



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΔΗΜΗΤΡΑ ΚΟΥΝΗ του ΑΝΔΡΕΑ
Α.Μ.: 2114

**Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟ ΦΠΑ, ΤΑ ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ
ΚΑΙ Η ΑΜΥΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ**

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΑΘΗΝΑ, 2019

Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟ ΦΠΑ, ΤΑ ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΚΑΙ Η ΑΜΥΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: Ιωάννης Δρόσος, Ομ. Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ	
ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ: Ιωάννης Δρόσος, Ομ. Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ Ανδρέας Τσουρουφλής, Επίκουρος Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ Αικατερίνη Ηλιάδου, Επίκουρη Καθηγήτρια Νομικής ΕΚΠΑ	
ΕΠΤΑΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ	
Ιωάννης Δρόσος, Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ	Ανδρέας Τσουρουφλής, Επίκουρος Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ
Αικατερίνη Ηλιάδου, Επίκουρη Καθηγήτρια Νομικής ΕΚΠΑ	Ελένη Θεοχαροπούλου, Αναπλ. Καθηγήτρια Νομικής ΔΠΘ
Βασίλης Κονδύλης, Αναπλ. Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ	Αικατερίνη Σαββαΐδου, Επίκουρη Καθηγήτρια Νομικής ΑΠΘ
Νίκος Παπασπύρου, Επίκουρος Καθηγητής Νομικής ΕΚΠΑ	

Copyright © Δήμητρα Κούνη του Ανδρέα, 2019

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Οφείλω να ευχαριστήσω θερμά τον Καθηγητή μου κύριο Ιωάννη Δρόσο, τόσο για την πρότασή του για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, όσο και για την ψυχολογική υποστήριξη και παρότρυνση να προχωρήσω και να ολοκληρώσω την έρευνα μου. Η πορεία αυτής της διατριβής πάνω στα μονοπάτια που εκείνος άνοιξε είναι απόδειξη της πίστης για διαρκή εξέλιξη και εμφάθυνση σε ζητήματα φορολογικού, διοικητικού και συνταγματικού δικαίου.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες στον Καθηγητή μου κύριο Ανδρέα Τσουρουφλή για την εποπτεία της μελέτης μου καθ' όλη τη διάρκειά της και το αμέριστο ενδιαφέρον του και συνδρομή του. Τα σχόλια και οι παρατηρήσεις του υπήρξαν πάντα ιδιαίτερα στοχευμένα και περιεκτικά και βοήθησαν στην δομή και το περιεχόμενο, ώστε να είναι ευχερής και κατανοητή η διατριβή στον αναγνώστη-μελετητή. Υπήρξε διαρκής σύμμαχος και υποστηρικτής μου στις ακαδημαϊκές μου αναζητήσεις και στην επαφή μου με Πανεπιστήμια του εξωτερικού.

Ξεχωριστές ευχαριστίες στις Καθηγήτριες κυρία Ελένη Θεοχαροπούλου και κυρία Αικατερίνη Σαββαΐδου, οι οποίες από τη στιγμή της γνωριμίας μας και μετά με καθοδήγησαν προσφέροντάς μου πολύτιμο υλικό και συμβουλές.

Κομβικό ρόλο στην εκπόνηση της εν λόγω διατριβής έπαιξε η κυρία Κατερίνα Πέρρου, Επιστημονική Συνεργάτις Νομικής Σχολής Πανεπιστημίου Αθηνών, η οποία πραγματικά με στήριξε και με ενθάρρυνε να ασχοληθώ με την έρευνα στο συγκεκριμένο πεδίο του φορολογικού δικαίου δίνοντάς μου τη δυνατότητα να ξεκινήσω ένα ιδιαίτερα όμορφο και ενδιαφέρον ταξίδι. Την ευχαριστώ θερμά.

Τέλος, ευχαριστώ την οικογένεια μου, τους γονείς μου, τα αδέρφια μου και το σύζυγό μου για την υποστήριξη που μου παρείχαν, στοιχείο σημαντικό για την επιτυχή ολοκλήρωση της παρούσας μελέτης, αλλά πάνω απ' όλα τα παιδιά μου, Γιώργο και Όλγα, για την έμπνευση και την ελπίδα.

Πίνακας Περιεχομένων

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
2. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΦΠΑ	19
Α. Η καθιέρωση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και τα χαρακτηριστικά του	19
Β. Το νομικό πλαίσιο του ΦΠΑ	21
I. Κοινοτική Νομοθεσία	21
II. Εθνική Νομοθεσία	31
Γ. Εργαλεία ερμηνείας του ΦΠΑ στην Ελλάδα	33
Δ. Η λειτουργία του ΦΠΑ	34
Ε. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με την Οδηγία, την ελληνική νομοθεσία και τη νομολογία	36
I. Νομολογία του Δικαστηρίου ειδικά ως προς το ζήτημα της έκπτωσης του ΦΠΑ όταν συντρέχει απάτη τύπου Καρουζέλ	44
3. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	47
Α. Οριοθέτηση της έννοιας της φοροδιαφυγής	49
I. Η έννοια της φοροδιαφυγής (tax evasion)	49
II. Διάκριση από συγγενείς έννοιες	51
i. Η έννοια της Φοροαποφυγής (tax avoidance)	51
ii. Επιθετικός Φορολογικός Σχεδιασμός (aggressive tax planning)	54
iii. Καταχρηστική πρακτική στο πεδίο του ΦΠΑ βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου της ΕΕ.....	57
III. Συνιστά η απόκλιση από την εφαρμογή της Οδηγίας κατάχρηση; Σκέψεις εξ αφορμής της απόφασης C-277/09, RBS Deutschland	60
IV. Υπάρχει φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ όταν δεν υπάρχει το φορολογικό πλεονέκτημα;	64
Β. Είδη απάτης.....	66
I. Γενικά Χαρακτηριστικά της απάτης.....	66
II. Ο νομοτυπικός χαρακτήρας του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ.....	68
III. Ζητήματα συρροής μεταξύ της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ και έκδοσης – αποδοχής πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων	71
IV. Ποινική Δίωξη.....	75
V. Ειδικότερες Μορφές.....	75
i. Βασική διάκριση φοροδιαφυγής και οργανωμένης απάτης..	75
ii. Τυπολογία.....	77
Γ. Συνέπειες - Δημοσιονομικές Επιπτώσεις	82

4. Η ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	83
A. Ο εντοπισμός και η προσπάθεια για την καταπολέμηση της απάτης	83
I. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο	84
i) Γενικά.....	84
ii) Το σύστημα VIES	86
iii) Οι Γενικές Κατευθύνσεις της Επιτροπής.....	88
iv) Eurofisc	90
v) Πολυμερείς Έλεγχοι	91
vi) Η δράση της Eurojust.....	94
vii) Η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)	96
viii) Ο θεσμός του Ευρωπαϊκού Εισαγγελέα (EPPO)	97
ix) Το πρόγραμμα «Fiscalis».....	98
x) Το Ευρωπαϊκό Δίκτυο Carousel.....	99
xi) Υποχρεώσεις των κρατών μελών.....	100
xii) Μέτρα αντιμετώπισης - Παραδείγματα άλλων κρατών	100
xiii) Η έννοια του Πιστοποιημένου Υποκειμένου στο Φόρο.....	103
II. Σε εθνικό επίπεδο	104
i) Συμμετοχή στους πολυμερείς ελέγχους.....	105
<input type="checkbox"/> Ομάδες συντονισμού πολυμερών ελέγχων	105
<input type="checkbox"/> Υποβολή πρότασης διεξαγωγής πολυμερούς ελέγχου από την ελεγκτική υπηρεσία	106
ii) Διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου για την απάτη τύπου Καρουζέλ	106
iii) Ανταλλαγή πληροφοριών	109
iv) Κοινοί και ταυτόχρονοι έλεγχοι	111
v) Άρθρο 39 ^α του ΚΦΠΑ - Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών	112
B. Προτάσεις για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ.....	120
I. Πρόταση Οδηγίας για την αντιστροφή της επιβάρυνσης ΦΠΑ - Ριζοσπαστική αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ	122
II. Ευθύνη των διαδικτυακών αγορών για την είσπραξη ΦΠΑ..	125
III. Από κοινού και εις ολόκληρον ευθύνη για την πληρωμή του οφειλόμενου ΦΠΑ	125
IV. Μηχανισμός διακριτών πληρωμών (split payment mechanism) - Νέος μηχανισμός είσπραξης ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση	128
V. Έλεγχος από τη φορολογική αρχή των εγγραφών των υποκειμένων στο φόρο στο μητρώο	131

VI.	Σύσταση εγγυήσεως κατά την εγγραφή του υποκειμένου στο φόρο στο μητρώο ΦΠΑ για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης	133
VII.	Μη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης	135
Γ.	Γενική αρχή για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ σε ενωσιακό και εθνικό επίπεδο	136
I.	Γενικά.....	136
II.	Νομολογία του Δικαστηρίου και η υπόθεση Halifax	138
III.	Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου ...	143
IV.	Ο γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....	148
Δ.	Αποτελεσματικότητα μέτρων αντιμετώπισης της απάτης	152
E.	Συμπεράσματα.....	156
5.	ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	159
A.	Φορολογικές Συνέπειες.....	160
I.	Εικονικότητα	160
II.	Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών	161
III.	Το δικαίωμα απαλλαγής λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως όταν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής.....	171
IV.	Συμπεράσματα	171
B.	Διοικητικές Κυρώσεις.....	173
Γ.	Ποινικές κυρώσεις	178
Δ.	Συνέπειες της διαπίστωσης ύπαρξης καταχρηστικής πρακτικής βάσει της Οδηγίας και της νομολογίας του Δικαστηρίου	182
E.	Γενικά Συμπεράσματα	183
ΣΤ.	Η άμυνα του φορολογουμένου	184
I.	Διοικητική διαδικασία και δικαστική προστασία	187
II.	Το βάρος απόδειξης.....	191
	Μαχητά και αμάχητα τεκμήρια	191
	Ο όρος καλή πίστη.....	196
<input type="checkbox"/>	Νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την καλή πίστη του φορολογουμένου	197
<input type="checkbox"/>	Η σημασία της φράσης «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει» στη νομολογία του Δικαστηρίου	204
<input type="checkbox"/>	Νομολογία των εθνικών δικαστηρίων σχετικά με το βάρος απόδειξης της καλής πίστης του φορολογουμένου	207
<input type="checkbox"/>	Καλή πίστη και δικαίωμα έκπτωσης	208
<input type="checkbox"/>	Βαθμός δυσκολίας της απόδειξης της καλής πίστης	210

□	Η αναστροφή του βάρους απόδειξης	211
□	Η αντιμετώπιση της καλής πίστης από τη νομολογία	213
□	Η αρχή της ευθύνης τρίτου προσώπου (γνωστή ως “third party liability”).....	215
□	Συμπεράσματα	220
E.	Προστασία από υπερεθνικές διατάξεις.....	221
I.	Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.....	222
II.	Ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων	224
III.	Σχέση του Χάρτη με την ΕΣΔΑ.....	227
IV.	Έννομη προστασία του φορολογουμένου κατά το άρθρο 263 εδ. δ΄ ΣΛΕΕ	230
V.	Αποφάσεις του Δικαστηρίου που αφορούν θέματα ΦΠΑ και αναφέρονται ρητά στον Χάρτη και τα θεμελιώδη δικαιώματα	232
VI.	Η αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης στο πεδίο του ΦΠΑ σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 7μ 352/2009	240
VII.	Μήπως έχουμε προσβολή συνταγματικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων;	243
VIII.	Υποχρεώσεις του εθνικού δικαστή – αρχή της σύμφωνης ερμηνείας.....	246
IX.	Τα όρια της θεσμικής και δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών που τίθενται με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων	249
	Η απόφαση C-419/14, WedMindLicences Kft , 17 Δεκεμβρίου 2015.....	250
	Οι αποφάσεις Taricco I και Taricco II	257
	Χ. Συμπεράσματα	262
6.	ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	265
A.	Τα όρια της νομοθετικής πρωτοβουλίας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.....	265
B.	Ο ρόλος του Δικαστηρίου στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής .	267
Γ.	Γενική Αξιολόγηση - Τελικά Συμπεράσματα	269
7.	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ - ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	273

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ενιαία αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής η «ΕΕ»), η οποία δημιουργήθηκε το 1993 μεταξύ των κρατών μελών της της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας άλλαξε ριζικά τον τρόπο με τον οποίο οι Ευρωπαίοι ζουν, σπουδάζουν, εργάζονται, ταξιδεύουν και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Για να δημιουργηθεί αυτή η ενιαία αγορά, καταργήθηκαν εκατοντάδες τεχνικά, νομικά και γραφειοκρατικά εμπόδια στο ελεύθερο εμπόριο και την ελεύθερη κυκλοφορία ανάμεσα στις χώρες της ΕΕ, με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να έχουν σημαντικά περισσότερες δυνατότητες, για να επεκτείνουν τις εμπορικές τους δραστηριότητες. Η αύξηση του ανταγωνισμού μείωσε τις τιμές και αύξησε τις επιλογές των καταναλωτών. Η ανάπτυξη φορολογικών διατάξεων στη νομοθεσία της ΕΕ στοχεύει στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αυτής αγοράς, ενώ η εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (εφεξής «ΦΠΑ») και Τελωνειακή Νομοθεσία) έχει πραγματοποιηθεί ήδη σε προγενέστερο στάδιο.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ αφενός διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και αφετέρου αποτελεί στρατηγικό πλεονέκτημα της ενιαίας αγοράς της ΕΕ. Με την άρση των εμποδίων που νόθευαν τον ελεύθερο ανταγωνισμό και παρεμπόδιζαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, διευκολύνει σημαντικά το εμπόριο (αγαθών και υπηρεσιών) εντός της ΕΕ. Αντικατέστησε φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίοι συχνά στρέβλωναν τον ανταγωνισμό και παρεμπόδιζαν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών, ενώ τροποποιήθηκε στη συνέχεια ώστε να καταστεί δυνατή η κατάργηση των ελέγχων και των διατυπώσεων για αγαθά που διακινούνται μεταξύ κρατών μελών. Ο ΦΠΑ αποτελεί πηγή χρηματοδότησης του προϋπολογισμού της ΕΕ καθώς επίσης σημαντική και αυξανόμενη πηγή εσόδων για τα κράτη μέλη της ΕΕ, ύψους άνω του 1 τρισεκατομμυρίου ευρώ το 2015, ποσό που αντιστοιχεί στο 7% του ΑΕΠ της ΕΕ¹. Ένας από τους ίδιους πόρους της ΕΕ βασίζεται επίσης στο ΦΠΑ.

Η φορολογική απάτη και η φοροδιαφυγή περιορίζουν τις δυνατότητες των κρατών μελών να αυξήσουν τα δημόσια έσοδα και να υλοποιήσουν την

¹ Πηγή: Eurostat, Στατιστικά στοιχεία φορολογικών εσόδων

οικονομική, αλλά και κοινωνική, σε μεγάλο βαθμό, πολιτική τους. Σε καιρούς δημοσιονομικής εξυγίανσης, όταν πολλά κράτη μέλη είναι αναγκασμένα να περικόψουν τις δαπάνες και να αυξήσουν τα δημόσια έσοδα, η άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής δυσχεραίνεται ακόμη περισσότερο από την, συχνά αυξανόμενη λόγω της ίδιας της οικονομικής κρίσης, φορολογική απάτη και τη φοροδιαφυγή. Βέβαια η εισπραξιμότητα του ΦΠΑ ακόμα και κατά το χρονικό διάστημα πριν την οικονομική κρίση στην Ελλάδα ήταν σχετικά χαμηλή και το γεγονός αυτό μπορεί να αποδοθεί, εν μέρει, στους υψηλούς συντελεστές. Από την άλλη όσον αφορά το μέγεθος της παραοικονομίας στην ΕΕ, αντιστοιχεί περίπου στο ένα πέμπτο του ΑΕΠ, γεγονός που αποτελεί μια πρώτη ένδειξη για την έκταση του προβλήματος².

Μερικές από τις βασικές προτεραιότητες της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ αποτελούν: η εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων στις διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες, η καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης και η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών για τη διασφάλιση του ελέγχου και την αντιμετώπιση της απάτης³. Ένα ζήτημα φορολογικής πολιτικής που βρίσκεται σε υψηλή θέση στις προτεραιότητες της ΕΕ είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, η οποία αφορά τόσο την άμεση όσο και την έμμεση φορολογία και βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών και στη διασταύρωση των στοιχείων. Η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αποτελούν πολιτικές προτεραιότητες και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Η φοροδιαφυγή σήμερα αποτελεί αναμφισβήτητα ένα από τα σημαντικότερα διαρκή προβλήματα της ελληνικής αλλά και ευρωπαϊκής οικονομίας, σύμφωνα με τα τελευταία διαθέσιμα στοιχεία. Η φοροδιαφυγή από μόνη της ως έννοια είναι τόσο ευρεία και ασαφής που είναι πολύ δύσκολο να υπολογιστεί με ακρίβεια η έκτασή της. Οι φορολογικές αρχές χρησιμοποιούν συνεχώς

² Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με τους συγκεκριμένους τρόπους για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, επίσης και σε σχέση με τρίτες χώρες, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM\(2012\)0351_EL.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM(2012)0351_EL.pdf)

³ Γενική Φορολογική Πολιτική, http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU_2.6.9.pdf

διάφορες μεθόδους για την καταπολέμησή της, οι οποίες δεν γίνονται πάντοτε ευρέως γνωστές, παρ' όλα αυτά δεν έχουν πάντοτε το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Σε κάθε περίπτωση όμως δεν μπορεί κανείς να αμφιβάλλει για την σπουδαιότητα, την αναγκαιότητα αλλά και τη συνεχή και συχνή ανανέωση και επικαιροποίηση αυτών των μεθόδων με τη χρήση και των νέων τεχνολογιών, τη στιγμή που η ΕΕ υπολογίζει ότι χάνει περίπου 3 τρισεκατομμύρια ευρώ ετησίως από τη φοροδιαφυγή, μέγεθος που αντιστοιχεί σε 2.000 ευρώ ανά Ευρωπαίο πολίτη⁴.

Σήμερα το σύστημα ΦΠΑ παραμένει ακόμα ιδιαίτερα κατακερματισμένο και επιρρεπές στην απάτη. Ειδικότερα, η διαφορά ανάμεσα στα αναμενόμενα έσοδα ΦΠΑ και τα ποσά ΦΠΑ που εισπράττουν πραγματικά οι εθνικές αρχές ανήλθε στο ποσό των 150 δισεκατομμυρίων ευρώ το 2016⁵. Επιπρόσθετα, η διασυνοριακή απάτη εκτιμάται ότι κοστίζει στην ΕΕ απώλεια εσόδων από το ΦΠΑ περίπου 50 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως. Τα στοιχεία αυτά αποτελούν μια πρώτη ένδειξη για την έκταση του προβλήματος της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ και καθιστούν κατανοητό τον βασικό στόχο των δράσεων του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (εφεξής ο «ΟΟΣΑ») σχετικά με τη μεταφορά κερδών και τη διάβρωση της φορολογικής βάσης⁶, ο οποίος είναι να περιορισθεί όσο δυνατόν η διεθνής φοροδιαφυγή. Επίσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (εφεξής η «Επιτροπή»), στο πλαίσιο του θεματολογίου της για ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης στην ΕΕ, στοχεύει να αναθεωρήσει το σύστημα ΦΠΑ για να διασφαλίσει ότι αυτό θα εξακολουθήσει να αποτελεί πλεονέκτημα στο μέλλον.

Ειδικότερα, η Ελλάδα είναι ένα από τα κράτη μέλη της ΕΕ που διαχρονικά εμφανίζει το μεγαλύτερο έλλειμμα εισπραξής του⁷. Το έλλειμμα ΦΠΑ ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων με το ισχύον φορολογικό

⁴ Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 21^{ης} Μαΐου 2013, COM 2012, 722 final.

⁵ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5787_el.htm - ΦΠΑ: τα κράτη μέλη της ΕΕ εξακολουθούν να χάνουν έσοδα ύψους σχεδόν 150 δισ. ευρώ, σύμφωνα με νέα αριθμητικά στοιχεία

⁶ Γνωστές διεθνώς ως Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

⁷ Το έλλειμμα ΦΠΑ (γνωστό στη διεθνή βιβλιογραφία VAT Gap) είναι ένας δείκτης της αποτελεσματικής εφαρμογής του νομοθετικά ισχύοντος καθεστώτος ΦΠΑ, καθώς υπάρχει μια εκτίμηση της απώλειας φορολογικών εσόδων ΦΠΑ, εξαιτίας της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, οποιασδήποτε άλλης φορολογικής απάτης σε σχέση με το ΦΠΑ, καθώς και της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών και των φοροελεγκτικών μηχανισμών (διαφθορά ή ατελής διάρθρωση και οργάνωση κρατικών υπηρεσιών).

καθεστώς εσόδων ΦΠΑ και της θεωρητικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του νομοθετικά ισχύοντος ΦΠΑ (ή VAT Total Tax Liability – VTTL), δηλαδή των θεωρητικών – δυνητικών μέγιστων εσόδων ΦΠΑ με τους ισχύοντες συντελεστές, εάν δεν υφίσταντο φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή κ.λπ. ή/και αναποτελεσματικότητα του κρατικού μηχανισμού για την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Συγκεκριμένα, για το έτος 2012, η Ελλάδα ήταν η πέμπτη κατά σειρά χώρα με το μεγαλύτερο έλλειμμα ΦΠΑ (33,4%), το 2013, που το έλλειμμά της παρουσίασε μια μικρή αύξηση, βρέθηκε στην τέταρτη θέση, με ποσοστό 34%, ήτοι 6,214 δισ. ευρώ, το 2014 το έλλειμμα ΦΠΑ ήταν 27%, ήτοι 4,614 δισ. ευρώ και τα έτη 2015 και 2016 το ποσοστό κυμάνθηκε στα ίδια επίπεδα κοντά στο 30% και συγκεκριμένα το έλλειμμα εσόδων από το ΦΠΑ ανήλθε σε 5,916 δισ. ευρώ κατατάσσοντάς τη δεύτερη μεταξύ των χωρών της ΕΕ, όσον αφορά το λεγόμενο «έλλειμμα ΦΠΑ».

Στην προσπάθεια μιας σύντομης αναδρομής σχετικά με το έλλειμμα ΦΠΑ που σημείωνε η Ελλάδα παρατηρούμε ότι ήταν διαχρονικά υψηλό. Συνολικά στην πενταετία 2012 - 2016 σύμφωνα με την έκθεση της Επιτροπής εκτιμάται ότι δεν έχουν βεβαιωθεί και εισπραχθεί έσοδα ύψους 27,8 δις ευρώ στην Ελλάδα. Η μέγιστη απώλεια εσόδων για την Ελλάδα εκτιμάται ότι προέρχεται από την ανεπαρκή εφαρμογή του εκάστοτε ισχύοντος ΦΠΑ, εξαιτίας της μη εξάλειψης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και της μη δημιουργίας ενός φοροεισπρακτικού μηχανισμού⁸, ο οποίος θα αξιοποιεί στο έπακρο τις δυνατότητες της νομοθεσίας και τα διαθέσιμα εργαλεία. Σημειώνεται ότι το ποσό αυτό, ενώ είναι πιθανόν να αποδίδεται στην πλειονότητά του στη φοροδιαφυγή, συμπεριλαμβάνει και την απώλεια εσόδων λόγω της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών, καθώς και σε ένα βαθμό δηλωθέν μεν αλλά ανείσπρακτο ΦΠΑ.

Εξαιτίας της απουσίας εσωτερικής πληροφόρησης για την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ από την Επιτροπή, η τελευταία αναθέτει τακτικά τη διενέργεια μελετών με σκοπό τον υπολογισμό της διαφοράς μεταξύ του ποσού του ΦΠΑ που εισπράττεται πραγματικά και της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης ΦΠΑ, διαφοράς που είναι γνωστή, όπως προαναφέρθηκε, ως έλλειμμα

⁸ ΔιαΝΕΟσις, Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης, 06.2016, Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.

συμμόρφωσης στο ΦΠΑ. Η μελέτη⁹ που ολοκληρώθηκε το 2018 υπολόγισε ότι το έλλειμμα ΦΠΑ μειώθηκε κατά 10,5 δισ. ευρώ φθάνοντας τα 147,1 δισ. ευρώ το 2016, σημειώνοντας μείωση κατά 12,3% των συνολικών εσόδων από το ΦΠΑ σε σύγκριση με 13,2% το προηγούμενο έτος. Οι ατομικές επιδόσεις των κρατών μελών εξακολουθούν να διαφέρουν σημαντικά. Το έλλειμμα ΦΠΑ μειώθηκε σε 22 κράτη μέλη, εκ των οποίων η Βουλγαρία, η Λετονία, η Κύπρος και οι Κάτω Χώρες εμφάνισαν τις καλύτερες επιδόσεις, με μείωση των απωλειών ΦΠΑ σε ποσοστό ανώτερο του 5% σε κάθε χώρα. Ωστόσο, το έλλειμμα ΦΠΑ αυξήθηκε σε έξι κράτη μέλη: Ρουμανία, Φινλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία, Εσθονία και Γαλλία.

Με την πλέον πρόσφατη όμως μελέτη¹⁰, η οποία δημοσιεύτηκε αρχές του Σεπτεμβρίου 2019 οι χώρες της ΕΕ απώλεσαν το 2017 έσοδα 137 δισ. ευρώ από το ΦΠΑ. Η Ρουμανία κατέγραψε το μεγαλύτερο εθνικό έλλειμμα ΦΠΑ, με απώλεια εσόδων από τον ΦΠΑ ύψους 36% το 2017. Ακολουθούν η Ελλάδα (34%) και η Λιθουανία (25%). Τα χαμηλότερα ελλείμματα καταγράφηκαν στη Σουηδία, το Λουξεμβούργο και την Κύπρο, χώρες οι οποίες απώλεσαν έσοδα από τον ΦΠΑ μόνο σε ποσοστό 1% κατά μέσο όρο. Σε απόλυτες τιμές, το υψηλότερο έλλειμμα ΦΠΑ, ύψους περίπου 33,5 δισ. ευρώ, σημειώθηκε στην Ιταλία.

Οι επιμέρους επιδόσεις των κρατών μελών εξακολουθούν να διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό. Το έλλειμμα ΦΠΑ μειώθηκε σε 25 κράτη μέλη και αυξήθηκε σε τρία. Η Μάλτα, η Πολωνία και η Κύπρος σημείωσαν πολύ καλές επιδόσεις, καθώς κατέγραψαν σημαντική μείωση στις απώλειες εσόδων από τον ΦΠΑ. Επτά κράτη μέλη και συγκεκριμένα η Σλοβενία, η Ιταλία, το Λουξεμβούργο, η Σλοβακία, η Πορτογαλία, η Τσεχία και η Γαλλία, σημείωσαν επίσης πολύ καλά αποτελέσματα, μειώνοντας το έλλειμμα ΦΠΑ κατά περισσότερες από 2 ποσοστιαίες μονάδες. Σημειώθηκε σημαντική αύξηση του ελλείμματος ΦΠΑ στην Ελλάδα (2,6%) και τη Λετονία (1,9%) και οριακή αύξηση στη Γερμανία (0,2%).

⁹ VAT GAP Report, September 2018, European Commission

¹⁰ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, TAXUD/2015/CC/131

Όπως γίνεται φανερό από τον τίτλο της μελέτης, αντικείμενο της παρούσας είναι η περιγραφή του φαινομένου της φοροδιαφυγής ειδικά στο πεδίο του ΦΠΑ, η καταγραφή και ο σχολιασμός των ζητημάτων που συνδέονται άμεσα με αυτό το φαινόμενο καθώς και η ανάπτυξη και η ανάλυση των δικαιωμάτων του φορολογουμένου, όσον αφορά την άμυνα του απέναντι στη φορολογική αρχή σε περίπτωση που η τελευταία καταλήξει ότι συμμετέχει σε απάτη σχετικά με το ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο και μετά την εισαγωγή, περιγράφονται τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του ΦΠΑ και η πορεία της νομοθετικής καθιέρωσής του στην Ελλάδα. Εν συντομία παρατίθενται ορισμένες ειδικές διευκρινίσεις για τον τρόπο λειτουργίας του και του τρόπου ερμηνείας των σχετικών εθνικών διατάξεων. Εν συνεχεία, παρατίθενται προς διευκόλυνση του αναγνώστη όλα τα αναγκαία εθνικά και ευρωπαϊκά νομοθετήματα, τα οποία βοηθούν στην αντίληψη, αφενός του νομικού πλαισίου που κινείται ο ΦΠΑ αλλά και τα νομικά εργαλεία που υφίστανται για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ. Επιπρόσθετα, αναφέρονται και τα νομικά ερείσματα που διαθέτει ο φορολογούμενος στην περίπτωση που η φορολογική αρχή καταλήξει ότι συμμετέχει σε φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ.

Επίσης, αναπτύσσεται ακόμα πιο διεξοδικά ο θεμελιώδης μηχανισμός του ΦΠΑ, δηλαδή το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (δαπανών) από το φόρο των εκροών (πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών), με ρητές παραπομπές στην εγχώρια αλλά και την ευρωπαϊκή νομολογία. Ιδιαίτερη μνεία για την τύχη του δικαιώματος έκπτωσης πραγματοποιείται όταν διαπιστώνεται διάπραξη απάτης τύπου «Καρουζέλ», όπως προκύπτει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της ΕΕ. Επιπλέον, περιγράφονται οι διοικητικές και οι ποινικές κυρώσεις όταν οι φορολογικές αρχές διαπιστώνουν τη συνδρομή των προϋποθέσεων διάπραξης του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο τομέα του ΦΠΑ.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται προσπάθεια οριοθέτησης της έννοιας της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ και διάκρισή της από τις συγγενείς έννοιες της φοροαποφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Ειδική αναφορά γίνεται στους όρους «κατάχρηση» και «καταχρηστική πρακτική», όπως έχουν διαμορφωθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ. Στη

συνέχεια, στην προσπάθεια απόδοσης ενός ορισμού στην απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, αρχικά αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις του Ελληνικού Ποινικού Κώδικα και αναλύονται οι προϋποθέσεις θεμελίωσης του αδικήματος της απάτης βάσει του ποινικού δικαίου και στη συνέχεια συζητείται το ζήτημα της αποκλειστικής εφαρμογής των ειδικών διατάξεων περί αξιόποινης φοροδιαφυγής και απάτης και πότε εφαρμόζεται επικουρικά και η γενική περί απάτης διάταξη του Ποινικού Κώδικα. Ακολούθως περιγράφεται ειδικά το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ βάσει των ειδικών διατάξεων που το προβλέπουν, καθώς επίσης αναλύονται ζητήματα συρροής μεταξύ της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ και της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αποτελεί και ζήτημα που απαντάται συχνά στην εγχώρια αγορά και έχει απασχολήσει εκτενώς τη δικαστηριακή νομολογία. Τέλος, σημειώνεται σε αδρές γραμμές ο διαχωρισμός μεταξύ φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ και οργανωμένης απάτης και στη συνέχεια καταγράφονται οι περισσότεροι μηχανισμοί μέσω των οποίων διενεργούνται οι μη νόμιμες ενέργειες που στοιχειοθετούν το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ.

Στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφονται όλες οι προσπάθειες που έχουν υλοποιηθεί, αλλά και εξακολουθούν να αναπτύσσονται και να εξελίσσονται σε ευρωπαϊκό και εθνικό επίπεδο και αφορούν τρόπους εντοπισμού και καταπολέμησης της απάτης. Η διεθνής οικονομική κρίση και η δημοσιονομική κρίση για την Ελλάδα πολλαπλασίασαν τις δυνατότητες φοροδιαφυγής, όπως συμβαίνει γενικά σε περιόδους κρίσης λόγω και της ευάλωτης φορολογικής συνείδησης, γεγονός όμως που πρέπει σε κάθε περίπτωση να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά. Όπως διαπιστώνεται μετά την ανάγνωση του κεφαλαίου αυτού η ΕΕ παίρνει κατά καιρούς πλήθος πρωτοβουλιών για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στο τομέα του ΦΠΑ. Οι πρωτοβουλίες αυτές, σε συνδυασμό με τις αποκλειστικά εγχώριες, για να περιορίσει κατ' αρχήν και στη συνέχεια να καταπολεμήσει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί εκτενές τμήμα της μελέτης, καθόσον μέσα από τις μεθόδους αυτές, όπως διαμορφώνονται με την πάροδο των χρόνων, αντλούνται χρήσιμες πληροφορίες για την αποτελεσματική ή μη καταπολέμηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ ανάλογα με τη δράση που υιοθετήθηκε κάθε φορά. Διακριτή ενότητα στο κεφάλαιο αυτό αποτελούν οι προτάσεις για την καταπολέμηση του φαινομένου

αυτού, κάποιες από τις οποίες βρίσκουν έρεισμα στη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ. Τέλος, γίνεται αναφορά στον γενικό κανόνα κατά της φοροαποφυγής, στην διάσημη πλέον απόφαση «Halifax» και πως με την απόφαση αυτή διατυπώθηκε και καθιερώθηκε ως πάγια νομολογία η γενική αρχή για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Στο πέμπτο κεφάλαιο καταγράφονται οι συνέπειες εντοπισμού της απάτης ως προς τη συναλλαγή και το συναλλασσόμενο και ως προς τη διατήρηση ή απώλεια σχετικών δικαιωμάτων, όπως το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Στο ίδιο κεφάλαιο αναπτύσσεται το ζήτημα της άμυνας του φορολογουμένου, όπως κατ' αρχήν διαμορφώνεται βάσει των σχετικών νομοθετικών διατάξεων αλλά και όπως ερμηνεύονται και εμπλουτίζονται οι διατάξεις αυτές από την πρόσφατη εθνική και ευρωπαϊκή νομολογία. Ζητήματα όπως η καλή πίστη των φορολογουμένων και ποιος έχει το βάρος απόδειξης αναλύονται πάντοτε σε συνδυασμό και με την ερμηνεία των εννοιών αυτών από τη νομολογία. Αναγκαία κρίθηκε η, εν συντομία, παράθεση των βασικών ευρωπαϊκών νομοθετημάτων σχετικά με την προστασία των ατομικών και θεμελιωδών δικαιωμάτων του ανθρώπου και συγκεκριμένα η Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η σχέση των δύο αυτών νομοθετημάτων σχετικά με την προάσπιση των δικαιωμάτων, καθώς και η όλο και εντονότερη έκδοση δικαστικών αποφάσεων που αφορούν θέματα ΦΠΑ και φοροδιαφυγής.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσης μελέτης με αφορμή σημαντικές αποφάσεις του Δικαστηρίου της ΕΕ γίνεται μια προσπάθεια να απαντηθούν ερωτήματα που σχετίζονται με τα όρια της θεσμικής και δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών που τίθενται με το Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.

Τέλος, επιχειρείται μια γενική αξιολόγηση όσον αφορά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ, το κατά πόσον εφαρμόζονται τα συμφωνηθέντα μέτρα για την καταπολέμηση του φαινομένου αυτού και τι προβλέπεται για το άμεσο μέλλον. Βάσει της ταχείας εξάπλωσης των ψηφιακών και ηλεκτρονικών τεχνολογιών, τα απαραίτητα εργαλεία για την αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ και ο ρόλος του εθνικού δικαστή αλλά και του

Δικαστηρίου της ΕΕ σε αυτήν την προσπάθεια εκτιμώνται λαμβάνοντας υπόψη και αυτή τη διάσταση.

2. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

A. Η καθιέρωση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και τα χαρακτηριστικά του

Η καθιέρωση του ΦΠΑ

Από όλες τις φορολογίες ο ΦΠΑ ήταν ο πρώτος φόρος που αποτέλεσε αντικείμενο εναρμόνισης σε επίπεδο ΕΕ. Συγκεκριμένα και για τους σκοπούς της εναρμόνισης στην έμμεση φορολογία των κρατών μελών, το 1957 διορίστηκε από την Επιτροπή, μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης. Η επιτροπή αυτή πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, το ΦΠΑ, που εφαρμόζε επιτυχώς την εποχή εκείνη η Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στην προστιθέμενη αξία. Οι προτάσεις της επιτροπής έγιναν δεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου 1967 με την έκδοση των δύο πρώτων οδηγιών 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, με τις οποίες και καθιερώθηκε ο ΦΠΑ ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη μέλη. Οι οδηγίες αυτές καθιέρωσαν και τις αρχές του ΦΠΑ. Η 6^η Οδηγία (77/388/ΕΟΚ) εκδόθηκε δέκα χρόνια μετά την έκδοση της 2^{ης} Οδηγίας, στις 11 Μαΐου 1977, η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων οδηγιών, επεκτείνοντας το ΦΠΑ μέχρι το λιανικό εμπόριο.

Η 6^η αυτή Οδηγία¹¹ είναι η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα στην ΕΕ, η οποία μαζί με τις επόμενες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις της κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ¹² (εφεξής η «Οδηγία»), στην οποία και γίνεται εκτενής αναφορά κατωτέρω. Ο ομοιόμορφος υπολογισμός του ΦΠΑ από όλα τα κράτη μέλη καθώς και η καταβολή ενός ποσοστού επί του ΦΠΑ από κάθε κράτος μέλος ως συνεισφορά στον προϋπολογισμό της ΕΕ, εξηγούν

¹¹ Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 145 της 13.6.1977, σ. 1 έως 40) - Δεν ισχύει πλέον, ημερομηνία λήξης ισχύος την 1/12/2006

¹² Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 347, 11.12.2006, σ.1-118)

την ειδική και οργανωμένη παρακολούθηση της εφαρμογής του ΦΠΑ στα κράτη μέλη από τα κοινοτικά όργανα.

Στην Ελλάδα, ο ΦΠΑ καθιερώθηκε την 1^η Ιανουαρίου 1987, με τρίχρονη καθυστέρηση (επρόκειτο να τεθεί σε εφαρμογή την 1^η Ιανουαρίου 1984, όμως η Ελλάδα ζήτησε αναβολή για δυσκολίες τεχνικού χαρακτήρα). Σήμερα ο ΦΠΑ ορίζεται από τον Κωδικοποιημένο Νόμο 2859/2000¹³ (εφεξής «ΚΦΠΑ»). Ο ΦΠΑ είναι κοινοτικός φόρος, με την έννοια ότι τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τη σχετική κοινοτική Οδηγία για το ΦΠΑ με τρόπο ομοιόμορφο, ενώ ο τρόπος εφαρμογής ελέγχεται από τα αρμόδια Ευρωπαϊκά όργανα.

Τα χαρακτηριστικά του ΦΠΑ

Ο στόχος του ΦΠΑ ήταν να συντελέσει στην πραγματοποίηση μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού, εξασφαλίζοντας την ουδετερότητα του συστήματος ως προς την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών εντός της ευρωπαϊκής αγοράς.

Ο ΦΠΑ αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες θεσμικές φορολογικές μεταβολές, που έγιναν στην Ελλάδα και έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά¹⁴:

- Είναι έμμεσος φόρος, που επιβαρύνει την εγχώρια τελική κατανάλωση.
- Είναι φόρος αναλογικός γιατί οι συντελεστές αυτού είναι σταθεροί ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας βάσης.
- Είναι φόρος επί των συναλλαγών επειδή επιβαρύνει τις πράξεις και τις συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αντικείμενο το ΦΠΑ.
- Είναι φόρος ουδέτερος για τις επιχειρήσεις και επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο τα αγαθά και τις υπηρεσίες ανεξάρτητα από την προέλευση και τα στάδια συναλλαγών μέχρι την τελική κατανάλωση.
- Είναι φόρος επιρριπτόμενος από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία είναι υπόχρεος για την εμπρόθεσμη πληρωμή του φόρου στο Δημόσιο ακόμα και εάν ο αγοραστής/λήπτης αρνηθεί την καταβολή του. Στην περίπτωση αυτή η

¹³ Νόμος 2859/2000, ΦΕΚ 248/Α' /7.11.2000, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

¹⁴ Γκλεζάκος Δ., ΦΠΑ - Ανάλυση-Ερμηνεία & Πρακτική Εφαρμογή, Έκδοση 2008.

μεταξύ τους διαφορά είναι αστική και επιλύεται δικαστικά χωρίς οποιαδήποτε παρέμβαση της αρμόδιας ΔΟΥ.

Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος ΦΠΑ είναι η οικονομική ουδετερότητα του φόρου, η οποία εξασφαλίζεται με την εφαρμογή των διατάξεων για την εφαρμογή του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, όπως αυτό ρυθμίζεται στα άρθρα 30 επ. του ΚΦΠΑ. Η ουδετερότητα του φόρου αποτελεί την ειδοποιό διαφορά του ΦΠΑ σε σχέση με άλλες μορφές έμμεσων φόρων που έχουν τη μορφή φόρων επί του κύκλου εργασιών. Με το μηχανισμό έκπτωσης, όπως αναπτύσσεται αναλυτικά κατωτέρω, υλοποιούνται οι δύο βασικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το σύστημα του ΦΠΑ, δηλαδή αφενός η αρχή της εξασφάλισης και διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό και αφετέρου η αρχή της αποφυγής της πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας¹⁵.

B. Το νομικό πλαίσιο του ΦΠΑ

Για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας του ΦΠΑ καθώς και των ζητημάτων, όπως η φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ και ο τρόπος αντιμετώπισής της, είναι απαραίτητη η επίκληση και σύντομη επισκόπηση των βασικών νομοθετημάτων που αφορούν το ΦΠΑ, των βασικών επιμέρους διατάξεών τους και, συνεπακόλουθα, την επίδρασή τους στα πιο πάνω ζητήματα. Ο ΦΠΑ ως κοινοτικός φόρος, ο οποίος έχει ενσωματωθεί στην εθνική έννομη τάξη, διέπεται εξίσου από διατάξεις κοινοτικού και εθνικού δικαίου.

I. Κοινοτική Νομοθεσία

Η σημαντικότερη και βασικότερη Οδηγία που διέπει το σύστημα ΦΠΑ είναι η 2006/112/ΕΚ¹⁶, η οποία και ουσιαστικά θεσπίζει το κοινό σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ. Η βασική αρχή του κοινού αυτού συστήματος συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και

¹⁵ Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4η έκδοση, 2013, σελ. 327.

¹⁶ Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 347, 11.12.2006)

διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου¹⁷. Ο ΦΠΑ είναι κοινοτικός φόρος και οι διατάξεις που έχουν ενσωματωθεί στον ΚΦΠΑ απορρέουν κατά κύριο λόγο από τις αντίστοιχες διατάξεις της 6^{ης} Οδηγίας (77/388/ΕΟΚ), όπως έχει κωδικοποιηθεί με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ.

Σχετικές διατάξεις περί φορολογικής κατάχρησης ή καταστρατήγησης του φορολογικού νόμου περιλαμβάνεται στις κοινοτικές Οδηγίες που αφορούν στους έμμεσους φόρους. Ορισμός της έννοιας της φορολογικής κατάχρησης δεν απαντάται ούτε αναλύεται ειδικότερα το περιεχόμενο και η έκταση της έννοιας αυτής. Εν τω μεταξύ οι σχετικές προδιαγραφές και τα περιθώρια για επιτρεπόμενες, εθνικές νομοθετικές επιλογές τίθενται αλλά και αναδεικνύονται από τη συναφή νομολογία του Δικαστηρίου.

Ειδικότερα σε σχέση με την αναγνώριση, για σκοπούς ΦΠΑ, ομίλων επιχειρήσεων ή εταιρειών (VAT Grouping), στο άρθρο 11 της Οδηγίας προβλέπεται ότι κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στο φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης. Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται ως άνω μπορεί να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της συγκεκριμένης διάταξης.

Σε σχέση με τη μεταβίβαση της επιχείρησης ορίζεται στο άρθρο 19 της Οδηγίας ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για την αποτροπή στρέβλωσης του

¹⁷ Άρθρο 1 της Οδηγίας

ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο λήπτης δεν υπόκειται πλήρως στο φόρο. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να θεσπίζουν κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της επιλογής αυτής.

Επιπλέον, σε σχέση με τη βάση επιβολής του φόρου η Οδηγία στα άρθρα 73 και 80 ορίζει τα ακόλουθα: *«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, ... η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών. Για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί, ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις ακόλουθες περιπτώσεις...».*

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 273 της Οδηγίας *«τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».*

Τέλος, στο άρθρο 395 της Οδηγίας κατοχυρώνεται το δικαίωμα παρέκκλισης υπέρ κάθε Κράτους και συγκεκριμένα προβλέπεται ότι κάθε κράτος μέλος μπορεί υπό προϋποθέσεις να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα μέτρα για την απλούστευση της διαδικασίας επιβολής του φόρου δεν μπορούν να επηρεάζουν, παρά μόνο σε αμελητέο βαθμό, το

συνολικό ποσό των φορολογικών εσόδων του κράτους μέλους που εισπράττονται στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.

Στον τομέα του ποινικού δικαίου, τον Ιούλιο του 2017 εκδόθηκε η οδηγία 2017/1371¹⁸ για την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ, η οποία θεσπίζει ελάχιστους κανόνες σχετικά με τον ορισμό των ποινικών αδικημάτων εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, των κυρώσεων και των προθεσμιών παραγραφής. Η οδηγία καθορίζει, μεταξύ άλλων, την καθ' ύλην αρμοδιότητα της μελλοντικής Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας¹⁹. Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία θα είναι, μεταξύ άλλων, αρμόδια για την ποινική έρευνα και δίωξη περιπτώσεων απάτης στον τομέα του ΦΠΑ που συνδέονται με την επικράτεια δύο ή περισσότερων κρατών μελών και περιλαμβάνουν συνολική ζημία τουλάχιστον 10.000.000 ευρώ.

Στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας εμπίπτει η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ, η οποία επιβάλλει τη θέσπιση κοινού ορισμού της απάτης που θα πρέπει να καλύπτει κάθε δόλια συμπεριφορά που αφορά έσοδα, δαπάνες και στοιχεία ενεργητικού εις βάρος του γενικού προϋπολογισμού της ΕΕ. Η έννοια των σοβαρών αδικημάτων κατά του κοινού συστήματος του ΦΠΑ αναφέρεται στις πλέον σοβαρές μορφές απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, ιδίως στην αλυσιδωτή απάτη, την απάτη περί το ΦΠΑ μέσω αφανών εμπορών και την απάτη περί το ΦΠΑ στο πλαίσιο εγκληματικής οργάνωσης, που εγείρουν σοβαρές απειλές για το κοινό σύστημα ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, για τον προϋπολογισμό της ΕΕ. Τα αδικήματα κατά του κοινού συστήματος ΦΠΑ θα πρέπει να θεωρούνται σοβαρά όταν συνδέονται με την επικράτεια δύο ή περισσότερων κρατών μελών, προκύπτουν από δόλιο σχέδιο στο πλαίσιο του οποίου διαπράττονται κατά διαρθρωμένο τρόπο με σκοπό την αδικαιολόγητη κατάχρηση του κοινού συστήματος ΦΠΑ, και προκαλούν συνολική ζημία τουλάχιστον 10.000.000 ευρώ. Ως συνολική ζημία νοείται η εκτιμώμενη ζημία η οποία απορρέει από το συνολικό σχέδιο της απάτης, τόσο

¹⁸ Οδηγία (ΕΕ) 2017/1371 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Ιουλίου 2017, σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης (ΕΕ L 198 της 28.7.2017).

¹⁹ Βλ. κατωτέρω υπό στοιχείο 4.Α.Ι.viii

για τα οικονομικά συμφέροντα των ενδιαφερόμενων κρατών μελών όσο και για την ΕΕ, ενώ εξαιρούνται τα επιτόκια ή οι κυρώσεις. Στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να συμβάλει στις προσπάθειες για την καταπολέμηση των εγκληματικών αυτών φαινομένων.

Η ως άνω οδηγία δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβλέπουν άλλα στοιχεία που να καταδεικνύουν τον σοβαρό χαρακτήρα ενός ποινικού αδικήματος, για παράδειγμα όταν η ζημία ή το όφελος είναι δυνητικά, πλην όμως πολύ σημαντικά. Ωστόσο, για αδικήματα κατά του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το κατώτατο όριο πέραν του οποίου η ζημία ή το όφελος θα πρέπει να τεκμαίρεται ότι είναι σημαντικό είναι το ποσό των 10.000.000 ευρώ. Η θέσπιση κατώτατων επιπέδων μέγιστων ποινών φυλάκισης είναι αναγκαία ώστε να διασφαλίζεται ισοδύναμη προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ σε ολόκληρη την ΕΕ. Οι ποινές αποσκοπούν να λειτουργούν ως ισχυρό αντικίνητρο για τους επίδοξους εγκληματίες, με επίδραση σε ολόκληρη την ΕΕ. Επιπλέον, σχετικά με τις κυρώσεις για φυσικά πρόσωπα θα πρέπει, σε ορισμένες περιπτώσεις, να προβλέπεται μέγιστη ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τεσσάρων ετών. Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να συγκαταλέγονται τουλάχιστον εκείνες στις οποίες σημειώθηκε σημαντική ζημία ή αποκτήθηκε σημαντικό όφελος, όπου η ζημία ή το όφελος θα πρέπει να τεκμαίρεται ότι είναι σημαντικό όταν υπερβαίνει τις 100.000 ευρώ.

Η Οδηγία 2010/24²⁰ παρέχει τη νομική βάση και τα τεχνικά εργαλεία που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη των απαιτήσεων, χωρίς να καθορίζει τους εθνικούς κανόνες περί είσπραξης. Ένας από τους μεγάλους στόχους της οδηγίας ήταν η συνδρομή για την είσπραξη να καταστεί αποδοτικότερη και ουσιαστικότερη και να διευκολυνθεί στην πράξη. Τα κράτη μέλη επιβεβαιώνουν σχεδόν ομόφωνα ότι αυτός ο στόχος έχει επιτευχθεί. Σχεδόν όλα τα κράτη μέλη επιβεβαιώνουν ότι η οδηγία κατέστησε ευκολότερη για τα ίδια την παροχή και τη λήψη αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη, σε σύγκριση με την κατάσταση που επικρατούσε δυνάμει του προηγούμενου νομικού πλαισίου. Όλοι οι συμμετέχοντες στη δημόσια

²⁰ Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου της 16ης Μαρτίου 2010 περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L 84, 31.3.2010)

διαβούλευση συμφώνησαν επίσης ότι το υφιστάμενο πλαίσιο της ΕΕ διευκόλυνε τα κράτη μέλη να αλληλοβοηθούνται στην είσπραξη των φόρων²¹. Στο πλαίσιο της Έκθεσης της Επιτροπής σχετικά με τη λειτουργία των διευθετήσεων που θεσπίστηκαν με την ως άνω οδηγία αναφέρεται ότι το πρόβλημα των οφειλετών και των περιουσιακών στοιχείων που εξαφανίζονται δεν είναι αποκλειστικά ενδοενωσιακό. Δεδομένου ότι είναι σαφές ότι οι φοροδιαφεύγοντες εύκολα ξεφεύγουν από τα μέτρα είσπραξης φόρων εντός της ΕΕ, εφόσον μπορούν να μετακινούνται ελεύθερα και να μεταφέρουν τα περιουσιακά στοιχεία τους σε τρίτες χώρες, η Επιτροπή διαπραγματεύτηκε πρόσφατα μια πρώτη διεθνή συμφωνία μεταξύ της ΕΕ και της Νορβηγίας όσον αφορά τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ. Στη συμφωνία αυτή περιλαμβάνεται η αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων ΦΠΑ. Οι κανόνες που διέπουν αυτή τη συνδρομή για την είσπραξη αντιστοιχούν στις διατάξεις της οδηγίας της ΕΕ –παρόλο που το πεδίο εφαρμογής αυτής της συμφωνίας περιορίζεται στις απαιτήσεις ΦΠΑ– ενώ τα ηλεκτρονικά έντυπα της ΕΕ θα χρησιμοποιούνται στις σχέσεις με τη Νορβηγία. Τα ηλεκτρονικά έντυπα είσπραξης έχουν πράγματι αναπτυχθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να χρησιμοποιούνται στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες. Αυτό το κοινό πλαίσιο θα διευκολύνει το έργο των αρμόδιων αρχών.

Με τον Κανονισμό 904/2010²², όπως και με τον προισχύσαντα Κανονισμό 1798/2003²³, καθορίζονται οι όροι σύμφωνα με τους οποίους οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών, οι οποίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της νομοθεσίας για το ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την

²¹ ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ σχετικά με τη λειτουργία των διευθετήσεων που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, COM/2017/0778 final

²² Κανονισμός 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για την διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στο τομέα του ΦΠΑ (L 268/1 12.10.2010)

²³ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92. Ο Κανονισμός 218/92/ΕΟΚ είχε υιοθετηθεί με σκοπό να ενισχύσει τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ, που μέχρι τότε διεπόταν μόνο από την Οδηγία 77/799/ΕΟΚ και να αποφύγει την απώλεια φορολογικών εσόδων που θα προκαλούσε στα κράτη μέλη το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ. Τελικώς, ο Κανονισμός 1798/2003/ΕΚ καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κανονισμό 904/2010, με έναρξη ισχύος την 1.1.2012.

τήρηση της νομοθεσίας αυτής. Ο Κανονισμός καθορίζει και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι αρχές αυτές συμβάλλουν στην προστασία των εσόδων ΦΠΑ του συνόλου των κρατών μελών. Τίθενται επίσης οι κανόνες και οι διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Ο Κανονισμός αυτός καθορίζει σαφείς και αποδοτικούς κανόνες διοικητικής συνεργασίας. Επιτρέπει την αποστολή αιτημάτων ειδικών πληροφοριών για τη διεξαγωγή σχετικής έρευνας και την συλλογή των αναγκαίων στοιχείων για τις ύποπτες συναλλαγές. Επίσης προβλέπει και την αυτοπρόσωπη παρουσία φορολογικών ελεγκτών σε άλλη χώρα για τη διεξαγωγή ερευνών. Στον παρόντα Κανονισμό καθορίζονται, μεταξύ άλλων, οι κανόνες και οι διαδικασίες που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συλλέγουν και να ανταλλάσσουν ηλεκτρονικώς τις εν λόγω πληροφορίες. Ο ως άνω Κανονισμός δεν θίγει την εφαρμογή στα κράτη μέλη των κανόνων αμοιβαίας συνδρομής επί ποινικών θεμάτων.

Η πλέον σημαντική λειτουργία όμως του Κανονισμού είναι η δυνατότητα που παρέχει για την κεντρική διασύνδεση των αρμοδίων υπηρεσιών ΦΠΑ και η πρόσβαση όλων των ελεγκτικών μηχανισμών των εμπλεκόμενων κρατών μελών στα ίδια στοιχεία. Τέλος, ο Κανονισμός προβλέπει ένα σύστημα ανταλλαγής αυθόρμητων πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων σε περιπτώσεις που υπάρχει κίνδυνος απώλειας φόρου σε κάποιο κράτος μέλος ή όταν δεν εφαρμόζεται σωστά η νομοθεσία ΦΠΑ ή όταν η πληροφόρηση κρίνεται απαραίτητη για ελεγκτικούς σκοπούς.

Επιπρόσθετα, προβλέπει κανόνες και διαδικασίες όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών με ηλεκτρονικά μέσα για το ΦΠΑ σχετικά με υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά - σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς που προβλέπεται στο κεφάλαιο 6 του τίτλου XII της οδηγίας 2006/11/EK - καθώς επίσης για κάθε επακόλουθη ανταλλαγή πληροφοριών και, καθόσον αφορά υπηρεσίες που καλύπτονται από το εν λόγω ειδικό καθεστώς, για τη μεταφορά χρημάτων μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών.

Όπως έχει ερμηνευτεί από το Δικαστήριο ο Κανονισμός, η φορολογική αρχή κράτους μέλους που εξετάζει το απαιτητό του ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με το φόρο αυτόν εντός άλλων κρατών μελών υποχρεούται να υποβάλει αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές αυτών των άλλων κρατών μελών όταν ένα τέτοιο αίτημα είναι χρήσιμο, ή ακόμα και αναγκαίο, για να προσδιοριστεί αν ο ΦΠΑ είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους²⁴.

Περαιτέρω, προβλέπεται συστηματική ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών χωρίς προηγούμενη αίτηση στις ακόλουθες περιπτώσεις

- Όταν ο ΦΠΑ επιβάλλεται στο κράτος μέλος προορισμού και η αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου εξαρτάται κατ' ανάγκη από τις πληροφορίες που παρέχονται από το κράτος μέλος προέλευσης,
- Όταν ένα κράτος μέλος θεωρεί ότι διαπράχτηκε ή ενδέχεται να έχει διαπραχτεί παραβίαση της νομοθεσίας ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος,
- Όταν υφίσταται κίνδυνος διαφυγής φορολογικών εσόδων στο άλλο κράτος μέλος.

Ιδιαίτερη αναφορά²⁵ γίνεται στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και ειδικότερα στο φαινόμενο Καρουζέλ, μέσω του δικτύου «Eurofisc», που επιτρέπει την αυτόματη ανταλλαγή στοχευμένων πληροφοριών και στην αποτελεσματική συνδρομή αναφορικά με την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών από μη υποκείμενους σε ΦΠΑ σε πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα εκτός της ΕΕ²⁶. Στο πλαίσιο του Κανονισμού έχει δημιουργηθεί το δίκτυο EUROCANET (αρκτικόλεξο για το Ευρωπαϊκό Δίκτυο Καρουζέλ – European Carousel Network) για την μόνιμη ανταλλαγή πληροφοριών, μέσω ειδικής ηλεκτρονικής πλατφόρμας, μεταξύ των κρατών μελών και των εξειδικευμένων τμημάτων τους για την καταπολέμηση της απάτης στο ΦΠΑ. Στόχος της υπηρεσίας αυτής είναι ο μόνιμος έλεγχος των επιχειρήσεων-μεσολαβητών προκειμένου να εντοπιστούν όσο το δυνατόν γρηγορότερα οι νέοι «εξαφανισμένοι έμποροι» στα

²⁴ C-419/14, WebMindLicences, σκ.59.

²⁵ Άρθρο 33 του Κανονισμού 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για την διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στο τομέα του ΦΠΑ (L 268/1 12.10.2010)

²⁶ Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4η έκδοση, 2013, σελ. 469.

άλλα κράτη μέλη, ώστε, τελικά, να αποφευχθούν περαιτέρω φορολογικές απώλειες.

Η Οδηγία για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή 77/799/ΕΟΚ της 19^{ης} Δεκεμβρίου 1977, η οποία αποτελεί το πρώτο νομοθετικό κείμενο που εγκαθιδρύει σύστημα πολυμερούς διοικητικής αρωγής μέσω ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας αφορούσε τόσο τους άμεσους φόρους όσο και τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ μέχρι το 2003²⁷. Μάλιστα η Κοινότητα είχε υιοθετήσει για την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ και για να αποφύγει την απώλεια φορολογικών εσόδων που θα προκαλούσε το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ, τον Κανονισμό 218/92/ΕΟΚ. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι η ύπαρξη δύο χωριστών νομικών κειμένων αποτελεί εμπόδιο στην αποτελεσματική συνεργασία σε θέματα ΦΠΑ και για το λόγο αυτό υιοθετήθηκε ο Κανονισμός 1798/2003/ΕΚ, ο οποίος συγκεντρώνει και ενισχύει τις διατάξεις των δύο παραπάνω νομικών μέσων. Ο Κανονισμός αυτός συμπληρώθηκε από τον Κανονισμό 1925/2004/ΕΚ και τέλος καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κανονισμό 904/2010²⁸ με ισχύ από 1.1.2012.

Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ²⁹, η οποία έχει τροποποιηθεί από την Οδηγία 2014/107/ΕΕ³⁰ δεν εφαρμόζεται πλέον στο ΦΠΑ και στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης όπου καλύπτονται από άλλη νομοθεσία της ΕΕ.

Η Ανακοίνωση³¹ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο που αφορά σχέδιο δράσης με στόχο την ενίσχυση της πάταξης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής ενσωματώνει το

²⁷ Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4η έκδοση, 2013, σελ. 463, Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, 2016, σελ. 256.

²⁸ Βλ. ανωτέρω υπό στοιχείο IV

²⁹ Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L 64, 11.3.2011)

³⁰ Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 2014 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L.359, 16.12.2014, p.1).

³¹ COM (2012) 722: Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, 6 Δεκεμβρίου 2012 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_el.pdf

σχέδιο δράσης και περιλαμβάνει τις ενέργειες που μπορούν να αποφέρουν συγκεκριμένα αποτελέσματα σε όλα τα κράτη μέλη και να παράσχουν υποστήριξη ιδίως προς εκείνα τα κράτη μέλη στα οποία έχουν απευθυνθεί ιδιαίτερες συστάσεις σχετικά με την ανάγκη ενίσχυσης της είσπραξης των φόρων. Σύμφωνα με την Ανακοίνωση, η αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής από τα κράτη μέλη μπορεί να επιτευχθεί μόνο μέσω της συνεργασίας. Ως εκ τούτου, η βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών αποτελεί βασικό στόχο της στρατηγικής της Επιτροπής στον εν λόγω τομέα.

Αναφέρει ειδικότερα, ότι η Επιτροπή υπέβαλε μία πρόταση υψηλής προτεραιότητας για Μηχανισμό Ταχείας Αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Η παρούσα πρόταση θα παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να εξουσιοδοτεί ένα κράτος μέλος να εγκρίνει μέτρα παρέκκλισης προσωρινού χαρακτήρα με σκοπό να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις αιφνίδιας και μαζικής απάτης με μεγάλο οικονομικό αντίκτυπο. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή αποφάσισε να δημιουργήσει ένα φόρουμ της ΕΕ για το ΦΠΑ προκειμένου να βελτιωθεί η διακυβέρνηση σε θέματα ΦΠΑ στην ΕΕ. Τόσο οι επιχειρήσεις όσο και οι φορολογικές αρχές αναγνωρίζουν ότι η διαχείριση του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ είναι επαχθής και ότι το εν λόγω σύστημα είναι ευάλωτο στην απάτη. Σε αυτή την πλατφόρμα διαλόγου, εκπρόσωποι μεγάλων, μεσαίων και μικρών επιχειρήσεων και φορολογικών αρχών μπορούν να προβαίνουν σε ανταλλαγή απόψεων σχετικά με τις πρακτικές διασυννοριακές πτυχές της διαχείρισης του ΦΠΑ, καθώς επίσης να προσδιορίζουν και να συζητούν βέλτιστες πρακτικές που θα μπορούσαν να συμβάλουν στη βελτίωση της διαχείρισης του συστήματος ΦΠΑ, με σκοπό τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και την ταυτόχρονη διασφάλιση των εσόδων από το ΦΠΑ. Η όσο το δυνατόν μεγαλύτερη συμμετοχή των κρατών μελών στο φόρουμ της ΕΕ για το ΦΠΑ αυξάνει τις πιθανότητες επιτυχίας των στόχων του.

Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ³² (εφεξής ο «Χάρτης») καθιερώνει στη νομοθεσία της ΕΕ μία σειρά προσωπικών, αστικών, πολιτικών,

³² ΕΕ C 202 της 7.6.2016, σ. 389-405

οικονομικών και κοινωνικών δικαιωμάτων των πολιτών και μόνιμων κατοίκων της ΕΕ³³.

Τέλος, το άρθρο 325³⁴ της Συνθήκης για τη Λειτουργία της ΕΕ (εφεξής η «ΣΛΕΕ») προβλέπει την κοινή ευθύνη των κρατών μελών και της ΕΕ για τη λήψη μέτρων για την καταπολέμηση της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Ορίζεται ότι τα κράτη μέλη πρέπει να συντονίζουν τη δράση τους σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης κατά της απάτης. Για τον σκοπό αυτό, διοργανώνουν μαζί με την Επιτροπή στενή και τακτική συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών. Συχνά, υπάρχει μια αρμόδια αρχή σε κάθε κράτος μέλος που μπορεί να ερευνά οποιαδήποτε υπόθεση, ώστε να παρέχονται εγγυήσεις για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης χωρίς την ανάληψη δράσης εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF).

II. Εθνική Νομοθεσία

Ο ΦΠΑ θεσπίστηκε στην Ελλάδα με το Νόμο 1642/1986, ο οποίος ενσωμάτωσε τους ορισμούς της 6ης Οδηγίας. Μετά τη θέσπιση του έλαβαν χώρα διάφορες τροποποιήσεις των διατάξεων του και κατέστη ως εκ τούτου αναγκαία η κωδικοποίηση του, ώστε να διευκολύνονται οι ενασχολούμενοι με την ερμηνεία και την εφαρμογή του αλλά και οι φορολογούμενοι γενικότερα. Οι τροποποιήσεις του αρχικού αυτού νόμου κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο με το Νόμο 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ). Ο ΚΦΠΑ συγκεντρώνει όλες τις διατάξεις που επέφεραν αλλαγές στο κείμενο του Νόμου 1642/1986 περί ΦΠΑ. ώστε να αποτελέσει ένα ενιαίο νομοθέτημα αυτής της φορολογίας. Οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις αφορούν τον ΚΦΠΑ όπως διαμορφώθηκε με το Νόμο 2859/2000. Η πιο πρόσφατη κωδικοποίησή του έγινε με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου 2/2018.

³³ Βλ. αναλυτικότερα υπό στοιχείο 5.Ε.ΙΙ

³⁴ Άρθρο 325 ΣΛΕΕ, παρ. 1. «*Η Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.*», παρ. 2. «*Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων.*»

Από το 1985 ο ΟΟΣΑ και το Συμβούλιο της Ευρώπης προωθούν διεθνή πρωτοβουλία για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών φορολογικού ενδιαφέροντος σε διακρατικό επίπεδο, έχοντας αναπτύξει ένα σχετικό κοινό πρότυπο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών³⁵. Το αποτέλεσμα της διεθνούς αυτής πρωτοβουλίας είναι η Πολυμερής Σύμβαση Συμβουλίου της Ευρώπης – ΟΟΣΑ για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα³⁶. Η εν λόγω διεθνής σύμβαση υπεγράφη το 1988 και τέθηκε σε ισχύ το 1995. Έτυχε επίσης τροποποίησης με την προσθήκη του από 2010 Πρωτοκόλλου. Σήμερα η σύμβαση έχει τεθεί σε ισχύ σε 106 κράτη-μέλη, μεταξύ αυτών και στην Ελλάδα. Η πολυμερής αυτή Σύμβαση μεταξύ ΟΟΣΑ και Συμβουλίου της Ευρώπης είχε πρωταρχικό σκοπό να πατάξει τη φοροδιαφυγή και να αντιμετωπίσει την φοροαποφυγή και εφαρμόζεται, πλην των άλλων φόρων, και στο ΦΠΑ³⁷.

Το Ελληνικό κράτος επικύρωσε τη ως άνω διεθνή Σύμβαση και το συναφές από 2010 Πρωτόκολλο αυτής με τον Νόμο 4153/2013³⁸. Με βάση τη διεθνή Σύμβαση η Ελλάδα ανταλλάσσει με τα άλλα κράτη-μέλη οποιαδήποτε πληροφορία σχετική με:

- i. τη βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων, καθώς και τα μέτρα διεκδίκησης και εκτέλεσης φορολογικών απαιτήσεων, και
- ii. την προσφυγή ενώπιον διοικητικής αρχής ή την έναρξη διαδικασίας ενώπιον δικαστικής αρχής³⁹.

Σε συνέχεια της διοικητικής ρύθμισης για τη συνεργασία μεταξύ των υπηρεσιών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του μη κερδοσκοπικού διακυβερνητικού Οργανισμού Ενδοευρωπαϊκού Οργανισμού Φορολογικών Διοικήσεων, με στόχο την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών μεταξύ των κρατών μελών και των μελών του ΙΟΤΑ, εγκρίθηκε με το άρθρο 44 του ως άνω νόμου η συμμετοχή της Ελλάδας, ως πλήρους μέλους στον οργανισμό αυτό. Σύμφωνα με το άρθρο 44

³⁵ ΑΕΟΙ – Automatic Exchange Of Information Standard

³⁶ Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

³⁷ Άρθρο 2 παρ.1, β', iii, Γ της Σύμβασης

³⁸ Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), με τα συναφή Παραρτήματα Α' και Β' σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του Πρωτοκόλλου Τροποποίησης αυτής (ΦΕΚ 116/Α'/ 23.05.2013)

³⁹ Άρθρο 4 του Νόμου 4153/2013

του Νόμου 4410/2016⁴⁰, από την 1.1.2006 ενεργοποιείται η ισχύς των διατάξεων του καταστατικού του εν λόγω Οργανισμού σύμφωνα με το οποίο η Ελλάδα αποτελεί πλήρες μέλος του. Στα πλαίσια της λειτουργίας του εν λόγω οργανισμού, διοργανώνονται κάθε χρόνο συσκέψεις, σεμινάρια, ομάδες εργασίας προκειμένου αφενός μεν να προάγεται η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών του, αφετέρου δε να βελτιώνονται τα φορολογικά συστήματα που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη.

Γ. Εργαλεία ερμηνείας του ΦΠΑ στην Ελλάδα

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο ΦΠΑ είναι μια ευρωπαϊκή φορολογία, εναρμονισμένη σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, κατ' εφαρμογή της σχετικής ευρωπαϊκής Οδηγίας, από τις διατάξεις της οποίας τα κράτη μέλη δεν μπορούν να παρεκκλίνουν.

Ειδικά για τις ανάγκες της εφαρμογής του ΦΠΑ στην Ελλάδα, η ανάλυση και ερμηνεία των διατάξεων της εγχώριας νομοθεσίας δεν θα πρέπει να βασίζεται μόνο στο κείμενο του νόμου και των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων της ελληνικής φορολογικής διοίκησης αλλά να λαμβάνει υπόψη και να εφαρμόζει και τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, οι οποίες έχουν ερμηνευτεί με δεσμευτικούς για τα κράτη μέλη Ευρωπαϊκούς Κανονισμούς⁴¹, τους οποίους ομοίως πρέπει να εφαρμόζουν τα κράτη μέλη, χωρίς μάλιστα να απαιτείται ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία. Αναλόγως η όποια ερμηνεία των εθνικών διατάξεων πρέπει να είναι σύμφωνη με τις σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁴² (εφεξής το «Δικαστήριο»), ενώ μπορεί να λαμβάνει υπόψη και τις κατευθυντήριες οδηγίες που έχει εκδώσει η Επιτροπή ΦΠΑ⁴³, οι οποίες όμως δεν είναι δεσμευτικές για τα κράτη μέλη. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι μερικές κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής ΦΠΑ έχουν

⁴⁰ ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016 - Συμμετοχή της Ελλάδας στον Ενδοευρωπαϊκό Οργανισμό Φορολογικών Διοικήσεων (Intraeuropean Organisation of Tax Administrations - IOTA)

⁴¹ Οι Κανονισμοί 282/2011, του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 77 της 23.3.2011, σ. 1 έως 22) και 1042/2013, του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ L 284 της 26.10.2013, σ. 1 έως 9) ερμηνεύουν βασικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και πρέπει να εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη και τους πολίτες τους ανεξάρτητα από τα προβλεπόμενα στην εσωτερική τους νομοθεσία.

⁴² Με την πλούσια νομολογία του το Δικαστήριο συνέβαλε στην ευρωπαϊκή ενοποίηση και την ενιαία εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στα κράτη μέλη και στον τομέα του ΦΠΑ.

⁴³ Άρθρο 398 της Οδηγίας

μετατραπεί σε νομικά δεσμευτικά εκτελεστικά μέτρα, αμέσου εφαρμογής και δεσμευτικά για τα κράτη μέλη χωρίς να απαιτούν ενσωμάτωση⁴⁴.

Δ. Η λειτουργία του ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις πράξεις, που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου. Τέτοιες πράξεις είναι, μεταξύ άλλων, οι πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στο εσωτερικό της Χώρας. Ως εσωτερικό της Χώρας νοείται η ελληνική επικράτεια, εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους.

Η λειτουργία του ΦΠΑ μπορεί να περιγραφεί εν συντομία ως ακολούθως: Ο ΦΠΑ επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Από τις διατάξεις του ΦΠΑ προκύπτει ότι ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, που επιβάλλεται στο εσωτερικό της Χώρας και επιβαρύνει τους καταναλωτές. Πρόκειται για ένα φόρο, που επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία κλπ.) και της εμπορίας των αγαθών (χονδρικό και λιανικό εμπόριο) και που υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην προστιθέμενη σε κάθε στάδιο αξία.

Ένα από τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας του ΦΠΑ που δημιουργεί χώρο για την άνθηση καταχρηστικών πρακτικών είναι η διαφορά στον χρονισμό μεταξύ της είσπραξης του ΦΠΑ επί των (λιανικών κυρίως) πωλήσεων και της απόδοσής του στις φορολογικές αρχές. Συγκεκριμένα, στα περισσότερα κράτη μέλη ο ΦΠΑ αποδίδεται με μηνιαίες ή με τριμηνιαίες δηλώσεις αφού πρώτα ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης. Αυτό το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της είσπραξης και της απόδοσης του φόρου εκμεταλλεύονται οι συμμετέχοντες στη φορολογική απάτη για να υπεξαιρέσουν το φόρο και να εξαφανιστούν⁴⁵.

Η λειτουργία του φόρου μέσω της τμηματικής επιβολής απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

⁴⁴ Σταματόπουλος Δ. - Κλωνή Α., ΦΠΑ - Ανάλυση Ερμηνεία, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι. & ΣΙΑ Ε.Ε (ELFORIN ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΦΟΡ.ΙΝΣΤ), 2015, σελ. 31

⁴⁵ Herbain C., Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment, INTERTAX, Kluwer Law International BV, Volume 46 - 2018, Issue 6 & 7

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΦΠΑ (ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 24%)

ΣΤΑΔΙΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (ΕΙΣΡΟΩΝ) ΠΡΟ ΦΠΑ	ΦΠΑ ΑΓΟΡΑΣ (ΕΙΣΡΟΩΝ)	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΕΚΡΟΩΝ) ΠΡΟ ΦΠΑ	ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΕΚΡΟΩΝ)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕ ΦΠΑ	ΕΚΠΤΩΣΗ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΠΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
Παραγωγός πωλεί σε χονδρέμπορο	0	0	0	100	24	124	0	24
Χονδρέμπορος πωλεί σε λιανοπωλητή	100	24	124	200	48	248	24	24
Λιανοπωλητής πωλεί σε καταναλωτή	200	48	248	300	72	372	48	24
							Συνολική επιβάρυνση	72

Ειδικότερα, σε σχέση με τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ισχύουν τα ακόλουθα: Οι προμηθευτές που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΦΠΑ έχουν το δικαίωμα να εφαρμόζουν μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ στις πωλήσεις τους προς εγγεγραμμένους στο μητρώο ΦΠΑ αγοραστές σε άλλα κράτη μέλη. Κατ' αρχήν ο ΦΠΑ πρέπει να καταβάλλεται (τόπος φορολογίας) στο κράτος μέλος όπου καταναλώνονται τα αγαθά. Οι φορολογικές αρχές στο κράτος μέλος παράδοσης υποχρεούνται να χορηγούν απαλλαγή από το ΦΠΑ στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, υπό τον όρο ότι τα αγαθά είτε παραδίδονται σε πελάτη είτε μεταφέρονται απευθείας στον προμηθευτή είτε σε άλλο κράτος μέλος. Η απαλλαγή από το ΦΠΑ ισχύει μόνο όταν ο προμηθευτής μπορεί να αποδείξει τη φυσική μετακίνηση των αγαθών από το κράτος μέλος παράδοσης προς το κράτος μέλος προορισμού.

Πλέον όμως με το σχέδιο δράσης για το ΦΠΑ⁴⁶ που ενέκρινε η Επιτροπή, μεταξύ άλλων, ανακοινώθηκε και η πρόθεσή της να θεσπίσει οριστικό σύστημα ΦΠΑ για τις ενδοενωσιακές διασυνοριακές εμπορικές συναλλαγές βάσει της αρχής της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού προκειμένου να δημιουργηθεί ένας ισχυρός ενιαίος ευρωπαϊκός χώρος ΦΠΑ. Οι κανόνες περί ΦΠΑ για τις διασυνοριακές ενωσιακές εμπορικές συναλλαγές δεν είναι δυνατό, από τη φύση τους, να αποφασιστούν από μεμονωμένα κράτη μέλη, εφόσον, αναπόφευκτα, εμπλέκονται επιχειρήσεις που βρίσκονται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη. Επιπλέον, ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο εναρμονισμένο σε επίπεδο Ένωσης και, ως εκ τούτου, οποιαδήποτε πρωτοβουλία θέσπισης του οριστικού

⁴⁶ Σχέδιο δράσης για το ΦΠΑ – Προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ – Η ώρα των αποφάσεων (COM(2016) 148 final, της 7ης Απριλίου 2016)

συστήματος ΦΠΑ για διασυνοριακές παραδόσεις αγαθών προϋποθέτει πρόταση της Επιτροπής για τροποποίηση της Οδηγίας⁴⁷.

Ε. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με την Οδηγία, την ελληνική νομοθεσία και τη νομολογία

Στα άρθρα 30 - 33 ΚΦΠΑ, και σύμφωνα με όσα προβλέπει η Οδηγία, προβλέπεται ο μηχανισμός της έκπτωσης του φόρου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ΚΦΠΑ⁴⁸ ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον οφειλόμενο ΦΠΑ το φόρο που επιβάρυνε όλες τις εισροές του (αγορές ή εισαγωγές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορεύσιμων και πάγιων αγαθών, υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν).

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή και όσα προβλέπει η Οδηγία, βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο είναι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λαμβάνει να έχουν χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της υποκείμενης στο φόρο δραστηριότητάς του, δηλαδή των υποκειμένων στο φόρο πράξεων του και, σε επίπεδο εισροών, να έχουν παρασχεθεί από άλλον υποκείμενο στο φόρο. Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, καταρχάς εξασφαλίζεται η χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης στην πραγματικότητα οδηγεί στην απόδοση στις φορολογικές αρχές του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο μικτό περιθώριο κέρδους.

⁴⁷ Σύμφωνα με την πρόταση της Επιτροπής, μια διασυνοριακή παράδοση αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων εντός της ΕΕ θα συνεπάγεται ενιαία πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ: μια ενδοεθνική παράδοση αγαθών. Συνεπώς, η έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών ως πράξης υποκείμενης στο ΦΠΑ θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα άρθρα 2 έως 4 της Οδηγίας. Εφόσον η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δεν θα υφίσταται πλέον ως πράξη υποκείμενη στο ΦΠΑ, όλες οι επακόλουθες διατάξεις της Οδηγίας που σχετίζονται με αυτή την έννοια χρειάζεται να απαλειφθούν και να αναθεωρηθούν, λαμβανομένου υπόψη του προτεινόμενου μηχανισμού φορολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων εντός της ΕΕ.

⁴⁸ «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών (...), το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (...)

Σύμφωνα και με τη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων, προκειμένου να διενεργηθεί έκπτωση του φόρου εισροών⁴⁹ από το φόρο εκροών⁵⁰ απαιτείται, ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, για την άσκηση δε του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την αγορά των επίμαχων υπηρεσιών, το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου⁵¹.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, την Οδηγία αλλά και τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων ή απαιτήσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α΄, της Οδηγίας προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στο φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω Οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α΄, της Οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Οδηγία⁵². Ειδικότερα, στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφονται σαφώς, μεταξύ άλλων, ο

⁴⁹ Ο ΦΠΑ εισροών είναι ο ΦΠΑ με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο (αγορές και παροχές υπηρεσιών που έλαβε), καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί στην ενδοκοινοτική απόκτηση και ο ΦΠΑ της εισαγωγής που πραγματοποιήθηκε από αυτόν

⁵⁰ Ο ΦΠΑ εκροών είναι ο ΦΠΑ που αναλογεί στις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο, δηλαδή ο ΦΠΑ των πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών που παρέχει.

⁵¹ ΔΕφ Αθηνών 6404/2017, σκ.3, ΣΤΕ 1030/2014

⁵² Συγκεκριμένα σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της Οδηγίας

αριθμός μητρώου ΦΠΑ⁵³ βάσει του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο προέβη στην παράδοση, το πλήρες όνομα και η διεύθυνσή του, καθώς και η ποσότητα και η φύση των παραδοθέντων αγαθών. Υποκείμενος στο φόρο θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Ακολούθως, συνάγεται ότι η έννοια του «υποκειμένου στο φόρο» καθορίζεται ευρέως, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστάσεων⁵⁴.

Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών πρέπει να λαμβάνει χώρα σε κάθε περίπτωση κατά την οποία πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στο φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις βάσει της θεμελιώδους αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Με το σκεπτικό αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση στο φορολογούμενο με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν διαθέτει πλέον άδεια επιχειρηματία

⁵³ Στην απόφαση C-518/14, 15.9.2016, Senatex GmbH, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διόρθωση τιμολογίου, η οποία αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, μπορεί να παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου να αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, και όχι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση. Ειδικότερα για το ζήτημα της διόρθωσης τιμολογίου, το Δικαστήριο έχει κρίνει, με τη σκέψη 18 της αποφάσεως της 13^{ης} Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227), ότι, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διορθώσεως του αχρεωστήτως αναγραφέντος επί τιμολογίου φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή πίστη του. Εντούτοις, με τις σκέψεις 60 και 63 της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, διευκρίνισε ότι, οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, ο πεπλανημένως αναγραφείς φόρος μπορεί να τακτοποιηθεί, χωρίς να μπορεί η τακτοποίηση αυτή να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου (βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50). Οι ίδιοι κανόνες έχουν επίσης εφαρμογή στην αναπροσαρμογή της λογιστικής καταστάσεως, προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου για μια ενδοκοινοτική παράδοση. Συνεπώς στην πάγια νομολογία του το Δικαστήριο με την πρόσφατη απόφαση του C-712/17, 8.5.2019, EN.SA Srl, επαναλαμβάνει στη σκέψη 33 ότι σε περίπτωση, στην οποία ο πλασματικός χαρακτήρας των πράξεων αποκλείει τη δυνατότητα εκπνώσεως του φόρου, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, βλ. και Stroy Trans, C-642/11, 31.1.2013, EU:C:2013:54, σκέψη 43.

⁵⁴ C-140/17, Szeif Krajowej Administracji Skarbowej, 25.7.2018, ECLI:EU:C:2018:595, C-324/11, Τόθ, EU:C:2012:549, σκ. 30

που ασκεί ατομική δραστηριότητα και, συνεπώς, δεν δικαιούται πλέον να χρησιμοποιεί τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του εφόσον βέβαια το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται στη νομοθεσία⁵⁵. Επίσης, το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι μία εθνική ρύθμιση, δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης σε υποκείμενο στο φόρο για τον λόγο ότι ο επιχειρηματίας που του παρέσχε υπηρεσία βάσει τιμολογίου (στο οποίο περιλαμβάνονται χωριστά η σχετική δαπάνη και ο ΦΠΑ) έχει κηρυχθεί ανενεργός από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους, και η πληροφορία αυτή είναι δημοσίως γνωστή και προσβάσιμη μέσω του διαδικτύου σε κάθε υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους αυτού, αντίκειται στην Οδηγία εφόσον η ως άνω άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος έκπτωσης είναι συστηματική και οριστική, καθώς επίσης όταν αποκλείει τη δυνατότητα να αποδειχθεί ότι δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ή απώλεια φορολογικών εσόδων⁵⁶. Άλλη μια περίπτωση που κρίθηκε πρόσφατα από το Δικαστήριο είναι ότι η Οδηγία αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνείται σε υποκείμενο στο φόρο που προέβη σε αγορές στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είχε ακυρωθεί, λόγω παραλείψεώς του να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, για τον λόγο και μόνον ότι οι αγορές αυτές πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο της απενεργοποίησεως, ενώ οι ουσιαστικές προϋποθέσεις πληρούνται και το δικαίωμα προς έκπτωση δεν προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς⁵⁷.

Στην ίδια γραμμή κινείται και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο με απόφασή⁵⁸ του έκρινε ότι αντίκειται στην Οδηγία διάταξη του ΚΦΠΑ για τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που έχει επιβαρύνει την αξία αγοράς επιστρεφόμενων ειδών συσκευασίας, όταν αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση υποκειμένων σε ΦΠΑ

⁵⁵ C-277/14, Stehcomp, σκ.41 C-324/11, Tóth EU:C:2012:549, σκ. 33

⁵⁶ C-101/16, 19.10.2017, Paper Consult SRL, σκ.61

⁵⁷ C-69/17, Gamesa, 12.9.2018, ECLI:EU:C:2018:703

⁵⁸ ΣΤΕ 2363/2013.

παραδόσεων αγαθών. Σημειώνεται πως η εγχώρια διάταξη⁵⁹ που προέβλεπε την μη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης στην περίπτωση αυτή καταργήθηκε ήδη από το 2006 για λόγους εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ με τις διατάξεις της εν λόγω Οδηγίας.

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με την νομολογία του Δικαστηρίου⁶⁰, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 18 παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22 παράγραφος 3 της Οδηγίας, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται όταν συντρέχουν οι κάτωθι δύο προϋποθέσεις:

- να έχει πραγματοποιηθεί⁶¹ παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και
- ο υποκείμενος να έχει στην κατοχή του το σχετικό τιμολόγιο

Όσον αφορά το περιεχόμενο του τιμολογίου, η Οδηγία⁶² αναφέρει ότι θα πρέπει να μνημονεύεται στο σώμα του παραστατικού το εύρος και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Από το γράμμα της διατάξεως αυτής συνάγεται μεν ότι πρέπει υποχρεωτικώς να διευκρινίζεται το εύρος και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, χωρίς, πάντως, να διευκρινίζεται δε ότι είναι απαραίτητο να περιγράφονται εξαντλητικώς οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ειδικώς. Επιπλέον, τυχόν τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τη μη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης, από τη στιγμή που η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση⁶³.

⁵⁹ Βλ. άρθρο 23 παρ. 4, περ. στ' του Νόμου 1642/1986, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο δηλ. διαχειριστική περίοδος 1999 και όριζε ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση των ειδών συσκευασίας. Η διάταξη αυτή στην κωδικοποίηση του ΚΦΠΑ περιλήφθηκε στο άρθρο 30 παρ. 4, περ. στ' και καταργήθηκε από 1.1.2006 με το Νόμο 3522/2006.

⁶⁰ C- 152/2002, 29.4.2004, σκ. 34.

⁶¹ «Όταν μια πράξη για την απόκτηση ενός αγαθού ή τη λήψη μιας υπηρεσίας είναι πλασματική, δεν μπορεί να εμφανίζει οποιοδήποτε συνδετικό στοιχείο με τις φορολογούμενες πράξεις εκροών του υποκειμένου στο φόρο. Κατά συνέπεια, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή πραγματική παροχή υπηρεσιών, δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση. Επομένως, εγγενές στοιχείο του μηχανισμού του ΦΠΑ είναι ότι μια πλασματική πράξη δεν μπορεί να παρέχει κανένα δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού.» C-712/17, 8.5.2019, EN.SA Srl., σκ. 24-25 βλ. επίσης C-459/17 και C-460/17, SGI και Valérieane, 27.6.18, EU:C:2018:501, σκ.36

⁶² Άρθρο 226, σημείο 6 της Οδηγίας

⁶³ C-95-6/07, 8.5.2008, Ecotrader, C-368/09, 15.7.2010, Pannon Gep Centrum Kft, C-392/09, 30.9.10, Uszodaepito Kft, επίσης C-188/09, 29.7.2010, Dyrektor Izby Scarpowej v. Bialumstoku, επίσης C-516/14, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

Σύμφωνη με τα συμπεράσματα του Δικαστηρίου είναι και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας⁶⁴, 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 εξωλογιστικώς⁶⁵.

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στο φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου των εισροών του, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης με μοναδική αιτιολογία ότι ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει της Οδηγίας (άρθρο 226, σημεία 6 και 7), εφόσον έχει στη διάθεσή της όλα τα στοιχεία για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού. Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει, αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων⁶⁶. Συναφώς, η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο στην εξέταση του τιμολογίου, αλλά οφείλει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στο φόρο. Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνεται με το άρθρο 219 της Οδηγίας που εξομοιώνει με τιμολόγιο κάθε έγγραφο ή μήνυμα με το οποίο τροποποιείται το αρχικό τιμολόγιο ή το οποίο παραπέμπει ειδικώς και άνευ αμφισημίας στο τιμολόγιο αυτό.

Σχετικά με τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο, προβλέπεται από την Οδηγία ότι οι υποκείμενοι στο φόρο έχουν την υποχρέωση να δηλώσουν την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση των δραστηριοτήτων τους, αλλά σε καμία

⁶⁴ ΣτΕ 2112/2013 Β'Τμ., ΣτΕ 483/2012 Β'Τμ.

⁶⁵ ΣτΕ 3690/2013 Β'Τμ.

⁶⁶ C-101/16, SC Paper Consult SRL, σκέψη 42, C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, 12.7.2012, EU:C:2012:458, σκέψη 71, και C-332/15, Astone, 28.7.2016, EU:C:2016:614, σκέψη 46.

περίπτωση δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να αναβάλουν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης μέχρι την πραγματική έναρξη των φορολογητέων πράξεων ή να στερήσουν τον υποκείμενο στο φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού⁶⁷. Συνεπώς, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στο φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν δικαιούται να επιβάλει πρόσθετες προϋποθέσεις - όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στο φόρο προς έκπτωση του φόρου αυτού – οι οποίες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού⁶⁸. Ο υποκείμενος στο φόρο έχει λοιπόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από άλλον υποκείμενο στο φόρο, μη εγγεγραμμένο ως υποκείμενο σε ΦΠΑ, όταν τα σχετικά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί η Οδηγία, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και τη φύση των παρασχεθεισών υπηρεσιών⁶⁹.

Ο αποκλεισμός από το δικαίωμα έκπτωσης λόγω μη τήρησης από τον υποκείμενο στο φόρο των υποχρεώσεων συμβατότητας και υποβολής δηλώσεων βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης των εν λόγω υποχρεώσεων, καθόσον το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμο ή χρηματική ποινή ανάλογη με τη βαρύτητα της παραβάσεως⁷⁰. Αυτό δεν ισχύει, όπως προαναφέρθηκε, αν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων⁷¹. Πράγματι, η άρνηση της αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης εξαρτάται από την

⁶⁷ C-438/09, 22.12.2010, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκ.34, C-110/98 έως C-147/98, 21.3.2000, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I 1577, σκ. 51, και της C-385/09, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, σκ. 48

⁶⁸ C-438/09, 22.12.2010, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκ.35, C-95/07 και C-96/07, 8.5.2008, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκ 64, C-392/09, 30.9.2010, Uszodaépítő, σκ 40

⁶⁹ C-438/09, 22.12.2010, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκ.38

⁷⁰ C-159/17, 7.3.2018, Dobre, ECLI:EU:C:2018:161, σκ. 34, C-183/14, 9.7.2015, Salomie και Oltean, EU:C:2015:454, σκ. 63

⁷¹ C-159/17, 7.3.2018, Dobre, ECLI:EU:C:2018:161, σκ. 35, C-332/15, Astone, 28.7.2016, EU:C:2016:614, σκ. 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

έλλειψη των στοιχείων που απαιτούνται για να διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις παρά από τη μη τήρηση μιας τυπικής προϋποθέσεως⁷². Ομοίως έχει κρίνει και το Συμβούλιο της Επικρατείας⁷³ σχετικά.

Το δικαίωμα των υποκειμένων στο φόρο προσώπων, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου⁷⁴ στην οποία παραπέμπουν ρητά και τα εθνικά διοικητικά δικαστήρια, να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ το ΦΠΑ επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου. Το Δικαστήριο έχει δεχτεί κατ' επανάληψη ότι το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχάς να περιορίζεται⁷⁵. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών⁷⁶. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στο ΦΠΑ⁷⁷.

⁷² C-159/17, 7.3.2018, Dobre, ECLI:EU:C:2018:161, σκ. 35, C-590/13, Idexx Laboratories Italia, 11.12.2014, EU:C:2014:2429, σκ. 44 και 45

⁷³ ΣΤΕ 5372/2012 7μ., σκ.7 και ΣΤΕ 483/2012 Β'Τμ, σκ.5.

⁷⁴ C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.23, βλ. επίσης C-285/11, Bonik, 6.12.2012, σκ.25, και C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκ. 37.

⁷⁵ C-533/16, Volkswagen, 21.3.2018, EU:C:2018:204, C-8/17, Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, 12.4.2018, ECLI:EU:C:2018:249

⁷⁶ ΣΤΕ 250/2018, ΔΕφ Θεσ/νίκης 604/2015, σκ. 3, C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.24, βλ. επίσης C- 285/11, Bonik, 6.12.2012, σκ.26, C-110/98 έως C-147/98, 21.3.2000, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, C-63/04, Centralan Property, 15.12.2005, Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 50, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, 6.7.2006, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 47, και C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 38.

⁷⁷ ΣΤΕ 250/2018, ΔΕφ Θεσ/νίκης 604/2015, σκ. 3, C- 268/83, Rompelman, 14.2.1985, Συλλογή 1985, σ.655, σκ. 19, C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκ.15, C-110/98 έως C-147/98, 21.3.2000, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 44, C-32/03, Fini H, 3.3.2005, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκ.25, C-255/02, Halifax, 21.2.2006, Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκ. 78, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, 6.7.2006, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 48, C-438/09, 22.12.2010, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκ.24, και C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 39.

I. Νομολογία του Δικαστηρίου ειδικά ως προς το ζήτημα της έκπτωσης του ΦΠΑ όταν συντρέχει απάτη τύπου Καρουζέλ

Η απάτη σχετικά με το ΦΠΑ και ειδικότερα η «κυκλική απάτη» ή αλλιώς απάτη τύπου Καρουζέλ προκαλεί ιδιαίτερη ανησυχία και προβληματισμό στα κράτη μέλη. Δεν υπάρχουν αξιόπιστα στατιστικά στοιχεία εμφάνισης του φαινομένου σε ευρωπαϊκό επίπεδο αλλά σε κάθε περίπτωση το ποσό του ΦΠΑ που δεν καταβάλλεται εξαιτίας τέτοιων φαινομένων είναι αναμφισβήτητα σημαντικό.

Η απάτη τύπου Καρουζέλ λαμβάνει χώρα ως εξής: υπάρχουν συναλλαγές κατά τις οποίες οι προμηθευτές χρεώνουν ΦΠΑ στους πελάτες τους (κατά κανόνα σε συναλλαγές μέσα σε ένα κράτος μέλος) και συναλλαγές όπου δεν χρεώνεται ΦΠΑ, αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (ενδοκοινοτικές παραδόσεις). Με τον τρόπο αυτό ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να αποκτήσει αγαθά χωρίς να πληρώνει προκαταβολικά το ΦΠΑ, και ακολούθως να χρεώνει ΦΠΑ σε μία εσωτερική παράδοση αγαθών. Ο υποκείμενος στο φόρο στη συνέχεια εξαφανίζεται χωρίς να καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ ενώ ταυτόχρονα ο αγοραστής των αγαθών αξιώνει την έκπτωσή του.

Τα εθνικά διοικητικά δικαστήρια⁷⁸ αλλά και το Δικαστήριο έχει ασχοληθεί με υποθέσεις που αφορούν σε απάτη τύπου Καρουζέλ και έχει κρίνει διάφορα ζητήματα που έχουν εγερθεί στις υποθέσεις αυτές, κυρίως ως προς τη διατήρηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών. Κατά τη γενική εκτίμηση του Δικαστηρίου, η Οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ, το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ομοιόμορφο εννοιολογικό προσδιορισμό των φορολογητέων πράξεων⁷⁹. Η Οδηγία ορίζει, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ περιλαμβάνοντας, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή. Σχετικά με την έννοια της «παραδόσεως αγαθών», η Οδηγία διευκρινίζει ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως

⁷⁸ Βλ. πρόσφατη απόφαση ΔΠρ Θεσ/νίκης 2645/2018

⁷⁹ C- 439/04 Axel Kittel, C-440/04 Etat belge, σκ.39, βλ. επίσης C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.36, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Συλλογή 2003, σ.Ι-6729, σκ.38.

κύριος. Η έννοια⁸⁰ αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο, ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος.

Το Δικαστήριο έχει κρίνει⁸¹ ότι η ανάλυση των εννοιών του υποκειμένου στο φόρο και της οικονομικής δραστηριότητας καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της, ως εκ του ότι η δραστηριότητα αυτή λαμβάνεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της. Συνεπώς, οι έννοιες αυτές, που καθορίζουν τις φορολογητέες συναλλαγές δυνάμει της Οδηγίας, έχουν όλες έναν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων συναλλαγών.

Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στο φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δηλαδή την εξασφάλιση ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συναφών με την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων, με το να λαμβάνεται υπόψη, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, η αντικειμενική φύση της οικείας συναλλαγής⁸². Μάλιστα, θα ήταν αντίθετη προς τους εν λόγω σκοπούς η υποχρέωση της φορολογικής αρχής, προκειμένου να καθορίσει αν μια δεδομένη συναλλαγή συνιστά παράδοση που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και οικονομική δραστηριότητα, να λαμβάνει υπόψη της την πρόθεση άλλου, εκτός του οικείου υποκειμένου στο φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της

⁸⁰ C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.39, βλ. Επίσης C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ.Ι-285, σκ.7 και C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ.Ι-3123, σκ.64.

⁸¹ C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.43, βλ. επίσης C-260/98 Commission v Greece [2000] ECR I-6537, C-235/85 Commission v Netherlands [1987] ECR 1471, σκ. 8, C-268/83 Rompelman [1985] ECR 655, σκ. 19, και C-497/01 Zita Modes [2003] ECR I-14393, σκ. 38.

⁸² C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.45, βλ. επίσης C-4/94 BLP Group [1995] ECR I-983.

αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής, που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο.

Το Δικαστήριο έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι συναλλαγές, που δεν ενέχουν οι ίδιες απάτη περί το ΦΠΑ, συνιστούν παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και οικονομική δραστηριότητα, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες. Αυτό μάλιστα ανεξαρτήτως της προθέσεως άλλου, εκτός του οικείου υποκειμένου στο φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο⁸³.

Το δικαίωμα του υποκειμένου στο φόρο, που πραγματοποιεί τις συναλλαγές αυτές, να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές, μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, ενέχει απάτη περί το ΦΠΑ⁸⁴.

Το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει δηλαδή ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στο ΦΠΑ⁸⁵.

Το ζήτημα αν ο ΦΠΑ επί των προγενέστερων ή μεταγενέστερων πωλήσεων των οικείων αγαθών καταβλήθηκε ή όχι στο Δημόσιο Ταμείο δεν ασκεί επιρροή

⁸³ C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.51.

⁸⁴ C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.52.

⁸⁵ C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ.Ι-1361, σκ.24 και C-25/03, HE, Συλλογή, σ.Ι-3123, σκ.70.

επί του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών, το οποίο έχει ο υποκείμενος στο φόρο⁸⁶. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή⁸⁷.

Οι επιχειρηματίες που λαμβάνουν κάθε μέτρο που θα μπορούσε ευλόγως να προσδοκάται από αυτούς, προκειμένου να εξασφαλίσουν ότι οι πράξεις τους δεν εμπλέκονται σε απάτη, είτε πρόκειται για απάτη περί το ΦΠΑ ή για άλλου είδους απάτη, πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν τη νομιμότητα των πράξεων αυτών, χωρίς να κινδυνεύουν να χάσουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών⁸⁸. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, όταν πραγματοποιείται παράδοση από υποκείμενο στο φόρο που δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη εμπλέκεται σε απάτη που διαπράττει ο πωλητής, η Οδηγία έχει την έννοια ότι αντίκειται σε κανόνα εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πώλησης (βάσει διατάξεως που ορίζει ότι η σύμβαση είναι άκυρη ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή) συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που κατέβαλε ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο. Αντιστρόφως, τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και της οικονομικής δραστηριότητας δεν πληρούνται στην περίπτωση φορολογικής απάτης που διαπράττει ο ίδιος ο υποκείμενος στο φόρο⁸⁹.

Επίσης, έχει κριθεί από το Δικαστήριο ότι αν η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει ότι το δικαίωμα έκπτωσης ασκήθηκε δολίως δικαιούται η τελευταία να ζητήσει αναδρομικά την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών⁹⁰ και στο

⁸⁶ C- 354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd, σκ.54. Βλ. επίσης C-395/02 Transport Service [2004] ECR I-1991, σκ. 26.

⁸⁷ C-98/98 Midland Bank [2000] ECR I-4177, σκ. 29, and Zita Modes, σκ. 37

⁸⁸ C- 439/04 Axel Kittel, C-440/04 Etat belge, σκ.51, βλ. επίσης C-384/04, Federation of Technological Industries, Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ.33.

⁸⁹ C- 439/04 Axel Kittel, C-440/04 Etat belge, σκ.53, βλ. επίσης C-255/02, Halifax, Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκ.59

⁹⁰ C- 439/04 Axel Kittel, C-440/04 Etat belge, σκ.55, βλ. επίσης C-268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ.655, σκ.24, C-110/94, INZO, Συλλογή 1996, σ. I-857, σκ.24 και C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrija, Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκ.43.

εθνικό δικαστήριο απόκειται να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως. Ο υποκείμενος στο φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί το ΦΠΑ πρέπει, κατά την έννοια της Οδηγίας, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από την μεταπώληση των αγαθών. Γιατί ακριβώς στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο συνδράμει τους αυτοουργούς της απάτης και καθίσταται συνένοχος στη διάπραξή της.

3. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μια προσπάθεια απόδοσης και οριοθέτησης των εννοιών της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και των λοιπών σχετικών εννοιών όπως οι έννοιες της καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ και της καταχρηστικής φοροαποφυγής καθώς γίνεται ήδη αναφορά στις έννοιες αυτές.

A. Οριοθέτηση της έννοιας της φοροδιαφυγής

I. Η έννοια της φοροδιαφυγής (tax evasion)

Όσον αφορά τον όρο φοροδιαφυγή, η επιστήμη έχει ορίσει κατά σχεδόν ταυτόσημο τρόπο το εννοιολογικό της περιεχόμενο. Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων⁹¹. Ειδικότερα, είναι η παράνομη εκείνη δραστηριότητα που έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων, με σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος⁹². Η φοροδιαφυγή, ως παράνομη πράξη, καταστρατηγεί διατάξεις φορολογικών νόμων και συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη⁹³. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούμε στο διαχωρισμό μεταξύ φορολογικής απάτης, η οποία ορίζεται ως η σκόπιμη διαφυγή φόρων, με εσκεμμένα ψευδείς δηλώσεις ή προσκομίζονται πλαστά έγγραφα, και φοροδιαφυγής, στην οποία συγκαταλέγονται γενικά οι παράνομες συμφωνίες στο πλαίσιο των οποίων η φορολογική οφειλή αποκρύπτεται ή αγνοείται, με συνέπεια τη μείωση του καταβλητέου φόρου⁹⁴.

⁹¹ Oguttu A. W. (2015), OECD's action plan on tax base erosion and profit shifting: part 1, Bulletin for International Taxation, Vol. 69, No. 11, σελ. 1. Βασαρδάνη Μ. (Ιούνιος 2011), Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια Γενική Επισκόπηση, Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, Τράπεζα της Ελλάδος, σελ. 15, O' Shea T. (2008), EU Tax Law and Double Tax Conventions, Avoir Fiscal Limited, σελ. 161.

⁹²Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015, σελ. 363.

⁹³ OECD - Glossary of Tax Terms, σελ. 10.

⁹⁴Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015, σελ. 363 επ.

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας ο όρος φοροδιαφυγή και ο όρος απάτη θα χρησιμοποιείται με την ίδια έννοια, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα αλλά και οι τρόποι αντιμετώπισης των φαινομένων αυτών ομοιάζουν αρκετά.

Με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία⁹⁵, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου [π.χ. φόρος εισοδήματος, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), Ειδικός Φόρος Ακινήτων (ΕΦΑ), παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι, τέλη ή εισφορές κ.λπ.], αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα ύλη είτε παραλείποντας να υποβάλει δήλωση είτε υποβάλλοντάς τη αλλά με ανακριβή στοιχεία. Επιπλέον, τόσο η έκδοση πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, όσο και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από το εάν ο δράστης διαφεύγει ή όχι της πληρωμής φόρου, συναποτελούν ποινικά κολάσιμες πράξεις φοροδιαφυγής. Επίσης, πράξη φοροδιαφυγής αποτελεί το λαθρεμπόριο⁹⁶, καθώς συνίσταται στην εισαγωγή ή στην εξαγωγή εμπορευμάτων χωρίς την άδεια των τελωνειακών αρχών και χωρίς την καταβολή δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και οποιαδήποτε ενέργεια αποσκοπεί να στερήσει από το Ελληνικό Δημόσιο ή την ΕΕ εισπρακτέους δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις από τα εισαγόμενα ή τα εξαγόμενα εμπορεύματα.

Για να στοιχειοθετηθεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής, απαιτείται να υπάρχει πρόθεση (δηλ. δόλος) του φορολογουμένου. Η απλή συνδρομή λογιστικών διαφορών, η οποία είναι ασύνδετη με την απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων δεν συνιστά φοροδιαφυγή. Στην πράξη βέβαια είναι δύσκολο να γίνει ο διαχωρισμός μεταξύ αθέλητης παράλειψης (η οποία είναι στην ουσία μια πλάνη) και ηθελημένης απόκρυψης, η οποία είναι φοροδιαφυγή. Έτσι μετρώντας τη φοροδιαφυγή, αυτός που επιχειρεί τον υπολογισμό της οδηγείται συχνά να περιλάβει απλές πλάνες ή αθέλητες παραλείψεις, ελλείψει δυνατότητας να εξιχνιάσει τον ηθελημένο ή αθέλητο χαρακτήρα αυτών⁹⁷. Συνεπώς για να υπολογιστεί σωστά η φοροδιαφυγή θα πρέπει να μετρηθούν οι

⁹⁵ Άρθρο 66, Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

⁹⁶ Άρθρο 155, Ν. 2960/2001 (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας).

⁹⁷ Gaudemet P. – M., Η Μέτρηση της Φοροδιαφυγής, ΔΦΝ, 1986, σελ. 565.

φορολογικές απώλειες που αυτή προξενεί, με τον αποκλεισμό εκείνων των απωλειών που οφείλονται στις πλάνες και αθέλητες παραλείψεις καθώς και στη φοροαποφυγή.

II. Διάκριση από συγγενείς έννοιες

i. Η έννοια της Φοροαποφυγής (tax avoidance)

Η σύγχυση μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αποτελεί συχνό φαινόμενο και αυτό για τον λόγο ότι είναι δύσκολη ενίοτε η απομόνωση της φοροδιαφυγής από την φοροαποφυγή. Το όριο μεταξύ της καταχρηστικής χρησιμοποίησης του νόμου και της παραβάσεως του είναι δύσκολο να χαραχθεί⁹⁸. Εντούτοις, οι δύο αυτές έννοιες διαφέρουν μεταξύ τους, τόσο εννοιολογικά όσο και πρακτικά. Ενώ η φοροδιαφυγή συνιστά παράνομη πράξη, κατά ευθεία παράβαση των φορολογικών διατάξεων, η φοροαποφυγή εκμεταλλεύεται νομοθετικά κενά και τη δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων, παραβαίνοντας όχι απαραίτητα το γράμμα, αλλά κατά βάση το πνεύμα/σκοπό του νόμου. Η πλειοψηφία της επιστήμης οριοθετεί την έννοια της φοροαποφυγής με την επιδίωξη της μείωσης ή και της απαλλαγής από το φόρο αλλά και της αναβολής καταβολής των φόρων, με νόμιμο τρόπο, αν και μέρος της επιστήμης προσθέτει και το στοιχείο της αντίθεσης των μέσων που χρησιμοποιούνται προς το σκοπό του νόμου.

Συνεπώς, η φοροαποφυγή συνιστά νόμιμη, αν και κατά ορισμένους, αθέμιτη αξιοποίηση του φορολογικού καθεστώτος για περιορισμό ή αποφυγή των φορολογικών υποχρεώσεων. Ακολουθώντας πρακτικές φοροαποφυγής, ο φορολογούμενος στοχεύει στην αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης που θα προέκυπτε για εκείνον εάν δεν εκμεταλλευόταν τυχόν νομικά κενά ή τη δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων. Πέραν δηλαδή της μείωσης της φορολογικής υποχρέωσης, προστίθεται και το στοιχείο της καταστρατήγησης των σχετικών φορολογικών ρυθμίσεων⁹⁹.

Ιδίως σε διεθνές επίπεδο τα όρια μεταξύ της παράνομης φοροδιαφυγής και της νόμιμης ή έστω ανεκτής φοροαποφυγής είναι συχνά δυσδιάκριτα. Η διεθνής

⁹⁸ Gaudemet P. – M., Η Μέτρηση της Φοροδιαφυγής, ΔΦΝ, 1986, σελ. 565.

⁹⁹ Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015σελ. 363.

«φοροαποφυγή υπό ευρεία έννοια» περιλαμβάνει τόσο τις μορφές καταχρηστικής φοροδιαφυγής όσο και τις μορφές της φοροαποφυγής που συνίστανται στη χρησιμοποίηση επ' ωφελεία του υπόχρεου των κενών της νομοθεσίας ή των ευνοϊκότερων λύσεων από πλευράς φορολογικής επιβάρυνσης¹⁰⁰.

Να σημειωθεί ότι ενώ για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ο φορολογικός νομοθέτης έχει προβεί στην έκδοση ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, όσον αφορά την φοροαποφυγή - με τη λογική ότι η τελευταία κινείται στα πλαίσια της νομιμότητας και χρησιμοποιεί νόμιμες μεθόδους - δεν είχε ληφθεί μέχρι πρόσφατα γενικός κανόνας κατά της φοροαποφυγής. Με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 (εφεξής ο «ΚΦΔ»), όπως θα αναλυθεί διεξοδικότερα κατωτέρω υπό στοιχείο 4.Γ.IV υιοθετήθηκε και υλοποιήθηκε στη χώρα μας η Σύσταση του Δεκεμβρίου 2012 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Με τη ρύθμιση του άρθρου αυτού χορηγείται στη φορολογική διοίκηση η δυνατότητα να αγνοεί κατά τον προσδιορισμό του φόρου κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, πρακτική φοροαποφυγής αποτελεί κάθε τεχνητή διευθέτηση, ή σειρά διευθετήσεων, που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο προκύπτει από τη σύγκριση του οφειλόμενου φόρου, ως συνέπεια της εν λόγω διευθέτησης, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος, υπό τις ίδιες συνθήκες, χωρίς τη διευθέτηση. Ο στόχος μιας διευθέτησης, ή σειράς διευθετήσεων, συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον –ανεξαρτήτως των υποκειμενικών προθέσεων του φορολογούμενου– αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση. Ωστόσο, το αποτέλεσμα τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της φοροαποφυγής καταλήγει να είναι το ίδιο: δηλαδή η μη καταβολή φόρων. Υπό το πρίσμα αυτό,

¹⁰⁰ Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4η έκδοση, 2013σελ. 408.

οι δύο έννοιες φαίνεται να συναντώνται, έχοντας ως κοινό στοιχείο τη στέρηση εσόδων από το Δημόσιο¹⁰¹.

Συνοψίζοντας, η φοροαποφυγή είναι τακτική αποδεκτή καταρχάς από το φορολογικό δίκαιο, παρά το γεγονός ότι κατά τη φοροαποφυγή μπορεί να συμβαίνει «καταδολίευση» του φορολογικού νόμου, δεδομένης της μη παράβασης του τύπου μεν του φορολογικού νόμου, αλλά του πνεύματος ή του σκοπού του φορολογικού νομοθέτη. Είναι ουσιαστικά ένας απαράδεκτος χειρισμός του νόμου από το φορολογούμενο με στόχο να πετύχει ένα φορολογικό πλεονέκτημα, όφελος ή έκπτωση με τρόπο μη προβλεπόμενο από το φορολογικό νόμο. Τέλος, θα πρέπει να διακρίνεται από τη φοροδιαφυγή, η οποία εμπλέκει αδιαμφισβήτητα απάτη, περιχάραξη ή ψεύτικη καταχώρηση στοιχείων, με στόχο να ακυρώσει την εφαρμογή φορολογικών νόμων¹⁰².

Επιπλέον, να σημειωθεί ότι η φοροαποφυγή διαφέρει:

- από το *διεθνή φορολογικό σχεδιασμό (international tax planning)*, ο οποίος αποσκοπεί στην εξεύρεση της λιγότερο δαπανηρής νόμιμης λύσης¹⁰³. Πολλές φορές γίνεται διάκριση μεταξύ του διεθνούς φορολογικού σχεδιασμού και της φοροαποφυγής, αν και οι δυο έννοιες έχουν ως κοινό αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Ο διεθνής φορολογικός σχεδιασμός κάνοντας χρήση φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται σε νόμο, επιλέγοντας συνεπώς νόμιμες οδούς, επιδιώκει τη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση για την επιχείρηση, με απώτερο σκοπό την επανεπένδυση των πόρων που θα εξοικονομηθούν από τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, σε

¹⁰¹ Kepler C., Tax me if you can: game over – Turning grey areas into red flags for investors, Business Ethics, ESG Sustainability Research, 27 October 2014, όπου επισημαίνεται η τάση της εξομίωσης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού/φοροαποφυγής με «απάτη». Υπό το πρίσμα αυτό, η φοροαποφυγή και η φοροδιαφυγή συνιστούν ουσιαστικά «κλοπή», όπως άλλωστε έχει αποτυπωθεί στην αντίληψη των πολιτών στην Ελλάδα. [Βλ. διαΝΕΟσις (2016), Τι πιστεύουν οι Έλληνες, Πανελλαδική Έρευνα – Έκθεση Αποτελεσμάτων, Απρίλιος 2015, Οικονομία, Κράτος, Ιδιωτική Πρωτοβουλία.]

¹⁰² Brown K.B. (2012) Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview. In: Brown K. (eds) A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, σελ.1. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice, vol 12. Springer, Dordrecht.

¹⁰³ Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4η έκδοση, 2013σελ. 408.

αντίθεση προς τη φοροαποφυγή που έχει ως στόχο μόνο τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης¹⁰⁴, και

- από την καταχρηστική φοροαποφυγή, την οποία χαρακτηρίζει το στοιχείο της πλαστότητας. Συγκεκριμένα, η τελευταία λαμβάνει χώρα στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δημιουργώντας ένα συγκεκριμένο «σχήμα» αντλεί φορολογικό πλεονέκτημα και αποδεικνύεται ότι μοναδικός ή κύριος σκοπός του σχήματος αυτού είναι η κάρπωση φορολογικού πλεονεκτήματος.

ii. **Επιθετικός Φορολογικός Σχεδιασμός (aggressive tax planning)**

Η φοροαποφυγή λαμβάνει χώρα μέσω του φορολογικού σχεδιασμού. Η έννοια του φορολογικού σχεδιασμού, η οποία όπως συμβαίνει και με την έννοια της φοροδιαφυγής, συχνά παρουσιάζει δυσχέρειες ως προς την διάκρισή της από την φοροαποφυγή. Ως φορολογικός λοιπόν σχεδιασμός χαρακτηρίζεται η διαμόρφωση συγκεκριμένης, αναλόγως της περίπτωσης, φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε να επιτυγχάνονται ευνοϊκότερες φορολογικές συνέπειες για το φορολογούμενο, χωρίς ωστόσο η εν λόγω συμπεριφορά να αντίκειται, ούτε στο γράμμα, αλλά ούτε και στο πνεύμα των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Πρέπει εν προκειμένω, να σημειωθεί ότι δεν απαγορεύεται κάθε φορολογικός σχεδιασμός. Η δυνατότητα του φορολογικού σχεδιασμού αναγνωρίζεται καταρχήν δυνάμει των θεμελιωδών ελευθεριών που διέπουν την ΕΕ, όπως είναι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, η ελεύθερη εγκατάσταση των επιχειρήσεων, η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και κίνηση κεφαλαίων¹⁰⁵. Ειδικά σε υποθέσεις που αφορούν ΦΠΑ, το Δικαστήριο παραδέχεται ότι μπορεί ο φορολογούμενος να επιλέξει την πιο ευνοϊκή, από φορολογική άποψη, οδό.

Ειδικότερα, η επιλογή στην οποία προβαίνει ο φορολογούμενος μεταξύ απαλλασσομένων πράξεων και φορολογουμένων πράξεων ενδέχεται να βασίζεται σε ένα σύνολο στοιχείων, ιδίως δε σε εκτιμήσεις φορολογικής φύσεως

¹⁰⁴ Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015, σελ. 363

¹⁰⁵ Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, 2016, σελ. 192.

αναγόμενες στο αντικειμενικό σύστημα του ΦΠΑ¹⁰⁶. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν συνεπάγεται ότι ένας υποκείμενος στο φόρο ο οποίος έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο πράξεων μπορεί να επιλέξει τη μία και να επικαλεστεί τα αποτελέσματα της άλλης¹⁰⁷. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο πράξεων, η Οδηγία δεν του επιβάλλει να επιλέξει αυτήν που συνεπάγεται την καταβολή, του υψηλότερου ποσού ΦΠΑ¹⁰⁸. Αντιθέτως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας Maduro στο σημείο 85 των προτάσεων του σχετικά με την υπόθεση Halifax, «ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητα του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του¹⁰⁹». Πρέπει να προστεθεί ότι οι υποκείμενοι στο φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τις λεπτομέρειες εφαρμογής που κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους¹¹⁰. Η επιλογή βέβαια αυτή δεν μπορεί να είναι τεχνητή και θα πρέπει να ανταποκρίνεται στην οικονομική πραγματικότητα. Η αρχή της βεβαιότητας του δικαίου συνεπάγεται ότι ένας φορολογούμενος μπορεί να βασισθεί στο γεγονός ότι εάν δικαιούται ένα συγκεκριμένο φορολογικό πλεονέκτημα, μπορεί να κάνει χρήση αυτού. Η αρχή της βεβαιότητας μπορεί να παραμεριστεί μόνο όταν υπάρχει θέμα κατάχρησης. Ο φοροδιαφεύγων δεν δύναται πλέον να επικαλείται την πρόνοια του νόμου βασιζόμενος στην αρχή της ασφάλειας και της βεβαιότητας του δικαίου. Σε κάθε ξεχωριστή περίπτωση, θα πρέπει να βρίσκεται μια ισορροπία μεταξύ της αρχής περί ασφάλειας δικαίου, του δικαιώματος που απορρέει από την υιοθέτηση της πιο ευνοϊκής φορολογικά εναλλακτικής επιλογής και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής¹¹¹. Το να βρεθεί μια τέτοια ισορροπία δεν αποτελεί εύκολη υπόθεση, το οποίο θα φανεί από την ανάλυση που ακολουθεί.

¹⁰⁶ βλ., μεταξύ άλλων, Halifax, σκ.73 αποφάσεις BLP Group, σκ. 22, και C-108/99, 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33

¹⁰⁷ C-108/99, 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33

¹⁰⁸ Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει το δικαίωμα του φορολογουμένου να υιοθετήσει την πλέον φορολογικά ευνοϊκή για εκείνον εναλλακτική επιλογή ("the most favourable tax route principle"). Η αρχή αυτή απαντάται, μεταξύ άλλων, στις αποφάσεις C-425/06, Part Service (σκ 47), C-103/09, Weald Leasing (σκ.27) και C-277/09, RBS Deutschland (σκ. 53-54)

¹⁰⁹ C-255/02, Halifax, 22.02.2006, σκ.73.

¹¹⁰ C-277/09, 22.12.2010, RBS Deutschland, σκ. 53

¹¹¹ Dennis Weber, Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ- Part 1, European Taxation, June 2013

Ακολουθως, η προσοχή εφίσταται στον εντοπισμό των λεγόμενων επιθετικών φορολογικών σχεδιασμών¹¹². Ο φορολογικός σχεδιασμός, σε πολλές περιπτώσεις είναι επιθετικός. Ως επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός ορίζεται από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και συγκεκριμένα από την αρμόδια Επιτροπή για τις φορολογικές αποφάσεις, ως η εκμετάλλευση τεχνικών πτυχών ενός φορολογικού συστήματος ή αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης¹¹³, η οποία αποτελεί πλέον απαράδεκτη μορφή φοροαποφυγής. Η Επιτροπή λαμβάνοντας υπόψη πως ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, με συνέπεια η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να μην είναι εκείνη που είχαν προβλέψει οι νομοθέτες, συστήνει στα κράτη μέλη την εισαγωγή ρήτρας για την αποφυγή του. Όπως σημειώθηκε και ανωτέρω η Ελλάδα στερούνταν παντελώς διάταξης κατά του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, μέχρι το 2013 όπου και υιοθέτησε με το άρθρο 38 ΚΦΔ ένα γενικό κανόνα κατά της φοροαποφυγής. Πλέον μάλιστα η Επιτροπή πρότεινε αυστηρούς κανόνες διαφάνειας για ενδιάμεσους (όπως φορολογικοί σύμβουλοι, λογιστές, τράπεζες και δικηγόροι) οι οποίοι σχεδιάζουν και προωθούν μηχανισμούς φορολογικού σχεδιασμού για τους πελάτες τους. Η πρόταση της Επιτροπής αποσκοπεί στην αντιμετώπιση αυτού του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού με αύξηση του ελέγχου όσον αφορά τις δραστηριότητες των φορολογικών σχεδιαστών και συμβούλων¹¹⁴.

Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός επεκτείνεται στην χρήση τεχνητών πράξεων ή δομών και την εκμετάλλευση των αναντιστοιχιών μεταξύ των φορολογικών συστημάτων με αποτέλεσμα την υπονόμηση των φορολογικών κανόνων των κρατών μελών και την επιδείνωση του φαινομένου της απώλειας φορολογικών εσόδων¹¹⁵. Οι κύριες μορφές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού περιλαμβάνουν τη μετατόπιση χρεών, τη γεωγραφική θέση

¹¹² Ο επιθετικός προσδιορισμός «επιθετικός» για ορισμένους φορολογικούς σχεδιασμούς αποτελεί πιστή μετάφραση της κρατούσας διεθνώς ορολογίας «aggressive tax planning»

¹¹³ European Commission, Commission Recommendation, on aggressive tax planning C(2012) 8806 final. 6 Dec.2012.

¹¹⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_el.htm

¹¹⁵ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με τους συγκεκριμένους τρόπους για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, επίσης και σε σχέση με τρίτες χώρες, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM\(2012\)0351_EL.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM(2012)0351_EL.pdf)

ασώματων ακινητοποιήσεων και διανοητικής ιδιοκτησίας, τη στρατηγική μεταβιβαστική τιμολόγηση, υβριδικές αναντιστοιχίες και υπεράκτιες δανειακές δομές¹¹⁶.

Στα πλαίσια της έννοιας του φορολογικού σχεδιασμού πρέπει να συνεκτιμηθούν όσα προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου, και αναλύονται αμέσως κατωτέρω, περί «καταχρηστικής πρακτικής» ή αλλιώς περί «καταχρηστικής φορολογικής κατασκευής», ως πρακτικής που περιγράφει το φορολογικό νόμο και υπό αυτή την έννοια ως απαράδεκτης από το ενωσιακό δίκαιο πρακτικής φοροαποφυγής. Ειδικότερα, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ¹¹⁷, επιβάλλει, αφενός, όπως οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό, και αφετέρου, να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επιμάχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

iii. Καταχρηστική πρακτική στο πεδίο του ΦΠΑ βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου της ΕΕ

Η απόφαση του Δικαστηρίου Emsland – Starke¹¹⁸ (C-110/99) αναφέρει ότι για να υπάρχει καταχρηστική πρακτική στο πεδίο του ΦΠΑ, πρέπει να συντρέχουν τα εξής στοιχεία:

πρώτον, η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που θέτει η κοινοτική ρύθμιση, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός (αντικειμενικό στοιχείο), δεύτερον, η διαπίστωση αυτή προϋποθέτει την

¹¹⁶ Έκθεση της ειδικής επιτροπής για τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος (TAXE 2).

¹¹⁷ Ο όρος «καταχρηστική πρακτική» εμφανίστηκε αρχικά στην υπόθεση C-255/02, Halifax, 22.02.2006 και έκτοτε απαντάται συχνά στις αποφάσεις του Δικαστηρίου. Να σημειωθεί ότι στη νομολογία του Δικαστηρίου δεν γίνεται αυστηρή διάκριση μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής πρακτικής βλ. C-255/02, Halifax, 22.02.2006, σκ.71 «η καταπολέμηση ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης αποτελεί στόχο ο οποίος αναγνωρίζεται και ενθαρρύνεται από την 6η Οδηγία»

¹¹⁸ C-110/99, 14.12.2000, Emsland-Staïke GmbH, I -11595, σκ.39

πρόθεση (υποκειμενικό στοιχείο) του ενδιαφερόμενου να αποκομίσει όφελος που απορρέει από την κοινοτική ρύθμιση δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την παροχή του οφέλους αυτού. Το Δικαστήριο χρησιμοποιεί το αντικειμενικό και υποκειμενικό στοιχείο στις υποθέσεις φορολογικού δικαίου και μάλιστα όσον αφορά το ΦΠΑ η πλέον χαρακτηριστική απόφαση είναι η Halifax.

Ειδικότερα, το Δικαστήριο στις αποφάσεις που αφορούν στο ΦΠΑ, έχει κρίνει ότι απαιτείται η συνδρομή¹¹⁹ δύο προϋποθέσεων για τη διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής,

αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό¹²⁰

και αφετέρου, πρέπει, επίσης, να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, δεν υφίσταται καταχρηστική πρακτική όταν υφίστανται άλλοι βάσιμοι επιχειρηματικοί λόγοι που δικαιολογούν τις διενεργηθείσες συναλλαγές (πέραν της απλής επιτεύξεως φορολογικών πλεονεκτημάτων)¹²¹.

Σχετικά με το αντικειμενικό στοιχείο:

Στις υποθέσεις ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν υπάρχει κατάχρηση δικαιώματος «στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών». Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Weald Leasing Ltd¹²², το Δικαστήριο αναφέρει σε σχέση με τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ότι η φύση των εμπορικών συναλλαγών στις οποίες επιδίδεται συνήθως ο φορολογούμενος δεν είναι το

¹¹⁹ C-103/09, 22.12.2010, Weald Leasing Ltd, ECLI:EU:C:2010:804, σκ 28-30

¹²⁰ C-103/09, 22.12.2010, Weald Leasing Ltd, ECLI:EU:C:2010:804, σκ 28-30, C-255/02, Halifax, σκ 74, και Part Service, σκ 42

¹²¹ C-103/09, 22.12.2010, Weald Leasing Ltd, ECLI:EU:C:2010:804, σκ 28-30, C-255/02, Halifax, σκ 75, και Part Service, σκ 42

¹²² Βλ. σκέψεις 43 και 44

πιο σημαντικό στοιχείο, αλλά είναι το αντικείμενο, ο σκοπός και τα αποτελέσματα των πράξεων αυτών.

Ως προς τη συνδρομή του υποκειμενικού στοιχείου:

Ενώ θα περίμενε κανείς η εξέταση της συνδρομής του υποκειμενικού στοιχείου να συνδέεται με την πρόθεση του φορολογουμένου να αποκτήσει φορολογικό πλεονέκτημα με τη τεχνητή διαμόρφωση των σχετικών συνθηκών, η νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται στις υποθέσεις ΦΠΑ να ακολουθεί μια ελαφρώς διαφοροποιημένη προσέγγιση (η αντικειμενικοποίηση της πρόθεσης). Αυτό που έχει σημασία δεν είναι η πρόθεση του φορολογουμένου αλλά το γεγονός ότι η δραστηριότητα επί τη βάση αντικειμενικών παραγόντων δεν έχει άλλη εξήγηση παρά την εξασφάλιση του φορολογικού πλεονεκτήματος¹²³. Η αντικειμενικοποίηση αυτή της πρόθεσής αντικατοπτρίζεται στο λεκτικό της Halifax (σκέψη 75) όπου αναφέρεται στον «ουσιαστικό σκοπό των συναλλαγών-essential aim of the transactions».

Πρέπει να σημειωθεί ότι στις υποθέσεις Halifax και πιο ευκρινώς στην Part Service, το υποκειμενικό στοιχείο ερμηνεύεται με ευρύτητα από το Δικαστήριο. Ειδικότερα, στις υποθέσεις ΦΠΑ, υπάρχει κατάχρηση όχι μόνο όταν λαμβάνει χώρα μια καθαρά επίπλαστη κατάσταση αλλά επίσης όταν προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

Επιπλέον, το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει το αληθές περιεχόμενο και την αληθή σημασία των επίμαχων πράξεων. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης της φορολογικής επιβαρύνσεως¹²⁴.

Σε πιο πρόσφατη απόφαση¹²⁵ του Δικαστηρίου, το τελευταίο αναζητά εικονικότητα στη φύση των συναλλαγών προκειμένου να απαντήσει στο ερώτημα αν υπάρχει καταχρηστική πρακτική ή όχι. Ειδικότερα, βάσει των

¹²³ Γνώμη του Γενικού Εισαγγελέα Maduro στην υπόθεση Halifax, σκ. 70

¹²⁴ Halifax, σκ.83

¹²⁵ C-277/09, 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings GmbH, ECLI:EU:C:2010:810, σκ. 50 -51

χαρακτηριστικών των επίμαχων εμπορικών πράξεων στην απόφαση RBS Deutschland Holdings και της φύσης των σχέσεων μεταξύ των εταιριών που πραγματοποίησαν τις εν λόγω πράξεις, δεν αναδείχθηκαν στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν την ύπαρξη επίπλαστων μεθοδεύσεων, στερούμενων οικονομικής ουσίας και σκοπούων αποκλειστικώς στην αποκόμιση φορολογικού οφέλους.

Κλείνοντας αυτή την ενότητα αξίζει να σημειωθεί ότι στις υποθέσεις ΦΠΑ ο έλεγχος για την ύπαρξη του υποκειμενικού και αντικειμενικού στοιχείου δεν αλληλεπικαλύπτεται¹²⁶ τόσο εύκολα όσο συμβαίνει με τις κοινοτικές ελευθερίες των Ευρωπαϊκών Συνθηκών¹²⁷. Σύμφωνα με την Οδηγία, μια συναλλαγή μπορεί να είναι αντίθετη στο αντικείμενο μιας διάταξης, όπως για παράδειγμα στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Στην περίπτωση αυτή, η ερώτηση εάν μια συναλλαγή είναι αντίθετη στην αρχή της ουδετερότητας (που αποτελεί μέρος του αντικειμενικού στοιχείου) δεν επικαλύπτει δίχως άλλο το ερώτημα εάν η συγκεκριμένη συναλλαγή είναι τεχνητή ή ανταποκρίνεται στις συνήθεις οικονομικές συναλλαγές.

III. Συνιστά η απόκλιση από την εφαρμογή της Οδηγίας κατάχρηση; Σκέψεις εξ αφορμής της απόφασης C-277/09, RBS Deutschland

Εν συντομία τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης έχουν ως εξής: Η γερμανική εταιρεία RBS Deutschland Holdings GmbH (RBSD) αγόρασε αυτοκίνητα από την εταιρία Vinci Fleet Services, η οποία ήταν εγκατεστημένη

¹²⁶ Dennis Weber, Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ- Part 1, European Taxation, June 2013, σελ. 255

¹²⁷ Όπως αναφέρεται στην παράγραφο αυτή για να καθορισθεί εάν υπάρχει ή όχι κατάχρηση, πρέπει να εξακριβωθεί εάν οι πράξεις είναι αντίθετες στους κοινοτικούς κανόνες (αντικειμενικός έλεγχος) και πρέπει να απαντηθεί το ερώτημα εάν το πλεονέκτημα που αποκτάται είναι αποτέλεσμα τεχνητών κατασκευών που δημιουργήθηκαν ακριβώς για να επιτευχθεί το πλεονέκτημα αυτό (υποκειμενικός έλεγχος). Στο πλαίσιο της άμεσης φορολογίας, το Δικαστήριο έχει επισημάνει στην απόφαση C-196/04, Cadbury Schweppes (εφαρμόζοντας το αντικειμενικό στοιχείο) ότι μια δραστηριότητα δεν αντίκειται στο αντικείμενο των κοινοτικών ελευθεριών εφόσον ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα, η οποία όμως και δεν ισχύει στην περίπτωση της δημιουργίας καθαρά επίπλαστης κατάστασης. Στα πλαίσια εφαρμογής του υποκειμενικού στοιχείου, το Δικαστήριο θεωρεί ότι υπάρχει κατάχρηση όταν συντρέχουν «καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα βάρυνε κανονικά τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή (παρ.55)». Διακρίνουμε σε αυτό το σημείο ότι η εξέταση του αντικειμενικού και υποκειμενικού στοιχείου κατά κάποιον τρόπο αλληλεπικαλύπτονται, δεδομένου ότι και στις δύο περιπτώσεις το Δικαστήριο εξετάζει εάν υπάρχει ή όχι «καθαρά επίπλαστη κατάσταση», χωρίς οικονομική ουσία.

στο Ηνωμένο Βασίλειο (VFS). Η VFS είχε αποκτήσει τα αυτοκίνητα από αντιπροσωπείες αυτοκινήτων εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στη συνέχεια, η VFS παραχώρησε στην RBSD δικαίωμα προτιμήσεως κατά το οποίο είχε το δικαίωμα εξαγοράς των οχημάτων. Επίσης, συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως για περίοδο δύο ετών, όπου η RBSD ενεργούσε ως εκμισθωτής και η Vinci (η μητρική εταιρεία της VFS) ως μισθωτής των αυτοκινήτων. Κατά τη λήξη ισχύος της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η Vinci όφειλε να καταβάλει στην RBSD ολόκληρη την εναπομένουσα αξία των αυτοκινήτων. Εφόσον, όμως (όπως ανέμεναν τα μέρη), η RBSD πωλούσε τα αυτοκίνητα σε τρίτο, η Vinci, αναλόγως των περιστάσεων, είτε θα εδικαιούτο να λάβει είτε θα υποχρεούτο να καταβάλει τη διαφορά μεταξύ των τιμών πωλήσεως των αυτοκινήτων και της εναπομένουσας αξίας τους. Όσον αφορά τα χρηματοδοτικά μισθώματα, η RBSD δεν υπολόγισε ΦΠΑ επειδή τα ποσά αυτά δεν υπόκειντο σε ΦΠΑ ούτε στη Γερμανία ούτε στο Ηνωμένο Βασίλειο. Τα χρηματοδοτικά μισθώματα, τα οποία αρχικώς καταβλήθηκαν στην RBSD, δεν υπόκειντο σε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο καθώς, κατά το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, οι επίμαχες πράξεις νοούνταν ως παροχή υπηρεσιών και εθεωρείτο ότι είχαν πραγματοποιηθεί στη Γερμανία, δηλαδή, στον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Οι πράξεις αυτές δεν υπόκειντο σε ΦΠΑ ούτε και στη Γερμανία καθώς, κατά το γερμανικό δίκαιο, οι επίμαχες πράξεις νοούταν ως παράδοση αγαθών και εθεωρείτο ότι είχαν πραγματοποιηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο, δηλαδή στον τόπο όπου τα αγαθά βρισκόνταν κατά το χρόνο της παραδόσεως. Ως εκ τούτου, δεν καταβλήθηκε ΦΠΑ επί των χρηματοδοτικών μισθωμάτων σε κανένα από τα δύο κράτη μέλη. Το σημείο αυτό είναι που ο Γενικός Εισαγγελέας χαρακτηρίζει ως *«απόκλιση από την εφαρμογή της έκτης οδηγίας»* και μάλιστα ότι συνιστά τον πυρήνα της υπό κρίση υπόθεσης. Ειδικότερα επισημαίνει ότι *«η επίδικη νομική κατάσταση, αποτελεί αναμφιβόλως ανωμαλία ή απόκλιση από το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ»* (σκ. 61).

Κατά την πώληση των οχημάτων από την VFS επιβλήθηκε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η RBSD ζήτησε από τις εθνικές φορολογικές αρχές πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που της χρέωσε η VFS όταν αγόρασε τα οχήματα από την εταιρεία. Οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου αρνήθηκαν την

έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που είχε καταβληθεί για την απόκτηση αγαθών τα οποία ακολούθως χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις οι οποίες δεν βαρύνονταν με ΦΠΑ εκροών. Ακολούθως, το Δικαστήριο του Ηνωμένου Βασιλείου υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα, ένα εκ των οποίων αφορούσε την ύπαρξη ή όχι καταχρήσεως.

Ο Γενικός Εισαγγελέας στις προτάσεις του (σκ. 49) επεσήμανε το πρόβλημα των ανακολουθιών που απαντώνται στην ως άνω υπόθεση ότι *«αποτελεί σε κάθε περίπτωση γενικότερο ζήτημα στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών πράξεων και δεν περιορίζεται στην περίπτωση όπου κράτος μέλος πράγματι εφαρμόζει εσφαλμένα την έκτη οδηγία. Επιπροσθέτως, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου δεδομένη πράξη αντιμετωπίζεται από κράτος μέλος ως υποκείμενη σε ΦΠΑ ενώ η ίδια πράξη ενδέχεται να μην επιβαρύνεται με ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος»*. Τόνισε δε ότι κάτι τέτοιο συμβαίνει διότι *«η έκτη οδηγία και οι προγενέστερες αυτής δεν επέφεραν πλήρη εναρμόνιση όλων των πτυχών της φορολογίας ΦΠΑ και διότι το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ που καθιερώνεται κατ' αυτόν τον τρόπο ρητώς επιτρέπει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως σε ορισμένα ζητήματα σε σχέση με την εφαρμογή της οδηγίας, για παράδειγμα, με την πρόβλεψη δυνατοτήτων επιλογής στη φορολογία ΦΠΑ τις οποίες μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα κράτη μέλη»* (σκ. 50).

Εξετάζοντας λοιπόν το ζήτημα κατά πόσον μια τέτοια απόκλιση από την εφαρμογή της Οδηγίας περί ΦΠΑ είναι αντίθετη στον σκοπό και αντικείμενό της, παρατήρησε ότι *«η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου εισροών κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας χωρίς καταβολή του αντίστοιχου φόρου εκροών έρχεται prima facie σε αντίθεση με το σύστημα ΦΠΑ που καθιερώνει η έκτη οδηγία, και συγκεκριμένα με τον μηχανισμό εκπτώσεως, καθώς και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπει το εν λόγω σύστημα»* (σκ. 55). Επισήμανε βέβαια ότι η Οδηγία περί ΦΠΑ αφήνει περιθώρια για παρεκκλίσεις και περιορισμούς από τον γενικό μηχανισμό του δικαιώματος έκπτωσης καθώς και από την αρχή της ουδετερότητας του φόρου και γενικότερα αφήνει περιθώρια για ορισμένες διαφορές στη φορολογία μεταξύ των κρατών μελών. Στο πλαίσιο αυτό, κατατείνει στην άποψη η κοινοτική νομοθεσία έχει αποδεχτεί ότι σε εξαιρετικές περιστάσεις υπάρχει η δυνατότητα εκπτώσεως παρά το γεγονός ότι δεν καταβάλλεται πράγματι ΦΠΑ εκροών για

την επίμαχη πράξη. Επισημαίνει μάλιστα ότι «ο νομοθέτης οφείλει να διορθώσει την επίδικη νομική κατάσταση, η οποία αποτελεί αναμφιβόλως ανωμαλία ή απόκλιση από το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ». Κάνοντας χρήση λοιπόν αυτής της «ανωμαλίας» ή ανακολουθίας του συστήματος ΦΠΑ, που οφείλεται, όμως, στο ίδιο το σύστημα ή ειδικότερα σε διαφορές κατά την εφαρμογή του συστήματος αυτού από τα οικεία κράτη μέλη, δεν μπορεί να θεωρηθεί αυτομάτως κάθε «χρησιμοποίηση» αυτής της δυνατότητας από τον υποκείμενο στο φόρο ως «κατάχρηση» (σκ.76).

Οι σκέψεις αυτές του Γενικού Εισαγγελέα έχουν μεγάλη σημασία και επισημαίνουν ότι παρά το γεγονός ότι εκ πρώτης άποψης η ως άνω απόκλιση φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση με το σύστημα του ΦΠΑ και την αρχή της ουδετερότητας που διέπει το τελευταίο μετά από περαιτέρω σκέψη φαίνεται ότι η απόκλιση αυτή έχει γίνει αποδεκτή από την κοινοτική νομοθεσία¹²⁸. Βέβαια η απόφαση του Δικαστηρίου δεν αποφαινεται ρητώς για το συγκεκριμένο ζήτημα, εάν δηλαδή η χρήση μιας τέτοιας απόκλισης κατά την εφαρμογή της Οδηγίας περί ΦΠΑ έρχεται σε αντίθεση με τον σκοπό και το αντικείμενό της. Το Δικαστήριο σχετικά με την ύπαρξη ή όχι κατάχρησης επεσήμανε ότι στην συγκεκριμένη υπόθεση δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα καθόσον τα χαρακτηριστικά των επίμαχων εμπορικών πράξεων και η φύση των σχέσεων μεταξύ των εταιριών που πραγματοποίησαν τις εν λόγω πράξεις, δεν αναδεικνύουν στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν την ύπαρξη επίπλαστων μεθοδεύσεων, στερούμενων οικονομικής ουσίας και σκοπούντων αποκλειστικώς στην αποκόμιση φορολογικού οφέλους. Ναι μεν δηλαδή παρατήρησε ρητώς το γεγονός ότι ορισμένες φορές φαίνεται ασυνεπές το ότι ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει πλήρως το ΦΠΑ εισροών χωρίς να έχει αποδώσει το ΦΠΑ εκροών, παρ' ολ' αυτά δεν προχώρησε ένα βήμα παρακάτω ερμηνεύοντας το ζήτημα της αντίθεσης της παραπάνω απόκλισης με τον σκοπό και το αντικείμενο της Οδηγίας περί ΦΠΑ.

¹²⁸ Weber D, Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ- Part 2, European Taxation, June 2013, σελ. 325

IV. Υπάρχει φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ όταν δεν υπάρχει το φορολογικό πλεονέκτημα;

Στην υπόθεση Halifax, το Δικαστήριο θεώρησε ότι συντρέχει περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής όταν οι επίμαχες πράξεις «έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό» (σκέψη 74) και, επιπρόσθετα, όταν προκύπτει ότι «ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος» (σκέψη 75). Συνεπώς, μπορεί να γίνει λόγος για κατάχρηση στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιείται μικρότερη ή και καθόλου πληρωμή του αναλογούντος ΦΠΑ (και αυτό είναι το φορολογικό πλεονέκτημα). Το ερώτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι εάν η επίμαχη διευθέτηση παρέχει μόνο ένα χρηματοοικονομικό πλεονέκτημα και όχι φορολογικό, συνιστά ή όχι κατάχρηση.

Ένα παράδειγμα, στα πλαίσια του ΦΠΑ, είναι η περίπτωση που ένας επιχειρηματίας αποφασίζει να μισθώσει αντί να αγοράσει ένα αγαθό. Ας υποθέσουμε ότι ο φορολογούμενος δεν δικαιούται να εκπέσει ΦΠΑ. Όταν ο ίδιος φορολογούμενος αγοράζει ένα αγαθό, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε δεν είναι εκπεστέος την ίδια στιγμή. Όταν ο φορολογούμενος αποφασίζει αντί της αγοράς να μισθώσει το αγαθό, ο μη εκπεστέος ΦΠΑ διασκορπίζεται στο πλαίσιο των δόσεων της μίσθωσης, κάτι το οποίο δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό πλεονέκτημα. Συγκεκριμένα, όταν μια επιχείρηση επιλέγει να μισθώσει εξοπλισμό, καταβάλλει περιοδικώς ΦΠΑ επί των μισθωμάτων που οφείλει κατά τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μισθώσεως, αντί της εφάπαξ καταβολής ΦΠΑ κατά την αγορά του εν λόγω εξοπλισμού. Στην ουσία, το ίδιο ποσό ΦΠΑ αποδίδεται αλλά ο φορολογούμενος έχει το παραπάνω πλεονέκτημα.

Στην υπόθεση Weald Leasing Ltd¹²⁹ τίθεται η διαφοροποίηση μεταξύ φορολογικού και χρηματοοικονομικού πλεονεκτήματος. Ειδικότερα, στις προτάσεις (παρ. 20) του ο Γενικός Εισαγγελέας Mazák αναφέρει το γεγονός ότι μια απαλλασσόμενη επιχείρηση επιλέγει να συνάψει σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως περιουσιακών στοιχείων/εξοπλισμού, αντί να αγοράσει τον εξοπλισμό αυτό προκειμένου να επωφεληθεί από την πιο ευνοϊκή μεταχείριση

¹²⁹ C-103/09, 22.12.2010, Weald Leasing Ltd, ECLI:EU:C:2010:804

που προβλέπει η νομοθεσία περί ΦΠΑ, μεταθέτοντας χρονικώς τη φορολογική οφειλή της δεν αρκεί αυτό καθ' αυτό για τη θεμελίωση καταχρηστικής εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας. Η πράξη δεν αντιβαίνει αυτή καθαυτή στον σκοπό της Οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την εν λόγω οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο. Μολονότι μπορεί να υπάρχουν ταμειακά πλεονεκτήματα για την επιχείρηση, η εξοικονόμηση ΦΠΑ δεν είναι εγγενές χαρακτηριστικό της χρηματοδοτικής μισθώσεως αντί της αγοράς εξοπλισμού. Βέβαια δεν παίρνει ξεκάθαρη θέση ότι ένα ταμειακό πλεονέκτημα όπως αυτό του παραδείγματος δεν αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα.

Ομοίως και το Δικαστήριο στην απόφαση του (σκέψη 31) ενώ παίρνει τη θέση ότι *«κύριος σκοπός των επίμαχων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως ήταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή η τμηματική καταβολή του ποσού του ΦΠΑ που αφορούσε τις επίμαχες πράξεις, έτσι ώστε να μετατεθεί χρονικώς η καταβολή του ΦΠΑ που βάρυνε τον όμιλο Churchill»*, καταλήγει στο συμπέρασμα (σκέψη 34) ότι *«οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που θα μπορούσε, ενδεχομένως, να προκύψει από τη σύναψη των εν λόγω συμβάσεων δεν συνιστά, αυτό καθαυτό, φορολογικό πλεονέκτημα αντίθετο προς τον σκοπό των οικείων διατάξεων της οδηγίας αυτής και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την εν λόγω οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο»*. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να κατηγορηθεί ο υποκείμενος στο φόρο επειδή επέλεξε τη χρηματοδοτική μίσθωση, η οποία του παρέχει ένα πλεονέκτημα συνιστάμενο, στην τμηματική καταβολή της φορολογικής οφειλής του, αντί της αγοράς, η οποία δεν του παρέχει το πλεονέκτημα αυτό, εφόσον καταβάλλεται νομίμως στο σύνολό του ο ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω πράξη.

Προς επίρρωση της απόφασής του αυτής, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι *«η σύναψη συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως ενός περιουσιακού στοιχείου δεν συνεπάγεται, αυτή καθαυτή, ότι το ποσό του ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω πράξη θα είναι κατώτερο του ποσού που θα καταβαλλόταν στην περίπτωση αγοράς του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να διαπιστώσει, αφενός, αν οι συμβατικοί όροι που αφορούν τις επίμαχες χρηματοδοτικές μισθώσεις στην υπόθεση της κύριας δίκης αντιβαίνουν στις διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την*

οδηγία αυτή στην εθνική έννομη τάξη. Τούτο θα συνέβαινε, ιδίως, στην περίπτωση καθορισμού του ύψους των μισθωμάτων σε ασυνήθη χαμηλά επίπεδα ουδόλως ανταποκρινόμενα στην οικονομική πραγματικότητα» (σκέψεις 39 και 39). Συνεπώς, μόνο στην περίπτωση που το ύψος των μισθωμάτων θα ήταν ασυνήθιστα χαμηλά, τότε θα υπήρχε διαφορά στα ποσά ΦΠΑ τα οποία θα έπρεπε να πληρωθούν σε σχέση με τη χρηματοδοτική μίσθωση συγκρινόμενα με τα αντίστοιχα ποσά ΦΠΑ σε περίπτωση αγοράς. Η ως άνω απόφαση του Δικαστηρίου φαίνεται να υποστηρίζει ότι μόνο σε αυτή την περίπτωση θα υπήρχε φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο θα αντιτίθετο στους σκοπούς της Οδηγίας. Με άλλα λόγια, ένα ταμειακό πλεονέκτημα όσον αφορά το ΦΠΑ δεν αντίκειται στους σκοπούς της Οδηγίας παρά μόνο εάν με αυτό αποκτάται ένα σαφές φορολογικό πλεονέκτημα. Επιπλέον, υπό το φως της ανωτέρω απόφασης, η τμηματική καταβολή του ΦΠΑ δεν συνιστά κατάχρηση.

B. Είδη απάτης

I. Γενικά Χαρακτηριστικά της απάτης

Κατά τη διάταξη του άρθρου 386 παρ.1 Π.Κ., όποιος με σκοπό να αποκομίσει ο ίδιος ή άλλος παράνομο περιουσιακό όφελος βλάπτει ξένη περιουσία πείθοντας κάποιον σε πράξη, παράλειψη ή ανοχή, με την εν γνώσει παράσταση ψευδών γεγονότων σαν αληθινών ή την αθέμιτη απόκρυψη ή παρασιώπηση αληθινών γεγονότων τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών και αν η ζημιά που προξενήθηκε είναι ιδιαίτερα μεγάλη, με φυλάκιση τουλάχιστον δύο ετών, στις οριζόμενες δε από την παρ. 3 του ίδιου άρθρου περιπτώσεις, καθώς και σε περίπτωση συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 1 του Ν. 1608/1950, όπως ισχύει (όταν, δηλαδή, το εν λόγω αδίκημα στρέφεται κατά του Δημοσίου κλπ.), απειλείται ποινή βαρύτερη και, μάλιστα, σε βαθμό κακουργήματος.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει, ότι για τη θεμελίωση του εγκλήματος της απάτης απαιτείται η προς το σκοπό παράνομου περιουσιακού οφέλους εν γνώσει παράσταση από το δράστη ψευδών γεγονότων σαν αληθινών ή αθέμιτη απόκρυψη ή παρασιώπηση αληθινών, εξαιτίας των οποίων παραπλανάται άλλος και πείθεται να προβεί σε πράξη ή παράλειψη ή ανοχή, ένεκα της οποίας, ως άμεσο αποτέλεσμα, επέρχεται η βλάβη (ζημιά) στην περιουσία του παραπλανηθέντος ή τρίτου, ασχέτως αν πραγματοποιήθηκε ο σκοπός του

περιουσιακού οφέλους του δράστη ή τρίτου. Τέτοια μείωση της περιουσίας του παθόντος συνιστά και η από μέρους του ανάληψη υποχρεώσεως χωρίς ταυτόχρονη ανάληψη υποχρεώσεως αντίστοιχης αξίας από το δράστη, όπως και η καταβολή παροχής χωρίς λήψη αντίστοιχης αντιπαροχής.

Το έγκλημα της φοροδιαφυγής χαρακτηρίζεται ως φορολογική απάτη και προσδιορίζεται εξαντλητικά η αντικειμενική υπόσταση κάθε μορφής αξιόποινης διαφυγής φόρων. Ο σκοπός του δράστη της αξιόποινης φοροδιαφυγής κατατείνει στη μείωση ή αποφυγή της φορολογικής του επιβαρύνσεως και η βλάβη αφορά την απώλεια του φόρου από το Ελληνικό Δημόσιο. Η φορολογική απάτη αποτελεί μορφή σκόπιμης διαφυγής φόρων η οποία τιμωρείται εν γένει βάσει του ποινικού δικαίου. Ο όρος περιλαμβάνει καταστάσεις στο πλαίσιο των οποίων υποβάλλονται εσκεμμένα ψευδείς δηλώσεις ή προσκομίζονται πλαστά έγγραφα. Στις μεθόδους φοροδιαφυγής συγκαταλέγονται γενικά οι παράνομες συμφωνίες στο πλαίσιο των οποίων η φορολογική οφειλή αποκρύπτεται ή αγνοείται, αφορά δηλαδή τις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος πληρώνει ποσό φόρου μικρότερο από εκείνο που οφείλει να καταβάλει νομότυπα αποκρύπτοντας εισοδήματα ή πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές. Υποστηρίζεται και η άποψη κατά την οποία η φοροδιαφυγή είναι διακριτή έννοια από την φορολογική απάτη. Βάση της άποψης αυτής ως φορολογική απάτη ορίζεται η σκόπιμη διαφυγή φόρων, με εσκεμμένα ψευδείς δηλώσεις ή προσκομιδή πλαστών εγγράφων ενώ στη φοροδιαφυγή συγκαταλέγονται οι παράνομες συμφωνίες, στο πλαίσιο των οποίων η φορολογική οφειλή αποκρύπτεται ή αγνοείται, με συνέπεια τη μείωση του καταβλητέου φόρου¹³⁰.

Οι ειδικές διατάξεις, που αναφέρονται στην αξιόποινη φοροδιαφυγή επικρατούν και αποκλείουν την εφαρμογή της γενικής περί απάτης διατάξεως του άρθρου 386 Π.Κ., έστω κι αν η τελευταία, λόγω του χαρακτήρα του κακούργηματος που προσλαμβάνει, απειλεί βαρύτερη ποινή, γιατί δεν διαλαμβάνουν ρήτρα επικουρικότητάς τους. Αν, όμως, η απατηλή ενέργεια του δράστη κατατείνει όχι μόνο στη φοροδιαφυγή αλλά και στην παράνομη ωφέλεια ή βλάβη τρίτων ή στην πρόκληση και άλλης περαιτέρω ζημίας του Δημοσίου ή στον

¹³⁰ Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015, σελ. 363.

προσπορισμό και άλλου οφέλους του ίδιου εκτός της μείωσης ή αποφυγής της φορολογικής επιβαρύνσεώς του, τότε οι ειδικές διατάξεις περί αξιόποινης φοροδιαφυγής δεν εκτοπίζουν εξ ολοκλήρου την εφαρμογή της γενικής περί απάτης διατάξεως του άρθρου 386 Π.Κ., γιατί τα αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία της φοροδιαφυγής, στην περίπτωση αυτή, δεν συμπίπτουν με εκείνα της απάτης, η οποία, πέραν των στοιχείων της φοροδιαφυγής, περιέχει και άλλη, πρόσθετη, ποινικώς κολάσιμη εγκληματική δραστηριότητα¹³¹. Η ως άνω νομολογιακή προσέγγιση διατηρήθηκε αναλλοίωτη και υπό το προϊσχύσαν καθεστώς του Νόμου 2523/1997, παρά το γεγονός ότι ο τελευταίος δεν περιείχε διάταξη αντίστοιχη του άρθρου 63 του Νόμου 1731/1987 (που όριζε ρητά ότι για τα αναφερόμενα στο άρθρο 31 του Νόμου 1591/1986 αδικήματα επιβάλλονται οι οριζόμενες σε αυτό ποινές και αποκλείεται η εφαρμογή οποιασδήποτε άλλης γενικής ή ειδικής διάταξης νόμου).

Να σημειωθεί εν προκειμένω ότι το νέο καθεστώς των άρθρων 66-71 του ΚΦΔ αποτελεί την ιστορική και λειτουργική συνέχεια των άρθρων 17 επ. του Νόμου 2523/1997 και πλέον το νέο αυτό καθεστώς αποτελεί το μοναδικό σημείο αναφοράς για την ποινική αξιολόγηση των φορολογικών παραβάσεων. Ειδικότερα, οι παραβιάσεις υποχρεώσεων του ΚΦΠΑ που βλάπτουν ή θέτουν σε κίνδυνο αποκλειστικά φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου δεν επιτρέπεται να κρίνονται με βάση άλλες κυρωτικές διατάξεις, αφού οι διατάξεις του ΚΦΔ αποτελούν τον τρόπο με τον οποίο επιθυμεί ο νομοθέτης να αντιμετωπίζεται η συγκεκριμένη παραβατικότητα (αρχή της ρυθμιστικής αποκλειστικότητας ή συστημικής ειδικότητας)¹³².

II. Ο νομοτυπικός χαρακτήρας του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ

Το ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής προβλέπεται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ. Πριν την θέση σε ισχύ του ΚΦΔ η φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ ρυθμιζόταν από το άρθρο 18 του Ν. 2523/1997, το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 71 § 1 του Ν 4337/2015. Με βάση τη νομοτυπική περιγραφή του αδικήματος της

¹³¹ Ολ.Α.Π. 179/1990, 643-644/1988, ΑΠ 8/2014 Ε'Τμ.

¹³² Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2018, Θ. Παπακυριάκου, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις επί των άρθρων 66-71 του ΚΦΔ, σελ.1939

φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ στο άρθρο 66 παρ.1, περ. β' ¹³³ του ΚΦΔ, τιμωρείται είτε η μη απόδοση είτε η ανακριβής απόδοση είτε ο (παράνομος) συμψηφισμός ή η ανακριβής έκπτωση του ΦΠΑ είτε η λήψη επιστροφής ΦΠΑ, μετά από εξαπάτηση της φορολογικής αρχής είτε η διακράτηση του ΦΠΑ και όχι η εκπρόθεσμη απόδοση του.

Συνεπώς, οι τυποποιούμενες σε έγκλημα συμπεριφορές διακρίνονται στις εξής τρεις επιμέρους ενότητες:

- α) στη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ή συμψηφισμό ή ανακριβή έκπτωση ποσού ΦΠΑ, που υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 50.000 ευρώ, από τον δράστη με δόλο και με σκοπό αποφυγής πληρωμής του,
- β) στη μετά από εξαπάτηση της φορολογικής αρχής (με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθών ή την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων) μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ή συμψηφισμό ή ανακριβή έκπτωση ή λήψη επιστροφής ποσού ΦΠΑ, που υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 50.000 ευρώ, από τον δράστη με δόλο, και
- γ) στη διακράτηση ποσού ΦΠΑ, που υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 50.000 ευρώ, από τον δράστη με δόλο.

Με βάση το προστατευόμενο έννομο αγαθό που είναι η περιουσία του ελληνικού Δημοσίου, αποτελεί έγκλημα που στρέφεται κατά της συγκεκριμένης κατηγορίας φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελών στοιχείων του ενεργητικού που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου. Ενώ λοιπόν η φοροδιαφυγή στο πεδίο του ΦΠΑ συνιστά έγκλημα που μπορεί να θεωρηθεί ότι θίγει και τη δημοσιονομική ευρυθμία του κράτους, δεν μπορεί να γίνει εδώ λόγος για έγκλημα κατά της οργανωμένης

¹³³«Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: (...) β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές. (...)»

κοινωνικής ζωής. Είναι έγκλημα κοινό και όχι πολιτικό, αφού δεν προσβάλλεται με την πραγμάτωσή του ούτε η υπόσταση του Κράτους ούτε η πολιτειακή εξουσία ούτε τείνει στην ανατροπή ή αλλοίωση της κατεστημένης εξουσίας¹³⁴.

Σε σχέση με το υποκείμενο τέλεσης είναι έγκλημα γνήσιο ιδιαίτερο και όχι κοινό αφού μπορεί να τελεστεί μόνο από το φυσικό πρόσωπο που έχει υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του ΦΠΑ ή παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά στα οποία επιβάλλεται ΦΠΑ. Παράλληλα, είναι έγκλημα μονοπρόσωπο αφού δεν αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την τέλεσή του η σύμπραξη και άλλων προσώπων. Επίσης, σε σχέση με το αντικείμενο, έχει υλικό αντικείμενο το οποίο είναι ο ΦΠΑ. Είναι επιπλέον γνήσιο έγκλημα δεδομένου ότι αφορά προσβολή υπαρκτού εννόμου αγαθού.

Σε σχέση με το αποτέλεσμα, είναι έγκλημα κατ' αρχήν τυπικό εφόσον το τυποποιημένο αποτέλεσμά του, όπως είναι η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο, είναι μεν διακριτό ωστόσο, ούτε αυτοτέλεια σε σχέση με τη μυϊκή ενέργεια του δράστη παρουσιάζει ούτε εμφανίζεται τόσο ξέχωρο, ώστε να μπορούσε να προέλθει και από μία μη ανθρώπινη επενέργεια.¹³⁵ Διαφορετικά έχουν τα πράγματα στην περίπτωση του συμψηφισμού και της ειδικής φορολογικής απάτης, όπου και αυτοτέλεια παρουσιάζει το τυποποιημένο αποτέλεσμα και λογικά διακριτό, κατά τόπο και χρόνο, από τη συμπεριφορά που το προκάλεσε.

Επίσης, η μη απόδοση ΦΠΑ είναι έγκλημα γνήσιας παράλειψης ενώ ο συμψηφισμός ή η ανακριβής απόδοση του ΦΠΑ είναι έγκλημα θετικής ενέργειας. Συνεπώς αποτελεί έγκλημα μικτό όπως και στην περίπτωση της ειδικής φορολογικής απάτης, αφού στην αντικειμενική του υπόσταση τυποποιείται και γνήσια παράλειψη (παρασιώπηση) και θετική ενέργεια (παράσταση ή αθέμιτη απόκρυψη).

Με βάση τα στοιχεία της υποκειμενικής υπόστασης είναι έγκλημα δόλου. Απαιτείται να συντρέχει δόλος του δράστη, οποιουδήποτε βαθμού (αρκεί και ο ενδεχόμενος) που να καλύπτει τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης. Ενδεικτικά, αν ο φορολογούμενος από αμέλεια υπέβαλε ανακριβή δήλωση ή

¹³⁴ Δημήτριντας Γ., Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ.84.

¹³⁵ Δημήτριντας Γ., Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 85.

δεν συμπεριέλαβε σε αυτή τα υποχρεωτικά από τον νόμο στοιχεία, γιατί δεν τα γνώριζε ή βρισκόταν σε νομική πλάνη, τότε δεν στοιχειοθετείται πρόθεση φοροδιαφυγής. Από την περιγραφή του αδικήματος στο νόμο προκύπτει ο πρόσθετος υποκειμενικός όρος που είναι ο σκοπός του υποκειμένου (ειδικός δόλος) να αποφύγει ο ίδιος την πληρωμή του ποσού ΦΠΑ. Πρόκειται, επομένως, για έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης¹³⁶. Συνεπώς, φοροδιαφυγή δεν τελείται όταν απουσιάζει τέτοια πρόθεση. Τέλος, με βάση την ποινική κύρωση¹³⁷ αποτελεί πλημμέλημα στη βασική του μορφή και κακούργημα στην ιδιαίτερα διακεκριμένη μορφή του.

Αξίζει να επισημανθεί ότι μεταξύ των τρόπων τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ έχει τυποποιηθεί και η περίπτωση της ειδικής φορολογικής απάτης που έχει ως αποτέλεσμα την επιστροφή ΦΠΑ και συνακόλουθα την περιουσιακή βλάβη του Δημοσίου. Τα ειδικότερα στοιχεία του αδικήματος αυτού είναι η έναντι της φορολογικής αρχής παράσταση ψευδών στοιχείων και η οφειλόμενη σε τούτη επιστροφή ΦΠΑ, με ζημιωμένο πρόσωπο το ελληνικό Δημόσιο κατά το ποσό της επιστροφής ΦΠΑ και αντίστοιχα ωφελημένο το πρόσωπο που εισέπραξε την επιστροφή. Ειδικότερα η βλάβη-ζημία του ελληνικού Δημοσίου και το αντίστοιχο όφελος του δράστη εξειδικεύεται και οριοθετείται ειδικά στο ΦΠΑ, που εκταμιεύτηκε από το εξαπατημένο ελληνικό Δημόσιο προς όφελος του εξαπατήσαντος προσώπου.

III. Ζητήματα συρροής μεταξύ της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ και έκδοσης – αποδοχής πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων

Σύμφωνα με την κρατούσα σε θεωρία και νομολογία άποψη, το προστατευόμενο έννομο αγαθό, από τις διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ΚΦΔ ειδικά όσον αφορά το ΦΠΑ, είναι η περιουσία του Δημοσίου. Τα χρηματικά ποσά, τα οποία αποκρύπτονται ή εξοικονομούνται παράνομα με τις πράξεις της φοροδιαφυγής, είναι ποσά τα οποία ανήκουν στην περιουσία του κράτους και θα έπρεπε να βρίσκονται στα ταμεία του, τα οποία με αυτό τον τρόπο παρουσιάζουν έλλειμμα. Ανεξάρτητα λοιπόν από τον τρόπο επιβολής και τη διαδικασία είσπραξης των φόρων, είναι σαφές ότι καθεμία από τις τυποποιούμενες στο νόμο ποινικές διατάξεις (μη απόδοση ή ανακριβής

¹³⁶ Δημήτριντας Γ., Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 107.

¹³⁷ Βλ. κατωτέρω υπό 6.Γ Ποινικές Κυρώσεις

απόδοση ΦΠΑ) θέτει σε διακινδύνευση ή βλάπτει την περιουσία του Δημοσίου, είτε με τη μορφή της μείωσης, είτε με τη μορφή της μη αύξησης του ενεργητικού της.

Με το άρθρο 66 παρ.5 του ΚΦΔ εισάγεται πλέον περίπτωση εκ του νόμου φαινομενικής συρροής μεταξύ των λοιπών εγκλημάτων φοροδιαφυγής και της έκδοσης – αποδοχής πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, που χρησιμοποιήθηκαν ως μέσο για τη διάπραξη αυτών, με το δράστη τιμωρούμενο ως αυτουργό ή συμμετόχο, αποκλειστικά για το «βασικό» αδίκημα φοροδιαφυγής. Εφαρμόζεται δηλαδή η αρχή της απορρόφησης και θεωρείται ότι το έγκλημα της έκδοσης πλαστών ή εικονικών και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορροφάται, ως συντιμωρητή προτέρα πράξη¹³⁸, από αυτό του άρθρου 66 παρ.1α ή 66 παρ.1β του ΚΦΔ. Ειδικότερα στη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«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 συμμετόχος. 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 συμμετόχος»*. Από την εν λόγω διάταξη προκύπτει με σαφήνεια, ότι κάποιος που αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία με σκοπό να εμφανίσει μεγαλύτερες δαπάνες και να καταβάλει λιγότερο ΦΠΑ, θα τιμωρηθεί πλέον μόνο ως αυτουργός ή συμμετόχος στις πράξεις αυτές (φοροδιαφυγή με ανακριβή απόδοση ΦΠΑ) και όχι για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων¹³⁹.

¹³⁸ Μπακέλας Ε., Αντεισαγγελέας Εφετών, Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, Εισήγηση σε επιμορφωτικό σεμινάριο ΕΣΔΙ, Εγκλήματα φοροδιαφυγής. Αντιμετώπιση των σχετικών προβλημάτων μετά τον ν. 4337/2015 και ζητήματα φορολογικού δικαίου, www.lawspot.gr

¹³⁹ Βλ. ΑΠ 130/2017

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται (άρθρο 66 § 5 του ΚΦΔ): *«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 με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ».*

Πλαστό είναι το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση 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.

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. 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 ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου 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 αξίας.

Σύμφωνα με τα ισχύοντα σήμερα όρια αξιοποίνου (50.000 ευρώ για ΦΠΑ) πρέπει να σημειωθούν τα εξής: α: στην περίπτωση έκδοσης ή αποδοχής εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων σε βαθμό πλημμελήματος, δηλαδή συνολικής αξίας κάτω των 200.000 ευρώ, ο υπαίτιος διώκεται μόνο για την πράξη αυτή, εφόσον δεν συντρέχει φοροδιαφυγή εξαιτίας μη απόδοσης ή

ανακριβής απόδοση ΦΠΑ, καθόσον ο ΦΠΑ σε εικονικά αξίας 200.000 ευρώ ανέρχεται στο ποσό των 48.000 ευρώ που δεν είναι αξιόποινο, και β στο μεν αδίκημα έκδοσης και αποδοχής εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων, για το χαρακτηρισμό της πράξης ως κακουργήματος ή πλημμελήματος, υπολογίζεται η αξία όλων των εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης – αποδοχής αυτών, ενώ στο αδίκημα φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ για τη συμπλήρωση του ορίου του αξιόποινου (50.000 ευρώ) λαμβάνεται υπόψη το ποσό ΦΠΑ που δεν πληρώθηκε ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η πράξη της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή της νόθευσης τέτοιων στοιχείων, έχει γίνει υπό όρο ανέγκλητη. Δηλαδή η σχετική πράξη, όταν ο υπαίτιος χρησιμοποίησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία για την τέλεση ή υποστήριξη φοροδιαφυγής δεν είναι πλέον αυτοτελώς κολάσιμη, αλλά απορροφάται από την πράξη της φοροδιαφυγής, η οποία καλύπτει και την απαξία της πρώτης¹⁴⁰.

Η συρροή της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ με τα αδικήματα της απάτης ή / και της πλαστογραφίας είναι φαινόμενη για τον λόγο ότι το προστατευόμενο έννομο αγαθό των συρρεόμενων αδικημάτων ταυτίζεται και είναι η περιουσιακή ζημία του Δημοσίου. Κατά συνέπεια, εφαρμόζονται μόνο οι διατάξεις για τη φοροδιαφυγή ως ειδικότερες και ευμενέστερες. Κατ' εξαίρεση, αν η πράξη της φοροδιαφυγής έχει και άλλο προορισμό και παράγει και άλλες συνέπειες ή ο δράστης επιδιώκει ή προσπορίζει και άλλο τυχόν όφελος πέρα από το αντίστοιχο ποσό φόρου που διαφεύγει, η συρροή είναι αληθινή. Σε ό,τι αφορά όμως το αδίκημα της παράνομης επιστροφής ΦΠΑ, το προσβαλλόμενο αγαθό είναι η ενεστώσα περιουσία του Δημοσίου. Η άποψη ότι μεταξύ της διάταξης αυτής και της απάτης υφίσταται φαινομενική συρροή, στην οποία η διάταξη περί φοροδιαφυγής απωθεί ως ειδικότερη τη διάταξη της απάτης, είναι συνεπής προς την επιλογή του νομοθέτη να χαρακτηρίσει ως φοροδιαφυγή αυτή τη συγκεκριμένη μορφή απάτης, επιφυλάσσοντάς της την ίδια μεταχείριση με τα άλλα φορολογικά αδικήματα, παρά την ιδιαίτερη απαξία της.

¹⁴⁰ ΑΠ 37/2017

IV. Ποινική Δίωξη

Εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως¹⁴¹.

Η παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής¹⁴².

Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου¹⁴³.

Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση ΔΟΥ¹⁴⁴. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα φοροδιαφυγής. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο¹⁴⁵.

V. Ειδικότερες Μορφές

ι. Βασική διάκριση φοροδιαφυγής και οργανωμένης απάτης

Η απάτη σχετικά με το ΦΠΑ λαμβάνει διαφορετικές μορφές ανάμεσα στα κράτη μέλη, οι οποίες κυμαίνονται από την παράλληλη οικονομία έως την εσωτερική

¹⁴¹ Άρθρο 68 § 1 του ΚΦΔ

¹⁴² Άρθρο 68 § 2 του ΚΦΔ

¹⁴³ άρθρο 68 § 3 του ΚΦΔ

¹⁴⁴ άρθρο 68 § 4 του ΚΦΔ

¹⁴⁵ άρθρο 68 § 5 του ΚΦΔ

απάτη και προκαλείται μεταξύ άλλων από τις ανακριβείς δηλώσεις και την έκπτωση πλασματικών ποσών ΦΠΑ εισροών.

Έχουν εντοπιστεί διάφοροι τύποι απάτης στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το ΦΠΑ και έχουν γίνει αρκετές προσπάθειες από τους θεωρητικούς για να αποδοθεί μια τυπολογία στην συγκεκριμένη απάτη. Ακριβώς όμως λόγω των συνεχών μεταλλάξεων των παράνομων ενεργειών είναι πολύ δύσκολο να γίνει μια σαφής διάκριση στα διάφορα είδη απάτης. Μια βασική διάκριση, η οποία γίνεται κοινώς αποδεκτή είναι μεταξύ του όρου φοροδιαφυγή και οργανωμένης απάτης¹⁴⁶. Η πρώτη περίπτωση αφορά κυρίως μικρούς επιχειρηματίες, οι οποίοι δραστηριοποιούνται σε εθνικό επίπεδο και κυρίως εκμεταλλεύονται εθνικούς κανόνες για άντληση φορολογικών πλεονεκτημάτων. Σε αντίθεση, η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει οργανωμένη εγκληματική ομάδα, η οποία δραστηριοποιείται σε διασυνοριακές συναλλαγές και εκμεταλλεύεται τη νομοθεσία που διέπει τις συναλλαγές αυτές. Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται συχνά με το οργανωμένο έγκλημα. Τα έσοδα από την ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς εμπόρου συνήθως επανεπενδύονται σε άλλες εγκληματικές δραστηριότητες. Αυτό απαιτεί την υιοθέτηση κοινής και πολυτομεακής προσέγγισης για την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Σύμφωνα με εκτιμήσεις εκπροσώπων της Ευρωπόλ¹⁴⁷ 40 - 60 δισεκατομμύρια ευρώ των ετήσιων απωλειών εσόδων ΦΠΑ προκαλούνται από ομάδες οργανωμένου εγκλήματος και το 2 % των ομάδων αυτών είναι υπεύθυνο για το 80 % της ενδοκοινοτικής απάτης του αφανούς εμπόρου.

Ο παραπάνω διαχωρισμός μόνο ενδεικτικός μπορεί να είναι καθώς υπάρχουν είδη απάτης όπως θα δούμε και παρακάτω που συνδυάζουν χαρακτηριστικά και από τις δύο κατηγορίες.

¹⁴⁶ de la Feria R., Tax Fraud and the Rule of Law, Working Paper 18/02, Oxford University Center for Business Taxation.

¹⁴⁷ <http://antikorrupcio.hu/en/vat-fraud-in-the-eu-memberstates/> - Δήλωση του κ. Van Heuckelom στη διάσκεψη για την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ που διοργάνωσαν οι βουλευτές του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου Ingeborg Grässle και Benedek Javor στις 4 Φεβρουαρίου 2015 στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις Βρυξέλλες

ii. Τυπολογία

Οι περισσότερες μη νόμιμες ενέργειες διενεργούνται μέσω των εξής μηχανισμών:

- **Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις** εμπορευμάτων σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ χωρίς να χρεωθεί ΦΠΑ στο τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα τα εμπορεύματα είτε έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο ΦΠΑ δεν έχει αποδοθεί είτε έχουν ληφθεί εικονικά τιμολόγια αγορών από την εσωτερική αγορά και στη συνέχεια ζητείται η επιστροφή του ΦΠΑ 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 ΦΠΑ), 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.

- Μια από τις πιο χαρακτηριστικές μορφές απάτης σε διεθνές επίπεδο είναι η απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ τύπου **«εξαφανισμένου εμπόρου – Καρουζέλ»**¹⁴⁸. Σε αυτόν τον τύπο της απάτης οι συναλλαγές μέσα σε ένα κράτος μέλος, στις οποίες χρεώνεται ΦΠΑ, συνδυάζονται με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, στις οποίες δεν χρεώνεται ΦΠΑ μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Μία τουλάχιστον επιχείρηση τελικά «εξαφανίζεται» και δεν αποδίδει στο κράτος μέλος το ΦΠΑ που εισέπραξε, ενώ άλλες επιχειρήσεις στην αλυσίδα απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά του ΦΠΑ εισροών ή λαμβάνουν επιστροφές ΦΠΑ.

Το φαινόμενο της οργανωμένης απάτης στο ΦΠΑ εμφανίζεται για πρώτη φορά στο τέλος της δεκαετίας του 1970 και στην αρχή του 1980 (λίγο μετά τη ψήφιση της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ) στις χώρες της BENELUX (Βέλγιο, Ολλανδία και Λουξεμβούργο). Η απάτη του τύπου Καρουζέλ είναι ένας γενικός όρος που

¹⁴⁸ γνωστή στη διεθνή βιβλιογραφία ως “Missing Trader Intra-Community fraud” – “Carousel fraud”

χρησιμοποιείται συχνά για να προσδιορίσει αυτόν τον τύπο της απάτης και έχει πάρει το όνομά της από την κυκλική κίνηση των αγαθών μεταξύ των κρατών μελών και μέσα στο κύκλωμα της απάτης. Παρόλα αυτά, η κυκλική κίνηση δεν είναι ίσως το πλέον ουσιαστικό χαρακτηριστικό της απάτης Καρουζέλ, όπου κυριαρχεί η αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ και οι αδικαιολόγητες επιστροφές με τη χρήση πλαστών εγγράφων και κατασκευασμένων κυκλωμάτων¹⁴⁹.

Ορισμένες φορές τα αγαθά ούτε καν μετακινούνται, ή υπάρχουν μόνο στα χαρτιά. Η απάτη μπορεί να είναι ακόμη περιπλοκότερη, όταν ο αφανής έμπορος πωλεί τα αγαθά σε ενδιάμεσους εμπόρους, κάποιιοι από τους οποίους μπορεί να είναι έντιμοι, για να κάνει ακόμη δυσκολότερο τον εντοπισμό του μηχανισμού απάτης από τις φορολογικές αρχές. Κάποιος από τους ενδιάμεσους εμπόρους μπορεί να λειτουργεί στο κύκλωμα Καρουζέλ ως «απομονωτής», δηλαδή ως μια επιχείρηση που χρησιμοποιείται από τους διοργανωτές της απάτης για να αποπροσανατολίσει τις πιθανές έρευνες των φορολογικών αρχών, καθώς ενεργεί ως κανονικός έμπορος, ο οποίος, γνωρίζοντας ότι συμμετέχει στο κύκλωμα, αγοράζει και παρέχει τα αγαθά στην εγχώρια αγορά εκπληρώνοντας τις φορολογικές του υποχρεώσεις¹⁵⁰. Όταν η κυκλική ροή περιλαμβάνει και μια τρίτη χώρα, μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί το τελωνειακό καθεστώς 42¹⁵¹ για να εμποδιστεί η ανίχνευση των συναλλαγών.

Στην Ελλάδα οι «εξαφανισμένοι» έμποροι βρίσκονται πρώτοι στη λίστα ερευνών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (εφεξής η «ΑΑΔΕ»), στο πλαίσιο του σχεδίου για τον περιορισμό της απάτης στο ΦΠΑ. Στο επιχειρησιακό σχέδιο του έτους που πέρασε δόθηκε έμφαση στη ταχύτητα εντοπισμού των εξαφανισμένων εμπόρων, ώστε, μέσω της έγκαιρης απενεργοποίησης του κοινοτικού ΑΦΜ τους, να περιορίζεται η δράση τους. Οι έλεγχοι που έχει ξεκινήσει η ΑΑΔΕ γίνονται ταυτόχρονα και σε άλλα κράτη, με στόχο την περιστολή της φορολογικής απάτης.

- Συχνά η απάτη Καρουζέλ συνδυάζεται με την απάτη «**Contra Trading**». Η τελευταία συνίσταται στην πραγματοποίηση εικονικών, ως επί το πλείστον,

¹⁴⁹ Κούνη Δ., Η απάτη Καρουζέλ, 3ο ετήσιο επιστημονικό συνέδριο της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) σε συνεργασία με τον Δικηγορικό Σύλλογο Ηρακλείου, Απρίλιος 2016

¹⁵⁰ Βλ. ΔΕφ Θεσ/νίκης 491/2018

¹⁵¹ Βλ. σελ.79.

συναλλαγών μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, ώστε να εξισώνεται ο φόρος εκροών με το φόρο εισροών και να μη δημιουργείται υποχρέωση απόδοσης φόρου.

Ουσιαστικά πρόκειται για μια μορφή απόκρυψης φορολογητέας ύλης η οποία λαμβάνει χώρα όταν ο έμπορος δηλώνει μόνο μέρος των ακαθαρίστων εσόδων του¹⁵², παραποιεί τα φορολογικά του βιβλία ή αποκρύπτει εισοδήματα με την μη έκδοση παραστατικών ή ακόμα σπανιότερα με την δήλωση πωλήσεων σε χαμηλότερο συντελεστή αντί του κανονικού. Με τη χρήση εξειδικευμένου λογισμικού, η μορφή αυτή της απάτης δεν αρκείται στην καταστροφή ή παραποίηση φορολογικών παραστατικών αλλά με πιο πολύπλοκες διαδικασίες τα λογισμικά αυτά είναι σε θέση να αλλάξουν όλη την αλυσίδα αξίας, τα αποθέματα ακόμα και το χρόνο εργασίας. Μερικά λογισμικά είναι ακόμα σε θέση να διαφοροποιούν τις επίσημες λογιστικές εγγραφές χωρίς να αλλάζουν τα τιμολόγια δαπανών. Η χρήση της τεχνολογίας δίνει επιπλέον τη δυνατότητα όλες αυτές οι παρεμβάσεις να πραγματοποιούνται από απόσταση ώστε να μειώνεται το ρίσκο για τη διαλεύκανση της απάτης.

Η ανάπτυξη της ψηφιακής οικονομίας ενδέχεται να ενισχύσει ακόμα περισσότερο αυτού του τύπου τη φοροδιαφυγή και ειδικότερα στις λιανικές πωλήσεις. Αυτό διότι θα είναι ακόμα δυσκολότερο για τη φορολογική διοίκηση, σε περιβάλλον ηλεκτρονικών συναλλαγών, να γνωρίζουν πότε και πως πραγματοποιήθηκε η πώληση¹⁵³.

- Αντίστοιχες καταχρηστικές πρακτικές έχουν παρατηρηθεί και στο κομμάτι των **εισροών**. Για παράδειγμα μια επιχείρηση με φορολογητέες και απαλλασσόμενες δραστηριότητες όταν προμηθεύεται αγαθά ή υπηρεσίες που εξυπηρετούν και τις δύο δραστηριότητές της επιλέγει σκόπιμα να τις καταχωρήσει στην φορολογητέα δραστηριότητα ώστε να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών αντί να εκπέσει μέρος αυτού μέσω της *pro rata*. Σε άλλες περιπτώσεις ατομικών, ειδικά, επιχειρήσεων είναι σύνηθες να αγοράζονται

¹⁵²Στην Ελλάδα και σε άλλες χώρες της ΕΕ οι πολύ μικρές επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα έως ένα συγκεκριμένο ύψος βρίσκονται εκτός συστήματος ΦΠΑ. Η απόκρυψη φορολογητέας ύλης αποτελεί ουσιαστικά κίνητρο ώστε οι επιχειρήσεις αυτές να αποφύγουν να υπερβούν το παραπάνω όριο και κατά συνέπεια την εγγραφή τους στο σύστημα ΦΠΑ. Βλ. σχετικά ο.π. de la Feria R., Tax Fraud and the Rule of Law, Working Paper 18/02, Oxford University Center for Business Taxation και τις εκεί παραπομπές.

¹⁵³ Βλ. υπό στοιχείο 4.Β για σχετικές προτάσεις αντιμετώπισης της απάτης σε περιβάλλον ηλεκτρονικών συναλλαγών

αγαθά ή υπηρεσίες για προσωπική χρήση αλλά να παρουσιάζονται στα επαγγελματικά βιβλία του επιτηδευματία ώστε ο τελευταίος να εκπέσει το φόρο εισροών και να περιορίσει τη φορολογική του υποχρέωση.

- **Εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή:** Ενώ παραπάνω αναλύθηκαν περιπτώσεις φοροδιαφυγής που αφορούν εικονικότητα ως προς το τίμημα ή την ίδια τη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου υπάρχουν και περιπτώσεις όπου η εικονικότητα αφορά την ίδια τη συναλλαγή. Υπαρκτοί μεν φορολογικά επιτηδευματίες χωρίς να παρέχουν δε οποιαδήποτε υπηρεσία εκδίδουν φορολογικά στοιχεία σε άλλους επιτηδευματίες για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε συνεννόηση πάντα μαζί τους. Με τον τρόπο αυτό μειώνεται ο οφειλόμενος φόρος εκροών με την έκπτωση φόρου εισροών, ο οποίος όμως δεν ανταποκρίνεται σε πραγματική συναλλαγή. Η δυσκολία εντοπισμού της εν λόγω απάτης από τις φορολογικές αρχές έγκειται στην έκδοση νόμιμων φορολογικών στοιχείων από φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα που αφορούν συναλλαγή ανύπαρκτη «ουσιαστικά».

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

Η απάτη έχει παρατηρηθεί τελευταία ότι δεν εξαντλείται στα παραπάνω σχήματα. Πολλές φορές γίνεται εκμετάλλευση ορισμένων ειδικών τελωνειακών καθεστώτων, όπως αυτό της κοινοτικής διαμετακόμισης για να αποκομίσουν οφέλη. Επίσης επιδίδονται στην πλαστογράφηση εγγράφων καταγωγής εμπορευμάτων, στην εισαγωγή υποτιμολογημένων αγαθών από τρίτες χώρες, ακόμη και στην διασυνοριακή απάτη στον τομέα των υπηρεσιών. Είναι βέβαια απόλυτα σαφές ότι οι απάτες αυτές δεν περιορίζονται στο ΦΠΑ, αλλά επηρεάζουν και τη φορολογία εισοδήματος με αποτέλεσμα την συνολική απώλεια ακόμα μεγαλύτερων εσόδων για τα κράτη μέλη.

- **Απάτη που συνδέεται με την κατάχρηση του τελωνειακού καθεστώτος 42.**

Το τελωνειακό καθεστώς 42 είναι ο μηχανισμός που χρησιμοποιεί ένας εισαγωγέας προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ όταν τα εισαγόμενα αγαθά πρόκειται να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος. Ο ΦΠΑ αποδίδεται

στο κράτος μέλος προορισμού. Το δικαίωμα υπαγωγής στο τελωνειακό καθεστώς 42 εξαρτάται από την εκπλήρωση της ακόλουθης διαδικασίας: α) ο εισαγωγέας παρέχει πλήρεις και έγκυρες πληροφορίες σχετικά με το ΦΠΑ στη δήλωση εισαγωγής, β) οι τελωνειακές αρχές ελέγχουν τις εν λόγω πληροφορίες πριν από την αποδέσμευση των αγαθών και, στη συνέχεια, αποστέλλουν τις πληροφορίες στις φορολογικές αρχές, γ) οι φορολογικές αρχές συγκρίνουν τις πληροφορίες αυτές με τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ΦΠΑ που έχει υποβάλει ο εισαγωγέας, δ) οι πληροφορίες καθίστανται διαθέσιμες στις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών μέσω του VIES, και ε) οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού διασφαλίζουν ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται στο εν λόγω κράτος μέλος συγκρίνοντας τη δήλωση ΦΠΑ του αγοραστή με τις πληροφορίες που διατίθενται στο VIES. Αυτό το χαρακτηριστικό του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ αποσκοπεί στη διευκόλυνση του εμπορίου για τις έντιμες επιχειρήσεις, αλλά μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο κατάχρησης με στόχο την εκτροπή των εμπορευμάτων προς τη μαύρη αγορά και την καταστρατήγηση της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ, συνολικά. Σύμφωνα με νέους κανόνες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, θα ανταλλάσσονται πληροφορίες σχετικά με εισερχόμενα εμπορεύματα και θα ενισχυθεί η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών και των τελωνειακών αρχών σε όλα τα κράτη μέλη¹⁵⁴.

Σύμφωνα με την ειδική έκθεση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου του 2015 για την αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ¹⁵⁵ οι έλεγχοι διασταύρωσης μεταξύ των τελωνειακών δεδομένων και των δεδομένων για το ΦΠΑ δεν είναι αποτελεσματικοί στην πλειονότητα των κρατών μελών στα οποία πραγματοποιήθηκαν επισκέψεις. Οι ελλιπείς πληροφορίες σχετικά με αγαθά που εισάγονται σύμφωνα με το τελωνειακό καθεστώς 42 μπορεί να οδηγήσουν σε καταχρήσεις της διαδικασίας και, κατά συνέπεια, σε ανεπαρκή καταβολή του ΦΠΑ των κρατών μελών. Στο πλαίσιο του ελέγχου στα κράτη μέλη διαπιστώθηκε έλλειψη πληρότητας δεδομένων του VIES σχετικά με τις εισαγωγές που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το τελωνειακό καθεστώς 42. Αλλά και η πλέον πρόσφατη ειδική έκθεση του

¹⁵⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_el.htm

¹⁵⁵ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf

Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου υπ' αριθμόν 01/2019 με τίτλο «Καταπολέμηση της απάτης κατά την εκτέλεση των δαπανών της ΕΕ: ανάγκη λήψης μέτρων¹⁵⁶», η οποία δημοσιεύθηκε στις 10-01-2019, καταλήγει ότι η ΕΕ πρέπει να εντείνει τις προσπάθειές της για την καταπολέμηση της απάτης και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή να αναλάβει τα ηνία της προσπάθειας αυτής και να επανεξετάσει τον ρόλο και τις αρμοδιότητες της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF¹⁵⁷), δεδομένου ότι το ισχύον σύστημα διερεύνησης περιπτώσεων απάτης εμφανίζει εγγενείς αδυναμίες. Επί του παρόντος, η Επιτροπή δεν διαθέτει πλήρη ενημέρωση σχετικά με την κλίμακα, τη φύση και τα αίτια της απάτης, κάτι που αποτελεί πρόσκομμα για την αποτελεσματική πρόληψη της απάτης εις βάρος του προϋπολογισμού της ΕΕ, επισημαίνουν οι ελεγκτές.

Γ. Συνέπειες - Δημοσιονομικές Επιπτώσεις

Ο υπολογισμός των επιπτώσεων της φορολογικής απάτης στα δημόσια οικονομικά των κρατών μελών συναρτάται ουσιαστικά με το ύψος των φορολογικών εσόδων που χάνεται. Ειδικότερα στο πεδίο του ΦΠΑ από το 2004 είχε υπολογισθεί ότι η απάτη ισοδυναμεί με το 10% των εσόδων του ΦΠΑ των κρατών μελών της ΕΕ. Το κριτήριο που χρησιμοποιεί πλέον η ΕΕ είναι το έλλειμμα ΦΠΑ, το οποίο όμως δεν περιορίζεται στην αποτύπωση του μεγέθους της απάτης αλλά και στην οικειοθελή και μετά από έλεγχο συμμόρφωση.

Οι φορολογικές αρχές συμφωνούν ότι η αδυναμία τους να παράγουν συγκρίσιμα στοιχεία αναφορικά με το μέγεθος της απάτης ΦΠΑ δεν υποβαθμίζει την έκταση της απάτης και τη σημασία της απώλειας των φορολογικών εσόδων.

¹⁵⁶ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_01/SR_FRAUD_RISKS_EL.pdf

¹⁵⁷ Βλ. αναλυτικότερα υπό στοιχείο 4.Α.Ι.vii.

4. Η ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

A. Ο εντοπισμός και η προσπάθεια για την καταπολέμηση της απάτης

Η πολιτική για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι παραδοσιακά σχετικά απλοποιημένη, βασιζόμενη κυρίως σε κυρώσεις, προσαυξήσεις και άλλες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις. Από την οπτική της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας υπήρχε μια αίσθηση ότι, περαιτέρω επενδύσεις στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής θα ήταν αναποτελεσματικές καθώς οι δυσκολίες στην εφαρμογή και το κόστος των ανθρώπινων πόρων που συνδέονται με την υιοθέτηση μιας αυστηρότερης προσέγγισης, όπως οι έλεγχοι, υπερβαίνει τα πιθανά οφέλη από τα έσοδα. Την τελευταία δεκαετία, ωστόσο, έχει σημειωθεί μια τεράστια στροφή στην προσέγγιση αυτή, με αυξημένη προσοχή στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Αυτή η μετατόπιση οφείλεται, μεταξύ άλλων, στη χρήση νέων τεχνολογιών καθώς και στην ενθάρρυνση για φορολογική συμμόρφωση, οι οποίες επιτρέπουν μια αυστηρότερη προσέγγιση στην επιβολή της νομοθεσίας, με χαμηλότερο κόστος από το αντίστοιχο των παραδοσιακών μεθόδων. Παρόλο που αυτές είναι σαφώς θετικές εξελίξεις, και τα αρχικά αποτελέσματα από τη χρήση αυτών των επιστημονικών και τεχνολογικών μεθόδων φορολογικής συμμόρφωσης είναι εξαιρετικά ενθαρρυντική, η ευρύτερη εικόνα της προσπάθειας κατά της φοροδιαφυγής δεν είναι τόσο ενθαρρυντική.

Ειδικότερα, από τα μέσα της δεκαετίας του 2000, η πολιτική για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ χαρακτηρίζεται κατά κύριο λόγο από την άμβλυση του καθεστώτος συμμόρφωσης σε αρκετά κράτη μέλη της ΕΕ, με την υιοθέτηση αυξημένων κυρώσεων, τόκων, και άλλες συνέπειες, καθώς και μια αυστηρότερη, πιο φορμαλιστική προσέγγιση των υποχρεώσεων συμμόρφωσης με τη φορολογία. Αυτά τα νέα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα συμμόρφωσης έχουν οδηγήσει αρκετές υποθέσεις στη δικαιοδοσία του Δικαστηρίου, ορισμένες από τις οποίες αφορούν ισχυρισμούς περί παραβίασης του Χάρτη. Όπως προκύπτει από την ανάλυση που ακολουθεί, οι αποφάσεις στις υποθέσεις αυτές καταδεικνύουν την προτεραιότητα στην πολιτική κατά της φοροδιαφυγής που αφορά στην καταπολέμηση του κόστους των εσόδων από την απάτη καθώς και στην καταπολέμηση της ίδιας της απάτης.

I. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο

i) Γενικά

Η φοροδιαφυγή, ως φαινόμενο με παγκόσμιες προεκτάσεις, απαιτεί διεθνείς πρακτικές για την καταπολέμησή του, με έμφαση στη συνεργασία μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών. Τα τελευταία χρόνια έχει σημειωθεί από πλήθος κρατών μία σειρά προσπαθειών, που στοχεύουν όχι μόνο στην αντιμετώπιση του φαινομένου, αλλά και στην καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης.

Η ΕΕ έχει πάρει πλήθος πρωτοβουλιών για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ, δεδομένων και των εσόδων που χάνει ο προϋπολογισμός της σε ετήσια βάση από τις πρακτικές των φορολογουμένων που οδηγούν σε απάτη. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής αποτελεί βασική προτεραιότητα για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Είναι στα σχέδια των ευρωβουλευτών η δημιουργία μιας ειδικής επιτροπής με στόχο τη διερεύνηση κακοτεχνιών στον τομέα της φορολογίας. Να σημειωθεί βέβαια εν προκειμένω ότι ο ρόλος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σε ζητήματα φορολογίας είναι συμβουλευτικός καθώς επίσης ότι οι ευρωπαϊκοί νόμοι υιοθετούνται από τα κράτη μέλη στο Συμβούλιο, με ομοφωνία¹⁵⁸.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσίασε ένα σχέδιο δράσης στο οποίο παρατίθενται τρόποι για την επανεκκίνηση του ισχύοντος ενωσιακού συστήματος ΦΠΑ ώστε να απλουστευτεί, να θωρακιστεί έναντι της απάτης και να καταστεί φιλικότερο προς τις επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα η δημιουργία ενός απλού, σύγχρονου και θωρακισμένου έναντι της απάτης συστήματος ΦΠΑ αποτελεί μία από τις δημοσιονομικές προτεραιότητες που έθεσε η ΕΕ για το 2017¹⁵⁹. Το σχέδιο δράσης καθορίζει την πορεία που πρέπει να ακολουθηθεί για τον εκσυγχρονισμό των ισχυόντων κανόνων περί ΦΠΑ της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένων των βασικών αρχών για ένα μελλοντικό ενιαίο ευρωπαϊκό σύστημα ΦΠΑ, των βραχυπρόθεσμων μέτρων για την αντιμετώπιση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, του εκσυγχρονισμού του πλαισίου των συντελεστών ΦΠΑ και του καθορισμού επιλογών προκειμένου να

¹⁵⁸ Tax Heaven, Το γλωσσάρι της φοροδιαφυγής – Η ευρωπαϊκή οδηγία για τη φοροαποφυγή που τίθεται σε εφαρμογή τον Ιανουάριο του 2019.

¹⁵⁹ Ετήσια επισκόπηση της ανάπτυξης για το 2017, βλ. https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey_en

δοθεί στα κράτη μέλη μεγαλύτερη ευελιξία όσον αφορά τον καθορισμό των συντελεστών αυτών και των σχεδίων για την απλούστευση των κανόνων ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο στο πλαίσιο της στρατηγικής για την ψηφιακή ενιαία αγορά (Digital Single Market - DSM), καθώς και μια συνολική δέσμη μέτρων για το ΦΠΑ¹⁶⁰. Εκτιμάται ότι η εφαρμογή ενιαίου καθεστώτος ΦΠΑ στην ενιαία αγορά θα μειώσει¹⁶¹ τη διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ κατά 41 δισεκατομμύρια ευρώ και το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων κατά 1 δισεκατομμύριο ευρώ. Με το νέο αυτό πακέτο μέτρων στόχος της Επιτροπής είναι η επικαιροποίηση του παλαιού καθεστώτος για το ΦΠΑ ώστε να παρέχει καλύτερη στήριξη στην ενιαία αγορά, να διευκολύνει το διασυνοριακό εμπόριο και να συμβαδίζει με τις επιταγές της σημερινής οικονομίας η οποία χαρακτηρίζεται από την ψηφιοποίηση και την κινητικότητα.

Στο πλαίσιο της ανάληψης δράσης για αποτελεσματική αντιμετώπιση, στα τέλη του 2011 ξεκίνησε, με πρωτοβουλία των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ και των κρατών που συμμετέχουν στη Σύνοδο Υπουργών Οικονομικών G20, το Σχέδιο Δράσης αναφορικά με τη «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS). Οι επιμέρους δράσεις, που ολοκληρώθηκαν στις 5/10/2015 και εγκρίθηκαν στις 8/10/2015 από τη Σύνοδο Υπουργών Οικονομικών G20, στοχεύουν στην πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και στην εξάλειψη της διπλής φορολόγησης. Το ως άνω σχέδιο δράσης αφορά σε ένα βαθμό και τον τομέα του ΦΠΑ, κυρίως η δράση 1¹⁶² που αφορά την ψηφιακή οικονομία. Οι δράσεις αυτές έχουν αλλάξει σημαντικά το διεθνές φορολογικό τοπίο και αναμένεται να οδηγήσουν σε εξονυχιστικούς ελέγχους και σε αυξημένες απαιτήσεις διαφάνειας για τους πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, έχει αναπτυχθεί αντίστοιχη δράση, μέσω της υιοθέτησης του «πακέτου κατά της φοροαποφυγής» από την ΕΕ, που δημοσιεύτηκε στις 28/01/2016 και υιοθετήθηκε υπό τη μορφή οδηγίας, με σκοπό να αντιμετωπιστούν ομοιόμορφα οι προκλήσεις με τις οποίες βρίσκονται σήμερα αντιμέτωπα τα κράτη μέλη της ΕΕ, εξαιτίας του επιθετικού φορολογικού

¹⁶⁰ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_el.htm

¹⁶¹ Σχέδιο δράσης για το ΦΠΑ – Προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ – Η ώρα των αποφάσεων (COM(2016) 148 final, της 7ης Απριλίου 2016).

¹⁶² Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy

σχεδιασμού και της καταπολέμησης των πρακτικών φοροαποφυγής, με τη μεταφορά κερδών σε φορολογικούς παραδείσους εκτός της ενιαίας αγοράς¹⁶³.

Τέλος, πολλά κράτη μέλη ζήτησαν υποστήριξη για να ενισχύσουν την ικανότητα των φορολογικών διοικήσεων. Οι δράσεις υποστήριξης βάσει του προγράμματος στήριξης διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων συντονίζονται στενά στο πλαίσιο του προγράμματος FISCALIS¹⁶⁴. Τα κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν από την Επιτροπή τεχνική συνδρομή σε θέματα φορολογικής πολιτικής και φορολογικής διοίκησης. Τα εν λόγω αιτήματα συντονίζονται, αναλύονται και παρακολουθούνται από την Υπηρεσία στήριξης διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων. Η συνδρομή αυτή μπορεί να χρηματοδοτηθεί στο πλαίσιο του προγράμματος FISCALIS.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να επισημανθεί ότι κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής δεν μπορούν καταρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνο στο βαθμό που αυτό είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου αυτού σκοπού. Ειδικότερα, τα μέτρα αυτά πρέπει να θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της Οδηγίας και επομένως δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ¹⁶⁵.

ii) Το σύστημα VIES

Για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ και την προστασία των κρατών μελών, η ΕΕ καθιέρωσε το σύστημα «VAT Information Exchange System» (VIES) και την υποχρέωση για διασταυρώσεις μέσω των υποβαλλόμενων από τις επιχειρήσεις καταστάσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων (VAT Listing returns).

Το VIES είναι ένα ηλεκτρονικό μέσο διαβίβασης πληροφοριών σχετικά με εγγραφή στα μητρώα ΦΠΑ (δηλαδή ελέγχει την εγκυρότητα – ύπαρξη των

¹⁶³ Σχέδιο Δράσης Ε.Ε. σχετικά με τη φοροαποφυγή (Anti-Tax Avoidance Package – ATA), Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164

¹⁶⁴ Βλ. κατωτέρω υπό στοιχείο 4.Α.Ι.ιχ

¹⁶⁵ C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, 15.5.2014, σκ. 38, C-588/10 Kraft Foods Polska, 26.1.2012, ECLI:EU:C:2012:40, σκ. 28, και C-271/12 Petroma Transports and Others EU:C:2013:297, σκ. 28

αριθμών μητρώου ΦΠΑ) των επιχειρήσεων που είναι καταχωρισμένες στην ΕΕ. Οι πληροφορίες σχετικά με (απαλλασσόμενες από φόρους) ενδοκοινοτικές παραδόσεις διαβιβάζονται επίσης μεταξύ των διοικήσεων των κρατών μελών μέσω του VIES. Οι πληροφορίες όσον αφορά τα δεδομένα για την εγγραφή στα μητρώα ΦΠΑ συλλέγονται από τις εθνικές διοικήσεις και τροφοδοτούν τις βάσεις δεδομένων¹⁶⁶.

Με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αναφέρουν το συνολικό ποσό των παραδόσεων κατά τη διάρκεια του σχετικού τριμήνου σε κάθε υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος. Οι πίνακες αυτοί υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση του υποκείμενου στο φόρο που πραγματοποιεί την παράδοση. Οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους παράδοσης υποχρεούνται να καταχωρίζουν τις πληροφορίες από τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες στη βάση δεδομένων του VIES, καθιστώντας διαθέσιμα αυτά τα δεδομένα στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού. Ο πελάτης πρέπει να δηλώνει μια ενδοκοινοτική απόκτηση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού, γεγονός που καθιστά απαιτητό το ΦΠΑ στο κράτος μέλος τελικού προορισμού.

Σύμφωνα με την πρόταση της ΕΕ, όπως αναφέρεται διεξοδικά στο υπό 4.Α.Ι.χiii στοιχείο «Η έννοια του πιστοποιημένου υποκειμένου στο φόρο», ένας από τους σκοπούς της είναι να ενσωματωθεί στο σύστημα VIES η ιδιότητα του πιστοποιημένου υποκειμένου στο φόρο. Ο έλεγχος της ιδιότητας του πελάτη ως πιστοποιημένου υποκείμενου στο φόρο, προκειμένου να μη χρεωθεί ο ΦΠΑ στην περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών στο πλαίσιο του οριστικού συστήματος, είναι αρκετά παρόμοιος με τον έλεγχο του αριθμού ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η ιδιότητα του πιστοποιημένου υποκείμενου στο φόρο αφορά διασυνοριακές καταστάσεις και η υποδομή ήδη υπάρχει και χρησιμοποιείται από όλες τις φορολογικές διοικήσεις, είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιηθεί η υπάρχουσα υποδομή και να επεκταθεί η λειτουργία της ώστε να συμπεριληφθεί

¹⁶⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=el#item_1

η ιδιότητα των υποκείμενων στο φόρο ως πιστοποιημένων υποκείμενων στο φόρο¹⁶⁷.

iii) Οι Γενικές Κατευθύνσεις της Επιτροπής

Σε συνέχεια ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την ανάγκη χάραξης συντονισμένης στρατηγικής με σκοπό τη βελτίωση της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και κατόπιν της απαίτησης του Συμβουλίου Ecofin του Ιουνίου 2007, η Επιτροπή εξέδωσε ανακοίνωση, η οποία περιλαμβάνει μία σειρά από στοιχεία «κλειδιά» με τα οποία τα κράτη μέλη μπορούν να βελτιώσουν τις ικανότητές τους στο πεδίο του χειρισμού της απάτης σχετικά με το ΦΠΑ, ιδίως στην περίπτωση του εξαφανισμένου εμπόρου (απάτη Καρουζέλ)¹⁶⁸.

Η ανακοίνωση παρουσιάζει ορισμένα βασικά στοιχεία με σκοπό τη βελτίωση της σημερινής κατάστασης. Το Συμβούλιο καλείται να παράσχει την απαραίτητη πολιτική καθοδήγηση για τις μελλοντικές ενέργειες στους ακόλουθους τομείς:

- Βελτίωση της ακρίβειας των πληροφοριών που ανταλλάσσονται μεταξύ των κρατών μελών σχετικά με το ενδοκοινοτικό εμπόριο (εάν θα απαιτηθούν νέες υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων από τους επαγγελματίες με μείωση του διοικητικού φόρτου σε άλλους τομείς).
- Μια πραγματική ευρωπαϊκή προσέγγιση θα πρέπει να ενσωματωθεί στη διαχείριση του συστήματος ΦΠΑ από τις φορολογικές αρχές. Οι φορολογικές αρχές αναλαμβάνουν την ευθύνη όχι μόνο για την προστασία των εθνικών εσόδων από το ΦΠΑ, αλλά και των εσόδων των άλλων κρατών μελών. Αυτό θα πρέπει να οδηγήσει σε ένα υψηλότερο επίπεδο προστασίας των εσόδων για όλα τα κράτη μέλη.
- Υπάρχει ανάγκη για μια κοινή προσέγγιση για την εγγραφή και τη διαγραφή των υποκείμενων στο φόρο στην ΕΕ. Κατά την άποψη της Επιτροπής, ένα κράτος μέλος θα πρέπει να είναι υπεύθυνο για την απώλεια ΦΠΑ που σε άλλο κράτος μέλος λόγω της αμέλειας του στην ενημέρωση της βάσης δεδομένων των υποκειμένων στο φόρο.

¹⁶⁷ Πρόταση ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 όσον αφορά τον πιστοποιημένο υποκείμενο στο φόρο, Βρυξέλλες, 4.10.2017 COM(2017) 567 final 2017/0248 (CNS):

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0567&from=EL>

¹⁶⁸ EVD news: Terra/Kajus-26 November 2007

- Η ικανότητα των φορολογικών διοικήσεων να συλλέγουν τα έσοδα ΦΠΑ σε περιπτώσεις απάτης θα πρέπει να ενισχυθεί, μέσω στοχευμένης χρήσης της απεριόριστης και εις ολόκληρον ευθύνης για τους επιχειρηματίες που εμπλέκονται σε παράνομες δραστηριότητες. Η ασφάλεια δικαίου για τις πραγματικές επιχειρήσεις και τη βελτίωση της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη των φόρων πρέπει να εξασφαλίζεται.

Πρέπει να σημειωθεί ότι αν και το νομικό κοινοτικό πλαίσιο για τη διοικητική συνεργασία¹⁶⁹ ενισχύθηκε πριν από μερικά έτη, τα κράτη μέλη δεν χρησιμοποιούν επαρκώς τις νέες δυνατότητες με αποτέλεσμα το επίπεδο χρησιμοποίησης της διοικητικής συνεργασίας να είναι δυσανάλογο προς τις διαστάσεις του ενδοκοινοτικού εμπορίου.

Να σημειωθεί ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2010 υιοθέτησε τον Πράσινο Χάρτη για την καταπολέμηση της απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ. Τα τέσσερα διαφορετικά μοντέλα δράσεων που προτείνονται αποτιμώνται θετικά (ισοζύγιο κόστους και οφέλους), αν και το κόστος για την υλοποίησή τους διαφέρει. Στον παρακάτω πίνακα επιχειρείται μια σύνοψη των τεσσάρων αυτών δράσεων καταπολέμησης της απάτης στο ΦΠΑ:

Μηχανισμός διακριτών πληρωμών (split payment mechanism)	Αποθήκη δεδομένων	Φορολογικό μητρώο – διαπιστευμένος φορολογούμενος	Κεντρική διαχείριση βάσης δεδομένων
<ul style="list-style-type: none"> • Η Τράπεζα διαχωρίζει την πληρωμή σε ΦΠΑ και έσοδο • Το φορολογητέο ποσό καταβάλλεται στον προμηθευτή • Το ποσό του ΦΠΑ μεταφέρεται αυτόματα στην Φορολογική Αρχή 	<ul style="list-style-type: none"> • Ο φορολογούμενος μεταφορτώνει (uploads) τα προκαθορισμένα αρχεία σε μια ασφαλή αποθήκη δεδομένων ΦΠΑ • Ο φορολογούμενος δίνει δικαίωμα πρόσβασης στη Φορολογική Αρχή στα δεδομένα, τα οποία υποχρεούται να διατηρεί/αποθηκεύει 	<ul style="list-style-type: none"> • Η διαδικασία συμμόρφωσης με το ΦΠΑ και οι εσωτερικές διαδικασίες που υιοθετούνται από το φορολογούμενο πιστοποιούνται από την Φορολογική Αρχή 	<ul style="list-style-type: none"> • Τα δεδομένα ΦΠΑ αποστέλλονται σε πραγματικό χρόνο σε βάση δεδομένων που διαχειρίζεται η Φορολογική Αρχή κεντρικά

¹⁶⁹ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 (ΕΕ L 264 της 15.10.2003, σ. 1)

iv) Eurofisc

Προκειμένου να προαχθεί και να διευκολυνθεί η πολυμερής συνεργασία για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, δημιουργήθηκε δίκτυο¹⁷⁰ για την ταχεία ανταλλαγή στοχοθετημένων πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών το οποίο καλείται «Eurofisc». Στα πλαίσια του Eurofisc, τα κράτη μέλη θεσπίζουν πολυμερή μηχανισμό έγκαιρης προειδοποίησης με σκοπό την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, συντονίζουν την ταχεία πολυμερή ανταλλαγή στοχοθετημένων πληροφοριών στους τομείς στους οποίους θα δραστηριοποιείται το Eurofisc και συντονίζουν τις εργασίες των υπαλλήλων συνδέσμων των κρατών μελών που συμμετέχουν στο Eurofisc όσον αφορά την ανταπόκριση στις προειδοποιήσεις. Η Επιτροπή έχει δρομολογήσει την ανάπτυξη της Ανάλυσης Δικτύων Συναλλαγών για την ανταλλαγή και την από κοινού επεξεργασία των στοχοθετημένων πληροφοριών ΦΠΑ από υπαλλήλους ανάλυσης κινδύνου του δικτύου Eurofisc. Αυτό το νέο μέσο θα επιτρέψει στις φορολογικές διοικήσεις να εξαρθρώσουν τα δίκτυα απάτης με απλούστερο, ταχύτερο και ασφαλέστερο τρόπο¹⁷¹.

Τα κράτη μέλη που έχουν επιλέξει να συμμετέχουν σε τομέα εργασίας του Eurofisc συμμετέχουν ενεργώς στην πολυμερή ανταλλαγή στοχοθετημένων πληροφοριών μεταξύ όλων των συμμετεχόντων κρατών μελών. Η Επιτροπή παρέχει στο Eurofisc τεχνική και υλικοτεχνική υποστήριξη, ωστόσο δεν συμμετέχει στην καθημερινή λειτουργία του Eurofisc και δεν έχει πρόσβαση στις πληροφορίες που ανταλλάσσονται στο πλαίσιο του εν λόγω δικτύου, οι οποίες είναι εμπιστευτικές. Οι υπάλληλοι-σύνδεσμοι των κρατών μελών που συμμετέχουν σε συγκεκριμένο τομέα εργασίας του Eurofisc έχουν πείρα στην καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

Οι αρμόδιες αρχές κάθε κράτους μέλους ορίζουν τουλάχιστον έναν υπάλληλο σύνδεσμο του Eurofisc, ο οποίος λογοδοτεί μόνο στην εθνική διοίκηση. Ο υπάλληλος αυτός συμμετέχει σε συγκεκριμένο τομέα εργασίας του Eurofisc και ορίζει συντονιστή μεταξύ των συμμετεχόντων υπαλλήλων συνδέσμων του

¹⁷⁰ Άρθρα 33-37 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

¹⁷¹ Σχέδιο δράσης για το ΦΠΑ – Προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ – Η ώρα των αποφάσεων (COM(2016) 148 final, της 7ης Απριλίου 2016).

Eurofisc, για περιορισμένο χρονικό διάστημα. Συγκεκριμένα, οι συντονιστές του τομέα εργασίας του Eurofisc:

α) αντιπαραβάλλουν τις πληροφορίες που λαμβάνουν από τους συμμετέχοντες υπαλλήλους συνδέσμων του Eurofisc και τις διαθέτουν όλες στους άλλους συμμετέχοντες υπαλλήλους συνδέσμων του Eurofisc. Οι πληροφορίες ανταλλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα,

β) εξασφαλίζουν την επεξεργασία των πληροφοριών που λαμβάνουν από τους συμμετέχοντες υπαλλήλους συνδέσμων του Eurofisc, κατά τα συμφωνηθέντα από τους συμμετέχοντες στον τομέα εργασίας, και καθιστούν το αποτέλεσμα διαθέσιμο στους συμμετέχοντες υπαλλήλους συνδέσμων του Eurofisc,

γ) παρέχουν αναπληρόρηση στους συμμετέχοντες υπαλλήλους συνδέσμων του Eurofisc.

Μόλις ένα κράτος μέλος κατηγοριοποιήσει μια εταιρεία ως εταιρεία-όχημα που πραγματοποιεί εικονικές ή πραγματικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε αφανείς ή ασυνεπείς εμπόρους, οι πληροφορίες που αφορούν τους τρέχοντες και τους σκοπούμενους εταίρους της πρέπει να αποστέλλονται αμελλητί μέσω του Eurofisc, ούτως ώστε αυτοί οι έμποροι να ταυτοποιούνται, να παρακολουθούνται και, εάν είναι αναγκαίο, να διαγράφονται αμέσως από το μητρώο. Διαφορετικά, η ικανότητα των κρατών μελών να αντιμετωπίζουν προληπτικά την ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς εμπόρου περιορίζεται. Χωρίς έναν ταχύ μηχανισμό ανατροφοδότησης όσον αφορά τη χρησιμότητα των λαμβανόμενων ενδείξεων απάτης, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να βελτιώσουν την ποιότητα της ανάλυσης κινδύνου τους.

ν) Πολυμερείς Έλεγχοι¹⁷²

Η Επιτροπή και τα κράτη μέλη έχουν εργαστεί από κοινού τα τελευταία χρόνια για τον εντοπισμό και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης. Ένα από τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται αυτήν την περίοδο μεταξύ των κρατών μελών είναι οι πολυμερείς έλεγχοι. Τα πρώτα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

¹⁷² Εγχειρίδιο Υπ. Οικονομικών, Διεξαγωγή πολυμερών ελέγχων με άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. για την πάταξη της φοροδιαφυγής στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ και της απάτης τύπου Καρουζέλ, 19.9.2008

Ο πολυμερής έλεγχος είναι ο συντονισμένος έλεγχος της φορολογικής υποχρέωσης ενός ή περισσότερων φορολογουμένων, που διενεργούν δύο ή περισσότερες χώρες στα αντίστοιχα εδάφη τους, για τον οποίο έχουν κοινά ή συμπληρωματικά συμφέροντα. Στις χώρες αυτές περιλαμβάνεται τουλάχιστον ένα κράτος μέλος της ΕΕ. Οι πολυμερείς έλεγχοι μπορούν να αφορούν την έμμεση φορολογία, την άμεση φορολογία ή τους φόρους επί των ασφαλίσεων.

Η διοργάνωση των πολυμερών ελέγχων χρηματοδοτείται μέσω του Κοινοτικού προγράμματος FISCALIS. Οι δαπάνες μετακίνησης και ημερήσιας αποζημίωσης των ελεγκτών που συμμετέχουν στις συσκέψεις των πολυμερών ελέγχων καλύπτονται από τον προϋπολογισμό του προγράμματος FISCALIS και κατά συνέπεια δεν προκύπτει επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού.

Η Επιτροπή και τα κράτη μέλη έχουν δεσμευθεί να συνεργασθούν για την πραγματοποίηση των πολυμερών ελέγχων. Οι πολυμερείς έλεγχοι προβλέπεται, ότι θα ωφελήσουν τις φορολογικές υπηρεσίες των συμμετεχόντων κρατών μελών, ιδιαίτερα στην προσπάθειά τους για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Οι κύριοι στόχοι των πολυμερών ελέγχων είναι οι εξής:

- Διασφάλιση ότι οφείλεται ο σωστός φόρος σύμφωνα με την νομοθεσία της ΕΕ και την εθνική νομοθεσία, μέσω της αποτελεσματικής διοικητικής συνεργασίας
- Διασφάλιση της κοινής προστασίας των εσόδων των κρατών μελών
- Κατανόηση εκ μέρους των υπαλλήλων των φορολογικών υπηρεσιών των δυνατοτήτων ελέγχου των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός της ΕΕ
- Ενθάρρυνση και διευκόλυνση των πολυμερών ελέγχων ως μέρος μιας κανονικής ελεγκτικής δραστηριότητας
- Γνωριμία με τα διάφορα συστήματα ελέγχου και τη νομοθεσία των άλλων κρατών μελών

Η νομοθεσία σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών και τους ταυτόχρονους ελέγχους είναι η ακόλουθη:

- Κανονισμός του Συμβουλίου 1798/2003/ΕΕ (μόνο για ΦΠΑ)

- Οδηγία του Συμβουλίου 77/799/ΕΟΚ όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία του Συμβουλίου 2004/56/ΕΚ (για άμεσους φόρους, ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τους φόρους επί των ασφαλίσεων)
- Κανονισμός του Συμβουλίου 2073/2004 (για ειδικούς φόρους κατανάλωσης μόνο)
- Κανονισμοί της Επιτροπής που εκδόθηκαν σύμφωνα με τη διαδικασία περί τροπολογίας που προβλέπεται στον κανονισμό 1798/2003/ΕΕ (μόνο για ΦΠΑ)
- Οδηγία του Συμβουλίου 92/12/ΕΟΚ (για ειδικούς φόρους κατανάλωσης μόνο)
- Άρθρο 29 του Νόμου 4174/2013¹⁷³ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), το οποίο παραπέμπει ευθέως στα άρθρα 1 έως 25 του Νόμου 4170/2013, ο οποίος ενσωμάτωσε την Οδηγία 2011/16/ΕΚ, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας
- Απόφαση FISCALIS 1482/2007/ΕΕ

Η διαδικασία για την έναρξη διεξαγωγής ενός πολυμερούς ελέγχου προϋποθέτει ότι ο έλεγχος από ένα μόνο κράτος μέλος δεν είναι επαρκής για την εξακρίβωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φορολογούμενου κι επομένως απαιτείται η διεξαγωγή ελέγχου σε φορολογούμενους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη.

Τα κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την επιλογή ενός πολυμερούς ελέγχου είναι μεταξύ άλλων τα εξής:

- Εμπλοκή σε απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ (Απάτη τύπου Καρουζέλ)
- Φορολογική συμπεριφορά του φορολογούμενου: «εξαφανισμένοι» έμποροι, σχεδιασμένες πτωχεύσεις
- Μη καταβολή του ΦΠΑ σε πωλήσεις από απόσταση σε άλλα κράτη μέλη, μη καταβολή του ΦΠΑ σε κράτος μέλος, η καταβολή του ΦΠΑ σε Κράτος Μέλος με χαμηλότερο συντελεστή
- Κίνδυνοι που συνδέονται με συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας (εμπόριο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, κινητών τηλεφώνων,

¹⁷³ Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1, περ.β του Νόμου 4174/2013, οι διατάξεις του ΚΦΔ ισχύουν και για το ΦΠΑ.

υπολογιστών, κατασκευαστικός τομέας με εργάτες από άλλα Κράτη Μέλη κ.α.)

- Κατάχρηση της τελωνειακής διαδικασίας 42.00 (απαλλαγή από το ΦΠΑ των εισαγωγών εμπορευμάτων σε ένα κράτος μέλος, όταν τα αγαθά αυτά μεταφερθούν στη συνέχεια σε άλλο κράτος μέλος ή αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης)
- Συναλλαγές με μη συνεργάσιμες περιοχές φορολογικής δικαιοδοσίας («φορολογικοί παράδεισοι»)
- Έλλειψη δραστηριότητας επί σειρά ετών ακολουθούμενη από ξαφνική έναρξη εμπορικής δραστηριότητας, φορολογική συμπεριφορά ιδιοκτητών ή διευθυντών της επιχείρησης, αλλαγή των ιδιοκτητών/μελών/διευθυντών της επιχείρησης
- Αμφιβολίες για την πραγματοποίηση των συναλλαγών από την επιχείρηση στο άλλο κράτος μέλος
- Ενδείξεις ότι οι επιχειρήσεις δεν δηλώνουν όλα τα κέρδη τους που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος μέλος
- Πρακτική υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων 'transfer pricing' στα πλαίσια ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων
- Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, χρησιμοποίηση φορολογικού αντιπροσώπου

vi) Η δράση της Eurojust

Αξίζει να σημειωθεί ότι και η Eurojust έχει ασχοληθεί με το θέμα της απάτης τύπου Καρουζέλ και έχει υποστηρίξει τις ευρωπαϊκές αρχές στις έρευνές τους για την αποκάλυψη των σχετικών κυκλωμάτων.

Το έργο της Eurojust είναι η βελτίωση της αποδοτικότητας των εθνικών δικαστικών και διωκτικών αρχών κατά την αντιμετώπιση του σοβαρού διασυνοριακού και οργανωμένου εγκλήματος και η γρήγορη και αποτελεσματική παραπομπή των εγκληματιών στη δικαιοσύνη. Το όραμα της Eurojust είναι να αποτελέσει τον κύριο δρώντα και το κέντρο εμπειρογνωμοσύνης για την αποτελεσματική δράση κατά του οργανωμένου διασυνοριακού εγκλήματος στην ΕΕ¹⁷⁴.

¹⁷⁴ <http://www.eurojust.europa.eu/Pages/languages/el.aspx>

Η Eurojust ιδρύθηκε το 2002 με αποστολή την υποστήριξη και την ενίσχυση του συντονισμού και της συνεργασίας μεταξύ των εθνικών αρχών για την καταπολέμηση του διασυνοριακού εγκλήματος που επηρεάζει την ΕΕ. Αποστολή της Eurojust είναι ο συντονισμός των εθνικών αρχών σε κάθε στάδιο της έρευνας και της δίωξης εγκλημάτων. Ακόμη, οι απεσταλμένοι νεότεροι εκπρόσωποι στην έδρα της Eurojust στη Χάγη επιλύουν τα πρακτικά προβλήματα που προκύπτουν από τις διαφορές μεταξύ των νομικών συστημάτων των κρατών μελών.

Η Eurojust υποστήριξε το 2007 τις γερμανικές αρχές στις έρευνες για μια σοβαρή υπόθεση απάτης ΦΠΑ — τύπου Καρουζέλ, συντονίζοντας τις κοινές δράσεις στα εμπλεκόμενα κράτη μέλη. Το 2007 ξεκίνησαν στη Γερμανία έρευνες ενάντια σε 14 μέλη μιας εγκληματικής οργάνωσης, ύποπτης για απάτη ΦΠΑ τύπου Καρουζέλ αρκετών εκατομμυρίων ευρώ. Η Eurojust συντόνισε τις κοινές δράσεις σε διάφορα κράτη μέλη της ΕΕ. Σε οκτώ κράτη μέλη (Κύπρο, Αυστρία, Ιταλία, Τσεχία, Λετονία, Λιθουανία, Ισπανία και Δανία) εντάλματα έρευνας εκτελέστηκαν ταυτόχρονα και με επιτυχία. Το 2008 οι γερμανικές αρχές διεξήγαγαν και άλλες έρευνες για μια εγκληματική ομάδα 19 υπόπτων που εργάζονταν σε υπεύθυνες θέσεις διαφόρων εταιρειών και φέρονταν να έχουν πλαστούς λογαριασμούς πλασματικής διάθεσης ηλεκτρονικού εξοπλισμού για υποβολή αιτημάτων επιστροφών του ΦΠΑ. Η Eurojust ανέλαβε έναν πολύ σημαντικό ρόλο στο συντονισμό των κοινών δράσεων που πραγματοποιήθηκαν στις οκτώ εμπλεκόμενες χώρες. Το Μάιο του 2008, έγιναν ταυτόχρονες ενέργειες, βασισμένες σε εντάλματα έρευνας που εκδόθηκαν από γερμανικό δικαστήριο. Η Eurojust είχε την ευθύνη του συντονισμού της ταυτόχρονης εκτέλεσης των αιτημάτων συνδρομής στα διαφορετικά κράτη μέλη, με τη συμμετοχή ερευνητών από το αρμόδιο γερμανικό γραφείο καταπολέμησης της φορολογικής απάτης. Η επιτυχής επιχείρηση οδήγησε στη συλλογή σημαντικών αποδεικτικών στοιχείων για περαιτέρω έρευνες στη Γερμανία¹⁷⁵.

Επίσης το 2011, η Ομάδα Οικονομικών και Χρηματοοικονομικών Εγκλημάτων της Eurojust ολοκλήρωσε το στρατηγικό πρόγραμμα με τίτλο «Ενίσχυση της

¹⁷⁵ Eurojust, Ετήσια Έκθεση 2008

ανταλλαγής πληροφοριών και της αμοιβαίας δικαστικής συνδρομής μεταξύ των δικαστικών αρχών των Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της απάτης ως προς το ΦΠΑ». Την ίδια χρονιά η Eurojust οργάνωσε σεμινάριο με στόχο τον προσδιορισμό των υφιστάμενων νομικών και πρακτικών εμποδίων για την έρευνα και τη δίωξη της απάτης ως προς το ΦΠΑ, ιδίως την επονομαζόμενη απάτη τύπου Καρουζέλ. Ακόμη, διατυπώθηκαν συστάσεις, όπως μεταξύ άλλων οι εξής: προσέγγιση ορισμών των αδικημάτων, επιπέδων κυρώσεων και προθεσμιών παραγραφής στα κράτη μέλη σχετικά με την απάτη ως προς το ΦΠΑ, ανάγκη ύπαρξης σε όλα τα κράτη μέλη ενός νομικού πλαισίου για την έρευνα και τη δίωξη της διασυνοριακής απάτης ως προς το ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του τόπου τέλεσης του εγκλήματος και της απώλειας που προέκυψε και ανάγκη έναρξης της διασυνοριακής αστυνομικής και δικαστικής συνεργασίας το συντομότερο δυνατό με την υποστήριξη της Eurojust και της Europol¹⁷⁶.

vii) Η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)

Το 1988 δημιουργήθηκε μια Ομάδα Δράσης για τον Συντονισμό της Πρόληψης της Απάτης (UCLAF) ως τμήμα της Γενικής Γραμματείας της Επιτροπής¹⁷⁷. 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. Το 1993 μετά τη σύσταση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, οι αρμοδιότητες της UCLAF επεκτάθηκαν σταδιακά.

Μετά από δύο χρόνια η UCLAF ξεκίνησε έρευνες με δική της πρωτοβουλία, βάσει πληροφοριών από διάφορες πηγές. Συγκεκριμένα, επιβλήθηκε σε όλες τις υπηρεσίες της Επιτροπής η υποχρέωση να ενημερώνουν την UCLAF όταν υποψιάζονται περιπτώσεις απάτης σε τομείς της αρμοδιότητάς τους. Το 1999 ιδρύθηκε η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) ως ανεξάρτητος φορέας εντός της Επιτροπής.

Η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης, η οποία διαθέτει διοικητική και δημοσιονομική αυτονομία, έχει τριπλή αποστολή:

¹⁷⁶ Eurojust Ετήσια Έκθεση 2011

¹⁷⁷ http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_el.htm

- να προστατεύει τα οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ διερευνώντας περιπτώσεις απάτης και διαφθοράς, καθώς και κάθε άλλη παράνομη δραστηριότητα
- να εντοπίζει και να διερευνά σημαντικά θέματα που αφορούν την άσκηση επαγγελματικών καθηκόντων από τα μέλη και το προσωπικό των θεσμικών οργάνων και οργανισμών της ΕΕ, τα οποία ενδέχεται να επισύρουν πειθαρχική ή ποινική ευθύνη
- να στηρίζει τα θεσμικά όργανα της ΕΕ, και ιδιαίτερα την Επιτροπή, στην ανάπτυξη και την εφαρμογή νομοθεσίας και πολιτικών για την καταπολέμηση της απάτης.

Να σημειωθεί ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα κράτη μέλη επιμερίζονται την ευθύνη για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ από την απάτη και τη διαφθορά. Ο κύριος φορέας καταπολέμησης της απάτης σε επίπεδο ΕΕ είναι η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης, η οποία συμβάλλει στον σχεδιασμό και την εφαρμογή της πολιτικής της Επιτροπής για την καταπολέμηση της απάτης και διεξάγει διοικητικές έρευνες σε σχέση με υποθέσεις απάτης σε βάρος του προϋπολογισμού της ΕΕ.

viii) Ο θεσμός του Ευρωπαϊού Εισαγγελέα (EPPO)

Ο νέος θεσμός του Ευρωπαϊού Εισαγγελέα έρχεται για να αλλάξει ριζικά τον τρόπο και τις μεθόδους δίωξης της οικονομικής εγκληματικότητας για όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και θα συμβάλει καθοριστικά στην πάταξη του οικονομικού εγκλήματος που κοστίζει κάθε χρόνο δισεκατομμύρια ευρώ σε χαμένους φόρους, δασμούς και έσοδα. Ο νέος αυτός θεσμός, προϊόν πολύχρονης διαβούλευσης ανάμεσα στα κράτη μέλη προβλέπεται πλήρως ανεξάρτητος από τα εθνικά κράτη, με οργανωμένο γραφείο και υπηρεσίες και με αρμοδιότητες εξαιρετικά σημαντικές, καθώς μπορεί να διώκει ποινικά κάθε υπόθεση οικονομικής εγκληματικότητας, ενώ θα έχει γραφεία σε όλες τις χώρες της ΕΕ.

Οι λεγόμενοι εντεταλμένοι εισαγγελείς θα αποτελούν τους βραχίονες του νέου θεσμού σε κάθε κράτος μέλος. Προβλέπονται πλήρως ανεξάρτητοι από εθνικές επιρροές και θα εκτελούν τα καθήκοντά τους στο πλαίσιο της λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας. Το κεντρικό γραφείο του Ευρωπαϊού Εισαγγελέα ορίζεται να εποπτεύει τις έρευνες και τις ποινικές δίωξεις που γίνονται και σε

εθνικό επίπεδο, ώστε να υπάρχει ομοιομορφία σε όλη την Ένωση. Το σύστημα θα φέρει νομική εξειδίκευση από κάθε χώρα, διατηρώντας όμως την ανεξαρτησία του.

Το Γραφείο του Ευρωπαϊού Εισαγγελέα ορίζεται να μπορεί να ερευνά μεταξύ άλλων αδικήματα με επιπτώσεις στους ευρωπαϊκούς προϋπολογισμούς και απάτες με το ΦΠΑ, όπως κατασπατάληση ευρωπαϊκών πόρων άνω των 10.000 ευρώ και διασυνοριακή απάτη ΦΠΑ άνω των 10 εκατομμυρίων ευρώ. Έχει επίσης την αρμοδιότητα να επεμβαίνει άμεσα διασυνοριακά χωρίς να απαιτούνται χρονοβόρες δικαστικές διαδικασίες για κάθε μορφής οικονομική εγκληματικότητα κατά των συμφερόντων της ΕΕ, ενώ θα έχει και τη δυνατότητα να στείλει τους εγκληματίες στα εθνικά δικαστήρια.

Η μεταβολή που θα συντελεστεί από τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας εκτιμάται ότι θα είναι μεγάλη για την αντιμετώπιση της οικονομικής εγκληματικότητας σε πρώτη φάση, αλλά κυρίως για την ανεξαρτησία των δικαστικών υπηρεσιών σε όλη την Ευρώπη, με δεδομένο ότι η εν λόγω εισαγγελία θα έχει αρμοδιότητα για όλες τις χώρες της ΕΕ. Για την Ελλάδα προβλέπεται ένας εντεταλμένος εισαγγελέας που θα ανήκει στο δυναμικό της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας.

Να σημειωθεί σε αυτό το σημείο ότι ισχύει πλέον και ο Νόμος 4489/2017¹⁷⁸, ο οποίος προβλέπει τη λεγόμενη ευρωπαϊκή εντολή έρευνας. Σύμφωνα με το νόμο αυτό, εισαγγελείς, δικαστές και ποινικά δικαστήρια μπορούν άμεσα, χωρίς δικαστική συνδρομή και χρονοβόρες διαδικασίες, να ζητούν από άλλες ευρωπαϊκές αρχές κάθε στοιχείο που θα βοηθήσει για την εξιχνίαση σοβαρών ποινικών υποθέσεων, όπως άνοιγμα λογαριασμών, στοιχεία από φορολογικές αρχές αλλά και κάθε άλλο στοιχείο στο πλαίσιο έρευνας για υποθέσεις διαφθοράς, τρομοκρατίας και οικονομικού εγκλήματος.

ix) Το πρόγραμμα «Fiscalis»

Η ΕΕ θέσπισε πολυετές πρόγραμμα δράσης σε επίπεδο ΕΕ, το Fiscalis 2013, με σκοπό τη χρηματοδότηση των πρωτοβουλιών των φορολογικών διοικήσεων για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική

¹⁷⁸ Νόμος 4489/2017, ΦΕΚ Α' 140/21-09-2017, Ευρωπαϊκή εντολή έρευνας στις ποινικές υποθέσεις - Εναρμόνιση της νομοθεσίας με την Οδηγία 2014/41/ΕΕ και άλλες διατάξεις

αγορά. Το εν λόγω πρόγραμμα παρατάθηκε πρόσφατα έως το 2020. Ο κανονισμός με τον οποίο θεσπίζεται το Fiscalis 2020 επαναπροσδιορίζει τον συγκεκριμένο στόχο, δίνοντας σαφέστερη έμφαση στη στήριξη της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, με τους εξής τρόπους:

- Δημιουργία καλύτερων και περισσότερο συνδεδεμένων συστημάτων τράπεζας πληροφοριών, τα οποία κάθε κράτος μέλος θα έπρεπε να αναπτύξει μόνο του σε διαφορετική περίπτωση. Μεταξύ άλλων προβλέπεται η ανάπτυξη και συντήρηση διαλειτουργικών και αποδοτικών ως προς το κόστος λύσεων τράπεζας πληροφοριών για τη στήριξη των φορολογικών αρχών όσον αφορά την εφαρμογή της νομοθεσίας της ΕΕ
- Ανταλλαγή ορθών πρακτικών και κατάρτισης για την ενίσχυση της αποδοτικότητας: Μεταξύ άλλων, θα συμβάλει στην αποφυγή του περιττού διοικητικού φόρτου για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις στις διασυνοριακές συναλλαγές και θα αυξήσει σημαντικά τον αριθμό των 423.000 επαγγελματιών του τομέα της φορολογίας που έχουν καταρτιστεί από το 2014
- εφαρμογή κοινών δράσεων στη διαχείριση κινδύνου και τους ελέγχους από το 2014 έχουν οργανωθεί 1.000 τέτοιες δράσεις μεταξύ των κρατών μελών
- προώθηση της ανταγωνιστικότητας της ΕΕ, ενίσχυση της καινοτομίας και διευκόλυνση της εφαρμογής νέων οικονομικών μοντέλων.

x) Το Ευρωπαϊκό Δίκτυο Carousel

Ένα από παράδειγμα συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ αποτελεί το Ευρωπαϊκό Δίκτυο Carousel¹⁷⁹ (European Carousel Network, Eurocanet), το οποίο ξεκίνησε με βελγική πρωτοβουλία και τυγχάνει της στήριξης της Επιτροπής μέσω της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF). Το δίκτυο στοχεύει στην επιτάχυνση της ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με

¹⁷⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:52007SA0008>

ΕΙΔΙΚΗ ΈΚΘΕΣΗ αριθ. 8/2007, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας συνοδευόμενη από τις απαντήσεις της Επιτροπής (υποβαλλόμενη δυνάμει του άρθρου 248 παράγραφος 4 δεύτερο εδάφιο της συνθήκης ΕΚ) (2008/C 20/01), 25.1.2008

περιορισμένο αριθμό στοχοθετημένων εταιρειών, για τις οποίες υπάρχει υποψία ότι εμπλέκονται σε απάτη του αφανούς εμπόρου. Η διαχείριση και η ανάλυση των δεδομένων εξακολουθεί να υπάγεται αποκλειστικά στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Να σημειωθεί ότι όλα τα συμμετέχοντα κράτη μέλη έχουν πρόσβαση στο σύνολο των ανταλλασσόμενων πληροφοριών χωρίς περιορισμούς. Για το εν λόγω είδος ανταλλαγής πληροφοριών όπου δεν συμμετέχουν όλα τα κράτη μέλη, η Επιτροπή δεν διαθέτει πρόσβαση ώστε να συγκεντρώνει στατιστικά δεδομένα. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δύναται μόνο να παράσχει οικονομική και διοικητική υποστήριξη για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών.

xι) Υποχρεώσεις των κρατών μελών

Με αφορμή την νομολογία του Δικαστηρίου¹⁸⁰ όσον αφορά τον Κανονισμό 904/2010 και λαμβανομένου υπόψη του καθήκοντος συνεργασίας για την είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ, η φορολογική αρχή κράτους μέλους που εξετάζει το απαιτητό του ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με το φόρο αυτό εντός άλλων κρατών μελών υποχρεούται να επιβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές αυτών των άλλων κρατών μελών όταν ένα τέτοιο αίτημα είναι χρήσιμο, ή ακόμα και αναγκαίο, για να προσδιοριστεί αν ο ΦΠΑ είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους.

xii) Μέτρα αντιμετώπισης - Παραδείγματα άλλων κρατών

Η Κινεζική φορολογική αρχή για να αντιμετωπίσει την απώλεια εσόδων εξαιτίας απάτης αναφορικά με το ΦΠΑ εισροών ανέπτυξε ένα σύστημα¹⁸¹ άμεσης διασταύρωσης των τιμολογίων τη στιγμή της έκδοσής τους υποχρεώνοντάς τον εκδότη να ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή μέσω μιας ειδικής ηλεκτρονικής πλατφόρμας. Αυτή η πρακτική επιτρέπει στη φορολογική αρχή να εντοπίζει άμεσα τα πλαστά φορολογικά στοιχεία αλλά είναι πολύ αδύναμη στον εντοπισμό των εικονικών (ως προς τη συναλλαγή, την αξία ή τα εμπλεκόμενα μέρη). Ένα τέτοιο σύστημα είναι δυνατόν να πετύχει ακόμα και εντός της ΕΕ,

¹⁸⁰ C-419/14, WebMindLicences, 17.12.2015, σκέψη 59

¹⁸¹ <http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367721/c2390193/content.html> (πρόσβαση την 13.03.2018), State Administration of Taxation (China), Development of IT-Based Taxation (25 Νοεμβρίου 2016)

συνδυαζόμενο και με υποχρεωτική ηλεκτρονική τιμολόγηση, εάν τα κράτη μέλη ήταν διατεθειμένα να συμφωνήσουν σε ένα κοινό πρωτόκολλο ανταλλαγής ψηφιακών δεδομένων που θα εξασφάλιζε ασφάλεια και εμπιστευτικότητα.

Η Γαλλική φορολογική αρχή για να εξασφαλίσει ότι τα δεδομένα των τιμολογίων και των αποδείξεων που εκδίδονται δεν αλλοιώνονται μέχρι την αποστολή τους στη φορολογική αρχή με τη χρήση κακόβουλου λογισμικού υποχρεώνει από 1.1.2018 όλες τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν συγκεκριμένο πιστοποιημένο λογισμικό (στο οποίο δεν μπορεί να επέμβει ο χρήστης-επιτηδευματίας) ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησης της συναλλαγής (μετρητά, χρεωστική ή πιστωτική κάρτα, επιταγή).

Άλλο μέτρο αντιμετώπισης είναι η σε πραγματικό χρόνο καταβολή του ΦΠΑ από το λήπτη του τιμολογίου έτσι ώστε οι φορολογικές αρχές να μη βασίζονται στα δεδομένα που θα τους δώσει ο εκδότης. Η μέθοδος αυτή είναι γνωστή ως «μηχανισμός της διαχωρισμένης πληρωμής- split payment mechanism¹⁸²) και χρησιμοποιεί επίσης τη τεχνολογία για τον εντοπισμό και την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου και αρχικά σχεδιάστηκε για την αντιμετώπιση της απάτης τύπου Καρουζέλ, αφού δεν αφήνει ποσό φόρου στη διάθεση του πωλητή-επιτηδευματία. Ο μηχανισμός αυτός θα μπορούσε να συνδυαστεί και με ένα αυτόματο σύστημα που θα χρησιμοποιεί τη τεχνολογία Blockchain για την καταγραφή και πιστοποίηση όλων των συναλλαγών. Με τη χρήση της τεχνολογίας αυτής, οι φορολογικές αρχές θα είχαν σταθερή πρόσβαση σε πραγματικό χρόνο σε όλα τα στάδια του οικονομικού κύκλου συμπεριλαμβανομένων των συναλλασσόμενων μερών, της φύσης και των ποσοτήτων των αγαθών και των υπηρεσιών. Παρόλο που ο μηχανισμός αυτός ήδη αξιολογείται σε επίπεδο ΕΕ και αρκετά κράτη μέλη τον έχουν θέσει σε εφαρμογή η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκφράζει επιφυλάξεις αναφορικά με την αποδοτικότητα (κόστος-όφελος) του μηχανισμού. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι ο εν λόγω μηχανισμός δεν προσθέτει τίποτα σε συναλλαγές που διακανονίζονται με μετρητά και για το λόγο αυτό για να έχει πραγματική αξία θα πρέπει να συνδυαστεί με την υποχρεωτικότητα της χρήσης τραπεζικών μέσων πληρωμής ακόμα και για συναλλαγές πολύ μικρής αξίας.

¹⁸² Βλ. αναλυτικά κατωτέρω υπό στοιχείο 4.Β.IV

Η υποχρεωτική εισαγωγή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στην Ιταλία για συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων αποτιμάται θετικά αναφορικά με τη συμβολή της στην καταπολέμηση της απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ. Ειδικότερα, το μέτρο ξεκίνησε με στόχο την απλοποίηση των διαδικασιών, την αντιμετώπιση της απάτης, την μείωση του όγκου των τιμολογίων που διακινούνται σε φυσική μορφή και την ψηφιοποίηση των φορολογικών στοιχείων. Η αρχική εκτίμηση ήταν ότι θα περιορίσει το έλλειμμα ΦΠΑ κατά περίπου 17 εκ. ευρώ αλλά και θα δημιουργήσει βεβαιότητα αναφορικά με το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης.

Η πραγματικότητα, μετά την εφαρμογή του συστήματος στην πράξη με βάση στατιστικά στοιχεία έδειξε ότι περιορίστηκαν οι πλασματικές αγορές κατά 3,2 εκ. ευρώ και 700 εκ. ευρώ ΦΠΑ που προοριζόταν για επιστροφή με λανθασμένα στοιχεία (απάτη) τελικά δεν επεστράφη. Πάνω από εκατό στελέχη της Φορολογικής Αρχής που διενήργησαν ελέγχους μετά από διασταυρώσεις εντόπισαν εικονικές επιχειρήσεις, πλαστά στοιχεία αγορών και πλαστά οικονομικά στοιχεία και αρχεία, ειδικά σε δραστηριότητες σχετιζόμενες με την εμπορία πετρελαίου.

Αναμφισβήτητα ένας συνδυασμός όλων των δυνατών δράσεων για την καταπολέμηση της απάτης όπως αναπτύχθηκαν ανωτέρω¹⁸³ ισοδυναμεί με μια συστηματική αντιμετώπιση σε όλα τα στάδια του οικονομικού κύκλου: γενικευμένη χρήση της χρεοπίστωσης σε συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών και αποσύνδεση του πωλητή των αγαθών ή του παρόχου των υπηρεσιών από την ιδιότητα του εκ του νόμου υπευθύνου προσώπου για είσπραξη και απόδοση. Σε κάθε περίπτωση η πιο πάνω προσέγγιση θα ήταν ελλιπής εάν δεν υποστηριζόταν από ένα αυτόματο σύστημα ελέγχου σε πραγματικό χρόνο, διασταυρώσεων σε όλα τα στάδια του οικονομικού κύκλου και άμεσου εντοπισμού των απωλειών του φόρου. Ως αποτέλεσμα της ταυτόχρονης πιστοποίησης της συναλλαγής και είσπραξης του φόρου μέσω του μηχανισμού

¹⁸³ Herbain C., *Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment*, INTERTAX, Kluwer Law International BV, Volume 46 - 2018, Issue 6 & 7

της διαχωρισμένης πληρωμής είναι πιθανό η απάτη να σταματούσε από μόνη της¹⁸⁴.

xiii) Η έννοια του Πιστοποιημένου Υποκειμένου στο Φόρο

Στο πρόγραμμα εργασίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το 2017¹⁸⁵ συμπεριλήφθηκε νομοθετική πρόταση για ένα απλούστερο και θωρακισμένο έναντι της απάτης οριστικό σύστημα ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο με βάση την αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού των εμπορευμάτων ώστε να δημιουργηθεί ένα ισχυρός ενιαίος ευρωπαϊκός χώρος ΦΠΑ.

Η πρόταση συμπεριλαμβάνει την έννοια του πιστοποιημένου υποκειμένου στο φόρο, δυνάμει του οποίου θα παρέχονται απλουστεύσεις και διευκολύνσεις στις αδειοδοτημένες επιχειρήσεις ως προς τις δηλωτικές υποχρεώσεις και τις πληρωμές ΦΠΑ, με έμφαση στο ενδοκοινοτικό εμπόριο αγαθών. Ο θεσμός αυτός θα μπορεί να έχει εφαρμογή σε επιχειρήσεις, οι οποίες πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις που θα ελέγχονται από την εθνική φορολογική αρχή, και θα έχει ισχύ σε όλη την ΕΕ. Με την έννοια του πιστοποιημένου υποκειμένου στο φόρο αναμένεται να καταστεί δυνατή η βεβαίωση ότι μια συγκεκριμένη επιχείρηση μπορεί να θεωρείται συνολικά αξιόπιστος φορολογούμενος.

Ορισμένοι κανόνες απλούστευσης που αφορούν ρυθμίσεις αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αγοραστή (call-off stock), αλυσιδωτές συναλλαγές και την απόδειξη μεταφοράς αγαθών τα οποία μεταφέρονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος μέλος, που ενδέχεται να είναι ευαίσθητοι στην απάτη, θα πρέπει να εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που στη σχετική συναλλαγή συμμετέχουν πιστοποιημένοι υποκείμενοι στο φόρο. Επιπλέον, με την έννοια του πιστοποιημένου υποκειμένου στο φόρο αναμένεται να καταστεί δυνατή η σταδιακή εφαρμογή του οριστικού συστήματος ΦΠΑ, διότι κατά το πρώτο στάδιο του εν λόγω οριστικού συστήματος θα εφαρμόζεται η αντιστροφή της

¹⁸⁴ Ainsworth R. T. & Todorov G., DICE – Digital Invoice Customs Exchange, Boston University School of Law Working Paper No. 13-40, 1, 22.08.2013

¹⁸⁵<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?qid=1487237841093&uri=CELEX:52016DC0710> Πρόγραμμα εργασίας της Επιτροπής 2017: Δημιουργία μιας Ευρώπης που προστατεύει, ενδυναμώνει και υπερασπίζεται τους πολίτες της, COM(2016) 710 final

επιβάρυνσης όταν ο αποκτών, στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, είναι πιστοποιημένος υποκείμενος στο φόρο. Η αιτιολόγηση έγκειται στο ότι, επειδή ο πιστοποιημένος υποκείμενος στο φόρο είναι εξ ορισμού αξιόπιστος φορολογούμενος, δεν αναμένεται να διαπράττεται απάτη ως αποτέλεσμα της μη χρέωσης ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται για πιστοποιημένο υποκείμενο στο φόρο¹⁸⁶.

Κατά το πρώτο βήμα προς το οριστικό σύστημα ΦΠΑ¹⁸⁷, όπως προτείνεται από το σχέδιο δράσης για το ΦΠΑ, στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών θα πρέπει να εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης όταν ο αποκτών είναι πιστοποιημένος υποκείμενος στο φόρο. Κατά συνέπεια, είναι ουσιώδους σημασίας, για έναν υποκείμενο στο φόρο ο οποίος πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, να γνωρίζει αν έχει χορηγηθεί στον πελάτη του η ιδιότητα του πιστοποιημένου υποκείμενου στο φόρο. Δεδομένης της πρακτικής ομοιότητας με την ισχύουσα απαλλαγή για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και προκειμένου να αποφεύγεται περιττό κόστος ή φόρτος, θα πρέπει να χρησιμοποιείται το ισχύον σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το ΦΠΑ (VIES¹⁸⁸), στο οποίο θα πρέπει να ενσωματωθούν πληροφορίες σχετικά με την ιδιότητα του πιστοποιημένου υποκείμενου στο φόρο.

II. Σε εθνικό επίπεδο

Η δημοσιονομική κρίση στην Ελλάδα έχει ασκήσει ουσιώδη επίδραση στους φορολογικούς ελέγχους προς την κατεύθυνση του εκσυγχρονισμού τους εξαιτίας αφενός την εφαρμογής νέων τεχνολογιών και αφετέρου των νέων μεθόδων συνεργασίας των ελληνικών φορολογικών αρχών με άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Η συνεργασία με τις φορολογικές διοικήσεις άλλων

¹⁸⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0567&from=EL> Πρόταση ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 όσον αφορά τον πιστοποιημένο υποκείμενο στο φόρο, Βρυξέλλες, 4.10.2017 COM(2017) 567 final 2017/0248 (CNS)

¹⁸⁷ Το εν λόγω οριστικό καθεστώς ΦΠΑ θα βασίζεται στην αρχή φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού. Η ύπαρξη ενός συστήματος ΦΠΑ με βάση τη χώρα προορισμού συνεπάγεται ότι τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο διασυνοριακού ελέγχου φορολογούνται στη χώρα που καταναλώνονται (χώρα προορισμού) με βάση το φορολογικό συντελεστή της χώρας προορισμού, και δεν φορολογούνται εκεί όπου παράγονται (χώρα προέλευσης).

¹⁸⁸ βλ. παραπάνω υπό στοιχείο 4.Α.Ι.ii. «Το σύστημα VIES»

κρατών μελών αλλά και με ελεγκτικές αρχές που έχουν στόχο την αντιμετώπιση των οικονομικών εγκλημάτων¹⁸⁹ σηματοδοτεί μια νέα εποχή στην αντιμετώπιση φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

i) Συμμετοχή στους πολυμερείς ελέγχους

➤ Ομάδες συντονισμού πολυμερών ελέγχων

Με στόχο την αύξηση του αριθμού των πολυμερών ελέγχων και την αποτελεσματικότερη υλοποίησή τους συστάθηκαν τέσσερις ομάδες συντονισμού πολυμερών ελέγχων, οι οποίες αναλαμβάνουν το συντονισμό των πολυμερών ελέγχων, στα πλαίσια του προγράμματος FISCALIS. Οι ομάδες αυτές αποτελούν ένα μόνιμο σημείο επαφής μεταξύ των συντονιστών πολυμερών ελέγχων των κρατών μελών. Η Ελλάδα συμμετέχει στην ομάδα των χωρών της Νότιας Ευρώπης, στην οποία επίσης συμμετέχουν η Κύπρος, η Ιταλία, η Γαλλία, η Βουλγαρία, η Ισπανία, η Μάλτα και η Πορτογαλία.

Ο στόχος της λειτουργίας των ομάδων είναι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας των πολυμερών ελέγχων μέσω:

- της ανταλλαγής πληροφοριών για την επιλογή των κατάλληλων υποθέσεων που θα αποτελέσουν αντικείμενο πολυμερών ελέγχων
- του εντοπισμού των καλύτερων πρακτικών
- της πληροφόρησης για την πορεία υλοποίησης των υφιστάμενων ελέγχων
- της υποστήριξης των συντονιστών στο έργο τους.

Ο ρόλος των εθνικών συντονιστών είναι ο συντονισμός των πολυμερών ελέγχων σε εθνικό επίπεδο, η επιλογή των υποθέσεων που θα αποτελέσουν αντικείμενο πολυμερών ελέγχων και η επίλυση προβλημάτων που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια των ελέγχων. Οι συντονιστές θα πρέπει να είναι διαρκώς σε επικοινωνία με τους ελεγκτές και τους υπόλοιπους συντονιστές από τα άλλα κράτη μέλη και να έχουν γενική άποψη της πορείας των πολυμερών ελέγχων.

Στην ομάδα συντονισμού συμμετέχει εκ μέρους της Ελλάδας ένας υπάλληλος που ορίζεται από τη Διεύθυνση Ελέγχου για θέματα συντονισμού των πολυμερών ελέγχων και ένας υπάλληλος από το Δ΄ Τμήμα της Διεύθυνσης ΦΠΑ, λόγω αρμοδιότητας στην αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των Κρατών Μελών

¹⁸⁹ Όπως για παράδειγμα η Ανεξάρτητη Αρχή για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

στον τομέα του ΦΠΑ και στην καταπολέμηση της απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ.

➤ **Υποβολή πρότασης διεξαγωγής πολυμερούς ελέγχου από την ελεγκτική υπηρεσία**

Σε περίπτωση που μια ελεγκτική υπηρεσία προτείνει τη διεξαγωγή ενός πολυμερούς ελέγχου θα πρέπει να αποστείλει τη σχετική πρόταση, στη Διεύθυνση ΦΠΑ και στη Διεύθυνση Ελέγχου, λόγω αρμοδιότητας. Στην πρόταση θα παρέχονται στοιχεία, όπως οι λόγοι της επιλογής της συγκεκριμένης υπόθεσης, οι στόχοι του ελέγχου, τα κράτη μέλη που πρέπει να συμμετάσχουν (στοιχεία μητρώου των φορολογούμενων των άλλων κρατών μελών), η περίοδος ελέγχου και η αξία των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Στη συνέχεια και εφόσον η πρόταση κριθεί κατάλληλη (μετά από σχετικές συζητήσεις με τους ελεγκτές) θα αποσταλεί στο άλλο κράτος μέλος (ή άλλα κράτη μέλη), από το οποίο θα ζητηθεί η συμμετοχή του στον πολυμερή έλεγχο. Πιθανόν να χρειαστεί να προηγηθεί μια συνάντηση για την επιλογή της υπόθεσης ανάμεσα στα κράτη μέλη.

Υποθέσεις κατάλληλες για διεξαγωγή πολυμερών ελέγχων εντοπίζονται συνήθως κατά τη διεξαγωγή ελέγχων σε επιχειρήσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής ή απάτης. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής έχει εξαντλήσει όλα τα διαθέσιμα μέσα και παρόλα αυτά χρειάζεται περισσότερες πληροφορίες για φορολογούμενους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, τότε ένα από τα μέσα που θα μπορεί να εξετάσει, εκτός από την υποβολή αιτημάτων στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής βάσει του προγενέστερου 1798/2003/ΕΕ και πλέον ισχύοντος Κανονισμού 904/2010/ΕΕ, είναι ο πολυμερής έλεγχος.

ii) Διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου για την απάτη τύπου Καρουζέλ

Για την πάταξη της κυκλικής απάτης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η απόδειξη ότι οι συναλλαγές είναι εικονικές. Η σημαντικότερη προσπάθεια προς την κατεύθυνση αυτή είναι η διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου και ειδικότερα:

- των διεθνών μεταφορικών εγγράφων (CMR), αλλά κυρίως
- των μεταφορικών επιχειρήσεων που εκδίδουν τέτοια έγγραφα καθώς και
- των φορολογικών στοιχείων που εκδίδουν για την παροχή των υπηρεσιών μεταφοράς

Επίσης, ενδείξεις που μπορούν να αξιοποιηθούν από τις φορολογικές αρχές για την ύπαρξη απάτης περί το ΦΠΑ είναι:

- Η αγορά αγαθών από τον «εξαφανισμένο» έμπορο προέλευσης συγκεκριμένου προμηθευτή με φανερά μεγάλη συχνότητα.
- Η απουσία πραγματικής επαγγελματικής εγκατάστασης (έδρας) του «εξαφανισμένου» εμπόρου.
- Η πώληση των αγαθών από τον «εξαφανισμένο» έμπορο με ζημιά. Η εξέταση απλώς των τιμολογίων αγοράς και πώλησης των αγαθών αποδεικνύει εύκολα το αρνητικό μικτό κέρδος του «εξαφανισμένου» εμπόρου.
- Ελλιπής ή καθόλου τήρηση Λογιστικών Αρχείων και εικονική έκδοση Παραστατικών Πωλήσεων. Σε πολλές περιπτώσεις τα Παραστατικά Πωλήσεων που εκδίδονται (Τιμολόγια) είναι καταφανώς εικονικά, χωρίς σαφή περιγραφή των πωλούμενων αγαθών κατά ποσότητα, είδος και αξία. Ενδέχεται δε τα έγγραφα αυτά να αναφέρουν και ανακριβή δεδομένα, όπως απουσία ημερομηνίας, διπλή αρίθμηση των εμπορευμάτων, απουσία συνεχόμενης αρίθμησης των στοιχείων κ.α.
- Έρευνα τραπεζικών λογαριασμών των εμπλεκόμενων μερών για τον εντοπισμό ύποπτων αναλήψεων και καταβολών, συχνά σε διαφορετικό τραπεζικό λογαριασμό από εκείνον που χρησιμοποιεί ο προμηθευτής. Κομβικός σε αυτό το σημείο είναι ο ρόλος των Τραπεζών στην αποκάλυψη της απάτης.

Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις του νέου ΚΦΔ¹⁹⁰ προβλέπεται ότι «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου

¹⁹⁰ Βλ. Αρ. 15 Ν. 4174/2013

εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

- Ειδικός έλεγχος των μεταφορικών επιχειρήσεων και των συνοδευτικών της μεταφοράς εγγράφων που αναφέρθηκαν παραπάνω.
- Συνδυαστικός έλεγχος του ΦΠΑ με άλλες φορολογίες, ώστε να διασταυρώνεται το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων (κύκλος εργασιών).

Η ύπαρξη επίσημων πιστοποιητικών τα οποία εκδίδονται από τις αρμόδιες δημόσιες υπηρεσίες, για να συνοδεύουν τα αγαθά που πρόκειται να πωληθούν στο εξωτερικό, ενισχύει την απόδειξη πραγματικών συναλλαγών. Μάλιστα είναι προς το συμφέρον των ελληνικών επιχειρήσεων, να κατέχουν, όσον το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η νομιμότητα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή¹⁹¹, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος φόρου.

Τα εν λόγω πιστοποιητικά μπορούν να χρησιμοποιηθούν προκειμένου να ενισχύεται η απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος σε όλες τις περιπτώσεις μεταφοράς, αλλά κυρίως όταν η μεταφορά πραγματοποιείται:

1. από τον αγοραστή ή τον πωλητή (εκτός από τη μεταφορά με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης)
2. με μεταφορικά μέσα των επιχειρήσεων αυτών ή όταν
3. η μεταφορική επιχείρηση είναι αλλοδαπή, δηλαδή στην οποία έχει χορηγηθεί ΑΦΜ άλλου κράτους μέλους
4. με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης για λογαριασμό του αγοραστή ή του πωλητή¹⁹².

¹⁹¹ Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1100874/4917/719/50014/ΠΟΛ.1201/29-10-1999/ΕΔΥΟ.

¹⁹² Εγχειρίδιο Υπ. Οικονομικών, Αποστολή εγχειριδίου σχετικά με πληροφορίες για τα μεταφορικά έγγραφα που απαιτούνται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και λοιπά πιστοποιητικά που μπορούν να συνδράμουν τις προσπάθειες των ελεγκτικών οργάνων, για την πάταξη της

iii) Ανταλλαγή πληροφοριών

Η ενιαία αγορά κατέργησε τους συνοριακούς ελέγχους στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Έκτοτε, τα κράτη μέλη εξαρτώνται από τις πληροφορίες που λαμβάνουν από άλλα κράτη μέλη σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές για να μπορούν να εισπράττουν το ΦΠΑ στο έδαφός τους. Τα κράτη μέλη ανταλλάσσουν αυτές τις πληροφορίες χρησιμοποιώντας τις ρυθμίσεις διοικητικής συνεργασίας που προβλέπει η νομοθεσία της ΕΕ¹⁹³. Αυτή η νομοθεσία ορίζει τα ακόλουθα εργαλεία διοικητικής συνεργασίας: α) ανταλλαγές πληροφοριών κατόπιν αίτησης και ανταλλαγές πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση χρησιμοποιώντας τα τυποποιημένα έντυπα που έχουν εγκριθεί από τη μόνιμη επιτροπή διοικητικής συνεργασίας, β) ανταλλαγές πληροφοριών μέσω της ηλεκτρονικής βάσης δεδομένων του VIES¹⁹⁴, γ) έλεγχοι που διενεργούνται ταυτόχρονα σε δύο ή περισσότερα κράτη μέλη (πολυμερείς έλεγχοι)¹⁹⁵ και παρουσία φορολογικών υπαλλήλων σε άλλα κράτη μέλη, προκειμένου να έχουν πρόσβαση σε έγγραφα που φυλάσσονται εκεί ή να παρακολουθούν έρευνες που είναι σε εξέλιξη, και δ) ένα αποκεντρωμένο δίκτυο αποκαλούμενο Eurofisc¹⁹⁶ για την ταχεία ανταλλαγή στοχευμένων πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών σχετικά με ύποπτους εμπόρους και παρόμοια ζητήματα. Σκοπός του είναι να προωθεί και να διευκολύνει την πολυμερή συνεργασία για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Το δίκτυο λειτουργεί ως πλαίσιο συνεργασίας χωρίς νομική προσωπικότητα.

Σήμερα, η ανταλλαγή πληροφοριών γίνεται αυτόματα (δηλαδή χωρίς αίτημα) και με διαρκώς εξελισσόμενους τρόπους, με τη χρήση της σύγχρονης τεχνολογίας και στην ανταλλαγή αυτή συμμετέχουν υποχρεωτικά και άλλοι δημόσιοι φορείς, όπως για παράδειγμα οι Αρχές για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, καθώς και ιδιωτικοί φορείς, όπως κατεξοχήν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Πολύ πέρα όμως, των μέχρι πρότινος γνωστών μορφών ανταλλαγής πληροφοριών, εκείνο που

φοροδιαφυγής του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, της απάτης «εξαφανισμένου εμπόρου» και της κυκλικής απάτης τύπου Καρουζέλ, 23.4.2009

¹⁹³ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (L 268/1 12.10.2010)

¹⁹⁴ Βλ. αναλυτικά υπό στοιχείο 4.Α.Ι.ii

¹⁹⁵ Βλ. αναλυτικά υπό στοιχείο 4.Α.Ι.v

¹⁹⁶ Βλ. αναλυτικά υπό στοιχείο 4.Α.Ι.iv

σηματοδοτεί διεθνώς μια νέα «χρηστή» όμως «φορολογική» εποχή είναι το «Κοινό Πρότυπο Αναφοράς για την Αυτόματη Ανταλλαγή Χρηματοπιστωτικών Πληροφοριών σε Φορολογικά Ζητήματα» (Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)¹⁹⁷, το οποίο δεσμεύονται από το 2014 και εντεύθεν να ακολουθήσουν όλο και περισσότερα κράτη και των οποίων σήμερα ο αριθμός τους διαρκώς αυξάνεται¹⁹⁸. Το παγκόσμιο αυτό ενιαίο πρότυπο αφορά την υποχρεωτική, αυτόματη ανταλλαγή συγκεκριμένων χρηματοπιστωτικών πληροφοριών που αφορούν τους πελάτες των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και βασίζεται στην αποφασιστική συνδρομή αυτών των ιδρυμάτων για την παροχή αυτών των πληροφοριών αυτομάτως στις φορολογικές αρχές των διαφόρων κρατών σε ετήσια βάση.

Είναι γεγονός ότι η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών κρατών και όχι μόνο αποτελεί την τρέχουσα πρόκληση όλων των διεθνών φορέων που ασχολούνται με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής φοροαποφυγής.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σε Ανακοίνωσή της από τις 6 Δεκεμβρίου 2012, υπογράμμισε τη σημασία της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών ως κρίσιμου εργαλείου, για την ενίσχυση της πάταξης της φοροδιαφυγής. Μάλιστα από τότε αυτή πρότεινε την προώθηση δυναμικά της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ως μελλοντικού, τόσο ευρωπαϊκού, όσο και διεθνούς προτύπου για τη φορολογική διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά ζητήματα. Επακολούθησε και διεθνώς η αναγνώριση της σημασίας της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ως μέσου καταπολέμησης της διασυννοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής από τις γνωστές Ομάδες κρατών G20 και G8.

Ο ΚΦΔ¹⁹⁹ περιλαμβάνει διάταξη στο κεφάλαιο της Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων περί πληροφοριών από τρίτους που έχει γενικό χαρακτήρα,

¹⁹⁷ Βλ. Οδηγία 2014/107/ΕΕ της 9^{ης} Δεκεμβρίου 2014, 16.12.2014, ΕΕΕΕ L. 359/1, υπό 2, η οποία είχε στόχο να προσαρμόσει την Οδηγία 2011/16/ΕΕ για τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών στο εν λόγω Κοινό Παγκόσμιο Πρότυπο Αναφοράς για την αυτόματη ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών πληροφοριών για φορολογικά ζητήματα.

¹⁹⁸ Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, 2016

¹⁹⁹ Άρθρο 15 του Νόμου 4174/2013

εφαρμόζεται δηλαδή σε όλους τους φόρους άρα και στο ΦΠΑ. Συγκεκριμένα η εν λόγω διάταξη αφορά τόσο τη διαθεσιμότητα της πληροφορίας όσο και την πρόσβαση των φορολογικών αρχών στην πληροφορία. Η υποχρέωση τρίτων προσώπων για παροχή πληροφοριών στις φορολογικές αρχές μετράει δεκαετίες στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Εντούτοις, η δημοσιονομική κρίση επέδρασε στο να επέλθει σημαντική αναβάθμιση της διαθεσιμότητας της πληροφορίας που παρέχεται από τρίτους – ιδιώτες σε τρία ουσιώδη ζητήματα τα οποία περιλαμβάνονται στον ΚΦΔ²⁰⁰. Έτσι, στον ΚΦΔ, προβλέπεται: πρώτον, η αυτόματη παροχή πληροφοριών από συγκεκριμένες κατηγορίες προσώπων, οι οποίες καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) δεύτερον, η σύντμηση των προθεσμιών εντός των οποίων οι τρίτοι υποχρεούνται να παράσχουν πληροφορίες στο ΓΓΔΕ, στην περίπτωση που τους ζητηθούν και τρίτον, η άρση επαγγελματικού απορρήτου για τις οικονομικές συναλλαγές των τρίτων με το φορολογούμενο, χωρίς την άδεια Εισαγγελέα.

iv) Κοινοί και ταυτόχρονοι έλεγχοι

Στην ελληνική έννομη τάξη, εισήχθησαν πρόσφατα οι από κοινού έλεγχοι και οι ταυτόχρονοι έλεγχοι²⁰¹. Με τα άρθρα 12 και 25 του Νόμου 4170/2013 θεσπίζονται αντίστοιχα τόσο οι από κοινού έλεγχοι, όσο και οι ταυτόχρονοι έλεγχοι, αλλά πλέον για κάθε κατηγορία φόρου. Ο ΟΟΣΑ από το 2010 ορίζει τους από κοινού ελέγχους ως νέα μορφή συντονισμένης δράσης μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων. Έτσι, δύο ή παραπάνω χώρες δημιουργούν έναν ενιαίο ελεγκτικό μηχανισμό, όπου η χώρα που τον ζητάει, καλεί αλλοδαπούς υπαλλήλους και – ως ένα βαθμό – χάνει τον έλεγχο επί της έρευνας που γίνεται στο έδαφός του. Στην Ελλάδα το θεσμικό πλαίσιο των από κοινού ελέγχων ισχύει πολύ συντηρητικά. Πρόκειται όμως για μορφές ελέγχου που εφόσον λειτουργήσει σωστός συντονισμός, οι φορολογικές διοικήσεις να μην παραμένουν εθνικές, αλλά υπερπηδούνται τα γεωγραφικά σύνορα και ο στόχος αντιμετώπισης διεθνών φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής

²⁰⁰ Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, 2016

²⁰¹ Άρθρο 29 του Νόμου 4174/2013. Το άρθρο αυτό αναφέρεται στις διατάξεις των άρθρων 1-25 του Νόμου 4170/2013, οι οποίες ενσωματώνουν στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία 2011/16/ΕΚ.

καθίσταται εφικτός²⁰². Με τους κοινούς ελέγχους ενισχύεται η ικανότητα των κρατών μελών να ελέγχουν τις διασυνοριακές προμήθειες και δίνεται η δυνατότητα σε υπαλλήλους από δύο ή περισσότερες εθνικές φορολογικές αρχές να συγκροτούν ενιαία ομάδα ελέγχου για την καταπολέμηση της απάτης, κάτι που είναι ιδιαίτερα σημαντικό σε περιπτώσεις απάτης στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου.

ν) Άρθρο 39^α του ΚΦΠΑ - Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

²⁰² Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, 2016

Στα πλαίσια της δυνατότητας που παρέχει η Οδηγία²⁰³ στα κράτη μέλη και για λόγους καταπολέμησης της απάτης, θεσπίστηκε νέα διάταξη²⁰⁴ στον ΚΦΠΑ για

²⁰³ Άρθρο 199 α., το οποίο προβλέπει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στο φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων: α) μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 3 της οδηγίας 2003/87/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας [17], τα οποία μεταβιβάζονται σύμφωνα με το άρθρο 12 της οδηγίας αυτής, β) μεταβίβαση άλλων μονάδων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους φορείς εκμετάλλευσης προκειμένου να συμμορφωθούν με την εν λόγω οδηγία, γ) παράδοση κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευασθεί ή προσαρμοσθεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, δ) παράδοση μηχανισμών ολοκληρωμένων κυκλωμάτων, όπως μικροεπεξεργαστών και κεντρικών μονάδων επεξεργασίας πριν από την ενσωμάτωσή τους σε προϊόντα προοριζόμενα για τον τελικό χρήστη, ε) παράδοση φυσικού αερίου και ηλεκτρισμού σε υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 38, στ) παράδοση πιστοποιητικών παροχής φυσικού αερίου και ηλεκτρισμού, ζ) παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24, η) παροχή κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ΗΥ και φορητών υπολογιστών, θ) παράδοση δημητριακών και βιομηχανικών φυτών, μεταξύ άλλων ελαιούχων σπόρων και σακχαρότευτλων, που δε χρησιμοποιούνται κανονικά στη μη επεξεργασμένη τους μορφή για τελική κατανάλωση, ι) παράδοση ακατέργαστων και ημικατεργασμένων μετάλλων, συμπεριλαμβανομένων των πολύτιμων μετάλλων, εφόσον δεν καλύπτονται από το άρθρο 199 παράγραφος 1 στοιχείο δ), το ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, σύμφωνα με τα άρθρα 311 έως 343, ή από το ειδικό καθεστώς για τον επενδυτικό χρυσό σύμφωνα με τα άρθρα 344 έως 356. 1α. Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τους όρους εφαρμογής του μηχανισμού που προβλέπει η παράγραφος 1. 1β. Η εφαρμογή του κανονισμού που προβλέπει η παράγραφος 1 στην παράδοση οιοσδήποτε από τα αγαθά ή την παροχή οιασδήποτε από τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στα σημεία (γ) έως (ι) της εν λόγω παραγράφου, υπόκειται στην εισαγωγή κατάλληλων και αποτελεσματικών υποχρεώσεων αναφοράς στοιχείων για τους υποκείμενους στο φόρο που παραδίδουν τα αγαθά ή παρέχουν τις υπηρεσίες στα οποία εφαρμόζεται ο μηχανισμός που προβλέπει η παράγραφος 1. 2. Τα κράτη μέλη ενημερώνουν την επιτροπή του ΦΠΑ σχετικά με την εφαρμογή του μηχανισμού που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στα πλαίσια της θέσπισης οιοσδήποτε τέτοιου μηχανισμού και παρέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες στην επιτροπή του ΦΠΑ: α) το πεδίο εφαρμογής του μέτρου για την εφαρμογή του μηχανισμού μαζί με τη μορφή και τα χαρακτηριστικά της απάτης, καθώς και λεπτομερή περιγραφή των συνοδευτικών μέτρων, συμπεριλαμβανομένων τυχόν υποχρεώσεων αναφοράς στοιχείων για κάθε υποκείμενο στο φόρο και ενδεχόμενων μέτρων ελέγχου· β) τις δράσεις που έχουν αναληφθεί για την ενημέρωση των υποκείμενων στο φόρο όσον αφορά τη θέσπιση της εφαρμογής του μηχανισμού· γ) τα κριτήρια αξιολόγησης που επιτρέπουν τη σύγκριση μεταξύ των δολίων δραστηριοτήτων όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στην παράγραφο 1 πριν και μετά την εφαρμογή του μηχανισμού, των δολίων δραστηριοτήτων όσον αφορά άλλα αγαθά και υπηρεσίες πριν και μετά την εφαρμογή του μηχανισμού, καθώς και κάθε τυχόν αύξηση των άλλων τύπων δολίων δραστηριοτήτων πριν και μετά την εφαρμογή του μηχανισμού· δ) την ημερομηνία έναρξης και την περίοδο που θα καλύψει το μέτρο για την εφαρμογή του μηχανισμού. 3. Τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν τον μηχανισμό που προβλέπεται στην παράγραφο 1 υποβάλλουν στην Επιτροπή έκθεση, το αργότερο στις 30 Ιουνίου 2017, με βάση τα κριτήρια αξιολόγησης που καθορίζονται στην παράγραφο 2 στοιχείο γ). Η έκθεση αναφέρει σαφώς τις πληροφορίες εμπιστευτικού χαρακτήρα και τις πληροφορίες που μπορούν να δημοσιευθούν.

Η έκθεση περιέχει λεπτομερή εκτίμηση της συνολικής αποτελεσματικότητας του μέτρου ιδίως όσον αφορά: α) την επίπτωση στις δόλιες δραστηριότητες σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που καλύπτει το μέτρο· β) την πιθανή μετατόπιση των δολίων δραστηριοτήτων σε αγαθά ή άλλες υπηρεσίες· γ) το κόστος συμμόρφωσης που απορρέει από το μέτρο για τους υποκείμενους στο φόρο. 4. Κάθε κράτος μέλος που έχει εντοπίσει μετατόπιση των τάσεων των δολίων δραστηριοτήτων στο έδαφός του σχετικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες

την αντιστροφή της υποχρέωσης καταβολής φόρου (καταβολή του φόρου από τον αγοραστή των αγαθών) στην περίπτωση παράδοσης από υποκείμενο στο φόρο, σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, υπό την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράψει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου²⁰⁵, ήτοι από 1.8.2017, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του ΚΦΠΑ από την ημερομηνία αυτή και εφεξής. Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που εκδίδονται από 1.8.2017 και εφεξής. Στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει τον Ν.4484/2017 αναφέρεται ότι η εν λόγω διάταξη θα βοηθήσει την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και ότι είναι σύμφωνη με την Οδηγία. Ο σκοπός αυτής της εναρμόνισης της εσωτερικής νομοθεσίας με την Οδηγία είναι η αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης (ιδίως της απάτης τύπου «Καρουζέλ» ή αλλιώς Κυκλικής Απάτης) και της φοροδιαφυγής σε ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο.

Ειδικότερα αναφορικά με τη νέα ρύθμιση, οι νέες αυτές διατάξεις εφαρμόζονται και τα φορολογικά στοιχεία δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ αν ισχύουν σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις²⁰⁶:

α) Αφορούν αγαθά που παραδίδονται μεμονωμένα ή ως ενιαίο σύνολο, τα οποία κατατάσσονται στους κατωτέρω κωδικούς του Κοινού Δασμολογίου της

που απαριθμούνται στην παράγραφο 1, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος άρθρου όσον αφορά τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες, υποβάλλει έκθεση στην Επιτροπή έως τις 30 Ιουνίου 2017, το αργότερο.5. Η Επιτροπή υποβάλλει, πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, συνολική έκθεση εκτίμησης σχετικά με τα αποτελέσματα του προβλεπόμενου στην παράγραφο 1 μηχανισμού για την καταπολέμηση της απάτης.

²⁰⁴ Οι παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39^α του ΚΦΠΑ, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 67 του Νόμου 4484/2017.

²⁰⁵ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του Ν. 4484/2017.

²⁰⁶ ΠΟΛ 1150/2017

ΕΕ (Συνδυασμένη Ονοματολογία - Σ.Ο., καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το 2017 με τον εκτελεστικό κανονισμό 1821/2016/6.10.2016):

- Κινητά τηλέφωνα: «85171200».
- Κονσόλες για παιχνίδια: «95045000».
- Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές: «84713000».

β) Ο αντισυμβαλλόμενος είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.

γ) Αφορούν παραδόσεις αγαθών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της Χώρας και δεν απαλλάσσονται ή δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ βάσει λοιπών διατάξεων του ΚΦΠΑ.

Για τις παραδόσεις αγαθών που δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις θα εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις. Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν υπάγονται στις διατάξεις αυτές, μεταξύ άλλων, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι εισαγωγές, οι λιανικές πωλήσεις καθώς και οι αυτοπαραδόσεις των αγαθών αυτών, παραδόσεις ανταλλακτικών και αξεσουάρ των ανωτέρω αγαθών εφόσον πωλούνται μεμονωμένα, παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών κατάλληλων για διενέργεια πληρωμών μέσω καρτών που χρησιμοποιούνται ως μέσα πληρωμής «POS», με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας, παραδόσεις συσκευών ασύρματης επικοινωνίας που δεν εμπίπτουν στην έννοια των κινητών τηλεφώνων (walkie - talkies), ή παραδόσεις ασύρματων τηλεφώνων που μπορεί να συνδέονται με ενσύρματη βάση.

Αναφορικά με τις υποχρεώσεις του πωλητή, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της νέας διάταξης οι πράξεις παράδοσης των εν λόγω αγαθών είναι για τον πωλητή υπαγόμενες στις διατάξεις του ΚΦΠΑ ωστόσο μη επιβαρυνόμενες με ΦΠΑ αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, υφίσταται δηλαδή υποχρέωση ένταξης του πωλητή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Ο πωλητής έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση ελέγχου των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 39α. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις οι ιδιώτες, οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται αποκλειστικά στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41, οι

υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν τους παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φροντιστήρια, μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ), καθώς και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του υποκείμενου και του δικαιώματος έκπτωσης του αγοραστή, δηλαδή ότι είναι ενταγμένος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, ο πωλητής έχει υποχρέωση να ζητά από τον αγοραστή κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. η εκτύπωση των «στοιχείων μητρώου» του, από την εφαρμογή «προσωποποιημένη πληροφόρηση» στο σύστημα «TAXISnet» με ημερομηνία εκτύπωσης την προηγούμενη της συναλλαγής) και να ελέγχει τα στοιχεία ταυτοπροσωπίας αυτού ώστε να αποφεύγεται η κατάχρηση του συστήματος από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. ιδιώτες). Οι εκπρόσωποι των υποκειμένων/αγοραστών προσκομίζουν κάθε πρόσφορο μέσο για να αποδείξουν την νομιμοποίηση αυτών για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν. Σε κάθε περίπτωση αμφιβολίας του πωλητή θα πρέπει να επιβαρύνεται το φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ.

Η ως άνω υποχρέωση του πωλητή εξαντλείται με την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν εξετάζεται από τον πωλητή τι είδους χρήση θα γίνει από τον υποκείμενο (δηλαδή εάν είναι στα πλαίσια της δραστηριότητάς του με δικαίωμα έκπτωσης ή όχι, ή ιδιωτική). Η χρήση του αγαθού από τον αγοραστή αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της φορολογικής διοίκησης. Για το σκοπό αυτό οι υποκείμενοι/αγοραστές που πραγματοποιούν αντίστοιχες συναλλαγές/αγορές δύναται να ελέγχονται δειγματοληπτικά και με τυχαίο τρόπο, ετησίως, κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, θα δημιουργηθεί κατάλληλη ηλεκτρονική εφαρμογή.

Στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο πωλητής για τις παραδόσεις αγαθών που εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, δεν χρεώνει ΦΠΑ και αναγράφει την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Στην περίπτωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του ΚΦΠΑ βάσει της οποίας προβλέπεται η μη επιβάρυνση του στοιχείου με ΦΠΑ θα αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο η ειδικότερη αυτή διάταξη.

Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών για μερικά από τα οποία υπάρχει υποχρέωση επιβάρυνσής τους με ΦΠΑ ο πωλητής έχει υποχρέωση να αναγράφει διακριτά στο ίδιο φορολογικό στοιχείο την επιβάρυνση του κάθε αγαθού με ΦΠΑ ή την εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 39α αντίστοιχα, καθώς και το σύνολο της φορολογητέας αξίας για την οποία τελικά εφαρμόζεται η παρ. 5 του άρθρου 39α. Στην περίπτωση αυτή η υποχρεωτική αναγραφή της ένδειξης «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής» στο φορολογικό στοιχείο αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που αναλογούν στη φορολογητέα αξία για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α.

Αναφορικά με τις υποχρεώσεις του αγοραστή, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης, η απόκτηση των εν λόγω αγαθών από τον αγοραστή (υποκείμενο σε κάθε περίπτωση του κανονικού καθεστώτος) αποτελεί πράξη λήπτη, δηλαδή ο τελευταίος έχει την υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω παραδόσεις με δικαίωμα έκπτωσης επίσης του φόρου αυτού, εφόσον η απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών θα χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (π.χ. φορολογητέων παραδόσεων, ενδοκοινοτικών παραδόσεων κλπ.). Ο εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ είναι σήμερα ο κανονικός, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του ΚΦΠΑ και τη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν τα εν λόγω αγαθά.

Ο ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή καταβάλλεται από τον ίδιο τον αγοραστή με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΠΑ. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών ΦΠΑ αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου²⁰⁷. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ από τον προμηθευτή με την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης» και ο λήπτης δεν έχει αρνηθεί αυτό το παραστατικό, τεκμαίρεται η δήλωση της

²⁰⁷ ΠΟΛ.1082/6.4.2015

ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης προς τον πωλητή. Στο πλαίσιο αυτό ο λήπτης υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ για την οικεία φορολογική περίοδο και να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί. Για τον τρόπο καταβολής του φόρου από τον αγοραστή επισημαίνονται τα εξής:

i. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε δραστηριότητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, αυτός υποχρεούται να αναγράψει τον αναλογούντα ΦΠΑ μόνο στο σκέλος των εκροών της δήλωσης ΦΠΑ προκειμένου να τον καταβάλει.

ii. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται από κοινού για την πραγματοποίηση των ανωτέρω πράξεων, ήτοι δεν υπάρχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, το ποσό προς έκπτωση τελικά προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro-rata) που προβλέπεται στο άρθρο 31 του ΚΦΠΑ.

iii. Εάν ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ή νομικό πρόσωπο που δεν υπόκειται στο φόρο, ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 και εσφαλμένα δεν χρεώθηκε ΦΠΑ, έχει υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω συναλλαγές, με δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 38 του ΚΦΠΑ (ως έκτακτη), μόνο εφόσον δεν εκδοθεί συμπληρωματικό τιμολόγιο από τον πωλητή με ΦΠΑ.

Αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, σε περίπτωση που ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39α ληφθούν τιμολόγια με ΦΠΑ, από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, επισημαίνεται ότι για το ΦΠΑ των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του ΚΦΠΑ για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται σε κάθε περίπτωση νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις

αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο οι πράξεις αυτές επιβαρύνθηκαν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η επιβάρυνση του στοιχείου με ΦΠΑ δεν προβλέπεται από σχετική διάταξη και εξ' αυτού του λόγου δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης επί ποσού φόρου που εξοφλήθηκε ως μη οφειλόμενο βάσει του νόμου. Ο λήπτης του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή πρέπει καταρχήν να αιτηθεί στον πωλητή την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1052/2017.

Ο στόχος της νομοθετικής αυτής αλλαγής είναι να μη δίνεται καθόλου η δυνατότητα στον πωλητή του αγαθού να καταχραστεί το ΦΠΑ που εισπράττει δεδομένου ότι δεν τον εισπράττει αφού ο φόρος αποδίδεται από τον λήπτη με τον μηχανισμό της χρεοπίστωσης. Υπάρχει σχετικός προβληματισμός στην ΕΕ αν θα είχε αποτέλεσμα στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής η επέκταση αυτού του συστήματος, (δηλαδή η απόδοση του φόρου από τον λήπτη της υπηρεσίας ή του αγαθού με το μηχανισμό της χρεοπίστωσης) σε όλες τις συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών ακόμα και στο εσωτερικό της ίδιας χώρας²⁰⁸.

Η αρχή του κανόνα της αντιστροφής επιβάρυνσης συνίσταται στη μετακύλιση της ευθύνης απόδοσης ΦΠΑ από τον προμηθευτή στον πελάτη. Αυτό σημαίνει ότι ο πελάτης, όταν αναγνωρίζεται ως άτομο υποκείμενο σε φόρο, υποχρεούται να καταβάλει το ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές αντί στον προμηθευτή. Στην περίπτωση αυτή, ο αφανής έμπορος δεν μπορεί να είναι ασυνεπής στις πληρωμές του προς το Δημόσιο, καθώς δεν εισπράττει ΦΠΑ από τον πελάτη του. Ο κανόνας της αντιστροφής επιβάρυνσης αποτελεί προσωρινό μέτρο που μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε συγκεκριμένες περιστάσεις σε τομείς που είναι ευάλωτοι όπως στην απάτη τύπου «Καρουζέλ» και δεν έχει γενική εφαρμογή. Σε κάθε περίπτωση, η αντιστροφή επιβάρυνσης αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για την καταπολέμηση της απάτης, όταν εφαρμόζεται με συνέπεια από όλα τα κράτη μέλη στους εν λόγω τομείς υψηλού κινδύνου. Διαφορετικά, οι διαπράττοντες απάτη μετακινούνται σε κράτος μέλος στο οποίο δεν εφαρμόζεται η αντιστροφή επιβάρυνσης, περιορίζοντας ως εκ τούτου την

²⁰⁸ COM(2016)811 final, Brussels, 21 Dec. 2016).

ικανότητα αντιμετώπισης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ²⁰⁹. Η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η γενίκευση της εφαρμογής της αντιστροφής επιβάρυνσης, δηλαδή η επέκταση της αντιστροφής επιβάρυνσης σε όλους τους τομείς της οικονομίας, θα ήταν αποτελεσματική για την καταπολέμηση της απάτης, καθώς με τον τρόπο αυτό η απάτη θα μεταφερόταν στο στάδιο της λιανικής πώλησης, όπου οι κίνδυνοι φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ είναι υψηλότεροι²¹⁰.

B. Προτάσεις για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ

Για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, η Επιτροπή έχει εγκρίνει ένα σχέδιο δράσης²¹¹ και δύο συστάσεις, εκ των οποίων η πρώτη αφορά τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (C(2012) 8806) και η δεύτερη την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στο φορολογικό τομέα (C(2012) 8805). Επρόκειτο για τη συνέχεια που δόθηκε στην ανακοίνωση του Ιουνίου 2012 σχετικά με τους συγκεκριμένους τρόπους για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής (COM(2012) 0351)²¹².

Επιπλέον, στη συνεδρίαση των Υπουργών Οικονομικών της ΕΕ στις 2 Οκτωβρίου 2018 διαπιστώθηκε η πρόοδος που έχει επιτευχθεί μέχρι σήμερα από τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της μεταρρύθμισης του συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ, ενώ υιοθετήθηκαν και διάφορα μέτρα προς την ίδια κατεύθυνση. Μεταξύ των μέτρων που συμφωνήθηκαν στην συνεδρίαση περιλαμβάνεται η επίσημη υιοθέτηση νέων κανόνων για την ανταλλαγή πληροφοριών και την βελτίωση της συνεργασίας στον τομέα της απάτης στο ΦΠΑ μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών και των δικαστικών αρχών. Η βελτίωση του συντονισμού τόσο μεταξύ των κρατών μελών μεταξύ τους όσο και με τα όργανα της ΕΕ θα διασφαλίσει τον έγκαιρο εντοπισμό της γοργά αναπτυσσόμενης εγκληματικής δραστηριότητας, αλλά και την αποτελεσματικότερη και γρηγορότερη αντιμετώπισή της.

²⁰⁹ βλέπε ειδική έκθεση αριθ. 6/2015 του ΕΕΣ σχετικά με την αρτιότητα και την εφαρμογή του συστήματος εμπορίας εκπομπών της ΕΕ

²¹⁰ http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf, Ειδική έκθεση αριθ. 24: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση», 2015

²¹¹ COM (2012) 722: Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, 6 Δεκεμβρίου 2012

²¹² http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU_2.6.9.pdf Γενική Φορολογική Πολιτική

Να σημειωθεί ότι τα συμφωνηθέντα, στη συνεδρίαση των Υπουργών Οικονομικών της ΕΕ στις 2 Οκτωβρίου 2018, μέτρα έρχονται σε συνέχεια του Σχεδίου Δράσης για το ΦΠΑ ("VAT Action Plan") που παρουσιάστηκε τον Απρίλιο του 2016, καθώς και τις προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την ριζική μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ τον Οκτώβριο του 2017.

Το Σχέδιο Δράσης για το ΦΠΑ καθορίζει την πορεία που πρέπει να ακολουθηθεί για τον εκσυγχρονισμό των ισχυόντων κανόνων περί ΦΠΑ της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένων των βασικών αρχών για ένα μελλοντικό ενιαίο ευρωπαϊκό σύστημα ΦΠΑ, των βραχυπρόθεσμων μέτρων για την αντιμετώπιση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, του εκσυγχρονισμού του πλαισίου των συντελεστών ΦΠΑ και του καθορισμού επιλογών προκειμένου να δοθεί στα κράτη μέλη μεγαλύτερη ευελιξία όσον αφορά τον καθορισμό των συντελεστών αυτών, καθώς και των σχεδίων για την απλούστευση των κανόνων ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο στο πλαίσιο της στρατηγικής για την ψηφιακή ενιαία αγορά, καθώς και για μια συνολική δέσμη μέτρων για το ΦΠΑ, ώστε να διευκολυνθεί η λειτουργία των μικρο-μεσαίων επιχειρήσεων.

Προς την ίδια κατεύθυνση στις προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την ριζική μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ τον Οκτώβριο του 2017 προτάθηκε η ριζική μεταρρύθμιση του σημερινού συστήματος ΦΠΑ, προκειμένου οι πωλήσεις αγαθών από μια χώρα της ΕΕ σε άλλη να φορολογούνται όπως ακριβώς οι πωλήσεις αγαθών στο εσωτερικό των επιμέρους κρατών μελών, με σκοπό τη δημιουργία ενός νέου και οριστικού συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ. Στο πλαίσιο αυτό, επιδίωξη της Επιτροπής είναι η συμφωνία επί τεσσάρων θεμελιωδών αρχών ενός νέου οριστικού ενιαίου χώρου ΦΠΑ στην ΕΕ και συγκεκριμένα:

- 1) η καταπολέμηση της απάτης στο ΦΠΑ μέσω της επιβολής ΦΠΑ στο διασυνοριακό εμπόριο μεταξύ επιχειρήσεων,
- 2) η θεσμοθέτηση της «υπηρεσίας μίας στάσης», όπου θα επιτρέπει στους εμπόρους να κάνουν δηλώσεις και πληρωμές μέσω μιας ενιαίας διαδικτυακής πύλης στη γλώσσα τους και σύμφωνα με τους κανόνες και τα διοικητικά πρότυπα που ισχύουν στη χώρα τους, ενώ στη συνέχεια, τα κράτη μέλη θα καταβάλλουν το ΦΠΑ απευθείας μεταξύ τους, όπως γίνεται ήδη για όλες τις πωλήσεις ηλεκτρονικών υπηρεσιών,

3) η μεγαλύτερη συνοχή υπό την έννοια της μετατόπισης προς την αρχή του «προορισμού», βάσει της οποίας το τελικό ποσό του ΦΠΑ καταβάλλεται πάντοτε στο κράτος μέλος του τελικού καταναλωτή και υπολογίζεται με τον συντελεστή που εφαρμόζει το εν λόγω κράτος μέλος, καθώς και

4) η λιγότερη γραφειοκρατία, υπό την έννοια της απλούστευσης των κανόνων τιμολόγησης, ώστε οι πωλητές να μπορούν να εκδίδουν τιμολόγια σύμφωνα με τους κανόνες της δικής τους χώρας, ακόμη και για διασυνοριακές συναλλαγές, γεγονός που θα καταστήσει μη αναγκαία την κατάρτιση από τις επιχειρήσεις ανακεφαλαιωτικού πίνακα των διασυνοριακών συναλλαγών τους.

Κατωτέρω παρατίθενται μερικές ιδιαίτερου ενδιαφέροντος προσπάθειες που γίνονται σε επίπεδο ΕΕ αλλά και σε εθνικό επίπεδο και οι οποίες στοχεύουν στο περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ. Άλλες προκύπτουν απευθείας από τα νομοθετικά κείμενα και άλλες από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

I. Πρόταση Οδηγίας για την αντιστροφή της επιβάρυνσης ΦΠΑ²¹³ - Ριζοσπαστική αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ

Στις 2 Οκτωβρίου 2018 το Συμβούλιο ενέκρινε πρόταση βάσει της οποίας θα επιτρέπονται προσωρινές παρεκκλίσεις από τους κανόνες που ισχύουν κανονικά για το ΦΠΑ, με σκοπό την αποτελεσματικότερη πρόληψη της απάτης στο συγκεκριμένο πεδίο. Η προτεινόμενη οδηγία θα επιτρέψει στα κράτη μέλη που θίγονται σοβαρότερα από φαινόμενα απάτης στον τομέα του ΦΠΑ να εφαρμόσουν προσωρινά γενικευμένη αντιστροφή της επιβάρυνσης ΦΠΑ. Ο επονομαζόμενος γενικευμένος μηχανισμός «αντιστροφής της επιβάρυνσης²¹⁴» συνεπάγεται μετατόπιση της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ από τον προμηθευτή στον πελάτη. Η εφαρμογή του μηχανισμού αυτού αποτελεί παρέκκλιση από τις βασικές γενικές αρχές του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ και συνεπώς απαιτεί την τροποποίηση της Οδηγίας σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης είναι ένα μέτρο που μεταθέτει την ευθύνη για την τελική καταβολή του ΦΠΑ στον κρατικό

²¹³ <https://www.consilium.europa.eu/el/policies/vat-reverse-charge/> Μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ: πρόληψη της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

²¹⁴ “Reverse charge mechanism”

προϋπολογισμό από τον πωλητή στον πελάτη. Με τον τρόπο αυτό αποσκοπεί στη μείωση του κινδύνου απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

Η Επιτροπή εξέδωσε την πρόταση τον Δεκέμβριο του 2016 μετά από αίτημα των κρατών μελών που θίγονται ιδιαίτερα από την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Όπως χαρακτηριστικά δήλωσε η κ. Hartwig Löger, Υπουργός Οικονομικών της Αυστρίας, η οποία ασκεί την προεδρία του Συμβουλίου κατά το 2^ο εξάμηνο 2018 *«Η οδηγία αυτή θα προσφέρει μια λύση για τα κράτη μέλη που αντιμετωπίζουν ενδημικά φαινόμενα αλυσιδωτής απάτης. Πρόκειται για έκτακτο μέτρο, με προθεσμία λήξεως, που θα μπορούσε να αποδειχθεί αποτελεσματικό στον αγώνα κατά της απάτης περί το ΦΠΑ»*

Τα κράτη μέλη θα μπορούν να χρησιμοποιήσουν τον γενικευμένο μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης αποκλειστικά και μόνον για εσωτερικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών που υπερβαίνουν το όριο των 17.500 ευρώ ανά συναλλαγή και μόνον μέχρι τις 30 Ιουνίου 2022, υπό πολύ αυστηρούς τεχνικούς όρους. Συγκεκριμένα, σε ένα κράτος μέλος που επιθυμεί να εφαρμόσει το μέτρο αυτό, το 25% του ελλείμματος ΦΠΑ πρέπει να οφείλεται στην αλυσιδωτή απάτη. Μεταξύ άλλων απαιτήσεων, το κράτος μέλος θα πρέπει να καθορίσει κατάλληλες και αποτελεσματικές υποχρεώσεις ηλεκτρονικής κοινοποίησης στοιχείων για όλους τους υποκείμενους στο φόρο, ιδίως δε εκείνους για τους οποίους θα εφαρμόζεται ο μηχανισμός. Ο γενικευμένος μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί από ένα κράτος μέλος μόνον εφόσον αυτό πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας και το αίτημά του έχει εγκριθεί από το Συμβούλιο.

Η εφαρμογή του μέτρου αυτού υπόκειται επίσης σε αυστηρές διασφαλίσεις ΕΕ. Ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης μπορεί ήδη να εφαρμοστεί σε προσωρινή βάση, αλλά όχι κατά γενικευμένο τρόπο. Σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες, η εφαρμογή του επί του παρόντος περιορίζεται σε συγκεκριμένους τομείς. Επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί από ένα κράτος μέλος μόνον εφόσον αυτό έχει υποβάλει αίτηση και έχει λάβει τη σχετική άδεια από το Συμβούλιο.

Η οδηγία αυτή θα προσφέρει βραχυπρόθεσμη λύση για τον περιορισμό της απάτης στα κράτη μέλη που θίγονται περισσότερο, έως ότου ολοκληρωθούν οι διαπραγματεύσεις για ένα νέο και οριστικό σύστημα ΦΠΑ, βάσει του οποίου οι

παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών θα φορολογούνται στη χώρα προορισμού. Η Επιτροπή υπέβαλε πρόσφατα προτάσεις με σκοπό την αντικατάσταση του ισχύοντος «μεταβατικού» καθεστώτος ΦΠΑ με ένα οριστικό καθεστώς. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή πρότεινε να αλλάξει θεμελιωδώς το ισχύον σύστημα ΦΠΑ φορολογώντας τις πωλήσεις αγαθών από μια χώρα της ΕΕ σε μια άλλη με τον ίδιο τρόπο που πωλούνται αγαθά στα επιμέρους κράτη μέλη. Αυτό θα δημιουργήσει ένα νέο και οριστικό σύστημα ΦΠΑ για την ΕΕ. Εκτιμάται μάλιστα ότι ο αριθμός των 50 δισεκατομμυρίων ευρώ λόγω διασυνοριακής απάτης θα μειωθεί κατά 80% χάρη στην προτεινόμενη μεταρρύθμιση.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις προτάσεις της Επιτροπής, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται πλέον για το διασυνοριακό εμπόριο (ενδοκοινοτικό) μεταξύ επιχειρήσεων. Επί του παρόντος, αυτός ο τύπος εμπορίου απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, παρέχοντας ένα εύκολο κενό για τις αδυσώπητες επιχειρήσεις να εισπράττουν ΦΠΑ και στη συνέχεια να εξαφανίζονται χωρίς να παραδώσουν τα χρήματα στην εκάστοτε κυβέρνηση. Θα είναι απλούστερο για τις εταιρείες που πωλούν διασυνοριακά να ασχολούνται με τις υποχρεώσεις τους στον τομέα του ΦΠΑ, χάρη σε ένα "One Stop Shop". Οι έμποροι θα μπορούν να κάνουν δηλώσεις και πληρωμές χρησιμοποιώντας μια ενιαία διαδικτυακή πύλη στη δική τους γλώσσα και σύμφωνα με τους ίδιους κανόνες και πρότυπα διαχείρισης όπως στη χώρα τους. Στη συνέχεια, τα κράτη μέλη θα πληρώσουν άμεσα το ΦΠΑ, όπως συμβαίνει ήδη για όλες τις πωλήσεις ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Η Επιτροπή προτείνει επίσης την εφαρμογή της αρχής του «προορισμού», σύμφωνα με την οποία το τελικό ποσό του ΦΠΑ καταβάλλεται πάντα στο κράτος μέλος του τελικού καταναλωτή και χρεώνεται με τον συντελεστή του εν λόγω κράτους μέλους. Πρόκειται για μια μακροχρόνια δέσμευση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, με την υποστήριξη των κρατών μελών. Έχει ήδη εφαρμοστεί στη πώληση ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Η πρόταση προβλέπει την απλούστευση των κανόνων τιμολόγησης, επιτρέποντας στους πωλητές να εκδίδουν τα τιμολόγια σύμφωνα με τους κανόνες της χώρας τους, ακόμη και όταν διεξάγονται διασυνοριακές συναλλαγές. Οι εταιρείες δεν θα είναι πλέον υποχρεωμένες να καταρτίζουν κατάλογο των διασυνοριακών συναλλαγών για τη φορολογική τους αρχή [η αποκαλούμενη «ανακεφαλαιωτική δήλωση» (VIES)].

II. Ευθύνη των διαδικτυακών αγορών για την είσπραξη ΦΠΑ

Σύμφωνα με τις πρόσφατες προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής από το 2021 οι μεγάλες διαδικτυακές αγορές θα είναι υπεύθυνες για τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ έχει εισπραχθεί στις πωλήσεις αγαθών από εταιρείες εκτός ΕΕ, οι οποίες πραγματοποιούν συναλλαγές με ευρωπαίους καταναλωτές. Ένα μέρος της ευρύτερης ατζέντας της ΕΕ αφορά την αντιμετώπιση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και τη βελτίωση της είσπραξής του στις πωλήσεις μέσω διαδικτύου. Στην πρόταση της Επιτροπής ορίζεται ρητά πότε οι διαδικτυακές αγορές θεωρείται ότι πραγματοποιούν μία πώληση μεταξύ χρηστών και επεξηγεί τα αρχεία τα οποία πρέπει να τηρούνται στις πωλήσεις μέσω των υπηρεσιών τους. Δεδομένου ότι οι διαδικτυακές αγορές θα θεωρούνται υπεύθυνες για τον ελλιπή ΦΠΑ, σταδιακά θα αυξάνεται η βεβαιότητα των φορολογικών αρχών ότι μπορούν να αναζητήσουν τον οφειλόμενο φόρο όταν οι πωλητές εκτός ΕΕ δεν έχουν τηρήσει τους απαραίτητους κανόνες. Τα μέτρα αυτά καθορίζουν επαρκώς τους κανόνες που χρειάζονται ώστε να καταστεί βέβαιο ότι οι διαδικτυακές αγορές μπορούν να ανταπεξέλθουν στην πρόκληση της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και ταυτόχρονα να μειωθούν τα διοικητικά κόστη για τις επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά διαδικτυακά²¹⁵.

III. Από κοινού και εις ολόκληρον ευθύνη για την πληρωμή του οφειλόμενου ΦΠΑ

Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να θεσπίσουν μέτρα βάσει των οποίων ένα πρόσωπο είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ που οφείλει άλλο πρόσωπο το οποίο ορίζεται ως υπόχρεος βάσει της Οδηγίας²¹⁶. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν ρύθμιση που να προβλέπει ότι υποκείμενος στο φόρο, προς τον οποίο παραδόθηκαν αγαθά ή παρασχέθηκαν υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που οφείλεται για την οικεία παράδοση ή παροχή, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση

²¹⁵ Τα μέτρα ακολουθούν τις προτάσεις της Επιτροπής για μια βαθιά μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ που υποβλήθηκε τον Οκτώβριο του 2017 και το Σχέδιο Δράσης ΦΠΑ για ένα ενιαίο χώρο ΦΠΑ της ΕΕ που υποβλήθηκε τον Απρίλιο του 2016.

²¹⁶ C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871, σκ. 19, C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ. 28

ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου αυτού.

Παρά ταύτα, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχουν οι οδηγίες της Ένωσης, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας²¹⁷. Ειδικότερα, όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, ενώ καθιστούν δυνατή την πραγματική επίτευξη του σκοπού του εσωτερικού δικαίου, θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ένωσης²¹⁸. Για το λόγο αυτό ναι μεν είναι θεμιτό με τα μέτρα που θεσπίζονται από τα κράτη μέλη να επιδιώκεται η κατά το δυνατόν πιο αποτελεσματική διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, παρά ταύτα τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του ορίου που είναι αναγκαίο προς τούτο²¹⁹. Γενικότερα εάν ένα κράτος μέλος στηρίζεται σε τεκμήρια για το αν το οικείο πρόσωπο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο φόρος δεν θα καταβληθεί, τα τεκμήρια αυτού του είδους δεν είναι δυνατόν να είναι τέτοιας φύσεως ώστε να καθιστούν ουσιαστικά αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές για τον υποκείμενο στο φόρο να τα άρει διά αποδείξεως του αντιθέτου.

Να σημειωθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα εθνικά μέτρα που δημιουργούν *de facto* ένα σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου²²⁰. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στην περίπτωση που το τρίτο πρόσωπο στο οποίο αποδίδεται ευθύνη για την πληρωμή ΦΠΑ, και ο οποίος δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου αυτού, αλλά είναι

²¹⁷ C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871, σκ. 20, C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ. 29, C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκ. 18

²¹⁸ C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871, σκ. 21, C-409/04, 27.9.2007, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκ. 19, C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκ. 19

²¹⁹ C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871, σκ. 22, C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ. 30, C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκ. 20

²²⁰ C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ. 32

ένας εγκεκριμένος φορολογικός αποθηκευτής που έχει τις ειδικές υποχρεώσεις που προβλέπει η οδηγία 92/12, εφόσον δεν του παρέχεται η δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες του υπόχρεου, η απόδοση ευθύνης σε αυτόν πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατη με την αρχή της αναλογικότητας. Θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στο φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση. Αντιθέτως, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται να λάβει το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου κάθε μέτρο που εύλογα μπορεί να απαιτηθεί για να διασφαλίσει το πρόσωπο αυτό ότι η πράξη στην οποία προβαίνει δεν οδηγεί στη συμμετοχή σε φοροδιαφυγή²²¹.

Σημειώνεται ακολούθως, ότι οι περιστάσεις όπου το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια προσεκτικού επιχειρηματία, ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και ότι αποκλείεται η συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή αποτελούν στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθοριστεί η δυνατότητα να θεωρηθεί το πρόσωπο αυτό αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ²²².

Παρατηρούμε ότι η ενωσιακή νομοθεσία στον τομέα του ΦΠΑ παρέχει ήδη μία νομική βάση για τη θέσπιση από τα κράτη μέλη κανόνων οι οποίοι καθιστούν ένα πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο να καταβάλει το σχετικό ποσό στον κρατικό προϋπολογισμό, εφόσον τηρούνται οι θεμελιώδεις νομικές αρχές του κοινοτικού δικαίου. Σε περίπτωση απάτης με τη μέθοδο του αφανούς εμπόρου, κατά την οποία παρεμβαίνουν πολλοί παράγοντες με μοναδικό στόχο να καλυφθεί ο δόλιος χαρακτήρας της αλυσίδας συναλλαγών και κατ'αυτό τον τρόπο να καταστεί πιο πολύπλοκη η ανίχνευση, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρεί

²²¹ C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871, σκ. 25, C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ. 33, C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκ. 24, C-409/04, 27.9.2007, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκ. 65

²²² C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871, σκ. 26, C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκ. 25, C-409/04, 27.9.2007, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκ. 66

ότι είναι σκόπιμο να προβάλλεται ως επιχείρημα η διάταξη αυτή²²³. Η εφαρμογή αυτής της διάταξης απαιτεί, ωστόσο, να επιτευχθεί η ορθή ισορροπία όσον αφορά την εξασφάλιση της ασφάλειας δικαίου για τις πραγματικές επιχειρήσεις και τη βελτίωση της ικανότητας των φορολογικών αρχών να ανακτούν τα σημαντικά ποσά των εσόδων ΦΠΑ που δεν εισπράχθηκαν λόγω απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

IV. Μηχανισμός διακριτών πληρωμών (split payment mechanism) - Νέος μηχανισμός είσπραξης ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Ο μηχανισμός διακριτών πληρωμών αλλάζει τον τρόπο με τον οποίο εισπράττεται γενικά ο ΦΠΑ διαχωρίζοντας την καταβολή της πληρωμής του ποσού του ΦΠΑ και της βάσης υπολογισμού του. Υπάρχουν διαφοροποιήσεις του μηχανισμού διακριτών πληρωμών, αλλά γενικά το τιμολόγιο καταβάλλεται από τον πελάτη σε δύο ξεχωριστούς λογαριασμούς: Το καθαρό ποσό καταβάλλεται στον τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή και το ποσό του ΦΠΑ καταβάλλεται απευθείας σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, που ονομάζεται λογαριασμός ΦΠΑ. Στην πράξη, θα πραγματοποιείται μια ενιαία πληρωμή, η οποία και θα κατανέμεται στους δύο διακριτούς λογαριασμούς από την τράπεζα.

Οι διακριτές πληρωμές θεωρούνται ως μέτρο για την καταπολέμηση της απάτης σχετικά με το ΦΠΑ, αφαιρώντας την ευκαιρία για τους προμηθευτές να χρεώνουν το ΦΠΑ και να εξαφανίζονται χωρίς να το δηλώνουν ή να το καταβάλλουν στη φορολογική αρχή («απάτη αφανούς εμπόρου»). Διακρίνεται σαφώς από την κλασική μορφή είσπραξης του ΦΠΑ στην ΕΕ, η οποία βασίζεται στην είσπραξη του ΦΠΑ από τον εκδότη του φορολογικού παραστατικού και στην περιοδική καταβολή του μετά την αφαίρεση του φόρου των εισροών και την υποβολή της σχετικής δήλωσης²²⁴.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ολοκλήρωσε μια εμπειριστατωμένη μελέτη για τις διακριτές πληρωμές τον Δεκέμβριο του 2017 για να σχεδιάσει και να

²²³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0758&from=en> ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ σχετικά με ορισμένα βασικά στοιχεία που συμβάλλουν στη χάραξη στρατηγικής για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ στο πλαίσιο της ΕΕ {SEC(2007) 1584}, 23.11.2007

²²⁴ Στην Ελλάδα, για τους τηρούντες απλογραφικά βιβλία υποκείμενους στο φόρο, η καταβολή είναι τριμηνιαία ενώ για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία, μηνιαία.

αξιολογήσει, νομικά και τεχνικά, εφικτά εναλλακτικά σενάρια για ένα μηχανισμό διακριτών πληρωμών ως εργαλείο είσπραξης ΦΠΑ. Η μελέτη βέβαια διαπίστωσε²²⁵ ότι «...δεν υπάρχουν ισχυρές ενδείξεις ότι τα οφέλη των διακριτών πληρωμών θα υπερέβαιναν το κόστος υλοποίησης της. Τα κυριότερα αποτελέσματα που εντοπίστηκαν ήταν ότι ένα ευρύτερο πεδίο διακριτής πληρωμής θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει σε μεγαλύτερη μείωση του χάσματος ΦΠΑ, αλλά θα αυξήσει σημαντικά και τις σχετικές διοικητικές δαπάνες».

Παρά την αβέβαιη αξιολόγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, οι μηχανισμοί διακριτών πληρωμών εφαρμόζονται προς το παρόν σε όλο τον κόσμο, κυρίως εκτός της ΕΕ. Στην ΕΕ, η Ιταλία, η Πολωνία και η Ρουμανία έχουν εφαρμόσει μηχανισμούς διακριτών πληρωμών, ενώ το Ηνωμένο Βασίλειο έχει αρχίσει να το εξετάζει.

Στην Ιταλία ισχύει ο μηχανισμός διακριτών πληρωμών για τις παραδόσεις αγαθών και τις υπηρεσίες που παρέχονται σε διάφορες κατηγορίες φορέων του Δημοσίου και εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιρειών. Σύμφωνα με το σχεδιασμό του συστήματος στην Ιταλία, οι προμηθευτές χρεώνουν τον ιταλικό ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχονται στους προαναφερθέντες φορείς. Αυτοί οι πελάτες στη συνέχεια «χωρίζουν» την πληρωμή του τιμολογίου ως εξής: καταβάλλουν την καθαρή αξία στους προμηθευτές και το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ σε έναν τραπεζικό λογαριασμό ΦΠΑ του λήπτη.

Στην Πολωνία, ο μηχανισμός των διακριτών πληρωμών βασίζεται στην παραδοχή ότι ο αγοραστής αγαθών και υπηρεσιών θα καταβάλει το ποσό του ΦΠΑ (είτε εν όλω είτε εν μέρει) σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό ΦΠΑ του προμηθευτή. Ο λογαριασμός θα κατανεμηθεί ως εξής: Το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ θα κατατεθεί στον πρώτο λογαριασμό (η πρόσβαση στον οποίο θα περιοριστεί για τον δικαιούχο) και η καθαρή αξία θα κατατεθεί στο δεύτερο. Ο μηχανισμός αυτός ισχύει για τις συναλλαγές μεταξύ των υποκειμένων στο ΦΠΑ²²⁶ και έχει εθελοντικό χαρακτήρα και μάλιστα για τον

²²⁵ Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, Final Report, Written by Deloitte, December 2017 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf

²²⁶ Δεν ισχύει δηλαδή για συναλλαγές πωλήσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών σε ιδιώτες.

λόγο αυτό δίνονται και μερικά κίνητρα μεταξύ των οποίων η απαλλαγή από την εις ολόκληρον και αλληλέγγυα ευθύνη για καθυστερούμενες πληρωμές ΦΠΑ.

Στη Ρουμανία, από την 1η Ιανουαρίου 2018 εφαρμόζεται μηχανισμός διακριτών πληρωμών για εταιρείες που υπερβαίνουν ορισμένα όρια για τις υποχρεώσεις από ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, οι υποχρεωτικά υποκείμενοι στο φόρο οφείλουν να ανοίξουν ξεχωριστούς τραπεζικούς λογαριασμούς για την είσπραξη και την καταβολή του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές. Η διακριτή πληρωμή ΦΠΑ εφαρμόζεται σε όλες τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι στη Ρουμανία. Στην ίδια λογική με την Ιταλία, αλλά αντίθετα με ότι προβλέπει ο νόμος στην Πολωνία, ο μηχανισμός διακριτών πληρωμών είναι υποχρεωτικός. Οι προμηθευτές επιβάλλουν ρουμανικό ΦΠΑ στα παραστατικά τους για την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και η διακριτή πληρωμή πραγματοποιείται από τον λήπτη του παραστατικού, ο οποίος καταθέτει το ποσό του ΦΠΑ απευθείας στον «τραπεζικό λογαριασμό ΦΠΑ» του προμηθευτή. Ο «τραπεζικός λογαριασμός ΦΠΑ» μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για την καταβολή του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές.

Τέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο διεξήγαγε δημόσια διαβούλευση σχετικά με τη θέσπιση μηχανισμού διακριτών πληρωμών για την αντιμετώπιση της απάτης στο ΦΠΑ στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Ο μηχανισμός διακριτών πληρωμών απαιτεί να καταβάλλεται ο ΦΠΑ που επιβαρύνει τις ηλεκτρονικές προμήθειες απευθείας στις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τη στιγμή της αγοράς.

Σχετικά με τις επιπτώσεις του ως άνω μηχανισμού στους υποκείμενους στο φόρο αξίζει να αναφερθεί ότι ίσως να οδηγήσει σε μείωση των διαθέσιμων ταμειακών ροών για τον προμηθευτή. Παρά το γεγονός ότι τα ποσά αυτά θα βρίσκονται σε τραπεζικό λογαριασμό του, ο δικαιούχος δεν θα μπορεί να τα χρησιμοποιήσει κατά τη βούλησή του παρά μόνο για ό, τι προβλέπει η οικεία νομοθεσία. Για τον ακριβή προσδιορισμό των επιπτώσεων στις ταμειακές ροές των υποκειμένων στο φόρο από την εφαρμογή του μηχανισμού των διακριτών πληρωμών το μεγαλύτερο ρόλο παίζει το κόστος δανεισμού για εκείνους και για το Δημόσιο.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εντόπισε πλήθος παραγόντων και μοντέλων μηχανισμού διακριτών πληρωμών για να εξακριβώσει τις επιπτώσεις στους υποκειμένους στο φόρο. Οι επιπτώσεις αυτές σε διάφορα είδη επιχειρήσεων ποικίλουν εξαιτίας διαφορετικών παραγόντων, όπως ενδεικτικά το είδος της συναλλαγής, τον υπόχρεο στην καταβολή του φόρου, τον διασυννοριακό χαρακτήρα της συναλλαγής και τα κόστη για τη φορολογική συμμόρφωση, στα οποία θα υποβληθούν οι επιχειρήσεις για να εφαρμόσουν τη μέθοδο διακριτών πληρωμών που τελικά θα επιλεγεί.

V. Έλεγχος από τη φορολογική αρχή των εγγραφών των υποκειμένων στο φόρο στο μητρώο

Προς διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ελέγχουν την ακρίβεια των εγγραφών των υποκειμένων στο φόρο στο μητρώο. Συγκεκριμένα, πριν τη χορήγηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, η αρμόδια εθνική αρχή οφείλει να εξακριβώνει ότι ο αιτών έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο²²⁷. Τα κράτη μέλη έχουν εκ του νόμου²²⁸ τη δυνατότητα, να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να αποτρέπεται η κατάχρηση των αριθμών φορολογικού μητρώου, ειδικότερα από επιχειρήσεις των οποίων η δραστηριότητα, συνεπώς και η ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, είναι εντελώς εικονική. Ωστόσο, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν αυτά που απαιτούνται προς διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, ούτε να θέτουν συστηματικά εν αμφιβόλω αίρεση την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ και, επομένως, την ουδετερότητα του φόρου αυτού²²⁹.

Να σημειωθεί ότι η χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου, αποτελεί μία τυπική απαίτηση, η οποία δεν πρέπει να θέτει σε αμφιβολία το δικαίωμα σε απαλλαγή από το ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Επιπλέον, η εγγραφή στο μητρώο των

²²⁷ C-527/11, 14.3.2013, *Ablessio SIA*, σκ. 29, C-273/11, 6.9.2012, *Mecsek-Gabona*, σκ. 63

²²⁸ Σύμφωνα με το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της Οδηγίας

²²⁹ C-527/11, 14.3.2013, *Ablessio SIA*, σκ. 30, C-146/05, 27.9.2007, *Collée*, Συλλογή 2007, σ. I-7861,

σκ. 26, C-385/09, 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (Συλλογή 2010, σ. I-10385), σκ 49, C-438/09, 22.12.2010, *Dankowski*, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκ 37, και C-587/10, *VSTR*, σκέψη 427.9.2012, σκ 44

υποκειμένων σε ΦΠΑ αποτελεί και αυτή τυπική απαίτηση και ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ δεν δύναται να εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως με το αιτιολογικό ότι δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητάς του τα αποκτηθέντα αγαθά. Συνεπώς, η άρνηση χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν πρέπει, κατ' αρχήν, να επηρεάζει το δικαίωμα του υποκειμένου στο φόρο να εκπίπτει το ΦΠΑ εισροών που κατέβαλλε, εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος αυτού²³⁰.

Εφόσον βέβαια βάσει σοβαρών ενδείξεων πιθανολογείται αντικειμενικά ότι ο φορολογούμενος θα χρησιμοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου με σκοπό τη φοροδιαφυγή, η αρμόδια φορολογική αρχή δύναται να αρνηθεί τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου στο φορολογούμενο. Η απόφαση αυτή πρέπει να στηρίζεται σε γενική εκτίμηση όλων των περιστάσεων εκάστης περιπτώσεως και των αποδεικτικών στοιχείων που έχουν συγκεντρωθεί στο πλαίσιο του ελέγχου των στοιχείων που έχει υποβάλει η ενδιαφερόμενη επιχείρηση. Πάντως, μόνο το γεγονός ότι ο υποκείμενος στο φόρο δεν διαθέτει τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας δεν αποδεικνύει ότι αυτός πρόκειται να διαπράξει φοροδιαφυγή²³¹. Ωστόσο, δεν αποκλείεται οι περιστάσεις αυτές, συνδυαζόμενες με άλλα αντικειμενικά στοιχεία που γεννούν την υποψία ότι ο φορολογούμενος προτίθεται να φοροδιαφύγει, αποτελούν ενδεχομένως ενδείξεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη από το εθνικό δικαστήριο στο πλαίσιο της συνολικής εκτιμήσεως του κινδύνου φοροδιαφυγής. Στο πλαίσιο της συνολικής εκτιμήσεως του κινδύνου φοροδιαφυγής μπορεί να ληφθεί υπόψη ο μεγάλος αριθμός των αιτήσεων χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου που υποβάλλονται από το ίδιο πρόσωπο, το οποίο ενεργεί εξ ονόματος διαφορετικών νομικών προσώπων, αν και κάτι τέτοιο δεν απαγορεύεται από

²³⁰ C-527/11, 14.3.2013, Ablessio SIA, σκ. 31-33

²³¹ Από το γράμμα του άρθρου 213, παράγραφος 1, της Οδηγίας προκύπτει ότι ως υποκείμενοι στο φόρο, δυνάμενοι να ζητήσουν τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, θεωρούνται όχι μόνον τα πρόσωπα που ήδη ασκούν οικονομική δραστηριότητα, αλλά και εκείνα που σκοπεύουν να ασκήσουν τέτοια δραστηριότητα και πραγματοποιούν προς τούτο τις πρώτες επενδυτικές δαπάνες. Επομένως, τα πρόσωπα αυτά ενδέχεται να μην είναι αρχικώς σε θέση να αποδείξουν, κατά το αρχικό αυτό στάδιο της οικονομικής δραστηριότητάς τους, ότι διαθέτουν τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκησή της.

την Οδηγία. Κατά την Οδηγία, επίσης δεν είναι παράνομη η μεταβίβαση του ελέγχου επί των νομικών προσώπων μετά τη χορήγηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν η φορολογική αρχή έχει προσκομίσει επαρκείς ενδείξεις όσον αφορά την ύπαρξη κινδύνου φοροδιαφυγής στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης²³².

VI. Σύσταση εγγυήσεως κατά την εγγραφή του υποκειμένου στο φόρο στο μητρώο ΦΠΑ για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης

Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου C-534/16, BB construct s. r. o., το άρθρο 273²³³ της Οδηγίας και το άρθρο 16²³⁴ του Χάρτη έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στο να επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές σε υποκείμενο στο φόρο-διαχειριστή ενός νομικού προσώπου, ο οποίος ήταν προηγουμένως διαχειριστής ή μεριδιούχος άλλου νομικού προσώπου και ο οποίος δεν είχε τηρήσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις, τη σύσταση εγγυήσεως ύψους έως και 500.000 ευρώ κατά την εγγραφή του στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον η απαιτούμενη από τον ανωτέρω υποκείμενο στο φόρο εγγύηση δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στο άρθρο 273 της Οδηγίας, στοιχείο που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

Εν προκειμένω να σημειωθεί ότι όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο το ως άνω άρθρο 273 της Οδηγίας, πέραν των ορίων που θέτει, δεν ορίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη και, συνεπώς, παρέχει σε αυτά ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέσα τα οποία είναι κατάλληλα να διασφαλίζουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμούν τη

²³² C-527/11, 14.3.2013, Ablessio SIA, σκ. 39

²³³ «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

²³⁴ «Η επιχειρηματική ελευθερία αναγνωρίζεται σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο και τις εθνικές νομοθεσίες και πρακτικές»

φοροδιαφυγή²³⁵. Επομένως, μία νομοθετική διάταξη σαν αυτή που απασχόλησε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα υπόθεση, η οποία αφορά τη σύσταση χρηματικής εγγύησης ορισμένου ποσού εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές ΦΠΑ, φαίνεται να συντείνει στην επίτευξη των σκοπών του άρθρου 273 της Οδηγίας και μάλιστα πρόσφορη να τους επιτύχει, κάθε φορά που υφίσταται πραγματικός κίνδυνος μη καταβολής φόρων. Μάλιστα αξίζει να σημειωθεί εν προκειμένω ότι το γεγονός, το οποίο επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, ότι, λόγω του ύψους της, η σύσταση τέτοιας εγγυήσεως μπορεί να είναι ιδιαίτερα επαχθής για το νεοσυσταθέν νομικό πρόσωπο, δεν επιτρέπει, στην παρούσα υπόθεση, να θεωρηθεί η εν λόγω εγγύηση ως ποινική κύρωση για την εφαρμογή των άρθρων 49 και 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.

Να σημειωθεί ότι τα κράτη μέλη, στην προσπάθεια τους προκειμένου να διασφαλίζεται η επακριβής είσπραξη του ΦΠΑ και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή με τη λήψη σχετικών μέτρων που έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν βάσει του άρθρου 273 της Οδηγίας, δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρου και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ²³⁶. Το εάν η συγκεκριμένη νομοθετική διάταξη πληρεί τις προϋποθέσεις αυτές, θα το κρίνει το εθνικό δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη όλες τις επιμέρους περιστάσεις της υπόθεσης.

Σε κάθε περίπτωση, η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει το ποσόν της εγγυήσεως να συνδέεται με τον μελλοντικό κίνδυνο μη καταβολής φόρων και το ύψος των προηγούμενων φορολογικών οφειλών. Επιπροσθέτως, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη τόσο ο ρόλος που διαδραματίζει ο μεριδιούχος ή ο διαχειριστής του νομικού προσώπου που έχει φορολογικές οφειλές στη σύσταση και στη διαχείριση του νομικού προσώπου από το οποίο ζητείται η σύσταση εγγυήσεως όσο και ο ρόλος που αυτός διαδραμάτισε στη σύσταση και τη διαχείριση του προηγούμενου νομικού προσώπου του οποίου ήταν

²³⁵ C-576/15, 5.10.2016, Maya Marinova, EU:C:2016:740, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

²³⁶ C-534/16, 26.10.2017, BB construct s. r. o., ECLI:EU:C:2017:820, σκ.24, C-385/09, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie EU:C:2010:627, σκ 49, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, C-576/15, 5.10.2016, Maya Marinova, EU:C:2016:740, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

μεριδιούχος ή διαχειριστής. Επιπλέον, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, με την οποία ο νομοθέτης της ΕΕ μεταφέρει, στο πλαίσιο του ΦΠΑ, τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, διαπιστώνεται ότι οι υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι δεν τηρούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, και ιδίως την υποχρέωσή τους εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, δεν βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των υποκείμενων στο φόρο οι οποίοι τηρούν την υποχρέωσή τους εγγραφής στο μητρώο²³⁷. Ως εκ τούτου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως αντιτιθέμενη σε απαίτηση περί συστάσεως εγγυήσεως, όπως η ως άνω αναφερόμενη στη συγκεκριμένη υπόθεση.

VII. Μη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης²³⁸

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο παραλείπει εσκεμμένα να τηρήσει τις τυπικές υποχρεώσεις που υπέχει προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του σχετικού φόρου, η εκάστοτε φορολογική αρχή μπορεί να κρίνει ότι οι περιστάσεις αυτές αποδεικνύουν περίπτωση φοροδιαφυγής. Ακόμη δηλαδή και αν η μη τήρηση των τυπικών υποχρεώσεων δεν εμποδίζει την απόδειξη με βεβαιότητα της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, μπορεί να συντρέχει η απλούστερη περίπτωση φοροδιαφυγής²³⁹.

Ειδικότερα, η μη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ που θα καθιστούσε δυνατή την επιβολή του ΦΠΑ και τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές δύναται να παρακωλύσει την ορθή είσπραξη του φόρου και, συνακόλουθα, να υπονομεύσει την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν τις παραβάσεις αυτές φοροδιαφυγή και να μη χορηγούν στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα έκπτωσης²⁴⁰. Συνεπώς, ένα μέτρο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ, το οποίο δεν αντιτίθενται στην ενωσιακή νομοθεσία και νομολογία, είναι η μη χορήγηση από την φορολογική αρχή σε υποκείμενο

²³⁷ C-534/16, 26.10.2017, BB construct s. r. o., ECLI:EU:C:2017:820, σκ.29, C-576/15, 5.10.2016, Maya Marinova, EU:C:2016:740, σκ. 49.

²³⁸ Βλ. αναλυτικά για το δικαίωμα έκπτωσης σε περίπτωση φοροδιαφυγής στο υπό στοιχείο 2.Ε.Ι

²³⁹ C-159/17, 7.3.2018, Dobre, σκ. 40, C-332/15, Astone, 28.7.2016, EU:C:2016:614, σκ. 55

²⁴⁰ C-332/15, 28.7.2016, Astone, EU:C:2016:614, σκ. 56

στο φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στην ακόλουθη περίπτωση: όταν διαπιστώνεται ότι, λόγω των παραβάσεων που καταλογίζονται σε αυτόν, η φορολογική αρχή δεν είχε στη διάθεσή της τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών από τον υποκείμενο στο φόρο ή ότι ο τελευταίος ενήργησε δολίως για να αποκτήσει το εν λόγω δικαίωμα.

Γ. Γενική αρχή για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ σε ενωσιακό και εθνικό επίπεδο

I. Γενικά

Για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα, ήταν αβέβαιο εάν η καταπολέμηση της καταχρηστικότητας αποτελούσε γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου. Με την απόφαση C-321/05, Hans Markus Kofoed²⁴¹ το Δικαστήριο σημείωσε ότι η αντικαταχρηστική διάταξη της Οδηγίας περί συγχωνεύσεων αντανάκλα τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου σύμφωνα με την οποία η κατάχρηση δικαιώματος απαγορεύεται²⁴². Στην ίδια παράγραφο το Δικαστήριο αναφέρεται σε μια σειρά αποφάσεων του σε διάφορους τομείς του δικαίου αντικείμενο των οποίων αποτελεί η καταχρηστικότητα. Όσον αφορά το ΦΠΑ, η αναφορά γίνεται στην απόφαση Halifax. Με τον τρόπο αυτό είναι πλέον ξεκάθαρο μετά την απόφαση Kofoed ότι η απαγόρευση της κατάχρησης του δικαίου αποτελεί αρχή της κοινοτικής έννομης τάξης κατά την κρίση του Δικαστηρίου. Μια σημαντική συνέπεια της αναγνώρισης αυτής αποτελεί το γεγονός ότι εάν ένα κράτος μέλος δεν έχει ακόμα υιοθετήσει αντίστοιχη εσωτερική διάταξη μπορεί να καταπολεμήσει την κατάχρηση του κοινοτικού δικαίου βασιζόμενο στην προαναφερθείσα γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου. Κάτι αντίστοιχο συνέβη και στην υπόθεση Halifax, όπου το Δικαστήριο έδωσε τη δυνατότητα στην Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου να εφαρμόσει τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου ότι η κατάχρηση των δικαιωμάτων απαγορεύεται υπό το

²⁴¹ C-321/05, Hans Markus Kofoed, 5.7.2007, I - 5818

²⁴² σκ 38: «Έτσι, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 αντανάκλα τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου κατά την οποία η κατάχρηση δικαιώματος απαγορεύεται. Οι διοικούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους. Η εφαρμογή των κανόνων αυτών δεν επιτρέπεται να εκτείνεται μέχρι του σημείου να καλύπτει καταχρηστικές πρακτικές, δηλαδή πράξεις που δεν διενεργούνται στο πλαίσιο φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο»

πλαίσιο της Οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον μια τέτοια αντίστοιχη διάταξη δεν είχε ενσωματωθεί στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου. Εάν δηλαδή ένα κράτος μέλος θέλει να προκαλέσει την εφαρμογή της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου περί αντικαταχρηστικότητας (λόγω έλλειψης αντίστοιχης αντικαταχρηστικής διάταξης στο εσωτερικό του δίκαιο), θα πρέπει να υπάρχει παραβίαση διάταξης του παράγωγου ευρωπαϊκού δικαίου.

Αντίθετα όταν υπονοείται παραβίαση των κοινοτικών ελευθεριών δεν είναι δυνατή η επίκληση της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου περί καταχρηστικότητας σε περίπτωση έλλειψης αντίστοιχης εθνικής διάταξης. Και αυτό διότι σύμφωνα με την απόφαση C-417/10, 3M Italia «στο δίκαιο της Ένωσης δεν υπάρχει καμία γενική αρχή από την οποία να συνάγεται η υποχρέωση των κρατών μελών να πατάσσουν τις καταχρηστικές πρακτικές στον τομέα της άμεσης φορολογίας²⁴³».

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο Γενικός Εισαγγελέας Maduro στις προτάσεις του στην υπόθεση C-255/02, Halifax plc, αναφέρει ότι «αυτή η έννοια της καταχρήσεως ή καταστρατηγήσεως λειτουργεί ως αρχή διέπουσα την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου» (σκ.69). Με τη φράση του αυτή ουσιαστικά μεταθέτει το βάρος της από την ύπαρξή της ως γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου και υπονοεί ότι ως αρχή που διέπει την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου δεν είναι πάντοτε υποχρεωτική.

Στη νομολογία του Δικαστηρίου για την καταχρηστική πρακτική, παρατηρείται διαφοροποίηση ανάλογα με το αν πρόκειται για άμεσους φόρους ή για έμμεσους φόρους. Στην περίπτωση των έμμεσων φόρων και συγκεκριμένα στο πεδίο του ΦΠΑ, αναγνωρίζεται ότι υπάρχει καταχρηστική πρακτική, όχι μόνο στην περίπτωση που υφίσταται εξολοκλήρου τεχνητή διευθέτηση/ κατασκευή²⁴⁴ («*wholly artificial arrangement*») αλλά ακόμα και όταν υπάρχει «απλώς τεχνητή κατασκευή» («*mainly artificial arrangement*»). Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου υπάρχει καταχρηστική πρακτική στην περίπτωση που προκύπτει ότι ο ουσιαστικός σκοπός των συναλλαγών είναι η επίτευξη ενός φορολογικού πλεονεκτήματος ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν και άλλοι μη φορολογικοί

²⁴³ C-417/10, 3M Italia, 29.3.2012. ECLI:EU:C:2012:184, σκ. 32

²⁴⁴ Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου για τους άμεσους φόρους, όπου γίνεται *in abstracto* έλεγχος, βλ. απόφαση C-196/04, 12.9.2006, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544

οικονομικοί στόχοι²⁴⁵. Δεν είναι απαραίτητο επομένως η επίτευξη ενός φορολογικού πλεονεκτήματος να αποτελεί αποκλειστικό σκοπό της συναλλαγής. Έχει σημειωθεί²⁴⁶ ότι η «περιγραφή της καταχρηστικής πρακτικής με τον τρόπο αυτό δίνει στα κράτη μέλη μεγαλύτερη εμβέλεια στην εξουσία πάταξης της φοροαποφυγής, ιδιαίτερα σε καταστάσεις στις οποίες ο έσχατος στόχος μια συναλλαγής είναι μη φορολογικός, αλλά η επιλογή της οδού, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται ο στόχος αυτός καθορίζεται ιδιαίτερα από φορολογικούς σκοπούς (η αρχή της πλέον ευνοϊκής διαδρομής)». Το υποκείμενο του φόρου να μην είναι ελεύθερο να επιλέξει την πιο συμφέρουσα οδό από φορολογική άποψη, αλλά η οδός αυτή πρέπει να αντανακλά μια οικονομική πραγματικότητα και να μην είναι τεχνητή.

Στο άρθρο 27 της 6^{ης} Οδηγίας για το ΦΠΑ προβλεπόταν η δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίσουν ρυθμίσεις κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Οδηγίας με στόχο την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Εν όψει αυτού με σειρά αποφάσεων το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι τα κράτη μέλη εφόσον επιθυμούν να κάνουν χρήση της δυνατότητας αυτής, οφείλουν να ακολουθήσουν την προβλεπόμενη στο άρθρο 27 διαδικασία αιτιολογώντας την αναγκαιότητα τέτοιων παρεκκλίσεων²⁴⁷.

II. Νομολογία του Δικαστηρίου και η υπόθεση Halifax

Το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη ασχοληθεί στο πλαίσιο προδικαστικών ερωτημάτων που υποβάλλονται από τα εθνικά δικαστήρια με το ιδιαίτερο ζήτημα της κατάχρησης των φορολογικών κατασκευών, όπως αποδεικνύεται από αρκετές αποφάσεις, με την πιο χαρακτηριστική να είναι η απόφαση Halifax, η οποία αναλύεται διεξοδικώς κατωτέρω. Στις υποθέσεις αυτές κοινό σημείο αποτελούν τα κριτήρια με βάση τα οποία επιτρέπεται να τεθούν φραγές φορολογικής φύσεως στις οικονομικές ελευθερίες, κατ' επέκταση δε στην

²⁴⁵ C-425/06, 21.2.2008, Part Service, ECLI:EU:C:2008:108

²⁴⁶ Weber D., Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recent trends in the direct and indirect tax case law of the Court of Justice of the European Law, IBFD, European Taxation, 2013 (Volume 53), No 6, 07.05.2013

²⁴⁷ Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015, σελ. 363.

ελευθερία των συμβάσεων και στη χρήση αστικών/φορολογικών κατασκευών για την εξοικονόμηση πόρων από το υποκείμενο του φόρου²⁴⁸.

Οι αποφάσεις του Δικαστηρίου μπορούν να καταταγούν σε δυο ξεχωριστές κατηγορίες. Στην πρώτη ανήκουν οι υποθέσεις²⁴⁹ στις οποίες προσάπτεται σε ένα φορολογικό υποκείμενο ότι προβαίνει στην καταχρηστική άσκηση δικαιώματος (εν προκειμένω μιας διάταξης από το πεδίο του ΦΠΑ). Η δεύτερη κατηγορία²⁵⁰ αφορά το ζωτικό, δημοσιονομικού ενδιαφέροντος ζήτημα, εάν μια εθνική διάταξη για την πρόληψη/αποφυγή της φορολογικής κατάχρησης ανταποκρίνεται ή μη στις τιθέμενες από το παράγωγο δίκαιο προδιαγραφές. Στις περιπτώσεις αυτές αμφισβητείται η συμβατότητα επιλογής του εθνικού νομοθέτη προς τις απαιτήσεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου.

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι ο φορολογούμενος, όταν έχει την επιλογή μεταξύ διαφορετικών συναλλαγών δεν είναι υποχρεωμένος να διαλέξει εκείνη, η οποία θα τον οδηγήσει να πληρώσει τον υψηλότερο ΦΠΑ και ως γενική αρχή κάθε υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να οργανώσει την οικονομική του δραστηριότητα με τέτοιο τρόπο ώστε να περιορίζει όσο μπορεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Το κατά πόσο σε κάθε περίπτωση μπορεί να υποκρύπτεται καταχρηστική πρακτική πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση. Σύμφωνα με το Δικαστήριο για τη θεμελίωση της ύπαρξης στοιχείων που συνιστούν καταχρηστική πρακτική έχουν εφαρμογή οι εγχώριοι κανόνες, υπό την προϋπόθεση ωστόσο πως από την εφαρμογή αυτή δεν αναιρείται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου και δεν περιορίζεται η ασφάλεια δικαίου.

Στην πράξη πρόκειται για τη διερεύνηση από το δικαστή του χαρακτήρα των αμφισβητούμενων συναλλαγών σε συνδυασμό με τους προσωπικούς, νομικούς και οικονομικούς δεσμούς μεταξύ των συναλλασσομένων προσώπων, τα οποία εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης της φορολογικής

²⁴⁸ Πουλάκος Χ., Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και η φοροαποφυγή ως νέο πεδίο προβλημάτων στην ημεδαπή έννομη τάξη (μέρος γ'), Επιχείρηση 2014, σελ.138 επ.

²⁴⁹ Βλ. ιδίως C-32/03, Fini H, 3.3.2005, C-255/02, Halifax, 21.2.2006, C-419/02, Bupa Hospitals and Goldsborough Developments, 21.2.2006, C-425/06, 21.2.2008, Part Service, ECLI:EU:C:2008:108

²⁵⁰ Βλ. ιδίως C-138/86 και 139/86, Direct Cosmetics and Laughtons Photographs, 12.7.1988, C-63/96, Skripalle, 29.5.1997, C-487/01 και 7/02, Gemeente Leusden & Holin Groep, 3.6.2003, C-251/07, Ing.Auer, 8.11.2007, C-162/07, Ampliscientifica a.o., 22.5.2008.

επιβάρυνσης. Εάν από την αποδεικτική διαδικασία και τη στάθμιση του συνόλου των στοιχείων²⁵¹ προκύπτει πως ο χαρακτήρας των συναλλαγών είναι αμιγώς τεχνητός τότε θα πρόκειται για απαγορευμένη κατά το κοινοτικό παράγωγο δίκαιο καταχρηστική πρακτική, και στη θέση αυτής θα υπεισέρχεται μια πλασματική φορολογική κατασκευή, ειδικότερα δε εκείνη που θα υφίστατο χωρίς τις κρίσιμες συναλλαγές²⁵². Εάν όμως η τέλεση των συγκεκριμένων συναλλαγών ή συμβάσεων μπορεί να δικαιολογηθεί από άλλους λόγους, νομικούς ή οικονομικούς, εκ μέρους του φορολογικού υποκειμένου, τότε υπερισχύει η ελευθερία άσκησης του δικαιώματος που κατοχυρώνεται από το παράγωγο δίκαιο, οι δε τελεσθείσες συναλλαγές εξακολουθούν να παράγουν το ευνοϊκό φορολογικό αποτέλεσμα.

Με την απόφαση Halifax εκφράστηκε ολοκληρωμένα από το Δικαστήριο για πρώτη φορά η θεμελίωση γενικής αρχής για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, η οποία αποτελεί πλέον πάγια νομολογία. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, για να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, πρέπει να εξεταστεί, αφενός, εάν οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας²⁵³, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό, και, αφετέρου, εάν προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Εάν διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου οι πράξεις που αποτελούν μέρος της καταχρηστικής αυτής πρακτικής, προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι συγκεκριμένες πράξεις.

Σύμφωνα με την απόφαση Halifax, τα υποκείμενα δικαίου δεν μπορούν να επικαλούνται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγησή τους. Η εφαρμογή της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει την καταχρηστική

²⁵¹ Τέτοια στοιχεία είναι μεταξύ άλλων: ο όγκος των συναλλαγών, η ευκαιριακή και μόνο τέλεση συναλλαγών που οδηγούν σε μείωση του ΦΠΑ ή αντίθετα η συστηματικότητα τέλεσης τέτοιων πράξεων, η έλλειψη οικονομικής αυτοτέλειας των ύποπτων συναλλαγών.

²⁵² Πουλάκος Χ., Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και η φοροαποφυγή ως νέο πεδίο προβλημάτων στην ημεδαπή έννομη τάξη (μέρος γ'), Επιχείρηση 2014, σελ.138 επ.

²⁵³ Τότε αναφερόταν στην 6^η Οδηγία ΦΠΑ.

πρακτική των επιχειρηματιών, δηλαδή τις πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο. Η αρχή αυτή περί της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών έχει εφαρμογή και στον τομέα του ΦΠΑ.

Συνεπώς, σε κάθε ειδικότερη περίπτωση πρέπει να ελέγχεται εάν συντρέχουν οι περιστάσεις που στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική. Για τη διαπίστωση της τελευταίας, σημασία έχει η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, σε αντίθεση προς το σκοπό των σχετικών φορολογικών διατάξεων, παρ' ότι μπορεί να διαπιστώνεται από τον έλεγχο η τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές. Για να διαπιστωθεί η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος πρέπει να ερευνηθεί το αληθές περιεχόμενο και η αληθής σημασία των επίμαχων πράξεων, καθώς και η βούληση για αποκόμιση οφέλους. Ειδικότερα, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ο αμιγώς τεχνητός χαρακτήρας των πράξεων αυτών και οι δεσμοί νομικής, οικονομικής ή/και προσωπικής φύσης, μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης. Εφόσον, τέλος, διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που την απαρτίζουν πρέπει να επαναχαρακτηριστούν, προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.

Εξάλλου, όπως έχει επανειλημμένως υπενθυμίσει το Δικαστήριο, η κοινοτική νομοθεσία πρέπει να είναι και βεβαία, η δε εφαρμογή της προβλεπτή από τους υποκειμένους σ' αυτή. Αυτή η επιταγή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν.

Συνεπώς, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η Οδηγία και η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, που έχει εφαρμογή στον τομέα του ΦΠΑ, συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς επίπλαστων σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό τη

χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος²⁵⁴. Ειδικότερα, στις σκέψεις 74 και 75 της αποφάσεως Halifax το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής σε ζητήματα ΦΠΑ προϋποθέτει, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την αυστηρή εφαρμογή των προϋποθέσεων τις οποίες προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού οφέλους, η παροχή του οποίου θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση αυτού του φορολογικού οφέλους.

Σημαντικό είναι επίσης να υπογραμμισθεί ότι στην απόφαση αυτή επαναλαμβάνεται (σκέψη 73) και επεκτείνεται στις υποθέσεις που αφορούν το ΦΠΑ η προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να υιοθετήσει την πλέον φορολογικά ευνοϊκή για εκείνον εναλλακτική επιλογή. Όταν ο φορολογούμενος έχει να επιλέξει μεταξύ δύο συναλλαγών, η έκτη οδηγία δεν του επιβάλλει να ακολουθήσει εκείνη που τον υποχρεώνει να επιβαρυνθεί με το υψηλότερο ποσό ΦΠΑ. Αντιθέτως, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητα του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του. Η επιλογή στην οποία προβαίνει ο επιχειρηματίας μεταξύ απαλλασσομένων πράξεων και φορολογουμένων πράξεων ενδέχεται να βασίζεται σε ένα σύνολο στοιχείων, ιδίως δε σε εκτιμήσεις φορολογικής φύσεως αναγόμενες στο αντικειμενικό σύστημα του ΦΠΑ.

Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου και εφόσον δεν πλήττεται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου, αν συντρέχουν, στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική. Ωστόσο, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί, ενδεχομένως, να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην ερμηνεία του.

²⁵⁴ C-255/02, Halifax, EU:C:2006:121, σκέψη 70, και C-653/11, Newey, EU:C:2013:409, σκέψη 46.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί η έκδοση Υπουργικής Απόφασης²⁵⁵ στην Ελλάδα, η οποία ρητά παραπέμπει στην απόφαση αυτή και αφορά τη φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των σκαφών που ελλιμενίζονται ή/και χρησιμοποιούνται μόνιμα στην Ελλάδα. Σε περίπτωση λοιπόν σκαφών που έχουν τελωνιστεί με απαλλαγή από ΦΠΑ προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως επαγγελματικά²⁵⁶, για τα οποία διαπιστώνεται και στοιχειοθετείται από έλεγχο ότι δεν πληρούνται ή δεν πληρώθηκαν ποτέ οι προϋποθέσεις απαλλαγής (αλλαγή χρήσης, εικονικά ναυλοσύμφωνα, καταχρηστικές πρακτικές για την αποφυγή καταβολής ΦΠΑ), η παρασχεθείσα απαλλαγή καθίσταται ανακλητέα και η αρμόδια τελωνειακή αρχή οφείλει να προβεί σε είσπραξη των οφειλόμενων επιβαρύνσεων και να ενημερώσει σχετικά την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας για τις δικές της ενέργειες όσον αφορά την παύση ισχύος της άδειας επαγγελματικού σκάφους. Εάν τα σκάφη που ελλιμενίζονται και χρησιμοποιούνται στη χώρα μας αποδειχτεί, ύστερα από σχετικό έλεγχο, ότι αποτελούν μέρος συναλλαγής με σκοπό τη φοροαποφυγή, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν επαναπροσδιορίζονται και καταλογίζεται ο αναλογών φόρος στη χώρα μας με την άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής.

III. Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου

Σύμφωνα με το άρθρο 325²⁵⁷, παράγραφοι 1 και 2, της ΣΛΕΕ τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να καταπολεμούν, με αποτελεσματικά και αποτρεπτικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ και να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των δικών τους οικονομικών συμφερόντων. Δεδομένου ότι οι ίδιοι πόροι της ΕΕ περιλαμβάνουν²⁵⁸, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση

²⁵⁵ Αρ. Πρωτ. Δ17Ε 5043093 ΕΞ 21/10/2011

²⁵⁶ Του Ν. 2743/1999.

²⁵⁷ Βλ. υποσημείωση υπ' αριθμόν 34

²⁵⁸ Απόφαση 2014/335/ΕΕ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2014 για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2014, L 168, σ. 105)

του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της εισπράξεως των εσόδων από ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της ΕΕ και, αφετέρου, της αποδόσεως των αναλογούντων πόρων από ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της ΕΕ, εφόσον οποιοδήποτε κενό στην εισπράξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων²⁵⁹.

Συνεπώς εναπόκειται στα κράτη μέλη να διασφαλίζουν την αποτελεσματική εισπράξη των ιδίων πόρων της ΕΕ²⁶⁰. Προς τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβαίνουν στην εισπράξη των ποσών που αντιστοιχούν στους ίδιους πόρους και τα οποία, λόγω απάτης, δεν αποδόθηκαν στον προϋπολογισμό της ΕΕ. Προκειμένου να εξασφαλίζουν την εισπράξη του συνόλου των εσόδων από ΦΠΑ και, κατ' επέκταση, την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ, τα κράτη μέλη διαθέτουν ελευθερία επιλογής των κυρώσεων που επιβάλλουν, οι οποίες είναι δυνατόν να προσλαμβάνουν τη μορφή διοικητικών κυρώσεων, ποινικών κυρώσεων ή ενός συνδυασμού των δύο²⁶¹.

Εντούτοις πρέπει, συναφώς, να επισημανθεί, πρώτον, ότι οι ποινικές κυρώσεις ενδέχεται να είναι αναγκαίες για την καταπολέμηση κατά τρόπο αποτελεσματικό και αποτρεπτικό ορισμένων περιπτώσεων σοβαρής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ²⁶². Συνεπώς, τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ώστε, στις περιπτώσεις σοβαρής απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ στον τομέα του ΦΠΑ, να επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα²⁶³, άλλως παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που τους επιβάλλει το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που τους επιβάλλει το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ όταν οι ποινικές κυρώσεις που θεσπίζουν για να καταπολεμήσουν τις σοβαρές απάτες σχετικά με το ΦΠΑ δεν παρέχουν τη δυνατότητα αποτελεσματικής

²⁵⁹ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 31, C-617/10, Åkerberg Fransson, της 26ης Φεβρουαρίου 2013, EU:C:2013:105, σκέψη 26, και C-105/14, Taricco, σκέψη 38.

²⁶⁰ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 32, C-546/14, Degano Trasporti, απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, EU:C:2016:206, σκέψη 21.

²⁶¹ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 33, C-617/10, Åkerberg Fransson, της 26ης Φεβρουαρίου 2013, EU:C:2013:105, σκέψη 34, και C-105/14, Taricco, σκ. 39

²⁶² C-105/14, 8.9.2015, Taricco, ECLI:EU:C:2015:555, σκ. 39

²⁶³ C-105/14, 8.9.2015, Taricco, ECLI:EU:C:2015:555, σκέψεις 42 και 43.

διασφάλισης της εισπράξεως του συνόλου του φόρου αυτού. Συναφώς, τα κράτη αυτά πρέπει επίσης να μεριμνούν ώστε οι προβλεπόμενοι από το εθνικό δίκαιο κανόνες παραγραφής να παρέχουν τη δυνατότητα αποτελεσματικής καταστολής των εγκλημάτων που συνδέονται με τέτοιου είδους απάτες²⁶⁴.

Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μεταξύ άλλων στον τομέα του ΦΠΑ, με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των δικών τους οικονομικών συμφερόντων. Όσον αφορά τις συνέπειες ενδεχόμενης ασυμβατότητας των διατάξεων του εθνικού δικαίου με το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το άρθρο αυτό επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρεώσεις προς επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος μη υποκείμενες σε οποιαδήποτε αίρεση όσον αφορά την εφαρμογή των θεσπιζομένων με τις διατάξεις αυτές κανόνων²⁶⁵.

Κατά συνέπεια, τα αρμόδια εθνικά δικαστήρια οφείλουν να εξασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ και να αφήσουν ανεφάρμοστες διατάξεις του εσωτερικού δικαίου αφορώσες, μεταξύ άλλων, την παραγραφή οι οποίες, στο πλαίσιο διαδικασίας που αφορά σοβαρά εγκλήματα σχετικά με το ΦΠΑ, εμποδίζουν την εφαρμογή κυρώσεων αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ²⁶⁶.

Πρέπει να υπομνησθεί ότι, οι επίμαχες εθνικές διατάξεις ενδέχεται να θίγουν²⁶⁷ τις υποχρεώσεις που επιβάλλει στο οικείο κράτος μέλος το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ, σε περίπτωση που οι εν λόγω διατάξεις αποκλείουν την επιβολή ποινικών κυρώσεων αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα σε μεγάλο αριθμό περιπτώσεων σοβαρής απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ ή προβλέπουν βραχύτερες προθεσμίες παραγραφής για τις περιπτώσεις απάτης σε βάρος των εν λόγω συμφερόντων

²⁶⁴ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 36

²⁶⁵ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 38, C-105/14, 8.9.2015, Taricco, ECLI:EU:C:2015:555, σκ. 51

²⁶⁶ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 39, C-105/14, 8.9.2015, Taricco, ECLI:EU:C:2015:555, σκ. 49 και 58.

²⁶⁷ C-42/17, M.A.S. and M.B., σκέψη 40, C-105/14, 8.9.2015, Taricco, ECLI:EU:C:2015:555, σκ. 58

σε σχέση με τις περιπτώσεις απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων αυτού του κράτους μέλους.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών²⁶⁸, δεν αποτελεί κανόνα που θεσπίζει η Οδηγία, αλλά θεμελιώνεται στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου²⁶⁹ κατά την οποία, αφενός, οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς²⁷⁰ και, αφετέρου, η εφαρμογή των κανόνων του δικαίου της ΕΕ δεν μπορεί να εκτείνεται μέχρι τέτοιου σημείου ώστε να συγκαλύπτονται καταχρηστικές πρακτικές των οικονομικών φορέων²⁷¹.

Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, η οποία εφαρμόζεται και στον τομέα του ΦΠΑ, υπογραμμίζοντας ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των τυχόν καταχρήσεων αποτελεί σκοπό που αναγνωρίζεται και ενθαρρύνεται από την Οδηγία, δεν προκύπτει εξ αυτού ότι η εφαρμογή αυτής της αρχής στον εν λόγω τομέα προϋποθέτει μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο, όπως ισχύει για τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας²⁷². Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών όσον αφορά τα δικαιώματα και τα πλεονεκτήματα που παρέχονται βάσει του δικαίου της Ένωσης γίνεται ανεξαρτήτως του εάν τα εν λόγω δικαιώματα ή πλεονεκτήματα θεμελιώνονται στις Συνθήκες, σε κανονισμό ή σε οδηγία. Επομένως, προκύπτει ότι η αρχή αυτή δεν είναι της ίδιας φύσεως με τα δικαιώματα και τα πλεονεκτήματα επί των οποίων εφαρμόζεται²⁷³.

Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όπως εφαρμόζεται στον τομέα του ΦΠΑ βάσει της αποφάσεως Halifax εμφανίζει, κατά συνέπεια, γενικό χαρακτήρα που είναι, ως εκ της φύσεώς του, συμφυής με τις γενικές αρχές του

²⁶⁸ όπως εφαρμόζεται στον τομέα του ΦΠΑ βάσει της αποφάσεως Halifax.

²⁶⁹ C-255/02, Halifax, 21.2.2006, Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 68 και 69.

²⁷⁰ C-367/96, Κεφαλός κ.λπ., 12 Μαΐου 1998, EU:C:1998:222, σκέψη 20, C-373/97, Διαμαντής, 23 Μαρτίου 2000, EU:C:2000:150, σκέψη 33, καθώς C-32/03, Fini H, 3 Μαρτίου 2005, EU:C:2005:128, σκέψη 32.

²⁷¹ C-125/76 Cremer, 11 Οκτωβρίου 1977, EU:C:1977:148, σκέψη 21, C-8/92, General Milk Products, 3 Μαρτίου 1993, EU:C:1993:82, σκέψη 21, και C-110/99, Emsland-Stärke, 14 Δεκεμβρίου 2000, EU:C:2000:695, σκέψη 51.

²⁷² C-251/16, Cussens and Others, σκέψη 28, C-255/02, Halifax, σκέψεις 70 και 71.

²⁷³ Αναφορικά με το ΦΠΑ σχετικές είναι οι ακόλουθες αποφάσεις: C-32/03, Fini H, EU:C:2005:128, σκέψη 32, C-255/02, Halifax, σκέψεις 68 και 69, C-107/13, FIRIN, EU:C:2014:151, σκέψη 40.

δικαίου της ΕΕ²⁷⁴. Όταν διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, επιβάλλεται η τροποποίηση του νομικού χαρακτηρισμού των οικείων πράξεων προκειμένου τα πράγματα να αποκατασταθούν στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν τελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική²⁷⁵.

Πρέπει επίσης να προστεθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος ή πλεονεκτήματος λόγω πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κατάχρηση ή απάτη αποτελεί απλώς και μόνον τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι, σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως δικαιώματος, οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για την αναγνώριση του ζητούμενου πλεονεκτήματος δεν πληρούνται πραγματικά και ότι, επομένως, τέτοια άρνηση δεν προϋποθέτει ειδική νομική βάση²⁷⁶.

Συνεπώς, η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών δύναται να αντιταχθεί σε υποκείμενο στο φόρο προκειμένου να μην του αναγνωρισθεί το δικαίωμα απαλλαγής από το ΦΠΑ ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου που να προβλέπουν τέτοια άρνηση²⁷⁷. Μάλιστα, η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι δύναται, ανεξαρτήτως εθνικού μέτρου που να την θέτει σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη, να εφαρμοστεί άμεσα προκειμένου να μην τύχουν απαλλαγής από το ΦΠΑ πωλήσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως Halifax, χωρίς να αντιτίθενται σε αυτό οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης²⁷⁸. Κατά πάγια νομολογία, εφόσον ένας υποκείμενος στο φόρο δημιούργησε τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση δικαιώματος με τρόπο καταχρηστικό ή απατηλό, δεν δύναται να επικαλεστεί τις αρχές αυτές για να προσβάλει την άρνηση

²⁷⁴ C-251/16, 22.11.2017, Edward Cussens, σκ. 31, ECLI:EU:C:2017:881, C-101/08, Audiolux κ.λπ., EU:C:2009:626, σκέψη 50.

²⁷⁵ C-419/2014, WebMindLicences, 17.12.2015, σκέψη 52

²⁷⁶ C-251/16, 22.11.2017, Edward Cussens, σκ. 32, ECLI:EU:C:2017:881, C-110/99, Emsland-Stärke, 14 Δεκεμβρίου 2000, EU:C:2000:695, σκέψη 56, C-255/02, Halifax, σκέψη 93, και C-158/08, Pometon, 4 Ιουνίου 2009, EU:C:2009:349, σκέψη 28.

²⁷⁷ C-251/16, 22.11.2017, Edward Cussens, σκ. 33, ECLI:EU:C:2017:881, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., 18 Δεκεμβρίου 2014, EU:C:2014:2455, σκέψη 62.

²⁷⁸ C-251/16, 22.11.2017, Edward Cussens, σκ. 44, ECLI:EU:C:2017:881

αναγνωρίσεως του οικείου δικαιώματος κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών²⁷⁹.

IV. Ο γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Με το άρθρο 38²⁸⁰ του ΚΦΔ υιοθετήθηκε και υλοποιήθηκε στη χώρα μας η Σύσταση του Δεκεμβρίου 2012 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Σύμφωνα με αυτό «(...)κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα.(...)». Η γενική αυτή ρήτρα κατά της φοροαποφυγής επαναδιατυπώθηκε με το Νόμο 4607/2019²⁸¹, ώστε να εναρμονισθεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ και πλέον στην παράγραφο 1 του άρθρου διατυπώνεται ο γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων σύμφωνα με τον οποίο «Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.» Ουσιαστικά αντικαθίσταται η έννοια της τεχνητής διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων που «αποβλέπει» σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα από την έννοια του «κύριου σκοπού» απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος.

Περαιτέρω ο ΚΦΔ οριοθετεί στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου την έννοια «διευθέτηση». Έτσι λοιπόν, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια

²⁷⁹ C-251/16, 22.11.2017, Edward Cussens, σκ. 43, ECLI:EU:C:2017:881, C-400/98, 8.6.2000, Breitsohl, EU:C:2000:304, σκ. 38, Halifax, σκ. 84, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, 18.12.2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., EU:C:2014:2455, σκ. 60

²⁸⁰ Θέση σε ισχύ από 1.1.2014

²⁸¹ Νόμος 4607/2019 I. Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, II. Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, III. Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4,6,7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, IV. Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019

ή μέρη και θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Το άρθρο 38 διατήρησε την ενδεικτική απαρίθμηση περιπτώσεων για τον προσδιορισμό της γνήσιας ή μη γνήσιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η οποία όμως δεν υπάρχει στο άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164. Προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η φορολογική διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από ενδεικτικές καταστάσεις, όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της ΕΕ 2012/772/ΕΕ και, μεταξύ άλλων, εάν αυτές αφορούν σύναψη συναλλαγών κυκλικού χαρακτήρα²⁸², όπως η απάτη τύπου Καρουζέλ.

Όπως ορίζουν οι νέες διατάξεις, η φορολογική διοίκηση δεν θα λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων, οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, χαρακτηρίζονται ως μη γνήσιες, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. Σύμφωνα μάλιστα, με την εισηγητική έκθεση του νόμου, το βάρος της απόδειξης της ύπαρξης μη γνήσιας διευθέτησης φέρει η φορολογική διοίκηση, ενώ για την ερμηνεία της διάταξης θα ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του Δικαστηρίου και η Σύσταση 2012/772/ΕΕ.

Οι διατάξεις αυτές στοχεύουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής τόσο σε επίπεδο νομικών (κάθε είδους εμπορικών ή μη εταιρειών ανεξαρτήτως μεγέθους, όγκου συναλλαγών ή κερδών), όσο και σε επίπεδο φυσικών προσώπων. Η εναρμόνιση του ελληνικού δικαίου με τις διεθνείς πρακτικές και η ορθή εφαρμογή των εν λόγω κανόνων δύνανται να οδηγήσουν στον περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Η υιοθέτηση του αρχικού άρθρου 38 και ακολούθως η εισαγωγή για πρώτη φορά μια τέτοιας γενικής και καθολικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής, αποτέλεσε μια σημαντική εξέλιξη στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Το λεκτικό του ουσιαστικού μέρους της διάταξης αυτής ομοιάζει σε μεγάλο βαθμό

²⁸² Άρθρο 38 παρ. 3, περ. δ' Ν. 4174/2013.

με τα συμπεράσματα της απόφασης του Δικαστηρίου στις υποθέσεις *Part Service*²⁸³ και *Halifax*²⁸⁴. Με τις υποθέσεις αυτές είχε κριθεί ότι η Οδηγία που απαγορεύει την κατάχρηση έχει την έννοια ότι η καταχρηστική πρακτική θεωρείται ότι υφίσταται, όταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό της συναλλαγής. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική διοίκηση οφείλει να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση, η οποία οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα και να επαναχαρακτηρίζει τη συναλλαγή με βάση τον πραγματικό σκοπό της²⁸⁵.

Όταν διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης²⁸⁶. Τέλος, το άρθρο 38 παρέχει εξουσιοδότηση στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να εκδώσει απόφαση, με την οποία θα καθορισθεί η διαδικασία εφαρμογής της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής καθώς και για κάθε άλλο σχετικό θέμα²⁸⁷.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το εν λόγω άρθρο δεν κάνει διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, με συνέπεια να θεωρούμε ότι καταλαμβάνει το σύνολο των φόρων μολονότι η Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012²⁸⁸, της οποίας μεταφορά στην ελληνική έννομη τάξη αποτελεί το αρχικό άρθρο 38 ΚΦΔ αναφέρεται αποκλειστικά στους άμεσους φόρους. Αλλά ακόμα και μετά την πρόσφατη τροποποίηση του άρθρου 38 και παρά το γεγονός ότι το άρθρο 6 της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής αφορά ζητήματα άμεσης φορολογίας, εν τούτοις η ελληνική γενική αντικαταχρηστική ρήτρα εξακολουθεί να παραμένει στον ΚΦΔ. Να σημειωθεί εν προκειμένω ότι το πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, καλύπτει το σύνολο των φόρων που εφαρμόζονται στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένων τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων, συνεπώς καταλαμβάνει και το ΦΠΑ, ως φόρο στον οποίο εφαρμόζεται χωρίς να εξαιρείται το άρθρο 38. Με τις

²⁸³ C-425/2006, *Part Service*, 21.2.2008

²⁸⁴ Βλ. αναλυτικά για την υπόθεση στο υπό στοιχείο 4.Γ.ΙΙ

²⁸⁵ Η αρχή αυτή είναι γνωστή στη διεθνή ορολογία ως «substance over form».

²⁸⁶ Άρθρο 38 παρ.4 ΚΦΔ

²⁸⁷ Άρθρο 38 παρ.5 ΚΦΔ

²⁸⁸ Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 338/41

νέες διατάξεις ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων, ο οποίος καταλαμβάνει όλους τους φόρους που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, σύμφωνα και με την πρόσφατη εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων²⁸⁹.

Ως αντικείμενο ρύθμισης της διάταξης του άρθρου 38 φέρεται η εισαγωγή στην έννομη τάξη ενός γενικού κανόνα «..κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλύεται από τους φορολογουμένους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας...»²⁹⁰. Σύμφωνα με την εγκύκλιο οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων, έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων.

Όπως περιγράφεται αναλυτικά υπό στοιχείο 3.Α.ΙΙ, η φορολογική καταστρατήγηση ή αλλιώς η περιγραφή του φορολογικού νόμου δεν ταυτίζεται με το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Η φοροαποφυγή αποτελεί ένα οικονομικό αποτέλεσμα το οποίο όμως δύναται να απαντάται σε νόμιμες κατασκευές και ενέργειες. Συνεπώς η τροποποίηση του τίτλου του άρθρου 38 από «γενικός κανόνας κατά της φοροαποφυγής» σε «γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» ήταν απαραίτητη προκειμένου να καθίσταται σαφές το ρυθμιστέο αντικείμενο.

Επιπλέον, η γενικότητα και η ευρύτητα με την οποία ήταν διατυπωμένη η προτεινόμενη ρύθμιση και η οποία οδηγούσε στη δημιουργία πλήθους ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, κυρίως, διότι άφηνε ευρύτατα περιθώρια άσκησης διακριτικής ευχέρειας στη Φορολογική Διοίκηση²⁹¹ φαίνεται να αντισταθμίζεται από το γεγονός ότι η γενική ρήτρα δεν θα έχει ευρεία εφαρμογή,

²⁸⁹ Ε.2071/2019 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1 (άρθρο 51 της Συμφωνίας) και 5, 11 - 14, 52 - 54, 56, 71 και 78 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α'65), 19.5.2019

²⁹⁰ Σελ.8 της Αιτιολογικής Έκθεσης του ΚΦΔ

²⁹¹ Βλ. Έκθεση της Επιστημονικής Επιτροπής του Κοινοβουλίου επί του Νόμου 4174/2013 κατά την οποία διατυπώθηκαν σημαντικές επιφυλάξεις ως προς την πληρότητα του άρθρου 38 και επισημάνθηκε ότι είναι πιθανό να ανακύψουν νομικά προβλήματα.

σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, αλλά θα εφαρμόζεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής. Η διευκρίνιση αυτή έχει στόχο να περιορίσει το ευρύ πεδίο εντός του οποίου η φορολογική αρχή θα μπορούσε να κινηθεί χωρίς έλεγχο και γενικότερα την ιδιαίτερα διευρυμένη διακριτική ευχέρεια που εκ προοιμίου παρέχει η γενική αντικαταχρηστική ρήτρα στις φορολογικές αρχές. Με την προηγούμενη διάταξη υπήρχε ο κίνδυνος η φορολογική διοίκηση να δρα ελεύθερα με μόνο περιορισμό τα άκρα όρια της νομιμότητας με αποτέλεσμα να μειώνεται σημαντικά η ασφάλεια δικαίου και η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στις σχέσεις κράτους και ειδικότερα φορολογικής διοίκησης και πολίτη²⁹².

Η διατύπωση μιας γενικής αντικαταχρηστικής ρήτρας οφείλει να είναι όσο το δυνατόν διατυπωμένη με σαφήνεια διαφορετικά παρέχει κατ' ουσία ευρεία διακριτική ευχέρεια στη φορολογική διοίκηση παραβιάζοντας ίσως τις θεμελιώδεις κατοχυρωμένες αρχές του φορολογικού δικαίου (άρθρο 78 του Συντάγματος), την αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, αλλά και την αρχή της οικονομικής ελευθερίας (άρθρο 5 του Συντάγματος) και τη συναφή αρχή της αυτονομίας της ιδιωτικής βούλησης, και εντέλει δεν συμβιβάζεται ενδεχομένως και με την αρχή του κράτους δικαίου²⁹³.

Δ. Αποτελεσματικότητα μέτρων αντιμετώπισης της απάτης

Προκειμένου να καταπολεμήσουν αποτελεσματικά την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να δημιουργήσουν συστήματα για την εκτίμησή της και κατόπιν να ορίσουν επιχειρησιακούς στόχους για τη μείωσή της. Όπως επισήμανε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο το 2008, *«Η κατοχή συγκρίσιμων στοιχείων σχετικά με την ενδοκοινοτική φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ θα συνέβαλε σε καλύτερα στοχοθετημένη συνεργασία μεταξύ κρατών μελών. Είναι αναγκαίο να αναπτυχθεί κοινός τρόπος προσέγγισης από την Επιτροπή, μαζί με τα κράτη μέλη, όσον αφορά τον ποσοτικό προσδιορισμό και την ανάλυση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ»*²⁹⁴.

²⁹² Μάλλιου Α., Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Έτος 67^ο, Τόμος 67^{ος}, Αριθμός 1520, Β' Δεκαπενθήμερο Αυγούστου 2013

²⁹³ Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015, σελ. 363 επ.

²⁹⁴ Σημείο 110 της ειδικής έκθεσης αριθ. 8/2007 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ C 20 της 25.1.2008, σ. 1).

Η έλλειψη εκτιμήσεων σχετικά με την ενδοκοινοτική απάτη στον τομέα του ΦΠΑ και δεικτών επιδόσεων για την παρακολούθηση της προόδου στο σύνολο της ΕΕ, εμποδίζει την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των προσπαθειών αντιμετώπισης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Για την είσπραξη του ΦΠΑ στο έδαφός τους, τα κράτη μέλη εξαρτώνται από τις πληροφορίες που λαμβάνουν από άλλα κράτη μέλη όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Η έρευνα που διεξήχθη από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο κατέδειξε ότι 26 από τις 28 φορολογικές αρχές των κρατών μελών θεωρούν ότι το τρέχον πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας είναι επαρκές για να καταπολεμηθεί αποτελεσματικά η ενδοκοινοτική απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Τα κράτη μέλη θεωρούν τις ανταλλαγές πληροφοριών μέσω ηλεκτρονικών τυποποιημένων εντύπων ως το αποτελεσματικότερο εργαλείο, όμως οι απαντήσεις δεν δίνονται έγκαιρα.

Τα αποτελέσματα της έρευνας²⁹⁵ δείχνουν ότι οι εν λόγω ανταλλαγές πληροφοριών είναι το ισχυρότερο εργαλείο καταπολέμησης της απάτης, καθώς οι απαντήσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία ενώπιον δικαστηρίου. Τα ηλεκτρονικά έντυπα για αυτές τις ανταλλαγές, που εισήχθησαν τον Ιούλιο του 2013, λειτουργούν ικανοποιητικά, επιφέροντας ταχύτερη επεξεργασία των αιτήσεων. Η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων για την ανάμειξη ενός εμπόρου σε απάτη βελτιώνει την είσπραξη του ΦΠΑ. Επιπλέον, οι φορολογικές αρχές χρησιμοποιούν αυτές τις πληροφορίες για να αρνηθούν σε εμπόρους είτε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που κατέβαλαν για τις αγορές τους²⁹⁶ είτε το δικαίωμα απαλλαγής από το ΦΠΑ σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις²⁹⁷ (δηλαδή εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή), λόγω του ότι ο έμπορος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές του συνδέονταν με δόλιες απώλειες φορολογικών εσόδων.

Η ηλεκτρονική ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αίτησης είναι ένα χρήσιμο εργαλείο που απολαμβάνει την εκτίμηση των κρατών μελών. Ωστόσο, υπάρχει έλλειψη πληροφοριών όσον αφορά την αποτελεσματικότητά του στην είσπραξη

²⁹⁵ http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf, Ειδική έκθεση αριθ. 24: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση», 2015

²⁹⁶ C-439/04 και C-440/04 Kittel και Recolta Recycling, 6.7.2006, Συλλογή 2006, σ. I-6177, σκέψεις 60 και 61.

²⁹⁷ C-273/11, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, σκέψη 55.

του ΦΠΑ. Επιπροσθέτως, οι καθυστερημένες απαντήσεις παρεμποδίζουν την αποτελεσματική είσπραξη του ΦΠΑ.

Το VIES είναι ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για την ανταλλαγή δεδομένων σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεταξύ των κρατών μελών. Ωστόσο, υπάρχουν αδυναμίες στη χρήση του από τα κράτη μέλη, οι οποίες, κατά περίπτωση, επηρεάζουν την αξιοπιστία, την ακρίβεια, την πληρότητα και την εγκαιρότητα των δεδομένων του VIES και, συνεπώς, την αποτελεσματικότητά του στην αντιμετώπιση της απάτης.

Οι πολυμερείς έλεγχοι είναι αποτελεσματικό εργαλείο, αλλά διενεργούνται λιγότερο συχνά. Σύμφωνα με τα στατιστικά στοιχεία της Επιτροπής, οι πολυμερείς έλεγχοι που διενεργούν τα κράτη μέλη έχουν μειωθεί από 52 το 2011, σε 42 το 2012 και μόλις σε 33 το 2013. Οι πολυμερείς έλεγχοι είναι συχνά αργοί: ο έλεγχός μας έδειξε ότι στις περισσότερες περιπτώσεις δεν ολοκληρώθηκαν εντός της προβλεπόμενης περιόδου του ενός έτους. Επιπλέον, ο στόχος της Επιτροπής για αύξηση του αριθμού αναφοράς των διενεργούμενων πολυμερών ελέγχων κατά 7 %, φθάνοντας δηλαδή τους 46, δεν επιτεύχθηκε το 2013. Αυτό καταδεικνύει ότι η σύσταση της Επιτροπής για αύξηση του αριθμού των πολυμερών ελέγχων που διενεργούν τα κράτη μέλη στους 75 περίπου το 2014 δεν ήταν ρεαλιστική.

Σχετικά με το Eurofisc τα περισσότερα κράτη μέλη το θεωρούν ως ένα αποδοτικό σύστημα έγκαιρης προειδοποίησης για την πρόληψη της απάτης, αλλά επισημαίνουν τις ακόλουθες αδυναμίες, οι οποίες επιβεβαιώθηκαν²⁹⁸ και από τις ελεγκτικές δοκιμασίες στα κράτη μέλη: i) η ανατροφοδότηση δεν είναι αρκετά συχνή, ii) τα δεδομένα που ανταλλάσσονται δεν είναι πάντοτε καλά στοχευμένα, iii) δεν συμμετέχουν όλα τα κράτη μέλη σε όλους τους τομείς εργασίας του Eurofisc, iv) η ανταλλαγή πληροφοριών δεν είναι φιλική προς τον χρήστη, και v) η ανταλλαγή πληροφοριών είναι υπερβολικά αργή.

Τα κράτη μέλη και η Επιτροπή εξετάζουν και αξιολογούν τον τρόπο λειτουργίας των ρυθμίσεων διοικητικής συνεργασίας. Η Επιτροπή αξιοποιεί την πείρα των κρατών μελών με στόχο να βελτιώσει τη λειτουργία των εν λόγω ρυθμίσεων και

²⁹⁸ http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf, Ειδική έκθεση αριθ. 24: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση», 2015

σίγουρα παρέχει πολύτιμη βοήθεια στα κράτη μέλη. Η Επιτροπή δημοσίευσε έκθεση²⁹⁹ αξιολόγησης της διοικητικής συνεργασίας στην οποία τόνισε ότι τα κράτη μέλη μπορούν να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά τη φορολογική απάτη και τη φοροδιαφυγή μόνο εάν συνεργαστούν, και ακόμη ότι η βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών αποτελεί, επομένως, βασικό στόχο.

Επίσης, σύμφωνα με τη νομοθεσία της ΕΕ, όταν η αρμόδια αρχή κράτους μέλους λαμβάνει πληροφορίες από τρίτη χώρα, δύναται να τις διαβιβάζει στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών που ενδέχεται να ενδιαφέρονται σχετικά και, οπωσδήποτε, σε όσες διατυπώνουν σχετικό αίτημα³⁰⁰. Οι πληροφορίες από τρίτες χώρες είναι ιδιαίτερα σημαντικές για την επιβολή της είσπραξης ΦΠΑ επί των ψηφιακών υπηρεσιών και των άυλων αγαθών που παρέχονται από απομακρυσμένες τοποθεσίες στους ευρωπαίους καταναλωτές χωρίς οποιαδήποτε άμεση ή έμμεση φυσική παρουσία του προμηθευτή στη δικαιοδοσία του καταναλωτή.

Σχετικά με το πρόγραμμα Fiscalis αξίζει να σημειωθεί ότι έχει συμβάλει «σε μεγάλο βαθμό» στη δυνατότητα των εφοριακών υπαλλήλων να κατανοήσουν σε υψηλό επίπεδο τη νομοθεσία της Ένωσης και την εφαρμογή της, ιδίως στους τομείς του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Το πρόγραμμα έχει συμβάλει επίσης «σε πολύ μεγάλο βαθμό» στην ανάπτυξη ορθής διοικητικής πρακτικής.

Να σημειωθεί ότι το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο έχει επισημάνει συχνά την έλλειψη συνεργασίας μεταξύ των διοικητικών αρχών, των δικαστικών αρχών και των αρχών επιβολής του νόμου³⁰¹. Το γεγονός αυτό συνιστά πρόκληση για την αποτελεσματική καταπολέμηση της φορολογικής απάτης. Δεν υφίσταται ολοκληρωμένη πολιτική ή στρατηγική σε επίπεδο ΕΕ για τη διερεύνηση και τη δίωξη της απάτης. Πολλές φορές οι αρχές επιβολής του νόμου και οι δικαστικές αρχές δρουν ανεξάρτητα και πολύ συχνά δεν εξασφαλίζουν τη συμμετοχή όλων

²⁹⁹ COM(2014) 71 τελικό της 12ης Φεβρουαρίου 2014.

³⁰⁰ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (L 268/1 12.10.2010), άρθρο 50.

³⁰¹ Έγγραφο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 12623/5/13 της 16ης Σεπτεμβρίου 2013, 16071/1/14 της 20ής Μαρτίου 2015 και 9368/15 της 1ης Ιουνίου 2015.

των θιγόμενων κρατών μελών. Τα σημαντικότερα εμπόδια είναι οι περιορισμοί στην ανταλλαγή πληροφοριών, η έλλειψη διαρθρωμένων συστημάτων και συνδεδεμένων βάσεων δεδομένων, οι μη έγκαιρες ή χαμηλής ποιότητας πληροφορίες και η έλλειψη κατάλληλης πληροφόρησης.

Η αλληλεπικάλυψη αρμοδιοτήτων και η έλλειψη αποτελεσματικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των διοικητικών αρχών, των δικαστικών αρχών και των αρχών επιβολής του νόμου σε εθνικό και διεθνές επίπεδο παρεμποδίζουν την καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Το 2013 η κατάσταση μεταξύ της Ευρωπόλ, της Eurojust και της OLAF περιγραφόταν ως «μπερδεμένο κουβάρι» κάτι που συμβάλλει στην έλλειψη συντονισμένης αντιμετώπισης της απάτης³⁰².

Συνεπώς, διαπιστώνουμε σημαντικές αδυναμίες οι οποίες καταδεικνύουν ότι το σύστημα εντοπισμού και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ δεν είναι αρκούντως αποτελεσματικό. Οι αδυναμίες αυτές πρέπει το γρηγορότερο να αντιμετωπιστούν με την ανάληψη νέων νομοθετικών και άλλων πρωτοβουλιών. Σε κάθε περίπτωση πάντως η Επιτροπή και τα κράτη μέλη πρέπει να άρουν τα νομικά εμπόδια που εμποδίζουν την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των διοικητικών αρχών, των δικαστικών αρχών και των αρχών επιβολής του νόμου σε εθνικό επίπεδο και σε επίπεδο ΕΕ. Ειδικότερα, η OLAF και η Ευρωπόλ πρέπει να έχουν πρόσβαση στα δεδομένα του VIES και του Eurofisc, και τα κράτη μέλη πρέπει να επωφελούνται από τις πληροφορίες που αυτές παρέχουν.

Ε. Συμπεράσματα

Γίνεται αντιληπτό από όλες τις προαναφερόμενες δράσεις τόσο σε ευρωπαϊκό αλλά και σε εθνικό επίπεδο ότι γίνονται πάρα πολλές προσπάθειες για τον έγκαιρο εντοπισμό της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και για την καταπολέμησή της επειδή το πλήγμα για τα δημόσια και τα ενωσιακά έσοδα είναι αντίστοιχα πολύ σημαντικό. Μάλιστα από τα ισχυρότερα όπλα κατά της φοροδιαφυγής και στον τομέα του ΦΠΑ αποτελούν για τις ελληνικές φορολογικές αρχές τα δεδομένα που συλλέγουν μέσω της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών

³⁰² House of Lords, 12η Έκθεση της Επιτροπής για την Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2012-2013 «The Fight Against Fraud on the EU's Finances».

αναφορικά με χρηματοοικονομικά στοιχεία Ελλήνων φορολογουμένων σε τράπεζες του εξωτερικού. Περαιτέρω όμως είναι απαραίτητη η ενίσχυση των προληπτικών ελέγχων με στόχο την ακόμα ταχύτερη ανακάλυψη της απάτης και της αποτελεσματικής της αντιμετώπισης. Θα ήταν χρήσιμο ένα σύστημα για την ανάλυση κινδύνου σε επίπεδο ΕΕ, το οποίο να χρησιμοποιεί τυποποιημένη τεχνολογία, κοινές βάσεις δεδομένων και ειδικές παραμέτρους κινδύνου που αφορούν τη διαμετακόμιση εμπορευμάτων από τρίτες χώρες. Είναι δεδομένο ότι η χρήση της τεχνολογίας, η ανάλυση όγκου δεδομένων και η τεχνητή νοημοσύνη θα δώσουν τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να δημιουργήσουν εργαλεία ελέγχων τέτοια που θα εντοπίζουν με σεβασμό της αρχής της οικονομίας του φόρου περιπτώσεις απάτης και υψηλής φοροδιαφυγής.

Η ανάγκη να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητα της στρατηγικής αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής στο τομέα του ΦΠΑ δεν μπορεί να διαχωριστεί από το σύστημα του ΦΠΑ, ως συνόλου. Οι διαθέσιμοι μηχανισμοί αλληλεπιδρούν και απαιτούν ένα υψηλό βαθμό προσαρμογής στο οικονομικό και νομικό πλαίσιο, το οποίο πρέπει να είναι ένα σταθερό κανονιστικό πλαίσιο των κρατών μελών. Αυτό σημαίνει ότι δεν υπάρχει «εύκολος δρόμος» για ένα πιο αποτελεσματικό σύστημα ΦΠΑ και για το λόγο αυτό τα κράτη μέλη δεν πρέπει απλώς να αντιγράφουν και να μεταφέρουν στο εσωτερικό τους δίκαιο μέτρα που έχουν ληφθεί από τα άλλα κράτη μέλη³⁰³. Η τεχνολογία και στην περίπτωση αυτή θα είναι σε θέση να επικουρήσει τις φορολογικές αρχές στην μέτρηση των επιδόσεων των συστημάτων αυτών και στο κατά πόσο αξίζει να υιοθετηθούν και από άλλα κράτη μέλη ή να ενσωματωθούν σε πιθανή αναθεώρηση του συστήματος ΦΠΑ από την Επιτροπή στο μέλλον.

³⁰³ Fabrizio Borselli, Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union, International VAT Monitor, September/October 2008

5. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

Εισαγωγικώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, στο πεδίο του ΦΠΑ, σύμφωνα με την Οδηγία (άρθρα 2 και 273) και τη Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής η «ΣΕΕ») (άρθρο 4, παράγραφος 3) τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή. Εξάλλου, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ και, ειδικότερα, τα υποχρεώνει να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων. Εν προκειμένω, όπως έχει προαναφερθεί τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από το ΦΠΑ.

Προκειμένου να εξασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου των εν λόγω εσόδων και, κατ' επέκταση, την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, τα κράτη μέλη διαθέτουν ελευθερία επιλογής των κυρώσεων που επιβάλλουν, οι οποίες είναι δυνατόν να προσλαμβάνουν τη μορφή διοικητικών κυρώσεων, ποινικών κυρώσεων ή ενός συνδυασμού των δύο. Οι ποινικές κυρώσεις ενδέχεται εντούτοις να είναι αναγκαίες για την καταπολέμηση κατά τρόπο αποτελεσματικό και αποτρεπτικό ορισμένων περιπτώσεων σοβαρής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ³⁰⁴. Δεδομένου ότι αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και στην καταπολέμηση της απάτης, οι διοικητικές κυρώσεις που επιβάλλονται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και οι ποινικές διαδικασίες που κινούνται για παραβάσεις σχετικά με το ΦΠΑ, συνιστούν εφαρμογή των ως άνω άρθρων της Οδηγίας καθώς και της ΣΛΕΕ και, επομένως, του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη.

³⁰⁴ C-524/15, 20.3.2018, Luca Menci, ECLI:EU:C:2018:197, σκ. 20, C-42/17, 5.12.2017, M.A.S. και M.B., EU:C:2017:936, σκ. 33 και 34

A. Φορολογικές Συνέπειες

I. Εικονικότητα

Οι ελληνικές φορολογικές αρχές όταν έρθουν αντιμέτωπες με την εξιχνίαση μιας απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ, έχουν στη διάθεσή τους τις διατάξεις του ΚΦΔ περί φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, και όπως έχει αναφερθεί και ανωτέρω, εφόσον διαπιστωθεί ότι πληρεί τα κριτήρια του ΚΦΔ³⁰⁵ για να χαρακτηριστεί έγκλημα φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ, θα διωχθεί ο παραβάτης για πλημμέλημα ή κακούργημα αντίστοιχα ανάλογα με το ποσό ΦΠΑ³⁰⁶ που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται ανά φορολογικό έτος.

Σημειώνεται ότι η μη καταβολή ποσού ΦΠΑ, πέρα των ανωτέρω περιπτώσεων που συνιστούν φοροδιαφυγή και της επιβολής των σχετικών προστίμων³⁰⁷, επιβαρύνεται με τόκο σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με το οποίο *«Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού»*.

Σε περίπτωση όμως που οι φορολογικές αρχές εντοπίζουν απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ που δεν πληρεί τα κριτήρια του νόμου για να χαρακτηριστεί ως φοροδιαφυγή, τότε εφαρμόζουν τις σχετικές περί εικονικών και πλαστών στοιχείων διατάξεις³⁰⁸ σύμφωνα με τις οποίες *«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)*

³⁰⁵ Άρθρο 66 παρ.1. περ.β' ΚΦΔ

³⁰⁶ Άρθρο 66 παρ. 3 και 4 ΚΦΔ

³⁰⁷ Άρθρο 58 Α ΚΦΔ

³⁰⁸ Άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΔ

μηνών (...))» καθώς επίσης «*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 το ζήτημα της συρροής μεταξύ του εγκλήματος φοροδιαφυγής στο πεδίο του ΦΠΑ και του εγκλήματος έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει γίνει εκτεταμένη αναφορά στο υπό στοιχείο 3.Β.III.

II. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών

Η Οδηγία, αφενός μεν κατοχυρώνει, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση, αφετέρου δε προάγει και αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες της ΕΕ δολίως ή καταχρηστικώς. Οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών και τα εθνικά δικαστήρια είναι επιφορτισμένα με τη διαπίστωση και τη στέρηση της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, όταν διαπιστώνουν με αντικειμενικά στοιχεία ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς³⁰⁹. Αυτό συμβαίνει είτε όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στο φόρο φοροδιαφεύγει, είτε όταν ο υποκείμενος στο φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά αγαθών ή με τη λήψη υπηρεσιών από μέρους του μετέχει σε πράξη πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με το ΦΠΑ. Μάλιστα, το γεγονός αν αποκομίζει ή όχι όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, τις οποίες διενεργεί ο ίδιος σε μεταγενέστερο στάδιο³¹⁰ είναι αδιάφορο για τη διαπίστωση ότι συμμετέχει στην απάτη.

³⁰⁹ C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.26, βλ. επίσης C-285/11, Bonik, 6.12.2012, σκ.35-37, και C-255/02, Halifax, 21.2.2006, σκ. 68 και 71, και αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκ. 54, και C-285/09, R., 7.12..2010, Συλλογή 2010, σ. I-12605, σκ. 36, C-504/10, Tanoarch, 27.10.2011, Συλλογή 2011, σ. I-10853, σκ. 50, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκ. 41 και C-32/03, Fini H, σκ.32.

³¹⁰ C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.27, βλ. επίσης C-285/11, Bonik, 6.12.2012, σκ.38-39, C-255/02, Halifax, 21.2.2006, σκ. 58-59, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκ.53 και 56, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 46.

Συνεπώς, η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της Οδηγίας, όπως ερμηνεύονται από το Δικαστήριο, δεν μπορεί κατ' αρχήν να αποκλειστεί παρά μόνο, εάν αποδειχτεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το πρόσωπο αυτό, το οποίο απέκτησε τα αγαθά ή έλαβε υπηρεσίες, είχε ή όφειλε να έχει γνώση³¹¹ του γεγονότος ότι μετείχε, με την αγορά των προϊόντων ή τη λήψη των υπηρεσιών αυτών, σε πράξη πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με το ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο πάροχος ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών³¹².

Ειδικότερες περιπτώσεις που έχουν κριθεί από το Δικαστήριο βοηθούν στην κατανόηση του ως άνω συμπεράσματος του ίδιου του Δικαστηρίου και είναι οι ακόλουθες: για παράδειγμα δεν αρκεί, το γεγονός ότι η υπηρεσία που εμφανίστηκε ως παρεχόμενη σε έναν επιτηδευματία δεν είχε στην πραγματικότητα υλοποιηθεί από τον πάροχο ή τον υπερβολάβο που αναγράφεται στο τιμολόγιο, για λόγους όπως είναι η έλλειψη του αναγκαίου προσωπικού, των υλικών μέσων και των απαραίτητων πάγιων στοιχείων ενεργητικού, ότι το κόστος της παροχής δεν καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία τους και ότι εκδόθηκαν πλαστά έγγραφα από πρόσωπα που φέρονται ως πάροχοι των υπηρεσιών, για να στερηθεί ο φορολογούμενος επιχειρηματίας του δικαιώματος της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Πρέπει, συνάμα, να συντρέχει και η ακόλουθη διπλή προϋπόθεση:

- Αφενός τα εν λόγω περιστατικά να συνιστούν απάτη και
- Αφετέρου να αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στο φόρο, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της

³¹¹ Σύμφωνα με σύσταση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου «Τα κράτη μέλη πρέπει να αποστέλλουν επίσημες προειδοποιητικές επιστολές σε εμπόρους που εμπλέκονται σε αλυσίδες απάτης προκειμένου να διευκολύνεται η εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου της ΕΕ στις υποθέσεις Kittel/Mecsek και να μην χορηγείται είτε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών είτε το δικαίωμα παροχής με μηδενικό συντελεστή με το σκεπτικό ότι ο έμπορος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές του συνδέονταν με δόλιες φορολογικές απώλειες». Βλ. http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf, Ειδική έκθεση αριθ. 24: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση», 2015, σελ 42

³¹² C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.28, βλ. επίσης C-285/11, Bonik, 6.12.2012, σκ.40, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκ. 56 έως 61, και C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 45.

οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος έκπτωσης έλαβε χώρα στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης³¹³.

Για το λόγο αυτό δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή³¹⁴. Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος εκπτώσεως που προβλέπεται στην οδηγία περί ΦΠΑ η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο, η οποία ενείχε φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου³¹⁵.

Από τα προαναφερθέντα απορρέει ότι, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνται όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την παροχή δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αναγνώριση του εν λόγω δικαιώματος δεν μπορεί να αποκλείεται ως προς έναν υποκείμενο στο φόρο που ενήργησε καλοπίστως και ο οποίος έλαβε κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή³¹⁶.

Το Δικαστήριο έχει κρίνει³¹⁷ επίσης ότι η τυχόν μη τήρηση από τον προμηθευτή των αγαθών της υποχρεώσεως να δηλώσει την έναρξη της φορολογητέας δραστηριότητάς του δεν επηρεάζει το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο έχει ο

³¹³ C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.32

³¹⁴ C-273/11, Mecsek-Gabona, 6.9.2012, EU:C:2012:547, σκέψη 48

³¹⁵ C-123/14, Itales, 15.7.2015, C-285/11, Bonik, 6.12.2012, EU:C:2012:774, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)

³¹⁶ C-624/15, Litdana, 18.5.2017, σκέψη 36, C-409/04, Teleos κ.λπ., 27.9.2010, EU:C:2007:548, σκέψη 68, και C-273/11, Mecsek-Gabona, 6.9.2012, EU:C:2012:547, σκέψεις 47 έως 50 και 55.

³¹⁷ C-277/14, Stehcemp, σκ. 40, C-438/09, Dankowski EU:C:2010:818, σκ. 33, 36 και 38, καθώς και, C-324/11, Tóth EU:C:2012:549, σκ. 32

παραλήπτης των παραδοθέντων αγαθών όσον αφορά τον καταβληθέντα για τα εν λόγω αγαθά ΦΠΑ. Επομένως, ο εν λόγω παραλήπτης έχει δικαίωμα προς έκπτωση ακόμα και αν ο προμηθευτής των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο που δεν έχει καταχωρισθεί στο μητρώο ΦΠΑ, όταν τα σχετικά με τα παραδοθέντα αγαθά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και της φύσεως των παραδοθέντων αγαθών.

Σύμφωνα με την Οδηγία τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της τηρήσεως εκ μέρους του υποκειμένου στο φόρο των υποχρεώσεών του για υποβολή δηλώσεως και καταβολή του φόρου ή προβλέπουν άλλες υποχρεώσεις, τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, μολονότι οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν στα κράτη μέλη να λαμβάνουν ορισμένα μέτρα, τα μέτρα αυτά ωστόσο δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ³¹⁸.

Εφόσον μάλιστα ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα έκπτωσης φόρου, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου³¹⁹, εναπόκειται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να αποδείξουν επαρκώς, κατά νόμο, ότι στοιχειοθετείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής μέσω της χρήσης εικονικών τιμολογίων. Ομοίως εναπόκειται, κατ' αρχήν, στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνούνται την αναγνώριση δικαιωμάτων προβλεπομένων από την Οδηγία, η επίκληση των οποίων γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς,

³¹⁸ C-438/09, 22.12.2010, Dankowski EU:C:2010:818, σκ. 37, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, 18.12.1997, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκ 47, C-110/98 έως C-147/98, 21.3.2000, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκ 52, C-95/07 και C-96/07, 8.5.2008, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκ 65 και 66

³¹⁹ C-533/16, Volkswagen, 21.3.2018, EU:C:2018:204, C-8/17, Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, 12.4.2018, ECLI:EU:C:2018:249, C- 18/13, Maks Pen, 13.2.2014, σκ.29, βλ. επίσης C-285/11, Bonik, 6.12.2012, σκ.43-44, και C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 49

ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική παράδοση³²⁰. Επιβάλλεται στο σημείο αυτό να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, τούτο συμβαίνει όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στο φόρο φοροδιαφεύγει, αλλά και όταν αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την οικεία πράξη, μετείχε σε πράξη που συνιστά φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ, διαπραχθείσα από τον προμηθευτή ή άλλον επιχειρηματία ο οποίος ενεργεί σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων

Στη συνέχεια, τα εθνικά δικαστήρια είναι αρμόδια να εξακριβώσουν εάν οι φορολογικές αρχές απέδειξαν όντως τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων. Σε συνάρτηση και με την Οδηγία³²¹ το Δικαστήριο έχει δεχθεί³²² ότι οι φορολογικές αρχές οφείλουν να υποβάλλουν τους υποκείμενους στο φόρο στους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή διάπραξη απάτης περί το ΦΠΑ, καθώς και να επιβάλλουν τις αντίστοιχες προβλεπόμενες κυρώσεις. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι η διοίκηση δεν μπορεί να επιβάλλει στον υποκείμενο στο φόρο την υποχρέωση να προβαίνει σε περίπλοκους και σε βάθος ελέγχους σχετικά με τον προμηθευτή του, μεταφέροντας στην πράξη στον ίδιο το βάρος της διενέργειας πράξεων ελέγχου στις οποίες εναπόκειται στη διοίκηση αυτή να προβεί³²³. Αντιθέτως, το δίκαιο της ΕΕ δεν απαγορεύει να απαιτείται από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία να λάβει οποιοδήποτε μέτρο θα μπορούσε ευλόγως να του ζητηθεί προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η πράξη την οποία αυτός πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή³²⁴. Ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπάρχουν οι ειδικές σχετικές διατάξεις στην εθνική έννομη τάξη, ο εθνικός δικαστής οφείλει να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οικείας Οδηγίας, προκειμένου να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο με την Οδηγία αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο απαιτεί να πράττει ο εθνικός

³²⁰ C-131/13, *Italmoda*, 18.12.2014, σκέψη 49.

³²¹ Άρθρο 273

³²² C-80/11 και C-142/11, *Mahagében και Dávid*, σκέψεις 55-57 και 62-65.

³²³ C-80/11 και C-142/11, *Mahagében και Dávid*, 21.6.2012, EU:C:2012:373, σκέψη 65, και C-642/11, *Stroy trans*, 31.1.2013, EU:C:2013:54, σκέψη 50

³²⁴ C-409/04, *Teleos κ.λπ.*, 27.9.2007, EU:C:2007:548, σκέψεις 65 και 68, και C-80/11 και C-142/11, *Mahagében και Dávid*, 21.6.2012, EU:C:2012:373, σκέψη 54).

δικαστής ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητά του, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό³²⁵.

Βάσει αυτής της παραδοχής, το Δικαστήριο δέχεται³²⁶ ότι, όταν η φορολογική αρχή αρνείται στον υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση, με μόνη αιτιολογία τη λήψη εικονικών τιμολογίων, με την ειδικότερη έννοια ότι αυτός δεν εξακρίβωσε ότι ο εκδότης του τιμολογίου (σε σχέση με το οποίο ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση) είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, διέθετε τα επίμαχα αγαθά, ήταν σε θέση να τα παραδώσει και είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, ενώ πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που θέτει η Οδηγία για την άσκηση του δικαιώματος αυτού, προβαίνει σε πράξη που αντίκειται σε αυτή. Η αντίθεση στην Οδηγία είναι εντονότερη, όταν ο υποκείμενος στο φόρο δεν θα μπορούσε να γνωρίζει την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου.

Σχετική ως προς τα παραπάνω, αναφερόμενη βέβαια κυρίως στην εκπεσιμότητα της δαπάνης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, είναι και η Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους υπ' αριθμ. 170/2014, στην οποία και επαναλαμβάνεται η θέση του Δικαστηρίου σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών για να υποστηριχθεί η δυνατότητα έκπτωσης της δαπάνης στη φορολογία εισοδήματος. Στην εν λόγω Γνωμοδότηση υπάρχει εκτενής αναφορά στην νομολογία του Δικαστηρίου και του Ελληνικού Συμβουλίου της Επικρατείας με έμφαση στη διαφορά μεταξύ των πλαστών φορολογικών στοιχείων και των εκδοθέντων από ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο. Τα μεν πρώτα δεν δικαιολογούν έκπτωση ούτε του ΦΠΑ εισροών ούτε της δαπάνης για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος. Τα δε, όμως, ληφθέντα από τον καλόπιστο τρίτο φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο δεν αφαιρούν ούτε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το φορολογούμενο, ούτε θα πρέπει να του αρνηθεί η φορολογική αρχή το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης στη φορολογία εισοδήματος.

³²⁵ C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψη 111; C-321/05 Kofoed, EU:C:2007:408, σκέψη 45, και Maks Pen, EU:C:2014:69, σκέψη 36.

³²⁶ C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 66.

Εντούτοις, παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον όσα αναφέρονται σε εφαρμοστική οδηγία³²⁷ του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας, η οποία φαίνεται να ερμηνεύει διαφορετικά αυτόν το συλλογισμό του Δικαστηρίου, επιδιώκοντας εμμέσως να μετακυλήσει τελικά το βάρος στο φορολογούμενο. Ειδικότερα, βάσει της οδηγίας αυτής, οφείλει και ο φορολογούμενος, πλην της φορολογικής αρχής, να προσκομίσει στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι έχει λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα³²⁸ για την εξακρίβωση της μη ύπαρξης φοροαποφυγής στη συναλλακτική διαδικασία της οποίας είναι κρίκος. Επομένως, ο ασκών το δικαίωμα έκπτωσης φαίνεται να πρέπει, στη Γερμανία τουλάχιστον, να αποδείξει και αυτός ότι δεν γνώριζε ή δεν όφειλε να γνωρίζει ότι μετέχει σε συναλλαγή πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με το ΦΠΑ από τους προμηθευτές του.³²⁹

Αξίζει να σημειωθεί η απόφαση του Δικαστηρίου C-101/16, SC Paper Consult SRL κατά την οποία τέθηκε το ζήτημα εάν οι εθνικές φορολογικές αρχές δύνανται, με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ, να θέτουν, ως δυσμενή συνέπεια για τον υποκείμενο στο φόρο, την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση όταν επιδεικνύεται συμπεριφορά η οποία μπορεί να συντελέσει στην καθυστέρηση του εντοπισμού μιας τέτοιας φοροδιαφυγής ή, τουλάχιστον, της μη καταβολής του ΦΠΑ από τους φορολογούμενους που δεν τηρούν τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων, ή που αποφεύγουν το φορολογικό έλεγχο παρέχοντας με τις δηλώσεις τους πληροφορίες περί της καταστατικής τους έδρας οι οποίες δεν παρέχουν τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να την προσδιορίσει, ή ακόμη από τις οποίες οι φορολογικές αρχές διαπιστώνουν ότι οι ενδιαφερόμενοι δεν ασκούν τη δραστηριότητά τους στην καταστατική τους έδρα ή στη φορολογική κατοικία που έχουν δηλώσει.

Το Δικαστήριο διατύπωσε τη γνώμη ότι η επιδίωξη ενός τέτοιου σκοπού αποτελεί εκτέλεση της υποχρεώσεως των κρατών μελών η οποία απορρέει από

³²⁷ BMF, guidance of 7 February 2014-IV D 2 – S 7100/12/1003.

³²⁸ Η οδηγία αναφέρει, μεταξύ άλλων, την ανάγκη ύπαρξης εγγράφου που να επιβεβαιώνει ότι ο πάροχος είναι όντως επιτηδευματίας.

³²⁹ Για την υποχρέωση έρευνας εκ μέρους του επιτηδευματία βλ. κατωτέρω υπό στοιχείο 7.Δ.

το άρθρο 4, παράγραφος 3³³⁰, της ΣΕΕ, το άρθρο 325³³¹ ΣΛΕΕ, το άρθρο 2, το άρθρο 250, παράγραφος 1³³², και το άρθρο 273³³³ της Οδηγίας, να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή³³⁴. Επομένως, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της εισπράξεως των εσόδων από το ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της αποδόσεως των αναλογούντων πόρων από το ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της ΕΕ, δεδομένου

³³⁰ «Σύμφωνα με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η Ένωση και τα κράτη μέλη εκπληρώνουν τα εκ των Συνθηκών καθήκοντα βάσει αμοιβαίου σεβασμού και αμοιβαίας συνεργασίας. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο ικανό να διασφαλίσει την εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις Συνθήκες ή προκύπτουν από πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης. Τα κράτη μέλη διευκολύνουν την Ένωση στην εκπλήρωση της αποστολής της και απέχουν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου ικανού να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των στόχων της Ένωσης.»

³³¹ «1. Η Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης. 2. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων. 3. Με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων των Συνθηκών, τα κράτη μέλη συντονίζουν τη δράση τους σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης κατά της απάτης. Για τον σκοπό αυτό, διοργανώνουν μαζί με την Επιτροπή, στενή και τακτική συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών. 4. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ελεγκτικό Συνέδριο, λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα στους τομείς της πρόληψης και της καταπολέμησης της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με σκοπό την παροχή αποτελεσματικής και ισοδύναμης προστασίας στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης. 5. Η Επιτροπή, σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, υποβάλλει κατ' έτος στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο έκθεση για τα μέτρα που ελήφθησαν κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

³³² «Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με το φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

³³³ «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

³³⁴ C-101/16, SC Paper Consult SRL, σκέψη 47, C-419/14, WebMindLicenses, 17.12.2015, EU:C:2015:832, σκέψη 41

ότι κάθε κενό στην εισπράξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων³³⁵.

Είναι συνεπώς υποχρέωση των κρατών μελών να ελέγχουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στο φόρο, τους λογαριασμούς τους καθώς και τα λοιπά συναφή έγγραφα και να υπολογίζουν και να εισπράττουν τον οφειλόμενο φόρο³³⁶. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, πέραν των προβλεπόμενων από την Οδηγία, όταν τις κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Εντούτοις, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τέτοια μέτρα δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται με τρόπο που να θέτει συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ³³⁷.

Η βασική λειτουργία την οποία επιτελεί το προβλεπόμενο στην Οδηγία δικαίωμα εκπτώσεως στο πλαίσιο του μηχανισμού του ΦΠΑ, προς διασφάλιση της πλήρους ουδετερότητας του φόρου, δεν απαγορεύει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος αυτού σε υποκείμενο στο φόρο, σε περίπτωση συμμετοχής του σε απάτη. Ομοίως, η ειδική λειτουργία την οποία επιτελεί το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δεν αποκλείει την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος αυτού σε υποκείμενο στο φόρο σε μια τέτοια περίπτωση³³⁸.

Όσον αφορά το ζήτημα αν η άρνηση αυτή εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια ακόμη και αν δεν υπάρχουν ειδικές σχετικές διατάξεις στην εθνική έννομη τάξη, επισημαίνεται ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει αν υφίστανται κανόνες δικαίου, είτε πρόκειται περί συγκεκριμένης διατάξεως είτε περί γενικής αρχής, κατά τους οποίους απαγορεύεται η κατάχρηση δικαιώματος ή άλλες διατάξεις αφορώσες τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή που θα μπορούσαν να ερμηνευθούν

³³⁵ C-617/10, Åkerberg Fransson, 26.2.2013, EU:C:2013:105, σκέψη 26.

³³⁶ C-144/14, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, 9.7.2015, EU:C:2015:452, σκέψη 26

³³⁷ C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., 21.3.2000, EU:C:2000:145 σκέψη 52 και C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, 21.6.2012, EU:C:2012:373, σκέψη 57

³³⁸ C-131/13, 18.12.2014, Italmoda, σκ. 48, ECLI:EU:C:2014:2455

σύμφωνα με τις επιταγές του δικαίου της ΕΕ όσον αφορά την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Αν παρόλα αυτά διαπιστωθεί, ότι, εν προκειμένω, το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει τέτοιου είδους κανόνες οι οποίοι είναι δυνατό να ερμηνευθούν σύμφωνα με το δίκαιο της ΕΕ, δεν πρέπει να συναχθεί ότι οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια κωλύονται να τηρήσουν τις εν λόγω επιταγές και, ως εκ τούτου, να αρνηθούν να παράσχουν πλεονέκτημα αντλούμενο από δικαίωμα προβλεπόμενο από την Οδηγία, σε περίπτωση απάτης³³⁹. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να αρνούνται στον υποκείμενο στο φόρο, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής, τη χορήγηση των δικαιωμάτων έκπτωσης, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, ακόμη και αν δεν υπάρχουν διατάξεις στην εθνική νομοθεσία που να προβλέπουν την άρνηση αυτή, εάν αποδεικνύεται η διάπραξη απάτης περί το ΦΠΑ. Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να στερηθούν την απόλαυση των ως άνω δικαιωμάτων, παρά το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή έλαβε χώρα σε διαφορετικό κράτος μέλος από αυτό στο οποίο επιδιώκεται η ικανοποίηση αυτών των δικαιωμάτων και ο φορολογούμενος, στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, έχει συμμορφωθεί με τις τυπικές προϋποθέσεις που ορίζει η εθνική νομοθεσία για την απόλαυση των σχετικών δικαιωμάτων.

Ως εκ τούτου, στο μέτρο που τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά συνιστούν κατάχρηση ή απάτη δεν είναι δυνατό να θεμελιωθεί δικαίωμα προβλεπόμενο από τη νομική τάξη της Ένωσης. Η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει της Οδηγίας δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρέωσης στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθεί το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα, οι οποίες προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία όσον αφορά το δικαίωμα αυτό, στην πραγματικότητα δεν πληρούνται³⁴⁰. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή πρόκειται μάλλον περί της αδυναμίας του υποκειμένου στο φόρο να επικαλεσθεί δικαίωμα προβλεπόμενο από την Οδηγία, της οποίας τα αντικειμενικά κριτήρια για τη χορήγηση του δικαιώματος δεν πληρούνται, είτε λόγω απάτης βαρύνουσας την πράξη που διενήργησε ο ίδιος ο υποκείμενος

³³⁹ C-131/13, 18.12.2014, *Italmoda*, σκ. 53-54, ECLI:EU:C:2014:2455

³⁴⁰ C-131/13, 18.12.2014, *Italmoda*, σκ. 57, ECLI:EU:C:2014:2455, *Kittel και Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, σκ. 53, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, σκ. 41

στο φόρο είτε λόγω απάτης την οποία συνιστά μια αλυσίδα πράξεων στο σύνολό της, στην οποία μετείχε ο υποκείμενος στο φόρο. Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν απαιτείται ρητή πρόβλεψη προκειμένου οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να είναι σε θέση να αρνηθούν την παροχή πλεονεκτήματος βάσει του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δεδομένου ότι η συνέπεια αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως εγγενής στο εν λόγω σύστημα.

III. Το δικαίωμα απαλλαγής λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως όταν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η συνέπεια της μη παροχής του δικαιώματος έκπτωσης υπό τις προϋποθέσεις που αναλύονται στο προηγούμενο κεφάλαιο και την οποία επισύρουν οι καταχρήσεις ή οι απάτες επέρχεται και ως προς το δικαίωμα απαλλαγής λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως³⁴¹.

Στο μέτρο που η ενδεχόμενη άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος αντλούμενου από την Οδηγία αντικατοπτρίζει τη γενική αρχή, κατά την οποία κανένας δεν πρέπει να απολαύει καταχρηστικώς ή δολίως των δικαιωμάτων που προβλέπει το νομικό σύστημα της ΕΕ, η άρνηση αυτή εναπόκειται, κατά κανόνα, στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια, όποιο και αν είναι το σχετικό με το ΦΠΑ δικαίωμα που επηρεάζεται από την απάτη, συμπεριλαμβανομένου, ως εκ τούτου, του δικαιώματος απαλλαγής λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου εναπόκειται, κατ' αρχήν, στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνούνται την αναγνώριση δικαιωμάτων προβλεπόμενων από την Οδηγία, η επίκληση των οποίων γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική παράδοση.

IV. Συμπεράσματα

Από την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι την τελευταία δεκαετία σε πολλά κράτη μέλη παρατηρείται μια αυστηριοποίηση στο πλαίσιο των ποινών. Αυτή η αλλαγή αντανακλάται όχι μόνο στον αριθμό των ποινών

³⁴¹ C-131/13, 18.12.2014, *Italmoda*, σκ. 45, ECLI:EU:C:2014:2455, C-285/09, EU:C:2010:742, σκ. 55, και C-273/11, *Mecsek-Gabona* EU:C:2012:547, σκ. 54

που τίθενται σε ισχύ αλλά και στο ύψος της ποινής που επιβάλλεται καθώς και στη διαφοροποίησή τους. Σχετικά με το τελευταίο αξίζει να σημειωθεί ότι ορισμένα κράτη μέλη περιλαμβάνουν στο πλαίσιο ποινών τους όχι μόνο επιβολή προστίμων και άλλων οικονομικών επιπτώσεων αλλά επιπλέον την άρνηση άσκησης ορισμένων δικαιωμάτων όπως είναι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

Παρά το γεγονός ότι, όσον αφορά το πλαίσιο ποινών, δεν υπάρχει εναρμόνιση σε επίπεδο ΕΕ και ως εκ τούτου τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιλέγουν τις κυρώσεις που κρίνουν ως πιο αποτελεσματικές, το Δικαστήριο επαναλαμβάνει συνεχώς στη νομολογία του ότι αυτή η εξουσία των κρατών μελών πρέπει πάντοτε να ασκείται σύμφωνα με τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου και ειδικότερα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως πλέον κατοχυρώνεται στον Χάρτη, άρθρο 49 παρ.3³⁴². Για να είναι σύμφωνες με την αρχή της αναλογικότητας οι κυρώσεις πρέπει να θεωρούνται κατάλληλες (ικανές να επιφέρουν το επιθυμητό αποτέλεσμα) και αναγκαίες (να μην υπερβαίνουν του σημείου που είναι απαραίτητο για την πραγματοποίηση του σκοπού). Ο στόχος, με την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, είναι να επιτυγχάνεται η διπλή λειτουργία που οι κυρώσεις, ανεξαρτήτως τύπου, θεωρούνται ότι έχουν, δηλαδή μια τιμωρητική λειτουργία και μια αποτρεπτική λειτουργία.

Συνεπώς, σύμφωνες με την αρχή της αναλογικότητας είναι οι εκείνες ποινές, οι οποίες είναι κατάλληλες για την τιμωρία και την αποτροπή της μη φορολογικής συμμόρφωσης και οι οποίες δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο όριο της λειτουργίας τους ως κύρωση αλλά και ειδικότερα ως αποτροπή. Σύμφωνα με την C-564/15, Tibor Farkas «οι κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής. Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ορισμένη κύρωση συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως»³⁴³.

³⁴² «Η αυστηρότητα της ποινής δεν πρέπει αν είναι δυσανάλογη προς το αδίκημα»

³⁴³ C-95/07 and C-96/07, Ecotrade, ECLI:EU:C:2008:267, σκ. 65-66; C-263/11, Rēdlihs, ECLI:

B. Διοικητικές Κυρώσεις

Η επιβολή διοικητικών κυρώσεων αποσκοπεί στην συμμόρφωση των φορολογούμενων προς τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου. Οι εν λόγω διατάξεις αυτές ενδέχεται να αφορούν τόσο ουσιαστικές υποχρεώσεις όσο και διαδικαστικές. Τυχόν παράβαση των ουσιαστικών υποχρεώσεων έχει ως αποτέλεσμα την κατάφαση περί διαπίστωσης φοροδιαφυγής ενώ οι διαδικαστικές παραβάσεις δεν συνδέονται αποκλειστικά με την πιο πάνω διαπίστωση ύπαρξης φοροδιαφυγής αλλά τελούνται ακόμα και χωρίς την ύπαρξη αυτής.

Να σημειωθεί ότι οι ισχύουσες διατάξεις για τις διοικητικές κυρώσεις εισήχθησαν πρόσφατα με το Ν. 4337/2015 όπου ο Έλληνας νομοθέτης προχώρησε σε μια εις βάθος αναμόρφωση του συστήματος φορολογικών κυρώσεων με την τροποποίηση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Μέχρι τότε ίσχυε ο Ν. 2523/1997, ο οποίος περιείχε μεταξύ άλλων τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία ενώ πριν από το νόμο αυτό (μέχρι δηλαδή το 1997) οι φορολογικές κυρώσεις βρίσκονταν διάσπαρτες στα επιμέρους φορολογικά νομοθετήματα.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά το ΦΠΑ, με την παρ. 8 του Ν.4337/2015 εισήχθη στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νέο άρθρο 58A³⁴⁴ που αφορά την επιβολή προστίμου σε περίπτωση διαπίστωσης φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις καθορίζονται πλέον διακριτά τα πρόστιμα για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Πριν την προσθήκη του ως άνω άρθρου οι παραβάσεις οι σχετικές με τη φοροδιαφυγή στο πεδίο του ΦΠΑ καλύπτονταν από το άρθρο 58 ενώ οι διαδικαστικές παραβάσεις από τις οποίες

EU:C:2012:497, σκ 45-46; C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, ECLI:EU:C:2012:458, σκ 67, C-259/12, RODOPI-M 91, ECLI:EU:C:2013:414, σκ 38, C-183/14, Salomie and Oltean, ECLI:EU:C:2015:454, σκ

51, C-564/15, Farkas, ECLI:EU:C:2017:302, σκ 60.

³⁴⁴ Το άρθρο 58A του Ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.1 του Ν.4337/2015, οι διατάξεις του άρθρου 58A, εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

δεν προέκυπτε διαφορά φόρου καλύπτονταν από το άρθρο 54, το οποίο εξακολουθεί να εφαρμόζεται και στις υποθέσεις ΦΠΑ.

Πλέον στο άρθρο 58Α έχουν συγκεντρωθεί διακριτά και ειδικά σε ιδιαίτερο άρθρο οι ουσιαστικές παραβάσεις που αφορούν το ΦΠΑ, οι παραβάσεις δηλαδή που σχετίζονται με την αποφυγή πληρωμής του. Σε περίπτωση διαπίστωσης μετά από έλεγχο διαδικαστικών παραβάσεων, οι οποίες δεν έχουν ως συνέπεια την αποφυγή πληρωμής φόρου (ή την εμφάνιση υψηλότερου πιστωτικού υπολοίπου ή ποσού προς έκπτωση), τότε θα έχουν εφαρμογή οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ. Τέτοιες περιπτώσεις παραβάσεων μπορεί να είναι η μη υποβολή ή η ανακριβής υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και η μη υποβολή ή η υποβολή ανακριβούς μηδενικής ή πιστωτικής δήλωσης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμα και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Στην περίπτωση, όμως, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54. Ακολουθώντας, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6³⁴⁵ του άρθρου 62, σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών. Τέλος, η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, που προβλέπεται στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54, λόγω του ότι αποτελεί διαδικαστική παράβαση που διαπιστώνεται κατόπιν συμμόρφωσης του φορολογούμενου προ του ελέγχου, δεν σωρεύεται με τα πρόστιμα του άρθρου 58Α τα οποία προϋποθέτουν τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου³⁴⁶.

Ειδικότερα, για παραβάσεις σχετικές με το ΦΠΑ οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία³⁴⁷, αντίστοιχα πρόστιμα:

³⁴⁵ «Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο»

³⁴⁶ Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥ/Α, 2018, Κ. Πέρρου, Τόκοι και Πρόστιμα, Άρθρο 58 Α, σελ.1682

³⁴⁷ Η παράγραφος 1 του αρ. 54 του Ν. 4174/2013, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από 25-07-2016, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 51

Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, το πρόστιμο ανέρχεται σε 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 500 ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος³⁴⁸. Σε περίπτωση υποτροπής (διενέργεια μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από τον προηγούμενο), το πιο πάνω πρόστιμο διπλασιάζεται (100% επί του ΦΠΑ ή της διαφοράς αυτού που δεν αποδόθηκαν). Επίσης τα κατώτερα ποσά προστίμου διπλασιάζονται αντίστοιχα. Τέλος, αν η ίδια παράβαση βεβαιωθεί εκ νέου σε άλλο μελλοντικό έλεγχο, το πιο πάνω πρόστιμο πλέον ανέρχεται σε 200% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, και τα ελάχιστα ποσά προστίμου ορίζονται σε 2.000 και 1.0000 ανάλογα με τον τρόπο τήρησης των φορολογικών βιβλίων (διπλογραφικά ή απλογραφικά).

Αξίζει να σημειωθεί ότι πλέον το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του φόρου και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. Ο πιο πάνω μηχανισμός διπλασιασμού των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής και η θέσπιση ελάχιστου ποσού προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο στοχεύει να ενισχύσει τη φορολογική συμμόρφωση και αυξάνονται τα δημόσια έσοδα.

Άλλες περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων σχετίζονται με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων για την απόδοση του ΦΠΑ. Ειδικότερα, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου ίσο με ποσοστό 50% του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την δήλωση που δεν υποβλήθηκε ή υποβλήθηκε ανακριβώς.

Όταν η φορολογική παράβαση σχετίζεται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχουν τηρηθεί οι σχετικές διατυπώσεις στο τμήμα μητρώο της οικείας φορολογικής αρχής, επιβάλλεται πρόστιμο (επιπρόσθετα οποιοδήποτε άλλου προστίμου έχει να κάνει με την μη απόδοση ΦΠΑ λόγω

³⁴⁸ 250 ευρώ αντίστοιχα, όταν ο υπόχρεος τηρεί τα λογιστικά του βιβλία με το απλογραφικό σύστημα.

μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων) ίσο με ποσοστό 50% του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας.

Αναφορικά με τον εκδότη φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ χωρίς να έχει υποχρέωση υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ (δηλαδή όταν ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι πρόσωπο υπαγόμενο σε ΦΠΑ, αλλά εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, ώστε ο λήπτης αυτών να εκπέσει ΦΠΑ εισροών, παρόλο που ο εκδότης του στοιχείου δεν θα τον αποδώσει ποτέ ως ΦΠΑ δικών του εκροών), το πρόστιμο που προβλέπεται είναι ίσο με το 50% επί του αναγραφόμενου στο φορολογικό στοιχείο φόρου που δεν αποδόθηκε.

Τέλος, ειδικές διατάξεις³⁴⁹ αφορούν τη συρροή των πιο πάνω διοικητικών παραβάσεων και τον τρόπο υπολογισμού του τελικού ποσού του προστίμου που θα επιβληθεί³⁵⁰.

Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4337/2015, βασικός σκοπός της νέας διάρθρωσης του συστήματος φορολογικών κυρώσεων αποτέλεσε ο εξορθολογισμός του ύψους αυτών, ούτως ώστε να είναι αναλογικότερη η επιβολή τους αλλά να αυξηθεί η εισπραξιμότητα των προστίμων αυτών. Επίσης, τονίζεται η ανάγκη διασφάλισης είσπραξης του ΦΠΑ δεδομένου του «κοινοτικού» χαρακτήρα του. Συγκεκριμένα, με τις νέες ρυθμίσεις αφενός αυστηροποιούνται οι κυρώσεις για την μη υποβολή ή την ανακριβή υποβολή δηλώσεων σε σχέση με τις αντίστοιχες παραβάσεις άλλων φορολογιών και αφετέρου καθορίζονται πρόστιμα για ορισμένες κατηγορίες παραβάσεων που διατυπώνονται για πρώτη φορά ρητώς, όπως η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς την υποβολή δήλωσης έναρξης και η έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής σχετικής δήλωσης, με τις οποίες επιδιώκεται η κάλυψη των αντίστοιχων κενών που υφίσταντο στη φορολογική νομοθεσία. Περαιτέρω, με την αιτιολογική έκθεση τονίζεται ότι με τις νέες ρυθμίσεις επιδιώκεται η κατάργηση των διαδικαστικών παραβάσεων, οι οποίες επιβάλλονταν

³⁴⁹ Αρ. 54 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 51 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από 25-07-2016, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 51

σωρευτικά με τα πρόστιμα της συνυπάρχουσας φοροδιαφυγής. Υπό το πρίσμα αυτό σκοπός του νομοθέτη ήταν να καταργηθούν τα πρόστιμα που ήταν απολύτως αποσυνδεδεμένα με την ζημία του Δημοσίου και δεν είχαν κάποιο «αποζημιωτικό» χαρακτήρα.

Οι μεταβατικές διατάξεις για το άρθρο 58Α ΚΦΔ βρίσκονται στο άρθρο 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, στις παραγράφους 16 & 17, οι οποίες καλύπτουν περιπτώσεις για φορολογικές περιόδους μέχρι την 31.12.2013.

Αξίζει στο σημείο αυτό να αναφερθούν και οι διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ, οι οποίες περιγράφουν τις διαδικαστικές παραβάσεις και τα σχετικά πρόστιμα που επιβάλλονται και αφορούν την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ και το μητρώο:

- Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή ή ελλιπής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης
- Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή πολλαπλή εγγραφή

Τα πρόστιμα για τις πιο πάνω παραβάσεις κυμαίνονται, ανάλογα με το είδος και τη βαρύτητα από 100 έως και 500 ευρώ, όπως ειδικότερα ορίζεται στο άρθρο 54 ΚΦΔ.

Τέλος πρέπει να σημειωθεί και η διάταξη του άρθρου 62 παρ. 7 ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 ΚΦΔ επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59 ΚΦΔ.

Επίσης συναφείς διατάξεις για επιβολή προστίμου απαντώνται και σε άλλα νομοθετήματα. Σημαντικότερη είναι αυτή του άρθρου 79³⁵¹ του Ν. 4472/2017

³⁵¹ «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. 2. Οι διατάξεις της παρ. 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού

και αναφέρεται στο πρόστιμο που επιβάλλεται για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισούται με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Γ. Ποινικές κυρώσεις

Το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο πεδίο του ΦΠΑ επισύρει και ποινικές κυρώσεις, οι οποίες κατά κύριο λόγο περιγράφονται στον ΚΦΔ, όπως θα εξετασθεί ενδελεχώς στη συνέχεια. Για την ενεργοποίηση των ποινικών διατάξεων προβλέπεται συγκεκριμένη διαδικασία, η οποία περιγράφεται στο άρθρο 55Α ΚΦΔ και περιγράφει τις ενέργειες της φορολογικής διοίκησης για την παραπομπή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη. Η διάταξη αυτή συνδέει ουσιαστικά τη διοικητική διαδικασία του φορολογικού ελέγχου με την ποινική διαδικασία της παραπομπής σε ποινική δίκη.

ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 επί των υποθέσεων της παρ. 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδίκων από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου.»

Από τις 17 Οκτωβρίου 2015 και μετά (δηλαδή από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Νόμου 4337/2015), το ποινικό πλαίσιο αναφοράς για πράξεις φοροδιαφυγής σε φόρους τους οποίους διαχειρίζονται οι αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ), γίνεται πλέον από τις διατάξεις 66-71 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, σε σχέση με το πεδίο του ΦΠΑ και σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 3 του ΚΦΔ «Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: (...) β) αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας (...).». Ακολούθως σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου «Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας (...).».

Συνεπώς, η βασική μορφή της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ είναι πλημμέλημα που τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 ετών εφόσον το ποσό ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά έτος το ποσό των 50.000 ευρώ. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ποινικού Κώδικα η απειλούμενη ποινή εκτείνεται από τις 10 ημέρες μέχρι και τα δύο έτη. Η ιδιαίτερα διακεκριμένη μορφή της φοροδιαφυγής αυτής είναι κακούργημα που τιμωρείται με ποινή κάθειρξης, δηλαδή η απειλούμενη ποινή εκτείνεται από τα δύο έτη μέχρι και τα είκοσι έτη³⁵² εφόσον ο οφειλόμενος ΦΠΑ είναι από 100.001 ευρώ και πάνω. Με το νόμο αυτό κατοχυρώνεται ως θεμελιωτικό του αδίκου ένα χρηματικό κατώφλι, αυτό των 50.000 ευρώ. Το μοναδικό κριτήριο για την αναβάθμιση της αξιόποινης συμπεριφοράς από πλημμέλημα σε κακούργημα είναι το ύψος του ποσού του ΦΠΑ. Η αξιόποινη, δηλαδή, συμπεριφορά συνδέεται άμεσα με ποσοτικά στοιχεία. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη του νόμου, το ύψος του ποσού υπολογίζεται σε ετήσια βάση. Το γεγονός ότι ο νομοθέτης επέλεξε το απόλυτο ποσοτικό κριτήριο για την υπαγωγή μιας συμπεριφοράς σε πλημμέλημα ή σε κακούργημα έχει ως μειονέκτημά του ότι

³⁵² Άρθρο 52 παρ. 3 του Ποινικού Κώδικα

με τον τρόπο αυτό δεν συσχετίζεται ποτέ το ύψος της φοροδιαφυγής προς το συνολικό εισόδημα του παραβάτη. Έτσι, εκείνοι οι οποίοι πραγματοποιούν σε ετήσια βάση υψηλότερο τζίρο βρίσκονται εκτεθειμένοι στον κίνδυνο να αντιμετωπίσουν κατηγορίες σε βαθμό κακουργήματος για ασήμαντες σε σχέση με το τζίρο τους παραβάσεις, ενώ εκείνοι που από πεποίθηση φοροδιαφεύγουν (μη αποδίδοντας το 100% του οφειλόμενου ΦΠΑ) αντιμετωπίζουν ηπιότερες κατηγορίες. Για την αποφυγή του παραπάνω άδικου αποτελέσματος θα μπορούσε να εξεταστεί η θεσμοθέτηση πρόβλεψης με συνδυασμό του ποσοτικού και του αναλογικού (ποσοστού επί του τζίρου) κριτηρίου³⁵³. Σε κάθε περίπτωση πάντως εφόσον δεν σημειώνεται υπέρβαση των ποσοτικών ορίων που θέτει ο ΚΦΔ, παραμένει δυνατή αποκλειστικά η επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Επιπρόσθετα θα ήταν επιθυμητό ο νομοθέτης να διακρίνει την περίπτωση εκείνη κατά την οποία ο φορολογούμενος εισέπραξε τον σχετικό ΦΠΑ αλλά δεν τον απέδωσε από την περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος ναι μεν δεν απέδωσε αλλά και δεν εισέπραξε τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Θα μπορούσε να θεμελιώνεται ποινική ευθύνη μόνο σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου ο δράστης έχει ήδη εισπράξει ή παρακρατήσει το μη αποδιδόμενο τελικά ποσό ΦΠΑ. Στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί δόλος α΄ βαθμού για την τέλεση του αδικήματος. Βέβαια η σχετική διάταξη του άρθρου 66 ΚΦΔ φαίνεται να επιτρέπει τη θεμελίωση ποινικής ευθύνης ακόμα και για ποσά ΦΠΑ που δεν έχουν εισπραχθεί ή παρακρατηθεί από τον δράστη. Σε τέτοιες περιπτώσεις παραμένει αναγκαία, πάντως, η εκδήλωση συμπεριφορών παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης, με την έννοια ότι ο δράστης αποκρύπτει τα γενεσιουργά γεγονότα της φορολογικής οφειλής, παρεμποδίζοντας έτσι τον καταλογισμό σε βάρος του της φορολογικής οφειλής για τα ποσά που ΦΠΑ που παρανόμως δεν εισέπραξε ή δεν παρακράτησε³⁵⁴.

Ένα ακόμη ενδιαφέρον ζήτημα που αξίζει να σημειωθεί είναι ότι στις ως άνω διατάξεις γίνεται επανάληψη της περιγραφής των τρόπων τέλεσης του

³⁵³ Δημήτριάδης Γ., Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 110

³⁵⁴ Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2018, Θ. Παπακυριάκου, Εγκλήματα φοροδιαφυγής-Ποινικές κυρώσεις, άρθρο 66, σελ.1987

αδικήματος καθώς επίσης γίνεται ρητή αναφορά στο ποσό του ΦΠΑ που «δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται». Ωστόσο, από τη γραμματική διατύπωση απουσιάζει παντελώς η περιγραφή της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή επιστροφής ή συμψηφισμού ή έκπτωσης ποσού ΦΠΑ μετά από παραπλάνηση της Φορολογική Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων. Έτσι εμφανίζεται το φαινόμενο μιας ατελούς περιγραφής της αξιόποινης συμπεριφοράς, αφού για αυτή δεν προβλέπεται καμία απειλούμενη ποινή.

Όσον αφορά τις καταργηθείσες διατάξεις του Ν. 2523/1997, να σημειωθεί ότι δεν χάνουν τελείως τη σημασία τους. Ναι μεν, για πράξεις φοροδιαφυγής που τελέστηκαν από 17 Οκτωβρίου 2015 και μετά αποκλειστικής εφαρμογής έχουν οι προαναφερθείσες διατάξεις του ΚΦΔ, για πράξεις όμως φοροδιαφυγής που τελέστηκαν πριν τη 17^η Οκτωβρίου 2015 εξακολουθούν και εφαρμόζονται οι παλαιές διατάξεις, δηλαδή του Ν. 2523/1997, εκτός και αν προκύπτει στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση ότι οι νέες διατάξεις συνεπάγονται ευμενέστερα αποτελέσματα για τον κατηγορούμενο, οπότε και εφαρμόζονται οι νέες διατάξεις με βάση την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι η νομοθετική παρέμβαση που οδήγησε στην κατάργηση των παλαιών ποινικών διατάξεων του Ν. 2523/1997 και τη σχετική ενσωμάτωση αυτών στον ΚΦΔ συνιστά απόρροια της αντίστοιχης δέσμευσης του ελληνικού κράτους που είχε αναλάβει με το 3^ο Μνημόνιο. Με το Ν. 4336/2015 που κύρωσε το 3^ο Μνημόνιο είχε αναληφθεί η υποχρέωση να αναληφθούν μέτρα και να θεσπιστούν νέες νομοθετικές διατάξεις για τον εκσυγχρονισμό και τη διεύρυνση του ορισμού της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής σε όλους τους φόρους.

Τέλος, να σημειωθεί ότι τα άρθρα 66 έως 71 ΚΦΔ δεν καταλαμβάνουν πράξεις φοροδιαφυγής σε σχέση με φόρους που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τα Τελωνεία, ακόμη και όταν οι φόροι αυτοί εμπίπτουν από συστηματική άποψη στις γενικές κατηγορίες φόρων που μνημονεύονται στο άρθρο 66 ΚΦΔ³⁵⁵. Το

³⁵⁵ Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2018, Θ. Παπακυριάκου, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις επί των άρθρων 66-71 του ΚΦΔ, σελ.1921 επ.

ποινικό κυρωτικό πλαίσιο αναφοράς για τις πράξεις φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους αρμοδιότητας των Τελωνείων και συνεπώς και του αντίστοιχου ΦΠΑ που οφείλεται κατά τις εξαγωγές, εξακολουθεί να τίθεται (κατ' αρχήν) από τα άρθρα 119^A, 137 και 155 επ. του Ν. 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας»³⁵⁶.

Δ. Συνέπειες της διαπίστωσης ύπαρξης καταχρηστικής πρακτικής βάσει της Οδηγίας και της νομολογίας του Δικαστηρίου

Η Οδηγία, ενώ θεσπίζει³⁵⁷ την υποχρέωση κάθε υποκειμένου στο φόρο να καταβάλει το ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης όπως προβλέπεται στο άρθρο 250 αυτής, δεν ορίζει περαιτέρω ειδικούς κανόνες για την εξασφάλιση της είσπραξης του φόρου. Δεν προβλέπει συγκεκριμένα μέτρα ούτε κυρώσεις, που πρέπει να λαμβάνονται ή να επιβάλλονται σε περίπτωση μη καταβολής εντός της οριζόμενης από τα κράτη μέλη προθεσμίας. Τα κράτη μέλη είναι ουσιαστικά ελεύθερα να λαμβάνουν μέτρα για την εξασφάλιση της καταβολής του φόρου. Μπορούν μάλιστα να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Από τα άρθρα 2 και 273 της Οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή³⁵⁸. Το άρθρο 325 ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμήσουν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ και, ειδικότερα, τα υποχρεώνει να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων.

³⁵⁶ Βλ. ενδεικτικά τις αποφάσεις ΔΠρ Πειραιώς Α3751/2018, ΔΠρ Πειραιώς Α6163/2018, ΔΠρ Αθήνας 12021/2017, ΔΠρ Αθήνας 27639/2011

³⁵⁷ Άρθρο 206

³⁵⁸ C-574/15, 2.5.2018, Mauro Scialdone, ECLI:EU:C:2018:295, σκ.25-26, C-524/15, 20.3.2018, Luca Menci, ECLI:EU:C:2018:197, σκ.18

Εν προκειμένω, τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από το ΦΠΑ³⁵⁹.

Το Δικαστήριο έχει κάνει σαφή τη θέση του στο ερώτημα ποια θα πρέπει να είναι η συνέπεια όταν διαπιστώνεται η ύπαρξη καταχρήσεων. Συγκεκριμένα ότι *«η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής δεν πρέπει να συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεως, για την οποία θα ήταν αναγκαία η ύπαρξη σαφούς και μη διφορούμενης νομικής βάσεως, αλλά να επιφέρει, ως απλή συνέπεια της εν λόγω διαπιστώσεως, την υποχρέωση επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών του ΦΠΑ επί των εισροών τα οποία εξέπεσαν»*³⁶⁰. Επιπλέον, *«οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική»*³⁶¹. Η νομολογία αυτή επιβεβαιώνεται και στην απόφαση C-103/09, Weald Leasing Ltd (σκ. 51) κατά την οποία *«σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ορισμένοι όροι των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως και/ή η παρεμβολή της Suas στις εν λόγω συμβάσεις συνιστούν καταχρηστική πρακτική, το δικαστήριο αυτό οφείλει να αναχαρακτηρίσει τις εν λόγω συμβάσεις χωρίς να λάβει υπόψη την ύπαρξη της Suas και/ή να τροποποιήσει ή να μην εφαρμόσει τους εν λόγω συμβατικούς όρους»*.

Ε. Γενικά Συμπεράσματα

Από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 2, του άρθρου 250 παρ. 1 και του άρθρου 273 της Οδηγίας αλλά και του άρθρου 4 παρ.3. ΣΕΕ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους. Οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από το συνδυασμό των διατάξεων αυτών είναι γενικότερες και αφορούν την ορθή είσπραξη του φόρου. Ως εκ τούτου, καλύπτουν ρυθμίσεις που έχουν θεσπίσει

³⁵⁹ C-574/15, 2.5.2018, Mauro Scialdone, ECLI:EU:C:2018:295, σκ.27, C-524/15, 20.3.2018, Luca Menci, ECLI:EU:C:2018:197, σκ.19

³⁶⁰ C-255/02, 21.2.2006, Halifax, σκ. 93, C-110/99, 14.12.2000, Emsland-Staike GmbH, I - 11595, σκ.56

³⁶¹ C-255/02, 21.2.2006, Halifax, σκ. 94

τα κράτη μέλη για την επιβολή κυρώσεων τόσο για διαδικαστικές παραβάσεις όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις φοροδιαφυγής, υπό την προϋπόθεσή πάντα ότι οι κυρώσεις αυτές σέβονται την αρχή της αναλογικότητας και δεν βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και της αποτροπής της απάτης³⁶².

Συνεπώς, οι κυρώσεις που επιβάλλονται από τη νομοθεσία πρέπει να είναι αποτελεσματικές, να έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας. Ειδικότερα, όσον αφορά τις κυρώσεις σχετικά με παραβάσεις στο πεδίο του ΦΠΑ δεν φαίνεται να δημιουργούν αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητά τους με την ενωσιακή νομοθεσία και τη νομολογία του Δικαστηρίου. Πράγματι, τα πρόστιμα που επιβάλλονται, πέραν της αποτελεσματικότητάς τους και του αποτρεπτικού τους χαρακτήρα, σέβονται την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι υπολογίζονται ως ποσοστό του ποσού του ΦΠΑ που αποφεύγεται η πληρωμή. Ενδεχομένως ένα ζήτημα με την αρχή της αναλογικότητας να προκύπτει όσον αφορά την ποινική κύρωση του άρθρου 66 ΚΦΔ, καθόσον τα χρηματικά όρια που προβλέπει η εν λόγω διάταξη είναι οριζόντια και δεν λαμβάνουν καθόλου υπόψη το ύψος του κύκλου εργασιών του φορολογούμενου που υποπίπτει στη σχετική παράβαση, αλλά μόνο το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε.

ΣΤ. Η άμυνα του φορολογουμένου

Οι σχέσεις μεταξύ της Διοίκησης και των φορολογουμένων χαρακτηρίζονται ανέκαθεν από μιας μορφής ανισότητα εις βάρος των δεύτερων. Η φορολογική διοίκηση κατέχει, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, μια σειρά από προνόμια, τα οποία της παρέχουν τη δυνατότητα να βεβαιώνει και να εισπράττει τα δημόσια έσοδα, για να ασκεί με τη σειρά της την κυβερνητική της πολιτική. Εντούτοις, η παροχή αυτών των προνομίων στη διοίκηση, η οποία δικαιολογείται καταρχήν από σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, μπορεί να οδηγήσει σε αυθαιρεσίες εις βάρος των φορολογουμένων.

³⁶² Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2018, Κ. Πέρρου, Τόκοι και Πρόστιμα, Άρθρο 58 Α, σελ.1671

Για την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών και τη διατήρηση των παροχών και των υπηρεσιών που οι πολίτες αναμένουν από την κοινωνία, είναι μεν σημαντικό να διασφαλιστεί η έγκαιρη και στο ακέραιο είσπραξη των φόρων αλλά ταυτόχρονα και η πρόληψη και καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ειδικά αναφορικά με το ΦΠΑ, ο οποίος λόγω του έμμεσου χαρακτήρα του «αδιαφορεί» για τις οικονομικές δυνάμεις του καταναλωτή.

Για λόγους δίκαιης μεταχείρισης, οι ειλικρινείς φορολογούμενοι δεν θα πρέπει να επιβαρύνονται με πρόσθετους φόρους, εξαιτίας της μη συμμόρφωσης ή της μη καταβολής φόρων άλλων φορολογουμένων, ώστε τελικά να καλύπτεται το δημοσιονομικό έλλειμμα. Αρκετές φορές η θέση των φορολογουμένων μπορεί να καταστεί δυσχερής, καθώς μπορεί να κληθούν να καταβάλλουν ποσά τα οποία δεν οφείλουν και για την είσπραξη των οποίων το Κράτος μπορεί να χρησιμοποιήσει αναγκαστικά μέτρα, τα οποία θίγουν τόσο την ιδιοκτησία όσο και την προσωπική ελευθερία των πολιτών³⁶³.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο και συγκεκριμένα στον τομέα του ΦΠΑ όπου η εναρμόνιση απαντάται σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με άλλες φορολογίες (για παράδειγμα η άμεση φορολογία), δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη υπέρ των δικαιωμάτων των φορολογουμένων. Ειδικότερα, σχετικά νομοθετήματα με την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών με την ιδιότητά τους ως «φορολογουμένων» είναι ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής «ο Χάρτης») και η Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (εφεξής η «ΕΣΔΑ»). Παρ' όλα αυτά και τα δύο ως άνω νομοθετήματα θεμελιωδών δικαιωμάτων δεν περιλαμβάνουν ρητές διατάξεις για την προστασία των φορολογουμένων. Αντιθέτως, υπάρχει ρητή πρόβλεψη για τη διασφάλιση του δικαιώματος του Κράτους να εξασφαλίσει την πληρωμή των φόρων³⁶⁴. Όσον αφορά την προστασία των φορολογουμένων βάσει του Χάρτη, αξίζει να σημειωθεί ότι αυτή απορρέει³⁶⁵, μεταξύ άλλων, από την αρχή *nes bis in idem*, την προστασία της ιδιοκτησίας, τον σεβασμό της

³⁶³ Σαββαΐδου Κ., Η άμυνα του φορολογουμένου έναντι των αυθαιρεσιών της φορολογικής διοίκησης.

³⁶⁴ Βλ. Άρθρο 1 παρ. 2 του 1^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ («το δικαίωμα παντός κράτους (...) προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων»)

³⁶⁵ Βλ. ειδικότερα υπό στοιχείο 5.Ε.ΙΙ.

ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, την αρχή της ισότητας και της απαγόρευσης των διακρίσεων, το δικαίωμα στη χρηστή διοίκηση, το δικαίωμα πρόσβασης σε έγγραφα. Κρίσιμο καθίσταται λοιπόν το ερώτημα του ύψους και της έκτασης της προστασίας των πολιτών έναντι της διοίκησης.

Οι Συνθήκες της ΕΕ προβλέπουν για τους Ευρωπαίους πολίτες γενικά δικαιώματα και ελευθερίες που στόχο έχουν να εξασφαλίσουν την αποφυγή διακρίσεων και την ελευθερία μετακίνησης και άσκησης οικονομικής δραστηριότητας σε ολόκληρη την ένωση. Ειδικότερα, τα δικαιώματα αυτά και οι ελευθερίες είναι η ελευθερία μετακίνησης των εργαζομένων³⁶⁶, η ελευθερία εγκατάστασης³⁶⁷, η ελευθερία παροχής και λήψης υπηρεσιών³⁶⁸, η ελευθερία κίνησης κεφαλαίων και πληρωμών³⁶⁹ καθώς και το δικαίωμα μετακίνησης και ελεύθερης επιλογής κατοικίας εντός των εδαφών της ΕΕ³⁷⁰.

Να σημειωθεί εν προκειμένω ότι η φορολογική διαφάνεια και η ανταλλαγή πληροφοριών που αποτελούν βασικούς τρόπους καταπολέμησης της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ, προϋποθέτουν υψηλού επιπέδου διαθεσιμότητα της πληροφορίας και προσβασιμότητα (της φορολογικής εξουσίας) σε αυτήν, γεγονός που προμηνύει ενδεχόμενες παραβιάσεις δικαιωμάτων που έχουν να κάνουν με την προστασία της ιδιωτικότητας και των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, αλλά ακόμη και κίνδυνο προσβολής της τιμής και της προσωπικότητας. Υπάρχει επομένως ενδεχόμενη δυνητική παραβίαση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, των ατομικών αλλά και των οικονομικών ελευθεριών του φορολογουμένου και γενικότερα, κίνδυνοι αμφισβήτησης των βασικών πυλώνων του Κράτους Δικαίου.

Συμπερασματικά λοιπόν, η προσπάθεια επίτευξης της σύγχρονης (πληρέστερης) φορολογικής διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών για την πάταξη της φοροδιαφυγής, καθώς και της λεγόμενης καταχρηστικής φοροαποφυγής εγκυμονεί κινδύνους που σχετίζονται με το Κράτος Δικαίου, ενώ, ιδανικά, θα έπρεπε να λειτουργεί παράλληλα και συμπληρωματικά με αυτό.

³⁶⁶ Άρθρα 45-48 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

³⁶⁷ Άρθρα 49-55 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

³⁶⁸ Άρθρα 56-62 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

³⁶⁹ Άρθρα 63-66 και άρθρο 75 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

³⁷⁰ Άρθρο 21 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι στο πλαίσιο του σχεδίου δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής που εγκρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή την 6^η Δεκεμβρίου 2012, περιλαμβάνεται και ο ευρωπαϊκός κώδικας φορολογουμένων. Ο «Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων»³⁷¹ παρέχει ένα σύνολο βασικών αρχών που συγκεντρώνει τα κύρια υφιστάμενα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ των φορολογουμένων και των φορολογικών διοικήσεων στην Ευρώπη. Βασίζεται στις βασικές γενικές αρχές και τις βέλτιστες πρακτικές σε επίπεδο κρατών μελών που θεωρούνται χρήσιμες για την ενίσχυση της συνεργασίας, της καλής πίστης και της εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των φορολογουμένων, ώστε να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη διαφάνεια σε ό,τι αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις και των δύο πλευρών και να προωθείται μια προσέγγιση των φορολογικών διοικήσεων προσανατολισμένη στις υπηρεσίες. Ο ως άνω Κώδικας καλεί τις φορολογικές διοικήσεις και τους Ευρωπαίους φορολογούμενους να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν όλες αυτές τις αρχές και τις πρακτικές, συμπεριλαμβανομένων νέων εξελίξεων και ιδεών. Κατά συνέπεια, ο παρών κώδικας δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα, αλλά θα πρέπει να θεωρηθεί πρότυπο στο οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να προσθέσουν ή να προσαρμόσουν τα απαραίτητα στοιχεία, ώστε να ανταποκρίνονται στις εθνικές ανάγκες και συνθήκες.

I. Διοικητική διαδικασία και δικαστική προστασία

Όταν ο φορολογούμενος αμφισβητεί μια ρητή πράξη, η οποία έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική διοίκηση, ή επιθυμεί να προσβάλει την παράλειψη έκδοσης πράξης (περίπτωση σιωπηρής άρνησης) μπορεί να ζητήσει την επανεξέταση της εν λόγω πράξης/παράλειψης. Κατά το στάδιο του καταλογισμού φορολογικών βαρών, ο φορολογούμενος μπορεί να αμυνθεί, εφόσον αμφισβητεί το φόρο που του καταλογίζουν οι δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, σε δύο στάδια, διοικητικό (εξωδικαστική επίλυση) και δικαστικό.

Ειδικότερα:

³⁷¹ https://www.taxheaven.gr/pagesdata/european_taxpayers_code_tax.pdf

Όσον αφορά την εξωδικαστική επίλυση της διαφοράς, αυτή αφορά ουσιαστικά την (υποχρεωτική, όπως προκύπτει κατωτέρω) άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Η ενδικοφανής προσφυγή είναι διοικητική προσφυγή η οποία, αν και προσομοιάζει με ένδικο μέσο, διαφέρει από αυτό γιατί ασκείται ενώπιον των Διοικητικών Αρχών και όχι ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου είναι υποχρεωτική πριν από την άσκηση οποιασδήποτε δικαστικής προσφυγής. Μάλιστα, καθίσταται απαράδεκτη η άσκηση ένδικου μέσου (προσφυγής) απευθείας στα δικαστήρια, εάν προηγουμένως δεν έχει εξαντληθεί η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής η οποία καταλήγει στην έκδοση νέας πράξης από την αρμόδια υπηρεσία που την εξετάζει. Η διαδικασία αυτή επίλυσης των φορολογικών αμφισβητήσεων στο επίπεδο της φορολογικής διοίκησης, αποτελεί σημαντικό στάδιο της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας, το οποίο έπεται του σταδίου επιβολής του φόρου και προηγείται του δικαστικού σταδίου επίλυσης των διαφορών³⁷², επιτελώντας πολλαπλή λειτουργία, καθώς συμβάλει στην ενίσχυση του αυτοελέγχου της διοίκησης αλλά και στην ελάφρυνση των Δικαστηρίων και στη διεύρυνση της νομικής προστασίας των φορολογουμένων³⁷³.

Ρυθμίζεται, όσον αφορά τη διαδικασία και τις προθεσμίες από το αρ. 63 παρ. 1 του ΚΦΔ και περιλαμβάνει την ακόλουθη διαδικασία: *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από*

³⁷² Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2018, Ε. Πριστούρη, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις επί των άρθρων 63 – 65Α του ΚΦΔ, σελ. 1749

³⁷³ Σύμφωνα και με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4174/2013 στο αρ. 63, η ενδικοφανής προσφυγή έχει διττή λειτουργία: να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επίλυσης και να λειτουργήσει ως στάδιο προελέγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της Δικαιοσύνης, ώστε να αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων.

τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.»

Σημαντικό είναι να αναφερθούν και οι διατάξεις των αρ. 64 και 65 του ΚΦΔ. Με την πρώτη εισάγεται ρητά η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης για την πλήρη αιτιολόγηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και με τη δεύτερη καθιερώνεται στην ενδικοφανή διαδικασία κανόνας για το βάρος απόδειξης, σύμφωνα με τον οποίο σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής το βάρος απόδειξης των προβαλλόμενων πλημμελειών της αμφισβητούμενης πράξης φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος προβαίνει και στη σχετική αμφισβήτηση.

Όσον αφορά το δικαστικό στάδιο επίλυσης των διαφορών, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια (άρθρα 63 επόμε. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), εάν αμφισβητεί την νέα πράξη που προκύπτει από το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Η απόφαση που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής (ή η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη αυτής) αποτελεί την οριστική εκτελεστή πράξη που προσβάλλεται ενώπιον των Δικαστηρίων και η οποία ενσωματώνει την αρχική προσβαλλόμενη πράξη. Ειδικότερα, κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου εντός 30 ημερών (90 ημέρες εάν είναι κάτοικος εξωτερικού).

Κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα που προβλέπει ότι τόσο η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής όσο και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, στις φορολογικές διαφορές η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής καθώς και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης³⁷⁴.

Ωστόσο, ειδικές διατάξεις προβλέπουν την αναστολή των παραπάνω πράξεων μόνο κατά ορισμένο ποσοστό. Σε αυτή την περίπτωση ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει την αναστολή εκτέλεσης για το προβεβαιωθέν ποσό του φόρου μέχρι την εκδίκαση της ασκηθείσας προσφυγής από το διοικητικό δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή. Μέχρι την εκδίκαση της

³⁷⁴ Άρθρο 69 παρ. 2 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), εφεξής «ΚΔΔ»

παραπάνω αίτηση αναστολής ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει την προσωρινή διαταγή από τον Πρόεδρο του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, ώστε να μην βεβαιωθεί το ποσοστό του φόρου που προβιβαιώνεται.

Όταν πια η διαδικασία βρίσκεται στο στάδιο της είσπραξης του φόρου, όταν δηλαδή επιδοθεί στο φορολογούμενο πράξη ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, έκθεση κατασχέσεως, προγράμματος πλειστηριασμού ή πίνακα κατατάξεως, ή και οποιασδήποτε πράξεως εκτελέσεως, αυτός μπορεί να ασκήσει ανακοπή³⁷⁵ κατά της συγκεκριμένης πράξης εκτέλεσης. Η προθεσμία άσκησης καθώς και η άσκηση της ανακοπής δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Μπορεί όμως να υποβληθεί και ξεχωριστό αίτημα αναστολής της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Στην ειδική περίπτωση της προσωπική κράτησης των οφειλετών του Δημοσίου, ο καταδικαζόμενος σε προσωπική κράτηση μπορεί καταρχήν να προβάλλει αντιρρήσεις ως προς τη νομιμότητα της σύλληψής του κατά το χρονικό σημείο της σύλληψής του από αστυνομικά όργανα στον Πρόεδρο Πρωτοδικών του Πρωτοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έγινε η σύλληψη. Στην περίπτωση κατά την οποία η οφειλή εξοφλήθη, ο κρατούμενος με αίτησή του, που απευθύνεται στο Πρωτοδικείο του τόπου όπου βρίσκεται η φυλακή, μπορεί να ζητήσει την απόλυσή του. Επίσης, ο κρατούμενος μπορεί με αίτησή του να ζητήσει την αναστολή της προσωπικής του κράτησης, για χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των τριών μηνών σε περίπτωση καταβολής ικανού μέρους του χρέους.

Στις περιπτώσεις αναστολής λειτουργίας καταστήματος, απαγόρευσης εξόδου από τη χώρα, ή άρνησης χορήγησης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας είναι δυνατή η άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως στο Συμβούλιο της Επικρατείας.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το ελληνικό φορολογικό δίκαιο δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις για την ευθύνη της φορολογικής διοίκησης έναντι των φορολογουμένων για τις πράξεις ή παραλείψεις της τόσο στο στάδιο της βεβαίωσης όσο και στο στάδιο είσπραξης του φόρου. Έτσι η αστική ευθύνη των φορολογικών οργάνων έναντι των φορολογουμένων ρυθμίζεται από τις γενικές

³⁷⁵ Άρθρο 217 επ. ΚΔΔ

διατάξεις του άρθρου 105 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα, που αφορά το σύνολο των δραστηριοτήτων της διοίκησης.

Αναφορικά με την ποινική ευθύνη των υπαλλήλων της φορολογικής αρχής, ο Ελληνικός Ποινικός Κώδικας περιλαμβάνει στο αρ. 244 το αδίκημα της καταπίεσης, αναφέροντας ότι: «Υπάλληλος που εν γνώσει εισπράττει φόρους, δασμούς, τέλη ή άλλα φορολογήματα, δικαστικά έξοδα ή οποιαδήποτε δικαιώματα που δεν οφείλονται τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών». Σύμφωνα δε με την θεωρία του Ποινικού Δικαίου η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος περιορίζει την ευθύνη μόνο στον άμεσο δόλο πρώτου και δευτέρου βαθμού και αποκλείει τον ενδεχόμενο δόλο. Ο δόλος αυτός περιλαμβάνει και τη γνώση της μη οφειλής³⁷⁶. Από την διάταξη προκύπτει, αναφορικά με την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος, το οποίο είναι γνήσιο, ιδιαίτερο, και απαιτεί ο αυτουργός να είναι υπάλληλος, κατά την έννοια του άρθρου 13α του Ποινικού Κώδικα, ότι απαιτείται η είσπραξη, υπό μορφή φόρων, δασμών, τελών ή άλλων φορολογικής φύσης επιβαρύνσεων, μη οφειλόμενων στο σύνολό τους ή κατά ποσό που εισπράχθηκε.

II. Το βάρος απόδειξης

Μαχητά και αμάχητα τεκμήρια

Η διαπίστωση της ύπαρξης καταχρηστικής πρακτικής σε ζητήματα ΦΠΑ προϋποθέτει, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την αυστηρή εφαρμογή των προϋποθέσεων τις οποίες προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την Οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού οφέλους, η παροχή του οποίου θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση αυτού του φορολογικού οφέλους.

³⁷⁶ ΑΠ 1311/94 Ποινικά Χρονικά, Τόμος ΜΔ', σελίδα 148

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης ερμηνεύοντας τα άρθρα 167³⁷⁷, 168 (α)³⁷⁸, 178 (α)³⁷⁹, 220 (1)³⁸⁰ και 226³⁸¹ της Οδηγίας, το εθνικό δικαστήριο, εφόσον παρουσιαστεί η υπόθεση ενώπιον του,

³⁷⁷ «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

³⁷⁸ «Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπέμπει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στο φόρο (...)»

³⁷⁹ «Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240 (...)»

³⁸⁰ «Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο (...)»

³⁸¹ «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: 1) η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, 2) αλληλοδιάδοχος αριθμός, βασισμένος σε μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, 3) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του άρθρου 214, με βάση τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, 4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη κατά το άρθρο 214, με βάση τον οποίο έλαβε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στο φόρο ή παράδοση αγαθών του άρθρου 138, 5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στο φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών, 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, 7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, 8) η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή η απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας, 9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται, 10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή, 11) σε περίπτωση απαλλαγής ή όταν ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος του φόρου, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή σε κάθε άλλη ένδειξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης, 12) σε περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου που πραγματοποιείται με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 138, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α), τα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο β), 13) σε περίπτωση εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, η παραπομπή στο άρθρο 306 ή στις αντίστοιχες εθνικές διατάξεις ή οποιαδήποτε άλλη ένδειξη με την οποία προσδιορίζεται ότι έχει εφαρμοσθεί το εν λόγω καθεστώς, 14) σε περίπτωση εφαρμογής ενός από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η παραπομπή στο άρθρο 313, στο άρθρο 326 ή στο άρθρο 333 ή στις αντίστοιχες εθνικές διατάξεις ή οποιαδήποτε άλλη ένδειξη με την οποία προσδιορίζεται ότι έχει εφαρμοσθεί ένα από τα καθεστώτα αυτά, 15) όταν ο υπόχρεος του φόρου είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 204, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αυτού του φορολογικού αντιπροσώπου του άρθρου 214 καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του»

οφείλει να εκτιμήσει τα προβαλλόμενα πραγματικά περιστατικά και να εξακριβώσει αν υφίστανται στη συγκεκριμένη διαφορά στοιχεία δηλωτικά της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής. Μια τέτοια διαπίστωση πρέπει σε κάθε περίπτωση να στηρίζεται σε αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία.

Συγκεκριμένα τα ως άνω άρθρα έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική στο πλαίσιο της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται στον υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή αποδοθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του τιμολογίου των υπηρεσιών αυτών, ή ένας από τους προμηθευτές του, διέπραξε παρατυπίες, χωρίς η εν λόγω αρχή να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στο φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών³⁸².

Επιπρόσθετα τα ως άνω άρθρα της Οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική στο πλαίσιο της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται στον υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι ο τελευταίος δεν βεβαιώθηκε, πρώτον, ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση είχε την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο, δεύτερον, ότι διέθετε τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τρίτον, ότι είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του φόρου προστιθέμενης αξίας υποχρεώσεις του, ή με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στο φόρο δεν διαθέτει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα τρία προαναφερθέντα στοιχεία, παρά το γεγονός ότι πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η Οδηγία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και ότι ο υποκείμενος στο φόρο δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου³⁸³.

³⁸² C-80/11 και C-142/11, 21.6.2012, Mahagében και Dávid, σκ. 50

³⁸³ C-80/11 και C-142/11, 21.6.2012, Mahagében και Dávid, σκ. 66

Σε αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή οι φορολογικές αρχές είχαν τη δυνατότητα να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκείμενους στο φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αφενός, να διακριβώνουν ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο, ότι είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τέλος, ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτουν έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία, ουσιαστικά θα μεταβίβαζαν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα στους υποκείμενους στο φόρο κάτι το οποίο έρχεται σε αντίθεση με το γράμμα της Οδηγίας. Οι φορολογικές αρχές είναι επιφορτισμένες με την υποχρέωση να υποβάλλουν τους υποκείμενους στο φόρο στους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή η διάπραξη απάτης περί το ΦΠΑ καθώς και να επιβάλλουν κυρώσεις σε όσους υποκείμενους στο φόρο έχουν διαπράξει παρατυπίες ή απάτη. Εναπόκειται σε αυτές να αποδείξουν με επαρκή βεβαιότητα τα αντικειμενικά στοιχεία με βάση τα οποία καθίσταται δυνατό να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί δικαίωμα προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης διαπραχθείσας από τον προμηθευτή ή από άλλο επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων.

Κατά τη νομολογία³⁸⁴ του Δικαστηρίου, οι επιχειρηματίες οι οποίοι λαμβάνουν τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να τους ζητηθούν προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις τους δεν έχουν σχέση με απάτη περί το ΦΠΑ ή με άλλου είδους απάτη, πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν τη νομιμότητα των πράξεων αυτών χωρίς να κινδυνεύουν να απωλέσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που αποδόθηκε επί των εισροών. Ασφαλώς, εφόσον υφίστανται ενδείξεις από τις οποίες να προκύπτουν υποψίες για την

³⁸⁴ C-80/11 και C-142/11, 21.6.2012, Mahagében και Dávid, σκ. 53 και 60, Kittel και Recolta Recycling, 6.7.2006, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκ. 51

ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, ο επιμελής και συνετός επιχειρηματίας ενδέχεται, αναλόγως των συγκεκριμένων συνθηκών της εκάστοτε υποθέσεως, να υποχρεωθεί να αναζητήσει πληροφορίες για τον επιχειρηματία από τον οποίο σχεδιάζει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες προκειμένου να βεβαιωθεί ότι ο επιχειρηματίας αυτός είναι αξιόπιστος.

Επιπλέον, από το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, το άρθρο 2 και το άρθρο 250, παράγραφος 1, της Οδηγίας, καθώς και από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να λαμβάνει όλα τα κατάλληλα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα για την εξασφάλιση της εισπράξεως ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και για την πάταξη της φοροδιαφυγής³⁸⁵. Οι ως άνω διατάξεις όμως, πέραν των ορίων που θέτουν, δεν εξειδικεύουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη και, συνεπώς, παρέχουν σε αυτά ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέσα επιτεύξεως των σκοπών της εισπράξεως του συνόλου του ΦΠΑ και της πάταξης της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, ιδίως, τις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.

Σύμφωνα με πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου, το άρθρο 273 της Οδηγίας δεν αντιτίθεται, καταρχήν, σε εθνική ρύθμιση, η οποία, προκειμένου να διασφαλιστεί η ακριβής είσπραξη του ΦΠΑ και η πάταξη της φοροδιαφυγής, χρησιμοποιεί ως βάση για τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ο υποκείμενος στο φόρο τον συνολικό κύκλο εργασιών, όπως αυτός έχει υπολογιστεί, διά της επαγωγικής μεθόδου, βάσει τομεακών μελετών εγκεκριμένων από υπουργική απόφαση³⁸⁶. Ωστόσο, η εθνική αυτή ρύθμιση και η επακόλουθη εφαρμογή της είναι σύμφωνες με το δίκαιο της ΕΕ μόνον εφόσον συνάδουν με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, η αρχή αυτή δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει ότι η διαδικασία διορθωτικού προσδιορισμού κινείται μόνο σε περιπτώσεις σημαντικών αποκλίσεων μεταξύ του ποσού του κύκλου εργασιών που δηλώθηκε από τον υποκείμενο στο φόρο

³⁸⁵ C-576/15, *Marinova*, σκ. 41 και C-524/15, *Menci*, σκ. 18

³⁸⁶ C-648/16, 21.11.2018, *Fontana*, ECLI:EU:C:2018:932, σκ.36

και του ποσού που υπολογίστηκε διά της επαγωγικής μεθόδου, λαμβανομένου υπόψη του κύκλου εργασιών τον οποίο πραγματοποίησαν πρόσωπα που ασκούν την ίδια δραστηριότητα με τον υποκείμενο αυτό. Οι τομεακές μελέτες που χρησιμοποιούνται προκειμένου να καθοριστεί διά της επαγωγικής μεθόδου ο κύκλος εργασιών πρέπει να είναι ακριβείς, αξιόπιστες και επικαιροποιημένες. Μια τέτοια απόκλιση μπορεί μόνο να δημιουργήσει μαχητό τεκμήριο, το οποίο δύναται να ανατραπεί από τον υποκείμενο στο φόρο, βάσει αντίθετων αποδεικτικών στοιχείων.

Σύμφωνα με τις σκέψεις 43-45 του Δικαστηρίου, στην υπόθεση Fontana, πρέπει να επισημανθεί ότι, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, πρέπει να διασφαλίζονται τα δικαιώματα άμυνας του υποκείμενου στο φόρο, πράγμα που σημαίνει ιδίως ότι, πριν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου βλαπτικού για τον υποκείμενο στο φόρο, αυτός πρέπει να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων οι αρχές σκοπεύουν να στηρίξουν την απόφασή τους³⁸⁷. Ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει, αφενός, να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει τόσο το κατά πόσον η επίμαχη τομεακή μελέτη είναι ακριβής όσο το κατά πόσον είναι λυσιτελής για την αξιολόγηση της ειδικής του καταστάσεως. Αφετέρου, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εξηγήσει για ποιους λόγους ο δηλωθείς κύκλος εργασιών, καίτοι κατώτερος του καθορισμένου διά της επαγωγικής μεθόδου, αντανακλά την πραγματικότητα της δραστηριότητάς του κατά την επίμαχη περίοδο. Στο μέτρο που η εφαρμογή ρυθμίσεως σχετικής με τομεακή μελέτη συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο ενδεχόμενη υποχρέωση αποδείξεως αρνητικών πραγματικών περιστατικών, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να μην είναι το απαιτούμενο επίπεδο αποδείξεως υπέρμετρα υψηλό

Ο όρος καλή πίστη

Ως έννοια, ο όρος «καλή πίστη» δεν έχει οριστεί στην Οδηγία ή στη νομολογία του Δικαστηρίου. Ωστόσο, ο ως άνω όρος λαμβάνει μεγαλύτερη σημασία λόγω της αναφοράς του στη νομολογία του Δικαστηρίου. Από τη νομολογία τόσο την

³⁸⁷ Βλ. επίσης C-129/13 και C-130/13, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, 3.7.2014, EU:C:2014:2041, σκ. 30

εθνική όσο και την ευρωπαϊκή, ο όρος «καλή πίστη» του φορολογουμένου προσώπου, υποδηλώνει ότι το πρόσωπο αυτό, βάσει μιας αντικειμενικής εμπορικής συμπεριφοράς, ενήργησε συνειδητά σύμφωνα με τις απαιτήσεις και το σκοπό του νόμου. Ως εκ τούτου, η καλή πίστη του υποκείμενου στο φόρο αντανακλά τη στάση του απέναντι στην ορθότητα της φορολογίας και στα νόμιμα (δημοσιονομικά) συμφέροντα των εθνικών φορολογικών αρχών και την προθυμία του να εξυπηρετήσει αυτούς τους σκοπούς. Ο όρος «καλή πίστη» ενδεχομένως περιλαμβάνει και μια εμπορική διάσταση με την έννοια ότι ο φορολογούμενος διαπραγματεύεται με εγκατεστημένους εμπορικούς εταίρους, επιλέγει τους προμηθευτές με τη δέουσα προσοχή και διατηρεί τις τιμές της κοινής αγοράς.

- **Νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την καλή πίστη του φορολογουμένου**

Η Οδηγία στο σχετικό κεφάλαιο³⁸⁸ για το δικαίωμα έκπτωσης, αναφέρει με σαφήνεια όλες τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις άσκησης του ως άνω δικαιώματος. Σε κανένα σημείο των διατάξεων αυτών αλλά ούτε και στον ΚΦΠΑ³⁸⁹ γίνεται αναφορά στην καλή πίστη του υποκείμενου στο φόρο. Σε αντίθεση με την Οδηγία και την εθνική νομοθεσία για το ΦΠΑ, στη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων αλλά και του Δικαστηρίου εμφανίζεται αρκετά συχνά η έννοια της καλής πίστης σε υποθέσεις ΦΠΑ και συγκεκριμένα σε υποθέσεις σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης.

Αρχικά το Δικαστήριο χρησιμοποίησε τον όρο «καλή πίστη» σε υποθέσεις σχετικές με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και αργότερα συσχέτισε τους όρους «καλή πίστη» και «απάτη» χωρίς όμως κατ' αρχήν να παρέχει ένα σαφή ορισμό για την έννοια της καλής πίστης³⁹⁰. Από τις πρώτες ουσιαστικές θέσεις του Δικαστηρίου στην έννοια της καλής πίστης εντοπίζεται στην υπόθεση C-440/04, Axel Kittel για το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Κατά μία έννοια με τον τρόπο αυτό το Δικαστήριο δημιούργησε ένα επιπλέον

³⁸⁸ Άρθρα 167 επ. της Οδηγίας

³⁸⁹ Νόμος 2859/2000, ΦΕΚ 248/Α'7.11.2000, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

³⁹⁰ Lasinsky-Sulecki Krzysztof, Looking for taxable Persons' Good Faith, IBFD, International Vat Monitor, 2016, Volume 27, No.2

προαπαιτούμενο για το δικαίωμα έκπτωσης, το οποίο δεν περιλαμβάνεται στην Οδηγία.

Αξίζει να αναφερθούμε στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου, προκειμένου να δούμε με τρόπο το ευρωπαϊκό δικαστήριο χρησιμοποιεί και ερμηνεύει τον όρο «καλή πίστη»:

C-439/04 και C-440/04, 6.7.2006, Axel Kittel

Οι συνεκδικαζόμενες υποθέσεις προέκυψαν εξαιτίας της άρνησης της βελγικής εφορίας να δεχθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για πράξεις που εμπλέκονται σε απάτες του τύπου «γαϊτανάκι». Το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα του υποκειμένου στο φόρο να εκπέσει το ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο τελευταίος, ενέχει απάτη περί το ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει ακριβώς και στην περίπτωση που οι πράξεις πραγματοποιούνται στο πλαίσιο απάτης που διαπράττει ο πωλητής, χωρίς να το γνωρίζει ή να μπορεί να το γνωρίζει ο υποκείμενος στο φόρο.

Το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή ουσιαστικά αναδιατυπώνει την αρχή της καλής πίστης του φορολογουμένου στην αρχή του «..εάν γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ο φορολογούμενος...» για την κακή συμπεριφορά των άλλων, ιδίως όταν αυτή η παράνομη συμπεριφορά αποτελεί φοροδιαφυγή, απάτη ή κατάχρηση στο πεδίο του ΦΠΑ. Το Δικαστήριο συμπεραίνει ότι «*οι επιχειρηματίες που λαμβάνουν κάθε μέτρο που θα μπορούσε ευλόγως να προσδοκάται από αυτούς προκειμένου να εξασφαλίσουν ότι οι πράξεις τους δεν εμπλέκονται σε απάτη, είτε πρόκειται για απάτη περί το ΦΠΑ ή για άλλου είδους απάτη, πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν τη νομιμότητα των πράξεων αυτών χωρίς να κινδυνεύουν να χάσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών*» (σκ. 51). Η ακριβής έννοια της

φράσης «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει» δεν αποσαφηνίζεται ρητά από το Δικαστήριο παρά το γεγονός ότι απαντάται σε αρκετές αποφάσεις³⁹¹.

C-131/13, 18.12.2014, Italmoda

Η υπόθεση αφορά κατ' αρχήν την άρνηση απαλλαγής, εκπτώσεως ή επιστροφής του ΦΠΑ από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές που αντιτάχθηκε στην εταιρεία Italmoda, λόγω συμμετοχής της σε φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ. Ένα από τα ζητήματα που τέθηκαν από το εθνικό δικαστήριο προς το Δικαστήριο είναι εάν η εκ προθέσεως συμμετοχή σε απάτη κωλύει την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, παρά την απουσία σχετικής διατάξεως στο εθνικό δίκαιο.

Το Δικαστήριο κατέληξε στην κρίση ότι οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να αρνούνται την αναγνώριση δικαιωμάτων που προβλέπονται από την Οδηγία, η επίκληση των οποίων γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική παράδοση. Αυτό ισχύει τόσο στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στο φόρο φοροδιαφεύγει, αλλά και στην περίπτωση που αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την οικεία πράξη, μετείχε σε πράξη που συνιστά φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ, η οποία έχει διαπραχθεί από τον προμηθευτή ή άλλον επιχειρηματία ο οποίος ενεργεί σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων. Επισημαίνει δηλαδή το δικαστήριο ότι η ανάμειξη σε φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ είναι δυνατό να συνίσταται σε συμμετοχή, η οποία ήταν ή έπρεπε να είναι συνειδητή, σε αλυσίδα πράξεων στο πλαίσιο της οποίας ένας άλλος επιχειρηματίας, με μεταγενέστερη πράξη διενεργηθείσα εντός άλλου κράτους μέλους, ολοκληρώνει την τέλεση της φοροδιαφυγής αυτής. Και για το λόγο αυτό είναι δυνατό να αντιταχθεί άρνηση αναγνώρισεως των ως άνω αναφερομένων δικαιωμάτων, παρά το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή διαπράχθηκε εντός κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος μέλος εντός του οποίου ζητήθηκε η αναγνώριση των δικαιωμάτων αυτών και ότι ο υποκείμενος στο φόρο έχει τηρήσει, στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, τις τυπικές

³⁹¹ Ενδεικτικά βλέπε τις ακόλουθες αποφάσεις: C-277/14, 22.10.2015, PPUH Stehcemp, ECLI:EU:C:2015:719, C-285/09, 7.12.2010, R., [2010] ECR I-12605, C-146/05, 27.9.2007, Collée, [2007] ECR I-7861, C-439/04 and C-440/04, 6.7.2006, Kittel, [2006] ECR I-6161

προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την αναγνώριση των εν λόγω δικαιωμάτων.

Τέλος, να σημειωθεί ότι κατά την κρίση του Δικαστηρίου εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αντιτάξουν σε υποκείμενο στο φόρο, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, ακόμη και όταν το εθνικό δίκαιο δεν διαθέτει αντίστοιχες διατάξεις που να προβλέπουν τέτοια άρνηση, αν έχει αποδειχθεί, με αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη που επικαλείται για να θεμελιώσει το οικείο δικαίωμα, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων. Ειδικότερα, στο μέτρο που συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά συνιστούν κατάχρηση ή απάτη δεν είναι δυνατό να θεμελιωθεί δικαίωμα προβλεπόμενο από τη νομική τάξη της Ένωσης υπέρ του φορολογουμένου. Η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει της Οδηγίας δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρεώσεως στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθεί το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα, οι οποίες προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία όσον αφορά το δικαίωμα αυτό, στην πραγματικότητα δεν πληρούνται.

Σχετικά με τις ως άνω αποφάσεις (Kittel και Italmoda) διαπιστώνουμε ότι παρατηρείται μια διαφορετική νομολογική προσέγγιση στο ζήτημα της καλής πίστης. Ενώ δηλαδή στην υπόθεση Italmoda το Δικαστήριο καταλήγει ότι η έλλειψη καλής πίστης αποτελεί τον λόγο που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Οδηγίας, στην υπόθεση Kittel ο υποκείμενος στο φόρο θα στερηθεί του δικαιώματος έκπτωσης εάν δεν τελεί σε καλή πίστη ακόμα και αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η Οδηγία. Παρατηρούμε δηλαδή σε δύο παρεμφερείς υποθέσεις του Δικαστηρίου, με διαφορετικά μεν πραγματικά περιστατικά, κοινό όμως το ζήτημα της «παθητικής συμμετοχής» στην απάτη, το Δικαστήριο να υιοθετεί διαφορετική γραμμή αιτιολογίας στο σκεπτικό του. Η εν λόγω διαφοροποίηση μας προβληματίζει στην προσπάθεια μας να ερμηνεύσουμε το δικαιολογητικό λόγο της στέρησης συγκεκριμένων δικαιωμάτων όταν δεν υπάρχει ξεκάθαρη νομική βάση στο εσωτερικό δίκαιο της

χώρας του φορολογούμενου προσώπου. Στο σημείο αυτό να σημειωθεί εκ νέου ότι η καλή πίστη ως επιπλέον απαιτούμενο στοιχείο, δεν βρίσκει νομοθετικό έρεισμα στην Οδηγία και στο εθνικό δίκαιο παρά μόνο στη νομολογία του Δικαστηρίου. Επιπλέον, η καλή πίστη ως έννοια είναι γενική και αρκετά ασαφής και αυτή ακριβώς η έλλειψη σαφήνειας επιβεβαιώνεται από τον μεγάλο αριθμό προδικαστικών ερωτημάτων σχετικά με την εφαρμογή της.

C-146/05, 27.9.2007, Collée

Το Δικαστήριο έκρινε κατά την εξέταση δικαιώματος απαλλαγής ενδοκοινοτικής παράδοσης από το ΦΠΑ, ότι το εθνικό δικαστήριο οφείλει να λάβει υπόψη ότι ο υποκείμενος στο φόρο απέκρυψε αρχικώς και σκοπίμως την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως, μόνον αν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και αν ο κίνδυνος αυτός δεν εξαλείφθηκε πλήρως από τον υποκείμενο στο φόρο. Δηλαδή στο ζήτημα εάν η απαλλαγή από το ΦΠΑ πρέπει να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του υποκειμένου στο φόρο, το Δικαστήριο καταλήγει ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από το κατά πόσον υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος.

Βάσει της απόφασης αυτής, συμπεραίνουμε ότι η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με καλή πίστη μπορεί να προστατέψει το φορολογούμενο ενώ αντίθετα η «κακή πίστη» οδηγεί σε επιβολή κυρώσεων μόνο όταν υπάρχει σημαντικός κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

Σε συνδυασμό με την Collée, αξίζει να σημειωθεί το συμπέρασμα που καταλήγει το Δικαστήριο στην απόφαση Schmeink & Cofreth and Strobel: σε ΦΠΑ, ο οποίος υπολογίστηκε αχρεώστητα ο καλόπιστος εκδότης του φορολογικού στοιχείου μπορεί να διορθώσει το παραστατικό σε εύλογο χρονικό διάστημα, εάν δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt

Η ως άνω απόφαση εκδόθηκε μετά από αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως του γερμανικού δικαστηρίου στο πλαίσιο διαφοράς σχετικά με την άρνηση χορήγησης απαλλαγής από ΦΠΑ. Η εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου αναφέρει ρητώς ότι το γεγονός ότι ο προμηθευτής ενήργησε καλοπίστως, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε και αποκλείεται η

συμμετοχή του σε φορολογική απάτη αποτελούν σημαντικά στοιχεία για να καθοριστεί η δυνατότητα να υποχρεωθεί ο προμηθευτής αυτός να καταβάλει εκ των υστέρων το ΦΠΑ. Σύμφωνα μάλιστα και με τις παρατηρήσεις του γενικού εισαγγελέα (σημείο 45), θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογίζεται σε υποκείμενο στο φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τις δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων δεν έχει καμία επίδραση. Το Δικαστήριο καταλήγει ότι, ένας προμηθευτής πρέπει να μπορεί να στηρίζεται στη νομιμότητα της πράξεως που επιχειρεί χωρίς να κινδυνεύει να χάσει το δικαίωμά του περί απαλλαγής από το ΦΠΑ όταν τελεί σε αδυναμία να αντιληφθεί, έστω και αν επιδεικνύει όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συντρέχαν στην πραγματικότητα, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που του προσκόμισε ο αγοραστής.

C-409/04, 27.9.2007, Teleos plc.

Η απόφαση αυτή αφορά υπόθεση ενδοκοινοτικής απόκτησης, η απορρέουσα από την οποία πράξη, δηλαδή η ενδοκοινοτική παράδοση, απαλλάσσεται του ΦΠΑ αν πληροί τις προϋποθέσεις της Οδηγίας. Μάλιστα, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.

Επίσης σύμφωνα με την αρχή της ασφάλειας από τη στιγμή που ένα κράτος μέλος, έχει προβλέψει τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής ενδοκοινοτικής παραδόσεως, καθορίζοντας, μεταξύ άλλων, κατάλογο των εγγράφων που πρέπει να υποβληθούν στις αρμόδιες αρχές, και δέχθηκε αρχικώς τα έγγραφα που υπέβαλε ο προμηθευτής ως δικαιολογητικά αποδεικτικά στοιχεία του δικαιώματος απαλλαγής, δεν μπορεί μεταγενέστερα να υποχρεώνει τον προμηθευτή να καταβάλει τον σχετικό με την εν λόγω παράδοση ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται ότι, λόγω φοροδιαφυγής που διέπραξε ο αποκτών, την οποία δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο προμηθευτής, τα εν λόγω αγαθά δεν απομακρύνθηκαν υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως. Εφόσον δηλαδή ο προμηθευτής, ενήργησε καλοπίστως

και προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία δικαιολογούντα, εκ πρώτης όψεως, το δικαίωμά του απαλλαγής για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, απαγορεύεται να υποχρεωθεί να καταβάλει μεταγενέστερα το ΦΠΑ επί των αγαθών αυτών, αν τα στοιχεία αυτά αποδειχθούν ψευδή, χωρίς παρ' όλ' αυτά να αποδειχθεί η συμμετοχή του εν λόγω προμηθευτή στη φοροδιαφυγή, εφόσον ο προμηθευτής έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποίησε δεν οδηγεί σε συμμετοχή στη φοροδιαφυγή αυτή.

Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο θεωρεί ότι η καλή πίστη του φορολογούμενου προσώπου αποτελεί κομβικό σημείο στην απόφασή του εάν μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλει το ΦΠΑ μετά τη συναλλαγή σε περίπτωση κατά την οποία ο άλλος συναλλασσόμενος με την ιδιότητα του πελάτη έχει εφαρμόσει λανθασμένα τη νομοθεσία του ΦΠΑ.

Σχετικά με τις δύο αυτές αποφάσεις (Netto Supermarkt και Teleos) αξίζει να σημειωθεί η σύνδεση που κάνει το Δικαστήριο μεταξύ της καλής πίστης και της αρχής της αναλογικότητας. Ο φορολογούμενος δεν θα πρέπει να καθίσταται υπεύθυνος και να υφίσταται τις συνέπειες της φορολογικής νομοθεσίας (άρνηση χορήγησης δικαιώματος έκπτωσης, ποινές, πρόστιμα) σε περίπτωση που τελεί σε καλή πίστη και δεν ήταν δικές του (αλλά τρίτων) οι πράξεις εκείνες που οδήγησαν σε απώλεια φορολογητέας ύλης. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιβολή σημαντικών φορολογικών κυρώσεων θα ήταν δυσανάλογη με τη συμπεριφορά του φορολογουμένου. Σύμφωνα και με το Δικαστήριο «Ασφαλώς, ο σκοπός προλήψεως της φοροδιαφυγής δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών. Ωστόσο, κάθε κατανομή του κινδύνου μεταξύ του προμηθευτή και της φορολογικής αρχής, κατόπιν της φοροδιαφυγής που διέπραξε τρίτος, πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Εξάλλου, αντί της προλήψεως της φοροδιαφυγής, ένα καθεστώς που καθιστά πλήρως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ τον προμηθευτή, ανεξαρτήτως της συμμετοχής του στη φοροδιαφυγή, δεν διαφυλάσσει κατ' ανάγκην το εναρμονισμένο σύστημα του ΦΠΑ από τη φοροδιαφυγή και την καταστρατήγηση εκ μέρους του αποκτώντος. Ο αποκτών, μολονότι απαλλάσσεται κάθε ευθύνης, μπορεί, πράγματι, να παρακινηθεί να μην αποστείλει ή να μη μεταφέρει τα αγαθά εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως

και να μην τα δηλώσει για τους σκοπούς του ΦΠΑ στα προβλεπόμενα κράτη μέλη προορισμού»³⁹².

C-277/14, 22.10.2015 Stehcemp

Η παραπάνω απόφαση εκδόθηκε μετά από αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως του Πολωνικού δικαστηρίου στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς όσον αφορά την άρνηση του διευθυντή της φορολογικής αρχής να αναγνωρίσει στην ΡΡΥΗ Stehcemp το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε για πράξεις θεωρηθείσες ως ύποπτες. Το ζήτημα που κλήθηκε το Δικαστήριο να αποσαφηνίσει είναι κατά πόσο διατηρεί ο υποκείμενος στο φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν, λόγω του ότι το τιμολόγιο έχει εκδοθεί από επιχειρηματία ο οποίος πρέπει να θεωρηθεί ως ανύπαρκτος επιχειρηματίας και λόγω του ότι είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή των αγαθών. Τελικώς κρίθηκε ότι μια τέτοια εθνική ρύθμιση μόνο τότε θα ήταν συμβατή με την Οδηγία, εάν έχει αποδειχθεί, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτείται από τον υποκείμενο στο φόρο να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η παράδοση αυτή εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει.

- **Η σημασία της φράσης «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει» στη νομολογία του Δικαστηρίου**

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η αρχή της καλής πίστης σε αρκετές αποφάσεις του Δικαστηρίου φαίνεται να έχει ενσωματωθεί στη φράση «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει» ο φορολογούμενος πως με την πράξη του ουσιαστικά μετέχει σε αλυσίδα απάτης περί το ΦΠΑ. Η φράση αυτή, με τον τρόπο που διατυπώνεται στις αποφάσεις του Δικαστηρίου, φαίνεται να συνδέεται με τη συμπεριφορά που αναμένεται από το φορολογούμενο και συνδέει τόσο την καλή του πίστη όσο και την ευθύνη του για σχετικό έλεγχο και έρευνα. Επομένως, ο φορολογούμενος «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει» όταν συγκεκριμένες

³⁹² C-409/04, 27.9.2007, Teleos plc., σκ.58

φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες, που έρχονται ή δεν έρχονται εις γνώση του, θα οδηγούσαν έναν «συνετό επιχειρηματία» στο συμπέρασμα ότι η συναλλαγή στην οποία λαμβάνει μέρος έχει αποχρώσεις ενδείξεις φοροδιαφυγής ή απάτης που βλάπτουν τη φορολογική αρχή³⁹³. Επομένως η έννοια της ως άνω φράσης κινείται μέσα στα όρια της λογικής, συνδυάζοντας τόσο την καλή πίστη αλλά και την ευθύνη για έρευνα σε ένα μεγάλο βαθμό.

Η ως άνω ευθύνη για έρευνα του φορολογούμενου προσώπου αποκτά ιδιαίτερο βάρος στις περιπτώσεις εκείνες όπου ο τελευταίος αντιλαμβάνεται σημάδια φοροδιαφυγής, απάτης ή κατάχρησης που διενεργείται από τρίτους μέσα στην αλυσίδα της ευρύτερης συναλλαγής. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος οφείλει να προσπαθήσει να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες και να λάβει τα απαραίτητα μέτρα όταν τα σημάδια της φοροδιαφυγής, της απάτης ή της κατάχρησης επιβεβαιωθούν. Ο καθορισμός, σε συγκεκριμένη υπόθεση, των μέτρων των οποίων η λήψη μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις του δεν έχουν σχέση με απάτη την οποία διέπραξε επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο εξαρτάται κατ' ουσίαν από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως³⁹⁴. Για παράδειγμα ο υποκείμενος στο φόρο ενδεχομένως να υποχρεούται, όταν διαθέτει ενδείξεις από τις οποίες είναι σε θέση να υποπτευθεί την ύπαρξη παρατυπιών ή απάτης, να λάβει πληροφορίες για τον επιχειρηματία από τον οποίο σκοπεύει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες, προκειμένου να βεβαιωθεί για την αξιοπιστία του. Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι η φορολογική αρχή μπορεί να απαιτεί γενικώς από τον εν λόγω υποκείμενο στο φόρο, αφενός, να εξακριβώνει ότι ο εκδότης του τιμολογίου που αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την καταβολή του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε

³⁹³ C-80/11 and C-142/11, 21.6.2012, Mahagében and Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, παρ. 60, C-427/10, 15.12.2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, [2011] ECR I-13377, παρ. 37 and 39.

³⁹⁴ C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, EU:C:2012:373, σκέψη 59

προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να κατέχει δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία³⁹⁵.

Ο λόγος για την ιδιαίτερη σημασία των προσπαθειών που ασκεί ο υποκείμενος στο φόρο στις περιπτώσεις αυτές είναι ότι, σε τέτοιες καταστάσεις, οι εθνικές δημόσιες αρχές ενδέχεται να έχουν εκτεθεί στον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων. Παραδείγματα πληροφοριών φορολογικού ενδιαφέροντος, τα οποία πρέπει να κινητοποιούν το φορολογούμενο είναι η πρόταση ή αποδοχή από το άλλο συμβαλλόμενο μέρος τιμών εκτός των συνήθων της αγοράς ή κάθε άλλος συμβατικός όρος που θα μπορούσε να θεωρηθεί εξαιρετικά ασυνήθιστος³⁹⁶. Ακόμα μεγαλύτερη επιμέλεια αναμένεται από το φορολογούμενο όταν αντικείμενο της συναλλαγής είναι αγαθά συχνά συνδεόμενα με την απάτη στο ΦΠΑ, όπως για παράδειγμα ηλεκτρονικά είδη και δικαιώματα εκπομπών ρύπων³⁹⁷.

Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η ευθύνη του φορολογούμενου προσώπου για την σχετική έρευνα στις περισσότερες περιπτώσεις θα έχει λιγότερες συνέπειες όσο μεγαλύτερη είναι η απόσταση μεταξύ του υποκείμενου στο φόρο και της αλυσίδας στην οποία η φοροδιαφυγή ή η απάτη λαμβάνει χώρα. Ο λόγος είναι ότι στις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος διαθέτει ελάχιστα έως μηδαμινά μέσα για να γνωρίζει ότι λαμβάνει χώρα φοροδιαφυγή ή απάτη στην εν λόγω συναλλαγή. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Teleos και λοιποί, σύμφωνα με την οποία «...ο σκοπός προλήψεως της φοροδιαφυγής δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών. Ωστόσο, κάθε κατανομή του κινδύνου μεταξύ του προμηθευτή και της φορολογικής αρχής, κατόπιν της φοροδιαφυγής που διέπραξε τρίτος, πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας³⁹⁸». Βέβαια, σε μια κατάσταση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο είναι απολύτως ανίκανος να προμηθευτεί τα αναγκαία φορολογικά στοιχεία εξαιτίας εξωτερικών παραγόντων, η ευθύνη του για έρευνα θα πρέπει να περιορίζεται στην ανάγκη να καταβληθούν επαρκείς

³⁹⁵ C-277/14, 22.10.2015 Stehcemp, σκ.52

³⁹⁶ C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries and others, [2006] ECR I-4191.

³⁹⁷ Βλ. και άρθρο 199 Α της Οδηγίας ΦΠΑ για τη λίστα με τα εμπορεύματα που είναι «ευάλωτα» σε απάτη.

³⁹⁸ C-409/04, Teleos and others, 27.9.2007, [2007] ECR I-7797, παρ. 58

προσπάθειες για να αποδειχθεί ότι οι απαιτούμενες φορολογικές πληροφορίες είναι πράγματι απρόσιτες. Το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι «...θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στο φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση³⁹⁹».

- **Νομολογία των εθνικών δικαστηρίων σχετικά με το βάρος απόδειξης της καλής πίστης του φορολογουμένου**

Σύμφωνα με τη νομολογία⁴⁰⁰ των ελληνικών δικαστηρίων στο ζήτημα της καλής πίστης, το οποίο συνήθως απαντάται σε υποθέσεις λήψης εικονικών και πλαστών τιμολογίων, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας βαρύνει κατ' αρχήν την φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως με το φερόμενο ως εκδότη, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Η φορολογική αρχή αρκεί να αποδείξει τα ακόλουθα:

είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή. Στην περίπτωση αυτή ο λήπτης έχει το βάρος να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του.

είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Στην περίπτωση αυτή ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου έχει το βάρος να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή

³⁹⁹ C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, [2008] ECR I-771, παρ. 23, C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, [2011] ECR I-14191, παρ. 24.

⁴⁰⁰ ΣτΕ 336/2018, ΔΕφ Αθηνών 1270/2018, ΔΕφ Πειραιώς Α1001/2018, ΔΕφ Θεσ/νίκης 491/2018, σκ. 4, ΔΕφ Αθηνών 787/2018, ΔΕφ Θεσ/νίκης Α2053/2017, σκ. 6, ΔΕφ Θεσ/νίκης 2773/2017, ΔΕφ Θεσ/νίκης 677/2016, σκ. 11, ΔΕφ Θεσ/νίκης 2551/2014, σκ.6, ΔΠρ. Θεσ/νίκης 3157/2018, σκ.4, ΔΕΦ Αθηνών 3788/2012, σκ.5

πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη. Σε περίπτωση δε απόδειξης ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του γεγονότος ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της ευθύνης, εφόσον αποδείξει έναντι της φορολογικής αρχής αφενός την καλή πίστη του και αφετέρου την ύπαρξη της συναλλαγής. Συνεπώς, η καλή πίστη προϋποθέτει την πραγματοποίηση (ύπαρξη της συναλλαγής) και τούτο διότι δεν είναι δυνατόν ο λήπτης του εικονικού ως προς τη συναλλαγή στοιχείου να πλανάται ως προς την ανυπαρξία της συναλλαγής, δηλαδή να νομίζει ότι η συναλλαγή έγινε, ενώ στην πραγματικότητα δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ⁴⁰¹.

Η ως άνω παρατιθέμενη νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων αφορούν ιδίως τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής στο τομέα του ΦΠΑ που τις συναντούμε με τη μορφή της εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή, όπως περιγράφεται ειδικότερα στο υπό 3.B.V.ii στοιχείο.

- **Καλή πίστη και δικαίωμα έκπτωσης**

Εφόσον προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, δηλαδή δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ. Το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η

⁴⁰¹ ΔΕΦ Αθηνών 3788/2012, σκ.14

οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής⁴⁰².

Η συμπαιγνία δηλαδή του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου μπορεί να θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε μπορεί να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

Η ερμηνευτική θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του ΦΠΑ, «εφόσον

⁴⁰² Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 134/30.5.2016

αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέχουν οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στο φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

- **Βαθμός δυσκολίας της απόδειξης της καλής πίστης**

Ένα ερώτημα που απασχολεί τη θεωρία αλλά και τη νομολογία του Δικαστηρίου έχει να κάνει με το βάρος απόδειξης της καλής πίστης σε περίπτωση καταχρήσεων. Το Δικαστήριο έχει διατυπώσει την γνώμη⁴⁰³ ότι η απόδειξη για την ύπαρξη του υποκειμενικού και αντικειμενικού στοιχείου (όπως αναλύονται διεξοδικά υπό το στοιχείο 3.A.II.ii πρέπει να λαμβάνει χώρα σύμφωνα με τους κανόνες του εσωτερικού δικαίου, εφόσον βέβαια δεν θίγεται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου. Το Δικαστήριο ουσιαστικά αφήνει το διαχωρισμό του βάρους απόδειξης κατά ένα μεγάλο ποσοστό στο εθνικό δικαστήριο. Στην πράξη, η έρευνα για την ύπαρξη του αντικειμενικού και υποκειμενικού στοιχείου, υπονοεί από μόνη της έναν διαχωρισμό του βάρους απόδειξης⁴⁰⁴. Εναπόκειται στα κράτη μέλη και συγκεκριμένα στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να διαπιστώσουν τη συνδρομή του αντικειμενικού στοιχείου. Εάν αυτό πληρούται, τότε θα προκύπτει ότι υπάρχει υποψία καταχρήσεων, η οποία μπορεί να αντικρουστεί από το φορολογούμενο αποδεικνύοντας ότι δεν είχε αποκλειστικά φορολογικούς λόγους για αυτή τη συναλλαγή.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου⁴⁰⁵ το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως να υποχρεώνουν έναν προμηθευτή, ο οποίος ενήργησε καλοπίστως και προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία δικαιολογούντα, εκ πρώτης όψεως, το δικαίωμά του απαλλαγής για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, να καταβάλει μεταγενέστερα το ΦΠΑ επί των

⁴⁰³ C-110/99, 14.12.2000, Emsland-Stärke GmbH, I -11595, σκ.54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

⁴⁰⁴ Weber D., Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recent trends in the direct and indirect tax case law of the Court of Justice of the European Law, Part 2, European Taxation, July 2013

⁴⁰⁵ C-409/04, 27.9.2007, Teleos plc., EU:C:2007:548

αγαθών αυτών, αν τα στοιχεία αυτά αποδειχθούν ψευδή, χωρίς παρ' όλα αυτά να αποδειχθεί η συμμετοχή του εν λόγω προμηθευτή στη φοροδιαφυγή, εφόσον ο προμηθευτής έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποίησε δεν οδηγεί σε συμμετοχή στη φοροδιαφυγή αυτή.

- **Η αναστροφή του βάρους απόδειξης**

Το Δικαστήριο έχει κρίνει⁴⁰⁶ σχετικά με το βάρος απόδειξης προκειμένου να εξακριβωθεί εάν μια πράξη έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή τα ακόλουθα: εφόσον οι διαδικαστικοί φορολογικοί κανόνες σε μεγάλο βαθμό καθορίζονται σε εθνικό επίπεδο, το βάρος απόδειξης οφείλει να φέρει η φορολογική αρχή. Συνεπώς, η αντιστροφή του εις βάρος του φορολογουμένου αποτελεί, εκ πρώτης άποψης, παραβίαση του κοινοτικού δικαίου και είναι δυνατή μόνο εφόσον τηρείται η αρχή της αναλογικότητας. Παρ' όλα αυτά, παρά τη συνοχή και τη σαφήνεια της αρχής, το Δικαστήριο σε αρκετές υποθέσεις έχει κληθεί να αποφανθεί σχετικά με την επιβολή πρόσθετων υποχρεώσεων συμμόρφωσης των φορολογουμένων ούτως ώστε να αποδείξουν την αθωότητά τους⁴⁰⁷ σχετικά με το εάν διαφορετικοί κανόνες του βάρους απόδειξης εφαρμόζονται στην απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου και του αφανούς εμπόρου⁴⁰⁸ καθώς και σχετικά με το εάν το βάρος απόδειξης θα μπορούσε να αντιστραφεί με γενικούς κανόνες⁴⁰⁹. Σε όλες τις σχετικές υποθέσεις το Δικαστήριο επιβεβαιώνει ότι, παρά τις όποιες εξαιρετικές περιστάσεις όπου το βάρος απόδειξης έχει αντιστραφεί, δεν επιτρέπεται να επιβληθούν στο φορολογούμενο επιπρόσθετες υποχρεώσεις, εκτός από την παροχή του κανονικού τιμολογίου και τη συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, καθώς επίσης επιβεβαιώνει ότι οι ίδιοι κανόνες ισχύουν σε όλους του τύπους φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ.

Επιβεβαιώνεται πάντως ότι ορισμένα κράτη μέλη όχι μόνο δεν εφαρμόζουν τη γενική αρχή σχετικά με το βάρος απόδειξης αλλά μετακυλούν στους

⁴⁰⁶ C-28/95, 17.7.97, Leur-Bloem, ECLI:EU:C:1997:369, σκ 48

⁴⁰⁷ C-146/05, Collee, ECLI:EU:C:2007:549; C-80/11, Mahageben and Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, C-642/11, Stroy trans, ECLI:EU:C:2013:54

⁴⁰⁸ C-285/11, Bonik, ECLI:EU:C:2012:774; C-527/11, Ablessio, ECLI:EU:C:2013:168; C-18/13, Maks Pen, ECLI:EU:C:2014:69

⁴⁰⁹ C-101/16, Paper Consult, ECLI:EU:C:2017:775

φορολογούμενους το βάρος να αποδείξουν ότι δεν γνώριζαν και δεν μπορούσαν να γνωρίζουν ότι συμμετείχαν σε οργανωμένη απάτη⁴¹⁰. Το Δικαστήριο για το ζήτημα αυτό αποφάνθηκε ότι «*Εναπόκειται στη φορολογική αρχή, η οποία έχει διαπιστώσει ότι ο εκδότης του τιμολογίου διέπραξε απάτες ή παρατυπίες να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί από τον παραλήπτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο παραλήπτης αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος έκπτωσης εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει*»⁴¹¹. Και ναι μεν η εν λόγω νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής επί παραβάσεων σχετικών με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και όχι στενά συνυφασμένων με φοροδιαφυγή ΦΠΑ, υπό το νέο όμως καθεστώς της κύρωσης του άρθρου 58Α ν. 4174/2013⁴¹², η νομολογία του Δικαστηρίου θα πρέπει να τύχει εφαρμογής, καθότι πλέον η κύρωση συνδέεται στενά με το δικαίωμα έκπτωσης και θα πρέπει να τηρείται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Συνεπώς στην περίπτωση που ο καταλογισμός κύρωσης κατά το άρθρο 58Α ν. 4174/2013 ερείδεται επί τη βάσει μη αναγνώρισης προς έκπτωσης «εικονικού» τιμολογίου, τότε η φορολογική αρχή θα πρέπει να φέρει το βάρος απόδειξης όχι μόνο της εικονικότητας αλλά και της γνώσης του λήπτη για τη συμμετοχή του στη φοροδιαφυγή⁴¹³.

Επιπλέον, η θέση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής⁴¹⁴ είναι ότι το βάρος απόδειξης δεν θα πρέπει να φέρει αποκλειστικώς ο φορολογούμενος και ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η γενική ικανότητα συμμόρφωσής του και το είδος και η οργάνωση της συναλλαγής. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι κάθε πρόσωπο το οποίο ευρίσκεται κανονικά σε κατάσταση καλυπτόμενη από το κοινοτικό

⁴¹⁰ C-277/14, PPUH Stehcemp, ECLI:EU:C:2015:719, σχετικά με τις διοικητικές πρακτικές που εφαρμόζονται στην Πολωνία

⁴¹¹ C- 277/14, Stehcemp, σκ. 50

⁴¹² Βλ. αναλυτικά υπό 5.Β

⁴¹³ Φινοκαλιώτης Δ., Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και οι νέες κυρώσεις υπό το πρίσμα του Ν. 4337/2015, 3ο ετήσιο επιστημονικό συνέδριο της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) σε συνεργασία με τον Δικηγορικό Σύλλογο Ηρακλείου, Απρίλιος 2016

⁴¹⁴ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή της 10ης Δεκεμβρίου 2007 με τίτλο «Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας - εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και όσον αφορά τρίτες χώρες» [COM(2007) 785 τελικό].

δίκαιο ενδέχεται να απωλέσει τα δικαιώματα που απολαύει δυνάμει της κοινοτικής νομοθεσίας σε περίπτωση που επιδιώξει να κάνει κατάχρηση των εν λόγω δικαιωμάτων. Οι εν λόγω περιπτώσεις αποτελούν την εξαίρεση: κατάχρηση παρατηρείται μόνο σε περιπτώσεις όπου, παρά την τυπική τήρηση των όρων που προβλέπονται στις σχετικές κοινοτικές ρυθμίσεις, δεν έχει επιτευχθεί ο επιδιωκόμενος με τις ρυθμίσεις αυτές σκοπός και υπάρχει πρόθεση εξασφάλισης οφέλους μέσω τεχνητής δημιουργίας προϋποθέσεων κτήσης του εν λόγω οφέλους. Το Δικαστήριο έχει ιδίως εφαρμόσει το δόγμα αυτό στην κοινοτική νομοθεσία σχετικά με τις επιστροφές κατά τις εξαγωγές και το ΦΠΑ.

- **Η αντιμετώπιση της καλής πίστης από τη νομολογία**

Η απόφαση 250/2018 του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε, μετά από άσκηση αίτησης αναιρέσεως από το Ελληνικό Δημόσιο κατά απόφασης του διοικητικού εφετείου για ζήτημα το οποίο δεν είχε επιλυθεί με απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανώτατου δικαστηρίου, ζήτημα που αφορούσε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών επί τη βάση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον καλόπιστο λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα, εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών την ανακύκλωση μετάλλων (χαλκού, ορειχάλκου, αλουμινίου κ.α.) και την επεξεργασία και εμπορία των προϊόντων αυτών, προμηθεύτηκε SCRAP χαλκού, ορειχάλκου και αλουμινίου, βάσει νομίμως θεωρημένων τιμολογίων, με εκδότρια αυτών ατομική επιχείρηση, η οποία είχε συναφή δραστηριότητα. Η αγοράστρια εταιρεία κατέβαλε το σχετικό τίμημα της αξίας που αναγραφόταν στα τιμολόγια, καταχώρησε στα βιβλία της τις οικείες συναλλαγές και άσκησε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των φορολογητέων εισροών.

Σε έλεγχο που πραγματοποίησε η Φορολογική Αρχή στην προμηθεύτρια εταιρεία προέκυψε ότι το πρόσωπο που πραγματοποίησε τη συναλλαγή των τιμολογίων, με την παράδοση στην αγοράστρια εταιρεία, των αγαθών που περιγράφονταν στα αντίστοιχα παραστατικά ήταν διαφορετικό από το εκεί αναγραφόμενο. ΣΗ διαπίστωση αυτή, αποτέλεσε τον λόγο εκδόσεως συμπληρωματικής φορολογικής πράξεως εις βάρος της εταιρείας, αποδέκτριας των τιμολογίων. Με την πράξη αυτή, μειώθηκαν οι φορολογητέες εισροές της

εταιρείας, κατά το ποσό της αναγραφόμενης στα τιμολόγια αξίας και, ακολούθως το ποσό ΦΠΑ που είχε εκπέσει η εταιρεία κατέστη απαιτητό. Το διοικητικό εφετείο ακύρωσε την πράξη αυτή με την αιτιολογία ότι η έκπτωση του ΦΠΑ ήταν νόμιμη, εφόσον η εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη των τιμολογίων. Το εφετείο στήριξε την απόφαση του, μεταξύ άλλων, στα ακόλουθα στοιχεία: το γεγονός ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, τα νομοτύπως θεωρημένα τιμολόγια, το συναφές περιεχόμενο των παραστατικών ως προς τις δραστηριότητες της εταιρείας και του εκδότη, την καταχώρηση των οικείων συναλλαγών στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας και την αποδεδειγμένη καταβολή του τιμήματος της προμήθειας των αναγραφόμενων στα τιμολόγια αγαθών.

Τέθηκε λοιπόν το ζήτημα κατά πόσον ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού μόνο ως προς το ζήτημα του εκδότη, δύναται καταχωρώντας αυτό στα βιβλία του, νομίμως να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισρών από το ποσό του ΦΠΑ των εκρών του. Το Ανώτατο Ακυρωτικό δικαστήριο αναφέρεται ρητώς στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (όπως αναφέρεται εκτενώς στο υπό στοιχείο 2.Δ) όσον αφορά το δικαίωμα των υποκειμένων στο φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ το ΦΠΑ επί των εισρών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν. Παραθέτοντας ρητά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το Συμβούλιο της Επικρατείας συνοψίζει εν συντομία τα ακόλουθα για το δικαίωμα έκπτωσης:

- Συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ
- Αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ
- Δεν μπορεί να περιορίζεται
- Ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισρών
- Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικού τύπου, δεν οδηγούν στην εκμηδένιση της ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης από το ΦΠΑ, εφόσον συντρέχουν οι ουσιαστικές, προς τούτο, προϋποθέσεις

Επιπλέον, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το ποσό του ΦΠΑ που ο ίδιος οφείλει το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε ως λήπτης τιμολογίων για προϊόντα ή υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν εφόσον πληρούνται οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- Ο λήπτης έχει στην κατοχή του ένα φορολογικό στοιχείο που έχει εκδοθεί νομοτύπως,
- Το φορολογικό στοιχείο αντιστοιχεί σε συναλλαγή που έχει ήδη πραγματοποιηθεί,
- Ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, για το οποίο ο λήπτης καλοπίστως υπέλαβε ότι ήταν πράγματι εκείνο που εκπλήρωσε τη συναλλαγή.

Στην περίπτωση αυτή και εφόσον συντρέχουν σωρευτικά όλες οι παραπάνω προϋποθέσεις η τυχόν δε απάτη του φερόμενου εκδότη φορολογικού στοιχείου ή η τυχόν συμπαιγνία του με τρίτο πρόσωπο, ούτως ώστε ο φερόμενος εκδότης να εμφανίζεται ως το πρόσωπο που πραγματοποίησε τη συναλλαγή αντί του τρίτου, δεν μπορεί να αντιταχτεί εκ μέρους της φορολογικής αρχής στον λήπτη, προκειμένου ο τελευταίος να μην ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή οφείλει να αποδεικνύει με επαρκή βεβαιότητα τα αντικειμενικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει, ότι ο λήπτης, που ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η συναλλαγή του με τον εκδότη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης ή ο επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων έτσι ώστε να αρνηθεί την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης στον υποκείμενο στο φόρο. Διαφορετικά η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου.

- **Η αρχή της ευθύνης τρίτου προσώπου (γνωστή ως “third party liability”)**

Η διαδικασία καταλογισμού τρίτου προσώπου για φοροδιαφυγή και εν γένει απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ φαίνεται να ξεκινά από το Ηνωμένο Βασίλειο. Το 2002, η φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου άρχισε να μην αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σε εμπόρους όπου ο αγοραστής των προϊόντων αποδεικνυόταν ότι ήταν απατεώνας (αφανής έμπορος). Η νέα αυτή

προσέγγιση της καταπολέμησης της απάτης είχε ως οικονομικό κίνητρο αλλά και σύνδεση με τη δυσκολία να γίνουν αντιληπτοί οι δράστες καθώς επίσης με το άμεσα σχετιζόμενο ζήτημα της μη δυνατής κάλυψης των εσόδων που χάνονταν εξαιτίας της απάτης⁴¹⁵. Όπως ήταν αναμενόμενο, η νέα αυτή πρακτική οδήγησε πολύ γρήγορα στην έκδοση σχετικών δικαστικών αποφάσεων. Τρεις υποθέσεις. Optigen, Fulcrum και Bond House⁴¹⁶, απασχόλησαν το δικαστήριο στο Ηνωμένο Βασίλειο και ενώ οι σχετικές δίκες αρχικώς κερδήθηκαν από την φορολογική αρχή, στη συνέχεια το δικαστήριο που δίκασε κατ' έφεση προσέφυγε στο Δικαστήριο με αίτημα για έκδοση προδικαστικής απόφασης.

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις Optigen, Fulcrum και Bond House, η φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου προσπάθησε να υποστηρίξει ότι, παρά το γεγονός ότι οι φορολογούμενοι δεν γνώριζαν για την απάτη Καρουζέλ, οι συναλλαγές τους δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της οικονομικής συναλλαγής για σκοπούς ΦΠΑ, υπό την έννοια της Οδηγίας, και συνεπώς δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Το Δικαστήριο όμως απέρριψε τον ισχυρισμό. Ειδικότερα, απέκλεισε την ευθύνη τρίτου προσώπου, με την αιτιολογία ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει για την απάτη, δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης, ανεξάρτητα από την ύπαρξη προγενέστερης ή μεταγενέστερης απατηλής πράξης σχετικά με το ΦΠΑ στην αλυσίδα των συναλλαγών. Ιδιαίτερα αυστηρός στην κριτική του όσον αφορά την ευθύνη τρίτου προσώπου ήταν ο Γενικός Εισαγγελέας στις προτάσεις του, σύμφωνα με τον οποίο *«Το Ηνωμένο Βασίλειο φαίνεται να αντιμετωπίζει την καταπολέμηση της κυκλικής απάτης ή, τουλάχιστον, να παρακάμπτει τα προβλήματα που αυτή θέτει, με τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ. Κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο δεν πρέπει να δεχθεί την άποψη αυτή. Με αυτήν μετατίθεται δραστικά το πρόβλημα από τις φορολογικές αρχές στον ιδιωτικό τομέα, σε βάρος του νόμιμου εμπορίου και της ορθής λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ. Ακόμη, εμποδίζονται τα κράτη μέλη να λάβουν κατάλληλα μέτρα κατά της κυκλικής*

⁴¹⁵ de la Feria R., Tax Fraud and the Rule of Law, Working Paper 18/02, Oxford University Center for Business Taxation, σελ. 23

⁴¹⁶ C-354/03, C-355/03 and C-484/03, 12.1.2006, Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, ECLI:EU:C:2006:16.

απάτης. Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όταν μια δραστηριότητα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, αυτό δεν σημαίνει ότι το κράτος μέλος χάνει την εξουσία να λάβει μέτρα κατ' αυτής. Συγκεκριμένα, το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να θεσπίσουν φορολογική εις ολόκληρον ευθύνη. Ο φορολογούμενος μπορεί, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου που οφείλει ο αντισυμβαλλόμενός του αν γνώριζε ή έπρεπε να γνωρίζει τις παράνομες δραστηριότητες αυτού. Ορισμένα κράτη μέλη έλαβαν μέτρα αυτού του είδους για την καταπολέμηση της κυκλικής απάτης» (σκ.42).

Ομοίως, λίγο αργότερα, στις επίσης συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-439/04 and C-440/04, Axel Kittel κατά Βελγικού Δημοσίου και Βελγικό Δημόσιο κατά Recolta Recycling⁴¹⁷ SPRL, υιοθετήθηκε ουσιαστικά το τεκμήριο αθωότητας. Το ζήτημα που οδήγησε την υπόθεση στο Δικαστήριο αφορούσε την άρνηση της βελγικής εφορίας να δεχθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για πράξεις που εμπλέκονται σε απάτες του τύπου Καρουζέλ. Το Δικαστήριο επανέλαβε την νομολογία του ότι οι αθώοι εμπλεκόμενοι φορολογούμενοι δεν πρέπει να είναι υπόλογοι για την απάτη στο ΦΠΑ. Και αθώοι είναι οι φορολογούμενοι, σύμφωνα με το Δικαστήριο, που δεν έχουν διαπράξει την απάτη καθώς επίσης έχουν πάρει όλα τα απαραίτητα προληπτικά μέτρα. Συνεπώς, ευθύνη τρίτου προσώπου για απάτη ΦΠΑ είναι δυνατή εφόσον ο φορολογούμενος «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί το ΦΠΑ».

Ένα χρόνο αργότερα εκδίδεται η C-384/04⁴¹⁸, CC&E and Attorney General κατά Federation of Technological Industries and Others, στην οποία το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι μπορεί να θεσπιστεί εθνική ρύθμιση που να προβλέπει ότι υποκείμενος στο φόρο, προς τον οποίο παραδόθηκαν αγαθά ή παρασχέθηκαν υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που οφείλεται για την οικεία παράδοση ή παροχή, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και

⁴¹⁷ C-439/04 και C-440/04, Axel Kittel κατά Βελγικού Δημοσίου και Βελγικό Δημόσιο κατά Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446

⁴¹⁸ C-384/04, 11.5.2006, CC&E and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, ECLI:EU:C:2006:309.

εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου αυτού υπό την προϋπόθεση της τήρησης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας. Στη συνέχεια το Δικαστήριο έθεσε τις γενικές αρχές για το βάρος απόδειξης του τρίτου σχετικά με την απάτη, λέγοντας ότι «*τεκμαίρεται ότι ένα πρόσωπο είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται ότι συμβαίνουν τα ανωτέρω αν το οφειλόμενο από αυτό τίμημα είναι μικρότερο από τη χαμηλότερη τιμή την οποία θα μπορούσε λογικά να αναμένει ότι θα καταβάλει γι' αυτά τα αγαθά στην ελεύθερη αγορά, ή υπολειπόταν της τιμής που έπρεπε να καταβάλει σε οποιαδήποτε προηγούμενη παράδοση όμοιων αγαθών. Το τεκμήριο είναι μαχητό και αίρεται εφόσον αποδειχθεί ότι το χαμηλό τίμημα που καταβλήθηκε για τα αγαθά οφειλόταν σε περιστάσεις που δεν σχετίζονται με την παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ*⁴¹⁹».

Όπως παρατηρούμε, οι πρώτες αποφάσεις σχετικά με την ευθύνη τρίτου προσώπου για απάτη αφορούν την αφαίρεση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών από μία επιχείρηση, η οποία απέκτησε αγαθά από τον διαπράττοντα την απάτη. Ένα ζήτημα που ανακύπτει είναι εάν η ευθύνη αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια και την αφαίρεση άλλων δικαιωμάτων, όπως για παράδειγμα το δικαίωμα απαλλαγής ΦΠΑ σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, όταν ο αποκτών αυτών των αγαθών αποδεικνύεται ότι έχει διαπράξει απάτη. Το Δικαστήριο μόνο έμμεσα με τις αποφάσεις του⁴²⁰ αποδεχόταν την πιθανή άρνηση των δικαιωμάτων αυτών ως μια συνέπεια της συμμετοχής του φορολογουμένου σε οργανωμένη απάτη περί το ΦΠΑ. Ρητή επιβεβαίωση έρχεται το 2012 με την απόφαση Mecsek-Gabona⁴²¹. Η απόφαση αυτή ήταν εξαιρετικά σημαντική, επεκτείνοντας ουσιαστικά το πεδίο εφαρμογής της ευθύνης τρίτων για οργανωμένη απάτη στον τομέα του ΦΠΑ⁴²².

Να σημειωθεί στο σημείο αυτό ότι, υπάρχουν θεμελιώδεις διαφορές μεταξύ των ακόλουθων δύο καταστάσεων: αφενός μιας επιχείρησης που αποκτά αγαθά από κάποιον που διαπράττει απάτη και για το λόγο αυτό δεν της επιτρέπεται

⁴¹⁹ C-384/04, 11.5.2006, CC&E and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, ECLI:EU:C:2006:309, σκ. 31.

⁴²⁰ C-409/04, 27.9.2017, Teleos plc and Others, ECLI:EU:C:2007:548, C285/09, Criminal Proceedings, EU:C:2010:742.

⁴²¹ C-273/11, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547

⁴²² de la Feria R., Tax Fraud and the Rule of Law, Working Paper 18/02, Oxford University Center for Business Taxation, σελ. 25

να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης επί του φόρου των εισροών και αφετέρου του επιχειρηματία που παρείχε αγαθά σε ένα πιθανό απατεώνα και για το λόγο αυτό δεν του αναγνωρίζεται το δικαίωμα της απαλλαγής. Και οι δύο περιπτώσεις συνιστούν ευθύνη τρίτου λόγω της, εν αγνοία του τελευταίου, συμμετοχής του σε οργανωμένη απάτη ΦΠΑ. Η ευθύνη αυτή παίρνει τη μορφή της άρνησης άσκησης δικαιώματος έκπτωσης, αλλά υπάρχουν βασικές διαφοροποιήσεις: Άρνηση της έκπτωσης του φόρου των εισροών για τον αγοραστή των αγαθών που συνιστά απόδοση ευθύνης για ένα αδίκημα που έχει ήδη συντελεστεί στην ίδια μάλιστα χώρα που τώρα αρνείται την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών και δεν έχει επιπλέον εισπράξει ΦΠΑ εκροών. Αντίθετα, η άρνηση της χορήγησης της απαλλαγής του ΦΠΑ σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σημαίνει απόδοση της ευθύνης για ένα αδίκημα που δεν έχει ακόμα συντελεστεί και μάλιστα σε άλλη χώρα, ήτοι το κράτος μέλος όπου ο υποτιθέμενος πιθανολογούμενος διαπράττων την απάτη θα έπρεπε να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση. Γενικότερα αξίζει να σημειωθεί, εν προκειμένω, ότι το ζήτημα της ευθύνης για ένα μη τελεσθέν έγκλημα δεν ανακύπτει μόνο στην απάτη ΦΠΑ, αλλά μπορεί να χαρακτηριστεί ως μέρος μιας μεγαλύτερης μεταστροφής στην κοινωνία, όπου έγκλημα νοείται ουσιαστικά το ρίσκο ή οι πιθανές ζημιές και είναι προτιμητέο να υπάρχει προληπτική πρακτική αντιμετώπισης του παρά μεταγενέστερη.

Η πιο πρόσφατη σχετική με το θέμα αυτό απόφαση του Δικαστηρίου *Italmoda*⁴²³, στην ουσία της διαπραγματεύεται το ζήτημα της επιβολής ευθύνης τρίτου προσώπου για απάτη στο ΦΠΑ, με τη μορφή της άρνησης δικαιωμάτων, σε περίπτωση απουσίας εθνικής διάταξης που να το επιτρέπει. Ειδικότερα, το Δικαστήριο κατέληξε ότι «*Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αντιτάξουν σε υποκείμενο στο φόρο, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, άρνηση*

⁴²³ Οι συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-131/13, C-163/13 και C-164/13, 18.12.2014, ECLI:EU:C:2014:2455

αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου οι οποίες να προβλέπουν τέτοια άρνηση, αν έχει αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη που επικαλείται για να θεμελιώσει το οικείο δικαίωμα, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς το φόρο προστιθεμένης αξίας διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων». Η επιβεβαίωση αυτή από το Δικαστήριο ότι δηλαδή ευθύνη από απάτη ΦΠΑ μπορεί να προκύψει ακόμα και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου που να προβλέπουν κάτι τέτοιο, βάσει της παραδοχής ότι η ευθύνη αυτή είναι εγγενής στο νομικό καθεστώς της ΕΕ, έχει ουσιώδεις θεωρητικές και πρακτικές συνέπειες. Ουσιαστικά μετατρέπει την ευθύνη τρίτου για απάτη στο ΦΠΑ από κανόνα σε αρχή, διότι μόνο ως αρχή έχει τη νομική δύναμη να αφαιρεί δικαιώματα και να μεταθέτει ευθύνη ελλείψει ορισμένων κανόνων⁴²⁴.

Τέλος, αναφορικά με το βάρος απόδειξης για την ευθύνη τρίτου λόγω συμμετοχής σε οργανωμένη απάτη ΦΠΑ, το Δικαστήριο με την απόφασή του *Teleos*⁴²⁵ θέτει την κατευθυντήρια αρχή, σύμφωνα με την οποία, παρά το γεγονός ότι το βάρος απόδειξης μπορεί να αντιστραφεί υπό ορισμένες συνθήκες, το βάρος γενικά βαρύνει τις φορολογικές αρχές, οι οποίες πρέπει να αποδείξουν, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, ότι ο φορολογούμενος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει, ότι έχει διαπραχτεί απάτη.

- **Συμπεράσματα**

Το βασικό συμπέρασμα είναι ότι τόσο η καλή πίστη όσο και η ευθύνη για έρευνα του φορολογούμενου προσώπου είναι υποκειμενικές καταστάσεις που έχουν ή θα μπορούσαν να έχουν αρνητικές έννομες συνέπειες (όπως, για παράδειγμα, αδυναμία έκπτωσης φόρου εισροών, πρόστιμα, τόκους κλπ.). Εντούτοις, η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει οι συνέπειες αυτές να μην επιβάλλονται όταν ο φορολογούμενος ενήργησε με καλή πίστη και έκανε ότι θα αναμενόταν από αυτόν για να επιλύσει ή προλάβει μια κατάσταση που θα οδηγούσε σε φορολογική παράβαση. Η παραπάνω διαπίστωση έρχεται σε συμφωνία και με

⁴²⁴ de la Feria R., Tax Fraud and the Rule of Law, Working Paper 18/02, Oxford University Center for Business Taxation, σελ. 27

⁴²⁵ C-409/04, 27.9.2007, *Teleos plc.*, EU:C:2007:548

τη νομολογία του Δικαστηρίου, με την έννοια ότι δεν θα είναι αναλογικό να μετατίθεται το φορολογικό βάρος στο φορολογούμενο που έκανε ότι μπορούσε για να εφαρμόσει σύννομα τη νομοθεσία του ΦΠΑ υπό το πρίσμα της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Η αρχή της αναλογικότητας θα πρέπει να έχει εφαρμογή και στη νομική θέση του αντισυμβαλλομένου μέρους και των φορολογικών αρχών, δηλαδή δεν θα πρέπει να οδηγεί σε επιβολή κυρώσεων όταν αποδεικνύεται καλή πίστη. Αντίθετα, όταν δεν αποδεικνύεται καλή πίστη στις ενέργειες των συμβαλλομένων, τότε το μέρος που ενεργεί με κακή πίστη θα πρέπει να επιβαρύνεται και με τις έννομες συνέπειες (πρόστιμα, τόκοι, άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης). Εάν και τα δύο μέρη έχουν ενεργήσει, λοιπόν, με καλή πίστη, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να μην επιβληθούν κυρώσεις σε οποιαδήποτε από αυτά.

E. Προστασία από υπερεθνικές διατάξεις

Οι δικαστικές διαφορές στις φορολογικές υποθέσεις παραμένουν κατά κανόνα υπό τη δικαιοδοσία των εθνικών δικαστηρίων και κυρίως των διοικητικών. Όμως, τα εθνικά δικαστήρια χρησιμοποιούν ευρέως τη δυνατότητα άσκησης προδικαστικής προσφυγής στο Δικαστήριο, ειδικά όσον αφορά υποθέσεις ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, ο Χάρτης στο άρθρο 51 (πεδίο εφαρμογής) αναφέρει ότι *«τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις διατάξεις του Χάρτη μόνο όταν (...) εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης»*. Επίσης, ο Χάρτης δεν δημιουργεί καμία νέα αρμοδιότητα και κανένα νέο καθήκον για την Ένωση και δεν τροποποιεί τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που ορίζονται στις συνθήκες.

Σύμφωνα με το άρθρο 47 του Χάρτη *«κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου (...)»*. Σχεδόν όμοια είναι και η διατύπωση του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ *«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου (...)»*.

Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της ΕΕ μπορούν να εφαρμόζονται σε

όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της ΕΕ (άρα και στον τομέα του ΦΠΑ), αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο έχει ήδη υπενθυμίσει ότι δεν μπορεί να εκτιμήσει, με γνώμονα τον Χάρτη, εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν εντάσσεται στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης.

Αντιθέτως, όταν η ρύθμιση αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου αυτού, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, οφείλει να παρέχει όλα τα αναγκαία ερμηνευτικά στοιχεία για την εκτίμηση, εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, της συμφωνίας της κανονιστικής αυτής ρυθμίσεως με τα θεμελιώδη δικαιώματα των οποίων τον σεβασμό διασφαλίζει⁴²⁶. Κατά συνέπεια, η δυνατότητα εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, αφενός προϋποθέτει και, αφετέρου, συνεπάγεται τη δυνατότητα εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται από τον Χάρτη⁴²⁷. Άρα, ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεστεί τα θεμελιώδη δικαιώματα που προβλέπονται σε υπερεθνικές διατάξεις για να ενισχύσει την άμυνά του έναντι της φορολογικής διοίκησης στα πλαίσια διοικητικής ή δικαστικής επίλυσης διαφοράς στο πεδίο του ΦΠΑ.

I. Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, που υπεγράφη το 1950 από το Συμβούλιο της Ευρώπης, είναι μια διεθνής συνθήκη για την προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και των θεμελιωδών ελευθεριών στην Ευρώπη⁴²⁸. Στη Σύμβαση αυτή συμμετέχουν και οι 47 χώρες του Συμβουλίου της Ευρώπης, 28 από τις οποίες είναι μέλη της ΕΕ.

Με τη Συνθήκη συγκροτήθηκε το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (εφεξής το «ΕΔΔΑ»), που αποσκοπεί στην προστασία των ατόμων από τις παραβιάσεις ανθρωπίνων δικαιωμάτων. Κάθε άτομο του

⁴²⁶ βλ. μεταξύ άλλων, κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 1991, C-260/89, ERT, Συλλογή 1991, σ. I-2925, σκέψη 42, της 29ης Μαΐου 1997, Kremzow, C-299/95, Συλλογή 1997, σ. I-2629, σκέψη 15, της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-309/96, Annibaldi, Συλλογή 1997, σ. I-7493, σκέψη 13, της 22ας Οκτωβρίου 2002, C-94/00, Roquette Frères, Συλλογή 2002, σ. I-9011, σκέψη 25, της 18ης Δεκεμβρίου 2008, C-349/07, Sopropé, Συλλογή 2008, σ. I-10369, σκέψη 34, της 15ης Νοεμβρίου 2011, C-256/11, Dereci κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-11315, σκέψη 72, της 7ης Ιουνίου 2012, C-27/11, Vinkov, σκέψη 58 και της 26^{ης} Φεβρουαρίου 2009, C-617/10, Åkerberg Fransson, σκ.19

⁴²⁷ Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2009, C-617/10, Åkerberg Fransson, σκ. 21

⁴²⁸ <https://www.coe.int/en/web/human-rights-convention/>

οποίου τα δικαιώματα έχουν παραβιαστεί βάσει της Σύμβασης από κράτος που συμμετέχει σε αυτήν, μπορεί να προσφύγει στο Δικαστήριο. Πρόκειται για καινοτόμο χαρακτηριστικό, καθώς παρέχει στα άτομα δικαιώματα στον διεθνή χώρο. Οι αποφάσεις που διαπιστώνουν παραβίαση δικαιωμάτων είναι δεσμευτικές για τις οικείες χώρες. Η Επιτροπή Υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης εποπτεύει την εκτέλεση των αποφάσεων. Η Σύμβαση περιλαμβάνει αρκετά πρωτόκολλα, που τροποποιούν το πλαίσιο της.

Η συνθήκη της Λισαβόνας, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Δεκεμβρίου 2009, επιτρέπει στην ΕΕ να προσχωρήσει στην ΕΣΔΑ και ένα σχέδιο συμφωνίας προσχώρησης οριστικοποιήθηκε το 2013⁴²⁹.

Ειδικότερα, όσον αφορά την προστασία των φορολογουμένων βάσει του κειμένου της ΕΣΔΑ, προκύπτει ευθέως από τη νομολογία του ΕΔΔΑ ότι οι φορολογούμενοι, όταν θεωρούν ότι προσβάλλονται τα δικαιώματά τους σε φορολογικά ζητήματα, συμπεριλαμβανομένου σε κάθε περίπτωση και του ΦΠΑ, εξαιτίας της ύπαρξης κανόνων ή διαδικασιών που έχουν υιοθετηθεί από τις εθνικές νομοθεσίες, μπορούν να επικαλούνται παραβίαση των παρακάτω δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα αντίστοιχα άρθρα της ΕΣΔΑ:

- Άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου σχετικά με την προστασία της ιδιοκτησίας⁴³⁰, σύμφωνα με το οποίο αφενός *«Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας (...)*» και αφετέρου αναγνωρίζεται *«το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέσει εν ισχύ Νόμους ούς ήθελε κρίνει αναγκαίον προς το*

⁴²⁹ Η προσχώρηση της ΕΕ στην ΕΣΔΑ είναι μια εξέλιξη με μακρά ιστορία. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του ΔΕΚ 2/94 (28.03.1996), λόγω έλλειψης αρμοδιότητας της Κοινότητας να νομοθετεί στον τομέα των θεμελιωδών δικαιωμάτων ή να συνάπτει διεθνείς συνθήκες, δεν αρκούσε, ως νομιμοποιητική βάση της προσχώρησης, η ρήτρα ευελιξίας του άρθρου 235, ΣΕΚ, αλλά απαιτούνταν τροποποίηση της Συνθήκης. Αναφορικά με το θέμα της αρμοδιότητας, το Δικαστήριο έδωσε αρχικώς έμφαση στην αρχή των δοσμένων εξουσιών κυριαρχίας στο πλαίσιο των οποίων μπορεί να δράσει η Κοινότητα. Η Κοινότητα δρα εντός των ορίων των εξουσιών που δίνονται από τις Συνθήκες, οι οποίες (εξουσίες) δεν είναι απαραίτητα το νομικό αποτέλεσμα κάποιων συγκεκριμένων διατάξεων αλλά μπορεί να υπονοούνται από αυτές. Βλ. επίσης Γνωμοδότηση 2/94 και Γιάννης Ζ. Δρόσος, Ελληνική Συνταγματική Τάξη και Ευρωπαϊκές Κοινότητες στις Διεθνείς Σχέσεις, Αντ. Ν. Σάκκουλας, 1987

Πλέον, το άρθρο 6 παρ. 2 ΣΕΕ, όπως διατυπώθηκε με τη Συνθήκη της Λισαβόνας, ορίζει ρητά ότι «η ΕΕ προσχωρεί στην ΕΣΔΑ», καθιερώνοντας σχετική υποχρέωση της Ένωσης.

⁴³⁰ Βλ. σχετική απόφαση *Eko-Elda Avee v. Greece* (No. 10162/02), 09.03.2006, όπου το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων έκρινε ότι συντρέχει παραβίαση του άρθρου 1 του 1^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου σχετικά με την προστασία της περιουσίας. Βλ. επίσης απόφαση *N.K.M. v. Hungary* (No.66529/11), 14.5.2013.

δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων (...)».

- Άρθρο 6⁴³¹ της ΕΣΔΑ σχετικά με το δικαίωμα στη χρηστή απονομή δικαιοσύνης. Η επίκληση του άρθρου αυτού είναι σχετικά δυσχερής δεδομένου ότι οι φορολογικές υποθέσεις συνήθως υπόκεινται σε ενδικοφανή βοηθήματα. Εντούτοις δεν μπορεί να αποκλειστεί η επιτυχής επίκλησή του σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που επισύρουν ποινικές κυρώσεις.
- Άρθρο 8 της ΕΣΔΑ σύμφωνα με το οποίο «*Παν πρόσωπον δικαιούται εις τον σεβασμόν της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του*».
- Άρθρο 4 του Εβδόμου Πρωτοκόλλου σχετικά με το δικαίωμα κάθε προσώπου να μη δικάζεται ή να τιμωρείται δύο φορές για το ίδιο αδίκημα.
- Λοιπές διατάξεις της ΕΣΔΑ όπως για παράδειγμα το άρθρο 9 το οποίο προστατεύει την ελευθερία σκέψης, συνείδησης και θρησκείας.

Σχετικά με το ρόλο του ΕΔΔΑ, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η πρόσβαση σε αυτό είναι και δύσκολη και χρονοβόρα: αφενός θα πρέπει να έχουν εξαντληθεί όλα τα εθνικά ένδικα μέσα και αφετέρου θα απαιτηθούν τουλάχιστον τρία χρόνια μέχρι η υπόθεση να συζητηθεί. Αξίζει επίσης να επισημανθεί ότι πάνω από το 90% των προσφυγών απορρίπτονται ως απαράδεκτες.

Σε συνδυασμό με τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, όπως αναλύεται παρακάτω, το περιεχόμενο και η προστασία που παρέχει η ΕΣΔΑ μπορεί να έχουν εφαρμογή και στο πεδίο του ΦΠΑ. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται και από τη Νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία επίσης παρατίθεται και αναλύεται κατωτέρω με αναφορά σε συγκεκριμένες αποφάσεις που αφορούν ΦΠΑ.

II. Ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

Με την ευκαιρία της 50ής επετείου της οικουμενικής διακήρυξης των ανθρωπίνων δικαιωμάτων τον Δεκέμβριο 1998, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της

⁴³¹ Βλ. σχετική απόφαση *Andre and another v. France* (No. 18603/03), 24.07.2008 όπου το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων έκρινε ότι συντρέχει παραβίαση του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ καθώς και του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ.

Κολωνίας (3-4 Ιουνίου 1999) αποφάσισε να αναλάβει εργασίες με σκοπό την εκπόνηση ενός Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων. Ως στόχος τέθηκε η συγκέντρωση των θεμελιωδών δικαιωμάτων που ισχύουν σε επίπεδο ΕΕ σε ένα μόνο κείμενο ώστε να καταστούν αυτά περισσότερο σαφή.

Ο Χάρτης ανακηρύχθηκε επίσημα στη Νίκαια τον Δεκέμβριο του 2000 από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Επιτροπή.

Η εκπόνηση του σχεδίου του Χάρτη ανατέθηκε σε ειδικό όργανο (μία Συνέλευση) που απαρτίζεται από 62 μέλη, ιδίως αντιπροσώπους των ευρωπαϊκών οργάνων και των κυβερνήσεων των κρατών - μελών.

Ο Χάρτης καθιερώνει στη νομοθεσία της ΕΕ μία σειρά προσωπικών, αστικών, πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών δικαιωμάτων των πολιτών και μόνιμων κατοίκων της ΕΕ⁴³². Ο Χάρτης επιβεβαιώνει, λαμβάνοντας υπόψη τις αρμοδιότητες και τις δράσεις της ΕΕ, καθώς και την αρχή της επικουρικότητας, τα δικαιώματα που προκύπτουν ιδίως από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις και τις κοινές διεθνείς υποχρεώσεις των χωρών της ΕΕ, τη σύμβαση για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών, τους κοινωνικούς χάρτες που έχουν ψηφιστεί από την ΕΕ και από το Συμβούλιο της Ευρώπης και τη νομολογία του Δικαστηρίου και του ΕΔΔΑ. Ο Χάρτης, παρέχοντας διαφάνεια και σαφήνεια στα θεμελιώδη δικαιώματα και ελευθερίες, δημιουργεί νομική ασφάλεια στην ΕΕ.

Ο Χάρτης περιλαμβάνει ένα εισαγωγικό προοίμιο και 54 άρθρα που κατανέμονται σε 7 κεφάλαια που αφορούν την αξιοπρέπεια, την ελευθερία, την ισότητα, την αλληλεγγύη, την ιθαγένεια, τη δικαιοσύνη. Ο Χάρτης εφαρμόζεται στα ευρωπαϊκά όργανα τηρούμενης της αρχής της επικουρικότητας και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να επεκτείνει τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που τους αναθέτουν οι Συνθήκες. Εφαρμόζεται επίσης στις χώρες της ΕΕ όταν εφαρμόζουν την νομοθεσία της ΕΕ. Νομικά δεσμευτικός έγινε όταν τέθηκε σε ισχύ η Συνθήκη της Λισαβόνας τον Δεκέμβριο του 2009 και τώρα διαθέτει την ίδια νομική ισχύ με τις συνθήκες της ΕΕ.

Αναμφίβολα ο Χάρτης αποτελεί ένα πρόσθετο μέτρο προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων. Ο Χάρτης εφαρμόζεται μόνο αν υπάρχει

⁴³² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI33501>

επαρκής σύνδεσμος με το δίκαιο της ΕΕ. Η επάρκεια αυτή είναι δεδομένη στο πεδίο του ΦΠΑ και στις τελωνειακές διαφορές. Άρα ο Χάρτης θα πρέπει να εφαρμόζεται ευθέως σε υποθέσεις ΦΠΑ και να αξιοποιείται στην χάραξη της γραμμής άμυνας του φορολογουμένου. Ο δε ρόλος του Δικαστηρίου κατά την ερμηνεία του Χάρτη είναι εξίσου σημαντικός για τους παρακάτω λόγους: οι φορολογούμενοι μπορούν να αναφερθούν απευθείας στο Χάρτη, αλλά η πρόσβαση στο Δικαστήριο εξαρτάται από το εάν το εθνικό δικαστήριο θα στείλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα. Παρατηρείται δε, ότι οι εθνικοί δικαστές δεν παραπέμπουν συχνά στον Χάρτη σε αντίθεση με το Δικαστήριο, το οποίο, ακόμα και χωρίς επίκληση από τους διαδίκους, παραπέμπει στις διατάξεις του Χάρτη στις αποφάσεις του.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι εξίσου σημαντικός θα μπορούσε να αποδειχθεί και ο ρόλος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τους φορολογούμενους σε σχέση με την εφαρμογή των δικαιωμάτων που προβλέπονται στο Χάρτη από τη στιγμή που υπάρχει δυνατότητα υποβολής αναφοράς για παραβίαση των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο Χάρτη.

Σύμφωνα πάντως με την ετήσια έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής⁴³³ σχετικά με την εφαρμογή του Χάρτη το 2016, η οποία αφενός περιγράφει τις πρωτοβουλίες που αναλήφθηκαν από την ΕΕ για την ενίσχυση των θεμελιωδών δικαιωμάτων και αφετέρου τον τρόπο με τον οποίο τα δικαιώματα αυτά εφαρμόστηκαν σε φάσμα πολιτικών της ΕΕ και στα κράτη μέλη, οι εξελίξεις στον τομέα αυτό εγκυμονούν κινδύνους για τα θεμελιώδη δικαιώματα. Η Επιτροπή θα διασφαλίσει ότι όλες οι νομοθετικές προτάσεις της ΕΕ και όλοι οι φορείς που δεσμεύονται από τον Χάρτη θα συνεχίσουν να τον τηρούν. Η ΕΕ θα αποδώσει ιδιαίτερη προσοχή στο σημαντικό σύστημα ελέγχων και εξισορροπήσεων, ιδίως δε στον καίριο ρόλο που διαδραματίζουν τα ανώτατα και τα συνταγματικά δικαστήρια στην προάσπιση των κοινών αξιών της ΕΕ.

Όπως και η ΕΣΔΑ, έτσι και ο Χάρτης περιλαμβάνει δικαιώματα τα οποία προστατεύονται και εφαρμόζονται και στον τομέα του ΦΠΑ και τούτο επιβεβαιώνεται και από τη Νομολογία του Δικαστηρίου, όπως αναλύεται κατωτέρω με συγκεκριμένες παραπομπές στον Χάρτη κατά την εξέταση

⁴³³ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1336_el.htm

υποθέσεων ΦΠΑ. Ο Χάρτης γίνεται ολοένα και πιο σημαντικός στη νομολογία του Δικαστηρίου και οι διατάξεις του αποκτούν ιδιαίτερη βαρύτητα όταν εξετάζονται περιπτώσεις κυρώσεων για παραβάσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Γίνεται αντιληπτό μέσα από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι τα ανθρώπινα δικαιώματα επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό την εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου αλλά και των εθνικών διατάξεων που αφορούν το ΦΠΑ με πολλούς διαφορετικούς τρόπους. Ζητήματα όπως η απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ και η φοροδιαφυγή, οι εξαιρέσεις από το πεδίο του ΦΠΑ, οι διοικητικές και οι ποινικές κυρώσεις, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, η διαδικασία του βάρους απόδειξης είναι μερικά μόνο από τα θέματα που απασχολούν το Δικαστήριο σε σχέση με την προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων.

III. Σχέση του Χάρτη με την ΕΣΔΑ

Το Δικαστήριο ήδη στην απόφασή του C-617/10, *Åkerberg Fransson* διακήρυξε ότι η ΕΣΔΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί ακόμη τμήμα του ενωσιακού δικαίου, αυτό που ωστόσο έχει μεγαλύτερη σημασία είναι η θέση του ως προς τον τρόπο ερμηνείας των δικαιωμάτων που περιλαμβάνονται τόσο στον Χάρτη όσο και στην ΕΣΔΑ και, ειδικότερα, η εμβέλεια της ερμηνευτικής αρχής που καθιερώνει η διάταξη του άρθρου 52 παρ. 3 του Χάρτη.

Σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 3 του Χάρτη⁴³⁴ σχετικά με την εμβέλεια των διασφαλιζόμενων δικαιωμάτων, εάν κάποιο από τα δικαιώματα αντιστοιχεί σε δικαιώματα που διαφυλάσσονται από την ΕΣΔΑ, η έννοια και το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να συμπίπτει με αυτό που ορίζει η ΕΣΔΑ⁴³⁵, μολονότι η νομοθεσία της ΕΕ μπορεί να παρέχει πιο εκτεταμένη προστασία. Ενδεχομένως η πιο σημαντική ερμηνευτική αρχή⁴³⁶ σχετικά με τα θεμελιώδη δικαιώματα βρίσκεται στο άρθρο αυτό του Χάρτη, το οποίο ουσιαστικά συνεπάγεται την ευθυγράμμιση των διατάξεων του Χάρτη με τα

⁴³⁴ «Στο βαθμό που ο παρών Χάρτης περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η έννοια και η εμβέλειά τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η εν λόγω Σύμβαση. Η διάταξη αυτή δεν εμποδίζει το δικαίο της Ένωσης να παρέχει ευρύτερη προστασία.»

⁴³⁵ http://ec.europa.eu/justice/fundamental-rights/charter/index_en.htm

⁴³⁶ Αναφέρεται ως «the alignment principle of interpretation» από την Egholm Elgaard K., *The impact of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on VAT Law*, *World Journal of VAT/GST Law*, 2016 καθώς επίσης και ως «the homogeneity principle» από τον Γενικό Εισαγγελέα Kokott στις προτάσεις του στην υπόθεση C-105/14, 8.9.2015, *Taricco*, ECLI:EU:C:2015:555.

δικαιώματα της ΕΣΔΑ και των πρωτοκόλλων της. Η παράγραφος 3 επιδιώκει τη διασφάλιση της αναγκαίας συνοχής μεταξύ του Χάρτη και της ΕΣΔΑ, θέτοντας τον κανόνα ότι, στο μέτρο που τα δικαιώματα του Χάρτη αντιστοιχούν επίσης σε δικαιώματα που διασφαλίζονται από την ΕΣΔΑ, η έννοια και η εμβέλειά τους, συμπεριλαμβανομένων των αποδεκτών περιορισμών, είναι ίδιες με αυτές που προβλέπει η ΕΣΔΑ. Από τα παραπάνω προκύπτει⁴³⁷ ιδίως ότι ο νομοθέτης, θέτοντας περιορισμούς στα δικαιώματα αυτά πρέπει να τηρεί τα ίδια πρότυπα με αυτά που ορίζονται από το λεπτομερές καθεστώς των περιορισμών που προβλέπεται στην ΕΣΔΑ, τα οποία καθίστανται με τον τρόπο αυτό εφαρμοστέα επί των δικαιωμάτων που καλύπτονται από τον Χάρτη, χωρίς αυτό να θίγει την αυτονομία του δικαίου της ΕΕ και του Δικαστηρίου.

Η μνεία του Χάρτη στην ΕΣΔΑ στοχεύει συγχρόνως στη Σύμβαση και τα Πρωτόκολλά της. Η έννοια και η εμβέλεια των δικαιωμάτων που διασφαλίζονται καθορίζονται όχι μόνο από το κείμενο των πράξεων αυτών, αλλά και από τη νομολογία του ΕΔΔΑ και από το Δικαστήριο. Στόχος είναι να δοθεί στην Ένωση η δυνατότητα να εξασφαλίσει ευρύτερη προστασία. Σε κάθε περίπτωση, το επίπεδο προστασίας που παρέχεται από τον Χάρτη δεν μπορεί ποτέ να είναι κατώτερο από αυτό που εγγυάται η ΕΣΔΑ⁴³⁸. Από τη στιγμή που η ΕΣΔΑ δεν έχει τυπικά ενσωματωθεί στο δίκαιο της Ένωσης, το Δικαστήριο μπορεί μόνο να εξετάζει την ισχύ των ευρωπαϊκών διατάξεων σε σχέση με τον Χάρτη αλλά αυτό διαφέρει από το να ερμηνεύει τον Χάρτη υπό το φως της ΕΣΔΑ σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 3 του Χάρτη. Στις επεξηγήσεις του εν λόγω άρθρου αναγράφονται δύο λίστες, μία αφορά δικαιώματα τα οποία αντιστοιχούν σε δικαιώματα στην ΕΣΔΑ με την ίδια έννοια και τον ίδιο σκοπό⁴³⁹. Η δεύτερη

⁴³⁷ Επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (2007/C 303/02)

⁴³⁸ Επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (2007/C 303/02)

⁴³⁹ Τα άρθρα του Χάρτη, των οποίων η έννοια και η εμβέλεια είναι οι ίδιες με εκείνες των αντίστοιχων άρθρων της ΕΣΔΑ είναι τα ακόλουθα: το άρθρο 2 αντιστοιχεί στο άρθρο 2 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 4 αντιστοιχεί στο άρθρο 3 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2 αντιστοιχεί στο άρθρο 4 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 6 αντιστοιχεί στο άρθρο 5 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 7 αντιστοιχεί στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 10, παράγραφος 1 αντιστοιχεί στο άρθρο 9 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 11 αντιστοιχεί στο άρθρο 10 της ΕΣΔΑ, το άρθρο 17 αντιστοιχεί στο άρθρο 1 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, το άρθρο 19, παράγραφος 1, αντιστοιχεί στο άρθρο 4 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου αριθ. 4, το άρθρο 19, παράγραφος 2 αντιστοιχεί στο άρθρο 3 της ΕΣΔΑ, όπως ερμηνεύεται από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, το άρθρο 48 αντιστοιχεί στο άρθρο 6, παράγραφοι 2 και 3 ΕΣΔΑ, το άρθρο 49, παράγραφοι 1 (εκτός της τελευταίας φράσης) και 2 αντιστοιχεί στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ

λίστα⁴⁴⁰ αναφέρει δικαιώματα του Χάρτη που αντιστοιχούν σε όμοια κατά την ερμηνεία τους στην ΕΣΔΑ αλλά όχι με τόσο ευρύ σκοπό όπως στον Χάρτη.

Με τις προτάσεις του επί της C-617/10, Åkerberg Fransson ο Γενικός Εισαγγελέας Pedro Cruz Villalón επιχείρησε, βάσει μιας αναλυτικής επιχειρηματολογίας, να περιορίσει το εύρος της διάταξης αυτής αποκλειστικά και μόνο στα δικαιώματα που περιλαμβάνονται στο κυρίως κείμενο της ΕΣΔΑ και όχι σε εκείνα που κατοχυρώνονται με τα πρόσθετα πρωτόκολλα, ιδίως μάλιστα εφόσον τα τελευταία δεν έχουν κυρωθεί ή έχουν κυρωθεί με επιφυλάξεις ως προς ορισμένα δικαιώματα από κάποια κράτη μέλη. Σύμφωνα με αυτή την γραμμή σκέψης, όταν ένα δικαίωμα που προστατεύεται σε κάποιο πρωτόκολλο της ΕΣΔΑ δεν έχει πλήρως ενσωματωθεί από τα κράτη μέλη, ιδίως στις περιπτώσεις που αφενός δεν υφίσταται συναίνεση ως προς την εφαρμογή του και αφετέρου η διάταξη αυτή έρχεται σε αντίθεση με βαθιά ριζωμένους θεσμούς των επιμέρους εννόμων τάξεων των κρατών μελών, το δίκαιο και η νομολογία του ΕΔΔΑ μπορεί να αποτελούν πηγή έμπνευσης για την ερμηνεία του αντίστοιχου δικαιώματος του Χάρτη, αλλά η υποχρέωση εξομίωσης του επιπέδου προστασίας του Χάρτη προς το αντίστοιχο της ΕΣΔΑ, η οποία απορρέει από την ως άνω διάταξη του άρθρου 52 παρ. 3 του Χάρτη, στερείται της ίδιας αποτελεσματικότητας.

Βάσει των προαναφερθέντων σκέψεων ο Γενικός Εισαγγελέας πρότεινε μια αυτόνομη ερμηνεία της αρχής *ne bis in idem* στο πλαίσιο του ενωσιακού δικαίου, σύμφωνα με την οποία *«το άρθρο 50 του Χάρτη πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη την κάταρξη δίκης ενώπιον ποινικού δικαστηρίου για τα ίδια πραγματικά περιστατικά για τα οποία έχουν ήδη*

⁴⁴⁰ Τα άρθρα του Χάρτη των οποίων η έννοια είναι η ίδια με εκείνη των αντίστοιχων άρθρων της ΕΣΔΑ, αλλά έχουν ευρύτερη εμβέλεια είναι τα ακόλουθα: το άρθρο 9 καλύπτει το πεδίο του άρθρου 12 της ΕΣΔΑ, αλλά το πεδίο εφαρμογής του μπορεί να επεκταθεί σε άλλες μορφές γάμου, εφόσον θεσπισθούν από την εθνική νομοθεσία, το άρθρο 12, παράγραφος 1 αντιστοιχεί στο άρθρο 11 της ΕΣΔΑ, αλλά το πεδίο εφαρμογής του επεκτείνεται στο επίπεδο της ΕΕ, το άρθρο 14, παράγραφος 1 αντιστοιχεί στο άρθρο 2 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αλλά το πεδίο εφαρμογής του επεκτείνεται στην πρόσβαση στην επαγγελματική και συνεχή κατάρτιση, το άρθρο 14, παράγραφος 3 αντιστοιχεί στο άρθρο 2 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, όσον αφορά τα δικαιώματα των γονέων, το άρθρο 47, παράγραφοι 2 και 3 αντιστοιχεί στο άρθρο 6, παράγραφος 1 της ΕΣΔΑ, αλλά ο περιορισμός στις αμφισβητήσεις επί των αστικής φύσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων είτε στις κατηγορίες σε ποινικές υποθέσεις δεν έχει επιπτώσεις όσον αφορά το δίκαιο της Ένωσης και την εφαρμογή του, το άρθρο 50 αντιστοιχεί στο άρθρο 4 του Πρωτοκόλλου αριθ. 7 της ΕΣΔΑ, αλλά η εμβλεία του επεκτείνεται στο επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταξύ των δικαστηρίων των κρατών μελών.

επιβληθεί αμετακλήτως κυρώσεις, διά της διοικητικής οδού, υπό την προϋπόθεση ότι ο ποινικός δικαστής έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις προϋφιστάμενες διοικητικές κυρώσεις προκειμένου να μετριάσει την ποινή που πρέπει να επιβάλλει».

Το Δικαστήριο απέφυγε να λάβει ρητή θέση επί του ζητήματος. Ωστόσο, η τελική του κρίση επιτρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν ακολούθησε τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα. Μολονότι δεν έκανε καμία ρητή αναφορά στην ΕΣΔΑ ή στη νομολογία του ΕΔΔΑ, εντέλει η ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 50 Χάρτη, την οποία προέκρινε, είναι, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, σχεδόν ταυτόσημη με την αντίστοιχη του ΕΔΔΑ. Με τον τρόπο αυτό, παρέκαμψε το γεγονός ότι ορισμένα κράτη μέλη δεν έχουν κυρώσει ή έχουν κυρώσει με επιφυλάξεις το συγκεκριμένο πρωτόκολλο και εισήγαγε περιορισμούς στο σύστημα των διπλών κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα που, κατά βάση, ακολουθούν σχεδόν όλα τα κράτη μέλη.

Γίνεται κατανοητό ότι η ερμηνεία των δικαιωμάτων του Χάρτη τα οποία αντιστοιχούν σε δικαιώματα της ΕΣΔΑ πρέπει να ευθυγραμμίζεται με τις ερμηνείες των δικαιωμάτων αυτών από το ΕΔΔΑ. Η νομολογία του ΕΔΔΑ επηρεάζει σαφώς και τη νομολογία του Δικαστηρίου από τη στιγμή που το πρώτο παρέχει ένα μίνιμουμ προστασίας των δικαιωμάτων αυτών.

IV. Έννομη προστασία του φορολογουμένου κατά το άρθρο 263 εδ. δ΄ ΣΛΕΕ

Η προσφυγή ακύρωσης του άρθρου 263 ΣΛΕΕ επιδιώκει τον έλεγχο νομιμότητας των ενωσιακών πράξεων (του δευτερογενούς δικαίου) οι οποίες έχουν εκδοθεί από τα θεσμικά όργανα της ΕΕ και είναι δεσμευτικές. Οι πράξεις που προέρχονται από τα θεσμικά όργανα της ΕΕ, έχουν καταρχήν το τεκμήριο της νομιμότητας, θεωρούνται (δηλ.) νόμιμες και αναπτύσσουν κανονικά τις συνέπειές τους ακόμη και αν πάσχουν από σοβαρά ελαττώματα, μέχρις ότου ακυρωθούν από το αρμόδιο δικαστήριο ή ανακληθούν από το αρμόδιο όργανο. Η ρύθμιση του πλαισίου της λειτουργίας της προσφυγής ακύρωσης επιτεύχθηκε σε πολύ ικανοποιητικό βαθμό με τη Συνθήκη της Λισαβόνας και την διατύπωση του άρθρου 263 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 230 της ΣΕΚ).

Ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά της προσφυγής του άρθρου 263 ΣΛΕΕ είναι η διαφοροποίηση που εισάγει σε συνάρτηση προς τα ενεργητικά νομιμοποιούμενα πρόσωπα. Γιατί, *«ενώ τα κράτη μέλη και τα θεσμικά όργανα προκαλούν σχεδόν απεριόριστα έλεγχο νομιμότητας των δεσμευτικών πράξεων του δευτερογενούς δικαίου, οι ιδιώτες, φυσικά και νομικά πρόσωπα, δεσμεύονται από σειρά περαιτέρω διαδικαστικών προϋποθέσεων»*⁴⁴¹. Η προσφυγή ακύρωσης του άρθρου 263 ΣΛΕΕ διακρίνεται κυρίως από τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται στην άσκησή της. Σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 263 ΣΛΕΕ κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που ασκούν στην ουσία περιορισμένο, σε έκταση και περιεχόμενο δικαίωμα ονομάζονται *«μη προνομιούχοι προσφεύγοντες»*. Και τούτο, γιατί *«κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δύναται να ασκεί αίτηση (προσφυγή) ακυρώσεως (μόνο) κατά των πράξεων των οποίων είναι αποδέκτης ή που το αφορούν άμεσα χωρίς να περιλαμβάνουν εκτελεστικά μέτρα»*.

Η προσχώρηση της ΕΕ στην ΕΣΔΑ θα παράσχει τη δυνατότητα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα να αμφισβητήσουν ευθέως ενώπιον του ΕΔΔΑ, με την άσκηση ατομικής προσφυγής, ενωσιακές πράξεις, εάν θεωρούν ότι παραβιάζουν τα δικαιώματα που απορρέουν από την ΕΣΔΑ⁴⁴². Ωστόσο, η βασική, κατά το άρθρο 34 της ΕΣΔΑ, προϋπόθεση του παραδεκτού, δηλαδή η εξάντληση των εσωτερικών ενδίκων μέσων, εξακολουθεί να ισχύει, οπότε ο ενδιαφερόμενος θα πρέπει να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου (άρθρο 263 εδ. 4 ΣΛΕΕ), εν συνεχεία αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Δικαστηρίου και, τέλος, σε περίπτωση μη ικανοποίησής του, προσφυγή ενώπιον του ΕΔΔΑ. Αντίθετα, όταν προσβάλλονται εθνικά μέτρα που εφαρμόζουν το ενωσιακό δίκαιο, η κατάσταση είναι πιο περίπλοκη. Ο ενδιαφερόμενος στρέφεται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων και, σε περίπτωση ανεπιτυχούς εξάντλησης των εθνικών ενδίκων μέσων, καταλήγει στο ΕΔΔΑ, χωρίς το Δικαστήριο να έχει την ευκαιρία να αποφανθεί επί της

⁴⁴¹ Σαχπεκίδου Ρ.Ευγενία, «Ευρωπαϊκό Δίκαιο», (Β' Έκδοση), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013

⁴⁴² Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Η προσχώρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και η σχέση των δύο υπερεθνικών δικαστηρίων από την ημερίδα της Έλληνικής Ένωσης Ευρωπαϊκού Δικαίου, στις 24 Ιανουαρίου 2014, με θέμα: Ευρωπαϊκή Ένωση - Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Νέες εξελίξεις.

ερμηνείας του ενωσιακού μέτρου στο οποίο στηρίζεται το προσβαλλόμενο εθνικό, εάν δεν ασκηθεί προδικαστική παραπομπή από το εθνικό δικαστήριο. Η άσκηση προδικαστικής παραπομπής επαφίεται στα εθνικά δικαστήρια και όχι στους διαδίκους, που μπορούν βεβαίως να τη ζητήσουν, όχι όμως και να την επιβάλουν. Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι παραμένουν περιορισμένες οι δυνατότητες των φορολογουμένων για να προσβάλλουν απευθείας πράξεις που αφορούν φορολογικά ζητήματα ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

V. Αποφάσεις του Δικαστηρίου που αφορούν θέματα ΦΠΑ και αναφέρονται ρητά στον Χάρτη και τα θεμελιώδη δικαιώματα

Από το 2009 έως και τον Δεκέμβρη του 2016 το Δικαστήριο ανέφερε το Χάρτη σε 620 αποφάσεις του. Οι 20 από αυτές αφορούν υποθέσεις ΦΠΑ. Τα συμπεράσματα της έρευνας των κατωτέρω αποφάσεων του Δικαστηρίου καταδεικνύουν μια αύξηση τα τελευταία χρόνια στον αριθμό των αποφάσεων εκείνων που αναφέρονται ρητά στα θεμελιώδη δικαιώματα του Χάρτη.

Ειδικότερα,

το άρθρο 3 του Χάρτη «Δικαίωμα στην ακεραιότητα του προσώπου» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- TMD Gesellschaft - C-412/15, 5 Οκτωβρίου 2016

το άρθρο 7 του Χάρτη «Σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- WebMindLicences – C-419/14, 17 Δεκεμβρίου 2015

το άρθρο 8 του Χάρτη «Προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- WebMindLicences – C-419/14, 17 Δεκεμβρίου 2015
- Smaranda Bara – C-201/14, 1 Οκτωβρίου 2015

το άρθρο 16 του Χάρτη «Επιχειρηματική ελευθερία» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- BB Construct – C-534/16, 26 Οκτωβρίου 2017

Η προστασία που παρέχεται δυνάμει του άρθρου 16 περιλαμβάνει την ελευθερία ασκήσεως οικονομικής ή εμπορικής δραστηριότητας, τη συμβατική

ελευθερία και τον ελεύθερο ανταγωνισμό. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η επιχειρηματική ελευθερία δεν συνιστά απόλυτο προνόμιο. Μπορεί να υπόκειται σε ευρύ φάσμα παρεμβάσεων της δημόσιας αρχής μέσω των οποίων μπορούν να επιβληθούν, προς το γενικό συμφέρον, περιορισμοί στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας⁴⁴³.

το άρθρο 17 του Χάρτη «Δικαίωμα ιδιοκτησίας» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- Delphi Hungury – C-654/13, 17 Ιουλίου 2014
- Banca Antoniana Populare – C-427/10, 15 Σεπτεμβρίου 2011
- Di Maura – C-246/16, 8 Ιουνίου 2017

το άρθρο 20 του Χάρτη «Ισότητα έναντι του νόμου» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- VDP Dental –C-144/13, C-154/13 and C-160/13, 4 Σεπτεμβρίου 2014
- David Hedqvist – C-264/14, 16 Ιουλίου 2015
- Zimmerman – C-174/11, 19 Ιουλίου 2012
- RPO – C-390/15, 7 Μαρτίου 2017
- Boehringer Ingelheim Pharma – C-462/16, 20 Δεκεμβρίου 2017

το άρθρο 21 του Χάρτη «Απαγόρευση Διακρίσεων» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- RPO – C-390/15, 7 Μαρτίου 2017
- BB Construct – C-534/16, 26 Οκτωβρίου 2017

Όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχείρισεως, επισημαίνεται ότι η αρχή αυτή επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται παρόμοιες καταστάσεις κατά τρόπο διαφορετικό και διαφορετικές καταστάσεις καθ' όμοιο τρόπο, εκτός αν μια τέτοια αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικώς. Τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν διαφορετικές καταστάσεις και επομένως τον παρεμφερή χαρακτήρα τους πρέπει, ειδικότερα, να προσδιορίζονται και να εκτιμώνται υπό το πρίσμα του

⁴⁴³ C-101/12, 17.10.2013, Schaible, EU:C:2013:661, σκ. 28, C-283/11, 22.1.2013, Sky Österreich, EU:C:2013:28, σκ. 45 και 46

αντικειμένου των εν λόγω διατάξεων και του σκοπού που αυτές επιδιώκουν, εξυπακούεται δε ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι αρχές και οι στόχοι του τομέα στον οποίο εμπίπτει η επίμαχη πράξη⁴⁴⁴.

Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, κάθε περιορισμός στην άσκηση της επιχειρηματικής ελευθερίας πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο, να σέβεται το βασικό περιεχόμενο της εν λόγω ελευθερίας και, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, να είναι αναγκαίος και να ανταποκρίνεται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και των ελευθεριών των τρίτων.

το άρθρο 41 του Χάρτη «Δικαίωμα χρηστής διοίκησης» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- WebMindLicences – C-419/14, 17 Δεκεμβρίου 2015

Από το γράμμα του άρθρου 41 του Χάρτη προκύπτει σαφώς ότι αυτό απευθύνεται όχι στα κράτη μέλη, αλλά αποκλειστικά στα θεσμικά και τα άλλα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης (σκ.83).

- Volkswagen – C-533/16, 26 Οκτωβρίου 2017

«Δυνάμει της Οδηγίας, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ ακόμη και εάν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη, όμως, της τήρησης των όρων και των διαδικασιών που καθορίζουν οι εθνικές ρυθμίσεις», σκ. 45. «Πάντως, η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στο φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής», σκ.46. «Έτσι, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η αποσβεστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, ως κύρωση κατά του υποκειμένου στο φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και έχει παραλείψει να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η Οδηγία,

⁴⁴⁴ C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ., 16.12.2008, EU:C:2008:728, σκ. 23 και 26, καθώς και C-390/15, RPO, 7.3.2017, EU:C:2017:174, σκ.dik 41 και 42

εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (αρχή της αποτελεσματικότητας)», σκ. 48.

- Ispas, C-298/16, 7 Σεπτεμβρίου 2017

το άρθρο 47 του Χάρτη «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- Belvedere Construzioni Srl – C-500/10, 29 Μαρτίου 2012
- Surgicare - C-662/13, 12 Φεβρουαρίου 2015
- Ordre des barreaux francophones et germanophones e.a. – C-543/14, 28 Ιουλίου 2016

Η εξέταση του άρθρου 1 παρ. 2 και του άρθρου 2 παρ.1, περ. γ' της Οδηγίας υπό το πρίσμα του δικαιώματος που απαντάται στο εν λόγω άρθρο του Χάρτη και της αρχής της ισότητας των όπλων δεν έχει καταλήξει σε κάποιο συμπέρασμα που μπορεί να επηρεάσει την ισχύ τους στο μέτρο που οι διατάξεις αυτές επιβάλλουν ΦΠΑ σε υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους σε πελάτες, οι οποίοι δεν εμπίπτουν σε εθνικό πρόγραμμα για εθνική βοήθεια.

Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σε πολλούς άλλους τομείς εκτός του δικαίου του ΦΠΑ συνάγεται ότι η επιβολή φόρου επί τέτοιων εξόδων δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω βάσει του δικαιώματος σε πραγματική προσφυγή το οποίο κατοχυρώνεται το άρθρο 47 του Χάρτη, παρά μόνον εάν τα έξοδα αυτά συνιστούν ανυπέρβλητο εμπόδιο ή εάν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (σκ.31). Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης ποσό του ΦΠΑ δεν συνιστά, το πλέον σημαντικό κονδύλιο των δικαστικών εξόδων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η επιβολή ΦΠΑ επί της παροχής δικηγορικών υπηρεσιών συνιστά, από μόνη της, ανυπέρβλητο πρόσκομμα για την πρόσβαση στη δικαιοσύνη ή καθιστά την άσκηση των

δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης αδύνατη στην πράξη ή υπέρμετρα δυσχερή.

Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι η επιβολή αυτή μπορεί ενδεχομένως να έχει ως συνέπεια την αύξηση των εξόδων αυτών δεν δύναται να θέσει εν αμφιβόλω, υπό το πρίσμα του δικαιώματος σε πραγματική προσφυγή το οποίο κατοχυρώνεται από το άρθρο 47 του Χάρτη, την επιβολή ΦΠΑ (σκ.36). Στην περίπτωση κατά την οποία οι ιδιάζουσες περιστάσεις μιας συγκεκριμένης περιπτώσεως θα είχαν ως συνέπεια η επιβολή ΦΠΑ επί της παροχής δικηγορικών υπηρεσιών να συνιστά ανυπέρβλητο πρόσκομμα για την πρόσβαση στη δικαιοσύνη ή να καθιστά την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης αδύνατη στην πράξη ή υπέρμετρα δυσχερή, τούτο θα έπρεπε να συνεκτιμηθεί με την κατάλληλη διαμόρφωση του δικαιώματος δικαστικής αρωγής, συμφώνως προς τα οριζόμενα στο άρθρο 47, τρίτο εδάφιο, του Χάρτη (σκ.37).

- European Commission vs. French Republic – C-492/08, 17 Ιουνίου 2010
- Dziven and others – C-310/16, κατατέθηκε στις 31 Μαΐου 2016

το άρθρο 49 του Χάρτη «*Αρχές της νομιμότητας και της αναλογικότητας αξιοποιώνων πράξεων και ποινών*» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- Tarrico and others – C-105/14, 8 Σεπτεμβρίου 2015
- Schoenimport “Italmoda” – C-131/13, C-163/13 και C-164/13, 18 Δεκεμβρίου 2014

Στην απόφαση Italmoda (C-131/13, σκέψη 61) το Δικαστήριο υποστηρίζει ότι η άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος που απορρέει από το κοινό σύστημα του ΦΠΑ σε περίπτωση εμπλοκής του υποκειμένου στο φόρο σε απάτη δεν έχει τον χαρακτήρα ποινής ή κυρώσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ ή του άρθρου 49 του Χάρτη⁴⁴⁵. Η άρνηση αυτή αποτελεί την απλή συνέπεια της μη συνδρομής των προϋποθέσεων που απαιτούν προς τούτο οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας και στηρίζεται στην αρχή κατά την οποία ουδείς μπορεί

⁴⁴⁵ βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις C-110/99, Emsland-Stärke, EU:C:2000:695, σκ. 56, C-255/02, Halifax κ.λπ., EU:C:2006:121, σκ.93, και C-262/10, Döhler Neuenkirchen, EU:C:2012:559, σκ. 43

να επικαλείται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, η εφαρμογή των οποίων δεν μπορεί να επεκταθεί στις καταχρηστικές ή ακόμη και στις συνιστώσες απάτη πρακτικές. Ως εκ τούτου, στο μέτρο που τα πραγματικά περιστατικά συνιστούν κατάχρηση ή απάτη δεν είναι δυνατό να θεμελιώσουν δικαίωμα προβλεπόμενο από τη νομική τάξη της Ένωσης. Η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει, εν προκειμένω, της έκτης οδηγίας δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρέωσης στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθεί το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα, οι οποίες προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία όσον αφορά το δικαίωμα αυτό, στην πραγματικότητα δεν πληρούνται. Γι' αυτό και σε παρόμοιες περιπτώσεις, δεν απαιτείται ρητή πρόβλεψη προκειμένου οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να είναι σε θέση να αρνηθούν την παροχή πλεονεκτήματος βάσει του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δεδομένου ότι η συνέπεια αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως εγγενής στο εν λόγω σύστημα.

- M.A.S. – C-42/17, 5 Δεκεμβρίου 2017

Σύμφωνα με την Taricco II, το άρθρο 49 του Χάρτη και οι συναφείς απαιτήσεις της σαφήνειας, της προβλεψιμότητας και της μη αναδρομικότητας, που είναι εγγενείς στη γενική αρχή *nullum crimen, nulla poena sine lege* δεν απαγορεύουν, καταρχήν, την επιμήκυνση, με νόμο ή δικαστική απόφαση, της παραγραφής για αποδιδόμενα αδικήματα που δεν έχουν ακόμα παραγραφεί. Ωστόσο, χωρεί ή και επιβάλλεται εξαίρεση από τον ανωτέρω κανόνα περί μη απαγόρευσης της αναδρομικής επιμήκυνσης, εφόσον το καθεστώς παραγραφής δεν είχε αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης με πράξη του ενωσιακού δικαίου, διότι η παραγραφή εμπίπτει, κατά το οικείο εθνικό δίκαιο, στο ουσιαστικό ποινικό δίκαιο και, συνακόλουθα, στο πεδίο εφαρμογής της αρχής της νομιμότητας των εγκλημάτων και των ποινών, με συνέπεια να ενεργοποιούνται οι απαιτήσεις της σαφήνειας, της προβλεψιμότητας και της μη αναδρομικότητας του ποινικού νόμου, που είναι συμφυείς στην αρχή *nullum crimen, nulla poena sine lege*, όπως αυτή κατοχυρώνεται όχι μόνο στο εθνικό συνταγματικό δίκαιο, αλλά και στην ΕΣΔΑ καθώς και στο ενωσιακό δίκαιο.

- Scialdone – C-574/15, 13 Ιουλίου 2017

το άρθρο 50 του Χάρτη «Δικαίωμα του προσώπου να μην δικάζεται ή να μην τιμωρείται ποινικά δύο φορές για την ίδια αξιόποινη πράξη» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- Åkerberg Fransson – C-617/10, 26 Φεβρουαρίου 2013

Ειδικότερα, η απόφαση Åkerberg Fransson είναι μία από τις πρώτες αποφάσεις του Δικαστηρίου που έθεσε ρητώς τη σπουδαιότητα του Χάρτη στο πεδίο του ΦΠΑ. Μετά από προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε Σουηδικό ποινικό δικαστήριο, το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί κατά πόσο συμβιβάζεται με την αρχή *ne bis in idem*, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη εθνική ρύθμιση που προβλέπει την άσκηση ποινικής δίωξης για φοροδιαφυγή κατά φορολογούμενου, όταν σε αυτόν έχει ήδη επιβληθεί φορολογική κύρωση για την ίδια πράξη. Το Δικαστήριο, εξετάζοντας καταρχάς την αρμοδιότητά του, έκρινε ότι, στον βαθμό που οι ως άνω κυρώσεις επιβάλλονται, έστω εν μέρει, για παραβάσεις των υποχρεώσεων του εν λόγω φορολογούμενου στον τομέα του ΦΠΑ, η αναγκαστική είσπραξη του οποίου συνδέεται με τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, το κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η δράση του δεν καθορίζεται εξ ολοκλήρου από το δίκαιο αυτό και, συνεπώς, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα. Εν συνεχεία, έκρινε ότι η αρχή *ne bis in idem* δεν εμποδίζει το κράτος μέλος να οργανώσει το σύστημά του κατά τρόπο που να προβλέπει την επιβολή φορολογικών κυρώσεων για ψευδείς δηλώσεις στον τομέα του ΦΠΑ και, επιπροσθέτως την άσκηση ποινικής δίωξης για την ίδια πράξη σε χωριστές διαδικασίες, υπό την προϋπόθεση η πρώτη κύρωση να μην έχει ποινικό χαρακτήρα, γεγονός που οφείλει να διαπιστώνει το εθνικό δικαστήριο (σκ.37).

Συνεπώς θεωρείτο παραβίαση της αρχής *ne bis in idem* η επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων επί της ίδιας παράβασης, εφόσον οι διοικητικές κυρώσεις είχαν ποινικό χαρακτήρα. Ο δε ποινικός χαρακτήρας των διοικητικών κυρώσεων κρίνεται κατ' εφαρμογή των κριτηρίων Engel, τα οποία αναπτύχθηκαν από το ΕΔΔΑ στην απόφαση Engel⁴⁴⁶. Τέλος, αποφάνθηκε ότι εθνική νομολογιακή πρακτική, σύμφωνα με την οποία εθνικό δικαστήριο μπορεί

⁴⁴⁶ Engel κ.λπ κατά Κάτω Χωρών (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 8ης Ιουνίου 1976 (προσφυγές υπ' αριθ. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, σειρά Α αριθ. 22, § 82)

να αναγνωρίσει αντίθεση διάταξης της εθνικής νομοθεσίας προς τον Χάρτη μόνο σε περίπτωση που η διαπίστωση αυτή έχει σαφές έρεισμα στο κείμενο της διάταξης ή τη νομολογία του Δικαστηρίου, απαγορεύεται από το δίκαιο της Ένωσης, στον βαθμό που εμποδίζει το εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει με πλήρη εξουσία την συμβατότητα της εν λόγω διάταξης προς τον Χάρτη.

Να σημειωθεί ότι η απόφαση αυτή ακολουθεί τη νομολογία⁴⁴⁷ του ΕΔΔΑ σχετικά με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

- Orsi – C-217/15 και Baldetti – C-350/15, 5 Απριλίου 2017

Σύμφωνα με την απόφαση το άρθρο 50 του Χάρτη έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, η οποία επιτρέπει την άσκηση ποινικής διώξεως για τη μη καταβολή του ΦΠΑ, μετά την επιβολή απρόσβλητης πλέον φορολογικής κυρώσεως για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, σε περίπτωση που η κύρωση αυτή επιβλήθηκε σε εταιρία που συνιστά νομικό πρόσωπο, ενώ η εν λόγω ποινική δίωξη ασκήθηκε κατά φυσικού προσώπου.

- Luca Menci – C-524/15, 20 Μαρτίου 2018

Με την απόφαση του στην υπόθεση Luca Menci, το Δικαστήριο δέχεται ότι δεν αρκεί η διαπίστωση του ποινικού χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων για να τεθεί σε εφαρμογή η προστασία με βάση την αρχή *ne bis in idem*. Για πρώτη φορά, η εφαρμογή της αρχής αυτής κάμπτεται και επομένως σε περίπτωση μη καταβολής ΦΠΑ επιτρέπεται κατά του ίδιου προσώπου να ασκηθούν ποινικές διώξεις παρά το γεγονός ότι στο πρόσωπο αυτό έχουν ήδη επιβληθεί διοικητικές κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα. Μια τέτοια σύρρευση διώξεων και κυρώσεων επιτρέπεται μόνον υπό προϋποθέσεις που καθορίζονται περιοριστικά, διασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτόν ότι το δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη δεν αναιρείται κατά την ουσία του. Μια τέτοια ρύθμιση θα πρέπει να επιδιώκει σκοπό γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει μια τέτοια σύρρευση διώξεων και κυρώσεων, ήτοι την καταπολέμηση των παραβάσεων της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι αυτές οι διώξεις και αυτές οι κυρώσεις πρέπει να επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς. Επιπλέον, θα πρέπει, κατ' αρχάς, να προβλέπει

⁴⁴⁷ Βλ. J.J. v. The Netherlands (no. 21351/93), 27.03.1998 και Ferrazzini v. Italy (no. 44759/98), 12.7.2001

σαφείς και ακριβείς κανόνες που να παρέχουν στον πολίτη τη δυνατότητα να προβλέψει ποιες πράξεις και ποιες παραλείψεις δύνανται να αποτελέσουν το αντικείμενο μιας τέτοιας σωρεύσεως διώξεων και κυρώσεων και τέλος, να διασφαλίζει ότι οι επιβαρύνσεις που απορρέουν για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα από μια τέτοια σύρρευση περιορίζονται στο απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του ως άνω σκοπού γενικού συμφέροντος. Πέραν των ως άνω προϋποθέσεων, απαιτείται επιπρόσθετα σε κάθε περίπτωση να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι η επιβάρυνση που απορρέει για το εμπλεκόμενο πρόσωπο από τη σύρρευση διώξεων και κυρώσεων δεν είναι υπέρμετρη σε σχέση προς τη σοβαρότητα της διαπραχθείσας παραβάσεως.

Το άρθρο 52 του Χάρτη «Εμβέλεια των διασφαλιζόμενων δικαιωμάτων» απαντάται στις ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- Smaranda Bara – C-201/14, 1 Οκτωβρίου 2015
- Tarrico and others – C-105/14, 30 Απριλίου 2015

Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, κάθε περιορισμός στην άσκηση δικαιωμάτων και ελευθεριών πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο, να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των δικαιωμάτων και ελευθεριών και, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, να είναι αναγκαίος και να ανταποκρίνεται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και των ελευθεριών των τρίτων.

VI. Η αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης στο πεδίο του ΦΠΑ σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 7μ 352/2009

Στην σχολιαζόμενη απόφαση του ΣΤΕ κρίνεται η αίτηση αναίρεσης κατά της απόφασης Διοικητικού Εφετείου, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η προσφυγή της αναιρεσίβλητης εταιρείας κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης από την Επιτροπή του άρθρου 70 Α του Νόμου 2238/1994, της αίτησής της για διοικητική επίλυση της διαφοράς που προέκυψε από την έκδοση πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ. Το κρινόμενο ζήτημα αφορά το ύψος του καταλογιζόμενου πρόσθετου φόρου και την εφαρμογή της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης.

Ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 πρόσθετος φόρος για την ανακριβή δήλωση ΦΠΑ, παρά τη νομοθετική του ονομασία ως «φόρου» και την κλιμάκωσή του βάσει ποσοστού επί του διαφυγόντος φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης πληρωμής της σχετικής φορολογικής οφειλής, έχει το χαρακτήρα διοικητικής κύρωσης. Σκοπεί στην πρόληψη και στην καταστολή των σχετικών παραβάσεων, στο πλαίσιο της θεραπείας του επιτακτικού δημόσιου σκοπού της πλήρους συμμόρφωσης των φορολογούμενων προς τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής⁴⁴⁸.

Μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της ΕΕ συγκαταλέγεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης⁴⁴⁹. Η αρχή αυτή αφορά και τις φορολογικές κυρώσεις, οι οποίες έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της ΕΕ. Ο ΦΠΑ εκτός του ότι προβλέπεται και ρυθμίζεται από το δίκαιο της ΕΕ, συνιστά και ίδιο πόρο της. Σύμφωνα με την Οδηγία, κάθε υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ εντός καθορισμένης προθεσμίας από τα κράτη μέλη, τα οποία έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Από τις διατάξεις της Οδηγίας⁴⁵⁰, της ΣΛΕΕ⁴⁵¹ και της ΣΕΕ⁴⁵² συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή⁴⁵³. Τέτοιο μέτρο αποτελεί και η προβλεπόμενη από το εσωτερικό δίκαιο επιβολή διοικητικών κυρώσεων για παράβαση της υποχρέωσης υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ ακριβούς περιεχομένου⁴⁵⁴. Στο πλαίσιο αυτό σύμφωνα με τη σκέψη 7 της σχολιαζόμενης απόφασης, τα όργανα της Ελληνικής Δημοκρατίας οφείλουν να

⁴⁴⁸ Βλ. ΣτΕ 2402/2016

⁴⁴⁹ C-420/06, 11.3.2008, Jager σκ. 59-60, ΣτΕ 2957/2013, 2556/2014 7μ, 2465/2015, 1438/2018 7μ, 221/2018

⁴⁵⁰ Άρθρα 250, 252, 273

⁴⁵¹ Άρθρο 325

⁴⁵² Άρθρο 4 παρ. 3

⁴⁵³ C-524/15, 20.3.2018, Menci, σκ.18, C-617/10, 26.2.2013, Akerberg Fransson, σκ.25, ΣτΕ 2221/2018

⁴⁵⁴ C-617/10, 26.2.2013, Akerberg Fransson, σκ. 17 επ και 26-27, σχετικά με την υποχρέωση των κρατών μελών να τηρούν το Χάρτη όταν προβλέπουν και επιβάλλουν κυρώσεις κατ' εφαρμογή του δικαίου της ΕΕ, βλ. επίσης ΣτΕ 2221/2018

τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης καθώς και τις επιταγές του Χάρτη⁴⁵⁵.

Ειδικότερα όσον αφορά την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι «αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου⁴⁵⁶, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. Δ)⁴⁵⁷, οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο»⁴⁵⁸. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο⁴⁵⁹ και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση⁴⁶⁰.

Η ως άνω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας. Τέλος, ο κανόνας αυτός δεν είναι απόλυτος, αλλά η εφαρμογή του μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη εφόσον βέβαια δικαιολογείται επαρκώς, ώστε να συνάδει προς τις

⁴⁵⁵ ΣτΕ 2957/2013

⁴⁵⁶ ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010

⁴⁵⁷ ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016

⁴⁵⁸ Σκ. 8 της σχολιαζόμενης, βλ. και ΣτΕ 2402/2016

⁴⁵⁹ ΣτΕ 2556/2014 7μ, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος

⁴⁶⁰ ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος

συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 4 περίπτ. β του Ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της νέας διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει των αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης. Αντίθετο συμπέρασμα θα ισοδυναμούσε με ασύμβατο αποτέλεσμα προς το Σύνταγμα και το δίκαιο της ΕΕ.

Παρατηρούμε με ενδιαφέρον στη συγκεκριμένη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ότι για πρώτη φορά το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο σε υπόθεση ΦΠΑ παραπέμπει ευθέως στην εφαρμογή των διατάξεων του Χάρτη καθώς και στη συναφή νομολογία του Δικαστηρίου. Η νομολογία του Δικαστηρίου σε υποθέσεις που συνδυάζουν ζητήματα ΦΠΑ και θεμελιωδών δικαιωμάτων είναι και αυτή σχετικά πρόσφατη, όπως έχει αναφερθεί και ανωτέρω υπό στοιχείο 5.Ε.Ν και ξεκινά ουσιαστικά από την 1^η Δεκεμβρίου 2009 όπου και τέθηκε σε ισχύ ο Χάρτης. Αναμφισβήτητα η επίδραση του Χάρτη στο δίκαιο του ΦΠΑ διαμορφώνεται σταδιακά και αναμένουμε να έχει όλο και σημαντικότερη επιρροή μέσω της ευαισθητοποίησης των δικαστηρίων σε ζητήματα που άπτονται με τα θεμελιώδη δικαιώματα σε υποθέσεις ΦΠΑ σε ευρωπαϊκό και εθνικό επίπεδο.

VII. Μήπως έχουμε προσβολή συνταγματικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων;

Μολονότι είναι αληθές ότι το καθεστώς του ενδοκοινοτικού εμπορίου κατέστη πιο ευάλωτο στη φοροδιαφυγή, παρ' όλ' αυτά οι προϋποθέσεις αποδείξεως που θέτουν τα κράτη μέλη πρέπει να σέβονται τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα καθώς επίσης τις θεμελιώδεις ελευθερίες που θεσπίστηκαν με τις Συνθήκες, όπως, μεταξύ άλλων, την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, την αρχή της αναλογικότητας. Η καταπολέμηση ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατηγήσεως αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η Οδηγία, η οποία μπορεί, υπό ορισμένες συνθήκες, να δικαιολογήσει την ύπαρξη περιορισμών στα ως άνω δικαιώματα και ελευθερίες.

Πάντως, πρέπει να σημειωθεί ότι, δυνάμει της νομολογίας του Δικαστηρίου⁴⁶¹, τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής έννομης τάξης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια δύνανται να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων, υπό τον όρον ότι η εφαρμογή αυτή δεν διακυβεύει το επίπεδο προστασίας που προβλέπει ο Χάρτης, όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, ούτε την υπεροχή, την ενότητα ή την αποτελεσματικότητα του δικαίου της ΕΕ⁴⁶². Ειδικότερα, όσον αφορά την επιβολή ποινικών κυρώσεων, τα αρμόδια εθνικά δικαστήρια οφείλουν να βεβαιώνονται ότι διασφαλίζονται τα δικαιώματα των κατηγορουμένων που απορρέουν από την αρχή «ουδέν έγκλημα, ουδεμία ποινή χωρίς νόμο»⁴⁶³.

Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία⁴⁶⁴. Έτσι, μολονότι είναι θεμιτό να επιδιώκεται με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημόσιου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού αυτού⁴⁶⁵.

Όσον αφορά τα μέτρα προλήψεως της φορολογικής απάτης, έχει κριθεί, ειδικά σε σχέση με το ΦΠΑ, ότι η κατανομή του κινδύνου, κατόπιν απάτης που

⁴⁶¹ C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, σκ. 18, ECLI:EU:C:2008:105, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, 18.12.1997, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκ. 45 έως 48, C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκ. 29, C-181/04 έως C-183/04, 14.9.2006, ΕΛΜΕΚΑ, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκ. 31

⁴⁶² C-617/10, 26.2.2013, Åkerberg Fransson EU:C:2013:105, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

⁴⁶³ C-42/17, 5.12.2017, M.A.S. & M.B. (Taricco II), σκ. 48

⁴⁶⁴ C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, σκ. 19, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, 18.12.1997, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκ. 46, C-409/04, 27.9.2007, Teleos κ.λπ., σκ. 52

⁴⁶⁵ C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, σκ. 20, Molenheide κ.λπ., σκέψη 47, και Federation of Technological Industries κ.λπ., σκέψη 30

διέπραξε τρίτος, δεν συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας στην περίπτωση που ένα φορολογικό καθεστώς καθιστά πλήρως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ τον προμηθευτή, ανεξάρτητα από τη συμμετοχή του στη διαπραχθείσα από τον αγοραστή απάτη⁴⁶⁶.

Ειδικά στον τομέα του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στο φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου⁴⁶⁷. Οι προμηθευτές αυτοί είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ ενώ ο φόρος αυτός, ως καταναλωτικός φόρος, βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή⁴⁶⁸. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ο σκοπός προλήψεως της φορολογικής απάτης που επιδιώκει η Οδηγία δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών.

Σε κάθε περίπτωση, η κατανομή του κινδύνου μεταξύ του προμηθευτή και της φορολογικής αρχής, κατόπιν της φοροδιαφυγής που διέπραξε τρίτος, πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας⁴⁶⁹. Εξάλλου, αντί της προλήψεως της φοροδιαφυγής, ένα καθεστώς που καθιστά πλήρως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ τον προμηθευτή, ανεξαρτήτως της συμμετοχής του στη φοροδιαφυγή, δεν διαφυλάσσει κατ' ανάγκην το εναρμονισμένο σύστημα του ΦΠΑ από τη φοροδιαφυγή και την καταστρατήγηση εκ μέρους του αποκτώντος.

Θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογίζεται σε υποκείμενο στο φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τις δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων δεν έχει καμία επίδραση⁴⁷⁰. Ο αποκτών, μολοντί απαλλάσσεται κάθε ευθύνης, μπορεί, πράγματι, να παρακινηθεί να μην αποστείλει ή να μη μεταφέρει τα αγαθά εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως και να μην τα δηλώσει για τους σκοπούς του ΦΠΑ στα προβλεπόμενα κράτη μέλη προορισμού⁴⁷¹.

⁴⁶⁶ C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, σκ. 22 και 23, ΣΤΕ 1366/2017

⁴⁶⁷ C-10/92, 20.10.1993, Balocchi, Συλλογή 1993, σ. I-5105, σκ.25

⁴⁶⁸ C-475/03, 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκ. 22 και 28

⁴⁶⁹ C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, σκ. 22

⁴⁷⁰ Παρατηρήσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák στο σημείο 45 των προτάσεων του για την υπόθεση C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt

⁴⁷¹ C-409/04, 27.9.2007, Teleos plc., EU:C:2007:548, σκ. 58

VIII. Υποχρεώσεις του εθνικού δικαστή – αρχή της σύμφωνης ερμηνείας⁴⁷²

Από την νομολογία του Δικαστηρίου σε υποθέσεις που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ και τα θεμελιώδη δικαιώματα προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα: Ο εθνικός δικαστής υποχρεούται να διασφαλίσει την υπεροχή και την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της ΕΕ, αφήνοντας, αν είναι αναγκαίο, ανεφάρμοστες τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, που οδηγούν σε παραβίαση των υποχρεώσεων του κράτους μέλους από το ενωσιακό δίκαιο. Αυτή η υποχρέωση απορρέει κατ' αρχήν από τη βασική αρχή της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία το ευρωπαϊκό δίκαιο υπερισχύει των εθνικών δικαίων των κρατών μελών. Η αρχή της υπεροχής ισχύει για όλες τις ευρωπαϊκές πράξεις, οι οποίες διαθέτουν δεσμευτική ισχύ. Συνεπώς, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόσουν εθνικό κανόνα που αντιβαίνει στο ευρωπαϊκό δίκαιο⁴⁷³. Έτσι και η δικαστική εξουσία υπόκειται επίσης στην αρχή της υπεροχής και η νομολογία πρέπει να είναι σύμφωνη προς το δίκαιο της ένωσης ενώ ο δικαστής μπορεί να χρησιμοποιεί τη διαδικασία υποβολής προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς την εφαρμογή της αρχής αυτής.

Ειδικότερα, ο εθνικός δικαστής υποχρεούται να μεριμνήσει για το σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων των θιγόμενων (από τη μη εφαρμογή των ασύμβατων με το ενωσιακό δίκαιο εθνικών διατάξεων) προσώπων, που κατοχυρώνονται στο ενωσιακό δίκαιο (και, ιδίως, εκείνα που προστατεύει το άρθρο 49 του Χάρτη), και όχι απλώς αυτά που εγγυάται το εθνικό δίκαιο, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη νομολογία Åkerberg Fransson και Melloni⁴⁷⁴, το ενωσιακό δίκαιο όχι μόνο δεν υποχρεώνει τον εθνικό δικαστή να σεβαστεί (θεμελιώδη) δικαιώματα ή εγγυήσεις που δεν κατοχυρώνονται στο δίκαιο της ΕΕ, αλλά του το απαγορεύει, εάν κάτι τέτοιο θα οδηγούσε σε παραγνώριση

⁴⁷² βλ., επ' αυτού, C-18/13, 13.2.2014, Maks Pen, σκ. 34-39, C-212/04, 4.7.2006, Αδενέλερ κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-6057, σκ. 108-111, C-106/89, 13.11.1990, Marleasing, Συλλογή 1990, σ. I4135, σκέψη 8, C-397/01 έως C-403/01, 5.10.2004, Pfeiffer κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. 1-8835, σκ. 114-115, C-105/03, 16.6.2005, Pupino, Συλλογή 2005, σ. 1-5285, σκ.44, 46 και 47

⁴⁷³ Η αρχή της υπεροχής δεν είναι γραμμένη στις Συνθήκες, αλλά καθιερώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση Costa κατά Enel, της 15^{ης} Ιουλίου 1964

⁴⁷⁴ C-399/11

διάταξης του Χάρτη ή των αρχών της υπεροχής, της ενότητας και της πλήρους αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου⁴⁷⁵.

Ειδικότερα όσον αφορά το πλαίσιο ποινικής διαδικασίας που αφορά εγκλήματα σχετικά με το ΦΠΑ, το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι επιβάλλει στον εθνικό δικαστή να μην εφαρμόσει εθνικές διατάξεις περί παραγραφής που εμπίπτουν στο εθνικό ουσιαστικό δίκαιο και εμποδίζουν την επιβολή ποινικών κυρώσεων αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα σε μεγάλο αριθμό περιπτώσεων σοβαρής απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης ή προβλέπουν βραχύτερες προθεσμίες παραγραφής για τις περιπτώσεις σοβαρής απάτης σε βάρος των εν λόγω συμφερόντων σε σχέση με τις περιπτώσεις απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του οικείου κράτους μέλους, εκτός αν μια τέτοια μη εφαρμογή συνεπάγεται παραβίαση της αρχής «ουδέν έγκλημα, ουδεμία ποινή χωρίς νόμο», λόγω ελλείψεως σαφήνειας του εφαρμοστέου νόμου, ή λόγω αναδρομικής εφαρμογής νομοθεσίας που επιβάλλει αυστηρότερες προϋποθέσεις θεμελιώσεως της ποινικής ευθύνης σε σχέση με αυτές που ίσχυαν κατά τον χρόνο τελέσεως του εγκλήματος⁴⁷⁶.

Επιπλέον, σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το δίκαιο της ΕΕ απαιτεί από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος αυτού, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Ακόμα και όταν οι διάδικοι δεν επικαλούνται το δίκαιο της ΕΕ, ο εθνικός δικαστής πρέπει να εξετάσει αυτεπαγγέλτως τους νομικούς ισχυρισμούς που στηρίζονται σε δεσμευτικό κανόνα του δικαίου της ΕΕ, κάθε φορά που, βάσει του εθνικού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια έχουν την ίδια υποχρέωση ή ευχέρεια και για τους δεσμευτικούς εθνικούς κανόνες.

Εναπόκειται λοιπόν στον εθνικό δικαστή να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της Οδηγίας, προκειμένου να εκπληρωθεί το επιδιωκόμενο με αυτή αποτέλεσμα, για την

⁴⁷⁵ Ι. Δημητρακόπουλου, Πάρεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας, Αρχές της ασφάλειας δικαίου, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας, παραγραφή αδικημάτων περί το ΦΠΑ και σχέση μεταξύ εθνικού Συντάγματος, Χάρτη ΘΔΕΕ και ΕΣΔΑ, στις αποφάσεις Taricco I και Taricco II του Δικαστηρίου, <http://www.humanrightscaselaw.gr/>

⁴⁷⁶ C-42/17, 5.12.2017, M.A.S. & M.B. (Taricco II), σκ. 62

επίτευξη του οποίου απαιτείται να πράττει ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητά του, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κανόνων του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό. Αυτή η υποχρέωση περί σύμφωνης ερμηνείας αφορά το σύνολο των διατάξεων του εθνικού δικαίου, τόσο των προγενέστερων όσο και των μεταγενέστερων της Οδηγίας. Η επιταγή περί σύμφωνης προς το κοινοτικό δίκαιο ερμηνείας του εθνικού δικαίου είναι εγγενής στο σύστημα της Συνθήκης για τη λειτουργία της ΕΕ, καθόσον επιτρέπει στα εθνικά δικαστήρια να εξασφαλίζουν, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, την πλήρη αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου όταν αποφαινόμενοι επί των διαφορών που έχουν υποβληθεί ενώπιόν τους.

Μολονότι η αρχή της σύμφωνης προς το κοινοτικό δίκαιο ερμηνείας του εθνικού δικαίου, την οποία επιβάλλει έτσι το κοινοτικό δίκαιο, αφορά πρωτίστως τις εσωτερικές διατάξεις που θεσπίστηκαν για τη μεταφορά της οικείας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, δεν περιορίζεται, πάντως, στην ανάλυση των διατάξεων αυτών, αλλά επιβάλλει όπως το εθνικό δικαστήριο λαμβάνει υπόψη του το σύνολο του εθνικού δικαίου για να εκτιμά σε ποιο μέτρο το δίκαιο αυτό μπορεί να τύχει τέτοιας εφαρμογής η οποία να μην καταλήγει σε αποτέλεσμα αντίθετο προς το σκοπούμενο από την οδηγία.

Βεβαίως, η υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να αναφέρεται στο περιεχόμενο μιας οδηγίας όταν ερμηνεύει και εφαρμόζει τους σχετικούς κανόνες του εσωτερικού δικαίου έχει ως όρια τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως τις αρχές της ασφαλείας δικαίου και της μη αναδρομικότητας, και δεν μπορεί να αποτελέσει έρεισμα για την *contra legem* ερμηνεία του εθνικού δικαίου. Βέβαια, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να προβληθούν ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, προκειμένου να διατηρηθεί σε ισχύ εθνική νομοθεσία αντίθετη προς το δίκαιο της ΕΕ.

Επιπλέον, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να μεταβάλουν την πάγια νομολογία τους, εφόσον αυτή στηρίζεται σε ερμηνεία του εθνικού δικαίου που δεν συνάδει προς το δίκαιο της ΕΕ, καθόσον η υποχρέωση «σύμφωνης ερμηνείας» εθνικής διάταξης προς το δίκαιο της ΕΕ δεν μπορεί να θεωρηθεί *contra legem* με το αιτιολογικό ότι συνεπάγεται μεταβολή της πάγιας νομολογίας των εθνικών δικαστηρίων. Η αρχή της σύμφωνης ερμηνείας επιβάλλει ωστόσο στα εθνικά

δικαστήρια να πράττουν ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητα τους, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό, προκειμένου να εξασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα της επίμαχης οδηγίας και να καταλήγουν σε λύση σύμφωνη προς τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία αυτή. Η στοιχειοθέτηση της ευθύνης του κράτους μέλους λόγω παραβίασης του δικαίου της ΕΕ δεν επηρεάζει την υποχρέωση σύμφωνης ερμηνείας του εθνικού δικαίου προς το δίκαιο της ΕΕ ούτε την υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου, εφόσον η σύμφωνη ερμηνεία είναι αδύνατη, να θέσει εκποδών τις αντίθετες προς ενωσιακό δίκαιο εθνικές διατάξεις⁴⁷⁷.

Συνεπώς, όταν τα εθνικά δικαστήρια έχουν την υποχρέωση ή την ευχέρεια να εξετάσουν αυτεπαγγέλτως τους νομικούς ισχυρισμούς που στηρίζονται σε δεσμευτικό κανόνα του εθνικού δικαίου, οφείλουν να τους εξετάζουν σε σχέση με δεσμευτικό κανόνα του δικαίου της ΕΕ όπως αυτός που απαιτεί από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Στα δικαστήρια αυτά εναπόκειται, κάθε φορά που εξετάζουν αν η επίκληση του εν λόγω δικαιώματος προς έκπτωση έγινε δολίως ή καταχρηστικώς, και ερμηνεύουν το εθνικό δίκαιο, να λάβουν υπόψη όλους τους κανόνες του και να εφαρμόσουν τις αναγνωριζόμενες από αυτό μεθόδους ερμηνείας προκειμένου να το ερμηνεύσουν, στο μέτρο του δυνατού, σύμφωνα με το γράμμα και με τον σκοπό της Οδηγίας ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που η ίδια ορίζει, και να συμμορφωθούν έτσι με το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ⁴⁷⁸.

ΙΧ. Τα όρια της θεσμικής και δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών που τίθενται με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

Από το εδραζόμενο στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ και ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου θεμελιωμένο δικαίωμα σε δίκαιη δίκη, και παρά το γεγονός ότι τα

⁴⁷⁷ C-441/14, Dansk Industri, 19.4.2016, ECLI:EU:C:2016:278

⁴⁷⁸ «Η οδηγία δεσμεύει κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται, όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, αλλά αφήνει την επιλογή του τύπου και των μέσων στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών.»

θεμελιώδη δικαιώματα δεν μπορούν να εκληφθούν ως «απόλυτα δικαιώματα» και ότι είναι «*θεμιτή η επιφύλαξη σχετικά με τα δικαιώματα [αυτά] της εφαρμογής ορισμένων ορίων που δικαιολογούνται από τους στόχους γενικού συμφέροντος, τους οποίους επιδιώκει η Κοινότητα, εφόσον δεν θίγεται η ουσία των δικαιωμάτων αυτών*», συνάγεται ότι ο ευρωπαίος πολίτης μπορεί όλο και περισσότερο εύκολα, γρήγορα και αξιόπιστα να προσβλέπει στο ενωσιακό πλαίσιο προστασίας των θεμελιωδών του δικαιωμάτων, το οποίο ορίζεται πλέον από τον Χάρτη, την νομολογία του Δικαστηρίου, αναφορικά με την έννοια, το πεδίο εφαρμογής, τα υποκείμενα και τα όρια της άσκησης των δικαιωμάτων αυτών, και την κατά παραπομπή των Συνθηκών εφαρμοζόμενη στην κοινοτική έννομη τάξη ΕΣΔΑ⁴⁷⁹.

Για να κατανοήσουμε τον ρόλο που αναλαμβάνουν τα κράτη μέλη σχετικά με τη διασφάλιση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και των θεμελιωδών ελευθεριών αξίζει να αναφερθούμε στη νομολογία του Δικαστηρίου.

Η απόφαση C-419/14, *WedMindLicences Kft* , 17 Δεκεμβρίου 2015

Σχετικά με την απόφαση C-419/14, 17 Δεκεμβρίου 2015, να σημειωθούν εν συντομία τα πραγματικά περιστατικά κατά τα οποία μια ουγγρική εταιρεία λογισμικού, η *WedMindLicences Kft* (WML), παρείχε άδεια χρήσης δικτυακού τύπου και δικαιώματα τεχνογνωσίας στην εταιρεία *Lalib* με έδρα την Πορτογαλία. Σύμφωνα με τους όρους της άδειας χρήσης, η WML παρέμεινε υπεύθυνη για τη συνεχή συντήρηση και ανάπτυξη του λογισμικού.

Μετά από έλεγχο, επιβλήθηκε στην WML ουγγρικός ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η μεταβίβαση της τεχνογνωσίας δεν ήταν υποστατή οικονομική πράξη διότι την εν λόγω τεχνογνωσία στην πραγματικότητα εκμεταλλεύονταν η WML στην Ουγγαρία και όχι η *Lalib* στην Πορτογαλία. Οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι η WML διέπραξε κατάχρηση δικαιώματος δίνοντας την εντύπωση ότι η τεχνογνωσία παρέχεται από την *Lalib* που έχει την έδρα της στην Πορτογαλία, προκειμένου να παρακάμψει το ουγγρικό φορολογικό δίκαιο και να τύχει μειωμένης απαλλαγής στην Πορτογαλία. Η απόφαση αυτή βασίστηκε σε αποδεικτικά στοιχεία που είχαν ληφθεί κρυφά από άλλες κρατικές αρχές.

⁴⁷⁹ Χρήστος Θ. Παπαδημητρίου, Η συνεισφορά του κοινοτικού δικαίου στο δικαίωμα στη δίκαιη δίκη ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων υπό το φως της νομολογίας του Δ.Ε.Κ., Περιοδικό Δίκη, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2008

Στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο ερωτήθηκε και κλήθηκε να διευκρινίσει κατά πόσο η εθνική φορολογική αρχή δύναται να χρησιμοποιεί, για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325 ΣΛΕΕ, 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της Οδηγίας, αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο παράλληλης αλλά μη ακόμη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας, εν αγνοία του υποκειμένου στο φόρο, για παράδειγμα προερχόμενων από παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και από κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων, προκειμένου η αρχή αυτή να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ.

Επιπρόσθετα, το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα, αν, λαμβανομένης υπόψη της ευχέρειας που παρέχεται στα κράτη μέλη όσον αφορά την εξασφάλιση της εισπράξεως του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ εντός του εδάφους τους και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η φορολογική αρχή μπορεί να συλλέγει και να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, τέτοια αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία όμως προέκυψαν αρχικώς στο πλαίσιο ποινικής διώξεως, με τα μέσα που επιτρέπει η ποινική δικονομία, η οποία παρέχει, εξάλλου, στους ενδιαφερομένους εγγυήσεις που δεν μπορούν να ισχύσουν στο πλαίσιο μιας διοικητικής διαδικασίας. Διερωτάται αν όντως υφίσταται μια τέτοια δυνατότητα και, ενδεχομένως, ποια είναι τα όρια και οι υποχρεώσεις που απορρέουν συναφώς από το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ και από τα άρθρα 7, 8 και 52 του Χάρτη.

Το Δικαστήριο ρητά διατύπωσε τη σκέψη ότι το δίκαιο της ΕΕ δεν εμποδίζει μια φορολογική αρχή να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ, αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθείσας ακόμη παράλληλης ποινικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη του σεβασμού των δικαιωμάτων που εγγυάται το δίκαιο της ΕΕ και, ειδικότερα, ο Χάρτης. Μάλιστα σύμφωνα με την απόφαση⁴⁸⁰ η έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ κατόπιν διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής, αποτελεί εφαρμογή των άρθρων 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της Οδηγίας

⁴⁸⁰ C-419/14, WebMindLicences, 17.12.2015, σκ. 67

και του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και, επομένως, του δικαίου της Ένωσης, υπό την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη⁴⁸¹.

Στη συνέχεια και εφόσον αναγνωριστεί η ύπαρξη τέτοιας δυνατότητας, τέθηκε το ζήτημα, αν η φορολογική αρχή υποχρεούται να παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο πρόσβαση στα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν συλλεγεί με τον τρόπο αυτόν και να του δίδει τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του, προκειμένου η αρχή αυτή να εξασφαλίσει την τήρηση των δικαιωμάτων άμυνας, περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 48 του Χάρτη, και τον σεβασμό της αρχής της χρηστής διοικήσεως που τίθεται με το άρθρο 41 αυτού. Τέλος, τέθηκε και το ζήτημα αν το άρθρο 47 του Χάρτη συνεπάγεται ότι το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής να εκδώσει διορθωτική πράξη περί επιβολής φόρου μπορεί να ελέγξει τη νομιμότητα της συλλογής στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας αποδεικτικών στοιχείων όταν ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει λάβει γνώση των στοιχείων αυτών στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας και δεν είχε τη δυνατότητα να αμφισβητήσει το κύρος της ενώπιον άλλου δικαστηρίου.

Σύμφωνα με τον Χάρτη και το άρθρο 52, παράγραφος 1, κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρούμενης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων.

Το άρθρο 7 του Χάρτη, που αφορά το δικαίωμα σεβασμού της προσωπικής και οικογενειακής σφαίρας, περιλαμβάνει δικαιώματα ανάλογα προς αυτά που κατοχυρώνονται με το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ και επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3 του Χάρτη, στο εν λόγω άρθρο 7 πρέπει να δοθεί η ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο όπως και στο άρθρο 8,

⁴⁸¹ «Οι διατάξεις του παρόντος Χάρτη απευθύνονται στα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης, τηρουμένης της αρχής της επικουρικότητας, καθώς και στα κράτη μέλη, μόνο όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω σέβονται τα δικαιώματα, τηρούν τις αρχές και προάγουν την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις αντίστοιχες αρμοδιότητές τους.»

παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως αυτό ερμηνεύεται με τη νομολογία του ΕΔΔΑ. Δεδομένου ότι η παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών συνιστά επέμβαση στην άσκηση του δικαιώματος που εγγυάται το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, συνιστά επίσης περιορισμό της ασκήσεως του αντιστοίχου δικαιώματος που κατοχυρώνεται με το άρθρο 7 του Χάρτη.

Επομένως, τέτοιοι περιορισμοί είναι δυνατοί μόνον αν προβλέπονται από τον νόμο και αν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση. Επιπλέον βάσει της αρχής της αναλογικότητας τα κράτη μέλη με τα μέτρα που λαμβάνουν δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη του σκοπού της εξασφάλισης της είσπραξης του ΦΠΑ και της αποφυγής της φοροδιαφυγής.

Οπότε για παράδειγμα η κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων ως ένα από τα μέτρα έρευνας που λαμβάνει μια φορολογική αρχή στο πλαίσιο της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής ή μιας ενδεχόμενης κατάχρησης δεν μπορεί να είναι σύμφωνη με το άρθρο 7 του Χάρτη παρά μόνο εάν η εσωτερική νομοθεσία και πρακτική του κράτους μέλους παρέχουν πρόσφορες και επαρκείς εγγυήσεις κατά των καταχρήσεων και των αυθαίρετων ενεργειών.

Σε κάθε περίπτωση πάντως η προστασία των πολιτών κατά των αυθαίρετων προσβολών των δικαιωμάτων που διασφαλίζει το ως άνω άρθρο του Χάρτη εκ μέρους της δημόσιας αρχής απαιτεί την πρόβλεψη αυστηρού νομικού πλαισίου και σαφώς συγκεκριμένων ορίων μιας τέτοιας κατασχέσεως (σκ. 77). Εναπόκειται δε στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει αν η έλλειψη προηγούμενης δικαστικής εντολής αντισταθμίζεται, σε κάποιο βαθμό, με τη δυνατότητα του ατόμου το οποίο αφορά η κατάσχεση να ζητήσει *a posteriori* δικαστικό έλεγχο που να αφορά τόσο τη νομιμότητα όσο και την ανάγκη λήψεως του σχετικού μέτρου, αυτός δε ο έλεγχος πρέπει να είναι αποτελεσματικός στο πλαίσιο των ειδικών συνθηκών της συγκεκριμένης υποθέσεως (σκ. 78).

Το Δικαστήριο στην ως άνω απόφασή του αναφέρεται στην πάγια νομολογία του κατά την οποία τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης. Αυτό φαίνεται να επιβεβαιώνει το ευρύ πεδίο εφαρμογής

του Χάρτη και κατά συνέπεια την εφαρμογή του και στο πεδίο του ΦΠΑ. Επιπλέον, αναφέρει στη συνέχεια ότι η έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ κατόπιν της διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής, όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της συγκεκριμένης υπόθεσης, αποτελεί εφαρμογή των άρθρων 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της Οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 325 της ΣΛΕΕ και, επομένως, του δικαίου της Ένωσης, υπό την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Επιβεβαιώνει δηλαδή την προγενέστερη νομολογία του, ότι ο Χάρτης έχει ευρύ πεδίο εφαρμογής εντός του εναρμονισμένου χώρου στο δίκαιο του ΦΠΑ.

Εξ αφορμής της απόφασης αυτής, αξίζει να σημειωθεί ότι ο Χάρτης παρέχει εκτενή προστασία σε θέματα ουσίας όσο και σε τυπικά θέματα και μπορεί ακόμα να έχει καθοριστικό ρόλο για την έκβαση μιας απόφασης του Δικαστηρίου. Με ρητή αναφορά στον Χάρτη, το Δικαστήριο έθεσε τις προϋποθέσεις με τις οποίες πρέπει να γίνεται η συλλογή και η χρήση του αποδεικτικού υλικού από τις εθνικές διοικητικές αρχές. Πρέπει να θεωρηθεί ότι οι προϋποθέσεις αυτές τυγχάνουν γενικής εφαρμογής και σε άλλες διοικητικές διαδικασίες που διέπονται από διαδικαστικούς φορολογικούς κανόνες και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη σε τέτοιες περιστάσεις. Στην περίπτωση αυτή ο Χάρτης θα μπορούσε ουσιαστικά να επηρεάσει τους εθνικούς διαδικαστικούς κανόνες που διέπονται από το άρθρο 7 του Χάρτη.

Να επισημάνουμε κάποιες παραδοχές που προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου:

Όσον αφορά, τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας, το άρθρο 7 του Χάρτη, που αφορά το δικαίωμα σεβασμού της προσωπικής και οικογενειακής σφαίρας, περιλαμβάνει δικαιώματα ανάλογα προς αυτά που κατοχυρώνονται με το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ και επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, στο εν λόγω άρθρο 7 πρέπει να δοθεί η ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο όπως και στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως τούτο ερμηνεύεται με τη νομολογία του ΕΔΔΑ⁴⁸².

⁴⁸² McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, σκέψη 53, καθώς και Dereci κ.λπ., C-256/11, EU:C:2011:734, σκέψη 70

Το ζήτημα της παρακολούθησης τηλεπικοινωνιών συνιστά επέμβαση⁴⁸³ στην άσκηση του δικαιώματος που εγγυάται το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, και συνιστά επίσης περιορισμό της ασκήσεως του αντιστοίχου δικαιώματος που κατοχυρώνεται με το άρθρο 7 του Χάρτη. Το ίδιο ισχύει για την κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων στο πλαίσιο έρευνας διενεργούμενης στην επαγγελματική ή εμπορική εγκατάσταση φυσικού προσώπου ή στις εγκαταστάσεις εμπορικής εταιρίας⁴⁸⁴, που συνιστά επίσης παρέμβαση στην άσκηση του δικαιώματος το οποίο εγγυάται το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ.

Τέτοιοι περιορισμοί είναι δυνατοί μόνον αν προβλέπονται από τον νόμο και αν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση. Το Δικαστήριο αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας, έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη του σκοπού της εξασφάλισης της εισπράξεως του ΦΠΑ και της αποφυγής της φοροδιαφυγής⁴⁸⁵.

Η απαίτηση να προβλέπεται από τον νόμο κάθε περιορισμός της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού συνεπάγεται ότι η έννομη βάση που παρέχει τη δυνατότητα χρησιμοποίησεως από τη φορολογική αρχή των αποδεικτικών στοιχείων που συνελήθησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας με παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και με κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων πρέπει να είναι αρκούντως σαφής και συγκεκριμένη και ότι, προσδιορίζοντας η ίδια το περιεχόμενο του περιορισμού της ασκήσεως του δικαιώματος το οποίο διασφαλίζει το άρθρο 7 του Χάρτη, παρέχει ορισμένη

⁴⁸³ βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Klass κ.λπ. κατά Γερμανίας της 6ης Σεπτεμβρίου 1978, σειρά Α αριθ. 28, § 41· Malone κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 2ας Αυγούστου 1984, σειρά Α αριθ. 82, § 64· Kruslin κατά Γαλλίας και Hunig κατά Γαλλίας της 24ης Απριλίου 1990, σειρά Α αριθ. 176-A και 176-B, § 26 και § 25, καθώς και Weber και Saravia κατά Γερμανίας (déc.), αριθ. 54934/00, § 79, CEDH 2006-XI

⁴⁸⁴ βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Niemietz κατά Γερμανίας της 16ης Δεκεμβρίου 1992, σειρά Α αριθ. 251-B, §§ 29-31· Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, αριθ. 37971/97, §§ 40-41, CEDH 2002-III, καθώς και Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services κατά Γαλλίας της 2ας Απριλίου 2015, αριθ. 63629/10 και 60567/10, § 63

⁴⁸⁵ C-285/09, απόφαση R., EU:C:2010:742, σκέψη 45

προστασία κατά ενδεχόμενων αυθαίρετων προσβολών εκ μέρους της ως άνω διοικήσεως⁴⁸⁶.

Ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει εφαρμογή όταν η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει βλαπτική πράξη εις βάρος ενός προσώπου. Βάσει της αρχής αυτής, οι αποδέκτες αποφάσεων οι οποίες θίγουν αισθητά τα συμφέροντά τους πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωστοποιήσουν λυσιτελώς την άποψή τους σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων η διοίκηση σκοπεύει να στηρίξει την απόφασή της. Η υποχρέωση αυτή βαρύνει τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν αποφάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και αν η εφαρμοστέα νομοθεσία της Ένωσης δεν προβλέπει ρητώς τέτοιες διατυπώσεις⁴⁸⁷.

Όσον αφορά, το δικαίωμα για αποτελεσματική ένδικη προσφυγή το οποίο εγγυάται το άρθρο 47 του Χάρτη και τις συνέπειες που πρέπει να έχει η προσβολή των δικαιωμάτων τα οποία διασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο αυτό, κάθε άτομο του οποίου προσβάλλονται τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται βάσει του δικαίου της Ένωσης πρέπει να έχει δυνατότητα αποτελεσματικού ενδίκου βοηθήματος ενώπιον δικαστηρίου υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό. Η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου τον οποίο εγγυάται το άρθρο αυτό απαιτεί το δικαστήριο που προβαίνει στον έλεγχο νομιμότητας αποφάσεως η οποία συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης να μπορεί να εξακριβώσει αν τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στηρίζεται η απόφαση αυτή συνελέγησαν και χρησιμοποιήθηκαν κατά τρόπο ο οποίος παραβιάζει τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και, ειδικότερα, ο Χάρτης.

Η ως άνω απαίτηση ικανοποιείται αν το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής που εκδίδει διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ είναι αρμόδιο να ελέγξει αν τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από παράλληλη μη ολοκληρωθείσα ποινική

⁴⁸⁶ βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Malone κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 2ας Αυγούστου 1984, σειρά Α αριθ. 82, § 67, καθώς και Gillan και Quinton κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 12ης Ιανουαρίου 2010, αριθ. 4158/05, § 77, CEDH 2010

⁴⁸⁷ Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

διαδικασία, στα οποία στηρίζεται η απόφαση αυτή, συνελέγησαν στο πλαίσιο της εν λόγω ποινικής διαδικασίας τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης ή μπορεί τουλάχιστον να βεβαιωθεί, βάσει ελέγχου που έχει ήδη ασκήσει ποινικό δικαστήριο στο πλαίσιο διαδικασίας με δυνατότητα προβολής της απόψεως του ενδιαφερομένου, ότι τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν σύμφωνα με το δίκαιο αυτό.

Αν η απαίτηση αυτή δεν ικανοποιείται και, επομένως, δεν υφίσταται πράγματι δικαίωμα για ένδικη προσφυγή, ή, σε περίπτωση προσβολής άλλου δικαιώματος το οποίο διασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης, αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας και χρησιμοποιήθηκαν στη φορολογική διοικητική διαδικασία πρέπει να μη ληφθούν υπόψη, η δε προσβαλλόμενη απόφαση η οποία στηρίζεται στα αποδεικτικά αυτά στοιχεία πρέπει να ακυρωθεί αν, για τον λόγο αυτό, στερείται ερείσματος.

Οι αποφάσεις Taricco I και Taricco II

Στις 5 Δεκεμβρίου 2017 δημοσιεύθηκε η απόφαση του του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-42/17, M.A.S. & M.B. (στο εξής, Taricco II), η οποία συμπληρώνει κατ' ουσίαν την από 8.9.2015 απόφαση του Δικαστηρίου, στην υπόθεση C-105/14, Taricco και άλλοι (στο εξής, Taricco I). Οι αποφάσεις αυτές ερμηνεύουν στο διατακτικό τους το άρθρο 325⁴⁸⁸ ΣΛΕΕ, αλλά κυρίως ενδιαφέρουν από την άποψη της σχέσης μεταξύ εθνικού (συνταγματικού) δικαίου, πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου (του Χάρτη και συναφών γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου) και ΕΣΔΑ, τόσο γενικά όσο και ειδικότερα για το θεσμό της παραγραφής στον τομέα του φορολογικού δικαίου. Οι ως άνω αποφάσεις εκδόθηκαν κατόπιν προδικαστικών ερωτημάτων ιταλικών δικαστηρίων.

Τα πραγματικά περιστατικά εν συντομία στην υπόθεση Taricco I αφορούν την εκδίκαση από το εθνικό δικαστήριο του εγκλήματος της συγκροτήσεως από τους κατηγορούμενους εγκληματικής οργανώσεως ή συμμετοχής σε αυτήν προς τον σκοπό διαπράξεως διαφόρων εγκλημάτων σχετικών με το ΦΠΑ. Ειδικότερα, η κατηγορία αφορά την προσφυγή σε δόλια νομικά τεχνάσματα του τύπου «αλυσιδωτές απάτες του ΦΠΑ», συνιστάμενες ιδίως στη σύσταση εικονικών εταιριών και την έκδοση πλαστών εγγράφων μέσω των οποίων οι

⁴⁸⁸ Βλ. υποσημείωση υπ' αριθμόν 33

κατηγορούμενοι αποκτούσαν αγαθά, χωρίς να καταβάλουν τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, η εταιρεία Planet μπόρεσε να διαθέσει στο εμπόριο προϊόντα σε χαμηλότερη τιμή σε σχέση με την τιμή της αγοράς, τα οποία επαναπωλούσε στους πελάτες της, νοθεύοντας, κατά τον τρόπο αυτό, τον ανταγωνισμό στη συγκεκριμένη αγορά.

Το ερώτημα που τέθηκε στο Δικαστήριο προς διευκρίνιση ήταν εάν εθνική ρύθμιση στον τομέα της παραγραφής ποινικών αδικημάτων, όπως η προβλεπόμενη στον Ιταλικό Ποινικό Κώδικα, η οποία όριζε ότι η πράξη που διακόπτει την προθεσμία παραγραφής στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας όσον αφορά εγκλήματα σχετικά με το ΦΠΑ επιμήκυνε την προθεσμία παραγραφής μόνο κατά ένα τέταρτο της αρχικής της διάρκειας, είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης ή καταλήγει να εισάγουν περίπτωση απαλλαγής από το ΦΠΑ, η οποία δεν προβλέπεται από το άρθρο 158 της Οδηγίας, με αποτέλεσμα τα πρόσωπα που διώκονται να μπορούν να τύχουν *de facto* ατιμωρησίας.

Το Δικαστήριο κλήθηκε επομένως να παρέχει διευκρινίσεις για το ζήτημα κατά πόσον η ως άνω εθνική ρύθμιση καταλήγει να παρακωλύει την αποτελεσματική καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, κατά παράβαση της Οδηγίας καθώς και εν γένει του δικαίου της ΕΕ. Μια τέτοια ρύθμιση ενδέχεται να θίγει τις υποχρεώσεις που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, της ΣΛΕΕ για το λόγο ότι αποκλείει την επιβολή κυρώσεων αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα σε μεγάλο αριθμό περιπτώσεων βαρείας απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Το Δικαστήριο έκρινε, όπως αναμενόταν, ότι τέτοια εθνική ρύθμιση αντίκειται στο άρθρο 325 ΣΛΕΕ, ενόψει της συναγόμενης από το άρθρο αυτό και από το άρθρο 4 παρ. 3 ΣΕΕ, σε συνδυασμό με διατάξεις της Οδηγίας, υποχρέωσης των κρατών μελών να προβλέπουν και να επιβάλλουν ανάλογες, αποτελεσματικές και αποτρεπτικές κυρώσεις (διοικητικές, ποινικές ή συνδυασμό των δύο) για παραβάσεις του ενωσιακού δικαίου περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, ενόψει της υποχρέωσης των κρατών μελών να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα, προκειμένου συμπεριφορά που θίγει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης να τιμωρείται με αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές ποινικές κυρώσεις, συμπεριλαμβανομένων, τουλάχιστον σε περίπτωση βαρείας απάτης, στερητικών της ελευθερίας ποινών.

Στη συνέχεια το Δικαστήριο εξέτασε τις συνέπειες μιας τέτοιας ασυμβατότητας επί των σχετικών εκκρεμών ποινικών διαδικασιών, δηλαδή τι θα έπρεπε να κάνει ο εθνικός δικαστής. Το εθνικό δικαστήριο εφόσον καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες εθνικές διατάξεις δεν ανταποκρίνονται στην απαίτηση του δικαίου της Ένωσης περί αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα των μέτρων καταπολεμήσεως της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, για να διασφαλίσει την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, θα αφήσει ανεφάρμοστες⁴⁸⁹ τις εν λόγω διατάξεις του εθνικού δικαίου. Στην περίπτωση βέβαια αυτή οφείλει να μεριμνήσει για τον σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων των ενδιαφερόμενων προσώπων.

Ειδικότερα, είναι δυνατό να επιβληθούν στα πρόσωπα αυτά κυρώσεις τις οποίες θα είχαν αποφύγει κατά πάσα πιθανότητα αν είχαν εφαρμοστεί σε αυτά οι εν λόγω διατάξεις του εθνικού δικαίου. Για το λόγο αυτό πολλοί ενδιαφερόμενοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο επικαλέστηκαν το άρθρο 49 του Χάρτη, το οποίο κατοχυρώνει τις αρχές του διά νόμου καθορισμού και της αναλογικότητας των εγκλημάτων και των ποινών, κατά τις οποίες, μεταξύ άλλων, κανείς δεν μπορεί να καταδικάζεται για πράξη ή παράλειψη η οποία δεν αποτελεί, κατά τη στιγμή της τελέσεώς της, έγκλημα κατά το εθνικό ή το διεθνές δίκαιο.

Το Δικαστήριο επικαλείται το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, το οποίο κατοχυρώνει τα δικαιώματα που αντιστοιχούν στα δικαιώματα που προβλέπει το άρθρο 49 του Χάρτη, επαναλαμβάνοντας προηγούμενη νομολογία, κατά την οποία η επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής και η άμεση εφαρμογή της δεν συνεπάγονται προσβολή των δικαιωμάτων του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ, δεδομένου ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει την επιμήκυνση

⁴⁸⁹ Για το συγκεκριμένο ζήτημα που έκρινε η Taricco I, δηλαδή της υποχρέωσης του εθνικού δικαστή να αφήσει ανεφάρμοστες τις ασύμβατες προς το ενωσιακό δίκαιο διατάξεις του Ποινικού Κώδικα περί παραγραφής των αδικημάτων σχετικά με βαρεία απάτη περί το ΦΠΑ, δεν έληξε με την εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου, αλλά συνεχίσθηκε, αυτή τη φορά σε ανώτατο επίπεδο, δεδομένου ότι επιλήφθηκε του ζητήματος το Συνταγματικό Δικαστήριο της Ιταλίας, το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα, με τα οποία επιδίωξε να αποσαφηνισθεί (και κατ' ουσίαν να αρθεί) η παραπάνω υποχρέωση των ιταλικών δικαστηρίων, ενόψει της κατοχυρωμένης στο Ιταλικό Σύνταγμα αρχής της νομιμότητας των αδικημάτων και των ποινών (*nullum crimen, nulla poena sine lege*), η οποία επιτάσσει, μεταξύ άλλων, οι κανόνες του ποινικού δικαίου να ορίζονται με σαφήνεια και να μην έχουν αναδρομική ισχύ, αλλά να ισχύουν κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης, επιταγή που καλύπτει και τον καθορισμό του χρόνου παραγραφής των αδικημάτων.

των προθεσμιών παραγραφής όταν οι αξιόποινες πράξεις δεν έχουν ακόμη παραγραφεί. Συνεπώς, η μη εφαρμογή των επίμαχων εθνικών διατάξεων θα έχει απλώς ως συνέπεια να μη μειώνεται η γενική προθεσμία παραγραφής στο πλαίσιο εκκρεμών ποινικών διαδικασιών έτσι ώστε να καθίσταται δυνατή η αποτελεσματική δίωξη των πράξεων που προσάπτονται στους κατηγορουμένους καθώς και να διασφαλίζεται, ανά περίπτωση, η ίση μεταχείριση όσον αφορά τις κυρώσεις που αποβλέπουν στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων, αφενός, της ΕΕ και, αφετέρου, του κράτους μέλους. Επομένως, ενδεχόμενη μη εφαρμογή της διάταξης του εθνικού δικαίου δεν θα προσβάλλει τα δικαιώματα των κατηγορουμένων, όπως αυτά κατοχυρώνονται από το άρθρο 49 του Χάρτη.

Το Δικαστήριο ερμηνεύει το άρθρο 49 του Χάρτη, υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει την επιμήκυνση της παραγραφής ποινικού αδικήματος περί το ΦΠΑ, εάν η αξιόποινη πράξη δεν έχει ακόμα παραγραφεί (βλ. σκέψεις 55-57 της Taricco I, καθώς και σκέψη 42 της Taricco II, η οποία προσθέτει, όμως, ένα “καταρχήν”) σημειώνοντας ότι η ερμηνεία αυτή συνάδει προς εκείνη που έχει υιοθετήσει το ΕΔΔΑ στις υποθέσεις Coëme, Scorrola και Yukos, όσον αφορά την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ΕΣΔΑ. Αξίζει να σημειωθεί εν προκειμένω ότι η Taricco I ουδόλως αναφέρεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις συναφείς αρχές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας και στην επιρροή τους στη μεταβολή επί το δυσμενέστερο για τον κατηγορούμενο των κανόνων περί παραγραφής, αλλά ερμήνευσε το άρθρο 49 του Χάρτη υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΕΔΔΑ για το άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούμε στις προτάσεις της Γενικής Εισαγγελέως Juliane Kokott, όπου δίνει έμφαση στο γεγονός ότι από τη σκοπιά του δικαίου της Ένωσης, επιβάλλεται μόνο να ληφθεί υπόψη ότι η τελική λύση πρέπει να επιλεγεί στο πλαίσιο δίκαιης διαδικασίας σύμφωνα με το άρθρο 47, παράγραφος 2, του Χάρτη και το άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της ΕΣΔΑ, κατά τρόπο μη συνεπαγόμενο διακρίσεις και να στηρίζεται σε σαφή, κατανοητά και γενικώς εφαρμοστέα κριτήρια.

Στην απόφαση αυτή του Δικαστηρίου βλέπουμε ότι ναι μεν δεν προέκυψε ζήτημα προσβολής των δικαιωμάτων των φορολογουμένων όπως κατοχυρώνονται στον Χάρτη, παρ’ όλα αυτά μέσα από το διατακτικό της

υποδεικνύεται η σημασία του Χάρτη για δύο λόγους. Αφενός για τη λήψη των κατάλληλων μέτρων για την καταπολέμηση της απάτης στο ΦΠΑ και αφετέρου για την ευθυγράμμιση όσον αφορά την ερμηνεία και την εμβέλεια των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει ο Χάρτης και τα οποία διασφαλίζονται και στην ΕΣΔΑ .

Αναλυτικότερα και σχετικά με το τελευταίο, η ερμηνεία των δικαιωμάτων του Χάρτη τα οποία αντιστοιχούν σε δικαιώματα στην ΕΣΔΑ πρέπει να ευθυγραμμίζεται με τις ερμηνείες των δικαιωμάτων αυτών από το ΕΔΔΑ. Στην περίπτωση αυτή η νομολογία του ΕΔΔΑ θα είναι ίσως και δεσμευτική για τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στο βαθμό που το ΕΔΔΑ καθορίζει το ελάχιστο ποσοστό προστασίας των δικαιωμάτων αυτών.

Σχετικά με την πρώτη σχολιαζόμενη απόφαση να σημειώσουμε ότι πρόκειται για μια υπόθεση ΦΠΑ στην οποία ο Χάρτης ασκεί σημαντική επιρροή κατά την εφαρμογή και ερμηνεία των τυπικών και ουσιαστικών κανόνων του δικαίου του ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει ότι εάν το εθνικό δικαστήριο κρίνει ότι παραβιάζονται τα δικαιώματα που κατοχυρώνει ο Χάρτης θα μπορούσε να έχει σοβαρές συνέπειες για την εξέλιξη της υπόθεσης όπως για παράδειγμα να ακυρωθεί η απόφαση των φορολογικών αρχών ή να απορριφθεί το αποδεικτικό υλικό. Από την άλλη μεριά η απόφαση Taricco ανήκει στην κατηγορία των αποφάσεων όπου ο Χάρτης ασκεί μέτρια επιρροή. Ο Χάρτης δηλαδή στην απόφαση αυτή παρ' όλο που έχει μια αισθητή παρουσία θέτοντας τα θεμελιώδη δικαιώματα ως κεντρικό ζήτημα που απασχολεί το Δικαστήριο, δεν φαίνεται να διαπιστώνεται από το τελευταίο κάποια κατάχρηση δικαιώματος. Να σημειωθεί ότι υπάρχουν και αποφάσεις όπου ο Χάρτης φαίνεται να ασκεί χαμηλή επιρροή παρά το γεγονός ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Συνήθως στις αποφάσεις αυτές το Δικαστήριο επικεντρώνεται μόνο στα ουσιαστικά ζητήματα ΦΠΑ και δεν αντιμετωπίζει ζητήματα θεμελιωδών δικαιωμάτων.

Χ. Συμπεράσματα

Τα δικαιώματα του ανθρώπου και οι θεμελιώδεις ελευθερίες παίζουν σημαντικό ρόλο και στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως γίνεται αντιληπτό από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου που αναφέρθηκαν ή/και αναλύθηκαν παραπάνω και ειδικότερα όταν εντοπίζονται περιπτώσεις διάπραξης απάτης ή εφαρμογής καταχρηστικών πρακτικών. Όπως έχει αναφερθεί και σε παραπάνω κεφάλαιο, για παράδειγμα, όταν η φορολογική αρχή εντοπίζει ότι το δικαίωμα έκπτωσης έχει ασκηθεί με απατηλό τρόπο, δύναται να ζητήσει την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών ΦΠΑ ακόμα και αναδρομικά. Επίσης, σε περιπτώσεις απάτης ή καταχρηστικών πρακτικών, η φορολογική αρχή έχει αυτό το δικαίωμα με την αιτιολογία ότι ο φορολογούμενος χρησιμοποίησε απατηλά μέσα ασκώντας το δικαίωμα έκπτωσης (όπως ότι δήλωσε ψευδώς ότι τα αγαθά θα χρησιμοποιηθούν για το σκοπό της οικονομικής του δραστηριότητας ενώ τα απέκτησε για ιδιωτική χρήση).

Η φορολογική αρχή μπορεί να εφαρμόσει το ίδιο μέτρο και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε συναλλαγή που σχετίζεται με απάτη περί το ΦΠΑ, ακόμα και στην περίπτωση εκείνη κατά την οποία η συγκεκριμένη πράξη πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτή και της οικονομικής δραστηριότητας⁴⁹⁰.

Το ερώτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι, εάν αυτά τα μέτρα που λαμβάνει η φορολογική αρχή όταν εντοπίζει περίπτωση απάτης περί το ΦΠΑ έχουν το χαρακτήρα της ποινής ή της κύρωσης κατά την έννοια της ΕΣΔΑ και συνεπώς θα πρέπει να έχουν νομικό και αναμφισβήτητο έρεισμα στα πλαίσια του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ.

Καταλήγουμε λοιπόν, όπως και το Δικαστήριο, στο συμπέρασμα ότι η Οδηγία θα πρέπει να έχει την έννοια ότι οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια θα πρέπει να αντιτάξουν σε υποκείμενο στο φόρο, στο πλαίσιο απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ, άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων έκπτωσης, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου οι

⁴⁹⁰ C-439/04 και C-440/04 Axel Kittel

οποίες να προβλέπουν τέτοια άρνηση, αν έχει αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη που επικαλείται για να θεμελιώσει το οικείο δικαίωμα, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς το ΦΠΑ διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας σχετικών συναλλαγών.

6. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

A. Τα όρια της νομοθετικής πρωτοβουλίας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Η επέκταση της ψηφιακής οικονομίας συνδέεται άρρηκτα με την ανάγκη ανάπτυξης νέων εργαλείων για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ και αναμόρφωσης της υφιστάμενης σχετικής νομοθεσίας. Η αναμόρφωση αυτή θα πρέπει να στοχεύει σε μια νέα διαδικασία είσπραξης του ΦΠΑ, πιο αποτελεσματική για όλους τους παράγοντες της οικονομίας. Επίσης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις δυνατότητες που δίνει η όλο και επεκτεινόμενη χρήση της τεχνολογίας.

Ως προς την επίδραση της τεχνολογίας στη φορολογία, εκτιμάται ότι το μέλλον επιφυλάσσει αλλαγές και εξελίξεις τόσο στη δυνατότητα επεξεργασίας και αποθήκευσης δεδομένων όσο και στο κομμάτι της συνδεσιμότητας, της τεχνητής νοημοσύνης, της ρομποτικής και των δυνατοτήτων της τεχνολογίας blockchain. Η ανάπτυξη όλων αυτών των τεχνολογιών θα δώσει νέες δυνατότητες στη φορολογική διοίκηση, αφενός, αλλά και, αφετέρου, θα διευκολύνει την καταγραφή των δεδομένων των συναλλαγών από τους φορολογουμένους.

Αν θα μπορούσε κανείς να σκιαγραφήσει τον κόσμο την επόμενη δεκαετία και την επίδραση της τεχνολογίας στη φορολογία, θα κατέληγε ότι επίκεινται συγκλονιστικές μεταβολές στον τρόπο με τον οποίο οι φορολογικές αρχές επιτυγχάνουν τους στόχους τους και διευθετούν τις αρμοδιότητές τους. Ήδη σε πολλές χώρες η νομοθεσία απαιτεί την αποστολή αρχείων με πολύ μεγάλη χωρητικότητα δεδομένων στις φορολογικές αρχές με συγκεκριμένο τρόπο και είδος αρχείων. Επίσης κάποιες φορολογικές αρχές⁴⁹¹ ζητούν τα λογιστικά αρχεία (Ισοζύγια Πελατών και Προμηθευτών με λεπτομέρειες και για τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) σε ηλεκτρονική μορφή και με συχνή περιοδικότητα.

Οι εκτιμήσεις διεθνώς τείνουν στην όλο και μεγαλύτερη σχέση δεδομένων που θα ανταλλάσσονται μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών την

⁴⁹¹ Βραζιλία, Πολωνία, Ισπανία και Γαλλία ήδη απαιτούν από τις εταιρείες να στέλνουν αρχεία ισοζυγίων στη φορολογική αρχή εντός 4 ημερών από την έκδοση του φορολογικού στοιχείου.

επόμενη δεκαετία σε σχεδόν πραγματικό χρόνο. Με τη χρήση δε των κατάλληλων τεχνολογιών και αλγορίθμων για τη διεξαγωγή ελέγχων και διασταυρώσεων. Στο τέλος, το προϊόν της όλης διαδικασίας θα είναι η τήρηση και ανανέωση ενός ψηφιακού φακέλου του φορολογουμένου με άμεση πρόσβαση από την φορολογική αρχή για ελεγκτικούς σκοπούς και άρα και για την αντιμετώπιση της απάτης ή άλλων καταχρηστικών πρακτικών.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, η επόμενη μέρα στην φορολογία θα καθορίζεται, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές από τους ακόλουθους παράγοντες:

- Όγκος δεδομένων και ευκολία διαχείρισής τους για ελεγκτικούς σκοπούς, τα δε δεδομένα αυτά θα οδηγούν σε μεγαλύτερη ακρίβεια και διασταύρωση των υποκείμενων συναλλαγών
- Οι αλγόριθμοι θα επιτρέπουν τη διασταύρωση συναλλαγών και πληρωμών σε πραγματικό χρόνο
- Η ρομποτική και η αυτοματοποίηση θα χρησιμοποιηθούν από τους φορολογούμενους και από τη φορολογική διοίκηση με χαμηλό κόστος
- Αναμένονται πιο στοχευμένοι και προσωποποιημένοι έλεγχοι, χωρίς την εμπλοκή υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης αλλά επί τη βάση αντικειμενικών κριτηρίων και συμπερασμάτων

Να τονιστεί εν προκειμένω ότι, παρά την ανάπτυξη της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών και της συνεργασίας μεταξύ των διαφόρων υπηρεσιών, η υπόθεση στο τέλος θα τεθεί ενώπιον της κρίσης του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο εκ των πραγμάτων δεσμεύεται από την εθνική του νομοθεσία και ασκεί την δικαστική του εξουσία στα όρια της χώρας του. Η απάτη όμως είναι διασυνοριακή και αυτές τις αδυναμίες τις γνωρίζουν όσοι συμμετέχουν σε αυτή ή την οργανώνουν. Για το λόγο αυτό αναμένεται να είναι ουσιώδους σημασίας ο ρόλος του Ευρωπαϊκού Εισαγγελέα, ο οποίος, όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω, θα είναι αρμόδιος για την διερεύνηση και καταστολή εγκλημάτων κατά του Προϋπολογισμού της ΕΕ, όπως είναι και η διασυνοριακή απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ.

B. Ο ρόλος του Δικαστηρίου στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Η νομολογία του Δικαστηρίου σε υποθέσεις που συνδυάζουν ζητήματα ΦΠΑ και θεμελιωδών δικαιωμάτων είναι σχετικά πρόσφατη και ξεκινά ουσιαστικά από την 1^η Δεκεμβρίου 2009 όπου και τέθηκε σε ισχύ ο Χάρτης. Έκτοτε το Δικαστήριο με τη νομολογία του γίνεται ολοένα και σε μεγαλύτερο βαθμό φύλακας των θεμελιωδών δικαιωμάτων των Ευρωπαίων πολιτών και ο Χάρτης ασκεί σημαντική επιρροή στο δίκαιο του ΦΠΑ. Είναι αξιοσημείωτη η τάση αυτή ειδικά αν ληφθεί υπόψη η έμφαση που δίνεται από τους Γενικούς Εισαγγελείς στην σπουδαιότητα του Χάρτη σε υποθέσεις φορολογικού δικαίου γενικά αλλά και υποθέσεις σχετιζόμενες με το δίκαιο του ΦΠΑ ειδικότερα.

Αναμένεται ο Χάρτης να εξακολουθήσει να έχει σημαντική επιρροή εξαιτίας της ευαισθητοποίησης των αρχών σε ζητήματα που άπτονται με τα θεμελιώδη δικαιώματα καθώς και λόγω της ολοένα και αυξανόμενης εφαρμογής του Χάρτη σε υποθέσεις ΦΠΑ σε ευρωπαϊκό και εθνικό επίπεδο. Από τη συνολική νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ενώ ο Χάρτης έχει άμεση συσχέτιση στις περισσότερες υποθέσεις ΦΠΑ, η ενεργή επιρροή του σε θέματα ουσίας είναι ακόμα υπό εξέλιξη. Σε κάθε περίπτωση και όπως συνάγεται από την ιδιαίτερη έμφαση που δίνουν στον Χάρτη οι Γενικοί Εισαγγελείς η επίδραση του Χάρτη στο δίκαιο του ΦΠΑ διαμορφώνεται σταδιακά και ελπίζουμε πως θα συνεχίζει να διαμορφώνεται έτσι ώστε ο προστατευτικός ρόλος του Δικαστηρίου μόνο να ενισχύεται και να εξαπλώνεται.

Τα πολυάριθμα μέσα στο πεδίο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών και της συνεργασία τους διαμορφώνουν ένα πολύπλοκο νομικό περιβάλλον που βασίζεται σε διμερείς ή πολυμερείς συμβάσεις, εθνική νομοθεσία και διεθνή πρότυπα. Εκατομμύρια πληροφορίες που αφορούν τις φορολογικές υποχρεώσεις των ευρωπαίων πολιτών είναι διαθέσιμες στις φορολογικές αρχές. Επίσης, νέες μέθοδοι έρευνας συνεχώς εφευρίσκονται ώστε τα κράτη μέλη να μπορούν να εισπράττουν τους φόρους. Δεδομένων λοιπών όλων των ανωτέρω, μπορούμε να πούμε με βεβαιότητα ότι ο αριθμός των υποθέσεων όπου οι εθνικοί δικαστές ζητούν τη βοήθεια του Δικαστηρίου δεν θα μειωθεί. Ο ρόλος του Δικαστηρίου ποτέ δεν υπήρξε πιο σημαντικός αλλά και πιο απαραίτητος στην εύρεση της λεπτής ισορροπίας μεταξύ της

καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων.

Η έγκαιρη και διεισδυτική πληροφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών συντελεί από τη φύση της στην πάταξη της φοροδιαφυγής και στην αποτελεσματική αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οφείλουμε να λάβουμε υπόψη και τη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία η έλλειψη πληροφορίας από ένα τρίτο κράτος αποτελεί πρόβλημα στην πάταξη της καταχρηστικής πρακτικής. Οποιοσδήποτε περιορισμός των θεμελιωδών δικαιωμάτων μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο. Μάλιστα, η δικαιολόγηση που αντλείται από την καταστολή της φοροδιαφυγής μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν στόχο της αποτελούν οι καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, πράγμα το οποίο αποκλείει οποιοδήποτε γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής⁴⁹².

Το Δικαστήριο εισάγοντας την έννοια της απάτης στο Ευρωπαϊκό δίκαιο έχει ομολογουμένως οδηγήσει σε ένα πιο δίκαιο σύστημα περί ΦΠΑ, υπό την έννοια ότι το έχει καταστήσει λιγότερο ευάλωτο στις διαφορετικές μορφές απάτης στο ΦΠΑ από υποκείμενα πρόσωπα στο φόρο που δεν δικαιούνται πλήρως το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα στο φόρο. Επιπρόσθετα, μέσω της νομολογίας του Δικαστηρίου, η αρχή της απαγόρευσης της κατάχρησης του δικαίου έχει εξελιχθεί σε γενική αρχή του δικαίου της ΕΕ.

Παρ' όλ' αυτά πρέπει να εξετάσουμε τη σχέση της αρχής αυτής και της αρχής της βεβαιότητας του δικαίου, σύμφωνα με την οποία η Οδηγία δεν μπορεί από μόνη της να δημιουργήσει το πρώτον υποχρεώσεις στους ιδιώτες. Η αρχή της απαγόρευσης της κατάχρησης του δικαίου κατά μία άποψη μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όπου η εσωτερική νομοθεσία έχει υιοθετήσει σχετική αντικαταχρηστική διάταξη, η οποία να είναι σαφής και να μπορεί να βεβαιώνει ότι τα άτομα που αφορά δύνανται να γνωρίζουν πλήρως τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν. Στο πεδίο του ΦΠΑ, η ύπαρξη ή μη

⁴⁹² C-540/07, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ιταλικής Δημοκρατίας, 19.11.2009, ECLI:EU:C:2009:717, σκ. 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

μιας τέτοιας αντικαταχρηστικής διάταξης δεν έχει παίξει ουσιαστικό ρόλο σε αρκετές υποθέσεις όπου το Δικαστήριο διατύπωσε την αρχή της απαγόρευσης της κατάχρησης του δικαίου. Ομοίως πρέπει να εξετάσουμε την αρχή αυτή με την αρχή της ελεύθερης ανάπτυξης των οικονομικών δραστηριοτήτων των επιχειρηματιών με σκοπό να περιορίσουν το βάρος του ΦΠΑ.

Γ. Γενική Αξιολόγηση - Τελικά Συμπεράσματα

Σε πολλά πρόσφατα δημοσιεύματα του Τύπου σε ολόκληρη την Ευρώπη, καθώς και σε έρευνες των εθνικών αρχών επισημαίνεται η καθοριστική σύνδεση μεταξύ περιπτώσεων απάτης μεγάλης κλίμακας στον τομέα του ΦΠΑ και του οργανωμένου εγκλήματος. Από αυτά προέκυψε ότι τα έσοδα από την απάτη διοχετεύονται σε δίκτυα νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες πριν επενδυθούν σε άλλες εγκληματικές δραστηριότητες και ενδεχομένως στη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας. Επίσης, η πρόοδος στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ φαίνεται ότι είναι σχετικά μικρή και, ίσως αδύναμη, να αντιμετωπίσει την απάτη, τόσο σε φυσικές όσο και σε ψηφιακές συναλλαγές. Από την εισαγωγή του ΦΠΑ, οι μέθοδοι για την είσπραξη του και οι σχετικοί ελεγκτικοί μηχανισμοί λίγο έχουν αλλάξει. Ουσιώδεις προσπάθειες προς τον σκοπό αυτό ήταν η υποχρέωση δήλωσης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών και η φορολόγηση στον τόπο της κατανάλωσης.

Σε αυτό το πλαίσιο, και όπως αναγνωρίζεται από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο⁴⁹³, τα κράτη μέλη και το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο⁴⁹⁴, πρέπει να ενισχυθούν τα μέσα διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ. Συνεπώς, υπάρχει ανάγκη για ενίσχυση της ικανότητας των κρατών μελών να διεξάγουν ταχύτερη κοινή ανάλυση κινδύνου των διαθέσιμων πληροφοριών στο πλαίσιο του δικτύου Eurofisc, να δρομολογούν δράσεις παρακολούθησης και να ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με το ΦΠΑ με τις αρχές επιβολής του νόμου σε επίπεδο ΕΕ, όπως η Eurorol, η OLAF και η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία.

⁴⁹³<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0453+0+DOC+XML+V0//EL>, Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 24ης Νοεμβρίου 2016 ·

⁴⁹⁴ http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf, Ειδική έκθεση αριθ. 24: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση», 2015

Σχετικά με τη νομοθεσία του ΦΠΑ σίγουρα ο εκσυγχρονισμός του συστήματος του ΦΠΑ και η προσαρμογή του στις προκλήσεις που θέτει η καταπολέμηση της απάτης είναι καθοριστικής σημασίας για το μέλλον της ενιαίας αγοράς. Η μεταρρύθμιση του υφιστάμενου συστήματος ΦΠΑ θα συμβάλλει στην ανάπτυξη της ψηφιακής ενιαίας αγοράς καθώς επίσης θα μπορεί να ενισχύσει την απασχόληση, την ανάπτυξη, τις επενδύσεις και την ανταγωνιστικότητα.

Ειδικότερα στην Ελλάδα και δεδομένης της οικονομικής κρίσης, η πολιτική ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών κατέβαλε αρκετές προσπάθειες για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Μάλιστα, ο φορολογικός νομοθέτης υιοθέτησε σειρά μέτρων περιοριστικών των ατομικών δικαιωμάτων προς τον σκοπό της δημιουργίας ενός αυστηρότερου πλαισίου ανάπτυξης της ιδιωτικής οικονομικής ζωής⁴⁹⁵. Παρόλα αυτά δεν φαίνεται μέχρι σήμερα να έχουν επιτευχθεί τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα. Για το λόγο αυτό ίσως έχει έρθει η ώρα να επανεξεταστεί η αποδοτικότητα των μέτρων αυτών, ως προς τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, σταθμίζοντας τις παραβιάσεις που η εφαρμογή τους προκαλεί στην κοινωνική ζωή και την ιδιωτική σφαίρα.

Σίγουρα πάντως την τελευταία δεκαετία υπήρξαν σημαντικές εξελίξεις αναφορικά με την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης στην Ευρώπη. Παρόλο που ορισμένες από αυτές τις εξελίξεις είναι προς τη θετική κατεύθυνση, η μεθοδική ανάλυση των χαρακτηριστικών των πρωτοβουλιών αυτών προδίδει μια έλλειψη της κατανόησης του φαινομένου της απάτης στον τομέα της φορολογίας και, συνακόλουθα, μια λανθασμένη προσέγγιση στην επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας. Τα δημόσια οικονομικά απαιτούν κίνητρα από τις φορολογικές αρχές και οι σημαντικές δυσκολίες και κόστη που απαιτούνται για την καταπολέμηση της απάτης έχουν οδηγήσει ουσιαστικά στην εξομοίωση της απάτης με την απώλεια δημοσίων εσόδων και η φορολογική πολιτική δεν μπορεί πλέον να καθορίζεται μόνο ως αποτροπή ή τιμωρία για την απάτη.

Αντίθετα, έχει γίνει ένα αντισταθμιστικό μέτρο για τα δημόσια έσοδα που χάνονται λόγω της απάτης. Η φορολογική απάτη έχει μεταβληθεί σε αδίκημα του οποίου τα αποτελέσματα πρέπει να διαχειριστούν παρά σαν αδίκημα που πρέπει να καταπολεμηθεί και η φορολογική επιβολή εξαρτάται τελικά εν

⁴⁹⁵ Μάλλιου Α., Οι εκκρεμότητες της φοροδιαφυγής, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Έτος 68°, Τόμος 68ος, Αριθμός 1532, Β' Δεκαπενθήμερο Φεβρουαρίου 2014, σελ. 241.

πολλοίς από τον παράγοντα της αποτελεσματικότητας. Η εξίσωση της απώλειας των εσόδων λόγω της απάτης με την ίδια την απάτη και η εξάρτηση των αποφάσεων για την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας αποκλειστικά από την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων αυτών ενδέχεται να φθείρει την αξιοπιστία του νομικού μας συστήματος και των αρχών του δικαίου.

Η αποτελεσματικότητα, όπως η ουδετερότητα και η ισότητα, είναι οι βασικές κοινές αρχές του φορολογικού δικαίου και ως τέτοιοι είναι απαραίτητο να καθορίζουν όλες μαζί την φορολογική πολιτική. Μια βασική διαφορά πρέπει εντούτοις, να υπογραμμιστεί μεταξύ φορολογικής πολιτικής και επιβολής της φορολογικής νομοθεσίας: η αποτελεσματικότητα έχει σημαντικό ρόλο στην πρώτη αλλά όχι στη δεύτερη. Η αποτελεσματικότητα επομένως δεν μπορεί και δεν πρέπει να είναι ο βασικός οδηγός στη χάραξη της πολιτικής για την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας. Για να το πετύχει αυτό, αναπόφευκτα η φορολογική αρχή επιβάλλει επιλεκτικά την φορολογική νομοθεσία, μειώνοντας ταυτόχρονα τόσο την ουδετερότητα, όσο και την ισότητα. Έτσι οδηγούμαστε σε περισσότερη αναποτελεσματικότητα με την υποβάθμιση του φορολογικού συστήματος και της φορολογικής συμμόρφωσης. Τελικά υποβαθμίζεται το κράτος δικαίου και σταδιακά διαβρώνονται οι βασικές αξίες στις οποίες βασίζεται η κοινωνία.

7. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ - ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Ελληνόγλωσση βιβλιογραφία

- Γκλεζάκος Δ., ΦΠΑ – Ανάλυση - Ερμηνεία & Πρακτική Εφαρμογή, 2008
- Βασαρδάνη Μ., Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια Γενική Επισκόπηση, Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, Τράπεζα της Ελλάδος, Ιούνιος 2011
- Δημήτραινας Γ., Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011
- Δημητρακόπουλος Ι., Πάρεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας, Αρχές της ασφάλειας δικαίου, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας, παραγραφή αδικημάτων περί το ΦΠΑ και σχέση μεταξύ εθνικού Συντάγματος, Χάρτη ΘΔΕΕ και ΕΣΔΑ, στις αποφάσεις Taricco I και Taricco II του Δικαστηρίου, <http://www.humanrightscaselaw.gr/>
- Δρόσος Γ., Ελληνική Συνταγματική Τάξη και Ευρωπαϊκές Κοινότητες στις Διεθνείς Σχέσεις, Αντ. Ν. Σάκκουλας, 1987
- Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, 2016
- Κόντος Γ., ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών και φοροδιαφυγή, Accountancy Greece, 2012
- Κούνη Δ., Η απάτη Καρουζέλ, 3ο ετήσιο επιστημονικό συνέδριο της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) σε συνεργασία με τον Δικηγορικό Σύλλογο Ηρακλείου, Απρίλιος 2016
- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, Επιστημονική Διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2018
- Μάλλιου Α., Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Έτος 67ο, Τόμος 67ος, Αριθμός 1520, Β΄ Δεκαπενθήμερο Αυγούστου 2013
- Μάλλιου Α., Οι εκκρεμότητες της φοροδιαφυγής, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Έτος 68ο, Τόμος 68ος, Αριθμός 1532, Β΄ Δεκαπενθήμερο Φεβρουαρίου 2014
- Μπακέλας Ε., Αντεισαγγελέας Εφετών, Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, Εισήγηση σε επιμορφωτικό σεμινάριο ΕΣΔΙ, Εγκλήματα φοροδιαφυγής. Αντιμετώπιση των σχετικών προβλημάτων μετά τον ν. 4337/2015 και ζητήματα φορολογικού δικαίου, www.lawspot.gr
- Παπαδημητρίου Χ., Η συνεισφορά του κοινοτικού δικαίου στο δικαίωμα στη δίκαιη δίκη ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων υπό το φως της νομολογίας του Δ.Ε.Κ., Περιοδικό Δίκη, Αύγουστος - Σεπτέμβριος 2008
- Πουλάκος Χ., Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και η φοροαποφυγή ως νέο πεδίο προβλημάτων στην ημεδαπή έννομη τάξη (μέρος γ΄), Επιχείρηση 2014

Πρεβεδούρου Ε., Η προσχώρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και η σχέση των δύο υπερεθνικών δικαστηρίων από την ημερίδα της Έλληνικής Ένωσης Ευρωπαϊκού Δικαίου, στις 24 Ιανουαρίου 2014, με θέμα: «Ευρωπαϊκή Ένωση - Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου Νέες εξελίξεις»

Σαββαΐδου Κ., Η άμυνα του φορολογουμένου έναντι των αυθαιρεσιών της φορολογικής διοίκησης

Σαχπεκίδου Ρ.Ευγενία, «Ευρωπαϊκό Δίκαιο», (Β' Έκδοση), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη, 2013

Σκλιας Ν., Βασική κοινοτική και ελληνική νομοθεσία για το ΦΠΑ, Αντ. Ν. Σάκκουλας, 1994

Σταματόπουλος Δ. - Κλωνή Α., ΦΠΑ - Ανάλυση Ερμηνεία, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι. & ΣΙΑ Ε.Ε (ELFORIN ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΦΟΡ.ΙΝΣΤ), 2015

Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Transfer Pricing, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

Φινοκαλιώτης Δ., Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και οι νέες κυρώσεις υπό ντο πρίσμα του Ν. 4337/2015, 3ο ετήσιο επιστημονικό συνέδριο της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) σε συνεργασία με τον Δικηγορικό Σύλλογο Ηρακλείου, Απρίλιος 2016

Φινοκαλιώτης Κ., Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο εις «Χαριστήριο», Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Δρυλλεράκη, 50 χρόνια δικηγορίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2015

Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4η έκδοση, 2013

Gaudemet P. – M., Η Μέτρηση της Φοροδιαφυγής, ΔΦΝ, 1986

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Ainsworth R. T. & Todorov G., DICE – Digital Invoice Customs Exchange, Boston University School of Law Working Paper No. 13-40, 1, 22.08.2013

Borselli F., Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union, International VAT Monitor, September/October 2008

Brown K.B., Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview. In: Brown K. (eds) A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, 2012

de la Feria R., Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law,

de la Feria R., The EU VAT System and the Internal Market, IBFD

de la Feria R., VAT Anti-Fraud Policy, Third Party Liability, and the Rule of Law

de la Feria R., Principle of Third-Party liability for Tax Fraud, British Tax Review

de la Feria R., Tax Fraud and the Rule of Law, Working Paper 18/02, Oxford University Center for Business Taxation

Egholm E. K., The impact of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on VAT Law, World Journal of VAT/GST Law, 2016

Gentium I., Comparative Perspectives on Law and Justice, vol 12. Springer, Dordrecht

Herbain C., Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment, INTERTAX, Kluwer Law International BV, Volume 46 - 2018, Issue 6 & 7

Kepler C., Tax me if you can: game over – Turning grey areas into red flags for investors, Business Ethics, ESG Sustainability Research, 27 October 2014

Lang M. - Staringer C. - Schuch J. - Pistone P. - Raponi D., ECJ-Recent Developments in Value Added Tax 2016, Linde

Lasinsky - Sulecki K., Looking for taxable Persons' Good Faith, IBFD, International Vat Monitor, 2016, Volume 27, No. 2

Oguttu A. W., OECD's action plan on tax base erosion and profit shifting: part 1, Bulletin for International Taxation, Vol. 69, No. 11, 2015

O' Shea T., EU Tax Law and Double Tax Conventions, Avoir Fiscal Limited, 2008

Pfeiffer S. - Mag. Ursprung-Steindl M., Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes, Linde,

Weber D., Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ- Part 1, European Taxation, June 2013

Weber D., Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recent trends in the direct and indirect tax case law of the Court of Justice of the European Law, IBFD, European Taxation, 2013 (Volume 53), No 6, 07.05.2013

Wolf R.A., VAT Carousel Fraud: A European problem from a Dutch perspective, Intertax volume 39, issue 1

Νομολογία

Εθνική

ΣΤΕ 483/2012 Β' Τμήμα

ΣΤΕ 5372/2012 7μ.

ΣΤΕ 2112/2013, Β' Τμήμα

ΣΤΕ 2363/2013

ΣΤΕ 3690/2013 Β' Τμήμα

ΣΤΕ 1030/2014

ΣΤΕ 1366/2017

ΣΤΕ 336/2018

ΣΤΕ 250/2018

ΟΛ. ΑΠ 643 - 644/1988

ΟΛ. ΑΠ 179/1990

ΑΠ 1311/94 Ποινικά Χρονικά, Τόμος ΜΔ', σελίδα 148

ΑΠ 8/2014 Ε' Τμ.

ΑΠ 37/2017

ΑΠ 130/2017

ΔΕφ Αθηνών 3788/2012

ΔΕφ Αθηνών 6404/2017

ΔΕφ Αθηνών 787/2018

ΔΕφ Αθηνών 1270/2018

ΔΕφ Θεσ/νίκης 2551/2014

ΔΕφ Θεσ/νίκης 604/2015

ΔΕφ Θεσ/νίκης 677/2016

ΔΕφ Θεσ/νίκης Α 2053/2017

ΔΕφ Θεσ/νίκης 2773/2017

ΔΕφ Θεσ/νίκης 491/2018

ΔΕφ Πειραιώς Α1001/2018

ΔΠρ Πειραιώς Α 3751/2018

ΔΠρ Πειραιώς Α 6163/2018

ΔΠρ Αθηνών 27639/2011

ΔΠρ Αθηνών 12021/2017

ΔΠρ Θεσ/νίκης 2645/2018

ΔΠρ Θεσ/νίκης 3157/2018

Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

C-125/76, Cremer, 11 Οκτωβρίου 1977, EU:C:1977:148

C- 268/83, Rompelman, 14.2.1985, Συλλογή 1985, σ. 655

C-138/86 και 139/86, Direct Cosmetics and Laughtons Photographs, 12.7.1988

C-106/89, 13.11.1990, Marleasing, Συλλογή 1990, σ. Ι4135,

C-8/92, General Milk Products, 3 Μαρτίου 1993, EU:C:1993:82

C-10/92, 20.10.1993, Balocchi, Συλλογή 1993, σ. Ι-5105, σκ.25

C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, 18.12.1997, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. Ι-7281,

C-4/94 BLP Group [1995] ECR Ι-983

C-28/95, 17.7.97, Leur-Bloem, ECLI:EU:C:1997:369

C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998, Συλλογή 1998, σ. Ι-1

C-63/96, Skripalle, 29.5.1997

C-367/96, Κεφαλάς κ.λπ., 12 Μαΐου 1998, EU:C:1998:222

C-373/97, Διαμαντής, 23 Μαρτίου 2000, EU:C:2000:150

C-110/98 έως C-147/98, 21.3.2000, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. Ι-1577

C-108/99, 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. Ι-7257

C-110/99, Emsland-Stärke, 14 Δεκεμβρίου 2000, EU:C:2000:695

C-397/01 έως C-403/01, 5.10.2004, Pfeiffer κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. 1-8835,

C-487/01 και 7/02, Gemeente Leusden & Holin Groep, 3.6.2003

C-255/02, Halifax, 21.2.2006, Συλλογή 2006, σ. Ι-1609, EU:C:2006:121

C-419/02, Bupa Hospitals and Goldsborough Developments, 21.2.2006

C-32/03, Fini H, 3.3.2005, Συλλογή 2005, σ. Ι-1599

C-105/03, 16.6.2005, Pupino,

C-475/03, 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. Ι-9373,

C-63/04, Centralan Property, 15.12.2005, Συλλογή 2005, σ. Ι-11087

C-181/04 έως C-183/04, 14.9.2006, ΕΛΜΕΚΑ, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκ. 31
C-196/04, 12.9.2006, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544
C-212/04, 4.7.2006, Αδενέλερ κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-6057, EU:C:2006:443
C-384/04, 11.5.2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191,
C-409/04, Teleos κ.λπ., 27.9.2007, EU:C:2007:548
C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, 6.7.2006, Συλλογή 2006, σ. I-6161
C-146/05, 27.9.2007, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861,
C-321/05, Hans Markus Kofoed, 5.7.2007, I - 5818, EU:C:2007:408
C-425/06, 21.2.2008, Part Service, ECLI:EU:C:2008:108
C-271/06, 21.2.2008, Netto Supermarkt, σκ. 18, ECLI:EU:C:2008:105,
C-95/07 και C-96/07, 8.5.2008, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457,
C-162/07, Ampliscientifica a.o., 22.5.2008
C-251/07, Ing.Auer, 8.11.2007
C-101/08, Audiolux κ.λπ., EU:C:2009:626
C-188/09, 29.7.2010, Dyrektor Izby Scarpowej v. Bialumstoku
C-158/08, Pometon, 4 Ιουνίου 2009, EU:C:2009:349
C-277/09, 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings GmbH, ECLI:EU:C:2010:810,
C-285/09, R., 7.12.2010, Συλλογή 2010, σ. I-12605
C-368/09, 15.7.2010, Pannon Gep Centrum Kft
C-385/09, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (Συλλογή 2010, σ. I-10385), σκ 49,
C-392/09, 30.9.10, Uszodaepito Kft
C-438/09, Dankowski EU:C:2010:818, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκ. 33, 36 και 38
C-262/10, Döhler Neuenkirchen, EU:C:2012:559
C-499/10, 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, ECLI:EU:C:2011:871,
C-504/10, Tanoarch, 27.10.2011, Συλλογή 2011, σ. I-10853
C-587/10, VSTR,
C-588/10 Kraft Foods Polska, 26.1.2012, ECLI:EU:C:2012:40

C-617/10, Åkerberg Fransson, της 26ης Φεβρουαρίου 2013, EU:C:2013:105
C-80/11 και C-142/11, 21.6.2012, Mahagében και Dávid, CLI:EU:C:2012:373
C-142/11,
C-527/11, 14.3.2013, Ablessio SIA,
C-263/11, Rēdlihs, ECLI:EU:C:2012:497,
C-273/11, Mecsek-Gabona, 6.9.2012, EU:C:2012:547
C-283/11, 22.1.2013, Sky Österreich, EU:C:2013:28,
C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, 12.7.2012, EU:C:2012:458
C-285/11, Bonik, 6.12.2012
C-324/11, Tóth EU:C:2012:549, σκ. 32
C-642/11, Stroy trans, 31.1.2013, EU:C:2013:54
C-653/11, Newey, EU:C:2013:409
C-101/12, 17.10.2013, Schaible, EU:C:2013:661,
C-271/12 Petroma Transports and Others EU:C:2013:297
C-18/13, 13.2.2014, Maks Pen, σκ. 34-39
C-107/13, FIRIN, EU:C:2014:151
C-131/13, C-163/13 & C-164/13, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., 18 Δεκεμβρίου 2014, EU:C:2014:2455
C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, 15.5.2014
C-590/13, Idexx Laboratories Italia, 11.12.2014, EU:C:2014:2429,
C-105/14, 8.9.2015, Taricco, ECLI:EU:C:2015:555
C-123/14, Itales, 15.7.2015,
C-144/14, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, 9.7.2015, EU:C:2015:452
C-183/14, 9.7.2015, Salomie και Oltean, EU:C:2015:454,
C-277/14, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek, 22.10.2015, EU:C:2015:719
C-419/14, WebMindLicenses, 17.12.2015, EU:C:2015:832
C-441/14, Dansk Industri, 19.4.2016, ECLI:EU:C:2016:278
C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, 15.9.2016
C-518/14, Senatex GmbH, 15.9.2016

C-546/14, Degano Trasporti, απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, EU:C:2016:206
C-332/15, Astone, 28.7.2016, EU:C:2016:614
C-524/15, 20.3.2018, Luca Menci, ECLI:EU:C:2018:197
C-564/15, Farkas, ECLI:EU:C:2017:302
C-574/15, 2.5.2018, Mauro Scialdone, ECLI:EU:C:2018:295,
C-576/15, 5.10.2016, Maya Marinova, EU:C:2016:740,
C-624/15, Litdana, 18.5.2017
C-648/16, 21.11.2018, Fontana, ECLI:EU:C:2018:932
C-101/16, SC Paper Consult SRL
C-251/16, Cussens and Others
C-533/16, Volkswagen, 21.3.2018, EU:C:2018:204,
C-534/16, 26.10.2017, BB construct s. r. o., ECLI:EU:C:2017:820,
C 42/17, 5.12.2017, M.A.S. και M.B., EU:C:2017:936
C-159/17, 7.3.2018, Dobre, ECLI:EU:C:2018:161
C-8/17, Biosafe, 12.4.2018, ECLI:EU:C:2018:249
C-140/17, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, 25.7.2018,
ECLI:EU:C:2018:595
C-69/17, Gamesa, 12.9.2018, ECLI:EU:C:2018:703
C-712/17, EN.SA Srl, 8.5.2019

ΕΔΔΑ, Klass κ.λπ. κατά Γερμανίας της 6ης Σεπτεμβρίου 1978, σειρά Α αριθ. 28, § 41

ΕΔΔΑ, Malone κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 2ας Αυγούστου 1984, σειρά Α αριθ. 82, § 64

ΕΔΔΑ, Kruslin κατά Γαλλίας και Hunig κατά Γαλλίας της 24ης Απριλίου 1990, σειρά Α αριθ. 176 Α και 176 Β, § 26 και § 25

ΕΔΔΑ, Niemietz κατά Γερμανίας της 16ης Δεκεμβρίου 1992, σειρά Α αριθ. 251 Β, §§ 29-31

ΕΔΔΑ, Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, αριθ. 37971/97, §§ 40-41, CEDH 2002-III

ΕΔΔΑ J.J. v. The Netherlands (no. 21351/93), 27.03.1998

ΕΔΔΑ Ferrazzini v. Italy (no. 44759/98), 12.7.2001

ΕΔΔΑ, Weber και Saravia κατά Γερμανίας (déc.), αριθ. 54934/00, § 79, CEDH 2006 XI

ΕΔΔΑ Eko-Elda Avee v. Greece (No. 10162/02), 09.03.2006

ΕΔΔΑ Andre and another v. France (No. 18603/03), 24.07.2008

ΕΔΔΑ, Gillan και Quinton κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 12ης Ιανουαρίου 2010, αριθ. 4158/05, § 77, CEDH 2010

ΕΔΔΑ, Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services κατά Γαλλίας της 2ας Απριλίου 2015, αριθ. 63629/10 και 60567/10, § 63

ΕΔΔΑ N.K.M. v. Hungary (No.66529/11), 14.5.2013

Νομοθεσία – Εγκύκλιοι Φορολογικής Διοίκησης - Γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ

Ελληνική

N. 4489/2017 «Ευρωπαϊκή εντολή έρευνας στις ποινικές υποθέσεις - Εναρμόνιση της νομοθεσίας με την Οδηγία 2014/41/ΕΕ και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α' 140/21-09-2017

N. 4472/2017 «Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις», ΦΕΚ Α' 74/19-5-2017

N. 4484/2017 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α' 110/1.8.2017

N. 2859/2000, ΦΕΚ 248/Α' /7.11.2000, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

N. 4170/2013 «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013

N. 4378/2016 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις: α) των Οδηγιών 2014/107/ΕΕ και (ΕΕ) 2015/2060, β) των Οδηγιών 2014/86/ΕΕ και 2015/121/ΕΕ, γ) της Οδηγίας 2013/61/ΕΕ και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α' 55/05-04-2016

N. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013

N. 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», ΦΕΚ Α' 265/22-11-2001

N. 2743/1999 «Πλοία αναψυχής και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α' 211/13.10.1999

N. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999

Ποινικός Κώδικας

Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ)

Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

Εγχειρίδιο Υπ. Οικονομικών, Διεξαγωγή πολυμερών ελέγχων με άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. για την πάταξη της φοροδιαφυγής στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ και της απάτης τύπου Καρουζέλ, 19.9.2008

Εγχειρίδιο Υπ. Οικονομικών, Αποστολή εγχειριδίου σχετικά με πληροφορίες για τα μεταφορικά έγγραφα που απαιτούνται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και λοιπά πιστοποιητικά που μπορούν να συνδράμουν τις προσπάθειες των ελεγκτικών οργάνων, για την πάταξη της φοροδιαφυγής του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, της

απάτης «εξαφανισμένου εμπόρου» και της κυκλικής απάτης τύπου Καρουζέλ,
23.4.2009

1100874/4917/719/δ0014/ΠΟΛ.1201/29-10-1999/ΕΔΥΟ

ΠΟΛ. 1150/2017

ΠΟΛ. 1052/2017

ΠΟΛ. 1097/2016

ΠΟΛ.1082/6.4.2015

ΠΟΛ.1090/2.4.2012

ΠΟΛ.1067/3.4.2013

ΠΟΛ.1073/21.7.2004

Δ17Ε 5043093 ΕΞ 21/10/2011

Γνωμοδότηση ΝΣΚ υπ' αριθμόν 134/30.5.2016 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του καλόπιστου λήπτη εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής

Γνωμοδότηση ΝΣΚ υπ' αριθμόν 170/2.6.2014 Έκπτωση δαπάνης ή μη στα ακαθάριστα έσοδα λήπτη εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου – Επιτρεπτή ή μη έκπτωση δαπάνης λόγω εικονικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής

Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οδηγία 2014/107/ΕΕ της 9ης Δεκεμβρίου 2014, 16.12.2014, ΕΕΕΕ L. 359/1

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 347, 11.12.2006, p.1)

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7^{ης} Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (L 268/1 12.10.2010)

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 (ΕΕ L 264 της 15.10.2003, σ. 1)

Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 21^{ης} Μαΐου 2013, COM 2012, 722 final

Απόφαση 2014/335/ΕΕ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 26^{ης} Μαΐου 2014 για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2014, L 168, σ. 105)

Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου της 16ης Μαρτίου 2010 περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και

άλλα μέτρα, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L 84, 31.3.2010, p.1)

Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L 64, 11.3.2011, p.1)

Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 2014 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L.359, 16.12.2014, p.1)

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 389/2012 του Συμβουλίου της 2ας Μαΐου 2012 για την διοικητική συνεργασία στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2073/2004, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 121, 8.5.2012, p.1)

Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164, Σχέδιο Δράσης Ε.Ε. σχετικά με τη φοροαποφυγή (Anti-Tax Avoidance Package – ATA)

Επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (2007/C 303/02)

Διαδικτυακοί τόποι-ιστοσελίδες

OECD - Glossary of Tax Terms

<http://www.dianeosis.org/research/tax-evasion/>, ΔιαΝΕΟσις, Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης, Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, 2016

διαΝΕΟσις (2016), Τι πιστεύουν οι Έλληνες, Πανελλαδική Έρευνα – Έκθεση Αποτελεσμάτων, Απρίλιος 2015, Οικονομία, Κράτος, Ιδιωτική Πρωτοβουλία

Eurojust, Ετήσια Έκθεση 2008

http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_el.htm

Eurojust – Ετήσια Έκθεση 2011

<http://www.eurojust.europa.eu/Pages/languages/el.aspx>, Eurojust

BMF, guidance of 7 February 2014-IV D 2 – S 7100/12/1003

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//TEXT+REPORT+A8-2016-0223+0+DOC+XML+V0//EL>, Έκθεση της ειδικής επιτροπής για τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος (TAXE 2)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=el#item_1, VIES

EVD news: Terra/Kajus - 26 November 2007

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI33501>

http://ec.europa.eu/justice/fundamental-rights/charter/index_en.htm

<https://www.coe.int/en/web/human-rights-convention/>

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU_2.6.9.pdf, Γενική Φορολογική Πολιτική

https://europa.eu/european-union/topics/single-market_el

Eurostat, Στατιστικά στοιχεία φορολογικών εσόδων

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM\(2012\)0351_EL.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2012/0351/COM_COM(2012)0351_EL.pdf), Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με τους συγκεκριμένους τρόπους για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, επίσης και σε σχέση με τρίτες χώρες

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU_2.6.9.pdf, Γενική Φορολογική Πολιτική

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_01/SR_FRAUD_RISK_S_EL.pdf

https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey_en - Ετήσια επισκόπηση της ανάπτυξης για το 2017

www.taxheaven.gr ο γλωσσάρι της φοροδιαφυγής

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_el.htm

COM (2012) 722: Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, 6 Δεκεμβρίου 2012

Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 338/41

Σχέδιο δράσης για το ΦΠΑ – Προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ – Η ώρα των αποφάσεων (COM(2016) 148 final, της 7ης Απριλίου 2016)

Έκθεση της ειδικής επιτροπής για τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος (TAXE 2)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=el#item_1

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0567&from=EL> Πρόταση ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 όσον αφορά τον πιστοποιημένο υποκείμενο στο φόρο, Βρυξέλλες, 4.10.2017 COM(2017) 567 final 2017/0248 (CNS)

<http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367721/c2390193/content.html> (πρόσβαση την 13.03.2018), State Administration of Taxation (China), Development of IT-Based Taxation (25 Νοεμβρίου 2016)

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?qid=1487237841093&uri=CELEX:52016DC0710> Πρόγραμμα εργασίας της Επιτροπής 2017: Δημιουργία μιας Ευρώπης που προστατεύει, ενδυναμώνει και υπερασπίζεται τους πολίτες της, COM(2016) 710 final

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU_2.6.9.pdf Γενική Φορολογική Πολιτική

COM(2016)811 final, Brussels, 21 Dec. 2016

Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή της 10ης Δεκεμβρίου 2007 με τίτλο «Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας - εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και όσον αφορά τρίτες χώρες» [COM(2007) 785 τελικό].

<https://www.coe.int/en/web/human-rights-convention/>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI33501>

http://ec.europa.eu/justice/fundamental-rights/charter/index_en.htm

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0453+0+DOC+XML+V0//EL>, Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 24ης Νοεμβρίου 2016

http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf, Ειδική έκθεση αριθ. 24: «Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση», 2015

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A52007SA0008>

- Ειδική Έκθεση αριθ. 8/2007 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ C 20 της 25.1.2008, σ. 1).

Ειδική έκθεση αριθ. 6/2015 του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου σχετικά με την αριότητα και την εφαρμογή του συστήματος εμπορίας εκπομπών της ΕΕ.

<http://antikorrupcio.hu/en/vat-fraud-in-the-eu-memberstates/>- Δήλωση του κ. Van Heuckelom στη διάσκεψη για την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ που διοργάνωσαν οι βουλευτές του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου Ingeborg Grässle και Benedek Javor στις 4 Φεβρουαρίου 2015 στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις Βρυξέλλες

Έγγραφο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 12623/5/13 της 16ης Σεπτεμβρίου 2013, 16071/1/14 της 20ής Μαρτίου 2015 και 9368/15 της 1ης Ιουνίου 2015.

House of Lords, 12η Έκθεση της Επιτροπής για την Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2012-2013 «The Fight Against Fraud on the EU's Finances».

<https://www.consilium.europa.eu/el/policies/vat-reverse-charge/> Μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ: πρόληψη της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, Final Report, Written by Deloitte, December 2017

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf

[https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0758&from=en)

[content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0758&from=en](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0758&from=en) ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ

ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ σχετικά με ορισμένα βασικά στοιχεία που συμβάλλουν στη χάραξη στρατηγικής για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ στο πλαίσιο της ΕΕ {SEC(2007) 1584}, 23.11.2007

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ σχετικά με τη λειτουργία των διευθετήσεων που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, COM/2017/0778 final

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_el.htm (Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προχωρά σε νέους κανόνες διαφάνειας για ενδιάμεσους στον τομέα του φορολογικού σχεδιασμού)

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1336_el.htm (Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση το 2016)

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_el.htm (Δίκαιη φορολόγηση: Η Επιτροπή προτείνει νέα εργαλεία για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ)

https://www.taxheaven.gr/pagesdata/european_taxpayers_code_tax.pdf
(Κατευθυντήριες γραμμές για ένα πρότυπο Ευρωπαϊκού Κώδικα Φορολογουμένων)

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5787_el.htm (ΦΠΑ: τα κράτη μέλη της ΕΕ εξακολουθούν να χάνουν έσοδα ύψους σχεδόν 150 δισ. ευρώ, σύμφωνα με νέα αριθμητικά στοιχεία)

VAT GAP Report, September 2018, European Commission