



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Ενδοκοινοτικές συναλλαγές αποκτήσεις και παραδόσεις. Τρόποι  
ανίχνευσης αματιών.**

Κυπριωτέλης Ευστράτιος: Λέκτορας

Πρέβεζα, Ιανουάριος, 2023

**Intra-Community transactions acquisitions and deliveries. Ways to detect fraud.**

**Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Πρέβεζα, Ιανουάριος 2023

## **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Επιβλέπων καθηγητής

Ευστράτιος Κυπριωτέλης

Λέκτορας

2. Μέλος επιτροπής

Γεώργιος Κόλιας

Επίκουρος καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής

Ειρήνη Τριάρχη

Λέκτορας

© Νάνου, Στυλιανή, 2023.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

## **Δήλωση μη λογοκλοπής**

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Νάνου Στυλιανή

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Στην οικογένεια μου που με στηρίζει όλα αυτά τα χρόνια.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία θα πραγματοποιηθεί μια ανάλυση των συναλλαγών σε ενδοκοινοτικό επίπεδο και συγκεκριμένα των ζητημάτων που σχετίζονται με τον Φ.Π.Α.

Κατά το πρώτο κεφάλαιο θα επιχειρηθεί να γίνει αρχικά μια θεωρητική ανασκόπηση των εννοιών της ενδοκοινοτικής απόκτησης αλλά και της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Στη συνέχεια, θα αναλυθούν τα Συστήματα Instrastat & Vies, θα αναπτυχθούν τα διάφορα συστήματα ενδοκοινοτικών απατών, θα γίνει αναφορά στους τρόπους ανίχνευσης απατών αλλά και στους νέους τομείς απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Πράγματι, ειδικά κατά την περίοδο της οικονομικής κρίσης, που μέχρι και σήμερα βρισκόμαστε στη δίνη της, άνθισαν διάφορες μορφές απόκτησης γρήγορου αλλά παράνομου εύκολου χρήματος, και μια από αυτές τις μορφές ήταν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Τέλος, μετά την ανάλυση των ανωτέρω θα εξαχθούν ορισμένα συμπεράσματα, που θα βοηθήσουν να κατανοήσουμε εάν τελικά η εργασία επιτέλεσε τον σκοπό της.

**Λέξεις-κλειδιά:** ενδοκοινοτικές συναλλαγές, παραλαβή, παράδοση, συστήματα απατών, εικονικές συναλλαγές.

## **ABSTRACT**

In the present work, an analysis of intra-Community transactions and in particular the issues raised regarding VAT will be carried out of these transactions.

In the first chapter, a theoretical review of the concepts of intra-Community acquisition and intra-Community tradition will be made. Then, the Intrastat & Vies Systems will be analyzed and of course finally the various intra-Community fraud systems will be developed as well as the concept of fake invoices and fictitious transactions. Indeed, especially during the period of economic crisis, in which we are still in its vortex, various forms of obtaining fast but illegal easy money flourished, and one of these forms was intra-Community trade.

Finally, after analyzing the above, some conclusions will be drawn, which will help to understand if the work finally achieved its purpose.

**Keywords:** intra-Community transactions, collection, delivery, fraud systems, fictitious transactions.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	6
ABSTRACT.....	7
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	8
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....	11
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....σελ.1	
1. Ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....σελ.3	
1.1 Έννοια Ενδοκοινοτικής απόκτησης.....σελ.5	
1.2 Έννοια Ενδοκοινοτικής παράδοσης.....σελ.9	
1.3. Τριγωνικές ενδοκοινοτικές και διεθνής συναλλαγές.....σελ.10	
1.4 Αλυσιδωτές ή Πολυγωνικές Συναλλαγές .....	σελ.14
2.Συστήματα Inrastat & Vies .....	σελ.16
2.1. Σύστημα Inrastat.....σελ.19	
2.1.1 Κατώφλια 2022 .....	σελ.20
2.1.2 Αλλαγές στη δήλωση Inrastat 2022 .....	σελ.21
2.2 Σύστημα Vies.....σελ.22	
3.Διάφοροι Τύποι Ενδοκοινοτικών Απατών.....σελ.27	
3.1 Απάτη ΦΠΑ.....σελ.27	
3.2. Απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ.....σελ.27	



3.3.Πρόταση Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.....σελ.30	σελ.30
3.4. Ο τρόπος που στοιχειοθετείται το έγκλημα της απάτης στο ΦΠΑ.....σελ.32	σελ.32
4. Μηχανισμοί απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....σελ.33	σελ.33
4.1. Απάτες τύπου Carousel.....σελ.34	σελ.34
4.2. Εικονικές και τριγωνικές συναλλαγές .....σελ.37	σελ.37
4.3.Διασταυρούμενη Τιμολόγηση (Cross invoicing).....σελ.39	σελ.39
4.4.Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών (Contra trading).....σελ.40	σελ.40
4.5 Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00 .....σελ.41	σελ.41
5. Τρόποι ανίχνευσης και αντιμετώπισης απατών.....σελ.44	σελ.44
5.1. Στενή συνεργασία με τα τελωνεία.....σελ.44	σελ.44
5.2. Συνεργασίες με τραπεζικούς οργανισμούς.....σελ.45	σελ.45
5.3. Νομιμοποίηση κερδών από παράνομες δραστηριότητες.....σελ.45	σελ.45
5.4 Διαμεταφορείς .....σελ.46	σελ.46
5.5 Πρόγραμμα Fiscalis.....σελ.47	σελ.47
5.6 Μηχανισμός αντιστροφής ΦΠΑ .....σελ. 48	σελ. 48
6. Καινούργιοι τομείς απάτης σε συναλλαγές ενδοκοινοτικού επιπέδου.....σελ.50	σελ.50
6.1 Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (ECS) .....σελ.50	σελ.50
6.2 Εμπόριο Ρύπων.....σελ.53	σελ.53
6.3 Φυσικό αέριο και ηλεκτρική ενέργεια .....σελ.54	σελ.54
6.4 Απάτη με καθόδους χαλκού .....σελ.56	σελ.56

6.5 Απάτη μέσω διαδικτυακών καταστημάτων .....	σελ.56
6.6 Απάτη με απορρυπαντικά .....	σελ.59
6.7 Απάτη στο εμπόριο καπνικών προϊόντων .....	σελ.59
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	σελ.62
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	σελ. 64

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΣΔΟ.....	Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
ΤΕΙ-Η.....	Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Ηπείρου
ΕΕ .....	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΑΑΔΕ.....	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΦΠΑ .....	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
OLAF .....	Υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής
VIES .....	Σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τις τελευταίες δεκαετίες παρατηρούμε μια αξιοσημείωτη ανάπτυξη του εμπορίου που ως αποτέλεσμα έφερε οικονομική άνθηση και δημιουργία ισχυρών οικονομιών. Επιπρόσθετα, ο διαχωρισμός της εργασίας σε τομείς και ρόλους ευθύνης, η εξειδίκευση στους ρόλους αυτούς καθώς και η άνοδος της τεχνολογίας σιγά σιγά έχουν αναβαθμίσει το ρόλο του διεθνούς εμπορίου, κάνοντάς το πλέον αναφαίρετο μέρος των σύγχρονων κοινωνιών.

Το διεθνές εμπόριο έχει επηρεαστεί σε μεγάλη κλίμακα από τη παγκοσμιοποίηση της οικονομίας. Συνεπώς, ολοένα και περισσότερες εταιρίες λαμβάνουν μέρος στις διεθνείς συμβάσεις αγοραπωλησίας υπηρεσιών και προϊόντων που συμπεριλαμβάνουν συνήθως πάνω από δυο μέρη και απαιτούν την μετακίνηση προϊόντων από ένα κράτος σε ένα άλλο μέχρις ότου αυτά να φτάσουν στα χέρια των τελικών καταναλωτών.

Ένα αξιοσημείωτο τμήμα των εμπορικών συναλλαγών των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνιστούν και οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, που στην ουσία πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ τους

Η ενιαία αγορά, η οποία τέθηκε σε ισχύ τον Ιανουάριο του 1993, έπαυσε τους συνοριακούς ελέγχους για το εμπόριο που διεξάγεται στην ευρωπαϊκή κοινότητα. Καθώς οι εξαγωγές προϊόντων και υπηρεσιών προς άλλες χώρες – μέλη συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, προκύπτει ο κίνδυνος αυτά τα προϊόντα να μένουν αφορολόγητα αφενός στη χώρα παράδοσης και αφετέρου στη χώρα κατανάλωσης. Εκτός φυσικά από την απώλεια εσόδων που υφίστανται οι χώρες, η μη είσπραξη του ΦΠΑ έχει άμεσο αντίκτυπο στους πόρους της ΕΕ.

Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας γίνεται προσπάθεια παρουσίασης της έννοιας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και εξετάζεται το κατά πόσο οι μηχανισμοί της Ευρωπαϊκής ένωσης αντιμετωπίζουν αποφασιστικά την ενδοκοινοτική απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Γίνεται φανερό ότι η απάτη στον τομέα αυτό συνδέεται συχνά με

το οργανωμένο έγκλημα και σύμφωνα με έρευνες και στατιστικά στοιχεία οι ετήσιες απώλειες κοστίζουν στην ένωση περίπου εξήντα δις ευρώ. Είναι συνεπώς αδήριτη η ανάγκη λήψης μέτρων καθώς διακυβεύονται τα συμφέροντα τόσο των κρατών όσο και των πολιτών.

Η εργασία επιχειρεί να παρουσιάσει τους διάφορους τύπους ενδοκοινοτικών απατών που συναντώνται πιο συχνά και να προτείνει μια σειρά μέτρων τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τα κράτη μέλη προκειμένου να μειωθεί και γιατί όχι να εξαλειφθεί η απάτη.

## 1.Ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Η βιβλιογραφία που αναφέρεται στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές επικεντρώνει την προσοχή της στην ανάλυση καθώς και τη μελέτη της αποτελεσματικότητας της κοινής αγοράς, και τις συγκυρίες που οδήγησαν στην θέσπισή της. Επιπλέον γίνεται ιδιαίτερη μνεία για τον τρόπο φορολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών. Η εμπορική πολιτική αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πολιτικές που οφείλουν να τεθούν υπό υπερεθνικές αρμοδιότητες από το ξεκίνημα της δημιουργίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Ήδη από το 1957, με την συνθήκη της Ρώμης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε μια εξωτερική προσωπικότητα με στόχο να είναι σε θέση να συνάπτει συμφωνίες καθώς και να επιβάλλει εμπορικές σχέσεις με τον υπόλοιπο πλανήτη. Αν και υπήρξε μια αξιοσημείωτη αντιπαράθεση αναφορικά με το πόσο η Ευρωπαϊκή Ένωση αντιπροσωπεύει μια «δύναμη» στο πεδίο μελέτης που έχει να κάνει με την παραδοσιακή «πολιτική δύναμη», έχει από καιρό αναγνωριστεί ότι έχει πράγματι αποκτήσει την ιδιότητα αυτή στο τομέα του διεθνούς εμπορίου (Polletti & Bierne, 2012).

Η εμπορική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αν και έχει σημαντική θεσμική θέση, δεν προσελκύει σε ικανοποιητικό βαθμό την προσοχή της επιστημονικής κοινότητας. Αν αντιπαραβάλλουμε την έμφαση που δίνεται στη μεγάλη και αναλυτική βιβλιογραφία στην εμπορική πολιτική των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, η βιβλιογραφία για την εμπορική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης παραμένει ελλιπής, τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο (Dur, 2006, Dur & Zimmermann, 2007).

Ενιαία περιπτωσιολογικές μελέτες αναφορικά με τις πιο εμφανείς διαπραγματευτικές διαδικασίες και αναλύσεις που καλύπτουν λίγους τομείς του εμπορίου, ιδίως στη γεωργία, εδώ και αρκετό καιρό κυριαρχούν στο χώρο. Μόνο κατά τις πρόσφατες δεκαετίες έχει καταστεί σημαντική η εμπορική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία αντικατοπτρίζεται σε μια σειρά από μελέτες σε θεωρητικό επίπεδο. Αναφορικά με την μελέτη γύρω από τον ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ερευνώνται και εξετάζονται οι απάτες που έχουν

πραγματοποιηθεί καθώς και οι παγίδες στις οποίες δύναται να πέσουν οι συναλλασσόμενοι. Το 1993, αφότου εισήχθη η ενιαία αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η φοροδιαφυγή του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις έχει γίνει θέμα μείζονος σημασίας.

Τα τελευταία χρόνια έχει τραβήξει σε μεγάλο βαθμό την προσοχή των υπεύθυνων χάραξης πολιτικής. Ο Gradeva (2014) διερευνά σε εμπειρικό επίπεδο το ζήτημα της φοροδιαφυγής του ΦΠΑ στο εμπόριο στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού εμπορίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε επτά από τις νέες χώρες της Ανατολικής Ευρώπης μέλη της ΕΕ. Εκτιμάει την ανταπόκριση του χάσματος του εμπορίου στις μεταβολές του συντελεστή ΦΠΑ για το διάστημα 2004-2009 σε επίπεδο προϊόντος. Τα πορίσματα που ανέκυψαν εμπειρικά, φανερώνουν ότι το χάσμα συσχετίζεται θετικά με το συντελεστή ΦΠΑ σε τρεις από τις επτά χώρες της Ανατολικής Ευρώπης.

Εν κατακλείδι, ο Wolf, μελετά τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου αναφορικά με τις πτυχές του ΦΠΑ του ενδοκοινοτικού εμπορίου προϊόντων και υπηρεσιών. Αυτό το εμπόριο εμπίπτει στις διατάξεις του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ, ένα καθεστώς που έχει καταστεί μόνιμο. Σε πρόσφατες αποφάσεις του, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο συμπλήρωσε ορισμένα κενά αριστερά από τον νομοθέτη της ΕΕ. (Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2005)

Σύμφωνα με το άρθρο 26 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης «Η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών» (Eur-lex, 2012). Έτσι το 1993, με πυλώνα αυτή τη συνθήκη, εγκαθιδρύθηκε η εσωτερική αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης που στα πλαίσιά της έχουν προστεθεί αρκετές διατάξεις για την ελαχιστοποίηση των εμποδίων στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ, όπως φέρ' ειπείν διατάξεις για τη ελάττωση των διαπιστευτηρίων που χρειάζονται στα εσωτερικά σύνορα της ΕΕ. (Οδηγία 91/680/ΕΟΚ, Eur-lex 1991).

Με την καθιέρωση του καθεστώτος της Ενιαίας Αγοράς τον Ιανουάριο του 1993, η δημοσιονομική βάση των τελωνειακών ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα κάθε χώρας έπαψε να ισχύει και ένα καινούργιο σύστημα ελέγχου ΦΠΑ έκανε την εμφάνισή του

στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Το πιο σημαντικό όφελος ήταν η μείωση του διοικητικού φόρτου για τις επιχειρήσεις μάλιστα σε μεγάλο βαθμό ετησίως.

## 1.1 Έννοια ενδοκοινοτικής απόκτησης

Η έννοια της «ενδοκοινοτικής απόκτησης» χρησιμοποιείται προκειμένου να απεικονίσει οποιαδήποτε συναλλαγή μέσω της οποίας επιτυγχάνεται το δικαίωμα κατοχής προϊόντων τα οποία αποτελούν αντικείμενο αγοραπωλησίας μεταξύ κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (Δημήτριος Θ. Γκλεζάκος, 2004)

Συγκεκριμένα, από τον Ιανουάριο του 1993, με την θέσπιση της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών έπαψαν να ισχύουν οι τελωνειακές διατυπώσεις και οι έλεγχοι, αναφορικά με τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των χωρών της κοινότητας και την ίδια στιγμή διατηρείται η αρχή της φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών στη χώρα κατανάλησης.

Όπως αναφέρει το άρθρο 11 του νόμου 2859/2000, ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται σε Φ.Π.Α, θεωρείται η απόκτηση εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος – μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Συνεπώς, για να θεωρείται μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις (άρθρο 11 παρ 2):

- (α) Να πρόκειται για αγαθά τα οποία αποστέλλονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος – μέλος (φυσική μετακίνηση).
- (β) Τόσο ο αγοραστής όσο και ο πωλητής να είναι πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α
- (γ) Η συναλλαγή που αφορά την απόκτηση αγαθών να γίνεται στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή.
- (δ) Η απόκτηση αγαθών να πραγματοποιείται από επαχθή αίτια.



Όσο αφορά τον τόπο πραγματοποίησης μιας ενδοκοινοτικής απόκτησης ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2859/2000. Ειδικότερα, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας εφόσον τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, ή όταν γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος.

Συνεπώς, σε κάθε ενδοκοινοτική απόκτηση τα αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος-μέλος προς την Ελλάδα, φορολογούνται στη χώρα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του αποκτώντος.

Η ρύθμιση του παραπάνω άρθρου 28β, μεταφέρθηκε στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ. (Θεοχαροπούλου Α., 1975, σελ. 296). Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις, οι οποίες τέθηκαν σε εφαρμογή από τον Ιανουάριο του 1993, ορίζεται πότε η ενδοκοινοτική απόκτηση γίνεται στο εσωτερικό του κράτους και συνεπώς πότε το Ελληνικό κράτος είναι αρμόδιο για την επιβολή του ΦΠΑ. (Τσιατούρας Φ., 2004).

Ειδικότερα, με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 15 ορίζεται ο γενικός κανόνας, κατά τον οποίο μια ενδοκοινοτική απόκτηση γίνεται στο εσωτερικό της χώρας, όταν η άφιξη των εμπορευμάτων που στέλνονται ή διακινούνται από άλλη χώρα προς αυτή που τα αποκτά, πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Συνεπώς, κάθε ενδοκοινοτική απόκτηση προϊόντων, τα οποία διακινούνται από άλλο κράτος - μέλος προς την χώρα μας, φορολογείται εδώ, ανεξάρτητα από την τοποθεσία εγκατάστασης αυτού που τα αποκτά.

Σημαντικό είναι επίσης να γίνει και μια ειδική πρόβλεψη για την περίπτωση των ενδοκοινοτικών τριγωνικών συναλλαγών.

Όπως αναφέρει η οδηγία 2006/112/EK και πιο συγκεκριμένα το άρθρο 138 §1, <<τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον

υποκείμενο στο φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

Εκτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1, τα κράτη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

A) Τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της κοινότητας προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στο φόρο ή προς νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή προς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο,

B) τις παραδόσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή, από τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο ή προς νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών εκτός των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των εν λόγω αγαθών πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφοι 4 και 5 ή με το άρθρο 16 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ,

Γ) τις παραδόσεις αγαθών που συνίστανται σε αποστολή με προορισμό άλλο κράτος μέλος, οι οποίες θα καλύπτονταν από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 και στα στοιχεία α) και β), εάν είχαν πραγματοποιηθεί για άλλον υποκείμενο στον φόρο.>>

Μία τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή συμπεριλαμβάνει, όπως προαναφέρθηκε, μία αρχική πράξη πώλησης προϊόντων, για παράδειγμα από την ιταλική επιχείρηση (Α) προς την ελληνική (Β), και εν συνεχεία μία 2η πράξη πώλησης των ίδιων προϊόντων από την ελληνική επιχείρηση (Β) προς την ισπανική επιχείρηση (Γ), αλλά

μονάχα μία πράξη μεταφοράς των προϊόντων από την χώρα του αρχικού πωλητή (Α) στη χώρα του τελικού αποδέκτη (Γ).

Συνεπώς, με δεδομένο ότι σε αυτή τη περίπτωση υπάρχει μία και μοναδική πράξη παράδοσης των προϊόντων, η οποία και χρήζει απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά τους ορισμούς του παραπάνω άρθρου, αυτή θα συνδέεται με μία μόνο από τις δύο διαδοχικές πράξεις πώλησης και την αντίστοιχη τιμολόγηση. (Richard T. Ainsworth R., 2012)

Συμπερασματικά, στο προαναφερθέν παράδειγμα στη περίπτωση που τα προϊόντα μεταφέρονται από την ιταλική εταιρία (Α) απευθείας στην ισπανική (Γ), η συναλλαγή ανάμεσα στον αρχικό πωλητή (Α) και τον ενδιάμεσο αγοραστή (Β) θα εξαιρείται από τον ΦΠΑ, ενώ η δοσοληψία ανάμεσα στην ελληνική (Β) και την ισπανική (Γ) επιχείρηση θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στο κράτος-μέλος στο οποίο βρίσκεται εγκατεστημένη η (Γ), ήτοι στην Ισπανία, όπως αναφέρει η Οδηγία 2006/112/EK, άρθρο 40, το οποίο λέει ότι ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης θεωρείται το κράτος-μέλος όπου γίνεται η άφιξη της αποστολής των εμπορευμάτων.

Επιπλέον, η Οδηγία 2006/112/EK, στο άρθρο 41, παρέχει μια δικλίδα ασφαλείας που αποσκοπεί στην εξασφάλιση της λήψης του ΦΠΑ, λέγοντας ότι από τη στιγμή που ο ενδιάμεσος αγοραστής (Β) δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε πράγματι σε ΦΠΑ στη χώρα της άφιξης της αποστολής (Ισπανία), ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης θα νοείται η χώρα στην οποία είναι η έδρα της επιχείρησης (Β). Στο ενδεχόμενο που δεν αποδειχθεί επαρκώς από την εταιρία (Β), ενώ η συναλλαγή έχει πράγματι φορολογηθεί στη χώρα άφιξης της αποστολής, είναι πιθανό να επιβληθεί διπλή φορολογία.

Σκοπός της εν λόγω ρύθμισης είναι να γίνουν οι τριγωνικές συναλλαγές ασφαλείς από φορολογική άποψη, ενεργοποιώντας το ίδιο το ατομικό όφελος των φορολογουμένων προκειμένου να αποτραπεί η επιβολή διπλής φορολογίας. (Richard T. Ainsworth R., 2010)

## 1.2 Έννοια της ενδοκοινοτικής παράδοσης

Ο όρος ενδοκοινοτική παράδοση χρησιμοποιείται για την παράδοση αγαθών που αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς ή αποστολής «από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος μέλος», σύμφωνα με το άρθρο 28 του Νόμου 2859/2000 (Taxheaven, 2020).

Ένα από τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων είναι ότι στη πλειοψηφία τους είναι απαλλαγμένες από τον ΦΠΑ, αν φυσικά τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, καθότι όπως είναι ευρέως γνωστό μια ενδοκοινοτική παράδοση από ένα κράτος μέλος της ΕΕ αποτελεί παράλληλα ενδοκοινοτική απόκτηση για την άλλη χώρα που συμμετέχει στη συναλλαγή και έτσι η φορολόγηση θα γίνει στην επικράτεια του αποκτώντα. Όπως και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έτσι και οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες μεταξύ των οποίων είναι οι απλές παραδόσεις, όπως για παράδειγμα παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών από τη μια χώρα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε μια άλλη.

Επιπλέον μια άλλη κατηγορία ενδοκοινοτικών παραδόσεων είναι οι τριγωνικές παραδόσεις, δηλαδή παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών από τη μια χώρα στην άλλη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία αγαθά ή υπηρεσίες προέρχονται από μια Τρίτη χώρα, η οποία επίσης είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (Κρανιδιώτης Π.- Σιώτου Μ. - Σφακιανάκη Ν., 2010)

Επίσης υπάρχουν και άλλες μορφές ενδοκοινοτικών παραδόσεων μεταξύ των οποίων είναι και οι παραδόσεις αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης. Επιπλέον υπάρχουν και οι παραδόσεις μεταφορικών και μηχανοκίνητων μεταφορικών μέσων από τη μια χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε μια άλλη. Και τέλος φυσικά οι παραδόσεις παγίων κοινοτικής επιχείρησης από μια χώρα μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε μια άλλη.

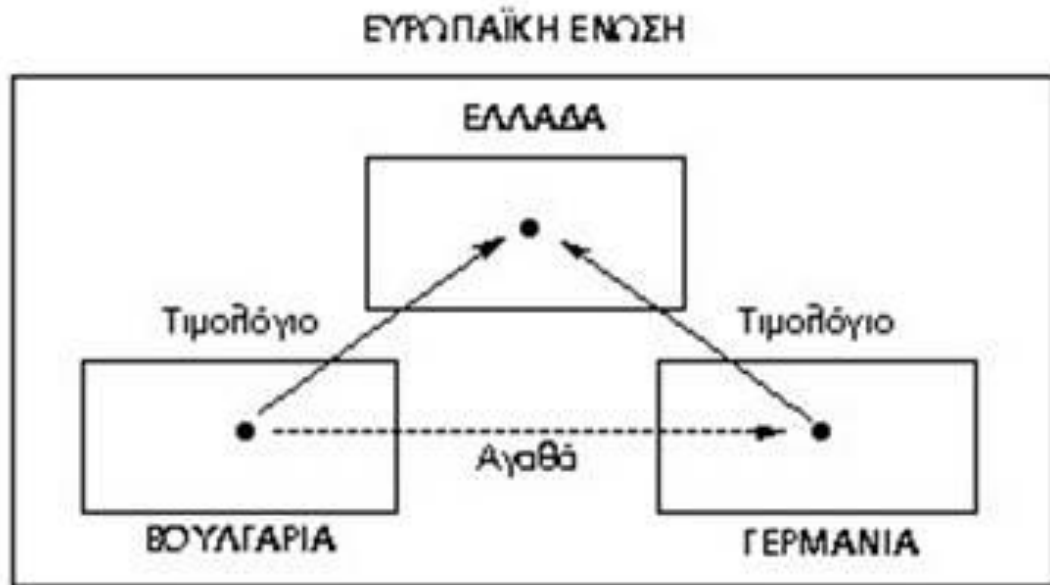
### 1.3. Τριγωνικές ενδοκοινοτικές και διεθνής συναλλαγές

Τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή ονομάζουμε μια συναλλαγή στην περίπτωση που διεξάγεται μεταξύ τριών προσώπων σε διαφορετικά κράτη – μέλη υποκείμενων στο φόρο με ΑΦΜ/ΦΠΑ και με φυσική μεταφορά εμπορευμάτων από μια χώρα σε άλλη. Ουσιαστικά υπάρχουν δύο συναλλαγές, δυο δηλαδή διαδοχικές πωλήσεις και τιμολογήσεις αλλά μονάχα μία φυσική διακίνηση των αγαθών μεταξύ δύο χωρών της ΕΕ. Ο τρόπος που πραγματοποιείται αυτού του είδους η συναλλαγή καθορίζει τον τελικό παραλήπτη των εμπορευμάτων, τον ενδιάμεσο αγοραστή και τον πρώτο πωλητή. (Κουλογιάννης Κ., 2014)

Ειδικότερα, στις παραπάνω περιπτώσεις συναλλαγών ο πρώτος πωλητής (Α) στέλνει τα εμπορεύματα σε τρίτο παραλήπτη (Γ) που του έχει υποδείξει ο αγοραστής (Β). Παρόλο αυτά, εκδίδει τιμολόγιο προς τον αγοραστή (Β).

Εν συνεχεία, ο αγοραστής (Β), δρώντας ως πωλητής έναντι του τελικού παραλήπτη (Γ), του κόβει τιμολόγιο, καθώς τα εμπορεύματα έχουν πάει σε εκείνον με το δελτίο αποστολής του πρώτου πωλητή (Α), όπου ο τρίτος φαίνεται ως παραλήπτης (Paliu-Popa L., 2009)

Ουσιαστικά τα αγαθά διακινούνται κατευθείαν από τον αρχικό κρίκο της σειράς στον τελικό αντί να μετακινούνται με τη σειρά από το ένα τμήμα στο επόμενο, ενώ ουσιαστικά πρόκειται για δύο ξεχωριστές δοσοληψίες, με αποτέλεσμα την διεξαγωγή δυο ξεχωριστών τιμολογήσεων.



**Εικόνα 1.3** Παράδειγμα τριγωνικής ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

Για παράδειγμα η ελληνική επιχείρηση ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ παραγγέλνει προϊόντα αξίας 160.000 € σε προμηθευτή της στην Ιταλία. Ο Ιταλός προμηθευτής δίνει εντολή σε Ισπανική εταιρία να αποστείλει τα προϊόντα απευθείας στην Ελλάδα. Ακολούθως ο Ιταλός προμηθευτής τιμολογεί την ελληνική εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ. Η εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ είναι ο τελικός παραλήπτης.

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του κώδικα ΦΠΑ 2859/2000 η αποδεδειγμένη φυσική διακίνηση εμπορευμάτων στην Ελλάδα από άλλη χώρα της ΕΕ, θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών **με υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ** στο εσωτερικό του κράτους. Ο φόρος που αναλογεί απεικονίζεται με τρόπο λογιστικό, δίχως στην πραγματικότητα να καταβάλλεται, με τη μέθοδο της χρεοπίστωσης. Η εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ θα πρέπει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (από Ιταλία) και δήλωση INTRASTAT άφιξης (από Ισπανία).

Ένα δεύτερο παράδειγμα τριγωνικής συναλλαγής θα ήταν το εξής. Έστω ότι η ελληνική επιχείρηση ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ αγοράζει από Βουλγαρική εταιρία και δίνει εντολή να παραδοθούν σε εταιρία στην Γερμανία. Εκδίδει έτσι τιμολόγιο αξίας 50.000 € προς την γερμανική εταιρία ενώ εισπράττει τιμολόγιο αξίας 40.000 € από την Βουλγαρική επιχείρηση. Η εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ αποτελεί τον ενδιάμεσο

κρίκο μεταξύ αγοραστή και προμηθευτή. Αγοράζει εμπορεύματα από προμηθευτή που εδρεύει σε μια άλλη χώρα μέλος και δίχως να τα παραλάβει τα μεταπωλεί σε πελάτη της άλλης χώρας – μέλους.

Η αγοραπωλησία αυτού του είδους είναι ενδοκοινοτική παράδοση, **δίχως υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ** στο εσωτερικό του κράτους φορολογείται το κράτος – μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Η εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ θα πρέπει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από Βουλγαρία και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς Γερμανία. Τέλος, δεν θα υποβάλλει INTRASTAT ούτε άφιξης ούτε αποστολής διότι δεν έγινε φυσική μετακίνηση προϊόντων προς ή από την Ελλάδα.

Ένα τρίτο και τελευταίο παράδειγμα για να γίνει ξεκάθαρη η έννοια των συναλλαγών αυτών είναι το παρακάτω.

Η ελληνική εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ, πουλά προϊόντα αξίας 100.000 € σε πελάτη την εγκατεστημένο στην Πορτογαλία. Τα προϊόντα αποστέλλονται κατ' εντολή και για λογαριασμό της Πορτογαλικής επιχείρησης από την Ελλάδα απευθείας σε επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία. Η συναλλαγή αυτή είναι ενδοκοινοτική παράδοση δίχως υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο εσωτερικό του κράτους καθώς φορολογείται το κράτος μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Η ελληνική εταιρία είναι ο αρχικός αποστολέας. Η εταιρία ΜΠΟΤΣΙΟΣ ΑΕ υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την Πορτογαλία και δήλωση INTRASTAT αποστολής (Ισπανία).

Σε συνθετότερες συναλλαγές αυτού του είδους, μπορεί οι ενδιαμέσοι που εμπλέκονται να είναι περισσότεροι, δίχως όμως αυτό να αλλάζει το κύριο γνώρισμα του τριγωνικού εμπορίου, δηλαδή την άμεση μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο κρίκο στον τελικό. (Richard T. Ainsworth R., 2012)

Τα πλεονεκτήματα αυτής της πρακτικής είναι αρκετά, αν αναλογιστούμε ότι έτσι εξασφαλίζεται αφενός η εξοικονόμηση χρόνου και αχρείαστων εξόδων διακίνησης και αφετέρου διοικητικού κόστους για τις εταιρίες που κάνουν αυτού του είδους τις συνδιαλλαγές. Έτσι, ανάλογα με το μέρος εγκατάστασης, οι τριγωνικές συναλλαγές χωρίζονται σε αυτές που είναι α) εντός του εθνικού χώρου, β) μεταξύ διαφορετικών χωρών της κοινότητας και γ) με τρίτες χώρες.

Όσοι πραγματοποιούν τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές οφείλουν να τις αναγράφουν στη περιοδική δήλωση ΦΠΑ, κατά τη συμπλήρωσή αυτής, την φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η συνδιαλλαγή. Επιπρόσθετα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τους Ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων.

Η ημερομηνία υποβολής των πινάκων αυτών είναι η 26<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά, ενώ πραγματοποιείται μέσω της ιστοσελίδας Taxisnet.

Σημαντική επίσης υποχρέωση όσων ενεργούν συναλλαγές αυτής της μορφής είναι η υποβολή στατιστικής δήλωσης INTRASTAT αποστολής - άφιξης, στην περίπτωση που εκτελούν αποστολές ή αποτελούν τελικό παραλήπτη των εμπορευμάτων. Προϋπόθεση αποτελεί οι συνδιαλλαγές να έχουν ξεπεράσει κατά την προηγούμενη χρονιά ή την τρέχουσα το εκάστοτε κατώφλι που έχει οριστεί.

Στις *διεθνείς τριγωνικές συναλλαγές* κάθε μία από εταιρίες που εμπλέκονται έχει την έδρα της σε άλλο κράτος και τουλάχιστον μία εξ αυτών εδράζεται σε τρίτο προς την Ευρωπαϊκή Ένωση κράτος. Ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτού του τύπου συναλλαγής είναι:

[1] Τις περισσότερες φορές είναι χρήσιμος ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου της εγκαταστημένης σε τρίτη χώρα εταιρίας σε εμπλεκόμενη χώρα της Ε.Ε.

[2] Σε αυτού του τύπου τις συνδιαλλαγές κυρίως εφαρμόζεται το τελωνειακό καθεστώς, λ.χ. εισαγωγής ή εξαγωγής και έτσι αρκετοί χρησιμοποιούν τις έννοιες «τριγωνική εισαγωγή» και «τριγωνική εξαγωγή». Ακόμη με εξαίρεση ελάχιστες περιπτώσεις, κρίνεται αναγκαία και η εφαρμογή τελωνειακών διαδικασιών.

[3] Σε όποια από αυτές τις δοσοληψίες πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση ή απόκτηση εμπορευμάτων, ισχύουν αφενός οι διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ, και αφετέρου οι εθνικές διατάξεις της κάθε χώρας που ανήκει στην κοινότητα.



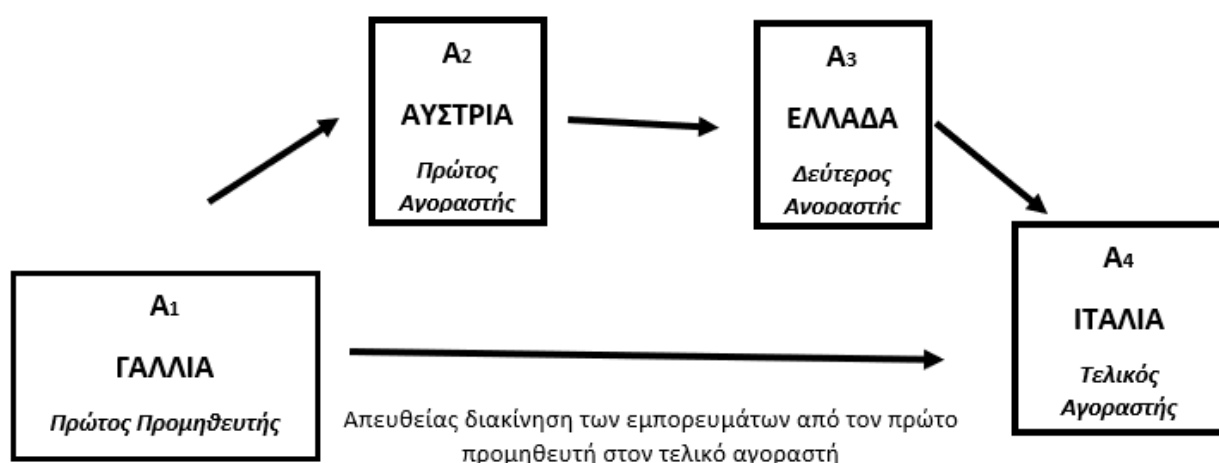
## 1.4 Αλυσιδωτές ή Πολυγωνικές Συναλλαγές

Μια ακόμη μεγάλη κατηγορία ενδοκοινοτικών συναλλαγών είναι και οι **αλυσιδωτές ή αλλιώς πολυγωνικές συναλλαγές**. Πρόκειται για συνδιαλλαγές στις οποίες τα εμπλεκόμενα μέρη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι παραπάνω από τρία και αυτό έχει ως συνέπεια να μην είναι εφικτό να αντιμετωπισθούν ως τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές. (Γλεζάκος 2007).

Αυτό δύναται να γίνει για αγαθά τα οποία δεν μεταφέρονται από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένα αλλά αλλάζουν ιδιοκτησία με διαδοχικές τιμολογήσεις.

Για να γίνει πιο κατανοητός ο όρος αξίζει να δοθεί ένα παράδειγμα. Ελληνική επιχείρηση (A3) αγοράζει πλακάκια από Αυστριακή επιχείρηση (A1), η οποία τα έχει αποθηκεύσει στη Γαλλία. Έπειτα, η ελληνική επιχείρηση πουλά τα πλακάκια σε Ιταλική επιχείρηση (A4), η οποία τα μεταφέρει σε δική της αποθήκη στην Ιταλία.

Αυτού του είδους η συνδιαλλαγή ονομάζεται αλυσιδωτή ή πολυγωνική και εμφανίζεται πιο συχνά στις συναλλαγές εμπορευμάτων τα οποία είναι αποθηκευμένα, είτε στις συνδιαλλαγές που για προφανείς λόγους πραγματοποιούνται διαδοχικές τιμολογήσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών, ενώ τα προϊόντα μεταφέρονται μονάχα στο τελευταίο στάδιο από την αποθήκη του πρώτου προμηθευτή στην αποθήκη του τελικού αγοραστή.



Εικόνα 1.4. Παράδειγμα αλυσιδωτής συναλλαγής

Εξάγεται λοιπόν το συμπέρασμα ότι οι παραπάνω δοσοληψίες δεν είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως απλές τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές παρά μονάχα στην περίπτωση που αυτές απλοποιηθούν σε τριγωνικές με τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Η διαδικασία αυτή θεωρείται νόμιμη και προβλέπεται από τις κοινοτικές και εθνικές διατάξεις. (Σαββαΐδου Αικ., 2009).

## 2. Συστήματα Instratat & Vies

Από τον Ιανουάριο του 1993 και έπειτα οι αγοραπωλησίες εμπορευμάτων ανάμεσα στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνοδεύονταν από έγγραφα και υφίσταντο τελωνειακό έλεγχο. Έπειτα από τη δημιουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, έπαψαν να υφίστανται τόσο τα σύνορα μεταξύ των κρατών μελών όσο και οι έλεγχοι που διεξάγονταν από τα τελωνεία. Επακόλουθο όλου αυτού ήταν να παύσει η υποχρέωση κατάθεσης εγγράφων για τη διακίνηση εμπορευμάτων σε ενδοκοινοτικό επίπεδο.

Η χαρακτηριστική διαφορά που επακολούθησε στο ΦΠΑ είναι πως κατά τις πωλήσεις εμπορευμάτων ενός κράτους μέλους επιβάλλουν μηδενικό ΦΠΑ στις παραδόσεις προς άλλα κράτη μέλη μονάχα στις παρακάτω προϋποθέσεις. Πριν καταργηθεί η έκδοση των εγγράφων, από τη μια πλευρά βοήθησε τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν έσοδα από τον φόρο προστιθέμενης αξίας και από την άλλη συνέβαλε στην συλλογή πληροφοριών αναφορικά με το εξαγωγικό εμπόριο κάθε κράτους μέλους.

Έτσι τα συστήματα VIES και INTRASTAT, δημιουργήθηκαν από την αδήριτη ανάγκη να καλυφθεί το κενό που προέκυψε από την παύση ισχύος της υποβολής των ενιαίων διοικητικών εγγράφων.

Το Σύστημα Στατιστικών Ενδοενωσιακού εμπορίου, γνωστό και με την ονομασία INTRASTAT (INTRA-Union STAT) κατασκευάστηκε για τη συλλογή πληροφοριών, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ποιότητα και αξιοπιστία των στατιστικών του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Μέσω περιοδικών δηλώσεων που υποβάλλονται από τον υπόχρεο στις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες συλλέγονται οι πολύτιμες στατιστικές πληροφορίες. Οι δηλώσεις αυτές καλύπτουν τη μεταφορά αγαθών που διακινούνται από την χώρα εξαγωγής και τη μεταφορά αγαθών που καταφθάνουν στη χώρα εισαγωγής.

Η δήλωση **INTRASTAT** υποβάλλεται κάθε μήνα και αφορά αφενός τις ενδοενωσιακές εισαγωγές εμπορευμάτων από άλλα κράτη μέλη και αφετέρου τις ενδοενωσιακές εξαγωγές σε άλλα κράτη μέλη.

#### Αναλυτική περιγραφή κωδικού 4810 29 30

Χαρτί και χαρτόνια επιχρισμένα με καολίνη ή με άλλες ανόργανες ουσίες στη μία ή και στις δύο επιφάνειες, με ή χωρίς συνδετικά, με εξαίρεση κάθε άλλη επίχριση ή επάλειψη, έστω και χρωματισμένα στην επιφάνεια, διακοσμημένα στην επιφάνεια ή τυπωμένα, σε κυλίνδρους ή σε φύλλα σχήματος τετραγώνου ή ορθογωνίου, σε όλα τα μεγέθη

Χαρτί και χαρτόνια των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη γραφή, την εκτύπωση ή άλλους γραφικούς σκοπούς, χωρίς ίνες που λαμβάνονται με μηχανική ή χημικομηχανική μέθοδο ή των οποίων το 10 %, κατ ανώτατο όριο, κατά βάρος της ολικής ινώδους σύνθεσης αποτελείται από τέτοιες ίνες

Χαρτί και χαρτόνια των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη γραφή, την εκτύπωση ή άλλους γραφικούς σκοπούς, των οποίων περισσότερο του 10 % κατά βάρος της ολικής ινώδους σύνθεσης αποτελείται από ίνες που λαμβάνονται με μηχανική ή χημικομηχανική μέθοδο

Χαρτί επιχρισμένο ελαφρό, με την ονομασία «LWC»

Άλλα

**Σε κυλίνδρους**

#### Φόρμα Εισαγωγής Είδους

Κωδικός:	<b>4810 29 30</b>
Χώρα:	Παρακαλώ επιλέξτε... *
Φύση Συναλλαγής (1):	* Επιλέξτε...
Τρόπος Μεταφοράς:	* Επιλέξτε...
Καθαρή Μάζα (2):	<input type="text"/> kg
Συμπλ. Μονάδα (2):	<b>Δεν υπάρχει</b>
Τιμολογούμενο Ποσό (2):	<input type="text"/>
Στατιστική Αξία (2):	<input type="text"/>
Όροι Παράδοσης:	* Παρακαλώ επιλέξτε...
Χώρα Καταγωγής Προϊόντος:	Παρακαλώ επιλέξτε... *

**Αποδοχή - Διαγραφή - Επιστροφή**

#### Σημειώσεις

1. Οι φύσεις συναλλαγών που έχουν αστερίσκο δίπλα στον κωδικό τους παρουσιάζονται για τη διευκόλυνσή σας και δεν είναι επιλέξιμες.
2. Οι τιμές που δέχονται τα πεδία 'Καθαρή Μάζα', 'Συμπλ. Μονάδα', 'Τιμολογούμενο Ποσό' και 'Στατιστική Αξία' είναι ακέραιοι αριθμοί μεγαλύτεροι από το μηδέν (0).

**Εικόνα 2α.** Φόρμα Είδους Ενδοενοσιακών Εισαγωγών στη δήλωση Intrastat  
(Eurostat.statistics.gr)

#### Αναλυτική περιγραφή κωδικού 3102 10 90

Λιπάσματα ορυκτά ή χημικά αζωτούχα

Ουρία, έστω και σε υδατικό διάλυμα

Ουρία με περιεκτικότητα σε άζωτο ανώτερη του 45 % κατά βάρος του άνυδρου προϊόντος σε ξερή κατάσταση

**Άλλη**

#### Φόρμα Εισαγωγής Είδους

Κωδικός: **3102 10 90**

Χώρα: Παρακαλώ επιλέξτε... \*

Φύση Συναλλαγής (1): \* Επιλέξτε...

Τρόπος Μεταφοράς: \* Επιλέξτε...

Καθαρή Μάζα (2):  kg

Συμπλ. Μονάδα (2):  kg N (Χιλιόγραμμα αζώτου)

Τιμολογούμενο Ποσό (2):

Στατιστική Αξία (2):

Όροι Παράδοσης: \* Παρακαλώ επιλέξτε...

Χώρα Καταγωγής Προϊόντος: Παρακαλώ επιλέξτε... \*

Χώρα και ΑΦΜ Εταίρου: Παρακαλώ επιλέξτε... \*

#### Αποδοχή - Διαγραφή - Επιστροφή

#### Σημειώσεις

1. Οι φύσεις συναλλαγών που έχουν αστερίσκο δίπλα στον κωδικό τους παρουσιάζονται για τη διευκόλυνσή σας και δεν είναι επιλέξιμες.
2. Οι τιμές που δέχονται τα πεδία 'Καθαρή Μάζα', 'Συμπλ. Μονάδα', 'Τιμολογούμενο Ποσό' και 'Στατιστική Αξία' είναι ακέραιοι αριθμοί μεγαλύτεροι από το μηδέν (0).

**Εικόνα 2β.** Φόρμα Είδους Ενδοενωσιακών Εξαγωγών στη δήλωση Intrastat (Eurostat.statistics.gr)

Το **VIES** αποτελεί ένα σύστημα που ελέγχει τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM). Βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών καθώς έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των υπολοίπων κρατών μελών. Οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων στοιχεία της εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή και παροχές.

Τα συστήματα αυτά έχουν θέσει την ευθύνη στους υπόχρεους που κάνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις. Η δήλωση η οποία συμπληρώνεται για το VIES λέγεται «ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» (Φ4) και «ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» (Φ5). Υποβάλλεται όπως και η INTRASTAT κάθε ημερολογιακό μήνα και έχει σχέση μόνο με τις παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών σε εγγεγραμμένα στο Μητρώο ΦΠΑ πρόσωπα άλλων κρατών- μελών ανά μοναδικό ΑΦΜ. Από την άλλη

πλευρά, η INTRASTAT, έχει να κάνει τόσο με τις αφίξεις αγαθών από άλλα κράτη-μέλη όσο και με τις αποστολές αγαθών σε άλλα ΚΜ.

## 2.1 Σύστημα Inostrat

Όπως προαναφέρθηκε παραπάνω, το Σύστημα Στατιστικών Ενδοενωσιακού Εμπορίου αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών για το εμπόριο αγαθών μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ξεκίνησε να εφαρμόζεται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1993, όταν αντικατέστησε τις τελωνειακές διασαφήσεις ως πηγή εμπορικών στατιστικών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τα στατιστικά στοιχεία που προκύπτουν πηγάζουν από τις πληροφορίες που λαμβάνονται διαμέσου των δηλώσεων που στέλνουν οι υπόχρεοι. Υπόχρεοι υποβολής της δήλωσης τόσο για τις ενδοενωσιακές εξαγωγές όσο και για τις ενδοενωσιακές εισαγωγές εμπορευμάτων είναι κάθε επιχείρηση εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ που εξάγει εμπορεύματα ή εισάγει από άλλα κράτη – μέλη.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, κάθε επιχείρηση (ή λογιστικό γραφείο) θα πρέπει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική αίτηση εγγραφής η οποία είναι προσπελάσιμη μέσω Internet στη διεύθυνση: <http://eurostat.statistics.gr>.

Το σύστημα διαχωρίζει τους χρήστες σε δύο βασικές κατηγορίες: τους υπόχρεους και τα τρίτα πρόσωπα.

**Υπόχρεοι χρήστες** είναι οι εταιρίες οι οποίες έχουν εμπορική δραστηριότητα με άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και βάση νόμου είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν δήλωση Inostrat.

**Τρίτα πρόσωπα** είναι οι οικονομικές μονάδες ή τα φυσικά πρόσωπα που υποβάλουν δήλωση Inostrat για λογαριασμό άλλων υπόχρεων επιχειρήσεων. Τρίτα πρόσωπα για παράδειγμα είναι τα λογιστικά γραφεία και οι λογιστές. Οι υπόχρεοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις για την επιχείρησή τους σε αντίθεση με τα τρίτα πρόσωπα τα οποία μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις μόνο για άλλες επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τη νέα απόφαση, από την 1<sup>η</sup> Ιουνίου 2021 και μετά, η δήλωση Intrastat υποβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων (VIES) και εφόσον ξεπεραστούν τα κατώφλια που έχουν οριστεί.

### **2.1.1 Κατώφλια 2022**

Όπως αναφέρει με ανακοίνωσή της η Ελληνική Στατιστική Αρχή στην ιστοσελίδα της, βάσει του Κανονισμού E.E. 2019/2152 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Νοεμβρίου 2019 σχετικά με τις Ευρωπαϊκές Στατιστικές για τις Επιχειρήσεις, τα στατιστικά κατώφλια, τα οποία ισχύουν από 01/01/2022 έως και 31/12/2022, πάνω από τα οποία οι εταιρίες οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνεται στις 150.000€ για τις Ενδοενωσιακές εισαγωγές και 90.000€ για τις Ενδοενωσιακές εξαγωγές.

Μια εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Intrastat στις εξής δύο περιπτώσεις:

1. Όταν ξεπεράσει το στατιστικό κατώφλι του έτους αναφοράς κατά το προηγούμενο έτος. Παραδείγματος χάρη, ορίζεται για την χρονιά 2022 κατώφλι ύψους 150.000€. Έστω ότι μια εταιρία Α έχει κάνει ενδοενωσιακές Εισαγωγές αξίας 80.000€ έως 31/12/2021. Μια άλλη εταιρία Β, έχει πραγματοποιήσει ενδοενωσιακές εισαγωγές ύψους 155.000 € έως 31/12/2021. Από αυτό συμπεραίνουμε ότι μονάχα η Β υποχρεούται να υποβάλει δήλωση Intrastat για την χρονιά 2022, και θα υποβάλλει από τον πρώτο μήνα του έτους 2022, ακόμη και αν φέρει εμπορεύματα αξίας 1 €.
2. Όταν υπερβεί το στατιστικό κατώφλι κατά τη διάρκεια του έτους αναφοράς. Για παράδειγμα υποθέτουμε ότι η εταιρία Α που αναφέραμε προηγουμένως έκανε τις παρακάτω ενδοενωσιακές εισαγωγές:

**Ιανουάριος:** 22.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat.

**Φεβρουάριος:** 28.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 50.000 €)

**Μάρτιος:** 30.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat ( Σύνολο 80.000 €)

**Απρίλιος:** 75.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat ( Σύνολο 155.000 €)

Από τον Απρίλιο και έπειτα η εταιρία Α υποχρεούται να κάνει δήλωση Intrastat για όλους τους επόμενους μήνες του έτους 2022, ακόμη και αν φέρει εμπορεύματα αξίας 1 €.

Εν κατακλείδι, και οι δύο εταιρίες στο τέλος της χρονιάς 2022 οφείλουν να ελέγξουν εάν η συνολική αξία των Ενδοενωσιακών εισαγωγών που έκαναν μέσα στη χρονιά έχει ξεπεράσει το καινούργιο κατώφλι του 2023, προκειμένου να δουν εάν είναι υπόχρεες δήλωσης Intrastat το έτος 2023. Στη περίπτωση που η εταιρία κάνει ενδοενωσιακές εξαγωγές οφείλει να κάνει το ίδιο και για αυτές, με το αντίστοιχο κατώφλι που ισχύει. (Eurostat.statistics.gr/announcements)

### **2.1.2 Αλλαγές στη δήλωση Intrastat 2022**

Όπως αναφέρεται στην ιστοσελίδα της ΕΛΣΤΑΤ, στο πλαίσιο εφαρμογής του νέου κανονισμού (ΕΕ) 2019/2152 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2019, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2022 εισάγονται αλλαγές στο σύστημα Intrastat.

Οι αλλαγές αυτές είναι:

1. Οι δηλώσεις Intrastat αποστολών μετονομάζονται σε δηλώσεις Intrastat Ενδοενωσιακών Εξαγωγών και οι δηλώσεις Intrastat Αφίξεων μετονομάζονται σε δηλώσεις Intrastat Ενδοενωσιακών Εισαγωγών.
2. Στη δήλωση Intrastat προστίθενται τρία νέα πεδία:
  - **ΑΦΜ και Χώρα εμπορικού εταίρου:** Στις ενδοενωσιακές εξαγωγές αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΦΜ του εμπορικού εταίρου στο κράτος αποστολής των προϊόντων.



- **Χώρα καταγωγής αγαθών:** Ως χώρα καταγωγής νοείται το κράτος στο οποίο τα προϊόντα παράγονται εξ ολοκλήρου. Στη περίπτωση που η οικονομική μονάδα αποτελεί τον παραγωγό των προϊόντων που αποστέλλονται, ο κωδικός GR ( Ελλάδα) απεικονίζεται στη δήλωση για το συγκεκριμένο στοιχείο δεδομένων.
- **Όροι παράδοσης:** Αναγράφεται ο κωδικός όρων παράδοσης του προϊόντος.

3. **Νέοι διψήφιοι κωδικοί για το πεδίο <<Φύση Συναλλαγής>>.** (Πηγή: Eurostat.statistics.gr).

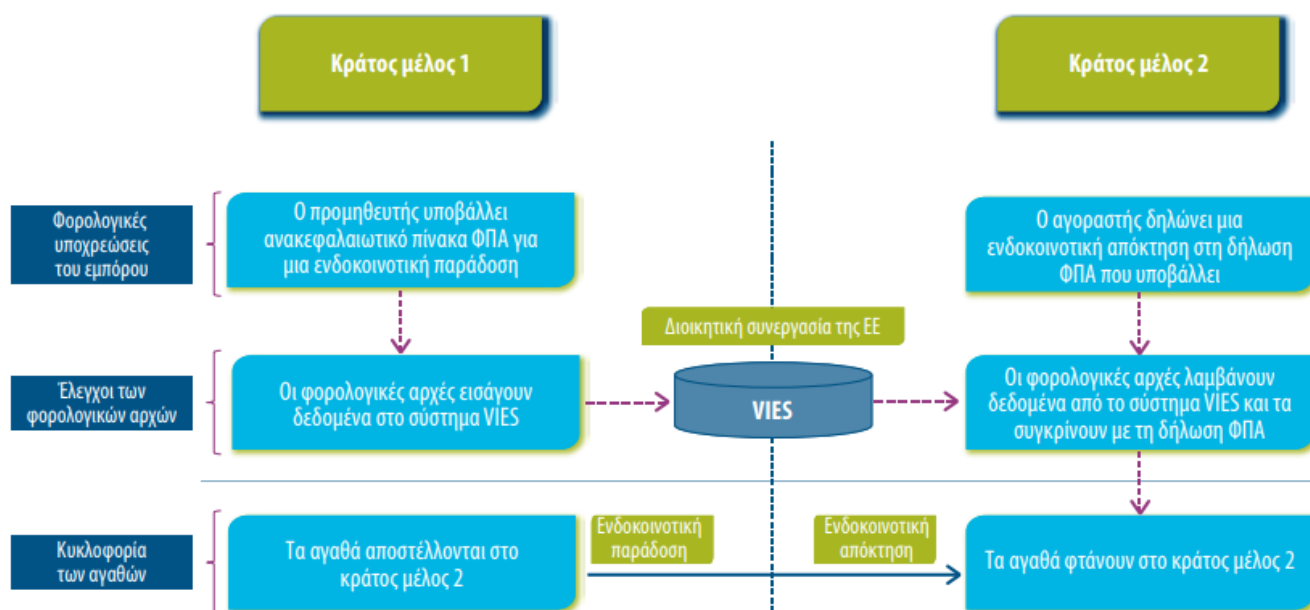
## 2.2 Σύστημα VIES

Οι χώρες που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή κοινότητα έχουν το δικαίωμα να διακινούν ελεύθερα προϊόντα και υπηρεσίες δίχως τελωνειακούς δασμούς και διαδικασίες. Είναι όμως φυσικό και επόμενο να προκύπτουν υποχρεώσεις για τις οικονομικές μονάδες.

Οι εγχώριες εταιρίες που συναλλάσσονται με εταιρίες άλλων κρατών μελών της ΕΕ, είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν δήλωση έναρξης ενδοκοινοτικών συναλλαγών στο μητρώο της εφορίας που υπάγονται μέσα σε ένα μήνα από την αφετηρία της αγοραπωλησίας προκειμένου να γραφτούν στο σύστημα VIES.

Το σύστημα VIES (VAT Information Exchange System), είναι το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το ΦΠΑ με άλλα κράτη – μέλη, στα πλαίσια της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ τους. Οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται περιλαμβάνουν στοιχεία της εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και στοιχεία που συλλέγονται από πρόσωπα εγγεγραμμένα στο μητρώο ΦΠΑ που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή και παροχές (mof.gov.cy).

## Η λειτουργία του VIES



**Εικόνα 2.2** Η Λειτουργία του VIES. Πηγή: ΕΕΣ

Ειδικότερα, είναι ένα σύστημα ηλεκτρονικής μορφής το οποίο έχει ως βάση την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αφού έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των κρατών - μελών.

Κατά την εγγραφή στο VIES, ο υποκείμενος παίρνει έναν ευρωπαϊκό αριθμό ΦΠΑ, τον οποίο οφείλει να χρησιμοποιεί κάθε φορά που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική συναλλαγή. Συγκεκριμένα για την χώρα μας ο αριθμός αυτός είναι ο ΑΦΜ με το πρόθεμα EL ενώ κάθε χώρα μέλος έχει μοναδικό κωδικό.

Χάρη στο σύστημα VIES, ο πωλητής δύναται αλλά και ταυτόχρονα υποχρεούται να ελέγχει το κατά πόσο είναι έγκυρο το ΑΦΜ του πελάτη αλλά και τον τόπο εγκατάστασής του. Ως επακόλουθο εξασφαλίζεται ότι ο πελάτης θα δηλώσει την συναλλαγή ως ενδοκοινοτική απόκτηση και έτσι θα φορολογηθεί στη χώρα που εγκαθίσταται.

Όσες εταιρίες πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές είτε αγορές είτε πωλήσεις, υποχρεούνται να υποβάλλουν κάθε μήνα ηλεκτρονικά δήλωση VIES μέσω του συστήματος Taxis. Οι αρμόδιοι ελεγκτές όλων των ενδοκοινοτικών

κρατών αξιοποιούν τη δήλωση αυτή προκειμένου να ελέγξουν τις διακρατικές συναλλαγές.

**Φ4 TAXIS**

**ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ**  
 - ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ  
 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΠΕΛΑΤΗ ΣΕ ΆΛΛΟ Κ-Μ  
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπη υποβολή)

Δ.Ο.Υ. 001

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 003  
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 004

Ημερολογιακή περίοδος από 006 έως 007 (ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΣ) Μήνας 009 Τρίμηνο / έτος 008

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ**

011	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ		
012	ΟΝΟΜΑ	013	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
014	ΤΙΤΛΟΣ		017
015	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ		016
ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		TAX ΚΩΔ	
018	ΚΩΔΙΚΟΣ	019	ΚΩΔΙΚΟΣ
ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX		ΑΡΙΘΜΟΣ FAX	
020	Δ.Φ.Μ.	021	ΑΡ ΦΑΚΕΛΟΥ
E.L.			Αριθμός σελίδας 023

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

α/α (1)	Στοιχεία αγοραστή / λήπτη υπηρεσιών			Φορολογητέα Αξία**			
	Κράτος - Μέλος (2)	Πρόθεμα Κ-Μ (3)	Αριθμός φορολογικού μετρητού ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (5)	Ομοί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (εμπομποσμένες συναλλαγές) (6)	Ενδοκοινοτικών παραδοσεων υπηρεσιών (6α) (7)	Εξωκοινοτικών παραδόσεων αγαθών - κατώτατος ΑΞΘ (8)
1							
2							
3							
4							

**Εικόνα 2.2.α :** Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φ4 ενδοκοινοτικών παραδόσεων (Πηγή: *taxheaven*)

**Φ5 TAXIS** **ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ**  
**ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**  
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπη υποβολή)

Δ.Ο.Υ. .... 001 \*

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΩΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 003 ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ 004

Ημερολογιακή περίοδος από 005 έως 007 Διάρκεια 009 Μήνας Τρίμηνο / έτος 008

**A. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ**

011	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ			
012	ΟΝΟΜΑ	013	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	
014	ΤΙΤΛΟΣ			
015	Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ		016	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ
017	ΤΑΧ. ΚΩΔ.			
018	ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX	019	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ	
020	Α.Φ.Μ.	021	ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ	
023	ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΙΚΤΕΣ	024	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΛΙΟ	

**B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

α/α (1)	Κ-Μ προμηθευτή / παρόχους υπηρεσιών (2)	Στοιχεία προμηθευτή / παρόχους υπηρεσιών		Φορολογικά Αξία**		
		Πρόσθετο % Α (3)	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών (5)	Ενδοκοινοτικών ληψεων υπηρεσιών (B2B) (6)	Ενδοκοινοτικών ληψεων υπηρεσιών (B2B) (7)
1						
2						
3						
4						

**Εικόνα 2.2.β :** Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φ5 ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (Πηγή: taxheaven)

Πλεονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι ότι συνεισφέρει στη μείωση της φοροδιαφυγής, βρίσκει όσες αγοραπωλησίες δεν έχουν δηλωθεί και τέλος συνεισφέρει στον έλεγχο της σωστής επιβολής του μηδενικού συντελεστή.

Οι υπόχρεοι οφείλουν να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα (δήλωση VIES) για κάθε ημερολογιακό μήνα ανεξαρτήτως εάν η επιχείρηση ξεπέρασε τα ετήσια κατώφλια. Κάθε εταιρία που εγκαθίσταται στο εσωτερικό ενός κράτους-μέλους και πρόκειται να διεξάγει μία ενδοκοινοτική συναλλαγή οφείλει προτού γίνει η συναλλαγή, να υποβάλλει δήλωση έναρξης ή μεταβολής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την εγγραφή της στο μητρώο V.I.E.S.

Έπειτα προτού πραγματοποιηθεί η εκάστοτε αγοραπωλησία οφείλει να επαληθεύσει το κατά πόσο έγκυρο είναι το Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου διαμέσου της ιστοσελίδας [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies).

Αξίζει να αναφερθεί ότι σχετικά με την ενδοκοινοτική λήψη ή παροχή υπηρεσιών, η αναγκαιότητα εγγραφής στο σύστημα καθώς επίσης και υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα εφαρμόζεται για κάθε υπόχρεο στο φόρο, ασχέτως εάν πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που εξαιρείται στο εσωτερικό εξαιτίας μικρού τζίρου, ή οι πράξεις του απαλλάσσονται από το φόρο.

### **3. Διάφοροι Τύποι Ενδοκοινοτικών Απατών**

#### **3.1 Απάτη ΦΠΑ**

Δεν είναι εύκολο να καθορισθεί με απόλυτη σιγουριά η έκταση της απάτης ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, για ποικίλους λόγους. Ένας από αυτούς είναι ότι τα διαθέσιμα στοιχεία στα κράτη που ανήκουν στην κοινότητα είναι συχνά ελλιπή. Πολλές περιπτώσεις απάτης που σχετίζονται με το ΦΠΑ δυστυχώς δεν εντοπίζονται και οι εκτιμήσεις πραγματοποιούνται συχνά με όρους «ελλείμματος ΦΠΑ», το οποίο πέρα από την απάτη, λαμβάνει επίσης υπόψη τη νόμιμη φοροαποφυγή, τα σφάλματα και τις φυσικές χρεοκοπίες.

Όσον αφορά πιο συγκεκριμένα την απάτη του ΦΠΑ σε ενδοκοινοτικό πλαίσιο, υπάρχει μια ξεκάθαρη έλλειψη συγκρίσιμων δεδομένων και στατιστικών δεικτών. Ελάχιστα κράτη μέλη, όπως το Βέλγιο έχουν δώσει στη δημοσιότητα εκτιμήσεις αναφορικά με τις απώλειες του ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής απάτης. Αρκετές μελέτες που εκπονήθηκαν από την Επιτροπή, παρέχουν έναν υπολογισμό των ετήσιων απωλειών στα εθνικά ταμεία που προκύπτουν από το έλλειμμα ΦΠΑ. (Richard T. Ainsworth R., 2012)

#### **3.2 Απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Η απάτη, η έλλειψη διαφάνειας και γενικά η αδήριτη ανάγκη για προφύλαξη των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε, είχε κάνει την λήψη μέτρων επιτακτική ανάγκη.

Ειδικότερα, το έτος 1988 δημιουργήθηκε η ειδική ομάδα <<Μονάδα Συντονισμού για την Καταπολέμηση της Απάτης>> (UCLAF), η οποία υπάγεται στη Γενική Γραμματεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Η UCLAF συνεργάστηκε με τις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών μελών για την καταπολέμηση της απάτης και παρείχε τον απαραίτητο συντονισμό και βοήθεια για την αντιμετώπιση της διακρατικής οργανωμένης απάτης.

Εν συνεχεία, το 1993 οι αρμοδιότητες της αυξήθηκαν έπειτα από συστάσεις του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Δυο χρόνια αργότερα, η ειδική αυτή ομάδα έλαβε την εξουσιοδότηση να ξεκινά έρευνες με δικής της πρωτοβουλία βάσει πληροφοριών από ποικίλες πηγές. Σε όλες τις υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής επιβλήθηκε η υποχρέωση να την ενημερώνουν σε περίπτωση που υποψιάζονται περιπτώσεις απάτης σε πεδία των αρμοδιοτήτων τους.

Έπειτα, το 1999 συστάθηκε μια νέα υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης (OLAF) με μεγαλύτερες εξουσίες διενέργειας ερευνών. Το 2004 δημιουργήθηκε το πρώτο πρόγραμμα <<Hercule>> με σκοπό την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ εν συνεχεία το διαδέχθηκε το <<Hercule II>> (2007-2013) και το <<Hercule III>> (2014-2020). Και τα τρία αυτά προγράμματα αποτελούν προϊόν διαχείρισης της OLAF.

Στο πλαίσιο του πολυετούς δημοσιονομικού πλαισίου (2021-2027), η επιτροπή δρομολόγησε το νέο πρόγραμμα της ΕΕ για την καταπολέμηση της απάτης. Αυτό αποσκοπεί στο να βελτιώσει το <<Hercule III>> και ταυτόχρονα να το συνδυάσει με το σύστημα πληροφοριών κατά της απάτης (AFIS) και το σύστημα διαχείρισης παρατυπιών (IMS), τα οποία διαχειρίζεται η OLAF.([www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu))

Το άρθρο 325 της συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, καλεί την επιτροπή και τις χώρες που ανήκουν στην κοινότητα να καταπολεμούν την απάτη και οποιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της ένωσης, λαμβάνοντας μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 η οποία καταρτίζεται βάση του άρθρου Κ.3 της συνθήκης για την ΕΕ, αναφορικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των κρατών-μελών, απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων συνιστά:

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 Κοινότητες 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.

B) 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 Κοινότητες ή για λογαριασμό τους,

(ii) την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα, την μη κατά προορισμό χρήση ενός νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος με τα αυτά αποτελέσματα. (Επίσημη Εφημερίδα αριθ. C 316 της 27/11/1995 σ. 0049 – 0057)

Η έννοια αυτή καλύπτει τις πρακτικές απάτης που έχουν να κάνουν αφενός με τις δαπάνες και αφετέρου με τα έσοδα που ζημιώνουν τον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αναφορικά με τις δαπάνες, η απάτη σχετίζεται με τη μη ορθή διαχείριση των πιστώσεων του προϋπολογισμού της ΕΕ, ενώ αναφορικά με το τμήμα των εσόδων, συσχετίζεται με τη φοροδιαφυγή διότι ελαττώνει τα φορολογικά έσοδα των χωρών μελών και την διαθεσιμότητα των αντίστοιχων πόρων στον προϋπολογισμό της ΕΕ.

Συμπερασματικά, ότι κενό δημιουργείται στην είσπραξη του ΦΠΑ συνεπάγεται την ελαχιστοποίηση των διαθέσιμων πόρων στον προϋπολογισμό της ΕΕ. Από την παραπάνω έννοια δεν οριοθετείται το έγκλημα της φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ αλλά η στενή σχέση ανάμεσα στα έσοδα των χωρών μελών από ΦΠΑ και των εσόδων της Ένωσης.

Η ζημιά που υφίσταται ο προϋπολογισμός της Ένωσης κάνει την ανάγκη για λήψη μέτρων αδήριτη ανάγκη προκειμένου να διασφαλιστεί ισάξια και αποτελεσματική



προστασία των οικονομικών συμφερόντων της, συμπεριλαμβανομένου του ποινικού δικαίου.

### **3.3 Πρόταση Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου**

Όπως αναφέρει η έκθεση - οδηγία του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του συμβουλίου σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, οι παράνομες πρακτικές προκαλούν ζημιά όχι μόνο στον προϋπολογισμό της αλλά και στους ίδιους τους πολίτες της.

Όπως αναφέρει παλαιότερη πρόταση της Επιτροπής για τη χρονιά 2010 αναφορικά με την προάσπιση των συμφερόντων της ΕΕ σε χρηματοοικονομικό επίπεδο, οι περιπτώσεις απάτης που πιθανολογούνται στοιχίζουν κοντά στα 600 εκατομμύρια ευρώ τον χρόνο, παρά το νομικό πλαίσιο που βρίσκεται σε ισχύ. Εύκολα μπορούμε να συμπεράνουμε πως το ακριβές ποσό είναι με βεβαιότητα πιο ψηλό, καθώς δεν έχει εντοπιστεί το σύνολο των περιπτώσεων.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει το καθήκον να προφυλάξει την περιουσία των φορολογούμενων πολιτών όσο γίνεται πιο αποδοτικά, αξιοποιώντας αποδοτικά όλες τις επιλογές που παρέχονται από τη Συνθήκη για την ΕΕ. Η βλάβη που προκαλείται στον οικονομικό προϋπολογισμό της ΕΕ κάνει αδήριτη την ανάγκη λήψης μέτρων προκειμένου να τελεσφορήσει η προάσπιση των συμφερόντων της κοινότητας.

Παρά την ανάπτυξη κεκτημένου της ΕΕ στο συγκεκριμένο πεδίο, το οποίο περιλαμβάνει τη νομιμοποίηση εσόδων από μη νόμιμες δραστηριότητες, την διαφθορά και την απάτη, οι χώρες- μέλη έχουν καθιερώσει αντίθετους ή διαφορετικούς κανόνες που όχι σπάνια οδηγούν σε διαφορές αναφορικά με τα επίπεδα προστασίας στο πλαίσιο των εθνικών νομικών συστημάτων τους. Η κατάσταση αυτή κάνει σαφή την έλλειψη ισάξιας προάσπισης των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ότι οι πρακτικές και προφυλάξεις που δρομολογούνται για την καταπολέμηση της απάτης δεν έχουν καταστεί επιτυχής.

Για παράδειγμα, αναφορικά με την απάτη οι χώρες που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα έχουν συμπεριλάβει ορισμούς του συγκεκριμένου εγκλήματος σε ποικίλες μορφές νομοθεσίας, που κυμαίνονται από το γενικό ποινικό δίκαιο, το οποίο μπορεί να περιλαμβάνει ειδικά ή γενικά αδικήματα, έως το φορολογικό ποινικό δίκαιο.

Οι διαφορές αυτές έχουν αρνητικές συνέπειες στην αποτελεσματικότητα των ενωσιακών πολιτικών για την προάσπιση των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, όπως φαίνεται στην εκτίμηση συνεπειών που ακολουθεί την παρούσα πρόταση. Κοινά ποινικά αδικήματα σε όλα τα κράτη μέλη θα μείωναν τον κίνδυνο διστάμενων πρακτικών, καθώς θα διασφάλιζαν ενιαία ερμηνεία και ομοιογενή τρόπο κάλυψης όλων των απαιτήσεων αναφορικά με την άσκηση δίωξης. Θα ενίσχυαν επιπρόσθετα το αποτρεπτικό αποτέλεσμα και το κατασταλτικό δυναμικό των σχετικών διατάξεων και θα ελαχιστοποιούσαν τα κίνητρα που οδηγούν τους δυνάμει δράστες να μετακινούνται προς επιεικέστερες 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. (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content>)

### **3.4 Ο τρόπος που στοιχειοθετείται το έγκλημα της απάτης στο ΦΠΑ**

Το άρθρο 55Α του Κ.Φ.Δ., ορίζει την φοροδιαφυγή ως την απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων με στόχο την αποφυγή καταβολής φόρου. Η πράξη αυτή διαπράττεται αφενός μέσω της εμφάνισης εικονικών δαπανών στα βιβλία ή στις φορολογικές δηλώσεις και αφετέρου διαμέσου της μη υποβολής δήλωσης.

Η εξακρίβωση της πράξης της φοροδιαφυγής, πραγματοποιείται σύμφωνα με την οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία προκύπτει έπειτα από φορολογικό έλεγχο. Προκειμένου συντεθεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής είναι απαραίτητο να αποδεικνύεται ο δόλος. Η απλή συνδρομή λογιστικών διαφορών, η οποία δεν συνάδει με την απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων δεν αποτελεί φοροδιαφυγή.

Οι ποινικές κυρώσεις για όσους διαπράττουν την παραπάνω αξιόποινη πράξη τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον 2 ετών στις εξής περιπτώσεις:

A) Όταν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυφτεί ξεπερνά τις εκατό χιλιάδες ευρώ ανά φορολογικό χρόνο.

B) Όταν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται, ξεπερνά ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 50.000€, στη περίπτωση που έχει να κάνει με ΦΠΑ ή τις 100.000€ ανά κατηγορία φόρου σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση. (υποπερ. αα της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

Στη περίπτωση που η αξία του φόρου ξεπερνά τις 100.000€ στη περίπτωση του ΦΠΑ επιβάλλεται κάθειρξη. (παρ. 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.). (Φινοκαλιώτης Κ., 1996)

## 4. Μηχανισμοί απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Το έγκλημα της απάτης στο ΦΠΑ παίρνει ποικίλες μορφές ανάμεσα στις χώρες της ΕΕ, οι οποίες εκτείνονται από τη παραοικονομία έως την απάτη στο εσωτερικό και πηγάζει από την έλλειψη ακρίβειας στις δηλώσεις ΦΠΑ, την έκπτωση πλασματικών ποσών ΦΠΑ εισροών κ.λ.π.

Οι φορολογικές αρχές, προκειμένου να καταπολεμήσουν αποτελεσματικά την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ χρειάζεται να φτιάξουν συστήματα για την εκτίμησή της και στη συνέχεια να θέσουν στόχους για την ελαχιστοποίησή της.

Ένας γνωστός τύπος απάτης σε παγκόσμιο επίπεδο είναι η απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου – Καρουζέλ (Missing trader Intra-Community fraud – MTIC fraud) η οποία υπολογίζεται ότι κοστίζει στην Ε.Ε γύρω στα 140 δις.ευρώ σε ετήσια βάση. Οι μηχανισμοί απάτης του εξαφανισμένου εμπόρου συχνά ποικίλλουν. Ορισμένες φορές η συγκεκριμένη απάτη έχει να κάνει με μια απλής μορφής γραμμική απάτη όπως οι εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ κάποιες άλλες φορές έχει να κάνει με συνεχόμενες αγοραπωλησίες, με κυκλική μετακίνηση των εμπορευμάτων ανάμεσα τις εταιρίες που συνδιαλέγονται (απάτη καρουζέλ).

Επιπρόσθετα, υφίστανται πιο περίπλοκοι τύποι απάτης όπως είναι 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 (Ευθυμίου Ι, 2014)

Τα τελευταία χρόνια έχει γίνει αντιληπτή μια ολοένα και μεγαλύτερη συμμετοχή επιχειρήσεων από τρίτες χώρες στη συγκεκριμένη μορφή απάτης. Ελάχιστες εκθέσεις διατίθενται αναφορικά με το ύψος του ΦΠΑ που δεν καταβάλλεται εξαιτίας της απάτης. Οι χώρες –μέλη ανησυχούν σε μεγάλο βαθμό αναφορικά με το πόσο εκτίνεται η απάτη στο ΦΠΑ. Η ανεμπόδιστη κυκλοφορία των εμπορευμάτων σε ενδοκοινοτικό επίπεδο από το 1993 είχε σαν συνέπεια οι χώρες- μέλη να μην δύνανται να καταπολεμήσουν τη φορολογική απάτη δίχως να συνεργαστούν.

Το πρόβλημα καταπολέμησης της απάτης από κάθε χώρα μέλος ξεχωριστά επεκτείνεται, σε παγκόσμιο επίπεδο, εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης. Τα τελευταία έτη η Ευρωπαϊκή επιτροπή σε συνεργασία με τις χώρες-μέλη έχει συγκεντρώσει την προσοχή της στο πρόβλημα της απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ τύπου εξαφανισμένου εμπόρου –καρουζέλ.

Ειδικότερα, έχει θέσει στο επίκεντρο του ενδιαφέροντός της στην βελτίωση του κατάλληλου νομικού πλαισίου για την αποτελεσματική συνεργασία ανάμεσα στις διοικήσεις και την άντληση στοιχείων μεταξύ των χωρών μελών, έτσι ώστε εντείνει την εξάλειψη της απάτης. (Κόντος-Μάναλης Λ., 2007)

#### **4.1. Απάτες τύπου Carousel**

Η απάτη Carousel αποτελεί μια ειδική περίπτωση απάτης αναφορικά με τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με τα στατιστικά, οι απώλειες ανά έτος σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης φτάνουν τα 60 δις ευρώ.

Στο συγκεκριμένο τύπο απάτης, ο αφανής έμπορος μεταφέρει εμπορεύματα που αγόρασε ενδοκοινοτικά σε άλλη εγχώρια εταιρία, χρησιμοποιώντας ως διαμεσολαβητές άλλες επιχειρήσεις, με στόχο την εξαγωγή των εμπορευμάτων στο κράτος αρχικής προέλευσης και στον ίδιο αρχικό προμηθευτή. Με τον τρόπο αυτό τα αγαθά μετακινούνται κυκλικά. Ως αποτέλεσμα, ο εξαφανισμένος έμπορος εισπράττει αφενός αλλά δεν αποδίδει τον ΦΠΑ, τον οποίο οι φορολογικές αρχές οφείλουν να αποδώσουν στην άλλη επιχείρηση.

Η συγκεκριμένη απάτη συνήθως αφορά προϊόντα μεγάλης αξίας, όπως για παράδειγμα κινητά τηλέφωνα, κοσμήματα, αλλά αφορά και άυλα στοιχεία όπως φυσικό αέριο, ηλεκτρική ενέργεια και πράσινα ενεργειακά πιστοποιητικά. (Ειδική έκθεση ευρωπαϊκό ελεγκτικό συνέδριο αριθ.24) .

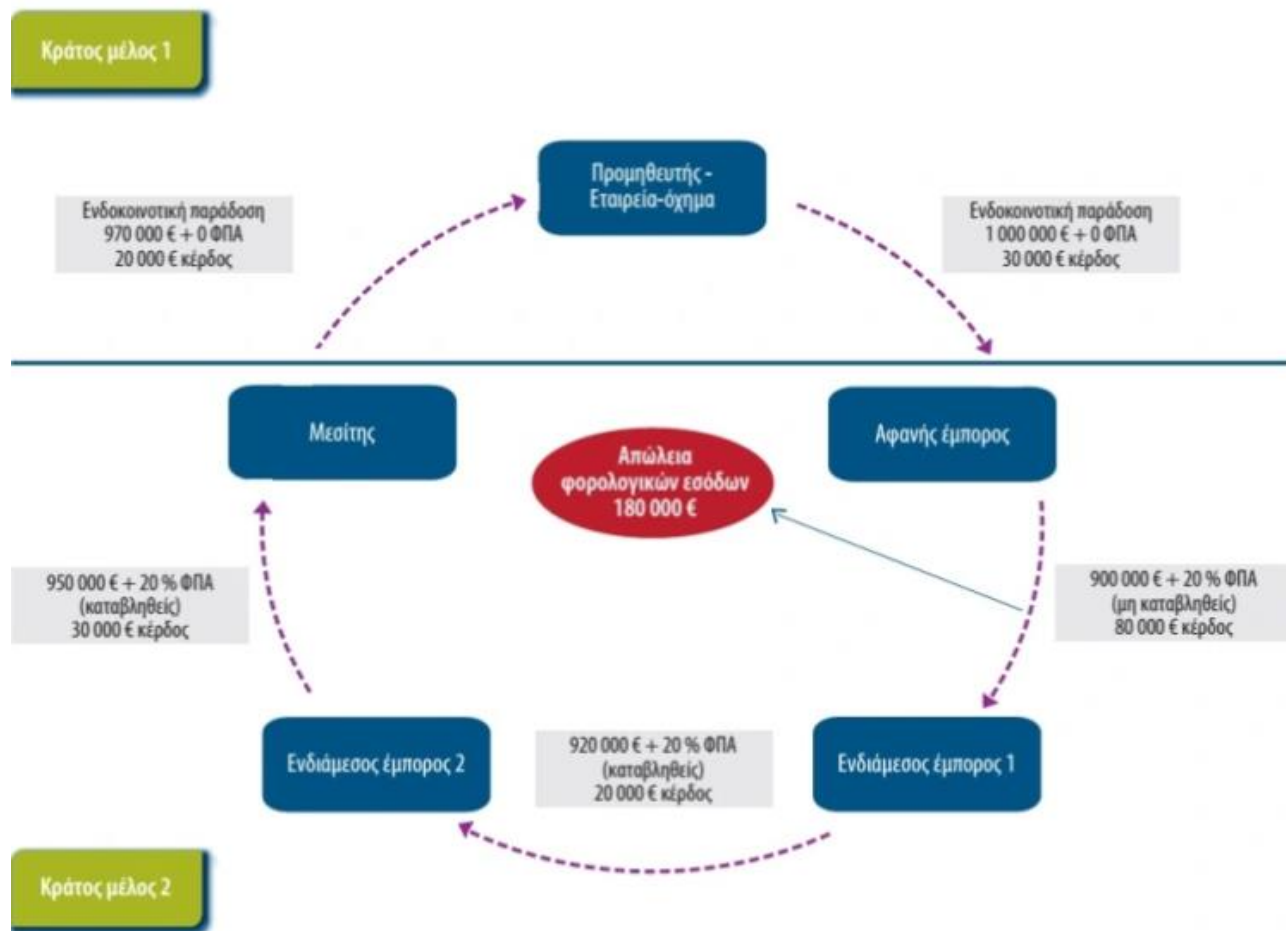
Μια απλή μορφή της απάτης Carousel δίνεται στο παρακάτω παράδειγμα:

Η αφετηρία της απάτης ξεκινά με την εταιρία Α, που έστω ότι βρίσκεται στην Ιταλία και η οποία πουλά εμπορεύματα στην εταιρία Β στην Ελλάδα. Η ιταλική επιχείρηση Α, δεν επιβάλλει ΦΠΑ επί της συναλλαγής καθώς είναι υποχρέωση της ελληνικής να καταβάλει τον ΦΠΑ μέσω της μεθόδου της διπλής καταχώρησης. Αυτό σημαίνει ότι η ελληνική εταιρία χρεώνει τον εαυτό της ΦΠΑ και ταυτόχρονα διεκδικεί αυτόν τον ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην έχει καταβάλει φόρο στο τμήμα φορολογίας του ελληνικού κράτους. Οι συγκεκριμένες όμως αγοραπωλησίες δηλώνονται στο σύστημα VIES.

Όταν η ελληνική εταιρία Β, που έλαβε τα εμπορεύματα δίχως την καταβολή ΦΠΑ, προχωρήσει σε πώλησή τους στην ελληνική εταιρία Γ, η συναλλαγή θα περιλαμβάνει ΦΠΑ του ελληνικού κράτους καθώς αποτελεί εγχώρια παράδοση αγαθών. Κανονικά η εταιρία Β υποχρεούται να δηλώσει και να καταβάλει τον ΦΠΑ που εισέπραξε στη φορολογική αρχή. Αντ' αυτού όμως αποτελεί τον αποκαλούμενο <<εξαφανισμένο έμπορο>> και δεν θα καταβάλει τελικά τον ΦΠΑ που πήρε από την εταιρία Γ.

Οι συναλλαγές συνεχίζονται με πωλήσεις εντός της Ελλάδας από την εταιρία Γ στην εταιρία Δ, που μεταπωλεί στην εταιρία Ε. Όλοι οι έμποροι μετά την εταιρία Β, οι αποκαλούμενοι <<απομονωτές>>, έχουν επιβάλει, εισπράξει και αποδώσει κανονικά στις αρχές τον ΦΠΑ. Η εταιρία Ε πωλεί τα ίδια εμπορεύματα πίσω στην εταιρία Α στο ιταλικό κράτος, όπου πάλι δεν επιβάλλεται ΦΠΑ εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική συναλλαγή. Στις περισσότερες περιπτώσεις, υφίστανται παραπάνω ενδιάμεσες επιχειρήσεις που λαμβάνουν μέρος στο κύκλωμα καρουζέλ.

## Μηχανισμός απάτης τύπου «καρουζέλ»



Εικόνα 4.1. Μηχανισμός απάτης τύπου <<Καρουζέλ>> πηγή: ΕΕΣ

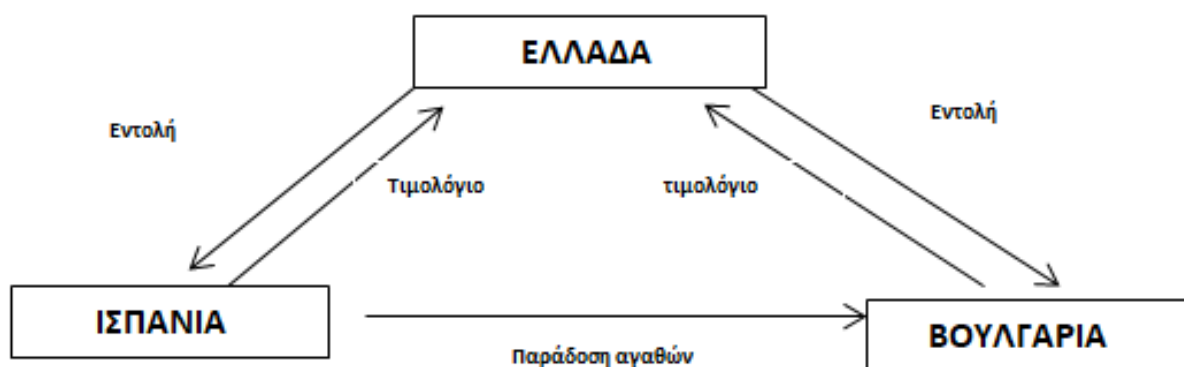
Εν κατακλείδι, οι χώρες - μέλη δεν δύνανται να καταπολεμήσουν μόνα τους την ενδοκοινοτική απάτη στον ΦΠΑ, αλλά χρειάζεται να συνεργαστούν στενά με τις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών.

## 4.2. Εικονικές και τριγωνικές Συναλλαγές

Στόχος του συγκεκριμένου τύπου απάτης αποτελεί η απαλλαγή των δολοημιών από τον ΦΠΑ. Κάνοντας χρήση πλαστών εγγράφων όπως έγγραφα μεταφορικών, κάνει εφικτές τις πωλήσεις τόσο στην εγχώρια όσο και στη «μαύρη αγορά». Παρομοίως ο εγχώριος έμπορος έχει τη δυνατότητα να «κλέψει» τον ΑΦΜ/ΦΠΑ των εταιριών τα οποία δραστηριοποιούνται σε μια άλλη χώρα (εκτός της ΕΕ), προκειμένου να μην καταβάλει ΦΠΑ στις εγχώριες συναλλαγές του.

Για να γίνει κατανοητή η απάτη στις τριγωνικές συναλλαγές είναι πρώτα ορθό να αναφερθούμε στον ορισμό τους. Οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι αυτές στις οποίες λαμβάνουν μέρος τρεις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες από την μια πλευρά υπόκεινται σε ΦΠΑ στη χώρα εγκατάστασής τους και από την άλλη βρίσκονται εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες της ΕΕ.

Για παράδειγμα, εταιρία Α, με έδρα στην Ισπανία πουλά εμπορεύματα στην εταιρία Β με έδρα την Ελλάδα. Η εταιρία Β πουλά τα ίδια προϊόντα στην εταιρία Γ με έδρα την Βουλγαρία και δίνει εντολή στην Ισπανική εταιρία να στείλει απευθείας τα εμπορεύματα από την Ισπανία στην εγκατάσταση της Γ στην Βουλγαρία. Σε αυτή τη περίπτωση γίνονται δυο διαδοχικές πράξεις πώλησης και συνεπώς δυο τιμολογήσεις, αλλά μονάχα μια διακίνηση των αγαθών, όπως φαίνεται παρακάτω.



Εικόνα 4.2. Παράδειγμα τριγωνικής ενδοκοινοτικής συναλλαγής.



Οι περιπτώσεις απάτης μέσω τριγωνικών συναλλαγών αποτελούν μια από τις δυσκολότερες στον εντοπισμό και την αντιμετώπισή τους. Η εταιρία η οποία είναι στην κορυφή της πυραμίδας δεν δημιουργεί ζημία φορολογικών εσόδων στο κράτος—μέλος προέλευσής της, αλλά συμμετέχει σε απάτη στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η οποία προξενεί φορολογικές απώλειες σε άλλες χώρες-μέλη.

Ο τρόπος λειτουργίας αυτής της απάτης είναι ουσιαστικά ένα δίκτυο απόκρυψης της πραγματικής δραστηριότητας ανάμεσα στις εταιρίες που βρίσκονται στη χώρα Α και τη χώρα Γ, με την προσθήκη της εικονικής – ενδιάμεσης εταιρίας στη χώρα Β. Η διαγραφή από το Μητρώο ΑΦΜ/ΦΠΑ της εταιρίας που είναι στην κορυφή του τριγώνου, θα ήταν καλοδεχούμενη από τη χώρα προορισμού αλλά δυστυχώς είναι δύσκολη η τεκμηρίωση της νομικής βάσης και απαιτεί οργανωμένο και ταυτόχρονο έλεγχο των κρατών μελών που συμμετέχουν, έτσι ώστε να στοιχειοθετηθεί το έγκλημα της απάτης. Παρακάτω βλέπουμε ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο πραγματοποιείται η απάτη:

Η εταιρία Α με έδρα την Ισπανία, εκδίδει ένα τιμολόγιο με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ προς την εταιρία Β με έδρα την Ελλάδα. Τα εμπορεύματα μεταφέρονται από την ισπανική εταιρία στην αποθήκη μιας εταιρίας logistics στην Ισπανία και έπειτα πηγαίνουν στην αποθήκη μιας εταιρίας logistics στη Βουλγαρία. Στα έγγραφα CMR απεικονίζονται οι επωνυμίες της εταιρίας Logistics στην Ισπανία, της μεταφορικής καθώς και της εταιρίας logistics στη Βουλγαρία. Η εντολή παράδοσης των αγαθών στη Βουλγαρία θεωρητικά προέρχεται από την εταιρία Β, η οποία ενεργεί για λογαριασμό της «κρυμμένης» επιχείρησης Γ στη Βουλγαρία. Η εταιρία Β δεν εκδίδει κανένα τιμολόγιο προς την Γ. Οι πληρωμές προς την Α γίνονται μέσω μεταφοράς χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό της Β. Άλλες φορές, ο τραπεζικός λογαριασμός της Β πρόκειται για λογαριασμό τον οποίο άνοιξε η Β κάνοντας χρήση της ίδιας τράπεζας και γραφείου όπως η Γ.

Συνηθέστερα οι εντολές για μεταφορά γίνονται ηλεκτρονικά και η διεύθυνση βρίσκεται στο κράτος μέλος 3 που στο παράδειγμά μας είναι η Βουλγαρία. Πλεονέκτημα εδώ αποτελεί το γεγονός ότι δεν υποβάλλονται ενδοκοινοτικές

παραδόσεις προς την Γ στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της Α, σε αντίθεση με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις οι οποίες αποδίδονται στην Β στην Ελλάδα, της οποίας τα έσοδα δεν υφίστανται ζημία. Οι φορολογικοί μηχανισμοί της Βουλγαρίας δεν δύνανται να ανιχνεύσουν την παράνομη συναλλαγή καθώς δεν εμφανίζονται ίχνη.

### 4.3 Διασταυρούμενη Τιμολόγηση (Cross invoicing)

Ο μηχανισμός της απάτης ΦΠΑ μέσω σταυρωτών τιμολογήσεων αποτελεί μια ελαφρώς διαφορετική εκδοχή της απάτης του αφανούς εμπόρου στο πεδίο του ΦΠΑ. Στην απάτη αυτής της μορφής, η ενδοκοινοτική παράδοση και η επαναπώληση στην αγορά έρχεται να προστεθεί στην απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί πως δεν θα πραγματοποιηθεί χρεωστική δήλωση ΦΠΑ, δίνοντας την ευκαιρία δραστηριοποίησης στον αφανή έμπορο για περισσότερο καιρό, δίχως να αποκαλυφθεί.

Η παράδοση εντός του κράτους αποτελεί ουσιαστικά ένα πλασματικό παραστατικό το οποίο εκδίδεται από μια ψεύτικη εταιρία, μια εταιρία από την οποία έχει κλαπεί ο ΑΦΜ ή μια εταιρία που δεν υφίσταται. Στη συνέχεια, η ενδοκοινοτική παράδοση η οποία παίρνει τη σκυτάλη, είναι και αυτή πλασματική. Το παράνομο κέρδος πηγάζει από το ότι οι αγοραπωλησίες δεν είναι κατά βάση αληθινές και ο αφανής έμπορος δεν θα πληρώσει ΦΠΑ.

Για να γίνει πιο κατανοητή η παραπάνω περιγραφή είναι πρόπον να διατυπωθεί το παρακάτω παράδειγμα. Έστω η ελληνική επιχείρηση Α, λειτουργώντας ως αφανής έμπορος, αγοράζει αγαθά από την Ιταλική επιχείρηση Β (ενδοκοινοτική παράδοση) και έπειτα τα πουλά στην ελληνική επιχείρηση Γ. Την ίδια στιγμή, η επιχείρηση Α συμμετέχει σε πλασματικές αγοραπωλησίες με την ελληνική επιχείρηση Δ και την Ισπανική Ε, με στόχο την έκδοση εικονικών παραστατικών, τα οποία θα ταιριάζουν με την συναλλαγή  $B \rightarrow A \rightarrow \Gamma$  έτσι ώστε να καταφέρει να απαλλαγθεί από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ. Στην πραγματικότητα η αγοραπωλησία μεταξύ  $\Delta \rightarrow A \rightarrow E$  είναι πλασματική με πλασματικά παραστατικά και εικονικές εταιρίες.

Με την απάτη αυτής της μορφής τα συνηθέστερα μειονεκτήματα της κλασικής απάτης του εξαφανισμένου εμπόρου μπορούν να ξεπεραστούν καθώς υπάρχει μικρότερη διάρκεια λειτουργίας της και συνεπώς μικρότερος κίνδυνος εντοπισμού της.

#### **4.4 Μεσολαβητής που μετέχει σε δύο διακριτές αλυσίδες συναλλαγών (Contra trading)**

Η απάτη <<Contra-Trading>> λειτουργεί συχνά σε συνδυασμό με την απάτη <<Carousel>>. Πρόκειται ουσιαστικά στη διενέργεια πλασματικών ως επί το πλείστον δοσοληψιών κατά την ίδια φορολογική περίοδο, προκειμένου να ισοσταθμίζεται ο φόρος εκροών με εκείνο των εισροών και να μη γεννάται απαίτηση καταβολής φόρου.

Πιο αναλυτικά, οι πελάτες- μεσίτες παίρνουν μέρος σε δύο παράλληλες αλυσίδες συναλλαγών με συνέπεια την ισοστάθμιση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων τους σε ΦΠΑ. Όταν μεταπωλούν τα εμπορεύματα σε άλλη χώρα- μέλος, δεν ζητούν επιστροφή φόρου αλλά εισάγουν εμπορεύματα από κάποια άλλη χώρα, τα οποία και μεταπωλούν εντός της χώρας που εγκαθίστανται. Συνεπώς, διενεργώντας μια σειρά νόμιμων και παράνομων συναλλαγών, παραπλανούν τους φορολογικούς μηχανισμούς, εξισορροπώντας την απαίτηση επιστροφής φόρου με καινούργιες οφειλές.

Ο στόχος του συστήματος αυτού είναι να κάνει δυσκολότερη την εξακρίβωση του συνδέσμου ανάμεσα στη συναλλαγή του μεσολαβητή και της απώλειας εσόδων από την απάτη.

Έστω για παράδειγμα, η εταιρία Α με έδρα την Ελλάδα, διενεργεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων στη Β, δηλαδή στον εξαφανισμένο έμπορο που βρίσκεται στη Γερμανία. Η συγκεκριμένη απόκτηση γίνεται δίχως την καταβολή ΦΠΑ.

Η γερμανική εταιρία στη συνέχεια κάνει μια εγχώρια παράδοση στην εταιρία Γ. Η εταιρία Β χρεώνει ΦΠΑ επί του τιμολογίου το οποίο στάλθηκε στην Γ αλλά δεν καταβάλλει ΦΠΑ στις Φορολογικές Αρχές της Γερμανίας. Εν συνεχεία, η εταιρία Β θα εξαφανιστεί. Το ίδιο διάστημα, η εταιρία Δ με έδρα την Ελλάδα, διενεργεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην εταιρία Γ.

Η απόκτηση δηλώνεται και εκπίπτει από την εταιρία Γ. Η Γ τώρα κάνει δύο παραδόσεις – μια εγχώρια με αποδέκτη την εταιρία Ε (Μεσολαβητής) που είναι εγγεγραμμένη στη Γερμανία και χρεώνει ΦΠΑ στο τιμολόγιο. Η εταιρία Ε διεξάγει απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην εταιρία ΣΤ. Η Ε τότε ζητά επιστροφή ΦΠΑ. Η συγκεκριμένη επιστροφή ΦΠΑ δεν συνδέεται άμεσα με την αλυσίδα απάτης της εταιρίας Β.

Η Γ επίσης διεξάγει μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση προς την Ισπανική Ζ, ενώ η αποστολή πραγματοποιείται δίχως την καταβολή ΦΠΑ. Η συγκεκριμένη παράδοση συνδέεται με την αλυσίδα απάτης της εταιρίας Β. Το ποσό προς έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί των αγορών της εταιρίας Γ από τον εξαφανισμένο έμπορο (εταιρία Β) μειώνεται μέσω του ΦΠΑ που οφείλεται από την εταιρία Γ επί της εγχώριας παράδοσής της (εταιρία Ε). Έτσι, οι επιστροφές ΦΠΑ μεταφέρονται από την εταιρία Γ στην Ε, με στόχο να γίνει δυσκολότερο για τους ελεγκτικούς μηχανισμούς η παρακράτηση της επιστροφής ΦΠΑ στην εταιρία Ε, καθώς δεν είναι εφικτό να διαπιστωθεί η άμεση σχέση με την αλυσίδα απάτης.

#### **4.5. Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00**

Σύμφωνα με την ειδική έκθεση αριθ. 13 του Ευρωπαϊκού ελεγκτικού συνεδρίου (2011), διερευνάται εάν εξασφαλίζει ο έλεγχος στο πλαίσιο του τελωνειακού καθεστώτος 42 την πρόληψη και τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ.

Όπως αναφέρεται στην έκθεση, η τελωνειακή διαδικασία 42, είναι αυτή που χρησιμοποιεί ο εισαγωγέας έτσι ώστε να καταφέρει απαλλαγή από τον ΦΠΑ, όταν τα εμπορεύματα που εισάγονται πρόκειται να πάνε σε άλλη χώρα μέλος. Ο ΦΠΑ

που οφείλεται καταβάλλεται στη χώρα άφιξης. Στόχος είναι να διερευνηθεί εάν οι έλεγχοι που σχετίζονται με τη παραπάνω διαδικασία, προλαμβάνουν και βρίσκουν τις απάτες στο κομμάτι του ΦΠΑ.

Ο κίνδυνος που πλανάται είναι τα εμπορεύματα τα οποία εισάγονται αφενός να μη φορολογηθούν στη χώρα εισαγωγής και αφετέρου να καταναλωθούν στη χώρα άφιξης δίχως να καταβληθεί ο φόρος. Συνεπώς, οι χώρες κινδυνεύουν να χάσουν έσοδα από τον ΦΠΑ. Σε αυτές τις περιπτώσεις αυτό που συμβαίνει είναι να γίνεται χρήση ενός άκυρου ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η μεταφορά δεν μπορεί να αποδειχθεί, ο τελικός αποδέκτης δεν υπάρχει ή δεν έχει πάρει τα εμπορεύματα και έτσι ο ΦΠΑ οφείλεται στη χώρα εισαγωγής.



*Εικόνα 4.5 Το κόλπο με το τελωνειακό καθεστώς 42. Πηγή: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό συνέδριο*

Όπως αναφέρεται και στη παράγραφο 3 της έκθεσης, οι μέθοδοι ελέγχου τόσο των τελωνειακών όσο και των φορολογικών μηχανισμών σε μια χώρα μέλος έχουν συνέπειες στο εισόδημα των υπολοίπων μελών. Επιπρόσθετα, ο ΦΠΑ που δεν εισπράττεται έχει μεγάλη επιρροή στη σύνθεση και τον τρόπο υπολογισμού των ιδίων πόρων της Ένωσης.

Συνεπώς η σωστή εφαρμογή της τελωνειακής διαδικασίας 42 εξαρτάται από τα εξής:

Ο εισαγωγέας πρέπει να διαθέτει ολοκληρωμένες και σωστές πληροφορίες για τον ΦΠΑ στη διασάφηση εισαγωγής. Ένας εισαγωγέας ο οποίος δεν έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα εισαγωγής δύναται να κάνει χρήση φορολογικού αντιπροσώπου έτσι ώστε να εκτελέσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Οι τελωνειακοί οφείλουν να ελέγχουν και να διασταυρώνουν τις πληροφορίες πριν προβούν σε παράδοση των εμπορευμάτων.

Έπειτα, οι πληροφορίες πρέπει να σταλούν στις φορολογικές αρχές οι οποίες θα πρέπει και αυτές με τη σειρά τους να συγκρίνουν τις πληροφορίες με εκείνες που περιλαμβάνει ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ΦΠΑ που δήλωσε ο εισαγωγέας.

Οι παραπάνω πληροφορίες κοινοποιούνται στους αρμόδιους φορολογικούς μηχανισμούς των υπολοίπων χωρών μελών διαμέσου του συστήματος VIES. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί στη χώρα άφιξης διασφαλίζουν την επιβολή ΦΠΑ στην εν λόγω χώρα, αντιπαραβάλλοντας τις δηλώσεις ΦΠΑ του αποκτώντα με τα στοιχεία που βρίσκονται στο VIES

## 5. ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΙΧΝΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΑΠΑΤΩΝ

### 5.1. Στενή συνεργασία με τα τελωνεία

Μια στενή και συντονισμένη συνεργασία με τα τελωνεία έχει τη δυνατότητα να στηρίζει την προσπάθεια για τον εντοπισμό και την μείωση των περιστατικών απάτης στο ΦΠΑ με τις εξής πρακτικές:

- Συλλογή και ανταλλαγή πολύτιμων στοιχείων αναφορικά με τις τελωνειακές διαδικασίες 42 και 63 έτσι ώστε να διαπιστωθεί εάν έχει γίνει χρήση άκυρου ΑΦΜ/ΦΠΑ και εάν έχουν συμπληρωθεί οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες.
- Ανταλλαγή πληροφοριών που έχουν να κάνουν με συναλλαγές ή προμηθευτές ή μεταφορείς που κινούν υποψίες.
- Συλλογή στοιχείων αναφορικά με καινούργιες τάσεις στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές όπως εισαγωγές και εξαγωγές.
- Ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με απάτη στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης μιας και αυτοί συνιστούν βάση υπολογισμού του ΦΠΑ.

Σε κάποιες χώρες που ανήκουν στην ΕΕ, τα τελωνεία έχουν την δικαιοδοσία να ερευνήσουν τόσο τις διεθνείς μεταφορές όσο και τις μεταφορές που πραγματοποιούνται σε ενδοκοινοτικό επίπεδο. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι η συνεργασία με τα τελωνεία σχετίζεται αφενός με τον εντοπισμό της απάτης και αφετέρου με την έρευνα η οποία σχετίζεται σε περιπτώσεις που η απάτη έχει ήδη εντοπισθεί.

## **5.2. Συνεργασία με Τραπεζικούς Οργανισμούς**

Σε κάποιες χώρες – μέλη οι τράπεζες δύναται να είναι αυτές που ανακαλύπτουν σε πρώτη φάση μια απάτη όπως αυτή του Carousel, κυρίως στη περίπτωση που υπάρχουν αφανείς έμποροι.

Η ανίχνευση παράξενων ή ιδιόμορφων συναλλαγών αρκετές φορές πραγματοποιείται εγκαίρως, λόγω των παρόμοιων χαρακτηριστικών που παρατηρούνται σε αυτή τη μορφή απάτης. Οι συναλλαγές γίνονται μέσω τραπεζικών λογαριασμών και στη περίπτωση που η τράπεζα παρατηρήσει μια υπερβολικά μεγάλη αύξηση του τζίρου μιας καινούργιας εταιρίας, της οποίας τα χρήματα δεν φτάνουν ώστε να ολοκληρώσει τις αγορές της εάν πρώτα δεν πληρωθεί, τότε πιθανότατα η εταιρία ίσως αποτελεί τμήμα μιας απάτης. Σε αυτό το σενάριο, ο εκάστοτε τραπεζικός οργανισμός, ανάλογα με τον νόμο, έχει τη δυνατότητα να ενημερώσει τους φορολογικούς μηχανισμούς.

Συνεπώς εξάγεται το συμπέρασμα ότι είναι χρήσιμο να υπάρξει συνεργασία με τις τράπεζες, προκειμένου αυτές να ενημερωθούν για την έκταση του προβλήματος, να τονιστούν οι υποχρεώσεις που συνεπάγονται από το νομικό πλαίσιο και να εξεταστεί η δυνατότητα χαρακτηρισμού κάποιων συναλλαγών ως περιπτώσεις πιθανής απάτης.

## **5.3. Νομιμοποίηση κερδών από παράνομες δραστηριότητες**

Οι απάτες της μορφής Carousel ή αφανούς εμπόρου αλλά και η νομιμοποίηση των κερδών από παράνομες πρακτικές έχουν αμφίδρομη σχέση. Για παράδειγμα χρηματικά ποσά που αποκτήθηκαν από μη νόμιμες δραστηριότητες αξιοποιούνται για τη δημιουργία και τη χρηματοδότηση φορολογικής απάτης έτσι ώστε οι απατεώνες να κερδίσουν ακόμη περισσότερα. Από την άλλη, αυτού του τύπου οι απάτες δύναται να χρησιμοποιηθούν ως πηγή παράνομου κέρδους που στη πορεία καθίσταται νόμιμο.



Τα τελευταία χρόνια η ευρεία χρήση του διαδικτύου και οι καινούργιες μέθοδοι συναλλαγών, κατέστησαν εφικτή στους επιτήδειους την νομιμοποίηση των κερδών τους από παράνομες πρακτικές με απίστευτη ταχύτητα. Έτσι, την ίδια στιγμή ο έλεγχος και ο εντοπισμός των απατών έγινε δυσκολότερος. Οργανωτικά, στις περισσότερες χώρες – μέλη, η αστυνομία είναι υπεύθυνη για την νομιμοποίηση κερδών από μη νόμιμες πρακτικές.

Σε κάθε χώρα της κοινότητας, υφίστανται συγκεκριμένοι μέθοδοι ανταλλαγής στοιχείων και δεδομένων ανάμεσα στην αστυνομία και τις φορολογικές αρχές στις περιπτώσεις απατών και μονιμοποίησης κερδών. Συνεπώς είναι αδήριτη ανάγκη να εντοπιστούν οι πιθανές περιπτώσεις αυτών των παράνομων δραστηριοτήτων.

#### **5.4. Διαμεταφορείς**

Στον τύπο απάτης που σχετίζεται με τον αφανή έμπορο, οι έμποροι αυτοί αρκετές φορές ζητούν τη συνδρομή διαμεταφορέων έτσι ώστε να οργανώσουν την αποστολή εμπορευμάτων στις υπόλοιπες χώρες – μέλη. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τα εμπορεύματα πολλές φορές φτάνουν κατευθείαν σε ένα διαμεταφορέα, ο αφανής επιχειρηματίας ίσως να μην κατέχει στη πραγματικότητα τα εμπορεύματα.

Μέσω της υπεργολαβίας, ένας διαμεταφορέας δύναται να μεταφέρει τα εμπορεύματα σε μια εταιρία Logistics. Αυτός ενδέχεται να γνωρίζει την απάτη τύπου Carousel η οποία διεξάγεται. Από την άλλη, δεν αποκλείεται ο διαμεταφορέας να είναι αθώος και δίχως επίγνωση της απάτης, οπότε και αυτό είναι πρέπον να λαμβάνεται υπόψη κατά τη διερεύνηση.

Παρατηρείται συχνά το φαινόμενο χρήσης συγκεκριμένων διαμεταφορέων κατά τη διεξαγωγή απάτης. Το φαινόμενο αυτό, συνιστά ευκαιρία να γίνει ενημέρωση αυτών των εταιριών αναφορικά με τις διάφορες απάτες και στην περίπτωση που δεν εμπλέκονται και οι ίδιες στην απάτη, να χρειαστεί η αρωγή τους στην καταπολέμησή της.

## 5.5. Πρόγραμμα Fiscalis

Σύμφωνα με την ειδική έκθεση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού συνεδρίου αριθ.24, 2015, αναφορικά με την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στο κομμάτι του ΦΠΑ, το πρόγραμμα Fiscalis είναι ένα πολλά υποσχόμενο σύστημα αποτροπής απάτης.

Πιο συγκεκριμένα, το πρόγραμμα αυτό αποτελεί ένα κοινοτικό πρόγραμμα δράσης για τη χρηματοδότηση πρωτοβουλιών των φορολογικών αρχών για την καλυτέρευση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά μέσω συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών, πολυμερών ελέγχων, σεμιναρίων, επισκέψεων εργασίας και άλλων δραστηριοτήτων. Στόχος του είναι να βελτιώσει την λειτουργία των μηχανισμών ελέγχου στην εσωτερική αγορά με την αύξηση της συνεργασίας μεταξύ των συμμετεχουσών χωρών, των διοικήσεων και των υπαλλήλων τους.

Σύμφωνα με την ανεξάρτητη αρχή δημοσίων εσόδων (ΑΑΔΕ), το Fiscalis 2020 πρόκειται για Ευρωπαϊκό πρόγραμμα συνεργασίας το οποίο κάνει εφικτό στους φορολογικούς μηχανισμούς να ανταλλάξουν πληροφορίες, εμπειρία και γνώση. Είναι ένας μηχανισμός για την ενδυνάμωση της εσωτερικής αγοράς, που προσπαθεί να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις από την συνύπαρξη 28 εθνικών φορολογικών συστημάτων και των δυσκολιών που προκύπτουν αναφορικά με τη διπλή φορολογία και τη διαστρέβλωση του ανταγωνισμού.

Σκοπός του είναι η καλυτέρευση της λειτουργίας των φορολογικών μηχανισμών στην εσωτερική αγορά μέσω της συνεργασίας μεταξύ τους. Επιπλέον στοχεύει στην στήριξη της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, στην εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου στο κομμάτι της φορολογίας αλλά και στην ενδυνάμωση της διοικητικής ικανότητας των υπολοίπων κρατών μελών έτσι ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο διοικητικός φόρτος των ελεγκτικών μηχανισμών και να μειωθεί το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων.

Το πρόγραμμα εφαρμόζεται στον ΦΠΑ, στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, στους φόρους σε ενεργειακά αγαθά και στην ηλεκτρική ενέργεια καθώς και σε

άλλους φόρους εφόσον αφορούν στην εσωτερική αγορά και στη διοικητική συνεργασία μεταξύ των χωρών μελών (σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφο 1 της οδηγίας 2010/24/ΕΕ).

Το πρόγραμμα περιλαμβάνει κυρίως συσκέψεις, σεμινάρια, ομάδες εργασίας, πολυεθνικούς ελέγχους, καθώς και επισκέψεις εργασίας υπαλλήλων στις Διοικήσεις άλλων Χωρών Μελών. Επίσης το πρόγραμμα χρηματοδοτεί την υλοποίηση του προγράμματος τεχνικής βοήθειας προς την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση και τις υπόλοιπες συμμετέχουσες χώρες.

## **5.6. Μηχανισμός αντιστροφής ΦΠΑ**

Σύμφωνα με την ειδική έκθεση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που συντάχθηκε το 2015 και αφορά την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για την καταπολέμηση της απάτης εντός των συνόρων της ένωσης. (eca.europa.eu)

Σύμφωνα με την αρχή του μηχανισμού αυτού, η υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ μεταφέρεται από τον προμηθευτή στον πελάτη. Πιο αναλυτικά, ο πελάτης, όταν αναγνωρίζεται ως άτομο υποκείμενο σε φόρο, έχει την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές και όχι στον προμηθευτή. Σε αυτή την περίπτωση, ο εξαφανισμένος έμπορος δεν γίνεται να μην είναι συνεπής στις πληρωμές του προς το δημόσιο, διότι δεν λαμβάνει ΦΠΑ από τον πελάτη του. Επιπλέον, ο μηχανισμός αυτός εφαρμόζεται μονάχα σε ειδικές περιπτώσεις σε πεδία που είναι ευάλωτα στην απάτη τύπου << καρουζέλ >>, ενώ δεν έχει γενική εφαρμογή.

Επιπρόσθετα, ο μηχανισμός της αντιστροφής ΦΠΑ είναι ένα σημαντικό εργαλείο για την πάταξη της απάτης στην περίπτωση που γίνεται χρήση του με υπευθυνότητα και συνέπεια από όλα τα κράτη- μέλη στους τομείς υψηλού κινδύνου. Σε αντίθετη περίπτωση, οι απατεώνες μεταφέρονται σε χώρα μέλος στην οποία δεν γίνεται

εφαρμογή του μηχανισμού, μειώνοντας ως εκ τούτου την ικανότητα αντιμετώπισης της απάτης.

### Παραδείγματα τομέων στους οποίους μπορεί να εφαρμοστεί η αντιστροφή επιβάρυνσης

- Κατασκευές, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετασκευής και κατεδάφισης.
- Μεταβίβαση δικαιωμάτων για την εκπομπή αερίων του θερμοκηπίου.
- Προμήθεια σε συσκευές ολοκληρωμένων κυκλωμάτων, όπως μικροεπεξεργαστές και κεντρικές μονάδες επεξεργασίας, σε κατάσταση πριν από την ενσωμάτωση σε προϊόντα τελικής χρήσης.
- Παροχή φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας σε έμπορο υποκείμενο στον φόρο.
- Παροχή πιστοποιητικών φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας.
- Παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.
- Προμήθεια σε κονσόλες παιχνιδιών, υπολογιστές ταμπλέτες και φορητούς υπολογιστές.
- Προμήθεια σε δημητριακά και βιομηχανικές καλλιέργειες, συμπεριλαμβανομένων των ελαιούχων σπόρων και των ζαχαροτεύτλων.
- Προμήθεια σε ακατέργαστα και ημιτελή μέταλλα, συμπεριλαμβανομένων των πολύτιμων μετάλλων.
- Προμήθεια σε κινητά τηλέφωνα.
- Ορισμένα είδη ξυλείας (κορμοί, σανίδες, δοκοί).

**Εικόνα 5.6:** Παραδείγματα τομέων στους οποίους μπορεί να εφαρμοστεί η αντιστροφή επιβάρυνσης. Πηγή: [eca.europa.eu](http://eca.europa.eu).

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, δίνεται παράταση της αντίστροφης επιβάρυνσης ΦΠΑ έως τις 31 Δεκεμβρίου 2025.

## **6. ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟΙ ΤΟΜΕΙΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΕ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ**

Οι νέοι τομείς απάτης στις συναλλαγές ενδοκοινοτικού επιπέδου σχετίζονται με τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες επικοινωνιών (ECS), το εμπόριο ρύπων, την ηλεκτρική ενέργεια και το αέριο, την απάτη με καθόδους χαλκού, την απάτη μέσω διαδικτυακών καταστημάτων, την απάτη με ποτά, τσιγάρα κτλ. (Δρούγκας, 2017).

### **6.1. Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών (ECS)**

Αυτός ο τύπος απάτης δεν μένει περιορισμένος στην ενδοκοινοτική παράδοση προϊόντων και υπηρεσιών. Απεναντίας, προσδοκά να εκμεταλλευτεί προς όφελός του τους κανόνες ΦΠΑ που έχουν να κάνουν με διεθνείς υπηρεσίες.

Η πλειοψηφία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από ξένες εταιρίες είτε της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε τρίτων χωρών, θεωρείται ότι παρέχεται στη χώρα του λήπτη και ο ΦΠΑ δηλώνεται από τον πελάτη με αντιστροφή της επιβάρυνσης. Το αποτέλεσμα είναι ίδιο με τον φόρο αποκτήσεων στα αγαθά, με την έννοια ότι αυτός που εισάγει τις υπηρεσίες θα έχει υψηλή καθαρή υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ εάν οι υπηρεσίες διατεθούν πάλι στην ίδια χώρα.

Η έννοια της ηλεκτρονικής υπηρεσίας επικοινωνιών (ECS) καλύπτει αφενός την εμπορία μεταγωγής χρόνου (λεπτών) διασύνδεσης της οποίας η λειτουργία γίνεται εφικτή με τη <<Φωνή μέσω πρωτοκόλλου>> και αφετέρου και τα λεπτά χρόνου ομιλίας.

Ακόμη, είναι πρόπον να επισημανθεί ότι η χρήση της φράσης <<χρόνος ομιλίας/ Airtime>> είναι εξ ορισμού παραπλανητική και ανακριβής. Όπως αναφέρει η Ένωση του Παγκόσμιου Συστήματος Κινητών Επικοινωνιών (GSMA), η έννοια του <<χρόνου ομιλίας>> έχει να κάνει με τον χρόνο που ο χρήστης είναι συνδεδεμένος.

Η έννοια αυτή δεν σχετίζεται με την αγορά χονδρικής ούτε είναι δόκιμο να γίνεται χρήση της για την περιγραφή της δράσης που έχει αναληφθεί. Η χρήση της έννοιας αυτής από υποκείμενους στο φόρο πιθανότατα να αποτελεί σημάδι ότι ουσιαστικά δεν είναι καλοί γνώστες της γλώσσας που χρησιμοποιείται στην αγορά χονδρικής της βιομηχανίας τηλεπικοινωνιών, μέσα στην οποία άλλωστε δηλώνουν ότι δραστηριοποιούνται.

Ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί η αγορά διεθνών τηλεπικοινωνιών, την κάνει ελκυστικό στόχο για απατεώνες τύπου MTIC. Το εμπόρευμα υπάρχει μονάχα για όσο χρόνο διαρκεί μια τηλεφωνική κλήση, συνεπώς δεν υφίσταται δυνατότητα υποκλοπής ή εντοπισμού των προϊόντων. Το εμπόρευμα δεν αποτελεί ιδιοκτησία κανενός, στο βαθμό που οι χρεώσεις αφορούν στην υπηρεσία μετάδοσης ενός σήματος δεδομένων.

Οι πρώτες ενδείξεις απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες επικοινωνιών (ECS) εμφανίζονται το 2008 και έχουν να κάνουν με υπηρεσίες όπως τα πρωτόκολλα VOIP (Voice Over the Internet Protocols) και τον *airtime*, ενώ από το έτος 2011 έχει παρατηρηθεί αύξηση των περιστατικών απάτης με μεγάλο αριθμό αιτήσεων εγγραφής στο μητρώο επιχειρήσεων, που σχετίζονται άτομα με συμμετοχή σε προγενέστερες περιπτώσεις απάτης και οι οποίες επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν στον συγκεκριμένο τομέα.

Μάλιστα αυτοί για να αποφύγουν τους ελέγχους που προηγούνται της έναρξης δραστηριότητας, εξαγοράζουν υφιστάμενες επιχειρήσεις και μεταβάλλουν την δραστηριότητά τους σε ηλεκτρονικές υπηρεσίες επικοινωνιών.

Εξαιτίας της μεγάλης πληθώρας διασυνοριακών συναλλαγών που κάνει δύσκολο τον έλεγχο της αλυσίδας των συναλλαγών, της πολυδιάσπασης της αγοράς με τη δραστηριοποίηση μεγάλου αριθμού παρόχων, της μικρής κρατικής ρυθμιστικής παρέμβασης καθώς επίσης και της ανωνυμίας που κατορθώνεται με τη χρήση εξοπλισμού εγκατεστημένου σε κράτη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ECS παρέχουν γόνιμο έδαφος για την μεγέθυνση της απάτης τύπου εξαφανισμένου εμπόρου.

Στις δυσκολίες που προαναφέρθηκαν έρχονται να προστεθούν η χρησιμοποίηση ειδικής ορολογίας που καθιστά την αγορά ECS δύσκολη στον έλεγχο.

Μεγάλη έκταση έχει πάρει η απάτη στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Επικοινωνιών διότι ο αρχικός προμηθευτής και ο τελικός καταναλωτής εδρεύουν σε άλλες χώρες εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, με συνέπεια να καθίσταται δυσχερής η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών.

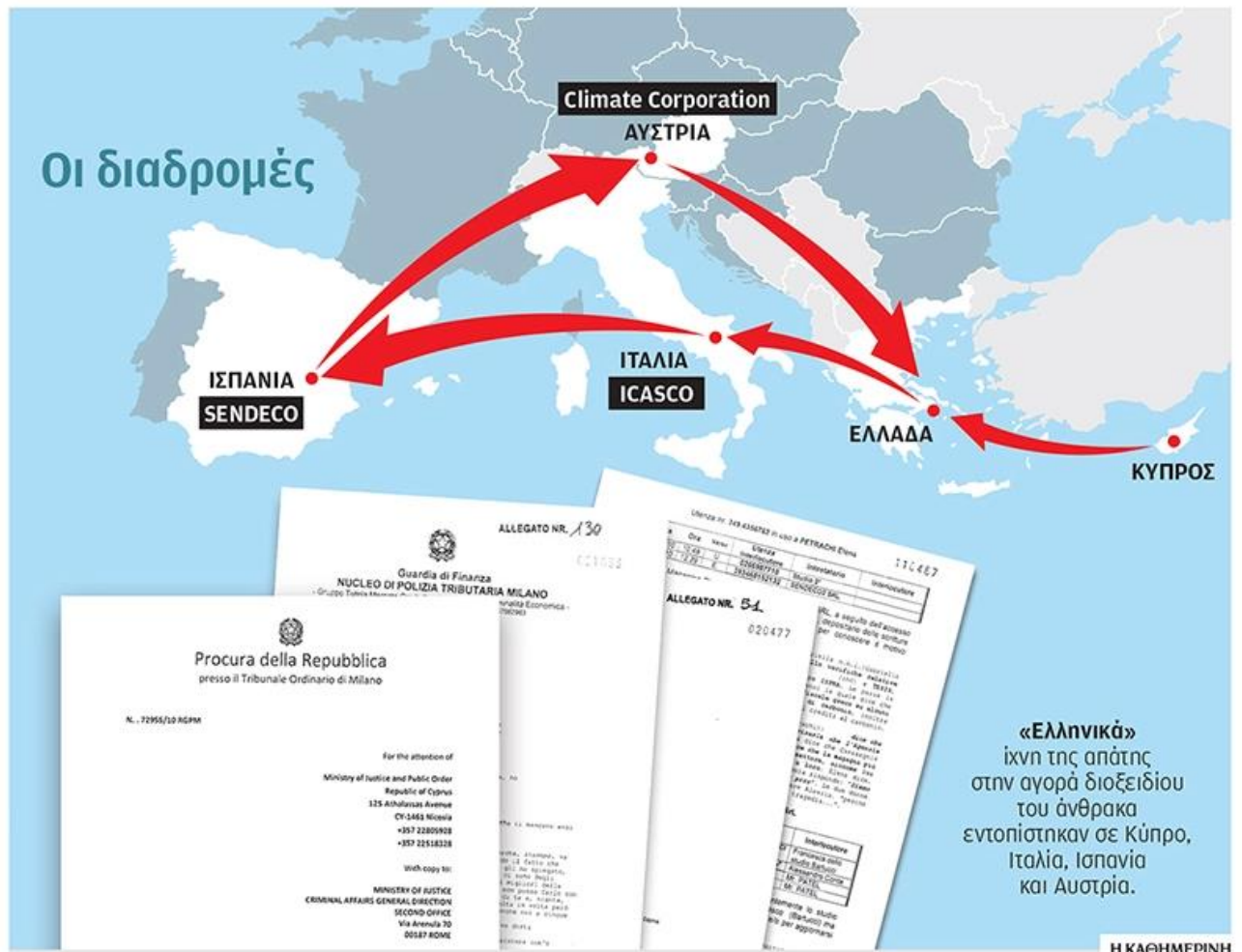
Επιπρόσθετα, η χρησιμοποίηση εξοπλισμού που βρίσκεται σε κράτη που δεν ανήκουν στην ευρωπαϊκή ένωση καθώς και η τιμολόγηση τελικών καταναλωτών air time σε χώρες της Αφρικής σε συνδυασμό με την γρήγορη μεταβολή των τιμών στη παγκόσμια αγορά τηλεπικοινωνιών και την ευρεία χρήση εναλλακτικών τραπεζικών πλατφορμών δίνουν μια ευρεία διάσταση στο συγκεκριμένο τύπο απάτης, που ξεπερνά τα ενδοκοινοτικά σύνορα.

Πρόκειται για επιχειρηματική δραστηριότητα που λαμβάνει χώρα σε σημείο που βρίσκεται μακριά από το μέρος που πραγματοποιείται στην πραγματικότητα, ενώ μια σειρά ενδιάμεσων εταιριών ενδέχεται να εμπλέκεται κατά μήκος της αλυσίδας.

Οι πληροφορίες οδηγούν στο συμπέρασμα ότι αρκετές εταιρίες δίχως κανένα υπόβαθρο στην αγορά Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών Επικοινωνιών (ECS), έχουν εντοπιστεί από τους εθνικούς φορολογικούς μηχανισμούς των χωρών μελών.

## 6.2. Εμπόριο Ρύπων

Ένα από τα πεδία όπου τέθηκε σε εφαρμογή η κλοπή του ΦΠΑ με τη μέθοδο του << καρουζέλ >> ήταν η ευρωπαϊκή αγορά δικαιωμάτων εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα. Χαρακτηρίστηκε ως η απάτη του αιώνα και όχι αδικώς εάν σκεφτεί κανείς ότι κόστισε στους Ευρωπαίους φορολογούμενους αρκετά δισεκατομμύρια ευρώ.



Εικόνα 6.2 Οι διαδρομές του εμπορίου Ρύπων, πηγή << Η Καθημερινή >>

Στην απάτη αυτή συμμετείχαν από στελέχη τραπεζικών κολοσσών έως δικηγόροι και επιχειρηματίες. Στηρίχθηκε σε ένα παράθυρο στο σύστημα εμπορίας δικαιωμάτων ρύπων για τον περιορισμό των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου. Ο μηχανισμός υποχρέωνε τις βιομηχανίες που ήταν ρυπογόνες να αγοράζουν



δικαιώματα εκπομπών για κάθε τόνο διοξειδίου του άνθρακα που παρήγαγαν, ενώ όσες είχαν πλεονάζουσες μονάδες είχαν το δικαίωμα να τις μεταπωλούν σε τιμές που καθορίζονταν από ευρωπαϊκά χρηματιστήρια ρύπων.

Διαμέσου μιας σειράς πλασματικών αγοραπωλησιών, στην οποία εμπλέκονταν εικονικές επιχειρήσεις και πλαστά παραστατικά, οι πρωταγωνιστές της απάτης κατόρθωσαν να αποσπάσουν από τους ευρωπαϊκούς φορολογικούς μηχανισμούς ΦΠΑ αξίας 5 δισεκατομμυρίων ευρώ. Παράλληλα παρατηρήθηκε από κάποια χρηματιστήρια μια μεγάλη αύξηση του μεγέθους της αγοράς εκπομπής ρύπων συγκριτικά με τα προηγούμενα χρόνια, κάτι το οποίο αποτέλεσε μη φυσιολογικό σημάδι και συνεπώς έκρουσε τον κώδωνα του κινδύνου.

Η υπόθεση άρχισε να αποκαλύπτεται το διάστημα 2009-2010 σε μια σειρά από ευρωπαϊκές χώρες ανάμεσα στις οποίες η Γερμανία, η Γαλλία, η Ισπανία και η Ιταλία. Από τότε, ένας μεγάλος αριθμός χωρών έχουν λάβει μέτρα προκειμένου να αποτρέψουν το συγκεκριμένο είδους απάτης και το Συμβούλιο υιοθέτησε την οδηγία αριθ. 2006/112/ΕΚ, προκειμένου να επιτραπεί στις χώρες που ανήκουν στην κοινότητα η εγχώρια εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβάρυνσης στο εμπόριο δικαιωμάτων εκπομπής ρύπων, για δύο χρόνια κατ' ελάχιστο.

### **6.3. Φυσικό αέριο και Ηλεκτρική ενέργεια**

Όπως αναφέρει και ο Eurorex (ευρωπαϊκό χρηματιστήριο ενέργειας), οι αγορές φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά με τις αγορές εκπομπών ρύπων που προαναφέρθηκαν προηγουμένως.

Όσον αφορά το ενδοκοινοτικό εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται στη χώρα μέλος που εγκαθίσταται ο αγοραστής, εφαρμόζοντας την αντίστροφη επιβάρυνση. Το ίδιο συμβαίνει και στη περίπτωση εισαγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Τα προϊόντα αυτά δύνανται να παραμένουν στο ίδιο κράτος και η απάτη στο ΦΠΑ να εφαρμόζεται με μια αλυσίδα εμπλεκόμενων επιχειρήσεων με διαφορετικό φορολογικό τόπο εγκατάστασης στην Ευρωπαϊκή ένωση και σε κράτη έξω από αυτή.

Η ηλεκτρική ενέργεια είναι δυνατό να πωλείται εντός της ΕΕ δίχως να δηλώνεται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παροχής υπηρεσιών, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό μια αρκετά εύφορη αγορά για ανάπτυξη δικτύων απάτης στον ΦΠΑ, όπως αυτή του εξαφανισμένου εμπόρου ( Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Α., 2014) .

Πιο συγκεκριμένα, η διαδικασία που ακολουθείται συχνότερα στο εμπόριο αυτών των προϊόντων είναι ότι η επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικής ενέργειας ή αγοράζει ενέργεια από κάποια άλλη με παράδοση την ίδια ημέρα ή την επόμενη είτε πραγματοποιεί ανταλλαγή ενέργειας, με τις πληρωμές να πραγματοποιούνται σε ημερήσια βάση.

Στη διμερή αγορά, υπογράφεται μια συμφωνία πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Εμπόρων Ενέργειας και είτε υπάρχει προπληρωμή είτε πληρώνονται μετά από ένα μήνα. Όσοι συμμετέχουν στην απάτη του ΦΠΑ τις περισσότερες φορές πραγματοποιούν πολυετή διμερείς συμφωνίες και διεξάγουν μια αλυσίδα συναλλαγών που μπορεί να ολοκληρωθούν αυθημερόν.

Εκτός από τις πολύ μεγάλες απώλειες εσόδων με τις οποίες ζημιώνονται οι χώρες της κοινότητας, είναι πολύ πιθανό οι απατεώνες να μεγαλώνουν το μέγεθος της αγοράς και να υποσκάπτουν την φερεγγυότητα των αγορών φυσικού αερίου και ενέργειας (Σαββαΐδου Αικ., 2011).

#### **6.4. Απάτη με καθόδους χαλκού**

Τα τελευταία χρόνια καταγράφονται ολοένα και περισσότερες περιπτώσεις φοροδιαφυγής στο εμπόριο μετάλλων και ιδιαίτερα στις καθόδους χαλκού. Οι κάθοδοι χαλκού είναι η βασική πρώτη ύλη για την παραγωγή ράβδου χαλκού για τη βιομηχανία καλωδίων. Χρησιμοποιούνται για την κατασκευή προϊόντων τεχνολογίας όπως ηλεκτρικές συσκευές, αυτοκίνητα κ.α. Βασικό χαρακτηριστικό τους είναι το γεγονός ότι μπορούν να μεταφερθούν χωρίς δυσκολία και η αξία τους είναι υψηλή.

Το 2012, οι ολλανδικές αρχές αποκάλυψαν απάτη ΦΠΑ στον τομέα καθόδων χαλκού που συνδεόταν με συναλλαγές μεταξύ εταιριών στο Ηνωμένο βασίλειο και την Γερμανία. Το 2017, βρετανοί ερευνητές ανακάλυψαν μια εγκληματική επιχείρηση που οργανώθηκε από τον Tony Bond, έναν έμπορο παλιοσίδηρων που είχε κατηγορηθεί για διαφυγή 17,5 εκατομμυρίων λιρών σε ΦΠΑ. Η απάτη έλαβε χώρα μεταξύ 2008 και 2017 μέσω μιας σειράς εταιρειών, μεταξύ των οποίων η Bullion Bond, Eco Logic Solutions, Precious Waste Recovery, Dentalloy και η Stewart Nicol Solutions Ltd (πηγή: *Value added tax fraud by Marius- Cristian Frunza*).

Οι δικαστικές έρευνες έφεραν στην επιφάνεια τη μεγάλη δυνατότητα προσαρμογής αυτών των εγκληματικών δικτύων για τη μεταφορά της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ από τον έναν οικονομικό τομέα στον άλλο και από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, με την μέθοδο του εξαφανισμένου εμπόρου.

#### **6.5. Απάτη μέσω διαδικτυακών καταστημάτων**

Σύμφωνα με τους φορολογικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς, υπερβαίνει τα 150 εκατομμύρια ευρώ ο ετήσιος τζίρος των ηλεκτρονικών καταστημάτων που σχετίζονται με την αποκαλούμενη <<κυκλική απάτη>> του ΦΠΑ. Επι της ουσίας, πρόκειται για τη μη καταβολή ΦΠΑ η οποία πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο σε αγαθά τεχνολογίας μικρού όγκου αλλά μεγάλης αξίας όπως είναι τα τηλέφωνα και οι Η/Υ.

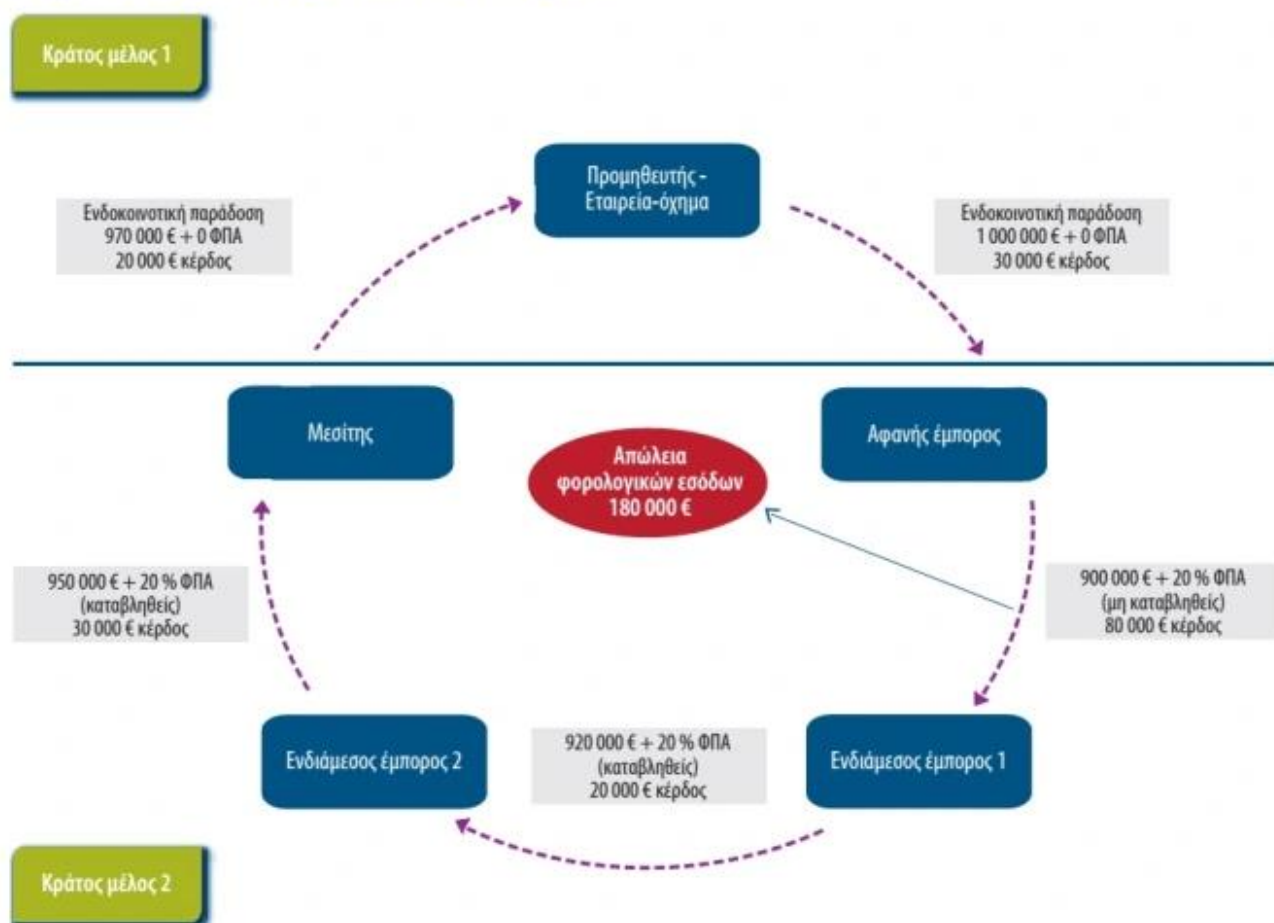
Η απάτη στήνεται μέσω προσωρινών διαδικτυακών καταστημάτων τα οποία εμφανίζονται ξαφνικά και τα οποία προμηθεύονται στη χονδρική ηλεκτρικές συσκευές από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έπειτα, τα εμπορεύματα αυτά πωλούνται στην Ελλάδα σε πολύ χαμηλότερες τιμές από το επίσημο δίκτυο διανομής των προϊόντων.

Με τον τρόπο αυτό προσελκύουν καταναλωτικό κοινό στο οποίο πωλούν νόμιμα τα εμπορεύματά τους αλλά όταν έρχεται η στιγμή απόδοσης του ΦΠΑ προς το κράτος οι εταιρίες κλείνουν και εξαφανίζονται. Εν συνεχεία, δημιουργούν ένα άλλο διαδικτυακό κατάστημα και συνεχίζουν πουλώντας άλλη μια παρτίδα.

Καθώς η πίεση των ελεγκτικών μηχανισμών γίνεται μεγαλύτερη, οι εταιρίες που κλείνουν στην Ελλάδα ανοίγουν ξανά σε γειτονικές χώρες δημιουργώντας ένα φαύλο κύκλο.

Ουσιαστικά η μορφή απάτης που χρησιμοποιείται πιο συχνά είναι αυτή του εξαφανισμένου εμπόρου. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση Α που βρίσκεται σε χώρα – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης πουλά προϊόντα στην επιχείρηση Β η οποία εδρεύει στην Ελλάδα. Τα παραστατικά της Α δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ, διότι η απόδοσή του στην χώρα μας πραγματοποιείται από τον αγοραστή με χρεοπίστωση. Έπειτα, η επιχείρηση Β μεταπωλεί τα εμπορεύματα στην επιχείρηση Γ και η τελευταία τα πουλά σε τελικούς καταναλωτές. Η επιχείρηση Γ εκδίδει κανονικά τα παραστατικά με ΦΠΑ, αλλά εξαφανίζεται δίχως να καταβάλει φόρους στο κράτος.

## Μηχανισμός απάτης τύπου «καρουζέλ»



**Εικόνα 6.5** Μηχανισμός απάτης τύπου <<καρουζέλ>>. Η κυκλική απάτη με το ΦΠΑ. Πηγή ΕΕΣ.

Συμπερασματικά, μια πιθανή λύση στο παραπάνω πρόβλημα ίσως αποτελούσε η εφαρμογή του κανόνα της αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ. Αυτό συνεπάγεται ότι οι χονδρικές πωλήσεις δεν θα επιβαρύνονται με ΦΠΑ, ο οποίος δεν θα εγγράφεται στο τιμολόγιο, θα αποδίδεται μόνο λογιστικά από τον αγοραστή και επι της ουσίας θα καταβάλλεται από τον τελικό καταναλωτή. Συνεπώς δεν θα υπάρχει πλέον κίνητρο για συνέχιση της απάτης. (Πηγή: taxheaven)

## **6.6. Απάτη με απορρυπαντικά**

Σύμφωνα με έρευνα του ΣΔΟΕ, αποκαλύφθηκε μεγάλο κύκλωμα απάτης το οποίο δραστηριοποιείται σε Ελλάδα, Βουλγαρία και Ρουμανία με σκοπό την υπεξαίρεση ΦΠΑ πολλών εκατομμυρίων ευρώ, μέσω της διακίνησης απορρυπαντικών.

Ειδικότερα, το κύκλωμα είχε αναπτύξει μια αλυσίδα επιχειρήσεων, από την Ελλάδα ως τη Ρουμανία και με πλασματικές αγοραπωλησίες απορρυπαντικών μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων, αξιοποιούσε τις αδυναμίες του πλαισίου ΦΠΑ. Στην ουσία οι απατεώνες ζητούσαν επιστροφές του φόρου για πλασματικές αγοραπωλησίες. Όπως είναι φυσικό, εκτός από τις απώλειες εσόδων για το Ελληνικό κράτος, παρόμοια ζημιά υπέστην και τα γειτονικά αυτά κράτη.

## **6.7. Απάτη στο εμπόριο καπνικών προϊόντων**

Η συγκεκριμένη απάτη αποκαλύφθηκε έπειτα από έλεγχο στον οποίο έλαβαν μέρος οι φορολογικοί ελεγκτικοί μηχανισμοί της Γερμανίας και της Ολλανδίας. Τα παραπάνω κράτη έχουν θεσπίσει για τις εταιρίες παραγωγής καπνικών προϊόντων, την υποχρέωση να απεικονίζουν σε εμφανές σημείο στις συσκευασίες που παράγουν ειδικές ένσημες ταινίες του κράτους στο οποίο πρόκειται αυτά να πωληθούν.

Στην προαναφερθείσα ταινία υπάρχει ακόμη η υποχρέωση να απεικονίζεται και η τιμή λιανικής πώλησης του προϊόντος στο κράτος στο οποίο πρόκειται να πωληθεί.

Η λιανική τιμή περιλαμβάνει τον αντίστοιχο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης και ΦΠΑ ενώ δίνεται η δυνατότητα να επιβληθεί ο ΕΦΚ στην αφετηρία της αλυσίδας της εμπορίας των καπνικών προϊόντων.

Ακόμη, δύναται να εφαρμοστεί μια πιο απλή πρακτική για το ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία δεν υφίσταται είσπραξη αλλά ούτε και έκπτωση του φόρου μετά την έναρξη της εμπορίας του προϊόντος ή υφίσταται είσπραξη του Φόρου προστιθέμενης αξίας στην αρχή.

Στο ολλανδικό κράτος κάνουν πράξη της απλοποιημένης διαδικασίας για τον φόρο προστιθέμενης αξίας ενώ στο γερμανικό κράτος αυτό δεν συναντάται. Από έλεγχο που διενεργήθηκε εξάχθηκε το συμπέρασμα ότι εταιρίες χονδρικής πώλησης καπνικών προϊόντων που βρίσκονται στη Γερμανία, τιμολογούσαν καπνικά προϊόντα, όπως τσιγάρα σε Ολλανδικές εταιρίες δίχως να υφίσταται στη πραγματικότητα παράδοση των προϊόντων αυτών.

Η πλειοψηφία τους διατίθεντο στο γερμανικό κράτος αλλά η ροή των παραστατικών ήταν από το γερμανικό κράτος στο ολλανδικό και εν συνεχεία ξανά στο γερμανικό.

Οι αφανείς επιτηδευματίες ήταν Γερμανοί ενώ έγινε χρήση μη εμφανών εμπορών και είχαν πραγματοποιηθεί προπληρωμές. Η αξία των αγοραπωλησιών ανάμεσα στις εταιρίες που λάμβαναν μέρος έφταναν τα σαράντα εκατομμύρια ευρώ, πράγμα που κάνει σαφή την τεράστια απώλεια εσόδων φόρου προστιθέμενης αξίας και ειδικού φόρου κατανάλωσης (Πηγή: [theguardian.com](http://theguardian.com)).

Επιπρόσθετα, τον Δεκέμβριο του 2020, η OLAF και η Europol ανέφεραν μια επιτυχημένη κοινή επιχείρηση σε ευρωπαϊκό επίπεδο ενάντια στο παράνομο εμπόριο τσιγάρων. Η επιχείρηση αυτή έλαβε χώρα τον Νοέμβριο του 2020 και συνολικά συμμετείχαν 15 κράτη μέλη της ΕΕ και το Ηνωμένο Βασίλειο.

Η Europol και η OLAF διευκόλυναν την επιχείρηση με αναλύσεις στοιχείων και πληροφοριών, παρέχοντας ασφαλείς διαύλους επικοινωνίας για την ανταλλαγή πληροφοριών και παρέχοντας επιχειρησιακή εμπειρογνωμοσύνη.

Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί κατάφεραν να εντοπίσουν ένα σύστημα απάτης που επιδίωκε να φοροδιαφύγει. Ένα εκτεταμένο δίκτυο απατεώνων οδήγησε στη μαύρη αγορά τσιγάρα που δηλώθηκαν για εξαγωγή ή παράδοση εντός της ΕΕ. Με αναστολή του ΦΠΑ και του ειδικού φόρου κατανάλωσης τα τσιγάρα διανέμονταν παράνομα χωρίς την καταβολή φόρων και δασμών.

Η επιχείρηση είχε ως αποτέλεσμα τη σύλληψη 17 υπόπτων και την κατάσχεση 67 εκατομμυρίων τσιγάρων αξίας 35 εκατομμυρίων ευρώ. Τέλος, οι σημαντικότερες κατασχέσεις πραγματοποιήθηκαν στην Λιθουανία και στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Συνολικά η εκτιμώμενη φορολογική ζημιά υπολογίστηκε στα 30 εκατομμύρια ευρώ (Πηγή: Eurocrim.eu).



## Συμπεράσματα

Το θέμα με το οποίο ασχολήθηκε η παρούσα διπλωματική εργασία είναι οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές και οι τρόποι ανίχνευσης απατών στον τομέα του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα τα κράτη – μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης έχουν το δικαίωμα της ελεύθερης διακίνησης προϊόντων και υπηρεσιών δίχως τελωνειακούς δασμούς και διαδικασίες. Όμως όπως είναι φυσικό προκύπτουν υποχρεώσεις για τις οικονομικές μονάδες όπως η υποχρέωση υποβολής δηλώσεων Intrastat και Vies προκειμένου οι ελεγκτικοί μηχανισμοί να είναι σε θέση να παρακολουθούν τις διακρατικές συναλλαγές και να εξάγουν πολύτιμα συμπεράσματα και στατιστικά στοιχεία σχετικά με την πορεία του εμπορίου.

Παρά το ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει κατορθώσει σε σημαντικό βαθμό να κάνει ευκολότερο το εμπόριο μέσα στα σύνορά της, εντούτοις, εξακολουθούν να υφίστανται σημαντικά προβλήματα τα οποία χρήζουν άμεσης αντιμετώπισης. Είναι λοιπόν αδήριτη ανάγκη να λάβει μέτρα για τον έλεγχο της εφαρμογής των υφιστάμενων κανόνων αλλά και για τη δημιουργία ενός συστήματος ΦΠΑ το οποίο να επιτρέπει την αποτελεσματική καταπολέμηση των περιπτώσεων απάτης.

Σύμφωνα με τα συμπεράσματα που εξάχθηκαν από την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, η ενδοκοινοτική απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται συχνά με δομές του οργανωμένου εγκλήματος και συνεπώς απαιτεί την υιοθέτηση καλύτερης κοινής και πολυτομεακής προσέγγισης για την αντιμετώπισή της. Η βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ διοικητικών και δικαστικών αρχών και αρχών επιβολής του νόμου είναι μείζονος σημασίας και θα οδηγούσε στην εξοικονόμηση πολλών εκατομμυρίων ευρώ.

Επιπρόσθετα, η επιτροπή και οι χώρες που ανήκουν στην ευρωπαϊκή οικογένεια θα ήταν πρόπον να παύσουν τα νομικά εμπόδια που δυσχεραίνουν την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ελεγκτικών μηχανισμών τόσο σε εθνικό όσο και σε επίπεδο ΕΕ. Ακόμη σημαντικό βήμα θα αποτελούσε ο συντονισμός των πολιτικών τους σχετικά με την πάταξη της απάτης ΦΠΑ και η αύξηση της διοικητικής συνεργασίας τους.

Εν κατακλείδι, η παρούσα εργασία επιχείρησε να παρουσιάσει τις έννοιες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να αναφερθεί στα βασικότερα συστήματά τους αλλά και στους διάφορους τύπους και μηχανισμούς ενδοκοινοτικών απατών. Τέλος προσπάθησε να παρουσιάσει τους σημαντικότερους τύπους που συναντώνται, να προτείνει πιθανούς τρόπους ανίχνευσής τους και να αναφερθεί σε νέους τομείς απάτης που έχουν προκύψει τα τελευταία χρόνια.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Ευθυμίου Ι, “Παρουσίαση των διατάξεων που αφορούν αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το Ν. 4254/2014”, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 68/2014, σελ. 483

Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές και ΦΠΑ, Δημήτριος Θ .Γκλεζάκος, εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, Αθήνα 2004

Θεοχαροπούλου Α., “Δημόσια Οικονομική”,1975, σελ.296

Κρανιδιώτης Π.- Σιώτου Μ. - Σφακιανάκη Ν., “ΦΠΑ και Οικονομικό Αποτέλεσμα”, Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, Ηράκλειο 2010

Κόντος-Μάναλης Λ., “Η φορολογία των επιχειρήσεων”, Δίκαιο & Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2007

Κορρέ Λ, “Παρουσίαση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κατά το ν.4172/2013”, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τόμος 67, Οκτώβριος 2013, σελ. 1539 επ. Η Europol (Ευρωπαϊκή Αστυνομική Υπηρεσία)

Κουλογιάννης Κ., “Οι τριγωνικές συναλλαγές με χώρες μη συνεργάσιμες ή χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Οι πληρωμές σε χώρες μη συνεργάσιμες ή σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς”, Λογιστής, τεύχος Ιανουαρίου 2014, σελ 6επ

Κρανιδιώτης Π.- Σιώτου Μ. - Σφακιανάκη Ν., “ΦΠΑ και Οικονομικό Αποτέλεσμα”, Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, Ηράκλειο 2010, σελ.96επ.

Μπόλος Α., “Οι εξωχώριες (offshorecompanies) και Ελληνική Έννομη τάξη”, Νομικό Βήμα 2013, σελ 935 επ.

Παμπούκης Χ., “Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2010  
Παπακυριάκου Θ., “Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο. Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη”, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005

Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α. Φλώρος, Λογιστικοί χειρισμοί στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές Τεύχος 4/2005, Αύγουστος

Περιοδικό Επιχείρηση, Τεύχος 93ο, Μάιος 2013, άρθρο με τίτλο: “Αγορά από χώρα της ΕΕ και εξαγωγή σε τρίτη χώρα”, σελ.462επ.

Σαββαΐδου Αικ., “Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011”, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, τ. 1471, 2011 σελ.1107επ. & σελ.1187επ.

Σαββαΐδου Αικ., “Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών”, ΔΦΝ 63/2009, σελ.922επ

Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Α., “Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Ανάλυση - Ερμηνεία”, Αθήνα Ιούνιος 2014

Τσιατούρας Φ., "ΦΠΑ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Κωδικοποίηση - Ερμηνεία & Εφαρμογή", Αθήνα 2004, σελ.299επ

Τσουρουφλής Α., “Η ενδοομιλική τιμολόγηση -Transfer Pricing", εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη, 2010

Φ.Π.Α. - Ανάλυση Ερμηνεία & Πρακτική Εφαρμογή, Δημήτριος Θ. Γλεζάκος, έκδοση Αθήνα 2008

Φινοκαλιώτης Κ., “Ο ΦΠΑ. Κοινοτικές Ρυθμίσεις και η Ελληνική Νομοθεσία”, Τόμος Ι, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1996

Φινοκαλιώτης Κ.-Μπάρμπας Ν, “Δημόσια Οικονομικά”, Εκδόσεις Σάκκουλα 2011

Φινοκαλιώτης Κ., “Φορολογικό Δίκαιο”, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014

Φορτσάκης Θ. - Σαββαΐδου Αικ., “Φορολογικό Δίκαιο”, 4η έκδ., Νομική Βιβλιοθήκη 2013

Φωτόπουλου Ι.- Φωτόπουλου Γ., “Υπεράκτιες Εταιρίες”, Περιοδικό Λογιστής 2001, σελ.1067 επ.

## **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Hancea C., Grecu E., Cechin-Crista P., “Fiscal Approach of Triangular Operations”, Bulletin UASVM Horticulture, 67(2)/2010

Dur, A. (2006) Assessing the EU’s role in international trade negotiations. European Political Science 5(4): 362–376

Hancea C., Grecu E., Cechin-Crista P., “Fiscal Approach of Triangular Operations, Bulletin UASVM Horticulture, 67(2)/2010, σελ.109-110

Paliu-Popa L., “Tax Treatments specific to Intra-Community Commercial Transactions – Triangular Operations”, Annals of the University of Petroșani, Economics, 2009, σελ.185-190.

Paliu-Popa L., “Tax Treatments specific to Intra-Community Commercial Transactions – Triangular Operations”, Annals of the University of Petroșani, Economics, 2009

Polleti A., Bierve D., (2012), The political science of EU trade policy: a literature review with a research outlook, Macmillan Publishers Ltd.

Richard T. Ainsworth R., “Vat fraud & triangulation”, Simplification triangulation, 2012, Boston University, σελ.4

Richard T. Ainsworth R., “Vat fraud & triangulation”, Simplification triangulation, 2012, Boston University, σελ. 10.

Richard T. Ainsworth R., “Vat fraud & triangulation”, Simplification triangulation, 2012, Boston University, σελ.5.

Richard T. Ainsworth R., “Vat fraud & triangulation”, Simplification  
triangulation,2012, Boston University Van Thiel S., “European Union Action  
Against Tax Avoidance and Evasion”, CESifo Forum 2/201

Ηλεκτρονικές Πηγές

<http://www.europarl.gr>

<http://www.opengov.gr/minfin>

<http://europa.eu>

<http://curia.europa.eu>

