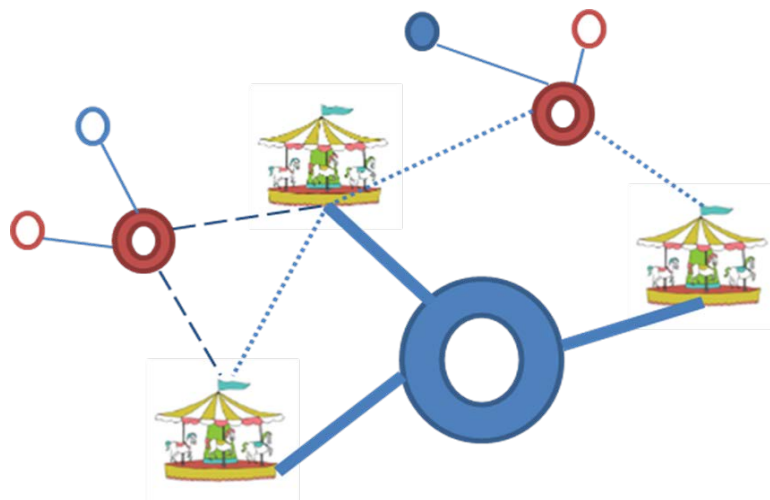




ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΠΑΤΗ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ



Ονοματεπώνυμο Φοιτήτριας
Αγαπίου Ανθή του Ιωάννη

Πειραιάς, 2016

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Βασικές Έννοιες Λειτουργίας Του ΦΠΑ

1.1.1. Τι είναι ο ΦΠΑ;

Ο ΦΠΑ είναι κοινοτικός φόρος με την έννοια ότι τα κράτη μέλη της Ε.Ε. είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον ΦΠΑ με ομοιόμορφο τρόπο. Βασικό νομοθέτημα που έθεσε τις διατάξεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή του ΦΠΑ στα Κ-Μ της Κοινότητας, είναι η 6^η Οδηγία για τον ΦΠΑ (σήμερα 2006/112/ΕΚ). Στην χώρα μας η 6^η Οδηγία ΦΠΑ ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με τον τελευταία κωδικοποιημένο νόμο 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην Ε.Ε. Ισχύει περισσότερο ή λιγότερο σε όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται για χρήση ή κατανάλωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση και επιβάλλεται σύμφωνα με την αρχή της «χώρας προορισμού». Δηλαδή επιβάλλεται στη χώρα που καταναλώνεται το αγαθό ή η υπηρεσία με βάση τους συντελεστές που ισχύουν στη χώρα κατανάλωσης και όχι στη χώρα παραγωγής. Ο ΦΠΑ υπολογίζεται στην αξία που προστίθεται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής, ανεξαρτήτως του αριθμού των πράξεων συναλλαγής, επιβαρύνοντας τον τελικό καταναλωτή.

1.1.2. Γενικά χαρακτηριστικά

Για την καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας του ΦΠΑ, καθώς και την απάτη ΦΠΑ, είναι καλό να διακρίνουμε τα ακόλουθα χαρακτηριστικά του ΦΠΑ:

- ο είναι ένας **γενικός φόρος**, δεδομένου ότι εφαρμόζεται για όλες τις παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατά το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε αυτά.
- ο είναι ένας **φόρος κατανάλωσης** επειδή βαρύνει τον τελικό καταναλωτή και όχι τις επιχειρήσεις που συμμετέχουν στην παραγωγή ή τη διανομή των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών. Ο φόρος κατανάλωσης εισρέει μέσα στο Δημόσιο Ταμείο του Κράτους Μέλους της τελικής κατανάλωσης.

- ο είναι ένας **διαφανής φόρος**, δεδομένου ότι χρεώνεται ως ποσοστό επί της τιμής. Ως εκ τούτου είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η πραγματική φορολογική επιβάρυνση σε κάθε στάδιο της αλυσίδας παραγωγής και διανομής.
- ο ΦΠΑ **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 ΦΠΑ που καταβάλλουν στη Φορολογική Αρχή κατά το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλαν σε προηγούμενο στάδιο. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος σε σχέση με τον αριθμό των συναλλαγών. Το διάγραμμα 1 δείχνει τη λειτουργία αυτού του τρόπου είσπραξης.
- τέλος, είναι ένας **έμμεσος φόρος**, καθώς επιβάλλεται σε συγκεκριμένες συναλλαγές και όχι σε ένα άτομο.

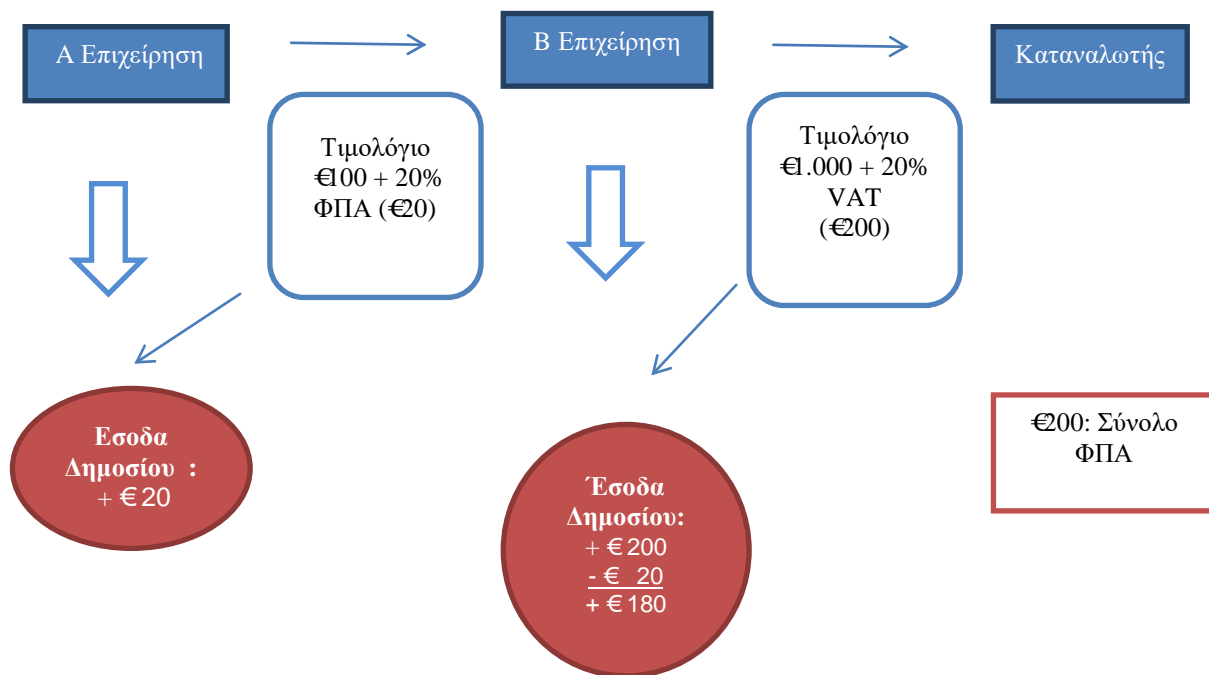
Είναι καλό να γνωρίζουμε ότι οι συντελεστές ΦΠΑ δεν είναι εναρμονισμένοι σε επίπεδο Ε.Ε.. Η νομοθεσία της Ε.Ε. απαιτεί μόνο ότι, κατά γενικό κανόνα, ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. πρέπει να είναι τουλάχιστον 15% και ο μειωμένος συντελεστής τουλάχιστον 5%.

1.1.3. Ποια πρόσωπα θεωρούνται υποκείμενα στο ΦΠΑ;

Υποκείμενο στο ΦΠΑ είναι το πρόσωπο που καταρχήν είναι υπεύθυνο έναντι του Δημοσίου για την απόδοση του φόρου, που δικαιούται να εισπράξει από τους πελάτες του για πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε. Δηλαδή η έννοια του υποκείμενου στο ΦΠΑ συνδέεται με την έννοια της άσκησης οικονομικής δραστηριότητας.

Παράδειγμα 1:

Η επιχείρηση Α πωλεί αγαθά στην επιχείρηση Β και η επιχείρηση Β πωλεί αγαθά στον τελικό (ιδιώτη) καταναλωτή. Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζεται ο τμηματικός τρόπος είσπραξης των € 200 ΦΠΑ μέσω των επιχειρήσεων στην αλυσίδα των συναλλαγών, που τελικά βαρύνει τον τελικό καταναλωτή.



Διάγραμμα 1: Απεικόνιση τμηματικά του τρόπου είσπραξης του ΦΠΑ

1.1.4. Έσοδα από το ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ αποδίδει στη χώρα μας τα περισσότερα έσοδα από οποιοδήποτε άλλο φόρο: το 2014 τα έσοδα από το ΦΠΑ ανήλθαν σε περίπου €13,6 δισεκ. (€16,5 δισεκ. το 2009). Ως ποσοστό του ΑΕΠ και των εσόδων της γενικής κυβέρνησης τα έσοδα αυτά ανέρχονται σε 7,1% και 15,5% αντίστοιχα. Τα ποσοστά αυτά δεν διαφέρουν σημαντικά από εκείνα των άλλων χωρών της Ε.Ε.

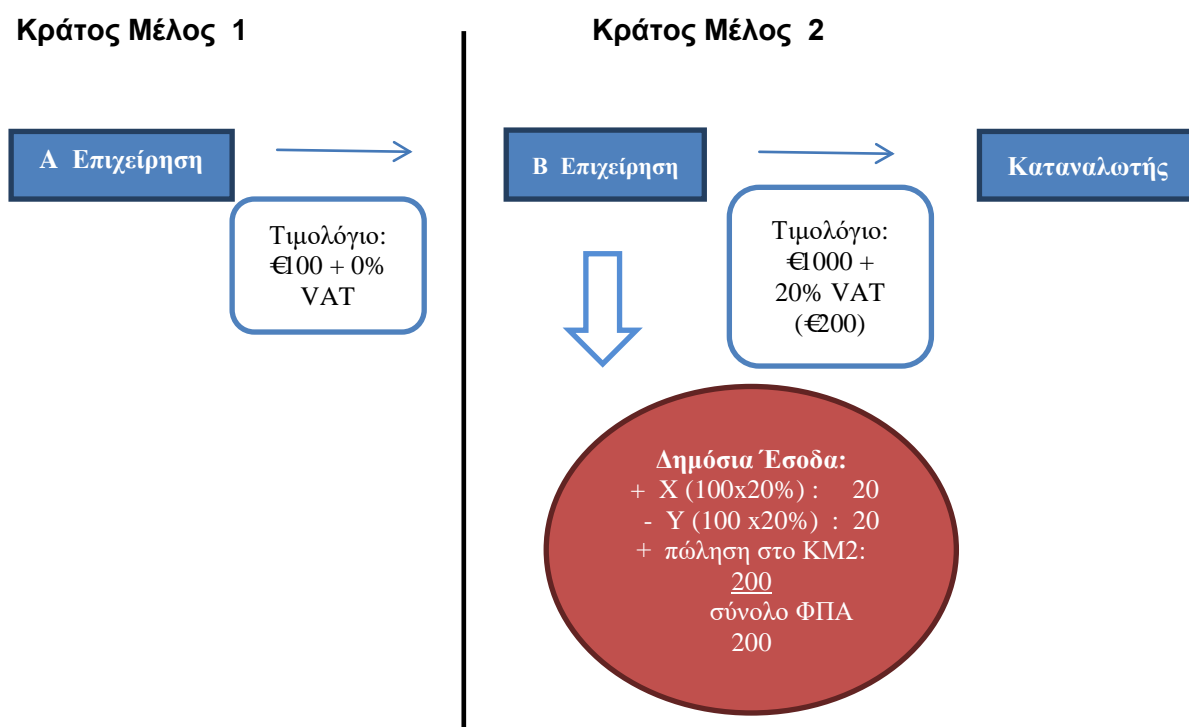
1.2. Ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών / υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων επιχειρήσεων

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ επιχειρήσεων εντός της Ε.Ε. Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από το φόρο στο κράτος μέλος αποστολής των αγαθών και φορολογούνται στο κράτος μέλος προορισμού τους. Εξ αιτίας αυτού, κατά την τιμολόγηση, δεν υπολογίζεται καθόλου ΦΠΑ (0% ή αντιστροφή της επιβάρυνσης) από τον προμηθευτή στο ΚΜ1. Η αγοράστρια επιχείρηση στο ΚΜ2 είναι υποχρεωμένη “να πληρώσει” τον ΦΠΑ (X) στο Δημόσιο Ταμείο στο ΚΜ2 για τις αγορές της (απόκτηση) και την ίδια στιγμή να εκτέσει τον Φ.Π.Α. (Y) στο ΚΜ2. Δηλαδή με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης γίνεται μια λογιστική τακτοποίηση του φόρου με την αναγραφή του ταυτόχρονα στις εισροές και εκροές (χρεοπίστωση).

Ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο με την πώληση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Για τον προμηθευτή υπάρχουν ειδικές υποχρεώσεις ώστε να αποδείξει την ενδοκοινοτική παράδοση.

Παράδειγμα 2:

Η επιχείρηση Α η οποία έχει την έδρα της στο ΚΜ 1 πωλεί αγαθά στην επιχείρηση Β η οποία έχει την έδρα της στο ΚΜ2 και η Β πωλεί τα αγαθά στον τελικό (ιδιώτη) καταναλωτή. Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζεται ο τμηματικός τρόπος είσπραξης των € 200 ΦΠΑ μέσω των επιχειρήσεων στην αλυσίδα των συναλλαγών, που τελικά βαρύνει τον τελικό καταναλωτή.



Διάγραμμα 2: Ενδοκοινοτική παράδοση

Όμως, εξαιτίας αυτού ακριβώς του μηχανισμού απαλλαγής, αλλά και της κατάργησης των συνοριακών ελέγχων, το σύστημα ΦΠΑ βρίσκεται εκτεθειμένο στην απάτη.

1.3. Απάτη ΦΠΑ

Είναι δύσκολο να καθοριστεί με βεβαιότητα το μέγεθος της απάτης ΦΠΑ στην Ε.Ε., για διάφορους λόγους, π.χ. τα διαθέσιμα στοιχεία στα Κράτη Μέλη είναι συχνά ανεπαρκή και ελλιπή. Πολλές περιπτώσεις απάτης ΦΠΑ περνούν απαρατήρητες και οι διαθέσιμες εκτιμήσεις γίνονται συχνά με όρους «ελλείμματος ΦΠΑ», το οποίο εκτός από την απάτη, λαμβάνει επίσης υπόψη την νόμιμη φοροαποφυγή, τις νόμιμες πτωχεύσεις και σφάλματα. Όσον αφορά πιο συγκεκριμένα την ενδοκοινοτική απάτη ΦΠΑ, υπάρχει μια σαφής έλλειψη συγκρίσιμων δεδομένων και δεικτών. Μόνο δύο κράτη μέλη, το Βέλγιο και το Ηνωμένο Βασίλειο έχουν πράγματι δημοσιεύσει εκτιμήσεις για τις απώλειες του ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής απάτης. Αρκετές μελέτες εκπονήθηκαν από την Επιτροπή, τα αποτελέσματα των οποίων συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα, ωστόσο, παρέχουν μια εκτίμηση των ετήσιων απωλειών στα εθνικά Δημόσια Ταμεία που προκύπτουν από την Απάτη ΦΠΑ / Έλλειμμα ΦΠΑ.

VAT fraud	Study by Ecorys	18 billion EUR
	Study by Banca d'Italia	20 -35 billion EUR
VAT gap	TAXUD study (2011 data)	193 billion EUR
	TAXUD study (2012 data)	177 billion EUR
	TAXUD study (2013 data)	168 billion EUR

Πηγή :Public Document of the European Union, N° 5690/16.

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

2.1. Αντικείμενο και Πεδίο εφαρμογής του φόρου

Στα άρθρα 2 και 5-7 της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ (σήμερα 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 2 του ν. 2859/2000) καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου καθώς και το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του.

2.1.1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) Η παράδοση των αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (δηλαδή με αντάλλαγμα) στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία (δηλαδή με αντάλλαγμα) στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο Νομικό Πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από τα φόρο λόγω ύψους ετήσιου κύκλου εργασιών σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Ειδικά η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου υπάγεται στο φόρο ανεξάρτητα από την ιδιότητα του αγοραστή.

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

2.1.2. Πεδίο εδαφικής εφαρμογής

Το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του νόμου, αποκαλούμενο και ως «Φορολογικό έδαφος της Κοινότητας», ορίζεται όπως παρακάτω:

α) «Κοινότητα» και «έδαφος της Κοινότητας» είναι το σύνολο των εδαφών των κρατών μελών Κοινότητας. Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα αποτελείται από 28 Κ-Μ: Γαλλία, Γερμανία, Βέλγιο, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Δανία, Ελλάδα, Αυστρία, Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία, Ιρλανδία, Φιλανδία, Σουηδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Εσθονία, Κύπρος, Μάλτα, Λετονία, Λιθουανία, Ουγγαρία, Πολωνία, Σλοβακία, Τσεχία, Σλοβενία, Βουλγαρία, Ρουμανία και Κροατία.

β) «κράτος μέλος» και «έδαφος κράτους μέλους», το έδαφος κάθε κράτους μέλους της Κοινότητας στο οποίο εφαρμόζεται η Οδηγία περί ΦΠΑ.

γ) «τρίτα εδάφη» κάποια εδάφη θεωρούνται για σκοπούς ΦΠΑ ότι βρίσκονται εκτός της Ε.Ε. και εξομοιώνονται με τρίτες χώρες.

Τα εδάφη αυτά ορίζονται στο άρθρο 6 της οδηγίας και είναι τα εξής: Μαρτινίκα, Γαλλική Γουιάνα, Γουαδελούπη, Ρεουνιόν, Άγιος Πέτρος και Μικελόν (Γαλλία), Άγιο Όρος (Ελλάδα), Κανάρια Νησιά, νησιά Ώλαντ αγγλονορμαδικές νήσοι και επιπλέον τα : νήσος Ελιγολάνδη, η περιοχή του Μπύζιγκεν, η Θέουτα,, η Μελίλια, το Λιβίνιο, η Καμπιόνε ντ' Ιτάλια, και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο.

δ) «τρίτες χώρες», κάθε κράτος ή έδαφος στο οποίο δεν εφαρμόζεται η Οδηγία (π.χ. Η.Π.Α., Νορβηγία, Ρωσία, Αίγυπτος, Τουρκία, Κίνα κ.λ.π).

Επίσης σύμφωνα με το **άρθρο 7** της οδηγίας θεωρούνται ως εδάφη της Ευρωπαϊκής Ένωσης το Πριγκιπάτο του Μονακό, οι Αζόρες και η Μαδέρα, τα νησιά Βελεαρίδες το νησί Μαν και οι ζώνες κυριαρχίας στο ΗΒ στο Ακρωτήριο και τη Δεκέλεια.

Ο προσδιορισμός των εννοιών του εσωτερικού της Ε.Ε. και των τρίτων χωρών είναι απαραίτητος για την ορθή αντιμετώπιση ως προς το ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και των εισαγωγών από τρίτες χώρες.

2.2. Υποκείμενα και μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα

(Άρθρα 9, 10, 12, 13 της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ σήμερα 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 3 του ν. 2859/2000).

2.2.1. Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα

Υποκείμενο στο φόρο είναι το πρόσωπο που 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 ή του παρέχοντος υπηρεσίες. Ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται επίσης κάθε άλλο πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που μεταφέρεται σε άλλο Κ-Μ. Τα Κ-Μ μπορούν επίσης να θεωρούν υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη σχετική με οικονομική δραστηριότητα.

2.2.2. Μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ όταν:

α) Δεν θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης.

β) Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη,

δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ όταν πραγματοποιούν πράξεις που πλήττουν τον ανταγωνισμό, υπόκεινται στο φόρο για την εξασφάλιση ίσων όρων ανταγωνισμού.

2.3. Φορολογητέες πράξεις στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

(Άρθρο 2§ 1β,2,3, άρθρα 3,4 και 20 - 29 της οδηγίας 2006/112/EK αντίστοιχα άρθρα 8-9 και 11- 12 του ν. 2859/2000).

2.3.1. Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος – μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

2.3.2. Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η χρησιμοποίηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται, από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από άλλο κράτος μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί, ή έχει εισαχθεί στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.

Πρόκειται στην ουσία για δύο κατηγορίες μετακινήσεων αγαθών οι οποίες χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις παρότι δεν πραγματοποιείται μεταβίβαση της κυριότητας, ούτε υπάρχει καταβολή ανταλλάγματος:

- α)** μετακινήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ εγκαταστάσεων επιχείρησης που βρίσκονται σε διαφορετικά Κ-Μ, με σκοπό την αποθεματοποίηση και τη μεταγενέστερη πώλησή τους στο εσωτερικό της χώρας και
- β)** μετακινήσεις επενδυτικών αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ υποκαταστημάτων ή μεταξύ έδρας και υποκαταστήματος.

2.3.3. Παροχές Υπηρεσιών

Πράξεις παροχής υπηρεσιών είναι όσες δεν χαρακτηρίζονται ως παράδοση αγαθών.

Στις πράξεις αυτές μπορεί να περιλαμβάνονται και:

- α)** μεταβίβαση ή παραχώρηση ενός άυλου αγαθού,

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2.3.4. Πράξεις θεωρούμενες ως παροχές υπηρεσιών

Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ,

β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Σκοπός του άρθρου αυτού είναι η αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

2.4. Τόπος των φορολογητέων πράξεων

(Άρθρα 31 - 39 της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ σήμερα 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 13 του ν. 2859/2000).

Ο καθορισμός του τόπου πραγματοποίησης των πράξεων είναι μείζονος σημασίας, καθόσον ο καθορισμός αυτός σε συνδυασμό με τον καθορισμό του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, αποτελούν το κριτήριο, για τη θεμελίωση ή μη του δικαιώματος του ελληνικού δημοσίου να επιβάλει το φόρο. Συνεπώς σκοπός του άρθρου αυτού είναι να ρυθμίσει τις αρμοδιότητες των φορολογικών αρχών για την επιβολή του ΦΠΑ στα πλαίσια των διακρατικών συναλλαγών.

Σύμφωνα με τον γενικό κανόνα , ως τόπος φορολογίας στις παραδόσεις αγαθών, είναι ο τόπος που βρίσκονται τα αγαθά κατά τη στιγμή της πώλησης. Ο γενικός κανόνας δεν ισχύει για πράξεις που χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές ή εξαγωγές.

2.4.1. Τόπος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

(Άρθρα 40 – 42 και 141 της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ, σήμερα 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 15 του ν. 2859/2000).

2.4.1.1. Γενικός κανόνας : Άφιξη των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα και κατά συνέπεια θεμελιώνεται το δικαίωμα του ελληνικού δημοσίου για επιβολή του φόρου, σε κάθε περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά τα οποία αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής συναλλαγής φτάνουν στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το αν ο αποκτών

τα αγαθά είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή όχι. Προϋπόθεση λοιπόν για να θεωρηθεί ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, είναι τα αποστελλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά από άλλο Κ – Μ να έχουν αφιχθεί το εσωτερικό της χώρας.

Παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα, έχουμε στην περίπτωση που ενώ τα αγαθά δεν αφίχθηκαν στην Ελλάδα, τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησης είναι η Ελλάδα εφόσον ο αποκτών διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα και δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης σε άλλο Κ-Μ όπου πράγματι έγινε η άφιξη της αποστολής ή της μεταφοράς.

2.4.1.2. Τριγωνικές συναλλαγές

Τριγωνικές συναλλαγές είναι όρος που χρησιμοποιείται για να περιγράψει μία συναλλαγή στην οποία εμπλέκονται τρεις επιχειρήσεις. Στη περίπτωση αυτή υπάρχουν δύο συναλλαγές/αγοραπωλησίες, αλλά μία φυσική διακίνηση των αγαθών από την πρώτη στην τρίτη επιχείρηση. Όταν στη συναλλαγή εμπλέκονται περισσότερες των τριών επιχειρήσεων μπορεί να χρησιμοποιείται ο όρος «πολυγωνική συναλλαγή».

Η διαδικασία αυτή είναι απόλυτα νόμιμη και προβλέπεται από τις κοινοτικές και εθνικές διατάξεις. Οι εμπλεκόμενοι στη διαδικασία μπορεί να είναι εγκατεστημένοι εντός μίας ή περισσότερων χωρών.

Οι Τριγωνικές Συναλλαγές είναι σε γενικές γραμμές ένα σοβαρό εργαλείο που διευκολύνει το παγκόσμιο εμπόριο καθώς μειώνει τις διακινήσεις των αγαθών και διευκολύνει ώστε να μην καταβάλλονται φόροι εκεί που στην πραγματικότητα δεν οφείλονται.

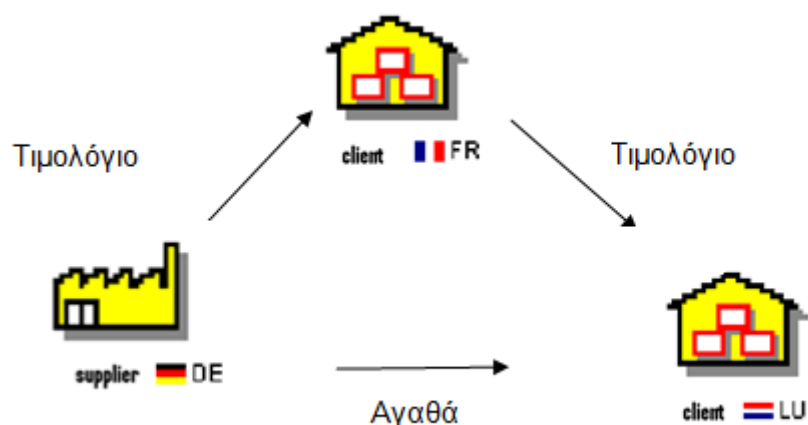
Ενδοκοινοτική Τριγωνική Συναλλαγή

Στην περίπτωση αυτή κάθε μία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι εγκαταστημένη σε διαφορετική Κοινοτική χώρα. Υπάρχει μόνο μία φυσική διακίνηση των εμπορευμάτων μεταξύ δύο χωρών της Κοινότητας.

Η ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή προϋποθέτει ότι η κάθε μία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι εγγεγραμμένη στα μητρώα ΑΦΜ /ΦΠΑ της χώρας της. Επιτρέπεται η χρήση απλοποιημένης διαδικασίας φορολόγησης (ΠΟΛ 1317/1993). Η διαδικασία αυτή επιτρέπει ώστε καμία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις να μην υποχρεούται στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Παράδειγμα ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής

Επιχείρηση εγκαταστημένη στην Γερμανία (Α) πωλεί αγαθά σε επιχείρηση εγκαταστημένη στην Γαλλία (Β) και λαμβάνει εντολή από αυτή να αποστείλει τα αγαθά απευθείας από την Ιταλία σε επιχείρηση εγκαταστημένη στο Λουξεμβούργο (Γ). Γίνεται χρήση από την επιχείρηση Β της απλοποιημένης διαδικασίας φορολόγησης. Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζεται η διακίνηση των αγαθών και των τιμολογίων μεταξύ των επιχειρήσεων σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής.



Τριγωνική συναλλαγή μεταξύ δύο Κ – Μ και τρίτης χώρας

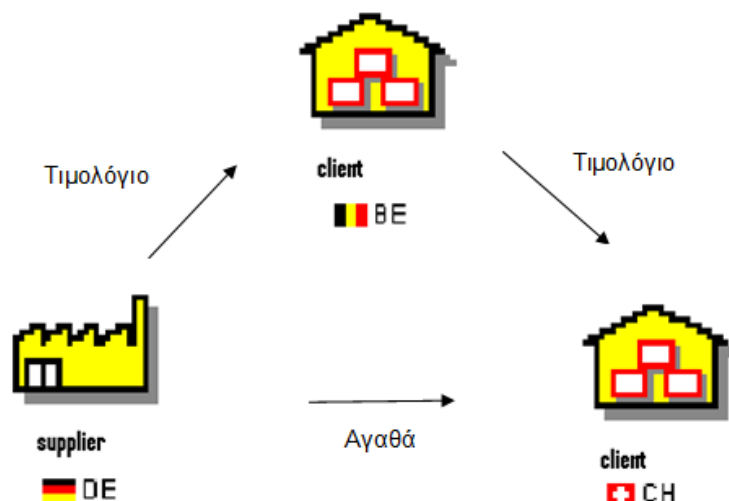
Στην περίπτωση αυτή κάθε μία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι εγκαταστημένη σε διαφορετική χώρα και τουλάχιστον μία από αυτές είναι εγκαταστημένη σε τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα.

Χαρακτηριστικά της συναλλαγής αυτής είναι:

- Απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου της εγκαταστημένης σε τρίτη χώρα επιχείρησης σε εμπλεκόμενη χώρα της Ε.Ε.
- Υπάρχει εφαρμογή και χρήση τελωνειακού καθεστώτος, π.χ. εισαγωγής ή εξαγωγής και είναι απαραίτητη και η τήρηση τελωνειακών διαδικασιών και διατυπώσεων.
- Όπου στις συναλλαγές αυτές συντελείται ενδοκοινοτική παράδοση ή απόκτηση αγαθών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ, καθώς επίσης και οι εθνικές διατάξεις περί ΦΠΑ του κάθε κράτους μέλους της Ε.Ε.

Παράδειγμα Τριγωνικής Εισαγωγή - Εξαγωγή

Επιχείρηση εγκαταστημένη στην Γερμανία (Α) πωλεί αγαθά σε επιχείρηση εγκαταστημένη στο Βέλγιο (Β). Τα αγαθά προορίζονται να εξαχθούν απ' ευθείας από την Γερμανία σε επιχείρηση εγκαταστημένη στην Ελβετία (Γ). Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζεται η διακίνηση των αγαθών και των τιμολογίων.



2.4.2. Τόπος Παροχής Υπηρεσιών

(Άρθρα 43 – 59 και 141 της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ σήμερα 2006/112/EK, αντίστοιχο άρθρο 14 του ν. 2859/2000).

Από την αρχή της καθιέρωσης του κοινού συστήματος ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα την δεκαετία του 1960, υπήρχε η άποψη ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών για σκοπούς επιβολής ΦΠΑ θα έπρεπε να ήταν το κράτος-μέλος της κατανάλωσης και όχι ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία.

Ωστόσο, κατά τη διάρκεια διαπραγματεύσεων για την έκδοση της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ αποφασίστηκε τελικώς, για λόγους αμιγώς πρακτικούς, ότι γενικός κανόνας για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών, και επομένως τόπος φορολόγησης, θα ήταν η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος την υπηρεσία ή της μόνιμης εγκατάστασής του. Ως αποτέλεσμα ήταν να δημιουργηθούν σωρεία προβλημάτων εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του ΦΠΑ σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Από 1η Ιανουαρίου 2010 το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να αντιμετωπίσει τα παραπάνω προβλήματα θέσπισε νέο καθεστώς, βάσει του οποίου

τόπος φορολογίας για τις παροχές υπηρεσιών θεωρείται καταρχήν ο τόπος στον οποίο ο **λήπτης** των υπηρεσιών **έχει την έδρα** του ή **όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση** ή η **υλική εκτέλεση εργασιών** και όχι ο τόπος όπου έχει την οικονομική του δραστηριότητα ο παρέχων την υπηρεσία.

Ο τόπος όπου παρέχονται ή θεωρείται ότι παρέχονται οι υπηρεσίες είναι σημαντικός παράγοντας προκειμένου να προσδιορισθεί που και σε ποιόν θα επιβληθεί ο φόρος. Για το θέμα αυτό ισχύουν οι παρακάτω κανόνες :

1) Γενικός κανόνας B2B Business-to-Business (Υποκείμενος προς Υποκείμενο). Ο τόπος παροχής υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο (**λήπτης**) έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.

2) Γενικός κανόνας B2C Business-to-Consumer (Υποκείμενος προς μη Υποκείμενο). Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας **του παρέχοντος** τις υπηρεσίες.

2.4.2.1. Εξαιρέσεις

Στο άρθρο 14 προβλέπονται μια σειρά εξαιρέσεων από τον γενικό κανόνα, σύμφωνα με τις οποίες δεν λαμβάνονται μόνο υπόψη ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη ή του παρέχοντος την υπηρεσία, αλλά συνυπολογίζονται και άλλα κριτήρια. Οι προβλεπόμενες εξαιρέσεις αφορούν σε τρεις (3) ομάδες υπηρεσιών :

α) Η 1^η ομάδα εξαιρέσεων περιλαμβάνει τις παρακάτω υπηρεσίες :

- ✓ Υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών που σχετίζονται με ακίνητα, είναι ο τόπος που βρίσκεται το ακίνητο.
- ✓ Υπηρεσίες Εστιατορίου και Εστίασης. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος που εκτελούνται.
- ✓ Υπηρεσίες Αθλητικές, Επιστημονικές, Εκπαιδευτικές, Καλλιτεχνικές, Πολιτιστικές, Ψυχαγωγικές και Παρόμοιες Εκδηλώσεις. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος που πραγματοποιούνται.
- ✓ Μίσθωση Μεταφορικών Μέσων. Όταν η μίσθωση αφορά σε βραχυχρόνιο διάστημα (δηλαδή μικρότερο των 30 ημερών) , τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος που διατίθεται το μεταφορικό μέσο , ενώ όταν η μίσθωση αφορά σε μακροχρόνιο διάστημα τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος διαμονής του λήπτη.

✓

β) Η 2^η ομάδα εξαιρέσεων αφορά υπηρεσίες προς **μη υποκείμενα πρόσωπα** και περιλαμβάνει τις παρακάτω περιπτώσεις :

- ✓ Υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών. Οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται ανάλογα με το διανυόμενο διάστημα της διαδρομής στο εσωτερικό της χώρας.
- ✓ Υπηρεσίες Μεταφοράς Αγαθών. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του μεταφορέα, όταν η μεταφορά πραγματοποιείται μεταξύ κρατών μελών της Ε.Ε. Όταν η μεταφορά πραγματοποιείται μεταξύ χωρών που δεν είναι μέλη της Ε.Ε. , τότε οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται ανάλογα με το διανυόμενο διάστημα της διαδρομής στο εσωτερικό της χώρας.
- ✓ Υπηρεσίες Παρεπόμενες της Μεταφοράς. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος που εκτελούνται.
- ✓ Υπηρεσίες Μεσολάβησης. Τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος που φορολογείται η κύρια πράξη για την οποία έγινε η μεσολάβηση.
- ✓ Υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνης ή εργασίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά (φασόν). Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος που εκτελούνται.
- ✓ Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος διαμονής του λήπτη των υπηρεσιών.
- ✓ Υπηρεσίες Δικηγόρου, μελετητή , λογιστή, μηχανικού, διαφημιστή, αναλυτής, προγραμματιστής , μίσθωση μηχανημάτων. Τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών είναι η έδρα του παρέχοντος την υπηρεσία, εάν ο λήπτης διαμένει σε Κ-Μ σύμφωνα με τον γενικό κανόνα (B2C), ενώ εάν ο λήπτης διαμένει σε Τρίτη χώρα είναι η διαμονή του λήπτη .

γ) Η 3η ομάδα εξαιρέσεων αφορά τις υπηρεσίες του άρθρου 14§12 (εκμίσθωση μεταφορικού μέσου), 14§13 (τηλεοπτικές μεταδόσεις, ηλεκτρονικές υπηρεσίες) και 14§14ζ' (εκμίσθωση ενσώματου κινητού όχι μεταφορικού μέσου). Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις όταν προκύπτει ότι τόπος φορολόγησης είναι Τρίτη Χώρα τότε ανατρέπεται η εξαίρεση και τόπος φορολογίας είναι ο τόπος που εκτελείται υλικά η υπηρεσία.

2.4.2.2. Καθεστώς μονοαπευθυντικής θυρίδας M.O.S.S. (Mini One Stop Shop)

Μετά την τροποποίηση των κανόνων ΦΠΑ που διέπουν τον τόπο φορολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα πρόσωπα, τέθηκε σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015 η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα, η οποία δίνει την δυνατότητα στους υποκείμενους στον φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές, τηλεοπτικές και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, σε κράτη μέλη στα οποία δεν έχουν εγκατάσταση, να καταβάλλουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί των εν λόγω παρεχόμενων υπηρεσιών μέσω διαδικτυακής πύλης στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένοι για φορολογικούς σκοπούς.

Το εν λόγω καθεστώς το οποίο είναι προαιρετικό αποτελεί μέτρο απλούστευσης των διαδικασιών, καθώς επιτρέπει στους υποκείμενους στον φόρο να αποφεύγουν την εγγραφή τους στα μητρώα ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης ξεχωριστά, για να αποδώσουν το ΦΠΑ που οφείλεται κάθε φορά στον τόπο του λήπτη.

Αφορά δε, τόσο τους τριτοχωρίτες που παρέχουν υπηρεσίες στην Ε.Ε., όσο και τους κοινοτικούς πάροχους μη εγκατεστημένους στα κ-μ κατανάλωσης. Με βάσει το νέο καθεστώς οι πάροχοι αυτοί μπορούν να επιλέξουν ένα κ-μ ως κράτος εγγραφής προκειμένου να υποβάλλουν τριμηνιαίες ενιαίες δηλώσεις ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιούν σε όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης (συμπεριλαμβανομένου και του κράτους εγγραφής). Το κράτος μέλος εγγραφής διανέμει σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης το ΦΠΑ που έχει δηλωθεί ανά συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει το κ-μ λήψης της υπηρεσίας.

2.5. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και το απαιτητό του φόρου

(Άρθρα 68 -69 οδηγίας 2006/112/EK, αντίστοιχο άρθρο 18 του ν. 2859/2000).

Σε αντίθεση με την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, όπου κατά κανόνα ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης συμπίπτει με το χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο, στην ενδοκοινοτική απόκτηση οι δύο αυτοί χρόνοι κατά κανόνα δεν συμπίπτουν:

Ειδικότερα:

α) Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης γεννάται, κατά το χρόνο, που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά και σε περίπτωση

αποστολής αυτών με ευθύνη του προμηθευτή κατά το χρόνο που αρχίζει η αποστολή.

β) Ο Φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

2.6. Φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

(Άρθρα 83 -84 οδηγίας 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 19 του ν. 2859/2000).

Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών όπως και στην παράδοση αγαθών και στη παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών.

2.7. Συντελεστές ΦΠΑ

(Άρθρα 93 -129 και Παράρτημα ΙΙΙ οδηγίας 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 21 του ν. 2859/2000).

Οι φορολογητέες πράξεις φορολογούνται με τους συντελεστές και τις προϋποθέσεις που ισχύουν στο Κ-Μ στο οποίο πραγματοποιούνται. Τα Κ-Μ μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές σε ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες. Στην Ελλάδα ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε 23% ο κανονικός σε 13% ο μειωμένος και σε 6% ο υπερμειωμένος. Για τα νησιά που ορίζονται στο άρθρο 21§4 προβλέπεται μείωση των αντίστοιχων συντελεστών κατά 30%, η οποία σταδιακά καταργείται μέχρι 31.12.2016 (ν.4336/2015).

2.8. Απαλλαγές

2.8.1. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών

(Άρθρα 138,139,164 οδηγίας 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχο άρθρο 28 του ν. 2859/2000).

Από 1.1.93 ο αποστολές αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο Κ-Μ, δεν χαρακτηρίζονται ως εξαγωγές και ως εκ τούτου δεν τηρούνται οι τελωνειακές διατυπώσεις για τη διακίνηση των αγαθών. Οι αποστολές όμως αυτές απαλλάσσονται από το φόρο ως «ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών» καθόσον τα αγαθά αυτά φορολογούνται στο άλλο κράτος μέλος ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Ειδικότερα απαλλάσσονται από το φόρο:

- α)** η παράδοση (πώληση) αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κράτος Μέλος από τον πωλητή, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,
- β)** η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων καθώς και αγαθών που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ηλεκτρικό ρεύμα, αλκοόλη, αλκοολούχα ποτά, καπνοβιομηχανικά προϊόντα), που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο Κράτος Μέλος,
- γ)** η μεταφορά αγαθών από υποκείμενο στο ΦΠΑ για τις ανάγκες της επιχείρησής του,
- δ)** η αγορά, η ενδοκοινοτική απόκτηση, ή η εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και οι υπηρεσίες που συνδέονται στενά με αυτές τις πράξεις.

2.8.2. Απαλλαγές στην απόκτηση αγαθών

(Άρθρο 140 οδηγίας 2006/112/EK, αντίστοιχο άρθρο 29 του ν. 2859/2000).

Απαλλάσσονται από το φόρο :

- α)** η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που απαλλάσσονται στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 22§1 και 23§1β' π.χ. ιατρική περίθαλψη, εκπαίδευση κλπ) για λόγους ίσης μεταχείρισης της παράδοσης όμοιων αγαθών,
- β)** η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής ΦΠΑ.

Παράδειγμα: μεταφορική επιχείρηση εγκατεστημένη στη Ρουμανία, πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών από τη Βουλγαρία στην Ελλάδα. Το φορτηγό χρειάζεται επισκευή στην Ελλάδα και για το λόγο αυτό η μεταφορική παραγγέλλει εξάρτημα από την Γερμανία. Η απόκτηση αυτή δεν θα φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση γιατί εάν αγόραζε το εξάρτημα αυτό από την Ελλάδα θα επιβαρυνόταν με ΦΠΑ, το οποίο στη συνέχεια θα ζητούσε να λάβει πίσω. Στην ουσία πρόκειται για απλοποίηση της διαδικασίας (Οδηγία 2008/9/ΕΕ).

2.8.3. Απαλλαγές πράξεων που συνδέονται με τη διεθνή διακίνηση αγαθών

(Άρθρα 154 163 οδηγίας 2006/112/EK, αντίστοιχο άρθρο 25 του ν. 2859/2000).

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών καθώς και στην παράδοση αγαθών και την ενδοκοινοτική απόκτηση, εφόσον τα αγαθά αυτά τίθενται σε ανασταλτικά τελωνειακά ή φορολογικά καθεστώτα. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται επειδή τα αγαθά αυτά δεν είναι βέβαιο ότι θα διατεθούν στην εγχώρια κατανάλωση. Συγκεκριμένα δεν καταβάλλεται ΦΠΑ για αγαθά που τίθενται σε καθεστώς:

- ✓ Ελεύθερης κυκλοφορίας
- ✓ Ελεύθερης ζώνης ή ελεύθερης αποθήκης
- ✓ Τελωνειακής αποταμίευσης
- ✓ Ενεργειακής τελειοποίησης
- ✓ Προσωρινής εισαγωγής, εξωτερικής διαμετακόμισης
- ✓ Φορολογικής αποθήκης του τελωνειακού κώδικα
- ✓ Τελωνειακής επίβλεψης.

2.9. Υπόχρεοι στο φόρο και Υποχρεώσεις τους

2.9.1. Υπόχρεοι στο φόρο

(Άρθρα 193 – 205 οδηγίας 2006/112/ΕΚ, μετά την υιοθέτηση της οδηγίας 2013/43/ΕΕ αντίστοιχα άρθρα 35 και 39^α του ν. 2859/2000).

Υπόχρεος στο φόρο, είναι το πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται να καταβάλει στο δημόσιο το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτό πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εισαγωγών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Κατά κανόνα η έννοια του υπόχρεου συμπίπτει με την έννοια του υποκείμενου στο φόρο η οποία περιλαμβάνει κάθε πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ενώ η έννοια του υπόχρεου είναι ευρύτερη και περιλαμβάνει και πρόσωπα τα οποία δεν είναι υποκείμενα στο φόρο (εξαιρούμενα πρόσωπα , ιδιώτες).

2.9.2. Μηχανισμός Αντιστροφής της επιβάρυνσης

Κατά παρέκκλιση των προαναφερόμενων διατάξεων σε περίπτωση διασυνοριακών συναλλαγών και για ορισμένους εγχώριους τομείς υψηλού κινδύνου , προβλέπεται ότι την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ έχει το πρόσωπο στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση ή η παροχή υπηρεσιών (μηχανισμός αντιστροφής

της επιβάρυνσης) και όχι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

Η χώρα μας αυτή τη στιγμή εφαρμόζει το μηχανισμό αντιστροφής της υποχρέωσης καταβολής του φόρου (επιβάρυνσης) περιοριστικά στις συναλλαγές που αφορούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (άρθρο 39^α § 2), μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου (άρθρο 39^α §3), στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα (αρ. 39^α § 4) , στις παραδόσεις αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου, ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης (άρθρο 35 § 1ε^{ββ}) και από 16.6.2016 σε λήπτες μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούν για την κατασκευή τους (άρθρο 35 § 1κ).

Επισημαίνεται ότι, ο μηχανισμός απόδοσης του φόρου σε όλες τις συναλλαγές που αφορούν ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών έχει το ίδιο αποτέλεσμα με το μηχανισμό αντιστροφής της υποχρέωσης υπό την έννοια ότι υπόχρεος καθίσταται ο λήπτης, ο οποίος, εφόσον έχει δικαίωμα έκπτωσης, καταχωρεί τόσο στις εκροές όσο και στις εισροές το αντίστοιχο ποσό αξίας και ΦΠΑ (χρεοπίστωση).

Στην ουσία ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης σημαίνει ότι δεν θα χρεώνεται ΦΠΑ σε κανένα τιμολόγιο εισροών στην αλυσίδα των συναλλαγών, παρά μόνο στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, οπότε δεν θα υπάρχει ΦΠΑ προς επιστροφή για το λήπτη από το Δημόσιο, άρα δεν θα υπάρχει και πεδίο για διενέργεια απάτης μέσω εξαπάτησης του Δημοσίου βάσει εικονικών παραστατικών.

2.9.3. Υποχρεώσεις υποκείμενων στο φόρο

(Άρθρα 213 – 216, 250- 252, 262- 265 οδηγίας 2006/112/ΕΚ, αντίστοιχα άρθρα 36 και 38 του ν. 2859/2000).

Οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι:

1. Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που ενεργούν πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους οφείλουν να τηρούν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει και ειδικότερα αυτές που απορρέουν από τα άρθρα 36 και 38 του Κώδικα αυτού, ήτοι:

α) να δηλώνουν την έναρξη ή την παύση της πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών

συναλλαγών (αγαθών και υπηρεσιών) που περιλαμβάνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες. Η δήλωση αυτή πραγματοποιείται με «την υποβολή δήλωσης έναρξης/μεταβολής εργασιών» στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.,

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

γ) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο σε άλλο Κ-Μ, να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων,

δ) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν από υποκείμενο στο φόρο άλλου Κ-Μ, να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων,

ε) για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών καθώς και για τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποιούν να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, ή ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, εφόσον οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στο Κ-Μ του λήπτη των υπηρεσιών.

2.10. Έλεγχος παρακολούθηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών

2.10.1. Σύστημα VIES

Ο έλεγχος και η παρακολούθηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών γίνεται μέσω του συστήματος VIES (VAT Information Exchange System). Το σύστημα VIES είναι ένα ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για το ΦΠΑ, με το οποίο είναι συνδεδεμένες οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών προκειμένου να ασκούν έλεγχο στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

2.10.2. INTRASTAT

Από την 1η Μαΐου 2004 κάθε πρόσωπο εγγεγραμμένο στο Μητρώο ΦΠΑ που αποστέλλει αγαθά σε ή/ και παραλαμβάνει αγαθά από άλλα κράτη-μέλη, η αξία των οποίων υπερβαίνει τα στατιστικά κατώφλια/ όρια απαλλαγής που ισχύουν για τον εκάστοτε χρόνο, υποχρεούται να υποβάλλει κάθε μήνα τη δήλωση INTRASTAT τόσο για τις αποστολές όσο και για τις αφίξεις αγαθών. Για το 2016, το «όριο απαλλαγής» για τις αποστολές είναι €55.000 και για τις αφίξεις είναι €100.000. Οι δηλώσεις Intrastat υποβάλλονται για τη συλλογή πληροφοριών ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα και εγκυρότητα των στατιστικών του ενδοκοινοτικού εμπορίου.

2.10.3. Απόδειξη ενδοκοινοτικής παράδοσης για σκοπούς απαλλαγής από ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κ-Μ από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή στο άλλο Κ-Μ.

Για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους του Κ-Μ αναχώρησης αλλά εντός της Κοινότητας - Διέλευση των συνόρων.

2) οι παραδόσεις (πωλήσεις) πραγματοποιούνται προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, σε Κ-Μ διαφορετικό από το Κ-Μ αποστολής, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο ή του μη υποκειμένου στο φόρο νομικού προσώπου- Εγγεγραμμένοι και οι δύο στο VIES.

3) Εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές παραδόσεις και οι διακινήσεις εμπορευμάτων από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ για τις ανάγκες της ίδιας επιχείρησης. Στις περιπτώσεις αυτές ορίζεται φορολογικός αντιπρόσωπος και ισχύουν όλα τα παραπάνω εκτός της πώλησης.

4) Επειδή η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογείται στην χώρα προορισμού του εμπορεύματος, η αντίστοιχη ενδοκοινοτική παράδοση στη χώρα προέλευσης πρέπει να απαλλάσσεται από το φόρο, προκειμένου να αποφεύγεται διπλή φορολογία και η

παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Ενώ η ενδοκοινοτική απόκτηση εμφανίζεται στη θέση της φορολόγησης κατά την εισαγωγή, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αντικαθιστά την απαλλαγή κατά την εξαγωγή.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια, για την έκδοση τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟ ΦΠΑ

3.1. Απάτη σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης

Στο άρθρο 3 της οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (COM(2012) 363 final), η οποία καταρτίστηκε βάσει άρθρου 325 παράγραφος 4 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2012/C 326/26-10-2012) σχετικά με την καταπολέμηση της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης , ορίζεται η απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης ως εξής:

Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να διασφαλίσουν ότι υπόκεινται σε τιμωρία, ως ποινικό αδίκημα, η ακόλουθη εκ προθέσεως τελούμενη συμπεριφορά:

α) όσον αφορά τις δαπάνες, κάθε εκ προθέσεως πράξη ή παράλειψη, σχετικά με:

(i) τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την αχρεώστητη είσπραξη ή παρακράτηση πόρων που προέρχονται από το γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή από τους προϋπολογισμούς των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες ή για λογαριασμό τους,

(ii) την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,

(iii) την μη κατά προορισμό χρήση αυτών των πόρων, για σκοπούς άλλους από αυτούς για τους οποίους χορηγήθηκαν αρχικώς.

β) όσον αφορά τα έσοδα , κάθε εκ προθέσεως πράξη ή παράλειψη, σχετικά με:

- (i) τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την παράνομη μείωση των πόρων του γενικού προϋπολογισμού των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες ή για λογαριασμό τους,
- (ii) την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,
- (iii) την μη κατά προορισμό χρήση ενός νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος με τα αυτά αποτελέσματα.

Ο ορισμός αυτός καλύπτει τις πρακτικές απάτης που αφορούν τόσο στις δαπάνες όσο και στα έσοδα που προκαλούν ζημία στον προϋπολογισμό της ΕΕ. Όσον αφορά στο σκέλος των δαπανών η απάτη αφορά στη μη χρηστή διαχείριση των πιστώσεων του προϋπολογισμού της ΕΕ, ενώ όσον αφορά στο σκέλος των εσόδων η απάτη συνδέεται με την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή στον ΦΠΑ, καθώς μειώνει τα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών και την διαθεσιμότητα των αντίστοιχων πόρων στον προϋπολογισμό της ΕΕ. Κατά συνέπεια οποιοδήποτε κενό στην είσπραξη του ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα την μείωση των διαθέσιμων πόρων στον προϋπολογισμό της ΕΕ.

Από τον παραπάνω ορισμό δεν οριοθετείται το έγκλημα της φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ αλλά η στενή σχέση μεταξύ των εσόδων των κρατών μελών από ΦΠΑ και των εσόδων της Ένωσης. Η ζημία που προξενείτε στο προϋπολογισμό της Ένωσης επιβάλλει την λήψη μέτρων για να εξασφαλιστεί ισοδύναμη και αποτελεσματική προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένου του ποινικού δικαίου.

3.1.1. Πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Σύμφωνα με πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς το Συμβούλιο και Κοινοβούλιο της ΕΕ (COM 2014 71 final), η απάτη και οι παρεμφερείς παράνομες δραστηριότητες που αναπτύσσονται εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης αποτελούν σοβαρό πρόβλημα για τον προϋπολογισμό της Ένωσης και, κατά συνέπεια, για τους φορολογούμενους. Ο στόχος του προϋπολογισμού της Ένωσης να βελτιώσει τις συνθήκες διαβίωσης και να δημιουργήσει ανάπτυξη και απασχόληση υπονομεύεται σε περίπτωση κατάχρησης των κονδυλίων, κυρίως σε

καιρούς δημοσιονομικής υπευθυνότητας και εξυγίανσης καθώς και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων με στόχο την ανάπτυξη. Από προηγούμενη έκθεση της Επιτροπής για το 2010 σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι εικαζόμενες περιπτώσεις απάτης αντιπροσωπεύουν περίπου 600 εκατομμύρια ευρώ ετησίως, ως έσοδα και ως δαπάνες, παρά το ισχύον νομικό πλαίσιο. Μπορεί να υποθεθεί ότι το πραγματικό ποσό είναι ακόμη υψηλότερο, δεδομένου ότι δεν έχουν ανιχνευθεί και αναφερθεί όλες οι περιπτώσεις.

Η Ένωση πρέπει να υπερασπιστεί τα χρήματα του φορολογούμενου με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο, κάνοντας χρήση όλων των δυνατοτήτων που προσφέρονται από τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ζημιά που προξενείται στον προϋπολογισμό της Ένωσης επιβάλλει την ανάληψη δράσης για να εξασφαλιστεί ισοδύναμη και αποτελεσματική προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένου, εφόσον χρειάζεται, του ποινικού δικαίου. Παρά την ανάπτυξη κεκτημένου της Ένωσης στο συγκεκριμένο τομέα, ο οποίος περιλαμβάνει την απάτη, τη διαφθορά και τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, τα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει διιστάμενους κανόνες που οδηγούν συχνά σε διαφορές όσον αφορά τα επίπεδα προστασίας στο πλαίσιο των εθνικών νομικών συστημάτων τους. Αυτή η κατάσταση αποδεικνύει ότι δεν υπάρχει ισοδύναμη προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, και ότι τα μέτρα που λαμβάνονται κατά της απάτης δεν έχουν επιτύχει το απαιτούμενο αποτρεπτικό αποτέλεσμα.

Για παράδειγμα, όσον αφορά την απάτη τα κράτη μέλη έχουν συμπεριλάβει ορισμούς του συγκεκριμένου εγκλήματος σε πολλές διαφορετικές μορφές νομοθεσίας, που κυμαίνονται από το γενικό ποινικό δίκαιο, το οποίο μπορεί να περιλαμβάνει ειδικά ή γενικά αδικήματα, έως το φορολογικό ποινικό δίκαιο. Παρόμοιες διαφορές μπορούν να παρατηρηθούν όσον αφορά τα επίπεδα των κυρώσεων που ισχύουν για αυτές τις μορφές εγκλήματος στα διάφορα κράτη μέλη:

KM Κυρώσεις	
AT	Ποινή φυλάκισης μέχρι 6 μήνες (άρθρο 146 StGB), 3 έτη (άρθρο 147 παράγραφοι 1 και 2 StGB) ή 10 έτη (άρθρο 147 παράγραφος 3 και άρθρο 148 StGB)· ποινή φυλάκισης 3 ή 5 έτη και χρηματική ποινή μέχρι το διπλάσιο του μη καταβληθέντος ποσού (άρθρο 7 AEG)
BE	Ποινή φυλάκισης από 1 μήνα έως 5 έτη (άρθρο 450 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος), ποινή φυλάκισης από 2 μήνες έως 3 έτη (άρθρο 451 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος) και χρηματικές ποινές (άρθρα 259, 260 και 261 του γενικού δικαίου περί δασμών και ειδικών φόρων κατανάλωσης)
BG	Ποινή φυλάκισης από 1 έως 8 έτη (άρθρα 209 και 210 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 3 έως 10 έτη (άρθρο 211 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 2 έως 8 έτη (άρθρο 212 του ποινικού

KM	Κυρώσεις
	κώδικα), ποινή φυλάκισης από 3 έως 10 έτη (άρθρο 212 παράγραφος 3 του ποινικού κώδικα)
CY	Ποινή φυλάκισης 5 ετών (άρθρο 300 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης μέχρι 3 έτη ή χρηματική ποινή που δεν υπερβαίνει το ποσόν των 5 125,80 ή αμφότερα
CZ	Ποινή φυλάκισης μέχρι 2 έτη (άρθρα 209 - 2012 του ποινικού κώδικα)
DK	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει το 1 έτος και 6 μήνες (άρθρο 279 του ποινικού κώδικα) (άρθρο 289A του ποινικού κώδικα), 8 έτη σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος
EE	Χρηματική ποινή ή ποινή φυλάκισης μέχρι 3 έτη (άρθρο 209 του ποινικού κώδικα), 5 έτη ((άρθρο 210 του ποινικού κώδικα)
FI	Χρηματική ποινή ή ποινή φυλάκισης από 14 ημέρες έως 2 έτη (Κεφάλαιο 36, Τμήμα 1 του ποινικού κώδικα), (Κεφάλαιο 29, Τμήμα 1 του ποινικού κώδικα) (Κεφάλαιο 29, Τμήμα 5 του ποινικού κώδικα), 4 μήνες έως 4 έτη σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος
FR	Ανώτατη ποινή φυλάκισης 5 ετών και χρηματική ποινή 375 000 ευρώ (άρθρα 313-1 έως 313-3 του ποινικού κώδικα), και, σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος, ανώτατη ποινή φυλάκισης 7 ετών και χρηματική ποινή 750 000 ευρώ
DE	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τα 5 έτη ή χρηματική ποινή (άρθρο 263 του ποινικού κώδικα)
EL	Μεταξύ 10 ημερών και 5 ετών , από 3 μήνες έως 5 έτη (άρθρο 386 παράγραφος 1 του ποινικού κώδικα), από 2 έως 5 έτη σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος
HU	Ποινή φυλάκισης που μπορεί να ανέλθει μέχρι 2 έτη (άρθρο 318 του ποινικού κώδικα), 5 έτη (άρθρο 314 του ποινικού κώδικα) .
IR	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τα 5 έτη (τμήμα 42 του νόμου του 2001)
IT	Ποινή φυλάκισης από 6 μήνες έως 3 έτη και χρηματική ποινή από 51 έως 1 032 ευρώ (Άρθρο 640.1 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 1 έως 6 έτη (άρθρο 640α του ποινικού κώδικα)
LV	Ποινή φυλάκισης διάρκειας όχι μεγαλύτερης των 3 ετών , ή προσωρινή κράτηση ή κοινωφελής εργασία ή χρηματική ποινή που δεν μπορεί να υπερβεί το εξηκονταπλάσιο του κατώτατου μηνιαίου μισθού (17 074,20ευρώ) (Τμήμα 177 του ποινικού δικαίου)
LT	Κοινωφελής εργασία ή χρηματική ποινή ή περιορισμός της ελευθερίας ή προσωρινή κράτηση ή ποινή φυλάκισης για διάστημα μέχρι 3 έτη (άρθρο 182 του ποινικού κώδικα) ή μέχρι 8 έτη (σοβαρό έγκλημα)
LU	Ποινή φυλάκισης από 1 μήνα έως 1 έτος ή χρηματική ποινή από 500 ευρώ έως 30 000 ευρώ (άρθρο 490 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από μήνα έως 1 έτος ή χρηματική ποινή από 500 ευρώ έως 10 000 ευρώ (Άρθρο 498 του ποινικού κώδικα)
MT	Ποινή φυλάκισης από 4 μήνες έως 1 έτος (άρθρο 298 παράγραφος 1 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τους 18 μήνες και χρηματική ποινή από 2 329,37 ευρώ έως 34 940, 60 ευρώ (άρθρο 298C του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 7 μήνες έως 2 έτη (άρθρο 308 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 1 έως 6 μήνες ή χρηματική ποινή (άρθρο 309 του ποινικού κώδικα)
NL	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει το 1 έτος (άρθρο 328 του ποινικού κώδικα), τα 2 έτη (άρθρο 334 του ποινικού κώδικα), τα 3 έτη (άρθρο 360 του ποινικού κώδικα), τα 4 έτη (άρθρα 227 και 326 του ποινικού κώδικα) ή τα 6 έτη (άρθρα 225, 336 και 359 του ποινικού κώδικα) ή χρηματικές ποινές μέχρι 76 000 ευρώ .
PL	Ποινή φυλάκισης μεταξύ 3 μηνών και 5 ετών (άρθρο 297 του ποινικού κώδικα)
PT	Ποινή φυλάκισης μέχρι 3 έτη ή χρηματική ποινή (άρθρο 217 του ποινικού κώδικα)
RO	Ποινή φυλάκισης μεταξύ 6 μηνών και 12 ετών (άρθρο 215 του ποινικού κώδικα) (βασική υπόθεση)
SI	Ελάχιστη ποινή φυλάκισης 3 μηνών και μέγιστη 3 ετών (άρθρο 229 KZ-1), ποινή φυλάκισης ου δεν υπερβαίνει τα 3 έτη (άρθρο 211 KZ-1), ανώτατη ποινή φυλάκισης 5 ετών (άρθρο 228 KZ-1), χρηματική ποινή ή μέγιστη ποινή φυλάκισης 3 ετών (άρθρο 231 KZ-1)
SK	Ποινή φυλάκισης μέχρι 2 έτη (Τμήμα 221 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 1 έως 5 έτη (Τμήμα 222-225)
ES	Ποινή φυλάκισης από 6 μήνες έως 3 έτη (άρθρο 252 του ποινικού κώδικα)
SE	Ανώτατη ποινή φυλάκισης 2 ετών (Κεφάλαιο 9, Τμήμα 1 του ποινικού κώδικα)

KM Κυρώσεις

UK Συνοπτική διαδικασία: ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τους **12 μήνες**, χρηματική ποινή ή αμφότερα (Τμήμα 1 του νόμου περί απάτης του 2006): παραπομπή σε δίκη: ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τα **10έτη**, χρηματική ποινή ή αμφότερα.

Αυτές οι διαφορές έχουν αρνητική επίπτωση στην αποτελεσματικότητα των ενωσιακών πολιτικών για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, όπως καταδεικνύεται στην εκτίμηση επιπτώσεων που συνοδεύει την παρούσα πρόταση. Κοινά ποινικά αδικήματα σε όλα τα κράτη μέλη θα μείωναν τον κίνδυνο διιστάμενων πρακτικών, δεδομένου ότι θα εξασφάλιζαν ενιαία ερμηνεία και ομοιογενή τρόπο κάλυψης όλων των απαιτήσεων σχετικά με την άσκηση δίωξης. Θα ενίσχυαν επίσης το αποτρεπτικό αποτέλεσμα και το κατασταλακτικό δυναμικό των σχετικών διατάξεων και θα μείωναν τα κίνητρα που ωθούν τους δυνάμει δράστες να μετακινούνται προς επικριέστερες δικαιοδοσίες στο εσωτερικό της Ένωσης προκειμένου να ασκήσουν τις εκ προθέσεως παράνομες δραστηριότητές τους.

Η ισοδύναμη προστασία των οικονομικών της συμφερόντων αποτελεί επίσης ζήτημα αξιοπιστίας των θεσμικών οργάνων και των άλλων οργάνων και οργανισμών της Ένωσης, καθώς επίσης ζήτημα κατοχύρωσης της νόμιμης εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να θεσπιστούν ισοδύναμα μέτρα καταπολέμησης όχι μόνον της υπό στενή έννοια απάτης, αλλά και άλλες συναφείς με την απάτη μορφές παράνομης συμπεριφοράς μέσω των οποίων προκαλείται ζημία στον προϋπολογισμό της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένης της διαφθοράς, της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της παρακώλυσης των διαδικασιών δημοσίων συμβάσεων. Το καθοριστικό στοιχείο είναι η ύπαρξη κέρδους που πραγματοποιείται εις βάρος του προϋπολογισμού της ΕΕ και, επομένως, εις βάρος όλων των φορολογουμένων.

3.1.2. Διαβουλεύσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Η Επιτροπή διαβουλευθήκε με εμπειρογνώμονες οι οποίοι τόνισαν σημαντικές αδυναμίες του ισχύοντος νομικού πλαισίου για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, κυρίως όσον αφορά τις προθεσμίες παραγραφής για την άσκηση δίωξης. Οι πανεπιστημιακοί τόνισαν τη σημασία της αρχής βάσει της οποίας το ποινικό δίκαιο θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνον ως έσχατο μέτρο, προσδίδοντας τη δέουσα προσοχή στις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας. Δεδομένου ότι το ποινικό δίκαιο αποτελεί έναν πολύ αυστηρό

μηχανισμό κοινωνικού ελέγχου, που επηρεάζει σημαντικά θεμελιώδεις ατομικές ελευθερίες, θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο ως έσχατο μέτρο και να εφαρμόζεται κατά τρόπο που να προστατεύει τα θεμελιώδη συμφέροντα, ενώ παράλληλα θα σέβεται τις ατομικές ελευθερίες και θα αποβαίνει προς όφελος των πολιτών. Οι εμπειρογνώμονες των κρατών μελών σε γενικές γραμμές στήριζαν τον επιδιωκόμενο στόχο, ήτοι την προστασία των χρημάτων των φορολογουμένων και θεμελιωδών συμφερόντων άξιων ισοδύναμης προστασίας στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Μεταξύ των επαγγελματιών του χώρου επικρατούσε ευρέως η αντίληψη ότι σημαντικό στοιχείο συνιστά η σαφής ποινική νομοθεσία που εξασφαλίζει ομοιογενές πλαίσιο, η οποία θα πρέπει να συμπληρώνεται με μέτρα σε δικονομικό επίπεδο για να καλυφθούν οι αδυναμίες που οι ίδιοι διαπίστωσαν στο πλαίσιο αυτό. Το τελευταίο σημείο συμπεριλαμβάνεται στο πρόγραμμα εργασίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που προβλέπει χωριστή πρωτοβουλία σχετικά με δικονομικά μέτρα για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης το 2013. Η Ένωση Φορολογουμένων της Ευρώπης εξέφρασε τη σθεναρή υποστήριξή της για την πρόθεση της Επιτροπής να διαφυλάξει καλύτερα τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης από κάθε κατάχρηση, καθώς και για την προσέγγισή της να δημιουργήσει ένα γενικό ποινικό πλαίσιο με αποτρεπτικό χαρακτήρα για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.

3.2. Ορισμός της απάτη στο Φ.Π.Α. στο εθνικό δίκαιο

Ορισμός της απάτης στο ΦΠΑ δεν υφίσταται ρητώς στο εθνικό μας δίκαιο, ωστόσο με τις οικίες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας –ΚΦΔ) οριοθετείται το έγκλημα της φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο προστιθέμενης αξίας διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς τον παραπάνω φόρο, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς ή λαμβάνει επιστροφή αυτού, καθώς και όποιος διακρατεί τον εν λόγω φόρο.

3.2.1. Πώς στοιχειοθετείται το έγκλημα της απάτης στο ΦΠΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55Α του Κ.Φ.Δ., η διαπίστωση της συνδρομής του εγκλήματος φοροδιαφυγής, γίνεται με βάση την οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδίδεται κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου.

Περαιτέρω, το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α. τιμωρείται :

α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ (υποπερ. αα της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

β) με ποινή κάθειρξης, εφόσον κατά τις ως άνω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).

3.2.2. Διαδικασία που ακολουθείται για την αντιμετώπιση της απάτης στο Φ.Π.Α.

α. Διοικητικές διαδικασίες

Επιβάλλονται τα οριζόμενα πρόστιμα με βάση την υφιστάμενη νομοθεσία.

β. Ποινικές διαδικασίες

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 68 του ΚΦΔ καθορίζεται, μεταξύ άλλων, η υποχρέωση υποβολής μηνυτήριας αναφοράς αμελλητί (άμεσα) σε περίπτωση που συντρέχουν οι λόγοι παραπομπής σε ποινική δίκη, κατόπιν τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55Α του Κ.Φ.Δ., μεταξύ άλλων, προβλέπεται ότι η διαπίστωση της συνδρομής του εγκλήματος φοροδιαφυγής, γίνεται με βάση την οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ή οποία εκδίδεται κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, καθώς και ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

γ. Επιλογή ή συνδυασμός των ανωτέρω β' και γ' περιπτώσεων

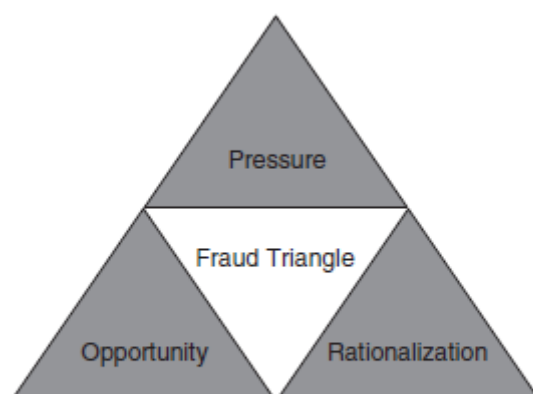
Τα ανωτέρω οριζόμενα επιβάλλονται συνδυαστικά στην περίπτωση που στοιχειοθετείται, λόγω του ποσού ΦΠΑ και έγκλημα φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ.

Δηλαδή ακολουθείται η διοικητική και η ποινική διαδικασία που ορίζεται στον ΚΦΔ, καθώς με την παράγραφο 3 του άρθρου 68 του ΚΦΔ, τίθεται ρητή πρόβλεψη για τον μη επηρεασμό της ποινικής διαδικασίας από την διοικητική διαδικασία.

3.3. Ποια είναι όμως τα κίνητρα που ωθούν στη διάπραξη απάτης;

Ερευνητές της εγκληματολογίας και κοινωνιολογίας αναγνώρισαν τρία βασικά κίνητρα που συνδέονται με την πιθανότητα ένα άτομο να διαπράξει απάτη. Τα τρία αυτά κίνητρα διαμορφώνουν τη θεωρία του «Τριγώνου της Απάτης» η οποία έχει αποκτήσει ευρεία αποδοχή μετά την υιοθέτησή της από το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), στο SAS N^ο 99.

The Fraude Triangle



3.3.1. «Το τρίγωνο της απάτης» περιλαμβάνει τα παρακάτω κίνητρα :

α) Πιέσεις / Κίνητρα (Pressure)

Πίεση ή κίνητρο για την διάπραξη απάτης υπάρχει σε περιόδους οικονομικής ύφεσης λόγω υψηλού ανταγωνισμού ή κορεσμού της αγοράς που συνοδεύεται από μείωση στα περιθώρια κέρδους, απειλή πτώχευσης, πίεση για εκπλήρωση απαιτήσεων τρίτων μερών, προσδοκίες για επίτευξη υψηλών απολαβών, πίεση από το περιβάλλον εργασίας για εκπλήρωση υψηλών χρηματοοικονομικών στόχων, προσωπικές φιλοδοξίες, πίεση από το οικογενειακό περιβάλλον.

β) Ευκαιρίες (Opportunity)

Βασικές ευκαιρίες για εμπλοκή σε περιπτώσεις απάτης προέρχονται κυρίως από την αναποτελεσματικότητα των διενεργούμενων ελέγχων, πρακτικές ατιμωρησίας, έλλειψη ηθικής καθοδήγησης και ηγεσίας, φορολογικές διατάξεις που προσφέρουν «ευκαιρίες» για φοροδιαφυγή.

γ) Απιολόγηση / Εκλογίκευση (Rationalization)

Άτομα μπορεί να είναι σε θέση να εκλογικεύσουν τη διάπραξη της απάτης. Ορισμένα άτομα έχουν νοοτροπία, χαρακτήρα ή ένα σύνολο ηθικών αξιών που τους επιτρέπουν εν γνώσει τους και από πρόθεση να διαπράξουν ανέντιμη πράξη. Ωστόσο ακόμα και καθ'όλα έντιμα άτομα μπορεί να διαπράξουν απάτη σε ένα περιβάλλον που τους ασκεί αρκετή πίεση.

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

4.1. Γενικά

Η απάτη στο ΦΠΑ λαμβάνει διαφορετικές μορφές ανάμεσα στα κράτη μέλη, που κυμαίνονται από τη μαύρη οικονομία ως την εσωτερική απάτη και προκαλείται από τις ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, την έκπτωση πλασματικών ποσών ΦΠΑ εισροών κ.λ.π. Μια χαρακτηριστική μορφή απάτης σε διεθνές επίπεδο είναι η απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου – Καρουζέλ (Missing trader Intra-Community fraud – MTIC fraud). Υπάρχουν διάφοροι μηχανισμοί απάτης του εξαφανισμένου εμπόρου. Μερικές φορές η απάτη αυτή αφορά σε μια απλής μορφής γραμμική απάτη (απάτη ενδοκοινοτικών αγορών, οι πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις, η κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών), άλλες φορές αφορά σε διαδοχικές πωλήσεις, με κυκλική κίνηση των αγαθών, μεταξύ των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων (απάτη τύπου καρουζέλ), ενώ άλλες φορές υπάρχουν περισσότερο σύνθετες μορφές απάτης όπως η μορφή των διασταυρούμενων τιμολογήσεων (Cross invoicing), οι δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών (contra-trading), η απάτη στο περιθώριο κέρδους (margin-scheme) και η απάτη στο πλαίσιο της τελωνειακής διαδικασίας (CPC) 42.00.

Έχει παρατηρηθεί πρόσφατα αυξημένη συμμετοχή των εμπόρων από τρίτες χώρες σε αυτόν τον τύπο της απάτης.

Πολύ λίγες εκτιμήσεις είναι διαθέσιμες σχετικά με το ποσό του ΦΠΑ που δεν εισπράττεται λόγω της φορολογικής απάτης. Τα κράτη μέλη εκφράζουν έντονες ανησυχίες σχετικά με την έκταση της απάτης στο ΦΠΑ. Η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών στην εσωτερική αγορά από το 1993 είχε σαν αποτέλεσμα τα κράτη μέλη να μην μπορούν να αντιμετωπίσουν τη φορολογική απάτη χωρίς τη μεταξύ τους συνεργασία. Αυτή η δυσκολία αντιμετώπισης της απάτης από κάθε κράτος μέλος χωριστά αυξάνει περαιτέρω, σε διεθνές επίπεδο, λόγω της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας.

Η Ευρωπαϊκή επιτροπή μαζί με τα κράτη μέλη κατά τη διάρκεια των τελευταίων χρόνων έχει εστιάσει συγκεκριμένα στο πρόβλημα της απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου –καρουζέλ. Συγκεκριμένα έχει εστιάσει στην παροχή και τη βελτίωση του κατάλληλου νομικού πλαισίου για την αποδοτική διοικητική συνεργασία και την ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, προκειμένου να ενισχύσει την προσπάθεια καταπολέμησης της απάτης.

Πριν όμως αναλύσουμε τον τρόπο λειτουργίας των μηχανισμών απάτης καλό είναι να αναφερθούμε στους πρωταγωνιστές της απάτης, οι οποίοι συμμετέχουν είτε ως δράστες είτε ως λήπτες των συνεπειών της απάτης.

4.2. Ποιοι συμμετέχουν στην απάτη;

A) Στην απάτη αυτή διακρίνουμε τα παρακάτω εμπλεκόμενα πρόσωπα τα οποία λειτουργούν ως δράστες:

Ο Αφανής επιτηδευματίας ή εξαφανισμένος έμπορος (Missing trader)

Ο εξαφανισμένος έμπορος παίζει τον πιο σημαντικό ρόλο μέσα σε κάθε κύκλωμα απάτης στο ΦΠΑ. Γενικά, ο εξαφανισμένος έμπορος δεν εκπληρώνει καμία από τις φορολογικές του υποχρεώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ, δεν ανταποκρίνεται στους φορολογικούς ελέγχους και δεν είναι δυνατή η εύρεση των νόμιμων εκπροσώπων του, εφόσον αυτοί υπάρχουν. Η ύπαρξή του συχνά περιορίζεται σε έναν αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που έχει λάβει κατά την έναρξη της επιχείρησής του, ενώ ο πραγματικός δικαιούχος ή το πρόσωπο που υποκρύπτεται πίσω από αυτόν, είναι στην συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, άγνωστος στις φορολογικές

αρχές. Διακρίνονται τρεις τύποι εξαφανισμένων εμπόρων ανάλογα με τη διάρκεια της ζωής τους :

i) Αυτοί που δεν υποβάλλουν δηλώσεις

Η κατηγορία αυτή των εξαφανισμένων εμπόρων δεν υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και δεν αποδίδει τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Η επίσημη διεύθυνση της έδρας της επιχείρησής τους είναι συνήθως ένα γραμματοκιβώτιο, ή μια ψεύτικη διεύθυνση. Δεν έχει σαφή εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται για επιχειρήσεις «βιτρίνα» που συνήθως δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις. Ένας εξαφανισμένος έμπορος αυτού του τύπου θα προσελκύσει την προσοχή των φορολογικών αρχών.

ii) Αυτοί που υποβάλλουν μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ

Στην κατηγορία αυτή οι εξαφανισμένοι έμποροι καταθέτουν μια σειρά μηδενικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που δημιουργούν την εικόνα απουσίας δραστηριότητας. Η σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η μηδενική δήλωση ΦΠΑ είναι η επιβράδυνση της ανακάλυψης της απάτης, καθώς οι ελεγκτικές αρχές θα θορυβηθούν μόνο όταν παρατηρηθεί αντίφαση μεταξύ της δήλωσης ΦΠΑ και των πραγματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

iii) Αυτοί που δεν πληρώνουν

Στην κατηγορία αυτή υποβάλλονται όλες οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και, ως επί το πλείστον, αποτυπώνονται οι πραγματοποιηθείσες εμπορικές συναλλαγές, αλλά δεν καταβάλλεται ο οφειλόμενος ΦΠΑ. Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα άτομα που υποκρύπτονται πίσω από αυτόν τον εξαφανισμένο έμπορο αποφεύγουν τον άμεσο εντοπισμό, δεδομένου ότι η μη συμμόρφωση με τις φορολογικές δηλωτικές υποχρεώσεις προσελκύει γρήγορα την προσοχή των φορολογικών αρχών σε σχέση με την μη καταβολή των φόρων.

iv) Αυτοί που υποβάλλουν ψευδής – ανακριβής δηλώσεις ΦΠΑ

Φαινομενικά, αυτές οι επιχειρήσεις έχουν κανονική εμπορική δραστηριότητα και ως εκ τούτου, είναι δύσκολο να εντοπιστούν. Στις περιπτώσεις αυτές η ανακρίβεια των δηλώσεων ΦΠΑ, οφείλεται είτε στην ανυπαρξία αποδεικτικών στοιχείων του συνόλου των πληροφοριών που υποβάλλονται μέσω των δηλώσεων ΦΠΑ, είτε ο ΦΠΑ προς έκπτωση καλύπτεται από εικονικά τιμολόγια.

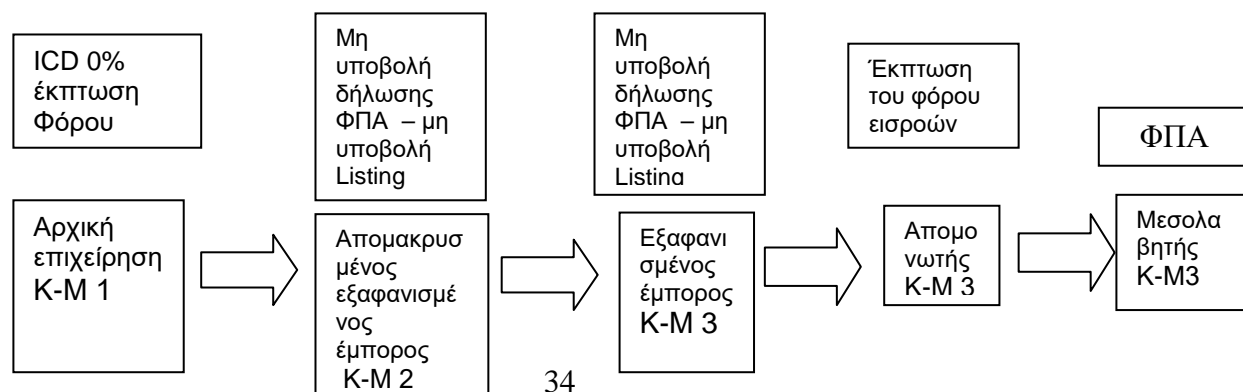
Γενικά, οι εξαφανισμένοι έμποροι είναι συνήθως πρόσφατα συσταθείσες, νέες επιχειρήσεις, ή επανενεργοποιηθείσες αδρανείς επιχειρήσεις. Οι αδρανείς

επιχειρήσεις οι οποίες ονομάζονται και επιχειρήσεις «φοίνικας» είναι επιχειρήσεις που κατά το παρελθόν είχαν πραγματική εμπορική δραστηριότητα χωρίς φορολογικές παραβάσεις και είναι συνήθως προτιμότερες για τη διοργάνωση απάτης, καθώς δεν αξιολογούνται ως επισφαλείς από τις φορολογικές αρχές. Έτσι, οι εξαφανισμένοι έμποροι ενδέχεται να μην εντοπιστούν άμεσα. Οι διοργανωτές της απάτης προκειμένου να δημιουργήσουν εξαφανισμένους εμπόρους χρησιμοποιούν αχυράνθρωπους, πλαστές ταυτότητες, αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις. Το γεγονός αυτό καθιστά δυσχερή για τη φορολογική διοίκηση την πρόσβαση στους λογαριασμούς ή σε άλλα έγγραφα, τα οποία θα συντελούσαν στην εξακρίβωση των εμπορικών δεσμών που αναπτύσσονται στην αλυσίδα απάτης. Αυτές οι επιχειρήσεις εξαφανίζονται μάλλον γρήγορα, δυσκολεύοντας τους ελέγχους. Ασχέτως του τύπου απάτης που χρησιμοποιείται κάθε φορά, στόχος των διοργανωτών είναι να επωφεληθούν από τη μη πληρωμή της οφειλής ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές ή την παράνομη λήψη επιστροφής ΦΠΑ.

Ο Απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος (remote missing trader)

Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος (remote missing trader) είναι επίσης γνωστός ως εξαφανισμένη αρχική επιχείρηση (missing conduit company). Οι επιτηδευματίες αυτοί δεν θα εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις ΦΠΑ, ακριβώς όπως ένας κανονικός εξαφανισμένος έμπορος. Παρόλα αυτά, η ειδοποιός διαφορά συνίσταται στο ότι αυτές οι οντότητες μόνο προσποιούνται πως πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από το K-M 1 προς το K-M 2.

Στην πραγματικότητα, η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών πραγματοποιείται απευθείας σε μια άγνωστη επιχείρηση στο K-M 3. Γενικά, ο ιδιοκτήτης και οι διευθυντές του απομακρυσμένου εξαφανισμένου εμπόρου είναι αχυράνθρωποι, οι οποίοι υπακούουν στις εντολές των ιδιοκτητών του πραγματικού εμπόρου που υποκρύπτεται. Δεν υπάρχει εμπορική δραστηριότητα στην εγχώρια αγορά και συνεπώς δεν προκύπτει απώλεια ΦΠΑ στο K-M 2. Ο εξαφανισμένος έμπορος στο K-M 3 προκαλεί απώλεια ΦΠΑ στο K-M 3.



Ο Απομονωτής ή ρυθμιστής (Buffer)

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

Χαρακτηριστικά του απομονωτή:

- Συμπεριφορά συμμορφούμενη με την φορολογία και τις πληρωμές: υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και εκπληρώνει λοιπές κανονιστικές φορολογικές απαιτήσεις
- Καταβολή οφειλών ΦΠΑ (και λοιπών πιθανών φορολογικών υποχρεώσεων) εμπρόθεσμα
- Συνήθως τήρηση λογιστικών βιβλίων ΦΠΑ.
- Ο ΦΠΑ προς καταβολή (ΦΠΑ εκροών – ΦΠΑ εισροών) είναι συνήθως πολύ χαμηλού ύψους σε σχέση με τον κύκλο εργασιών
- Αν εντοπιστεί μια ραγδαία αύξηση του ΦΠΑ εκροών και εισροών (ο πληρωτέος ΦΠΑ εξακολουθεί να είναι μικρής αξίας), πιθανόν να αποτελεί ένδειξη εμπλοκής σε αλυσίδα εικονικών τιμολογήσεων.
- Κάτοικοι αλλοδαπής προέλευσης κατέχουν θέσεις ευθύνης εντός της επιχείρησης.

Ο δεύτερος ή επακόλουθος απομονωτής (Buffer)

Ο επακόλουθος απομονωτής μπορεί επίσης να είναι γνωστός επιτηδευματίας. Αν και σε ορισμένες περιπτώσεις δεν γνωρίζει τις λεπτομέρειες της απάτης, συνήθως είναι ενήμερος ότι εμπλέκεται σε κύκλωμα απάτης. Ανάλογα με την περιπλοκότητα του σχήματος απάτης, δύναται να δρουν αρκετοί απομονωτές σε ένα κύκλωμα απάτης τύπου MTIC στο πεδίο του ΦΠΑ. Από την άλλη πλευρά, θα μπορούσε ο ίδιος απομονωτής να χρησιμοποιείται σε αρκετές αλυσίδες τιμολογήσεων/ απάτες τύπου MTIC. Ο έλεγχος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του απομονωτή μπορεί να αποκαλύψει πως το σύνολο των αγαθών/ υπηρεσιών ήταν υπαρκτά, ή ότι ορισμένες μόνο εξ αυτών των συναλλαγών ήταν υπαρκτές, ή ότι κανένα από τα αγαθά/ υπηρεσίες δεν υπήρξε ποτέ. Για να δημιουργήσει ακόμη περισσότερα εμπόδια στους ελέγχους ΦΠΑ, ο απομονωτής πιθανόν να γίνει ακολούθως εξαφανισμένος έμπορος.

Οι απομονωτές που παραβάλλονται μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν μια απόσταση μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή για να καθυστερήσει η αποκάλυψη της απάτης.

Ο Μεσάζων ή Μεσολαβητής (Broker or Profit taker)

Γενικά, ο μεσολαβητής είναι ο τελικός κρίκος και μια εκ των επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων διανέμονται τα κέρδη της αλυσίδας απάτης. Η επιχείρηση αυτή είναι εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους μέλους με τον εξαφανισμένο έμπορο. Η επιχείρηση – μεσολαβητής αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες από τον απομονωτή και τα προμηθεύει σε μια επιχείρηση στην εγχώρια αγορά ή σε άλλο κράτος μέλος.

Σε περίπτωση που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση, υποβάλλει αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις αγορές της. Επίσης, ο μεσολαβητής ενδέχεται να λειτουργεί και ως απομονωτής. Μπορεί, λόγω χάριν, να διενεργεί με άλλους επιτηδευματίες συναλλαγές, οι οποίες συνδέονται με απάτη, εντός του ίδιου κράτους μέλους. Εάν πραγματοποιεί παραδόσεις σε χαμηλές τιμές στην εγχώρια αγορά, τότε θα καταβάλει την αμελητέα διαφορά μεταξύ ΦΠΑ εκροών και εισροών στην φορολογική Διοίκηση.

Χάρη στη συμμετοχή του σε έναν μηχανισμό απάτης ΦΠΑ τύπου MTIC, ο μεσολαβητής συνήθως εισπράττει κέρδη που δημιουργήθηκαν από την απάτη που διέπραξε ο εξαφανισμένος έμπορος και η οποία οργανώθηκε από τον ίδιο, την αρχική επιχείρηση ή ακόμη και από κάποιο πρόσωπο εκτός της αλυσίδας. Κατ' ανώτατο, δραστηριοποιείται ένας μεσολαβητής ανά κράτος μέλος. Εντούτοις, στην περίπτωση κατά την οποία μετέχουν στην αλυσίδα συναλλαγών περισσότερα από δύο κράτη μέλη, μπορούν να ανήκουν στην ίδια αλυσίδα συναλλαγών περισσότεροι μεσολαβητές σε διάφορα κράτη μέλη.

Ο Διοργανωτής ή Αρχική επιχείρηση (Conduit Company)

Διοργανωτής είναι το κεντρικό πρόσωπο μέσα στο κύκλωμα της απάτης. Οργανώνει όλο το σύστημα της απάτης και μεταμφιέζεται χρησιμοποιώντας αχυρανθρώπους και μεσάζοντες. Σε κάποιες περιπτώσεις, ο διοργανωτής θα χρησιμοποιήσει απομονωτή, και τότε θα τηρήσει νόμιμα λογιστικά βιβλία και θα σεβαστεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις όσον αφορά στο ΦΠΑ. Ο διοργανωτής προφασίζεται πάντα ότι είναι νόμιμος και προσπαθεί να το αποδείξει με το να τηρεί σωστή λογιστική. Αυτή η

λογιστική αποτελείται από μια ροή τιμολογίων που προέρχονται από εξαφανισμένους εμπόρους και μεσάζοντες.

Β) Τα παρακάτω πρόσωπα λειτουργούν ως λήπτες των συνεπειών της απάτης:

Το Κράτος (State)

Το άμεσο θύμα είναι το Δημόσιο που χάνει ένα σημαντικό μέρος των εσόδων του ΦΠΑ εξαιτίας της οργανωμένης απάτης. Κάθε πολίτης της ενωμένης Ευρώπης καθίσταται, επομένως, έμμεσο θύμα της απάτης καθώς εκατομμύρια ευρώ από την καταβολή του ΦΠΑ έχουν υπεξαιρεθεί από τους απατεώνες.

Ο Φορολογούμενος (Taxpayer)

Φορολογούμενος όπως προαναφέρθηκε είναι το έμμεσο θύμα της οργανωμένης απάτης στο ΦΠΑ, καθώς ως τελικός καταναλωτής καταβάλλει το ΦΠΑ κατά την αγορά των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σκοπός είναι ο καταβαλλόμενος ΦΠΑ να καταλήξει στα δημόσια ταμεία και να αξιοποιηθεί για τη λειτουργία του Κράτους. Ωστόσο, λόγω της οργανωμένης απάτης ΦΠΑ, ένα μέρος των ποσών αυτών παραμένει στα χέρια των απατεώνων.

Με τον τρόπο αυτό η απάτη ΦΠΑ υπονομεύει την εμπιστοσύνη του πολίτη στη λειτουργία των οργάνων του κράτους. Αφού το Κράτος υποφέρει από τα διαφεύγοντα κέρδη, λόγω αυτού του είδους της απάτης, τα ελλιπή έσοδα θα πρέπει να αντισταθμιστούν με άλλες επιβαρύνσεις σε βάρος του φορολογούμενου. Ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταβάλει περισσότερους έμμεσους φόρους, ή εισφορές και ειδικά τέλη κατανάλωσης επί ορισμένων προϊόντων θα αυξηθούν. Μπορούμε να συμπεράνουμε ότι ο φορολογούμενος θα πλήρωνε λιγότερους φόρους εάν μπορούσε να καταπολεμηθεί αποτελεσματικά η οργανωμένη απάτη ΦΠΑ.

Ο Έντιμος έμπορος (Honest tradesman)

Η απάτη στο ΦΠΑ οδηγεί σε αθέμιτο ανταγωνισμό. Λόγω της απάτης, τα εμπορεύματα εισάγονται στην αγορά σε τιμές που υπονομεύουν κάθε είδους ανταγωνισμό, πράγμα που ενέχει τον κίνδυνο να επιτραπεί στους απατεώνες

εμπορευόμενους να κατακτήσουν και να ελέγξουν σημαντικό τμήμα της αγοράς. Η φυσιολογική λειτουργία της αγοράς διαταράσσεται, ενώ οι επιχειρήσεις που τηρούν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους όσον αφορά στο ΦΠΑ βρίσκονται σε μειονεκτική θέση. Ως εκ τούτου, οι έντιμοι έμποροι ίσως αντιμετωπίζουν το εξής δίλημμα: να διακόψουν τη δραστηριότητά τους ή να συμμετέχουν σε αυτό το κύκλωμα.

Για να αυξήσουν το μερίδιό της αγοράς τους, οι οργανωτές τείνουν να εμπλέξουν τους υφιστάμενους παράγοντες της αγοράς στις παράνομες δραστηριότητές τους. Κι έτσι θα καταχραστούν την ενδεχόμενη αφέλεια, όπως, παραδείγματος χάριν, όταν λέγοντας ότι επιζητούν τη συνεργασία για να αποφύγουν την προκαταβολή του ΦΠΑ ή λόγω ανειλημμένων συμφωνιών ή αντιπαραθέσεων με εδραιωμένους προμηθευτές ή ακόμα προσφέροντας «προμήθειες» στη μαύρη αγορά η οποία συγκροτείται άλλωστε από ένα μέρος του ΦΠΑ που υπεξαίρεσαν.

Εντούτοις, η εμπλοκή με επιχειρήσεις που δεν τηρούν τις υποχρεώσεις τους σε θέματα ΦΠΑ μπορεί να έχει σοβαρές συνέπειες. Οι έντιμοι έμποροι που τελικά υφίστανται οικονομικές συνέπειες εξαιτίας της φορολογικής απάτης ενός ανταγωνιστή, μπορούν να απαιτήσουν μια αποζημίωση. Εκτός από τις αστικές συνέπειες, στον έμπορο μπορεί να επιβληθούν διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις. Το σημαντικότερο είναι ότι θα δυσκολευτούν ιδιαίτερα οι φορολογικές αρχές, που αντιμετωπίζουν συνεχώς παραβατικούς συμπολίτες τους, να θεωρήσουν αυτούς τους ιδιώτες θύματα ή εταίρους στον αγώνα για την καταπολέμηση της απάτης τύπου «καρουζέλ». Οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις είναι ιδιαίτερα ευπαθείς στην απάτη, ενώ έστω και ελάχιστες φήμες περί ενδεχόμενης εμπλοκής τους σε απάτη, θα μπορούσε να επηρεάσει ιδιαίτερα την διακύμανση της τιμής της μετοχής τους.

Ο Τριτογενής τομέας (Tertiary sector)

Ο τριτογενής τομέας περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τις τράπεζες, τα γραφεία συναλλάγματος και τα ενεχυροδανειστήρια. Αυτά τα ιδρύματα μπορεί να έχουν προβλήματα λόγω της οργανωμένης απάτης ΦΠΑ, αφού παρέχουν υπηρεσίες σε πρόσωπα με εγκληματικές προθέσεις και έτσι μπορεί να προσελκύσουν την αρνητική προσοχή του Τύπου. Τέλος, θα μπορούσαν, χωρίς απαραίτητως να το θέλουν και ίσως και αδίκως, να θεωρηθούν συνένοχοι από τη δικαστική έρευνα, λόγω των επαφών τους με την εν λόγω οργάνωση.

4.3. Πώς λειτουργούν οι μηχανισμοί της απάτης;

4.3.1. Απλή απάτη MTIC –Αποκτήσεις

Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού απάτης, ένας προμηθευτής εγκατεστημένος στο κράτος μέλος 1, η αποκαλούμενη «Αρχική εταιρεία (Conduit Company)», παραδίδει αγαθά (απαλλαγμένα από ΦΠΑ) σε μια δεύτερη εταιρεία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 2, τον αποκαλούμενο αφανή έμπορο (Missing Trader). Ο εν λόγω έμπορος επωφελείται της απαλλαγμένης από ΦΠΑ ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών και μεταπωλεί τα ίδια αγαθά στην εγχώρια αγορά του κράτους μέλους 2, προσφέροντας πολύ ανταγωνιστικές τιμές. Ο έμπορος μπορεί να το κάνει αυτό διότι, παρόλο που χρεώνει ΦΠΑ στον πελάτη του, δεν τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές, και έτσι αυξάνει τα περιθώρια κέρδους του. Στη συνέχεια, ο αφανής έμπορος εξαφανίζεται χωρίς να αφήσει ίχνη, κάτι που καθιστά αδύνατη την είσπραξη φόρου στο κράτος όπου καταναλώθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.

THE MISSING TRADER



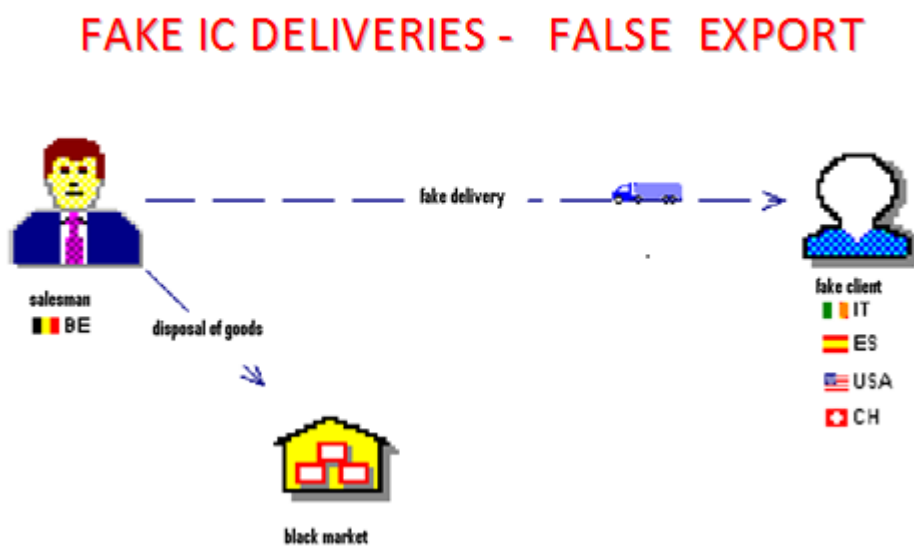
4.3.2. Πλασματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις (εντός της ΕΕ) ή/και πλασματικές εξαγωγές (εκτός της ΕΕ)

Σκοπός αυτού του είδους της απάτης είναι η απαλλαγή των συναλλαγών από το ΦΠΑ.

Με την χρησιμοποίηση ψεύτικων εγγράφων (έγγραφα μεταφορών, τελωνειακά έγγραφα σε περίπτωση εξαγωγής, εγγραφής στο ΦΠΑ...) αυτός ο μηχανισμός

απάτης επιτρέπει τις πωλήσεις στην εγχώρια αγορά, ή στην εγχώρια «μαύρη αγορά».

Με τον ίδιο τρόπο ο εγχώριος έμπορος μπορεί να «κλέψει» τον ΑΦΜ/ΦΠΑ των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε ένα άλλο κράτος (εκτός της ΕΕ) , για να απαλλάξει τις εγχώριες συναλλαγές του από το ΦΠΑ.



4.3.3. Κατάχρηση των τριγωνικών συναλλαγών

Οι περιπτώσεις απάτης τύπου τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών είναι από τις πλέον δύσκολες στην αντιμετώπισή τους. Η επιχείρηση που βρίσκεται στην κορυφή των τριγωνικών συναλλαγών δεν προκαλεί απώλειες φορολογικών εσόδων στο ΚΜ προέλευσής της, αλλά εμπλέκεται σε απάτη ΦΠΑ στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η οποία προκαλεί ζημία σε άλλα κράτη μέλη.

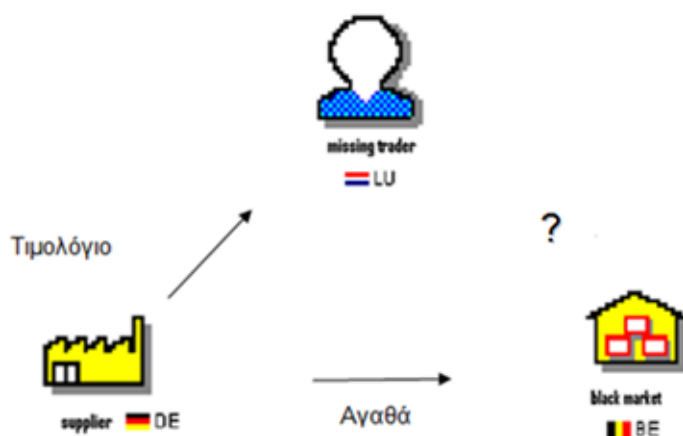
Ο μηχανισμός αυτός της απάτης αποτελεί ένα δίκτυο απόκρυψης της πραγματικής δραστηριότητας μεταξύ των επιχειρήσεων που βρίσκονται στο κράτος μέλος 1 και το κράτος μέλος 3, με την εισαγωγή της εικονικής – ενδιάμεσης επιχείρησης στο κράτος μέλος 2. Η εφαρμογή του μέτρου διαγραφής από το Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ της επιχείρησης που βρίσκεται στην κορυφή του τριγώνου, θα ήταν ευπρόσδεκτη από το κράτος μέλος προορισμού.

Όμως είναι δυσχερής η απόδειξη της νομικής βάσης και απαιτεί το συντονισμένο έλεγχο των κρατών μελών που εμπλέκονται, προκειμένου να παρασχεθεί αποδεικτικό υλικό που να στοιχειοθετεί την έλλειψη πραγματικής οικονομικής

δραστηριότητας εκ μέρους της επιχείρησης που βρίσκεται στην κορυφή του τριγώνου ή γνώσης της επιχείρησης ότι εμπλέκεται σε αλυσίδα απάτης. Ο μηχανισμός της απάτης λειτουργεί ως εξής:

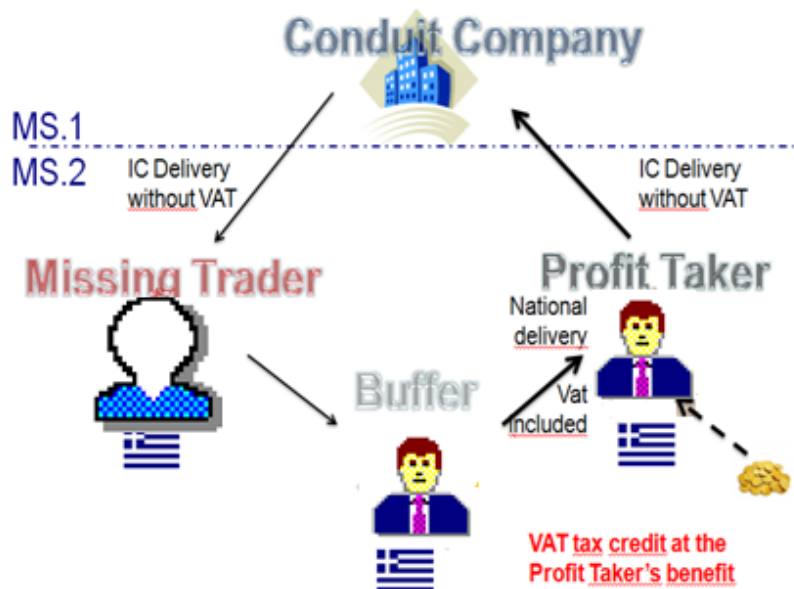
Η επιχείρηση A (K-M 1) εκδίδει ένα τιμολόγιο με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ προς την επιχείρηση B (K-M 2). Τα αγαθά παραδίδονται από την επιχείρηση A στην αποθήκη μιας επιχείρησης εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics) στο K-M 1 και στη συνέχεια μεταφέρονται στην αποθήκη μιας επιχείρησης logistics στο K-M 3. Στα μεταφορικά CMR αναγράφονται οι επωνυμίες της επιχείρησης Logistics στο K-M 1, της μεταφορικής επιχείρησης καθώς και της επιχείρησης logistics στο K-M 3. Η εντολή παράδοσης των αγαθών στο K-M3 θεωρητικά προέρχεται από την επιχείρηση B, η οποία ενεργεί για λογαριασμό της «κρυμμένης» επιχείρησης Γ στο K-M 3. Η επιχείρηση B δεν εκδίδει κανένα τιμολόγιο προς την επιχείρηση Γ. Οι πληρωμές προς την A πραγματοποιούνται με την μεταφορά χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό της B. Σε πολλές περιπτώσεις, ο τραπεζικός λογαριασμός της B είναι λογαριασμός στην αλλοδαπή, ο οποίος ανοίχτηκε από την B κάνοντας χρήση της ίδιας τράπεζας και γραφείου όπως η Γ. Κατά κύριο λόγο οι εντολές μεταφοράς πραγματοποιούνται μέσω διαδικτύου και η διεύθυνση διαδικτυακού πρωτοκόλλου (IP address) βρίσκεται στο K-M3. Το πλεονέκτημα σε αυτή την περίπτωση είναι ότι δεν δηλώνονται ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Γ στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της A, ενώ οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αποδίδονται στην B στο K-M 2, του οποίου τα φορολογικά έσοδα δεν πλήττονται. Η φορολογική Διοίκηση του K-M 3 δεν μπορεί να ανιχνεύσει την παράνομη συναλλαγή διότι δεν υπάρχουν ίχνη χρηματικών μεταφορών από την Γ προς το άλλο κράτος μέλος αλλά ούτε και CMR.

VAT FRAUD & TRIANGULATION



4.3.4. Κυκλική απάτη καρουζέλ (Carousel)

Μια παραλλαγή του απλού μηχανισμού της απάτης είναι η κυκλική απάτη καρουζέλ, στην οποία παρεμβάλλεται μεταξύ του αφανούς εμπόρου (missing trader) και του μεσολαβητή (broker or Profit taker), μια επιχείρηση που λειτουργεί ως απομονωτής (buffer) και χρησιμοποιείται από τους οργανωτές της απάτης για να δυσχεράνει τους πιθανούς ελέγχους ΦΠΑ. Συγκριμένα στην περίπτωση αυτή η Επιχείρηση Α (αρχική επιχείρηση) στο Κ-Μ1, πραγματοποιεί μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην επιχείρηση Β (εξαφανισμένος έμπορος) στο Κ - Μ 2. Ακολούθως, η επιχείρηση Β πωλεί τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας σε μια επιχείρηση Γ (απομονωτής). Η επιχείρηση Β χρεώνει ΦΠΑ επί του τιμολογίου που εκδίδει προς την επιχείρηση Γ. Η επιχείρηση Β θα εξαφανιστεί άμεσα. Η επιχείρηση Γ μεταπωλεί τα αγορά τα αγαθά σε μια επιχείρηση Δ (Μεσολαβητής), η οποία με τη σειρά της, θα εκπέσει τον ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις αγορές της. Η επιχείρηση Δ θα πραγματοποιήσει εν τέλει μια ενδοκοινοτική παράδοση στην αρχική επιχείρηση Α στο Κ-Μ 1, προκειμένου να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ των αγορών της. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων, υπάρχουν περισσότερες ενδιάμεσες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα καρουζέλ.

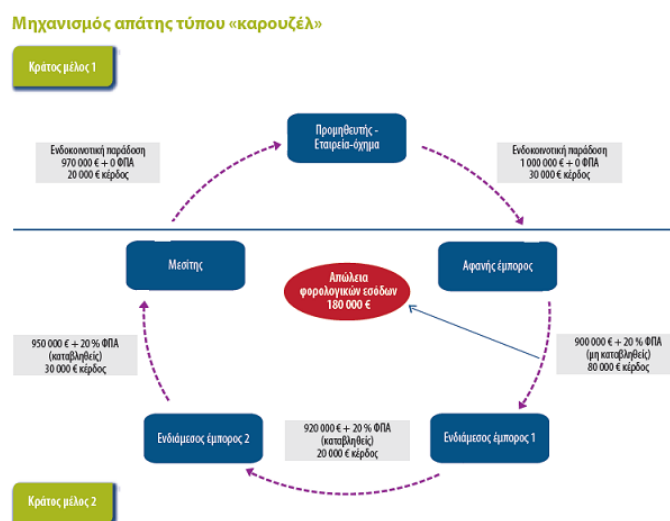


4.3.5. Πώς όμως αποφεύγεται η καταβολή ΦΠΑ στην κυκλική απάτη καρουζέλ (Carousel) ;

Στο παρακάτω σχήμα παρουσιάζεται ένας βασικός μηχανισμός απάτης τύπου «Carousel» με υποθετικό συντελεστή ΦΠΑ 20 %.

Στο πρώτο βήμα, η αρχική εταιρεία πωλεί τα αγαθά στον αφανή έμπορο για 1.000.000 ευρώ χωρίς να χρεώνει ΦΠΑ, καθώς οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Στο δεύτερο βήμα, ο αφανής έμπορος πωλεί τα αγαθά στον ενδιάμεσο έμπορο 1 για 1.080.000 ευρώ (900.000 συν 180.000 ευρώ ΦΠΑ). Ο αφανής έμπορος δεν αποδίδει αυτά τα 180.000 ευρώ ΦΠΑ στη φορολογική του αρχή και εξαφανίζεται. Στο τρίτο βήμα, ο ενδιάμεσος έμπορος 1, που ενδέχεται να μη γνωρίζει ότι συμμετέχει σε μια αλυσίδα απάτης, πωλεί τα αγαθά στον ενδιάμεσο έμπορο 2 με κέρδος 20.000 και καταβάλλει στη φορολογική αρχή 20 % αυτού του κέρδους ως ΦΠΑ (4.000 ευρώ).

Ο ενδιάμεσος έμπορος 2 πωλεί τα αγαθά στον μεσίτη με κέρδος 30.000 ευρώ και πληρώνει ΦΠΑ 20 % αυτού του κέρδους (6.000 ευρώ). Ο μεσίτης ολοκληρώνει την αλυσίδα απάτης πωλώντας τα αγαθά πίσω στην αρχική εταιρεία με κέρδος 20.000 ευρώ. Δεν χρεώνει ΦΠΑ στην αρχική εταιρεία, διότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από ΦΠΑ, όμως διεκδικεί επιστροφή του ΦΠΑ που πλήρωσε στον ενδιάμεσο έμπορο 2 (190.000 ευρώ). Έτσι, οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 2 υφίστανται απώλεια φορολογικών εσόδων 180.000 ευρώ, διότι εισπράττουν 10.000 ευρώ από τους ενδιάμεσους εμπόρους 1 και 2, αλλά επιστρέφουν 190.000 ευρώ στον μεσίτη. Το συνολικό κέρδος που αποκομίζεται από το «Carousel» είναι επίσης 180.000 ευρώ, ποσό που μοιράζονται οι διάφοροι συμμετέχοντες στην απάτη.



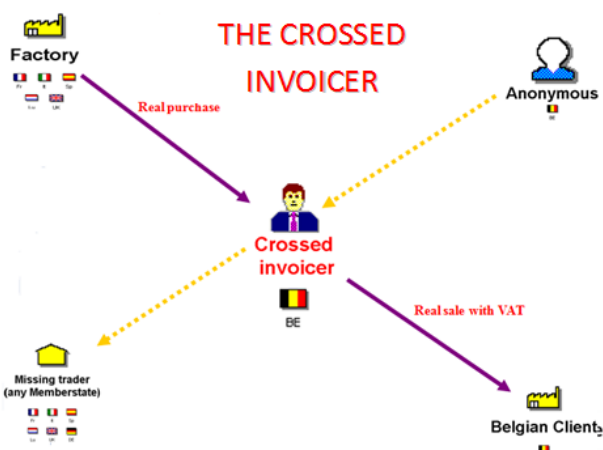
Η απάτη του αφανούς εμπόρου ή η απάτη τύπου «Carousel» συνήθως εστιάζει σε υψηλής αξίας προϊόντα, όπως κινητά τηλέφωνα, κυκλώματα υπολογιστών και πολύτιμα μέταλλα, αλλά περιλαμβάνει επίσης άυλα στοιχεία, όπως πιστωτικά μόρια διοξειδίου του άνθρακα, φυσικό αέριο και ηλεκτρική ενέργεια, και πράσινα ενεργειακά πιστοποιητικά.

Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αντιμετωπίσουν μεμονωμένα την ενδοκοινοτική απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, αλλά πρέπει να συνεργαστούν στενά με τις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών της ΕΕ καθώς και των τρίτων χωρών.

4.3.6. Σταυρωτές τιμολογήσεις (Cross invoicing)

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

Η εγχώρια παράδοση είναι τυπικά ένα εικονικό τιμολόγιο που εκδίδεται από μια εικονική επιχείρηση, μια επιχείρηση από την οποία έχει κλαπεί ο ΑΦΜ ή μια ανύπαρκτη επιχείρηση. Η ενδοκοινοτική παράδοση που ακολουθεί, είναι επίσης εικονική. Το παράνομο κέρδος από την απάτη προκύπτει από το γεγονός ότι οι συναλλαγές δεν είναι πραγματικές στο σύνολό τους και ο εξαφανισμένος έμπορος δεν θα καταβάλει ΦΠΑ.



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

Το σχήμα απάτης με συμμετοχή ενός επιτηδευματία σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου (Contra trader fraud scheme) είναι μια εξέλιξη της απάτης ΦΠΑ με σταυρωτές τιμολογήσεις. Σκοπός του contra trading είναι να αποστασιοποιηθεί ο μεσολαβητής, ο οποίος αιτείται έκπτωσης φόρου εισροών, από τον εξαφανισμένο έμπορο μέσω της δημιουργίας επιπρόσθετων αλυσίδων συναλλαγής που δεν συνδέονται απευθείας με απώλεια φόρου. Αυτό καθιστά δυσχερέστερη για την αρμόδια φορολογική αρχή την εξακρίβωση της σύνδεσης μεταξύ της συναλλαγής του μεσολαβητή και της απώλειας εσόδων από απάτη, η οποία είναι απαραίτητη για να μπορέσουν οι Φορολογικές Αρχές να αρνηθούν το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ. Το Contra trading λειτουργεί ως εξής:

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

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

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

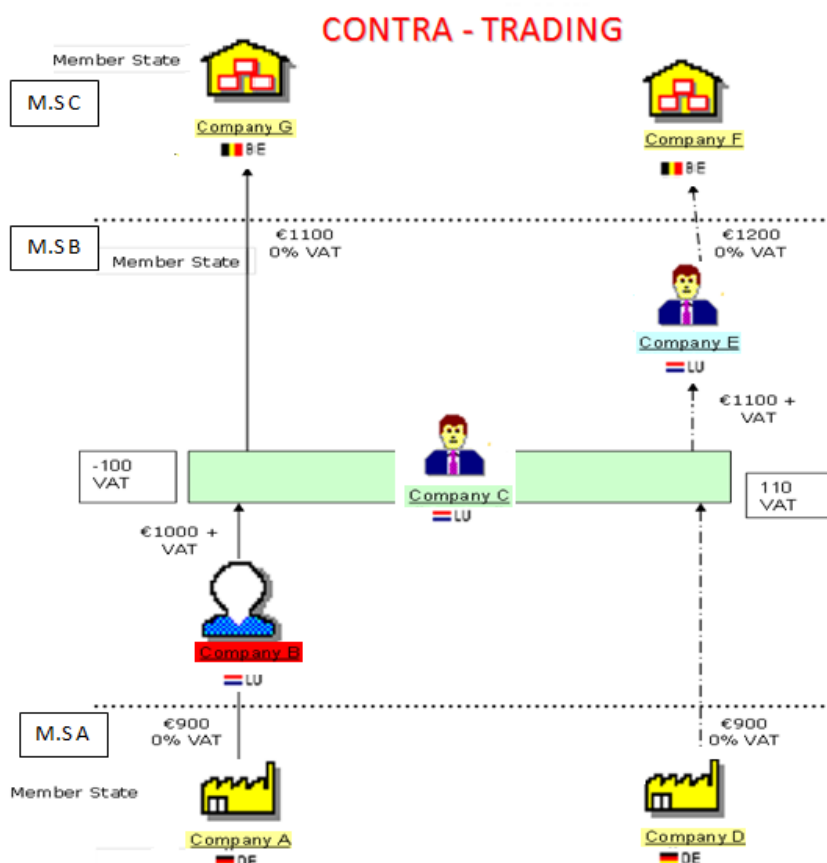
Η επιχείρηση Γ τώρα πραγματοποιεί δύο παραδόσεις – μια εγχώρια παράδοση προς την επιχείρηση Ε (ο Μεσολαβητής/ "broker") που είναι εγγεγραμμένη στο ΚΜ 2 και χρεώνει ΦΠΑ στο τιμολόγιο. Η επιχείρηση Ε πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην επιχείρηση ΣΤ. Η επιχείρηση Ε τότε αξιώνει επιστροφή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

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

την αλυσίδα απάτης της επιχείρησης Β. Το ποσό προς έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί των αγορών της επιχείρησης Γ από τον εξαφανισμένο έμπορο (επιχείρηση Β) μειώνεται μέσω του ΦΠΑ που οφείλεται από την επιχείρηση Γ επί της εγχώριας παράδοσής της (επιχείρηση Ε). Οι επιστροφές ΦΠΑ με αυτόν τον τρόπο μεταφέρονται από την επιχείρηση Γ στην επιχείρηση Ε, με σκοπό να καταστεί δυσχερής για τις φορολογικές αρχές η παρακράτηση της επιστροφής ΦΠΑ στην επιχείρηση Ε, δεδομένου ότι δεν μπορεί να εξακριβωθεί η άμεση σύνδεση με την αλυσίδα απάτης.

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

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



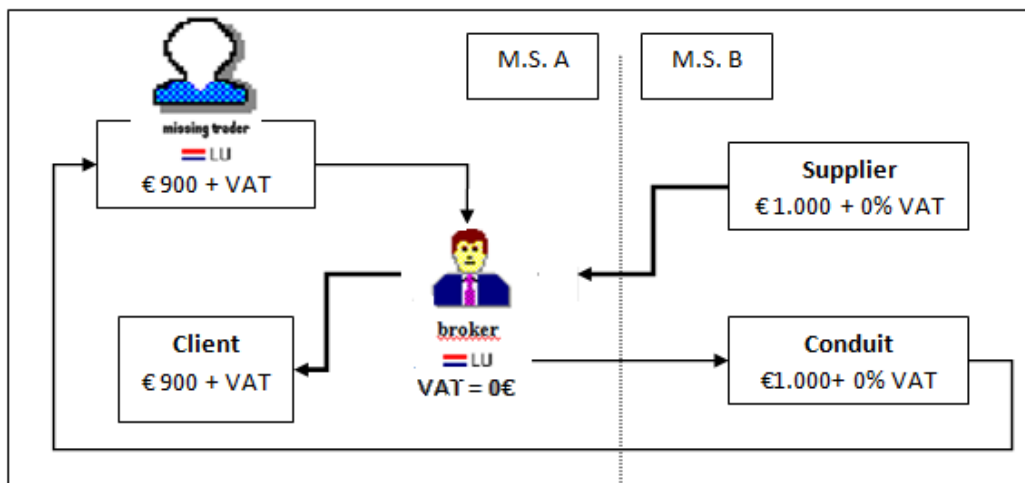
4.3.8. Ισοσκελισμένος Μεσολαβητής (Balanced Broker)

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

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

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εγχώριες συναλλαγές στο σύνολό τους θα είναι πραγματικές αλλά ο μεσολαβητής δεν θα πληρώσει ΦΠΑ και σε αυτό ακριβώς το σημείο προκύπτει το παράνομο κέρδος από την απάτη ΦΠΑ. Η απάτη τύπου καρουζέλ μπορεί να οργανωθεί τόσο με πραγματικά αγαθά όσο και με ανύπαρκτα αγαθά. Εάν, αντί για μια απάτη τύπου καρουζέλ, χρησιμοποιηθούν εικονικά εγχώρια τιμολόγια, τα οποία ακολουθούνται από μια εικονική ενδοκοινοτική παράδοση, αποσκοπώντας στην μείωση του ποσού ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί, αυτό αποκαλείται σταυρωτή τιμολόγηση (παρ.4.3.6 ανωτέρω).

BALANCED BROKER



4.3.9. Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00

Η απλοποιημένη τελωνειακή διαδικασία (αποκαλούμενη 42.00) εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που ένας επιτηδευματίας εισάγει αγαθά από τρίτη χώρα και προβλέπει την αναστολή της πληρωμής του ΦΠΑ εισαγωγής, ο οποίος θα καταβληθεί από τον τελικό ευρωπαϊό αγοραστή των αγαθών.

Για το σκοπό αυτό ο ευρωπαίος εισαγωγέας πρέπει να παράσχει στην τελωνειακή διοίκηση τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του τελικού ευρωπαϊού αγοραστή, έτσι ώστε αυτός να δηλώσει και να πληρώσει το φόρο.

Ο κίνδυνος που προκύπτει ως απόρροια της τελωνειακής διαδικασίας 42xx είναι ότι ο ΦΠΑ δεν θα καταβληθεί ούτε στο κράτος μέλος εισαγωγής ούτε στο κράτος μέλος απόκτησης και ότι τα αγαθά θα πωληθούν στην μαύρη αγορά ενός εκ των δύο κρατών μελών.

Στις περιπτώσεις αυτές χρησιμοποιείται ένας εσφαλμένος ή άκυρος ΑΦΜ/ ΦΠΑ, η μεταφορά δεν αποδεικνύεται, ο τελικός παραλήπτης είναι ανύπαρκτος (εξαφανισμένος έμπορος) ή δεν έχει παραλάβει τα αγαθά (κλεμμένος ΑΦΜ/ΦΠΑ), τότε ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος εισαγωγής.

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

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

Customs Procedure Code (CPC 42.00)



4.3.10. Κατάχρηση του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους

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

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

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

Αυτή η απαλλαγή προσφέρει τη δυνατότητα στους επαγγελματίες να απαιτήσουν την εφαρμογή του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους, ώστε να ελαχιστοποιήσουν τη βάση επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ. Αυτό παρέχει στον επιτηδεύματία ένα σημαντικό πλεονέκτημα σε μια ανταγωνιστική αγορά. Προκειμένου να διεκδικήσουν την

υπαγωγή σε αυτό το καθεστώς, θα εκδοθεί είτε από τον έμπορο αυτοκινήτων στο ΚΜ 1 ή τον λιανοπωλητή αυτοκινήτων στο ΚΜ 2, ένα εικονικό τιμολόγιο το οποίο θα φέρει την ένδειξη περί υπαγωγής στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους.

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

Δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους του συνόλου των οχημάτων που πωλούνται εντός της Ε.Ε. και έχουν ταξινομηθεί για περισσότερους από έξι μήνες ενώ παράλληλα έχουν διανύσει περισσότερα από 6.000 χλμ. Στην πραγματικότητα, απαιτείται μια αξιολόγηση από τον μεταπωλητή ώστε να διαπιστωθεί, κατά περίπτωση, ποιο είναι το καθεστώς που είναι σωστό να εφαρμοστεί. Το βάρος του ελέγχου βρίσκεται στον πελάτη που πρέπει να διενεργήσει μια επίσημη αξιολόγηση των διοικητικών και φορολογικών εγγράφων, προκειμένου να εξακριβώσει ποιο είναι το ορθό καθεστώς που πρέπει να εφαρμοστεί.

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

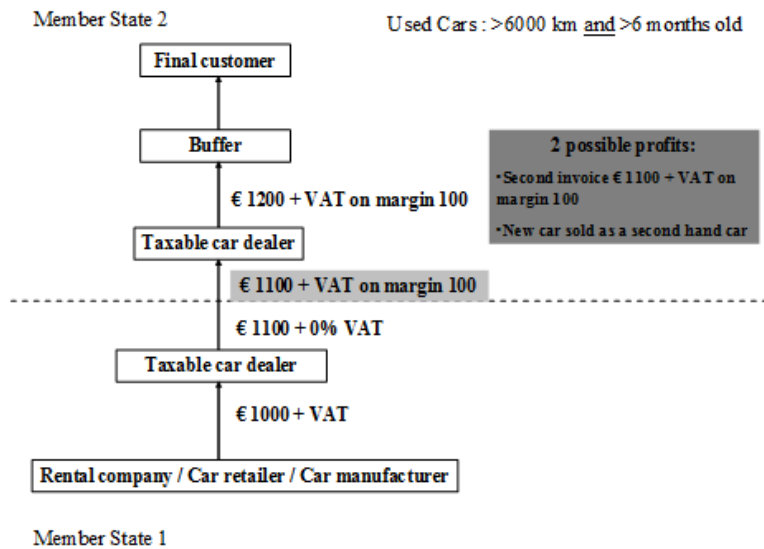
Οι κύριες υποθέσεις απάτης που εντοπίστηκαν στα διάφορα κράτη μέλη στον κλάδο των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά σε όλες τις περιπτώσεις: εικονικά τιμολόγια, εικονικές παραδόσεις, εικονικοί πελάτες, διπλές τιμολογήσεις και σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, μια μετάβαση από τις λογιστικές καταχωρήσεις σύμφωνα με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους.

Οι κύριοι τύποι σχημάτων απάτης είναι οι ακόλουθοι:

4.3.10.1.1. Μοντέλο αλυσιδωτής απάτης

Αυτή η απάτη, στην οποία εμπλέκονται δύο κράτη μέλη, συνιστά κατάχρηση του ειδικού καθεστώτος που εφαρμόζεται για μεταχειρισμένα αυτοκίνητα μέσω της χρήσης ενός πλαστού τιμολογίου με την ένδειξη του περιθωρίου κέρδους μετά από την έκδοση ενός τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ (ενδοκοινοτική παράδοση).

MARGIN SCHEME FRAUD

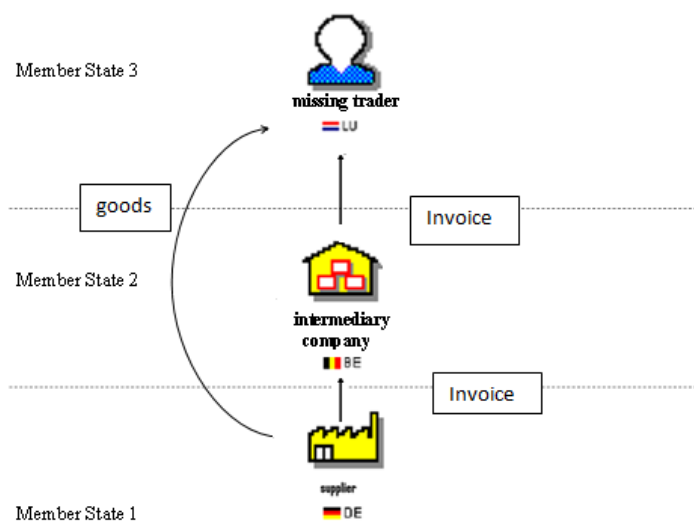


4.3.10.1.2. Εικονική τριγωνική συναλλαγή

Στο πλαίσιο αυτού του σχήματος, εμπλέκονται τρία κράτη μέλη. Ένας προμηθευτής από το κράτος μέλος 1 πουλά ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο σε μια επιχείρηση-απομονωτή, εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 2 (πρόκειται για μια ενδοκοινοτική παράδοση) στη συνέχεια, η επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στο Κ-Μ 2 εκδίδει ένα εικονικό τιμολόγιο με ένδειξη περί υπαγωγής στο περιθώριο κέρδους προς έναν επιτηδευματία ή έναν ιδιώτη στο κράτος μέλος το 3, αλλά το αυτοκίνητο μεταφέρεται απευθείας από το ΚΜ 1 στο ΚΜ3.

Το πρόβλημα εντοπίζεται στο εξής: σε ποιο ΚΜ οφείλεται ο ΦΠΑ; Στο ΚΜ 1 ή στο ΚΜ3. Προφανώς όχι στο ΚΜ2.

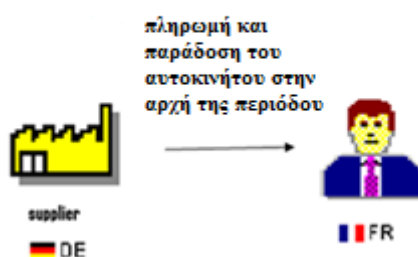
TRIANGULATION FRAUD



4.3.10.1.3. Μετατροπή καινούργιων αυτοκινήτων σε μεταχειρισμένα

Αυτή η απάτη συνίσταται στην εικονική εκμίσθωση ενός καινούργιου αυτοκινήτου για διάστημα μεγαλύτερο των 6 μηνών, από έναν προμηθευτή εγκατεστημένο στο Κ-Μ 1 σε έναν ιδιώτη που βρίσκεται στο Κ-Μ 2, προκειμένου να πληρωθούν οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού ενός αυτοκινήτου ως μεταχειρισμένου και να πωληθεί μετά την πάροδο των 6 μηνών παράνομα στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους.

FAKE LEASE AGREEMENTS



4.4. Νέοι τομείς απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

4.4.1. Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (ECS)

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

Ο όρος ECS καλύπτει τόσο την εμπορία μεταγωγής χρόνου (λεπτών) διασύνδεσης (switched interconnect minutes trading), της οποίας η λειτουργία καθίσταται εφικτή με τη «Φωνή μέσω πρωτοκόλλου IP/Voice Over Internet Protocol (VoIP)»³ όσο και τα λεπτά χρόνου ομιλίας/Airtime Minutes (Airtime).

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

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

Οι πρώτες ενδείξεις απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (Electronic Communication Services, εφεξής ECS) ανάγονται στο έτος 2008 και αφορούν υπηρεσίες όπως τα πρωτόκολλα VOIP (Voice Over the Internet Protocols) και τον Airtime, ενώ από το 2011 έχει διαπιστωθεί σαφής αύξηση των κρουσμάτων απάτης με σημαντικό αριθμό αιτήσεων εγγραφής στο Μητρώο επιχειρήσεων, που εμπλέκονται πρόσωπα με συμμετοχή σε παλιότερες υποθέσει απάτης, και οι οποίες επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν σε αυτόν τον τομέα. Μάλιστα αυτοί, προκειμένου να αποφύγουν τους ελέγχους που προηγούνται της έναρξης δραστηριότητας, καταφεύγουν στην εξαγορά υφιστάμενων επιχειρήσεων και την ακόλουθη μεταβολή της δραστηριότητάς τους σε Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών.

Λόγω του μεγάλου όγκου διασυνοριακών συναλλαγών που καθιστά δυσχερή την παρακολούθηση της αλυσίδας των συναλλαγών, της πολυδιάσπασης της αγοράς με την δραστηριοποίηση πλήθους παρόχων, της υποτυπώδους κρατικής ρυθμιστικής παρέμβασης καθώς και της ανωνυμίας που επιτυγχάνεται με την χρήση εξοπλισμού εγκατεστημένου σε χώρες εκτός Ε.Ε., οι Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών προσφέρουν ιδιαίτερα πρόσφορο έδαφος για την ανάπτυξη απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου. Στις ανωτέρω δυσκολίες προστίθεται η χρήση εξειδικευμένης ορολογίας που χαρακτηρίζει την αγορά Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών Επικοινωνίας καθιστώντας ιδιαίτερα δυσχερή τον έλεγχο.

Η απάτη στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών έχει λάβει διεθνείς διαστάσεις καθώς ο αρχικός προμηθευτής και ο τελικός καταναλωτής εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός Ε.Ε., όπως οι ΗΠΑ και η Ινδία, με αποτέλεσμα να αποδεικνύεται εξαιρετικά δύσκολη η συλλογή πληροφοριών. Επιπλέον, η χρήση εξοπλισμού εγκατεστημένου σε χώρες εκτός Ε.Ε. και η τιμολόγηση τελικών καταναλωτών air-time σε χώρες της Μέσης Ανατολής και της Αφρικής σε συνδυασμό με την ταχύτατη μεταβολή των τιμών στην διεθνή αγορά τηλεπικοινωνιών και την εκτεταμένη χρήση εναλλακτικών τραπεζικών πλατφορμών προσδίδουν μια διεθνή διάσταση σε αυτή τη μορφή απάτης, που υπερβαίνει τα σύνορα της Ε.Ε.

Πρόκειται για επιχειρηματική δραστηριότητα που διενεργείται σε σημείο απομακρυσμένο από τον τόπο που η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα, ενώ ένας μεγάλος αριθμός ενδιάμεσων επιχειρήσεων ενδέχεται να εμπλέκεται κατά μήκος της αλυσίδας.

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

4.4.2. Αγορά ενέργειας

Το 2009, οι φορολογικές αρχές της ΕΕ αντιλήφθηκαν πως σε πολλά κράτη μέλη διαπραττόταν απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ που σχετιζόταν με τα δικαιώματα εκπομπής ρύπων διοξειδίου του άνθρακα (CO₂). Οι απατεώνες στο πεδίο του ΦΠΑ δημιουργούσαν αλυσίδες με επιχειρήσεις εγγεγραμμένες σε διαφορετικά μητρώα. Την ίδια στιγμή, παρατηρήθηκε από ορισμένα χρηματιστήρια μια ραγδαία αύξηση του μεγέθους της αγοράς εκπομπής ρύπων εν συγκρίσει με τα παρελθόντα έτη, το οποίο ήταν ένδειξη δραστηριότητας που εκφεύγει του φυσιολογικού. Η Ευροpol (Ευρωπαϊκή Αστυνομική Υπηρεσία) υπολόγισε εκτιμώμενες απώλειες της τάξης των 5 δις για τους Ευρωπαίους φορολογούμενους, ως αποτέλεσμα της απάτης ΦΠΑ στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Εμπορίας Δικαιωμάτων Εκπομπών Ρύπων (ETS). Έκτοτε, πλήθος κρατών μελών έχουν αναλάβει δράσεις για να αποτρέψουν την απάτη ΦΠΑ στην αγορά δικαιωμάτων εκπομπής ρύπων διοξειδίου του άνθρακα και το Συμβούλιο υιοθέτησε την Οδηγία αριθ. 2010/23/ΕΕ του Συμβουλίου, με την οποία τροποποιήθηκε η Οδηγία αριθ. 2006/112/ΕΚ, ώστε να επιτραπεί στα κράτη μέλη η εγχώρια εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβάρυνσης στο εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπής ρύπων, για δύο χρόνια κατ' ελάχιστο, ή μέχρι τις 30 Ιουνίου 2015. Όταν εξαλειφθεί ο κίνδυνος απάτης ΦΠΑ σε μια αγορά, οι απατεώνες συνήθως μετακινούνται σε άλλες αγορές.

4.4.3. Ηλεκτρική ενέργεια και αέριο

Η απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ στον τομέα της ενέργειας εντοπίστηκε από το έτος 2009, όταν οι Φορολογικές Αρχές των κρατών μελών αντιλήφθηκαν την ύπαρξη απάτης σε συναλλαγές εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής ρύπων διοξειδίου του άνθρακος (CO₂ emission certificates). Οι εμπλεκόμενοι είχαν δημιουργήσει εταιρείες σε διάφορες χώρες και είχαν εγγραφεί στα μητρώα εμπορίας δικαιωμάτων ρύπων. Παρατηρήθηκε μια ραγδαία αύξηση των συναλλαγών στο εμπόριο ρύπων και η Ευροpol (Ευρωπαϊκή Αστυνομική Υπηρεσία) προειδοποίησε ότι η εκτιμώμενη απώλεια ΦΠΑ ανήλθε σε 5 δις Ευρώ. Ως αντίδραση στο νέο αυτό είδος απάτης εκδόθηκε η Οδηγία 2010/23/ΕΕ για την εφαρμογή μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης στην παροχή ορισμένων υπηρεσιών που είναι επικίνδυνες για απάτη, ώστε την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ να την έχει το πρόσωπο στο οποίο μεταβιβάζονται τα δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου. Ταυτόχρονα όμως με την εξάλειψη του κινδύνου στον τομέα των ρύπων, παρατηρήθηκε μετατόπιση των

περιπτώσεων απάτης σε άλλους τομείς, μεταξύ αυτών και στην εμπορία ηλεκτρικής ενέργειας.

Αναφορικά με το ενδοκοινοτικό εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας, ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος-μέλος που είναι εγκαταστημένος ο αγοραστής, με εφαρμογή της αντιστροφής της επιβάρυνσης. Ομοίως, σε περίπτωση εισαγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ο ΦΠΑ οφείλεται εκεί που είναι εγκαταστημένος ο αγοραστής της. Η ηλεκτρική ενέργεια ή το φυσικό αέριο είναι δυνατό να παραμένουν στον ίδιο διανομέα/ χώρα και η απάτη στο ΦΠΑ να γίνεται με μια σειρά εμπλεκόμενων εταιρειών με διαφορετική φορολογική έδρα στην Ε.Ε. και σε τρίτες χώρες. Η ηλεκτρική ενέργεια μπορεί να πωλείται διασυνοριακά στην κοινότητα χωρίς να δηλώνεται στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παροχής υπηρεσιών, συνιστώντας έτσι μια ιδιαίτερα πρόσφορη αγορά για ανάπτυξη κυκλωμάτων απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ (εξαφανισμένου εμπόρου/ καρουζέλ).

Αναλυτικότερα, η συνήθης πρακτική στο εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας είναι ότι η εταιρεία εμπορίας ηλεκτρικής ενέργειας είτε αγοράζει ενέργεια από κάποια άλλη εταιρεία εμπορίας ενέργειας με παράδοση της ενέργειας αυθημερόν ή την επόμενη ημέρα ή κάνει ανταλλαγή ενέργειας, με τις πληρωμές να γίνονται σε ημερήσια βάση. Στη διμερή αγορά, υπογράφεται μια συμφωνία πλαίσιο της EFET (European Federation of Energy Traders/Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Εμπόρων Ενέργειας) και οι πληρωμές γίνονται συνήθως μετά από ένα μήνα ενώ, σε μερικές περιπτώσεις, προπληρώνονται. Οι εμπλεκόμενοι στην απάτη του ΦΠΑ συνήθως συνάπτουν μακροχρόνιες διμερείς συμφωνίες και πραγματοποιούν αλυσιδωτές συναλλαγές που μπορεί να ολοκληρωθούν εντός της ίδιας ημέρας.

Πέραν των τεράστιων απωλειών φορολογικών εσόδων που υφίστανται τα κράτη μέλη συνεπεία της φορολογικής απάτης, ενδέχεται οι απατεώνες να διογκώνουν το μέγεθος της αγοράς και να υπονομεύουν την αξιοπιστία των αγορών ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου.

4.4.4. Απάτη με καθόδους χαλκού

Μια νέα τάση απάτης έχει εντοπισθεί, όπου αντικείμενο των συναλλαγών είναι οι κάθοδοι χαλκού. Οι κάθοδοι χαλκού χρησιμοποιούνται στην παραγωγή προϊόντων τεχνολογίας αιχμής, όπως ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, φωτοβολταϊκά, ηλεκτρικά αυτοκίνητα κ.α. Κύριο γνώρισμά τους είναι πως μεταφέρονται εύκολα και έχουν μεγάλη αξία. Ως επί το πλείστον, πρόκειται για αγαθά κινέζικης προέλευσης ενώ πρόσφατα παρατηρήθηκε μεγάλη αύξηση των εμπορικών συναλλαγών με αντικείμενο καθόδους χαλκού στο Χρηματιστήριο Μετάλλων του Λονδίνου καθώς και

εκτόξευση του όγκου των εισαγωγών τους στο λιμάνι του Rotterdam (1.7 δις Ευρώ το πρώτο ½ του 2012). Ως ιδιαίτερα ανησυχητικό αποτιμάται από τις Φορολογικές Διοικήσεις το γεγονός ότι, στο εμπόριο καθόδων χαλκού εντοπίστηκε εμπλοκή επισφαλών επιχειρήσεων που προηγουμένως εμπορεύονταν κινητά τηλέφωνα.

4.4.5. Απάτη με ποτά, όπως η μπύρα, στο πεδίο του Φ.Π.Α. και των ειδικών φόρων κατανάλωσης

Η απάτη στα προϊόντα επί των οποίων επιβάλλεται Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (εφεξής, Ε.Φ.Κ.), ιδίως στα αλκοολούχα ποτά , αποτελεί διπλό πρόβλημα καθώς έχει επιπτώσεις τόσο στα έσοδα από τον Ε.Φ.Κ. όσο και στα έσοδα από τον Φ.Π.Α., ενώ οι σημαντικές διαφορές στους συντελεστές Ε.Φ.Κ. και Φ.Π.Α. μεταξύ των κρατών μελών καθιστούν την απάτη στον συγκεκριμένο τομέα ιδιαίτερα προσοδοφόρα. Οι διαστάσεις που έχει λάβει κρίνονται ιδιαίτερα ανησυχητικές και αποδίδονται στον μικρό αριθμό ελέγχων για απάτη στους Ε.Φ.Κ. καθώς και στην τελωνειακή διαδικασία επιστροφής δασμών (drawback procedure).

Ειδικότερα, στο πλαίσιο του Δασμολογικού Καθεστώτος Αναστολής (Duty Suspension System, D.S.S.), τα εμπορεύματα παραλαμβάνονται και αποθηκεύονται σε φορολογικές αποθήκες με αναστολή καταβολής δασμών ενώ και η μεταφορά τους μεταξύ φορολογικών αποθηκών ή κρατών μελών υπόκειται στο ανωτέρω δασμολογικό καθεστώς. Μάλιστα, από το 2011 έχει εγκαθιδρυθεί το Σύστημα Ελέγχου της Κίνησης Προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. (Excise Movement Control System, EMCS), με το οποίο εισήχθη το Ηλεκτρονικό Διοικητικό Έντυπο e-AAD για την παρακολούθηση της αξίας των εμπορευμάτων. Πρέπει να τονιστεί ότι στο ανωτέρω σύστημα, που έχει αναπτυχθεί μεταξύ των επιχειρήσεων (B2B), ο προμηθευτής υποχρεούται να υποβάλει με το Ηλεκτρονικό Διοικητικό Έντυπο την αξία των αγαθών που προτίθεται να αποστείλει σε άλλη φορολογική αποθήκη ή κράτος μέλος ενώ μέσω του κράτους μέλους του αγοραστή προωθείται στον πωλητή η αναφορά παραλαβής των εμπορευμάτων.

Όσον αφορά στην τελωνειακή διαδικασία επιστροφής δασμών διακρίνονται δύο περιπτώσεις:

A) Μεταξύ κρατών μελών, όπου καταβάλλεται ο Ε.Φ.Κ. για τα εμπορεύματα στο κράτος μέλος Α, εν συνεχεία τα αγαθά αποστέλλονται στο κράτος μέλος Β όπου υπόκεινται σε φορολόγηση και τότε παρέχεται η δυνατότητα να επιστραφούν οι δασμοί που είχαν καταβληθεί αρχικά στο κράτος μέλος Α.

Β) Εντός ενός κράτους μέλους, είναι δυνατόν αφού έχει καταβληθεί ο αναλογούν Ε.Φ.Κ., τα εμπορεύματα να εισαχθούν σε φορολογική αποθήκη και να ζητηθεί η επιστροφή των δασμών.

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω ανάλυση, ο αποτελεσματικός έλεγχος των φορολογικών αποθηκών είναι καθοριστικής σημασίας για την καταπολέμηση της απάτης. Μάλιστα, κρίνεται επιβεβλημένος τόσο ο έλεγχος των φυσικών προσώπων ή οργανισμών που συνδέονται με αυτές και η παρακολούθηση των τυχόν ιδιοκτησιακών μεταβολών όσο και η αντιπαραβολή των στοιχείων της βάσης δεδομένων VIES, η οποία παρέχει πληροφορίες για την αξία των τιμολογίων, με τα στοιχεία του EMCS (Excise Movement and Control System), που παρακολουθεί τη ροή των συναλλαγών. Από τα παραπάνω καθίσταται φανερό, ότι ο έλεγχος θα πρέπει να ενσωματώνει όχι μόνο την φορολογική διάσταση αλλά και την τελωνειακή.

Το συνηθέστερο σχήμα απάτης που απαντάται έχει την ακόλουθη μορφή:

Ο επιτηδευματίας Α στο κράτος μέλος 1 πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση σε φορολογική αποθήκη ιδιοκτησίας του στο κράτος μέλος 2. Ακολούθως, τα αγαθά μεταπωλούνται στο εσωτερικό του κράτους μέλους 2, στην φορολογική αποθήκη του επιτηδευματία Β, ο οποίος στη συνέχεια τα πωλεί σε φορολογική αποθήκη ιδιοκτησίας του στο κράτος μέλος 3. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων, οι φορολογικές αποθήκες στα κράτη μέλη 2 και 3 δεν έχουν λάβει ΑΦΜ/ ΦΠΑ. Από τη διεξαγωγή πολυμερών ελέγχων των κρατών μελών, αποκαλύφθηκαν κυκλώματα λαθρεμπορίου που διακινούσαν εμπορεύματα κάνοντας πολλαπλή χρήση του ίδιου εντύπου e-AAD (Ηλεκτρονικό Διοικητικό Έντυπο που συνοδεύει τις υπό αναφορά διακινήσεις), ενώ οι φερόμενες ως μεταφορικές εταιρείες είναι ανύπαρκτες και οι πινακίδες κυκλοφορίας πλαστές.

4.4.6. Απάτη στα τσιγάρα, συνεργασία για ΦΠΑ και ΕΦΚ

Η απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ στον τομέα των τσιγάρων εντοπίστηκε κατόπιν διεξαγωγής πολυμερούς ελέγχου στον οποίο συμμετείχαν οι φορολογικές Αρχές της Ολλανδίας και Γερμανίας. Αμφότερες οι χώρες έχουν θεσπίσει για τις επιχειρήσεις παραγωγής πακέτων τσιγάρων την υποχρέωση να επικολλούν στα πακέτα που παράγουν τις ειδικές ένσημες ταινίες της χώρας που θα πουληθούν τα παραγόμενα πακέτα. Στην ειδική αυτή επικολλημένη ταινία, μεταξύ άλλων, υπάρχει υποχρέωση να αναγράφεται και η τιμή λιανικής πώλησης του πακέτου στη χώρα που προορίζεται να πουληθεί. Κάθε πακέτο φέρει μια ειδική ταινία σήμανσης και μπορεί να πωληθεί αποκλειστικά και μόνο στην λιανική τιμή που αναφέρεται στην ταινία. Η λιανική τιμή

περιλαμβάνει τον ανάλογο ΕΦΚ και ΦΠΑ ενώ παρέχεται η δυνατότητα να επιβληθεί ο ΕΦΚ στην αρχή της αλυσίδας της εμπορίας των πακέτων.

Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα εφαρμογής μιας απλοποιημένης διαδικασίας για το ΦΠΑ κατά την οποία δεν υπάρχει είσπραξη ούτε και έκπτωση του φόρου μετά την έναρξη της εμπορίας του πακέτου ή υπάρχει είσπραξη του ΦΠΑ στην αρχή .

Στην Ολλανδία εφαρμόζεται η απλοποιημένη διαδικασία για το ΦΠΑ ενώ στην Γερμανία όχι. Από υπόθεση που ελέγχθηκε διαπιστώθηκε ότι επιχειρήσεις χονδρικής πώλησης τσιγάρων με έδρα στην Γερμανία τιμολογούσαν πακέτα τσιγάρων σε Ολλανδικές επιχειρήσεις χωρίς όμως να πραγματοποιείται παράδοση των αγαθών αυτών. Η πλειονότητα των πακέτων διανέμονταν στην Γερμανία όμως η ροή των τιμολογίων ήταν από την Γερμανία στην Ολλανδία και μετά πάλι στην Γερμανία. Οι αφανείς επιτηδευματίες ήταν Γερμανοί ενώ χρησιμοποιήθηκαν αχυράνθρωποι και είχαν γίνει προπληρωμές. Οι συναλλαγές μεταξύ των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων ανήρχοντο σε 42 εκατομμύρια Ευρώ , γεγονός που επιβεβαιώνει την μεγάλη απώλεια εσόδων ΦΠΑ και ΕΦΚ.

4.4.7. Παρατυπίες στην αγορά ράβδων οπλισμού σκυροδέματος

Στις αρχές του 2012, η ένωση του κλάδου επιχειρήσεων εμπορίας ράβδων χάλυβα για οπλισμό σκυροδέματος ειδοποίησε τις Φορολογικές Αρχές της Πολωνίας για παρατυπίες στην αγορά.

Ειδικότερα, τα συμπτώματα απάτης που ανιχνεύτηκαν στην πολωνική αγορά οπλισμού σκυροδέματος κατά το διάστημα 2010 – 2012, συνίσταντο στην απότομη αύξηση της ποσότητας των ράβδων που προέρχονταν από ξένους παραγωγούς και προσφέρονταν σε τιμές μικρότερες από την τιμή αγοράς. Επιπλέον, παρατηρήθηκαν διαφορές ανάμεσα στην ποσότητα και την αξία των παραδόσεων αγαθών που δηλώθηκαν από ξένους παραγωγούς σε σχέση με τις αποκτήσεις των αγαθών, που δηλώθηκαν από τους Πολωνούς διαμεσολαβητές.

Από τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ της Πολωνίας και ορισμένων κρατών μελών της Ε.Ε., όπως της Τσεχίας, της Λιθουανίας, της Λετονίας, της Γερμανίας και της Σλοβακίας, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- η αξία των ράβδων οπλισμού που εισήλθαν στην Πολωνία (στοιχεία από το εξωτερικό) κατά το έτος 2010 ανήλθαν σε 158 εκατομμύρια Ευρώ και το έτος 2011 σε 319 εκατομμύρια Ευρώ
- η αξία των ράβδων οπλισμού που εισήλθαν στην Πολωνία (στοιχεία από την Πολωνία) το έτος 2010 ανήρχετο σε 65 εκατομμύρια Ευρώ και το έτος 2011 ανήρχετο σε 61 εκατομμύρια Ευρώ

- η αξία του ΦΠΑ που δεν εισπράχθηκε ήταν για το έτος 2010 αξίας 21,3 εκατομμύρια Ευρώ και το έτος 2011 ήταν 59,4 εκατομμύρια Ευρώ.

Επίσης, παρατηρήθηκε αξιοσημείωτη αύξηση του αριθμού των νέων φορολογουμένων που δήλωναν μεγάλο κύκλο εργασιών.

Τα αρχικά συμπεράσματα συνοψίζονται στο ότι η προσφορά των προϊόντων χάλυβα στην καθαρή αξία τους είναι δυνατή μόνο σε περίπτωση απάτης στην ενδοκοινοτική απόκτηση, όπου ο αγοραστής δεν έχει δηλώσει την απόκτηση από το εξωτερικό ή εξαφανίζεται χωρίς να καταβάλει τον φόρο ή χρησιμοποιεί εικονικά τιμολόγια που η συνολική τους αξία ανέρχεται στην αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης με αποτέλεσμα η πώληση των αγαθών να μη φορολογείται.

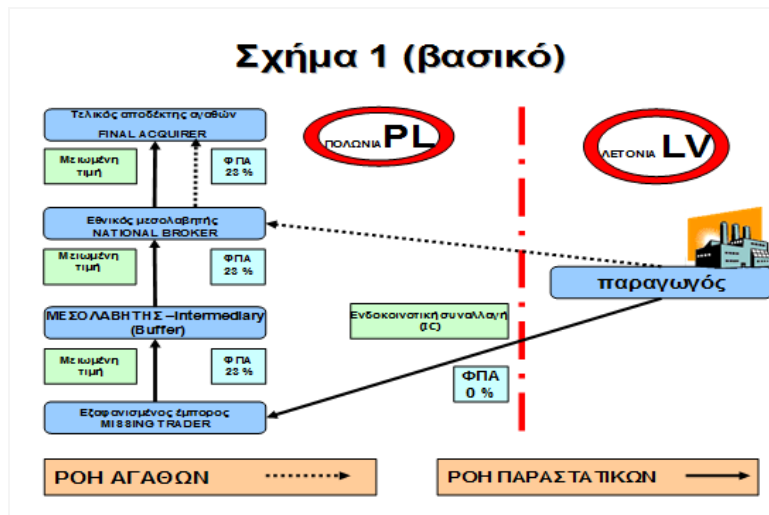
Στο εσωτερικό της χώρας, διενεργήθηκε ένας στοχευμένος έλεγχος σε εθνική κλίμακα που συνίστατο στα εξής:

- συντονισμένος έλεγχος στον κλάδο ράβδων οπλισμού, σε επιχειρήσεις που διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εμπόριο ράβδων οπλισμού
- η περίοδος ελέγχου ξεκίνησε από το έτος 2011
- η επιλογή των επιχειρήσεων έγινε με στόχο να συγκεντρωθούν στοιχεία που να επιτρέψουν τη διεξαγωγή περαιτέρω ελέγχων και τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων
- οι περισσότεροι από τους συντονισμένους ελέγχους έγιναν σε συνεργασία με τις δικτυικές αρχές.

Επιπλέον η Πολωνική Φορολογική Διοίκηση σε συνεργασία με τα άλλα εμπλεκόμενα κράτη μέλη προέβη στη διενέργεια Πολυμερούς Ελέγχου.

Όπως διαπιστώθηκε από τους ελέγχους, τα αγαθά στις περισσότερες από τις συναλλαγές ήταν υπαρκτά και οι περισσότερες από τις μισές ενδοκοινοτικές συναλλαγές ήταν αληθινές.

Το φαινόμενο της ελεγχόμενης απάτης είχε σημαντικές επιπτώσεις στην αγορά αφού οι έντιμοι επιχειρηματίες έπρεπε να εθελουφλούν και να αποδέχονται τις ύποπτες επιχειρήσεις, ειδάλλως θα έθεταν εαυτόν εκτός αγοράς. Αποτέλεσμα των παραπάνω ήταν η αύξηση του επιπέδου δυσκολίας των ελέγχων.



Περιγραφή του Βασικού Σχήματος (1)

Στο βασικό σχήμα δραστηριοποιούνται:

Ο παραγωγός (η επιχείρηση που παράγει τις ράβδους οπλισμού) που στις περισσότερες από τις συναλλαγές ήταν από την Λετονία, τη Σλοβακία και τη Λευκορωσία (μέσω επιχειρήσεων από χώρες της Ε.Ε.)

Ο εξαφανισμένος έμπορος (missing trader) που έκανε διακοπή πριν από την έναρξη του ελέγχου ή δεν εντοπιζόταν.

Ο απομονωτής (buffer) – ο αχυράνθρωπος που χρησιμοποιείται από το κύκλωμα για την απόκρυψη των συναλλαγών και την παρεμπόδιση της αποκάλυψης των πραγματικά εμπλεκομένων.

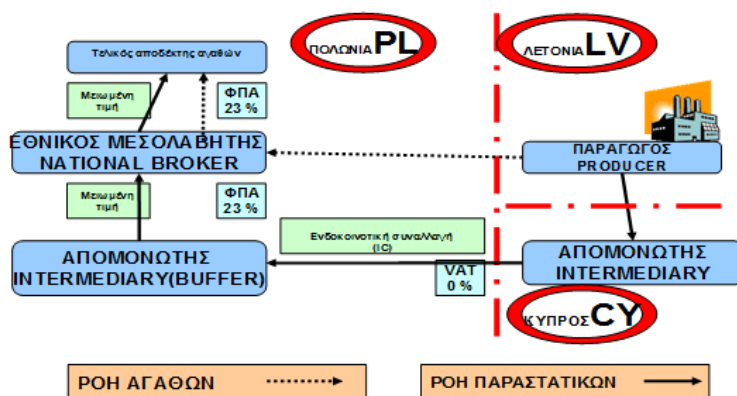
Περιγραφή ρόλων:

Ο Εθνικός μεσολαβητής (broker) – διανέμει τα προϊόντα και συχνά έχει μια καθιερωμένη θέση στην αγορά.

Ο Τελικός αποδέκτης / αγοραστής των αγαθών δεν εμπλέκεται στο κύκλωμα, ωφελείται από την τιμή που αγοράζει τα αγαθά, η οποία υπολείπεται της πραγματικής τιμής που θα είχαν τα αγαθά στην Αγορά.

Τα αγαθά παραδίδονται στον μεσολαβητή (broker) του κυκλώματος ή απευθείας στον τελικό αγοραστή. Ο μεσολαβητής (broker) και ο τελικός αγοραστής επωφελούνται από την έκπτωση του ΦΠΑ και δεν πληρώνουν φόρο επί των εκροών με την ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών.

Σχήμα 2 (διευρυμένο)

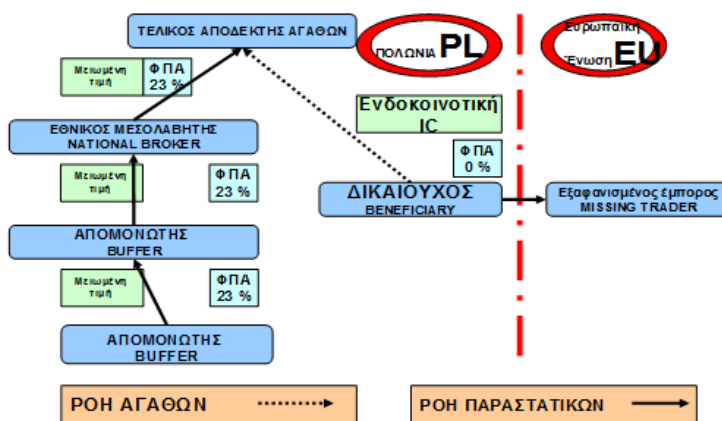


Περιγραφή του διευρυμένου Σχήματος 2:

Στο διευρυμένο σχήμα υπάρχει τουλάχιστον ένας επιπλέον διαμεσολαβητής από χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εντοπίστηκαν επιχειρήσεις από CY, CZ, SK, HU, DE, LT, LV)

ΣΧΗΜΑ 3

(απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές – false IC)



Σχήμα 3 (απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές) – Περιγραφή:

Η απάτη στην ενδοκοινοτική απόκτηση συχνά σχετίζεται με τις εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις και επιτρέπει να αποκρυβούν οι πραγματικές φορολογικές υποχρεώσεις.

Η μεταφορά των αγαθών διοργανώνεται από τον απατεώνα, με όρους Ex Works

(διεθνής εμπορικός όρος που αφορά στην παραλαβή των προϊόντων από τον αγοραστή ο οποίος αναλαμβάνει την ευθύνη να εξαγάγει τα αγαθά σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η παράδοση από τις εγκαταστάσεις του πωλητή) . Η δικαιούχος εταιρεία ανταμείφθηκε με «μια καλή συμφωνία».

Το πλήθος των εταιρειών που συμμετέχουν κάνει τους ελέγχους πιο πολύπλοκους. Η τελική λύση που προκρίθηκε ήταν η Αντιστροφή της επιβάρυνσης στον κλάδο εμπορίας ράβδων οπλισμού, η οποία εφαρμόζεται από τον Οκτώβριο του 2013.

4.5. Μελέτες Περιπτώσεων (Case Studies)

Οι παρακάτω περιπτώσεις απάτης αφορούν σε πραγματικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν από την φορολογική διοίκηση της Ελλάδας καθώς και άλλων κρατών μελών.

4.5.1. Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00 σε συνδυασμό με Κυκλική απάτη καρουζέλ (Carousel)

Η υπόθεση αφορά Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με έδρα στη Θεσσαλονίκη και αντικείμενο εργασιών την εμπορία, εισαγωγές – εξαγωγές υπολογιστών , κινητής τηλεφωνίας, αναλώσιμα, είδη δώρων , μηχανών γραφείου, ένδυσης υπόδησης , παιχνιδιών, διαμεσολάβησης για την επιστροφή του ΦΠΑ και τη φορολογική εκπροσώπηση. Τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εν λόγω εταιρείας ασκούσε εκτελωνιστής με τη σύζυγό του.

Ο μηχανισμός του δόλου και της απάτης στην οποία εμπλέκεται η παραπάνω εταιρεία είχε ως εξής:

Η παραπάνω εταιρεία φερόμενη ως φορολογικός εκπρόσωπος βουλγαρικών εταιρειών (εισαγωγείς των εμπορευμάτων), υπέβαλε το 2007 σε τελωνείο της Θεσσαλονίκης 200 Διασαφήσεις Εισαγωγής ζητώντας να υπαχθεί η εισαγωγή τους σε καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας κατ'εφαρμογή της απλοποιημένης τελωνειακής διαδικασίας 42.00, για άμεση αποστολή τους στη Βουλγαρία με απαλλαγή από το ΦΠΑ.

Οι εν λόγω εισαγωγές εμπορευμάτων αφορούσαν σε κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και υποδήματα από τρίτες χώρες σε ιδιαίτερα χαμηλές τιμές και

συγκεκριμένα από Αργεντινή, Βιετνάμ, Βραζιλία, Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, Η.Π.Α., Ινδία, Καναδά, Κίνα, Κόστα Ρίκα, Ν. Κορέα, Περού, Ταιβάν και Τουρκία.

Μετά την άφιξη τους στην Ελεύθερη Ζώνη (δηλαδή στο τελωνείο) και πριν τον τελωνισμό τους, τα εμπορεύματα φέρονταν να πωλούνται από τις βουλγάρικες αγοράστριες εταιρείες στην εν λόγω ΕΠΕ. Ως τιμολόγια πώλησης για την παραλαβή των εμπορευμάτων από το τελωνείο η εν λόγω ΕΠΕ, προσκόμιζε έγγραφα με τίτλο “DELIVERY NOTES” (Δελτίο αποστολής/παραλαβής).

Στη συνέχεια η εν λόγω εταιρεία εξέδιδε τιμολόγια και πωλούσε τα εμπορεύματα αυτά προς τις ίδιες βουλγαρικές εταιρείες, αναγράφοντας στα τιμολόγια πώλησης ακριβώς τα ίδια εμπορεύματα (περιγραφή, ποσότητα, αξία). Οι πωλήσεις αφορούσαν σε 24 διαφορετικές βουλγαρικές εταιρείες.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εν λόγω εταιρεία από υπαλλήλους του Υπ. Οικονομικών κατόπιν αμφιβολιών που προέκυψαν τόσο για την αυθεντικότητα των τιμολογίων εισαγωγής (λόγω των ιδιαίτερα χαμηλών τιμών αγοράς των εμπορευμάτων) αλλά και των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών εγγράφων των Διασαφήσεων Εισαγωγής και της διοικητικής συνδρομής που ζητήθηκε από τις φορολογικές διοικήσεις της Βουλγαρίας και των Η.Π.Α., διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Όλα τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά εγγράφων των Διασαφήσεων Εισαγωγής είναι εικονικά επειδή οι συναλλαγές (πωλήσεις) που απεικονίζονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν, έχουν εκδοθεί δε από την εν λόγω εταιρεία δεδομένου ότι έχουν την ίδια φόρμα και γραμματοσειρά.
- Σύμφωνα με στοιχεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η εν λόγω εταιρεία δεν είναι φορολογικός εκπρόσωπος εταιρειών με έδρα στη Βουλγαρία άλλα ούτε κάποιας άλλης εταιρείας.
- Σύμφωνα με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που απεικονίζονται στα τιμολόγια πώλησης δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν κατέστη εφικτός ο εντοπισμός των βουλγαρικών εταιρειών στις δηλωθείσες διευθύνσεις.
- Σύμφωνα με τις αρμόδιες αρχές των Η.Π.Α. οι αναγραφόμενες αξίες επί των τιμολογίων εισαγωγής των εμπορευμάτων είναι κατά πολύ μικρότερες (υποτιμολογημένες) από την πραγματική τους αξία. Στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί λαθρεμπορίας.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι η εν λόγω εταιρεία με την εφαρμογή του μηχανισμού δόλου και απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου

εμπόρου – καρουζέλ (Missing Trader Intra Community) αλλά και της καταστρατήγησης των διατάξεων περί απαλλαγής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των αγαθών από τρίτες χώρες (καθεστώς 42.00), οικειοποιήθηκε τον αναλογούντα ΦΠΑ σε βάρους του Ελληνικού Δημοσίου. Οι διαφυγόντες φόροι και δασμοί ξεπερνούν τις 500.000 ευρώ. Τα δε εμπορεύματα παραδόθηκαν χωρίς φορολογικά στοιχεία σε άλλα πρόσωπα/ πραγματικούς παραλήπτες, τα οποία στη συνέχεια διακινήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας μέχρι το επίπεδο της τελικής κατανάλωσης χωρίς την καταβολή του ΦΠΑ (μαύρη αγορά).

4.5.2. Απάτη στην αγορά χαλκού τύπου Contra trading όπου ο μεσολαβητής μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών

Τον Οκτώβριο του 2011 οι Φορολογικές Αρχές του Λουξεμβούργου έλαβαν ένα τηλεφώνημα από μια εταιρεία logistic που ανέφερε την παράξενη συμπεριφορά ενός από τους νέους πελάτες της. Η αντίδραση των φορολογικών Αρχών ήταν άμεση. Πραγματοποιήθηκε επίσκεψη στις εγκαταστάσεις της εταιρείας logistic όπου διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα υπήρχαν πραγματικά. Ως αρχικός προμηθευτής (Conduit Company) εμφανιζόταν μια Ολλανδική επιχείρηση που πουλούσε σε μια Γερμανική (buffer), η οποία ακολούθως πουλούσε σε μια Αυστριακή (broker), που με τη σειρά της πουλούσε σε άλλη Γερμανική (buffer) και εν συνεχεία η Γερμανική πουλούσε σε μια Βρετανική (Missing Trader). Η Ολλανδική είχε παράλληλα επαγγελματική εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο (buffer) που εν συνεχεία μετέφερε αγαθά σε εταιρεία ανακύκλωσης στην Μεγάλη Βρετανία (Missing Trader).

Ακολούθησε η αποστολή αιτημάτων αμοιβαίας συνδρομής προς τις φορολογικές Αρχές της Ολλανδίας, της Μεγάλης Βρετανίας, της Γερμανίας και της Αυστρίας.

Η Μεγάλη Βρετανία απάντησε ότι η Βρετανική αγοράστρια εταιρεία ήταν αφανής επιτηδευματίας (Missing Trader), τα εμπορεύματα, χωρίς να έχουν μετακινηθεί, είχαν πουληθεί στη συνέχεια δύο φορές. Ταυτόχρονα διεξήχθη έρευνα για τον διευθυντή της Αυστριακής εταιρείας και αποδείχθηκε ότι ήταν το ίδιο πρόσωπο με τον διευθυντή της Λουξεμβουργιανής επιχείρησης. Οι συναλλαγές από την Αυστριακή εταιρεία προς την Λουξεμβουργιανή διακόπηκαν μετά από μία εβδομάδα.

Τον Νοέμβριο 2011 η εταιρεία logistic ενημέρωσε ότι τα εμπορεύματα πλέον τιμολογούνται μέσω μιας καινούργιας εταιρείας στο Λουξεμβούργο. Ο όγκος των συναλλαγών ανήρχετο σε 100 τόνους καθόδων χαλκού ανά εβδομάδα, που ισοδυναμούσε με αξία 1 εκατομμυρίου Ευρώ ανά εβδομάδα. Η Αυστριακή

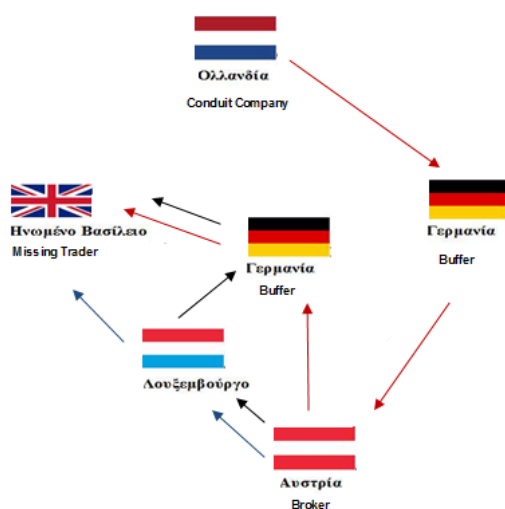
προμηθεύτρια εταιρεία δήλωνε παραδόσεις στην εταιρεία του Λουξεμβούργου, η οποία στη συνέχεια δήλωνε παραδόσεις σε Γερμανική εταιρεία και αυτή με τη σειρά της σε Βρετανική. Η Αυστριακή εταιρεία διατηρούσε παράλληλα αποθήκη στο Λουξεμβούργο και απέστειλε αγαθά και στον ανακυκλωτή στη Μεγάλη Βρετανία.

Η αντίδραση των φορολογικών Αρχών ήταν ακαριαία: Πραγματοποιήθηκε άμεση επίσκεψη στο επιχειρηματικό κέντρο και συνάντηση με τον διευθυντή τον Νοέμβριο του 2011. Οι συναλλαγές που δηλώθηκαν ήταν 8 σε διάστημα 2 εβδομάδων, αξίας περίπου 2 εκατ. Ευρώ. Όλες οι αγορές προέρχονταν από την Αυστρία ενώ οι πελάτες ήταν Βρετανικές, Αυστριακές, Ουγγρικές και Πολωνικές επιχειρήσεις. Η επιχείρηση προέβλεπε τον ισχυρισμό πως επρόκειτο για τριγωνικές συναλλαγές, ο οποίος όμως απορρίφθηκε με αποτέλεσμα την επιβολή φόρου 316.000 Ευρώ.

Διαπιστώθηκε ότι, οι περισσότεροι από τους πελάτες της εταιρείας του Λουξεμβούργου είναι αφανείς επιτηδευματίες και έχουν κάποια σύνδεση με την Μεγάλη Βρετανία. Επιπλέον, παρατηρείται επέκταση εμπορίας σε άλλα είδη, όπως σύρματα χαλκού, ψευδαργύρου, μολύβδου, scrap χαλκού, κάθοδοι νικελίου. Οι καινούργιοι προμηθευτές από τον Μάιο του 2012 προέρχονται από την Γερμανία, την Ολλανδία και τη Σλοβακία. Οι αγοράστριες εταιρείες εντοπίστηκαν σε 10 κράτη μέλη με την πλειοψηφία τους να είναι στην Μεγάλη Βρετανία και την Πολωνία αλλά και στις Ουγγαρία, Κύπρο, Τσεχία, Γερμανία, Γαλλία, Ολλανδία, Σλοβακία και Αυστρία.

Από την συγκεκριμένη περίπτωση διαπιστώθηκε, ότι ο αφανής επιτηδευματίας ελάμβανε το σύνολο των αγαθών μέσω διάφορων σχημάτων απάτης. Ο έλεγχος των εταιρειών logistic κατέδειξε ότι τα CMRs δεν ανέγραφαν πάντα το σωστό τόπο παράδοσης και τέλος, φαίνεται να έχουν προσληφθεί αρκετές εταιρείες logistic.

CONTRA TRADING FRAUD



4.6. Μελέτες Περιπτώσεων από την ευρωπαϊκή νομολογία (Court Cases)

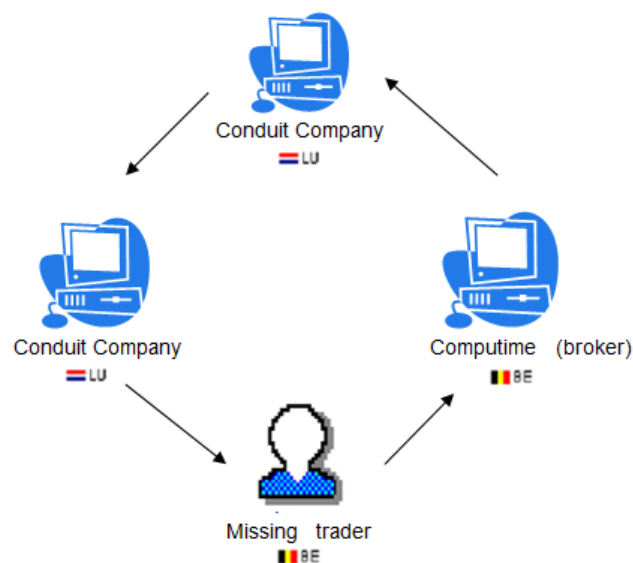
Οι παρακάτω περιπτώσεις αφορούν σε σημαντικές αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για υποθέσεις απάτης τύπου Carousel.

4.6.1. C-439/04 – Kittel - Πραγματικά περιστατικά

Η υπόθεση αφορά την βέλγικη εταιρία Computime Belgium , εκπροσωπούμενη από τον A. Kittel, η οποία ασκούσε χονδρικό εμπόριο στοιχείων συστημάτων πληροφορικής. Ο μηχανισμός της απάτης στην οποία εμπλέκεται η παραπάνω εταιρεία είχε ως εξής:

Η Computime προμηθευόταν συστήματα πληροφορικής από επιχείρηση στο Βέλγιο και τα εξήγε σε άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μεταξύ άλλων στο Λουξεμβούργο. Στη συνέχεια ο Λουξεμβούργιος αποδέκτης απέστειλε τα εμπορεύματα αυτά σε τρίτο επίσης εγκατεστημένο στο Λοξεμβούργο, ο οποίος τα προωθούσε πάλι στο Βέλγιο, στον αρχικό προμηθευτή της Computime. Ο προμηθευτής αυτός ουδέποτε κατέβαλε τον ΦΠΑ που χρέωνε στην Computime, ενώ εξέπιπτε συστηματικά τα ποσά ΦΠΑ που του χρέωναν.

Το σχήμα αυτό της απάτης γίνεται σαφέστερο με την ακόλουθη παράσταση:



Στην υπόθεση αυτή η Computime που γνώριζε την απάτη έπαιξε τον ρόλο του μεσολαβητή (broker) , ενώ ο Βέλγος προμηθευτής της τον ρόλο του αφανούς εμπόρου (missing trader) και οι λουξεμβουργιανές εταιρίες ήταν οι αρχικές εταιρείες (Conduit Companies).

Αυτή η υπόθεση που εξέτασε το ΔΕΚ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι :

Όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η παράδοση πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης στον εν λόγω υπόχρεο στον φόρο.

Μια Απόφαση - σταθμός, σύμφωνα με την οποία εξετάζεται κατά πόσο ένας επιτηδευματίας έχει το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, σε περίπτωση που γνωρίζει ή θα έπρεπε να γνωρίζει ότι η παράδοση συνδέεται με απάτη ΦΠΑ.

Αυτή η Απόφαση επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να αρνηθούν σε επιτηδευματία το δικαίωμά του σε έκπτωση φόρου εισροών, όχι εξαιτίας της παράνομης δραστηριότητάς του, αλλά επειδή γνώριζε ή θα έπρεπε να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές του ήταν συνδεδεμένες με απάτη ΦΠΑ. Η απόφαση είναι εφαρμοστέα σε επιχειρήσεις απομονωτές, διαμεσολαβητές, αρχικές επιχειρήσεις και επιτηδευματίες που διεξάγουν contra trading.

4.6.2. C-184/05 TWOH International – πραγματικά περιστατικά

Η συγκεκριμένη υπόθεση είναι ουσιώδης κατά την εξέταση του ποιός φέρει το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής. Η απόφαση του ΔΕΚ επιβεβαιώνει τη βασική αρχή ότι οι φορολογούμενοι φέρουν την ευθύνη για την παροχή έγγραφων αποδεικτικών στοιχείων προς υποστήριξη των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων, συνεπώς το βάρος της απόφασης δε μπορεί να εκτρέπεται στις φορολογικές αρχές.

Πραγματικά περιστατικά

Κατά το 1996, η Twoh, Ολλανδική επιχείρηση, προμήθευε εξαρτήματα υπολογιστών σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ιταλία. Σύμφωνα με τα συμβόλαια πώλησης, τα αντισυμβαλλόμενα μέρη θα χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο μεταφοράς 'ex-works' (EXW), η οποία αποτελεί μια εκ των διεθνών εμπορικών ρητρών ('Incoterms 2000') που έχουν καταρτιστεί από το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο. Η χρήση αυτής της μεθόδου συνεπαγόταν ότι η Twoh έπρεπε μόνο να θέσει τα αγαθά στη διάθεση του

αγοραστή σε αποθήκη ευρισκόμενη στην Ολλανδία, καθώς και ότι η ευθύνη μεταφοράς αφορούσε αποκλειστικά τον αγοραστή.

Στην Τωοη δε στάλθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. CMR) από τους Ιταλούς πελάτες της αφορούσα αυτές τις μεταφορές, όπως ζητήθηκε από τις Ολλανδικές φορολογικές αρχές προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η φυσική μεταφορά των αγαθών, ώστε να εξαιρεθούν από τον ΦΠΑ οι παραδόσεις στην Ολλανδία. Παρόλα αυτά η Τωοη ενέμεινε στην άποψη ότι οι παραδόσεις που είχε πραγματοποιήσει ήταν ενδοκοινοτικές και επομένως ενέπιπταν σε καθεστώς μηδενικού συντελεστή. Ως εκ τούτου εξέδωσε τιμολόγια που δεν συμπεριελάμβαναν το ΦΠΑ και, συνεπώς, δεν κατέβαλε ΦΠΑ σε σχέση με αυτές τις παραδόσεις.

Οι Ολλανδικές φορολογικές αρχές ενέμειναν στην άποψη ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι τα αγαθά είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί σε άλλο κράτος μέλος, επομένως, κακώς δεν είχε επιβαρυνθεί η παράδοση αυτή με ΦΠΑ.

Η Τωοη έκανε ένσταση κατά του πρόσθετου καταλογισμού ΦΠΑ, ζητώντας ρητά από τις Ολλανδικές φορολογικές αρχές να αναζητήσουν από τις Ιταλικές αρμόδιες αρχές, σύμφωνα με την αρχή της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, πληροφορίες για να στοιχειοθετήσουν την ενδοκοινοτική φύση των συναλλαγών. Οι Ολλανδικές φορολογικές αρχές αποφάσισαν να μην προχωρήσουν σε αυτό το ερώτημα και να εμμένουν στον καταλογισμό του ΦΠΑ.

Αποσπάσματα από τη δικαστική απόφαση

«21. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής και τον κανονισμό περί της διοικητικής συνεργασίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς εμπορευμάτων στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως οφείλουν να ζητούν πληροφορίες από τις αρχές του φερόμενου από τον προμηθευτή ως κράτους μέλους αφίξεως και να τις χρησιμοποιούν προκειμένου να εξακριβώσουν αν τα εμπορεύματα αποτέλεσαν πράγματι αντικείμενο ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

24. Το Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης, με τη σκέψη 44 της προαναφερθείσας αποφάσεως Teleos κ.λπ., ότι, μετά την κατάργηση του ελέγχου στα σύνορα μεταξύ κρατών μελών, οι φορολογικές αρχές εξακριβώνουν αν τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως κυρίως βάσει των αποδείξεων που παρέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων που υποβάλλουν.

26. Συναφώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η αρχή κατά την οποία το βάρος αποδείξεως του δικαιώματος φορολογικής παρεκκλίσεως ή απαλλαγής φέρει όποιος ζητεί να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αυτό εμπίπτει στα όρια που επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο.

Συνεπώς, προς εφαρμογή του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στον προμηθευτή απόκειται να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής στις οποίες γίνεται μνεία στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως.

32. Πράγματι, η οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής προβλέπει υπέρ των εθνικών φορολογικών αρχών, προς αποφυγή της φοροδιαφυγής, τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες τις οποίες δεν μπορούν να λάβουν ευθέως. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας και στο άρθρο 5, παράγραφος 1, του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας ο κοινοτικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τους όρους «δύνатаι» και «μπορεί», αντιστοίχως, αποδεικνύει ότι, μολονότι οι εν λόγω αρχές έχουν βεβαίως τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, το αίτημα αυτό δεν συνεπάγεται κανενός είδους υποχρέωση. Σε κάθε κράτος μέλος απόκειται να εκτιμά τις συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίστανται πληροφορίες όσον αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τους εγκατεστημένους στο έδαφος του φορολογουμένου και να αποφασίζει αν οι περιπτώσεις αυτές δικαιολογούν την υποβολή σε άλλο κράτος μέλος αιτήματος παροχής πληροφοριών.

37. Σημειωτέον, τέλος, ότι, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή του κράτους μέλους παραδόσεως έλαβε από το κράτος μέλος προορισμού την πληροφορία ότι ο αγοραστής υπέβαλε στις φορολογικές αρχές του τελευταίου αυτού κράτους δήλωση σχετική με ενδοκοινοτική αγορά, η δήλωση αυτή δεν αποτελεί καθοριστικό στοιχείο προς απόδειξη του ότι τα εμπορεύματα πράγματι απομακρύνθηκαν από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.

38. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής και τον κανονισμό περί της διοικητικής συνεργασίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς εμπορευμάτων στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν υποχρεούνται να ζητούν πληροφορίες από τις αρχές του φερόμενου από τον προμηθευτή ως κράτους μέλους προορισμού».

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : Το Έλλειμμα Φ.Π.Α- VAT Gap στην Ελλάδα

Το Έλλειμμα Φ.Π.Α- VAT Gap είναι ένας δείκτης της αποτελεσματικής εφαρμογής του νομοθετικά ισχύοντος καθεστώτος Φ.Π.Α (για παράδειγμα οι από 17.7.2015 ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α στην Ελλάδα είναι 23%, 13% και 6% και σε ορισμένα νησιά του Αιγαίου αυτοί ήταν ειδικά μειωμένοι, μέχρι και το Σεπτέμβρη 2015, κατά 30%) καθώς παρέχει μια εκτίμηση της απώλειας φορολογικών εσόδων Φ.Π.Α, λόγω της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, οποιασδήποτε άλλης φορολογικής απάτης σε σχέση με το Φ.Π.Α., καθώς και της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών και φοροελεγκτικών μηχανισμών (διαφθορά ή ατελής διάρθρωση και οργάνωση των κρατικών υπηρεσιών).

Το Έλλειμμα Φ.Π.Α - VAT Gap ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων με το ισχύον φορολογικό καθεστώς εσόδων Φ.Π.Α και της θεωρητικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του νομοθετικά ισχύοντος Φ.Π.Α ή Vat Total Tax Liability (VTTL) δηλαδή των θεωρητικών-δυνητικών μέγιστων εσόδων Φ.Π.Α με τους ισχύοντες συντελεστές (κανονικό μειωμένους και ειδικά μειωμένους στα νησιά του Αιγαίου), εάν δεν υφίστατο φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή κ.λπ. ή/και αναποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Ο πίνακας 1 παρουσιάζει τη διαχρονική εξέλιξη του Ελλείμματος Φ.Π.Α- VAT Gap για την Ελλάδα τη περίοδο 2009- 2013.

ΕΛΛΑΔΑ -ESA 95	2009	2010	2011	2012	2013
A. VTTL*(A.1+ A.2+ A.3+ A.4)	22.453	22.885	24.181	20.595	19.090
A.1. Θεωρητικά- δυνητικά έσοδα Φ.Π.Α από τη κατανάλωση των νοικοκυριών.	14.763	16.033	18.031	15.607	14.571
A.2. Μη εισπρακτέα θεωρητικά έσοδα Φ.Π.Α από την ενδιάμεση κατανάλωση, τη Γενική Κυβέρνηση και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που παρέχουν υπηρεσίες στα νοικοκυριά (NPISH).	2.570	2.379	2.113	1.868	1.761
A.3. Μη εισπρακτέα θεωρητικά έσοδα Φ.Π.Α από τις επενδύσεις εξαιρουμένων βιομηχανιών.	4.745	4.058	3.494	2.717	2.358
A.4. Καθαρές Προσαρμογές.	376	416	543	403	400
B. Πραγματικά - Εισπραχθέντα Έσοδα Φ.Π.Α (Eurostat).	14.876	15.958	15.021	13.712	12.593

Γ. Έλλειμμα Φ.Π.Α -VAT Gap (A-B).	7.577	6.927	9.160	6.883	6.497
Γ.1. Έλλειμμα Φ.Π.Α ως ποσοστό του VTTL*(=Γ/Α).	33,7%	30,3%	37,9%	33,4%	34,0%
Γ.2 Έλλειμμα Φ.Π.Α ως ποσοστό του ΑΕΠ.	3,3%	2,83%	4,39%	3,56%	3,57%
ΑΕΠ	231.081	222.151	208.532	193.347	182.054
Α. VTTL*(A.1+ A.2+ A.3+ A.4)	22.453	22.885	24.181	20.595	19.090
A.1. Θεωρητικά- δυνητικά έσοδα Φ.Π.Α από τη κατανάλωση των νοικοκυριών.	14.763	16.033	18.031	15.607	14.571
* <i>Θεωρητικά- δυνητικά μέγιστα, έσοδα Φ.Π.Α (Vat Total Tax Liability or VTTL)</i> Πηγή: <i>European Commission, TAXUD</i>					

Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 1, το Έλλειμμα Φ.Π.Α- VAT Gap ως ποσοστό του VTTL στην Ελλάδα αυξήθηκε ελαφρώς κατά τη διάρκεια του 2013 (34,0% ή € 6.497 εκατ.).

Σε ένα μακροοικονομικό περιβάλλον έντονης ύφεσης με σημαντική μείωση της ιδιωτικής κατανάλωσης, το VTTL μειώθηκε λίγο περισσότερο από επτά ποσοστιαίες μονάδες, αλλά τα εισπραχθέντα έσοδα Φ.Π.Α μειώθηκαν ακόμα περισσότερο, περισσότερο από οκτώ ποσοστιαίες μονάδες, οδηγώντας τελικά σε αύξηση του Ελλείματος Φ.Π.Α- Vat Gap στο 34% του VTTL. Η Ελλάδα κατά τη διάρκεια του 2013 δεν μετέβαλλε το τότε ισχύον καθεστώς Φ.Π.Α.

Η Ελλάδα διαχρονικά είναι ανάμεσα στις χώρες με το μεγαλύτερο Έλλειμμα Φ.Π.Α – Vat Gap το οποίο για τη περίοδο 2000-2011 ανήλθε κατά μέσο όρο στο 30% του VTTL. Στην Ελλάδα το Έλλειμμα Φ.Π.Α – Vat Gap ως ποσοστό του θεωρητικού δυνητικού VTTL εμφάνισε διαχρονικά έντονη ανοδική τάση, ειδικότερα μετά το 2003 (από 22% του VTTL το 2001 μέχρι το 38% του VTTL το 2011).

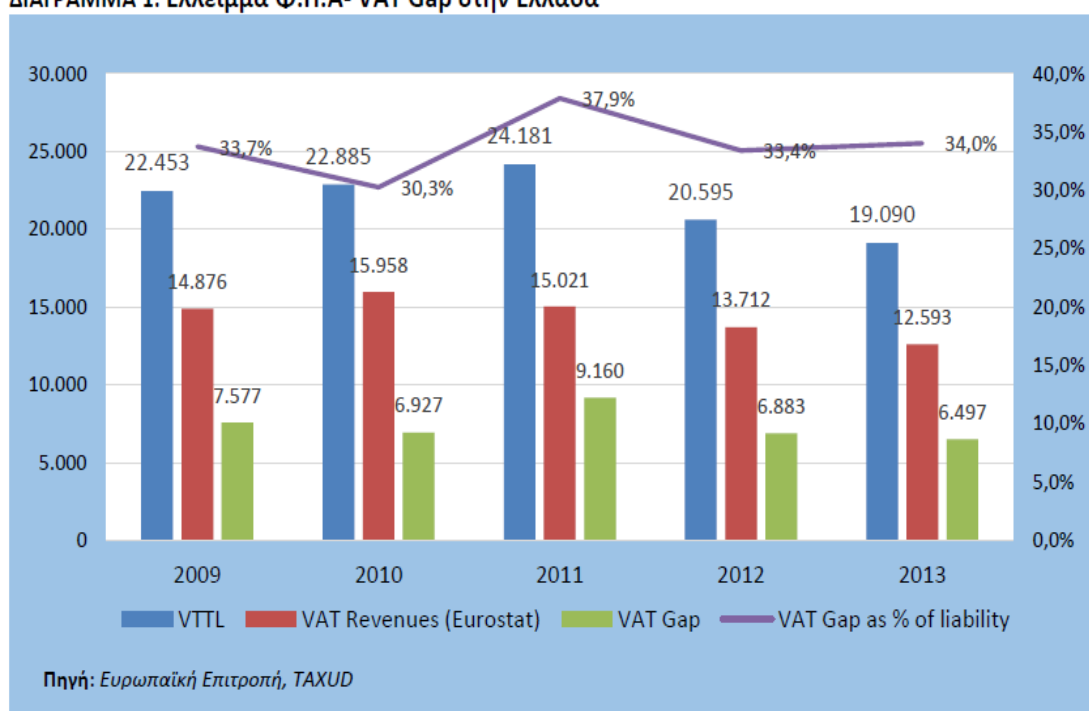
Αυτό συνεπάγεται ότι, αν εστιάσουμε για παράδειγμα στο 2011, η μέγιστη απώλεια εσόδων για την Ελλάδα από την ανεπαρκή εφαρμογή του τότε ισχύοντος Φ.Π.Α λόγω της μη εξάλειψης της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της μη δημιουργίας ενός βέλτιστου φοροεισπρακτικού μηχανισμού ανήλθε στα € 9,2 δισ., ενώ το 2013 στα € 6,5 δισ. Η εξάλειψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας μόνο στη περιφέρεια της Αττικής στην οποία παράγεται περίπου το 45% του ΑΕΠ της Ελλάδας θα μπορούσε να αποφέρει το 2013 περίπου επιπλέον € 3 δισ. στον Κρατικό Προϋπολογισμό (περίπου τα μισά από τα € 6,5 δισ.). Η μείωση μόνο και όχι η εξάλειψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας, στη περιφέρεια Αττικής θα μπορούσε να αποφέρει το 2013, τουλάχιστον € 1 δισ. παραπάνω έσοδα Φ.Π.Α στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Η αύξηση του Ελλείματος Φ.Π.Α – VAT Gap μετά το 2008 οφείλεται στην κατάρρευση των φορολογικών εσόδων λόγω της πρωτοφανούς ύφεσης στην οποία

εισήλθε η Ελληνική οικονομία μετά από μια περίοδο (2000-2007) σημαντικής άνθησης στην οποία όμως το Έλλειμμα Φ.Π.Α-VAT Gap εξακολουθούσε να είναι συγκριτικά με άλλες χώρες πολύ υψηλό.

Καθώς το πολύ υψηλό Έλλειμμα Φ.Π.Α- VAT Gap στην Ελλάδα (συγκριτικά με άλλες χώρες βλ. Πίνακα 2 για το 2012 και 2013) παρατηρήθηκε διαχρονικά τόσο σε περιόδους ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας (2000-2007) όσο και σε περιόδους ύφεσης (2008-2013) είναι φανερό ότι η ανεπάρκεια των εσόδων Φ.Π.Α οφείλεται σχεδόν αποκλειστικά στη μη καταπολέμηση της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και στη μη δημιουργία ενός αποτελεσματικού φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1: Έλλειμμα Φ.Π.Α- VAT Gap στην Ελλάδα



ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Εκτιμήσεις VAT Gap, 2012-2013 (€ εκ., ESA-95)

ΧΩΡΑ	2012				2013			
	ΕΣΟΔΑ	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	ΕΣΟΔΑ	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
Αυστρία	24.563	27.629	3.066	11,1	24.953	28.170	3.217	11,4
Βέλγιο	26.896	30.272	3.376	11,2	27.226	30.412	3.186	10,5
Βουλγαρία	3.828	4.697	869	18,5	3.775	4.560	785	17,2
Τσεχία	11.377	14.883	3.506	23,6	11.694	15.070	3.376	22,4
Δανία	24.296	26.563	2.267	8,5	24.360	26.850	2.490	9,3
Εσθονία	1.508	1.740	232	13,3	1.558	1.873	315	16,8
Φινλανδία	17.987	18.524	537	2,9	18.848	19.660	812	4,1
Γαλλία	142.526	157.360	14.834	9,4	144.414	158.510	14.096	8,9

Γερμανία	194.034	216.984	22.950	10,6	197.005	221.878	24.873	11,2
Ελλάδα	13.712	20.595	6.883	33,4	12.593	19.090	6.497	34,0
Ουγγαρία	9.084	11.963	2.879	24,1	9.073	12.003	2.930	24,4
Ιρλανδία	10.219	11.508	1.289	11,2	10.371	11.596	1.225	10,6
Ιταλία	96.170	141.332	45.162	32,0	93.921	141.437	47.516	33,6
Λετονία	1.583	2.391	808	33,8	1.693	2.414	721	29,9
Λιθουανία	2.521	3.971	1.450	36,5	2.611	4.192	1.581	37,7
Λουξεμβούργο	3.093	3.269	176	5,4	3.485	3.672	187	5,1
Μάλτα	536	777	241	31,0	586	796	210	26,4
Ολλανδία	41.699	43.598	1.899	4,4	42.424	44.276	1.852	4,2
Πολωνία	27.783	37.175	9.392	25,3	27.780	37.911	10.131	26,7
Πορτογαλία	13.995	15.330	1.335	8,7	13.710	15.068	1.358	9,0
Ρουμανία	11.212	19.634	8.422	42,9	11.913	20.209	8.296	41,1
Σλοβακία	4.328	7.054	2.726	38,6	4.696	7.209	2.513	34,9
Σλοβενία	2.889	3.180	291	9,2	3.045	3.232	187	5,8
Ισπανία	56.652	68.262	11.610	17,0	61.350	73.444	12.094	16,5
Σουηδία	37.834	39.762	1.928	4,8	39.091	40.867	1.776	4,3
Ην. Βασίλειο	142.943	159.695	16.752	10,5	141.668	157.099	15.431	9,8
Σύνολο EU-26	923.268	1.088.148	164.880	15,2	933.843	1.101.498	167.655	15,2
Διάμεσος				12,3				13,9

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, TAXUD, Eurostat (revenues)

6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Η μελέτη περί ελλείμματος ΦΠΑ που παρουσιάστηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο συνθέτει τη συνολική εικόνα του προβλήματος, καθώς η μεγάλης κλίμακας φοροδιαφυγή και απάτη στον τομέα του ΦΠΑ στρεβλώνει τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς και επηρεάζει τα οικονομικά συμφέροντα των κρατών μελών και τη χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού.

Η απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι μια ασυνήθιστη, προσεκτικά μελετημένη, υποκρυπτόμενη, εξελισσόμενη και συνήθως καλά οργανωμένη εγκληματική πράξη που εμφανίζεται σε διάφορες μορφές. Τα χαρακτηριστικά αυτά της ενδοκοινοτικής απάτης καθιστούν αναγκαία την διενέργεια πολυμερών ελέγχων, δηλαδή συντονισμένων και ταυτόχρονων ελέγχων μεταξύ των κρατών μελών.

Στο πλαίσιο αυτό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην έκθεση που δημοσίευσε το 2014 σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, επισήμανε ότι σημαντικό εργαλείο στην καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του

φόρου προστιθέμενης αξίας αποτελεί η διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών, καθώς τα σχήματα απάτης είναι συχνά πολύπλοκα, επεκτείνονται σε διάφορα κράτη μέλη και εμπλέκουν πολυάριθμες εταιρείες.

Ειδικότερα, η ευρωπαϊκή επιτροπή προέβη σε μια συνολική αξιολόγηση της υφιστάμενης διοικητικής συνεργασίας και διαπίστωσε τα παρακάτω:

- ο **Την ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση**

Οι πληροφορίες θα πρέπει να ανταλλάσσονται αυτόματα, ενώ τα κράτη μέλη διατηρούν ωστόσο τη δυνατότητα να απέχουν από την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σε εξαιρετικές και δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις. Η ανταλλαγή των πληροφοριών είναι εξαιρετικά χρήσιμη και απαραίτητη για τα κράτη μέλη προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή φορολόγηση και για την καταπολέμηση των δόλιων συναλλαγών. Οι πληροφορίες αυτές δεν μπορούν να συλλεχθούν σε εγχώριο επίπεδο και η πληροφόρηση από άλλα κράτη μέλη όπου είναι εγκατεστημένοι οι προμηθευτές είναι θεμελιώδους σημασίας.

- ο **Αναπληροφόρηση**

Η αναπληροφόρηση θα βοηθήσει τη διοίκηση να αντιμετωπίσει τις ελλείψεις στις διαδικασίες και να παράσχει κίνητρα στους φορολογικούς ελεγκτές να αυξήσουν την ποιότητα των ανταλλασσόμενων πληροφοριών. Ωστόσο, τα περισσότερα κράτη μέλη δεν χρησιμοποιούν τον μηχανισμό αναπληροφόρησης. Στο πλαίσιο της καλής διοικητικής συνεργασίας και των βέλτιστων πρακτικών, θα πρέπει να ενθαρρυνθεί η αναπληροφόρηση, καθώς αποτελεί τον καλύτερο τρόπο πληροφόρησης των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών του άλλου κράτους μέλους ότι οι πληροφορίες που προώθησαν ήταν ωφέλιμες και ότι η επιπλέον προσπάθειά τους απέφερε θετικά αποτελέσματα ή ήταν τουλάχιστον χρήσιμη για το αιτούν κράτος μέλος.

- ο **Αποθήκευση και ανταλλαγή ειδικών πληροφοριών για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές**

Η βάση δεδομένων VIES

Οι διατάξεις σχετικά με τη βάση δεδομένων VIES τροποποιήθηκαν προκειμένου να αυξηθεί ο όγκος και η ποιότητα των πληροφοριών που αποτελούν αντικείμενο αποθήκευσης και ανταλλαγής. Ωστόσο εξακολουθούν να υπάρχουν ανακολουθίες και να γίνονται αναδρομικές διορθώσεις στα δεδομένα του συστήματος VIES. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να διατηρούν τις βάσεις δεδομένων τους επικαιροποιημένες, καθώς

η αξιοπιστία των πληροφοριών είναι απαραίτητη για την αξιοπιστία του συστήματος VIES.

Αυτόματη πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων

Στόχος της αυτόματης πρόσβασης είναι η μείωση του αριθμού των αιτήσεων που πρέπει να διαχειριστεί το κράτος μέλος στο οποίο υποβάλλονται, καθώς και η παροχή ταχύτερης πρόσβασης στα απαιτούμενα δεδομένα.

ο **Παρουσία υπαλλήλων στα γραφεία των διοικητικών υπηρεσιών και συμμετοχή στις διοικητικές έρευνες άλλου κράτους μέλους**

Από τα στατιστικά στοιχεία που υποβάλλονται ετησίως προκύπτει ότι η χρήση του μέσου αυτού είναι περιορισμένη στην πράξη, παρόλο που εξακολουθεί να θεωρείται χρήσιμο, ιδίως στις παραμεθόριες περιοχές. Τα εμπόδια, τα οποία αφορούν κυρίως ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν σε εθνικό επίπεδο (όπως η ανάπτυξη γλωσσικών δεξιοτήτων, ανθρώπινων πόρων και εσωτερικών διαδικασιών), είναι τα ίδια με εκείνα που είχαν ήδη καταγραφεί στην προηγούμενη έκθεση.

Οι σημαντικότερες και οι πλέον συνηθισμένες αιτίες της περιορισμένης αυτής χρήσης είναι η έλλειψη εθνικής νομικής βάσης προκειμένου να καταστεί δυνατή η συμμετοχή σε εθνικές έρευνες, η ύπαρξη ειδικών εθνικών προϋποθέσεων που παρεμποδίζουν τη χρήση του μέσου και οι γλωσσικές δυσκολίες.

Η συντριπτική πλειονότητα των κρατών μελών επιτρέπουν σε υπαλλήλους άλλων κρατών μελών να παρίστανται στα γραφεία των φορολογικών διοικήσεων και να συμμετέχουν στις διοικητικές έρευνες .

Τα κράτη μέλη θα πρέπει να προωθήσουν τη χρήση του μέσου αυτού σε εθνικό επίπεδο προβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει. Θα μπορούσαν επίσης να επωφεληθούν από τη θετική πείρα άλλων κρατών μελών σχετικά με τη χρήση αυτού του μέσου.

ο **Ταυτόχρονοι έλεγχοι - πολυμερείς έλεγχοι**

Οργάνωση πολυμερών ελέγχων (MLC)

Τα κράτη μέλη αναγνωρίζουν την προστιθέμενη αξία του μέσου αυτού. Εκφράζουν την ικανοποίησή τους σχετικά με τη δημιουργία της σχετικής πλατφόρμας και την κατάρτιση του οδηγού για τους πολυμερείς ελέγχους. Ο αριθμός των πολυμερών ελέγχων που πραγματοποιούνται κάθε χρόνο παραμένει σταθερός. Οι λόγοι που αναφέρουν τα κράτη μέλη για τον αρκετά χαμηλό αριθμό πολυμερών ελέγχων που διενεργήθηκαν περιλαμβάνουν ισχυρισμούς σχετικά με τη δυσκολία συμπερίληψης πρωτοβουλιών διενέργειας πολυμερών ελέγχων στα καθορισμένα ετήσια

προγράμματα προγραμματισμού των ελέγχων, τον επιπλέον φόρτο εργασίας για τους τοπικούς υπαλλήλους που στερούνται εμπειρίας και τη δυσκολία ως προς το να πεισθεί η διοίκηση ότι αξίζει να επενδύσουν σε ελέγχους που ενδέχεται να αποφέρουν οφέλη μόνο για τα άλλα εμπλεκόμενα κράτη μέλη.

Επικοινωνία μεταξύ των υπηρεσιών πολυμερών ελέγχων και άλλων υπηρεσιών

Γενικά, τα κράτη μέλη έχουν καθιερώσει κατάλληλους διαύλους επικοινωνίας μεταξύ των μονάδων/ατόμων που ασχολούνται με την πρόληψη της απάτης και των μονάδων συντονισμού/συντονιστών των πολυμερών ελέγχων. Ο τρόπος οργάνωσης της επικοινωνίας αυτής εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη διοικητική οργάνωση της φορολογικής διοίκησης στο επίπεδο του οικείου κράτους μέλους· μπορεί να ποικίλλει από απευθείας επαφές εντός της ίδιας υπηρεσίας μέχρι επαφές μεταξύ ξεχωριστών υπηρεσιών στο πλαίσιο αποκεντρωμένης δομής.

Τα κράτη μέλη κατανοούν ότι ένα καθιερωμένο σύστημα απευθείας επικοινωνίας μεταξύ της μονάδας συντονισμού του πολυμερούς ελέγχου και της μονάδας που είναι αρμόδια για τον έλεγχο και την καταπολέμηση της απάτης έχει προστιθέμενη αξία, η οποία συνίσταται στην ταχεία ανάληψη δράσης σε περιπτώσεις απάτης.

Σε ό,τι αφορά την αλληλεπίδραση με το δίκτυο Eurofisc, η παροχή στοχοθετημένων πληροφοριών από αυτό το δίκτυο θα μπορούσε να αποδειχθεί χρήσιμη για τη δρομολόγηση διενέργειας πολυμερών ελέγχων. Η πρόσβαση στο δίκτυο Eurofisc αποτελεί αποκλειστική ευθύνη του υπαλλήλου συνδέσμου του Eurofisc, αλλά οι πληροφορίες που θεωρεί χρήσιμες για τους πολυμερείς ελέγχους μπορούν να διαβιβάζονται στον συντονιστή των πολυμερών ελέγχων. Η συνεργασία μεταξύ του Eurofisc και της λειτουργίας συντονισμού των πολυμερών ελέγχων θα μπορούσε να καθοριστεί μέσω πρωτοκόλλου.

Το Βέλγιο έχει αναπτύξει ένα πιλοτικό σχέδιο για τη δημιουργία ομάδας ταχείας ανάλυσης σε ευρωπαϊκό επίπεδο με σκοπό την ανταπόκριση στις έγκαιρες προειδοποιήσεις και την ανασύνθεση της παγκόσμιας αλυσίδας δόλιων συναλλαγών. Το εγχείρημα αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει χρήσιμη πηγή πληροφοριών για τους πολυμερείς ελέγχους. Το εν λόγω βελγικό πιλοτικό σχέδιο, το οποίο είναι σχεδιασμένο για την ενίσχυση της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ θα συζητηθεί περαιτέρω στο επίπεδο της πλατφόρμας του Eurofisc.

Οι πολυμερείς έλεγχοι και η παρουσία των υπαλλήλων στα γραφεία των διοικητικών υπηρεσιών άλλων κρατών μελών αποτελούν μέσα τα οποία θα πρέπει να χρησιμοποιούνται συχνότερα από τα κράτη μέλη, ιδίως δεδομένου ότι το κόστος που συνεπάγεται η χρήση τους θα (συνεχίσει να) χρηματοδοτείται στο εξής μέσω του προγράμματος Fiscalis. Είναι δύσκολο να κατανοηθεί γιατί η χρήση του μέσου των

πολυμερών ελέγχων εξακολουθεί να είναι σχετικά περιορισμένη και μάλιστα έχει μειωθεί κατά τα τελευταία έτη παρόλο που το μέσο αυτό μπορεί να αποδείξει απόλυτα τα οφέλη που προσφέρει για όλα τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη.

- ο **Πιθανή μελλοντική προσέγγιση: κοινοί έλεγχοι**

Ο ΟΟΣΑ περιγράφει τον κοινό έλεγχο ως εξής: «*δύο ή περισσότερες χώρες συνεργάζονται για να συστήσουν μια ενιαία ομάδα ελέγχου η οποία εξετάζει ένα ή περισσότερα θέματα ή συναλλαγές που αφορούν έναν ή περισσότερους υποκείμενους στον φόρο που συνδέονται μεταξύ τους (νομικές οντότητες και ιδιώτες) με διασυνοριακές επιχειρηματικές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένων ενδεχομένως διασυνοριακών συναλλαγών όπου συμμετέχουν σχετικές συνδεδεμένες εταιρείες οι οποίες είναι οργανωμένες στις συμμετέχουσες χώρες και για τις οποίες οι συμμετέχουσες χώρες έχουν κοινό ή συμπληρωματικό συμφέρον· στο πλαίσιο αυτό ο φορολογούμενος προβαίνει από κοινού σε παρουσιάσεις και ανταλλάσσει πληροφορίες με τις εν λόγω χώρες, ενώ στην ομάδα συμμετέχουν εκπρόσωποι των αρμόδιων αρχών κάθε χώρας».*

Μόνο τρία κράτη μέλη διαθέτουν εμπειρία σχετικά με τους κοινούς ελέγχους όπως ορίστηκαν ανωτέρω. Ένα κράτος μέλος έχει διενεργήσει κοινούς ελέγχους με τρίτη χώρα, ενώ οι Κάτω Χώρες και το Ηνωμένο Βασίλειο έχουν δρομολογήσει πιλοτικό σχέδιο στον τομέα αυτό. Από αυτήν την σχετικά περιορισμένη εμπειρία προκύπτει ότι οι αρμοδιότητες, ο συντονισμός, οι εξουσίες και οι περιορισμοί της ομάδας κοινού ελέγχου καθορίζονται σε (διμερείς) συμφωνίες σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή και την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα.

Παρόλο που η συντριπτική πλειονότητα των κρατών μελών δεν διαθέτει καμία εμπειρία σχετικά με τους κοινούς ελέγχους, φαίνεται ότι δεν αντιτίθεται κατ' αρχήν στην ιδέα της εφαρμογής τους (ιδίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας).

- ο **Πληροφορίες σχετικά με τους υποκείμενους στον φόρο**

Για να ενισχυθεί η ασφάλεια δικαίου για τους εμπόρους, οι τελευταίοι μπορούν να λαμβάνουν επιβεβαίωση της εγκυρότητας του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε ορισμένα κράτη μέλη, με την προϋπόθεση ότι παρέχουν τον δικό τους αριθμό ΦΠΑ.

Το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ (VIES) δημιουργήθηκε πριν από πολλά χρόνια από τα κράτη μέλη με τη συνδρομή της Επιτροπής με στόχο την παροχή πληροφόρησης στους υποκείμενους στον φόρο. Μέχρι σήμερα όλα τα κράτη μέλη, εκτός από ένα, χρησιμοποιούν το σύστημα VIES για την επιβεβαίωση

της εγκυρότητας τόσο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ όσο και της επωνυμίας και της διεύθυνσης του εμπόρου.

Σε ό,τι αφορά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, μόνο ένα κράτος μέλος εξακολουθεί να μην παρέχει επιβεβαίωση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εγχώριων εμπόρων στους αιτούντες υποκείμενους στον φόρο της ΕΕ στο διαδικτυακό σύστημα VIES, αλλά απαιτεί από τους υποκείμενους στον φόρο που αναζητούν τις πληροφορίες αυτές να απευθύνονται στην εθνική κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης προκειμένου να λάβουν την επιβεβαίωση των δεδομένων αυτών. Ένα άλλο κράτος μέλος ανέφερε ότι το γεγονός αυτό αποτελεί κατά συνέπεια τον μόνο λόγο για τον οποίο εξακολουθεί να διατηρεί εγχώριο σύστημα.

Μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, σε ό,τι αφορά την παροχή δεδομένων σε υποκείμενους στον φόρο για την επικύρωση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των πελατών τους, όλα τα κράτη μέλη διαθέτουν τέτοιο σύστημα.

Τα κράτη μέλη θα πρέπει να διασφαλίσουν ότι το διαδικτυακό σύστημα VIES επικαιροποιείται συστηματικά.

ο **Eurofisc**

Το δίκτυο Eurofisc είναι ένας προσφάτως θεσπισθείς μηχανισμός ταχείας συνεργασίας που δημιουργήθηκε για την αντιμετώπιση νέων ή μεγάλης κλίμακας μορφών απάτης. Το δίκτυο καθόρισε τέσσερα πεδία εργασίας και δημοσίευσε τις πρώτες εκθέσεις του τον Μάρτιο του 2012 και τον Απρίλιο του 2013. Οι διατάξεις για τη σύσταση του δικτύου άρχισαν να ισχύουν από τον Νοέμβριο 2010.

Επί του παρόντος, υπάρχουν τέσσερα πεδία εργασίας που καλύπτουν διάφορους τομείς που επηρεάζονται από την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ.

Αρκετά κράτη μέλη θεωρούν ότι ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί η κοινή ανάλυση κινδύνου στο επίπεδο του Eurofisc για τη διασταυρωτική ανάλυση των δεδομένων σε όλα τα πεδία εργασίας και θα ήθελαν να δρομολογήσουν πιλοτικό σχέδιο για τη διενέργεια της κοινής ανάλυσης κινδύνου. Αναμένεται ότι το αποτέλεσμα αυτής της ανάλυσης θα παράσχει στοχοθετημένες πληροφορίες οι οποίες θα κοινοποιηθούν σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη και θα μπορούσαν ενδεχομένως να οδηγήσουν στη διενέργεια νέων πολυμερών ελέγχων. Η εν λόγω κοινή ανάλυση κινδύνου θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο ξεχωριστού πεδίου εργασιών. Οι συζητήσεις επί του θέματος μεταξύ των κρατών μελών συνεχίζονται στο πλαίσιο του Eurofisc. Δυστυχώς, από πρόσφατες συζητήσεις σχετικά με το θέμα αυτό στην ομάδα στρατηγικής για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης προέκυψε ότι δεν έχουν πεισθεί όλα τα κράτη μέλη ότι το Eurofisc θα πρέπει σε αυτό το στάδιο να εφαρμόσει

την επιλογή της κοινής ανάλυσης κινδύνου και θεωρούν ότι οι δραστηριότητές του θα πρέπει να περιοριστούν σε στοχοθετημένες βελτιώσεις στις υφιστάμενες διαδικασίες εργασιών.

Για την αύξηση της αποτελεσματικότητας του δικτύου, η Επιτροπή θεωρεί ότι η ανάλυση κινδύνου και η αναπληρόφρηση αποτελούν βασικούς τομείς όπου θα μπορούσαν να επέλθουν βελτιώσεις:

1. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται θα πρέπει να είναι πιο στοχοθετημένες. Ο μεγάλος όγκος των πληροφοριών που αποστέλλονται ενίοτε είναι δύσκολο να αξιολογηθεί. Ως εκ τούτου, αρκετά κράτη μέλη πρότειναν ότι όλα τα κράτη μέλη θα πρέπει να διαθέτουν ένα αποτελεσματικό εθνικό μηχανισμό ανάλυσης κινδύνου προκειμένου να καταστεί δυνατό το καλύτερο φιλτράρισμα του όγκου των δεδομένων και να διασφαλιστεί η διαβίβαση μόνο των ύποπτων υποθέσεων.

2. Η βάση δεδομένων του VIES θα μπορούσε επίσης να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς της ανάλυσης κινδύνων. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορούσε να επιταχυνθεί η συλλογή πληροφοριών σχετικά με ένα πιθανό δίκτυο αλυσιδωτής απάτης, επειδή τα δεδομένα μπορούν να διατίθενται πριν την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ ή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Τα κράτη μέλη που αναπτύσσουν ένα εργαλείο αναζήτησης για την ανάλυση αυτού του είδους πληροφοριών θα μπορούσαν να προβούν σε ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών.

3. Απαιτείται η ύπαρξη μηχανισμού ταχείας και σαφούς αναπληρόφρησης στο πλαίσιο του δικτύου. Η αναπληρόφρηση θα πρέπει να χρησιμοποιείται για τη βελτίωση της ανάλυσης κινδύνου, γεγονός που θα μπορούσε να οδηγήσει σε καλύτερη στοχοθέτηση των δεδομένων. Ο μηχανισμός αναπληρόφρησης που χρησιμοποιείται επί του παρόντος στο πλαίσιο του δικτύου Eurofisc επιτρέπει στα κράτη μέλη να επαληθεύουν την ποιότητα των προειδοποιήσεων που εκδίδονται σχετικά με ορισμένες εταιρείες, δεδομένου ότι το κράτος μέλος που λαμβάνει την ειδοποίηση μπορεί να παρουσιάσει τα αποτελέσματα υπό μορφή έκθεσης στο κράτος μέλος που την εξέδωσε.

Επιπλέον, με βάση τις πληροφορίες που λαμβάνουν από το Eurofisc, οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν να δρομολογήσουν ελέγχους που ενδέχεται να οδηγήσουν στην ακύρωση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Η υψηλότερη ποιότητα των διαβιβαζόμενων πληροφοριών και η βελτίωση της αποτελεσματικότητας του δικτύου μπορούν να επιτευχθούν μέσω της ενίσχυσης της

εσωτερικής λειτουργίας που μπορεί να συμφωνηθεί κατά τις συνεδριάσεις του Eurofisc. Η ταχεία και ακριβής αναπληροφόρηση είναι απαραίτητη για την αποτελεσματικότητα του δικτύου.

Η Επιτροπή σημειώνει ότι αρκετά κράτη μέλη επιθυμούν να ενισχυθεί περαιτέρω η διοικητική συνεργασία και να παρασχεθεί στους υπαλλήλους συνδέσμους του Eurofisc η δυνατότητα καλύτερης αξιοποίησης των πληροφοριών που διατίθενται στο πλαίσιο του δικτύου. Με αυτόν τον τρόπο, θα μπορούσαν να βοηθηθούν ακόμη περισσότερο τα κράτη μέλη στην προσπάθειά τους να καταπολεμήσουν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ πριν διαπραχθεί.

ο **Σχέσεις με την Επιτροπή**

Τα κράτη μέλη θα πρέπει να εξετάζουν και να αξιολογούν τη λειτουργία των ρυθμίσεων για τη διοικητική συνεργασία. Όμως η συντριπτική πλειονότητα των κρατών μελών δεν φαίνεται να διενεργεί συστηματική εσωτερική αξιολόγηση σχετικά με τις ρυθμίσεις αυτές. Αντιθέτως, τα κράτη αυτά φαίνεται να βασίζονται αποκλειστικά και μόνο στα ετήσια στατιστικά στοιχεία που πρέπει να παρέχουν στην Επιτροπή σχετικά με το εν λόγω θέμα για την αυτο-αξιολόγησή τους. Η κατάσταση αυτή δεν έχει αλλάξει στο μεταξύ.

Η Επιτροπή πιστεύει ότι η εν λόγω εγχώρια ανάλυση θα ήταν πολύ χρήσιμη για τα ίδια τα κράτη μέλη προκειμένου να αξιολογήσουν τη σημασία, τη χρησιμότητα και την αποτελεσματικότητα των εργαλείων διοικητικής συνεργασίας. Ειδικότερα σε ό,τι αφορά το δίκτυο Eurofisc, το οποίο δημιουργήθηκε ειδικά για την αποτελεσματικότερη καταπολέμηση της απάτης, τα κράτη μέλη έχουν εκφράσει μεγάλο ενδιαφέρον για την αξιολόγηση του βαθμού συμβολής του δικτύου αυτού στη μείωση της απώλειας των εσόδων λόγω της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

ο **Σχέσεις με τρίτες χώρες**

Τα κράτη μέλη θεωρούν ότι οι πληροφορίες που προέρχονται από τρίτες χώρες μπορεί να αποδειχθούν χρήσιμες για τη διευκόλυνση της φορολογικής αποτίμησης ή του εντοπισμού της απάτης. Ωστόσο, δεν έχουν συνάψει όλα τα κράτη μέλη φορολογικές συμβάσεις για θέματα ΦΠΑ και, επομένως, δεν είναι σε θέση να διαβιβάσουν τις πληροφορίες που έχουν λάβει από τρίτες χώρες σε άλλα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη δεν εφαρμόζουν ομοιόμορφες προσεγγίσεις σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών με τρίτες χώρες. Ορισμένα κράτη μέλη έχουν υπογράψει/επικυρώσει τη σύμβαση του ΟΟΣΑ, η οποία καταρτίστηκε κυρίως για θέματα άμεσης

φορολογίας. Επιπλέον, μερικά κράτη μέλη έχουν συνάψει ορισμένες συμφωνίες ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων, ενώ άλλα έχουν υπογράψει ή επικυρώσει συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Με βάση τα αριθμητικά δεδομένα που παρέχουν τα κράτη μέλη, το μόνο συμπέρασμα που μπορεί να συναχθεί είναι ότι υπάρχει περιορισμένη συνολική εμπειρία σχετικά με τις ανταλλαγές πληροφοριών σε θέματα ΦΠΑ με άλλες χώρες.

Κατά συνέπεια, η Επιτροπή είναι πεπεισμένη ότι η οδός που πρέπει να ακολουθηθεί είναι η υιοθέτηση συντονισμένης προσέγγισης σε επίπεδο ΕΕ για την εφαρμογή ρυθμίσεων διοικητικής συνεργασίας με τρίτες χώρες στον τομέα του ΦΠΑ. Η σύναψη πολυμερούς συμφωνίας σε επίπεδο ΕΕ θα μπορούσε να αποτελέσει το αντικείμενο ενός μακροπρόθεσμου σχεδίου. Οι νέες ρυθμίσεις που καταρτίστηκαν για την εφαρμογή της μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας το 2015 θα αποτελέσουν ένα επιπλέον επιχείρημα υπέρ της σύναψης πολυμερούς συμφωνίας σε επίπεδο ΕΕ.

ο **Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα**

Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα θα επηρεάσει επίσης τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα των ελέγχων των φορολογούμενων.

Οι προπαρασκευαστικές εργασίες νομικής και πρακτικής φύσεως έχουν σχεδόν ολοκληρωθεί. Η Επιτροπή συγκρότησε επίσης ομάδα σχεδίου Fiscalis (FPG 86), η οποία θα διερευνήσει τα θέματα των ελέγχων στο πλαίσιο της μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας. Τα μέλη της ομάδας αυτής συνέταξαν κατάλογο συστάσεων σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να ζητούνται πληροφορίες από τους εμπόρους χρησιμοποιώντας τυποποιημένο φάκελο ελέγχου για το σύστημα της μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας και για τον βέλτιστο τρόπο επικοινωνίας με τις επιχειρήσεις αυτές σε περίπτωση που απαιτούνται επιπλέον στοιχεία ή έρευνες. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εγκρίνουν ομόφωνα τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, η Επιτροπή ελπίζει ότι θα συμφωνήσουν να τις εφαρμόζουν υπό μορφή «συμφωνίας κυρίων» μειώνοντας με αυτόν τον τρόπο τον φόρτο των επιχειρήσεων και διευκολύνοντας τη χρήση του μηχανισμού απλούστευσης.

ο **Γενική εκτίμηση της λειτουργίας της διοικητικής συνεργασίας**

Γενικά, η συνολική αξιολόγηση της λειτουργίας της διοικητικής συνεργασίας εμφανίζει θετική εικόνα. Πολλά κράτη μέλη αναφέρουν ότι είναι απαραίτητη η διασφάλιση της

καλής ποιότητας των εντύπων αιτήσεων της Μόνιμης Επιτροπής Διοικητικής Συνεργασίας (SCAC), καθώς και της τήρησης των προθεσμιών για την απάντηση στις εν λόγω αιτήσεις. Επιπλέον, ορισμένα κράτη μέλη εξακολουθούν να αναφέρονται σε εθνικά θέματα (όπως η έλλειψη πόρων) και μακροχρόνια προβλήματα σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών (ελλιπή βασικά δεδομένα στα αιτήματα παροχής πληροφοριών, ανακολουθίες στα στατιστικά στοιχεία, αναδρομικές αλλαγές στις βάσεις δεδομένων του VIES, διαφορετικοί κανόνες σχετικά με την προθεσμία παροχής απαντήσεων).

Μερικά κράτη μέλη έχουν υποβάλει ορισμένες προτάσεις για τη βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ.

Ένα πρώτο σύνολο προτάσεων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών και απαιτεί την ανάληψη δράσης σε εγχώριο επίπεδο (π.χ. αυξημένη ευαισθητοποίηση της διοίκησης, υποβολή αιτήσεων παροχής πληροφοριών μόνο κατόπιν εξάντλησης όλων των δυνατών πόρων στο αιτούν κράτος μέλος).

Άλλες προτάσεις συνεπάγονται τροποποίηση της νομοθεσίας, π.χ. για την καθιέρωση της υποχρεωτικής αναπληροφόρησης, την επιβολή κυρώσεων για τις μη ικανοποιητικές επιδόσεις σε ό,τι αφορά την τήρηση προθεσμιών ή την αύξηση των κατώτατων ορίων για την υποβολή αιτήσεων. Ωστόσο, εκτός από τη δυσκολία που συνεπάγεται η λήψη των νομοθετικών αυτών μέτρων, η Επιτροπή θα πρέπει επίσης να προβλέψει ορισμένα προβλήματα πρακτικής φύσεως, όπως για παράδειγμα τον τρόπο επιβολής των κυρώσεων και από ποιον, τη μέθοδο υπολογισμού των κυρώσεων, κ.λπ.

Περαιτέρω προτάσεις θα συνεπάγονταν τροποποιήσεις στη διαβίβαση των δεδομένων στην Επιτροπή, για παράδειγμα σχετικά με τη συλλογή στατιστικών στοιχείων για την κατηγοριοποίηση των προθεσμιών που δεν τηρήθηκαν (καθυστέρηση 3, 6 ή 9 μηνών). Η Επιτροπή θεωρεί ότι θα είναι δυνατό να επιτευχθεί κοινή συμφωνία σχετικά με αυτό το θέμα στο πλαίσιο της επιτροπής SCAC.

Σύμφωνα με μια άλλη πρόταση, η Επιτροπή θα πρέπει να αναλάβει δράση έναντι των κρατών μελών τα οποία συστηματικά δεν τηρούν τις δεσμεύσεις τους που απορρέουν από τον κανονισμό 904/2010. Στην περίπτωση αυτή, η Επιτροπή θα μπορούσε να προτείνει την ανάληψη δράσης μέσω των μέτρων παροχής τεχνικής συνδρομής ή μέσω της συνεχούς παρακολούθησης βάσει του άρθρου 12 παράγραφος 3 του κανονισμού 1553/89. Η διάδοση των βέλτιστων πρακτικών και τα σεμινάρια για την κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης στο πλαίσιο του Fiscalis επισημάνθηκαν ως κατάλληλα μέσα βελτίωσης της διοικητικής συνεργασίας.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Όπως αναφέρθηκε επανειλημμένως και πρόσφατα στο πλαίσιο της συντονισμένης στρατηγικής για τη βελτίωση της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ η οποία καθορίστηκε στην πρόσφατη ανακοίνωση της Επιτροπής όσον αφορά σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής (COM(2012) 722 final, της 6.12.2012), τα κράτη μέλη μπορούν να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά την φορολογική απάτη και τη φοροδιαφυγή μόνον εφόσον συνεργαστούν. Συνεπώς, η βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών αποτελεί βασικό στόχο της στρατηγικής της Επιτροπής σε αυτόν τον τομέα.

Στην έκθεση επισημαίνονται τομείς στους οποίους η διοικητική συνεργασία είναι δυνατόν να ενισχυθεί ακόμη περισσότερο, μέσω της καλύτερης αξιοποίησης των βελτιωμένων δυνατοτήτων που παρέχει ο κανονισμός 904/2010:

- οι αιτήσεις παροχής πληροφοριών πρέπει να απαντώνται ταχύτερα, δεδομένου ότι η καθυστέρηση των απαντήσεων αποτελεί ζήτημα κρίσιμης σημασίας,
- ορισμένα κράτη μέλη εξακολουθούν να απέχουν από τη συμμετοχή στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους μη εγκατεστημένους υποκείμενους στον φόρο και τα καινούργια μεταφορικά μέσα, παρόλο που θεωρούν ότι οι πληροφορίες είναι εξαιρετικά χρήσιμες. Το γεγονός αυτό δημιουργεί πολλά προβλήματα και, κατά συνέπεια, η Επιτροπή προτίθεται να εντείνει τη στενή παρακολούθηση των εξελίξεων σε αυτόν τον τομέα
- η αναπληρόρηση, είτε παρέχεται αυθόρμητα είτε κατόπιν αιτήσεως, είναι μια προσέγγιση που πρέπει να προωθηθεί στο πλαίσιο της καλής συνεργασίας και των βέλτιστων πρακτικών, δεδομένου ότι αποτελεί τον καλύτερο τρόπο πληροφόρησης των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών ότι η εργασία τους (σε κάποιο βαθμό) απέφερε οφέλη·
- τα κράτη μέλη πρέπει να προωθήσουν τη συμμετοχή στις διοικητικές έρευνες αξιοποιώντας τις ισχύουσες νομικές διατάξεις του κανονισμού. Πρόκειται για πολύ χρήσιμο μέσο, το οποίο διατηρήθηκε στον αναθεωρημένο κανονισμό και, κατά συνέπεια, είναι απογοητευτικό το γεγονός ότι τα κράτη μέλη το χρησιμοποιούν σε τόσο περιορισμένο βαθμό·
- οι πολυμερείς έλεγχοι έχουν αποδείξει τη χρησιμότητά τους. Ωστόσο, φαίνεται ότι τα κράτη μέλη προσφεύγουν τελευταία λιγότερο σε αυτούς. Απαιτείται ανανέωση της δέσμευσης των κρατών μελών για τη διενέργεια πολυμερών ελέγχων και πρέπει να

αρθούν τα εμπόδια για τους πολυμερείς ελέγχους που καταγράφονται στην παρούσα έκθεση·

- οι κοινοί έλεγχοι είναι ένα μέσο το οποίο θα πρέπει να αναπτυχθεί περαιτέρω μέσω μιας ομάδας σχεδίου Fiscalis με βάση την πείρα που αποκτήθηκε από το πιλοτικό σχέδιο που κατήρτισαν οι Κάτω Χώρες και το Ηνωμένο Βασίλειο. Εάν παραστεί ανάγκη, η Επιτροπή θα αναλάβει την πρωτοβουλία να παράσχει τη νομική βάση για τη χρήση του μηχανισμού αυτού σε ενωσιακό επίπεδο·
- στο πλαίσιο του Eurofisc, η κοινή ανάλυση κινδύνου και ένας αποτελεσματικός μηχανισμός αναπληροφόρησης θα αποτελούσαν κατάλληλη λύση για την κάλυψη της ανάγκης πιο στοχοθετημένων πληροφοριών και της καλύτερης χρήσης των πληροφοριών που ήδη διατίθενται στο δίκτυο. Με αυτόν τον τρόπο, αναμένεται ότι το δίκτυο θα μπορέσει να ενισχύσει τον ρόλο του σχετικά με την ταχεία αντίδραση των φορολογικών αρχών για την καταπολέμηση της διασυνοριακής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ·
- μια συντονισμένη προσέγγιση σε επίπεδο ΕΕ για την καθιέρωση της διοικητικής συνεργασίας με τρίτες χώρες στον τομέα του ΦΠΑ θα μπορούσε να αποτελέσει απάντηση στον διαφορετικό τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη χειρίζονται προς το παρόν τις επαφές τους με τις τρίτες χώρες. Βραχυπρόθεσμα, η Επιτροπή θα υποβάλει πρόταση για να λάβει έγκριση από το Συμβούλιο προκειμένου να ξεκινήσει διαπραγματεύσεις με ορισμένες τρίτες χώρες για τη σύναψη διμερούς συμφωνίας διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ.

Η Επιτροπή μπορεί να βοηθήσει προετοιμάζοντας το έδαφος για την πορεία προς την αποτελεσματική διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών με στόχο την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Είναι πρόθυμη να στηρίξει κάθε πρωτοβουλία για ενίσχυση της συνεργασίας και να προβεί σε νομικές ενέργειες όποτε παραστεί ανάγκη.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να επιδείξουν την απαραίτητη πολιτική βούληση να ακολουθήσουν αυτή τη λύση. Πρέπει να καταβάλουν τις απαραίτητες προσπάθειες σε εγχώριο επίπεδο για τη βελτίωση της λειτουργίας των ρυθμίσεων της διοικητικής συνεργασίας στην πράξη με στόχο την πλήρη αξιοποίηση των εν λόγω μέσων.

Η διασυνοριακή συνεργασία αποτελεί πράγματι τον μοναδικό κατάλληλο τρόπο καταπολέμησης της διασυνοριακής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίσουν τους τομείς προτεραιότητας στους οποίους θα διαθέσουν τους πόρους στο πλαίσιο των σημερινών δυσχερών οικονομικών συνθηκών.

Οι ζημιές στα δημόσια ταμεία λόγω της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ μπορούν να μειωθούν μόνο μέσω της πλήρους αξιοποίησης των μέσων αυτών σε συνδυασμό με τη διάθεση επαρκών πόρων σε εγχώριο επίπεδο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ

Σταματόπουλος, Δ, & Κλωνή, Α, 2015, Φ.Π.Α. ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Σταματόπουλος, Αθήνα.

Πλουμάκης Αντώνης, 2015, Φ.Π.Α. Ανάλυση διατάξεων κατ' άρθρο, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σ.Ο.Ε.Λ.

Λουμιώτης Β, & Τζιφάς, Β, 2012, Βασικές Αρχές Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Σταμούλη, Αθήνα.

Οδηγός Βέλτιστων Πρακτικών για την καταπολέμηση της απάτης στο πεδίο του ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.- Ομάδα Έργου Fiscalis FPG082 (Έκδοση 2013).

Οδηγός για τη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (mini One Stop Shop) στον τομέα του ΦΠΑ – Ευρωπαϊκή Επιτροπή (Έκδοση 2013).

Υλικό συμμετοχής σε πρόγραμμα εξειδίκευσης του Υπ. Οικονομικών έτους 2009 Ειδικά Θέματα ΦΠΑ: «ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ».

Eurofisc : Τομέας εργασίας αρ. 4: Παρατηρητήριο νέων τάσεων κυκλικής απάτης στο Φ.Π.Α. του ενδοκοινοτικού εμπορίου (μελέτη και ανάλυση νέων τάσεων στην απάτη).

Συγκριτική μελέτη για την έμμεση φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση – Δεκέμβριος 2015 (Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή).

ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Οδηγία 2006/112/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

Οδηγία 2008/8/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Φεβρουαρίου 2008 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Οδηγία 2013/43/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.

Οδηγία 2012/0193 (COD) ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.

COM(2014) 71 final - Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο για την διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

ΝΟΜΟΙ

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000)

Κώδικας Φορολογικός Διαδικασιών (ν. 4174/2013 μέχρι τον ν 4337/2015 - Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ποινικές κυρώσεις).

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ -ΔΕΕ

Υπόθεση C-539/09 ,Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (ΕΕ C 25 της 28.1.2012,σ.5).

Υπόθεση C-439/04 – Axel Kittel

Υπόθεση C-184/05 Twoh International BV

Ηλεκτρονικές Πηγές

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5690-2016-INIT/en/pdf>

http://www.champier.gr/pieriaimages/D-3-2-1-Exporters_Manual_GR_v8_FINAL-1_F1808.pdf

http://iobe.gr/docs/po/REM_03092015_REP_GR.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/what_is_vat/index_en.htm

<http://www.consilium.europa.eu>

<http://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx>