισροών κ.τ.λ.. Η πιο χαρακτηριστική μορφή απάτης είναι αυτή του εξαφανισμένου εμπόρου ή αλλιώς Καρουζέλ (Missing trader IntraCommunity fraud-Carousel fraud). Η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που επιτρέπει την απόκτηση αγαθών Φ.Π.Α. αποτελεί μια αλυσιδωτή απάτη, γνωστή και ως απάτη τύπου «Καρουζέλ». Στο φαινόμενο αυτό εμπλέκονται διάφοροι έμποροι, οι οποίοι πωλούν τα αγαθά, που είναι αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης, στην εγχώρια αγορά. Ο Φ.Π.Α. χρεώνεται στην εσωτερική αγορά, ωστόσο ο έμπορος δεν καταβάλει τον φόρο στο κράτος λόγω ενδοκοινοτικής απόκτησης ενώ πολλές φορές εξαφανίζεται μετά τη συναλλαγή. Η αλυσιδωτή απάτη μπορεί να υπάρξει όταν τα ίδια αγαθά παραδίδονται πολλές φορές με απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Πιο αναλυτικά, αυτός ο τύπος απάτης επιτρέπει τον συνδυασμό συναλλαγών μέσα σε ένα κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπου χρεώνεται ο Φ.Π.Α. με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές στις οποίες δεν χρεώνεται ο Φ.Π.Α. μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Μια τουλάχιστον επιχείρηση “εξαφανίζεται” και δεν αποδίδει τον φόρο που εισέπραξε, ενώ άλλες επιχειρήσεις στην αλυσίδα απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά του Φ.Π.Α. εισροών ή λαμβάνουν επιστροφές Φ.Π.Α.. Με αυτόν τον τρόπο, χιλιάδες επιχειρήσεις καταφέρνουν να περιορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους, να αυξάνουν τις δαπάνες τους και να τακτοποιούν λογιστικές ατασθαλίες. Συνήθως τέτοιου τύπου συναλλαγές εντοπίζονται στη εμπορία κινητών τηλεφώνων, εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και μεταχειρισμένων οχημάτων.

Ένα παράδειγμα για να κατανοηθεί καλύτερα ο βασικός μηχανισμός τέτοιου είδους απάτης είναι όταν η επιχείρησης Α, αποκαλούμενη ως “αρχική επιχείρηση”, εγγεγραμμένη στο κράτος - μέλος 1, πραγματοποιεί μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην επιχείρηση Β, αποκαλούμενη ως “εξαφανισμένη επιχείρηση”, που έχει εγγραφεί και βρίσκεται στο κράτος μέλος 2. Αυτή η απόκτηση γίνεται χωρίς την πληρωμή του Φ.Π.Α.. Στη συνέχεια, η επιχείρηση Β πουλάει τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας σε μία τρίτη επιχείρηση, αποκαλούμενη ως “απομονωτής”. Η επιχείρηση Β χρεώνει το Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο που εκδίδεται προς την τρίτη επιχείρηση, τον συλλέγει αλλά δεν τον καταβάλλει στο Υπουργείο Οικονομικών του

κράτους – μέλους 2. Μετέπειτα, η επιχείρηση Β εξαφανίζεται και η επιχείρηση Γ - “απομονωτής”, δεν θα παρεμβληθεί συστηματικά εφόσον χρησιμοποιείται συνήθως ως ενδιάμεση επιχείρηση για να διαστρεβλώνει τις έρευνες για το Φ.Π.Α.. Τέλος, η τρίτη επιχείρηση μεταπωλεί τα αγαθά στην εγχώρια αγορά στην επιχείρηση Δ (αποκαλούμενη “μεσολαβητής”), η οποία θα εκπέσει το Φ.Π.Α. που χρεώνεται στις αγορές της. Θα κάνει τελικά δηλαδή μια ενδοκοινοτική παράδοση, προκειμένου να ζητήσει την επιστροφή του Φ.Π.Α. που χρεώνεται στις αγορές της.

Επιπροσθέτως, είναι μείζονος σημασίας η αναφορά στις απώλειες εσόδων στη περίπτωση της φορολογικής απάτης. Το φαινόμενο αυτό υπονομεύει την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και οδηγεί σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των νόμιμων και μη επιχειρήσεων. Επομένως και λόγω του αυξανόμενου προβλήματος, απαιτείται πλήρης συνεργασία μεταξύ των κρατών – μελών για τον περιορισμό και την αντιμετώπιση του φαινομένου.

Ακόμα, μια περαιτέρω εξέλιξη της αλυσιδωτής απάτης τύπου «Καρουζέλ» είναι η απάτη «Contra fraud». Η συγκεκριμένη μορφή απάτης αποφεύγει τον εντοπισμό του κυκλώματος με τη χρησιμοποίηση δύο καρουζέλ, εκ των οποίων η διακίνηση των οποίων η διακίνηση των εμπορευμάτων μόνο στη μια περίπτωση είναι νόμιμη, ενώ η άλλη περίπτωση δεν επιτρέπει να αποκαλυφθεί η πλεκτάνη εξαιτίας του λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιείται. Με τον τρόπο αυτό οι λογιστικές και οικονομικές ατασθαλίες εξαφανίζονται. Ο Jaswand Ray Kanda και η συμμορία του (2007) αποτελέσαν βασικούς συντελεστές σε αυτό το είδος της αλυσιδωτής απάτης, ώσπου με ακράδαντες αποδείξεις εντοπίστηκαν από τελωνειακούς υπαλλήλους, που ερευνούσαν την απάτη «γαϊτανάκι», όπως ονομαζόταν διαφορετικά, και φυλακίστηκαν.

Ένα επιπλέον μεγάλο σκάνδαλο απάτης «Καρουζέλ» ήταν στη Κεντρική Μακεδονία στις 13 Μαΐου 2009 όπου αποκαλύφθηκαν από τα μέλη της ΥΠ.Ε.Ε. παράνομες επιστροφές Φ.Π.Α. με την εμπλοκή τελωνειακών. Σε δώδεκα εικονικές εταιρείες με έδρα τη Θεσσαλονίκη εμφανίστηκαν εισπράξεις 7,3 εκατομμυρίων ευρώ για εξαγωγές προϊόντων που δεν έγιναν ποτέ, ζημιώνοντας έτσι το ελληνικό δημόσιο. Οι επιχειρήσεις αυτές όπου ανήκαν σε ιδιοκτήτες φορολογικά “καθαρούς”, εμπορευόταν μελάνια εκτυπωτών, φωτογραφικό χαρτί και αναλώσιμα υλικά ηλεκτρονικών υπολογιστών και εξέδιδαν εικονικά και πλαστά τιμολόγια αξίας 44

εκατομμυρίων ευρώ, εισπράττοντας επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 7,3 εκατομμυρίων ευρώ. Τελικά, λόγω αυτού του γεγονότος κινήθηκε φορολογικός έλεγχος και τα εκτιμώμενα πρόστιμα ανήλθαν σε 88 εκατομμύρια ευρώ για τον κώδικα βιβλίων και σε 22 εκατομμύρια ευρώ για το Φ.Π.Α..

5.16 Απάτη «Καρουζέλ» σε χώρες της Ευρωζώνης

Η απάτη τύπου «Καρουζέλ» επικρατεί όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο. Πολλές εξαγωγικές επιχειρήσεις που εξαπάτησαν το ελληνικό δημόσιο βρέθηκαν στο στόχαστρο (Ημερησία, 2009). Την ίδια χρονική περίοδο αποκαλύφθηκαν τουλάχιστον είκοσι (20) επιχειρήσεις που φοροδιέφευγαν σε ποσά που υπερέβαιναν τα 300 εκατομμύρια ευρώ. Χρησιμοποιώντας πλαστά και εικονικά τιμολόγια, τη μέθοδο των υπερτιμολογήσεων και την απάτη τύπου «Καρουζέλ», οι επιχειρήσεις κατόρθωναν να εισπράττουν παράνομα από το δημόσιο τεράστια ποσά Φ.Π.Α. και να περιορίζουν τη φορολογική τους επιβάρυνση. Με τα παραποιημένα φορολογικά στοιχεία οι λήπτριες εταιρείες είχαν υψηλή επιστροφή Φ.Π.Α. παρουσιάζοντας αυξημένες δαπάνες.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών, διαπιστώθηκαν σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής και απάτης τύπου «Καρουζέλ» σε νεοεισερχόμενο κράτος της Ε.Ε (Χατζηνικολάου Π., 2010). Στο πλαίσιο αυτό η Ουγγαρία κοινοποίησε στις ελληνικές αρχές τους πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που υποβλήθηκαν από τους Ούγγρους εμπόρους για αγορές που αυτοί πραγματοποίησαν από Έλληνες εμπόρους. Από την αντιπαραβολή των δεδομένων διαπιστώθηκε ότι πολλές ελληνικές επιχειρήσεις δήλωσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ οι Ούγγροι αγοραστές δεν δήλωσαν αντίστοιχες αποκτήσεις από τους Έλληνες (Χατζηνικολάου Π., 2010). Συγκεκριμένα, από τη διασταύρωση των στοιχείων, προέκυψε ότι από τις 392 συναλλαγές που δηλώθηκαν από 303 ελληνικές επιχειρήσεις με συνολική αξία περίπου 24.657 ευρώ, οι 112 από αυτές αξίας περίπου 14.795 ευρώ που αφορούν 99 επιχειρήσεις, δεν είχαν δηλωθεί από τις αντίστοιχες ουγγρικές ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (Ημερησία, 2009).

Ακόμα ένα παρόμοιο περιστατικό συνέβη στη Βουλγαρία, από βορειοελλαδίτες επιχειρηματίες, οι οποίοι με τη σειρά τους αναζήτησαν κάθε τρόπο για να επιβιώσουν

και να τονώσουν τη ρευστότητά τους που έχει πληγεί σοβαρά λόγω της οικονομικής κατάστασης του κράτους. Επομένως με δεδομένο ότι το βουλγαρικό δημόσιο έχει χαμηλό συντελεστή φορολογίας αλλά ανταποκρίνεται και με πιο μεγάλη συνέπεια και αξιοπιστία σε αυτό το θέμα, επιστρέφοντας το ποσό του Φ.Π.Α. σε διάστημα λιγότερο του μήνα από τη μέρα υποβολής των δικαιολογητικών, πολλοί έχουν προχωρήσει στη σύσταση εταιρειών εμπορικού αντικειμένου στη γειτονική χώρα. Με τον τρόπο αυτό, αγοράζουν για παράδειγμα, πρώτες ύλες από τρίτες χώρες, για τις οποίες ισχύει καθεστώς Φ.Π.Α., πληρώνουν στο βουλγαρικό δημόσιο ότι τους αναλογεί και εν συνεχεία οι αρμόδιες υπηρεσίες της γειτονικής χώρας τους επιστρέφει μέσα στις προβλεπόμενες ημερομηνίες τον φόρο αυτόν. Ως εκ τούτου η ρευστότητα της επιχείρησης ουσιαστικά δεν επηρεάζεται ή τουλάχιστον είναι σε εξαιρετικά καλύτερη μοίρα από ότι στην Ελλάδα. Μετέπειτα η συναλλαγή γίνεται νομίμως μεταξύ των δύο χωρών, με τα παραστατικά της αγοραπωλησίας, μόνο που πλέον δεν συντρέχει λόγος υποβολής Φ.Π.Α., διότι πρόκειται για ενδοκοινοτική συναλλαγή.

5.17 Μέτρα πρόληψης της απάτης στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει δρομολογήσει ένα σχέδιο δράσης για τον Φ.Π.Α., ήδη από το 2009, που παρουσιάζει στόχους και μέτρα για τον εκσυγχρονισμό του ενωσιακού καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας. Μια από τις πιο βασικές δράσεις για την αντιμετώπιση των προβλημάτων είναι η δημιουργία ενός ισχυρού ενιαίου ευρωπαϊκού χώρου Φ.Π.Α..

Ένα από τα πιο βασικά θέματα που μονοπώλησαν το ενδιαφέρον των συνέδρων στις 19-20 Οκτωβρίου 2017 στις Βρυξέλλες, ήταν η πρόταση της Επιτροπής για την τροποποίηση της 6ης Οδηγίας του Φ.Π.Α., όσον αφορά στην προσωρινή εφαρμογή Γενικευμένου Μηχανισμού Αντιστροφής της Επιβάρυνσης (ΓΜΑΕ), κατά παρέκκλιση από τις βασικές γενικές αρχές του ισχύοντος συστήματος Φ.Π.Α. με στόχο την καταπολέμηση της απάτης τύπου «Καρουζέλ». Σύμφωνα με την πρόταση της τροποποίησης, ορισμένα κράτη που πληρούν τις προϋποθέσεις θα μπορούν να εφαρμόσουν για περιορισμένο χρονικό διάστημα (μέχρι 30 Ιουνίου 2022) τον Γενικευμένο Μηχανισμό Αντιστροφής της Επιβάρυνσης (ΓΜΑΕ). Σύμφωνα με τη πρόταση, υπόχρεος απόδοσης του φόρου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή

υπηρεσιών που ξεπερνάει τα 10.000 ευρώ ανά τιμολόγιο, θα είναι ο λήπτης των αγαθών.

Ακόμα, για να περιοριστεί ο κίνδυνος μετατόπισης της απάτης μεταξύ κρατών-μελών είναι αναγκαίο να επιτραπεί η χρήση ΓΜΑΕ σε όλα τα κράτη της Ευρωζώνης, τα οποία πληρούν ορισμένα κριτήρια σε σχέση με το επίπεδο της απάτης στο έδαφός τους. Τέλος, υποχρέωση των κρατών – μελών είναι η απόδειξη ότι τα εκτιμώμενα οφέλη ως προς τη φορολογική συμμόρφωση και την είσπραξη φόρων, τα οποία αναμένονται ως αποτέλεσμα της θέσπισης του ΓΜΑΕ, υπερκαλύπτουν τις εκτιμώμενες συνολικές πρόσθετες επιβαρύνσεις για τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις.

5.18 Off-shore εταιρείες

Ο όρος off-shore εταιρεία ή αλλιώς υπεράκτια εταιρεία χρησιμοποιείται για την περιγραφή μιας επιχείρησης, η οποία έχει έδρα σε έναν από τους λεγόμενους φορολογικούς παραδείσους, χωρίς κατά κανόνα οι μέτοχοί της ή το αντικείμενο της δραστηριότητάς της να σχετίζονται με οποιονδήποτε τρόπο με τον τόπο αυτό.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους στο κράτος που τα φορολογεί καθόλου ή με πιο χαμηλούς συντελεστές. Για την εξυπηρέτηση αυτού του σκοπού χρησιμοποιείται μια εταιρεία βάση στη χώρα με τους μειωμένους φορολογικούς συντελεστές. Με αυτόν τον τρόπο οι θυγατρικές επιχειρήσεις συγκεντρώνουν μεγάλο μέρος κερδών, τα οποία και επανεπενδύουν στις ίδιες ή σε άλλες επιχειρήσεις. Ένας από τους τρόπους συγκεντρώσεως των κερδών σε χώρες με χαμηλή φορολογία είναι οι τιμές μεταβιβάσεως, οι οποίες εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ των μονάδων μιας πολυεθνικής. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις μπορούν να εκδίδουν χαμηλότερα ομολογιακά δάνεια σε χώρες, που δεν παρακρατούν τους φόρους επί των τόκων αυτών των δανείων και έχουν τη δυνατότητα να πληρώνουν χαμηλούς τόκους για τα δάνεια αυτά.

Ακόμα, ο χώρος των off-shore εταιρειών είναι αρκετά δύσκολο να οριοθετηθεί, ακόμα και από μεγάλους διεθνείς οργανισμούς άρα και να φορολογηθεί. Έτσι η επιβολή του φόρου μέσα στην Ευρωζώνη καθορίζεται ως ένα μικρό ποσοστό επί του κύκλου εργασιών. Χαρακτηριστικό είναι πως από το 1,1 εκατ. εταιρείες off- shore που

εκτιμάται πως υπάρχουν αυτή τη στιγμή στον κόσμο, πάνω από το 40% έχει ιδρυθεί στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους και σε νησιά όπως οι Μπαχάμες.

Στην Ελλάδα, το φαινόμενο με τις off-shore εταιρείες έχει γίνει συνήθεια. Μάλιστα η πληρωμή στελεχών και διαφόρων επαγγελματιών γίνεται μέσω άλλων κρατών με σκοπό τις φοροελαφρύνσεις. Εκτιμάται ότι υπάρχουν 3.500 υπεράκτιες εταιρείες που κατέχουν πολυτελή ακίνητα και βίλες αξίας εκατομμυρίων ευρώ στις πλέον ακριβές περιοχές της χώρας. Τέλος, σύμφωνα με εκτιμήσεις, ο αριθμός των off-shore εταιρειών φαίνεται να ανέρχεται σε παραπάνω από 23.000 με βάση τη διάθεση ακινήτων στην Ελλάδα, ενώ το υπουργείο Οικονομικών έχει καταγράψει πάνω από 2.200 υπεράκτιες εταιρείες που απαλλάσσονται από υποχρέωση τήρησης βιβλίων και καταβολής φόρων.

5.19 Τριγωνικές συναλλαγές

Όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενο κεφάλαιο, ο όρος τριγωνική συναλλαγή αναφέρεται στη συναλλαγή στην οποία εμπλέκονται τρεις επιχειρήσεις και υπάρχουν δύο αγοραπωλησίες και μια μετακίνηση αγαθών από τον πρώτο στον τρίτο εμπορευόμενο.

Ένα παράδειγμα μιας τριγωνικής συναλλαγής αποτελεί η περίπτωση μιας ελληνικής εταιρείας, η οποία δεν εμφανίζει απευθείας τον προμηθευτή της, μια γερμανική επιχείρηση, αλλά φτιάχνει μια συγγενική εταιρεία στην Βουλγαρία που αγοράζει εκείνη τις προμήθειες από τη γερμανική. Στη συνέχεια η βουλγάρικη επιχείρηση ξανατιμολογεί τη προμήθεια για την ελληνική εταιρεία σε πολύ υψηλότερη τιμή. Σε περίπτωση που οι τρεις εμπορευόμενοι είναι εγγεγραμμένοι για σκοπούς Φ.Π.Α. σε τρία διαφορετικά κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και η μετακίνηση των αγαθών γίνεται μεταξύ του πρώτου (προμηθευτής) και του τρίτου εμπορευόμενου (τελικού πελάτη), χωρίς τα αγαθά αυτά να μετακινούνται στο κράτος του δεύτερου εμπορευόμενου (ενδιάμεσου προμηθευτή), τότε μπορεί να εφαρμοστεί απλοποιημένη διαδικασία. Η διαδικασία αυτή επιτρέπει στον ενδιάμεσο προμηθευτή, να μην εγγραφεί στο κράτος – μέλος όπου αρχίζει η μεταφορά των αγαθών ή στο κράτος όπου τελικά μεταφέρονται τα αγαθά.

Στη περίπτωση που ο Βούλγαρος εμπορεύομενος εμπλέκεται σε τριγωνική συναλλαγή ως ενδιάμεσος προμηθευτής υποχρεούται να χρησιμοποιήσει τον αριθμό εγγραφής Φ.Π.Α. στην Βουλγαρία για να επιτρέψει στον προμηθευτή των αγαθών να επιβάλλει τον μηδενικό συντελεστή φόρου στη παράδοση των αγαθών που πραγματοποιεί (πρώτη αγοραπωλησία), να εκδώσει τιμολόγιο στον τελικό πελάτη με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική παράδοση (δεύτερη αγοραπωλησία) καθώς και να καταχωρήσει τις συναλλαγές αυτές στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα κάτω από τη στήλη τριγωνικές συναλλαγές και στο τετράγωνο 9 της Φορολογικής του Δήλωσης.

Το όφελος της τριγωνικής συναλλαγής είναι σημαντικό, μιας που λόγω τη υπερτιμολόγησης, η ελληνική εταιρεία εμφανίζει μειωμένα κέρδη και άρα υπόκειται σε μικρότερη φορολόγηση. Συνήθως, η αμφισβήτηση μιας τέτοιου είδους συναλλαγής από τις ελεγκτικές αρχές είναι δύσκολη, εφόσον συνοδεύεται από τιμολόγια. Τέλος, μέσω της συγκεκριμένης διαδικασίας, τα κέρδη της επιχείρησης της Βουλγαρίας φαίνονται αυξημένα, κάτι που δεν αποτελεί πρόβλημα λόγω των χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών.

5.20 Σύνοψη

Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί και το σημαντικότερο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, μιας που αναλύει εις βάθος όλες τις περιπτώσεις απάτης ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. Με βάση τις έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά καιρούς, έχει αποδειχθεί ότι οι εταιρείες που εκδίδουν πλαστά τιμολόγια είναι οικονομικά αδύναμες, εν αντιθέσει με όσες τα αποδέχονται, οι οποίες θεωρούνται οικονομικά εύρωστες. Σε κάθε περίπτωση στην απάτη μπορούν να συμμετέχουν διάφορες ομάδες ατόμων και επιχειρήσεων όπως είναι τα υπαρκτά πρόσωπα, οι ανύπαρκτες επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές κ.α. Η χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εξυπηρετεί πολλούς σκοπούς για τις επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν. Η έκδοση εικονικών τιμολογίων και λοιπών στοιχείων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό ή διεθνές επίπεδο αποβλέπουν στη μη καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας και στην αδικαιολόγητη επιστροφή του Φ.Π.Α.. Τέλος, αναφορά έγινε και στην ευρέως γνωστή απάτη τύπου Καρουζέλ, στη

λειτουργία των Off – shore εταιρειών καθώς και στη διεκπεραίωση τριγωνικών συναλλαγών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ Φ.Π.Α.

6.1 Εισαγωγή

Οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών – μελών συνεργάζονται κατά καιρούς προκειμένου να εντοπίσουν τους απατεώνες που διενεργούν συναλλαγές χωρίς τη καταβολή του ποσού Φ.Π.Α. που τους αναλογεί. Ένα μείζονος σημασίας σύστημα ελέγχου και πρόληψης της απάτης ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. είναι το VIES. Ο αγοραστής ενός αγαθού που υπόκειται σε ενδοκοινοτική συναλλαγή υποχρεούται να εγγραφεί στο προαναφερθέν σύστημα για να εφαρμοστεί ο μηδενικός συντελεστής επί μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής. Μετά τη πραγματοποίηση της εγγραφής, οι προληπτικές δραστηριότητες βασίζονται στον έλεγχο της δραστηριότητας και της συνέχειας ως προς την ακρίβεια των δεδομένων που παρέχονται για καταχώρηση. Επιπλέον, άλλα προληπτικά μέτρα είναι ο έλεγχος των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, η παροχή περισσότερων πληροφοριών στα τιμολόγια, η απαγόρευση πληρωμών με μετρητά κ.α. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι πάντα θα υπάρχουν τρόποι παράκαμψης των προληπτικών μέτρων. Ο εντοπισμός και η απόδειξη παραβάσεων είναι έννοιες στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους. Για να αναδειχθούν τα προβλήματα απαιτείται γνώση της πραγματοποίησης μιας οικονομικής δραστηριότητας από την οποία δεν έχει αποδοθεί το Φ.Π.Α. Άλλωστε δεν πρέπει να παραλείπεται το γεγονός ότι σε μια διαδικασία έρευνας για απάτη, όλα τα πραγματικά στοιχεία έχουν εξαφανιστεί και το μόνο που διατίθεται είναι τα επακόλουθα ίχνη, που συνήθως παράγονται από τέτοιου είδους συναλλαγές. Το παρόν κεφάλαιο αναλύει περαιτέρω όλα τα εργαλεία ανίχνευσης και αντιμετώπισης της απάτης.

6.2 Εργαλεία ανίχνευσης

Αναγκαία αποτελεί μια ολοκληρωμένη και άρτια διαδικασία ανίχνευσης της απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω της χρήσης χρήσιμων εργαλείων. Τα ίχνη από τις συναλλαγές αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στους λεγόμενους τέσσερις «κύκλους». Τα διαφορετικά στοιχεία είναι ενδείξεις μιας μοναδικής

πραγματικότητας και γι' αυτό το λόγο οι τέσσερις κύκλοι πρέπει να ταιριάζουν μεταξύ τους.

6.3 Τιμολόγια και άλλα εμπορικά έγγραφα

Τα τιμολόγια αποτελούν κύρια φορολογικά στοιχεία τα οποία πρέπει να προσκομίζονται στους ελεγκτές όποτε τα ζητούν. Ενδιαφέρον στοιχεία για την ανίχνευση της απάτης είναι η διαπραγμάτευση της τιμής, η αποσαφήνιση των λεπτομερειών όπως οι συνθήκες παράδοσης και οι προδιαγραφές των προϊόντων, που συνήθως γίνονται μέσω e-mail και προηγούνται της παραγγελίας και κατά συνέπεια της έκδοσης τιμολογίου. Επίσης ακολουθεί ενυπόγραφο δελτίο παράδοσης ως αποδεικτικό της παραλαβής των αγαθών.

Επιπροσθέτως, υπάρχουν περιπτώσεις συναλλαγών που παρέχονται εγγυήσεις ή υποβάλλονται παράπονα. Ένα ακόμα στοιχείο το οποίο βοηθάει στον εντοπισμό φαινομένων παράβασης βάση των νόμων του κράτους είναι πως η παράδοση των εμπορευμάτων στον πραγματικό αγοραστή πραγματοποιείται στις εγκαταστάσεις επιχείρησης logistics σύμφωνα πάντα με τους όρους της εντολής αποδέσμευσης των αγαθών, την οποία εξέδωσε ο πραγματικός ιδιοκτήτης.

Επομένως, από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό πως το σύνολο των εμπορικών εγγράφων θα πρέπει να εξεταστεί εξονυχιστικά μαζί με τα τιμολόγια, διότι υπάρχει και η περίπτωση της εικονικότητας και της πλαστότητας των τιμολογίων και των λοιπών στοιχείων.

6.4 Πληρωμές

Η πληρωμή μιας συναλλαγής αποτελεί την πιο τρανταχτή απόδειξη πραγματοποίησης της. Ο εντοπισμός των χρηματικών συναλλαγών είναι ένα βασικό και χρήσιμο εργαλείο 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 το δικαίωμα χρήσης του τραπεζικού λογαριασμού, η ταχυδρομική διεύθυνση που συνδέεται με τον τραπεζικό λογαριασμό κ.α. είναι μερικές πληροφορίες που

χρησιμοποιούνται στην έρευνα απάτης. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάζει την ύπαρξη ασυνεπειών με τα δεδομένα των άλλων «κύκλων» ή με τη κλασική εμπορική συμπεριφορά προκειμένου να βγάλει κάποιο πόρισμα.

Τα τελευταία χρόνια με σκοπό τον εντοπισμό αλλά κυρίως τον περιορισμό φαινομένων απάτης ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., έχουν δημιουργηθεί νόμοι που προασπίζονται τα συμφέροντα των κρατών και αναγκάζουν τους εμπόρους να δρουν νομίμως, όπως είναι για παράδειγμα η υποχρέωση τραπεζικών καταθέσεων και μεταφορών για ποσά άνω των 500,00 ευρώ.

6.5 Μεταφορά και διαχείριση αγαθών

Όταν μια συναλλαγή αφορά αγαθά είναι αναγκαίο να διερευνηθεί η ύπαρξη και η κίνησή τους. Τα έγγραφα CMR είναι ανεπαρκή ως προς το να αποδεικνύουν τη πραγματική διαδικασία μεταφοράς των αγαθών, λόγω του ότι μπορεί εύκολα να παραποιηθούν ή να πλαστογραφηθούν. Ο έλεγχος πρέπει να στοχεύει στη περιγραφή και τη ταυτοποίηση των αγαθών σε όγκο και βάρος, ιδίως όταν υπάρχει αριθμός ταυτοποίησης.

Η πραγματική διαδικασία μεταφοράς είναι απαραίτητο να ερευνηθεί, με την έννοια της μελέτης και της καταγραφής της χωρητικότητας του φορτηγού ή του μέσου που θα χρησιμοποιηθεί, της δήλωσης του οδηγού και του εντοπισμού των πληρωμών που σχετίζονται με τη μετακίνηση, όπως είναι για παράδειγμα τα καύσιμα, τα διόδια κ.α.

Οι δαπάνες logistics και τα συσχετιζόμενα έγγραφα είναι άλλη μια κατεύθυνση στην οποία στρέφεται ο έλεγχος ώστε να διασφαλίσει τη πραγματική κίνηση των αγαθών. Τέλος, όταν υφίσταται δηλωτική υποχρέωση για τα αγαθά, όπως συμβαίνει για τα αυτοκίνητα, ή όταν προαπαιτείται δήλωση για τη παροχή εγγύησης για το αγαθό, πρέπει να διενεργείται οπωσδήποτε επιπλέον ανάλυση.

6.6 Επιστροφές Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικοί πίνακες, κύκλος εργασιών και ανίχνευση απάτης

Ο τελευταίος κύκλος είναι ο πλέον προφανής για τις φορολογικές διοικήσεις. Οι επιστροφές Φ.Π.Α. των πωλητών και των αγοραστών είναι ανάγκη να συμφωνούν με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες καθώς και με το ενιαίο διοικητικό έγγραφο εισαγωγών και εξαγωγών (SAD) καθώς και τα λογιστικά βιβλία. Ο δηλωθείς κύκλος εργασιών πρέπει να συμφωνεί με τους πίνακες και τις επιστροφές του φόρου προστιθέμενης αξίας. Ακόμα, οι παρακρατήσεις φόρων μπορούν να συνεισφέρουν στην εξακρίβωση του ποιοι είναι οι εργοδότες και ποιοι οι εργαζόμενοι.

Επίσης, σχετικά με την επαλήθευση επιστροφών Φ.Π.Α., ένα μέσο προσδιορισμού του είναι η κατάσταση πελατών – προμηθευτών. Η νομοθεσία μερικών κρατών της Ευρωζώνης υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να αναφέρουν τις εθνικές συναλλαγές τους, ιδίως όταν αυτές υπερβαίνουν ποσά άνω των 25.000 ευρώ ετησίως. Τα στοιχεία αυτά δηλώνονται μέσω διαδικτύου και καταχωρούνται σε μια βάση δεδομένων, στην οποία έχουν πρόσβαση όλοι οι φορολογικοί ελεγκτές και μέσω αυτής μπορούν να εντοπίσουν τυχόν αποκλίσεις μεταξύ πελάτη και παρόχου καθώς και να διεξάγουν εκτενή έλεγχο για επιβεβαίωση των αξιών που δηλώθηκαν. Το κύριο πλεονέκτημα από τις καταχωρίσεις αυτές είναι ο εντοπισμός των εξαφανισμένων εμπορών και άλλων μη συμμορφούμενων επιχειρήσεων, καθώς η γνώση πελατών – προμηθευτών και του ποσού των συναλλαγών αποτελεί ένα εξαιρετικά θετικό στοιχείο, χωρίς τη παροχή καμιάς πληροφόρησης από την ίδια την επιχείρηση. Ακόμα, ο ελεγκτής μπορεί να εστιάσει καλύτερα σε ένα ευρύτερο φάσμα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μιας που οι συγκεκριμένες ενημερώσεις αποτελούν μια πιο διευρυμένη μορφή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων VIES για τις εγχώριες συναλλαγές. Πιο συγκεκριμένα, οι πληροφορίες δημιουργούν μια βάση δεδομένων, η οποία προσφέρει τη δυνατότητα στο φορολογικό ελεγκτή να ελέγξει κατά πόσο μια συναλλαγή που δηλώνεται από έναν δικαιούχο, δηλώνεται και από τον μεσολαβητή, τον απομονωτή και από τους λοιπούς δρώντες, οι οποίοι μετέχουν σε μια εμπορική συναλλαγή που καταλήγει στον εξαφανισμένο έμπορο που συνήθως δεν υποβάλλει δήλωση. Πρόκειται στην ουσία για έναν αποτελεσματικό τρόπο εντοπισμού και

περιορισμού της αλυσιδωτής απάτης, μέσω της ανάδειξης αποκλίσεων σε ποσά πελατών και προμηθευτών.

Επιπροσθέτως, ο εντοπισμός της απάτης μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της εξόρυξης δεδομένων. Οι φορολογικές διοικήσεις διαθέτουν πηγές πληροφοριών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να αποδείξουν υποθέσεις απάτης Φ.Π.Α., είτε μέσω επιστροφών φόρου είτε τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Ως κριτήρια ελέγχου ορίζονται οι ασυνέπειες μεταξύ των διαφορετικών δεδομένων που προκύπτουν από τα παρεχόμενα από τον φορολογούμενο στοιχεία ή από τρίτους. Ο στόχος της εξόρυξης των δεδομένων δεν είναι άλλος από την επιλογή ενός μειωμένου συνόλου φορολογουμένων που εντοπίζονται οι ασυνέπειες και ο λεπτομερής έλεγχός τους. Καθώς οι οικονομικές δομές των δραστηριοτήτων διαφέρουν, η επιλογή εργαλείων προσαρμοσμένων στην ιδιαίτερη φύση κάθε μιας δραστηριότητας εξυπηρετεί τον σκοπό του ελέγχου. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα ελέγχου μέσω της εξόρυξης δεδομένων είναι η απλή αντιπαραβολή των αποδιδόμενων ενδοκοινοτικών αποκλήσεων με τις εισαγωγές, τους μισθούς και τις πωλήσεις, όπως προκύπτουν από τις επιστροφές Φ.Π.Α. και τα ενιαία διοικητικά έγγραφα βάσει εξαγωγών.

Επιπλέον, απαιτείται διενέργεια εξατομικευμένης ανάλυσης κινδύνου στη περίπτωση που μια παραβατική επιχείρηση εντοπιστεί ως συνέπεια της διαδικασίας εξόρυξης δεδομένων ή βάσει αιτήματος ή μιας ειδοποίησης από το δίκτυο Eurofisc. Μια εξατομικευμένη διενέργεια ανάλυσης κινδύνου υποδηλώνει την αναγκαιότητα ενδεδειγμένου ελέγχου στις βάσεις δεδομένων, προκειμένου να εντοπιστούν ενδείξεις απάτης από κάποιο άτομο. Κύριο βήμα αποτελεί η ορθή ταυτοποίηση των φορολογουμένων και η επιβεβαίωση της συνέπειας των δεδομένων σε σχέση με τα στοιχεία εγγραφής και τα στοιχεία που παρέχονται σε τρίτα μέρη. Μια ακόμα ένδειξη κινδύνου είναι η σύνδεση των διευθυντών και των εργαζομένων με άλλες επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε υποθέσεις απάτης. Στη περίπτωση που τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν συμφωνούν με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τις μεταφορές χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς στο εξωτερικό, ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει την ορθότητα της συμπεριφοράς του φορολογούμενου. Οι διευθυντές και γενικότερα όσα άτομα δεν έχουν προηγούμενο φορολογικό ιστορικό, προκαλούν περισσότερες υποψίες από αυτούς που έχουν μακρύ ιστορικό. Τέλος, όταν η

εξατομικευμένη ανάλυση κινδύνου παρέχει ενδείξεις κινδύνου, η φορολογική διοίκηση πρέπει να αντιδράσει διεξάγοντας επιτόπιους ελέγχους και αιτήματα αμοιβαίας συνδρομής με σκοπό να επιβεβαιώσει την κατάσταση και να εφαρμόσει τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να σταματήσει την απάτη.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφερθεί η αναγκαιότητα της αξιοποίησης της προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από τα δεδομένα που τηρούνται στα εμπορικά μητρώα άλλων χωρών. Στη κατεύθυνση αυτή πρέπει να αξιοποιείται όχι μόνο η δημόσια διαθέσιμη πληροφόρηση αλλά αναλυτικά στοιχεία επί των οικονομικών δηλώσεων και των υπευθύνων της επιχείρησης, η οποία είναι προσβάσιμη ηλεκτρονικά. Από το συνδυασμό αυτών των δεδομένων που αντλούνται από εγχώριες και αλλοδαπές πηγές αποκαλύπτονται ενδείξεις απάτης.

Εν κατακλείδι, η χρήση της κατάστασης πελατών – προμηθευτών, η εξόρυξη δεδομένων, η εξατομικευμένη ανάλυση κινδύνου και η αξιοποίηση προστιθέμενης αξίας από τα εμπορικά μητρώα των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελούν μερικά από στοιχεία που ανιχνεύουν την απάτη του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., την απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου αλλά και τις απάτες με τις επιστροφές του φόρου προστιθέμενης αξίας.

6.7 Ο ρόλος της Ευρωζώνης και τα προβλήματα των συστημάτων που χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση της απάτης στο Φ.Π.Α.

Με την αποδοχή των συναλλαγών μεταξύ χωρών – μελών της Ευρωζώνης, η απάτη του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές άρχισε να αυξάνεται. Στην ενότητα που ακολουθεί θα αναφερθούν όλες οι πιθανές διαδικασίες, οι οποίες δρουν για την αντιμετώπιση της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.

6.8 Το VIES ως πηγή πληροφοριών

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει δημιουργήσει ένα ηλεκτρονικό σύστημα, το λεγόμενο σύστημα VIES μέσω του οποίου τα κράτη – μέλη ανταλλάσσουν πληροφορίες με αριθμό φορολογικού μητρώου για όλες τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις σχετικές με

τους εμπόρους. Τα κράτη είναι υπεύθυνα για τη διασφάλιση της ποιότητας και της αξιοπιστίας των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στο εν λόγω σύστημα καθώς και για την εφαρμογή των διαδικασιών ελέγχου μετά την εκτίμηση του κινδύνου τους. Αυτοί οι έλεγχοι είναι απαραίτητο να εκτελούνται κατά κανόνα πριν την έκδοση του αριθμού φορολογικού μητρώου και το αργότερο έξι μήνες μετά την έκδοσή του.

Ακόμα, η έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 2015 από την Ε.Ε. κατέδειξε προβλήματα στη διαθεσιμότητα και τη πρόσβαση των δεδομένων καθώς και το φαινόμενο της χορήγησης νέων Α.Φ.Μ στο σύστημα VIES χωρίς να τίθενται σε εφαρμογή έλεγχοι βάσει κινδύνου. Για να είναι αποτελεσματικά τα συστήματα διαχείρισης κινδύνου των κρατών – μελών και για να μειωθεί το πρόβλημα των αφανών εμπόρων, είναι αναγκαίο να ελέγχονται οι έμποροι υψηλού κινδύνου αμέσως μετά την εγγραφή τους στο VIES.

Θετικό στοιχείο αποτελεί το γεγονός ότι στη Πορτογαλία έχει καθιερωθεί ένα δυαδικό σύστημα ταυτοποίησης Φ.Π.Α., με την έννοια ενός χωριστού Φ.Π.Α. που χρησιμοποιείται στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Κατ' επέκταση των παραπάνω, η Κροατία, η Ισπανία και άλλες χώρες εφαρμόζουν πρόσθετους ελέγχους σχετικά με τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που επιθυμούν να πραγματοποιήσουν ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Στην απάτη τύπου «Καρουζέλ», οι εταιρείες πραγματοποιούν εικονικές ή πραγματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή συναλλαγές σε αφανείς ή ασυνεπείς εμπόρους. Για αυτόν τον λόγο, είναι μείζονος σημασίας οι εμπορικοί εταίροι σε άλλα κράτη να ταυτοποιούνται, να παρακολουθούνται και αν χρειαστεί να διαγράφονται από το μητρώο χωρίς καθυστέρηση. Επίσης, η Επιτροπή δεν πραγματοποιεί επισκέψεις παρακολούθησης στα κράτη για να αξιολογήσει αν έχουν θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλιστούν τα δεδομένα που παρέχονται για ταυτοποίηση για τους σκοπούς του Φ.Π.Α.

Παρά την χρησιμότητα του VIES ως ένα εργαλείο ανταλλαγής δεδομένων στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, υπάρχουν πολλές αδυναμίες στη χρήση του από τα κράτη της Ευρωζώνης, οι οποίες επηρεάζουν την αξιοπιστία, την ακρίβεια και την εγκυρότητα των δεδομένων και συνεπώς την αποτελεσματικότητα και την αντιμετώπιση της απάτης.

6.9 Πολυμερείς έλεγχοι

Για τον περιορισμό ή ιδανικά την εξάλειψη της απάτης του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι απαραίτητο δύο ή περισσότερα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να συμφωνήσουν στη διενέργεια συντονισμένων ελέγχων της φορολογικής υποχρέωσης ενός ή περισσότερων σχετικών εμπόρων.

Στην έρευνα που διενεργήθηκε το 2015, είκοσι επτά κράτη θεώρησαν τους πολυμερείς ελέγχους ένα χρήσιμο εργαλείο για τη καταπολέμηση της απάτης στο Φ.Π.Α. Δυστυχώς, παρά τα συμπεράσματα της έρευνας, οι πολυμερείς έλεγχοι δεν αξιοποιήθηκαν πλήρως ενώ η χρήση τους άρχισε να φθίνει. Τα τελευταία στατιστικά στοιχεία της Επιτροπής έδειξαν πως οι συγκεκριμένοι έλεγχοι έχουν μειωθεί δραματικά από 52 το 2011 σε 33 το 2013, ενώ επίσης είναι εξαιρετικά αργοί διότι στις περισσότερες περιπτώσεις δεν ολοκληρώθηκαν εντός της προβλεπόμενης περιόδου του ενός έτους.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι τα κράτη της Ευρωζώνης δεν διαθέτουν δείκτες επιδόσεων για στόχους όπως η είσπραξη του Φ.Π.Α. που προκύπτει από τη συμμετοχή σε πολυμερείς ελέγχους. Το φαινόμενο αυτό πραγματοποιείται και αντίστροφα, όταν τα κράτη – μέλη διεξάγουν πολυμερείς ελέγχους και έχουν δείκτες επιδόσεων αλλά δεν παρακολουθούν τους υπολογισμούς ανάκτησης του Φ.Π.Α. με αποτέλεσμα να μην έχουν επαρκή κίνητρα να αυξήσουν τη συμμετοχή τους σε αυτού του είδους τους ελέγχους.

6.10 Eurofisc

Το Eurofisc είναι ένα αποκεντρωμένο δίκτυο υπαλλήλων από τις φορολογικές και τελωνειακές διοικήσεις των κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ασχολείται με την ανταλλαγή άμεσα στοχευόμενων πληροφοριών σχετικών με πιθανώς δόλιες επιχειρήσεις και συναλλαγές. Οι τομείς εργασίας του Eurofisc αφορούν τέσσερις θεματικές ενότητες και πιο συγκεκριμένα την ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς εμπόρου (Missing Trader intra-Community (MTIC)), την απάτη που σχετίζεται με τα μέσα μεταφοράς (Cars-boats-planes), την απάτη που συνδέεται με τη κατάχρηση του τελωνειακού καθεστώτος (Abuse of Customs procedures to facilitate VAT fraud) και

το παρατηρητήριο τάσεων και εξελίξεων για την απάτη του Φ.Π.Α. (VAT-Observatory, Observation of new trends thanks to data and risk analysis).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνεισφέρει και αυτή με τη σειρά της στο εργαλείο Eurofisc, παρέχοντας τεχνική και υλικοτεχνική υποστήριξη. Ωστόσο, δεν συμμετέχει στη καθημερινή λειτουργία του και δεν έχει πρόσβαση στις πληροφορίες που ανταλλάσσονται στο εν λόγω δίκτυο. Οι υπάλληλοι – σύνδεσμοι των κρατών έχοντας εμπειρία στη καταπολέμηση της απάτης στο τομέα του Φ.Π.Α. ορίζουν μεταξύ τους έναν συντονιστή τομέα εργασίας, ο οποίος συγκεντρώνει και κοινοποιεί τις πληροφορίες που διαβιβάζονται από τους συμμετέχοντες υπαλλήλους.

Ακόμα, σε περίπτωση που ένα κράτος – μέλος εντοπίσει μια επιχείρηση να πραγματοποιεί εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε αφανείς ή ασυνεπείς εμπόρους, οι πληροφορίες που αφορούν τους τρέχοντες και τους σκοπούμενους εταίρους της πρέπει να αποστέλλονται μέσω του Eurofisc, έτσι ώστε οι έμποροι αυτοί να ταυτοποιούνται, να παρακολουθούνται και εάν είναι αναγκαίο να διαγράφονται από το μητρώο. Σε διαφορετική περίπτωση υπάρχει έντονος περιορισμός των κρατών να αντιμετωπίσουν την ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς εμπόρου.

Παρότι τα κράτη – μέλη θεωρούν το Eurofisc ως ένα αποδοτικό σύστημα έγκαιρης προειδοποίησης για τη πρόληψη της απάτης, εντόπισαν μερικές αδυναμίες, όπως είναι για παράδειγμα η σπάνια ανατροφοδότηση, η μη καλή στόχευση των δεδομένων που διακινούνται μεταξύ των μελών, η μη συμμετοχή όλων σε όλους τους τομείς εργασίας, η εχθρική πολλές φορές προς τον χρήστη και τέλος αργή ανταλλαγή δεδομένων.

Πράγματι, όπως αναφέρει και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή²⁹ ο κύριος μηχανισμός ανταλλαγής πληροφοριών είναι αναποτελεσματικός, καθώς βασίζεται στη χειροκίνητη ταξινόμηση και κυκλοφορία πληροφοριών, οι οποίες θα μπορούσαν εύκολα να γίνονται αυτοματοποιημένα. Αυτές οι πρακτικές δημιουργούν πολυπλοκότητα και καθυστερούν και συνεπώς μειώνουν την αξία των ανταλλασσόμενων πληροφοριών,

²⁹ [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-17-4948_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-4948_en.htm)

καταναλώνοντας τους πόρους των φορολογικών διοικήσεων, πόροι που θα μπορούσαν να απελευθερωθούν για άλλα καθήκοντα.

Επιπλέον δεν ανταλλάσσονται πληροφορίες σχετικά με τις δομές οργανωμένου εγκλήματος που εμπλέκονται σε σοβαρές απάτες στον τομέα του ΦΠΑ μεταξύ αφενός των φορολογικών διοικήσεων και του Eurofisc και, αφετέρου, των αρχών επιβολής του νόμου σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο. Μια πολυτομεακή προσέγγιση (multidisciplinary approach) που περιλαμβάνει και τα δύο είναι κρίσιμη για τον εντοπισμό, τη δίωξη προκειμένου να υπάρξει πραγματική επίπτωση στον εντοπισμό των πραγματικά παρανομούμενων, θέτοντας τέλος σε σοβαρές απάτες στον τομέα του ΦΠΑ.

Ο τρόπος με τον οποίο οι φορολογικοί υπάλληλοι του Eurofisc εντοπίζουν και ανταλλάσσουν πληροφορίες και μυστικές πληροφορίες σχετικά με τους απατεώνες εμπόρους και τα δόλια δίκτυα είναι περίπλοκος και προκαλεί καθυστερήσεις. Επιπλέον, ενώ οι φορολογικοί υπάλληλοι του Eurofisc είναι οι πρώτοι που προειδοποιούν για καινούργια ύποπτα δίκτυα και διαθέτουν ισχυρή εμπειρογνωμοσύνη για σοβαρές απάτες στον τομέα του ΦΠΑ, δεν παίζουν ρόλο στον συντονισμό των επακόλουθων ελέγχων.

Επί του παρόντος, οι φορολογικοί υπάλληλοι δεν μπορούν να συμμετέχουν άμεσα σε επιτόπιους ελέγχους που διεξάγονται από άλλες φορολογικές διοικήσεις. Αυτό μπορεί να προκαλέσει καθυστερήσεις και να ασκήσει πίεση στους πόρους των φορολογικών διοικήσεων όπου βασίζεται η ελεγχόμενη επιχείρηση.

6.11 Fiscalis

Το Fiscalis αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο της Ε.Ε. για την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας. Ξεκίνησε το 2013, όταν η Ευρωπαϊκή Ένωση θέσπισε αυτό το πολυετές πρόγραμμα δράσης με σκοπό τη χρηματοδότηση των πρωτοβουλιών των φορολογικών διοικήσεων για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά. Το εν λόγω πρόγραμμα παρατάθηκε έως το 2020, εφόσον κάλυψε τη περίοδο 2008-2013 κατανέμοντας 156,9 εκατομμύρια ευρώ και για το 2020 αναμένεται το ποσό να ανέλθει στα 223,4 εκατομμύρια ευρώ. Ο κανονισμός με τον οποίο θεσπίστηκε το Fiscalis 2020 επαναπροσδιόρισε το συγκεκριμένο στόχο

δίνοντας μια πιο σαφή εικόνα στη στήριξη της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

Ωστόσο, το πρόβλημα σε αυτή τη περίπτωση, βρίσκεται στο γεγονός ότι μολονότι η απόφαση σχετικά με τη θέσπιση του Fiscalis 2013 προέβλεπε ότι το πρόγραμμα εργασίας περιλαμβάνει δείκτες για τους συγκεκριμένους στόχους του προγράμματος, κατά το χρόνο διενέργειας της ενδιάμεσης αξιολόγησης, η Επιτροπή δεν τους είχε καθορίσει. Τελικά, αργότερα από την ενδιάμεση αξιολόγηση τέθηκε η διατύπωση της σύστασης και της θέσπισης ενός συστήματος παρακολούθησης και αξιολόγησης βάσει αποτελεσμάτων, συμπεριλαμβανομένου ενός συνόλου βασικών δεικτών εκροών και αποτελεσμάτων καθώς και βασικών αρχών και ειδικών στόχων για τη μέτρηση της προόδου σε ετήσια βάση όπου αυτό ήταν εφικτό.

6.12 Νομοθεσία για το Φ.Π.Α.

Η χάραξη αποτελεσματικής στρατηγικής για τη καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. απαιτεί τη θέσπιση σχετικών νομοθετικών μέτρων. Στην ανακοίνωση της Επιτροπής το 2008, καταρτίστηκε ένα σχέδιο δράσης σχετικά με μια συντονισμένη στρατηγική για τη βελτίωση της καταπολέμησης της απάτης στο Φ.Π.Α. στην Ε.Ε., το οποίο περιλάμβανε 11 νομοθετικές προτάσεις που στόχευαν στη πρόληψη της απάτης, στον εντοπισμό παρατυπιών και στην ικανότητα της φορολογικής διοίκησης όσον αφορά την είσπραξη και την ανάκτηση φόρων. Μάλιστα, μια από τις προτάσεις που έγιναν δεκτές αφορούσαν την υποχρεωτική μηνιαία υποβολή πληροφοριών για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, εφόσον οι συνολικές συναλλαγές υπερέβαιναν το όριο των 50.000 ευρώ, με σκοπό να καταστεί δυνατόν ο ταχύτερος εντοπισμός των περιπτώσεων απάτης. Ωστόσο, στα κράτη – μέλη επιτρέπεται να υποβάλλουν πληροφορίες σε τριμηνιαία βάση για τις παραδόσεις αγαθών που δεν υπερβαίνουν το όριο.

6.13 Τελωνειακό καθεστώς 42.00

Το τελωνειακό καθεστώς 42.00 είναι ο μηχανισμός εκείνος, ο οποίος χρησιμοποιείται από έναν εισαγωγέα προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το Φ.Π.Α. όταν τα εισαγόμενα αγαθά πρόκειται να μεταφερθούν από ένα κράτος της Ευρωπαϊκής

Ένωσης σε άλλο. Η απόδοση του Φ.Π.Α. γίνεται στο κράτος προορισμού. Ακόμα, το δικαίωμα υπαγωγής στο τελωνειακό καθεστώς 42.00 εξαρτάται από την εκπλήρωση της διαδικασίας που ακολουθεί:

- ✓ Ο εισαγωγέας παρέχει πλήρεις και έγκυρες πληροφορίες σχετικά με τον Φ.Π.Α. στη δήλωση εισαγωγής.
- ✓ Οι τελωνειακές αρχές ελέγχουν τις εν λόγω πληροφορίες πριν από την αποδέσμευση των αγαθών και στη συνέχεια αποστέλλουν τις πληροφορίες στις φορολογικές αρχές.
- ✓ Οι φορολογικές αρχές συγκρίνουν τις πληροφορίες αυτές με τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα Φ.Π.Α. που έχει υποβάλει ο εισαγωγέας.
- ✓ Οι πληροφορίες καθίστανται διαθέσιμες στις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μέσω τους συστήματος VIES.
- ✓ Οι φορολογικές αρχές του κράτους προορισμού διασφαλίζουν ότι ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στο εν λόγω κράτος συγκρίνοντας τη δήλωση Φ.Π.Α. του αγοραστή με τις πληροφορίες που διατίθενται στο VIES.

6.14 Αντιστροφή επιβάρυνσης

Η αντιστροφή επιβάρυνσης αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για τη καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης του αφανούς εμπόρου που δεν εφαρμόζεται με συνέπεια. Η αρχή του κανόνα της αντίστροφης επιβάρυνσης συνίσταται στη μετακύληση της ευθύνης απόδοσης Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή στον πελάτη. Αυτό σημαίνει ότι ο πελάτης όταν αναγνωρίζεται ως άτομο υποκείμενο σε φόρο, υποχρεούται να καταβάλει τον Φ.Π.Α. στις φορολογικές αρχές αντί στον προμηθευτή. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο αφανής έμπορος δεν μπορεί να είναι ασυνεπής στις πληρωμές του προς το δημόσιο, καθώς δεν εισπράττει τον Φ.Π.Α. από τον πελάτη του.

Ο κανόνας της αντιστροφής επιβάρυνσης αποτελεί προσωρινό μέτρο που μπορεί να εφαρμοστεί μέχρι τον Δεκέμβριο του 2018. Εφαρμόζεται μόνο σε συγκεκριμένες περιστάσεις όπως είναι οι τομείς που είναι ευάλωτοι στην απάτη τύπου

«Καρουζέλ» και δεν έχει γενική εφαρμογή. Μερικά παραδείγματα τομέων εφαρμογής της αντίστροφης επιβάρυνσης είναι τα εξής:

1. Κατασκευές, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετασκευής και κατεδάφισης,
2. Μεταβίβαση δικαιωμάτων για την εκπομπή αερίων του θερμοκηπίου,
3. Προμήθεια σε συσκευές ολοκληρωμένων κυκλωμάτων, όπως μικροεπεξεργαστές και κεντρικές μονάδες επεξεργασίας σε κατάσταση πριν από την ενσωμάτωση σε προϊόντα τελικής χρήσης,
4. Παροχή φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας σε έμπορο υποκείμενο στο φόρο,
5. Παροχή πιστοποιητικών φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας,
6. Παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών,
7. Προμήθεια σε κονσόλες παιχνιδιών, υπολογιστές, ταμπλέτες και λάπτοπ,
8. Προμήθεια σε δημητριακά και βιομηχανικές καλλιέργειες, συμπεριλαμβανομένων των ελαιούχων σπόρων και των ζαχαροτεύτλων,
9. Προμήθεια σε ακατέργαστα και ημιτελή μέταλλα, συμπεριλαμβανομένων των πολύτιμων μετάλλων,
10. Προμήθεια σε κινητά τηλέφωνα,
11. Ορισμένα είδη ξυλείας όπως κορμοί, σανίδες και δοκοί.

Τέλος, η αντιστροφή επιβάρυνσης αποτελεί ένα σημαντικό μέτρο ενάντια στην απάτη όταν όμως εφαρμόζεται με συνέπεια από όλα τα κράτη στους εν λόγω τομείς υψηλού κινδύνου. Διαφορετικά, οι διαπράττοντες απάτη μετακινούνται σε κράτος της Ε.Ε. στο οποίο δεν εφαρμόζεται η αντιστροφή επιβάρυνσης περιορίζοντας εκ τούτου την ικανότητα αντιμετώπισης της απάτης στο τομέα του Φ.Π.Α.

6.15 Προτάσεις για ανάληψη μέτρων ενάντια στην απάτη του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.

Στο πλαίσιο του ελέγχου εξετάστηκε το ζήτημα κατά πόσο η Ευρωπαϊκή Ένωση αντιμετωπίζει αποτελεσματικά την ενδοκοινοτική απάτη στο τομέα του Φ.Π.Α.. Η μεγάλη πλειονότητα των κρατών – μελών, τα οποία είναι οι κύριοι δικαιούχοι των εσόδων Φ.Π.Α., εξέφρασαν την ικανοποίησή τους για τον τρόπο συγκρότησης του παρόντος συστήματος και εκτίμησαν τα οφέλη μιας αμοιβαίας συνεργασίας. Ωστόσο, όπως έγινε αντιληπτό και από την προηγούμενη ενότητα τα κράτη – μέλη υπέδειξαν τομείς του συστήματος που χρήζουν περαιτέρω βελτίωσης. Ακόμα, στο πλαίσιο του ελέγχου διαπιστώθηκαν σημαντικές αδυναμίες, οι οποίες καταδεικνύουν ότι το σύστημα δεν είναι αρκετά αποτελεσματικό. Γι' αυτό το λόγο, η Επιτροπή πρότεινε διάφορα νομοθετικά μέτρα που επιτρέπουν στα κράτη να βελτιώσουν το πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών τους αρχών για τη καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης στο τομέα του Φ.Π.Α.. Εφόσον τα κράτη – μέλη δεν έχουν εγκρίνει ακόμα το σύνολο των εν λόγω μέτρων, υφίσταται ανάγκη για ανάληψη νέων νομοθετικών και άλλων πρωτοβουλιών, όπως προτείνεται ακολούθως.

Αρχικά, το πρώτο βήμα για την αντιμετώπιση της απάτης είναι η μέτρηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος. Η έλλειψη συγκρίσιμων δεδομένων και κατάλληλων σχετικών δεικτών για τη μέτρηση των επιδόσεων των κρατών επηρεάζει δυσμενώς την αποτελεσματικότητα του συστήματος της Ε.Ε. για την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στο Φ.Π.Α. Γι' αυτό το λόγο, η Επιτροπή πρέπει να δρομολογήσει μια συντονισμένη προσπάθεια μεταξύ όλων των κρατών για τη δημιουργία ενός κοινού συστήματος εκτίμησης του μεγέθους της ενδοκοινοτικής απάτης, το οποίο θα επιτρέψει στα μέλη της Ευρωζώνης να αξιολογούν τις επιδόσεις τους όσον αφορά τη μείωση των περιστατικών απάτης και την αύξηση της ανάκτησης φόρων έπειτα από τον εντοπισμό τέτοιου είδους περιπτώσεων. Το εν λόγω σύστημα μπορεί να αξιοποιήσει τις πρακτικές που ήδη χρησιμοποιούνται.

Ένα δεύτερο μέτρο καταπολέμησης της απάτης που είναι ο έλεγχος διασταύρωσης των τελωνειακών δεδομένων και των στοιχείων του Φ.Π.Α. είναι κρίσιμης σημασίας. Με την πάροδο των ετών, προέκυψε ότι οι έλεγχοι διασταύρωσης

μεταξύ των εισαγωγών στο πλαίσιο του τελωνειακού καθεστώτος 42 και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων Φ.Π.Α. δεν είναι εφικτοί, διότι οι τελωνειακές αρχές δεν διαβιβάζουν τα δεδομένα αυτά στις φορολογικές αρχές και οι έμποροι δεν υποχρεούνται να αναφέρουν χωριστά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις έπειτα από τις εν λόγω εισαγωγές στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες Φ.Π.Α. Επιπλέον, δεν ανταλλάσσουν όλα τα κράτη – μέλη δεδομένα σχετικά με εισαγωγές υψηλού κινδύνου που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το τελωνειακό καθεστώς 42 μέσω του Eurofisc. Επομένως, μια σύσταση είναι ότι οι τελωνειακές αρχές των κρατών – μελών πρέπει να διαβιβάζουν στις φορολογικές αρχές δεδομένα σχετικά με τις εισαγωγές που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το τελωνειακό καθεστώς 42 και να εφαρμόζουν άλλα μέτρα του ελεγκτικού μοντέλου μας για αυτό. Μείζονος σημασίας είναι ακόμα το γεγονός πως η Επιτροπή πρέπει να προτείνει νομοθετικές τροποποιήσεις που να καθιστούν δυνατή τη διενέργεια αποτελεσματικών ελέγχων διασταύρωσης μεταξύ των τελωνειακών και των φορολογικών δεδομένων.

Επιπροσθέτως, η βελτίωση του συστήματος έγκαιρης προειδοποίησης του Eurofisc για τη καλύτερη στόχευση των εμπορών υψηλού κινδύνου είναι ένα μέτρο που είναι σημαντικό να εφαρμοστεί προκειμένου να περιοριστεί ή ακόμα και να καταπολεμηθεί το πρόβλημα της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.. Τα κράτη θεωρούν το Eurofisc ένα αποτελεσματικό σύστημα έγκαιρης προειδοποίησης, αλλά υπόκεινται σε προβληματισμό όταν διαπιστώνουν πως η ανταλλαγή δεδομένων ούτε φιλική προς τον χρήστη είναι ούτε γρήγορη ούτε πολλές φορές στοχευμένη. Από τον έλεγχο σε επιλεγμένα κράτη προέκυψε επίσης ότι η επεξεργασία των δεδομένων και η πρόσβαση σε πληροφορίες αποτελούσαν χρονοβόρα και πολύπλοκη διαδικασία, η οποία στηρίζονταν σε λογιστικά φύλλα Excel που διανέμονταν στους υπαλλήλους, συνήθως με τον κίνδυνο τις λάθος διαβίβασης. Λόγω των παραπάνω προβλημάτων, η Επιτροπή πρέπει να συστήσει στα κράτη – μέλη τα ακόλουθα³⁰:

- i. Τη χρήση αξιόπιστου και φιλικού προς τον χρήστη περιβάλλοντος για ανταλλαγές πληροφοριών,

³⁰ Ειδική Έκθεση που εκπόνησε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο για το έτος 2015 με θέμα: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση»

- ii. Τον καθορισμό σχετικών δεικτών και ειδικών στόχων για τη μέτρηση των επιδόσεων των διαφόρων τομέων εργασίας,
- iii. Τη συμμετοχή σε όλους τους τομείς εργασίας του Eurofisc,
- iv. Τη καθιέρωση κοινής ανάλυσης κινδύνου, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ανάλυσης του κοινωνικού δικτύου, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται μέσω του Eurofisc στοχεύουν ορθά στην απάτη,
- v. Τη βελτίωση της ταχύτητας και της συχνότητας των εν λόγω ανταλλαγών πληροφοριών.

Επίσης, ένα ακόμα μέτρο για την αντιμετώπιση της απάτης είναι η βελτίωση του υφιστάμενου νομικού πλαισίου. Το πρόβλημα σε αυτή τη περίπτωση ξεκίνησε όταν η πρόταση της Επιτροπής για την από κοινού και εις ολόκληρων ευθύνη σε υποθέσεις διασυνοριακού εμπορίου δεν εγκρίθηκε από το Συμβούλιο. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της δυνατότητας αποτροπής της επιχειρηματικής συνεργασίας με εμπόρους που διαπράττουν απάτη. Η εφαρμογή της οδηγίας για το Φ.Π.Α. όσον αφορά τη περίοδο υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν είναι ομοιόμορφη μεταξύ των κρατών, γεγονός που αυξάνει το διοικητικό φόρτο για τους εμπόρους που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη – μέλη της Ε.Ε.. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος, προτείνεται το Συμβούλιο να εγκρίνει αρχικά τη πρόταση της Επιτροπής. Εν συνεχεία, η Επιτροπή θα μπορούσε να προτείνει τη τροποποίηση της οδηγίας για το Φ.Π.Α. με σκοπό την επίτευξη περαιτέρω εναρμόνισης των απαιτήσεων υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. των κρατών – μελών για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των αγαθών και την ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών. Υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν πως όταν καθιερώνεται η αντιστροφή επιβάρυνσης σε ένα ή περισσότερα κράτη, οι διαπράττοντες την απάτη μετακινούνται σε κράτος στο οποίο δεν εφαρμόζεται η αντιστροφή επιβάρυνσης. Ακόμα, η Επιτροπή πρέπει να ενθαρρύνει τα κράτη – μέλη να συντονίσουν καλύτερα τις πολιτικές τους σχετικά με την αντιστροφή επιβάρυνσης όπως πραγματοποιείται ήδη, για παράδειγμα στο σύστημα εμπορίας εκπομπών.

Η βελτίωση των ρυθμίσεων διοικητικής συνεργασίας αποτελεί επίσης ένα μέτρο που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ενάντια της απάτης στο τομέα του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.. Η Επιτροπή έχει προτείνει διάφορα νομοθετικά μέτρα που επιτρέπουν στα κράτη να θεσπίσουν κατάλληλο πλαίσιο για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών τους αρχών στο πλαίσιο της καταπολέμησης της ενδοκοινοτικής απάτης Φ.Π.Α.. Εντούτοις, η χρήση τους μεταξύ των κρατών – μελών παραμένει περιορισμένη και ορισμένα από τα μέτρα αυτά πρέπει να ενισχυθούν ή να εφαρμοστούν με μεγαλύτερη συνέπεια.

Στο πλαίσιο της αξιολόγησης των ρυθμίσεων διοικητικής συνεργασίας, η Επιτροπή πρέπει να πραγματοποιήσει επισκέψεις παρακολούθησης στα κράτη που θα επιλεγούν βάσει κινδύνου. Οι εν λόγω επισκέψεις παρακολούθησης είναι αναγκαίο να εστιάζουν στη βελτίωση της έγκαιρης ανταπόκρισης των κρατών στις αιτήσεις παροχής πληροφοριών, της αξιοπιστίας του VIES, της ταχύτητας των πολυμερών ελέγχων και της συνέχειας που δίνεται στις διαπιστώσεις των προηγούμενων εκθέσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με τη διοικητική συνεργασία. Τα κράτη που δεν το έχουν πράξει ήδη αυτό πρέπει να εφαρμόσουν διπλό σύστημα αριθμού φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. και να διενεργούν τους ελέγχους που προβλέπονται με βάση το άρθρο 22 του κανονισμού της Ε.Ε. (αριθμός 904/2010), παρέχοντας συγχρόνως δωρεάν συμβουλές στους εμπόρους. Επιπλέον, τα κράτη – μέλη είναι σημαντικό να αποστέλλουν επίσημες προειδοποιητικές επιστολές σε εμπόρους που εμπλέκονται σε αλυσίδες απάτης προκειμένου να διευκολύνεται η εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ε.Ε. και να μην χορηγείται είτε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών είτε το δικαίωμα παροχής με μηδενικό συντελεστή με το σκεπτικό ότι ο έμπορος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές του συνδέονταν με δόλιες φορολογικές απώλειες. Επιπροσθέτως, τα κράτη χρειάζονται πληροφορίες από τρίτες χώρες για την επιβολή της είσπραξης του Φ.Π.Α. επί των υπηρεσιών και των άυλων αγαθών στο τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου που παρέχονται μέσω διαδικτύου. Προκειμένου να ενισχυθεί η συνεργασία με τρίτες χώρες και να επιβληθεί η είσπραξη του Φ.Π.Α. επί των υπηρεσιών και των άυλων αγαθών που παρέχουν οι εν λόγω χώρες στο τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, τα κράτη – μέλη πρέπει να εξουσιοδοτήσουν την Επιτροπή να διαπραγματευτεί συμφωνίες αμοιβαίας συνδρομής με τις χώρες όπου είναι εγκατεστημένοι οι περισσότεροι πάροχοι διαδικτυακών υπηρεσιών και να

υπογράψει αυτές τις συμφωνίες καθώς και όσον αφορά τα κράτη – μέλη που ανήκουν στον ΟΟΣΑ, να υπογράψουν και να εφαρμόσουν τη σύμβαση του ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα προκειμένου να ανταλλάσσουν με τις τρίτες χώρες πληροφορίες για τους παρόχους ψηφιακών υπηρεσιών.

Η βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των διοικητικών, των δικαστικών και των αρχών επιβολής του νόμου είναι το τελευταίο μέτρο που θα πρέπει να παρθεί με απώτερο σκοπό την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στο τομέα του Φ.Π.Α.. Η ενδοκοινοτική απάτη στο τομέα του Φ.Π.Α. συνδέεται συχνά με δομές του οργανωμένου εγκλήματος. Αυτό απαιτεί την υιοθέτηση καλύτερης κοινής και πολυτομεακής προσέγγισης (multidisciplinary approach) για την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στο τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Ωστόσο, υπάρχουν κάποιες αρχές και φορείς με αλληλεπικαλυπτόμενες αρμοδιότητες όσον αφορά τη καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης που δεν συνεργάζονται πλήρως ούτε ανταλλάσσουν πληροφορίες μεταξύ του λόγω νομικών περιορισμών. Επομένως και με βάση τα προαναφερθέντα, η Επιτροπή και τα κράτη – μέλη πρέπει να άρουν τα νομικά εμπόδια που εμποδίζουν την ανταλλαγή δεδομένων μεταξύ των διοικητικών, των δικαστικών αρχών και γενικότερα των αρχών επιβολής του νόμου σε εθνικό επίπεδο και σε επίπεδο Ευρωζώνης. Πιο συγκεκριμένα, η OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης) και η Europol είναι μείζονος σημασίας να έχουν πρόσβαση σε στοιχεία του VIES και του Eurofisc με τα κράτη πρέπει να επωφελούνται από τις πληροφορίες που αυτές παρέχουν. Ένα από τα υφιστάμενα στοιχεία μιας πολυτομεακής προσέγγισης σε επίπεδο Ε.Ε. είναι τα σχέδια επιχειρησιακής δράσης (ΣΕΔ) που έχουν καταρτίσει τα κράτη και έχει επικυρώσει το Συμβούλιο στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας EMPACT και τα οποία καλύπτουν τη περίοδο 2014-2017. Ωστόσο, η βιωσιμότητα και η διατηρησιμότητα των σχεδίων επιχειρησιακής δράσης (ΣΕΔ) κινδυνεύει λόγω της έλλειψης χρηματοδότησης από την Ε.Ε.. Η Επιτροπή πρέπει να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα της ΣΕΔ στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας EMPACT παρέχοντας επαρκείς οικονομικούς πόρους. Η απάτη στον τομέα του Φ.Π.Α. θα μπορούσε να μείνει ατιμώρητη λόγω των αρνητικών συγκρούσεων δικαιοδοσίας, εάν η οδηγία και ο κανονισμός για την Ευρωπαϊκή Εισαγγελία δεν περιλαμβάνουν τον Φ.Π.Α. στο πεδίο εφαρμογής τους. Η απάτη στον τομέα του Φ.Π.Α. θα μπορούσε

επίσης να μείνει ατιμώρητη εξαιτίας υπερβολικά σύντομων προθεσμιών παραγραφής, όπως τόνισε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 8^{ης} Σεπτεμβρίου 2015 (βλ. «Υπόθεση C-105/14»³¹). Όπως απεφάνθη το Δικαστήριο της Ε.Ε., η απάτη στο τομέα του Φ.Π.Α. θίγει τα οικονομικά συμφέροντα της Ε.Ε.. Τέλος, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο πρέπει να συμπεριλάβουν τον Φ.Π.Α. στο πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης οδηγίας σχετικά με τη καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και του κανονισμού για τη σύσταση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας και να παραχωρήσουν στην OLAF σαφείς αρμοδιότητες και εργαλεία έρευνας της ενδοκοινοτικής απάτης στο τομέα του Φ.Π.Α..

6.16 Σύνοψη

Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί και το τελευταίο της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Αποτελεί ένα ιδιαίτερο σημαντικό σημείο στο οποίο αναφέρονται όλοι οι τρόποι αντιμετώπισης και πρόληψης των φαινομένων της απάτης ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. Πραγματοποιείται μια εκτενής αναφορά στα μέσα πρόληψης όπως το VIES και το Eurofisc ενώ τέλος αναπτύσσονται τα μέτρα καταπολέμησης τέτοιων φαινομένων.

³¹ Η υπόθεση αφορούσε σε διατάξεις της ιταλικής νομοθεσίας περί παραγραφής ποινικών αδικημάτων σχετικών με τον Φ.Π.Α. (<https://www.lawspot.gr/nomika-nea/arhi-tis-analogikotitas-kai-diarkeia-tis-paragrafis-dioikitikon-paravaseon>)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στα κεφάλαια που προηγήθηκαν πραγματοποιήθηκε μία προσπάθεια εξέτασης της ενδοκοινοτικής απάτης ΦΠΑ και των μέτρων αντιμετώπισής της. Η απάτη του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. είναι μείζονος σημασίας να αντιμετωπιστεί, εφόσον τα ελλείμματα που δημιουργούνται από τέτοιες περιπτώσεις πλήττουν άλλους τομείς. Οποιοσδήποτε αλλαγές στη πρόληψη αυτού του είδους της απάτης, πιθανόν δεν θα έχουν θετικές επιπτώσεις μόνο στη φορολογική αρχή αλλά και στην επίδραση στις δραστηριότητες άλλων κυβερνητικών φορέων.

Για την εκπόνηση της έρευνας, υπήρξαν εμπόδια που έδρασαν περιοριστικά στην παρούσα μελέτη όπως η μη επαρκής διασυνοριακή πληροφόρηση από κράτη – μέλη της Ε.Ε., η πολυνομία, αδυναμίες και ελλείψεις στην ενωσιακή νομοθεσία, η αδυναμία πρόσβασης σε οικονομικά δεδομένα τραπεζικών συστημάτων και η μυστικότητα που χαρακτηρίζει τις υπεράκτιες εταιρίες

Οι προτεινόμενες λύσεις, όπως αυτές παρουσιάστηκαν στα ανωτέρω κεφάλαια, στοχεύουν στη βελτίωση της αμοιβαίας συνεργασίας, στη καλύτερη χρήση των πληροφοριακών συστημάτων, στη παροχή καλύτερης ποιότητας πληροφοριών, στην αυτοματοποιημένη πρόσβαση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών από τα κράτη – μέλη, στην εναρμόνιση των κανόνων έκπτωσης του φόρου εισροών σε όλη την Ε.Ε., στην κατάργηση της απλοποιημένης τριγωνικής διαδικασίας, στην εισαγωγή της υποχρέωσης δήλωσης του φόρου, στην επιτάχυνση της ηλεκτρονικής ανταλλαγής στοιχείων μέσω του συστήματος VIES και στη πραγματοποίηση τακτικών ανταλλαγών απόψεων των κρατών με τις επιχειρήσεις και τους εκπροσώπους αυτών, έτσι ώστε να υπάρχει μια γενική ενημέρωση αναφορικά με τις παράνομες δραστηριότητες.

Τα μέτρα που προτείνονται χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, στα μέτρα πρόληψης και στα μέτρα καταστολής. Τα μέτρα πρόληψης μπορούν να διακριθούν σε τρία στάδια, δηλαδή σε αυτό πριν την εγγραφή στο Μητρώο, κατά την εγγραφή στο Μητρώο και σε αυτό μετά το στάδιο εγγραφής. Πιο συγκεκριμένα, κατά το στάδιο που προηγείται της εγγραφής στο Μητρώο απαιτείται η συλλογή επαρκούς πληροφόρησης

με σκοπό τη προστασία κατά της απάτης και την αξιολόγηση του κινδύνου της εισόδου νέου φοροφυγά στο σύστημα. Μέρος αυτού του σταδίου εκτός από το ενδεδειγμένο έντυπο αίτησης εγγραφής, είναι και οι ελεγκτικές διαδικασίες. Η γνώση των δημόσιων αρχών για τη τοπική αγορά 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, μετόχους από off-shore εταιρείες, ασαφή δήλωση δραστηριότητας ή ανεπαρκές κεφάλαιο. Η φορολογική αρχή είναι ανάγκη να διενεργεί αυτοψία στο χώρο της επιχείρησης πριν από την εγγραφή και να καλεί τον αιτούντα για εγγραφή στο Μητρώο στα γραφεία της υπηρεσίας. Η μη εμφάνιση του θα μπορούσε να συνιστά λόγο αναβολής της εγγραφής.

Κατά το στάδιο της εγγραφής είναι σημαντικό να ισχύουν οι προειδοποιητικές επιστολές. Ο επιτηδευματίας θα πρέπει να λάβει επιστολή προειδοποίησης για τον κίνδυνο απάτης στο Φ.Π.Α. αναφορικά με τις 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. Επίσης, στο συγκεκριμένο στάδιο απαιτούνται και οι δημόσιες ανακοινώσεις, οι οποίες παρέχουν εξηγήσεις στους γνήσιους επιτηδευματίες σχετικά με τρόπους αποφυγής εμπλοκής τους σε αλυσίδες συναλλαγής που προκύπτουν από απάτη του Φ.Π.Α.. Περιλαμβάνουν κατάλογο ελέγχων που θα μπορούσε να διεξάγει ο επιτηδευματίας πριν εισέλθει σε συναλλαγή, προκειμένου να διασφαλίσει ότι δεν συνδέεται αυτή με απάτη Φ.Π.Α.. Ακόμα, μπορεί να ειπωθεί πως αυξάνεται και η γνώση του επιτηδευματία σχετικά με τον κίνδυνο απάτης.

Τα μέτρα που μπορούν να παρθούν για την αντιμετώπιση του προβλήματος της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. μετά την εγγραφή στο Μητρώο, περιλαμβάνουν τέσσερα βήματα. Αρχικά, είναι αναγκαίο να υπάρχουν σύντομες δηλωτικές περιόδους, είτε μηνιαίες ιδανικά είτε ακόμα και τριμηνιαίες ή ετήσιες που να προσφέρουν στους φοροφυγάδες μια περίοδο διαρκείας από 5 έως 18 μηνών, κατά την οποία μπορούν να δραστηριοποιούνται χωρίς να παρέχουν δεδομένα στη φορολογική αρχή. Επιπροσθέτως, μια λύση είναι η διαγραφή των αδρανών επιχειρήσεων, η καταβολή

ενός ποσού ως εγγύηση από τους επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ο περιορισμός των πληρωμών τοις μετρητοίς, όπως ήδη υφίσταται, δηλαδή τις εξόφλησης των λογαριασμών μέσω τραπεζής.

Δυστυχώς, πολλές φορές διαπιστώνεται πως είναι εν γνώσει των φορολογικών αρχών ότι βρίσκονται ένα βήμα πίσω από την απάτη, ωστόσο υπάρχει η πεποίθηση πως οι μονάδες καταπολέμησης της απάτης 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 ένα κανονικός έμπορος που ενημερώνει το σύστημα VIES σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του και τότε η απάτη είναι πιο δύσκολο να εντοπιστεί, μιας που δεν υφίστανται αποκλίσεις ενώ συνάμα αν δεν καταχωρηθούν οι συναλλαγές στο σύστημα αυτό, είναι επίσης δύσκολος ο εντοπισμός του σχήματος. Οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν στο πεδίο του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., εκμεταλλεύονται άμεσα όλες τις αδυναμίες του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Επιπροσθέτως, ένα άμεσο θύμα της απάτης είναι τα δημόσια έσοδα, τα οποία αποστερούνται ένα μεγάλο μέρος των εσόδων του φόρου προστιθέμενης αξίας, εξαιτίας οργανωμένης απάτης στο πεδίο αυτό. Από την άλλη πλευρά, έμμεσο θύμα μπορεί να θεωρηθεί ο φορολογούμενος, στο μέτρο που καταβάλλει έναν φόρο που ποτέ δεν φτάνει στα ταμεία του κράτους. Αυτή η απώλεια ίσως να αντισταθμιστεί από τη χώρα μέσω της επιβολής υψηλότερου φορολογικού συντελεστή, η οποία με τη σειρά της θα επιβαρύνει τον έντιμο φορολογούμενο, μέτρο το οποίο ζούμε σήμερα.

Οι διοργανωτές της απάτης Φ.Π.Α. αποκομίζουν ένα αθέμιτο πλεονέκτημα εντός των ανταγωνιστικών αγορών. Η κανονική λειτουργία της αγοράς στρεβλώνεται και κατά συνέπεια οι έντιμοι έμποροι έρχονται αντιμέτωποι με ένα δίλημμα «να διακόψουν τη λειτουργία τους ή να λάβουν μέρος στην απάτη;».

Για τη δημιουργία απάτης Φ.Π.Α. απαιτείται γνώση των συνθηκών της αγοράς και του υφιστάμενου νομικού πλαισίου καθώς και γνώση της λογιστικής και ιδιαίτερα με τη μορφή της εγκληματολογικής λογιστικής. Σημαντικός είναι ο ρόλος των

λογιστών και των δικηγόρων μέσω της υποστήριξης που παρέχουν στις εταιρίες – πελάτες τους.

Εν κατακλείδι, είναι πλέον ευρέως γνωστό ότι η αποφυγή καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της φοροδιαφυγής και τη δημιουργία προβλημάτων σχετικά με τη πορεία των δημόσιων εσόδων. Η μείωση των εισπράξεων αλλά και η απόκλιση του κρατικού προϋπολογισμού επιφέρουν βαριά δημοσιονομικά μέτρα, τα οποία ζήσαμε όλοι πρόσφατα. Η συνεργασία μεταξύ των φορολογουμένων, των φορολογικών, τελωνειακών, αστυνομικών και δικαστικών αρχών είναι σημαντική και αναγκαία για την καταπολέμηση της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., στο μέτρο που μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά για τους απατεώνες. Η βελτίωση αυτής της συνεργασίας θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο έρευνας σε επόμενη εργασία.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- ❖ Αργυρός Η. (2009), *Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων*.
- ❖ Γεωργακόπουλος Θ. και Πατσουράτης Β. (1991), *Δημόσια Οικονομική*, Αθήνα.
- ❖ Γιαννακούρης Χ. (2004), *Θέματα Φ.Π.Α.*, Αθήνα.
- ❖ Γραβιάς Κ. Δ. και Κουλογιάννης Κ. Α. (2015), *Οι νέοι συντελεστές Φ.Π.Α. από 1.10.2015 στα νησιά με πίνακες - Τι αλλάζει με τη διαμονή*.
- ❖ Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013), *Οδηγός για τη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (mini One Stop Shop) στον τομέα του Φ.Π.Α.*
- ❖ Λιόλιος Α. (2018), *Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις – Αυτουργοί και Συνεργοί*.
- ❖ Λουμιώτης Β. & Τζιφάς Β. (2012), *Βασικές Αρχές Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*, Σταμούλη, Αθήνα.
- ❖ Μιχελινάκης Β. (2015), *Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής*, Νομική Βιβλιοθήκη.
- ❖ Ομάδα Έργου Fiscalis (2013), *Οδηγός Βέλτιστων Πρακτικών για την καταπολέμηση της απάτης στο πεδίο του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.*
- ❖ Πλουμάκης Α. (2015), *Φ.Π.Α. - Ανάλυση διατάξεων κατ' άρθρο*, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σ.Ο.Ε.Λ.
- ❖ Πλουμάκης Α. και Τάτση Β. (1994), *Ο Φ.Π.Α. μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων*, Εκδόσεις Βιβλιοεκδοτική Α.Ε., Αθήνα.
- ❖ Πρόγραμμα εξειδίκευσης του Υπ. Οικονομικών (2009), *Ειδικά Θέματα Φ.Π.Α.: Πάταξη της Απάτης στις Ενδοκοινοτικές και Λοιπές Συναλλαγές*.
- ❖ Ρόνας Ι. (2013), *Στοιχεία για απαλλαγή του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές*, Αθήνα.
- ❖ Σακκέλης Ε. (2003), *Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο*, Εκδόσεις Σακκέλη, Αθήνα.
- ❖ Σταματόπουλος Δ. και Κλωνή Α. (2015), *Φ.Π.Α. Ανάλυση – Ερμηνεία*, Σταματόπουλος, Αθήνα.
- ❖ Στεφανής Λ. (2015), *Επισημάνσεις επί του εντύπου της Δήλωσης Φ.Π.Α.*

- ❖ Συγκριτική μελέτη για την έμμεση φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση (2015), *Eurofisc* τομέας εργασίας αρ. 4: Παρατηρητήριο νέων τάσεων κυκλικής απάτης στο Φ.Π.Α. του ενδοκοινοτικού εμπορίου (μελέτη και ανάλυση νέων τάσεων στην απάτη).
- ❖ Τα Νέα (2009), *Ε.Ε.*: Προτείνει μέτρα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής "Καρουζέλ".
- ❖ Τζίμας Ι. και Τζίμα Ι.(2009), *Παραβάσεις - Πρόστιμα Κ.Β.Σ.- Κύρος*, Εκδόσεις Βιβλιοεκδοτική Α.Ε., Αθήνα.
- ❖ Τότσης Χ. (2010), *Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*, Αθήνα.
- ❖ Τσιάτουρας Φ. (2011), *Φ.Π.Α.*, Αθήνα.

Ξένη βιβλιογραφία

- ❖ **Fabrizio Borselli**, (2001) *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, European Commission press releases.
- ❖ HM Revenue & Customs (2011), *Measuring Tax Gaps 2011, An Official Statistics Release*, HMRC.
- ❖ **Schneider, F.** (2012), *Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts*.
- ❖ **Šemeta A.** (2011), *The Future of VAT*, *EC Tax Review*, 2011/1.
- ❖ **Allingham, M. G., A. Sandmo** (1972), Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, 1, 323-38.
- ❖ **Yitzhaki, S.** (1974), A note on “Income tax evasion: A theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, 3, 201-2.
- ❖ **Andreoni, J., B. Erard, J. Feinstein** (1998), Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, 36, 818-860.
- ❖ **Kleven, H., M. Knudsen, C. Kreiner, S. Pedersen, E. Saez** (2011), Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark, *Econometrica*, 79, 651-692.
- ❖ **Luttmer, E. F. P., M. Singhal** (2014), Tax Morale, *Journal of Economic Perspectives*, 28, 149-168.
- ❖ **Alm, J., B. R. Jackson, M. McKee** (1993), Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, *Journal of Economic Behavior & Organization*, 22, 255-373.
- ❖ **Crocker, K., J. Slemrod** (2005), Corporate tax evasion with agency costs, *Journal of Public Economics*, 89, 1593-1610.
- ❖ **Gary S. Becker**, 1968. "Crime and Punishment: An Economic Approach," *Journal of Political Economy*, University of Chicago Press, vol. 76, pages 169-169.
- ❖ **Arrow, Kenneth J.** (1970). *Essays in the theory of risk-bearing*. Amsterdam: North-Holland Pub. Co. ISBN 9780720430479.
- ❖ **Boadway, R., M. Marchand, P. Pestieau** (1994), Towards a Theory of the Direct-Indirect Tax Mix, *Journal of Public Economics*, 55, 71-88.

- ❖ **Keen, M., B. Lockwood** (2006), Is the VAT a Money Machine?, National Tax Journal, 59, 905-928.
- ❖ **Pomeranz, D.** (2015), No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax, American Economic Review, 2539-69.
- ❖ **Fedeli, S., F. Forte** (1999), Joint income-tax and VAT-chain evasion, European Journal of Political Economy, 15, 391-415.
- ❖ **Slemrod, J., C. Gillitzer** (2014), Tax Systems, The MIT Press.
- ❖ OECD (2017), Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris.
- ❖ IMF (2015), Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance, IMF Staff Report, IMF, Washington D.C.
- ❖ 2018 Report on the VAT Gap, Warsaw, September 11, 2018.

Οδηγίες του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου

- ❖ ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ Προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Καταπολέμηση της απάτης Ετήσια έκθεση για το 2014.
- ❖ Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.
- ❖ Οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών.
- ❖ Οδηγία 2012/0193 (COD) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.
- ❖ Οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.
- ❖ Ειδική Έκθεση που εκπόνησε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο για το έτος 2015 με θέμα: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση»

Νόμοι

- ❖ Εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλων διατάξεων (Ν. 1642/1986)
- ❖ Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)
- ❖ Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις (Ν.2523/97)
- ❖ Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000)
- ❖ Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Ν.3610/2007)
- ❖ Ενσωμάτωση Οδηγιών 2006/98/ΕΚ, 2008/8/ΕΚ και 2007/74/ΕΚ, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις (Ν.3763/2009).
- ❖ Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας) (Ν. 3842/2010).
- ❖ Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του προγράμματος στήριξης της ελληνικής οικονομίας (Ν.3899/2010).
- ❖ Κώδικας Φορολογικός Διαδικασιών (Ν. 4174/2013 μέχρι τον Ν. 4337/2015).
- ❖ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014).
- ❖ Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις (Ν.4389/2016)
- ❖ Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα και άλλες διατάξεις (Ν.4410/2016)
- ❖ Διατάξεις για την ολοκλήρωση της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων - Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2019-2022 και λοιπές διατάξεις (Ν.4549/2018)