Επίσημη Εφημερίδα
της Ευρωπαϊκής Ένωσης

EL
Σειρά L

2023/2493

16.11.2023

ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2023/2493 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 15ης Νοεμβρίου 2023

σχετικά με την επεξεργασία, για τους σκοπούς των εθνικών λογαριασμών, του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ λόγω απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και λόγω αφερεγγυότητας (διαφορά μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των πραγματικών εσόδων ΦΠΑ) για την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) 2019/516 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εναρμόνιση του ακαθάριστου εθνικού εισοδήματος σε αγοραίες τιμές

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Έχοντας υπόψη τον κανονισμό (ΕΕ) 2019/516 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Μαρτίου 2019, για την εναρμόνιση του ακαθάριστου εθνικού εισοδήματος σε αγοραίες τιμές και την κατάργηση της οδηγίας 89/130/ΕΟΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου και του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1287/2003 του Συμβουλίου («κανονισμός ΑΕΕ») ([1]), και ιδίως το άρθρο 5 παράγραφος 3,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Η επεξεργασία του μη εισπραχθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι ένα από τα ζητήματα που περιλαμβάνονται στον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό (ΕΕ) 2020/2147 της Επιτροπής ([2]), ο οποίος απαριθμεί τα ζητήματα που πρέπει να εξετάζονται σε κάθε κύκλο επαλήθευσης, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία, η πληρότητα και η συγκρισιμότητα των στοιχείων για το ακαθάριστο εθνικό εισόδημα σε αγοραίες τιμές (ΑΕΕ).

(2) Προκειμένου τα στοιχεία για το ΑΕΕ να είναι αξιόπιστα, πλήρη και συγκρίσιμα πρέπει να αποσαφηνιστεί η επεξεργασία, στους εθνικούς λογαριασμούς, του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ λόγω απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και λόγω αφερεγγυότητας.

(3) Για την εν λόγω επεξεργασία ενδέχεται να απαιτείται αναπροσαρμογή που σχετίζεται με το μέρος της διαφοράς μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των πραγματικών εσόδων ΦΠΑ, η οποία οφείλεται σε φοροδιαφυγή χωρίς τη συμμετοχή του αγοραστή («χωρίς συνενοχή») και στον μη εισπραχθέντα ΦΠΑ λόγω αφερεγγυότητας.

(4) Τα συγκεντρωτικά στοιχεία για το ΑΕΕ και οι συνιστώσες τους θα πρέπει να είναι συγκρίσιμα μεταξύ των κρατών μελών και να συμμορφώνονται με τους σχετικούς ορισμούς και λογιστικούς κανόνες του ευρωπαϊκού συστήματος λογαριασμών 2010 (ΕΣΛ 2010), όπως ορίζονται στο παράρτημα Α του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 549/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ([3]).

(5) Η επεξεργασία που προβλέπεται στην απόφαση 98/527/ΕΚ, Ευρατόμ της Επιτροπής ([4]), Ευρατόμ θα πρέπει να αντικατασταθεί από τον παρόντα εκτελεστικό κανονισμό, λαμβανομένων υπόψη των αποτελεσμάτων των εργασιών που έχουν αναληφθεί για το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο της επαλήθευσης του ΑΕΕ.

(6) Κατά συνέπεια, η απόφαση 98/527/ΕΚ, Ευρατόμ της Επιτροπής θα πρέπει να καταργηθεί.

(7) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα εκτελεστικό κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της επιτροπής του ευρωπαϊκού στατιστικού συστήματος που αναφέρεται στο άρθρο 8 του κανονισμού (ΕΕ) 2019/516,

([1]) ΕΕ L 91 της 29.3.2019, σ. 19.

([2]) Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2020/2147 της Επιτροπής, της 8ης Οκτωβρίου 2020, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) 2019/516 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου με την κατάρτιση του καταλόγου των ζητημάτων που πρέπει να εξετάζονται σε κάθε κύκλο επαλήθευσης (ΕΕ L 428 της 18.12.2020, σ. 9).

([3]) Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 549/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Μαΐου 2013, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 174 της 26.6.2013, σ. 1).

([4]) Απόφαση 98/527/ΕΚ, Ευρατόμ της Επιτροπής, της 24ης Ιουλίου 1998 σχετικά με την αντιμετώπιση της διαφυγής της πληρωμής του ΦΠΑ (διαφορές μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των εσόδων ΦΠΑ που πράγματι εισπράττονται) στους εθνικούς λογαριασμούς (ΕΕ L 234 της 21.8.1998, σ. 39).

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

1. Τα κράτη μέλη υπολογίζουν την αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ εφαρμόζοντας τις μεθόδους που παρατίθενται στο παράρτημα του παρόντος εκτελεστικού κανονισμού. Η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ περιλαμβάνει τον μη εισπραχθέντα ΦΠΑ λόγω φοροδιαφυγής «χωρίς συνενοχή» και, κατά περίπτωση, τον μη εισπραχθέντα ΦΠΑ λόγω αφερεγγυότητας.

2. Για τους σκοπούς του υπολογισμού που αναφέρεται στην πρώτη παράγραφο, τα κράτη μέλη καθορίζουν τα θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ και τα πραγματικά έσοδα ΦΠΑ και υπολογίζουν τη διαφορά μεταξύ των δύο αυτών ποσών, εφαρμόζοντας τον ακόλουθο γενικό τύπο:

Μη εισπραχθείς ΦΠΑ = θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* πραγματικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* διαφυγόντα έσοδα (λόγω φοροδιαφυγής «με συνενοχή»)

3. Τα πραγματικά έσοδα ΦΠΑ καταγράφονται ως φόροι D.211, όπως ορίζεται στο ΕΣΛ 2010 παράγραφοι 4.26 – 4.28. Ανάλογα με την πηγή από την οποία προκύπτουν τα πραγματικά έσοδα ΦΠΑ (ποσά που τεκμηριώνονται με εκτιμήσεις και δηλώσεις ή ταμειακές εισπράξεις), είναι δυνατές οι ακόλουθες τρεις επιλογές για την εκτίμηση του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο του ανωτέρω γενικού τύπου:

α) Επιλογή 1α (βάσει του ΕΣΛ 2010 παράγραφος 4.27α – D.211 που προκύπτουν από εκτιμήσεις και δηλώσεις διορθωμένες με συντελεστή που αντικατοπτρίζει τα εκτιμηθέντα και δηλωθέντα ποσά που δεν εισπράχθηκαν ποτέ):

Μη εισπραχθείς ΦΠΑ (λόγω φοροδιαφυγής χωρίς συνενοχή και λόγω αφερεγγυότητας) = θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* πραγματικά έσοδα ΦΠΑ που τεκμηριώνονται με εκτιμήσεις και δηλώσεις διορθωμένα με συντελεστή *μείον* διαφυγόντα έσοδα (λόγω φοροδιαφυγής «με συνενοχή»)·

β) Επιλογή 1β (βάσει του ΕΣΛ 2010 παράγραφος 4.27α – D.211 που προκύπτουν από εκτιμήσεις και δηλώσεις· καταγραφείσα κεφαλαιακή μεταβίβαση D.995 στους σχετικούς τομείς, που αντικατοπτρίζει τα εκτιμηθέντα και δηλωθέντα ποσά που δεν εισπράχθηκαν ποτέ):

Μη εισπραχθείς ΦΠΑ (λόγω φοροδιαφυγής «χωρίς συνενοχή») = θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* πραγματικά έσοδα ΦΠΑ που τεκμηριώνονται με εκτιμήσεις και δηλώσεις *μείον* διαφυγόντα έσοδα (λόγω φοροδιαφυγής «με συνενοχή»)·

γ) Επιλογή 2 (βάσει του ΕΣΛ 2010 παράγραφος 4.27β – D.211 που προκύπτουν από χρονικά διορθωμένες ταμειακές εισπράξεις):

Μη εισπραχθείς ΦΠΑ (λόγω φοροδιαφυγής «χωρίς συνενοχή» και λόγω αφερεγγυότητας) = θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* πραγματικά έσοδα ΦΠΑ που βασίζονται σε χρονικά διορθωμένα ταμειακά διαθέσιμα *μείον* διαφυγόντα έσοδα (λόγω φοροδιαφυγής «με συνενοχή»).

4. Τα κράτη μέλη αναπροσαρμόζουν, εφόσον απαιτείται, τις εκτιμήσεις της προστιθέμενης αξίας και του λειτουργικού πλεονάσματος που περιλαμβάνονται στις εκτιμήσεις τους για το ακαθάριστο εθνικό εισόδημα σε αγοραίες τιμές και το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν σε αγοραίες τιμές, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2019/516, προσθέτοντας σε αυτές την αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ, η οποία υπολογίζεται σύμφωνα με τον τύπο που παρατίθεται στην παράγραφο 2. Η εν λόγω αναπροσαρμογή εντός της προστιθέμενης αξίας (και συνεπώς εντός του λειτουργικού πλεονάσματος) πραγματοποιείται με αναπροσαρμογή της παραγωγής και/ή της ενδιάμεσης ανάλωσης.

Άρθρο 2

Προκειμένου να πραγματοποιήσουν την αναπροσαρμογή που περιγράφεται στο άρθρο 1, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόσουν μέθοδο ισοδύναμη με εκείνη που παρατίθεται στο άρθρο 1 και η οποία παρέχει συγκρίσιμα αποτελέσματα.

Άρθρο 3

Τα κράτη μέλη περιλαμβάνουν στον αντίστοιχο κατάλογο των πηγών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των συγκεντρωτικών στοιχείων για το ΑΕΕ και των συνιστωσών τους σύμφωνα με το ΕΣΛ 2010 («κατάλογος ΑΕΕ») περιγραφή των πηγών και μεθόδων που εφαρμόζονται και αναφέρουν την αξία των αναπροσαρμογών που πραγματοποιήθηκαν.

Άρθρο 4

Αν κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει στην Επιτροπή ότι η ισοδύναμη επεξεργασία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ εφαρμόζεται ήδη στους λογαριασμούς του, το άρθρο 1 δεν εφαρμόζεται για το συγκεκριμένο κράτος μέλος. Κάθε κράτος μέλος που επιθυμεί να αποδείξει ότι η ισοδύναμη επεξεργασία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ εφαρμόζεται ήδη στους λογαριασμούς του παρέχει τη σχετική περιγραφή στον κατάλογο ΑΕΕ.

Άρθρο 5

Ανεξάρτητα από το αν ένα κράτος μέλος χρησιμοποιεί τη μέθοδο που περιγράφεται στο άρθρο 1 ή τη μέθοδο που περιγράφεται στο άρθρο 2 ή ακολουθεί ισοδύναμη επεξεργασία που εξασφαλίζει τη συμπερίληψη του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ στους λογαριασμούς του, όπως ορίζεται στο άρθρο 4, κάθε κράτος μέλος προβαίνει —τουλάχιστον κάθε 5 έτη— σε σύγκριση μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των πραγματικών εσόδων ΦΠΑ, αναλύει τη διαφορά και συμπεριλαμβάνει τα αποτελέσματα της ανάλυσης αυτής στον κατάλογο ΑΕΕ, αρχής γενομένης από τον κατάλογο ΑΕΕ για τον κύκλο επαλήθευσης 2025-2029.

Άρθρο 6

Η απόφαση 98/527/ΕΚ, Ευρατόμ καταργείται.

Άρθρο 7

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 15 Νοεμβρίου 2023.

Για την Επιτροπή
Η Πρόεδρος
Ursula VON DER LEYEN

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ [λόγω φοροδιαφυγής χωρίς τη συμμετοχή του αγοραστή («χωρίς συνενοχή») και, κατά περίπτωση, λόγω αφερεγγυότητας] υπολογίζεται με βάση τις ακόλουθες δύο μεταβλητές:

1) αξία των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ·

2) διαφορά μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των εσόδων ΦΠΑ που πράγματι εισπράχθηκαν.

Υπολογισμός των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ

Τα θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ είναι τα ποσά του ΦΠΑ που θα είχαν εισπραχθεί αν όλες οι μονάδες που υποχρεούνται στην καταβολή ΦΠΑ τον είχαν καταβάλει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Ο θεωρητικός ΦΠΑ δεν αποτελεί ούτε έννοια ούτε συγκεντρωτικό στοιχείο του ΕΣΛ 2010. Είναι δυνατόν να εκτιμηθεί ο θεωρητικός ΦΠΑ σε ένα ad hoc μοντέλο υπολογισμού, το οποίο απομονώνει τον μη εκπεστέο ΦΠΑ που περιλαμβάνεται έμμεσα στο σκέλος των δαπανών των λογαριασμών (δηλαδή περιλαμβάνεται αλλά δεν γνωστοποιείται στις δαπάνες που αποτιμώνται σε τιμές αγοραστή).

Ειδικότερα, προκειμένου να υπολογιστούν τα θεωρητικά αυτά έσοδα ΦΠΑ είναι απαραίτητο, πρώτον, να καθοριστεί η βάση εφαρμογής του ΦΠΑ σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία: πρόκειται, με άλλα λόγια, για τον προσδιορισμό όλων των πράξεων οι οποίες υπόκεινται σε μη εκπεστέο ΦΠΑ. Ο υπολογισμός αυτός γίνεται με τη χρήση στοιχείων της εθνικής λογιστικής στο πιο λεπτομερές διαθέσιμο επίπεδο. Ο υπολογισμός της βάσης γίνεται λαμβάνοντας υπόψη όλη τη νομοθεσία και όλους τους κανόνες που ισχύουν στον τομέα του ΦΠΑ.

Δεύτερον, είναι απαραίτητο να εφαρμοστεί σε κάθε πράξη που περιλαμβάνεται στη βάση η οποία ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο ο συντελεστής ΦΠΑ που της αναλογεί. Οι συντελεστές ΦΠΑ που εφαρμόζονται πρέπει να είναι εκείνοι οι οποίοι ίσχυαν κατά τη διάρκεια του έτους για το οποίο έχει υπολογιστεί η βάση ΦΠΑ (λαμβανομένων υπόψη τυχόν μεταβολών που επήλθαν κατά τη διάρκεια του έτους). Ο υπολογισμός των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ γίνεται λαμβάνοντας υπόψη όλη τη νομοθεσία και όλους τους κανόνες που ισχύουν στον τομέα του ΦΠΑ.

Για τον προσδιορισμό όλων των συναλλαγών στην οικονομία όπου θα πρέπει να επιβάλλεται μη εκπεστέος ΦΠΑ απαιτείται πολύ λεπτομερής ανάλυση των δαπανών (τελική κατανάλωση, ενδιάμεση ανάλωση, ακαθάριστος σχηματισμός παγίου κεφαλαίου) προκειμένου να απομονωθούν οι φορολογητέες συναλλαγές και οι αγοραστές που δεν μπορούν να εκπέσουν τον ΦΠΑ (ο οποίος με τη σειρά του εξαρτάται από συνδυασμό παραγόντων όπως ο θεσμικός τομέας, η οικονομική δραστηριότητα και το μέγεθος). Κατά τον υπολογισμό του θεωρητικού ΦΠΑ θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες κατηγορίες πράξεων (για το μέρος που υπόκειται σε μη εκπεστέο ΦΠΑ):

— Τελική καταναλωτική δαπάνη νοικοκυριών (εθνική έννοια, δηλαδή δαπάνη στην εγχώρια επικράτεια)·

— Ενδιάμεση ανάλωση του τομέα S.13 (μετά την εφαρμογή κατ' αναλογία μη έκπτωσης για τον τομέα)·

— Ενδιάμεση ανάλωση του τομέα S.15 (μετά την εφαρμογή κατ' αναλογία μη έκπτωσης για τον τομέα)·

— Ενδιάμεση ανάλωση των τομέων S.11, S.12 και S.14 (μετά την εφαρμογή κατ' αναλογία μη έκπτωσης για τις επιμέρους δραστηριότητες)·

— Κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος που αγοράστηκαν από τον τομέα S.13·

— Κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος που αγοράστηκαν από τον τομέα S.15·

— Ακαθάριστος σχηματισμός παγίου κεφαλαίου του τομέα S.13 (μετά την εφαρμογή κατ' αναλογία μη έκπτωσης για τον τομέα)·

— Ακαθάριστος σχηματισμός παγίου κεφαλαίου του τομέα S.15 (μετά την εφαρμογή κατ' αναλογία μη έκπτωσης για τον τομέα)·

— Ακαθάριστος σχηματισμός παγίου κεφαλαίου των τομέων S.11, S.12 και S.14 (μετά την εφαρμογή κατ' αναλογία μη έκπτωσης για τις επιμέρους δραστηριότητες)· και

— Αποκτήσεις μείον διαθέσεις τιμαλφών.

Για ορισμένα είδη συναλλαγών είναι αναγκαίο να εφαρμόζεται «κατ' αναλογία μη έκπτωση» λόγω του γεγονότος ότι μόνο τμήματα των σχετικών δαπανών του συγκεκριμένου θεσμικού τομέα ή δραστηριότητας υπόκεινται σε μη εκπεστέο ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να εφαρμόζεται αυτή η κατ' αναλογία μη έκπτωση με βάση το μερίδιο της απαλλασσόμενης παραγωγής στη συνολική παραγωγή του συγκεκριμένου τομέα/δραστηριότητας.

Επιπλέον, οι δαπάνες για ορισμένα προϊόντα που υπόκεινται σε εθνικούς περιορισμούς όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (π.χ. επαγγελματικά αυτοκίνητα και συναφείς δαπάνες, «έξοδα παράστασης» κ.λπ.) θα πρέπει να εξετάζονται σε όλες τις περιπτώσεις, ανεξάρτητα από την κατ' αναλογία μη έκπτωση για τις δραστηριότητες ή τους τομείς (κατά περίπτωση).

Το μοντέλο θα πρέπει —στο μέτρο του δυνατού— να λαμβάνει υπόψη ορισμένες άλλες ιδιαιτερότητες, όπως π.χ., τα ακόλουθα:

— Ύπαρξη ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ για μικρές επιχειρήσεις κάτω από ένα ορισμένο όριο εγγραφής·

— Ύπαρξη άλλων ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ: αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος, καθεστώς περιθωρίου κέρδους για τις επιχειρήσεις κ.λπ.·

— Ορθή εξαίρεση της κατανάλωσης αγαθών που παράγονται για ίδιο λογαριασμό·

— Ορθός αποκλεισμός των αγορών αφορολόγητων ειδών στα καταστήματα αφορολόγητων ειδών·

— Συμπερίληψη συναλλαγών που δεν περιλαμβάνονται στον λογαριασμό αγαθών και υπηρεσιών αλλά ενδέχεται να υπόκεινται σε μη εκπεστέο ΦΠΑ, π.χ. αγορά οικοδομήσιμης γης.

Η εκτίμηση του φόρου σε καθεμία από τις προαναφερθείσες πράξεις που αποτελούν τη βάση ΦΠΑ πραγματοποιείται με την εφαρμογή του κατάλληλου συντελεστή ΦΠΑ: π.χ. αν μια συναλλαγή αποτιμάται σε 150 στην τιμή του αγοραστή και κατατάσσεται στο 20 %, ο εν προκειμένω τεκμαρτός ΦΠΑ εκτιμάται σε 150/1,2 × 0,2 = 25).

Ο υπολογισμός αυτός ενδέχεται να χρειαστεί να βελτιωθεί αν η εν λόγω πράξη αποτελεί αντικείμενο απάτης στον τομέα του ΦΠΑ με συνενοχή του πελάτη, δεδομένου ότι στους εθνικούς λογαριασμούς η τιμή του αγοραστή για τις πράξεις που αποτελούν αντικείμενο τέτοιας απάτης δεν θα πρέπει να περιλαμβάνει τον κατ' αυτόν τον τρόπο διαφυγόντα ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή, αν είναι γνωστό ότι η αξία του αγαθού/υπηρεσίας που αποτελεί αντικείμενο απάτης στον τομέα του ΦΠΑ με συνενοχή ενσωματωμένη στην τιμή του αγοραστή είναι 30 (και είναι γνωστό ότι ο σχετικός διαφυγών ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στο σύνολο του 150), η αξία του ΦΠΑ που ενσωματώνεται στην τιμή του αγοραστή υπολογίζεται ως εξής: (150-30)/1,2 × 0,2 = 20. Η καθαρή αξία των «τακτικών» συναλλαγών και των συναλλαγών που υπόκεινται σε απάτη στον τομέα του ΦΠΑ χωρίς συνενοχή, επί των οποίων ο ΦΠΑ ενσωματώνεται στην τιμή του αγοραστή θα είναι 100, ο σχετικός ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή του αγοραστή θα είναι 20, η αξία των πράξεων που υπόκεινται σε απάτη στον τομέα του ΦΠΑ με συνενοχή θα είναι 30, και ο ΦΠΑ με συνενοχή που περιλαμβάνεται στην τιμή του αγοραστή – 0. Ο ΦΠΑ που διαφεύγει με συνενοχή θα ανέρχεται σε 30 × 0,2 = 6. Η τελική αξία του θεωρητικού ΦΠΑ θα ανέρχεται σε 20 + 6 = 26.

Δεδομένου του επιπέδου λεπτομέρειας που απαιτείται για τον υπολογισμό του θεωρητικού ΦΠΑ, ο υπολογισμός αυτός θα πρέπει να βασίζεται στα πλέον αναλυτικά διαθέσιμα στοιχεία των εθνικών λογαριασμών, ανά προϊόν. Οι πίνακες προσφοράς και χρήσεων (SUT) προσφέρουν ένα κατάλληλο πλαίσιο για τον εν λόγω υπολογισμό. Ωστόσο, ακόμη και τα πιο αναλυτικά στοιχεία SUT δεν θα παρέχουν την κατανομή που θα αντιστοιχεί πλήρως στις λεπτομέρειες της φορολόγησης του ΦΠΑ μεμονωμένων προϊόντων, δραστηριοτήτων ή τομέων. Συνεπώς, αναπόφευκτα, πρέπει να διερευνηθούν συμπληρωματικές πληροφορίες από άλλες πηγές προκειμένου να αντικατοπτρίζεται με ακρίβεια η ισχύουσα νομοθεσία για τον ΦΠΑ. Οι πηγές αυτές περιλαμβάνουν αναλυτικά φορολογικά και/ή διοικητικά αρχεία ή στατιστικές έρευνες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, προκειμένου να διαπιστωθούν οι αναγκαίες διαιρέσεις, πρέπει να καταφύγουμε σε εφάπαξ μελέτες, διαφορετικά πρότυπα στάθμισης, εκτιμήσεις εμπειρογνωμόνων ή παραδοχές.

Υπολογισμός και ανάλυση της διαφοράς μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των εσόδων ΦΠΑ που πράγματι εισπράχθηκαν

Από τη στιγμή κατά την οποία ο υπολογισμός των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ έγινε λαμβάνοντας υπόψη όλη τη νομοθεσία και όλους τους κανόνες που ισχύουν στον τομέα του ΦΠΑ, η διαφορά μεταξύ των θεωρητικών αυτών εσόδων ΦΠΑ και των εσόδων ΦΠΑ που πράγματι εισπράχθηκαν μπορεί να αποδοθεί σε δύο λόγους:

1) φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ με τη συνενοχή του αγοραστή (περιπτώσεις στις οποίες ο ΦΠΑ δεν καταβάλλεται από τον αγοραστή στον πωλητή)· αυτό σημαίνει ότι ο ΦΠΑ δεν έχει τιμολογηθεί)·

2) φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ χωρίς τη συνενοχή του αγοραστή (περιπτώσεις στις οποίες ο ΦΠΑ καταβάλλεται από τον αγοραστή στον πωλητή αλλά ο πωλητής δεν τον καταβάλλει στις φορολογικές αρχές, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων αφερεγγυότητας του πωλητή· αυτό σημαίνει ότι ο ΦΠΑ έχει τιμολογηθεί και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να εξεταστούν επίσης περιπτώσεις απάτης αφανούς εμπόρου στον τομέα του ΦΠΑ).

Ως εκ τούτου, η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ (λόγω φοροδιαφυγής «χωρίς συνενοχή» και, κατά περίπτωση, λόγω αφερεγγυότητας) προκύπτει αφαιρώντας τον διαφυγόντα ΦΠΑ «με συνενοχή» από τη διαφορά μεταξύ των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ και των πραγματικών εσόδων ΦΠΑ.

Μη εισπραχθείς ΦΠΑ = θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* πραγματικά έσοδα ΦΠΑ *μείον* διαφυγόντα έσοδα (λόγω φοροδιαφυγής «με συνενοχή»)

Τα εισπραχθέντα έσοδα ΦΠΑ είναι τα έσοδα που πράγματι εισπράχθηκαν από τις φορολογικές αρχές για την περίοδο που λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των θεωρητικών εσόδων ΦΠΑ. Τα πραγματικά έσοδα ΦΠΑ καταγράφονται ως φόροι D.211, όπως ορίζεται στο ΕΣΛ 2010 παράγραφοι 4.27 – 4.28. Αυτοί οι καταγεγραμμένοι φόροι D.211 πρέπει να είναι σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με το ΕΣΛ 2010 παράγραφος 4.26. Τα πραγματικά έσοδα ΦΠΑ μπορούν να προκύψουν από ποσά που τεκμηριώνονται με εκτιμήσεις και δηλώσεις αναπροσαρμοσμένες με συντελεστή που αντικατοπτρίζει τα εκτιμηθέντα και δηλωθέντα ποσά που δεν εισπράχθηκαν ποτέ (επιλογή 1α), από εκτιμήσεις και δηλώσεις που χρησιμοποιούν κεφαλαιακή μεταβίβαση (D.995) για ποσά που δεν εισπράχθηκαν ποτέ (επιλογή 1β) ή από χρονικά αναπροσαρμοσμένες ταμειακές εισπράξεις (επιλογή 2).

Είναι δυνατόν η ισχύουσα νομοθεσία να επιτρέπει την ακύρωση από πλευράς φορολογικών αρχών ορισμένων απαιτήσεων καταβολής ΦΠΑ σε περιπτώσεις αφερεγγυότητας. Στις περιπτώσεις αυτές, τα ποσά του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ λόγω αφερεγγυότητας θα περιλαμβάνονται στο D.211, αν το D.211 προκύπτει από εκτιμήσεις και δηλώσεις με την κεφαλαιακή μεταβίβαση D.995 που αντικατοπτρίζει τις ακυρώσεις (επιλογή 1β) και δεν θα περιλαμβάνεται στο D.211 σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται χρονικά αναπροσαρμοσμένα ταμειακά διαθέσιμα ή εκτιμήσεις και δηλώσεις με συντελεστή D.211 (επιλογή 1α και επιλογή 2).

Η αξία του διαφυγόντος ΦΠΑ «με συνενοχή» μπορεί να υπολογίζεται, κατά συνθήκη, λαμβάνοντας υπόψη τις δραστηριότητες για τις οποίες έχει γίνει αναπροσαρμογή λόγω αδήλωτης εργασίας.

Με τη μέθοδο αυτή, με την εφαρμογή της αναπροσαρμογής για την αδήλωτη εργασία στις παραγωγές των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας και με τον πολλαπλασιασμό των αντίστοιχων ποσών των αδήλωτων πωλήσεων με τους κατάλληλους συντελεστές ΦΠΑ, μπορεί να εκτιμηθεί η αξία των «διαφυγόντων» εσόδων ΦΠΑ για τη φορολογική αρχή λόγω της φοροδιαφυγής ΦΠΑ «με συνενοχή».

Για παράδειγμα: αν, κατόπιν αναπροσαρμογής για αδήλωτη εργασία, η εκτίμηση της τιμής, χωρίς τον ΦΠΑ, της κατανάλωσης των νοικοκυριών όσον αφορά ένα συγκεκριμένο προϊόν αυξήθηκε κατά 15 % και αν ο συντελεστής ΦΠΑ επί των αγορών του εν λόγω προϊόντος καθορίστηκε σε 20 %, η διαφυγή για τη φορολογική αρχή είναι:

Διαφυγόντα έσοδα ΦΠΑ λόγω της φοροδιαφυγής «με συνενοχή» = αξία των πωλήσεων του προϊόντος πριν από την αναπροσαρμογή × 15 % × 20 %.

Άλλες πιθανές προσεγγίσεις όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ με και χωρίς συνενοχή περιλαμβάνουν π.χ. τη χρήση φορολογικών δεδομένων ή παραδοχών εμπειρογνωμόνων σχετικά με τις δραστηριότητες που εμπλέκονται στα διάφορα είδη απάτης.

Καταγραφή του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ στους εθνικούς λογαριασμούς

Αν υποτεθεί ότι οι συναλλαγές που δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές δεν αναφέρονται ούτε στις στατιστικές αρχές, και εκτός αν οι αξίες του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ (λόγω φοροδιαφυγής χωρίς συνενοχή και λόγω αφερεγγυότητας) περιλαμβάνονται ήδη έμμεσα στους λογαριασμούς, θα πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες αναπροσαρμογές στις πράξεις των εθνικών λογαριασμών, κατά περίπτωση, για τη λογιστική καταγραφή του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ που υπολογίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο που περιγράφεται ανωτέρω (ή με ισοδύναμη μέθοδο):

1) από την πλευρά της παραγωγής: η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ πρέπει να περιλαμβάνεται στην προστιθέμενη αξία του πωλητή.

2) από την πλευρά των εσόδων: η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ πρέπει να περιλαμβάνεται στο λειτουργικό πλεόνασμα του πωλητή.

3) από την πλευρά των δαπανών: η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ πρέπει να περιλαμβάνεται στην τιμή του αγοραστή του αγαθού ή της υπηρεσίας. Συνεπώς, η αξία του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ θα πρέπει να περιλαμβάνεται στην τελική κατανάλωση των νοικοκυριών και στον ακαθάριστο σχηματισμό παγίου κεφαλαίου. Ανάλογα με τις πηγές και τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των κατηγοριών δαπανών, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν ήδη να περιλαμβάνονται στα βασικά στοιχεία (π.χ. αν χρησιμοποιείται έρευνα για τον προϋπολογισμό των νοικοκυριών) ή θα πρέπει να προστεθούν ρητά (π.χ. αν χρησιμοποιούνται έμμεσες μέθοδοι όπως μέθοδος ροής εμπορευμάτων ή μέθοδοι ποσότητας × τιμή).

Ο ΦΠΑ που διαφεύγει σε περιπτώσεις απάτης με συνενοχή δεν πρέπει να καταγράφεται στους λογαριασμούς, διότι δεν καταβάλλεται από τον αγοραστή. Ο ΦΠΑ που καταβάλλεται από τον αγοραστή αλλά δεν εισπράττεται λόγω φοροδιαφυγής χωρίς συνενοχή και/ή αφερεγγυότητας πρέπει να καταγράφεται στις αντίστοιχες κατηγορίες που αναφέρονται στα σημεία 1-3 ανωτέρω.