

ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ ΤΗΣ ΚΡΙΣΗΣ**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΗ:
ΓΙΑΝΝΟΥΣΑΚΗΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ του ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ
Α.Μ. 10855**

**ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:
ΡΟΔΟΣΘΕΝΟΥΣ ΜΑΡΙΑ**

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2017

Περιεχόμενα

<u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	2
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΝΝΟΙΑ ΠΛΑΣΤΟΥ, ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ Η ΝΟΘΕΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ</u>	3
1.1 Η νομοθετική πρόβλεψη	3
1.2 Λοιπές επισημάνσεις -διευκρινίσεις	6
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΥΠΑΡΧΟΥΣΑΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u>	
2.1 Εκδότες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	9
2.2 Σκοπιμότητα χρήσης εικονικών, πλαστών & νοθευμένων στοιχείων	11
2.3 Μέθοδοι εντοπισμού πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	13
2.4 Έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων σε "συναλλαγές" με το εξωτερικό	20
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ</u>	
3.1 Εισαγωγή	29
3.2 Νόμος ν.4337/2015 Κεφάλαιο Α' Υπουργείο Οικονομικών	29
3.2.1 Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας	29
3.2.2 Άρθρο 8. Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ποινικές κυρώσεις	30
3.3 Δικαστικές αποφάσεις	31
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2009-2015</u>	33
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ</u>	
5.1 Τι είναι ηλεκτρονική τιμολόγηση	36
5.2 Νομοθετικό πλαίσιο	36
5.3 Οφέλη ηλεκτρονικής τιμολόγησης	38
5.4 Υφιστάμενη κατάσταση	40
<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u>	42
<u>ΠΗΓΕΣ</u>	43

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένα από τα ζητήματα που βρίσκεται στην επικαιρότητα στις μέρες μας είναι η δύσκολη οικονομική κατάσταση στην οποία βρισκόμαστε. Είναι γεγονός αναμφισβήτητο πως είναι αναγκαία η προσαρμοστικότητα στα νέα δεδομένα στον οικονομικό χώρο καθώς αυτή υπαγορεύεται από τις τεχνολογικές εξελίξεις. Επίσης, η παγκοσμιοποίηση με την κατάργηση των οικονομικών συνόρων έχει συμβάλει στην ανάγκη για ταχύτατη προσαρμογή. Ο τρόπος διαχείρισης των τιμολογίων είναι πολύ σημαντικός, απαιτεί σταθερή νομοθεσία και εκσυγχρονισμό. Στη χώρα μας απαιτούνται αλλαγές όχι μόνο στην τεχνολογία των τιμολογίων αλλά και στο διάτρητο προστατευτικό σύστημα και στην ανεπάρκεια των ελεγκτικών μηχανισμών.

Τα πλαστά και εικονικά τιμολόγια επιδεινώνουν την ήδη επιβαρυσμένη κατάσταση, καθώς δεν έχουν αντιμετωπισθεί ικανοποιητικά, παρά τις πολλές νομοθετικές κινήσεις που έχουν γίνει και με την καθυστερημένη μετάβαση στην ηλεκτρονική τιμολόγηση.

Όσον αφορά στη δομή της ανά χείρας εργασίας επισημαίνεται ότι στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια του πλαστού, εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρονται οι εκδότες, η σκοπιμότητα, οι μέθοδοι εντοπισμού των πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων καθώς και η έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων σε "συναλλαγές" με το εξωτερικό.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται η νομοθετική εξέλιξη με βάση το ελληνικό δίκαιο και οι τελευταίες τροποποιήσεις του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρατίθενται συγκεκριμένα στατιστικά στοιχεία όπως, μεταξύ άλλων, ο αριθμός τιμολογίων καθώς και το ύψος των προστίμων που επιβλήθηκαν κατά τα έτη 2009-2014.

Στο πέμπτο κεφάλαιο θίγεται το ζήτημα της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, το νομοθετικό πλαίσιο που την περιβάλλει, τα οφέλη της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και η υφιστάμενη κατάσταση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΝΝΟΙΑ ΠΛΑΣΤΟΥ,ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ Ή ΝΟΘΕΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Πότε ένα στοιχείο θεωρείται πλαστό και πότε εικονικό, ορίστηκε για πρώτη φορά από τις διατάξεις των άρθρων 17 έως 21 του ν.2523/1997. Οι διατάξεις αυτές καταργήθηκαν και αντικαταστάθηκαν από τα άρθρα 66 έως 70 του ν.4174/2013 ως ισχύουν.

1.1 Η νομοθετική πρόβλεψη

Ειδικότερα διαγράφεται ως ακολούθως το νομικό πλαίσιο που αφορά στα πλαστά κ.λπ. τιμολόγια:

- Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Από την γραμματική διατύπωση του νόμου: «θεωρείται ως πλαστό και ...», συμπεραίνεται ότι υφίστανται και λοιπές περιπτώσεις για τις οποίες ένα στοιχείο μπορεί να χαρακτηριστεί πλαστό πέραν των καταγραφόντων στο νόμο περιπτώσεων.

- Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση» (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο). Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας¹.

Ως παράδειγμα εικονικής συναλλαγής μπορούμε να αναφέρουμε την περίπτωση όπου κάποιος καταχωρεί στα βιβλία αγορά 100 κιλών λάδι αλλά στις αποθήκες δεν υπάρχει τίποτα και στην ουσία δεν έγινε καμία μεταφορά προϊόντος. Από την άλλη πλευρά, ως παράδειγμα εικονικότητας ως προς τα πρόσωπα μπορεί να αναφερθεί η περίπτωση κατά την οποία κάποιος παραλαμβάνει στοιχείο αγοράς 100 κιλών λάδι και, ενώ έχει παραλάβει κανονικά το προϊόν, μετά από έλεγχο διαπιστώνεται ότι ο προμηθευτής του είναι ανύπαρκτος με ψευδή στοιχεία. Επίσης, σύνηθες είναι το φαινόμενο να γίνονται αγορές που αφορούν ιδιώτες, ενώ για τη συναλλαγή να εκδίδεται τιμολόγιο στο όνομα εταιρίας τρίτου π.χ. αγορά γραφικής ύλης, αγορά υπολογιστή κ.λπ.

Επίσης έχει κριθεί από το ΣτΕ ότι εικονικότητα υφίσταται και όταν η συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το στοιχείο είναι άλλη από την εμφανιζόμενη σε αυτήν².

Ωστόσο, δεν θεωρείται εικονικό τιμολόγιο (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): (α) Όσον αφορά στον λήπτη, το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο· (β) το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδώντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

• Νόθευση γενικά είναι η επέμβαση επί του στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο, από τον χρόνο έκδοσής του, παραποιώντας ένα ή περισσότερα από τα στοιχεία των συμβαλλομένων ή των

¹ Βλ. και ΑΠ 732/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ.

² ΣτΕ 124/2013 ΤΝΠ ΔΣΑ

δεδομένων της συναλλαγής. Για παράδειγμα υπάρχει νόθευση, όταν σε ένα τιμολόγιο αλλάζουμε την ημερομηνία έκδοσης ώστε να αποφύγουμε την πληρωμή φόρου και να μεταφέρουμε την πληρωμή του τον επόμενο μήνα.

• Εικονική επιχείρηση –κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο: Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποιου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α΄15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28.1.2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση». Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του ν.2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκούντος τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή. Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στο φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 3446/2000 και 4347/2001).³

³ ΣτΕ 3446/2000, 4347/2001, <https://www.e-forologia.gr/lawbank>

- Στις διατάξεις του ν.2523/1997 (άρθρο 5 παρ.10 περίπτωση β΄) προβλέπεται ρητά η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για τη χρήση νοθευμένων στοιχείων, αντιμετωπιζόμενη η περίπτωση αυτή όπως και η έκδοση πλαστών ή η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Για νόθευση φορολογικού στοιχείου το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος εκείνου που πραγματοποίησε τη νόθευση, ενώ για πλαστό στοιχείο το πρόστιμο επιβάλλεται στον εκδότη του στοιχείου αυτού.

- Ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. Ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.⁴

- Εάν τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από διαφορετικό πρόσωπο, από αυτό που φέρεται ως εκδότης τους, η φορολογική αρχή, η οποία έχει το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια επιχείρηση φέρει το βάρος αποδείξεως - με κάθε νόμιμο μέσο - της καλής της πίστεως ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού, υποχρεούται, να εκφέρει την κρίση του, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων.⁵

1.2 Λοιπές επισημάνσεις -διευκρινίσεις⁶:

(α) Στον νόμο δεν περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις στοιχείων που εκδίδονται «... για διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ...», αλλά αναφέρεται ρητά η διάταξη μόνο σε στοιχεία που εμφανίζουν συναλλαγές μη υπαρκτές, ως προς την ίδια τη

⁴ Ν.Σ.Κ. Αρ. Γν.170/2014

⁵ ΑΠ 394/2013 ΤΝΠ ΔΣΑ

⁶ ΥΠΠΕΕ, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων,2007

συναλλαγή ή ως προς το πρόσωπο που διενήργησε τη συναλλαγή, σε σχέση με τον ορισμό της έννοιας του εικονικού που δινόταν στις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 του ν.1591/1986.

Διευκρινίζεται ότι τα στοιχεία εσωτερικής διακίνησης, διακίνησης μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας επιχείρησης καθώς και λοιπές περιπτώσεις που δεν αναφέρονται σε συναλλαγές δεν αντιμετωπίζονται ως εικονικά. Στις περιπτώσεις αυτές που τα στοιχεία κατά την ανωτέρω έννοια δεν χαρακτηρίζονται εικονικά, αντιμετωπίζονται αυτά σε ό,τι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ως ανακριβή.

Έτσι τα στοιχεία αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, ως μη αναφερόμενα σε συναλλαγές αλλά εκδιδόμενα για τις ανάγκες λειτουργίας του Φ.Π.Α., δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν «εικονικά», στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαφορές ως προς την αναγραφόμενη αξία, αλλά τα στοιχεία αυτά αντιμετωπίζονται, καθόσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως ανακριβή.

(β) Σε ό,τι αφορά στο χαρακτηριστικό των εγγράφων μεταφοράς – φορτωτικών CMR (Διεθνή έγγραφα μεταφοράς) ως πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, διευκρινίζεται ότι:

Εφόσον τα CMR εκδίδονται από επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα καθώς και από επιχειρήσεις που δεν έχουν εγκατάσταση και φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ., και γίνεται χρήση τους και ως παραστατικών φορολογικής εμφάνισης δαπανών ή εξόδων, τότε, για την πλαστότητα ή και την εικονικότητά τους, επιβάλλονται και γι' αυτά σε βάρος των ληπτών όλες οι κυρώσεις που προβλέπονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία για τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Εφόσον τα CMR εκδίδονται από επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή φέρονται ότι εκδόθηκαν από επιχειρήσεις που δεν έχουν εγκατάσταση και φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα, ενώ οι επιχειρήσεις αυτές είναι ανύπαρκτες ή δεν έχουν καμία εμπλοκή και στην πραγματικότητα τα εν λόγω CMR εκδόθηκαν στην Ελλάδα για φορολογική χρήση, τότε στις περιπτώσεις αυτές οι κυρώσεις λόγω της πλαστότητας ή εικονικότητας επιβάλλονται και σε βάρος των εκδοτών ή των υποκρυπτόμενων εκδοτών, κατά περίπτωση.

(γ) Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται

αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα είτε πρόκειται για φυσικό είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΥΠΑΡΧΟΥΣΑΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

2.1 Εκδότες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων

Από φορολογικούς ελέγχους, προληπτικούς και τακτικούς, που έχουν διενεργηθεί καθώς και από διάφορες καταγγελίες, προκύπτει ότι το φαινόμενο της έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις, αφού καθημερινά αποκαλύπτονται νέες περιπτώσεις. Ως μέγεθος υπολογίζεται ιδιαίτερα σημαντικό στο χώρο της διαφήμισης και των γραφικών τεχνών, στη βιομηχανική παραγωγή, στον κατασκευαστικό τομέα και εν γένει στον τομέα της τυποποίησης αγαθών, σε μικρότερη δε κλίμακα στο λιανικό εμπόριο και τον χώρο των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων Leasing.

Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες, σε αντίθεση με αυτές που εκδίδουν τέτοια στοιχεία, οι οποίες βασικά είναι αδύναμες οικονομικά ή και ανύπαρκτες.

Εκδότες είναι⁷:

- Υπαρκτά πρόσωπα που θεωρούν φορολογικά στοιχεία στις Δ.Ο.Υ. με την προβλεπόμενη διαδικασία και στη συνέχεια τα χρησιμοποιούν για εικονικές συναλλαγές και συνήθως δεν εντοπίζονται στους φορολογικούς ελέγχους. Η περίπτωση αυτή είναι η σοβαρότερη και καλύπτει περίπου το 70% - 80% των εκδιδόμενων εικονικών στοιχείων. Οι περιπτώσεις αυτές είναι από τις πιο δυσχερείς όσον αφορά την απόδειξη και τεκμηρίωση της εικονικότητας.
- Μη υφιστάμενες (ανύπαρκτες) επιχειρήσεις που εκδίδουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή για εικονικές συναλλαγές οι οποίες καλύπτουν το υπόλοιπο των περιπτώσεων.
- Μία τρίτη περίπτωση, που παρατηρείται σε μικρότερη κλίμακα, είναι η έκδοση εικονικών στοιχείων που καλύπτουν ανύπαρκτες (εικονικές) συναλλαγές, μερικώς ή στο σύνολό τους, από επιχειρήσεις που η λειτουργία τους κατά τα άλλα εμφανίζεται σύμφωνη με τους φορολογικούς και εμπορικούς κανόνες, καθώς και από επιχειρήσεις που μεταξύ τους υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

⁷ ΥΠΠΕΕ, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, 2007

- Επίσης έκδοση εικονικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, που φορολογούνται με τα αντικειμενικά κριτήρια και βέβαια στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου όταν υπάρχει σ' αυτούς περιθώριο εσόδων, μέχρι του ορίου των αντικειμενικών κριτηρίων (στις διαχειριστικές περιόδους που ίσχυαν τα αντικειμενικά κριτήρια), προκειμένου να ικανοποιήσουν φορολογικές ανάγκες τρίτων.

Στις περισσότερες περιπτώσεις που διαπιστώθηκε ότι οι εκδότες των στοιχείων είναι ανύπαρκτοι, οι λήπτες τους επικαλούνται το τυχαίο της συναλλαγής, με την καταβολή συνήθως μετρητών, σε οποιοδήποτε ύψος και αν αυτές ανέρχονται. Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του Π.Δ. 134/96 άρθρο 10, το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του στοιχείου ο οποίος υποχρεώνεται να επιβεβαιώνει τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από την δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Οι αντισυμβαλλόμενοι, δηλαδή υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού.

Και αυτή όμως η διάταξη καταστρατηγείται με την χρησιμοποίηση φορολογικών στοιχείων υπαρκτών μεν φυσικών ή νομικών προσώπων, ανύπαρκτων όμως επαγγελματικά. Μία των περιπτώσεων είναι και η ονομαζόμενη νομιμοφάνεια των συναλλαγών που λειτουργεί ως εξής: με κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες και κυρίως με χαμένα προσωρινά δελτία ταυτότητας στα οποία εύκολα η φωτογραφία αντικαθίσταται, παρουσιάζονται στις Δ.Ο.Υ. άτομα τα οποία αφού προσκομίζουν και όλα τα υπόλοιπα δικαιολογητικά για την έναρξη επαγγέλματος, όπως βεβαιώσεις επιμελητηρίων και ασφαλιστικών ταμείων, μισθωτηρίων συμβολαίων κ.λ.π., θεωρούν βιβλία και στοιχεία τα οποία εκδίδουν για ανύπαρκτες συναλλαγές μεγάλης πάντα αξίας, χωρίς στη συνέχεια να υποβάλλουν δηλώσεις για να αποδώσουν το Φ.Π.Α. και το φόρο εισοδήματος.

Άλλα άτομα υπαρκτά, που ουδέποτε απασχόλησαν τις φορολογικές αρχές, είτε για οφειλές τους, είτε για παράνομες φορολογικές ενέργειές τους, με τρόπο όμοιο με τον παραπάνω, νομιμοποιούνται στην άσκηση επιτηδεύματος και λαμβάνουν από τους πρώτους φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας ως προς τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, εκδίδουν και αυτοί προς διάφορες

επιχειρήσεις με αξίες κατά τι μεγαλύτερες των φορολογικών στοιχείων που έλαβαν. Την όλη νομιμοφάνεια συμπληρώνει και η υποβολή στις Δ.Ο.Υ. κανονικών δηλώσεων εισοδήματος, Φ.Π.Α., συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών και πελατών, ενέργειες που αναλαμβάνουν οι πραγματικοί κατασκευαστές των συναλλαγών. Ο προς απόδοση Φ.Π.Α. είναι ελάχιστος αφού συμψηφίζουν τον Φ.Π.Α. των υποτιθέμενων εισροών τους και τα δηλούμενα κέρδη επίσης είναι ελάχιστα. Αποτέλεσμα των ανωτέρω ενεργειών είναι οι τελικοί λήπτες των στοιχείων να επικαλούνται το υπαρκτό των αντισυμβαλλομένων.

2.2 Σκοπιμότητα χρήσης εικονικών, πλαστών & νοθευμένων στοιχείων

Αναλυτικότερα, ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη εικονικών καθώς και η χρήση νοθευμένων τέτοιων στοιχείων, παρατηρούμε⁸:

- Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων και συνεπώς και φορολογητέων εκροών στην απόδοση Φ.Π.Α.
- Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης. Σημειώνεται ότι στις παραπάνω περιπτώσεις τις ενέργειες του εκδότη πολλές φορές δεν γνωρίζει ο αναφερόμενος στα στοιχεία ως αντισυμβαλλόμενος. Πολλές όμως φορές, υπεισέρχεται το στοιχείο της αμοιβαιότητας, που εντοπίζεται κυρίως στους λήπτες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλίο αγορών, στην προσπάθειά τους να μην υπερβούν τα εκάστοτε προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. όρια, για την απαλλαγή ή την τήρηση βιβλίου αγορών.
- Έκδοση εικονικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής, με οικονομικά ανταλλάγματα, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προς επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αφού των τελευταίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά και των πρώτων με Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρών Κερδών (Μ.Σ.Κ.Κ.), είτε επί των αγορών είτε επί των ακαθαρίστων εσόδων.
- Έκδοση εικονικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής ή δελτίων παροχής υπηρεσιών, προς εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου, ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για

⁸ ΥΠΠΕΕ, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, 2007

διάφορους λόγους, όπως είναι η μη υποβολή δήλωσης έναρξης, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο, κλπ.

- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κυρίως κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια του έτους εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις.
- Έκδοση Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες. Στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή - αγρότη. Ο μεν πρώτος αυξάνει το κόστος πωληθέντων, ο δε αγρότης εισπράττει μεγαλύτερο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α.. κατ' ειδικό τρόπο (συντελεστής επί των εμφανιζομένων ακαθαρίστων εσόδων) καθώς και περισσότερο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα καύσιμα.
- Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών (τζίρου) σε περιπτώσεις που η εμφάνιση αυξημένου τζίρου είναι προαπαιτούμενο (προϋπόθεση) από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λ.π.
- Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).
- Τέλος, πολλές εταιρίες γίνονται λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων προκειμένου να εισπράξουν τα ποσά αποζημιώσεων και επιδοτήσεων για ολικές ή μερικές καταστροφές παγίων στοιχείων τους. Αυτό συμβαίνει ιδιαίτερα σε περιόδους φυσικών καταστροφών και ακραίων καιρικών φαινομένων, με τις εταιρίες να υποστηρίζουν ότι ήταν εκτεθειμένα και γι' αυτό προκλήθηκαν σε αυτά ζημιές. Στην πραγματικότητα τα μηχανήματα ήταν προστατευμένα ή δεν

υπήρξαν ποτέ. Στη συνέχεια με εικονικά τιμολόγια εκδιδόμενα από άλλους εμπλεκόμενους για υποτιθέμενες επισκευές προσκομίζονταν με σκοπό την εξαπάτηση και την είσπραξη αποζημιώσεων⁹.

Τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για την έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ισχύουν αντίστοιχα και για τη λήψη εικονικών στοιχείων. Στις σχέσεις εκδότη - λήπτη συνήθως υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας δηλαδή η διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

Όπως προαναφέρθηκε, η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων αποσκοπεί κατά βάση στην αύξηση της αξίας των εισροών και κατά συνέπεια στη μείωση του Φ.Π.Α. που αποδίδεται στο δημόσιο καθώς και στην μείωση των καθαρών κερδών της επιχείρησης.

2.3 Μέθοδοι εντοπισμού πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων

Οι περιπτώσεις που αναφέρονται στη συνέχεια δεν μπορούν κάθε μία χωριστά να αποτελέσουν απόδειξη για πλαστότητα του στοιχείου ή εικονικότητα της συναλλαγής ή του προσώπου που διενήργησε τη συναλλαγή. Αυτές αποτελούν ενδείξεις που θα οδηγήσουν τον έλεγχο σε σειρά άλλων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος θα αποκτήσει τα στοιχεία εκείνα που είναι απαραίτητα προκειμένου ο αρμόδιος ελεγκτής να στοιχειοθετήσει και να αποδείξει τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων ως πλαστών και των συναλλαγών ως εικονικών¹⁰ :

(α) Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου στα στοιχεία διακίνησης.

Πολλές συναλλαγές εμφανίζονται μόνο σε φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διακίνηση. Άν δεν υπάρχουν στοιχεία διακίνησης, οι συναλλαγές αυτές μπορεί να είναι εικονικές, αφού η διακίνηση δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα στοιχεία. Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν και τα στοιχεία διακίνησης αλλά να μην πληρούνται η υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής ή στο Σ.Δ.Α. πέραν των όσων ήδη προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών

⁹ Ταυλαρίδου, ΔΦΝ 2011,σελ.887

¹⁰ Βλ. αναλυτικά για τα παρακάτω: Φορολογικά Νέα, <http://www.forologikanea.gr/pages/display/genika/>

(έναρξη διακίνησης) ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του πλωτού μέσου, η οποία θεσπίσθηκε για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών με τις διατάξεις του άρθρου 16, παράγραφος 4 του ν.2992/2002 (Ισχύς από 20.3.2002).

Περαιτέρω, προκειμένου να διαπιστωθεί αν έγινε πράγματι η μεταφορά με οχήματα που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση, θα πρέπει να αξιοποιούνται όλα τα δεδομένα που προκύπτουν από υφιστάμενα στοιχεία δαπανών αναφορικά με μεταφορές (π.χ. αποδείξεις για διόδια, δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων, δαπάνες διανυκτέρευσης, δαπάνες που αφορούν το πετρέλαιο κίνησης κ.λπ.). Επί πλέον για επαλήθευση μπορεί να ζητούνται στοιχεία από τις Λιμενικές αρχές οι οποίες υποχρεούνται στην καταγραφή των αυτοκινήτων που μεταφέρονται με οχηματαγωγά πλοία.

Επίσης, ο έλεγχος πρέπει να προσανατολίζεται κατά τη διακίνηση στην αναζήτηση στοιχείων που να αποδεικνύουν για λογαριασμό τίνος γίνεται κάθε φορά η μεταφορά και στα ημεδαπά αλλά και στα αλλοδαπά φορτηγά αυτοκίνητα, τα οποία υποκρυπτόμενα πολλές φορές πίσω από τη χρήση οχήματος με πινακίδες κυκλοφορίας άλλης χώρας και με τα CMR που συνοδεύουν τα αγαθά, διακινούν αυτά στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να έχουν εκδώσει τη σχετική φορτωτική.

(β) Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς.

Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι ενδεχόμενο να αναγράφονται μεγάλες ποσότητες, όπου το βάρος τους ή ο όγκος τους ή το είδος τους (π.χ. σε υγρή μορφή) να είναι τέτοιος που η μεταφορά τους να είναι αδύνατη με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο ή το φορτηγό αυτοκίνητο να αδυνατεί να μεταφέρει τέτοιου είδους αγαθό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο. Για την επαλήθευση αυτή και την πληρότητα του ελέγχου θα πρέπει, πέραν των άλλων, να διαπιστώνεται το ωφέλιμο φορτίο του φορτηγού αυτοκινήτου με το οποίο φαίνεται ότι διενεργήθηκε η μεταφορά και να επισυνάπτεται, εάν είναι δυνατόν, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Παράδειγμα: Σε ένα φορολογικό στοιχείο διακίνησης αποτυπώνεται η μεταφορά 100 αυτοκινήτων από την Αθήνα στην Ξάνθη. Αυτό αποτελεί ένδειξη για την εικονικότητα του στοιχείου, αφού κανένα φορτηγό δεν μπορεί να μεταφέρει αυτή την ποσότητα.

(γ) Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων.

Όταν η επιχείρηση δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα, η μη ύπαρξη φορτωτικών μεταφοράς πρέπει να οδηγήσει σε έρευνα αν ο αντισυμβαλλόμενος, αγοραστής ή πωλητής, διαθέτει τέτοια μέσα. Αν δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη μεταφορικών μέσων, αυτό αποτελεί σοβαρή ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.

Παράδειγμα: Αγορά ενός τόνου πετρελαίου. Για τη συναλλαγή υπάρχει μόνο τιμολόγιο και κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει τη μεταφορά του πετρελαίου.

(δ) Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού εκτέλεσης έργου.

Για εκτελέσεις τεχνικών έργων μπορεί να εμφανίζονται ως εκδότες τιμολογίων επιχειρήσεις, οι οποίες δεν διαθέτουν ούτε τον απαιτούμενο για την εκτέλεση του έργου μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, επιστρώσεων, φορτωτές, αυτοκίνητα κ.λ.π.) ούτε απασχολούν ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει το έργο ούτε έχουν λάβει φορολογικό στοιχείο από άλλη επιχείρηση που κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ή απασχολεί ανθρώπινο δυναμικό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Σε σχέση με τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος οφείλει να επεκταθεί και σε έρευνα και των συναλλασσόμενων με την ελεγχόμενη επιχείρηση προκειμένου να διαπιστώσει τη δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών ή τεχνικών έργων.

(ε) Ο τρόπος πληρωμής.

Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές. Και ενώ η επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί «μετρητοίς». Στις περιπτώσεις αυτές κρίνεται κατ' αρχήν αναγκαία η επαλήθευση της ύπαρξης υπολοίπου του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών (σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας). Όταν δεν υπάρχουν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή, το Ταμείο θα παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο ή θα καταχωρηθεί εικονική εγγραφή με ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων κλπ.

(στ) Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου.

Σοβαρές ενδείξεις για περαιτέρω έλεγχο αποτελούν τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερης αξίας που εκδίδονται στο τέλος φορολογικών περιόδων απόδοσης Φ.Π.Α. και κυρίως στο τέλος διαχειριστικών περιόδων, με σκοπό να μην αποδοθούν τα οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α..

Παράδειγμα: Εταιρία καταχωρεί στα βιβλία της τιμολόγιο προμηθευτή μεγάλης αξίας, στο τέλος διαχειριστικής περιόδου, με σκοπό την μείωση του ποσού απόδοσης ΦΠΑ. Στη συνέχεια, στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου, ακολουθεί πιστωτικό τιμολόγιο που αποτελεί σοβαρή ένδειξη της εικονικότητας της συναλλαγής.

(ζ) Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών.

Το αντικείμενο εργασιών του εκδότη μπορεί να διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής.

Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς να αποκλείεται ότι υπήρξε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης για τις οποίες δεν έχουν γίνει οι αντίστοιχες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα εκτέλεσης σχετικών εργασιών ή των τεχνικών έργων αν πρόκειται για έργα ή, εφόσον πρόκειται για εμπορία, η ύπαρξη αποθεμάτων, τα οποία προέρχονται από πραγματικές αγορές.

(η) Ο προμηθευτής.

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης, για μια και μοναδική φορά, προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικών ποσοτήτων και μεγάλης αξίας, πρέπει να οδηγήσει σε περαιτέρω έρευνα για την εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.

- Η εμφάνιση στα βιβλία προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε μεγάλη απόσταση και τα έξοδα μεταφοράς είναι σημαντικά, ενώ υπήρχε η δυνατότητα προμήθειας από επιχειρήσεις που βρίσκονται στον τόπο ή πλησίον του τόπου λειτουργίας της λήπτριας επιχείρησης καθώς και σε τιμή μικρότερη από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία, γεγονός που μπορεί να αποδεικνύεται από προσφορές ή από φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων κ.λπ..

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης μιας μόνο συναλλαγής μεγάλου ύψους με προμηθευτή σε ένα έτος ή σε κάποια έτη.

Ο έλεγχος των εν λόγω συναλλαγών των προμηθευτών γίνεται κυρίως από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. ή από έλεγχο των ίδιων των επιτηδευματιών προμηθευτών ή από τις οικείες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία ή από άλλες λοιπές διασταυρώσεις ή πληροφορίες.

(θ) Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.

Η επιχείρηση αγοράζει και αποθηκεύει, για μεγάλο ή μικρό χρονικό διάστημα, εμπορεύματα για τα οποία δεν διαθέτει κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους ή ο ήδη υπάρχον αποθηκευτικός χώρος δεν επαρκεί για την αγοραζόμενη ποσότητα εμπορευμάτων.

Παράδειγμα: Επιχείρηση εμφανίζει αγορά αγαθών για τη συντήρηση των οποίων απαιτείται ψυκτικός θάλαμος, τον οποίο δεν διαθέτει, αλλά ούτε και από άλλο στοιχείο αποδεικνύεται αποθήκευση των αγαθών αυτών σε ψυκτικούς θαλάμους τρίτων.

(ι) Ο πάγιος εξοπλισμός.

Πρόκειται, στην περίπτωση αυτή για αγορές αγαθών που χρησιμοποιούνται από την λήπτρια επιχείρηση ως πάγια (π.χ. έπιπλα) ή μηχανήματα χωρίς ταυτότητα, τα οποία διαπιστώνεται ότι δεν είναι καινούργια.

Τα αγαθά αυτά είχε προμηθευτεί η επιχείρηση σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με τη λήψη καθόλα νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Για τα ίδια αγαθά λαμβάνει εκ νέου φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω για τα πάγια που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, εξετάζεται αν υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της και διερευνάται επίσης αν εμφανίζονται πάγια που δεν συνάδουν με τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Επίσης,, η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση ορισμένης δαπάνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχειρήσεως ως παραγωγική, εφόσον διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι

όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της επιχειρήσεως, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό¹¹.

(ια) Προμήθεια μη συμβατών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης ειδών ή προμήθεια ειδών σε ποσότητες δυσανάλογες των ποσοτήτων προηγούμενων ετών.

Αγοράζονται είδη και σε ποσότητες που εκ των πραγμάτων δεν είναι απαραίτητα και δεν χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή χρησιμοποιούνται αλλά είναι αδύνατο από τη συχνότητα λήψης των φορολογικών στοιχείων και την ποσότητα να αναλωθούν όλα τα είδη. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζεται αν μεσολάβησε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αύξηση των λοιπών αγορών, αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων ή οποιαδήποτε άλλη μεταβολή ικανή να δικαιολογήσει την παραπάνω αγορά.

Παράδειγμα: Επιχείρηση αγοράζει 1.000 μπλοκ Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια, κλπ., ενώ εκδίδει τα φορολογικά της στοιχεία μηχανογραφικά ή αγοράζει αναλώσιμα υλικά σε τριπλάσια ποσότητα σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις χωρίς να υπάρξει άλλη μεταβολή που να δικαιολογεί την αγορά αυτή.

(ιβ) Οι τιμές των αγαθών.

Προμήθεια - αγορά αγαθών για τα οποία είναι εμφανής η διαφορά τιμής προμήθειας από τις κοινώς αποδεκτές τιμές εμπορίου ή αγορά από την ίδια επιχείρηση σε τιμές τέτοιες που είναι κατώτερες των τιμών της αγοράς. Στη δεύτερη περίπτωση εξετάζεται αν τυχόν πρόκειται για συναλλαγή με εξαφανισμένο έμπορο.

Παράδειγμα: Αγορά από επιχείρηση 3.000 φιαλών νερού 0,5 λίτρα για το προσωπικό. Η τιμή αγοράς της μονάδας είναι 5 ευρώ.

(ιγ) Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών.

Προμήθεια - αγορά αγαθών τόσο συχνά και σε τόσο μεγάλη ποσότητα που είναι αδύνατο λόγω της φύσης του αγαθού να πουληθεί σε μικρό - σύντομο χρονικό διάστημα και σε τέτοια μειωμένη τιμή που να διαφέρει από την επικρατούσα τιμή στην αγορά, με την προϋπόθεση βεβαίως να μην υφίστανται τα αγαθά ως αποθέματα κατά τον έλεγχο.

¹¹ ΣτΕ 1353/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

Επίσης αγορά παγίων σε τέτοια μεγέθη και σε τέτοιες διαστάσεις τα οποία είναι αδύνατον να εγκατασταθούν στους ήδη υπάρχοντες χώρους της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Παράδειγμα: Σε σχέση με τα ανωτέρω, επιχείρηση αγόρασε για κτίριο επιφάνειας 100 m² μοκέτα και έχει λάβει φορολογικά στοιχεία για αγορά μοκέτας επιφάνειας 2.000 m² , χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων.

(ιδ) Η τραπεζική δανειοδότηση.

Επί του φορολογικού στοιχείου να υπάρχει η πιστοποίηση κάποιας Τράπεζας ότι: «Δανειοδοτήθηκε για ποσό», αξίας ίσης με αυτή του φορολογικού στοιχείου και στην συνέχεια να εκδίδεται Πιστωτικό Τιμολόγιο για επιστροφή των αγαθών στον προμηθευτή. Η συναλλαγή αυτή έχει όλες τις ενδείξεις της εικονικότητας.

(ιε) Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική.

Ορισμένες συναλλαγές που γίνονται διαφοροποιούνται ως προς την ακολουθούμενη οργανωμένη επιχειρηματική πρακτική της επιχείρησης.

Παράδειγμα: Επιχείρηση με οργανωμένο τμήμα προμηθειών, για κάθε αγορά δαπάνη εκδίδει αριθμημένο δελτίο παραγγελίας, στο οποίο παρακολουθείται η έγκριση αγοράς ή παραλαβής κ.λπ. Για τις εικονικές όμως συναλλαγές τέτοια στοιχεία δεν υπάρχουν για να περιορίζεται και ο κύκλος γνώσης της εικονικότητας.

(ιστ) Ο γραφικός χαρακτήρας.

Ο γραφικός χαρακτήρας του εκδότη και η ύπαρξη ορθογραφικών λαθών στα φορολογικά στοιχεία σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών αποτελούν ενδείξεις για συνέχιση της έρευνας για την εγκυρότητα της συναλλαγής.

(ιη) Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών.

Τα στοιχεία φέρουν διορθώσεις, διαγραφές, επιγραφές, ξυσίματα που εμφανώς αλλοιώνουν το περιεχόμενό τους ως προς την ημερομηνία, τις ποσότητες, τις αξίες, κ.λπ..

(ιθ) Η χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ.

Η σύγκριση της χωρικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. με τη Δ.Ο.Υ. και τη διεύθυνση που αναγράφει στα στοιχεία του ο εκδότης, σε συνδυασμό με τον κωδικό που εμφανίζεται στη διάτρηση μπορεί να αποκαλύψει την πλαστότητα του στοιχείου εφόσον πρόκειται για θεωρημένα από τη Δ.Ο.Υ. στοιχεία. Σημειώνεται ότι κάθε θεωρημένο στοιχείο φέρει εκτός των άλλων τον τετραψήφιο κωδικό της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου αν ένα στοιχείο έχει στη διάτρηση κωδικό Δ.Ο.Υ. που η χωρική αρμοδιότητα δεν περιλαμβάνει τη διεύθυνση του εκδότη, είναι ένα στοιχείο που μας οδηγεί στην παραπέρα διερεύνηση της γνησιότητας του στοιχείου και της συναλλαγής. Επί πλέον λόγος περαιτέρω διερεύνησης της συναλλαγής αποτελεί και το ανύπαρκτο Α.Φ.Μ..

2.4 Έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων σε "συναλλαγές" με το εξωτερικό

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές με το εξωτερικό και κυρίως από και προς τα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεδομένου του διαρκώς αυξανόμενου όγκου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και της δυνατότητας εύκολης καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων.

Σχετικά με τις συναλλαγές αυτές σημειώνονται τα εξής¹² :

- Η δημιουργία της ενιαίας αγοράς το 1993 μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε., η αύξηση των μελών της Ε.Ε., η κατάργηση των ελέγχων στα Τελωνειακά σύνορα και η απλούστευση των διαδικασιών, επέφερε ραγδαία αύξηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, γεγονός που διευκόλυνε την φοροδιαφυγή στον τομέα αυτό.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση για την αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού και την προστασία των Κρατών Μελών, καθιέρωσε το σύστημα VIES και τις διασταυρώσεις μέσω των υποβαλλόμενων από τις επιχειρήσεις καταστάσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων.

¹² Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα σελ.67-68, ERNST & YOUNG 2016

Παράλληλα, από σχετικές μελέτες της Ε.Ε. προέκυψε ότι οι περισσότερες μη νόμιμες ενέργειες στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το Φ.Π.Α. διενεργούνται μέσω των εξής μηχανισμών:

- Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε. χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α. στο Τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα τα εμπορεύματα είτε έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο Φ.Π.Α. δεν έχει αποδοθεί είτε έχουν ληφθεί εικονικά τιμολόγια αγορών από την εσωτερική αγορά και στη συνέχεια ζητείται η επιστροφή του Φ.Π.Α. αυτών.

Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, οι εμπλεκόμενοι σε τέτοιου είδους συναλλαγές επωφελούνται από την καθυστέρηση της Αμοιβαίας Συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών. Τα εμπορεύματα μπορεί να δηλώνονται ότι παραδίδονται σε άλλο Κράτος - Μέλος (ως ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή του Φ.Π.Α.), ενώ αυτά διοχετεύονται στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να εκδίδεται φορολογικό στοιχείο και χωρίς να εμφανίζονται τα ακαθάριστα έσοδα.

- Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από άλλο Κράτος - Μέλος, οι οποίες είτε δεν καταχωρούνται στα βιβλία και δηλώνονται στις οικείες δηλώσεις, είτε δηλώνονται με διαφορετική αξία.

- Απάτη τύπου "Καρουζέλ" ή κυκλική απάτη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται μετακύλιση του φόρου εισροών μέσω διαδοχικών πωλήσεων της μιας επιχείρησης προς την άλλη. Χρησιμοποιούνται διάφορες επιχειρήσεις (στις οποίες συνήθως συμμετέχουν τα ίδια άτομα) και τελικά κάποια ή κάποιες από αυτές δεν αποδίδουν το φόρο και εξαφανίζονται (κυκλική απάτη). Η λέξη «CAROUSEL»¹³ παραπέμπει στην κυκλική κίνηση των αγαθών μέσα στο κύκλωμα της απάτης. Παρόλα αυτά, αυτή η κυκλική κίνηση δεν πραγματοποιείται πάντα και δεν είναι βεβαίως ένα ουσιαστικό στοιχείο της απάτης. Γι' αυτό πρέπει καλύτερα να μιλάμε για «οργανωμένη φοροδιαφυγή ΦΠΑ», που ορίζεται ως εξής: Η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται χρησιμοποιώντας συστήματα και μηχανισμούς αποφυγής του ΦΠΑ, μη καταβάλλοντας τον οφειλόμενο ΦΠΑ ή απαιτώντας αδικαιολόγητα επιστροφές του ΦΠΑ, με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται μέσα σε ένα διεθνές πλαίσιο.

¹³ The National Audit Office Of Denmark, (2006), "Measures to Counter VAT Carousel Fraud".

- Επιχειρήσεις "Φοίνικας". Αναβίωση επιχειρήσεων που είχαν τεθεί σε αδράνεια και προχώρησαν σε επαναδραστηριοποίηση με σκοπό την «πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών», τη μη απόδοση Φ.Π.Α. ή την έκδοση και λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων.

• Σε σχέση με την κυκλική απάτη και τον τρόπο λειτουργίας της σημειώνουμε τα εξής :

Στην απλούστερη μορφή της η κυκλική απάτη λειτουργεί ως εξής : Έμπορος Α εγγεγραμμένος στα μητρώα Φ.Π.Α. κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης πωλεί φορολογητέα αγαθά σε έμπορο Β εγγεγραμμένο στα μητρώα Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους. Ο Β θα έπρεπε να δηλώσει την αγορά αυτή ως ενδοκοινοτική απόκτηση και να καταβάλει το Φ.Π.Α. στο δικό του κράτος μέλος και στη συνέχεια, βάσει του ότι σκοπεύει να χρησιμοποιήσει τα αγαθά αυτά για να προβεί σε επακόλουθη φορολογητέα παράδοση, να πιστώσει το ίδιο ποσό ως φόρο επί των εισροών. Συνήθως, αν συμμετέχει στο σύστημα κυκλικής απάτης, δεν κάνει τίποτα από αυτά. Ο Β, πριν γίνει αντιληπτό ότι είναι ή πρόκειται να γίνει εξαφανισμένος έμπορος, πωλεί τα αγαθά σε άλλο έμπορο Γ εγγεγραμμένο στα μητρώα Φ.Π.Α. του δικού του κράτους μέλους, χρεώνοντας και λαμβάνοντας Φ.Π.Α. εξ επαχθούς αιτίας. Εντούτοις, δεν αποδίδει στις φορολογικές αρχές το Φ.Π.Α. αυτόν και εξαφανίζεται. Είναι αυτός που αναφέρεται ως «εξαφανισμένος έμπορος». Ο Γ (που μπορεί να λειτουργεί εν προκειμένω ως «μεσάζων») πωλεί στη συνέχεια τα αγαθά σε έμπορο καταχωρημένο στα μητρώα Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα της απλούστερης μορφής της απάτης αυτής είναι ότι ο αγοραστής αυτός είναι ο Α, από την κυκλικότητα δε αυτή προέκυψε η ονομασία «κυκλική απάτη». Ο Γ πιστώνει το φόρο επί των εισροών αλλά, επειδή στην πώλησή του προς τον Α εφαρμόζεται μηδενικός συντελεστής στο κράτος μέλος του Γ (ενδοκοινοτική παράδοση), δεν απαιτείται να αποδώσει Φ.Π.Α. επί των εκροών, και δύναται να ζητήσει επιστροφή του Φ.Π.Α. Το αποτέλεσμα είναι ότι, αν η απάτη επιτύχει, ο Β έλαβε, αλλά δεν απέδωσε, το Φ.Π.Α. τον οποίο οι φορολογικές αρχές πρέπει να καταβάλουν στον Γ ως επιστροφή. Ο Γ όμως μπορεί να συμμετέχει στο κύκλωμα ή να αγνοεί παντελώς το τι συνέβη και το πώς χρησιμοποιήθηκε στις εν λόγω συναλλαγές. Ο στόχος του Β, δεν είναι να αγοράσει και να πωλήσει κατά τη συνήθη πορεία των συναλλαγών, αλλά να βρεθεί σε τέτοια θέση ώστε να εισπράξει το Φ.Π.Α. επί των εκροών του τον οποίο ποτέ δεν θα αποδώσει. Στην περίπτωση που ο Α και ο Β ενεργούν από κοινού, η αγορά εκ νέου από τον Α είναι επιθυμητή, εν μέρει για λόγους ελέγχου και εν μέρει διότι είναι απλούστερο και φθηνότερο να χρησιμοποιείται μία περιορισμένη ποσότητα αγαθών αρκετές φορές από το να αγοράζεται νέο εμπόρευμα στην ελεύθερη αγορά για κάθε νέο κύκλο. Ο Β, προκειμένου να εξασφαλίσει την πώληση, γνωρίζοντας ότι θα αποκομίσει κέρδος από τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. επί των

εκροών, έχει τη δυνατότητα να πωλήσει αγαθά στον Γ σε τιμή κατώτερη από αυτήν που πλήρωσε στον Α και θα το κάνει αυτό, αν είναι αναγκαίο.

Στην πιο σύνθετη μορφή της στην περίπτωση αυτή, μπορεί να δραστηριοποιούνται πολλές επιχειρήσεις και να εμφανίζονται στο κύκλωμα πάνω από δύο εξαφανισμένοι έμποροι και σε πολλές περιπτώσεις να ζητείται επιστροφή από πολλές εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να υπάρχει πολλαπλάσια απώλεια από την επιστροφή Φ.Π.Α.

- Πέραν των ανωτέρω περιπτώσεων υπάρχουν και επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε κυκλώματα (αντί των εξαφανισμένων εμπόρων ή των κλεμμένων Α.Φ.Μ.), οι οποίες δεν καταβάλλουν στο Δημόσιο τον οφειλόμενο Φ.Π.Α.. Αγοράζουν αγαθά από την Ε.Ε. με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Δεν δηλώνουν όμως ενδοκοινοτική απόκτηση και δεν συμψηφίζουν καθόλου Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, πωλούν τα αγαθά με ένα πολύ μικρό περιθώριο κέρδους σε άλλους ενδιάμεσους εμπλεκόμενους σε κύκλωμα. Η τελική πώληση των αγαθών πραγματοποιείται από άλλη εμπλεκόμενη στο κύκλωμα επιχείρηση η οποία πωλεί τα ίδια αγαθά σε άλλο Κράτος Μέλος με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. (ενδοκοινοτική παράδοση) ή τα εξάγει σε Τρίτη χώρα και ζητάει επιστροφή του Φ.Π.Α. εισροών. Τα αγαθά αυτά επανέρχονται στην αγορά του πρώτου Κράτους Μέλους και η κυκλική απάτη αρχίζει εκ νέου. Οι επιχειρήσεις αυτές (επισφαλείς οφειλέτες) δημιουργούν ένα τεράστιο χρέος οφειλόμενου Φ.Π.Α. γιατί δεν έχουν φόρο εισροών για να εκπέσουν το Φ.Π.Α. εκροών. Δεν έχουν πόρους για να πληρώσουν το χρέος του και απλά συνεχίζουν τη δράση τους μέχρι να γίνουν αντιληπτοί από τη Φορολογική Αρχή.

- Επιπρόσθετα για τις ανωτέρω εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις - παραδόσεις) από ένα κράτος μέλος σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α., ή τις εικονικές εξαγωγές εμπορευμάτων σε Τρίτη χώρα, αναφέρουμε τα εξής:

- Η τεχνική δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις ανωτέρω συναλλαγές, συνίσταται στο να προστεθούν μια σειρά εικονικών συναλλαγών που θα χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τις αγορές στο εξωτερικό και τις πωλήσεις μέσα στη χώρα, δηλαδή συνίστανται σε εικονικές ανύπαρκτες εθνικές αγορές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές.

- Σε κάποιες από τις παραπάνω περιπτώσεις μπορεί να εμπλέκονται επιχειρήσεις εικονικές που παίζουν το ρόλο του αχυράνθρωπου. Δεν ασκούν πραγματικές δραστηριότητες, ούτε διαθέτουν έδρα της επιχείρησης ή μόνιμη εγκατάσταση. Ο πραγματικός διοργανωτής κυκλώματος, στις

περιπτώσεις αυτές, ενεργεί μόνο με αυτούς που εισπράττει, επομένως ο αχυράνθρωπος δεν ενημερώνεται για την πραγματική ταυτότητα αυτών που τον χρησιμοποιούν, για να λάβει τα μέτρα του. Αυτοί που κινούν τα νήματα είναι αυτοί που συνεργάζονται από τη μια με τους αλλοδαπούς προμηθευτές και από την άλλη με τους μεσάζοντες. Σε αυτή την κατηγορία συναντώνται οι πιο πολλές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Οι μεσάζοντες στις περιπτώσεις αυτές έχουν έναν διπλό αλλά ουσιαστικό ρόλο: να μπερδεύουν τους ελεγκτές και να εκδίδουν νομιμοφανή τιμολόγια που θα καταλήξουν σε εμπόρους νόμιμα εγκατεστημένους. Είναι οι πελάτες του «εξαφανισμένου εμπόρου». Η φορολογική κατάστασή τους είναι συχνά δύσκολο να γίνει αντιληπτή χωρίς να ανακαλυφθεί το σύνολο του κυκλώματος.

- Η μέθοδος με διεθνείς μεσάζοντες συνίσταται στη συστηματική παράδοση αγαθών, με τη συνεργασία των πελατών και των προμηθευτών, προς ανύπαρκτους εγκατεστημένους στο εξωτερικό. Σε αρκετές περιπτώσεις, τα αγαθά έχουν προέλευση τη χώρα παράδοσης. Συχνά, οι μεταφορές πραγματοποιούνται από το ένα Κράτος Μέλος στο άλλο.

- Παρόμοια με τη φοροδιαφυγή στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι και οι ψευδείς εξαγωγές προς τρίτες χώρες (εκτός Ε.Ε.), όπου χρησιμοποιούνται παραποιημένα έγγραφα (διασαφήσεις).

Οι εικονικές εξαγωγές, είναι το ομοίωμα ή μάλλον το πρωτότυπο της μεθόδου με τις εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο στόχος είναι πάντα ίδιος, να απαλλαγούν από το Φ.Π.Α. τα εμπορεύματα που εξάγονται με σκοπό να διοχετευτούν στη συνέχεια στην εσωτερική αγορά, ή στη μαύρη αγορά με τη βοήθεια πλαστών τιμολογίων. Στην προκειμένη περίπτωση επειδή υφίστανται τα σύνορα με τις τρίτες χώρες, πρέπει να υπάρχουν ψεύτικα τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής με τη βοήθεια μη νόμιμων σφραγίδων και μη νόμιμων μεταφορικών εγγράφων.

• Για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των ανωτέρω φαινομένων φοροδιαφυγής κρίνονται αναγκαία:

- Η επαλήθευση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του.

- Ο έλεγχος των ετήσιων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

- Η παρακολούθηση επιχειρήσεων με πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ιδιαίτερα και επισταμένως, ως προς την ορθή απόδοση του Φ.Π.Α. Επίσης η παρακολούθηση ξεχωριστά των επιχειρήσεων κατά το πρώτο διάστημα λειτουργίας τους από την έναρξη των εργασιών τους ή από την ημερομηνία υποβολής δήλωσης μεταβολής για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή από την ημερομηνία που παύουν να βρίσκονται σε αδράνεια και επαναδραστηριοποιούνται.

- Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές σε τρίτες χώρες ή εισαγωγές από τρίτες χώρες εκτός Ε.Ε., να ελέγχεται αν οι υπάρχουσες διασαφήσεις (η κατοχή από την εξαγωγική επιχείρηση του αντιτύπου Ε.Δ.Ε. 3 αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της εξαγωγής) είναι οι ορθές ή έχουν παραποιηθεί και σε περίπτωση υπονοιών, ζητούνται πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο από το αρμόδιο τελωνείο εισόδου ή εξόδου των εμπορευμάτων.

- Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.

-- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου κ.λπ., όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.).

-- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο.

Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης, μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

γ) Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται :

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου του αγοραστή, και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου, ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος μέλος.

Επίσης ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

-Έλεγχος κάθε άλλου στοιχείου, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. η ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, η δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ..

• Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

• Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής

Από τα παραπάνω δεδομένα της έκθεσης μπορούν να συναχθούν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

• Οι επιχειρήσεις που έχουν συναλλαγές με εταιρίες στο εξωτερικό θα πρέπει να διαθέτουν υποδομές, συστήματα και προσωπικό με ικανή εκπαίδευση και τεχνογνωσία, ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν σε όλες τις ιδιαιτερότητες.

• Για να μπορέσουμε να εξαλείψουμε τα φαινόμενα απάτης θα πρέπει να μειωθεί η γραφειοκρατία και θα πρέπει να επιδοτηθούν ενέργειες προς τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων, όπως είναι η ηλεκτρονική τιμολόγηση. Το γεγονός ότι δεν παρέχονται συγκεκριμένα κίνητρα οδηγεί σε αδράνεια, ιδιαίτερα τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες

στην τρέχουσα οικονομική συγκυρία δεν διαθέτουν την οικονομική ευελιξία για την υλοποίηση σχετικών συστημάτων, με συνέπεια τον μικρό ανταγωνισμό σε σχέση με τις αντίστοιχες του εξωτερικού. Ακόμα και πολυεθνικές εταιρίες με σημαντικό κύκλο εργασιών και σημαντική τεχνογνωσία από το εξωτερικό φαίνεται να διστάζουν στην υιοθέτηση λύσεων, καθώς το κόστος συντήρησης πολλαπλών διαδικασιών για την τιμολόγηση δημιουργεί αντίστοιχα σημαντικό διαχειριστικό κόστος στην καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης.

- Τέλος σύμφωνα με έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών¹⁴ μία από τις 7 κυριότερες περιπτώσεις στα χρόνια της κρίσης είναι οι εικονικές τριγωνικές συναλλαγές με την χρήση θυγατρικών και υπεράκτιων εταιριών για τη διασφάλιση ρευστότητας μέσω τραπεζικού δανεισμού με σκοπό την εξαγωγή των αντληθέντων δανειακών κεφαλαίων σε offshore του εξωτερικού και την αγορά ακινήτων σε αυξημένα τιμήματα μέσω διπλών μεταβιβάσεων.

Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση που επιχειρηματίας – ιδιοκτήτης ομίλου παροχής υπηρεσιών δημιούργησε μια σειρά μικρών θυγατρικών, «δορυφορικών» εταιριών, οι οποίες ήταν ιδιοκτησίας συγγενικών του προσώπων ή εργαζομένων των επιχειρήσεων του. Μέσω εικονικών τριγωνικών συναλλαγών μεταξύ των εταιριών του ομίλου του επιχειρηματία και των «δορυφορικών» εταιριών δημιούργησε ένα πλασματικό οικονομικό προφίλ κατά το οποίο εμφάνιζε ως εύρωστες και δυναμικά αναπτυσσόμενες τόσο τις εταιρίες του ομίλου όσο και τις «δορυφορικές» εταιρίες.

Οι «δορυφορικές» εταιρίες εμφανίζονταν να λαμβάνουν υπηρεσίες των εταιριών του ομίλου και στη συνέχεια να παρέχουν υπηρεσίες σε άλλες εταιρίες του ίδιου ομίλου, οι οποίες τιμολογούνταν σε ασυνήθιστα υψηλές τιμές ή σε σπανιότερες, αγόραζαν υπερτιμολογημένα προϊόντα από τις εταιρίες του ομίλου και εξοφλούσαν τις υποχρεώσεις τους με την έκδοση τραπεζικών επιταγών. Στη συνέχεια οι επιταγές κατατίθεντο από τις εταιρίες του ομίλου σε πιστωτικά ιδρύματα ώστε να εξασφαλιστεί ρευστότητα μέσω τραπεζικού ή και ομολογιακού δανεισμού.

Συμπερασματικά, ο επιχειρηματίας μέσω του δικτύου των εταιριών και των συνεργατών του κατάφερε με τη δημιουργία μεγάλου αλλά πλασματικού τζίρου να αυξήσει την πιστοληπτική ικανότητα των επιχειρήσεων του και κατ' επέκταση να εμφανίζεται ο όμιλός του στα πιστωτικά ιδρύματα ως δυναμικός και αναπτυσσόμενος.

¹⁴ <http://www.iefimerida.gr/news/123324/>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ

3.1 Εισαγωγή

Η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί πράγματι μία από τις κυριότερες μορφές φοροδιαφυγής. Έχουν περάσει ήδη δεκαεννέα χρόνια από την πρώτη συστηματική προσπάθεια για νομοθετική ρύθμιση (ν.2472/1997) και, παρά τις τέσσερις που ακολούθησαν (ν.2523/1997, ν.2873/2000, ν.2948/2001 και ν.3220/2004), τα φαινόμενα της απάτης επιτείνονταν. Έκτοτε, ακολούθησαν άλλες έξι νομοθετικές ρυθμίσεις (ν.3833/2010, ν.3824/2010, ν.3888/2010, ν.3943/2011, ν.4174/2013 και ν.4337/2015), που ούτε αυτές έχουν φέρει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

3.2 Νόμος 4337/2015 Κεφάλαιο Α' Υπουργείου Οικονομικών

Ο νόμος 4337/2015 επέφερε σημαντικές αλλαγές, με κυριότερες εκείνες που αφορούν στις κυρώσεις και τα πρόστιμα, Συγκεκριμένα:

3.2.1 Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Ν 4337/2015 επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

3.2.2 Άρθρο 8. Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ποινικές κυρώσεις

Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Ν 4337/2015 επιβάλλονται οι παρακάτω κυρώσεις:

Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση.

3.3 Σχετικές δικαστικές αποφάσεις

Σχετικά με την αξιολόγηση των περιστατικών έκδοσης κ.λπ. εικονικών κ.ά. τιμολογίων μέσω δικαστικών αποφάσεων μπορούν να γίνουν οι ακόλουθες επισημάνσεις:

- Το αδίκημα της φοροδιαφυγής, που διαπράττεται με την έκδοση πλαστών ή την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τιμωρείται, ανεξάρτητα από το εάν αποφεύγεται ή μη η πληρωμή του φόρου.¹⁵
- Για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται αντικειμενικά, η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εικονικό είναι και το φορολογικό στοιχείο, εκτός άλλων, όταν εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη, στο σύνολό της ή και για μέρος αυτής. Υποκειμενικά απαιτείται δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και την αποδοχή αυτών και περαιτέρω τη θέληση ή την αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά ολικά ή εν μέρει φορολογικά στοιχεία.¹⁶
- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων θεμελιώνει υπό προϋποθέσεις το έγκλημα της φοροδιαφυγής. Έχει κριθεί από τα εθνικά δικαστήρια ότι η παραγραφή του παραπάνω εγκλήματος αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.¹⁷
- Αν μετά από συντελεσθείσα περαίωση για συγκεκριμένη χρήση, σε έλεγχο που θα διενεργηθεί, προκύψει ότι τα τιμολόγια που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία ήταν εικονικά και αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές, ασκείται κανονικά ποινική δίωξη.¹⁸
- Σε περίπτωση εικονικότητας φορολογικού στοιχείου, λόγω του προσώπου του αντισυμβαλλόμενου έχει νομολογιακά γίνει δεκτό ότι εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο, τότε αυτή και μόνη

¹⁵ ΑΠ 844/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

¹⁶ ΑΠ 371/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

¹⁷ ΑΠ 263/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

¹⁸ ΑΠ 764/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

η διαπίστωση επαρκεί για τον χαρακτηρισμό των στοιχείων, ως εικονικών, του λήπτη δυναμένου να αποδείξει τη συνδρομή της καλής του πίστης¹⁹.

• Ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει στην κρίση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί της υπόθεσης Maks Pen C-18/2013 η οποία επιβεβαιώνει και εμπλουτίζει προηγούμενες αποφάσεις του ίδιου του Δικαστηρίου σχετικά με την άρνηση χορήγησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας όταν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής και χρήση εικονικών τιμολογίων²⁰. Σύμφωνα με το Δικαστήριο το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται όταν συντρέχουν δύο προϋποθέσεις:

- Να έχει πραγματοποιηθεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών
- Ο υποκείμενος σε έκπτωση να έχει στην κατοχή του το σχετικό τιμολόγιο

Σύμφωνη με τα συμπεράσματα του Δικαστηρίου είναι και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας²¹, σύμφωνα με την οποία για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, πρέπει να έχει εκδοθεί και να προσκομίζεται για την αγορά αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών τιμολόγιο ή άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή, ανεξαρτήτως του εάν ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών εχώρησε λογιστικώς ή εξωλογιστικώς.

¹⁹Βλ. σχετικώς Μάλλιου, ΔΦΝ 2004,σελ.701

²⁰ Βλ. σχετικώς Κούνη, ΔΕΕ 2014,σελ 577επ.

²¹ ΣτΕ 2112/2013, ΣτΕ 483/2012

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Στατιστικά στοιχεία 2009-2015

Τα φαινόμενα έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αντιμετωπίστηκαν αποτελεσματικά, παρά τις προσπάθειες με νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα τελευταία χρόνια.

Αυτή είναι η σκληρή πραγματικότητα η οποία επιβάλλεται να αντιμετωπιστεί, διότι δεν είναι απλά ένα φαινόμενο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, αλλά ειδικό οικονομικό έγκλημα, αφού πολλές φορές, το κράτος εξαπατώμενο καλείται να καταβάλει ποσά για επιστροφή ΦΠΑ ακόμη και σε περιπτώσεις που δεν έχει γίνει καμία εμπορική ή επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επομένως, είναι απαραίτητο να διαιωνίζεται αυτή η κατάσταση και να μην έχει προβεί η πολιτεία στην αποτελεσματική αντιμετώπισή της.

Ενδεικτικά των ωφελειών, που μπορεί να φέρει στην ελληνική οικονομία η καταπολέμηση της μάστιγας των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι τα στοιχεία της γενικής γραμματείας Διαφάνειας και Ανθρώπινων Δικαιωμάτων.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι έλεγχοι είναι δειγματοληπτικοί και ότι τα στοιχεία που αναφέρθηκαν αντιστοιχούν σε λιγότερο από το 15% του συνόλου των επιχειρήσεων. Βάσει αυτών των στοιχείων, πρέπει να υπολογιστεί και η επιβάρυνση της εθνικής οικονομίας, η οποία εκτιμάται ότι ξεπερνάει τα 2,5 δισ. ευρώ τον χρόνο.

Ειδικότερα τα αναλυτικά στοιχεία για το σύνολο των ελέγχων και τους φόρους που έχουν καταλογισθεί:

• 2009-2012

Σύμφωνα με τους ελέγχους του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκε η έκδοση 503.203 πλαστών και εικονικών τιμολογίων, αξίας πάνω από €5 δις (την περίοδο 2009-2012). Τα διαφυγόντα έσοδα για το Δημόσιο εκτιμώνται σε €2 δις από τη μη απόδοση ΦΠΑ και τη χαμηλότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων σε κάθε οικονομικό έτος.²²

• 2012-2013

²² Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών, <http://www.eea.gr/>

Έγγραφο του ΣΔΟΕ, του Σεπτεμβρίου του 2014, που χαρακτηρίζεται μάλιστα εμπιστευτικό (ΕΜΠ) υπ' αριθμ.πρωτ.: ΕΜΠ 10967/11.09.2014 και που δείχνει ότι ο αριθμός των παραβάσεων το 2012 ήταν 143.700, τα ποσά των συναλλαγών ήταν 1.099.509.576 ευρώ και τα πρόστιμα 2.712.288.981 ευρώ. Το 2013, οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν ήταν 93.611, τα ποσά των συναλλαγών ήταν 763.663.280 ευρώ και τα πρόστιμα 1.959.602.575 ευρώ.²³

• 2014

Το Σ.Δ.Ο.Ε. υπερβαίνοντας το στόχο των 2.295 προγραμματισμένων ελέγχων, διενήργησε συνολικά 4.601 ελέγχους (ποσοστό υλοποίησης στόχων 174%), κατά τη διενέργεια των οποίων διαπιστώθηκαν 500.448 παραβάσεις σε 3.440 παραβάτες (μέσο ποσοστό παραβατικότητας 74,77 %).

Επίσης, στη διάρκεια του 2014 ολοκληρώθηκαν 1.110 έλεγχοι (οι οποίοι αφορούσαν εντολές παρελθόντων ετών) επεξεργασίας στοιχείων που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, κυρίως από επιχειρήσεις που εμπλέκονταν στην έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και επιχειρήσεις που δεν είχαν αποδώσει παρακρατούμενους φόρους ή απέκρυβαν έσοδα. Από τους ελέγχους αυτούς προέκυψαν 875 παραβάτες και διαπιστώθηκαν 104.422 παραβάσεις. Το μέσο ποσοστό παραβατικότητας διαμορφώθηκε στο 78,83 %.

Τέλος, πραγματοποιήθηκαν 73.099 έλεγχοι εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων από τα συνεργεία των Δ.Ο.Υ. και διαπιστώθηκαν σε 7.299 από τους ελέγχους συνολικά 57.548 παραβάσεις.

Η μέση παραβατικότητα των επιχειρήσεων που ήλεγξαν τα συνεργεία των Δ.Ο.Υ. ήταν 9,99%.

Όσον αφορά τις Διοικητικές κυρώσεις που επιβλήθηκαν κατά το έτος 2014 λήφθηκαν μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε 227 επιχειρήσεις, λόγω διάπραξης των παραβάσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρθ. 46 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, το συνολικό ποσό ΦΠΑ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων που δεν αποδόθηκαν ήταν 138.015.295,52 ευρώ και η συνολική καθαρή αξία εκδοθέντων – ληφθέντων εικονικών, πλαστών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ήταν 493.341.010,00 ευρώ.²⁴

• 2015

Αυτά είναι τα αποτελέσματα των ελέγχων που έγιναν από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπ.Οικονομικών για το 2015 (Δ.Ο.Υ και ελεγκτικά κέντρα ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ και ΚΕ.ΦΟ.ΜΕΠ).²⁵

²³ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ, 'Δύο Χρόνια (2012-2014) στη Γενική Γραμματεία Διαφάνειας 2014

²⁴ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΟΡΕΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.... 2015, σελ.10

²⁵ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28233>

Από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) διενεργήθηκαν 11.359 προληπτικοί έλεγχοι. Σε 3.159 επιχειρήσεις διαπιστώθηκαν παραβάσεις με διαφορές προς καταλογισμό 5.738.764,06 ευρώ. Επιπλέον, διενεργήθηκαν 149 έρευνες, κυρίως φοροδιαφυγής, με συνολικά διαφυγόντα έσοδα 76.600.689,36 ευρώ. Από το σύνολο των ερευνών 77 αφορούν σε υποθέσεις απάτης στο Φ.Π.Α. με συνολικά διαφυγόντα έσοδα 71.714.390,85 ευρώ. Από το ΣΔΟΕ διενεργήθηκαν συνολικά 24.273 έλεγχοι. Από τους ελέγχους αυτούς βρέθηκαν συνολικά 10.496 παραβάτες και διαπιστώθηκαν 421.029 παραβάσεις. Το μέσο ποσοστό παραβατικότητας διαμορφώθηκε στο 43,24 %.

- Πλαστά και εικονικά . Το χρηματικό ποσό στο οποίο ανέρχονται συνολικά οι συναλλαγές που έγιναν με πλαστά και εικονικά στοιχεία για τις οποίες εκδόθηκαν Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) κατά τη διάρκεια της περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 και αφορούσαν στη χρήση 2015 αλλά και σε παλαιότερες χρήσεις είναι 1.183.803.578,96 ευρώ. Επισημαίνεται ότι το ποσό αυτό αφορά σε άθροισμα αξίας συναλλαγών και ότι για διάπραξη παράβασης από 17/10/2015 (Ν. 4337/2015) δεν καταλογίζονται πρόστιμα για τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

- ELENXIS Σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο πληροφοριακό σύστημα ELENXIS, το πλήθος των καταλογιστικών πράξεων που εκδόθηκαν το 2015 ανήλθαν σε 32.693 με ποσό βεβαίωσης 3.964.676.296,51 ευρώ. Οι αντίστοιχες εισπράξεις για το 2015 ανήλθαν σε 15.727 με ποσό είσπραξης 386.701.407,82 ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

5.1 Τι είναι ηλεκτρονική τιμολόγηση

“Ψηφιακό φρένο” στα πλαστά και εικονικά τιμολόγια, που κυκλοφορούν στην ελληνική αγορά, μπορεί να βάλει η ηλεκτρονική τιμολόγηση (e-invoicing), λειτουργώντας ως ένα σημαντικό “όπλο” στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής.

Ηλεκτρονική τιμολόγηση σημαίνει η κατάργηση της εκτύπωσης των παραστατικών πώλησης σε χαρτί και η ηλεκτρονική αποστολή αυτών (με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο) στον αντισυμβαλλόμενο που είναι ο λήπτης της παροχής υπηρεσίας ή του εμπορεύματος. Ο λήπτης μπορεί να είναι επιχείρηση ή ιδιώτης.²⁶

5.2 Νομοθετικό πλαίσιο

Η ηλεκτρονική τιμολόγηση (αγγλ. Electronic invoicing) εμφανίστηκε ως όρος στην Ελλάδα με το άρθρο 1 του Ν. 3193/2003 (Φ.Ε.Κ 266/Α'/20.11.2003), στο άρθρο 18/α παρ. 5 έως 9 και 10 έως 15).

Στα ανωτέρω, ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της 6ης κοινοτικής οδηγίας για την ηλεκτρονική τιμολόγηση που περιλάμβανε αρχικά την:

- Διαβίβαση παραστατικών πώλησης
- Αποθήκευση παραστατικών πώλησης και αποθήκευση τιμολογίων .

Στο νομοσχέδιο υπήρχαν αρκετοί περιορισμοί για το πώς θα αποθηκεύονταν και θα αποστέλλονταν τα παραστατικά.

Η ηλεκτρονική τιμολόγηση στην Ελλάδα πήρε νομική και ουσιαστική υπόσταση το 2014 με το Φ.Ε.Κ Α/251 και συγκεκριμένα με το άρθρο 14 των Ελληνικών λογιστικών προτύπων.

²⁶ ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Η ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια, https://el.wikipedia.org/wiki/Ηλεκτρονικη_τιμολογηση

Έως όμως το 2016 δεν το έχουν επικοινωνήσει οι φορείς του κράτους, (σύνδεσμοι λογιστών και επιμελητήρια) με αποτέλεσμα να μην χρησιμοποιούν σε μεγάλο ποσοστό οι Ελληνικές επιχειρήσεις την ηλεκτρονική τιμολόγηση για εργαλείο μείωσης κόστους και αυτοματισμού .

Το άρθρο 14 αναφέρει:

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

- Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή.
- Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.
- Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.
- Στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

Με το Φ.Ε.Κ Α251/2014 «ανοίγει ο δρόμος» στην Ελλάδα για τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων, την πάταξη της διαφοράς, τον έλεγχο τριών σημείων που αφορά στην διασταύρωση των οικονομικών συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων.

Ο έλεγχος των τριών σημείων «Διασταύρωση φορολογικών πληροφοριών» γίνεται μεταξύ :

- Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων

Με την άμεση και ηλεκτρονική παραλαβή των στοιχείων πωλήσεων των επιχειρήσεων καθημερινά

- Τραπεζών

Με τις ηλεκτρονικές πληρωμές

- Των δύο συναλλασσόμενων

Διασταύρωση με την Μ.Υ.Φ. από 0,01€ στις χονδρικές πωλήσεις και την άμεση δήλωση των λιανικών πωλήσεων

Με αυτόν τον τρόπο οι επιχειρήσεις δεν θα αναλώνονται να αποδείξουν με έντυπο τις τιμολογήσεις τους. Μπορούν να συναλλάσσονται ηλεκτρονικά και η διασταύρωση θα γίνεται αυτόματα με τους παραπάνω τρόπους

5.3 Οφέλη ηλεκτρονικής τιμολόγησης

Ο στόχος της ηλεκτρονικής τιμολόγησης είναι η ανταλλαγή ηλεκτρονικών δεδομένων μεταξύ των επιχειρήσεων για ποσότητες, αξίες και ποσά των τιμολογίων και η εξάλειψη του κόστους εκτύπωσης σε χρήμα και σε πόρους.

Το επίτευγμα της ηλεκτρονικής τιμολόγησης είναι ²⁷:

- Η εξάλειψη της διαφθοράς στις οικονομικές υπηρεσίες που υπήρχε με την θεώρηση των βιβλίων στην Ελλάδα
- Η εξοικονόμηση χρόνου στις επιχειρήσεις
- Η αμεσότητα πληροφόρησης στις επιχειρήσεις
- Η αποφυγή λαθών από την καταχώρησης (data entry) παραστατικών
- Η εξοικονόμηση των φυσικών πόρων από την καταστροφή δέντρων για χαρτοπολτό
- Η μείωση της μόλυνσης του περιβάλλοντος
- Η αμεσότητα στην πληροφόρηση του κράτους για φόρους
- Η αποφυγή της σπατάλης για χώρους που διατηρούσαν φυσικό αρχείο με χαρτιά και φακέλους (έντυπα, τιμολόγια)
- Η διευκόλυνση στον κρατικό έλεγχο στα παραστατικά

Παράδειγμα εξοικονόμησης για εκτύπωση ενός παραστατικού την ημέρα σε κόστος/ανά έτος=
1488 € 0.15 Δέντρα 0.04 Τόνοι CO2 0.47 Τόνοι Νερό

²⁷ ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Η ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια, https://el.wikipedia.org/wiki/Ηλεκτρονικη_τιμολογηση

Σε άρθρο που δημοσιεύετε²⁸ στο κέντρο ερευνών του UTICA COLLEGE, καθηγητές έρευνας οικονομικού εγκλήματος αναφέρουν ότι, ένας από τα σημαντικότερους έξι κινδύνους που αντιμετωπίζουν οι μικρές επιχειρήσεις να εξαπατηθούν, είναι τα εικονικά και πλαστά τιμολόγια. Λόγο της έλλειψης πόρων για αποτελεσματικότερο έλεγχο, τα οικονομικά αποτελέσματά τους βρίσκονται σε κίνδυνο.

Σύμφωνα με έρευνα της Γενικής Γραμματείας Διαφάνειας και Ανθρώπινων Δικαιωμάτων η χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να μειώσει τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία σε ποσοστό έως και 80%, συνδράμοντας την εθνική προσπάθεια κατά της φοροδιαφυγής, αλλά και στην τόνωση της διαφάνειας στις οικονομικές συναλλαγές.

Η ίδια έρευνα υπογραμμίζει ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να προσβλέπουν σε μια ετήσια εξοικονόμηση, η οποία κυμαίνεται από €992 εκατ. έως € 1,4 δις (ανάλογα με το ποσοστό χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων σε σχέση με την έντυπη μορφή τους). Οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη μέση εξοικονόμηση ανά τιμολόγιο €4,8 συνυπολογίζοντας και το κόστος συμμετοχής σε πλατφόρμες υποστήριξης ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

Εκτιμώμενο οικονομικό όφελος της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στις συναλλαγές των επιχειρήσεων:²⁹

Τύπος επιχείρησης	Τιμολόγια ανά έτος	Αριθμός επιχειρήσεων	Αριθμός εργαζομένων	Αριθμός τιμολογίων / έτος	100% ηλεκτρονική τιμολογήση	Μερική χρήση ηλεκτρονικής τιμολ.
Πολύ μικρές	150	703.648	1.388.671	105.547.200	506.626.560,00 €	202.650.624,00 €
Μικρές	1.000	21.586	404.290	21.586.000	103.612.800,00 €	62.167.680,00 €
Μεσαίες	5.000	2.649	255.492	13.245.000	63.576.000,00 €	38.145.600,00 €
Μεγάλες	400.000	399	346.200	159.600.000	766.080.000,00 €	689.472.000,00 €
				299.978.200	1.439.895.360,00 €	992.435.904,00 €

Το χαμηλό επίπεδο διείσδυσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης αποδίδεται σε ένα πλέγμα παραγόντων, σύμφωνα με τα αποτελέσματα έρευνας του εργαστηρίου ELTRUN³⁰ σε 120 ελληνικές επιχειρήσεις. Οι ίδιες οι εταιρείες επικαλούνται ως πιο σημαντικούς λόγους: την έλλειψη ζήτησης από τους πελάτες, την αδυναμία των υφιστάμενων συστημάτων να

²⁸ UTIKA COLLEGE - Resource center

<http://programs.online.utica.edu/articles/TopSixFraudRisksforSmallBusinesses>

²⁹ Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών, <http://www.eea.gr/gr/el/articles/hlektroniki-timologisimeiosi-eos-80-sta-plasta-eikonika-timologia>

³⁰ E-Business Research Center, <https://www.eltrun.gr>

υποστηρίξουν την ηλεκτρονική ανταλλαγή τιμολογίων, καθώς και την έλλειψη γνώσης για την ύπαρξη λύσεων, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ηλεκτρονικοποίηση της διαδικασίας ανταλλαγής τιμολογίων.

Ωστόσο, σύμφωνα με την έρευνα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έχουν γνώση για τα πλεονεκτήματα της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, αναγνωρίζοντας, ως σημαντικότερα, τη βελτιστοποίηση των διαδικασιών διαχείρισης της εφοδιαστικής αλυσίδας και την επίτευξη διαφάνειας και αποτελεσματικότητας στις ηλεκτρονικές αγορές.

5.4 Υφιστάμενη κατάσταση

Η Ελλάδα είναι ανάμεσα στους ουραγούς στη χρήση υπηρεσιών ηλεκτρονικής τιμολόγησης, παρουσιάζοντας απόκλιση επτά ποσοστιαίων μονάδων έναντι του ευρωπαϊκού μέσου όρου. Οι εκτιμήσεις της E.E. αναφέρουν ότι η ηλεκτρονική τιμολόγηση εφαρμόζεται σε 4%-15% του συνολικού όγκου των ανταλλασσόμενων τιμολογίων μεταξύ των επιχειρήσεων. Πρόσφατες εκτιμήσεις αναφέρουν υψηλότερη διείσδυση της τάξης του 24% για τις B2B/ B2G συναλλαγές και 14% για τις B2C συναλλαγές.

Σε κάθε περίπτωση, όμως, σταδιακά οι επιχειρήσεις ανταλλάσσουν ή στέλνουν ηλεκτρονικά τιμολόγια. Οι δείκτες του ψηφιακού θεματολογίου της E.E. δείχνουν ότι τουλάχιστον μία στις τρεις επιχειρήσεις με παραπάνω από 10 υπαλλήλους δέχονται ή στέλνουν ηλεκτρονικά τιμολόγια. Η μέση λήψη ή αποστολή ηλεκτρονικών τιμολογίων στην E.E. εκτιμάται σε 28,7%.

Πρωτοπόρες στην υιοθέτηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης είναι οι Φινλανδία και Δανία με ποσοστά χρήσης, που αγγίζουν το 73,5% και 58,9% αντίστοιχα. Η Ελλάδα βρίσκεται ανάμεσα στους ουραγούς της E.E. με εκτιμώμενο ποσοστό 21,7%, ήτοι επτά ποσοστιαίες μονάδες κάτω από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Όπως είναι αναμενόμενο, οι μεγάλες επιχειρήσεις (άνω των 250 υπαλλήλων) αποστέλλουν ή λαμβάνουν ηλεκτρονικά τιμολόγια σε σχεδόν διπλάσιο ποσοστό σε σχέση με τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (41,8% έναντι 21,4%).³¹

Επίσης σύμφωνα με μελέτη που δημοσιεύετε στο βιβλίο του Bruno Koch, G. 'E-Invoicing/ E-Billing' το 2013, η Ευρώπη ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να υιοθετήσουν την ηλεκτρονική τιμολόγηση. Στον αντίποδα στις Ηνωμένες Πολιτείες, όπου δεν έχει νομοθετηθεί η ηλεκτρονική

³¹ Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών, <http://www.eea.gr/gr/el/articles/hlektroniki-timologisimeiosi-eos-80-sta-plasta-eikonika-timologia>

τιμολόγηση, σύμφωνα με στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών η υιοθέτησή της σε όλη τη χώρα θα φέρει μείωση του κόστους κατά 50% και 450 εκατ.\$ λιγότερα ανά χρόνο.

Συγχρόνως με την ανάπτυξη της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, ένα νέο είδος απάτης έχει δημιουργηθεί. Σε έρευνα³² του Tungsten Network αναφέρεται ότι το κόστος για την αποφυγή του ηλεκτρονικού εγκλήματος θα αυξηθεί, καθώς οι τρόποι των ηλεκτρονικών παραβιάσεων συνεχώς αυξάνονται. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το 2015 στην Αγγλία οι μισές δημόσιες υπηρεσίες δέχτηκαν τέτοιου είδους επίθεση.

Το πιο διαδεδομένο μοντέλο υποστήριξης υπηρεσιών ηλεκτρονικής τιμολόγησης στην Ελλάδα σήμερα είναι το μοντέλο Software as a Service, σύμφωνα με το οποίο η ενδιαφερόμενη επιχείρηση αποκτά άδεια χρήσης της υπηρεσίας ηλεκτρονικής τιμολόγησης. Η υπηρεσία, συνήθως, προσφέρεται κεντρικά από έναν πάροχο, που αναλαμβάνει τη διεκπεραίωση της διαδικασίας τιμολόγησης μεταξύ των συναλλασσόμενων μερών. Προϋπόθεση χρήσης της υπηρεσίας είναι οι συναλλασσόμενες επιχειρήσεις να είναι εγγεγραμμένες στον πάροχο της υπηρεσίας.

³² <http://www.telegraph.co.uk/business/digital-management/how-to-prevent-invoice-fraud/>

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα εικονικά και πλαστά τιμολόγια έχουν συμβάλει με το δικό τους αρνητικό τρόπο στην άσχημη οικονομική κατάσταση που έχει περιέλθει η χώρα μας. Το φαινόμενο πρέπει να αντιμετωπιστεί άμεσα, με μια ξεκάθαρη νομοθετική διαδικασία, έναν ελεγκτικό-εισπρακτικό μηχανισμό που θα φέρει τα ανάλογα θετικά αποτελέσματα, καθώς και με μια γρηγορότερη δικαστική λειτουργία. Τα εικονικά και πλαστά τιμολόγια έχουν κατακλύσει την αγορά, με τα νούμερα και τα ποσά των τιμολογίων σε πολύ υψηλά επίπεδα. Για να υπάρξει μία καλύτερη κατάσταση θα πρέπει να προχωρήσει άμεσα η ηλεκτρονική τιμολόγηση ώστε με μια κεντρική διαχείριση να μπορέσουμε να αντιμετωπίσουμε το πρόβλημα.

ΠΗΓΕΣ

• Βιβλιογραφία

- Κούνη Δ., ΔΕΕ 2014, σελ. 577-583
- Μάλλιου Α., Η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., για λήψη εικονικού ως προς τον εκδότη, φορολογικού στοιχείου : με αφορμή την, με αριθμό 1553/2003, απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, ΔΦΝ 2004, σελ. 700-702
- Ταυλαρίδου Β., Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ΔΦΝ 2011, σελ. 883-910
- Υπουργείο Οικονομικών, Διευκρινίσεις για την υποβολή αιτήσεων και την αναδρομική εφαρμογή των νεωτέρων και ευνοϊκότερων ρυθμίσεων Ν. 4174/2013, αναφορικά με τις διοικητικές κυρώσεις για μη έκδοση, την ανακριβή έκδοση, την έκδοση πλαστών ή εικονικών και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κ.α. , ΔΦΝ 2013, σελ. 1387-1399
- Φλώρος Α. (2005), «Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του ΦΠΑ», β' έκδοση, εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.
- Φορτσάκης Θ./Σαββαΐδου Α., Φορολογικό Δίκαιο, 2013
- Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα - Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΡΕΥΝΑΣ & ΑΝΑΛΥΣΗΣ
ERNST & YOUNG 2016
- ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ(ΥΠΕΕ) Αρ.Πρ. 1506/30.01.07
Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων
2007
- ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ,
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ, ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ,
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ
‘Δύο Χρόνια (2012-2014) στη Γενική Γραμματεία Διαφάνειας και ανθρωπίνων δικαιωμάτων’
2014
- Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ΥΠΕΕ, Ετήσια Εκθεση 2006,
Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε.

-ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ,
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
‘ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΟΡΕΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΤΑ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014’
Αθήνα, Οκτώβριος 2015

-The National Audit Office Of Denmark, (2006), “Measures to Counter VAT Carousel Fraud”.

- Bruno Koch, G. (2013, April). E-Invoicing/ E-Billing

• Πηγες από το διαδίκτυο

-UTICA COLLEGE
Resource center
<http://programs.online.utica.edu/articles/TopSixFraudRisksforSmallBusinesses>

- Tungsten Network
‘Prevent invoice fraud and protect your business’
<http://www.telegraph.co.uk/business/digital-management/how-to-prevent-invoice-fraud/>

-Φορολογικά Νέα
<http://www.forologikanea.gr/pages/display/genika/>

-Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28233/hl/εικονικα%20τιμολογια>

- ‘Εγγραφο υπ’ αριθμ.πρωτ.: ΕΜΠ 10967/11.09.2014
<http://www.taxheaven.gr/laws/>

-ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28233>

-Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών

<http://www.eea.gr/gr/el/articles/hlektroniki-timologisimeiosi-eos-80-sta-plasta-eikonika-timologia>

- E-Business Research Center

<https://www.eltrun.gr>

-ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Η ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια

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

-Iefimerida

<http://www.iefimerida.gr/news/123324/>

• Νομοθεσία και νομολογία

-N.2523/1997

-N.2873/2000

-N.3193/2003 (Φ.Ε.Κ 266/Α'/20.11.2003)

-N.4174/2013

-N.4337/2015

-ΦΕΚ Α251/ 24.11.2014

-Συμβούλιο της Επικρατείας

Αριθ.απόφασης: 3446/2000-4347/2001

-Νομικό Συμβούλιο του Κράτους

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 170/2014

- ΣτΕ 124/2013 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΑΠ 394/2013 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΑΠ 263/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΑΠ 371/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΑΠ 732/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΑΠ 764/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΑΠ 844/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

-ΣΤΕ 1353/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ

- ΣΤΕ 2112/2013, ΣΤΕ 483/2012