

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

Απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και μελέτη περίπτωσης

της

Καλλιόπης Τσιτσιώνη του Αντωνίου

*Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων*

Θεσσαλονίκη, Σεπτέμβριος 2023

*Με όλη μου την αγάπη,
στην μαμά μου εκεί ψηλά.*

Περίληψη

Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση της απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Γίνεται αναφορά στους πιο συχνούς τύπους απάτης στον τομέα του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., καθώς και σε πιο σύγχρονους, που εστιάζουν σε συγκεκριμένους τομείς όπως τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες επικοινωνιών, την αγορά ενέργειας και την ηλεκτρική ενέργεια και το αέριο. Στη συνέχεια, αναλύονται οι συνέπειες και τα αποτελέσματα που έχει η απάτη του Φ.Π.Α. στην κοινωνία, στην οικονομία αλλά και τον αντίκτυπο στην λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για να περιοριστούν οι αρνητικές αυτές επιπτώσεις χρειάζονται διάφορα εργαλεία ανίχνευσης της απάτης για την πιο αποτελεσματική και άμεση διερεύνηση αυτής. Αυτό επιτυγχάνεται με την συνεργασία μεταξύ των δημοσίων αρχών, των τελωνείων, των τραπεζών και άλλων οργανισμών για τον άμεσο διαμοιρασμό πληροφοριών με στόχο τον περιορισμό της απάτης. Για την αντιμετώπισή της, σημαντική ήταν η δημιουργία μηχανισμών για τον διεξοδικό έλεγχο των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τρόπων για την διευκόλυνση είσπραξης του Φ.Π.Α. Ένα οριστικό κοινό σύστημα Φ.Π.Α είναι η μεταρρύθμιση που προτείνει πλέον η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης με ενιαίο χώρο Φ.Π.Α., θωρακισμένο ενάντια στην απάτη και με στόχο την εφαρμογή της αρχής της φορολόγησης στον τόπο προορισμού. Τέλος, αναλύεται μία μελέτη περίπτωσης επιχείρησης που θεωρήθηκε ότι διέπραξε απάτη στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α, η δυσκολία ανίχνευσης αλλά και απόδειξης της απάτης, οι διαδικασίες που έγιναν από τις δημόσιες αρχές, από την συλλογή πληροφοριών μέχρι τα τελικά αποτελέσματα του ελέγχου.

Λέξεις-κλειδιά

Ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απάτη, ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α., εξαφανισμένος έμπορος, καρουζέλ, πελάτης, προμηθευτής, κράτος μέλος, τριγωνικές συναλλαγές, κοινότητα, φόρος, υποκείμενος στον φόρο, αγοροπωλησίες, σύστημα VIES.

Abstract

The aim of this thesis is the investigation of fraud in intra-community transactions. Reference is made to the most common types of intra-community VAT fraud, as well as more current ones, focusing on specific sectors such as electronic communications services, the energy market, electricity and gas. Then, the consequences and results of VAT fraud are analysed on how they affect society and the economy in addition to their impact on the operation of the European Union. In order to limit these negative effects, various fraud detection tools are necessary for the most effective and immediate investigation possible. This is achieved by cooperation between public authorities, customs, banks and other organizations to share information directly with the aim of reducing fraud. To combat this, it was important to create mechanisms for the thorough control of transactions between the member states of the European Union and ways to facilitate the collection of VAT. A definitive common VAT system is the reform proposed by the Commission of the European Union with a single VAT area, shielded against fraud and targeted at applying the principle of taxation at the place of destination. Last but not least, a case study following a company that was considered to have committed intra-community VAT fraud is analyzed while showcasing the difficulty of detecting and proving the aforementioned fraud and the procedures that were carried out by the public authorities, from the collection of the initial information to the final results of the audit.

Keywords

Intra-Community transactions, intra-Community acquisitions, intra-Community supplies, fraud, intra-Community VAT, missing trader, carousel, customer, supplier, Member State, triangular transactions, community, tax, taxable person, sales, VIES system.

Περιεχόμενα

Εισαγωγή	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.).....	10
1.1 Η έννοια του Φ.Π.Α.	10
1.2 Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α.	12
1.3 Εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις χώρες της ΕΕ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	15
2.1 Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	15
2.2 Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	16
2.3 Τριγωνικές Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΑΤΕΣ ΣΤΟ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟ Φ.Π.Α.	19
3.1 Ορισμός της απάτης	19
3.2 Κίνητρα για διάπραξη απάτης στον Φ.Π.Α.	20
3.3 Διαφορετικοί τύποι απάτης εξαφανισμένου έμπορου ΜΤΙC	22
3.3.1 Κυκλική απάτη καρουζέλ.....	22
3. Πρακτικό παράδειγμα απάτης τύπου καρουζέλ	26
3.3.2 Απλή απάτη ΜΤΙC - Αποκτήσεις.....	26
3.3.3 Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών	27
3.3.4 Σταυρωτές Τιμολογήσεις	28
3.3.5 Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου.....	29
3.3.6 Ισοσκελισμένος μεσολαβητής.....	31
3.3.7 Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας (42.00).....	33
3.3.8 Πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή πλασματικές εξαγωγές	34
3.3.9 Κατάχρηση του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους.....	35
a.Μοντέλο αλυσιδωτής απάτης.....	36
b.Εικονική τριγωνική συναλλαγή	37
c.Μετατροπή καινούργιων αυτοκινήτων σε μεταχειρισμένα	38
3.4 Νέοι μηχανισμοί απάτης στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.....	38
3.4.1 Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών ECS.....	38
3.3.2 Αγορά Ενέργειας	40
3.4.3 Ηλεκτρική ενέργεια και αέριο	41
3.5 Οι συνέπειες και τα αποτελέσματα της απάτης στο Φ.Π.Α.....	42
3.6 Εργαλεία ανίχνευσης και αποτροπής της απάτης.....	45

3.7 Αντιμετώπιση της απάτης.....	51
3.7.1 Η υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης (European Anti-Fraud Office - OLAF).....	51
3.7.2 Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία (European Public Prosecutor's Office, EPPO).....	53
3.7.3 Το αποκεντρωμένο δίκτυο Eurofisc.....	53
3.7.4 Ταυτόχρονοι πολυμερείς έλεγχοι (<i>MLC - Multilateral Controls</i>)	55
3.7.5 Έλεγχοι διασταύρωσης στα πλαίσια του τελωνειακού καθεστώτος 42.....	56
3.7.6 Ο μηχανισμός της αντιστροφής της επιβάρυνσης (<i>Reserve Charge Mechanism</i>)	57
3.7.7 Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (<i>Mini one stop shop - MOSS</i>).....	58
3.8 Μεταρρύθμιση για οριστικό κοινό σύστημα Φ.Π.Α.	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	62
Αίτημα Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής.....	62
Κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων	63
Πρόσκληση για παροχή πληροφοριών από ΔΟΥ	63
Επέκταση ελέγχου σε διαφορετικά φορολογικά έτη.....	64
Συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός φόρου	64
Οριστική επιβολή προστίμου Φ.Π.Α.	65
Ενδικοφανή Προσφυγή	65
Προσκόμιση στοιχείων ενώπιον του Πρωτοδικείου κατά της ΑΑΔΕ	66
Απόφαση ενδικοφανούς προσφυγής	67
Προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου	68
Προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο.....	68
Συμπεράσματα	75
Βιβλιογραφία	77

Διαγράμματα

1. Τριγωνική Συναλλαγή.....	18
2. Κυκλική απάτη καρουζέλ.....	23
3. Πρακτικό παράδειγμα απάτης τύπου καρουζέλ.....	25
4. Απλή απάτη ΜΤΙC – Αποκτήσεις.....	26
5. Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών.....	28
6. Σταυρωτές τιμολογήσεις.....	29
7. Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου.....	31
8. Ισοσκελισμένος μεσολαβητής.....	32
9. Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας.....	34
10. Πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις.....	34
11. Μοντέλο αλυσιδωτής απάτης.....	36
12. Εικονική τριγωνική συναλλαγή.....	37
13. Μετατροπή καινούργιων αυτοκινήτων σε μεταχειρισμένα.....	38

Εισαγωγή

Το φαινόμενο της απάτης στον τομέα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και συγκεκριμένα στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές βρίσκεται στο επίκεντρο των νομοθετικών πρωτοβουλιών, τόσο στην Ελλάδα όσο και στην Κοινότητα, λόγω της άρρηκτης σχέσης με την απώλεια των εσόδων των κρατών μελών, αλλά και της επίδρασης του στον προϋπολογισμό της ίδιας της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η εξέταση της απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, με την αναφορά σημαντικών τύπων απάτης και την κατανόηση της έκτασης του φαινομένου αυτού σε όλους τους τομείς της οικονομίας. Αρχικά, αναφέρεται η έννοια του Φ.Π.Α., ποιοι απαλλάσσονται από τον φόρο και ποιοι είναι υπόχρεοι για την καταβολή του καθώς και το πώς εφαρμόζεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση, θέματα τα οποία πρέπει να γίνουν κατανοητά για την εξέταση του φαινομένου της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. Ειδικότερα, η εργασία εστιάζει στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές γι' αυτό και αναλύεται η λειτουργία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των τριγωνικών συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών την Ε.Ε. Τα κίνητρα διάπραξης της απάτης στο Φ.Π.Α. εξετάζονται παρακάτω μέσω της θεωρίας του “τριγώνου της απάτης” (fraud triangle), σύμφωνα με τον εγκληματολόγο Donald R. Cressey. Από τους ποικίλους τύπους απάτης γίνεται φανερό πως πολλές φορές, εκτός από τους άμεσους συμμετέχοντες στην απάτη, υπάρχουν και μέλη που δεν γνωρίζουν την εμπλοκή τους σε αυτήν. Αυτό το ζήτημα λοιπόν, αφορά τον καθένα γιατί εκτός των συνεπειών που έχει στην οικονομία, υπάρχει αντίκτυπο και στον κοινωνικό τομέα. Προς τούτο, παρουσιάζονται οι συνέπειες της απάτης και τα εργαλεία ανίχνευσης και αποτροπής αυτής. Κρίσιμη καθίσταται η συνεργασία των δημοσίων αρχών με το τελωνείο, τις τράπεζες, τις ρυθμιστικές αρχές αλλά και με μεσάζοντες ώστε να διαμοιράζονται οι πληροφορίες όσο το δυνατόν ταχύτερα για να προλαμβάνεται αλλά και να ανακαλύπτεται με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο. Παράλληλα, αυτό το θέμα θίγεται συχνά στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για τρόπους αντιμετώπισής του αλλά και με την δημιουργία μηχανισμών για τον έλεγχο και τον περιορισμό της απάτης. Η υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το αποκεντρωμένο δίκτυο Eurofisc, οι ταυτόχρονοι πολυμερείς έλεγχοι, ο μηχανισμός της αντιστροφής της επιβάρυνσης και η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα είναι κάποιοι από τους μηχανισμούς που αναλύονται παρακάτω. Στην συνέχεια, αναφέρεται μία κρίσιμη μεταρρύθμιση που εξετάζεται στο Συμβούλιο για ένα οριστικό κοινό σύστημα Φ.Π.Α. απλούστερο, ισχυρότερο και πιο αποτελεσματικό προσαρμοσμένο στην

ενιαία αγορά. Αυτό το σύστημα θα στηρίζεται στην φορολόγηση στον τόπο προορισμού των αγαθών, με στόχο την δημιουργία ενός ευρωπαϊκού χώρου Φ.Π.Α. θωρακισμένο ενάντια στην απάτη. Όπως γίνεται αντιληπτό, η αντιμετώπιση της απάτης αποτελεί επιτακτική ανάγκη της οικονομίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την πιο αποτελεσματική της λειτουργία. Τέλος, αναλύεται μία μελέτη περίπτωσης μιας επιχείρησης που ασκεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές και θεωρήθηκε ότι εμπλεκόταν σε απάτη στον τομέα του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. σαν ενδιάμεσο μέλος. Μετά την εντολή ελέγχου και τα οριστικά αποτελέσματα από την δημόσια αρχή που επιβεβαίωναν την εμπλοκή της, κατέφυγε σε ενδικοφανή προσφυγή και αφού απορρίφθηκε και αυτή, στην προσφυγή της στα δικαστήρια δικαιώθηκε φανερώνοντας την αδυναμία αποτελεσματικής ανίχνευσης της απάτης από τους υπάρχοντες οργανισμούς. Έτσι, μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα, κόστος και πολυμερείς ελέγχους, ενώ όλα έδειχναν ότι υπάρχει απάτη, λόγω ίσως των αδυναμιών στην λειτουργία των δημόσιων αρχών και της απουσίας άμεσης κοινοποίησης των πληροφοριών, αφού ο έλεγχος αφορούσε κάποια προηγούμενα χρόνια όπου δεν υπήρχαν πια τα κατάλληλα στοιχεία, φάνηκε και πρακτικά πόσα μέτρα ακόμη χρειάζονται για να ανακαλύπτεται και να αποδεικνύεται πιο αποτελεσματικά και γρήγορα η απάτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

1.1 Η έννοια του Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. είναι ένας κοινοτικός φόρος δεδομένου ότι οι διατάξεις του κατά το μεγαλύτερο μέρος προέρχονται από τις αντίστοιχες κοινοτικές διατάξεις¹ για την ομοιόμορφη εφαρμογή του στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αποτελεί τον σημαντικότερο πόρο για τον προϋπολογισμό της Ε.Ε.². Στην χώρα μας ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο το 1987 και ορίζεται με τον νόμο 2859/2000³.

Ο Φ.Π.Α. είναι ένας φόρος ο οποίος επιβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σε παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών εντός της Ελληνικής Επικράτειας, σε εισαγωγές αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο. Όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από τον φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με την νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13 καθώς και σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 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 διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του κώδικα Φ.Π.Α. Το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. ισχύει περισσότερο ή λιγότερο στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση και επιβάλλεται στη χώρα που καταναλώνεται το αγαθό ή η υπηρεσία με βάση τους συντελεστές της εκάστοτε χώρας κατανάλωσης και όχι την χώρα παραγωγής. Επιβάλλεται δηλαδή σύμφωνα με την αρχή της “χώρας προορισμού”.

¹ 6η οδηγία Φ.Π.Α. 2006/112/EK

² Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

³ Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας:

- είναι φόρος κατανάλωσης ο οποίος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και όχι την επιχείρηση. Η επιχείρηση απλώς εισπράττει τον φόρο, ο οποίος ενσωματώνεται στις τελικές τιμές των αγαθών και υπηρεσιών και τον αποδίδει στο κράτος σε καθορισμένες περιόδους.
- είναι αναλογικός φόρος επειδή έχει σταθερούς συντελεστές ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας βάσης.
- είναι έμμεσος φόρος καθώς τον επιβάλλει το κράτος στα αγαθά και τις υπηρεσίες και τον πληρώνει το άτομο για το γεγονός ότι καταναλώνει ή χρησιμοποιεί αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες αντίστοιχα.
- είναι ουδέτερος φόρος επιβαρύνοντας τα αγαθά και τις υπηρεσίες κατά τον ίδιο τρόπο ανεξάρτητα από την προέλευση και τα διάφορα στάδια συναλλαγών μέχρι τον τελικό καταναλωτή.
- είναι διαφανής φόρος επειδή χρεώνεται ως ποσοστό επί της αξίας, κι έτσι είναι εύκολο να προσδιοριστεί η πραγματική φορολογική επιβάρυνση σε οποιοδήποτε στάδιο της παραγωγής και διανομής.
- εισπράττεται τμηματικά, μέσω ενός συστήματος επιμέρους πληρωμών που αντιστοιχούν στην προστιθέμενη αξία από τις εγγεγραμμένες επιχειρήσεις (υποκείμενες στο φόρο) προς τις Φορολογικές Αρχές. Οι υποκείμενοι στο φόρο δικαιούνται να εκπίπτουν τον Φ.Π.Α. που καταβάλλουν στην Φορολογική Αρχή κατά το ποσό του Φ.Π.Α. που κατέβαλαν σε προηγούμενο στάδιο.

Υποκείμενο στον Φ.Π.Α. είναι το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο να αποδώσει τον φόρο που εισπράττει από τους πελάτες του για τις πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε στο δημόσιο. Η έννοια του υποκείμενου στον Φ.Π.Α. συνδέεται δηλαδή με την έννοια της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας.

1.2 Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α.

Κάποια αγαθά και υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον φόρο και ο τελικός καταναλωτής στην τιμή που καταβάλλει δεν περιλαμβάνει τον Φ.Π.Α.. Ο υποκείμενος στον φόρο λοιπόν απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και δεν έχει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές. Ωστόσο, σημαντική είναι η διάκριση μεταξύ αυτής της απαλλαγής και του “μηδενικού συντελεστή Φ.Π.Α.”, ο οποίος διατηρείται σε ορισμένα κράτη κατά παρέκκλιση, με αποτέλεσμα η τελική τιμή που ζητούν οι καταναλωτές να μην ενσωματώνει υπολειπόμενο Φ.Π.Α.

1.3 Εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις χώρες της ΕΕ

Για την ύπαρξη μιας αποτελεσματικής ενιαίας αγοράς στην Ευρώπη, είναι απαραίτητο ένα ουδέτερο και διαφανές σύστημα φορολόγησης του κύκλου εργασιών με το οποίο θα διασφαλίζεται η φορολογική ουδετερότητα και θα επιτρέπεται η ακριβής έκπτωση του φόρου στο σημείο εξαγωγής. Ο Φ.Π.Α. ο οποίος επιβάλλεται σε κάθε πώληση, είναι ποσοστό της τιμής πώλησης, αλλά από αυτό το ποσό, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να αφαιρέσει όλους τους φόρους που έχουν ήδη καταβληθεί στο προηγούμενο στάδιο της απόκτησης των αγαθών. Με αυτόν τον τρόπο, αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση και ο φόρος καταβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία σε οποιοδήποτε στάδιο παραγωγής και διανομής. Η τελική τιμή του προϊόντος θα είναι ίση με το άθροισμα των προστιθέμενων αξιών σε κάθε προηγούμενο στάδιο, ενώ παράλληλα ο τελικός Φ.Π.Α. που καταβάλλεται θα αποτελείται και από το άθροισμα του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε σε κάθε στάδιο. Στις εταιρίες που έχουν έδρα την Ε.Ε., ο Φ.Π.Α. χρεώνεται συνήθως στις πωλήσεις και αγορές αγαθών εντός της Ε.Ε.. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο Φ.Π.Α. χρεώνεται και οφείλεται στη χώρα της Ε.Ε. όπου καταναλώνονται τα αγαθά από τον τελικό καταναλωτή. Παρομοίως λειτουργεί και ο Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες, δηλαδή χρεώνεται την στιγμή που αυτές παρέχονται σε κάθε χώρα.

Στις εξαγωγές αγαθών όμως σε χώρες εκτός της Ε.Ε. δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. θα χρεωθεί και θα οφείλεται στην χώρα εισαγωγής, προσκομίζοντας κάποια σχετικά έγγραφα ως απόδειξη ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν εκτός Ε.Ε..⁴

Από το 1993, με την λειτουργία της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Αγοράς και μετά την κατάργηση των συνόρων στα κράτη μέλη της Ε.Ε., η έννοια της συναλλαγής μεταξύ των επιχειρήσεων ως φορολογητέα πράξη στα κράτη της Ε.Ε. αντικαταστάθηκε με τον όρο ενδοκοινοτική συναλλαγή. Αντίστοιχα η λέξη εισαγωγή αντικαταστάθηκε με τον όρο ενδοκοινοτική απόκτηση και η λέξη εξαγωγή με τον όρο ενδοκοινοτική παράδοση.

Ενδοκοινοτική συναλλαγή είναι η αγοραπωλησία αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε κοινοτικό επίπεδο. Χωρίζεται σε κατηγορίες ανάλογα με την μορφή της όπως είναι οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, πωλήσεις από απόσταση, πωλήσεις σε ιδιώτες, οι συναλλαγές με απαλλασσόμενα πρόσωπα, παροχή υπηρεσιών μεταξύ μη υποκείμενων ή μεταξύ ιδιωτών.

Οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, είναι αυτές που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο υποκείμενων στο φόρο προστιθέμενης αξίας επιχειρήσεων και λειτουργούν στα διάφορα κράτη της Ε.Ε. Μπορούν να υπάρξουν και συναλλαγές μεταξύ προσώπων ή επιχειρήσεων από τα κράτη μέλη αλλά ένας εκ των συναλλασσόμενων να μην είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Παρόλο που αυτές οι συναλλαγές είναι ενδοκοινοτικές, καθορίζονται από ειδικούς κανόνες ώστε να προσδιοριστεί ο τρόπος φορολόγησής τους.

Για παράδειγμα αν μία επιχείρηση που απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. αγοράσει αγαθά από ένα άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. θα καταβάλει τον Φ.Π.Α. στην χώρα προέλευσης με αξία που δεν υπερβαίνει τα 10.000 ευρώ, αν όμως η αξία είναι μεγαλύτερη, ο Φ.Π.Α. οφείλεται στην χώρα που είναι εγκατεστημένη η απαλλασσόμενη επιχείρηση. Το πρόσωπο που απαλλάσσεται θα πρέπει να εγγραφεί στο VIES και να καταστεί υποκείμενο στον Φ.Π.Α., ώστε να μην επιβαρυνθεί με τον Φ.Π.Α. της χώρας προέλευσης του πωλητή αλλά αντ' αυτού να το καταβάλλει με έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. στο κράτος εγκατάστασής του. Το πρόσωπο μη υποκείμενο στον Φ.Π.Α., έχει την δυνατότητα να επιλέξει τόπο φορολόγησης το κράτος που είναι εγκατεστημένο ακόμη κι αν οι αξία των αγαθών είναι μικρότερη

⁴ European Commission 2020

των 10.000 ευρώ με την προϋπόθεση ότι πριν την αγορά θα πρέπει να έχει εγγραφεί στο VIES ώστε να τον τιμολογήσει ο πωλητής χωρίς Φ.Π.Α.

Οι αγοραπωλησίες από απόσταση, πραγματοποιούνται με την αποστολή αγαθών σε άλλα κράτη, όπου υποκείμενοι στον Φ.Π.Α. είναι και ο πωλητής και ο αγοραστής για κάθε χώρα αντίστοιχα. Αν ο αγοραστής είναι ιδιώτης δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης φόρου ενώ παράλληλα υποχρεούται να καταβάλλει το φόρο ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

Επίσης, υφίσταται μία συναλλαγή όταν οι ιδιώτες ταξιδεύουν σε κάποιο κράτος μέλος και με την αγορά αγαθών εκεί πληρώνουν και τον φόρο, χωρίς να είναι υπόχρεοι για καταβολή του Φ.Π.Α. στην χώρα τους.

Οι συναλλαγές με την μορφή παροχής υπηρεσιών από κάποιο κράτος μέλος έχουν διακρατικό χαρακτήρα και δεν περιλαμβάνονται στα πλαίσια παρακολούθησης από το σύστημα VIES, δηλαδή οι υποκείμενοι δεν έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν δηλώσεις. Εφόσον και αν πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές μεταφορές, τότε μόνο, έχουν την υποχρέωση να εγγραφούν στο VIES. Οι συναλλαγές που διενεργούνται σε κοινοτικό επίπεδο ή μεταξύ ιδιωτών έχουν διακρατικό χαρακτήρα λόγω των προσώπων που είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α. και δεν αντιμετωπίζονται σαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Ο έλεγχος των ενδοκοινοτικών συναλλαγών γίνεται μέσω δύο συστημάτων παρακολούθησης, το σύστημα VIES και το Intrastat. Το σύστημα VIES (VAT Information Exchange System) είναι ένα ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας στο οποίο είναι συνδεδεμένα τα κράτη μέλη με σκοπό τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Είναι δηλαδή μία μηχανή αναζήτησης η οποία ανήκει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα δεδομένα ανακτώνται από εθνικές βάσεις δεδομένων Φ.Π.Α. Τα αποτελέσματα της αναζήτησης εμφανίζονται με την μορφή δύο απαντήσεων, η μία είναι για τα στοιχεία του Φ.Π.Α. που υπάρχουν (έγκυρη) και η άλλη για τα στοιχεία που δεν υπάρχουν (μη έγκυρη). Στην έγκυρη απάντηση, θα εμφανιστούν όλα τα στοιχεία του Φ.Π.Α. μέλους της Ε.Ε., ενώ όταν η απάντηση είναι μη έγκυρη, ο αριθμός Φ.Π.Α. δεν έχει καταχωρηθεί στην εθνική βάση δεδομένων κάτι που μπορεί να σημαίνει είτε ότι ο αριθμός δεν υπάρχει, είτε ότι η καταχώρηση δεν έχει ολοκληρωθεί, είτε ότι δεν έχει ενεργοποιηθεί για συναλλαγές στην Ε.Ε..

Το σύστημα Intrastat (Intracommunity Statistics) ή αλλιώς το Σύστημα Στατιστικών Ενδοκοινοτικού Εμπορίου, αφορά την συλλογή πληροφοριών με στόχο την

διασφάλιση της εγκυρότητας και της ποιότητας των στατιστικών ενδοκοινοτικού εμπορίου. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το σύστημα παρέχονται από περιοδικές δηλώσεις όπου κάθε εγγεγραμμένο πρόσωπο στο μητρώο Φ.Π.Α. που συναλλάσσεται με άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε., έχει την υποχρέωση κάθε μήνα να υποβάλλει δήλωση για τις αποστολές ή/και τις αφίξεις των αγαθών, ειδικά όταν η αξία τους είναι μεγαλύτερη στατιστικά από το όριο απαλλαγής που ισχύει κάθε χρόνο. Τέλος για το 2022 το “όριο απαλλαγής” για τις αποστολές ήταν 90.000 ευρώ και για τις αφίξεις ήταν 150.000 ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

2.1 Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις

Ο όρος ενδοκοινοτική παράδοση αναφέρεται στην παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος. Σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 1 του κώδικα Φ.Π.Α. “παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα αγαθά”. Επιπλέον σύμφωνα με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου απαλλάσσεται από τον φόρο η παράδοση αγαθών υπό τις προϋποθέσεις, τα αγαθά να παραδίδονται σε άλλο υποκείμενο στο φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος μέλος και ο υποκείμενος στο φόρο ή το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.⁵

Ωστόσο, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι σε καμία από τις διατάξεις της οδηγίας του Φ.Π.Α. δεν αναφέρεται άμεσα πως υποστηρίζεται η εφαρμογή αυτής της απαλλαγής από τον υποκείμενο στο φόρο σε μία τέτοια περίπτωση. Το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/EK για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας αναφέρει ότι είναι ευθύνη των κρατών μελών να καθορίσουν τους όρους υπό τους οποίους θα εξαιρέσουν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ώστε να διασφαλίσουν την ορθή

⁵ Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Ν. 2859/2000

και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλάβουν κάθε ενδεχόμενη φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή ή κατάχρηση.

Αναφορικά με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις λοιπόν, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόσουν διαφορετικούς κανόνες. Ακόμη και με αυτήν την οδηγία Φ.Π.Α. όμως που δίνει την δυνατότητα στα κράτη μέλη να καθορίζουν υπό ποιες προϋποθέσεις θα εξαιρούν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, τα κράτη θα πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου της Ε.Ε., οι οποίες περιλαμβάνουν ιδίως την αρχή της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας κατά την άσκηση των εξουσιών τους.

Η αρχή της αναλογικότητας σημαίνει ότι προς υποστήριξη της απαλλαγής από ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να αναμένει την προσκόμιση περισσότερων αποδεικτικών στοιχείων από αυτά που είναι ευλόγως διαθέσιμα στην εμπορική συναλλαγή.

2.2 Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για ένα κράτος μέλος θεωρείται η αγορά αγαθών από άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.. Σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 του Ν.2859/2000 “Ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από των πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού”.

Σύμφωνα με το άρθρο 68 της οδηγίας Φ.Π.Α., η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών εντός της επικρατείας του εκάστοτε κράτους μέλους. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ο Φ.Π.Α. καθίσταται απαραίτητος κατά την έκδοση του τιμολογίου ή αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο το αργότερο μέχρι και την 15η μέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο συμβαίνει το γεγονός και μέχρι κι εκείνη την μέρα έχει την υποχρέωση έκδοσης του τιμολογίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 200 της οδηγία Φ.Π.Α., ο Φ.Π.Α. οφείλεται από το πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί την φορολογητέα απόκτηση αγαθών. Αυτό το πρόσωπο πρέπει να δηλώσει την αξία της ενδοκοινοτική απόκτησης και είναι υπεύθυνο για τον Φ.Π.Α. κατά την απόκτηση αγαθών σε κατάλληλες τιμές στο δικό του κράτος μέλος.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η ενδοκοινοτική παράδοση τους στην πραγματικότητα είναι η ίδια χρηματοοικονομική συναλλαγή, παρόλο που η ενδοκοινοτική απόκτηση δημιουργεί διαφορετικά δικαιώματα και υποχρεώσεις για τα μέρη της συναλλαγής αλλά και για τις φορολογικές αρχές των ενδιαφερόμενων μελών. Συνεπώς, η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που είναι φορολογητέες πράξεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών επιτρέπουν την αποφυγή διπλής φορολόγησης και την παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που υπάρχει στο κοινό σύστημα Φ.Π.Α. Ο κύριος κανόνας που ορίζεται από το άρθρο 40 της οδηγίας Φ.Π.Α., είναι ότι ο τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών είναι ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά όταν αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αγοραστή.

2.3 Τριγωνικές Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές

Στις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές εμπλέκονται τρία πρόσωπα υποκείμενα στον Φ.Π.Α. και εγκατεστημένα σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη. Σε αυτήν την περίπτωση πραγματοποιούνται δύο αγοραπωλησίες αλλά μία μόνο φυσική διακίνηση των αγαθών από την πρώτη επιχείρηση (προμηθευτής) στην τελευταία (αγοραστής/παραλήπτης).

Για παράδειγμα μία ιταλική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από ελληνική επιχείρηση, αλλά δίνει εντολή τα εμπορεύματα να αποσταλούν σε γερμανική επιχείρηση, η οποία είναι εγκατεστημένη στην Γερμανία. Θεωρητικά θα έπρεπε να στείλει η ελληνική επιχείρηση τα αγαθά στην Ιταλία και στη συνέχεια η ιταλική επιχείρηση να τα στείλει στην Γερμανία ή αλλιώς να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο η ιταλική επιχείρηση στην Γερμανία, ώστε η ελληνική επιχείρηση να πραγματοποιούσε απλή ενδοκοινοτική παράδοση στην Γερμανία, με παραλήπτη τον φορολογικό εκπρόσωπο της ιταλικής επιχείρησης και στην συνέχεια αυτός θα απέδιδε με γερμανικό Φ.Π.Α. τα αγαθά στην γερμανική επιχείρηση ή εναλλακτικά να ορίσει η

ιταλική επιχείρηση φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα, ώστε η ελληνική επιχείρηση να παρέδιδε τα αγαθά με ελληνικό Φ.Π.Α. στον φορολογικό εκπρόσωπο και στην συνέχεια αυτός να πραγματοποιούσε την ενδοκοινοτική παράδοση στην Γερμανία. Είναι προφανές ότι αυτές οι διαδικασίες δημιουργούν μεγάλο εμπορικό και διοικητικό κόστος και για τους τρεις συναλλασσόμενους

Με την έκδοση όμως της σχετικής διάταξης⁶ προβλέπεται μία απλοποιημένη φορολόγηση των τριγωνικών συναλλαγών μεταξύ υποκείμενων εγκατεστημένων σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη, χωρίς την υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου για καμία επιχείρηση.

Επιπροσθέτως, αν μία συναλλαγή πραγματοποιηθεί με εμπλεκόμενους περισσότερες από τρεις επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε μία ή περισσότερες χώρες τότε ο όρος αλλάζει και ονομάζεται πολυγωνική συναλλαγή. Η διαδικασία αυτή είναι νόμιμη και προβλέπεται από τις εθνικές και κοινοτικές διατάξεις.

Για να γίνει πιο κατανοητό ένα απλό παράδειγμα είναι αν μία ιταλική επιχείρηση αγοράζει από γερμανική επιχείρηση εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα στην Γερμανία και στην συνέχεια τα μεταβιβάζει σε ελληνική επιχείρηση, η οποία τελικά τα μεταφέρει στην Ελλάδα κ.ο.κ.



1. Τριγωνική Συναλλαγή

⁶ ΠΟΛ. 1317/1993

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΑΤΕΣ ΣΤΟ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟ Φ.Π.Α.

3.1 Ορισμός της απάτης

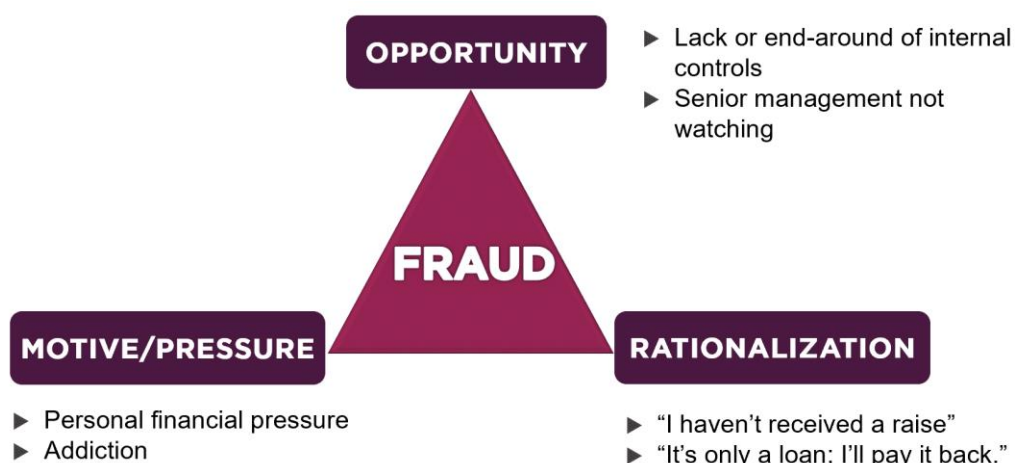
Ως απάτη ορίζεται η σκόπιμη πράξη που διενεργείται από ένα ή περισσότερα άτομα τα οποία προέρχονται είτε από την επιχείρηση (διοίκηση, προσωπικό) είτε από την σύμπραξη τρίτων μερών (δημόσιοι υπάλληλοι) και οδηγεί, στην συγκεκριμένη περίπτωση, στην διαστρέβλωση των δηλώσεων του Φ.Π.Α. Με αυτή την διαστρέβλωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. επιτυγχάνεται υπεξαίρεση του φόρου ασκώντας το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με σκοπό την επιστροφή του φόρου εισροών αν αυτός δεν κατέστη δυνατό να συμψηφιστεί ή την καταβολή όσο το δυνατόν λιγότερου φόρου στην περίπτωση δημιουργίας χρεωστικού υπολοίπου. Η απάτη, σύμφωνα με στοιχεία της Ε.Ε., κοστίζει στα κράτη μέλη της κατά μέσο όρο ένα ποσοστό 10% των καθαρών εσόδων της από τον Φ.Π.Α. Αναφέρεται στην οικονομική βιβλιογραφία μάλιστα πως η φοροδιαφυγή του Φ.Π.Α. αντιστοιχεί περίπου σε 2% έως 2,5% του ΑΕΠ. Μολονότι οι φορολογικές αρχές έχουν αγωνιστεί σκληρά για να σταματήσουν το φαινόμενο της απάτης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν εξαιρετικά οργανωμένες απάτες στον τομέα του Φ.Π.Α., οι οποίες έχουν μετατραπεί σε “καθιερωμένη βιομηχανία”. Η απάτη στον Φ.Π.Α. είναι ένα εμπόδιο για την ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει αντίκτυπο στον θεμιτό ανταγωνισμό, μειώνει τα φορολογικά έσοδα των χωρών, επηρεάζει αρνητικά τους πόρους της Ε.Ε και έχει ως αποτέλεσμα πιο δυσβάσταχτες υποχρεώσεις για τις επιχειρήσεις. Είναι σαφές ότι τέτοιου είδους απάτες αποτελούν σοβαρό πρόβλημα για τον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης και κατά συνέπεια για τους φορολογούμενους. Με αυτόν τον τρόπο υπονομεύεται ο στόχος του προϋπολογισμού της Ε.Ε. να βελτιώσει τις συνθήκες διαβίωσης και να δημιουργήσει ανάπτυξη και απασχόληση⁷.

⁷ COM 2014 71 final, Report from the commission to the council and the European parliament on the application of Council Regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax

3.2 Κίνητρα για διάπραξη απάτης στον Φ.Π.Α.

Για να διερευνήσουμε, να εντοπίσουμε και να αποτρέψουμε την απάτη, πρέπει να κατανοήσουμε πώς και γιατί οι άνθρωποι διαπράττουν απάτη. Το να γνωρίζουμε το “πώς”, βοηθά τους επιχειρηματίες και τα στελέχη να δημιουργήσουν πολιτικές και να σχεδιάσουν κατάλληλους εσωτερικούς ελέγχους ώστε να περιορίσουν την εμφάνιση της απάτης. Το “γιατί” είναι πιο διαφοροποιημένο για την επιχείρηση αλλά εξίσου σημαντικό για την κατανόηση της απάτης.

Σύμφωνα με τον εγκληματολόγο Donald R. Cressey, τρία κίνητρα είναι που συνδέονται με την απάτη, τα οποία διαμορφώνουν τη θεωρία του “τριγώνου της απάτης” (fraud triangle), η οποία υιοθετήθηκε και από το Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών (ACFE) και έτσι έγινε γνωστή. Το τρίγωνο της απάτης έχει αντέξει μέσα στις δεκαετίες ως ένα μεταφορικό διάγραμμα το οποίο βοηθάει στην κατανόηση και την ανάλυση της απάτης. Η έννοιά του δηλώνει ότι υπάρχουν τρία στοιχεία τα οποία, μαζί, οδηγούν σε δόλια συμπεριφορά. Όπως παρουσιάζεται και παρακάτω τα κίνητρα αυτά είναι (1) μία αντιληπτή μη κοινοποιήσιμη οικονομική ανάγκη (κίνητρο/πίεση), (2) μία αντιληπτή ευκαιρία για διάπραξη απάτης και (3) ο εξορθολογισμός της διάπραξης της απάτης.



Πηγή: ANDERS CPAs, Clay M. Kniepmann, (2020), The Fraud Triangle:

Three Conditions That Increase The Risk Of Fraud

- Το στοιχείο “ευκαιρία” του τριγώνου της απάτης αναφέρεται στις συνθήκες που επιτρέπουν την εμφάνιση της απάτης. Είναι οι ευκαιρίες που δημιουργούνται συνήθως από την αναποτελεσματικότητα των διενεργούμενων ελέγχων, των κρατικών φορέων, την έλλειψη ηθικής καθοδήγησης και ηγεσίας, την ύπαρξη φορολογικών διατάξεων που επιτρέπουν και προσφέρουν δυνατότητες φοροδιαφυγής καθώς και την επικράτηση πρακτικών ατιμωρησίας.
- Το στοιχείο “πίεση”, υφίστανται σε περιόδους οικονομικής ύφεσης, κορεσμού στην αγορά, αυξημένου ανταγωνισμού που συνήθως συνδέονται με μείωση του περιθωρίου κέρδους, την πίεση για εκπλήρωση των απαιτήσεων και υψηλών μη ρεαλιστικών χρηματοοικονομικών στόχων και την απειλή πτώχευσης.
- Το στοιχείο “εξορθολογισμός”, με το οποίο αιτιολογείται και εκλογικεύεται η διάπραξη της απάτης με την νοοτροπία και τον χαρακτήρα των ατόμων, τα οποία γνωρίζοντας πως είναι ανήθικη προβαίνουν με πρόθεση και για διάφορους λόγους σε αυτήν την ανέντιμη πράξη.

Πρακτικά, πολλοί είναι οι παράγοντες που μπορεί να ενθαρρύνουν την διάπραξη της απάτης. Όταν οι εξωτερικοί έλεγχοι, δηλαδή οι φορολογικοί έλεγχοι είναι αναποτελεσματικοί ή ακόμη και ανύπαρκτοι τότε προκύπτουν ευκαιρίες για να διαπράξει η επιχείρηση πιο εύκολα απάτη. Σημαντικό ρόλο παίζει το επιχειρηματικό περιβάλλον και η τεχνολογία, καθώς οι έλεγχοι μπορεί να μην αποδίδουν πια, γιατί η ελεγκτική υπηρεσία που τους αναλαμβάνει μπορεί να μην έχει επιμορφωθεί κατάλληλα κι έτσι να μην κατανοεί το νέο περιβάλλον τόσο καλά, όσο αυτοί που εμπλέκονται πιο άμεσα, δηλαδή τα στελέχη των επιχειρήσεων. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις διαπράττουν πιο εύκολα απάτη όταν αισθάνονται ότι δεν θα υποστούν σημαντικές ποινές σε περίπτωση που αποκαλυφθούν οι παράνομες πράξεις τους. Ειδικά στην χώρα μας, τα τελευταία χρόνια οι συνεχείς αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο της φορολογίας καταλήγουν συνήθως να μην εφαρμόζονται ή ακόμη και να είναι συγκρουόμενες μεταξύ τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα χιλιάδες υποθέσεις παραβάσεων να εκκρεμούν στα δικαστήρια αναμένοντας πολλά χρόνια για την εκδίκαση και την είσπραξη τελικά των φόρων. Τέλος, αρκετές είναι οι περιπτώσεις επιχειρήσεων που ενεπλάκησαν σε απάτες Φ.Π.Α., είτε μη γνωρίζοντας πως αυτό που έκαναν ήταν λάθος είτε θεωρώντας λανθασμένα πως αυτές τους οι ενέργειες, ήταν προς το συμφέρον τους. Για την αντιμετώπιση αυτής της άγνοιας πάνω σε τόσο σημαντικά θέματα, απαραίτητη είναι η ηθική καθοδήγηση των στελεχών της επιχείρησης και των οικονομικών συμβούλων, καθώς όμως και των ελεγκτών και των

δημόσιων υπαλλήλων. Πέρα από αυτό, πολύ σημαντικό είναι η διοίκηση να λειτουργεί ως πρότυπο και να παρέχει ηγεσία ώστε να γίνεται αντιληπτή η σοβαρότητα των κανόνων και των νόμων.

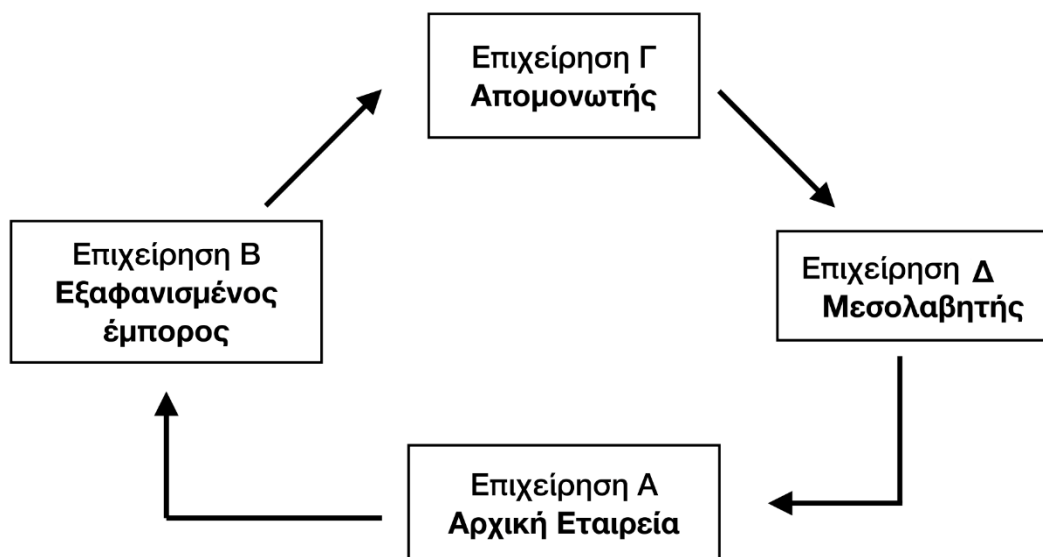
3.3 Διαφορετικοί τύποι απάτης εξαφανισμένου έμπορου ΜΤΙC

3.3.1 Κυκλική απάτη καρουζέλ

Χαρακτηριστική μορφή απάτης στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. σε διεθνές επίπεδο είναι η απάτη τύπου εξαφανισμένου εμπόρου - “Καρουζέλ”. Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού απάτης, σε ένα κράτος μέλος, οι συναλλαγές, στις οποίες χρεώνεται Φ.Π.Α., συνδυάζονται με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, στις οποίες δεν χρεώνεται Φ.Π.Α. μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Μία επιχείρηση “εξαφανίζεται” ώστε να μην αποδίδει τον Φ.Π.Α. που εισέπραξε, ενώ άλλες επιχειρήσεις στην αλυσίδα της απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά του Φ.Π.Α. εισροών ή λαμβάνουν επιστροφές Φ.Π.Α. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, χιλιάδες επιχειρήσεις να περιορίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη, να αυξάνουν τις δαπάνες τους και να τακτοποιούν λογιστικές αταλασθίες. Όσον αφορά τα αγαθά που εμπλέκονται σε τέτοιου είδους απάτη, έχουν ως κοινά χαρακτηριστικά την διαθεσιμότητά τους σε μεγάλες ποσότητες, υψηλή αξία, χαμηλό βάρος και διάδοση στη μαύρη αγορά. Εντοπίζονται συχνά στο εμπόριο κινητών τηλεφώνων, μεταχειρισμένων οχημάτων, εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, κοσμημάτων, πολύτιμων μετάλλων κ.τ.λ.

Αυτός ο απλουστευμένος αλλά βασικός μηχανισμός περιλαμβάνει τις ακόλουθες συναλλαγές. Έστω η επιχείρηση Α, η αποκαλούμενη “αρχική επιχείρηση” που έχει εγγραφεί στο κράτος μέλος 1, πραγματοποιεί μία ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. στην επιχείρηση Β, αποκαλούμενη “εξαφανισμένος έμπορος”, που είναι εγγεγραμμένη και βρίσκεται στο κράτος μέλος 2. Αυτή η συναλλαγή λοιπόν γίνεται χωρίς καταβολή Φ.Π.Α.. Η επιχείρηση Β, στη συνέχεια, πραγματοποιεί μία παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, στην επιχείρηση Γ, αποκαλούμενη “απομονωτής”. Η επιχείρηση Β χρεώνει Φ.Π.Α. επί της αξίας του τιμολογίου που εκδίδεται στην επιχείρηση Γ και τον εισπράττει αλλά δεν τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 2. Η επιχείρηση Β θα εξαφανιστεί άμεσα. Η επιχείρηση Γ χρησιμοποιείται συνήθως σαν ενδιάμεσο μέρος της απάτης ώστε να δυσχεράνει τους ελέγχους Φ.Π.Α. Στη συνέχεια η επιχείρηση Γ πουλάει τα αγαθά στην επιχείρηση Δ, η

οποία είναι ο “διαμεσολαβητής”, και η επιχείρηση Δ θα εκπέσει τον Φ.Π.Α. που επιβλήθηκε στην αγορά της. Τέλος η επιχείρηση Δ πραγματοποιεί μία ενδοκοινοτική παράδοση στην επιχείρηση Α, στο κράτος μέλος 1, προκειμένου να ζητήσει την επιστροφή του Φ.Π.Α. των αγορών της.



2. Κυκλική απάτη καρουζέλ

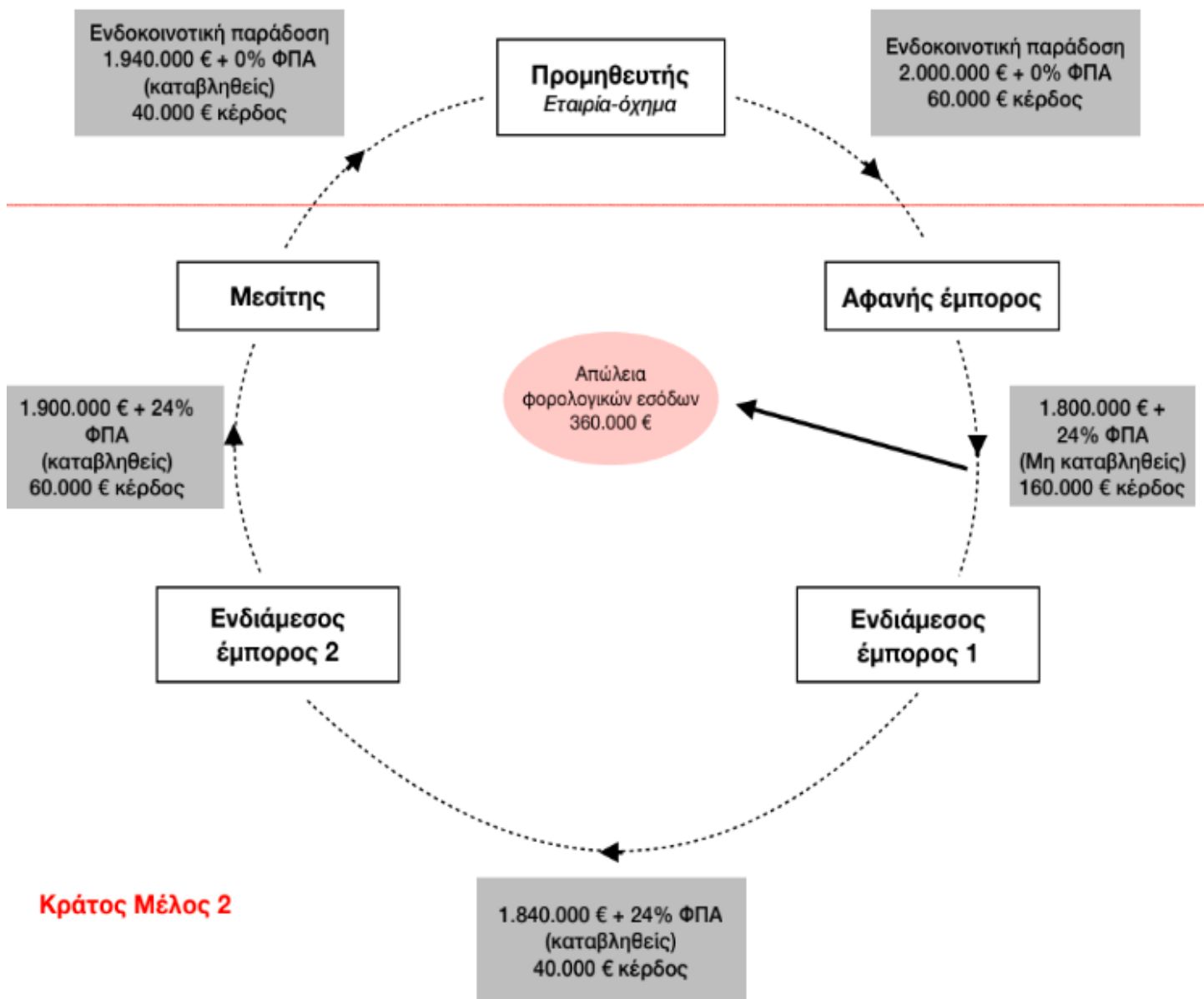
Η φορολογική απάτη, οδηγεί σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των νόμιμων και μη επιχειρήσεων κι έτσι υπονομεύει την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Οι απώλειες εσόδων από απάτη τύπου καρουζέλ, είναι εξαιρετικά σημαντικές και έχουν γίνει η κύρια πηγή χρηματοδότησης για άλλες εγκληματικές δραστηριότητες. Είναι ένα σημαντικό και συνεχώς αυξανόμενο πρόβλημα για όλα τα κράτη μέλη και για την αντιμετώπιση της, απαιτείται η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών.

Το 2010, η ιταλική Μονάδα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών (FIU) που ιδρύθηκε στην τράπεζα της Ιταλίας, υπενθύμισε στους τραπεζικούς και χρηματοπιστωτικούς διαμεσολαβητές και στους επαγγελματίες την ανάγκη για συνεχή και προσεκτική παρακολούθηση των συναλλαγών από άτομα που δραστηριοποιούνται σε “τομείς κινδύνου”. Για το σκοπό αυτό, ένα συγκεκριμένο επιχειρησιακό σχέδιο περιγράφει πιθανές ανωμαλίες που μπορούν να εντοπιστούν υπό το πρίσμα υποκειμενικών και αντικειμενικών παραγόντων, ελέγχοντας την συνέπεια του όγκου και της συχνότητας των συναλλαγών ενός δεδομένου πελάτη με την πραγματική οικονομική δραστηριότητα που ασκεί ο πελάτης.

Παράδειγμα του μηχανισμού απάτης τύπου καρουζέλ

Με ένα πρακτικό παράδειγμα και το παρακάτω σχήμα φαίνεται ξεκάθαρα πως αποφεύγεται η καταβολή του Φ.Π.Α. με την κυκλική απάτη καρουζέλ. Ας υποθέσουμε έναν συντελεστή Φ.Π.Α. 20%. Η αρχική επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στον αφανή έμπορο για 2.000.000 ευρώ χωρίς να καταβάλλεται ο Φ.Π.Α., επειδή θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση. Έπειτα, ο αφανής έμπορος πουλάει με την σειρά του τα αγαθά στον ενδιάμεσο έμπορο 1 για 2.160.000 ευρώ (1.800.000 συν 360.000 ευρώ Φ.Π.Α.). Ο αφανής έμπορος δεν αποδίδει τα 360.000 ευρώ Φ.Π.Α. στις φορολογικές αρχές και εξαφανίζεται. Στη συνέχεια, ο ενδιάμεσος έμπορος 1, που μπορεί να μην γνωρίζει ότι συμμετέχει σε μία αλυσίδα απάτης, πουλάει τα αγαθά σε έναν ενδιάμεσο έμπορο 2 με κέρδος 40.000 ευρώ και καταβάλλει στις φορολογικές αρχές 20% αυτού του κέρδους για τον Φ.Π.Α. (8.000 ευρώ). Ο ενδιάμεσος έμπορος 2, πουλάει τα αγαθά στον μεσάζοντα με κέρδος 60.000 ευρώ και πληρώνει Φ.Π.Α. 20% αυτού του κέρδους (12.000 ευρώ). Ο μεσάζοντας ολοκληρώνει αυτήν την αλυσίδα απάτης πουλώντας αυτά τα αγαθά στην αρχική επιχείρηση με κέρδος 40.000 ευρώ. Είναι ενδοκοινοτική παράδοση και επομένως απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., γι' αυτό και δεν χρεώνει Φ.Π.Α. στην αρχική επιχείρηση, διεκδικεί όμως την επιστροφή του Φ.Π.Α. που πλήρωσε στον ενδιάμεσο έμπορο 2 (380.000 ευρώ). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 2 να έχουν απώλεια φορολογικών εσόδων 360.000 ευρώ, γιατί εισπράττουν από τους ενδιάμεσους εμπόρους 1 και 2 τον Φ.Π.Α. (20.000 ευρώ), αλλά επιστρέφουν 380.000 ευρώ στον μεσάζοντα. Συμπερασματικά λοιπόν, από αυτό το καρουζέλ αποκομίζεται συνολικό κέρδος 360.000 ευρώ που διαμοιράζεται σε όλους στους συμμετέχοντες σε αυτήν την απάτη.

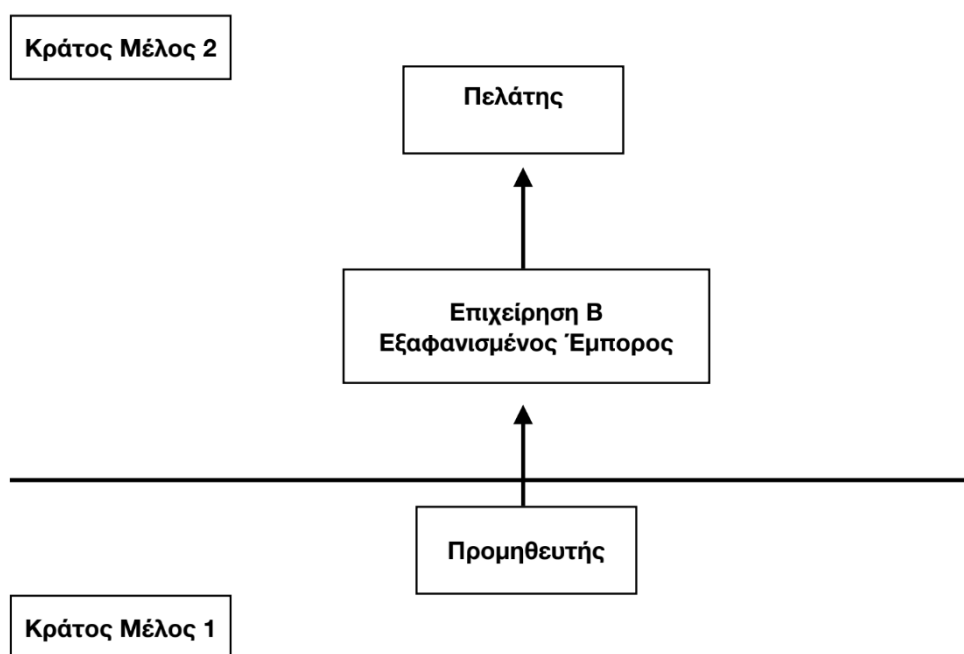
Κράτος Μέλος 1



3. Πρακτικό παράδειγμα απάτης τύπου καρουζέλ

3.3.2 Απλή απάτη MTIC – Αποκτήσεις

Σε αυτού του είδους απάτη, ένας προμηθευτής (επιχείρηση Α) εγκατεστημένος στο κράτος μέλος 1, αποκαλούμενος “αρχική επιχείρηση”, πουλάει αγαθά σε μία δεύτερη επιχείρηση εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 2, αποκαλούμενη “εξαφανισμένο έμπορο”, απαλλαγμένα από τον Φ.Π.Α. Ο έμπορος αυτός επωφελείται από την απαλλαγή του Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών και τα μεταπωλεί στην εγχώρια αγορά του κράτους μέλους 2, σε πολύ ανταγωνιστικές τιμές. Μπορούν οι τιμές του να είναι τόσο χαμηλές λόγω του ότι χρεώνει Φ.Π.Α. στον πελάτη αλλά δεν τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές, κι έτσι αυξάνεται το περιθώριο κέρδους του. Τέλος ο αφανής έμπορος εξαφανίζεται, χωρίς να αφήσει ίχνη ώστε να τον βρουν, κι έτσι καθίσταται αδύνατη η είσπραξη του φόρου στο κράτος όπου τελικά καταναλώθηκαν τα αγαθά. Με αυτόν τον τρόπο, ο μηχανισμός της απάτης MTIC, εκμεταλλεύεται το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. και της απαλλαγής του στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, η οποία έχει σκοπό την αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού. Ενώ τέτοιου είδους απάτη συναντώνταν κυρίως στα αγαθά, τα τελευταία χρόνια έχει αρχίσει να επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών.

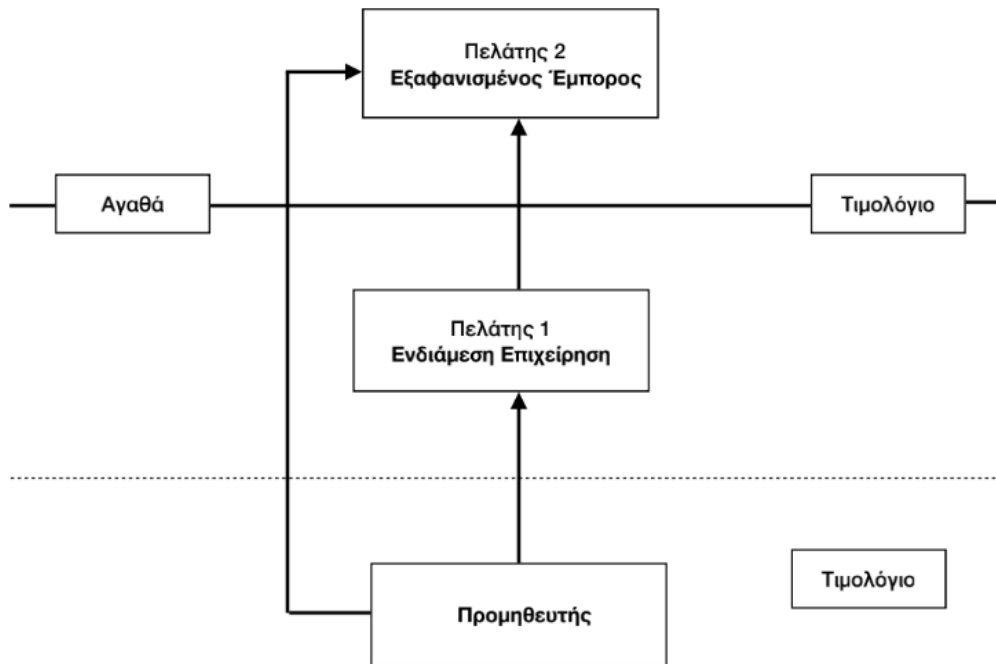


4. Απλή απάτη ΜΤΙC - Αποκτήσεις

3.3.3 Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών

Η κατάχρηση τριγωνικών συναλλαγών αποτελεί την πιο δύσκολη περίπτωση απάτης ως προς την αντιμετώπισή της. Η επιχείρηση που είναι στην κορυφή της τριγωνικής συναλλαγής δεν προκαλεί απώλειες στα φορολογικά έσοδα στο κράτος μέλος προέλευσής της, εμπλέκεται όμως σε απάτη στον τομέα του Φ.Π.Α., στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κάτι που προκαλεί ζημία σε άλλα κράτη μέλη. Με την εισαγωγή της εικονικής ενδιάμεσης επιχείρησης στο κράτος μέλος 2, η δραστηριότητα μεταξύ των επιχειρήσεων στο κράτος μέλος 1 και στο κράτος μέλος 3 παραμένει κρυφή. Για να αποδειχθεί η νομική βάση απαιτεί συντονισμένο έλεγχο όλων των κρατών μελών που εμπλέκονται, ώστε να παρασχεθεί σχετικό αποδεικτικό υλικό που να αποδεικνύει την έλλειψη πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης που βρίσκεται στην κορυφή της τριγωνικής συναλλαγής, το οποίο στην πραγματικότητα είναι μία πολύ δύσκολη διαδικασία. Πρακτικά, ο μηχανισμός αυτός σημαίνει ότι μία επιχείρηση Α (κράτος μέλος 1) εκδίδει ένα τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. προς την επιχείρηση Β (κράτος μέλος 2). Τα αγαθά αυτά παραδίδονται στην αποθήκη μιας επιχείρησης εφοδιαστικής αλυσίδας στο κράτος μέλος 1 και έπειτα μεταφέρονται σε αποθήκη μιας επιχείρησης εφοδιαστικής αλυσίδας στο κράτος μέλος 3. Στα μεταφορικά έγγραφα CMR αναγράφονται οι επωνυμίες από τις επιχειρήσεις στο κράτος μέλος 1, στο κράτος μέλος 3 καθώς και της μεταφορικής εταιρίας. Θεωρητικά, η μεταφορά των αγαθών στο κράτος μέλος 3 προέρχεται μετά από εντολή της επιχείρησης Β, η οποία ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης Γ (“κρυμμένης επιχείρησης”) στο κράτος μέλος 3. Η επιχείρηση Β πραγματοποιεί τις πληρωμές στην επιχείρηση Α από δικό της τραπεζικό λογαριασμό και δεν εκδίδει κανένα τιμολόγιο στην επιχείρηση Γ. Συνήθως ο τραπεζικός λογαριασμός της επιχείρησης Β είναι στην αλλοδαπή και οι εντολές μεταφοράς πραγματοποιούνται μέσω διεύθυνσης ΙΡ που βρίσκεται στο κράτος μέλος 3. Με αυτόν τον τρόπο, δεν δηλώνονται ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την επιχείρηση Α προς την επιχείρηση Γ, ενώ οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αποδίδονται στην επιχείρηση Β στο κράτος μέλος 2, του οποίου δεν πλήττονται τα φορολογικά έσοδα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η φορολογικές αρχές του κράτους δψμέλους 3 να μην μπορούν να ανιχνεύσουν την παράνομη

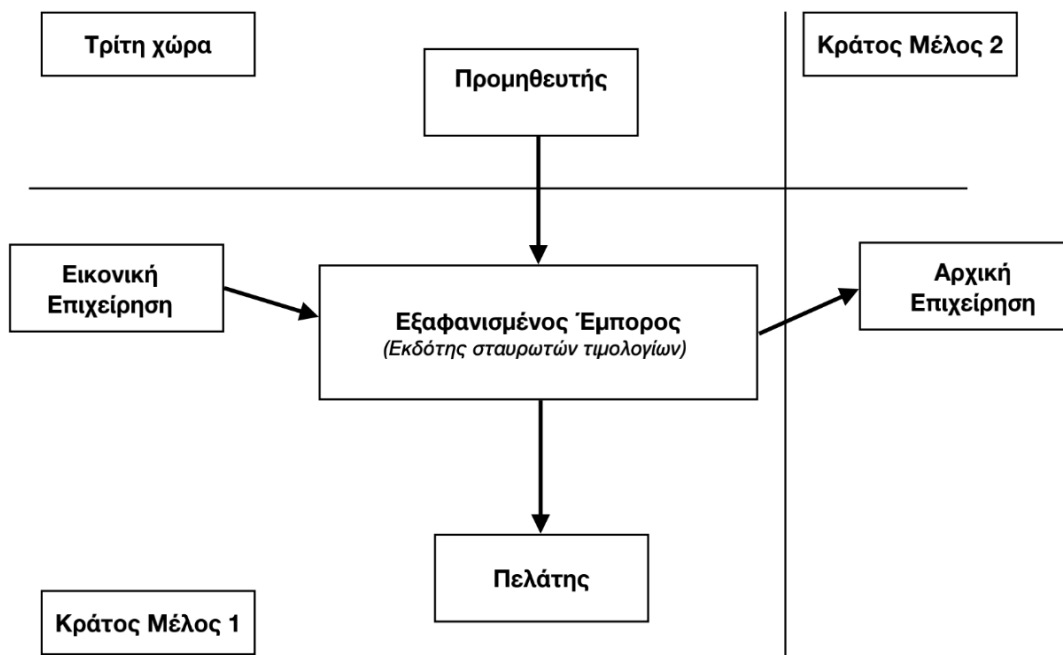
συναλλαγή γιατί δεν υπάρχουν ίχνη ούτε χρηματικών μεταφορών από την επιχείρηση Γ ούτε και CMR.



5. Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών

3.3.4 Σταυρωτές Τιμολογήσεις

Οι σταυρωτές τιμολογήσεις (cross invoicing) είναι μορφές απάτης που θεωρούνται παραλλαγές του τύπου καρουζέλ. Στη ουσία η ενδοκοινοτική παράδοση και έπειτα η αντίστοιχη μεταπώληση στην εγχώρια αγορά προστίθενται στην απάτη καρουζέλ, ώστε να διασφαλιστεί ότι δεν θα υπάρξει κάποια χρεωστική δήλωση Φ.Π.Α. και ο εξαφανισμένος έμπορος να έχει την δυνατότητα να δραστηριοποιηθεί για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, χωρίς να τον εντοπίσουν. Η εγχώρια μεταπώληση είναι ένα εικονικό τιμολόγιο που εκδίδεται από μία εικονική επιχείρηση η οποία είτε είναι ανύπαρκτη είτε έχει κλαπεί ο Α.Φ.Μ. Αντίστοιχα και η ενδοκοινοτική παράδοση είναι εικονική. Το κέρδος από αυτήν την παράνομη δραστηριότητα είναι ότι οι συναλλαγές δεν είναι πραγματικές και ο εξαφανισμένος έμπορος δεν θα καταβάλλει Φ.Π.Α.



6. Σταυρωτές τιμολογήσεις

3.3.5 Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου

Η συμμετοχή ενός επιτηδευματία σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου (contra trader fraud scheme) είναι ένα είδος απάτης που θεωρείται εξέλιξη της απάτης Φ.Π.Α. με σταυρωτές τιμολογήσεις. Η απάτη αυτή, έχει ως σκοπό την αποστασιοποίηση του μεσολαβητή, ο οποίος αιτείται την έκπτωση του φόρου εισροών από τον εξαφανισμένο έμπορο. Αυτό γίνεται εφικτό μέσω της δημιουργίας επιπρόσθετων αλυσίδων συναλλαγής που δεν συνδέονται άμεσα με απώλεια φόρου. Για να μπορέσουν οι φορολογικές αρχές να αρνηθούν το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α., πρέπει να εξακριβωθεί η σύνδεση μεταξύ της συναλλαγής του μεσολαβητή και της απώλειας των εσόδων από απάτη, κάτι που στην πράξη είναι πολύ δύσκολο για την αρμόδια φορολογική αρχή.

Ο μηχανισμός αυτής της απάτης λειτουργεί όταν μία επιχείρηση Α στο κράτος μέλος 1 πραγματοποιεί μία ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών στην επιχείρηση Β, δηλαδή στον εξαφανισμένο έμπορο στο κράτος μέλος 2. Αυτή η συναλλαγή πραγματοποιείται χωρίς την πληρωμή Φ.Π.Α. Στην συνέχεια, η επιχείρηση Β πουλάει εγχώρια στην επιχείρηση Γ (επιχείρηση - μεσολαβητής, η οποία μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου, “contra broker”). Σε αυτήν την συναλλαγή, η επιχείρηση Β χρεώνει Φ.Π.Α. αλλά η επιχείρηση Γ δεν καταβάλλει ή δεν δηλώνει τον Φ.Π.Α. στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 2. Έπειτα, η επιχείρηση Β θα εξαφανιστεί.

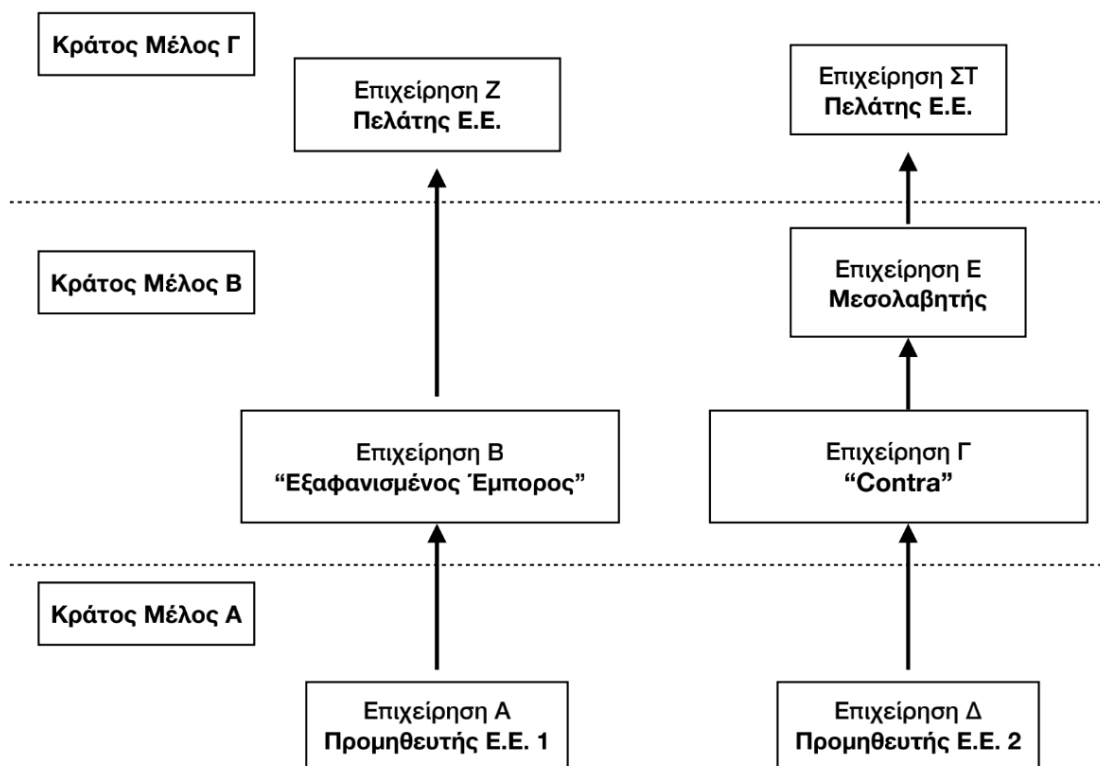
Παράλληλα, η επιχείρηση Δ στο κράτος μέλος 1, πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών στην επιχείρηση Γ, απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α., η οποία δηλώνεται και εκπίπτει από την επιχείρηση Γ. Η επιχείρηση Γ πραγματοποιεί δύο συναλλαγές, μία εγχώρια πώληση στην επιχείρηση Ε (“μεσολαβητής”) στο κράτος μέλος 2 και χρεώνει Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο. Η επιχείρηση Ε πραγματοποίησε ενδοκοινοτική παράδοση απαλλαγμένη από τον Φ.Π.Α. στην επιχείρηση ΣΤ και στην συνέχεια αιτείται επιστροφής του Φ.Π.Α., το οποίο δεν συνδέεται άμεσα με την αλυσίδα απάτης της επιχείρησης Β.

Επίσης, η επιχείρηση Γ πραγματοποιεί μία ενδοκοινοτική παράδοση απαλλαγμένη από τον Φ.Π.Α. προς την επιχείρηση Ζ στο κράτος μέλος 3 και η αποστολή γίνεται χωρίς να πληρώνεται Φ.Π.Α. Η συγκεκριμένη παράδοση συνδέεται με την αλυσίδα απάτης της επιχείρησης Β. Το ποσό προς έκπτωση του Φ.Π.Α. που οφείλεται από τις αγορές της επιχείρησης Γ από την επιχείρηση Β (“εξαφανισμένο έμπορο”) μειώνεται από τον Φ.Π.Α. που οφείλεται από την επιχείρηση Γ επί της εγχώριας παράδοσής της. Με αυτόν τον τρόπο, οι επιστροφές Φ.Π.Α. μεταφέρονται από την επιχείρηση Γ στην επιχείρηση Ε, με σκοπό να είναι δύσκολη για τις φορολογικές αρχές η παρακράτηση της επιστροφής Φ.Π.Α. στην επιχείρηση Ε, επειδή δεν μπορεί να εξακριβωθεί η άμεση σύνδεση της με την αλυσίδα απάτης.

Η απάτη σύμφωνα με το παρακάτω σχήμα μπορεί να εντοπιστεί σε διάφορα στάδια της αλυσίδας.

Αρχικά, η απώλεια για το κράτος μέλος μπορεί να είναι ο Φ.Π.Α. που χρεώθηκε από τον εξαφανισμένο έμπορο, όμως δεν δηλώθηκε ή δεν καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές. Ακόμη, απώλεια για το κράτος μέλος μπορεί να είναι η επιστροφή Φ.Π.Α. που αιτείται ο μεσολαβητής.

Τέλος, υπάρχει το ενδεχόμενο να έχει απώλεια το κράτος μέλος στην επιστροφή Φ.Π.Α. που ζητάει η επιχείρηση - μεσάζοντας που μετέχει και στις δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών.



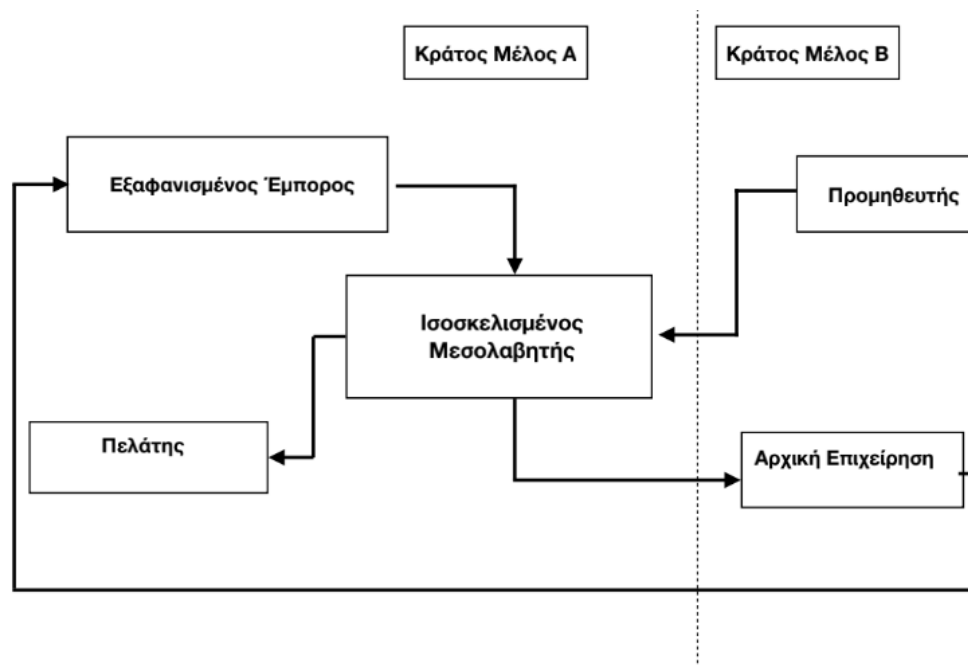
7. Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου

3.3.6 Ισοσκελισμένος μεσολαβητής

Σε αυτού του είδους απάτη, ο μεσολαβητής πουλάει στην εγχώρια αγορά, ισοσκελίζοντας όμως τις αποκτήσεις με τις παραδόσεις, δηλαδή τον Φ.Π.Α. εισροών και τον Φ.Π.Α. εκροών, προκειμένου να ισοσκελίσει το ποσό Φ.Π.Α. που θα πρέπει να του επιστραφεί ή να καταβάλει.

Συνδυάζοντας την ενδοκοινοτική απόκτηση με την αντίστοιχη εγχώρια παράδοση στο πλαίσιο μιας απάτης τύπου καρουζέλ, έχει ως αποτέλεσμα να αποφεύγεται η ανάγκη για μία επιχείρηση να αιτηθεί μεγάλη επιστροφή Φ.Π.Α. ή να καταβάλει μεγάλα ποσά Φ.Π.Α. που θα αφορούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν στην εγχώρια αγορά.

Μπορεί οι εγχώριες συναλλαγές να είναι πραγματικές, αλλά ο μεσολαβητής δεν θα πληρώσει Φ.Π.Α. και από αυτήν ακριβώς την πράξη προκύπτει το παράνομο κέρδος από την συγκεκριμένη απάτη. Απάτη τύπου καρουζέλ μπορεί να οργανωθεί είτε με υπαρκτά είτε με ανύπαρκτα αγαθά. Αν αντί για μία απάτη καρουζέλ, χρησιμοποιηθούν εικονικά τιμολόγια της εγχώριας αγοράς, τα οποία να ακολουθούνται από μία ενδοκοινοτική παράδοση η οποία θα είναι κι αυτή εικονική, με σκοπό την μείωση του Φ.Π.Α. που πρέπει να καταβληθεί, αυτό αποκαλείται σταυρωτή τιμολόγηση (αναλύθηκε παραπάνω).



8. Ισοσκελισμένος μεσολαβητής

Απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος

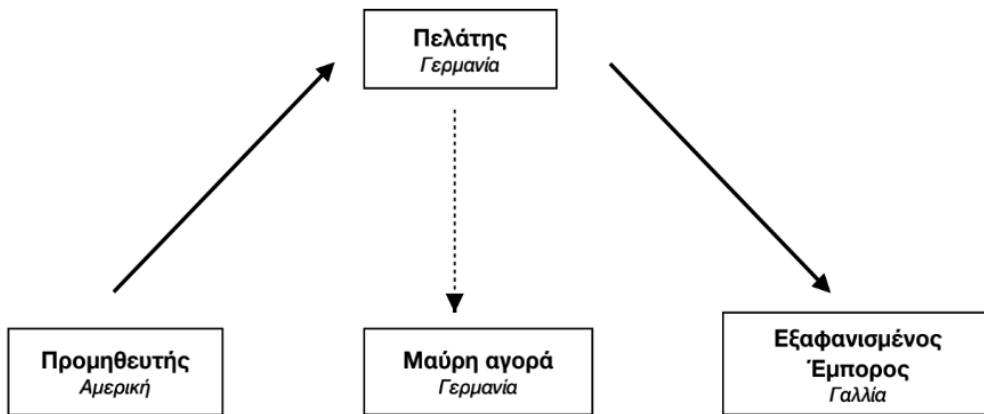
Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος είναι γνωστός ως εξαφανισμένη αρχική επιχείρηση. Αυτοί οι επιτηδευματίες δεν πληρώνουν τις υποχρεώσεις Φ.Π.Α., όπως και ο εξαφανισμένος έμπορος. Η διαφορά ανάμεσα σε αυτούς τους δύο είναι ότι αυτές οι οντότητες προσποιούνται μόνο ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2. Στην πραγματικότητα, η ενδοκοινοτική παράδοση πραγματοποιείται σε μία άγνωστη επιχείρηση στο κράτος μέλος 3. Δεν υπάρχει εμπορική δραστηριότητα στην εγχώρια αγορά του κράτους μέλους 2 κι έτσι δεν προκύπτει απώλεια Φ.Π.Α. Ο εξαφανισμένος έμπορος προκαλεί απώλεια Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος 3.

3.3.7 Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας (42.00)

Το λεγόμενο τελωνειακό καθεστώς 42 είναι ένα καθεστώς που χρησιμοποιεί ο εισαγωγέας προκειμένου να έχει απαλλαγή Φ.Π.Α. στα εισαγόμενα αγαθά που προορίζονται να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος. Ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. θα καταβληθεί στο κράτος μέλος του προορισμού και γι' αυτόν τον λόγο ο εισαγωγέας των αγαθών πρέπει να δηλώσει τον ΑΦΜ του τελικού αγοραστή στην τελωνειακή διοίκηση ώστε να δηλώσει και να πληρώσει αυτός τον φόρο. Ο κίνδυνος που ελλοχεύει λόγω αυτού του καθεστώτος είναι να μην καταβληθεί ο Φ.Π.Α. ούτε στο κράτος μέλος εισαγωγής ούτε όμως και στο κράτος μέλος τελικού προορισμού και τα αγαθά να πωληθούν στην μαύρη αγορά ενός από τα δύο αυτά κράτη μέλη⁸. Για να επιτευχθεί αυτό, χρησιμοποιείται ένας άκυρος ή εσφαλμένος ΑΦΜ, η μεταφορά δεν μπορεί να αποδειχθεί και ο τελικός παραλήπτης δεν υπάρχει (εξαφανισμένος έμπορος) ή δεν έχει παραλάβει ποτέ τα αγαθά (κλεμμένος ΑΦΜ), έτσι ο Φ.Π.Α. οφείλεται στο κράτος μέλος εισαγωγής. Γι' αυτό το λόγο, είναι σημαντικό να παρέχεται ανάδραση (feedback) από το κράτος μέλος του τελικού προορισμού προς το κράτος μέλος εισαγωγής. Αν και οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής είναι υπεύθυνες για την είσπραξη του Φ.Π.Α., θα πρέπει να υπάρχει σύνδεση της φορολογικής διοίκησης του κράτους μέλους 2 προς την φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους 1 ώστε να δημοσιεύονται οι πληροφορίες και να αποφεύγονται οι παρατυπίες. Έπειτα η φορολογική αρχή του κράτους μέλους εισαγωγής να διαβιβάζει στις τελωνειακές αρχές οποιεσδήποτε πληροφορίες και να υπάρχει συνεχής συνεργασία μεταξύ αυτών των οργάνων.

Υπάρχουν περιπτώσεις κρατών που για να εισάγουν αγαθά με την τελωνειακή διαδικασία 42, απαιτούν ως εγγύηση τον Φ.Π.Α. επί των εισροών. Μέχρι να δηλωθεί η απόκτηση από τον τελικό παραλήπτη ή να επιβεβαιωθεί η κατάσταση της επιχείρησης και της συναλλαγής από την φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους προορισμού, συνίσταται από αυτές τις χώρες να μην επιστρέφεται αυτή η εγγύηση. Λόγω του ότι αυτή η διαδικασία μπορεί να διαρκέσει μεγάλο χρονικό διάστημα (αρκετούς μήνες), είναι σημαντική η συνεργασία των φορολογικών και των τελωνειακών αρχών.

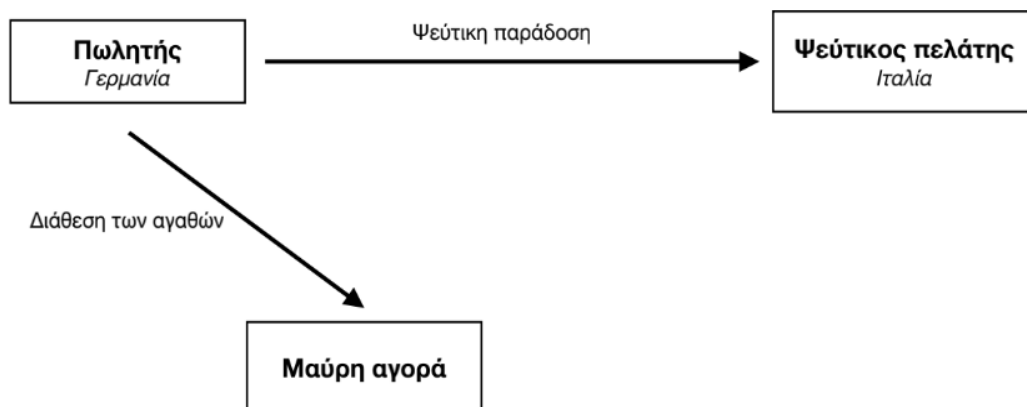
⁸ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2011), Ειδική Έκθεση αριθμ.13
https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr11_13/sr11_13_el.pdf



9. Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας

3.3.8 Πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή πλασματικές εξαγωγές

Σε αυτήν την απάτη γίνεται χρήση εικονικών εγγράφων με σκοπό την απαλλαγή των συναλλαγών από τον Φ.Π.Α. Αυτός ο μηχανισμός επιτρέπει με τα διάφορα ψεύτικα έγγραφα (τελωνειακά έγγραφα σε περίπτωση εξαγωγής, μεταφορικά έγγραφα κτλ), τις πωλήσεις στην εγχώρια αγορά ή στην εγχώρια “μαύρη αγορά”. Με ανάλογο τρόπο ο εγχώριος έμπορος είναι πιθανό να κλέψει τον ΑΦΜ των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε άλλο κράτος εκτός της Ε.Ε. για να απαλλαγούν οι εγχώριες συναλλαγές από τον Φ.Π.Α..



10. Πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις

3.3.9 Κατάχρηση του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους⁹

Το καθεστώς περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση και η νόθευση του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκείμενων στο φόρο μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών. Ειδικότερα, αυτό το καθεστώς εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν των κλάδο των αυτοκινήτων. Η φορολόγηση με Φ.Π.Α. περιορίζεται μόνο στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο πωλητής αυτοκινήτων στην περίπτωση μεταχειρισμένου οχήματος (μεταχειρισμένο εννοώντας όχημα το οποίο είναι παλαιότερο των έξι μηνών και έχει καταγράψει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα). Το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 δεν εφαρμόζεται από τον μεταπωλητή για αυτοκίνητα που αποκτήθηκαν από υποκείμενο στο φόρο και ο οποίος είχε ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. Τα οχήματα που αποκτήθηκαν με το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεν μπορούν να πωληθούν σε αυτό το καθεστώς. Το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 εφαρμόζεται σε περίπτωση αγορών από ιδιώτη που δεν είναι υποκείμενος στο φόρο¹⁰, από επιτηδευματία χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, από κοινοτικό φορολογούμενο που υπάγεται σε καθεστώς δικαιόχρησης (franchise) στο κράτος μέλος αυτού και από φορολογούμενο που έχει εφαρμόσει κι αυτός το καθεστώς περιθωρίου κέρδους.¹¹ Με αυτήν την απαλλαγή, οι επαγγελματίες έχουν την δυνατότητα να ελαχιστοποιήσουν την βάση επί της οποίας υπολογίζεται ο Φ.Π.Α., κάτι το οποίο είναι σημαντικό πλεονέκτημα στην ανταγωνιστική αγορά. Για την εφαρμογή αυτού του καθεστώτος, θα πρέπει να εκδοθεί από τον έμπορο των αυτοκινήτων στο κράτος μέλος 1 ή από τον λιανοπωλητή αυτοκινήτων στο κράτος μέλος 2, ένα εικονικό τιμολόγιο το οποίο θα αναγράφει την υπαγωγή στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους. Αυτήν την απαλλαγή, πολλές φορές δύναται να την χρησιμοποιήσουν κατασκευαστές ή λιανοπωλητές αυτοκινήτων προκειμένου να ξεπουλήσουν τα αποθέματα καινούργιων όμως αυτοκινήτων (που δεν έχουν ηλικία πάνω από έξι μήνες ή δεν έχουν διανύσει 6000 χιλιόμετρα), με τη πρόφαση ότι τα αυτοκίνητα αυτά στην πραγματικότητα είναι μεταχειρισμένα. Στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους δεν είναι δυνατή η υπαγωγή του συνόλου των οχημάτων που πωλούνται εντός της Ε.Ε. και θεωρούνται μεταχειρισμένα. Απαιτείται μία αξιολόγηση από τον μεταπωλητή ώστε να

⁹ Άρθρο 45 του κώδικα Φ.Π.Α.

¹⁰ Εγκύκλιος 1099747/2324/A0012/03.05.2007

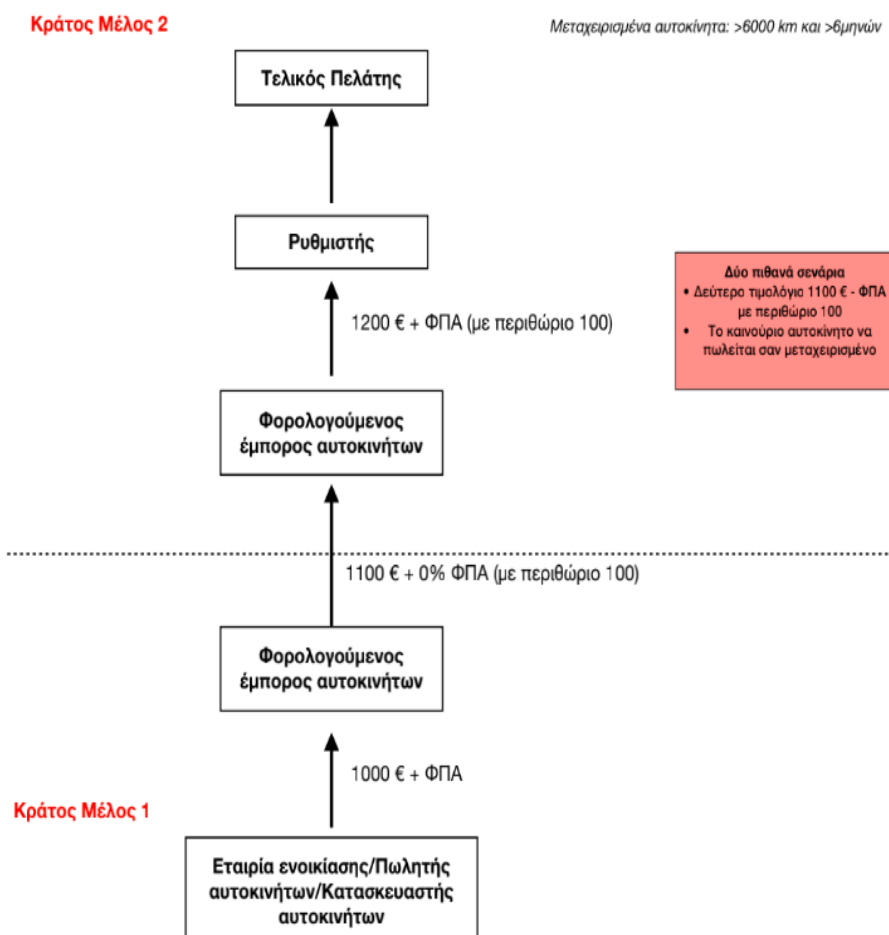
¹¹ Αναστάσιος Δουκέρης (2019), Πρακτικός οδηγός εφαρμογής περιθωρίου κέρδους για μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων (Άρθρο 45, Ν.2859/2000)
<https://taxvoice.gr/Φ.Π.Α./πρακτικός-οδηγός-εφαρμογής-περιθωρί/>

διαπιστωθεί ποιο είναι το καθεστώς που είναι ορθό να εφαρμοστεί. Κατά κύριο λόγο, ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί από τον πελάτη, ο οποίος πρέπει να κάνει μία επίσημη αξιολόγηση των φορολογικών και διοικητικών εγγράφων, ώστε να εξακριβώσει ποιο είναι το σωστό καθεστώς που πρέπει να εφαρμοστεί. Συμπερασματικά, για να εντοπιστούν και να ελεγχθούν οι οικονομικές συναλλαγές που τελικά πραγματοποιήθηκαν, αλλά και να προσδιοριστεί το ορθό καθεστώς Φ.Π.Α. που πρέπει να εφαρμοστεί, απαραίτητη είναι η διεθνής συνεργασία μεταξύ των εθνικών αρχών. Υπάρχουν τρεις τύποι απάτης που εντοπίστηκαν στα διάφορα κράτη μέλη στον κλάδο των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και έχουν κοινά χαρακτηριστικά τα εικονικά τιμολόγια, εικονικούς πελάτες, διπλές τιμολογήσεις και σε μία δεδομένη χρονική στιγμή, εικονικές παραδόσεις και μετάβαση από το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους, που δεν επιτρέπεται.

Αυτοί οι τύποι απάτης είναι οι εξής:

a. Μοντέλο αλυσιδωτής απάτης

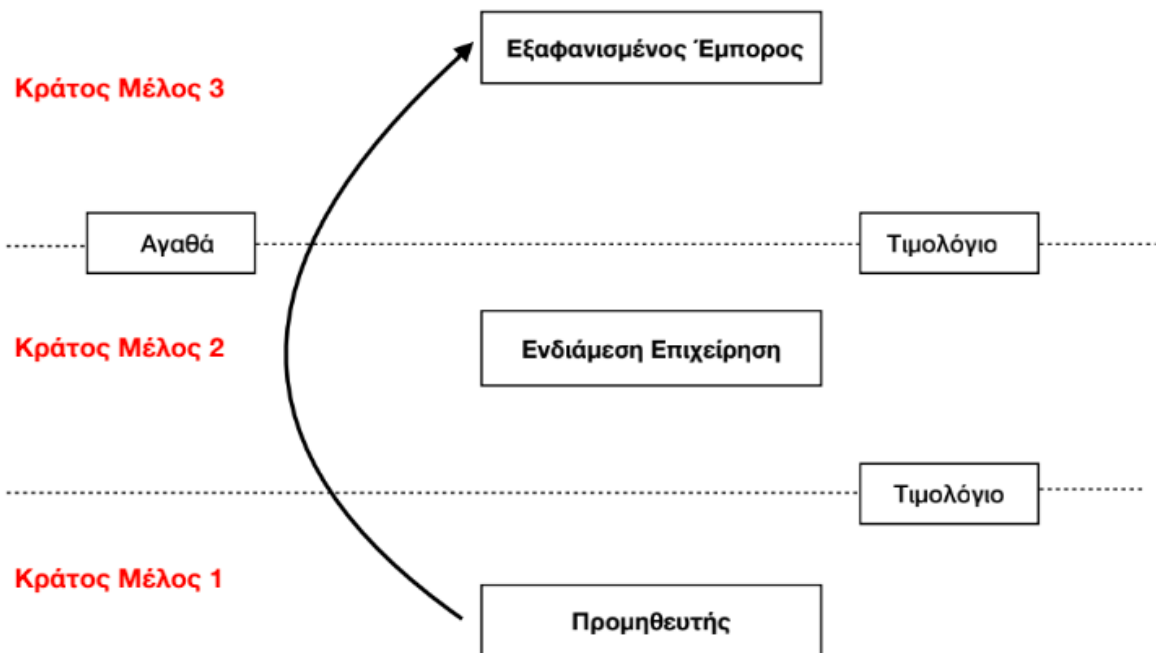
Σε αυτήν την απάτη εμπλέκονται δύο κράτη μέλη και η κατάχρηση του ειδικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα συνίσταται μέσω της χρήσης πλαστού τιμολογίου με την ένδειξη περί υπαγωγής στο περιθώριο κέρδους αφού εκδόθηκε τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. (ενδοκοινοτική παράδοση)



11. Μοντέλο αλυσιδωτής απάτης

b. Εικονική τριγωνική συναλλαγή

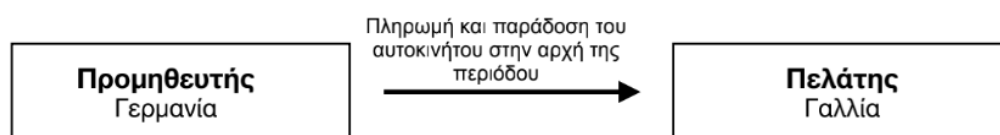
Στην εικονική τριγωνική συναλλαγή εμπλέκονται τρία κράτη μέλη (είναι όπως στην περίπτωση “Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών” που αναλύσαμε παραπάνω). Ένας προμηθευτής από το κράτος μέλος 1 πουλάει ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο σε μία επιχείρηση - απομονωτή στο κράτος μέλος 2, κάτι το οποίο θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση και στη συνέχεια, η επιχείρηση στο κράτος μέλος 2 εκδίδει ένα εικονικό τιμολόγιο με την ένδειξη του περιθωρίου κέρδους προς έναν ιδιώτη ή έναν επιτηδευματία στο κράτος μέλος 3. Το αυτοκίνητο όμως μεταφέρεται απευθείας από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 3. Το πρόβλημα που προκύπτει είναι σε ποιο κράτος μέλος οφείλεται ο Φ.Π.Α.



12. Εικονική τριγωνική συναλλαγή

ε. Μετατροπή καινούργιων αυτοκινήτων σε μεταχειρισμένα

Σε αυτή την απάτη, προκειμένου να εκπληρωθούν οι προϋποθέσεις για να θεωρείται ένα αυτοκίνητο μεταχειρισμένο, γίνεται μία εικονική εκμίσθωση ενός καινούριου αυτοκινήτου για μεγαλύτερο διάστημα από 6 μήνες, από έναν προμηθευτή στο κράτος μέλος 1 σε έναν ιδιώτη στο κράτος μέλος 2. Με αυτόν τον τρόπο θα πωληθεί το αυτοκίνητο ως μεταχειρισμένο, με την πάροδο των 6 μηνών, παράνομα στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους.



13. Μετατροπή καινούργιων αυτοκινήτων σε μεταχειρισμένα

3.4 Νέοι μηχανισμοί απάτης στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.

3.4.1 Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών ECS

Οι “εμπορεύσιμες υπηρεσίες”, η εμπορία μεταγωγής χρόνου (λεπτών) διασύνδεσης η οποία καθίσταται εφικτή με την λειτουργία VoIP (Voice over Internet Protocol) και τα λεπτά χρόνου ομιλίας (Airtime minutes) καλύπτονται από τον όρο ECS. Αποτελούν μία ξεχωριστή κατηγορία φορολογητέων παραδόσεων καθώς αυτές οι προμήθειες που βασίζονται σε υπηρεσίες, μοιάζουν και παράλληλα διαφέρουν ουσιαστικά από τα αγαθά. Διαφέρουν, όμως, ακόμη και από τις υπηρεσίες που καταναλώνονται κατά την αγορά (καταναλωτικές υπηρεσίες).

Τα γεύματα σε εστιατόρια, οι υπηρεσίες βαφής σπιτιών, οι επισκευές αυτοκινήτων είναι παραδείγματα υπηρεσιών που καταναλώνονται. Αυτές οι υπηρεσίες καταναλώνονται από τον πρώτο αγοραστή. Οι εμπορεύσιμες υπηρεσίες διαφέρουν από τις υπηρεσίες που καταναλώνονται. Οι εμπορεύσιμες υπηρεσίες έχουν σχεδιαστεί από την αρχή για μεταπώληση. Είναι υβριδικές προμήθειες που συμπεριφέρονται σαν αγαθά, αλλά έχουν

λειτουργικά χαρακτηριστικά που καθιστούν δύσκολη την διάκρισή τους από τις υπηρεσίες. Κατά τον καθορισμό του τύπου παροχής/τύπου φορολογίας γι' αυτού του είδους τις προμήθειες, ο υβριδικός τους χαρακτήρας παρουσιάζει δυσκολίες. Αυτές οι δυσκολίες αποτελούν πύλη απάτης για ορισμένα καθεστώτα Φ.Π.Α. Σύμφωνα με τους κανόνες της Ε.Ε., οι εμπορεύσιμες υπηρεσίες είναι ιδιαίτερα ευάλωτες τόσο σε ενδοκοινοτική απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου (MTIC), όσο και σε εξωκοινοτική απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου (MTEC).

Το VoIP είναι ένας γενικός όρος των τεχνολογιών μετάδοσης που αφορούν την παράδοση φωνητικών επικοινωνιών μέσω δικτύων IP, όπως το διαδίκτυο. Υπάρχουν αγορές λιανικής και χονδρικής για VoIP και παρόλο που η αγορά καθοδηγείται από την λιανική ζήτηση, οι κύριοι τομείς απάτης MTIC και MTEC βρίσκονται στην χονδρική αγορά.

Παράλληλα, η χρήση της φράσης “Χρόνος ομιλίας (Airtime)”, είναι από μόνη της σε ένα βαθμό παραπλανητική. Σύμφωνα με την Ένωση του Παγκόσμιου Συστήματος Κινητών Επικοινωνιών (GSMA), ο ορισμός του “Χρόνου ομιλίας (airtime)” σχετίζεται αποκλειστικά με τον χρόνο που ο χρήστης είναι συνδεδεμένος.

Από τα παραπάνω, γίνεται κατανοητό, ότι με τον τρόπο που λειτουργεί η αγορά των διεθνών τηλεπικοινωνιών, καθίσταται ελκυστική για τους απατεώνες τύπου MTIC και MTEC. Το αγαθό υφίσταται μόνο για όσο διαρκεί η τηλεφωνική κλήση και αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει η δυνατότητα υποκλοπής ή εντοπισμού των εμπορευμάτων. Το 2008 εμφανίστηκαν πρώτες ενδείξεις απάτης στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (ECS) που αφορούσαν τις λειτουργίες VoIP και τον Airtime, ενώ το 2011 διαπιστώθηκε αύξηση αυτού του είδους απάτης με την εγγραφή στο μητρώο επιχειρήσεων προσώπων που εμπλέκονταν σε παλαιότερες υποθέσεις απάτης και τα οποία επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν και σε αυτόν τον τομέα. Προκειμένου να αποφύγουν τους ελέγχους που προηγούνται πριν την έναρξη δραστηριότητας μιας επιχείρησης, κατέφευγαν στην εξαγορά υφιστάμενων επιχειρήσεων και μετέβαλαν την δραστηριότητά τους σε Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Τηλεπικοινωνιών.

Η απάτη στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Τηλεπικοινωνιών έχει λάβει διεθνείς διαστάσεις με τον αρχικό προμηθευτή και τον τελικό καταναλωτή να εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός της Ε.Ε. με αποτέλεσμα να καθίσταται εξαιρετικά δύσκολη η συλλογή πληροφοριών. Η πλειονότητα των υπηρεσιών που λαμβάνονται από επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών θεωρούνται ότι παρέχονται στο κράτος μέλος του λήπτη και ο Φ.Π.Α. δηλώνεται με αντιστροφή της επιβάρυνσης από τον πελάτη. Αυτό έχει ως

αποτέλεσμα ο “εισαγωγέας” των υπηρεσιών να έχει υποχρέωση καταβολής του Φ.Π.Α., αν οι υπηρεσίες παρασχεθούν στο ίδιο κράτος μέλος ξανά. Η συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα διενεργείται σε απομακρυσμένο σημείο από τον τόπο που λαμβάνει χώρα και αυτό επιτρέπει την εμπλοκή ενός μεγάλου αριθμού ενδιάμεσων επιχειρήσεων κατά μήκος της αλυσίδας.¹²

3.3.2 Αγορά Ενέργειας

Το σύστημα εμπορίας CO₂ της Ε.Ε. θεσπίστηκε το 2003 από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και καθορίστηκαν οι κανόνες για την εμπορία δικαιωμάτων εκπομπών ρύπων διοξειδίου του άνθρακα. Σύμφωνα με το σύστημα, οι βιομηχανικές λειτουργίες δεν επιτρέπεται να λειτουργούν εκτός αν ο χειριστής της εγκατάστασης διαθέτει άδειες που εκδίδονται από την αρμόδια αρχή. Κάθε κράτος μέλος έχει ένα σχέδιο κατανομής και διανέμει δικαιώματα εκπομπών σε εγκαταστάσεις εντός της δικαιοδοσίας του. Τα δικαιώματα εκπομπών αναγνωρίζονται αμοιβαία μεταξύ των κρατών μελών, είναι μεταβιβάσιμα μεταξύ προσώπων (φυσικών και νομικών), τόσο εντός όσο και εκτός της Ε.Ε. Το κορυφαίο ευρωπαϊκό χρηματιστήριο BlueNext είναι αυτό που μπορούν να πωλούνται και να αγοράζονται οι άδειες CO₂ τακτικά, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του αγοραστή ή του πωλητή. Λόγω του ότι οι άδειες είναι εμπορεύσιμες υπηρεσίες, φορολογούνται στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο αποδέκτης. Η Επιτροπή εξέτασε την μεταχείριση του Φ.Π.Α. με διάφορους τρόπους συναλλαγών οι οποίοι άνοιξαν την πόρτα για απάτη MTIC/MTEC στις άδειες CO₂. Οι απατεώνες αγόρασαν δικαιώματα “χωρίς Φ.Π.Α.” στο εξωτερικό και στη συνέχεια τα πουλούσαν στη χώρα τους, χρεώνοντας Φ.Π.Α. στους πελάτες τους. Πριν την διευθέτηση της καταβολής του Φ.Π.Α., οι απατεώνες έκλειναν τις επιχειρήσεις τους και εξαφανίζονταν.

Το 2009 έγινε εμφανής η απάτη στον Φ.Π.Α. που αφορούσε δικαιώματα εκπομπής ρύπων διοξειδίου του άνθρακα CO₂ σε πολλά κράτη μέλη. Παρατηρήθηκε μία σημαντική αύξηση της αγοράς δικαιωμάτων CO₂ στα χρηματιστήρια σε σχέση με τα παλαιότερα

¹² Richard Thompson Ainsworth, 2010, VAT Fraud: MTIC & MTEC - The Tradable Services Problem

έτη, κάτι το οποίο ξέφευγε του φυσιολογικού. Ως αποτέλεσμα της απάτης στον Φ.Π.Α. στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Εμπορίας Δικαιωμάτων Ρύπων (ETS), εκτιμήθηκαν απώλειες 5 δισεκατομμυρίων για τους Ευρωπαίους φορολογούμενους. Από τότε πολλά κράτη μέλη έχουν βρει μηχανισμούς για να αποτρέψουν την απάτη Φ.Π.Α. στην αγορά δικαιωμάτων CO₂ και το συμβούλιο¹³ υιοθέτησε την εφαρμογή της αντίστροφης επιβάρυνσης στο εμπόριο δικαιωμάτων CO₂.

3.4.3 Ηλεκτρική ενέργεια και αέριο

Η απάτη Φ.Π.Α. στον τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας και του αερίου αν και ενέχει περισσότερους φορολογικούς κινδύνους, υφίσταται τουλάχιστον από το 2011. Παρόλο που πρόκειται για παράδοση αγαθών και όχι παροχή κάποιας υπηρεσίας, αυτού του είδους απάτη δεν διαφέρει πολύ από την απάτη στο εμπόριο δικαιωμάτων CO₂. Η καταβολή του Φ.Π.Α. στο εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου μεταξύ των επιχειρήσεων των διαφόρων κρατών μελών έχει να κάνει με τον τόπο εγκατάστασης του αγοραστή. Εάν ο αγοραστής και ο πωλητής είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος μέλος, η συναλλαγή υπόκειται σε Φ.Π.Α. Εάν όμως, ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος σε διαφορετικό κράτος μέλος με τον πωλητή, η συναλλαγή απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. με τον μηχανισμό της αντίστροφης επιβάρυνσης.

Η φορολογική διοίκηση της Νορβηγίας εντόπισε απάτη στον Φ.Π.Α. της ηλεκτρικής ενέργειας το 2013 και απάτη στον Φ.Π.Α. του φυσικού αερίου το 2015. Με διάφορους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν, εντοπίστηκε απώλεια Φ.Π.Α. περίπου 60 εκατομμυρίων ευρώ.

Ο τρόπος λειτουργίας στην περίπτωση της ηλεκτρικής ενέργειας είχε ως εξής:

Αρχικά ιδρύθηκε ένας αριθμός επιχειρήσεων σε διάφορα κράτη μέλη με ιδρυτή τον κάτοικο αλλοδαπής. Αυτές οι επιχειρήσεις χωρίς να έχουν μόνιμο τόπο άσκησης δραστηριότητας εμπορεύονταν ηλεκτρική ενέργεια στο κράτος μέλος 1. Χρησιμοποιούσαν ψευδή στοιχεία και τιμολόγια στο κράτος μέλος 2 για την νομιμοποίηση των εσόδων από αυτές τις παράνομες δραστηριότητες. Η ηλεκτρική ενέργεια στο κράτος μέλος 1 που χρησιμοποιήθηκε για απάτη Φ.Π.Α. ελεγχόταν από αλλοδαπούς υπηκόους που κατοικούσαν σε τρίτη χώρα, οι οποίοι στην συνέχεια χρησιμοποιούσαν τον εξαφανισμένο έμπορο στο κράτος μέλος 2 για να τιμολογήσει την

¹³ Οδηγία συμβουλίου υπ'αρ. 2010/23/ΕΕ

ηλεκτρική ενέργεια που πουλούσε κυρίως στην Νορβηγική επιχείρηση. Ο Φ.Π.Α. που χρεώθηκε από τον εξαφανισμένο έμπορο στο κράτος μέλος 2 εισπράχθηκε από τους μεσίτες της ίδιας χώρας στις επόμενες πωλήσεις και δεν καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 2. Οι μεσίτες πουλούσαν την ηλεκτρική ενέργεια περαιτέρω στο χρηματιστήριο στην Ε.Ε. Όταν υπάρχουν ανταλλαγές, οι απατεώνες δεν χρειάζεται να μετακινούν αγαθά σε ένα καρουζέλ γιατί απλά μπορούν να αγοράσουν ξανά από το χρηματιστήριο. Η πληρωμή της εμπορίας ηλεκτρικής ενέργειας μεταφέρθηκε κυρίως μέσω νορβηγικών τραπεζικών λογαριασμών. Περίπου το 8 - 12% των συνολικών ληφθέντων πληρωμών, από τα κέρδη της απάτης, μεταφέρθηκαν σε συνέχεια σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε τρίτες χώρες. Ο τελικός προορισμός αυτού του κέρδους είναι ακόμη άγνωστος. Η φορολογικές αρχές της Νορβηγίας προσπάθησαν με διάφορους τρόπους να αποτρέψουν την απάτη στον Φ.Π.Α. Η νορβηγική προσέγγιση επικεντρώθηκε συγκεκριμένα στους ανθρώπους πίσω από το σχήμα και την ανάλυση των σχέσεων μεταξύ των αντικειμένων. Οι μεταβλητές που χρησιμοποιούνται στην ανάλυση είναι ιστοσελίδες των επιχειρήσεων, διευθύνσεις IP, χρηματοδοτήσεις (συναλλαγές τραπεζών), διαδικτυακοί ιστότοποι κοινωνικής δικτύωσης, πάροχοι τρίτων εταιριών κτλ. Η πολύπλοκη ανάλυση που διενεργήθηκε από την φορολογική διοίκηση της Νορβηγίας, κατάφερε να σταματήσει την συνεχιζόμενη απάτη στον τομέα του Φ.Π.Α. που αφορούσε το εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου.¹⁴

3.5 Οι συνέπειες και τα αποτελέσματα της απάτης στο Φ.Π.Α.

Η απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. έχει σημαντικές συνέπειες στην κοινωνία, στις επιχειρήσεις αλλά και στα άτομα που εμπλέκονται. Αρχικά, μέσω της απάτης τα κεφάλαια στρέφονται αλλού, αντί να επενδυθούν εκεί όπου απαιτούνται για την κοινωνική ευημερία, σε τομείς όπως είναι η υγεία και η εκπαίδευση. Τα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού μειώνονται σημαντικά και οι άνθρωποι που παίρνουν τις αποφάσεις για την χώρα, αδυνατούν να τις κάνουν πράξη. Το κράτος καταλήγει να μην είναι αποτελεσματικό και να μην μπορεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του λόγω του ότι εμφανίζεται μεγάλο έλλειμμα στα δημόσια ταμεία. Οι συνέπειες της απάτης στις

¹⁴ So Young Kim, 2017, IOTA Paper: An analytical approach to detect MTIC/MTEC VAT fraud involving energy trading.

επιχειρήσεις είναι πολύ κρίσιμες. Πολλές από τις επιχειρήσεις μπορεί να κηρύξουν ακόμη και πτώχευση και να διαγραφούν από τα εμπορικά μητρώα. Δεν μπορεί να υπάρξει αποδοτικότητα, παραγωγικότητα και καινοτομίες επειδή δεν υπάρχουν οι κατάλληλοι πόροι γι' αυτά. Οι εταιρίες δεν μπορούν να είναι ανταγωνιστικές εάν εξακολουθεί να υφίσταται η απάτη.

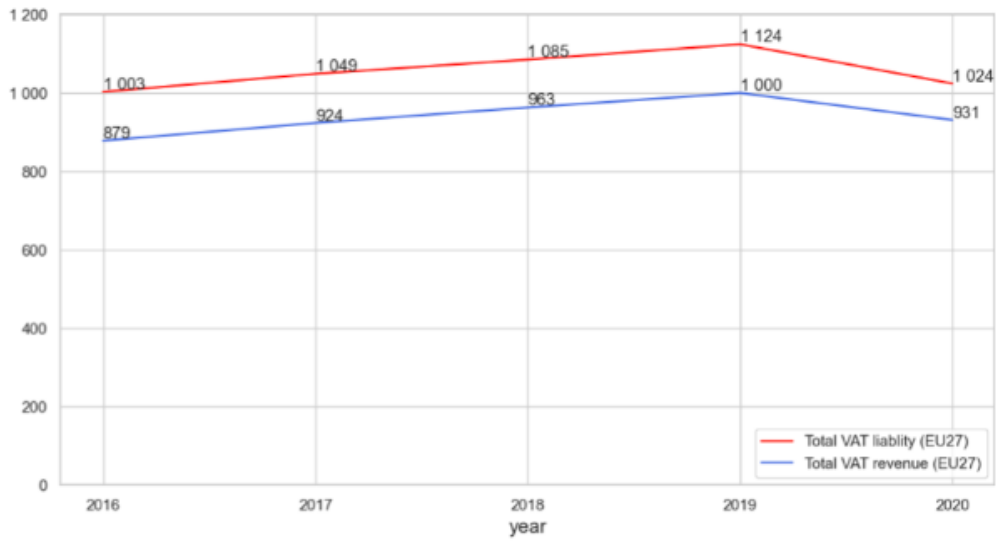
Τα κράτη μέλη προβαίνουν στην δημοσίευση των στοιχείων σχετικά με την απώλεια των εσόδων στον τομέα του Φ.Π.Α., εξαιτίας των διαφόρων ειδών απάτης που έχουν αναφερθεί. Οι συνολικές απώλειες στα έσοδα από τον Φ.Π.Α. υπολογίζονται μέσω του ελλείμματος συμμόρφωσης στον Φ.Π.Α. (“VAT Gap”). Το έλλειμμα στον Φ.Π.Α. βέβαια, περιλαμβάνει γενικά τους λόγους μη είσπραξης των φορολογικών εσόδων που μπορεί να είναι είτε η νόμιμη φοροαποφυγή, η καθυστέρηση οφειλών, η αφερεγγυότητα των εμπορών και διάφορες άλλες αιτίες οι οποίες δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στις απώλειες λόγω απάτης. Γι' αυτό το λόγο τα κράτη μέλη θα πρέπει να υπολογίζουν το έλλειμμα Φ.Π.Α. χρησιμοποιώντας πιο ακριβής πληροφορίες που στοχεύουν αποκλειστικά και όσο αυτό είναι εφικτό στην μελέτη της απάτης και την μείωση των εσόδων εξαιτίας αυτής. Όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα¹⁵, τα έσοδα από τον Φ.Π.Α. και η υποχρέωση καταβολής του αυξανόταν σταδιακά τα χρόνια μέχρι πριν το 2019 όπου ήταν μία κρίσιμη χρονιά λόγω της πανδημίας. Το έλλειμμα του Φ.Π.Α. για τα χρόνια 2016 έως 2019 μειώθηκε με μέσο ρυθμό 0,5 ποσοστιαίες μονάδες ετησίως. Για το έτος 2019, το έλλειμμα Φ.Π.Α. υπολογίστηκε συνολικά για τα κράτη μέλη της Ε.Ε. στα 124 δισεκατομμύρια ευρώ. Αντίστοιχα, για το έτος 2020 ανήλθε στα 93 δισ. ευρώ και κάποιες χώρες ενδεικτικά ήταν, υψηλότερα η Ιταλία η οποία κατέγραψε 26,2 δισ. ευρώ, η Γαλλία 14 δισ. ευρώ, η Γερμανία 11,1 δισ. ευρώ και χαμηλότερα η Λετονία και η Εσθονία με 95 εκατομμύρια και 45 εκατομμύρια έλλειμμα αντίστοιχα. Η Ελλάδα για το 2020 κατέγραψε 3,2 δισ. πετυχαίνοντας όμως την 4η μεγαλύτερη μείωση ελλείμματος Φ.Π.Α. σε μία χρονιά (3,7%). Συνολικά το έλλειμμα από το 2016 έως το 2020 μειώθηκε κατά 31 δισ. ευρώ.¹⁶

¹⁵ European Commission, Report 2022, VAT gap in the EU

¹⁶ Άρθρο για το έλλειμμα Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και στην Ευρώπη για το 2020

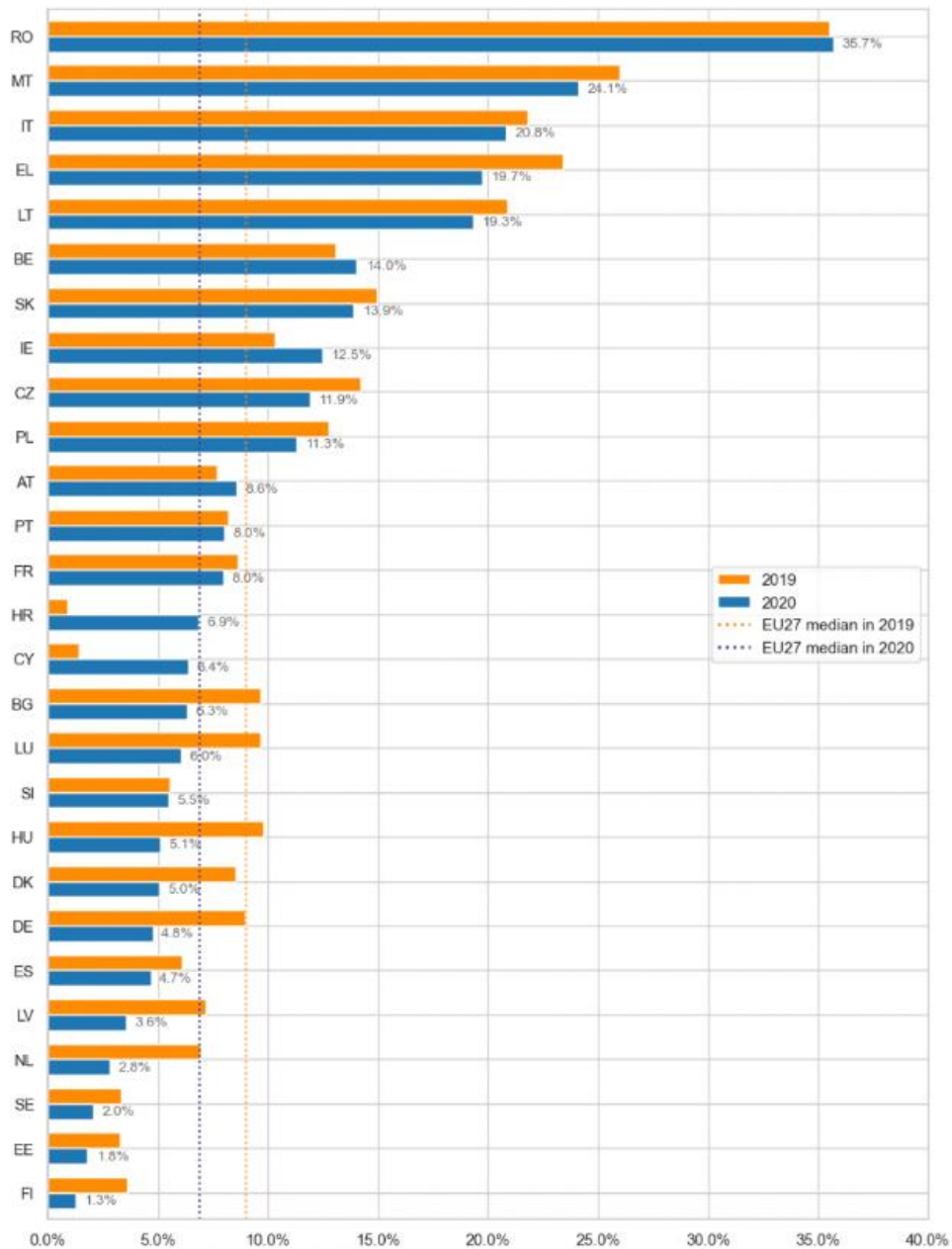
<https://www.taxheaven.gr/news/61897/elleimma-fpa-meiwsh-sta-3178-dis-gia-thn-ellada-to-2020-gia-olh-thn-eyrwph-se-sxesh-me-to-2019-h-meiwsh-anerxetai-peripoy-sta-31-dis>

Figure 4: Evolution of VAT liability and revenue in the EU27 (EUR billion, 2016-2020)



Πηγή: European Commission, Report 2022, VAT gap in the EU

Figure 6: VAT compliance gap by Member State (as % of VTTL, 2019 vs. 2020)



Source: own calculations, [download underlying data](#).

Note: The dotted lines depict the median VAT compliance gap in the EU27 in 2019 (orange) and 2020 (blue). Labels indicate the VAT compliance gap in 2020 in the respective Member State.

Οι επιπτώσεις αυτού του ελλείμματος Φ.Π.Α., είτε αυτό προέρχεται από τους μηχανισμούς απάτης που περιεγράφηκαν παραπάνω, είτε από οποιαδήποτε άλλη αιτία, δεν περιορίζονται μόνο στο κάθε κράτος μέλος μεμονωμένα αλλά επηρεάζουν σημαντικά τον προϋπολογισμό και τους πόρους της Ε.Ε. Αυτό συμβαίνει γιατί με την εφαρμογή του “συστήματος ιδίων πόρων” το 2007 μετά από απόφαση του Συμβουλίου, η Ε.Ε. βασίζεται σε έναν ισοσκελισμένο προϋπολογισμό ο οποίος χρηματοδοτείται εξ’ ολοκλήρου από ιδίους πόρους. Μία κατηγορία από αυτούς τους φόρους λοιπόν είναι και ο Φ.Π.Α. κάθε κράτους, στον οποίο εφαρμόζεται συντελεστής 0,30% προς απόδοση στην Ε.Ε.¹⁷ Καθίσταται εμφανές λοιπόν, ότι το πρόβλημα της απάτης του Φ.Π.Α. και η απώλεια δημοσίων εσόδων επηρεάζουν άμεσα τα οικονομικά συμφέροντα της Ε.Ε. και η αντιμετώπιση αυτών των φαινομένων απάτης βρίσκεται στο επίκεντρο των πρωτοβουλιών της Ένωσης για το κοινό καλό.

3.6 Εργαλεία ανίχνευσης και αποτροπής της απάτης

Καθημερινά, πραγματοποιούνται χιλιάδες νόμιμες συναλλαγές από εκατοντάδες νομοταγείς φορολογούμενους. Οι φορολογικές αρχές από τα κράτη μέλη της Ε.Ε. συνεργάζονται ώστε να εντοπίσουν τους χιλιάδες απατεώνες οι οποίοι διενεργούν πολλές συναλλαγές χωρίς όμως να πληρώνουν τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. Για να εφαρμοστεί ο μηδενικός συντελεστής σε μία ενδοκοινοτική συναλλαγή, πρέπει ο αγοραστής να έχει εγγραφεί στο σύστημα VIES. Αυτό είναι το πρώτο στάδιο των φορολογικών αρχών για την πρόληψη από τις απάτες. Στην συνέχεια από αυτό, οι κυριότερες δράσεις πρόληψης βασίζονται στον έλεγχο της δραστηριότητας ως προς την ακρίβεια των δεδομένων που παρέχονται από τις διάφορες συναλλαγές. Ο πιο βασικός έλεγχος είναι ο έλεγχος υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Παράλληλα, για προληπτικούς λόγους οι φορολογικές αρχές προβαίνουν στην αύξηση των τυπικών υποχρεώσεων όπως στην μείωση της διάρκειας υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. και ανακεφαλαιωτικών πινάκων, στην απαγόρευση πληρωμών με μετρητά, στην παροχή περισσότερων πληροφοριών μέσω των τιμολογίων κτλ. Παρόλα αυτά, οι απατεώνες θα καταβάλλουν κάθε προσπάθεια για να παρακάμψουν αυτά τα μέτρα. Έτσι

¹⁷ Απόφαση [2007/436/ΕΚ](http://publications.europa.eu/resource/ellar/977ff950-eb9b-4d8d-930e-a3ec0e06a5e8.0004.02/DOC_3), Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 7ης Ιουνίου 2007, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
http://publications.europa.eu/resource/ellar/977ff950-eb9b-4d8d-930e-a3ec0e06a5e8.0004.02/DOC_3

λοιπόν δημιουργείται η αναγκαιότητα δημιουργίας εργαλείων ανίχνευσης της απάτης. Μπορεί να εντοπιστεί μία απάτη αλλά πάντοτε χρειάζονται και τα κατάλληλα στοιχεία και οι πληροφορίες ώστε να μπορεί να αποδειχθεί. Για τον εντοπισμό μιας απάτης όλα τα πραγματικά γεγονότα εξαφανίζονται και το μόνο που υπάρχει είναι ίχνη. Συνεπώς, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε ποια είναι και πως θα βρούμε αυτά τα ίχνη. Αυτά τα ίχνη κατηγοριοποιούνται σε τέσσερις κατηγορίες που ταιριάζουν μεταξύ τους, λεγόμενες αλλιώς και τέσσερις “κύκλους” σχετιζόμενους με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Αρχικά, με τα τιμολόγια και άλλα εμπορικά έγγραφα μπορεί να γίνει η αναζήτηση για ίχνη που να υποδεικνύουν ασυνέπειες στην εικονική δηλωθείσα συναλλαγή ή σε άλλους “κύκλους” αυτής της συναλλαγής. Άλλωστε ένα τιμολόγιο αποτελεί το πρώτο έγγραφο προς προσκόμιση στον φορολογικό ελεγκτή και μπορεί να αποτελεί αιτία ανίχνευσης της απάτης μέσω των πληροφοριών που αναγράφονται. Παράλληλα, μέσω των χρηματικών συναλλαγών που διενεργούνται μπορεί να ανακαλυφθεί πολύ εύκολα μία απάτη εξαφανισμένου εμπόρου στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, Πληροφορίες όπως ο τραπεζικός λογαριασμός προέλευσης και προορισμού, η ταχυδρομική διεύθυνση που συνδέεται με τον τραπεζικό λογαριασμό, ο χρόνος εκτέλεσης της συναλλαγής, το ποσό της χρηματικής μεταφοράς κτλ. σχετίζονται με την έρευνα σχήματος κάποιας απάτης. Ο φορολογικός ελεγκτής ελέγχει διάφορες ασυνέπειες με τα δεδομένα από άλλους “κύκλους” ή με την συμπεριφορά κατά την διενέργεια των πληρωμών. Επιπλέον, όταν έχουμε ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση αγαθών μπορεί να διερευνηθεί ένας άλλος τρίτος “κύκλος” σχετικά με την ύπαρξη των αγαθών και την σχετική κίνησή τους. Τα έγγραφα CMR είναι εντελώς αναξιόπιστα καθώς έχει αποδειχθεί πολλές φορές ότι μπορούν εύκολα να πλαστογραφηθούν. Ο έλεγχος στοχεύει στην ταυτοποίηση των αγαθών, στο βάρος και τον όγκο, στην διαδικασία μεταφοράς των αγαθών από το φορτηγό και την χωρητικότητά του, τις πληρωμές που σχετίζονται με την μεταφορά, την δήλωση του οδηγού μέχρι και τα καύσιμα που χρησιμοποιήθηκαν και τις δαπάνες των διοδίων. Τέλος, ο τέταρτος “κύκλος” είναι οι επιστροφές Φ.Π.Α. των πωλητών και των αγοραστών, οι οποίες πρέπει να συμφωνούν με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, με το έγγραφο εισαγωγών και εξαγωγών (SAD) αλλά και τα λογιστικά βιβλία. Ο κύκλος εργασιών που έχει δηλωθεί πρέπει να συμφωνεί με τους πίνακες και τις επιστροφές Φ.Π.Α.

Κατάσταση πελατών - προμηθευτών

Ορισμένα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει την υποχρέωση αναφοράς εθνικών συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων όταν υπερβαίνουν τις 25.000 ευρώ ετησίως. Δηλώνονται όλα τα στοιχεία σε μία βάση δεδομένων, στην οποία έχουν πρόσβαση οι ελεγκτές και με βάση αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εντοπίζονται αυτόματα οι αποκλίσεις μεταξύ προμηθευτή και πελάτη καθώς και να διεξάγονται έλεγχοι ώστε να επιβεβαιωθούν οι δηλωθείσες αξίες. Από αυτές τις καταχωρήσεις μπορεί εύκολα να εντοπιστούν εξαφανισμένοι έμποροι καθώς και μη συμμορφούμενες επιχειρήσεις. Η γνώση του ποσού της συναλλαγής αλλά και του πελάτη και του προμηθευτή, αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα για τον ελεγκτή, ο οποίος χωρίς κάποια πληροφόρηση από την ίδια την επιχείρηση μπορεί να εστιάσει καλύτερα σε ένα ευρύ φάσμα σχετικά με τις δραστηριότητες της επιχείρησης, τα ποσά των συναλλαγών της, τους πελάτες και τους προμηθευτές της. Είναι δηλαδή κάτι αντίστοιχο των ανακεφαλαιωτικών πινάκων αλλά για τις εγχώριες συναλλαγές. Με αυτές τις πληροφορίες δημιουργείται μία βάση δεδομένων για τον ελεγκτή, ο οποίος μπορεί να επαληθεύσει αν μία συναλλαγή που δηλώθηκε από τον δικαιούχο έχει δηλωθεί και από τον μεσολαβητή αλλά και από τον απομονωτή και γενικότερα από όλους τους συμμετέχοντες της συναλλαγής, η οποία καταλήγει στον εξαφανισμένο έμπορο, ο οποίος συνήθως δεν υποβάλλει δήλωση. Πρόκειται συνεπώς για έναν αποτελεσματικό τρόπο εντοπισμού της απάτης καθώς θα δημιουργείται απόκλιση μεταξύ του προμηθευτή και του πελάτη, κι έτσι θα προσδιορίζεται πολύ εύκολα ο εξαφανισμένος έμπορος.

Ανάλυση κινδύνου

Η διενέργεια ανάλυσης κινδύνου υποδηλώνει την αναγκαιότητα για ελέγχους στις βάσεις δεδομένων ώστε να εντοπιστούν ενδείξεις απάτης. Αρχικά, πρέπει να ταυτοποιηθεί ο φορολογούμενος και να επιβεβαιωθεί η ορθότητα των δεδομένων σε σχέση με τα στοιχεία εγγραφής και τα διάφορα άλλα στοιχεία που παρέχονται από τρίτους. Για παράδειγμα, για να θεωρηθεί σαν έγκυρο στοιχείο η έδρα μιας επιχείρησης, μετά τον έλεγχο της βάσης δεδομένων και σε περίπτωση που δεν ανταποκρίνονται στις προσκλήσεις τους ελέγχου, ο έλεγχος μπορεί να επεκταθεί στο διαδίκτυο και να διασταυρώσει τα στοιχεία της διεύθυνσης της έδρας. Ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει την

ορθότητα της συμπεριφοράς ενός φορολογούμενου αν τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν συμφωνούν με αυτά των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και τις συναλλαγές στους τραπεζικούς λογαριασμούς. Επίσης, μία άλλη ένδειξη κινδύνου είναι όταν υπάλληλοι και διευθυντικά στελέχη συνδέονται με άλλες επιχειρήσεις οι οποίες εμπλέκονται σε απάτες. Γενικά, οι επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται μεγάλο χρονικό διάστημα αποτελούν μικρότερο κίνδυνο από πιο βραχύβιες επιχειρήσεις. Βέβαια οι συχνές μεταβολές στην έδρα, στους ιδιοκτήτες, στην δραστηριότητα ή στα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης αυξάνουν τον κίνδυνο. Όταν λοιπόν με την ανάλυση κινδύνου υπάρχουν ενδείξεις κινδύνου και πιθανής απάτης, η φορολογική αρχή πρέπει να αντιδράσει γρήγορα με επιτόπιους ελέγχους και να υιοθετήσει κατάλληλα μέτρα ώστε να σταματήσει την απάτη.

Χρήση ξένων εμπορικών μητρώων

Κατά την διεξαγωγή ανάλυσης κινδύνου, την επιλογή ενός στόχου και εντοπισμού της απάτης για την συμπλήρωση των εγχώριων πηγών πληροφόρησης, απαραίτητη καθίσταται η αξιοποίηση της προστιθέμενης αξίας ως αποτέλεσμα των δεδομένων από τα εμπορικά μητρώα άλλων χωρών. Σε αυτή την περίπτωση δεν πρέπει να αξιοποιείται μόνο η δημόσια διαθέσιμη πληροφόρηση για τις επιχειρήσεις, η οποία υπάρχει δωρεάν σε πολλά κράτη μέλη η οποία συνήθως είναι πολύ περιορισμένη αλλά κυρίως η αναλυτική πληροφόρηση των οικονομικών δηλώσεων της επιχείρησης. Από αυτόν τον συνδυασμό δεδομένων ενδέχεται να προκύψουν συνδυασμοί υψηλού κινδύνου και να βρεθούν περισσότερα στοιχεία για τον εντοπισμό της απάτης. Τα στοιχεία για τις επιχειρήσεις από το εξωτερικό για την ανάλυση κινδύνου, συντελούν στην διεξαγωγή μιας εμπειριστατωμένης και ολοκληρωμένης διασυνοριακής ανάλυσης.

Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες

Με την ύπαρξη της απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου αποκτούνται χρήματα από παράνομες πηγές τα οποία χρησιμοποιούνται για την σύσταση και την χρηματοδότησης μιας απάτης προκειμένου να αποκομιστούν ακόμη περισσότερα κέρδη παράνομα τα οποία στη συνέχεια νομιμοποιούνται. Με τους νέους ηλεκτρονικούς τρόπους μεταφοράς χρημάτων και το ηλεκτρονικό εμπόριο, δίνεται η δυνατότητα στους απατεώνες να

νομιμοποιούν τα παράνομα έσοδα ακόμη πιο γρήγορα και γίνεται πιο δύσκολη η ανίχνευση και ο εντοπισμός της απάτης από τις φορολογικές αρχές. Σε υπόθεση φορολογικής απάτης και νομιμοποίησης των εσόδων, κάθε κράτος μέλος έχει αναπτύξει διαδικασίες συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ της αστυνομίας και της φορολογικής διοίκησης.

Συνεργασία με τελωνειακές αρχές

Μία άλλη συνεργασία για τον εντοπισμό της απάτης στον Φ.Π.Α. είναι αυτή της φορολογικής διοίκησης με τις τελωνειακές αρχές. Αυτή η συνεργασία έχει να κάνει με την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις τελωνειακές διαδικασίες 42 και τον έλεγχο για το αν έχει χρησιμοποιηθεί λανθασμένο ή ψεύτικο ΑΦΜ, σχετικά με νέες τάσεις στις εισαγωγές και τις εξαγωγές των εμπορευμάτων, τις ύποπτες συναλλαγές ή τους ύποπτους εισαγωγείς εξαγωγείς ή ταχυμεταφορείς. Με αυτόν τον τρόπο καθίσταται ο έλεγχος πιο ολοκληρωμένος και δίνονται πληροφορίες για το που πρέπει να εστιάσει. Σε ορισμένα κράτη μέλη οι τελωνειακές αρχές έχουν το δικαίωμα να ελέγξουν και τις ενδοκοινοτικές μεταφορές εκτός από τις διεθνείς και είναι υπεύθυνες για τον έλεγχο των τελωνειακών αποθηκών. Συνεπώς, η συνεργασία αυτή εκτός του ότι είναι σημαντική για τον εντοπισμό απάτης στον Φ.Π.Α., βοηθάει και στην έρευνα σε ήδη εντοπισθείσες απάτες Φ.Π.Α.

Διαμεταφορείς

Συχνά, σε περιπτώσεις απάτης με εξαφανισμένο έμπορο χρησιμοποιούνται ταχυμεταφορείς που είναι υπεύθυνοι για την αποστολή των αγαθών σε άλλα κράτη μέλη ή σε τρίτες χώρες εκτός της Ε.Ε. Επειδή τα αγαθά συνήθως παραδίδονται κατευθείαν στον ταχυμεταφορέα, ο εξαφανισμένος έμπορος μπορεί να μην τα παραλάβει στην κατοχή του ποτέ. Ο ταχυμεταφορέας μπορεί να έχει γνώση της απάτης στην οποία εμπλέκεται ή να είναι σε πλήρη άγνοια, συνεπώς αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν κατά την διεξαγωγή της έρευνας. Στις αλυσίδες απάτης χρησιμοποιούνται συνήθως συγκεκριμένοι ταχυμεταφορείς και αυτό είναι μία ευκαιρία να ενημερωθούν σχετικά με τις απάτες, εφόσον δεν είναι αναμειγμένοι και να βοηθήσουν την έρευνα με πληροφορίες σχετικά με νέους πελάτες ώστε να μπορεί να εντοπιστεί έγκαιρα κάποια νέα απάτη εξαφανισμένου εμπόρου.

Μεσάζοντες

Σε ορισμένες δραστηριότητες γίνεται χρήση μεσαζόντων οι οποίοι αποκαλούνται και αντιπρόσωποι ή μεσολαβητές. Ένας μεσάζοντας αποτελεί ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος προσφέροντας υπηρεσίες διαμεσολάβησης και διευκολύνοντας την διεξαγωγή επιχειρηματικών συναλλαγών. Ο διαμεσολαβητής αυτό που κερδίζει από την παροχή αυτής της υπηρεσίας είναι μία προμήθεια όταν ολοκληρώνεται η συμφωνία. Η χρήση μεσαζόντων προσφέρει αρκετά πλεονεκτήματα στους επιχειρηματίες γιατί έχουν γνώση της αγοράς και έχουν τους πόρους και τα εργαλεία ώστε να προσεγγίζουν με σωστό τρόπο τους δυνητικά εμπορικούς εταίρους. Οι μεσάζοντες μπορούν να βοηθήσουν στην καταπολέμηση της απάτης με την παροχή σημαντικών πληροφοριών για την αγορά, δηλαδή για τις συνθήκες της αγοράς, τα προϊόντα, τις τιμές και ιδίως για τους επιχειρηματίες που χρησιμοποιούν τους μεσάζοντες για τις συναλλαγές τους.

Συνεργασία με τράπεζες

Πολλές φορές, οι τράπεζες μπορεί να είναι οι πρώτες που εντοπίζουν μία απάτη τύπου καρουζέλ και εμπλέκονται εξαφανισμένοι έμποροι. Αυτό γίνεται με τον εντοπισμό ασυνήθιστων συναλλαγών από τις τράπεζες. Αν, μία τράπεζα εντοπίσει μία μεγάλη αύξηση του κύκλου εργασιών κάποιας σχετικά καινούργιας επιχείρησης, η οποία δεν έχει τα κεφάλαια για να πληρώσει τις αγορές της αν δεν πληρωθεί πρώτα, τότε γνωρίζει ότι αυτή η επιχείρηση μπορεί να είναι ένα μέρος μιας αλυσίδας απάτης. Η τράπεζα σε αυτή την περίπτωση οφείλει να αναφέρει ασυνήθιστες και ύποπτες συναλλαγές στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Γενικά, πρέπει να εδραιωθεί η επαφή των φορολογικών αρχών με τις τράπεζες και να υπάρχει συνεργασία ώστε να καταστούν γνώστες τους προβλήματος και να βοηθούν στην καταπολέμηση της νομιμοποίησης των εσόδων από παράνομες δραστηριότητες καθώς και να χαρακτηρίζουν κάθε ασυνήθιστη συναλλαγή ως “πιθανή απάτης τύπου καρουζέλ”

Συνεργασία με ρυθμιστικές αρχές

Σε κάποιες περιπτώσεις, για να μπορέσει να δραστηριοποιηθεί ένας επιχειρηματίας πρέπει να εγγραφεί σε μία ρυθμιστική αρχή. Αυτό συμβαίνει ενδεικτικά όπως

αναφέρθηκε και παραπάνω στο εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπής αερίων ρύπων διοξειδίου του άνθρακα ή αδειοδότησης της ηλεκτρικής ενέργειας και του φυσικού αερίου. Υπάρχει η δυνατότητα εγγραφής ηλεκτρονικά και αυτό έχει ως αποτέλεσμα τον εύκολο εντοπισμό επιχειρηματιών σε αυτές τις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Συνήθως οι ρυθμιστικές αρχές δεν μπορούν να γνωρίζουν τους κινδύνους απάτης τύπου καρουζέλ, γι' αυτό και είναι σημαντικό να τους παρέχεται η γνώση για τις τάσεις και τα χαρακτηριστικά μιας απάτης και με συνεργασία με τις φορολογικές αρχές να παρέχουν την έγκυρη και έγκαιρη πληροφόρηση για την αποφυγή οποιασδήποτε πιθανής απάτης.

3.7 Αντιμετώπιση της απάτης

Η απάτη στον Φ.Π.Α. σε κοινοτικό επίπεδο επιφέρει μεγάλη απώλεια τόσο στα έσοδα των κρατών μελών όσο και στον προϋπολογισμό της Ε.Ε. Είναι πλέον ένα ζήτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο των συζητήσεων του Συμβουλίου το οποίο με διάφορους κανονισμούς προσπαθεί να καταπολεμήσει την απάτη και να φτάσει μέχρι την εξάλειψή της. Έχουν συσταθεί διάφοροι φορείς που θα αναλυθούν παρακάτω και οι οποίοι έχουν ως βασική τους δραστηριότητα την καταπολέμηση της απάτης.

3.7.1 Η υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης (European Anti-Fraud Office - OLAF)¹⁸

Η Ευρωπαϊκή υπηρεσία καταπολέμησης της Απάτης αποκαλούμενη πλέον “Υπηρεσία” ή “OLAF”, ιδρύθηκε το 1999 και είναι υπεύθυνη για την διεξαγωγή διοικητικών ερευνών σχετικά με θέματα απάτης, διαφθοράς και οποιασδήποτε άλλης παράνομης δραστηριότητας που έχει αρνητικό αντίκτυπο στα οικονομικά συμφέροντα της Κοινότητας. Η Υπηρεσία ασκεί τις αρμοδιότητες σε θέματα ερευνών με πλήρη ανεξαρτησία και βασική της αποστολή είναι η διενέργεια εξωτερικών επιτόπιων ελέγχων στα κράτη μέλη έχοντας πρόσβαση σε κάθε πληροφορία και έγγραφο που αφορά την υπόθεση που είναι υπό έρευνα και είναι αναγκαία για την διεξαγωγή των επιτόπιων ελέγχων και των εξακριβώσεων, προκειμένου να καταπολεμηθούν ενδεχόμενες

¹⁸ Απόφαση 1999/352/ΕΚ της επιτροπής της 28ης Απριλίου 1999 για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης
Απόφαση 883/2013 της επιτροπής της 11ης Σεπτεμβρίου 2013 σχετικά με τις έρευνες που πραγματοποιούνται από την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)

περιπτώσεις απάτης. Στις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας είναι και η διενέργεια εσωτερικών ερευνών, εντός των θεσμικών και λοιπών οργάνων και οργανισμών ώστε να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα για να εξασφαλιστεί ο εμπιστευτικός χαρακτήρας των ερευνών και να εντοπιστούν τυχόν περιπτώσεις απάτης και διαφθοράς ακόμη κι από πλευράς του προσωπικού και των μελών των διοικητικών οργάνων της Υπηρεσίας ώστε να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των πολιτών στους θεσμούς της Ε.Ε.

Η δράση της Υπηρεσίας

Η δράση της Υπηρεσίας¹⁹ είναι πολύ σημαντική μέχρι και σήμερα καθώς φαίνονται τα αποτελέσματά της μέσα από τα στοιχεία που η ίδια δημοσιεύσει στις ετήσιες εκθέσεις της. Η τελευταία μέχρι σήμερα έκθεση ήταν αυτή του 2021, μιας χρονιάς διαφορετικής, λόγω της πανδημίας, η οποία είχε επιπτώσεις και στην δράση της OLAF. Αυτό το έτος λοιπόν, οι απατεώνες προσπάθησαν να εκμεταλλευτούν κάθε ευκαιρία που παρουσιάζοταν. Τέτοιες ευκαιρίες απέρρεαν από την επείγουσα ανάγκη αγοράς εμβολίων κατά του COVID-19, καθώς και ατομικού αλλά και ιατρικού εξοπλισμού, την διακοπή των παγκόσμιων αλυσίδων εφοδιασμού, την αύξηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και την αποδέσμευση δημόσιων πόρων με στόχο την αντιμετώπιση των κοινωνικό-οικονομικών συνεπειών της πανδημίας. Η Υπηρεσία παρά τις δύσκολες συνθήκες κατάφερε να ανταποκριθεί στην πρόκληση της προστασίας των πολιτών και των χρημάτων τους. Παρόλο που οι ερευνητές της Υπηρεσίας ήταν αδύνατο να πραγματοποιούν επιτόπιους ελέγχους, λόγω των ταξιδιωτικών περιορισμών, η OLAF παρέμεινε αποτελεσματική στον εντοπισμό και στην αντιμετώπιση διαφόρων τύπων απάτης. Ενδεικτικά, για το έτος 2021 η Υπηρεσία ξεκίνησαν 234 έρευνες και ολοκληρώθηκαν 212 υποθέσεις ενώ η απώλεια των εσόδων που αποφεύχθηκε ανήλθε στα 527 εκατομμύρια ευρώ στον προϋπολογισμό της Ε.Ε. από σοβαρές παρατυπίες και απάτες.

Παρά την αξιοσημείωτη δράση της OLAF, η Υπηρεσία λόγω του ότι δεν έχει πρόσβαση στα δεδομένα δικτύου Eurosif καθώς ούτε στο σύστημα VIES, μειώνεται η ικανότητά της να καταπολεμήσει την απάτη του Φ.Π.Α. μέσω του εντοπισμού των ομάδων οργανωμένου εγκλήματος τύπου “καρουζέλ” αλλά και να αξιολογήσει σωστά το αντίκτυπο της απάτης στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. Γίνεται κατανοητό λοιπόν, ότι για να ενισχυθεί η ήδη επιτυχημένη δράση της Υπηρεσίας και να γίνει ακόμη πιο

¹⁹ The OLAF report. 2021

αποτελεσματική χρειάζεται πρόσβαση σε πληροφορίες και βάσεις δεδομένων ώστε να μην σπαταλούνται άσκοπα πόροι με την επανάληψη διαφόρων ενεργειών που δεν χρειάζονται λόγω της έλλειψης επαρκούς πληροφόρησης.

3.7.2 Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία (European Public Prosecutor's Office, EPPO)

Το 2017, θεσπίστηκε ο θεσμός της ευρωπαϊκής Εισαγγελίας²⁰ με την συμμετοχή διαφόρων κρατών μελών που ως αρμοδιότητα έχει την έρευνα, την δίωξη και την παραπομπή ενώπιον της δικαιοσύνης των δραστών που συμμετέχουν σε αξιόποινες δράσεις εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε. και αξιόποινων πράξεων που συνδέονται άρρηκτα με τις δράσεις αυτές. Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία συνάπτει στενή σχέση με την OLAF με άξονα την αμοιβαία συνεργασία στο πλαίσιο των αντίστοιχων εντολών τους και την ανταλλαγή πληροφοριών. Αυτή η σχέση έχει ως σκοπό την διασφάλιση της σωστής χρήσης όλων των διαθέσιμων μέσων για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε. μέσω της στήριξης και της συμπληρωματικότητας από την OLAF στην Ευρωπαϊκή Εισαγγελία. Όταν η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία διεξάγει ποινική έρευνα σύμφωνα με τον κανονισμό του Συμβουλίου, η OLAF δεν διεξάγει παράλληλη διοικητική έρευνα για τα ίδια γεγονότα.

Γενικότερα, η δράση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας έχει σκοπό να συμβάλλει αποτελεσματικά στην αντιμετώπιση της απάτης με τα διάφορα μέσα ποινικού δικαίου και με την συνεργασία της με την OLAF να αποτελέσουν ένα ευρύτερο πλαίσιο εξάλειψης του φαινομένου της απάτης στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.

3.7.3 Το αποκεντρωμένο δίκτυο Eurofisc

Το Eurofisc²¹ ιδρύθηκε το έτος 2010 και αποτελεί ένα δίκτυο, το οποίο παρέχει έναν πολυμερή μηχανισμό έγκαιρης προειδοποίησης για την καταπολέμηση της απάτης, συντονίζει τις ανταλλαγές πληροφοριών και το έργο των συμμετεχόντων κρατών μελών όσον αφορά τις προειδοποιήσεις που λαμβάνονται, συντονίζοντας στοχευμένους, ταχείς ελέγχους και αναπτύσσοντας μια κοινή ικανότητα ανάλυσης κινδύνου. Το δίκτυο αυτό

²⁰ Κανονισμός 2017/1939 του Συμβουλίου της 12ης Οκτωβρίου σχετικά με την εφαρμογή ενισχυμένης συνεργασίας για τη σύσταση της Ευρωπαϊκής εισαγγελίας

²¹ Κανονισμός 904/2010 της 7ης Οκτωβρίου για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας

αποτελείται από τέσσερις τομείς εργασίας που χωρίζονται ως εξής: 1) Ενδοκοινοτική απάτη αφανούς εμπόρου, 2) Απάτη που αφορά μέσα μεταφοράς, 3) Απάτη σχετικά με την κατάχρηση του τελωνειακού καθεστώτος 42 και 4) παρατήρηση των τάσεων και των εξελίξεων όσον αφορά την απάτη στον Φ.Π.Α.

Τα κράτη μέλη επιλέγουν σε ποιους τομείς εργασίας θέλουν να συμμετέχουν και σε ποιους δεν θέλουν. Όταν επιλέγουν τους τομείς εργασίας που θα συμμετέχουν ενεργά, αυτό σημαίνει ότι πρέπει να ανταλλάσσουν στοχοθετημένες πληροφορίες μεταξύ όλων των άλλων συμμετεχόντων κρατών μελών και αυτές οι πληροφορίες να είναι απόλυτα εμπιστευτικές.

Οι αρμόδιες αρχές του κάθε κράτους επιλέγουν τουλάχιστον έναν υπάλληλο ως σύνδεσμο του δικτύου. Αυτοί οι υπάλληλοι - σύνδεσμοι που συμμετέχουν σε ένα συγκεκριμένο τομέα εργασίας του Eurofisc έχουν πείρα στην καταπολέμηση της απάτης στον Φ.Π.Α. και ορίζουν μεταξύ τους έναν συντονιστή, ο οποίος συγκεντρώνει και κοινοποιεί τις πληροφορίες που αποκτά από τους συμμετέχοντες υπαλλήλους - συνδέσμους.

Την στιγμή που ένα κράτος μέλος με την ανάλυση κινδύνου καταλήξει σε μία εταιρία - όχημα που πραγματοποιεί εικονικές ή και πραγματικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές σε αφανείς εμπόρους, οι πληροφορίες που έχει συλλέξει πρέπει να αποστέλλονται άμεσα μέσω του Eurofisc ώστε να ταυτοποιούνται και να παρακολουθούνται αυτοί οι “επικίνδυνοι” έμποροι και εάν κριθεί αναγκαίο να διαγράφονται ακόμη και από το μητρώο. Διαφορετικά, χωρίς έναν τέτοιο ταχύ μηχανισμό ανατροφοδότησης των πληροφοριών, η προσπάθεια αντιμετώπισης της απάτης περιορίζεται και τα κράτη μέλη δεν μπορούν να έχουν ποιοτική ανάλυση κινδύνου. Με αυτή την μέθοδο καθίσταται πιο αποτελεσματικός ο περιορισμός και η αντιμετώπιση της απάτης του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. και ειδικότερα στην περίπτωση τους αφανούς εμπόρου.

Αυτό το δίκτυο ωστόσο, παρόλες τις δυνατότητες που παρουσιάζει, δεν αξιοποιείται πλήρως λόγω των αδυναμιών του σε κάποιες περιπτώσεις. Αρχικά, μία σημαντική αδυναμία είναι η μειωμένη ταχύτητα του μηχανισμού και η μη έγκαιρη ανατροφοδότηση των πληροφοριών που παρέχονται από τα κράτη μέλη, καθώς μετά από έρευνα αποδείχθηκε ότι αποστολή πληροφοριών αργεί πολλές φορές περισσότερο από τρεις μήνες και οι πληροφορίες που αποστέλλονται δεν είναι πλήρεις με αποτέλεσμα να υπάρχει ακόμη μεγαλύτερη καθυστέρηση στην συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών. Σοβαρός παράγοντας που συμβάλλει στην καθυστέρηση της ανταλλαγής πληροφοριών και στην χαμηλή απόδοση του μηχανισμού λόγω ελλείψεων και λαθών στην διαβίβαση

αποτελεί η δύσχρηστη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών, η οποία γίνεται με λογιστικά φύλλα Excel. Συγχρόνως, παρατηρείται ότι κάθε κράτος μέλος έχει τον δικό του τρόπο ανάλυσης κινδύνου με διαφορετικά κριτήρια και χαρακτηριστικά ενός προφίλ υψηλού κινδύνου ύποπτου για συμμετοχή σε απάτη. Η έλλειψη μιας κοινής ανάλυσης κινδύνου με συγκεκριμένα γνωρίσματα, έχει ως αποτέλεσμα οι ενδείξεις απάτης από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο να αποδεικνύονται λανθασμένες και να μην αφορούν επικίνδυνους εμπόρους.

Επομένως, για το Eurofisc, κρίνεται αναγκαία η βελτιστοποίηση του μηχανισμού του, ενισχύοντας πρωτίστως την ταχύτητα και την ποιότητα των πληροφοριών που ανταλλάσσονται μέσω ενός κοινού συστήματος ανάλυσης κινδύνου, ώστε έπειτα να αποδειχθεί αν μπορεί να έχει προοπτικές στην καταπολέμηση της απάτης.

3.7.4 Ταυτόχρονοι πολυμερείς έλεγχοι (MLC - Multilateral Controls)²²

Δύο ή περισσότερα κράτη μέλη μπορούν να συνεργαστούν και να διενεργήσουν συντονισμένους πολυμερείς ελέγχους σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις ενός ή περισσότερων ύποπτων εμπόρων, εάν θεωρηθεί ότι αυτοί οι έλεγχοι είναι πιο αποτελεσματικοί από τον έλεγχο που κάνει αντίστοιχα ένα κράτος μέλος μεμονωμένα. Η διαδικασία αυτών των ελέγχων έχει ως εξής: το κάθε κράτος μέλος επιλέγει ανεξάρτητα με ανάλογα κριτήρια τους φορολογούμενους που επιθυμεί να προτείνει για ταυτόχρονο έλεγχο και η αρμόδια αρχή αυτού του κράτους μέλους κοινοποιούν στις αρμόδιες αρχές των άλλων συνεργαζόμενων κρατών μελών τις προτάσεις που μπορούν να είναι αντικείμενο ταυτόχρονου ελέγχου. Αναγκαία κρίνεται η αιτιολόγηση της κάθε επιλογής, παρέχοντας πληροφορίες και ανάλογα στοιχεία για το πως οδηγήθηκε σε αυτή την απόφαση. Έπειτα, το κράτος μέλος (ή τα κράτη μέλη αν εμπλέκονται περισσότερα στους πολυμερείς αυτούς ελέγχους) το οποίο λαμβάνει αυτήν την πρόταση, κοινοποιεί στην αιτούσα αρμόδια αρχή την αποδοχή ή την αιτιολογημένη απόρριψη του αιτήματος εντός ενός μήνα το αργότερο από την παραλαβή της πρότασης.

Σε σχετική έρευνα που διενεργήθηκε στα κράτη μέλη της Ε.Ε. αποδείχθηκε ότι θεωρούν τους ταυτόχρονους πολυμερείς ελέγχους ένα χρήσιμο εργαλείο καταπολέμησης της απάτης στον Φ.Π.Α. Ωστόσο, θεωρείται ότι αυτό το εργαλείο δεν χρησιμοποιείται

²² Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου για την διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, COM(2014), final

αποδοτικά και η χρήση του αρχίζει να φθίνει. Οι έλεγχοι αυτοί είναι πολύ αργοί καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις δεν ολοκληρώθηκαν εντός της προβλεπόμενης περιόδου του ενός έτους. Άλλωστε, τα περισσότερα κράτη μέλη, δεν καταφεύγουν σε αυτή την μέθοδο λόγω του επιπλέον φόρτου εργασίας που έχουν οι τοπικοί υπάλληλοι και οι οποίοι δεν έχουν την κατάλληλη εμπειρία γι' αυτές τις διαδικασίες, καθώς και την δυσκολία ως προς το να αποδεχθεί η αρμόδια αρχή ότι αξίζει να επενδύσει σε ελέγχους που είναι πιθανό να αποφέρουν οφέλη μόνο στα άλλα συνεργαζόμενα κράτη μέλη.

Παρόλα αυτά, εξακολουθεί να υπάρχει περιθώριο βελτίωσης της επικοινωνίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών που εμπλέκονται στους πολυμερείς ελέγχους και άλλων υπηρεσιών όπως μονάδες για την καταπολέμηση της απάτης και την κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης ώστε να καταστεί λιγότερο γραφειοκρατική και περισσότερο ταχύτερη η αντίδραση των χωρών σε περιπτώσεις απάτης.

3.7.5 Έλεγχοι διασταύρωσης στα πλαίσια του τελωνειακού καθεστώτος 42

Κατά την εισαγωγή υπό το τελωνειακό καθεστώς 42, ελλοχεύει ο κίνδυνος τα εισαγόμενα αγαθά να μείνουν στο κράτος μέλος εισαγωγής χωρίς να φορολογηθούν ή να καταναλωθούν στο κράτος μέλος προορισμού και χωρίς να υποβληθούν σε Φ.Π.Α²³. Επομένως, τα κράτη μέλη κινδυνεύουν να έχουν απώλειες εσόδων Φ.Π.Α. και αυτό καθίσταται πιο εύκολο λόγω της απουσίας κατάλληλων ελέγχων στα πλαίσια αυτού του καθεστώτος. Η αποτελεσματικότητα αυτών των ελέγχων παρεμποδίζεται λόγω του ότι εμπλέκονται δύο διαφορετικές αρχές, οι τελωνειακές και οι φορολογικές, για την διαχείριση απαλλαγής του Φ.Π.Α. και δεν υπάρχει απρόσκοπτη επικοινωνία μεταξύ τους, όπως θα έπρεπε. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι ο έλεγχος είναι ανεπαρκής λόγω του ότι οι τελωνειακές αρχές δεν διασφαλίζουν την πληρότητα και εγκυρότητα των βασικών στοιχείων, οι φορολογικές αρχές δεν έχουν ουσιαστικές πληροφορίες στην διάθεσή τους και δεν πραγματοποιούν πάντα διασταυρωτικούς ελέγχους των βασικών στοιχείων. Άλλωστε, το πιο απλό πρόβλημα που δημιουργείται πολλές φορές στην αυτόματη ανταλλαγή ορθών και ολοκληρωμένων πληροφοριών μέσω του VIES συστήματος, είναι η παράλειψη της υποβολής πλήρους ανακεφαλαιωτικού πίνακα από τον εισαγωγέα. Η εφαρμογή του τελωνειακού καθεστώτος 42 οδήγησε σε σημαντικές απώλειες και η Επιτροπή έκρινε ότι απαιτούνται περαιτέρω ενέργειες ώστε ο έλεγχος να είναι πιο

²³ European Court of Auditors, Special Report, Does the control of customs procedure 42 prevent and detect vat evasion?, 2011

αποτελεσματικός. Πρέπει να τροποποιηθούν οι ΔΕΤΚ (Διατάξεις Εφαρμογής του Τελωνειακού Κώδικα) ώστε να εφαρμόζεται ομοιόμορφη κοινοποίηση των πληροφοριών όσον αφορά τα ΑΦΜ, τον τόπο προορισμού, την απόδειξη της μεταφοράς και την φορολογική βάση του Φ.Π.Α. της εισαγωγής. Επίσης, εστιάζει στην ευθύνη που θα πρέπει να έχει εξ' ολοκλήρου ο εισαγωγέας ή ο φορολογικός αντιπρόσωπος ανάλογα με τις απώλειες του Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος προορισμού, αν δεν έχει υποβληθεί εγκαίρως ανακεφαλαιωτικός πίνακας Φ.Π.Α. Τέλος, πρέπει να δημιουργηθεί ένα προφίλ κινδύνου της Ε.Ε. ώστε όταν διενεργούνται έλεγχοι στις εισαγωγές με το τελωνειακό καθεστώς 42, τα κράτη μέλη να μπορούν να επαληθεύσουν την μεταφορά στο άλλο κράτος μέλος και τους όρους απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. όπως και την ορθότητα της φορολογικής βάσης του Φ.Π.Α.

3.7.6 Ο μηχανισμός της αντιστροφής της επιβάρυνσης (*Reserve Charge Mechanism*)²⁴

“Ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης είναι ένα μέτρο που μεταθέτει την ευθύνη καταβολής του Φ.Π.Α. από τον πωλητή στον πελάτη”. Αυτός ο μηχανισμός λειτουργεί ως ένα εργαλείο των κρατών μελών ώστε να προλαμβάνουν περιπτώσεις απάτης τύπου καρουζέλ ή αφανούς εμπόρου. Εάν χρησιμοποιηθεί η αντιστροφή της επιβάρυνσης για τις εγχώριες παραδόσεις, ο προμηθευτής δεν θα χρεώσει Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο ούτε θα το εισπράξει αλλά ο πελάτης θα λειτουργεί ως άτομο υποκείμενο στο φόρο και θα έχει την υποχρέωση καταβολής του Φ.Π.Α. στις φορολογικές αρχές και όχι στον προμηθευτή. Με αυτόν τον μηχανισμό, ο εξαφανισμένος έμπορος στερείται της ευκαιρίας να εισπράξει και να μην καταβάλει στην συνέχεια τον Φ.Π.Α. όπως θα έκανε σε τέτοιου είδους απάτη. Το μέτρο του μηχανισμού ταχείας αντίδρασης (ΜΤΑ)²⁵ εφαρμόστηκε για περιπτώσεις αιφνίδιας απάτης που μπορεί να οδηγήσει σε ανεπανόρθωτες οικονομικές ζημιές. Σε περιπτώσεις λοιπόν επείγουσας ανάγκης ορίζεται ο παραλήπτης ως υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α. για ορισμένες παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών. Το ειδικό αυτό μέτρο είναι προαιρετικό για τα κράτη μέλη και αποτελεί μία προσωρινή λύση μέχρι να καταστεί το

²⁴ Άρθρο 199α & 199β της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου για την καταπολέμηση της απάτης

²⁵ Οδηγία 2013/42/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α.

σύστημα Φ.Π.Α. πιο ανθεκτικό στις ποικίλες περιπτώσεις απάτης του Φ.Π.Α. με χρονική ισχύ έως 31 Δεκεμβρίου του 2025.

Τα κράτη μέλη θεωρούν τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης ένα αποτελεσματικό εργαλείο καταπολέμησης της απάτης στον Φ.Π.Α. και αποτροπής εμφάνισης της. Με την εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβάρυνσης παρατηρήθηκε περιορισμός μέχρι και εξάλειψη της απάτης του εξαφανισμένου εμπόρου με αποτέλεσμα να περιοριστούν οι απώλειες των εσόδων και να αυξάνεται ο εισπραχθέν Φ.Π.Α. Παράλληλα, μειώθηκε ο κίνδυνος εμπλοκής επιχειρήσεων σε απάτη τύπου καρουζέλ, έγινε εκκαθάριση του τομέα από ανεξήγητα χαμηλές τιμές και αποκαταστάθηκαν οι ισότιμες συνθήκες του θεμιτού ανταγωνισμού.

Ωστόσο, εντοπίστηκε μετατόπιση της απάτης σε άλλους τομείς που δεν καλύπτονται από τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης όπως για παράδειγμα από την απάτη του αφανούς εμπόρου μετατοπίζονται σε αλυσίδα δόλιων συναλλαγών. Επίσης, μετά την εισαγωγή του μέτρου σε κάποιο κράτος μέλος εντοπίστηκε μετατόπιση της απάτης σε άλλα κράτη μέλη που δεν εισήγαγαν τον μηχανισμό, αναζητώντας νέες ευκαιρίες για απάτη. Αναλογικά, το κόστος συμμόρφωσης αυξήθηκε με την εισαγωγή του μέτρου λόγω τροποποιήσεων στα λογιστικά προγράμματα, στην τιμολόγηση, στις ταμειακές μηχανές, στην κατάρτιση του προσωπικού κλπ. το οποίο όμως αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προσφέρει ο μηχανισμός στα κράτη μέλη (αύξηση εσόδων, θεμιτός ανταγωνισμός, βελτιωμένη ταμειακή ροή κ.α.). Όσον αφορά τον μηχανισμό ΜΤΑ, δεν έχει εφαρμοστεί αποτελεσματικά λόγω της δυσκολίας εκπλήρωσης των όρων εφαρμογής του.

3.7.7 Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (*Mini one stop shop - MOSS*)

Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα²⁶, τέθηκε σε ισχύ το έτος 2015 και αποτελεί προαιρετικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις δίνοντας τους την δυνατότητα να αποδίδουν τον Φ.Π.Α. μέσω διαδικτυακής πύλης στο κράτος μέλος στο οποίο έχουν εγγραφεί. Αποτελεί ένα μέτρο απλούστευσης γιατί αντί να είναι η επιχείρηση εγγεγραμμένη στα μητρώα Φ.Π.Α. σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο έχει πελάτες, μπορεί πλέον να υποβάλλει δηλώσεις και να καταβάλλει τον Φ.Π.Α. για τις υπηρεσίες της σε ένα μόνο κράτος μέλος

²⁶ Οδηγός για τη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (Mini one stop shop) στον τομέα του Φ.Π.Α., 1η Ιανουαρίου 2019, Ευρωπαϊκή Επιτροπή https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/taxud-2013-01228-02-01-el-tra-00-el.pdf

(κράτος μέλος έγγραφης). Σε αυτό το πλαίσιο μπορούν να συμμετέχουν επιχειρήσεις με υπηρεσίες ραδιοφωνικής και τηλεοπτικής μετάδοσης, διασυνοριακές τηλεπικοινωνίες και ψηφιακές υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Πρακτικά, ο υποκείμενος στο φόρο που υπάγεται σε αυτό το καθεστώς και είναι εγγεγραμμένος στην μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα σε ένα κράτος μέλος, υποβάλλει κάθε μήνα/τρίμηνο ηλεκτρονικά δηλώσεις Φ.Π.Α. μέσω αυτής της θυρίδας με αναλυτικά στοιχεία σχετικά με τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. Τα στοιχεία αυτά των δηλώσεων και ο καταβαλλόμενος Φ.Π.Α., διαβιβάζονται έπειτα από το κράτος μέλος εγγραφής στα κράτη μέλη κατανάλωσης αντίστοιχα μέσω ενός ασφαλούς δικτύου επικοινωνίας. Η θυρίδα είναι διαθέσιμη σε υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στην Ευρωπαϊκή Ένωση (“Ενωσιακό καθεστώς”) όσο και στους υποκείμενους στον Φ.Π.Α. οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ευρωπαϊκή Ένωση (“Μη ενωσιακό καθεστώς”)

Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα έπαυσε να λειτουργεί από την 1η Ιουλίου του 2021 και αντικαταστάθηκε από την μονοαπευθυντική θυρίδα (One Stop Shop - OSS) ώστε να περιλαμβάνει επέκταση του ενωσιακού και του μη ενωσιακού καθεστώτος. Καλύπτει πλέον όλες τις εξ’ αποστάσεως B2C υπηρεσίες από παρόχους που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πέραν των ΤΒΕ υπηρεσιών (ραδιοτηλεοπτικές, τηλεπικοινωνίες και ψηφιακές υπηρεσίες), ενδοκοινοτικές πωλήσεις αγαθών εξ’ αποστάσεως και εγχώριες παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονική διεπαφή εφόσον ο προμηθευτής είναι εγκατεστημένος εκτός της Ένωσης.

Η Νέα ψηφιακή εφαρμογή IOSS (One stop shop εισαγωγών)

Το IOSS επιτρέπει την καταβολή Φ.Π.Α. στα προϊόντα που εισάγονται μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου και για προϊόντα που δεν φορολογούνται με ειδικούς φόρους κατανάλωσης και δεν ξεπερνούν συνολικά σε αξία τα 150 ευρώ. Υπόχρεος στο φόρο καθίσταται ο πωλητής των αγαθών ή οποιοσδήποτε διαμεσολαβητής γι’ αυτούς που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο πωλητής πρέπει να εγγραφεί στο IOSS και να αποκτήσει ΑΦΜ που να έχει ισχύ σε όλη την Ε.Ε. Συνεπώς αυτό διευκολύνει τον αγοραστεί ο οποίος κατά την διαδικτυακή αγορά επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. χωρίς όμως να απαιτείται η καταβολή Φ.Π.Α. από μέρος του κατά την εισαγωγή των αγαθών.

Με όλες αυτές τις σύγχρονες λύσεις προσπαθεί η Ευρωπαϊκή Ένωση να περιορίσει ακόμη και να εξαλείψει την απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. και να κάνει πιο δύσκολη, για

τους εμπόρους, την διάπραξη απάτης και πιο εύκολη, για τις αρμόδιες αρχές, την ανίχνευσή της.

3.8 Μεταρρύθμιση για οριστικό κοινό σύστημα Φ.Π.Α.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) αποτελεί τον πιο παλιό φόρο κατανάλωσης στην Ευρώπη. Με την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών κατέστη αναγκαία η επανεξέταση του τρόπου φορολόγησης των αγαθών που συναλλάσσονται στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Το ισχύον καθεστώς Φ.Π.Α. αποτελεί ένα μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης. Το 2011 η Επιτροπή της Ε.Ε. ζήτησε την μεταρρύθμιση του συστήματος Φ.Π.Α. με συζήτηση σχετικά με την Πράσινη Βίβλο για ένα ισχυρότερο, απλούστερο και πιο αποτελεσματικό σύστημα Φ.Π.Α. προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά.²⁷ Έπειτα, το 2016 καθόρισε την δημιουργία “ενιαίου χώρου Φ.Π.Α.” στην Ε.Ε.²⁸ Το σύστημα αυτό θα στηρίζεται στην αρχή της φορολόγησης στον τόπο προορισμού των αγαθών ώστε να δημιουργηθεί ένας ενιαίος ευρωπαϊκός χώρος Φ.Π.Α. απλούστερος και θωρακισμένος ενάντια στην απάτη των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Βασική διαφορά αυτού του συστήματος είναι οι ενδοενοσιακές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες αντικαθιστούν την έννοια “ενδοκοινοτικές συναλλαγές”. Πλέον η διασυνοριακή παράδοση αγαθών μεταξύ των επιχειρήσεων εντός της Ε.Ε. θα συνεπάγεται μία ενιαία πράξη για σκοπούς Φ.Π.Α, δηλαδή μία ενδοενοσιακή παράδοση αγαθών και συνεπώς η έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης ως πράξης υποκειμένης στον Φ.Π.Α. θα παύσει να υφίσταται.

Εισάγεται, επίσης και η έννοια του πιστοποιημένου υποκειμένου στον φόρο με την οποία θα βεβαιώνεται ότι μία επιχείρηση είναι αξιόπιστη φορολογικά. Η έννοια αυτή είναι σημαντική γιατί κάποιες περιπτώσεις συναλλαγών που είναι ευαίσθητες στην απάτη θα πραγματοποιούνται μόνο όταν στην συναλλαγή συμμετέχει πιστοποιημένος υποκειμένος στον φόρο. Είναι ένα από τα βασικά στοιχεία για το οριστικό σύστημα Φ.Π.Α. για τον

²⁷COM(2017) 569 final, Οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά την εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων κανόνων στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τη θέσπιση του οριστικού συστήματος για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών.

²⁸ COM(2016) 148 final, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον Φ.Π.Α., Προς έναν ενιαίο χώρο Φ.Π.Α. στη ΕΕ-Η ώρα των αποφάσεων.

ενδοσυνωριακό εμπόριο διότι, στην αρχή της εφαρμογής του θα εφαρμοστεί αντιστροφή της επιβάρυνσης εφόσον ο αποκτών είναι πιστοποιημένος υποκείμενος στον φόρο.²⁹ Συνοψίζοντας, το σύνολο των μεταρρυθμίσεων που προτείνονται για το οριστικό σύστημα Φ.Π.Α. έχουν ως στόχο την εφαρμογή της αρχής της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού για το ενδοσυνωριακό εμπόριο με αποτέλεσμα την εξάλειψη της απάτης στον Φ.Π.Α.

²⁹ COM(2018) 329 final, Οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά την εισαγωγή των αναλυτικών τεχνικών μέτρων για την λειτουργία του οριστικού συστήματος Φ.Π.Α. για τη φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Η μελέτη περίπτωσης του ελέγχου που θα αναλυθεί παρακάτω αφορά πραγματικά γεγονότα, με τα στοιχεία όμως να έχουν παραποιηθεί λόγω προσωπικών δεδομένων.

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναλυθεί μία περίπτωση απάτης τύπου καρουζέλ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, κατανοώντας στην πράξη όλα τα θεωρητικά σημεία που αναφέρθηκαν παραπάνω. Η επιχείρηση, σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε, ήταν ενδιάμεσο μέλος που εν αγνοία της διευκόλυνε την διάπραξη της απάτης. Σε αυτού του είδους την μελέτη εμπλέκονται επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη, από τρίτες χώρες καθώς και το τελωνείο και διάφοροι άλλοι ενδιάμεσοι, δυσκολεύοντας έτσι τον έλεγχο, την άντληση πληροφοριών αλλά και την σωστή αξιολόγηση της κατάστασης.

Η επιχείρηση αυτή, που θα ονομάσουμε ως επιχείρηση Α έχει ως δραστηριότητα την εισαγωγή υποδημάτων από τρίτες χώρες και συγκεκριμένα από την Κίνα, τα οποία μετέπειτα πωλεί σε κράτος μέλος, το οποίο για το παράδειγμά μας θα είναι η Ιταλία. Γίνεται εύκολα κατανοητό πως απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές θεωρήθηκε αυτή μεταξύ της επιχείρησης Α και της επιχείρησης στην Ιταλία, την οποία θα ονομάσουμε επιχείρηση Β. Η επιχείρηση Α ανήκει στο τελωνειακό καθεστώς 42, που αναφέρθηκε αναλυτικά παραπάνω στις περιπτώσεις απάτης.

Αίτημα Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής

Αρχικά, η ΑΑΔΕ υπέβαλε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής³⁰ για την συνεργασία των κρατών μελών της Ε.Ε. στον τομέα του Φ.Π.Α. σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της επιχείρησης Α προς την ιταλική επιχείρηση Β. Διαπιστώθηκε ότι η ιταλική επιχείρηση υπόκειντο σε έλεγχο για προηγούμενα έτη και ο λογιστής της είχε παραδώσει ήδη όλα τα έγγραφα στην φορολογική αρχή της Ιταλίας. Παράλληλα όμως, ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης Β δεν μπορούσε να εντοπιστεί και αναμειγνύονταν σε δύο ποινικές διώξεις για φορολογικές παραβάσεις με αποτέλεσμα να θεωρηθεί εξαφανισμένος έμπορος (missing trader).

³⁰ Νόμος 4174/13 - Άρθρο 29

Κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων

Κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου στην επιχείρηση Α για το ελεγχόμενο έτος 2017, με αντικείμενο ελέγχου Φ.Π.Α. και δόθηκε η δυνατότητα στην επιχείρηση να υποβάλει εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Πρόσκληση για παροχή πληροφοριών από ΔΟΥ

Έπειτα στάλθηκε πρόσκληση στην επιχείρηση Α για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση εγγράφων δηλαδή ισοζύγια, αναλυτικό καθολικό, δηλώσεις Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, βιβλίο απογραφής, αποδεικτικά πραγματοποίησης συναλλαγών, παραστατικά, καταστατικά, καρτέλα πελάτη, και συγκεκριμένα της επιχείρησης Β, καθώς και όλα τα σχετικά παραστατικά με αυτήν την επιχείρηση, για το ελεγχόμενο έτος 2017.

Με την προσκόμιση όλων αυτών των πληροφοριών βγήκαν τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου τα οποία εστίασαν σε τρία συγκεκριμένα παραστατικά με την επιχείρηση Β. Τα παραστατικά ήταν τα INV. 1, INV. 2, INV. 3 θεωρούμενα για την επιχείρηση Α πωλήσεις χονδρικές, τα οποία υπήρχαν εις διπλούν καθώς εκδόθηκαν ακριβώς ίδια και σε μία άλλη ιταλική επιχείρηση, την επιχείρηση Γ. Η εξόφληση των τιμολογίων έγινε από την επιχείρηση Γ η οποία δεν ήταν καταχωρημένη στα βιβλία, ούτε στο VIES. Τα τιμολόγια αυτά είχαν ως προορισμό την επιχείρηση Β κι εδώ προέκυψε ο προβληματισμός της φορολογικής αρχής σχετικά με το ποιο είναι το πραγματικό γεγονός και σε ποια εταιρία τιμολόγησε και απέστειλε τελικά τα εμπορεύματα.

Η επιχείρηση Α αιτιολόγησε την πράξη αυτή διευκρινίζοντας πως η επιχείρηση Β άλλαξε στην πορεία επωνυμία και γι' αυτό το λόγο εκδόθηκαν ακριβώς τα ίδια τιμολόγια ξανά. Εκ παραδρομής δεν ακυρώθηκαν τα αρχικά τιμολόγια, αλλά αυτό δεν αποσκοπούσε σε καμία απάτη. Ο έλεγχος λοιπόν κινήθηκε με βάση την επιχείρηση Γ (η επιχείρηση Β με την νέα επωνυμία) αυτή την φορά σαν αντισυμβαλλόμενο.

Το κύριο στοιχείο που εντοπίστηκε από τον έλεγχο ήταν ότι η επιχείρηση Γ είχε εγγραφεί στο VIES με ημερομηνία μεταγενέστερη από αυτήν των τιμολογίων. Γι' αυτό το λόγο, αποφασίστηκε ότι δεν θα έπρεπε να υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α., διότι ο

αγοραστής κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης των συναλλαγών δεν ήταν εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES κι έτσι βγήκε ο ανάλογος φόρος προς καταβολή, λόγω του ότι δεν καταβλήθηκε όταν εκδόθηκαν τα συγκεκριμένα τιμολόγια.

Έπειτα, όσον αφορά τα αρχικά τιμολόγια που είχαν εκδοθεί λανθασμένα με συμπληρωματικό σημείωμα ελέγχου αποφασίστηκε πως δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις οι συναλλαγές των τριών τιμολογίων (INV. 1, INV. 2, INV. 3) με την επιχείρηση Β γιατί δεν μπορούσε να αποδειχθεί ο τελικός παραλήπτης των αγαθών.

Επέκταση ελέγχου σε διαφορετικά φορολογικά έτη

Ο έλεγχος όμως δεν σταμάτησε στο έτος 2017 καθώς βρέθηκαν στοιχεία απάτης και συνέχισε ελέγχοντας περισσότερα δεδομένα και διαφορετικές περιόδους. Έγινε πρόσκληση για παροχή πληροφοριών, αυτή την φορά για τρία έτη και συγκεκριμένα για τα 2017, 2018, 2019 και προσκόμιση όλων των παραστατικών που τα αφορούν.

Βρέθηκαν πάλι παραστατικά τα οποία είχαν εκδοθεί πριν την ημερομηνία εγγραφής της επιχείρησης Γ στο VIES και πάλι θεωρήθηκε ότι έπρεπε να εκδοθούν με Φ.Π.Α. αφού ο αγοραστής δεν ήταν εγγεγραμμένος στο σύστημα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να βγαίνει φόρος προς καταβολή σε κάθε σχετικό παραστατικό που εκδόθηκε με αυτόν τον τρόπο, την συγκεκριμένη περίοδο.

Συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός φόρου

Όσον αφορά την ελεγχόμενη περίοδο του έτους 2017 η δημόσια αρχή κατέληξε στα εξής συμπεράσματα.

Επιχείρηση Β → Εξαφανισμένος έμπορος

Επιχείρηση Γ → η διεύθυνση της επιχείρησης είναι ένας κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης, δεν εντοπίστηκε ο νόμιμος εκπρόσωπος, δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και έκανε εγγραφή στο VIES με ημερομηνία μεταγενέστερη από αυτή του τιμολογίου.

Ελέγχθηκαν όλα τα παραστατικά που αφορούσαν αυτές τις επιχειρήσεις και συμπερασματικά, εφόσον θεωρείται πως δεν παρελήφθησαν τα αγαθά από την επιχείρηση Γ, καταστρατηγείται η διάταξη αρ. 5 του Ν. 2859/2000 για παράδοση

αγαθών³¹ αφού οι υπογράφοντες την φορτωτική, που φαίνονται ως οι τελικοί παραλήπτες, δεν έχουν κάποια μεταβίβαση δικαιώματος.

Παράλληλα δεν αποδεικνύεται πως η παράδοση των αγαθών έγινε σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε κράτος μέλος της Ε.Ε. Για να ισχύει η απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παράδοση των εμπορευμάτων να γίνεται στον παραλήπτη του κράτους μέλους, δεν αρκεί δηλαδή μόνο η μεταφορά των αγαθών στο κράτος μέλος.

Προσκομίστηκε επιστολή της επιχείρησης Β του έτους 2017, όπου αναγράφει πως το σημείο παράδοσης των αγαθών μπορεί να διαφέρει και δεύτερη επιστολή της ίδιας, όπου αναφέρει πως άλλαξε επωνυμία και πρέπει να ακυρωθούν τα αρχικά παραστατικά που εκδόθηκαν σε αυτήν και να εκδοθούν ξανά στην επιχείρηση Γ με την νέα επωνυμία ώστε να γίνει και η εξόφληση της αγοράς με την σωστή πλέον επωνυμία.

Με τα παραπάνω όμως, η φορολογική αρχή αποφάσισε πως δεν προκύπτει ο τελικός παραλήπτης με κάποιο αποδεικτικό άρα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 24% που θα έπρεπε εκ παραδρομής να είχε αποδοθεί.

Με βάση όλα αυτά βγήκε και ο φόρος για καταβολή στην επιχείρηση Α.

Οριστική επιβολή προστίμου Φ.Π.Α.

Για τις ελεγχόμενες χρονιές εκδόθηκε το πρόστιμο στον Φ.Π.Α. καθώς δεν θεωρήθηκαν τα ελεγχόμενα παραστατικά που εκδόθηκαν στην επιχείρηση Β ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ο τελικός παραλήπτης δεν βρέθηκε ποτέ άρα έπρεπε να εκδοθούν με Φ.Π.Α. 24% και να αποδοθεί ο αναλογούν φόρος.

Ενδικοφανή Προσφυγή

Η επιχείρηση Α, έπειτα από τους πολλαπλούς ελέγχους και καθώς έδωσε εξηγήσεις μέσω υπομνήματος στη ΔΟΥ και στο τελωνείο σχετικά με αυτές τις συναλλαγές με τις ιταλικές επιχειρήσεις, κατέφυγε σε ενδικοφανή προσφυγή για την ελεγχόμενη χρονιά 2017 και τα σχετικά πορίσματα του ελέγχου.

Οι λόγοι της ενδικοφανής προσφυγής ήταν οι εξής:

³¹ Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6

Η ενδοκοινοτική παράδοση απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. γιατί φορολογείται στο κράτος μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση.

Για την απαλλαγή απαιτείται:

- α) Απόδειξη της συναλλαγής
- β) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α. και εγγεγραμμένος στο VIES (όπως και ήταν η επιχείρηση Α)
- γ) ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α. και εγγεγραμμένος στο VIES (όπως και ήταν η ιταλική επιχείρηση Β)
- δ) τα αγαθά να μεταφέρονται από το κράτος μέλος του πωλητή στο κράτος μέλος του αγοραστή, όπως κι έγινε, φορτώθηκαν με ιταλικά μέσα και έφτασαν στο κέντρο της Ιταλίας.
- ε) προσκόμιση συμφωνητικού με την ιταλική επιχείρηση σχετικά με την συνεργασία τους και λοιπούς όρους
- στ) έγγραφο τράπεζας με αναλυτικά στοιχεία της εισερχόμενης εντολής (στοιχεία συναλλασσόμενων)

Μέσω της ενδικοφανής προσφυγής και αναλύοντας όλα τα δεδομένα και απορρίπτοντας τους λόγους που θεωρεί η φορολογική αρχή ότι προκύπτει απάτη, η επιχείρηση Α, ζήτησε αναστολή διότι δεσμεύτηκαν οι λογαριασμοί τραπεζής με την αιτιολογία ότι ο εκπρόσωπος της εταιρίας δεν δήλωνε κάποιο εισόδημα, δεν υπήρχε ακίνητη περιουσία και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών ήταν πολύ μικρά άρα σταμάτησε και η δραστηριότητα της επιχείρησης λόγω αυτού.

Συμπερασματικά, δεν υπήρχαν πόροι για τα πρόστιμα και γι' αυτό το λόγο αιτούνταν αναστολή και ακύρωση των πράξεων του διορθωτικού ελέγχου

Προσκόμιση στοιχείων ενώπιον του Πρωτοδικείου κατά της ΑΑΔΕ

Στην συνέχεια, η επιχείρηση Α ενώπιον του Πρωτοδικείου κατά της ΑΑΔΕ σχετικά με την επιχείρηση Β υποβάλλει τα παρακάτω:

- Έγγραφο VIES που προκύπτει ότι η ιταλική επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε με χρόνο έναρξης το έτος 2014 και έγινε διακοπή το 2018.
- Έγγραφο Υπουργείου Οικονομικών της Ιταλίας που επαληθεύει τον ΑΦΜ με έναρξη το έτος 2014 και διακοπή το έτος 2018, μετά τις μεταξύ τους ενδοκοινοτικές συναλλαγές

- Έγγραφο της ιταλικής επιχείρησης στο οποίο γνωστοποιεί ότι η παράδοση λόγω περιορισμένου χώρου της αποθήκης έγινε σε χώρο παραχώρησης άλλης ιταλικής επιχείρησης Δ και ότι παρελήφθησαν και εξοφλήθηκαν τα εμπορεύματα το 2017.
- Έγγραφο της επιχείρησης Δ που πιστοποιεί ότι εναποθέτει την παράδοση των εμπορευμάτων στην επιχείρηση Β για λογαριασμό της.

Με όλα αυτά τα έγγραφα, θέλει να αποδείξει την πραγματική πράξη αυτής της συναλλαγής και να απορριφθεί το ενδεχόμενο απάτης.

Παράλληλα, αναφέρει την παραβίαση της αρχής χρηστής διοίκησης και παραθέτει στοιχεία σχετικά με την έλλειψη πόρων της εταιρίας για την πληρωμή των φόρων και ζητά αναστολή ώστε να μην καταλήξει σε πτώχευση. Ο έλεγχος και η διάρκειά του, αποτέλεσε μεγάλο πλήγμα για την επιχείρηση, με σοβαρά προβλήματα ρευστότητας και αδυναμία διεκπεραίωσης των συναλλαγών και των συμφωνιών με τους προμηθευτές έως κι εκείνη την στιγμή.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την αναστολή της δραστηριότητας της εταιρίας και με την προσκόμιση εγγράφων προμηθευτών σχετικά με την άμεση ανταπόκριση στις υποχρεώσεις, αιτούνταν ξανά την αναστολή των ποσών προς είσπραξη αλλά και μία διαζώσης συνάντηση στο Συμβούλιο για την περαιτέρω αιτιολογία.

Απόφαση ενδικοφανούς προσφυγής

Με βάση τα όσα κατατέθηκαν στην ενδικοφανή προσφυγή από την επιχείρηση Α και έπειτα από αξιολόγηση της κατάστασης βγήκε η απόφαση από την δημόσια αρχή.

Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος κατέληξε στο ότι η επιχείρηση Α δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση, καθότι δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α.. Έπειτα από πολλές αναφορές σε νόμους και διατάξεις σχετικά με τα όσα είχαν αναφερθεί και στον έλεγχο για τον τόπο παράδοσης των αγαθών, τον εξαφανισμένο έμπορο, τις ουσιαστικές και τις τυπικές προϋποθέσεις των ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς και διαφόρων άλλων λόγων θεωρήθηκε ότι τα εμπορεύματα δεν παραδόθηκαν στην Ιταλία και η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν εμπλεκόμενη σε απάτη.

Καταλήγοντας λοιπόν, απορρίπτουν την ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης Α και της καταλογίζουν τα ανάλογα ποσά φόρων και προστίμων όπως είχαν αποφασιστεί στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου

Η επιχείρηση Α, μετά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής κατέφυγε στο Διοικητικό Εφετείο για να εξεταστεί η υπόθεση του ελέγχου. Παρέθεσε όλους τους λόγους που αναφέρθηκαν και στην ενδικοφανή προσφυγή για να θεωρούνται οι συναλλαγές ενδοκοινοτικές, καθώς και τα απαραίτητα έγγραφα που το αποδείκνυαν. Υποστήριξε ότι στην Δ.Ε.Δ. απορρίφθηκαν τα επιχειρήματα, παρακάμπτοντας τα βασικά παραστατικά, τον διατραπεζικό τρόπο απόδειξης και ειδικότερα έγγραφο του έτους 2017 της ιταλικής επιχείρησης που επιβεβαιώνει την παραλαβή των εμπορευμάτων, το οποίο αποδεικνύει ως τόπο παράδοσης την διεύθυνση της εν λόγω εταιρίας, καθώς και την διαδικασία φόρτωσης και παράδοσής τους. Ανέλυσε διεξοδικά όλους τους λόγους με τους οποίους επιβεβαιώνονται οι συναλλαγές και με βάση την νομοθεσία και τα προσκομισθέντα έγγραφα αιτήθηκε να ακυρωθεί η απόφαση περί απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς και τα πρόστιμα που εκδόθηκαν στον έλεγχο.

Προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο

Η προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο ήταν η τελευταία και σημαντικότερη ενέργεια από την επιχείρηση Α και με αυτήν ολοκληρώθηκε η υπόθεση και δικαιώθηκε, διαγράφοντας όλα τα πρόστιμα και τους φόρους που είχαν βγει στον έλεγχο.

Η επιχείρηση Α προσέφυγε στο δικαστήριο με σκοπό την ακύρωση της απόφασης για την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. που υποβλήθηκε στην δημόσια αρχή καθώς και του προστίμου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) που επιβλήθηκε για την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο εκπρόσωπος της επιχείρησης Α στη συζήτηση ενώπιον του δικαστηρίου παρέθεσε όλους τους λόγους, σύμφωνα με τους υπάρχοντες νόμους, για να τεκμηριώσει την θέση του.

Σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 “σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας”³², στο άρθρο 2 παρ. 1 ορίζεται ότι “ Στον Φ.Π.Α. υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, στο άρθρο 9 παρ. 1 ότι: “Νοείται ως “υποκείμενος στο φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου κλπ., στο άρθρο 14 παρ. 1 ότι: “Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοείται η μεταβίβαση αγαθού η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση. Στο άρθρο 20 ότι: “Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά το αγαθού. Στο άρθρο 23 ότι: “Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφός τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών.” Στο άρθρο 40 ότι: “Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα”. Το δε δικαίωμα απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον φόρο προβλέπεται στα άρθρα 131 και 138 της ως άνω Οδηγίας. Ειδικότερα στο άρθρο 131 ορίζεται ότι: “Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση” και στο άρθρο 138 παρ. 1 ότι: “Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που

³² Οδηγία Φ.Π.Α.

ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών”. Περαιτέρω στο άρθρο 143 ορίζεται ότι: “Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138. Τέλος, στο άρθρο 214 παρ. 1 ορίζεται ότι: “Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτή ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 1 στοιχείο β’, και στο άρθρο 220 ότι: “Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, για παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138.

Σύμφωνα με το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ), η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης από τον Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος αφετηρίας της ενδοκοινοτικής αποστολής, στην οποία αντιστοιχεί μια ενδοκοινοτική αγορά φορολογούμενη στο κράτος μέλος παραλαβής των αγαθών, που απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν, χορηγείται, δυνάμει του μεταβατικού καθεστώτος του Φ.Π.Α., στο πλαίσιο του οποίου, η φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών στηρίζεται στην αρχή της κατανομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική εμπορική πράξη. Συνεπώς, η εν λόγω απαλλαγή αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση και, συνεπώς, την παραβίαση της εγγενούς στο κοινό σύστημα Φ.Π.Α., αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Η αρχή της ουδετερότητας, απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στο φόρο παρέλειψαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις, αρκεί εκ της μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων να μην εμποδίζεται η βέβαιη απόδειξη συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Τυπικές προϋποθέσεις θεωρούνται η μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ως κύριος τα αγαθά (εμπόρευμα), η απόδειξη από τον προμηθευτή/πωλητή της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού αυτού σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής

ή μεταφοράς, η υλική απομάκρυνση του εμπορεύματος από το έδαφος του κράτους μέλους αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς. Ως προς την υποχρέωσή του να καταβάλει εκ των υστέρων τον Φ.Π.Α., πρέπει να συνεκτιμάται η περίπτωση που ενήργησε καλοπίστως, προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία δικαιολογούντα, εκ πρώτης όψεως, την απαλλαγή του και λαμβάνοντας κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποίησε δεν οδήγησε σε συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Ακόμη, όπως έχει κριθεί, η χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου αποτελεί τυπική απαίτηση, η οποία δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως.³³ Ούτε, ειδικότερα, η μη γνωστοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή από τον υποκείμενο στον φόρο δικαιολογεί την άρνηση χορήγησης της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, “όταν δεν υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις φοροδιαφυγής, το αγαθό μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, επιπλέον, πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις της απαλλαγής”.³⁴

Επίσης, όπως έχει κριθεί³⁵ κατά μείζονα λόγο το ίδιο ισχύει και για την υποχρέωση του αποκτώντος να είναι καταχωρισμένος για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων και να έχει εγγραφεί στο σύστημα VIES. Τέλος, έχει γίνει δεκτό³⁶ ότι αρκεί ο εισαγωγέας να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν και, στη συνέχεια, πράγματι αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να απαιτείται να αποδειχθεί ότι προορισμός τους είναι, συγκεκριμένα, η διεύθυνση του αποκτώντος τα αγαθά αυτά. Όσον αφορά δε τις φορτωτικές CMR, οι οποίες καταρτίζονται πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά στο κράτος μέλος προορισμού και περιέχουν μνεία, μεταξύ άλλων, του τόπου αποστολής, του αγοραστή, του τόπου παραλαβής και των οχημάτων μεταφοράς, συνεπώς, μπορούν να αποδείξουν ότι τα επίμαχα αγαθά προορίζονται για αποστολή ή μεταφορά προς το εν λόγω κράτος και να ληφθούν υπόψη βάσει του άρθρου 143, παράγραφος 2, της οδηγίας Φ.Π.Α., καθόσον προσκομίστηκαν κατά τη στιγμή της εισαγωγής. Μπορούν επίσης να ληφθούν υπόψη βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τούτο δε κατά μείζονα λόγο

³³ Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C- 273/11, Mecsek-Gabona, σκ. 57-60, Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, C- 587/10, VSTR, σκ. 51 και 58, Απόφαση της 20ης Ιουνίου 2018, C-108/17, Enteco Baltic, σκ. 51, Απόφαση της 20ης Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, σκ. 40, 42 πρβλ.

Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, C-492/13, Traum, σκ. 35-36

³⁴ Απόφαση της 20ης Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, σκ. 59

³⁵ Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, C- 21/16, Euro Tyre BV, σκ. 29, 44

³⁶ Enteco Baltic σκ. 70

όταν, κατά το πέρας της αποστολής ή της μεταφοράς, φέρουν σήμα παραλαβής. Αλλά ακόμα και όταν δεν φέρουν σήμα παραλαβής, μόνος ο λόγος αυτός δεν μπορεί να οδηγήσει στην άρνηση της απαλλαγής όταν τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία αποδεικνύεται αφενός, ότι, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, τα αγαθά προορίζονταν να αποσταλούν ή να μεταφερθούν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος εισαγωγής και, αφετέρου, ότι, κατά την επακόλουθη πράξη, τα αγαθά αυτά πράγματι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν στο άλλο αυτό κράτος μέλος³⁷. Με βάση των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, η επιχείρηση ζήτησε την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων για τους λόγους που προέβαλε στην ενδικοφανή προσφυγή. Συγκεκριμένα, η εταιρία ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή θεμελίωσε το συμπέρασμα περί μη ύπαρξης των ουσιαστικών προϋποθέσεων, προκειμένου οι ως άνω περιγραφόμενες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, σε έγγραφα των ιταλικών αρχών από διοικητική συνδρομή, στην οποία αναφέρεται, για την ιταλική επιχείρηση, ότι η δηλωθείσα διεύθυνση ήταν ένας κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και πως ο νόμιμος εκπρόσωπος της ήταν εξαφανισμένος έμπορος (missing trader). Όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα επιχείρηση, οι ανωτέρω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και τα εμπορεύματα παραλήφθηκαν από τις ιταλικές αρχές όπως αποδεικνύεται και από τα προσκομισθέντα και ενώπιον της φορολογικής αρχής έγγραφα. Ακόμη, ισχυρίζεται ότι επέδειξε την δέουσα επιμέλεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 4557/2018, καθώς όλες δε οι εταιρίες είχαν ενεργό ΑΦΜ κατά τον χρόνο της αποστολής των εμπορευμάτων και ήταν εγγεγραμμένες στον κατάλογο VIES. Επιπροσθέτως, η επιχείρηση προβάλλει, επικαλούμενη την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007 του ΔΕΚ, C-409/04, Teleos κ.λπ., ότι κρίσιμο στοιχείο για την ενδοκοινοτική παράδοση συνιστά η μεταφορά του αγαθού σε άλλο κράτος μέλος, συνεπώς, εφόσον, εν προκειμένω, τα εμπορεύματα αποδεδειγμένα εξήλθαν της ελληνικής επικράτειας και εισήλθαν στην Ιταλία, γεγονός το οποίο, κατά τους ισχυρισμούς της, η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί, είναι δε αδιάφορος ο συγκεκριμένος τόπος όπου έγινε η παράδοση εντός της Ιταλίας, καθώς και ο τελικός παραλήπτης των εμπορευμάτων. Η δε παράλειψη ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, όπως η μη εγγραφή της ιταλικής εταιρίας στο VIES δεν εμποδίζει τη χορήγηση της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, καθώς διαφορετικά παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η έλλειψη υπογραφής επί ορισμένων φορτωτικών CMR δεν

³⁷ Enteco Baltic σκ. 78, 79

μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω την παραλαβή των επίμαχων εμπορευμάτων, την οποία επιβεβαιώνουν οι αγοράστριες εταιρίες με σχετικές επιστολές τους. Οι δε ενδείξεις που επικαλείται η καθ' ης φορολογική αρχή περί έκνομης δραστηριότητας των ιταλικών εταιριών δεν αρκούν για να στοιχειοθετήσουν την μη παράδοση και τη μη απαλλαγή της από τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Συμπερασματικά, το Δικαστήριο, με βάση τις διατάξεις που εκτέθηκαν στη μείζονα σκέψη, την ερμηνεία τους και τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, έλαβε ειδικότερα υπόψιν ότι, καταρχήν εν προκειμένω, δεν υφίσταται κάποια σοβαρή ένδειξη υποδηλώνουσα την ύπαρξη φοροδιαφυγής, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του διοικητικού φακέλου, και, ιδίως από τις εκθέσεις ελέγχου, με τις οποίες δεν αμφισβητείται η αλήθεια των επίμαχων συναλλαγών (ήτοι των γενομένων ενδοκοινοτικών συναλλαγών, για τις οποίες η επιχείρηση Α εισέπραξε το τίμημα των πωλήσεων διατραπεζικών, όπως και η ίδια η φορολογική αρχή παραδέχεται), αλλά η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των αγαθών από την ίδια την προσφεύγουσα προς τις αγοράστριες, εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. (Ιταλία) εταιρίες. Συνεπώς, για τις παραδόσεις αυτές η προσφεύγουσα επιχείρηση δικαιούται απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. στην περίπτωση που αποδεικνύει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή αυτή, δηλαδή ότι μεταβίβασε στην ιταλική επιχείρηση το δικαίωμα να διαθέτει ως κύρια τα εμπορεύματα, ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν σε έτερο κράτος- μέλος της Ε.Ε. και ότι απομακρύνθηκαν υλικώς από το ελληνικό έδαφος, της απαλλαγής μη εμποδιζόμενης από την παράλειψη ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων.

Η επιχείρηση Α, προς απόδειξη των παραπάνω ουσιαστικών προϋποθέσεων, προσκόμισε τα τιμολόγια πώλησης προς την ιταλική επιχείρηση, τα οποία εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης έκδοσής τους, συνοδευόμενα από CMR, εκδοθέντα από συνεργαζόμενες μεταφορικές εταιρίες. Επίσης, προσκόμισε επιστολές-έγγραφα της ιταλικής επιχείρησης και λοιπών εμπλεκόμενων που επιβεβαιώνουν τις δοσοληψίες μαζί της κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Τα CMR λαμβάνονται υπόψιν σε συνδυασμό με τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία, ακόμη κι αν κάποια εξ αυτών δεν φέρουν σήμα παραλαβής, όπως σφραγίδα και υπογραφή των παραληπτριών εταιριών.³⁸ Επιπλέον, τα παραπάνω έγγραφα, ως ιδιωτικά έγγραφα που δεν προσβλήθηκαν για πλαστότητα από την φορολογική αρχή, εκτιμώνται ελεύθερα από

³⁸ ΔΕΚ, απόφαση της 20ης.06.2018, C-108/17, Enteco Baltic, σκ. 79

το Δικαστήριο. Από τα CMR σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες επιστολές/έγγραφα επιβεβαίωσης των επίμαχων συναλλαγών (που προέρχονται από εταιρίες που εμφανίζονται ως “πελάτες” κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους), προκύπτει ότι τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν υλικώς από την Ελλάδα και μεταφέρθηκαν στο κράτος μέλος των αγοραστριών εταιριών (Ιταλία), γεγονός που αρκεί για να τύχει η επιχείρηση Α απαλλαγής από το Φ.Π.Α., χωρίς να απαιτείται να αποδείξει ότι προορισμός των αγαθών, ήταν συγκεκριμένα, η διεύθυνση της έδρας της εν λόγω ιταλικής επιχείρησης, καθώς η εφαρμογή της απαλλαγής στην ενδοκοινοτική παράδοση εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι η μεταφορά πρέπει να ολοκληρωθεί σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος παράδοσης. Παράλληλα, ουδόλως αμφισβητείται ότι μεταβιβάστηκε στις αγοράστριες εταιρίες το δικαίωμα να διαθέτουν ως κύριες, τα αναφερόμενα στα τιμολόγια εμπορεύματα.

Από τις εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει ότι τα έγγραφα διοικητικής συνδρομής των ιταλικών αρχών, τα οποία δεν βρίσκονται μεταξύ των στοιχείων του διοικητικού φακέλου και τα οποία έλαβε υπόψη η ελληνική φορολογική αρχή, προκειμένου να θεμελιώσει την έλλειψη των ουσιαστικών προϋποθέσεων για απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ως άνω ενδοκοινοτικών παραδόσεων, αναφέρονται στα ελεγχόμενα χρονικά διαστήματα.

Κατόπιν τούτων, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσφεύγουσα με επαρκή στοιχεία απέδειξε ότι τα επίδικα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από την Ελλάδα και μεταφέρθηκαν στην Ιταλία, επομένως μη νομίμως η καθ’ ης φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις διενέργειας των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων απευθείας από την ίδια (ως πωλήτρια) προς τις αγοράστριες εταιρίες άλλων κρατών μελών της Ε.Ε.³⁹ ενώ η μη εγγραφή στο σύστημα VIES της ιταλικής εταιρίας δεν αρκεί από μόνη της για να οδηγήσει στην άρνηση χορήγησης της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. αναφορικά με τα προαναφερόμενα τιμολόγια⁴⁰

Με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο κρίνει ότι, εν προκειμένω, συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, χορήγησης της σχετικής απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των εκδοθέντων τιμολογίων για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την κρινόμενη προσφυγή, συνεπώς μη νομίμως εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. από τις δημόσιες αρχές και μη νομίμως απορρίφθηκε η κατ’ αυτών ασκηθείσα

³⁹ βλ. ΔΕφαθ 1076/2022

⁴⁰ βλ. την προαναφερόμενη EuroTyre σκ. 29, 44

ενδικοφανής προσφυγή με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, οι οποίες, για το λόγο αυτό, πρέπει να ακυρωθούν.

Καταλήγοντας, το Δικαστήριο ακυρώνει τις αποφάσεις που απορρίπτουν την ενδικοφανή προσφυγή και τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Έτσι λοιπόν, γίνεται αποδεκτή η προσφυγή και δικαιώνεται η επιχείρηση Α θεωρώντας τις συναλλαγές ενδοκοινοτικές και διαγράφοντας τους φόρους και τα πρόστιμα επιβλήθηκαν σε αυτήν.

Συμπεράσματα

Με την ανάλυση αυτού του ελέγχου για ενδοκοινοτική απάτη στο Φ.Π.Α. γίνεται κατανοητό πόσο δύσκολο είναι να ανακαλυφθεί μία τέτοια απάτη, πόσοι μηχανισμοί πρέπει να χρησιμοποιηθούν και τελικά μπορεί και να μην είναι ορθή η εκτίμηση. Σε αυτή τη μελέτη περίπτωσης, αναφέρθηκαν οι ενέργειες που έγιναν από την ΔΟΥ. Στην πραγματικότητα, παράλληλα με τον έλεγχο από την ΔΟΥ διενεργούνταν διάφοροι έλεγχοι από το τελωνείο και από την ΕΛΥΤ και συνέβαιναν πράξεις που έκαναν πιο περίπλοκες όλες τις διαδικασίες. Για ευκολότερη κατανόηση δεν αναφέρθηκαν γιατί τα ουσιαστικά γεγονότα ήταν τα παραπάνω. Μετά από ενδελεχείς ελέγχους, επιβολές προστίμων ενδικοφανή προσφυγή, προσφυγή στα δικαστήρια και απορρίπτοντας κάθε πράξη της επιχείρησης Α θεωρώντας την, εμπλεκόμενη σε απάτη, γίνεται φανερό ότι τελικά, με την προσφυγή της στο Πρωτοδικείο, θεωρήθηκε αθώα. Μία απάτη λοιπόν, εκτός του ότι είναι δύσκολο να ανιχνευθεί και χρειάζονται πολλοί μηχανισμοί ταυτόχρονα και άμεσα, πολλές φορές χάνεται χρόνος στην διερεύνηση υποθέσεων που τελικά φαίνονταν για απάτες αλλά στην πραγματικότητα δεν ήταν. Είναι απαραίτητος ο εκσυγχρονισμός των μηχανισμών στους ελέγχους για να μπορούν να διενεργούνται με τον πιο άμεσο και αποτελεσματικό τρόπο και η συνεργασία μεταξύ των αρχών για διαμοιρασμό των πληροφοριών. Οι συναλλαγές μεταξύ διαφορετικών χωρών είναι μία περίπλοκη διαδικασία γι' αυτό και είναι ακόμη πιο δύσκολη η ανίχνευση της απάτης. Στον παραπάνω έλεγχο φαινόταν ξεκάθαρα ειδικά στην αρχή ότι η επιχείρηση ήταν εμπλεκόμενη σε απάτη είτε εν γνώση της είτε εν αγνοία της. Γι' αυτό και ο έλεγχος εστίασε πολύ σε λεπτομέρειες, σε διάφορα γεγονότα που μπορεί να φανέρωναν κάποιο ύποπτο στοιχείο και επεκτάθηκε σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Τελικά, με τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία και την επιμονή της η επιχείρηση κατάφερε να αποδείξει την αθωότητά της παρόλο που κι αυτό ήταν μία απαιτητική και χρονοβόρα διαδικασία. Το σημαντικότερο είναι η δημόσια αρχή ειδικά σε ενδοκοινοτικές

συναλλαγές, να παρέχει τις κατάλληλες υπηρεσίες και τους μηχανισμούς αυτούς, που άμεσα θα μπορεί να ανιχνεύεται η απάτη ώστε να μην φτάνει στο σημείο να ξεκινάει έρευνα για χρονικές περιόδους που αφορούν αρκετά παλαιότερα έτη, διότι πολλά στοιχεία μπορεί να έχουν αλλάξει στην πορεία και δεν θα είναι εύκολη η προσκόμιση των απαραίτητων αποδεικτικών λόγω παλαιότητας.

Βιβλιογραφία

Βιβλία

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ,
Γιώργος Μπεκιάρης, Σωκράτης Αντωνίου, Αθήνα Μάρτιος 1993

Ο Φ.Π.Α. μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, Αντώνιος Κ. Πλουμάκης,
Βάσω Ηρ. Τάτση, Αθήνα Φεβρουάριος 1994

Διπλωματικές Εργασίες

Edvinas Sutkaitis, (2012), Intra-EU trade and chain transactions under EU VAT –
between simplification measures and inconsistent results, Lund University

Χολογγούνη Ασανώ, (2015), Ενδοκοινοτικές συναλλαγές & καταπολέμηση απάτης
ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.

Αγαπίου Ανθή, (2016), Απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, Πανεπιστήμιο Πειραιώς

Κουτίνα Καλλιόπη, (2020), Εισαγωγές-Εξαγωγές, Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-
παραδόσεις, Εισαγωγές από τρίτες χώρες, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.

Τάσσου Γεώργιος, (2022), Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα και η
σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Φιλίππου Ανδριάνας, (2018), Η απάτη στον Τομέα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,
Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών

Κασκαντάμη Μαριάνθη, (2022), Φορολογία στις διαδικτυακές συναλλαγές εντός και
εκτός της Ελλάδας, Πανεπιστήμιο Πατρών

Νάνου Στυλιανή, (2023), Ενδοκοινοτικές συναλλαγές αποκτήσεις και παραδόσεις. Τρόποι αντίχνευσης απατών. Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων, Σχολή Οικονομικών και Διοικητικών Επιστημών.

Λύρρος Φώτιος, (2016), Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. η λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία, Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πειραιά Τεχνολογικού Τομέα.

Σπανός Παναγιώτης, (2013), “Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.”, Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πειραιά, Τμήμα Λογιστικής.

Δημητριάδου Αναστασία, (2018), Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές Αποκτήσεις & Παραδόσεις, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Σούρλας Ιωάννης, (2019), Αλλοίωση οικονομικών καταστάσεων και εξωτερικός έλεγχος, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Άρθρα σε περιοδικά

Report presented to the European Commission, (2007), Combating VAT fraud in the EU - the way forward

European Commission, Report 2022, VAT gap in the EU

European Court of Auditors, Special Report, Tacking intra-community VAT fraud: More action needed, 2015

Fabrizio Borselli, (2012), Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, Bank of Italy Occasional Paper No. 106

Council of the European Union, (2016), Proposal for a Directive on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law - Examination of the Presidency document (Interinstitutional File: 2012/0193 (COD))

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, (2011), Εξασφαλίζει ο έλεγχος στο πλαίσιο του τελωνειακού καθεστώτος 42 την πρόληψη και τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής στον τομέα του Φ.Π.Α., Ειδική έκθεση αριθ. 13

Ευρωπαϊκή Επιτροπή - Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF), (2016), Κατευθυντήριες γραμμές για τις εθνικές στρατηγικές καταπολέμησης της απάτης (Αριθ. αναφ. Ares(2016)6943965)

Ιστοσελίδες

Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA), by So Young Kim, 2017, An analytical approach to detect MTIC/MTEC VAT fraud involving energy trading
<https://www.iota-tax.org/>

Anders CPAs + Advisors, (2020), The Fraud Triangle: Three Conditions That Increase the Risk of Fraud, Clay M. Kniepmann
<https://anderscpa.com/the-fraud-triangle-three-conditions-that-increase-the-risk-of-fraud/?tag=fvl>

EMBROKER, (2023), What is the Fraud Triangle? (Three Components Explained)
<https://www.embroker.com/blog/fraud-triangle/>

CFI, What is the Fraud Triangle?
<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/fraud-triangle/>

EU Monitor, (2008), Combating VAT fraud - Eurosif, Council of the European Union
<https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vj6iphsdd2ur>

ΑΑΔΕ, (2022), Ηλεκτρονικό εμπόριο και Φ.Π.Α. - Ειδικά καθεστώτα OSS/IOSS, Ενημερωτικό φυλλάδιο
https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-01/odigies_E-commerce_280122.pdf

Taxheaven, (2023), Ο Φ.Π.Α. στην Ψηφιακή Εποχή, ερωτήσεις - απαντήσεις
<https://www.taxheaven.gr/news/62223/o-fpa-sthn-psi-fi-akh-epoxh-erwthseis-apanthseis>

Taxheaven, (2022)

<https://www.taxheaven.gr/news/58196/paratash-ews-31122025-ths-periodoy-efarmoghs-toy-proairetikoy-mhxanismoym-antistrofhs-ths-epibarynshs-gia-tis-paradoseis-orismenwn-agaown-kai-thn-paroxh-orismenwn-yphresiwn?nomobile=1>

<https://www.taxheaven.gr/news/61897/elleimma-fpa-meiwshke-sta-3178-dis-gia-thn-ellada-to-2020-gia-olh-thn-eyrwph-se-sxesh-me-to-2019-h-meiwsh-anerxetai-peripoy-sta-31-dis>

Βικιπαίδεια (2022), Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

https://el.wikipedia.org/wiki/Φόρος_προστιθέμενης_αξίας

Eurostat,

<https://eurostat.statistics.gr/announcements>

<http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/3204/1/02X00Z01Z0125.pdf>

<http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/469/1/022011042.pdf>

Έγγραφα και λογιστικά αρχεία επιχείρησης βάσει υπόθεσης ελέγχου που διαχειρίστηκε το λογιστικό γραφείο “tiris”