ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΕΝΩΣΗ
Έμμεση φορολογία και φορολογική διαχείριση
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Ημερομηνία δημοσίευσης:
Δεκέμβριος 2019

Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τις αλλαγές στον ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off»), τις αλυσιδωτές συναλλαγές και την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών («Προσωρινές Λύσεις 2020»)

Οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου

Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1909 του Συμβουλίου

Δήλωση αποποίησης ευθύνης: Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικά δεσμευτικές και περιέχουν απλώς πρακτικής και ενημερωτικής φύσεως οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ βάσει των απόψεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις έχουν ως στόχο να συμβάλουν στην καλύτερη κατανόηση ορισμένων πτυχών της νομοθεσίας της ΕΕ για τον ΦΠΑ. Εκπονήθηκαν από τις υπηρεσίες της Επιτροπής και, όπως αναφέρεται στη δήλωση αποποίησης ευθύνης στην πρώτη σελίδα, δεν είναι νομικά δεσμευτικές.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι εξαντλητικές. Αυτό σημαίνει ότι, παρότι παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες για μια σειρά ζητημάτων, ενδέχεται να υπάρχουν στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο παρόν έγγραφο.

Κρίνεται σκόπιμο και συνιστάται σε κάθε χρήστη των επεξηγηματικών σημειώσεων που ενδιαφέρεται για κάποιο συγκεκριμένο θέμα να διαβάσει ολόκληρο το κεφάλαιο στο οποίο εξετάζεται το εν λόγω θέμα.

- **Γιατί συντάχθηκαν επεξηγηματικές σημειώσεις;**

Στόχος των ανά χείρας επεξηγηματικών σημειώσεων είναι να συμβάλουν στην **καλύτερη κατανόηση της νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε επίπεδο ΕΕ** και στην προκείμενη περίπτωση: i) της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου και ii) του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011.

- **Τι θα βρείτε στις επεξηγηματικές σημειώσεις;**

Οι «επεξηγηματικές σημειώσεις» πρέπει να θεωρούνται **εργαλείο καθοδήγησης** που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη διευκρίνιση της πρακτικής εφαρμογής των νέων κανόνων σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off»), τις αλυσιδωτές συναλλαγές, την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους που σχετίζονται με την εν λόγω απαλλαγή («Προσωρινές λύσεις 2020»). Επίσης, οι επεξηγηματικές σημειώσεις θα βοηθήσουν στην κατανόηση των διατάξεων της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου και του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου.

- **Χαρακτηριστικά των επεξηγηματικών σημειώσεων**

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις αποτελούν προϊόν συνεργασίας: παρόλο που εκδίδονται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (ΓΔ TAXUD), αποτελούν καρπό συζητήσεων που διεξήχθησαν τόσο με τα κράτη μέλη όσο και με επιχειρήσεις, στους κόλπους της ομάδας για το μέλλον του ΦΠΑ (GFV) και της ομάδας εμπειρογνωμόνων σε θέματα ΦΠΑ (VEG), αντίστοιχα. Αν και οι απόψεις της GFV και της VEG ελήφθησαν σε μεγάλο βαθμό υπόψη κατά την εκπόνηση, υπενθυμίζεται ότι οι υπηρεσίες της Επιτροπής δεν δεσμεύονταν εν τέλει από τις απόψεις που εξέφρασαν τόσο τα κράτη μέλη όσο και οι επιχειρήσεις.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικά δεσμευτικές. Δεν εκφράζουν επίσημη γνώμη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ούτε δεσμεύεται η Ευρωπαϊκή Επιτροπή από οποιαδήποτε από τις απόψεις που διατυπώνονται σε αυτές.

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις δεν αντικαθιστούν τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής για τον ΦΠΑ, που έχουν τον δικό τους ρόλο. Εξάλλου, ο χαρακτήρας τους είναι διαφορετικός: οι επεξηγηματικές σημειώσεις αντικατοπτρίζουν τις απόψεις της ΓΔ TAXUD, ενώ οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής για τον ΦΠΑ συμφωνούνται από την επιτροπή για τον ΦΠΑ, μια συμβουλευτική επιτροπή που αποτελείται από εκπροσώπους των κρατών μελών και της Επιτροπής. Ωστόσο, ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις «Προσωρινές λύσεις 2020», που είχαν ήδη συμφωνηθεί από την επιτροπή για τον ΦΠΑ κατά τον χρόνο έκδοσης των επεξηγηματικών σημειώσεων, έχουν συμπεριληφθεί στο παρόν έγγραφο ώστε να παρέχονται όλες οι διαθέσιμες πληροφορίες επί του θέματος. Αξίζει να σημειωθεί ότι η επικεφαλίδα καθεμιάς από τις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές παραπέμπει στην επικεφαλίδα της αντίστοιχης ενότητας του εγγράφου εργασίας της επιτροπής για τον ΦΠΑ (δεν περιλαμβάνεται στις παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις) στο οποίο βασίστηκαν οι κατευθυντήριες γραμμές.

Οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις μπορούν επίσης να εκδίδουν δικά τους έγγραφα καθοδήγησης για την εφαρμογή των νέων κανόνων για τον ΦΠΑ όπως ορίζονται στις «Προσωρινές Λύσεις 2020».

Οι σημειώσεις δεν είναι πλήρεις: περιλαμβάνονται μόνο τα ζητήματα για τα οποία θεωρήθηκε σκόπιμο να παρασχεθούν εξηγήσεις.

Αποτελούν εργασία σε εξέλιξη: οι παρούσες σημειώσεις δεν συνιστούν τελικό προϊόν αλλά αντικατοπτρίζουν την κατάσταση που επικρατεί σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή βάσει των διαθέσιμων γνώσεων και εμπειριών.

Η αρχική έκδοση των επεξηγηματικών σημειώσεων συντάχθηκε στην αγγλική γλώσσα. Επειδή οι όροι που χρησιμοποιούνται στα διαγράμματα παραμένουν στην αρχική τους μορφή, η μετάφρασή τους παρατίθεται κατωτέρω:

A, B, C: Α, Β, Γ

MS (Member State): ΚΜ (Κράτος μέλος)

Taxable person(s): Υποκείμενος/-οι στον φόρο

Transport of goods: Μεταφορά αγαθών

Stock: Απόθεμα

Supply: Παράδοση

Status or location not relevant: Ιδιότητα ή τοποθεσία άνευ σημασίας

Substitution: Αντικατάσταση

Not supplied within 12m (months) after arrival: Δεν παρασχέθηκε εντός 12μ (μηνών) μετά την άφιξη

3rd country: Τρίτη χώρα

Loss or destruction: Απώλεια ή καταστροφή

Physical flow: Φυσική ροή

Contractual flow: Συμβατική ροή

Warehouse: Αποθήκη

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

1. ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΟΝ ΦΠΑ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΕ ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ ΤΟ 2020 11
   1.1. Γενικό πλαίσιο 11
   1.2. Συναφείς νομικές πράξεις 11
2. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΟΣ («CALL-OFF») 13
   2.1. Σχετικές διατάξεις 13
   2.2. Πώς συμβάλλουν οι διατάξεις; 13
   2.3. Διαφορετικά σενάρια - παραδείγματα 15
      2.3.1. Γενική περίπτωση που καλύπτεται από την απλούστευση 15
      2.3.2. Αντικατάσταση του πελάτη 17
      2.3.3. Παράδοση σε τρίτο 19
      2.3.4. Επιστροφή των αγαθών 21
      2.3.5. Υπέρβαση της περιόδου των 12 μηνών 23
      2.3.6. Αγαθά που αποστέλλονται σε άλλο κράτος μέλος 25
      2.3.7. Εξαγόμενα αγαθά 27
      2.3.8. Καταστροφή ή απώλεια των αγαθών 29
   2.4. Απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off») και εθνικοί κανόνες για τον ΦΠΑ 31
   2.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τις εν λόγω διατάξεις 31
      2.5.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ 31
      2.5.2. Είναι υποχρεωτική η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; Μπορεί μια επιχείρηση να επιλέξει να μην την εφαρμόσει; 33
      2.5.3. Ποια είναι η σχέση μεταξύ των άρθρων 17 και 17α της οδηγίας ΦΠΑ; 33
      2.5.4. Όταν δεν εφαρμόζεται η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, υποχρεούται πάντοτε / δύναται η επιχείρηση που πραγματοποιεί τη μεταφορά των αγαθών να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται σε αυτό; Τι συμβαίνει όταν αυτές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις απαλλάσσονται από τον φόρο; 34
      2.5.5. Πότε υποχρεούται η επιχείρηση που αποστέλλει αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο στο πλαίσιο της απλούστευσης όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών; 35
      2.5.6. Διαφορά ανάμεσα στις «προϋποθέσεις που απαιτούνται για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα

αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και στις «πρόσθετες υποχρεώσεις που συνδέονται με την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος» 36
2.5.7. Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που ο προμηθευτής διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (αλλά δεν είναι εγκατεστημένος) στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά; 37
2.5.8. Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που ο σκοπούμενος αποκτών διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (αλλά δεν είναι εγκατεστημένος) στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά; 37
2.5.9. Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που η μεταφορά πραγματοποιείται από τον σκοπούμενο αποκτώντα για λογαριασμό του προμηθευτή; 37
2.5.10. Τι πρέπει να θεωρείται ως «παράδοση» στον σκοπούμενο αποκτώντα; 38
2.5.11. Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί σε σχέση με περισσότερους από έναν σκοπούμενους αποκτώντες; 38
2.5.12. Σε περίπτωση αντικατάστασης, πρέπει να έχει ήδη συναφθεί νέα σύμβαση κατά τον χρόνο λύσης της πρώτης σύμβασης; 39
2.5.13. Είναι δυνατή η μερική αντικατάσταση; 39
2.5.14. Ποια είναι η έννοια «όλων των άλλων προϋποθέσεων» για την αντικατάσταση; Ποιο χρονικό σημείο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη; 40
2.5.15. Πώς αντιμετωπίζονται οι πολλαπλές αντικαταστάσεις; 40
2.5.16. Πώς καθορίζεται η περίοδος των 12 μηνών; 40
2.5.17. Πώς καθορίζεται η περίοδος των 12 μηνών στην περίπτωση χύδην αγαθών; 41
2.5.18. Σε ποια μορφή μπορούν ή πρέπει να τηρούνται τα βιβλία καταχώρισης; 42
2.5.19. Μπορούν τα κράτη μέλη να επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με το βιβλίο καταχώρισης στον αποθηκευτή όταν είναι τρίτος; 43
2.5.20. Πώς δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και αντικατάσταση (ή αντικαταστάσεις) που τοποθετούνται χρονικά στην ίδια περίοδο υποβολής δήλωσης για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα; (Το ίδιο ερώτημα για απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και επιστροφή αγαθών που τοποθετούνται χρονικά στην ίδια περίοδο υποβολής δήλωσης για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα) 43
2.5.21. Γενικό πρακτικό παράδειγμα για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα 45
2.5.22. Τι σημαίνει η «αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]» στο άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ; 48

2.5.23. Πώς πρέπει να γίνεται αντιληπτή η «ταυτότητα» του σκοπούμενου αποκτώντος στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ; 50
2.5.24. Έχουν προβλεφθεί μεταβατικά μέτρα για τις μεταφορές που αρχίζουν πριν από και ολοκληρώνονται μετά την έναρξη εφαρμογής της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; 51
2.5.25. Μπορεί ένας προμηθευτής, μη εγκατεστημένος στην ΕΕ, να κάνει χρήση της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; Εφαρμόζεται η «απαλλαγή τελωνειακού καθεστώτος 42» σε εισαγωγές αγαθών τα οποία στη συνέχεια υπάγονται σε ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; 51
2.5.26. Ταυτότητα του σκοπούμενου αποκτώντος - πώς πρέπει να γνωστοποιείται η ταυτότητα στον προμηθευτή; Είναι αρκετή μια σύμβαση πώλησης; 52
2.5.27. Πώς νοείται η «συμφωνία» στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ; Πρόκειται σε όλες τις περιπτώσεις για σύμβαση πώλησης; 52
2.5.28. Πληρούνται οι προϋποθέσεις σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος εάν τα αγαθά που πρόκειται να παραδοθούν στον σκοπούμενο αποκτώντα πρέπει πρώτα να υποβληθούν σε διαλογή από τρίτο στην αποθήκη; 52
2.5.29. Τι θεωρείται και τι δεν θεωρείται αποθήκη στο πλαίσιο της απλούστευσης όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; 52
2.5.30. Μπορεί να τηρείται/-ούνται το/τα βιβλίο/-α καταχώρισης από τρίτο (π.χ. τον προϊστάμενο της αποθήκης) για λογαριασμό του προμηθευτή και/ή του σκοπούμενου αποκτώντος; 53
2.5.31. Στην περίπτωση μεταφοράς που αρχίζει τον μήνα 1 και ολοκληρώνεται τον μήνα 2, ποια είναι η σχετική περίοδος όσον αφορά τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα; 53

3. ΟΙ ΑΛΥΣΙΔΩΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ 54
3.1. Σχετική διάταξη 54
3.2. Ιστορικό 54
3.3. Πώς συμβάλλει η διάταξη; 54
3.4. Διαφορετικά σενάρια - παραδείγματα 55
3.4.1. Παράδειγμα 1 – απλή περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής 55
3.4.2. Παράδειγμα 2 – μια πιο σύνθετη περίπτωση που περιλαμβάνει διαφορετικές μεταφορές 56
3.5. Καταλογισμός της μεταφοράς σε μία από τις παραδόσεις στην αλυσίδα – εξηγήσεις για τα παραδείγματα 1 και 2 57
3.5.1. Ο καταλογισμός της μεταφοράς στο παράδειγμα 1 57
3.5.2. Ο καταλογισμός της μεταφοράς στο παράδειγμα 2 58
3.6. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη 61

3.6.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ 61
3.6.2. Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής της διάταξης; 62
3.6.3. Ποιος μπορεί να είναι ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης; 62
3.6.4. Ποιος δεν μπορεί να είναι ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης; 62
3.6.5. Τι σημαίνει η φράση «αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του»; 63
3.6.6. Προμηθευτής στην αλυσίδα άλλος από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης πραγματοποιεί τη μεταφορά των αγαθών για λογαριασμό του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης 64
3.6.7. Περισσότερα του ενός πρόσωπα συμμετέχουν στη μεταφορά των αγαθών 64
3.6.8. Κατακερματισμός της μεταφοράς και διακοπές στην αλυσίδα 66
3.6.9. Απόδειξη της οργάνωσης της μεταφοράς 71
3.6.10. Η κοινοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης πρέπει να απευθύνεται στον προμηθευτή του 73
3.6.11. Με ποιον τρόπο πρέπει ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης να κοινοποιήσει τον οικείο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ; 73
3.6.12. Μέσα απόδειξης της κοινοποίησης του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ 74
3.6.13. Τι συμβαίνει εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και ο προμηθευτής του δεν μπορούν να αποδείξουν αυτήν την κοινοποίηση; 74
3.6.14. Πότε πρέπει να γίνεται αυτή η κοινοποίηση από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης; 75
3.6.15. Τι ισχύει όταν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης διαθέτει πολλούς αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ; 76
3.6.16. Τι συμβαίνει εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης δεν κοινοποιήσει στον προμηθευτή του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ; 77
3.6.17. Απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές 77
3.6.17.1. Περισσότεροι από τρεις φορείς εκμετάλλευσης στην αλυσίδα 79
3.6.17.2. Μεταγενέστερη παράδοση των αγαθών μετά την τριγωνική συναλλαγή 80
3.6.18. Όταν το τελευταίο πρόσωπο στην αλυσίδα είναι τελικός καταναλωτής 82
4. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ 84
4.1. Σχετική διάταξη 84
4.2. Πώς συμβάλλει η διάταξη; 84
4.3. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από το άρθρο 138 παράγραφοι 1 και 1α της οδηγίας ΦΠΑ 85

4.3.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ 85
4.3.2. Τι συμβαίνει εάν ο αποκτών δεν γνωστοποιήσει στον προμηθευτή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά; 87
4.3.3. Τι συμβαίνει όταν ο αποκτών έχει υποβάλει αίτημα για απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές αλλά δεν έχει λάβει ακόμη τον εν λόγω αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τη στιγμή κατά την οποία ο προμηθευτής πρέπει να εκδώσει το τιμολόγιο; 88
4.3.4. Ορισμένα κράτη μέλη κάνουν διάκριση μεταξύ αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος ισχύει μόνο για ορισμένες εγχώριες συναλλαγές και αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που, σύμφωνα με το άρθρο 215 της οδηγίας ΦΠΑ, φέρει πρόθεμα μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κράτος μέλος χορήγησης. Είναι δυνατή η χρήση και των δύο αριθμών για την απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ;..... 88
4.3.5. Ποιος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να χρησιμοποιείται για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ όταν ο αποκτών είναι μέλος ομάδας ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ; 88
4.3.6. Τι σημαίνει η φράση «εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές» στο άρθρο 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ; 89
5. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ 91
5.1. Σχετική διάταξη 91
5.2. Πώς συμβάλλει η διάταξη; 91
5.3. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη 92
5.3.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ 92
5.3.2. Τι θα γίνει με τους υφιστάμενους εθνικούς κανόνες των κρατών μελών σχετικά με την απόδειξη μεταφοράς μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 45α του ΕΚ; Θα συνεχίσουν να εφαρμόζονται αυτοί οι εθνικοί κανόνες; 93
5.3.3. Τι γίνεται εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς του άρθρου 45α του ΕΚ; Συνεπάγεται αυτό ότι στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ;..... 93
5.3.4. Τι συμβαίνει εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που απαριθμούνται στο άρθρο 45α παράγραφος 3 του ΕΚ, το οποίο υποβάλλεται ως αποδεικτικό στοιχείο, περιέχει ανακριβείς πληροφορίες ή είναι ακόμη και πλαστό; Μπορεί ο πωλητής να συνεχίσει να στηρίζεται στο τεκμήριο της αποστολής ή της μεταφοράς;..... 93

5.3.5. Τι ισχύει εάν ο προμηθευτής ή ο αποκτών πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς; 94
5.3.6. Τι θεωρείται «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα για τους σκοπούς του άρθρου 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) περίπτωση i) του ΕΚ; Σε ποια μορφή (έντυπη και/ή ηλεκτρονική) θα γίνεται δεκτή από τις φορολογικές αρχές, π.χ. ως μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ως υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο; 94
5.3.7. Σε ποια μορφή (έντυπη και/ή ηλεκτρονική) θα γίνονται δεκτά από τις φορολογικές αρχές τα έγγραφα που χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς όπως αναφέρονται στο άρθρο 45α παράγραφος 3 του ΕΚ;..... 94
5.3.8. Τι συμβαίνει εάν ο αποκτών δεν υποβάλει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) περίπτωση i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης;..... 94
6. ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ 95
6.1. Οδηγία ΦΠΑ..... 95
6.2. Εκτελεστικός κανονισμός ΦΠΑ (ανωτέρω αναφερόμενος ως «ΕΚ») 98

1. ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΟΝ ΦΠΑ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΕ ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ ΤΟ 2020

1.1. Γενικό πλαίσιο

Στα συμπεράσματά του της 8ης Νοεμβρίου 2016[1] το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να υποβάλει προτάσεις με στόχο τη βελτίωση ορισμένων πτυχών του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ. Αναφέρονταν σχετικά τέσσερις τομείς.

Πρώτον, ο **αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ** του πελάτη, ο οποίος έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο ξεκίνησε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών, θα πρέπει να συνιστά συμπληρωματική ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή απαλλαγής όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Δεύτερον, η Επιτροπή κλήθηκε να προτείνει ενιαία κριτήρια και κατάλληλες νομοθετικές βελτιώσεις που θα οδηγήσουν σε μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου και σε εναρμονισμένη εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ, κατά τον καθορισμό του ΦΠΑ για τις **αλυσιδωτές συναλλαγές**, συμπεριλαμβανομένων των τριγωνικών συναλλαγών.

Τρίτον, η Επιτροπή κλήθηκε να αναλύσει και να προτείνει τρόπους για την τροποποίηση των ισχυόντων κανόνων για τον ΦΠΑ ώστε η απλούστευση όσον αφορά τις **ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off»)** να μπορεί να εφαρμοστεί με πιο ενιαίο τρόπο στην ΕΕ.

Τέλος, η Επιτροπή κλήθηκε να συνεχίσει να διερευνά δυνατότητες για ένα κοινό πλαίσιο συνιστώμενων κριτηρίων σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να ζητηθεί **απαλλαγή για ενδοκοινοτικές παραδόσεις**.

Στις 4 Οκτωβρίου 2017 η Επιτροπή πρότεινε τροποποιήσεις της οδηγίας ΦΠΑ και του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ στους τέσσερις προαναφερόμενους τομείς. Οι σχετικές τροποποιήσεις εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο στις 4 Δεκεμβρίου 2018[2].

1.2. Συναφείς νομικές πράξεις

Οι νομικές πράξεις με τις οποίες θεσπίστηκαν οι αλλαγές στον ΦΠΑ που αποτελούν το αντικείμενο των ανά χείρας επεξηγηματικών σημειώσεων είναι οι εξής:

α) Οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων κανόνων στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών·

β) Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011·

γ) Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1909 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 όσον αφορά την ανταλλαγή

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/el/pdf

[2] Οι αλλαγές τίθενται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2020.

πληροφοριών για τους σκοπούς της παρακολούθησης της ορθής εφαρμογής των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off»).

Στο τέλος των επεξηγηματικών σημειώσεων γίνεται παραπομπή σε όλες τις συναφείς νομικές διατάξεις με τη διατύπωση που θα ισχύει από **1ης Ιανουαρίου 2020**.

Οι παραπομπές σε άρθρα της οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 2006/112/ΕΚ, όπως τροποποιήθηκε) συνοδεύονται από την ένδειξη «**της οδηγίας ΦΠΑ**». Οι παραπομπές σε άρθρα του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ (εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 282/2011, όπως τροποποιήθηκε) συνοδεύονται από την ένδειξη «**ΕΚ**». Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, προσδιορίζεται η νομική πράξη στην οποία γίνεται παραπομπή.

2. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΟΣ («CALL-OFF»)

2.1. Σχετικές διατάξεις

Τα άρθρα της οδηγίας ΦΠΑ που σχετίζονται με την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος είναι τα εξής:

- **Άρθρο 17α:** (βασική διάταξη) περιλαμβάνει τους κανόνες για την απλούστευση·
- **Άρθρο 243 παράγραφος 3:** θεσπίζει την υποχρέωση τήρησης βιβλίων καταχώρισης σε σχέση με τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος·
- **Άρθρο 262 παράγραφος 2:** θεσπίζει την υποχρέωση αναφοράς, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος για τον οποίο έχουν μεταφερθεί αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, και την υποχρέωση ενημέρωσης σχετικά με οποιαδήποτε αλλαγή επέρχεται όσον αφορά τις πληροφορίες που έχουν ήδη υποβληθεί.

Το **άρθρο 54α** του ΕΚ θεσπίζει πιο αναλυτικούς κανόνες σχετικά με τα βιβλία καταχώρισης που τηρούνται σε σχέση με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2.2. Πώς συμβάλλουν οι διατάξεις;

Η διατύπωση «ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος» αφορά την περίπτωση κατά την οποία ένας υποκείμενος στον φόρο αποστέλλει ή μεταφέρει αγαθά με προορισμό απόθεμα σε άλλο κράτος μέλος για σκοπούμενο αποκτώντα του οποίου η ταυτότητα και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είναι γνωστά κατά τον χρόνο μεταφοράς ή αποστολής και ο οποίος έχει το δικαίωμα να αφαιρεί αγαθά από το εν λόγω απόθεμα κατά την ευχέρειά του ανά πάσα στιγμή, οπότε και μεταβιβάζεται η κυριότητα των αγαθών.

Στο πλαίσιο των ισχυόντων κανόνων της ΕΕ για τον ΦΠΑ, μια επιχείρηση (υποκείμενος στον φόρο) που μετακινεί αγαθά της από ένα κράτος μέλος με προορισμό απόθεμα που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θεωρείται ότι έχει πραγματοποιήσει απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών. Ταυτόχρονα, η εν λόγω επιχείρηση υποχρεούται να αποδώσει τον ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών. Στην πράξη, αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση που μετακινεί αγαθά προς άλλο κράτος μέλος οφείλει επίσης να συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης (απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και απόδοση του οφειλόμενου ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση που δηλώνεται).

Όταν τα αγαθά μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος με προορισμό απόθεμα που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος με σκοπό την παράδοσή τους σε μεταγενέστερο στάδιο σε πελάτη, η επιχείρηση που μεταφέρει και αργότερα παραδίδει τα συγκεκριμένα αγαθά, εκτός από τη δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, υποχρεούται κανονικά να αποδώσει τον ΦΠΑ για την (εγχώρια) παράδοση στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το απόθεμα (εκτός αν εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης, συνήθως βάσει του άρθρου 194 της οδηγίας ΦΠΑ).

Η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις που

μετακινούν αγαθά μεταξύ δύο κρατών μελών με σκοπό την παράδοσή τους σε μεταγενέστερο στάδιο σε ήδη γνωστό σκοπούμενο αποκτώντα από τον διοικητικό φόρτο που απορρέει από την υποχρέωση συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το απόθεμα.

Η απλούστευση **δεν** καλύπτει την περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση μεταφέρει αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο χωρίς να γνωρίζει ακόμη τον σκοπούμενο αποκτώντα στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος.

Η λύση που εγκρίθηκε ορίζει ότι:

- δεν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση κατά τον χρόνο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών στο απόθεμα που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος·
- πραγματοποιείται απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος αναχώρησης και φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το απόθεμα μόνο σε μεταγενέστερο στάδιο όταν περιέρχεται στον αποκτώντα η κυριότητα των αγαθών.

Για να είναι εφαρμοστέα η εν λόγω απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις:

- τόσο ο προμηθευτής[3] όσο και ο σκοπούμενος αποκτών είναι υποκείμενοι στον φόρο·
- ο προμηθευτής δεν διατηρεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά·
- ο προμηθευτής καταγράφει την αποστολή/μεταφορά των αγαθών σε βιβλίο καταχώρισης·
- τα αγαθά μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο με σκοπό να παραδοθούν εκεί σε μεταγενέστερο στάδιο και μετά την άφιξη σε σκοπούμενο αποκτώντα·
- ο προμηθευτής αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος στον ανακεφαλαιωτικό του πίνακα (μόνο τον αριθμό, όχι την αξία των αγαθών) που υποβάλλεται για την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται η μεταφορά των αγαθών·
- ο σκοπούμενος αποκτών διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά·
- η ταυτότητα και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος είναι γνωστά στον προμηθευτή κατά την έναρξη της αποστολής ή μεταφοράς·
- τα αγαθά μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο, γεγονός που αποκλείει από την εφαρμογή της απλούστευσης τις εισαγωγές, τις εξαγωγές και τις παραδόσεις στο εσωτερικό ενός και μόνο κράτους μέλους.

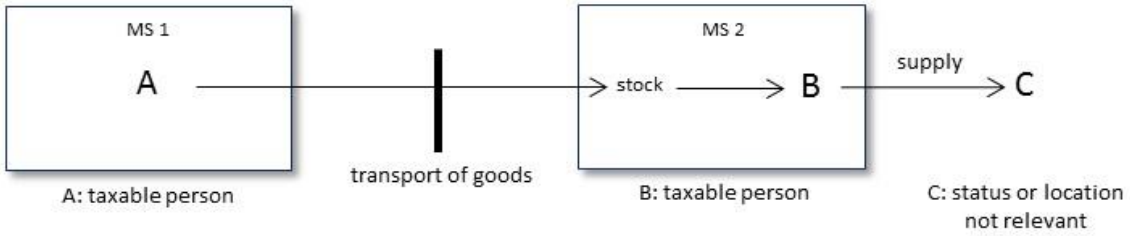
[3] Η λέξη «προμηθευτής» αναφέρεται εδώ στον υποκείμενο στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου για λογαριασμό του, σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ. Η ίδια λέξη, με την ίδια σημασία, χρησιμοποιείται και σε άλλες περιπτώσεις στις παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις στις ενότητες που σχετίζονται με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Επισημαίνεται ότι υπάρχουν επίσης υποχρεώσεις για τις οποίες η μη εκπλήρωση δεν συνεπάγεται ότι δεν μπορεί (ή δεν μπορεί πλέον) να εφαρμοστεί η απλούστευση (παρόλο που μπορεί να επιβάλλονται κυρώσεις σε εθνικό επίπεδο). Μια τέτοια περίπτωση, π.χ., είναι η υποχρέωση του σκοπούμενου αποκτώντος να καταγράφει στο βιβλίο καταχώρισης που οφείλει να τηρεί την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που προορίζονται για αυτόν (άρθρο 243 παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο β του ΕΚ).

2.3. Διαφορετικά σενάρια - παραδείγματα

Σε όλα τα παραδείγματα που ακολουθούν, η επιχείρηση Α, που μεταφέρει αγαθά από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2, είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι αυτή η κατάσταση, παρόλο που θα αποτελεί το σύνηθες σενάριο, δεν συνιστά καθαυτή προϋπόθεση για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Απεναντίας, προϋπόθεση για την εφαρμογή της απλούστευσης είναι η Α να μην διατηρεί έδρα ούτε να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος 2.

2.3.1. Γενική περίπτωση που καλύπτεται από την απλούστευση



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.
- Τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους, η Β αποκτά την κυριότητα των αγαθών ή μέρους των αγαθών.
- Η Β δύναται να χρησιμοποιήσει η ίδια τα αγαθά στη διαδικασία παραγωγής της ή να τα πωλήσει στη συνέχεια στον Γ (βλ. διάγραμμα). Η ιδιότητα του Γ (υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο) και ο τόπος εγκατάστασης/κατοικίας του δεν αποτελούν αυτά καθαυτά κριτήριο για την εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ:

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243

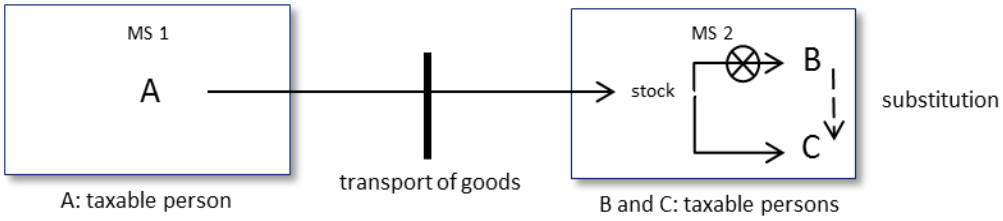
παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).

- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ, η ημερομηνία άφιξης δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19). Τον Σεπτέμβριο, η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 1 και η Β ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 2 (άρθρο 17α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός το αργότερο στις 15 Οκτωβρίου (άρθρα 67 και 69 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θα πρέπει να δηλώσει την ενδοκοινοτική παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει και να συμπεριλάβει την πράξη στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα αναφέροντας τη Β ως αποκτώντα, καθώς και το φορολογητέο ποσό για την εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση.
- Η Β θα πρέπει να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλει.
- Η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τις απαραίτητες πληροφορίες στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ώστε να παραμένει επικαιροποιημένο (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο στ) του ΕΚ).
- Η Β θα πρέπει να καταγράψει τα αποκτώμενα αγαθά στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί τη στιγμή που αυτά περιέρχονται στην κυριότητά της (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο δ) του ΕΚ).

<u>Άλλες παρατηρήσεις</u>

- Η παράδοση από τη Β στον Γ των αγαθών που αφαιρούνται από το απόθεμα διέπεται από δικούς της κανόνες («εγχώρια» παράδοση στο κράτος μέλος 2, ενδοκοινοτική παράδοση, εξαγωγή) και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του μέτρου απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2.3.2. *Αντικατάσταση του πελάτη*



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.
- Τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους, η σύμβαση σχετικά με τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος μεταξύ Α και Β τροποποιείται (ή και λύεται). Ωστόσο, τα αγαθά που δεν είχαν ήδη πωληθεί στη Β παραμένουν στο κράτος μέλος 2. Την ίδια στιγμή, η Α συνάπτει συμφωνία με αντικείμενο ρύθμιση για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με την επιχείρηση Γ, που διαθέτει επίσης αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2, η οποία ρύθμιση καλύπτει τα αγαθά που βρίσκονται στο απόθεμα στο κράτος μέλος 2[4]. Τα αγαθά μπορεί να μεταφερθούν σε άλλον τόπο αποθήκευσης στο κράτος μέλος 2 ή μπορεί να παραμείνουν στον ίδιο τόπο αποθήκευσης, οπότε θα πρέπει να τροποποιηθούν μόνον οι συμβατικές ρυθμίσεις μεταξύ Α - Β και Α - Γ.

Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ:

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243

[4] Η σύμβαση αυτή θα μπορούσε, π.χ., να καλύπτει επίσης τα αγαθά που παραμένουν ακόμη στο κράτος μέλος 1. Ωστόσο, τα εν λόγω αγαθά δεν θα καλύπτονται από τους κανόνες περί «αντικατάστασης» αλλά από τις γενικές ρυθμίσεις του καθεστώτος για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).

- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα περιήλθε στη Β πριν από την τροποποίηση ή τη λύση της σύμβασης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Τον Σεπτέμβριο, όταν επέρχεται η τροποποίηση/λύση της σύμβασης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση στη σχέση μεταξύ της Α και της Β για το τμήμα των αγαθών που δεν έχει περιέλθει στην κυριότητα της Β πριν από την αλλαγή της σύμβασης.
- Όσον αφορά την αντικατάσταση της Β από τη Γ, δεν θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών κατά το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ» από την Α στο κράτος μέλος 1, ούτε θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών κατά το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ» από την Α στο κράτος μέλος 2, εφόσον πληρούνται δύο προϋποθέσεις (άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ):

  1] Εφαρμόζονται οι γενικές προϋποθέσεις για την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 6 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ). Αυτό σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι η Γ, βάσει υφιστάμενης συμφωνίας με την Α, δικαιούται να αποκτήσει κυριότητα των αγαθών. Παρόλο που δεν ορίζεται ρητώς στην οδηγία ΦΠΑ, η «αντικατάσταση» συνεπάγεται ότι η Β δεν δύναται πλέον να αποκτήσει βάσει σύμβασης την κυριότητα των αγαθών και ότι, για τον σκοπό αυτό, πραγματοποιούνται οι αναγκαίες διευθετήσεις με την Α. Επίσης, η Γ πρέπει να είναι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 2 και η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου της Γ στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της περιόδου κατά την οποία λαμβάνει χώρα η αντικατάσταση[5].

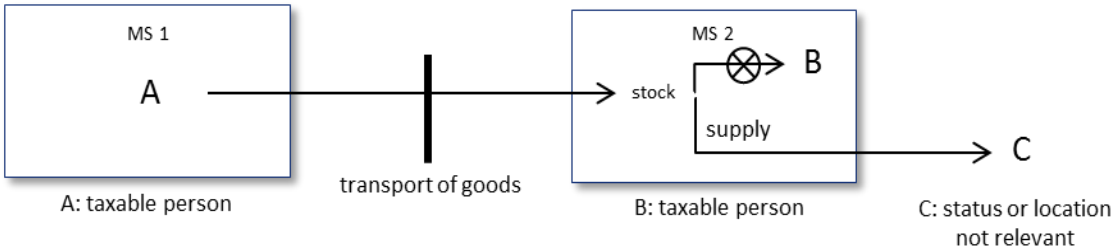
  2] Η Α καταγράφει την αντικατάσταση της Β από τη Γ στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 6 στοιχείο β) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ε) του ΕΚ).
- Η αντικατάσταση θα έχει επιπτώσεις στα σχετικά βιβλία καταχώρισης σύμφωνα με το άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ε) και παράγραφος 2 στοιχεία α), β) και γ) του ΕΚ.

[5] Πρέπει να αναφέρονται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προηγούμενου παραλήπτη (η Β στο παράδειγμά μας) όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του νέου παραλήπτη (η Γ στο παράδειγμά μας).

Άλλες παρατηρήσεις

- Στο περιγραφόμενο σενάριο η αντικατάσταση (της Β από τη Γ) πρέπει να επέλθει προτού τα αγαθά περιέλθουν στην κυριότητα της Γ (δηλαδή πριν από την παράδοση στη Γ).
- Απαιτείται επίσης, κατά τη χρονική στιγμή στην οποία παύουν να ισχύουν οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β, η Α να έχει ήδη γνωστοποιήσει την ταυτότητα του σκοπούμενου αποκτώντος Γ που αντικαθιστά τη Β και έχει συνάψει σύμβαση μαζί του (για τη χρονική στιγμή σύναψης της σύμβασης με τη Γ, βλ. ενότητα 2.5.12).
- Η περίοδος των 12 μηνών που αναφέρεται στο άρθρο 17α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ (βλ. επίσης ενότητα 2.3.5) δεν αρχίζει εκ νέου κατά τη χρονική στιγμή της αντικατάστασης. Η εν λόγω περίοδος αρχίζει τη χρονική στιγμή της αρχικής άφιξης των αγαθών στο κράτος μέλος προς το οποίο είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί. Είναι η μόνη προθεσμία που εφαρμόζεται και δεν έχει παραταθεί βάσει της διάταξης σχετικά με την αντικατάσταση (άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ) ή οποιασδήποτε άλλης διάταξης. Επιπροσθέτως, ο κανόνας που εφαρμόζεται εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αντικατάσταση (άρθρο 17α παράγραφος 7 της οδηγίας ΦΠΑ) παραπέμπει ρητώς στην «προθεσμία που αναφέρεται στην παράγραφο 4» (δηλαδή στο άρθρο 17α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ), επαναβεβαιώνοντας ότι αυτή αποτελεί τη μόνη σχετική προθεσμία. Το ίδιο επιβεβαιώνεται επίσης και από το γεγονός ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προσώπου που αντικαθιστά τον αρχικό σκοπούμενο αποκτώντα πρέπει να αναφέρεται στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο προμηθευτής, ενώ η σχετική διάταξη δεν περιλαμβάνει αναφορά στην ημερομηνία της αντικατάστασης αυτής καθαυτής (άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ε) του ΕΚ).
- Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση της αντικατάστασης και η Α (στο παράδειγμα) παραδίδει παρά ταύτα τα αγαθά από το απόθεμα στη Γ, τότε ισχύει η περίπτωση της ενότητας 2.3.3 (παράδοση σε τρίτο).

2.3.3. Παράδοση σε τρίτο



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.

- Τον Σεπτέμβριο, η Α παραδίδει τα αγαθά στην επιχείρηση Γ (π.χ. επειδή η Γ είναι διατεθειμένη να καταβάλει υψηλότερη τιμή) και, ως αποτέλεσμα, λύει τη σύμβαση για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β. Μπορεί επίσης στο συγκεκριμένο παράδειγμα η Α και η Β να διατηρήσουν σε ισχύ τη σύμβαση για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος για άλλα αγαθά (ή είδη αγαθών) από εκείνα που παραδίδονται στη Γ.
- Τα αγαθά παραδίδονται απευθείας στη Γ, η οποία δεν αναφερόταν ως σκοπούμενος αποκτών κατά τη χρονική στιγμή της αρχικής μετακίνησης των αγαθών από το κράτος μέλος 1 **και** δεν αντικατέστησε τον αρχικό σκοπούμενο αποκτώντα σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ.

<u>Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ</u>:

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).
- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα περιήλθε στη Β πριν από την τροποποίηση ή τη λύση της σύμβασης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Τον Σεπτέμβριο, όταν τα σχετικά αγαθά πωλούνται στη Γ και, ως αποτέλεσμα, επέρχεται τροποποίηση/λύση της σύμβασης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος μεταξύ της Α και της Β, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση στη σχέση μεταξύ της Α και της Β για το τμήμα των αγαθών που δεν έχει περιέλθει στην κυριότητα της Β. Κατά περίπτωση, η Β [ή ο αποθηκευτής, στο σενάριο και στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ, (βλ. ενότητα 2.5.19)] θα πρέπει να προσαρμόσει το βιβλίο καταχώρισης που τηρεί σε σχέση με τα αγαθά που παραδίδονται στη Γ (άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχεία β) και ε) του ΕΚ).
- Επίσης τον Σεπτέμβριο, παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σε σχέση με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος ως προς τα αγαθά που αναφέρονται στο προηγούμενο σημείο. Επειδή η Α και η Γ συμφώνησαν για πώληση αγαθών και όχι για σύμβαση για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, οι διατάξεις σχετικά με την αντικατάσταση

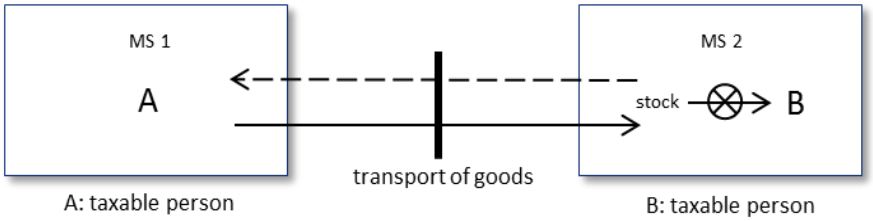
που παρατίθενται στην ενότητα 2.3.2 δεν εφαρμόζονται σε σχέση με τα αγαθά που παραδίδονται στη Γ. Συνεπώς, η μεταβίβαση των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ θεωρείται ότι διενεργείται από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2 για τα αγαθά που παραδίδονται στη Γ. Εφόσον παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις για τα συγκεκριμένα αγαθά, η μεταβίβαση θεωρείται ότι διενεργείται αμέσως πριν την παράδοση στη Γ (άρθρο 17α παράγραφος 7 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ).

- Η έννοια του «αμέσως πριν», αν και δεν εξηγείται ρητώς στην οδηγία ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται, στο πλαίσιο της γενικής λειτουργίας του συστήματος, ότι τοποθετείται χρονικά την ίδια ημέρα με την ημέρα της παράδοσης από την Α στη Γ.
- Σε σχέση με τα αγαθά που πωλούνται στη Γ, η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 1 και η Β ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 2 (όπως προαναφέρθηκε, η σύμβαση για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος μεταξύ Α και Β μπορεί να παραμείνει σε ισχύ για άλλα αγαθά). Η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα τον Σεπτέμβριο και ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο στις 15 Οκτωβρίου. Προκειμένου να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτησή της στο κράτος μέλος 2, η Α θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να δηλώσει την ενδοκοινοτική παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 1 και να συμπεριλάβει την πράξη στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα αναφέροντας τον εαυτό της, υπό τον αριθμό φορολογικού μητρώου που διαθέτει στο κράτος μέλος 2, καθώς και το φορολογητέο ποσό (άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θα πρέπει επίσης να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτησή της μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τις απαραίτητες πληροφορίες στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ώστε να παραμένει επικαιροποιημένο (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ζ) του ΕΚ).

<u>Άλλες παρατηρήσεις</u>

- Η παράδοση από την Α στη Γ διέπεται από δικούς της κανόνες («εγχώρια» παράδοση στο κράτος μέλος 2, ενδοκοινοτική παράδοση, εξαγωγή) και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του μέτρου απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2.3.4. <u>Επιστροφή των αγαθών</u>



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.
- Τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους, συμφωνείται ότι θα επιστραφούν στην Α τα λοιπά αγαθά που δεν πωλήθηκαν ούτε χρησιμοποιήθηκαν από τη Β και ότι θα μεταφερθούν από το κράτος μέλος 2 πίσω στο κράτος μέλος 1.

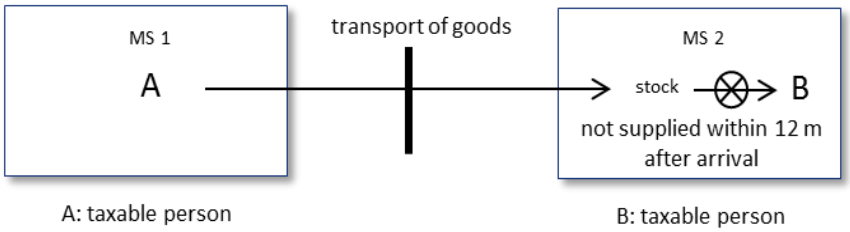
Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).
- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα έχει όντως περιέλθει στη Β, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Αναφορικά με τα αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν έχει περιέλθει στη Β, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση στη σχέση μεταξύ της Α και της Β.
- Όσον αφορά τα επιστρεφόμενα αγαθά, δεν υφίσταται θεωρούμενη ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ από την Α στο κράτος μέλος 1, ούτε υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ από την Α στο κράτος μέλος 2, εάν η Α καταγράψει την επιστροφή των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί όπως προβλέπεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και στο άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο η) του ΕΚ (άρθρο 17α παράγραφος 5 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ).
- Επίσης, η Α θα πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα, καθώς και «επισήμανση» η οποία να υποδεικνύει ότι τα αγαθά έχουν επιστραφεί (άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς επήλθε «αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει

υποβάλει ήδη»[6]). Πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση της επιστροφής αγαθών, η συγκεκριμένη αναφορά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα δεν πρέπει να θεωρείται ως ουσιαστική προϋπόθεση για τη συνέχιση εφαρμογής της απλούστευσης (βλ. επίσης ενότητα 2.5.6).

- Ο σκοπούμενος αποκτών (ή ο αποθηκευτής, στην περίπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ) θα πρέπει να προσαρμόσει το βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο ε) του ΕΚ).

2.3.5. *Υπέρβαση της περιόδου των 12 μηνών*



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών στις 5 Ιανουαρίου του έτους Ν στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα αγαθά αφικνούνται στο κράτος μέλος 2 την ίδια ημερομηνία. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.
- Ένα έτος μετά (έτος Ν+1), τα αγαθά ή τμήμα των αγαθών δεν έχουν ακόμη παραδοθεί στη Β, αλλά παραμένουν στην επικράτεια του κράτους μέλους 2[7].

Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ

- Η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στις 5 Ιανουαρίου του έτους Ν στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).

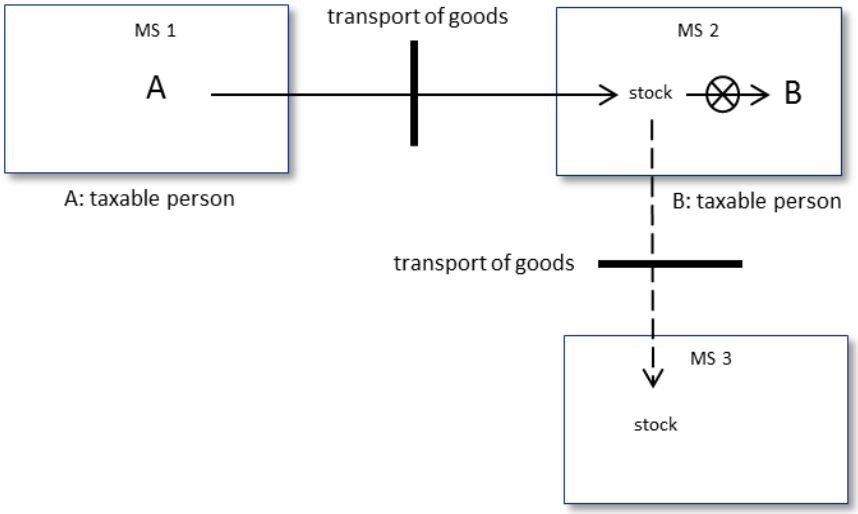
---

6 Βλ. επίσης ενότητα 2.5.22.

7 Για την προθεσμία των 12 μηνών, βλ. ενότητες 2.5.16 και 2.5.17.

- Ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στις 5 Ιανουαρίου του έτους Ν στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).
- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα περιήλθε στη Β πριν από την παρέλευση της περιόδου των 12 μηνών, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Έως το τέλος της 6ης Ιανουαρίου του έτους Ν+1 (για τον σωστό υπολογισμό της περιόδου των 12 μηνών, βλ. ενότητες 2.5.16 και 2.5.17), η Β δεν έχει αποκτήσει την κυριότητα των αγαθών ή τμήματος των αγαθών. Για τα υπόλοιπα αυτά αγαθά, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση στη σχέση μεταξύ της Α και της Β.
- Από τις 7 Ιανουαρίου του έτους Ν+1, δηλ. την επόμενη ημέρα μετά τη λήξη της περιόδου των 12 μηνών, δεν πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις σε σχέση με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και θεωρείται ότι διενεργείται από την Α μεταβίβαση, σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ, των υπόλοιπων αγαθών από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2 (άρθρο 17α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 1 και ενδοκοινοτική απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2. Η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα στις 7 Ιανουαρίου του έτους Ν+1 και ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο στις 15 Φεβρουαρίου του έτους Ν+1 (άρθρα 67 και 69 της οδηγίας ΦΠΑ). Προκειμένου να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτησή της στο κράτος μέλος 2, η Α θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να δηλώσει τη θεωρούμενη ενδοκοινοτική παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 1 και να συμπεριλάβει την πράξη στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα αναφέροντας τον εαυτό της, υπό τον αριθμό φορολογικού μητρώου που διαθέτει στο κράτος μέλος 2, καθώς και το φορολογητέο ποσό για την εν λόγω παράδοση (άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θα πρέπει να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτησή της μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 2.
- Τα βιβλία καταχώρισης τόσο της Α όσο και του σκοπούμενου αποκτώντος θα πρέπει να αποτυπώνουν με σαφήνεια την κατάσταση των αγαθών σε σχέση με τα οποία έχει σημειωθεί υπέρβαση της περιόδου των 12 μηνών (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο γ) και παράγραφος 2 στοιχείο γ) του ΕΚ).

2.3.6. *Αγαθά που αποστέλλονται σε άλλο κράτος μέλος*



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.
- Τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους, επιστρέφονται στην Α τα αγαθά (ή μέρος των αγαθών) που δεν παραδόθηκαν στη Β από το απόθεμα, αλλά δεν μεταφέρονται πίσω στο κράτος μέλος 1. Αντί αυτού, τα αγαθά μεταφέρονται στο κράτος μέλος 3 όπου τα αγαθά αποθηκεύονται για λογαριασμό της Α (βλ. διάγραμμα).
- Η περίπτωση αυτή διαφέρει από το σενάριο στο οποίο τα υπόλοιπα αγαθά μεταφέρονται στο πλαίσιο πώλησης στην επιχείρηση Γ, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 3 (σενάριο που καλύπτεται από την ενότητα 2.3.3 ανωτέρω).

Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του

άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).

- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα έχει όντως περιέλθει στη Β, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Τον Σεπτέμβριο, όταν τα υπόλοιπα αγαθά μεταφέρονται στο κράτος μέλος 3, παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σε σχέση με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος όσον αφορά τη μεταφορά από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2. Συνεπώς, θα πραγματοποιηθεί μεταβίβαση των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2. Οι προϋποθέσεις παύουν να πληρούνται και, συνεπώς, η μεταφορά θεωρείται ότι διενεργείται αμέσως πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά στο κράτος μέλος 3 (άρθρο 17α παράγραφος 7 τρίτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η έννοια του «αμέσως πριν», αν και δεν εξηγείται ρητώς στην οδηγία ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται, στο πλαίσιο της γενικής λειτουργίας του συστήματος, ότι τοποθετείται χρονικά την ίδια ημέρα με την έναρξη της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος μέλος 3.
- Η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 1 (άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ) και η Β ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 2 (άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ). Η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα τον Σεπτέμβριο και ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο στις 15 Οκτωβρίου (άρθρα 67 και 69 της οδηγίας ΦΠΑ). Προκειμένου να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτησή της στο κράτος μέλος 2, η Α θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να δηλώσει την παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 1 και να συμπεριλάβει την πράξη στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα αναφέροντας τον εαυτό της, υπό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει στο κράτος μέλος 2, καθώς και το φορολογητέο ποσό για την παράδοση (άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θα πρέπει να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτησή της μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει επίσης να συμπεριλάβει τις απαραίτητες πληροφορίες στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ώστε να παραμένει επικαιροποιημένο (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ζ) του ΕΚ). Η Β (ή ο αποθηκευτής, στην περίπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ - βλ. ενότητα 2.5.19) θα πρέπει επίσης να επικαιροποιήσει το βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο ε) του ΕΚ).

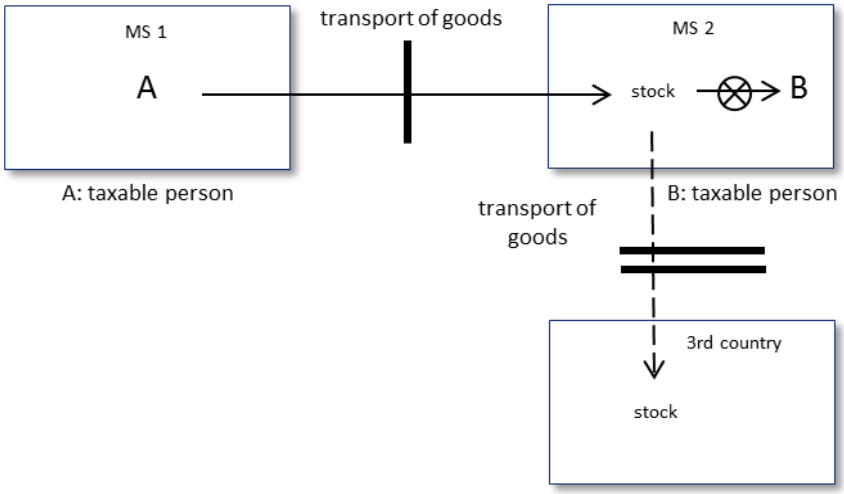
<u>Άλλες παρατηρήσεις</u>

- Η Α πραγματοποιεί άλλη μια μεταβίβαση, από το κράτος μέλος 2 στο κράτος μέλος 3, στο πλαίσιο της μεταφοράς των αγαθών στο κράτος μέλος 3 τον Σεπτέμβριο. Ως εκ τούτου, η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2 και ενδοκοινοτική απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3. Για τη δεύτερη αυτή φορολογητέα πράξη, η Α θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3. Η υποβολή

δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων διέπεται από τους συνήθεις κανόνες και, ως τέτοια, δεν συνδέεται με τους κανόνες για την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

- Είναι δυνατόν η δεύτερη αυτή μεταφορά αγαθών από το κράτος μέλος 2 στο κράτος μέλος 3 να εμπίπτει στους κανόνες σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις. Αυτό, ωστόσο, προϋποθέτει ότι η Α δεν είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 3· θα πρέπει να υφίσταται συμφωνία με σκοπούμενο αποκτώντα ο οποίος πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 3· η Α θα πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί και η Α θα πρέπει επίσης να αναφέρει τον νέο σκοπούμενο αποκτώντα στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλεται στο κράτος μέλος 2. Κάθε τέτοιο καινοφανές σενάριο θα πρέπει να αξιολογείται σε τελείως μεμονωμένη βάση.
- Στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά πωλούνται απευθείας στη Γ (εκτός των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος) στο κράτος μέλος 3, η ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 2 και η ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 3 διέπονται από τους συνήθεις κανόνες και δεν συνδέονται, ούτε στην περίπτωση αυτή, με τους κανόνες για την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (βλ. επίσης ενότητα 2.3.3.).

2.3.7. Εξαγόμενα αγαθά



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.

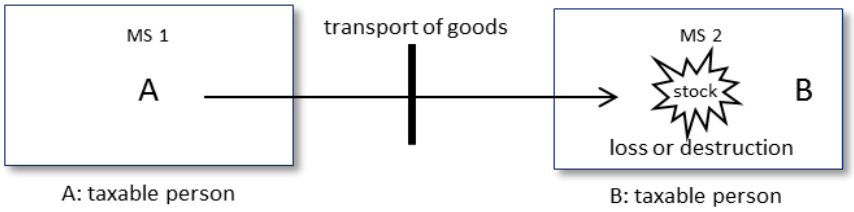
- Τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους, η Α εξάγει τα αγαθά που δεν έχουν παραδοθεί στη Β με σκοπό άλλες δραστηριότητες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).
- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα έχει όντως περιέλθει στη Β, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Τον Σεπτέμβριο, όταν τα υπόλοιπα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σε σχέση με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Συνεπώς, η μεταβίβαση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ των εν λόγω υπόλοιπων αγαθών θα πραγματοποιηθεί από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2. Εφόσον με την εξαγωγή παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις, η μεταφορά θεωρείται ότι διενεργείται αμέσως πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά σε τρίτη χώρα (άρθρο 17α παράγραφος 7 τρίτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η έννοια του «αμέσως πριν», αν και δεν εξηγείται ρητώς στην οδηγία ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται, στο πλαίσιο της γενικής λειτουργίας του συστήματος, ότι τοποθετείται χρονικά την ίδια ημέρα με την έναρξη της αποστολής ή της μεταφοράς.
- Η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 1 και ενδοκοινοτική απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2. Η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα τον Σεπτέμβριο και ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο στις 15 Οκτωβρίου (άρθρα 67 και 69 της οδηγίας ΦΠΑ). Προκειμένου να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτησή της στο κράτος μέλος 2, η Α θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να δηλώσει την ενδοκοινοτική παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 1 και να συμπεριλάβει την πράξη στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα αναφέροντας τον εαυτό της, υπό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει στο κράτος μέλος 2, καθώς και το φορολογητέο ποσό για την παράδοση (άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ).

- Η Α θα πρέπει να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτησή της μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τις απαραίτητες πληροφορίες στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ώστε να παραμένει επικαιροποιημένο (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ζ) του ΕΚ). Η Β (ή ο αποθηκευτής, στην περίπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ - βλ. ενότητα 2.5.19) θα πρέπει επίσης να επικαιροποιήσει το βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο ε) του ΕΚ).

2.3.8. Καταστροφή ή απώλεια των αγαθών



Σενάριο:

- Η επιχείρηση Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 (και όχι στο κράτος μέλος 2), πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών τον Ιανουάριο στο πλαίσιο ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με προορισμό το κράτος μέλος 2. Τα εν λόγω αγαθά προορίζονται για την επιχείρηση Β που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (λόγω εγκατάστασης ή άλλης διευθέτησης) στο κράτος μέλος 2.
- Τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους, και προτού περιέλθει στη Β η κυριότητα όλων των παραληφθέντων αγαθών, το εναπομένον τμήμα των αγαθών καταστρέφεται σε πυρκαγιά.

Μεταχείριση του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από πλευράς ΦΠΑ:

- Τον Ιανουάριο, η Α πρέπει να καταγράψει τη μεταφορά των αγαθών στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ).
- Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει, η Α πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β, καθώς τα αγαθά έχουν αποσταλεί σε εκείνη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Τον Ιανουάριο, ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο απόθεμα στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243

παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ). Εάν ο σκοπούμενος αποκτών δεν είναι ο αποθηκευτής, βάσει του άρθρου 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ η ημερομηνία άφιξης των αγαθών δεν χρειάζεται να καταγραφεί στο βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος. Η αναφορά της ημερομηνίας αυτής θα πρέπει επομένως να αναζητηθεί από τις φορολογικές αρχές στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο τρίτος αποθηκευτής (για φορολογικούς ή εμπορικούς σκοπούς, βλ. ενότητα 2.5.19).

- Όσον αφορά τα αγαθά των οποίων η κυριότητα έχει όντως περιέλθει στη Β, ισχύουν οι κανόνες που ορίζονται στην ενότητα 2.3.1 ανωτέρω.
- Τον Σεπτέμβριο, όταν τα υπόλοιπα αγαθά καταστρέφονται, παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σε σχέση με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος ως προς αυτά τα αγαθά. Συνεπώς, θεωρείται ότι πραγματοποιείται μεταβίβαση των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2. Εφόσον παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, η μεταβίβαση θεωρείται ότι διενεργείται την ημερομηνία κατά την οποία καταστράφηκαν πράγματι τα αγαθά ή, εάν είναι αδύνατον να καθοριστεί η εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή των αγαθών (άρθρο 17α παράγραφος 7 τέταρτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θεωρείται ότι πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 1 και ενδοκοινοτική απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2, των κατεστραμμένων αγαθών.
- Η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα τον Σεπτέμβριο και ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο στις 15 Οκτωβρίου (άρθρα 67 και 69 της οδηγίας ΦΠΑ). Προκειμένου να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτησή της στο κράτος μέλος 2, η Α θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2.
- Η Α θα πρέπει να δηλώσει την ενδοκοινοτική παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 1 και να συμπεριλάβει την πράξη στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα αναφέροντας τον εαυτό της, υπό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει στο κράτος μέλος 2. Το φορολογητέο ποσό είναι η τιμή αγοράς ή, απουσία τιμής αγοράς, η τιμή κόστους των αγαθών (άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ).
- Η Α θα πρέπει να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτησή της μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλει στο κράτος μέλος 2. Εφαρμόζεται το άρθρο 185 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ και δεν στοιχειοθετείται αποκλεισμός ή περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί της ενδοκοινοτικής απόκτησης λόγω της καταστροφής των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι η καταστροφή «αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως».
- Η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τις απαραίτητες πληροφορίες στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ώστε να παραμένει επικαιροποιημένο (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο ζ) του ΕΚ). Η Β (ή ο αποθηκευτής, στην περίπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ - βλ. ενότητα 2.5.19) θα πρέπει να επικαιροποιήσει το βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο στ) του ΕΚ).

2.4. Απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off») και εθνικοί κανόνες για τον ΦΠΑ

Το μέτρο απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος που θεσπίζεται στο άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ τίθεται σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2020 και πρέπει να εφαρμοστεί από όλα τα κράτη μέλη. Έπεται ότι οποιαδήποτε άλλη εθνική ρύθμιση σχετικά με τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off») η οποία παρεκκλίνει από τα άρθρα 17 και 17α της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνάδει με τη νομοθεσία της ΕΕ. Απαγορεύεται στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τέτοιους παρεκκλίνοντες εθνικούς κανόνες σε διασυνοριακά σενάρια που σχετίζονται με αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ακόμη και εάν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες είναι ευρύτεροι ή πιο ευέλικτοι για τις επιχειρήσεις από τους κανόνες που θεσπίζονται στα άρθρα 17 και 17α της οδηγίας ΦΠΑ.

2.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τις εν λόγω διατάξεις

2.5.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ

Κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν στην 113η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ της 3ης Ιουνίου 2019

3.	ΝΕΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΘΕΣΠΙΣΜΕΝΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ
3.1	Προέλευση: Επιτροπή
Παραπομπές:	Άρθρο 17α, άρθρο 36α, άρθρο 138 παράγραφοι 1 και 1α, άρθρο 243 παράγραφος 3 και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ Άρθρα 45α και 54α του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ
Θέμα:	Εφαρμογή της δέσμης μέτρων «Προσωρινές Λύσεις»: οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου και εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου (Έγγραφο taxud.c.1(2019)3533969 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 968)

Έγγραφο B - taxud.c.1(2019)7898019 - Έγγραφο εργασίας αριθ. 973

Απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off): πώς αντιμετωπίζονται οι μικρές απώλειες (ενότητα 3.1.1.)[8]

Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι οι μικρές απώλειες αγαθών στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ) που οφείλονται στη φύση των αγαθών, λόγω απρόβλεπτων περιστάσεων ή κατόπιν άδειας ή εντολής των αρμόδιων αρχών, δεν συνεπάγονται μεταβίβαση των εν λόγω αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 17 της οδηγίας ΦΠΑ.

Επιπλέον, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί, με ευρεία πλειοψηφία, ότι στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ως «μικρές απώλειες» νοούνται οι απώλειες που αντιστοιχούν σε λιγότερο από το 5 % της αξίας ή της

[8] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ.

ποσότητας του συνολικού αποθέματος την ημερομηνία, μετά την άφιξη στον τόπο αποθήκευσης, κατά την οποία αφαιρέθηκαν ή καταστράφηκαν πράγματι τα αγαθά ή, εάν είναι αδύνατον να καθοριστεί η εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή ή η απώλεια των αγαθών.

Έγγραφο Γ - taxud.c.1(2019)7898957 Έγγραφο εργασίας αριθ. 974

Απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off): κατά πόσο πρέπει να θεωρείται ότι μια αποθήκη για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση του προμηθευτή (ενότητα 3.1.2.)[9]

1. Η επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει ομόφωνα ότι η απλούστευση όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος που προβλέπεται στο άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του κατά πόσον ο υποκείμενος στον φόρο που μεταβιβάζει τα αγαθά (ο «προμηθευτής») διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά βάσει των εν λόγω ρυθμίσεων, ή όχι.

2. Ωστόσο, στην περίπτωση που ο προμηθευτής διατηρεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών, η επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει ομόφωνα ότι η απλούστευση όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος που προβλέπεται στο άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται.

Η επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει ομόφωνα ότι αυτό θα ισχύει ανεξαρτήτως του κατά πόσον η μόνιμη εγκατάσταση του προμηθευτή όντως παρεμβαίνει (κατά την έννοια του άρθρου 192α της οδηγίας ΦΠΑ) στην παράδοση αγαθών που πραγματοποιεί ο προμηθευτής, ή όχι.

3. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι, εάν η αποθήκη στην οποία μεταφέρονται τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος ανήκει και διευθύνεται από πρόσωπο ή πρόσωπα διαφορετικά από τον προμηθευτή, η αποθήκη αυτή δεν θα θεωρείται ως μόνιμη εγκατάσταση του προμηθευτή.

4. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί, με ευρεία πλειοψηφία, ότι, όταν η αποθήκη στην οποία μεταφέρονται τα αγαθά από άλλο κράτος μέλος με σκοπό την παράδοσή τους σε μεταγενέστερο στάδιο σε καθορισμένο πελάτη ανήκει (ή μισθώνεται) και διευθύνεται απευθείας από τον προμηθευτή με ίδια μέσα διαθέσιμα στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η αποθήκη, η αποθήκη αυτή θα θεωρείται ως μόνιμη εγκατάστασή του.

Ωστόσο, στην περίπτωση που η αποθήκη δεν διευθύνεται από τον προμηθευτή με ίδια μέσα, ή όταν τα εν λόγω μέσα δεν είναι πραγματικά διαθέσιμα στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η αποθήκη, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί, με ευρεία πλειοψηφία, ότι, παρά το γεγονός ότι η αποθήκη ανήκει (ή μισθώνεται) στον προμηθευτή, ενδέχεται να μην θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάστασή του.

[9] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ.

2.5.2. Είναι υποχρεωτική η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; Μπορεί μια επιχείρηση να επιλέξει να μην την εφαρμόσει;

Η απλούστευση εφαρμόζεται εφόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Εάν, για οποιονδήποτε λόγο, δεν πληρούται μία από τις προϋποθέσεις, διενεργείται «μεταβίβαση» κατά την έννοια του άρθρου 17 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία συνεπάγεται ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος αναχώρησης και ενδοκοινοτική απόκτηση (σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ) στο κράτος μέλος άφιξης.

Συνεπώς, το σύστημα δεν είναι από μόνο του υποχρεωτικό, διότι μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει αν θα εφαρμόσει ή όχι την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος εκπληρώνοντας ή μη τις αναγκαίες προϋποθέσεις που προβλέπονται για τις εν λόγω ρυθμίσεις στο άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ. Εάν οι εν λόγω προϋποθέσεις δεν πληρούνται, η μεταβίβαση των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 17 και 21 της οδηγίας ΦΠΑ και η συνεπαγόμενη παράδοση στον σκοπούμενο αποκτώντα θα χαρακτηρίζεται ως εγχώρια παράδοση στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών. Αυτό συνεπάγεται βέβαια ότι ο προμηθευτής θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ θα πρέπει να χρησιμοποιείται από τον προμηθευτή/υποκείμενο στον φόρο που μετακινεί τα αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο για τη δήλωση της (θεωρούμενης) ενδοκοινοτικής απόκτησης σε σχέση με τη «μεταβίβαση» των αγαθών του και την επακόλουθη παράδοση των αγαθών. Βέβαια, κύριος στόχος της απλούστευσης ήταν ακριβώς να απαλλάξει τον προμηθευτή από την υποχρέωση να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά.

2.5.3. Ποια είναι η σχέση μεταξύ των άρθρων 17 και 17α της οδηγίας ΦΠΑ;

Το άρθρο 17 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει την έννοια της «μεταφοράς με προορισμό άλλο κράτος μέλος» και την εξομοιώνει με παράδοση αγαθών (η οποία ακολουθείται από θεωρούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών βάσει του άρθρου 21 της οδηγίας ΦΠΑ).

Το άρθρο 17 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ απαριθμεί μια σειρά εξαιρέσεων στο πλαίσιο των οποίων η μεταφορά αγαθών από ένα κράτος μέλος σε άλλο δεν πρέπει να «θεωρείται μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος». Σε αυτήν την περίπτωση, η μεταφορά των αγαθών δεν θεωρείται παράδοση αγαθών (οι λεγόμενες «μη μεταφορές»).

Το άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει την έννοια των «ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης. Για να εφαρμόζονται οι «ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος» κατά την έννοια του άρθρου 17α της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να πληρούται μια σειρά προϋποθέσεων. Όταν συμβαίνει αυτό, οι «ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος» δεν αντιμετωπίζονται ως παράδοση αγαθών.

Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο, στην περίπτωση που παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, είναι δυνατή η μετάβαση από το άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ στο άρθρο 17 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ και η επίκληση σεναρίου «μη μεταφοράς». Με άλλα λόγια, εάν είναι δυνατό ένας υποκείμενος στον φόρο, έχοντας αρχικά ξεκινήσει να εφαρμόζει τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, να

αλλάξει προσέγγιση και να υποστηρίξει ότι, εφόσον παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απλούστευση, ισχύει μία από τις επιμέρους περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 17 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ.

Κατά την άποψη των υπηρεσιών της Επιτροπής, αυτό δεν είναι δυνατό λόγω της διατύπωσης του άρθρου 17α παράγραφος 7 της οδηγίας ΦΠΑ που ορίζει ότι, εφόσον παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος «*η μεταβίβαση των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 θεωρείται ότι διενεργείται».* Οι μόνες περιπτώσεις μεταβίβασης είναι στην πραγματικότητα εκείνες που καλύπτονται από το άρθρο 17 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, διότι το άρθρο 17 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, σύμφωνα με την αυτολεξεί διατύπωσή του, καλύπτει περιπτώσεις που «δεν θεωρούνται μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος».

2.5.4. Όταν δεν εφαρμόζεται η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, υποχρεούται πάντοτε / δύναται η επιχείρηση που πραγματοποιεί τη μεταφορά των αγαθών να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται σε αυτό; Τι συμβαίνει όταν αυτές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις απαλλάσσονται από τον φόρο;

Παρόλο που εγείρεται στο πλαίσιο της απλούστευσης όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, το ζήτημα που εξετάζεται στην παρούσα ενότητα είναι ευρύτερο και ουσιαστικά αφορά την υποχρέωση μιας επιχείρησης να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση, που απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 140 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτό, η σχετική κατευθυντήρια γραμμή για το συγκεκριμένο ζήτημα αναλύεται στην ενότητα 4.3.1. των ανά χείρας επεξηγηματικών σημειώσεων, υπό τον τίτλο *«Απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών: σε συνδυασμό με την προαιρετική αντίστροφη επιβάρυνση που προβλέπεται στο άρθρο 194) (ενότητα 3.3.3.)»*.

Για τη σαφή κατανόηση του θέματος, πρέπει πρώτα να διευκρινιστούν τα εξής:

1) Σύμφωνα με το άρθρο 194 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίσουν ότι, εάν ένας προμηθευτής δεν είναι εγκατεστημένος στην επικράτειά τους, ο αποκτών είναι ο υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ (η λεγόμενη «αντίστροφη επιβάρυνση»). Σε αυτήν την περίπτωση ο αποκτών αποδίδει τον ΦΠΑ (αντί να επιβάλλεται από τον προμηθευτή) και εκπίπτει τον φόρο στην ίδια δήλωση ΦΠΑ.

2) Σύμφωνα με το άρθρο 140 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών απαλλάσσονται του ΦΠΑ όταν, με βάση τα κριτήρια που ορίζονται στα άρθρα 170 και 171 της οδηγίας ΦΠΑ, ο αποκτών τα αγαθά έχει σε κάθε περίπτωση δικαίωμα ολικής επιστροφής του ΦΠΑ που οφείλεται για την ενδοκοινοτική απόκτηση. Ένα από τα κριτήρια στα προαναφερόμενα άρθρα είναι ότι το εν λόγω πρόσωπο δεν πραγματοποιεί άλλες παραδόσεις στο κράτος μέλος στο οποίο έλαβε χώρα η ενδοκοινοτική παράδοση, εκτός από τις παραδόσεις για τις οποίες ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών βάσει του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης.

Όταν πραγματοποιείται «μεταφορά» αγαθών από το κράτος μέλος 1 με προορισμό το κράτος μέλος 2, ακολουθούμενη από μεταγενέστερη παράδοση στο κράτος μέλος 2 των

εν λόγω αγαθών, και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ο συνδυασμός των άρθρων 17, 21 και 194 (εφόσον το κράτος μέλος 2 έχει αξιοποιήσει τη δυνατότητα που παρέχει η εν λόγω διάταξη) μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα: i) παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ στο κράτος μέλος 1 η οποία πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο που μεταφέρει τα αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο, ii) θεωρούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ η οποία πραγματοποιείται στο κράτος μέλος 2 από τον υποκείμενο στον φόρο που μεταφέρει τα αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο· iii) μεταγενέστερη «εγχώρια» παράδοση στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης, για την οποία ο υπόχρεος του ΦΠΑ θα είναι ο αποκτών. Η θεωρούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση που αναφέρεται στην περίπτωση ii) απαλλάσσεται, συνεπώς, από τον φόρο βάσει του άρθρου 140 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ (υπό την προϋπόθεση ότι το πρόσωπο που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση θα είχε δικαίωμα ολικής επιστροφής του ΦΠΑ της εν λόγω ενδοκοινοτικής απόκτησης εάν είχε φορολογηθεί).

Τίθεται το ερώτημα αν στο σενάριο που περιγράφεται στην προηγούμενη παράγραφο η επιχείρηση που πραγματοποιεί τη μεταφορά των αγαθών μπορεί ή πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με τις απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που λαμβάνουν χώρα στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών.

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ότι, ακόμη και εάν η ενδοκοινοτική απόκτηση απαλλάσσεται, η επιχείρηση υποχρεούται να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο λαμβάνει χώρα η ενδοκοινοτική απόκτηση (βάσει του άρθρου 214 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ). Οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να αποφύγουν την συγκεκριμένη υποχρέωση (βάσει του άρθρου 272 της οδηγίας ΦΠΑ) και τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αρνηθούν τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου.

Εξάλλου, η εν λόγω χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου μπορεί να είναι αναγκαία για τους σκοπούς του άρθρου 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ (με τη διατύπωση που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2020), σύμφωνα με το οποίο η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της θεωρούμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, που πραγματοποιείται στο κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο που μεταφέρει τα αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο, εξαρτάται από το εάν ο εν λόγω υποκείμενος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

2.5.5. Πότε υποχρεούται η επιχείρηση που αποστέλλει αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο στο πλαίσιο της απλούστευσης όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών;

Στο πλαίσιο της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ο προμηθευτής (δηλαδή ο υποκείμενος στον φόρο που μεταφέρει τα αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο) αποφεύγει την απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (καθώς και την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και την απόδοση του οφειλόμενου ΦΠΑ) στο κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρει τα αγαθά με σκοπό την παράδοσή τους σε μεταγενέστερο στάδιο στον σκοπούμενο αποκτώντα.

Ωστόσο, όταν παύουν να πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ο προμηθευτής

είναι υποχρεωμένος να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χωρίς καθυστέρηση.

Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες προβλέπεται ότι ο προμηθευτής υποχρεούται να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο μετέφερε τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος: π.χ. στην περίπτωση που επίκειται υπέρβαση της προθεσμίας των 12 μηνών· ή όταν ο προμηθευτής αποφασίζει να πραγματοποιήσει παράδοση σε τρίτο ή αποστολή των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος.

Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του πιθανώς χρονοβόρου χαρακτήρα των εθνικών διαδικασιών που σχετίζονται με την απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, συνιστάται στον εκάστοτε προμηθευτή να ζητεί αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αμέσως μόλις αντιληφθεί ότι η απλούστευση δεν θα ισχύει πλέον για αυτόν.

Υπάρχουν ασφαλώς περιπτώσεις στις οποίες ο προμηθευτής δεν μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων ότι θα υποχρεωθεί να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, όπως, π.χ., στις περιπτώσεις καταστροφής ή κλοπής των αγαθών. Είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι οι προμηθευτές που ενεργούν με καλή πίστη δεν πρέπει να υφίστανται κυρώσεις σε αυτές τις περιπτώσεις και ότι πρέπει να τηρείται η αρχή της ουδετερότητας του φόρου.

2.5.6. Διαφορά ανάμεσα στις «προϋποθέσεις που απαιτούνται για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και στις «πρόσθετες υποχρεώσεις που συνδέονται με την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος»

Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των προϋποθέσεων που πρέπει υποχρεωτικά να πληρούνται για να θεωρείται ότι υφίστανται οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (ουσιαστικές προϋποθέσεις) και, αφετέρου, των πρόσθετων υποχρεώσεων που συνδέονται με το συγκεκριμένο καθεστώς. Οι προϋποθέσεις ορίζονται στο άρθρο 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ· εάν κάποια από αυτές δεν πληρούται, η συνέπεια είναι ότι δεν εφαρμόζεται η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος του άρθρου 17α της οδηγίας ΦΠΑ. Οι πρόσθετες υποχρεώσεις είναι οποιεσδήποτε άλλες υποχρεώσεις ορίζονται από τη νομοθεσία σε σχέση με την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος· το να μην πληρούται κάποια από αυτές δεν συνεπάγεται μη εφαρμογή της απλούστευσης, αν και σε αυτήν την περίπτωση ενδέχεται να επιβάλλονται κυρώσεις σε εθνικό επίπεδο.

Παράδειγμα: Βάσει του άρθρου 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ, ο προμηθευτής πρέπει να καταγράφει τη μεταφορά των αγαθών στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ) και να αναφέρει στον ανακεφαλαιωτικό του πίνακα τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος (άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ). Αυτές είναι μερικές από τις προϋποθέσεις (όπως απαριθμούνται στο άρθρο 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ), οι οποίες πρέπει να πληρούνται προκειμένου να εφαρμόζεται η απλούστευση.

Σε συνέχεια του παραδείγματος, και ο σκοπούμενος αποκτών οφείλει να αναφέρει «την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που προορίζονται για αυτόν» στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και

άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΕΚ). Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή δεν αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της απλούστευσης σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ· πρόκειται απλώς για υποχρέωση που απορρέει από το άρθρο 243 παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ. Η μη εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης δεν συνεπάγεται μη εφαρμογή της απλούστευσης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Στην περίπτωση αυτή ενδέχεται βέβαια να επιβάλλονται κυρώσεις σε εθνικό επίπεδο.

Τέλος, στις περιπτώσεις επιστροφής και αντικατάστασης, οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 17α παράγραφος 5 της οδηγίας ΦΠΑ, για την πρώτη περίπτωση, και στο άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ, για τη δεύτερη, πρέπει να θεωρούνται ως οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για να συνεχιστεί η εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις επιστροφής και αντικατάστασης θα θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μεταφορά κατά την έννοια του άρθρου 17 της οδηγίας ΦΠΑ εκτός εάν πληρούνται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

2.5.7. *Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που ο προμηθευτής διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (αλλά δεν είναι εγκατεστημένος) στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά;*

Η νομοθεσία ορίζει ότι ο προμηθευτής δεν πρέπει να διατηρεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ). Αυτό συνεπάγεται ότι το να διαθέτει ο προμηθευτής αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το απόθεμα δεν είναι, από μόνο του, αρκετό για να αποκλειστεί η εφαρμογή της απλούστευσης· αυτό που έχει σημασία είναι κατά πόσο διατηρεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος μέλος.

2.5.8. *Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που ο σκοπούμενος αποκτών διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (αλλά δεν είναι εγκατεστημένος) στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά;*

Ορίζεται επίσης ότι το πρόσωπο στο οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το απόθεμα (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ). Κατά συνέπεια, δεν είναι αναγκαίο ο σκοπούμενος αποκτών να είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος της αποθήκευσης· είναι αρκετό να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

2.5.9. *Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που η μεταφορά πραγματοποιείται από τον σκοπούμενο αποκτώντα για λογαριασμό του προμηθευτή;*

Το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι τα αγαθά πρέπει να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή «από τρίτον για λογαριασμό του». Δεν καθορίζεται περαιτέρω ποιος πρέπει να είναι αυτός ο «τρίτος».

Το νομικό κείμενο δεν αποκλείει την περίπτωση ο εν λόγω τρίτος να είναι ο σκοπούμενος αποκτών, αλλά είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι σε αυτήν την περίπτωση ο σκοπούμενος αποκτών θα πρέπει να μεταφέρει τα αγαθά «για λογαριασμό» του προμηθευτή, γεγονός που υποδηλώνει ότι τα αγαθά παραμένουν στην κυριότητα του προμηθευτή κατά τη μεταφορά και κατά τη χρονική στιγμή αποθήκευσης των αγαθών

στην αποθήκη. Αν δεν συμβαίνει αυτό, δεν πρόκειται για σενάριο στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, αλλά απευθείας για ενδοκοινοτική παράδοση ακολουθούμενη από ενδοκοινοτική απόκτηση. Ασφαλώς, εναπόκειται στον προμηθευτή να αποδείξει στη φορολογική διοίκηση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2.5.10. Τι πρέπει να θεωρείται ως «παράδοση» στον σκοπούμενο αποκτώντα;

Σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ, τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται «ώστε τα εν λόγω αγαθά να παραδοθούν στο κράτος αυτό» στον σκοπούμενο αποκτώντα σε μεταγενέστερο στάδιο. Ο όρος «παράδοση» πρέπει να νοείται σε αυτό το πλαίσιο βάσει του άρθρου 14 της οδηγίας ΦΠΑ και όχι σύμφωνα με το εθνικό αστικό δίκαιο. Περιλαμβάνει τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό, σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά και τις άλλες περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 14 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Στην πράξη, ορισμένες από τις περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 14 της οδηγίας ΦΠΑ (π.χ. η μεταβίβαση, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής, της κυριότητας με καταβολή αποζημίωσης) εφαρμόζονται μόνο κατ' εξαίρεση ή δεν χρησιμοποιούνται καθόλου στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Ωστόσο, μία επιμέρους περίπτωση, που ενδέχεται να προκύψει στην πράξη στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, είναι το σενάριο του «παραγγελιοδόχου» (άρθρο 14 παράγραφος 2 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ). Ο «παραγγελιοδόχος» εισπράττει προμήθεια που καταβάλλεται με την πώληση των αγαθών. Όσον αφορά τον ΦΠΑ, η συγκεκριμένη περίπτωση θεωρείται «παράδοση» από τον κύριο των αγαθών στον «παραγγελιοδόχο», ακόμη και εάν, βάσει της αστικής νομοθεσίας, αυτό μπορεί να μην ισχύει. Επίσης, άλλη μια «παράδοση», από πλευράς ΦΠΑ, θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μεταξύ του «παραγγελιοδόχου» και του αποκτώντος τα αγαθά.

Το σενάριο αυτό μπορεί να προκύψει όταν ο σκοπούμενος αποκτών είναι «παραγγελιοδόχος» με πολλούς πελάτες και αφαιρεί αγαθά από το απόθεμα προκειμένου να τα πωλήσει στους εν λόγω πελάτες. Τέθηκε το ερώτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση καλύπτεται από την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Η απάντηση είναι ότι, στην προκείμενη περίπτωση, εάν θεωρείται ότι, για λόγους επιβολής του ΦΠΑ, οι παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούνται σύμφωνα με το σενάριο του «παραγγελιοδόχου», το καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος εφαρμόζεται εφόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις. Με άλλα λόγια, ο «υποκείμενος στον φόρο στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά» που αναφέρεται στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να είναι παραγγελιοδόχος κατά την έννοια του άρθρου 14 παράγραφος 2 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ.

2.5.11. Μπορεί η απλούστευση να εφαρμοστεί σε σχέση με περισσότερους από έναν σκοπούμενους αποκτώντες;

Είναι πράγματι δυνατό ο προμηθευτής να αποστέλλει ή να μεταφέρει αγαθά για περισσότερους από έναν σκοπούμενους αποκτώντες. Στην προκείμενη περίπτωση πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη

διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος για κάθε μεμονωμένο αποκτώντα. Ειδικότερα, είναι σημαντικό να προσδιορίζεται ότι τα αγαθά προορίζονται για συγκεκριμένο σκοπούμενο αποκτώντα. Επίσης, κάθε σκοπούμενος αποκτών πρέπει να αποτυπώνει στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί την «περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που προορίζονται για αυτόν» (άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΕΚ) και ο προμηθευτής θα πρέπει να αναφέρει στο δικό του βιβλίο καταχώρισης την αξία, την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που αντιστοιχούν στον καθένα από τους σκοπούμενους αποκτώντες (άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχεία β) και δ) του ΕΚ).

2.5.12. Σε περίπτωση αντικατάστασης, πρέπει να έχει ήδη συναφθεί νέα σύμβαση κατά τον χρόνο λύσης της πρώτης σύμβασης;

Απαιτείται σύναψη σύμβασης με νέο σκοπούμενο αποκτώντα πριν από ή ταυτόχρονα με τη λύση της σύμβασης με τον προηγούμενο σκοπούμενο αποκτώντα. Υπό αυτή την έννοια, δεν θα πρέπει να υπάρξει «χρονικό κενό» μεταξύ των δύο περιόδων στη διάρκεια του οποίου τα αγαθά θα παραμένουν στο κράτος μέλος άφιξης χωρίς να καλύπτονται από ρύθμιση για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Εάν συμβεί κάτι τέτοιο, λαμβάνει χώρα θεωρούμενη ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ και θεωρούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας ΦΠΑ, αμφότερες πραγματοποιούμενες από τον υποκείμενο στον φόρο που έχει μετακινήσει τα αγαθά από ένα κράτος μέλος σε άλλο, και δεν είναι δυνατό να υπάρξει «αντικατάσταση» (όπως ορίζεται στο πλαίσιο της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ).

2.5.13. Είναι δυνατή η μερική αντικατάσταση;

Είναι πράγματι δυνατή η μερική αντικατάσταση, κατά την οποία ο σκοπούμενος αποκτών αντικαθίσταται από άλλον σκοπούμενο αποκτώντα στο ίδιο κράτος μέλος για τμήμα των αγαθών που υπάγονταν στην αρχική συμφωνία στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Πρέπει να πληρούνται οι ίδιες προϋποθέσεις και, στο πλαίσιο αυτό, η σύμβαση θα πρέπει επίσης να συναφθεί πριν από ή ταυτόχρονα με τη λύση της αρχικής σύμβασης, σε σχέση με τα αγαθά στα οποία αναφέρεται η αντικατάσταση.

Στην περίπτωση τέτοιας μερικής αντικατάστασης, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του νέου σκοπούμενου αποκτώντος πρέπει να αναφέρεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η αντικατάσταση (χωρίς την αξία των αγαθών) σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ (σε σύνδεση με το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ) και το άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ). Αυτό αποτελεί νέα πληροφορία στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της περιόδου στην οποία έλαβε χώρα η αντικατάσταση και δεν πρέπει να θεωρείται ή να αντιμετωπίζεται ως διόρθωση του προηγούμενου ανακεφαλαιωτικού πίνακα στον οποίο αναφερόταν ο αρχικός σκοπούμενος αποκτών (εφεξής «αντικατασταθείς»). Στην περίπτωση κατά την οποία η αντικατάσταση, ή μερική αντικατάσταση, πραγματοποιείται εντός της ίδιας περιόδου υποβολής δήλωσης στην οποία έλαβε χώρα και η μεταφορά των αγαθών για τον αρχικό σκοπούμενο αποκτώντα, τότε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα θα πρέπει να αναφέρεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος, και σε άλλη γραμμή ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τόσο του σκοπούμενου αποκτώντος όσο και του προσώπου που τον αντικαθιστά, ώστε να αποτυπώνεται τόσο η αρχική μεταφορά όσο και η μεταγενέστερη αντικατάσταση (βλ. επίσης ενότητα 2.5.21).

Η μερική αντικατάσταση πρέπει να καταγράφεται από τον προμηθευτή στο βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και στο άρθρο 54α παράγραφος 1 του ΕΚ. Επίσης, ο νέος σκοπούμενος αποκτών θα πρέπει να τηρεί όλες τις υποχρεώσεις του σε σχέση με το βιβλίο καταχώρισης (άρθρο 243 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 54α παράγραφος 2 του ΕΚ).

2.5.14. Ποια είναι η έννοια «όλων των άλλων προϋποθέσεων» για την αντικατάσταση; Ποιο χρονικό σημείο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη;

Το άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι δεν λαμβάνει χώρα παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ όταν ο σκοπούμενος αποκτών αντικαθίσταται από άλλον, η εν λόγω αντικατάσταση καταγράφεται στο βιβλίο καταχώρισης του προμηθευτή και πληρούνται «όλες οι άλλες προϋποθέσεις» (του άρθρου 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ). Με άλλα λόγια, σε μια «αντικατάσταση» πρέπει να πληρούνται οι ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που απαιτούνται στο πλαίσιο της αρχικής ρύθμισης για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Πρέπει, ωστόσο, να γίνει αντιληπτό ότι η αξιολόγηση των εν λόγω προϋποθέσεων θα πρέπει να διενεργείται μέσα σε λογικά πλαίσια (εξ ου και η λέξη «applicable» στο πρωτότυπο νομικό κείμενο στην αγγλική) και κανονικά κατά τον χρόνο της αντικατάστασης και όχι κατά τον χρόνο της αρχικής μεταφοράς. Π.χ., η «συμφωνία» που αναφέρεται στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ μεταξύ του προμηθευτή και του νέου σκοπούμενου αποκτώντος πρέπει να υφίσταται κατά τον χρόνο της αντικατάστασης, αλλά όχι απαραιτήτως κατά τον χρόνο της αρχικής μεταφοράς. Επίσης, ο νέος σκοπούμενος αποκτών πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το απόθεμα κατά τον χρόνο της αντικατάστασης, αλλά όχι απαραιτήτως κατά τον χρόνο της αρχικής μεταφοράς. Ομοίως, ο προμηθευτής θα πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του νέου σκοπούμενου αποκτώντος στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της περιόδου κατά την οποία λαμβάνει χώρα η αντικατάσταση, αλλά όχι στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της περιόδου της αρχικής μεταφοράς. Τέλος, είναι σαφές ότι η αντικατάσταση δεν συνδέεται με οποιαδήποτε «νέα μεταφορά» των αγαθών, καθώς εν προκειμένω σημασία έχει η αρχική μεταφορά των εν λόγω αγαθών.

Ωστόσο, όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα 2.3.2, η περίοδος των 12 μηνών που αναφέρεται στο άρθρο 17α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ αρχίζει από την ημερομηνία της αρχικής ρύθμισης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και όχι από τη χρονική στιγμή ενδεχόμενης αντικατάστασης. Συνολικά, τα αγαθά δεν είναι δυνατό να παραμείνουν περισσότερο από 12 μήνες υπό το καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2.5.15. Πώς αντιμετωπίζονται οι πολλαπλές αντικαταστάσεις;

Είναι δυνατό να προκύψει ένα σενάριο στο οποίο πραγματοποιούνται περισσότερες από μία αντικαταστάσεις. Αυτό μπορεί να συμβεί στη διάρκεια της ίδιας περιόδου υποβολής για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ή σε διαφορετικές περιόδους. Το ερώτημα με ποιον τρόπο πρέπει αυτό να δηλώνεται στον σχετικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα εξετάζεται πιο αναλυτικά στην ενότητα 2.5.20.

2.5.16. Πώς καθορίζεται η περίοδος των 12 μηνών;

Το άρθρο 17α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει μια προθεσμία 12 μηνών «από την άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί». Για

την εφαρμογή αυτού του άρθρου στην πράξη, πρέπει να προσδιοριστεί κατά πόσον η «άφιξη» στην εν λόγω διάταξη αναφέρεται στη στιγμή της φυσικής εισόδου των αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού ή στη στιγμή άφιξης των αγαθών στην αποθήκη στην οποία πρόκειται να αποθηκευτούν στο εν λόγω κράτος μέλος. Παρόλο που δεν ορίζεται ρητώς στη νομοθεσία, φαίνεται ότι η «άφιξη» κατά την έννοια του άρθρου 17α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται στην άφιξη των αγαθών στην αποθήκη στην οποία πρόκειται να αποθηκευτούν στο κράτος μέλος προορισμού. Η ερμηνεία αυτή συνάδει με την υποχρέωση αναφοράς στο βιβλίο καταχώρισης της ημερομηνίας άφιξης των αγαθών στην αποθήκη σύμφωνα με το άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο γ) και παράγραφος 2 στοιχείο γ) του ΕΚ. Τεκμαίρεται επίσης από το γεγονός ότι μπορεί να είναι δύσκολο για τα μέρη να γνωρίζουν την ακριβή ημερομηνία εισόδου στο κράτος μέλος προορισμού. Το κριτήριο της «άφιξης στην αποθήκη» συνάδει, συνεπώς, περισσότερο με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Για τον υπολογισμό της καθαυτό περιόδου των 12 μηνών, δεν έχουν οριστεί συγκεκριμένοι κανόνες. Ως εκ τούτου, εφαρμόζονται οι γενικοί ενωσιακοί κανόνες για τον καθορισμό χρονικών περιόδων, ημερομηνιών και προθεσμιών [κανονισμός (ΕΟΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1182/71]. Αυτό σημαίνει ότι η περίοδος των 12 μηνών αρχίζει με την έναρξη της πρώτης ώρας της πρώτης ημέρας της περιόδου και λήγει με την παρέλευση της τελευταίας ώρας της ίδιας ημερομηνίας με την ημέρα έναρξης της περιόδου. Για τον σκοπό αυτό, η «πρώτη ημέρα της περιόδου» είναι η επόμενη ημέρα από την ημέρα άφιξης των αγαθών.

Ένα πρακτικό παράδειγμα: μια μεταφορά αγαθών στο πλαίσιο ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος αρχίζει τη Δευτέρα 6 Ιανουαρίου 2020 από το κράτος μέλος Α προς το κράτος μέλος Β και φτάνει την ίδια ημέρα στον τόπο αποθήκευσης στο κράτος μέλος Β. Η περίοδος των 12 μηνών αρχίζει την Τρίτη 7 Ιανουαρίου 2020 (00:00) και τελειώνει στο τέλος της Πέμπτης 7 Ιανουαρίου 2021 (24:00).

2.5.17. <u>Πώς καθορίζεται η περίοδος των 12 μηνών στην περίπτωση χύδην αγαθών;</u>

Τέθηκε το ερώτημα ποιες λογιστικές μέθοδοι [LIFO (τελευταίο εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν) ή FIFO (πρώτο εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν)] πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τον καθορισμό της περιόδου των 12 μηνών για τα «χύδην» αγαθά. Εν προκειμένω, η νομοθεσία για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος δεν θεσπίζει κανόνες. Ωστόσο, στην πράξη, φαίνεται ότι η μέθοδος FIFO αποτελεί το καταλληλότερο σύστημα για τη διαπίστωση της περιόδου κατά την οποία τα χύδην αγαθά έχουν παραμείνει υπό το καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Ο καθορισμός της περιόδου των 12 μηνών πρέπει να πραγματοποιείται ξεχωριστά για κάθε σκοπούμενο αποκτώντα. Αυτό δεν χρειάζεται εξηγήσεις στην πλειονότητα των περιπτώσεων, ωστόσο μπορεί να προκύψει συγκεκριμένη περίπτωση στην οποία χύδην αγαθά τοποθετούνται, π.χ., σε μία δεξαμενή που χρησιμοποιείται για δύο σκοπούμενους αποκτώντες.

Παράδειγμα: ποσότητα πετρελαίου τοποθετείται στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος σε μία δεξαμενή για δύο διαφορετικούς σκοπούμενους αποκτώντες, τον Α και τον Β, στο ίδιο κράτος μέλος. Το ερώτημα είναι πώς πρέπει να υπολογιστεί η περίοδος των 12 μηνών.

Ημερομηνία	προοριζόμεναγια τον Α	προοριζόμενα για τον Β	περιέρχονται στην κυριότητα του Α	περιέρχονται στην κυριότητα του Β	όγκος δεξαμενής	περίοδος 12 μηνών
10.1.20	5 000 λίτρα				5 000 λίτρα	
15.3.20		3 000 λίτρα			8 000 λίτρα	
16.5.20			3 000 λίτρα		5 000 λίτρα	
18.8.20				2 000 λίτρα	3 000 λίτρα	
11.1.21 (24:00)					3 000 λίτρα	Χ για τον Α
16.3.21					3 000 λίτρα	Χ για τον Β

Η περίοδος των 12 μηνών λήγει στις 11 Ιανουαρίου 2021 (24:00) σε σχέση με τα υπόλοιπα 2 000 λίτρα (από τα 3 000 λίτρα) που προορίζονταν για τον Α. Από την ημερομηνία αυτή και μετά ο προμηθευτής πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η δεξαμενή. Όσον αφορά τα υπόλοιπα 1 000 λίτρα που προορίζονταν για τον Β, η περίοδος των 12 μηνών θα λήξει στις 16 Μαρτίου 2021 (24:00).

Στο πλαίσιο του παραδείγματος και για την απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από τον προμηθευτή, βλ. ενότητα 2.5.7.

2.5.18. <u>Σε ποια μορφή μπορούν ή πρέπει να τηρούνται τα βιβλία καταχώρισης;</u>

Η νομοθεσία για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος δεν ορίζει σε ποια μορφή πρέπει να τηρούνται τα βιβλία καταχώρισης. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίσουν τις σχετικές προϋποθέσεις. Πάντως, προσδοκάται ευλόγως ότι τα κράτη μέλη θα επιδείξουν ορισμένη ευελιξία και δεν θα επιβάλουν υπέρ το δέον αυστηρούς περιορισμούς, π.χ. ξεχωριστό βιβλίο καταχώρισης μόνο σε χαρτί, αλλά θα δέχονται επίσης, π.χ., ηλεκτρονικά βιβλία καταχώρισης.

Εξάλλου, φαίνεται επίσης ότι θα πρέπει να γίνονται δεκτές διάφορες μορφές ηλεκτρονικών βιβλίων καταχώρισης. Το ουσιώδες εδώ είναι τα σχετικά δεδομένα να είναι εύκολα προσβάσιμα από τις φορολογικές αρχές, οι οποίες θα πρέπει να μπορούν να ανακτούν χωρίς δυσκολία τα εν λόγω δεδομένα από το ηλεκτρονικό σύστημα του υποκειμένου στον φόρο.

Τέλος, δεν αποκλείεται η περίπτωση να τηρείται ένα βιβλίο καταχώρισης για περισσότερες από μία αποθήκες στις οποίες φυλάσσονται αγαθά προοριζόμενα για έναν ή περισσότερους σκοπούμενους αποκτώντες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, πρέπει να είναι ιδιαίτερα σαφής η διάκριση μεταξύ της κάθε αποθήκης και του κάθε σκοπούμενου αποκτώντος.

2.5.19. *Μπορούν τα κράτη μέλη να επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με το βιβλίο καταχώρισης στον αποθηκευτή όταν είναι τρίτος;*

Όταν ο αποθηκευτής είναι διαφορετικός από τον σκοπούμενο αποκτώντα, μια χρήσιμη ερμηνεία του άρθρου 54α παράγραφος 2 του ΕΚ θα ήταν να θεωρείται ότι ο αποθηκευτής οφείλει να τηρεί βιβλίο καταχώρισης το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία που αναφέρονται στα σημεία γ), ε) και στ) της εν λόγω διάταξης. Αυτό δεν αναμένεται να αποτελεί αφεαυτού πρόσθετο φόρτο για τον αποθηκευτή, καθώς οι συγκεκριμένες λεπτομέρειες θα πρέπει να καταγράφονται στο βιβλίο καταχώρισης που υποχρεούται να τηρεί για εμπορικούς λόγους. Η επιβολή ειδικών φορολογικών υποχρεώσεων στον αποθηκευτή ως προς αυτό είναι καταρχήν δυνατή βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ [*«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις (...)»*]. Σε κάθε περίπτωση, ενδεχόμενες πρόσθετες υποχρεώσεις για τον τρίτο που λειτουργεί ως αποθηκευτής θα πρέπει να είναι αναλογικές και δικαιολογημένες.

2.5.20. *Πώς δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και αντικατάσταση (ή αντικαταστάσεις) που τοποθετούνται χρονικά στην ίδια περίοδο υποβολής δήλωσης για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα; (Το ίδιο ερώτημα για απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και επιστροφή αγαθών που τοποθετούνται χρονικά στην ίδια περίοδο υποβολής δήλωσης για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα)*

Σύμφωνα με το άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, τόσο η αρχική μεταφορά αγαθών στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος όσο και «οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]» (για πιο λεπτομερή εξήγηση της έννοιας αυτής, βλ. ενότητα 2.5.22) πρέπει να αποτυπώνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα. Αυτό σημαίνει ότι οι μεταφορές αγαθών στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, οι αντικαταστάσεις του σκοπούμενου αποκτώντος[10] και οι επιστροφές αγαθών πρέπει να αποτυπώνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση επιστροφής των αγαθών, η συγκεκριμένη μνεία στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα δεν πρέπει πάντως να θεωρείται ως ουσιαστική προϋπόθεση για τη συνέχιση εφαρμογής της απλούστευσης (βλ. ενότητα 2.5.6).

Ως εκ τούτου, πρέπει να περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ κάθε σκοπούμενου αποκτώντος για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν μεταφορές εντός της περιόδου υποβολής δήλωσης. Όταν υπάρχουν περισσότερες από μία μεταφορές αγαθών στη διάρκεια της ίδιας περιόδου υποβολής δήλωσης για έναν και τον αυτό σκοπούμενο αποκτώντα, είναι σκόπιμο, χάριν απλότητας, να αναφέρεται ο οικείος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ μόνο μία φορά. Ωστόσο, όταν οι μεταφορές προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούμενους αποκτώντες, πρέπει να περιλαμβάνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα όλοι οι σχετικοί αριθμοί.

Όσον αφορά τις αντικαταστάσεις, κάθε αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ενός νέου σκοπούμενου αποκτώντος πρέπει να περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ακόμη και εάν στη διάρκεια της ίδιας περιόδου υποβολής δήλωσης έχουν λάβει χώρα

[10] Στη συγκεκριμένη περίπτωση της αντικατάστασης, η υποχρέωση αποτύπωσής της στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα δεν απορρέει μόνον από το άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά και από το άρθρο 17α παράγραφος 6 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ, σε σύνδεση με το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ.

περισσότερες από μία διαδοχικές αντικαταστάσεις. Αυτό απορρέει από το άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας ΦΠΑ, σε σύνδεση με το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ. Για να αντιμετωπιστεί καθεμιά από τις διαδοχικές αντικαταστάσεις ως τέτοια, πρέπει να περιλαμβάνεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κάθε νέου σκοπούμενου αποκτώντος στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της περιόδου κατά την οποία έλαβαν χώρα οι διαδοχικές αντικαταστάσεις. Πρέπει να αναφέρονται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προηγούμενου σκοπούμενου αποκτώντος όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του νέου σκοπούμενου αποκτώντος.

Όσον αφορά την επιστροφή αγαθών, πρέπει να περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κάθε πελάτη για τον οποίο προορίζονταν τα αγαθά που επιστρέφονται, μαζί με επισήμανση (βλ. το παράδειγμα στην ενότητα 2.5.21). Εδώ, ο σχετικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη είναι ο αριθμός του πελάτη για τον οποίο προορίζονταν τα αγαθά κατά τον χρόνο έναρξης της επιστροφής των αγαθών (π.χ. ο τελευταίος σκοπούμενος αποκτών σε περίπτωση αντικατάστασης/-εων). Στην περίπτωση περισσότερων επιστροφών τμημάτων, κάθε φορά, των αγαθών που προορίζονταν για τον ίδιο σκοπούμενο αποκτώντα στη διάρκεια της ίδιας περιόδου, αρκεί να αναφερθεί μία φορά ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του εν λόγω σκοπούμενου αποκτώντος στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα μαζί με την επισήμανση.

Ένα πρακτικό παράδειγμα:

Η εταιρεία Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 και υποβάλλει μηνιαίους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πραγματοποιεί τις ακόλουθες πράξεις (που απαριθμούνται στα κατωτέρω σημεία).

Ιανουάριος

- Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 20 000 μονάδες αγαθών στην εταιρεία Β στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.
- Η Α αποφασίζει ότι 5 000 από τις μονάδες στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β θα υπαχθούν στο καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Γ στο κράτος μέλος 2.
- 5 000 από τις μονάδες υπό το καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β επιστρέφονται στην Α στο κράτος μέλος 1.

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλεται στο κράτος μέλος 1 για τον μήνα Ιανουάριο, η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τα εξής:

- Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας Β στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά.
- Τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εταιρειών Β και Γ στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά. Με τον τρόπο αυτό δηλώνεται i) ότι έλαβε χώρα αντικατάσταση· ii) ότι η Γ είναι ο νέος σκοπούμενος αποκτών· iii) ότι η Γ αντικατέστησε τη Β στα αγαθά που αποτελούν το αντικείμενο της αντικατάστασης.
- Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας Β στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά, αλλά με επισήμανση που υποδεικνύει την επιστροφή των αγαθών.

Για τη μερική αντικατάσταση, βλ. επίσης ενότητα 2.5.13.

2.5.21. Γενικό πρακτικό παράδειγμα για τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα

Η εταιρεία Α, που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 1 και υποβάλλει μηνιαίους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πραγματοποιεί τις ακόλουθες πράξεις που απαριθμούνται κατωτέρω. Για τα συγκεκριμένα παραδείγματα, θεωρείται ότι, όταν ο πελάτης αποκτά την κυριότητα αγαθών στο πλαίσιο συμφωνιών για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός (σύμφωνα με το άρθρο 67 της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών) τον ίδιο μήνα:

Ιανουάριος

1) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 10 000 μονάδες αγαθών στην εταιρεία Β στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 5 000 μονάδες αγαθών στην εταιρεία Γ στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

3) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 10 000 πρόσθετες μονάδες αγαθών στην εταιρεία Β στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

4) Η Α αποφασίζει ότι 5 000 από τις μονάδες στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β θα υπαχθούν στο καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Γ στο κράτος μέλος 2.

5) 5 000 από τις μονάδες υπό το καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β επιστρέφονται στην Α στο κράτος μέλος 1.

6) Η Β αποκτά την κυριότητα 5 000 μονάδων. Αντάλλαγμα που καταβλήθηκε: 100 000 EUR.

7) 2 000 μονάδες από το απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Γ πωλούνται στην εταιρεία Δ στο κράτος μέλος 2. Αντάλλαγμα που καταβλήθηκε: 40 000 EUR.

Φεβρουάριος

8) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 10 000 μονάδες στην εταιρεία Β στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

9) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 10 000 μονάδες στην εταιρεία Γ στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

10) Η Α αποστέλλει 2 000 μονάδες που υπάγονταν ήδη στο κράτος μέλος 2 σε ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β, στην εταιρεία Ε στο κράτος μέλος 3 με σκοπό την εκεί υπαγωγή τους σε ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

11) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 2 000 μονάδες στην εταιρεία Δ στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

12) Όλες οι μονάδες που έχουν αποσταλεί στη Δ επιστρέφονται στην Α στο κράτος μέλος 1.

13) Η Α αποστέλλει από το κράτος μέλος 1 5 000 μονάδες στην εταιρεία ΣΤ στο κράτος μέλος 2 στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

14) Η Β αποκτά την κυριότητα 8 000 μονάδων. Αντάλλαγμα που καταβλήθηκε: 160 000 EUR.

15) Η Γ αποκτά την κυριότητα 6 000 μονάδων. Αντάλλαγμα που καταβλήθηκε: 120 000 EUR.

16) Η Α επιστρέφει στο κράτος μέλος 1 2 000 μονάδες αγαθών που είχαν προηγουμένως αποσταλεί στη ΣΤ στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

17) 1 000 από τις μονάδες της ΣΤ υπάγονται σε καθεστώς ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με την Η στο κράτος μέλος 2.

18) Η ΣΤ αποκτά την κυριότητα των υπόλοιπων 2 000 μονάδων. Αντάλλαγμα που καταβλήθηκε: 40 000 EUR.

19) Η Α πωλεί απευθείας 5 000 μονάδες από το απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος της Γ στη Ζ στο κράτος μέλος 3. Αντάλλαγμα που καταβλήθηκε: 100 000 EUR.

20) Η Α αποφασίζει ότι 2 000 μονάδες που υπάγονται σε καθεστώς ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β θα μετακινηθούν στο απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Γ στο κράτος μέλος 2. Αργότερα, στη διάρκεια του μηνός Φεβρουαρίου, οι ίδιες αυτές 2 000 μονάδες υπάγονται σε καθεστώς ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με την Η στο κράτος μέλος 2.

21) Άλλες 2 000 μονάδες του αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με τη Β στο κράτος μέλος 2 μετακινούνται στο απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος με την Η στο κράτος μέλος 2.

Πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβάλλει η Α

Ιανουάριος

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλεται στο κράτος μέλος 1 για τον μήνα Ιανουάριο, η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τις ακόλουθες πληροφορίες:

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας Β στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά (ο αριθμός αυτός αναφέρεται μόνο μία φορά και καλύπτει τις πράξεις 1 και 3).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας Γ στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά (πράξη 2).

– Τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β και της Γ στο κράτος μέλος 2 στην ίδια γραμμή (πράξη 4).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β στο κράτος μέλος 2 με επισήμανση που υποδεικνύει την επιστροφή των αγαθών, και χωρίς ποσά (πράξη 5).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β και το ποσό των 100 000 EUR (πράξη 6).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Α στο κράτος μέλος 2 με το φορολογητέο ποσό που καθορίστηκε για την θεωρούμενη ενδοκοινοτική παράδοση βάσει του άρθρου 76 της οδηγίας ΦΠΑ (πράξη 7). Ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Δ δεν χρειάζεται να συμπεριληφθεί για τη συγκεκριμένη πράξη καθώς θεωρείται εγχώρια παράδοση από την Α στη Δ στο κράτος μέλος 2.

Φεβρουάριος

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλεται στο κράτος μέλος 1 για τον μήνα Φεβρουάριο, η Α θα πρέπει να συμπεριλάβει τις ακόλουθες πληροφορίες:

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας Β στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά (πράξη 8).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας Γ στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά (πράξη 9).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Α στο κράτος μέλος 2 με το φορολογητέο ποσό που καθορίστηκε για την θεωρούμενη ενδοκοινοτική παράδοση βάσει του άρθρου 76 της οδηγίας ΦΠΑ (πράξη 10). Επιπροσθέτως, για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, η Α θα πρέπει να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στο κράτος μέλος 2 στον οποίο θα περιλαμβάνεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Ε στο κράτος μέλος 3 χωρίς να αναφέρονται ποσά.

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Δ στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά (πράξη 11).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Δ στο κράτος μέλος 2 με επισήμανση που υποδεικνύει την επιστροφή των αγαθών, και χωρίς ποσά (πράξη 12).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της ΣΤ στο κράτος μέλος 2 χωρίς ποσά (πράξη 13).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Β και το ποσό των 160 000 EUR (πράξη 14).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Γ και το ποσό των 120 000 EUR (πράξη 15).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της ΣΤ στο κράτος μέλος 2 με επισήμανση που υποδεικνύει την επιστροφή των αγαθών, και χωρίς ποσά (πράξη 16).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εταιρειών ΣΤ και Η στο κράτος μέλος 2, χωρίς ποσά, στην ίδια γραμμή (συναλλαγή 17).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρείας ΣΤ και το ποσό των 40 000 EUR (πράξη 18).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Α στο κράτος μέλος 2 με το φορολογητέο ποσό που καθορίστηκε για την θεωρούμενη ενδοκοινοτική παράδοση βάσει του άρθρου 76 της οδηγίας ΦΠΑ (πράξη 19). Η συγκεκριμένη πράξη θα πρέπει να συγχωνευθεί σε μία γραμμή με την πράξη 10 στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα. Συνεπώς, θα υπάρχει μόνο μία γραμμή στην οποία θα εμφανίζεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Α στο κράτος μέλος 2 για συνολικό φορολογητέο ποσό που καθορίστηκε και για τις δύο θεωρούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις βάσει του άρθρου 76 της οδηγίας ΦΠΑ (πράξεις 10 και 19). Επιπροσθέτως, για τη συγκεκριμένη πράξη (πράξη 19) η Α θα πρέπει να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στο κράτος μέλος 2 στον οποίο θα περιλαμβάνεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Ζ και το ποσό των 100 000 EUR.

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εταιρειών Β και Γ στο κράτος μέλος 2 στην ίδια γραμμή, και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εταιρειών Γ και Η στο κράτος μέλος 2 σε άλλη γραμμή, χωρίς ποσά (πράξη 20).

– Τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εταιρειών Β και Η στο κράτος μέλος 2 στην ίδια γραμμή, χωρίς ποσά (πράξη 21).

2.5.22. Τι σημαίνει η «αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]» στο άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ;

Γενικά, βάσει του άρθρου 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) και του άρθρου 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν αγαθά αποστέλλονται στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος από ένα κράτος μέλος σε άλλο, ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του) πρέπει να περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλει την ταυτότητα τού υποκειμένου στον φόρο για τον οποίο προορίζονται τα αγαθά[11] (του σκοπούμενου αποκτώντος) καθώς και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί από το κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά (χωρίς την αξία των αγαθών). Αυτό απαιτείται από τη νομοθεσία για κάθε μεταβίβαση (μεταφορά αγαθών) που πραγματοποιείται από προμηθευτή σε σκοπούμενο αποκτώντα.

Η προαναφερόμενη αναφορά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα παρέχει τις ακόλουθες πληροφορίες στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη:

i) το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκε μεταβίβαση (μεταφορά) αγαθών τα οποία ανήκαν στον υποκείμενο στον φόρο που υποβάλλει τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο (ή από τρίτον για λογαριασμό του) και από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος και ότι, συνεπώς, υπάρχει φυσική παρουσία αγαθών στην επικράτεια του δεύτερου αυτού κράτους μέλος·

ii) το γεγονός ότι τα εν λόγω αγαθά βρίσκονται αποθηκευμένα στο κράτος μέλος άφιξης στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αναφέρεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα και ότι πιθανώς θα περιέλθουν στην κυριότητα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο·

[11] Βλ. ενότητα 2.5.23.

iii) το γεγονός ότι δεν αναφέρεται αξία στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα υποδεικνύει ότι η αποστολή των αγαθών πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και ότι, ως εκ τούτου, δεν συνιστά «συνήθη» ενδοκοινοτική παράδοση.

Εκτός των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις «συνήθεις» περιπτώσεις στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ο προμηθευτής επιβάλλεται επίσης να περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα πληροφορίες σχετικά με «*οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη*» (άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).

Στο νομικό κείμενο δεν καθορίζεται περαιτέρω τι εμπεριέχει αυτή η προϋπόθεση. Θεωρητικά, και με βάση αυστηρή προσέγγιση, μια σειρά σεναρίων που ενδέχεται να προκύψουν μετά την αποστολή των αγαθών στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να θεωρηθεί ως τέτοια αλλαγή, καθώς οι αρχικά υποβληθείσες πληροφορίες (που περιλαμβάνουν τα τρία στοιχεία που αναφέρθηκαν ανωτέρω) δεν θα είναι πλέον ακριβείς.

Ακολουθεί επισκόπηση των εν λόγω σεναρίων:

– Περιπτώσεις αγαθών που περιήλθαν στην κυριότητα του σκοπούμενου αποκτώντος, αντικατάσταση του σκοπούμενου αποκτώντος, αγαθά πωλούμενα εντός της χώρας σε πελάτη εκτός του σκοπούμενου αποκτώντος. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να θεωρηθεί ότι επήλθε «αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]», δεδομένου ότι τα αγαθά δεν βρίσκονται πλέον στη διάθεση, ούτε είναι πιθανό να περιέλθουν στην κυριότητα, του υποκειμένου στον φόρο του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αναφερόταν αρχικά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (βλ. σημείο ii) ανωτέρω)[12].

– Περιπτώσεις αγαθών που επιστρέφονται στον προμηθευτή, αγαθών που πωλούνται σε πελάτη σε άλλο κράτος μέλος, αγαθών που εξάγονται εκτός της ΕΕ και περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής των αγαθών. Σε αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να θεωρηθεί ότι επήλθε «αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]», καθώς δεν υφίσταται πλέον φυσική παρουσία των αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί αρχικά (βλ. σημείο i) ανωτέρω). Εξάλλου, και στην προκείμενη περίπτωση, τα αγαθά δεν βρίσκονται πλέον στη διάθεση, ούτε είναι πιθανό να περιέλθουν στην κυριότητα, του υποκειμένου στον φόρο του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αναφερόταν αρχικά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (βλ. σημείο ii) ανωτέρω).

Στην πλειονότητα των προαναφερόμενων περιπτώσεων, παύει να εφαρμόζεται η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (άρθρο 17α παράγραφος 7 της οδηγίας ΦΠΑ) και λαμβάνει χώρα παράδοση (στην περίπτωση αγαθών που περιήλθαν στην κυριότητα του σκοπούμενου αποκτώντος) ή μεταβίβαση (κατά την έννοια του άρθρου 17 της οδηγίας ΦΠΑ). Και οι δύο περιπτώσεις συνιστούν ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποιείται από τον προμηθευτή στο πρώτο κράτος μέλος και ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος του αρχικού

[12] Ειδικότερα, όσον αφορά τα αγαθά που περιήλθαν στην κυριότητα του σκοπούμενου αποκτώντος, αυτά ανήκουν ήδη σε αυτόν και, ως εκ τούτου, δεν υπάγονται πλέον στις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

αποθέματος. Η εν λόγω παράδοση πρέπει να αναφέρεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του προμηθευτή (βάσει του άρθρου 262 παράγραφος 1 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ), προκειμένου να εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των αγαθών.

Ως αποτέλεσμα, το να θεωρούνται οι εν λόγω περιπτώσεις ως «αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]» θα προκαλούσε επικαλύψεις, σύγχυση και πρόσθετο φόρτο για τις επιχειρήσεις καθώς θα συνεπαγόταν για άλλη μια φορά εκ νέου αναφορά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (βάσει του άρθρου 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ).

Ωστόσο, σε δύο από τα προαναφερθέντα σενάρια παραμένει σε εφαρμογή η απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις), με αποτέλεσμα να μην απαιτείται εκ νέου αναφορά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα βάσει του άρθρου 262 παράγραφος 1 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ: η *αντικατάσταση του σκοπούμενου αποκτώντος* και η *επιστροφή των αγαθών*.

Συνάγεται επομένως ότι η ««αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη [ο υποκείμενος στον φόρο]»» στο άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ θα πρέπει να περιορίζεται στις δύο αυτές περιπτώσεις, καθώς η εκ νέου αναφορά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα είναι σημαντική για την εξασφάλιση της φυσικής παρακολούθησης των αγαθών και την ορθή ταυτοποίηση του υποκειμένου στον φόρο που δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των αγαθών. Από νομική άποψη, η ερμηνεία αυτή συνάδει με το άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ που ορίζει ότι η αναφορά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Επίσης, η συγκεκριμένη ερμηνεία συνάδει με τον στόχο των κανόνων και συνεπάγεται πολύ μικρότερο φόρτο για τις επιχειρήσεις από εκείνον που θα απέρρεε από μια αυστηρή ερμηνεία.

2.5.23. Πώς πρέπει να γίνεται αντιληπτή η «ταυτότητα» του σκοπούμενου αποκτώντος στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ;

Μία από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος είναι η υποχρέωση του προμηθευτή να περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα την ταυτότητα του σκοπούμενου αποκτώντος, καθώς και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί από το κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά.

Στην πράξη, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα μπορεί να αναφέρεται μόνον ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος. Συνεπώς, το ερώτημα είναι πώς εκπληρώνεται η απαίτηση του άρθρου 17α παράγραφος 2 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ για συμπερίληψη της ταυτότητας του σκοπούμενου αποκτώντος στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η ταυτοποίηση ενός υποκειμένου στον φόρο με τη χρήση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σημαίνει στην πράξη ότι κάθε αριθμός αποδίδεται σε έναν συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να αποθηκεύουν σε ηλεκτρονικό σύστημα τα δεδομένα σχετικά με την ταυτότητα, τη δραστηριότητα, τη νομική μορφή και τη διεύθυνση των προσώπων στα οποία έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του

Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας).

Με άλλα λόγια, η ταυτότητα ενός υποκειμένου στον φόρο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του εν λόγω προσώπου είναι στενά συνδεδεμένα (και κατά κανόνα αδιαχώριστα) στο σύστημα.

Κατά συνέπεια, θα πρέπει να θεωρείται ότι η απαίτηση για συμπερίληψη της ταυτότητας του σκοπούμενου αποκτώντος έχει τηρηθεί όταν ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του εν λόγω σκοπούμενου αποκτώντος αναφέρεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα. Αυτό επιβεβαιώνεται και από τη διατύπωση του άρθρου 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται μόνο στον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος, χωρίς μνεία στην ταυτότητά του.

2.5.24. Έχουν προβλεφθεί μεταβατικά μέτρα για τις μεταφορές που αρχίζουν πριν από και ολοκληρώνονται μετά την έναρξη εφαρμογής της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος;

Οι νομικές διατάξεις δεν προβλέπουν μεταβατικά μέτρα σε σχέση με τις μεταφορές αγαθών που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και τελειώνουν μετά τη συγκεκριμένη ημερομηνία (έναρξη εφαρμογής της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος). Ωστόσο, είναι ανάγκη να διασφαλιστεί η ενιαία αντιμετώπιση των εν λόγω περιπτώσεων. Προς τούτο, δεδομένου ότι οι κανόνες για την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος και ο εκεί παρατιθέμενος ορισμός των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι «τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται ... σε άλλο κράτος μέλος» (άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ), φαίνεται ότι θα πρέπει να ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:

– εάν η μεταφορά αρχίσει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2020, δεν μπορεί να εφαρμοστεί η απλούστευση που θεσπίζεται με το άρθρο 17α της οδηγίας ΦΠΑ, ακόμη και όταν η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία αυτή·

– εάν η μεταφορά αρχίσει την 1η Ιανουαρίου 2020 ή μετά την ημερομηνία αυτή, εφαρμόζονται οι νέοι κανόνες σχετικά με την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Αν εφαρμόζεται η απλούστευση, πρέπει να συμπληρώνεται δεόντως ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας για την περίοδο υποβολής δήλωσης που περιλαμβάνει την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς.

2.5.25. Μπορεί ένας προμηθευτής, μη εγκατεστημένος στην ΕΕ, να κάνει χρήση της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος; Εφαρμόζεται η «απαλλαγή τελωνειακού καθεστώτος 42» σε εισαγωγές αγαθών τα οποία στη συνέχεια υπάγονται σε ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος;

Στο πλαίσιο της απλούστευσης για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, ο προμηθευτής δεν μπορεί να διατηρεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά. Πέραν τούτου, δεν υπάρχει άλλη προϋπόθεση σχετικά με την εγκατάσταση του προμηθευτή, ο οποίος μπορεί να είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος ή και αλλού.

Μπορεί να τεθεί το ερώτημα κατά πόσον η απαλλαγή που θεσπίζεται στο άρθρο 143 παράγραφος 1 στοιχείο δ) και παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ (η λεγόμενη «απαλλαγή τελωνειακού καθεστώτος 42») εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία μια εισαγωγή αγαθών ακολουθείται από μεταφορά στο πλαίσιο ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Η απάντηση είναι ότι εφόσον κατά τον χρόνο εισαγωγής δεν είναι ακόμη βέβαιη η παράδοση σε αποκτώντα, η απαλλαγή τελωνειακού καθεστώτος 42 δεν μπορεί να εφαρμοστεί. Ενδέχεται, συνεπώς, σε μια τέτοια περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί τη μεταφορά των αγαθών να προτιμήσει να μην εφαρμόσει την απλούστευση των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος προκειμένου να μη χάσει την απαλλαγή κατά την εισαγωγή (βάσει του άρθρου 143 παράγραφος 1 στοιχείο δ) της οδηγίας ΦΠΑ).

2.5.26. <u>Ταυτότητα του σκοπούμενου αποκτώντος - πώς πρέπει να γνωστοποιείται η ταυτότητα στον προμηθευτή; Είναι αρκετή μια σύμβαση πώλησης;</u>

Η οδηγία ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένους κανόνες επ' αυτού, αλλά η σύμβαση μεταξύ του προμηθευτή και του σκοπούμενου αποκτώντος που αποτελεί τη βάση της συναλλαγής στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος θεωρείται αρκετή. Εκτός από την ταυτότητα του σκοπούμενου αποκτώντος, πρέπει επίσης να γνωστοποιείται στον προμηθευτή ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει αποδοθεί στον εν λόγω σκοπούμενο αποκτώντα από το κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά. Ο προμηθευτής πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του σκοπούμενου αποκτώντος στον ανακεφαλαιωτικό του πίνακα που υποβάλλεται για την περίοδο μεταφοράς των αγαθών.

2.5.27. <u>Πώς νοείται η «συμφωνία» στο άρθρο 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ; Πρόκειται σε όλες τις περιπτώσεις για σύμβαση πώλησης;</u>

Η οδηγία ΦΠΑ δεν ορίζει ούτε υπαγορεύει το είδος συμφωνίας που πρέπει να υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του σκοπούμενου αποκτώντος. Εντούτοις, μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι όταν υφίσταται σύμβαση μεταξύ των δύο μερών βάσει της οποίας ο σκοπούμενος αποκτών εξουσιοδοτείται να αφαιρεί ορισμένο είδος αγαθών από το απόθεμα έναντι καταβολής ορισμένου αντιτίμου (αποκτώντας έτσι την κυριότητα των εν λόγω αγαθών), τότε πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 17α παράγραφος 2 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με «ισχύουσα συμφωνία μεταξύ των δύο υποκειμένων στον φόρο».

2.5.28. <u>Πληρούνται οι προϋποθέσεις σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος εάν τα αγαθά που πρόκειται να παραδοθούν στον σκοπούμενο αποκτώντα πρέπει πρώτα να υποβληθούν σε διαλογή από τρίτο στην αποθήκη;</u>

Δεν ορίζεται τίποτε επ' αυτού στην οδηγία ΦΠΑ· δεν αποκλείεται συνεπώς το ενδεχόμενο να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος στην προκείμενη περίπτωση.

2.5.29. <u>Τι θεωρείται και τι δεν θεωρείται αποθήκη στο πλαίσιο της απλούστευσης όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος;</u>

Εύλογα μπορεί να θεωρήσει κανείς ότι οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος συνεπάγονται, κατά κανόνα, την ύπαρξη αποθήκης στο κράτος μέλος άφιξης όπου φυλάσσονται τα αγαθά και απ' όπου μπορούν να περιέλθουν στην κυριότητα του σκοπούμενου αποκτώντος. Το άρθρο 54α παράγραφος 1 στοιχείο γ)

του ΕΚ επιβάλλει ρητώς στον προμηθευτή την υποχρέωση να αναφέρει τη διεύθυνση της αποθήκης και την ημερομηνία άφιξης των αγαθών στην εν λόγω αποθήκη. Ανάλογη υποχρέωση θεσπίζεται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχείο γ) του ΕΚ σχετικά με το βιβλίο καταχώρισης του σκοπούμενου αποκτώντος.

Απεναντίας, η ύπαρξη αποθήκης δεν αναφέρεται στο άρθρο 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ ως προϋπόθεση για την εφαρμογή της απλούστευσης των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Μπορεί, συνεπώς, να τεθεί το ερώτημα κατά πόσον είναι πράγματι αναγκαία η αποθήκη, υπό τη συνήθη έννοια του «τόπου φύλαξης αγαθών», ή αν υφίστανται ως προς αυτό και άλλες δυνατότητες (π.χ. φύλαξη των αγαθών σε φορτηγό που κινείται μεταξύ σκοπούμενων αποκτώντων ή ακόμη και σε χαρτοφύλακα, όταν τα αγαθά που αποτελούν το αντικείμενο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος είναι πολύ μικρού μεγέθους).

Κατά την άποψη των υπηρεσιών της Επιτροπής, είναι πιθανό τα ανωτέρω σενάρια να αποτελούν απλώς περίπτωση «άμεσης» παράδοσης από τον προμηθευτή στον αποκτώντα. Για τον λόγο αυτό, προκειμένου να μπορούν να εφαρμόζουν την απλούστευση του άρθρου 17α της οδηγίας ΦΠΑ, στις συγκεκριμένες περιπτώσεις οι ενδιαφερόμενοι θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξουν, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις φορολογικές αρχές, ότι το ειδικό σενάριο (π.χ. απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος μέσω φορτηγού) εμπίπτει πράγματι στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος κατά την έννοια του άρθρου 17α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει, μεταξύ άλλων, πως πρέπει να αποδείξουν ότι ο προμηθευτής παραμένει κύριος των αγαθών και ότι υφίσταται συμφωνία μεταξύ του εν λόγω προμηθευτή και του σκοπούμενου αποκτώντος βάσει της οποίας ο σκοπούμενος αποκτών δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των αγαθών σε μεταγενέστερο στάδιο. Επίσης, σε αυτές τις περιπτώσεις θα απαιτείται να αποτυπώνεται αδιαλείπτως (σε πραγματικό χρόνο) στα βιβλία καταχώρισης του προμηθευτή και του σκοπούμενου αποκτώντος το πού βρίσκονται τα αγαθά ανά πάσα χρονική στιγμή, ώστε να είναι εφικτός ο κατάλληλος έλεγχος από τις φορολογικές αρχές.

2.5.30. *Μπορεί να τηρείται/-ούνται το/τα βιβλίο/-α καταχώρισης από τρίτο (π.χ. τον προϊστάμενο της αποθήκης) για λογαριασμό του προμηθευτή και/ή του σκοπούμενου αποκτώντος;*

Το βιβλίο καταχώρισης μπορεί να τηρείται από τρίτο, αλλά οι σχετικοί υποκείμενοι στον φόρο, δηλαδή ο προμηθευτής και ο σκοπούμενος αποκτών, παραμένουν υπεύθυνοι για την εκπλήρωση της συγκεκριμένης υποχρέωσης (με εξαίρεση, για τον σκοπούμενο αποκτώντα, τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 στοιχεία γ), ε) και στ) του ΕΚ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 54α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του ΕΚ).

2.5.31. *Στην περίπτωση μεταφοράς που αρχίζει τον μήνα 1 και ολοκληρώνεται τον μήνα 2, ποια είναι η σχετική περίοδος όσον αφορά τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα;*

Σε αντιστοιχία με όσα αναφέρθηκαν στην ενότητα 2.5.24 σε σχέση με τα μεταβατικά μέτρα, η σχετική ημερομηνία στην προκείμενη περίπτωση είναι η ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς. Συνεπώς, ο αριθμός φορολογικού μητρώου του σκοπούμενου αποκτώντος θα πρέπει να αναφέρεται από τον προμηθευτή στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του μηνός 1.

3. ΟΙ ΑΛΥΣΙΔΩΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

3.1. Σχετική διάταξη

Άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ.

3.2. Ιστορικό

Οι αλυσιδωτές συναλλαγές κατά την έννοια του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρονται σε διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών (το οποίο σημαίνει ότι υπάρχουν δύο ή περισσότερες διαδοχικές παραδόσεις) στις οποίες τα παραδιδόμενα αγαθά αποτελούν αντικείμενο ενιαίας ενδοκοινοτικής μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών μελών.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι, σε αυτές τις περιπτώσεις, η ενδοκοινοτική μεταφορά των αγαθών μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις παραδόσεις στην αλυσίδα, η οποία μπορεί να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις[13].

Ωστόσο, η οδηγία ΦΠΑ, όπως ήταν η διατύπωσή της πριν από την 1η Ιανουαρίου 2020, δεν όριζε συγκεκριμένους κανόνες για τον καταλογισμό της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Η νομολογία του ΔΕΕ παρείχε κάποιες κατευθύνσεις, αλλά, σε κάθε περίπτωση, χρειαζόταν συνολική εκτίμηση όλων των ειδικών περιστάσεων για κάθε επιμέρους περίπτωση.

Ως εξ αυτού, δεν εφαρμοζόταν κάποιος γενικός κανόνας στις περιπτώσεις αυτές και η εκτίμηση για τον τρόπο καταλογισμού της ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών σε συγκεκριμένη συναλλαγή κατά μήκος της αλυσίδας έπρεπε να γίνεται ξεχωριστά για κάθε περίπτωση. Η κατάσταση αυτή μπορούσε να οδηγήσει στην υιοθέτηση διαφορετικών προσεγγίσεων μεταξύ των κρατών μελών, με αποτέλεσμα καταστάσεις διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης, και πρόκληση ανασφάλειας δικαίου για τους φορείς εκμετάλλευσης.

Η νέα διάταξη στο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ εγκύπτει στο ζήτημα αυτό, θεσπίζοντας κανόνες για τον καταλογισμό της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας συναλλαγών.

3.3. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Η οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου προσέθεσε ένα νέο άρθρο 36α στην οδηγία ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό αποσαφηνίζει ποια είναι η παράδοση στην οποία πρέπει να καταλογίζεται η ενδοκοινοτική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών στις περιπτώσεις αλυσιδωτής συναλλαγής, δηλαδή ποια παράδοση πρέπει να θεωρείται ως η ενδοκοινοτική παράδοση.

Για να εφαρμόζεται το άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- Τα αγαθά πρέπει να παραδίδονται διαδοχικά. Συνεπώς, στην αλυσιδωτή συναλλαγή είναι αναγκαίο να ενέχονται τουλάχιστον τρία πρόσωπα.

[13] Αυτό αποφάνθηκε για πρώτη φορά το ΔΕΕ στην απόφαση της 6ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση C-245/04, *Emag Handel Eder*.

- Τα αγαθά πρέπει να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος. Ως αποτέλεσμα, οι αλυσιδωτές συναλλαγές που περιλαμβάνουν εισαγωγές και εξαγωγές, ή περιλαμβάνουν μόνο παραδόσεις εντός της επικράτειας κράτους μέλους, δεν καλύπτονται από τη διάταξη.
- Τα αγαθά πρέπει να μεταφέρονται ή να αποστέλλονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη σε όλο το μήκος της αλυσίδας.

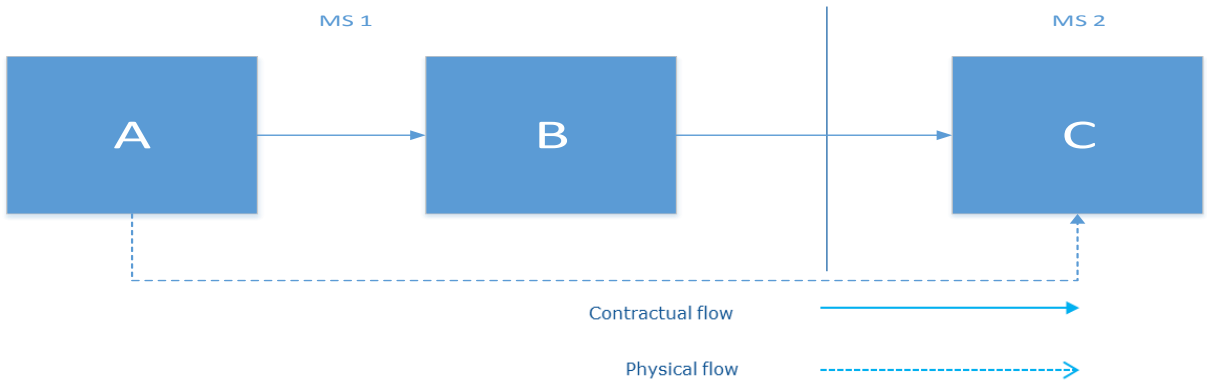
Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, το άρθρο 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει τον γενικό κανόνα: η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών καταλογίζεται στην παράδοση **προς** τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης.

Ωστόσο, το άρθρο 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τη δυνατότητα παρέκκλισης από τον γενικό κανόνα. Η παρέκκλιση είναι δυνατή όταν ο ενδιάμεσος φορέας κοινοποιεί στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά. Στην προκείμενη περίπτωση, η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών καταλογίζεται στην παράδοση **από** τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης.

Στο άρθρο 36α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ παρέχεται ο ορισμός του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης. Είναι ο προμηθευτής, διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του. Για να μπορεί να αποδείξει τον ρόλο του ως ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης, ο εν λόγω προμηθευτής θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία ότι πραγματοποίησε τη μεταφορά των αγαθών για λογαριασμό του ή ότι οργάνωσε τη μεταφορά των αγαθών μέσω τρίτου μέρους που ενεργούσε για λογαριασμό του.

3.4. Διαφορετικά σενάρια - παραδείγματα

3.4.1. Παράδειγμα 1 – απλή περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής

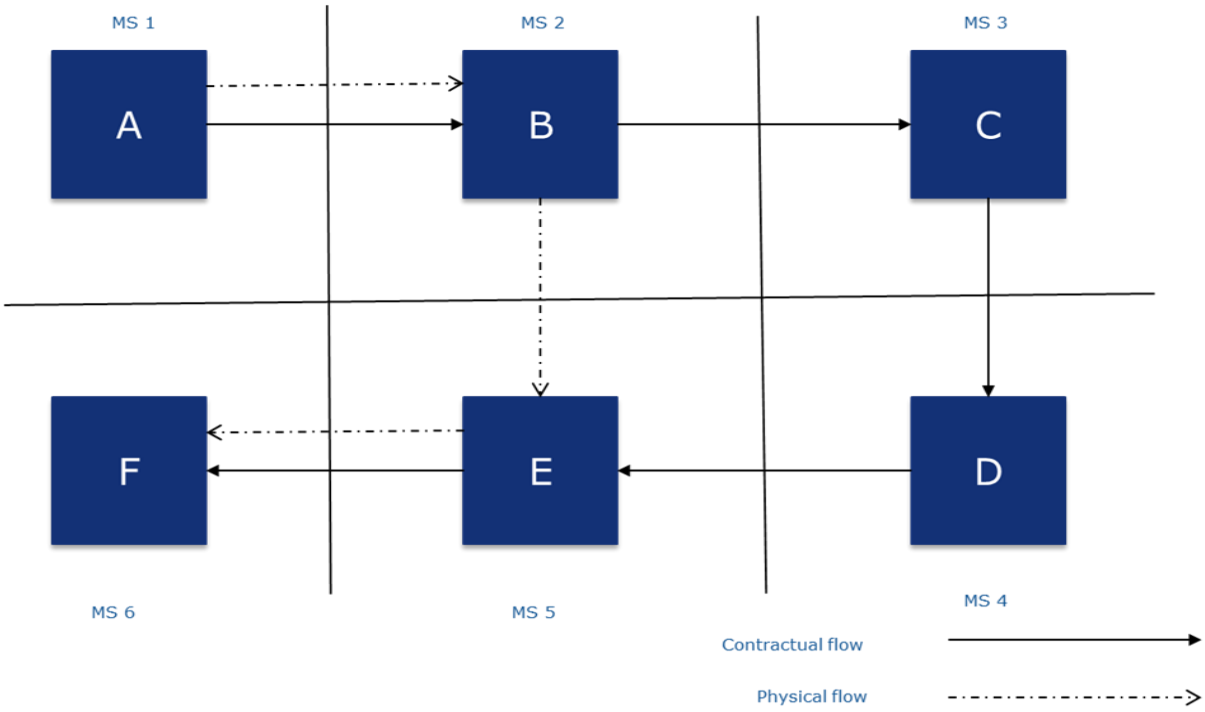


Εδώ έχουμε διαδοχικές παραδόσεις αγαθών από τον Α στον Β και από τον Β στον Γ, με τα αγαθά να μεταφέρονται μόνο μία φορά, από τον Α στο κράτος μέλος 1 στον Γ στο κράτος μέλος 2. Το πρόβλημα στην προκείμενη περίπτωση έγκειται στο να προσδιοριστεί κατά πόσον η ενδοκοινοτική μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην παράδοση από τον Α στον Β ή στην παράδοση από τον Β στον Γ.

Ωστόσο, υπάρχουν πιο σύνθετες περιπτώσεις, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν ακόμη και περισσότερες από μία μεταφορές των αγαθών εντός της ΕΕ. Σε αυτές τις περιπτώσεις, είναι σημαντικό να αναλυθεί ποιες συναλλαγές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του μέτρου που θεσπίζεται στο άρθρο 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ και ποιες δεν

καλύπτονται από αυτό, με αποτέλεσμα να πρέπει να εξετάζονται χωριστά. Επομένως, αυτό που καταρχάς απαιτείται είναι να οριοθετηθεί η αλυσιδωτή συναλλαγή.

3.4.2. Παράδειγμα 2 – μια πιο σύνθετη περίπτωση που περιλαμβάνει διαφορετικές μεταφορές



Το συγκεκριμένο παράδειγμα περιλαμβάνει τρεις διαφορετικές μεταφορές: από τον Α στον Β, από τον Β στον Ε και από τον Ε στον ΣΤ. Θεωρείται όχι μόνον ότι οι μεταφορές πραγματοποιούνται διαδοχικά στον χρόνο αλλά και ότι μεσολαβεί σαφής διακοπή μεταξύ τους ώστε να μην είναι δυνατό να θεωρηθούν ως ενιαία μεταφορά. Σε αυτήν την περίπτωση η παράδοση από τον Α στον Β και από τον Ε στον ΣΤ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του μέτρου που εφαρμόζεται για τις αλυσιδωτές συναλλαγές, καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, και συγκεκριμένα την απευθείας μεταφορά από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη σε αλυσίδα που περιλαμβάνει διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Συνεπώς, οι παραδόσεις μεταξύ του Α και του Β, και μεταξύ του Ε και του ΣΤ, συνιστούν «συνήθεις» ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Αντιστρόφως, οι συναλλαγές μεταξύ του Β, του Γ, του Δ και του Ε αποτελούν μέρος αλυσιδωτής συναλλαγής: τα αγαθά παραδίδονται διαδοχικά μεταξύ των τεσσάρων αυτών μερών, τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος (ΚΜ 2) σε άλλο κράτος μέλος (ΚΜ 5) και τα αγαθά μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή (Β) στον τελευταίο παραλήπτη (Ε) σε όλο το μήκος της αλυσίδας.

Οι τρεις αυτές συναλλαγές μεταξύ των τεσσάρων συγκεκριμένων μερών πρέπει, συνεπώς, να εξεταστούν προκειμένου να καταλογιστεί η μεταφορά σε μία μόνον εξ αυτών.

3.5. Καταλογισμός της μεταφοράς σε μία από τις παραδόσεις στην αλυσίδα – εξηγήσεις για τα παραδείγματα 1 και 2

Το άρθρο 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει τον γενικό κανόνα. Η μεταφορά καταλογίζεται **μόνο** στην παράδοση προς τον «**ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης**».

Ένα πρώτο συμπέρασμα που συνάγεται από τον κανόνα αυτόν είναι ότι η μεταφορά ή η αποστολή μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία παράδοση. Κατά συνέπεια, οι άλλες παραδόσεις κατά μήκος της αλυσίδας θα διέπονται από τους κανόνες σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών χωρίς μεταφορά και θα χαρακτηρίζονται ως εγχώριες παραδόσεις, είτε στο κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών είτε στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών.

Το δεύτερο συμπέρασμα που μπορεί να συναχθεί από τον κανόνα είναι ότι για να καταλογιστεί η μεταφορά ή η αποστολή των αγαθών σε μία παράδοση είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης», σύμφωνα με τον ορισμό που αναφέρθηκε στην ενότητα 3.3 ανωτέρω.

Επισημαίνεται ότι το πεδίο εφαρμογής των κανόνων στο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ περιορίζεται στην αποσαφήνιση της συναλλαγής στην αλυσίδα στην οποία καταλογίζεται η μεταφορά. Οι εν λόγω κανόνες δεν έχουν επίπτωση στην υποχρέωση καταβολής του φόρου, που καθορίζεται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες.

3.5.1. Ο καταλογισμός της μεταφοράς στο παράδειγμα 1

Στην προκείμενη περίπτωση, θα θεωρηθεί ότι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης είναι ο Β. Αυτό σημαίνει ότι ο Β αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2, ο ίδιος (για λογαριασμό του και όχι για λογαριασμό άλλου μέρους κατά μήκος της αλυσίδας) είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του.

Ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών καταλογίζεται μόνο στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης. Συνεπώς, η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών θα είναι η παράδοση από τον Α στον Β. Σε αυτή την περίπτωση, ο Β θα πρέπει να γνωστοποιήσει στον Α τον αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει λάβει από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος 1 προκειμένου η παράδοση που πραγματοποιείται από τον Α να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Ο Β θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών στο κράτος μέλος 2. Η παράδοση από τον Β στον Γ θα αποτελεί εγχώρια παράδοση στο κράτος μέλος 2 και ο Β θα είναι υπόχρεος στο κράτος μέλος 2 για τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στη συγκεκριμένη παράδοση[14]. Ο Β θα πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 2 και να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

Ωστόσο, όπως βλέπουμε στο παράδειγμα 1, ο Β είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος 1. Είναι πιθανό να του έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από το κράτος μέλος 1 και, σε αυτήν την περίπτωση, μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιήσει στον Α τον συγκεκριμένο αριθμό φορολογικού μητρώου αντί για τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος

[14] Εκτός εάν το κράτος μέλος 2 έχει αξιοποιήσει την επιλογή που ορίζεται στο άρθρο 194 της οδηγίας ΦΠΑ. Σε αυτήν την περίπτωση, ο Γ θα είναι υπόχρεος του ΦΠΑ στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης.

μέλος 1. Στην προκείμενη περίπτωση, αντί του γενικού κανόνα του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, ο εφαρμοζόμενος κανόνας είναι εκείνος που ορίζεται στο άρθρο 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών δεν θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον Β, αλλά στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β.

Στην περίπτωση αυτή, ο Α θα πραγματοποιήσει εγχώρια παράδοση στον Β στο κράτος μέλος 1. Ο Β θα πραγματοποιήσει στο κράτος μέλος 1 ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στον Γ. Ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο κράτος μέλος 2. Συνεπώς, ο Β δεν χρειάζεται να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 2, ούτε να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

3.5.2. Ο καταλογισμός της μεταφοράς στο παράδειγμα 2

Όπως εξηγήθηκε ανωτέρω, στο συγκεκριμένο παράδειγμα μόνον οι παραδόσεις μεταξύ των Β, Γ, Δ και Ε αποτελούσαν μέρος της αλυσιδωτής συναλλαγής.

α) Ο πρώτος προμηθευτής στην αλυσίδα οργανώνει την αποστολή ή τη μεταφορά[15]

Η νομική διάταξη αποκλείει ρητώς τον πρώτο προμηθευτή από την έννοια του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης. Ως εκ τούτου, οι περιπτώσεις αυτές αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του κανόνα που θεσπίζεται στο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ.

Εν προκειμένω, υπενθυμίζεται ότι ο πρώτος προμηθευτής συμμετέχει μόνο σε μία συναλλαγή στο πλαίσιο της αλυσιδωτής συναλλαγής, στην παράδοση που πραγματοποιεί ο ίδιος. Συνεπώς, εάν ο πρώτος προμηθευτής είναι εκείνος που οργανώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, η αποστολή ή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο στη συναλλαγή στην οποία ενέχεται ο ίδιος, δηλαδή στην παράδοση που αυτός πραγματοποιεί. Η εν λόγω συναλλαγή θα αποτελεί επομένως την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, που απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο ίδιο άρθρο.

Στο σενάριο που περιγράφεται στο παράδειγμα 2, η αλυσιδωτή συναλλαγή συνίσταται σε μεταφορά αγαθών από το κράτος μέλος 2 στο κράτος μέλος 5 απευθείας από τον Β στον Ε και περιλαμβάνει τις παραδόσεις μεταξύ Β, Γ, Δ και Ε, οπότε ο Β είναι ο πρώτος προμηθευτής στην αλυσίδα. Ως εκ τούτου, αν ο Β οργανώνει τη μεταφορά ή την αποστολή των αγαθών, η εν λόγω μεταφορά θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β στον Γ, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από τον Β στο κράτος μέλος 2 απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ) και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Γ υποκείμενη στον φόρο στο κράτος μέλος 5. Οι παραδόσεις από τον Γ προς τον Δ και από τον Δ προς τον Ε θα συνιστούν στην προκείμενη περίπτωση εγχώριες συναλλαγές στο κράτος μέλος 5.

Όπως προαναφέρθηκε, η παράδοση αγαθών από τον Α στον Β, η οποία περιλαμβάνει ειδική μεταφορά από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2 απευθείας από τον Α στον Β, εξαιρείται από την αλυσιδωτή συναλλαγή. Η παράδοση από τον Α στον Β αποτελεί,

[15] Στην παρούσα ενότητα των επεξηγηματικών σημειώσεων όταν γίνεται αναφορά σε υποκείμενο στον φόρο που «οργανώνει τη μεταφορά» αγαθών νοείται ότι ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος (για λογαριασμό του) είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του. Βλ. σχετικά ενότητα 3.6.5.

αφεαυτής, ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος μέλος 1 απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ), και συνεπάγεται ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Β υποκείμενη στον φόρο στο κράτος μέλος 2.

β) Ο τελευταίος παραλήπτης σε όλο το μήκος της αλυσίδας οργανώνει την αποστολή ή τη μεταφορά

Ούτε ο τελευταίος παραλήπτης σε όλο το μήκος της αλυσίδας μπορεί να είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι δεν μπορεί ποτέ να αποτελεί «**προμηθευτή** στην αλυσίδα», σύμφωνα με την προϋπόθεση που ορίζεται στο άρθρο 36α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εξ αυτού, οι περιπτώσεις στις οποίες ο τελευταίος παραλήπτης σε όλο το μήκος της αλυσίδας οργανώνει τη μεταφορά αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του κανόνα που θεσπίζεται στο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ.

Ο τελευταίος παραλήπτης συμμετέχει μόνο σε μία συναλλαγή κατά μήκος της αλυσίδας, στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον ίδιο. Συνεπώς, εάν οργανώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, η εν λόγω αποστολή ή μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο στη συγκεκριμένη συναλλαγή, δηλαδή στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον τελευταίο παραλήπτη.

Και πάλι στο παράδειγμα 2, η αλυσιδωτή συναλλαγή περιλαμβάνει τις παραδόσεις μεταξύ Β, Γ, Δ και Ε, οπότε ο Ε είναι ο τελευταίος παραλήπτης σε όλο το μήκος της αλυσίδας. Ως εκ τούτου, αν ο Ε οργανώνει τη μεταφορά ή την αποστολή των αγαθών, η εν λόγω μεταφορά θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Δ στον Ε, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από τον Δ στο κράτος μέλος 2 απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ) και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Ε υποκείμενη στον φόρο στο κράτος μέλος 5. Οι παραδόσεις από τον Β προς τον Γ και από τον Γ προς τον Δ θα συνιστούν εγχώριες συναλλαγές στο κράτος μέλος 2.

Όπως προαναφέρθηκε, η παράδοση των αγαθών από τον Ε στον ΣΤ εξαιρείται από την αλυσιδωτή συναλλαγή, διότι περιλαμβάνει ειδική μεταφορά από τον Ε στον ΣΤ, η οποία διαφέρει από τη μεταφορά από τον Β στον Ε. Η παράδοση από τον Ε στον ΣΤ αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος μέλος 5 απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ) και συνεπάγεται ενδοκοινοτική απόκτηση από τον ΣΤ υποκείμενη στον φόρο στο κράτος μέλος 6.

γ) Ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης στην αλυσίδα άλλος από τον πρώτο προμηθευτή ή τον τελευταίο παραλήπτη οργανώνει την αποστολή ή τη μεταφορά

Στη συνέχεια θα αναλυθεί τι συμβαίνει όταν στο παράδειγμα 2 ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης είναι ο Γ ή ο Δ.

Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει τον γενικό κανόνα: η μεταφορά των αγαθών καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης (που δεν μπορεί να είναι το πρώτο ή το τελευταίο πρόσωπο στην αλυσίδα των παραδόσεων).

Ωστόσο, το άρθρο 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα. Όταν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης έχει κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος

μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε η αποστολή ή μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση των αγαθών από τον εν λόγω ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης.

Π.χ., αν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης είναι ο Γ, ο γενικός κανόνας συνεπάγεται ότι η μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, δηλαδή στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β στον Γ. Επομένως, η παράδοση από τον Β θα συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος μέλος 2 απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ) και θα πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Γ υποκείμενη στον φόρο στο κράτος μέλος 5. Οι παραδόσεις από τον Γ προς τον Δ και από τον Δ προς τον Ε θα συνιστούν εγχώριες συναλλαγές στο κράτος μέλος 5.

Ωστόσο, η συναλλαγή στην οποία καταλογίζεται η μεταφορά αλλάζει εάν ο Γ κοινοποιήσει στον προμηθευτή του, τον Β, τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, δηλαδή το κράτος μέλος 2. Σε αυτήν την περίπτωση, η αποστολή ή η μεταφορά θα καταλογιστούν στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Γ, δηλαδή στην παράδοση από τον Γ στον Δ.

Συνεπώς, θα πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από τον Γ στο κράτος μέλος 2 απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ) και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Δ υποκείμενη στον φόρο στο κράτος μέλος 5. Η παράδοση από τον Β προς τον Γ θα συνιστά εγχώρια συναλλαγή στο κράτος μέλος 2 και η παράδοση από τον Δ προς τον Ε θα συνιστά εγχώρια συναλλαγή στο κράτος μέλος 5.

3.6. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

3.6.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ

Κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν στην 113η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ της 3ης Ιουνίου 2019

3.	ΝΕΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΘΕΣΠΙΣΜΕΝΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ
3.1	Προέλευση: Επιτροπή
Παραπομπές:	Άρθρο 17α, άρθρο 36α, άρθρο 138 παράγραφοι 1 και 1α, άρθρο 243 παράγραφος 3 και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ Άρθρα 45α και 54α του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ
Θέμα:	Εφαρμογή της δέσμης μέτρων «Προσωρινές Λύσεις»: οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου και εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου (Έγγραφο taxud.c.1(2019)3533969 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 968)

Έγγραφο Δ - taxud.c.1(2019) 7899573 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 975

Αλυσιδωτές συναλλαγές: σε συνδυασμό με την εφαρμογή της απλούστευσης που προβλέπεται στο άρθρο 141 (τριγωνικές συναλλαγές) (ενότητα 3.2.1.)[16]

1. Όταν τα ίδια αγαθά παραδίδονται διαδοχικά και τα εν λόγω αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη σε όλο το μήκος της αλυσίδας, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι στην αλυσίδα των συναλλαγών μόνον ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση («Χ») δύναται, με την επιφύλαξη της εκπλήρωσης όλων των προϋποθέσεων, να επωφεληθεί από την απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές που προβλέπεται στο άρθρο 141 της οδηγίας ΦΠΑ.

2. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι, σε ένα σενάριο όπως αυτό που περιγράφεται στο σημείο 1, η προϋπόθεση που θεσπίζεται στο άρθρο 141 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ θα θεωρείται ότι συντρέχει όταν τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας, από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο που έχει χορηγήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χρησιμοποιεί ο Χ στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής απόκτησης, στον τόπο που έχει υποδειχθεί από το πρόσωπο για το οποίο ο Χ πραγματοποιεί τη μεταγενέστερη παράδοση («Υ»).

3. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι το γεγονός ότι ο Υ πραγματοποιεί μεταγενέστερη παράδοση των αγαθών σε άλλο πρόσωπο κατά μήκος της αλυσίδας, δεν θα έχει επίπτωση στην εφαρμογή της απλούστευσης για τις τριγωνικές συναλλαγές στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον Χ. Για να εφαρμόζεται η απλούστευση, πρέπει ωστόσο να συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ,

[16] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ. Στην ενότητα 3.6.17 των ανά χείρας επεξηγηματικών σημειώσεων περιλαμβάνονται περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την αλληλεπίδραση μεταξύ των κανόνων για τις αλυσιδωτές συναλλαγές και των κανόνων σχετικά με την απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές.

πράγμα που κατά τη σχεδόν ομόφωνη άποψη της επιτροπής ΦΠΑ προϋποθέτει ότι ο Υ διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ επί της εν λόγω μεταγενέστερης παράδοσης και ότι έχει οριστεί, σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ, ως υπόχρεος του ΦΠΑ που οφείλεται για τη συγκεκριμένη παράδοση.

3.6.2. <u>Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής της διάταξης;</u>

Υπάρχουν ορισμένες συναλλαγές που δεν καλύπτονται από το άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ.

Όπως αναφέρθηκε στην ενότητα 3.3, τα αγαθά πρέπει να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, οι αλυσιδωτές συναλλαγές που περιλαμβάνουν εισαγωγές και εξαγωγές, ή περιλαμβάνουν μόνο παραδόσεις εντός του εδάφους κράτους μέλους δεν καλύπτονται από τη διάταξη.

Επιπλέον, το άρθρο 36α παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείει από την εφαρμογή του κανόνα για τις αλυσιδωτές συναλλαγές τις περιπτώσεις που καλύπτονται από το άρθρο 14α της οδηγίας ΦΠΑ. Συνεπώς, ο κανόνας δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο διευκολύνει, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων:

α) τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών εισαγόμενων από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες σε δέματα με εσωτερική αξία που δεν υπερβαίνει τα 150 EUR, ή

β) την παράδοση αγαθών εντός της Κοινότητας από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο εντός της Κοινότητας σε μη υποκείμενο στον φόρο.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο υποκείμενος στον φόρο που διευκολύνει την παράδοση θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει ο ίδιος αυτά τα αγαθά· ωστόσο, οι κανόνες του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με τις αλυσιδωτές συναλλαγές δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν στις παραδόσεις αυτές.

3.6.3. <u>Ποιος μπορεί να είναι ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης;</u>

Ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης αποτελεί συνιστώσα ύψιστης σημασίας για την εφαρμογή του κανόνα. Ανάλογα με την επιλογή στην οποία θα προχωρήσει ο εν λόγω ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης, η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται προς αυτόν ή στην παράδοση που πραγματοποιείται από αυτόν.

Επομένως, αφού προσδιοριστεί η αλυσιδωτή συναλλαγή, το επόμενο βήμα είναι να καθοριστεί ποιος είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης.

Όπως αναφέρθηκε στην ενότητα 3.3, το άρθρο 36α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» ως προμηθευτή διαφορετικό από τον πρώτο προμηθευτή, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του.

3.6.4. <u>Ποιος δεν μπορεί να είναι ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης;</u>

Όπως εξηγήθηκε στην ενότητα 3.5.2 κατά την ανάλυση του παραδείγματος 2, ούτε ο πρώτος προμηθευτής ούτε ο τελευταίος παραλήπτης σε όλο το μήκος της αλυσίδας μπορεί να είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Ο πρώτος προμηθευτής αποκλείεται ρητώς

με τη διατύπωση της διάταξης και ο τελευταίος παραλήπτης δεν είναι προμηθευτής στην αλυσίδα. Συνεπώς, κανείς εκ των δύο δεν μπορεί να είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης.

Επισημαίνεται ότι εάν είναι εκείνοι που οργανώνουν τη μεταφορά των αγαθών, δεν υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με τον τρόπο καταλογισμού της ενδοκοινοτικής μεταφοράς. Αν την έχει οργανώσει ο πρώτος προμηθευτής, η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται από αυτόν. Αν ο τελευταίος παραλήπτης είναι εκείνος που οργάνωσε τη μεταφορά, η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται προς αυτόν.

3.6.5. Τι σημαίνει η φράση «αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του»;

Η διατύπωση αυτή αναπαράγει τη διατύπωση του άρθρου 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, που αναφέρεται σε «παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται ... από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους». Ως εκ τούτου, η ερμηνεία πρέπει να είναι η ίδια με εκείνη που δίνεται στην προαναφερόμενη διάταξη.

Κατά κανόνα, ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης θα είναι ο προμηθευτής στην αλυσίδα ο οποίος οργανώνει (είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του) τη μεταφορά των αγαθών· το πρόσωπο που είτε πραγματοποιεί τη μεταφορά το ίδιο για λογαριασμό του, ή αναθέτει με σύμβαση τη μεταφορά σε τρίτο μέρος που θα ενεργεί για λογαριασμό του.

Ως προς αυτό, η γενική εισαγγελέας Kokott στις προτάσεις της στην υπόθεση *Herst* [17] κατέληγε στο συμπέρασμα ότι «*κατά τον καταλογισμό της απλής διασυνοριακής διακινήσεως προϊόντων σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας πράξεως, έχει καθοριστική σημασία το ποιος φέρει τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής των προϊόντων κατά τη διασυνοριακή μεταφορά τους. Η παράδοση αυτή είναι η αφορολόγητη ενδοκοινοτική παράδοση της οποίας ο τόπος παραδόσεως είναι ο τόπος ενάρξεως της μεταφοράς*». Ως εκ τούτου, κατά τη γνώμη της, ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης είναι ο υποκείμενος στον φόρο κατά μήκος της αλυσίδας που επωμίζεται τον κίνδυνο της απώλειας ή της ζημίας των αγαθών κατά τη μεταφορά[18].

Ωστόσο, το κριτήριο αυτό μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να δημιουργήσει ορισμένες πρακτικές δυσκολίες. Μπορεί, π.χ., ο κίνδυνος τυχαίας απώλειας των αγαθών να επιμερίζεται μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή σε ορισμένα σημεία της μεταφοράς ανάλογα με τον χρησιμοποιούμενο διεθνή εμπορικό όρο (Incoterm). Στις περιπτώσεις αυτές, είναι δύσκολο να καθοριστεί ένας μοναδικός υποκείμενος στον φόρο κατά μήκος της αλυσίδας ο οποίος επωμίζεται τον κίνδυνο απώλειας ή ζημίας των αγαθών καθ' όλη τη διάρκεια της πράξης μεταφοράς.

Σε ανάλογες περιπτώσεις, για να καθοριστεί ποιος είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης, το καταλληλότερο κριτήριο θα ήταν εκείνο του υποκειμένου στον φόρο

---

[17] Γνώμη της γενικής εισαγγελέα Kokott της 3ης Οκτωβρίου 2019 στην υπόθεση C-401/18, Herst, s.r.o. κατά Odvolací finanční ředitelství, σκέψη 79.

[18] Αυτό είναι ανεξάρτητο από το γεγονός ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μπορεί να έχει συνάψει ασφαλιστήριο συμβόλαιο, ώστε να λάβει αποζημίωση σε περίπτωση απώλειας ή ζημίας των αγαθών.

κατά μήκος της αλυσίδας ο οποίος μεταφέρει τα αγαθά ο ίδιος ή προχωρά στις αναγκαίες διευθετήσεις με τρίτο για τη μεταφορά των αγαθών, συνάπτοντας σύμβαση με τον εν λόγω τρίτο. Εξαίρεση αποτελούν οι περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις φορολογικές αρχές ότι, στην πραγματικότητα, η μεταφορά πραγματοποιήθηκε, ή η σύμβαση συνάφθηκε, για λογαριασμό άλλου υποκειμένου στον φόρο κατά μήκος της αλυσίδας ο οποίος επωμίστηκε στην πράξη τον κίνδυνο τυχαίας απώλειας των αγαθών κατά την επιχείρηση μεταφοράς.

Ως προς αυτό, υπογραμμίζεται ότι το γεγονός ότι ένα από τα μέρη κατά μήκος της αλυσίδας καταβάλλει το τίμημα για τη μεταφορά δεν είναι από μόνο του αρκετό για να συναχθεί ότι το πρόσωπο αυτό είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Το μέρος αυτό μπορεί να καταβάλλει το τίμημα της μεταφοράς, π.χ., εν είδει μερικής εξόφλησης της παράδοσης που πραγματοποιήθηκε προς αυτό.

3.6.6. Προμηθευτής στην αλυσίδα άλλος από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης πραγματοποιεί τη μεταφορά των αγαθών για λογαριασμό του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης

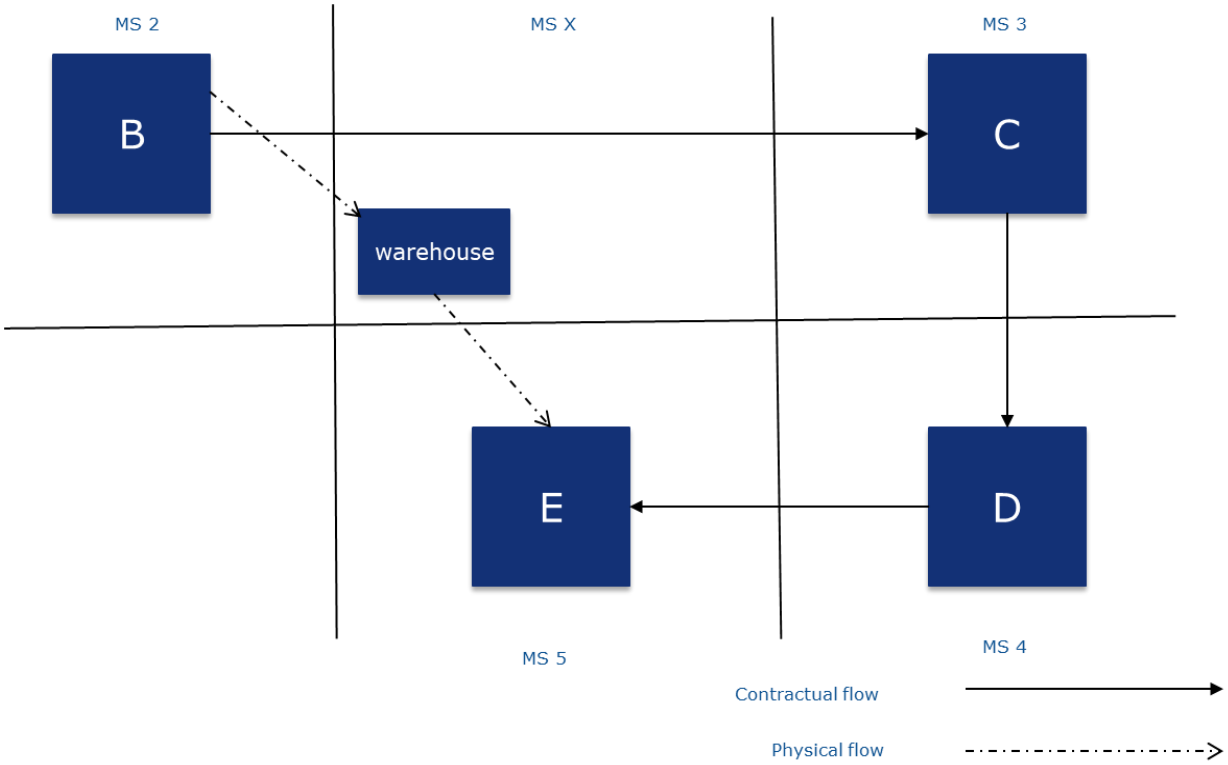
Ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να μεταφέρει τα αγαθά ο ίδιος ή μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του. Το μέρος που μεταφέρει τα αγαθά για λογαριασμό του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης δεν πρέπει απαραιτήτως να είναι τρίτο μέρος εκτός της αλυσίδας ή εταιρεία που ειδικεύεται στη μεταφορά αγαθών. Μπορεί να είναι οποιοσδήποτε από τους άλλους προμηθευτές που συμμετέχουν στην αλυσιδωτή συναλλαγή ή ακόμη και ο τελευταίος παραλήπτης.

Π.χ., ένας από τους ενδιάμεσους προμηθευτές στην αλυσίδα μπορεί να ζητήσει από τον πρώτο προμηθευτή να μεταφέρει τα αγαθά στον τελευταίο παραλήπτη. Το κρίσιμο, στην προκείμενη περίπτωση, θα είναι να αποφασιστεί ποιος από τους υποκειμένους στον φόρο κατά μήκος της αλυσίδας πληροί τις προϋποθέσεις της ενότητας 3.6.5. Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο θα είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ.

3.6.7. Περισσότερα του ενός πρόσωπα συμμετέχουν στη μεταφορά των αγαθών

Μπορεί ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης, που καθορίζεται με βάση τα κριτήρια στην ενότητα 3.6.5, να έχει συνάψει συμβάσεις για τη μεταφορά με περισσότερα από ένα πρόσωπα.

Για να διευκρινιστεί το σημείο αυτό, θα χρησιμοποιήσουμε το ακόλουθο παράδειγμα (**παράδειγμα 3**):



Λόγου χάρη, στο παράδειγμα 3, ο Γ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Ο Γ μπορεί να συνάψει συμβάσεις με διαφορετικά πρόσωπα για τη μεταφορά των αγαθών με φορτηγό από τις εγκαταστάσεις του Β στο κράτος μέλος 2 προς λιμένα άλλου κράτους μέλους (κράτος μέλος Χ), τη μεταφορά αυτών των αγαθών με σκάφος στο κράτος μέλος 5 και τη μεταφορά με φορτηγό των εν λόγω αγαθών από τον λιμένα του κράτους μέλους 5 στις εγκαταστάσεις του Ε. Εφόσον ο Γ είναι ο υπεύθυνος για τις τρεις συμβάσεις, παραμένει ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Η επιχείρηση μεταφοράς πρέπει ασφαλώς να χαρακτηρίζεται από συνέχεια, προκειμένου η όλη διαδρομή να μπορεί να θεωρηθεί ως ενιαία μεταφορά από το κράτος μέλος 2 προς το κράτος μέλος 5 και όχι ως τρεις διαφορετικές μεταφορές.

Το γεγονός αυτό δεν αλλάζει εάν, π.χ., η μεταφορά των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του Β στον λιμένα του κράτους μέλους Χ πραγματοποιείται με χρήση των μέσων του Β, στο μέτρο που ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης Γ είναι εκείνος που έχει οργανώσει τη μεταφορά (σύμφωνα με τα κριτήρια της ενότητας 3.6.5).

Διαφορετικό είναι το συμπέρασμα που θα συναχθεί εάν η μεταφορά από τις εγκαταστάσεις του Β στο κράτος μέλος 2 προς τον λιμένα του κράτους μέλους Χ έχει οργανωθεί από τον Γ, αλλά οι δύο άλλες μεταφορές (η μεταφορά με σκάφος από το κράτος μέλος Χ στο κράτος μέλος 5 και η μεταφορά με φορτηγό από τον λιμένα του κράτους μέλους 5 στις εγκαταστάσεις του Ε) έχουν οργανωθεί από τον άλλο προμηθευτή Δ. Στην περίπτωση αυτή, δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν οι κανόνες για τις αλυσιδωτές συναλλαγές σε ολόκληρη την αλυσίδα Β-Γ-Δ-Ε, διότι δεν υφίσταται μία μεταφορά, αλλά δύο διαφορετικές μεταφορές. Πράγματι, στην προκείμενη περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται «απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη σε όλο το μήκος της αλυσίδας» (δηλαδή από τον Β στον Ε) όπως απαιτείται από το άρθρο 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ. Το συγκεκριμένο παράδειγμα μπορεί να έχει διαφορετικές εκβάσεις, ανάλογα με το αν η σχέση μεταξύ των Β-Γ-Δ ή η σχέση μεταξύ των Γ-Δ-Ε θα θεωρηθεί ως η αλυσιδωτή συναλλαγή για την εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ.

Μια πρώτη περίπτωση είναι ο Γ να οργανώσει τη μεταφορά για λογαριασμό του έως ένα σημείο στο κράτος μέλος Χ καθορισμένο από τον ίδιο, χωρίς να τη συνδέει με τη μεταγενέστερη παράδοση στον Δ. Από το συγκεκριμένο σημείο στο κράτος μέλος Χ, ο Δ οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών με σκοπό την παράδοσή τους στον Ε. Με άλλα λόγια, τα αγαθά μεταφέρονται πρώτα από τον Β στον Γ και μόνον αργότερα, με άλλη μεταφορά, από τον Γ στον Ε. Σε αυτήν την περίπτωση, θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ξεχωριστά η συναλλαγή μεταξύ του Β και του Γ, αφενός, και η σχέση Γ-Δ-Ε, αφετέρου. Μόνον η σχέση Γ-Δ-Ε αποτελεί αλυσιδωτή συναλλαγή για την εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ. Η παράδοση από τον Β στον Γ θα αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση από τον Β στο κράτος μέλος 2 και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Γ στο κράτος μέλος Χ. Η σχέση Γ-Δ-Ε θα συνιστά αλυσιδωτή συναλλαγή στην οποία ο Δ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Εάν εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος Χ, ο Δ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 5 και η παράδοση από τον Δ στον Ε θα αποτελεί εγχώρια συναλλαγή στο κράτος μέλος 5.

Μια δεύτερη περίπτωση θα ήταν ο Γ να οργανώσει τη μεταφορά για λογαριασμό του από τις εγκαταστάσεις του Β έως ένα σημείο στο κράτος μέλος Χ καθορισμένο από τον Δ και σε σύνδεση με την παράδοση που πραγματοποιείται από τον Γ στον Δ, και μόνον αργότερα, μέσω άλλης μεταφοράς που οργανώνεται από τον Δ, τα αγαθά να παραδοθούν, και να μεταφερθούν, από τον Δ στον Ε. Σε αυτήν την περίπτωση, η αλυσιδωτή συναλλαγή για την εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ θα είναι η σχέση Β-Γ-Δ, οπότε η συναλλαγή μεταξύ του Δ και του Ε θα αντιμετωπιστεί ξεχωριστά. Ο Γ θα είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης στην αλυσίδα Β-Γ-Δ. Εάν ο Γ έχει κοινοποιήσει στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει στο κράτος μέλος 2, τότε εφαρμόζεται ο κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Η παράδοση από τον Β στον Γ θα αποτελεί εγχώρια παράδοση στο κράτος μέλος 2, ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 2 και ο Δ ενδοκοινοτική απόκτηση στο ΚΜ Χ. Η συναλλαγή μεταξύ του Δ και του Ε θα συνεπάγεται ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών στο κράτος μέλος Χ από τον Δ και ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών στο κράτος μέλος 5 από τον Ε.

3.6.8. Κατακερματισμός της μεταφοράς και διακοπές στην αλυσίδα

Κατά την ανάλυση του παραδείγματος 2 στην ενότητα 3.4.2, αναφέρθηκε ότι οι παραδόσεις από τον Α στον Β και από τον Ε στον ΣΤ αποκλείστηκαν από την αλυσίδα, καθώς υπήρχε «σαφής διακοπή» στη μεταφορά.

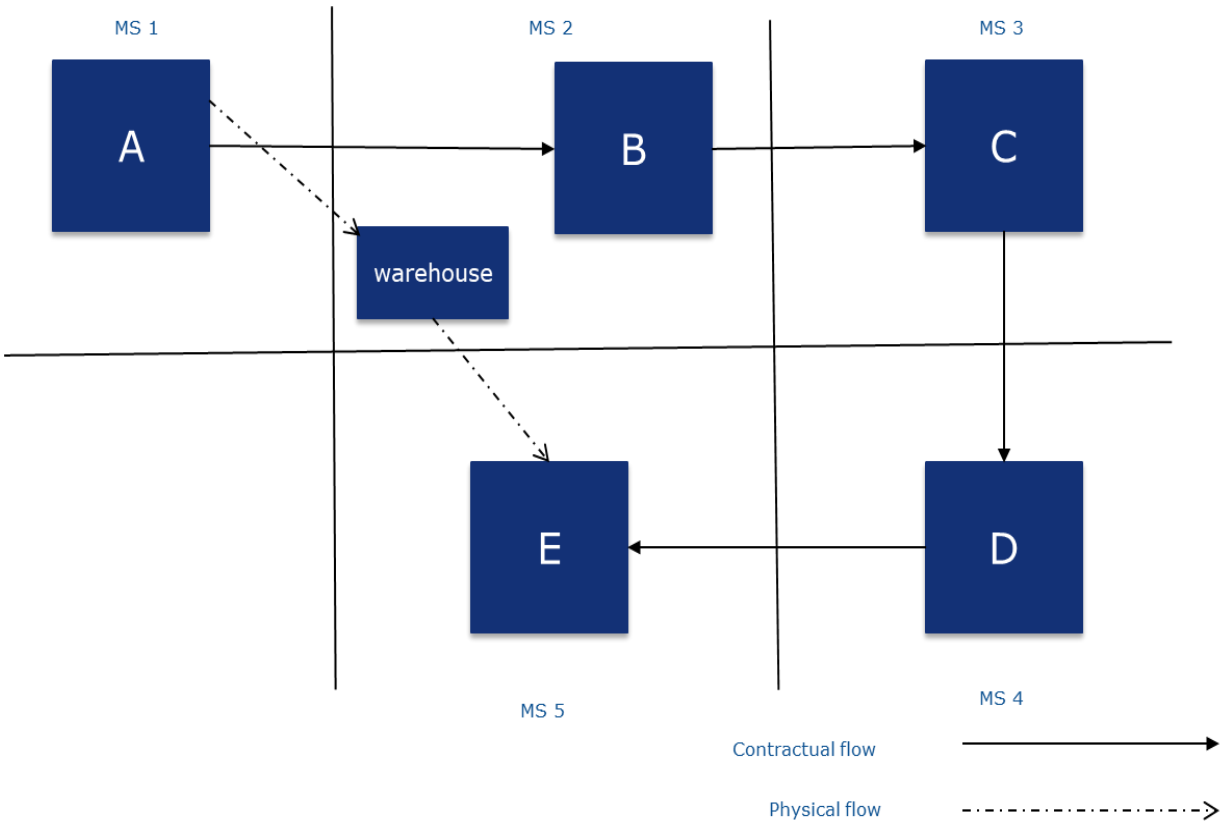
Συνεπώς, είναι σημαντικό να αναλυθεί, στο πλαίσιο μιας μεταφοράς με στάσεις, πότε υπάρχει σαφής διακοπή, γεγονός που συνεπάγεται διαφορετικές μεταφορές, και πότε μπορεί να θεωρηθεί ως ενιαία μεταφορά.

Π.χ., μια περίπτωση στην οποία η αλυσίδα διακόπτεται είναι εκείνη που αναλύθηκε στην προηγούμενη ενότητα 3.6.7, όπου πραγματοποιήθηκαν δύο διαφορετικές «μετακινήσεις» των αγαθών μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών, και ο φορέας εκμετάλλευσης που οργάνωνε τη μεταφορά ήταν διαφορετικός για κάθε «μετακίνηση». Σε αυτήν την περίπτωση οι κανόνες που προορίζονται για τις αλυσιδωτές συναλλαγές δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε όλες τις συναλλαγές μεταξύ Β-Γ-Δ-Ε, αλλά μόνο στις συναλλαγές μεταξύ Β-Γ-Δ, ή στις συναλλαγές μεταξύ Γ-Δ-Ε, καθώς ο κανόνας της ενιαίας μεταφοράς δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί σε όλη την ομάδα των συναλλαγών.

Ωστόσο, το γεγονός ότι χρησιμοποιούνται διαφορετικά μέσα μεταφοράς, ότι δηλαδή τα αγαθά μεταφορτώνονται, π.χ. από φορτηγό σε σκάφος ή από φορτηγό σε φορτηγό, δεν μεταβάλλει κατ' ανάγκη τη θεώρηση της μεταφοράς ως ενιαίας μεταφοράς.

Επιπροσθέτως, αν τα αγαθά μεταφέρονται από το κράτος μέλος 2 με προορισμό το κράτος μέλος 5, αλλά μέρος αυτών εκφορτώνονται στο κράτος μέλος Χ, τα υπόλοιπα αγαθά που συνεχίζουν αμέσως με προορισμό το κράτος μέλος 5 θεωρείται ότι μεταφέρονται απευθείας από το κράτος μέλος 2 στο κράτος μέλος 5 για την εφαρμογή των κανόνων για τις αλυσιδωτές συναλλαγές, εφόσον ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης οργανώνει το σύνολο της επιχείρησης μεταφοράς.

Για να αναλυθούν οι διάφορες πιθανότητες ρηγμάτων στην αλυσίδα, θα εστιάσουμε στο ακόλουθο παράδειγμα (**παράδειγμα 4**):



Υπάρχουν δύο «μετακινήσεις» των αγαθών: από τον Α στο κράτος μέλος 1 προς αποθήκη στο κράτος μέλος 2 και από την αποθήκη στο κράτος μέλος 2 προς τον Ε στο κράτος μέλος 5. Πότε μπορούν να θεωρηθούν οι δύο «μετακινήσεις» ως ενιαία μεταφορά και πότε ως διαφορετικές μεταφορές; Στη συνέχεια αναλύονται διάφορα σενάρια:

α) *Σενάριο 1*: Το παρόν σενάριο έχει στόχο να αναδείξει το γεγονός ότι οι συμφωνίες που συνάπτονται από τα μέρη κατά τον χρόνο που πραγματοποιούνται οι μετακινήσεις των αγαθών είναι αποφασιστικής σημασίας για να διαπιστωθεί αν υπάρχει διακοπή στην αλυσίδα.

Για να θεωρηθεί ότι το συγκεκριμένο σενάριο περιγράφει ενιαία μεταφορά εν όψει της εφαρμογής του κανόνα του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Αρχικά, πρέπει ένας από τους φορείς εκμετάλλευσης Β, Γ και Δ

να οργανώνει και τις δύο μετακινήσεις[19], λειτουργώντας ως ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης.

Ωστόσο, ενδέχεται, παρά το γεγονός ότι ένας εξ αυτών οργανώνει αμφότερες τις «μετακινήσεις», οι δύο «μετακινήσεις» να μην είναι δυνατό να θεωρηθούν ως ενιαία μεταφορά. Ας υποτεθεί, π.χ., ότι ο Β οργανώνει αμφότερες τις «μετακινήσεις». Όταν τα αγαθά φτάνουν στο κράτος μέλος 2, ο Β δεν έχει συνάψει συμφωνία με τον Γ για την πώληση των αγαθών. Σε μεταγενέστερο στάδιο, συνάπτει συμφωνία για την πώληση των αγαθών με τον Γ, ο Γ κάνει το ίδιο με τον Δ και ο Δ με τον Ε και τα αγαθά μεταφέρονται από τον Β (στο ΚΜ 2) στον Ε (στο ΚΜ 5). Στην περίπτωση αυτή, θεωρείται ότι η αλυσίδα Α-Β-Γ-Δ-Ε έχει διακοπεί, ακόμη και αν ο Β είναι ο φορέας εκμετάλλευσης που οργάνωσε και τις δύο μετακινήσεις των αγαθών.

Επομένως, όταν τα αγαθά μεταφέρονται από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 2 λαμβάνει χώρα ενδοκοινοτική παράδοση από τον Α στο κράτος μέλος 1 και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Β στο κράτος μέλος 2. Οι διαδοχικές συναλλαγές μεταξύ των Β, Γ, Δ και Ε αποτελούν ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά από το κράτος μέλος 2 στο κράτος μέλος 5 η οποία θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β (δεν υπάρχει άλλη επιλογή, καθώς ο Β είναι ο πρώτος προμηθευτής στην αλυσίδα Β-Γ-Δ-Ε). Οι μεταγενέστερες παραδόσεις Γ-Δ και Δ-Ε θα αποτελούν εγχώριες παραδόσεις στο κράτος μέλος 5.

Από την άλλη πλευρά, εάν ο Β, όταν (ή αμέσως μόλις) παραλαμβάνει τα αγαθά από τον Α, έχει ήδη συνάψει συμφωνία με τον Γ σχετικά με την πώληση των αγαθών και γνωρίζει, πριν από τη μετακίνηση των αγαθών, ότι αυτά πρέπει να μεταφερθούν στον Ε στο κράτος μέλος 5, τότε το γεγονός ότι υπάρχουν δύο «μετακινήσεις» των αγαθών δεν αποκλείει καταρχήν τον χαρακτηρισμό των διαδοχικών συναλλαγών ως αλυσιδωτής συναλλαγής, οπότε οι δύο «μετακινήσεις» των αγαθών (υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει συνέχεια μεταξύ τους, όπως ορίζεται στο παράδειγμα 3 στην ενότητα 3.6.7) είναι δυνατό να θεωρηθούν ως ενιαία μεταφορά για τους σκοπούς του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ. Σε αυτήν την περίπτωση, ο Α θα είναι ο πρώτος προμηθευτής, ο Ε ο τελευταίος παραλήπτης και ο Β, ο οποίος έχει οργανώσει την ενιαία μεταφορά που περιλαμβάνει τις δύο «μετακινήσεις», θα είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης.

β) *Σενάριο 2*: Διαφορετικό είναι το συμπέρασμα που θα συναχθεί εάν η πρώτη «μετακίνηση» οργανώνεται από τον Β και η δεύτερη «μετακίνηση» οργανώνεται από τον Γ. Σε αυτήν την περίπτωση η κάθε μετακίνηση λογίζεται ως μεταφορά και υπάρχουν δύο πιθανότητες.

Πρώτον, μπορεί, όταν ο Β οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών προς την αποθήκη στο κράτος μέλος 2, τα εν λόγω αγαθά να έχουν ως παραλήπτη τον Γ σε σύνδεση με παράδοση που έχει συμφωνηθεί μεταξύ του Β και του Γ. Σε αυτήν την περίπτωση, οι συναλλαγές Α-Β-Γ είναι δυνατό να θεωρηθούν αλυσιδωτή συναλλαγή στην οποία ο Β είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Εάν εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, θα υπάρχει ενδοκοινοτική παράδοση από τον Α στο κράτος μέλος 1, ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Β στο κράτος μέλος 2 και

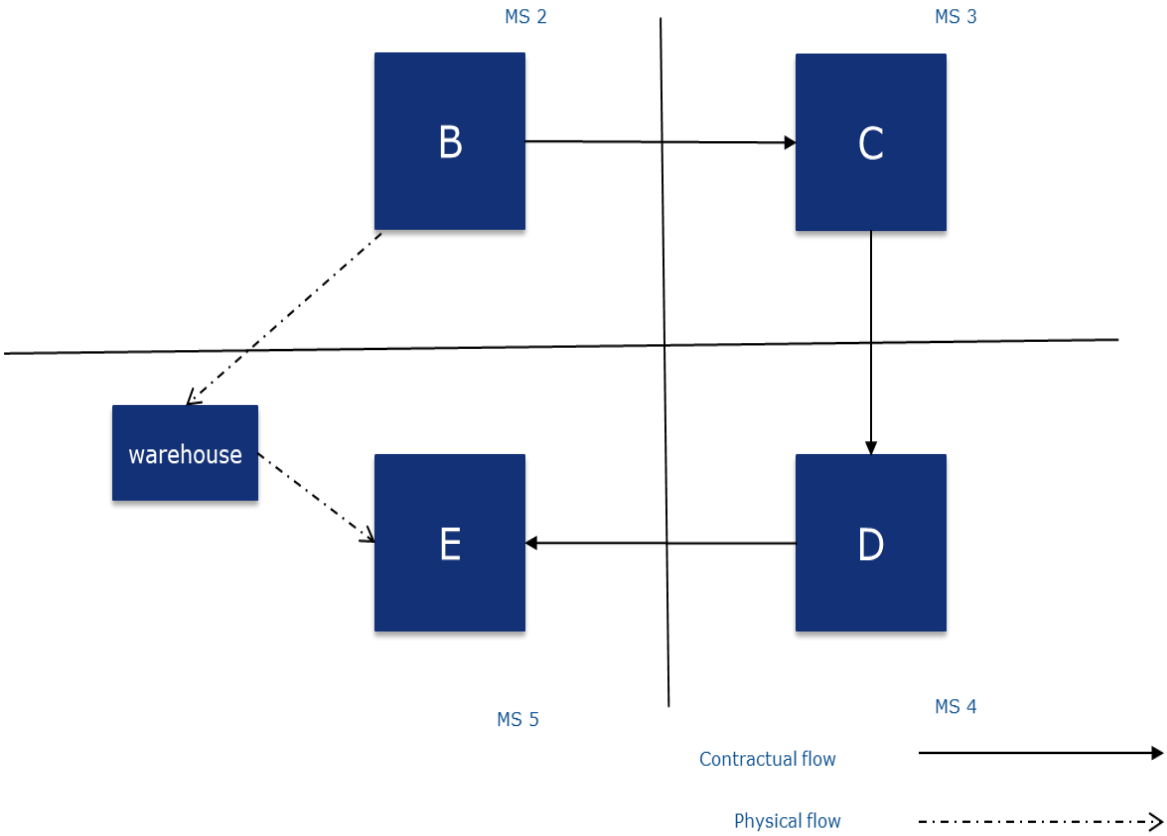
[19] Στην περίπτωση που και οι δύο «μετακινήσεις» οργανώνονται από τον Α ή τον Ε, υπάρχει δυνατότητα να θεωρηθούν ως ενιαία μεταφορά, αλλά σε κάθε περίπτωση ο κανόνας του άρθρου 36α της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται, καθώς δεν υφίσταται ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης.

εγχώρια παράδοση μεταξύ Β και Γ στο κράτος μέλος 2. Τότε για τις συναλλαγές Γ-Δ-Ε, επειδή ο Γ είναι ο πρώτος προμηθευτής και οργανώνει τη μεταφορά, ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 2, ο Δ ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 5 και η παράδοση μεταξύ Δ και Ε θα αποτελεί εγχώρια συναλλαγή στο κράτος μέλος 5.

Δεύτερον, εάν τα αγαθά, στο πλαίσιο της μεταφοράς που οργανώνεται από τον Β προς την αποθήκη στο κράτος μέλος 2, έχουν στην πραγματικότητα ως παραλήπτη τον ίδιο τον Β, οπότε η μεταφορά δεν πραγματοποιείται σε σύνδεση με την παράδοση από τον Β στον Γ, τότε θα πρέπει να αποκλειστεί από την αλυσίδα η παράδοση από τον Α στον Β, με αποτέλεσμα να υπάρχει ενδοκοινοτική παράδοση από τον Α στο κράτος μέλος 1 και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Β στο κράτος μέλος 2. Οι συναλλαγές μεταξύ Β, Γ, Δ και Ε θα συνιστούν αλυσιδωτή συναλλαγή στην οποία ο Β είναι ο πρώτος προμηθευτής, ο Ε ο τελευταίος παραλήπτης και ο Γ ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Εάν ο Γ κοινοποιήσει στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος 2, τότε εφαρμόζεται ο κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ και όλες οι παραδόσεις μεταξύ Α-Β-Γ-Δ-Ε θα έχουν την ίδια ακριβώς μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ όπως και στην προηγούμενη παράγραφο.

Ωστόσο, εάν ο Γ, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, δεν κοινοποιήσει στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγήσει το κράτος μέλος 2, τότε θα εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ. Η παράδοση από τον Α προς τον Β δεν αλλάζει, αλλά η παράδοση από τον Β προς τον Γ θα συνεπάγεται ενδοκοινοτική παράδοση από τον Β στο κράτος μέλος 2 και ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Γ στο κράτος μέλος 5, ακολουθούμενη από εγχώριες παραδόσεις στο κράτος μέλος 5 από τον Γ στον Δ και από τον Δ στον Ε. Συνεπώς, εάν ο Γ επιθυμεί να εφαρμόσει τον γενικό κανόνα του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, θα πρέπει να κοινοποιήσει στον Β αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος 2, προκειμένου ο Β να γνωρίζει ότι πρέπει να αντιμετωπίσει την παράδοση στον Γ ως ενδοκοινοτική παράδοση και όχι ως εγχώρια παράδοση στο κράτος μέλος 2.

γ) *Σενάριο 3*: Όπως και στο σενάριο 1, στο παρόν σενάριο διατηρείται η αντίληψη ότι οι συμφωνίες που συνάπτονται από τα μέρη κατά τον χρόνο που πραγματοποιούνται οι μετακινήσεις των αγαθών είναι αποφασιστικής σημασίας για να διαπιστωθεί αν υπάρχουν διακοπές στην αλυσίδα. Για το συγκεκριμένο σενάριο θα χρησιμοποιήσουμε ένα άλλο παράδειγμα (**παράδειγμα 5**):



Τα αγαθά μεταφέρονται από τις εγκαταστάσεις του Β στο κράτος μέλος 2 προς αποθήκη στο κράτος μέλος 5. Το πρόσωπο που οργανώνει αυτή τη μεταφορά είναι ο Γ. Κατά τον χρόνο της μεταφοράς, τα αγαθά έχουν πωληθεί από τον Β στον Γ, ενώ ο Γ δεν έχει συνάψει συμφωνία πώλησης των αγαθών με κανέναν. Αργότερα, μετά την άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος 5, ο Γ συνάπτει συμφωνία πώλησης των αγαθών με τον Δ και ο Δ ομοίως με τον Ε. Το πρόσωπο που οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών από την αποθήκη προς τις εγκαταστάσεις του Ε στο κράτος μέλος 5 είναι ο Γ.

Σε αυτήν την περίπτωση, θα πρέπει να δοθεί προσοχή στο συμβατικό καθεστώς των αγαθών κατά την αρχική μεταφορά. Όταν πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική μεταφορά, ο Γ είναι ο κύριος των αγαθών. Δεν υπάρχουν διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών, αλλά μία και μόνη παράδοση από τον Β προς τον Γ. Συνεπώς, θα λάβει χώρα ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από τον Β στο κράτος μέλος 2 ακολουθούμενη από ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον Γ στο κράτος μέλος 5. Η εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών θα απαλλάσσεται από τον φόρο εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

Στην προκείμενη περίπτωση δεν υφίσταται αλυσιδωτή συναλλαγή. Οι παραδόσεις από τον Γ προς τον Δ και από τον Δ προς τον Ε θα είναι εγχώριες παραδόσεις στο κράτος μέλος 5 και στις δύο περιπτώσεις.

Μετά την ανάλυση των διαφορετικών σεναρίων που περιγράφηκαν σε σχέση με τον κατακερματισμό της μεταφοράς και τις διακοπές στην αλυσίδα, συνάγεται ότι όταν υπάρχουν περισσότερες από μία «μετακινήσεις» των αγαθών ή περισσότερα από ένα πρόσωπα που ενέχονται στη μεταφορά, είναι σημαντικό να εξετάζονται οι περιστάσεις για κάθε περίπτωση ξεχωριστά προκειμένου να καθοριστεί αν είναι δυνατό να εφαρμοστούν οι κανόνες για τις αλυσιδωτές συναλλαγές. Οι σημαντικές παράμετροι είναι να καθοριστεί

πού βρίσκονται τα αγαθά, και όχι πού βρίσκονται οι προμηθευτές, και ποιες συναλλαγές έχουν διενεργηθεί όταν πραγματοποιούνται οι μετακινήσεις των αγαθών.

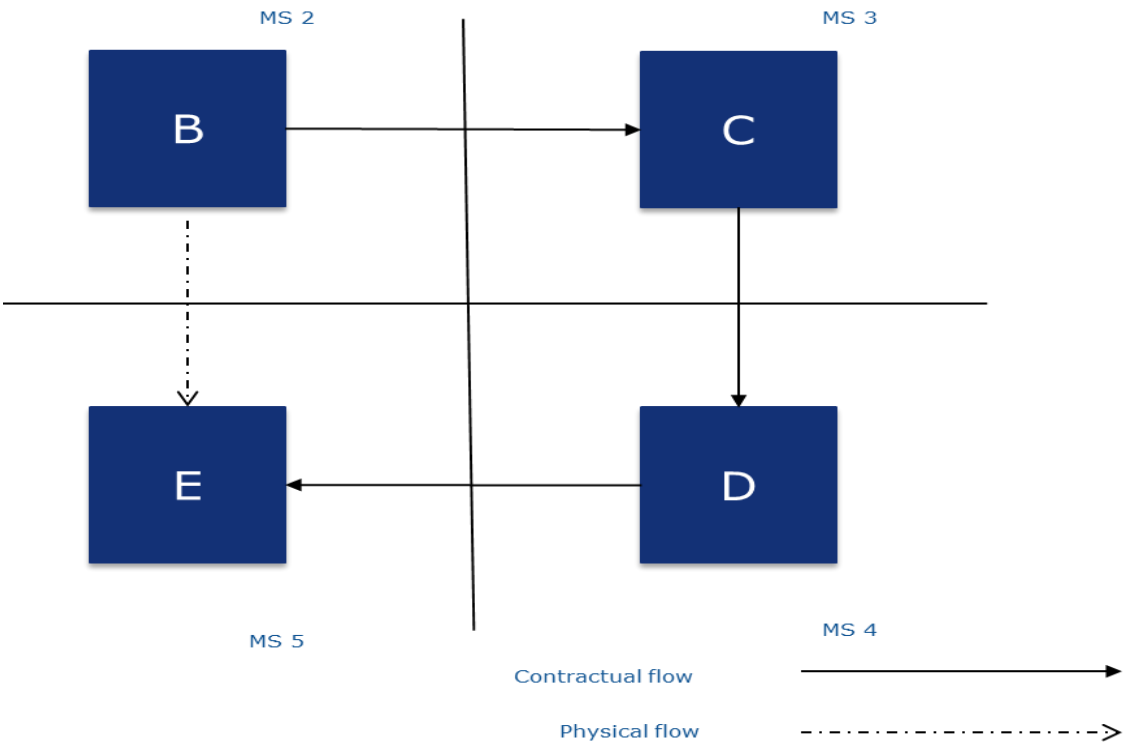
3.6.9. Απόδειξη της οργάνωσης της μεταφοράς

Ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν ή απεστάλησαν από τον ίδιο (για λογαριασμό του) ή από τρίτο πρόσωπο που ενήργησε για λογαριασμό του. Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία είναι αναγκαία προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι αυτός είναι πράγματι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και, κατόπιν τούτου, να καθοριστεί σε ποια συναλλαγή κατά μήκος της αλυσίδας καταλογίζεται η μεταφορά. Ωστόσο, η απόδειξη αυτή είναι διαφορετική και πρέπει να αξιολογείται χωριστά από τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται για να εφαρμοστεί η απαλλαγή του άρθρου 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ. Το μέρος που εφαρμόζει την απαλλαγή, το οποίο μπορεί να συμπίπτει ή όχι με τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, θα πρέπει πράγματι να υποβάλει από την πλευρά του αποδεικτικά στοιχεία ενώπιον των φορολογικών αρχών, που να πιστοποιούν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής[20].

Επομένως, απαιτούνται δύο διαφορετικές αποδείξεις: η απόδειξη της οργάνωσης της μεταφοράς (δηλαδή η απόδειξη ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε «από ή για λογαριασμό» ενός ορισμένου υποκειμένου στον φόρο) και η απόδειξη της ίδιας της μεταφοράς (δηλαδή η απόδειξη ότι τα αγαθά έχουν πράγματι μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος σε άλλο).

Θα χρησιμοποιήσουμε το ακόλουθο παράδειγμα (**παράδειγμα 6**) προκειμένου να γίνει καλύτερα κατανοητό γιατί απαιτούνται δύο διαφορετικές αποδείξεις:

[20] Κατά συνέπεια, όταν η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, ο προμηθευτής θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς προκειμένου να δικαιολογήσει την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Επιπροσθέτως, για να επωφεληθεί από το τεκμήριο του άρθρου 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) του ΕΚ, ο προμηθευτής θα πρέπει να έχει στην κατοχή του τα έγγραφα που απαιτούνται από την εν λόγω διάταξη.



Θα θεωρήσουμε ότι η μεταφορά των αγαθών καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης και ότι ο Γ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση προς τον Γ, οπότε η ενδοκοινοτική παράδοση είναι εκείνη που πραγματοποιείται από τον Β προς τον Γ. Για να μπορεί ο Β να εφαρμόσει την απαλλαγή, επειδή δεν οργανώνει ο ίδιος τη μεταφορά των αγαθών, θα χρειαστεί καταρχήν: i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί στον Γ από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος 2· ii) απόδειξη ότι τα αγαθά έχουν μεταφερθεί εκτός του κράτους μέλους 2 σε άλλο κράτος μέλος· και iii) απόδειξη ότι τα αγαθά έχουν μεταφερθεί από τον Γ ή από τρίτο που ενήργησε για λογαριασμό του (δεδομένου ότι το άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι, για να εφαρμόζεται η απαλλαγή, τα αγαθά θα πρέπει να έχουν μεταφερθεί είτε από τον προμηθευτή ή τον αποκτώντα, είτε από τρίτο που ενήργησε για λογαριασμό τους).

Συνεπώς, ο Γ θα πρέπει να αποδείξει ενώπιον του Β, όχι μόνον ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε, αλλά και ότι ο ίδιος οργάνωσε τη μεταφορά (ή, με άλλα λόγια, ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε για λογαριασμό του, είτε από τον ίδιο είτε από τρίτο). Επισημαίνεται ότι εάν, με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία, διαπιστωθεί ότι ο Δ οργάνωσε τη μεταφορά και όχι ο Γ, τότε ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης θα είναι ο Δ. Σε αυτήν την περίπτωση, η ενδοκοινοτική μεταφορά θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιήθηκε από τον Γ προς τον Δ ή στην παράδοση από τον Δ προς τον Ε, αλλά δεν μπορεί να καταλογιστεί στην παράδοση από τον Β προς στον Γ. Η τελευταία αυτή παράδοση θεωρείται πλέον εγχώρια συναλλαγή στο κράτος μέλος 2 και ο Β θα πρέπει να επιβάλει ΦΠΑ στον Γ. Συνεπώς, ο Γ πρέπει να αποδείξει με στοιχεία στον Β ότι ο ίδιος οργάνωσε τη μεταφορά, και αυτά είναι πρόσθετα και διαφορετικά αποδεικτικά στοιχεία από εκείνα που σχετίζονται μόνο με το γεγονός ότι η μεταφορά έχει πραγματοποιηθεί.

3.6.10. Η κοινοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης πρέπει να απευθύνεται στον προμηθευτή του

Για να εφαρμοστεί ο κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης πρέπει να κοινοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κράτους μέλους από το οποίο τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται **στον προμηθευτή του**.

Το άρθρο 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ δεν απαιτεί κοινοποίηση στις οικείες φορολογικές διοικήσεις, αλλά μόνο στον προμηθευτή.

Η εν λόγω κοινοποίηση πρέπει να απευθύνεται στον προμηθευτή του· δεν έχει καμία σημασία αν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κοινοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε οποιονδήποτε από τους άλλους συμμετέχοντες στην αλυσιδωτή συναλλαγή.

Στο παράδειγμά 2 ανωτέρω, εάν ο Δ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και κοινοποιήσει στον Γ τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί (του Δ) από το κράτος μέλος 2, τότε η μεταφορά θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιήθηκε από τον Δ προς τον Ε. Τυχόν κοινοποίηση από τον Δ του οικείου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον Β ή στον Ε δεν έχει καμία επίπτωση όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εάν ο Δ κοινοποιήσει τον εν λόγω αριθμό στον Β ή στον Ε, αλλά δεν τον κοινοποιήσει στον Γ, τότε θα εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας και η μεταφορά ή η αποστολή θα καταλογιστούν στην παράδοση από τον Γ προς τον Δ.

3.6.11. Με ποιον τρόπο πρέπει ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης να κοινοποιήσει τον οικείο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;

Η κοινοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν χρειάζεται να ακολουθεί κάποια ειδική διαδικασία. Μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε μέσο παρέχει δυνατότητα απόδειξης της παραλαβής της κοινοποίησης από τον προμηθευτή. Επομένως, μια ανταλλαγή μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μπορεί να είναι αρκετή.

Τα μέρη είναι ελεύθερα να συμφωνήσουν τον τρόπο με τον οποίο θα γίνει η κοινοποίηση. Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνεται για κάθε συναλλαγή. Είναι δυνατόν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης να κοινοποιήσει μόνο μία φορά στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που πρέπει να χρησιμοποιείται για όλες τις παραδόσεις σε ορισμένο κράτος μέλος. Εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης είναι αποδέκτης παραλαβών από τον ίδιο προμηθευτή, π.χ., στο κράτος μέλος 1 και στο κράτος μέλος 2, μπορεί να κοινοποιήσει μόνο μία φορά στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που θα χρησιμοποιείται για τις παραδόσεις στο κράτος μέλος 1 και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που θα χρησιμοποιείται για τις παραδόσεις στο κράτος μέλος 2, και μπορεί να πρόκειται για τον ίδιο αριθμό ή για διαφορετικούς αριθμούς.

Ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να κοινοποιήσει στον προμηθευτή ότι, από μια δεδομένη στιγμή και μετά, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που θα χρησιμοποιείται για τις παραδόσεις σε συγκεκριμένο κράτος μέλος θα είναι διαφορετικός από τον αριθμό που χρησιμοποιείται έως εκείνη τη στιγμή. Ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης μπορεί επίσης να επιλέξει να χρησιμοποιεί, για συγκεκριμένες παραδόσεις, διαφορετικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από εκείνον που χρησιμοποιεί «γενικώς». Συνεπώς, εάν έχει κοινοποιήσει στον προμηθευτή του έναν

ορισμένο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που θα πρέπει να χρησιμοποιείται για όλες τις παραδόσεις σε ορισμένο κράτος μέλος, μπορεί να ενημερώσει τον προμηθευτή ότι για μια συγκεκριμένη παράδοση θα χρησιμοποιήσει διαφορετικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής, από την πλευρά του, μπορεί να ζητήσει από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης να κοινοποιεί τον οικείο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά εάν το επιθυμεί, προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή της απαλλαγής.

3.6.12. Μέσα απόδειξης της κοινοποίησης του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ

Ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και ο προμηθευτής του πρέπει να τηρούν αποδείξεις της κοινοποίησης και να προσκομίζουν τις αποδείξεις αυτές στις φορολογικές αρχές όταν χρειάζεται προκειμένου να ελέγχεται η ορθή εφαρμογή του κανόνα. Ως εκ τούτου, απαιτείται κάποιου είδους γραπτή κοινοποίηση, ηλεκτρονική ή μη, προκειμένου να αποδεικνύεται ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ έχει πράγματι κοινοποιηθεί.

Ωστόσο, ακόμη και εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης ή ο προμηθευτής του δεν μπορούν να προσκομίσουν αποδείξεις ότι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κοινοποίησε στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται τα αγαθά, θα θεωρείται ότι έχει γίνει κοινοποίηση εάν πληρούνται οι ακόλουθες συνθήκες:

1) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί στον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά αναγράφεται στο τιμολόγιο που εκδίδεται προς αυτόν από τον προμηθευτή του, και

2) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ στο κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά έχει επιβληθεί στο τιμολόγιο (εκτός εάν η συναλλαγή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ· σε αυτήν την περίπτωση, το τιμολόγιο θα πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της οδηγίας ΦΠΑ ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή οποιαδήποτε άλλη ένδειξη για την απαλλαγή της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 226 παράγραφος 11 της οδηγίας ΦΠΑ).

Οι αρχές των εμπλεκόμενων κρατών μελών θα πρέπει επίσης να μπορούν να εξακριβώνουν αν η συμπεριφορά του προμηθευτή και του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης συνάδει με όσα εμφανίζονται στο τιμολόγιο. Έτσι, π.χ., εάν ο προμηθευτής έχει επιβάλει ΦΠΑ στη συναλλαγή σύμφωνα με το τιμολόγιο, το συγκεκριμένο ποσό ΦΠΑ θα πρέπει να περιλαμβάνεται στα οικεία βιβλία καταχώρισης ΦΠΑ, εφόσον υποχρεούται να τα τηρεί, καθώς και στη δήλωση ΦΠΑ που καλείται να υποβάλει.

3.6.13. Τι συμβαίνει εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και ο προμηθευτής του δεν μπορούν να αποδείξουν αυτήν την κοινοποίηση;

Στην περίπτωση που ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και ο προμηθευτής του δεν μπορούν να αποδείξουν ότι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κοινοποίησε στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην ενότητα 3.6.12 ανωτέρω, τεκμαίρεται ότι δεν

πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ και ότι θα εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ.

3.6.14. Πότε πρέπει να γίνεται αυτή η κοινοποίηση από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης;

Το άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ δεν διευκρινίζει πότε πρέπει να κοινοποιείται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή. Μοιάζει καταρχήν εύλογο ότι, υπό κανονικές συνθήκες, η εν λόγω κοινοποίηση θα πρέπει να γίνει προτού επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου.

Εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης δεν έχει κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών έως την ημερομηνία αυτή, τότε θα εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε η μεταφορά των αγαθών θα καταλογιστεί στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης η οποία και θα αποτελέσει την ενδοκοινοτική παράδοση. Ως εκ τούτου, δεν θα επιβληθεί ΦΠΑ από τον προμηθευτή στον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, εφόσον ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης έχει κοινοποιήσει στον προμηθευτή αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών, και ο προμηθευτής είναι βέβαιος ότι τα αγαθά μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

Ωστόσο, ενδέχεται ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης να κοινοποιήσει, κατά λάθος, εσφαλμένο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Αυτό μπορεί να συμβεί, π.χ., όταν έχει δώσει στον προμηθευτή του την οδηγία να χρησιμοποιεί πάντοτε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών, αλλά για μια συγκεκριμένη παράδοση επιθυμούσε να χρησιμοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών. Στην προκείμενη περίπτωση, ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης θα πρέπει να μπορεί να κοινοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών ακόμη και αφού έχει επέλθει η γενεσιουργός αιτία. Οι επιπτώσεις αυτής της καθυστερημένης κοινοποίησης θα ποικίλλουν ανάλογα με τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης.

Εάν η κοινοποίηση λάβει χώρα μετά τη γενεσιουργό αιτία, αλλά πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής δήλωσης ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη περίοδο, τότε ο προμηθευτής απλώς θα διορθώσει το τιμολόγιο σύμφωνα με τους σχετικούς εθνικούς κανόνες εφαρμόζοντας αυτή τη χρονική στιγμή την απαλλαγή από τον ΦΠΑ (εφόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις) στη συναλλαγή και δεν θα δηλώσει ποσό ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη παράδοση στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει.

Εάν η κοινοποίηση λάβει χώρα μετά τη γενεσιουργό αιτία και μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής δήλωσης ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη περίοδο, τότε ο προμηθευτής μπορεί και πάλι να διορθώσει το τιμολόγιο σύμφωνα με τους σχετικούς εθνικούς κανόνες, εφαρμόζοντας αυτή τη χρονική στιγμή την απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις. Ο προμηθευτής θα διορθώσει τη δήλωση ΦΠΑ σύμφωνα με τις διαδικασίες που εφαρμόζονται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

3.6.15. *Τι ισχύει όταν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης διαθέτει πολλούς αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;*

Στο ανωτέρω παράδειγμα 2, εάν ο Γ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης, είναι πιθανό να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος (κράτος μέλος 3), καθώς και αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από το κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών (κράτος μέλος 2) και αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από το κράτος μέλος άφιξης των αγαθών (κράτος μέλος 5).

Το γεγονός ότι ο Γ διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος 2 δεν τον υποχρεώνει να χρησιμοποιεί τον εν λόγω αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για συναλλαγές με προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι και/ή σε σχέση με αγαθά που βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος. Μπορεί να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το συγκεκριμένο κράτος μέλος ή αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, η επιλογή του ενός ή του άλλου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ θα έχει και συνέπειες.

Έχουμε ήδη αναλύσει τι συνεπάγεται η κοινοποίηση από τον Γ του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από το κράτος μέλος 2. Σε αυτήν την περίπτωση, η παράδοση από τον Β προς τον Γ θα αποτελεί εγχώρια παράδοση στο κράτος μέλος 2 και η μεταφορά των αγαθών θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Γ. Κατά συνέπεια, ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 2 (απαλλασσόμενη από τον φόρο εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ).

Ωστόσο, ο Γ δύναται να υποβάλει στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος 5. Σε αυτήν την περίπτωση, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ και η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση προς τον Γ. Η ενδοκοινοτική παράδοση από τον Β στον Γ απαλλάσσεται από τον φόρο. Ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 5.

Εάν ο Γ κοινοποιήσει στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος 3, εφαρμόζεται επίσης ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ και η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση προς τον Γ. Η ενδοκοινοτική παράδοση από τον Β προς τον Γ απαλλάσσεται από τον φόρο, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ απαιτείται μόνον αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

Σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ, ο Γ θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο κράτος μέλος 5, το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, οπότε η ενδοκοινοτική απόκτηση θα φορολογηθεί στο κράτος μέλος 5. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, το κράτος μέλος 3 μπορεί επίσης να φορολογήσει την ενδοκοινοτική απόκτηση, καθώς ο αριθμός με τον οποίο ο Γ πραγματοποίησε την απόκτηση ήταν αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος 3. Για να αποφύγει τη διπλή φορολόγηση, ο Γ θα πρέπει να αποδείξει στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους 3 ότι επιβλήθηκε ΦΠΑ στην απόκτηση σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (κράτος μέλος 5).

3.6.16. *Τι συμβαίνει εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης δεν κοινοποιήσει στον προμηθευτή του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;*

Είναι δυνατό ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης να μην κοινοποιήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή του. Στο παράδειγμα 2, θα θεωρήσουμε ότι ο Γ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης και ότι δεν έχει κοινοποιήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον Β. Στην περίπτωση αυτή, ο Β θα πρέπει να επιβάλει ΦΠΑ στη συναλλαγή με τον Γ.

Το γεγονός ότι τα αγαθά εξήλθαν από το έδαφος του κράτους μέλους 2 και ότι ο Γ είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με αυτήν του την ιδιότητα δεν είναι αρκετό για να χορηγηθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην ενδοκοινοτική παράδοση. Το άρθρο 138 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ως προϋπόθεση για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης τη γνωστοποίηση από τον Γ του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών, στον Β. Εφόσον αυτό δεν έχει γίνει, ο Β υποχρεούται να επιβάλει ΦΠΑ στην ενδοκοινοτική παράδοση.

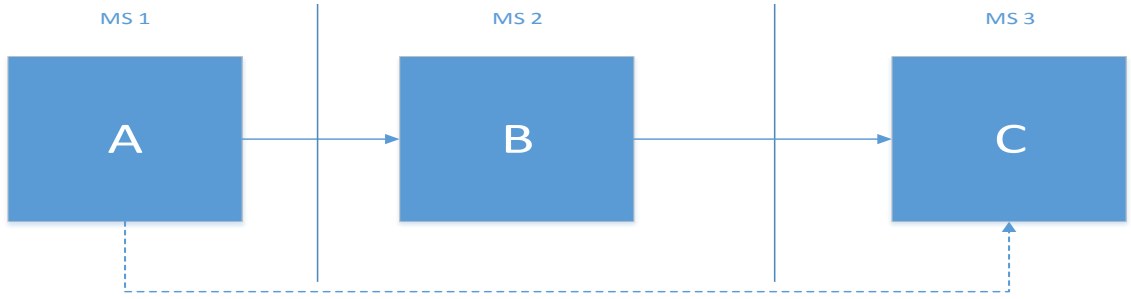
Επισημαίνεται ότι η φορολόγηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης στο κράτος μέλος 2 δεν εμποδίζει τη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον Γ στο κράτος μέλος 5 σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 16 του ΕΚ.

Η κατάσταση αυτή μπορεί να διορθωθεί με την κοινοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από τον Γ σε μεταγενέστερο στάδιο. Ο Γ δύναται να κοινοποιήσει στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος 2, το κράτος μέλος 3 ή το κράτος μέλος 5, με τις συνέπειες που εξηγήθηκαν στην προηγούμενη ενότητα. Κατόπιν τούτου, θα εφαρμοστούν οι κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος 2 σχετικά με τη διόρθωση των τιμολογίων.

3.6.17. *Απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές*

Όπως προαναφέρθηκε, το πεδίο εφαρμογής των κανόνων στο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ περιορίζεται στην αποσαφήνιση της συναλλαγής στην αλυσίδα στην οποία καταλογίζεται η μεταφορά. Οι εν λόγω κανόνες δεν έχουν επίπτωση στην υποχρέωση καταβολής του φόρου, που καθορίζεται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες. Δεν έχουν επίπτωση ούτε στη δυνατότητα εφαρμογής της απλούστευσης που προβλέπεται για τις τριγωνικές συναλλαγές όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ.

Ας εξετάσουμε στο επόμενο παράδειγμα μια απλή αλυσιδωτή συναλλαγή στην οποία μπορεί να εφαρμοστεί η απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές (**παράδειγμα 7**):



Ο Β είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Ο γενικός κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ είναι ότι η αποστολή ή η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, δηλαδή στην παράδοση από τον Α προς τον Β. Συνεπώς, ο Α θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 1 και ο Β θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 3. Θα αναλύσουμε το κατά πόσον πληρούνται οι απαιτήσεις που καθορίζονται στο άρθρο 141 της οδηγίας ΦΠΑ προκειμένου να εφαρμοστεί η απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές:

α) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο (Β) που δεν είναι εγκατεστημένος στο ενεχόμενο κράτος μέλος (κράτος μέλος 3), αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος (κράτος μέλος 2).

β) Η απόκτηση των αγαθών πραγματοποιείται εν όψει της μεταγενέστερης παράδοσης των εν λόγω αγαθών, στο ενεχόμενο κράτος μέλος (κράτος μέλος 3), από τον Β.

γ) Τα αγαθά μεταφέρονται απευθείας από κράτος μέλος (κράτος μέλος 1) διαφορετικό από εκείνο στο οποίο ο Β διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου (κράτος μέλος 2) προς το πρόσωπο για το οποίο πρόκειται (ο Β) να πραγματοποιήσει τη μεταγενέστερη παράδοση (Γ).

δ) Το πρόσωπο για το οποίο προορίζεται η μεταγενέστερη παράδοση (Γ) είναι άλλος υποκείμενος στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο ενεχόμενο κράτος μέλος (κράτος μέλος 3).

ε) Ο Γ έχει οριστεί σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ ως υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ που οφείλεται για την παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β.

Πληρούνται, συνεπώς, οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλούστευσης που προβλέπεται για τις τριγωνικές συναλλαγές. Ως αποτέλεσμα, η φορολόγηση της συναλλαγής θα έχει ως εξής:

– Ο Α πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος 1. Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται εάν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

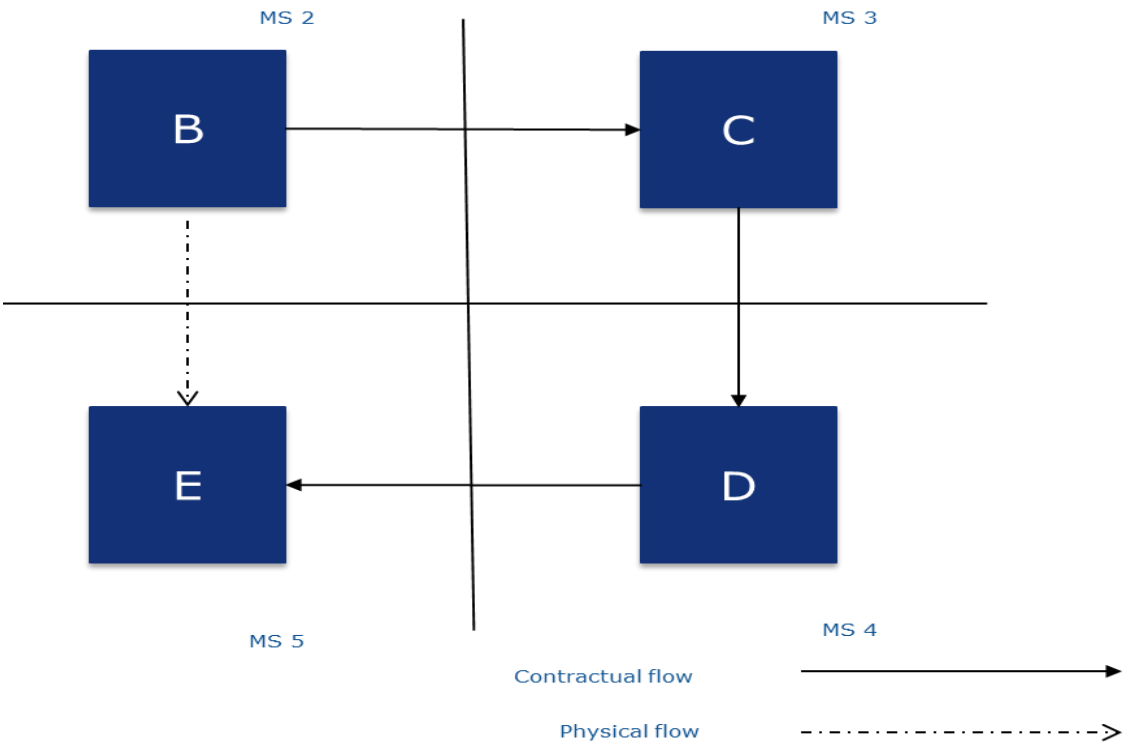
– Ο Β πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 3. Δεν επιβάλλεται ΦΠΑ στη συγκεκριμένη απόκτηση κατ' εφαρμογή του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ.

– Ο Β πραγματοποιεί εγχώρια παράδοση στον Γ στο κράτος μέλος 3. Ο Γ θα είναι υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ.

– Ως εκ τούτου, ο Β δεν είναι υποχρεωμένος να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου και να αποδώσει ΦΠΑ ούτε στο κράτος μέλος 1 ούτε στο κράτος μέλος 3. Επιπλέον, για να διασφαλιστεί ότι ο Β δεν θα φορολογηθεί στο κράτος μέλος 2 για ενδοκοινοτική απόκτηση, θα πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 42 της οδηγίας ΦΠΑ.

3.6.17.1. Περισσότεροι από τρεις φορείς εκμετάλλευσης στην αλυσίδα

Θα αναλύσουμε και πάλι το παράδειγμά μας με τους τέσσερις φορείς εκμετάλλευσης στην αλυσίδα (**παράδειγμα 8**):



Στο παράδειγμα 8, ο Γ είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Ο Γ κοινοποιεί στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος 2. Συνεπώς, αντί για τον γενικό κανόνα του άρθρου 36α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, εφαρμόζεται ο κανόνας του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Γ. Ως αποτέλεσμα, η παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β προς τον Γ θα αποτελεί εγχώρια παράδοση στο κράτος μέλος 2 και η παράδοση από τον Γ προς τον Δ θα αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2 (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ).

Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από τον Δ, που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος 5, το κράτος μέλος άφιξης των αγαθών, αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 4. Ο Δ παραλαμβάνει τα αγαθά εν όψει μεταγενέστερης παράδοσης των αγαθών στον Ε στο ίδιο εκείνο κράτος μέλος, το κράτος μέλος 5. Τα αγαθά έχουν μεταφερθεί απευθείας από κράτος μέλος (κράτος μέλος 2) διαφορετικό από το κράτος στο οποίο ο Δ διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (κράτος μέλος 4), προς το πρόσωπο για το οποίο πρόκειται (ο Δ) να πραγματοποιήσει τη μεταγενέστερη παράδοση (Ε). Ο Ε είναι υποκείμενος στον φόρο με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 5. Συνεπώς, εάν ο Ε είναι ο υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ που οφείλεται για την παράδοση που πραγματοποιείται από το πρόσωπο που δεν είναι εγκατεστημένο στο κράτος μέλος 5 (Δ) σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ, εφαρμόζεται ο κανόνας του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ.

Σε αυτήν την περίπτωση, δεν επιβάλλεται ΦΠΑ στην ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποιείται από τον Δ στο κράτος μέλος 5. Ο υπόχρεος του ΦΠΑ για την παράδοση

που πραγματοποιείται από τον Δ προς τον Ε στο κράτος μέλος 5 θα είναι ο Ε σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, ο Δ δεν χρειάζεται να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ή να αποδίδει ΦΠΑ στο κράτος μέλος 5. Επιπλέον, για να διασφαλιστεί ότι ο Δ δεν θα φορολογηθεί στο κράτος μέλος 4 για ενδοκοινοτική απόκτηση, θα πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 42 της οδηγίας ΦΠΑ.

3.6.17.2. Μεταγενέστερη παράδοση των αγαθών μετά την τριγωνική συναλλαγή

Στο παράδειγμα 8, ο Γ ήταν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης. Ο Γ κοινοποιεί στον Β τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί στο κράτος μέλος 3 και όχι τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί στο κράτος μέλος 2. Δεχόμαστε, στο πλαίσιο του παραδείγματος, ότι ο Δ διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ όχι μόνο στο κράτος μέλος 4, αλλά και στο κράτος μέλος 5. Σε αυτήν την περίπτωση, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας για τις αλυσιδωτές συναλλαγές και η μεταφορά καταλογίζεται στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Β προς τον Γ. Ο Γ πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 5. Με βάση την αυτολεξεί διατύπωση του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ, μπορεί να σκεφτεί κανείς ότι η απαλλαγή δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Γ. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 141 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ: Τα αγαθά δεν μεταφέρονται ούτε αποστέλλονται στο πρόσωπο για το οποίο ο Γ πραγματοποιεί την παράδοσή του, στον Δ, αλλά σε άλλο πρόσωπο, στον Ε, που βρίσκεται σε επόμενο σημείο στην αλυσίδα. Σε αυτήν την περίπτωση, ο Γ θα πρέπει να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 5 και να αποδώσει τον ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος 5[21].

Ωστόσο, η απαλλαγή του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί, παρά ταύτα, να εφαρμοστεί σε αυτήν την περίπτωση.

Ως προς αυτό, επισημαίνεται ότι για τον Γ, τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης, που πωλεί τα αγαθά στον Δ, δεν έχει καμία σημασία τι σκοπεύει να κάνει ο Δ με τα αγαθά.

Ο Γ εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του έναντι του Δ αποστέλλοντας τα αγαθά στον τόπο που έχει συμφωνηθεί μεταξύ του Γ και του Δ. Ο τόπος αυτός μπορεί να είναι οι εγκαταστάσεις του Δ ή αποθήκη την οποία διευθύνει τρίτο πρόσωπο. Μπορεί όμως να είναι και οι εγκαταστάσεις του Ε, ως επακόλουθο συναλλαγής μεταξύ του Δ και του Ε για την οποία δεν είναι κατ' ανάγκη ενήμερος ο Γ.

Συνεπώς, ο Γ συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ, επειδή αποστέλλει τα αγαθά στον τόπο που έχει υποδειχθεί από τον Δ. Το γεγονός ότι υπήρξε πώληση από τον Δ στον Ε για την οποία ο Γ μπορεί να είναι ενήμερος ή όχι, δεν επηρεάζει την εκπλήρωση από τον Γ των απαιτήσεων για την εφαρμογή της απαλλαγής.

---

[21] Ωστόσο, εάν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 140 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ (πράγμα που μπορεί να συμβεί εάν το κράτος μέλος 5 εφαρμόζει την προαιρετική αντιστροφή επιβάρυνση που προβλέπεται στο άρθρο 194 της οδηγίας ΦΠΑ στη μεταγενέστερη παράδοση μεταξύ του Γ και του Δ), τότε ο Γ είναι μεν υποχρεωμένος να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 5 λόγω της πραγματοποιηθείσας ενδοκοινοτικής απόκτησης, αλλά δεν είναι υποχρεωμένος να αποδώσει φόρο για την εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση, διότι η απόκτηση απαλλάσσεται.

Ας εξετάσουμε τις διαφορές ανάμεσα σε αυτό το σενάριο (τριγωνική συναλλαγή μεταξύ των Β, Γ και Δ, παρόλο που τα αγαθά αποστέλλονται στον Ε) και στην περίπτωση κατά την οποία υπάρχει τριγωνική συναλλαγή μεταξύ των Β, Γ και Δ, τα αγαθά αποστέλλονται στις εγκαταστάσεις του Δ, και υπάρχει μεταγενέστερη παράδοση από τον Δ προς τον Ε εκτός της αλυσιδωτής συναλλαγής.

Και στις δύο περιπτώσεις, η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών από τον Γ στο κράτος μέλος 5 απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ και ο Γ δεν χρειάζεται να αποκτήσει εκεί αριθμό φορολογικού μητρώου. Ο Δ πρέπει στις περιπτώσεις αυτές να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 5 και θα είναι υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ για την εγχώρια παράδοση που πραγματοποιεί προς αυτόν ο Γ στο εν λόγω κράτος μέλος.

Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 42 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει ότι και στις δύο περιπτώσεις ο Γ θα πρέπει να εκπληρώσει «τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα», το οποίο σημαίνει ότι η μεταγενέστερη παράδοση προς τον Δ και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του Δ στο κράτος μέλος 5 θα πρέπει να συμπεριληφθούν από τον Γ στον ανακεφαλαιωτικό του πίνακα που κατατίθεται στο κράτος μέλος 3. Διαφορετικά, και στις δύο περιπτώσεις ο Γ θα είναι υπόχρεος του φόρου στο κράτος μέλος 3 για την ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποιήθηκε, δεδομένου ότι για την απόκτηση αυτή χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος 3 (άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ).

Η παράδοση από τον Δ προς τον Ε θα συνιστά σε κάθε περίπτωση εγχώρια παράδοση φορολογούμενη στο κράτος μέλος 5.

Γίνεται αντιληπτό ότι δεν υπάρχουν διαφορές για τον Γ, τον Δ και τον Ε είτε η απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές εφαρμόζεται όταν τα αγαθά αποστέλλονται στον Ε είτε η απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές εφαρμόζεται όταν τα αγαθά αποστέλλονται στον Δ, ο οποίος στη συνέχεια πωλεί και αποστέλλει τα αγαθά στον Ε. Ωστόσο, εάν η απλούστευση δεν εφαρμόζεται, ο Γ θα είναι υποχρεωμένος να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου και να αποδώσει ΦΠΑ στο κράτος μέλος 5.

Μετά την ανάλυση των ανωτέρω περιστάσεων, μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλούστευσης για τις τριγωνικές συναλλαγές στην προκείμενη περίπτωση στο παράδειγμα 8, εφόσον ο Γ μεταφέρει τα αγαθά στον τόπο που του έχει υποδείξει ο Δ στο κράτος μέλος 5 και ο Δ διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος 5. Η προϋπόθεση του άρθρου 141 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ πληρούται εφόσον τα αγαθά μεταφέρονται απευθείας στον τόπο που έχει υποδείξει ο Δ στον Γ.

Συνεπώς, η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών από τον Γ στο κράτος μέλος 5 θα πρέπει να απαλλάσσεται και ο Γ δεν χρειάζεται να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος 5. Ο Δ θα είναι υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ στο κράτος μέλος 5 για την εγχώρια παράδοση που πραγματοποιείται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος από τον Γ προς τον Δ, και η παράδοση από τον Δ προς τον Ε θα συνιστά επίσης εγχώρια παράδοση φορολογούμενη στο κράτος μέλος 5. Για τους σκοπούς του άρθρου 42 της οδηγίας ΦΠΑ, ο Γ θα έχει υποχρέωση να καταθέσει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στο κράτος μέλος 3 στον οποίο θα περιλαμβάνεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του Δ στο κράτος μέλος 5.

Συνοψίζοντας, οι κανόνες για τις αλυσιδωτές συναλλαγές εφαρμόζονται ανεξαρτήτως του αριθμού των μερών που συμμετέχουν στην αλυσίδα. Ωστόσο, η απλούστευση για τις

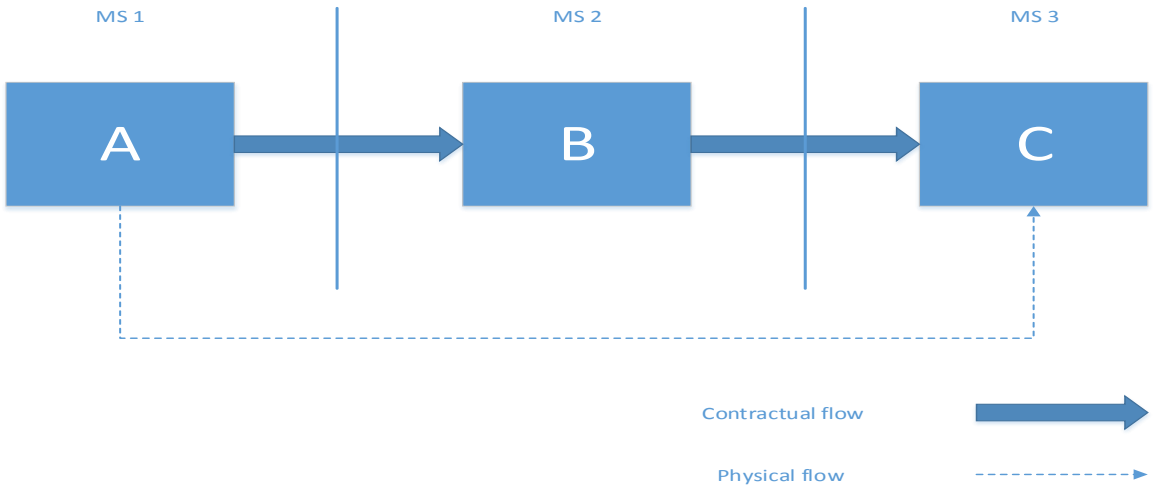
τριγωνικές συναλλαγές εφαρμόζεται μόνον όταν, για τις συναλλαγές μεταξύ τριών μερών στην εν λόγω αλυσίδα, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εν λόγω τριγωνική συναλλαγή. Στην πράξη, μόνον ένας από τους υποκειμένους στον φόρο που συμμετέχει στην αλυσίδα των συναλλαγών, συγκεκριμένα εκείνος που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση, μπορεί δυνητικά να επωφεληθεί από την απλούστευση για τις τριγωνικές συναλλαγές. Στο παραπάνω παράδειγμα, αυτός θα είναι ο Γ ενώ ο Δ δεν μπορεί να επωφεληθεί.

3.6.18. Όταν το τελευταίο πρόσωπο στην αλυσίδα είναι τελικός καταναλωτής

Όπως αναφέρθηκε στην ενότητα 3.3, ο ελάχιστος αριθμός προσώπων που συμμετέχουν σε μια αλυσιδωτή συναλλαγή είναι τρεις. Ωστόσο, δεν είναι απαραίτητο να είναι όλοι τους υποκείμενοι στον φόρο.

Πράγματι, είναι δυνατό το τελευταίο πρόσωπο στην αλυσίδα να είναι μη υποκείμενος στον φόρο, δηλαδή τελικός καταναλωτής. Συνεπώς, οι κανόνες σχετικά με τις αλυσιδωτές συναλλαγές είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε ένα σενάριο στο οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο Α πωλεί αγαθά σε υποκείμενο στον φόρο Β, ο οποίος πωλεί τα ίδια αγαθά σε μη υποκείμενο στον φόρο φυσικό πρόσωπο Γ. Η μεταφορά γίνεται απευθείας από τον Α στον Γ, από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 3.

Παράδειγμα 9



Σε αυτήν την περίπτωση, το μόνο πρόσωπο που μπορεί να είναι ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης στο πλαίσιο της εφαρμογής των κανόνων σχετικά με τις αλυσιδωτές συναλλαγές είναι ο Β.

Εάν εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας, η μεταφορά θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον Α στον Β. Συνεπώς, η παράδοση από τον Α θα αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από τον φόρο στο κράτος μέλος 1 (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ), και θα υπάρχει ενδοκοινοτική απόκτηση από τον Β φορολογητέα στο κράτος μέλος 3. Η παράδοση από τον Β προς τον Γ θα αποτελεί εγχώρια συναλλαγή στο κράτος μέλος 3.

Εάν ο Β, ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης, κοινοποιήσει στον Α τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, το κράτος μέλος 1, τότε η αποστολή ή η

μεταφορά θα καταλογιστεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από αυτόν, δηλαδή στην παράδοση από τον Β προς τον Γ. Η παράδοση από τον Α προς τον Β θα συνιστά εγχώρια συναλλαγή φορολογητέα στο κράτος μέλος 1. Η παράδοση από τον Β προς τον Γ θα χαρακτηριστεί εξ αποστάσεως πώληση αγαθών φορολογητέα στο κράτος μέλος 3, εκτός εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε η συναλλαγή θα φορολογηθεί στο κράτος μέλος 1.

4. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

4.1. Σχετική διάταξη

Άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

4.2. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Η τροποποίηση του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνει δύο σκέλη:

- η παράγραφος 1 αναδιαρθρώνεται και προστίθεται μια νέα προϋπόθεση·
- προστίθεται η παράγραφος 1α.

Άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ

Όσον αφορά το άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ακόλουθα:

- Το περιεχόμενο του άρθρου 138 παράγραφος 1 στοιχείο α) της οδηγίας ΦΠΑ αντιστοιχεί στο περιεχόμενο του άρθρου 138 παράγραφος 1 στη μορφή που ίσχυε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2019.

- Το στοιχείο β) ορίζει νέα προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής, η οποία περιλαμβάνει δύο στοιχεία, ως εξής:

  - ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών

  και

  - ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή.

  Όσον αφορά το πρώτο στοιχείο, επισημαίνεται ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο ή του μη υποκειμένου στον φόρο νομικού προσώπου για το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση δεν πρέπει απαραιτήτως να είναι αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά· είναι αρκετό ο εν λόγω αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ να έχει αποδοθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς.

  Όσον αφορά το δεύτερο στοιχείο, επισημαίνεται ότι ο τρόπος με τον οποίο μπορεί να γνωστοποιείται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ μεταξύ των συμβαλλομένων δεν διευκρινίζεται στο νομικό κείμενο. Αυτό πρέπει, συνεπώς, να αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια των συμβαλλομένων και να μην εξαρτάται από τυπικές απαιτήσεις (π.χ. τη χρήση συγκεκριμένου εγγράφου). Κατά τον ίδιο τρόπο με τα όσα ορίζονται στο πλαίσιο του άρθρου 36α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, το γεγονός ότι ο προμηθευτής αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη του στο τιμολόγιο μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται πως ο πελάτης έχει γνωστοποιήσει τον οικείο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή.

Άρθρο 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ

Όσον αφορά το άρθρο 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι προστίθεται νέα παράγραφος 1α στο άρθρο 138, βάσει της οποίας η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 δεν εφαρμόζεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει την υποχρέωση των άρθρων 262 και 263 της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει ήδη υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, όπως απαιτείται στο άρθρο 264 της οδηγίας ΦΠΑ, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές.

4.3. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από το άρθρο 138 παράγραφοι 1 και 1α της οδηγίας ΦΠΑ

4.3.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ

Κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν στην 113η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ της 3ης Ιουνίου 2019

3.	ΝΕΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΘΕΣΠΙΣΜΕΝΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ
3.1	Προέλευση: Επιτροπή
Παραπομπές:	Άρθρο 17α, άρθρο 36α, άρθρο 138 παράγραφοι 1 και 1α, άρθρο 243 παράγραφος 3 και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ Άρθρα 45α και 54α του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ
Θέμα:	Εφαρμογή της δέσμης μέτρων «Προσωρινές Λύσεις»: οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου και εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου (Έγγραφο taxud.c.1(2019)3533969 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 968)

Έγγραφο Ε - taxud.c.1(2019) 7900313 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 976

Απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών: αλληλεπίδραση με την οδηγία περί επιστροφής ΦΠΑ (ενότητα 3.3.1)[22]

[22] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ.

Η επιτροπή ΦΠΑ ομόφωνα επιβεβαιώνει ότι η τροποποίηση που επέφερε η οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, στο άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ προσθέτει μια ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι η προσθήκη αυτή συνεπάγεται ότι όταν ο αποκτών δεν γνωστοποιεί τον οικείο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή ή όταν ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που γνωστοποιείται έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, πρέπει να θεωρείται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 138 και ότι ο προμηθευτής δεν έχει άλλη επιλογή από το να επιβάλει ΦΠΑ.

Έγγραφο ΣΤ - taxud.c.1(2019) 7900872 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 977

Απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών: εφαρμογή του άρθρου 138 παράγραφος 1α (ενότητα 3.3.2.)[23]

1. Η επιτροπή ΦΠΑ αναγνωρίζει ομόφωνα ότι η μη εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης του προμηθευτή όπως ορίζονται στην παράγραφο 1α μπορεί εκ των πραγμάτων να διαπιστωθεί μόνο μετά την παρέλευση ορισμένου χρονικού διαστήματος από την πραγματοποίηση της παράδοσης και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου.

Πράγματι, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι, αναπόφευκτα, μεσολαβεί ένα χρονικό διάστημα μεταξύ της χρονικής στιγμής πραγματοποίησης της παράδοσης και έκδοσης του σχετικού τιμολογίου προς τον αποκτώντα και της χρονικής στιγμής κατά την οποία ο προμηθευτής πρέπει να συμμορφωθεί με την υποχρέωση που προβλέπεται στα άρθρα 262 και 263 της οδηγίας ΦΠΑ για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί επίσης ομόφωνα ότι δεν μπορεί να αποφευχθεί η παρέλευση χρονικού διαστήματος από τη χρονική στιγμή της υποχρεωτικής υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα από τον προμηθευτή έως τη χρονική στιγμή της παρέμβασης των φορολογικών αρχών, καθώς έναυσμα για την εν λόγω παρέμβαση μπορεί να είναι μόνον η μη υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή η διαπίστωση ότι ο υποβληθείς ανακεφαλαιωτικός πίνακας δεν περιέχει τις σωστές πληροφορίες.

2. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι ο προμηθευτής θα πρέπει, ως εκ τούτου, να έχει δυνατότητα απαλλαγής της παράδοσης, τη στιγμή που αυτή πραγματοποιείται, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς αυτές αποτελούν τις μόνες συναφείς προϋποθέσεις κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης προκειμένου να καθοριστεί αν η απαλλαγή εφαρμόζεται ή όχι.

Όσον αφορά τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι η απαλλαγή μπορεί να ανακληθεί μόνον αναδρομικά, εάν και όταν οι φορολογικές αρχές διαπιστώσουν μη συμμόρφωση του προμηθευτή με την υποχρέωση των άρθρων 262 και 263 της οδηγίας ΦΠΑ για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή στην περίπτωση κατά την οποία ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει ήδη υποβληθεί από τον προμηθευτή δεν περιλαμβάνει τις σωστές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση όπως απαιτείται

[23] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ.

από το άρθρο 264 της οδηγίας ΦΠΑ, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές.

Έγγραφο Ζ - taxud.c.1(2019) 7901495 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 978

Απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών: σε συνδυασμό με την προαιρετική αντίστροφη επιβάρυνση που προβλέπεται στο άρθρο 194 (ενότητα 3.3.3.)[24]

Όταν θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μεταφορά αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ, επειδή τα αγαθά που υπάγονταν στις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος παύουν να πληρούν τις προϋποθέσεις για παραμονή υπό το καθεστώς των εν λόγω ρυθμίσεων, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι:

α) όταν ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί τη μεταφορά δεν διαθέτει ήδη αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο τα αγαθά τέθηκαν για πρώτη φορά υπό το καθεστώς των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, πρέπει να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στο εν λόγω κράτος μέλος λόγω της θεωρούμενης ενδοκοινοτικής απόκτησης που πραγματοποιεί σε αυτό·

β) η απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου είναι απαραίτητη, σύμφωνα με το άρθρο 214 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ, και δεν μπορεί να παρακαμφθεί από το εν λόγω κράτος μέλος, ακόμη και εάν η θεωρούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 140 στοιχείο γ) της οδηγίας ΦΠΑ.

Η παρούσα κατευθυντήρια γραμμή *Απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών: σε συνδυασμό με την προαιρετική αντίστροφη επιβάρυνση που προβλέπεται στο άρθρο 194 (ενότητα 3.3.3.)* συνδέεται με το ζήτημα που εξετάστηκε πιο πάνω στην ενότητα 2.5.4 των ανά χείρας επεξηγηματικών σημειώσεων. Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στην ενότητα αυτή.

4.3.2. Τι συμβαίνει εάν ο αποκτών δεν γνωστοποιήσει στον προμηθευτή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά;

Εάν ο αποκτών δεν γνωστοποιήσει στον προμηθευτή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί, ή αν ο γνωστοποιηθείς αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε τουλάχιστον μία από τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ (και συγκεκριμένα η προϋπόθεση που ορίζεται στο άρθρο 138 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας ΦΠΑ) δεν θα έχει εκπληρωθεί και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβάλει ΦΠΑ.

Αυτό θα ισχύει ακόμη και εάν πληρούνται όλες οι άλλες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής και ο προμηθευτής έχει λόγους να πιστεύει, π.χ. λόγω του είδους ή της ποσότητας των παραδιδόμενων αγαθών, ότι ο παραλήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο.

[24] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ.

Το γεγονός ότι ο προμηθευτής επιβάλλει ΦΠΑ στην παράδοση επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει επίπτωση στη μεταχείριση, από πλευράς ΦΠΑ, της ενδοκοινοτικής απόκτησης που πραγματοποιείται από τον πελάτη στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (άρθρο 16 του ΕΚ).

Όταν ο αποκτών, ο οποίος μπορεί να αποδείξει ότι ήταν υποκείμενος στον φόρο που ενεργούσε με αυτήν του την ιδιότητα κατά τη χρονική στιγμή της απόκτησης, μπορέσει να γνωστοποιήσει στον προμηθευτή του, σε μεταγενέστερο στάδιο, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, και δεν υπάρχουν ενδείξεις απάτης ή αθέμιτης χρήσης, ο προμηθευτής θα διορθώσει το τιμολόγιο με βάση τους κανόνες που προβλέπονται στη σχετική εθνική νομοθεσία.

4.3.3. *Τι συμβαίνει όταν ο αποκτών έχει υποβάλει αίτημα για απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές αλλά δεν έχει λάβει ακόμη τον εν λόγω αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τη στιγμή κατά την οποία ο προμηθευτής πρέπει να εκδώσει το τιμολόγιο;*

Όταν, κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου από τον προμηθευτή, ο αποκτών δεν έχει καταφέρει να γνωστοποιήσει στον προμηθευτή αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ επειδή οι φορολογικές αρχές επεξεργάζονται ακόμη το αίτημα του αποκτώντος για απόκτηση αυτού του αριθμού, ο προμηθευτής δεν μπορεί να εφαρμόσει την απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις.

Όταν ο αποκτών λάβει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, η διόρθωση του τιμολογίου θα εφαρμοστεί σύμφωνα με τους όρους που εξηγούνται στην τελευταία παράγραφο της ενότητας 4.3.2 ανωτέρω.

4.3.4. *Ορισμένα κράτη μέλη κάνουν διάκριση μεταξύ αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος ισχύει μόνο για ορισμένες εγχώριες συναλλαγές και αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που, σύμφωνα με το άρθρο 215 της οδηγίας ΦΠΑ, φέρει πρόθεμα μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κράτος μέλος χορήγησης. Είναι δυνατή η χρήση και των δύο αριθμών για την απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ;*

Όχι. Μόνον ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με πρόθεμα μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κράτος μέλος χορήγησης είναι κατάλληλος για τους σκοπούς του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Είναι ο μόνος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο περιλαμβάνει το κράτος μέλος προσδιορισμού στη βάση δεδομένων VIES και, συνεπώς, ο μόνος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο μπορεί να επαληθεύσει ο προμηθευτής.

4.3.5. *Ποιος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να χρησιμοποιείται για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ όταν ο αποκτών είναι μέλος ομάδας ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ;*

Το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι η εφαρμογή του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτει ότι η θεσπισθείσα βάσει της διατάξεως αυτής εθνική ρύθμιση καθιστά δυνατό για τα φυσικά πρόσωπα και ιδίως τα νομικά πρόσωπα που συνδέονται με δεσμούς από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως να μην αντιμετωπίζονται ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός. Πράγματι, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει τη διάταξη αυτή, ο/οι υπόχρεος/-οι κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ δεν πρέπει να θεωρείται/ούνται ως υποκείμενος/οι στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9

της οδηγίας ΦΠΑ. Συνεπώς, η εξομοίωση των εν λόγω υποχρέων προς έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο αποκλείει το ενδεχόμενο να εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο[25].

Συνάγεται από αυτό ότι, εκ των πραγμάτων, μόνον η ομάδα ΦΠΑ διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιείται για την απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

4.3.6. Τι σημαίνει η φράση «εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές» στο άρθρο 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ;

Στην αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, το Συμβούλιο αναλύει τον σκοπό της διάταξης ως εξής: «Επιπλέον ο κατάλογος VIES είναι απαραίτητος προκειμένου να ενημερώνεται το κράτος μέλος άφιξης για την παρουσία αγαθών στην επικράτειά του και αποτελεί, ως εκ τούτου, βασικό στοιχείο για την καταπολέμηση της απάτης στην Ένωση. Για τον λόγο αυτό, τα κράτη μέλη πρέπει να διασφαλίσουν ότι όταν ο προμηθευτής δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις του όσον αφορά τον κατάλογο VIES, δεν ισχύει η απαλλαγή, εκτός εάν ο προμηθευτής ενεργεί με καλή πίστη, δηλαδή όταν μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενες παραλείψεις του που συνδέονται με τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο οποίος θα μπορούσε επίσης να περιλαμβάνει κατά τον χρόνο αυτό την παροχή των ακριβών στοιχείων που απαιτούνται από τον προμηθευτή σύμφωνα με το άρθρο 264 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.».

Το πρώτο μέρος του άρθρου 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει την αρχή ότι η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τα άρθρα 262, 263 και 264 της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, το τελευταίο μέρος του άρθρου 138 παράγραφος 1α της οδηγίας ΦΠΑ υπονοεί ότι η απαλλαγή συνεχίζει να εφαρμόζεται εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές.

Το τελευταίο μέρος της παραγράφου 1α αφήνει να εννοηθεί ότι οι περιπτώσεις μη συμμόρφωσης εξετάζονται η κάθε μία ξεχωριστά με συνεννόηση μεταξύ του προμηθευτή και των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση.

Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι στις ακόλουθες περιπτώσεις, η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές έχουν λόγους να πιστεύουν ότι η παράλειψη εντάσσεται σε σχέδιο απάτης) υπό την προϋπόθεση ότι, μόλις αντιλαμβάνεται το σφάλμα που οδήγησε στην παράλειψη, ο προμηθευτής προχωρεί σε διόρθωση του σφάλματος αυτού:

- ο προμηθευτής, λόγω τυχαίου σφάλματος, δεν συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά τη συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της επόμενης περιόδου·

- ο προμηθευτής συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία

[25] Βλ. απόφαση του ΔΕΕ της 22ας Μαΐου 2008 στην υπόθεση C-162/07, *Amplifin*.

πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης·

- λόγω αναδιάρθρωσής της, η αποκτούσα εταιρεία διαθέτει πλέον νέα επωνυμία και νέο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, αλλά η παλαιά επωνυμία και ο παλαιός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ συνεχίζουν να υφίστανται για σύντομη μεταβατική περίοδο. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο προμηθευτής συμπεριέλαβε κατά λάθος τις συναλλαγές με τον παλαιό αυτό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

5. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

5.1. Σχετική διάταξη

Άρθρο 45α του ΕΚ.

5.2. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Το άρθρο 45α του ΕΚ προβλέπει ότι μία από τις προϋποθέσεις για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών βάσει του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ, συγκεκριμένα ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του, αλλά εντός της Κοινότητας, τεκμαίρεται ότι πληρούται στις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) ή β).

Αυτό συνεπάγεται επίσης ότι:

- η υπαγωγή σε μία από τις περιπτώσεις που ορίζονται στα στοιχεία α) ή β) δεν είναι από μόνη της αρκετή για την απαλλαγή της παράδοσης σύμφωνα με το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Τεκμαίρεται ότι πληρούται μια βασική προϋπόθεση, αλλά για να εφαρμοστεί η απαλλαγή θα πρέπει να πληρούνται και οι άλλες προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ·

- το τεκμήριο δεν μπορεί να εφαρμοστεί αντιστρόφως. Με άλλα λόγια, το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεκμηρίου δεν συνεπάγεται αυτομάτως ότι δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, εναπόκειται στον προμηθευτή να αποδείξει, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις φορολογικές αρχές, ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή (συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς). Με άλλα λόγια, όταν δεν ισχύει το τεκμήριο, η κατάσταση παραμένει ως είχε πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 45α του ΕΚ.

Το άρθρο 45α παράγραφος 2 του ΕΚ ορίζει ότι μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1, στην προκείμενη περίπτωση ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του, αλλά εντός της Κοινότητας.

Η αμφισβήτηση του τεκμηρίου προϋποθέτει, ως εκ τούτου, ότι οι φορολογικές αρχές είναι σε θέση να προσκομίσουν τα αναγκαία στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τα αγαθά δεν έχουν στην πραγματικότητα αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του, αλλά εντός της Κοινότητας. Μια τέτοια περίπτωση είναι, π.χ., όταν, κατά τη διάρκεια ελέγχου, οι φορολογικές αρχές διαπιστώνουν ότι τα αγαθά βρίσκονται ακόμη στην αποθήκη του προμηθευτή ή όταν οι φορολογικές αρχές είναι ενήμερες για συμβάν κατά τη μεταφορά το οποίο είχε ως αποτέλεσμα την καταστροφή των αγαθών πριν αυτά εξέλθουν από την επικράτεια.

Όταν οι φορολογικές αρχές έχουν στη διάθεσή τους τα αναγκαία στοιχεία για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου (δεδομένης της απαιτούμενης φύσης των στοιχείων προκειμένου να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον σκοπό αυτό), είναι προφανές ότι δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως προς αυτό, «αμφισβήτηση του τεκμηρίου» σημαίνει ότι οι φορολογικές αρχές διαθέτουν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η μεταφορά των αγαθών δεν πραγματοποιήθηκε.

Η «αμφισβήτηση του τεκμηρίου» διακρίνεται από την περίπτωση κατά την οποία μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που απαριθμούνται στο άρθρο 45α παράγραφος 3 του ΕΚ, το οποίο υποβάλλεται ως αποδεικτικό στοιχείο, περιέχει ανακριβείς πληροφορίες ή είναι ακόμη και πλαστό. Έπεται στην περίπτωση αυτή ότι οι προϋποθέσεις για υπαγωγή σε μία από τις περιπτώσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 στοιχεία α) ή β) δεν πληρούνται. Συνεπώς, ο προμηθευτής δεν μπορεί πλέον να στηρίζεται στο τεκμήριο της αποστολής ή της μεταφοράς από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του, αλλά εντός της Κοινότητας. Ωστόσο, ο προμηθευτής ενδέχεται ακόμη και τότε να μπορεί είτε να προσκομίσει άλλα έγγραφα όπως αναφέρεται στο άρθρο 45α του ΕΚ, τα οποία θα του επιτρέψουν να επωφεληθεί από το τεκμήριο (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα εν λόγω έγγραφα είναι ανακριβή ή πλαστά) είτε να παράσχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή σύμφωνα με το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

5.3. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

5.3.1. Κατευθυντήριες γραμμές που έχουν συμφωνηθεί από την επιτροπή ΦΠΑ

Κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν στην 113η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ της 3ης Ιουνίου 2019

3.	ΝΕΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΘΕΣΠΙΣΜΕΝΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ
3.1	Προέλευση: Επιτροπή
Παραπομπές:	Άρθρο 17α, άρθρο 36α, άρθρο 138 παράγραφοι 1 και 1α, άρθρο 243 παράγραφος 3 και άρθρο 262 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ Άρθρα 45α και 54α του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ
Θέμα:	Εφαρμογή της δέσμης μέτρων «Προσωρινές Λύσεις»: οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου και εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου (Έγγραφο taxud.c.1(2019)3533969 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 968)

Έγγραφο Η - taxud.c.1(2019) 7901898 – Έγγραφο εργασίας αριθ. 979

Απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών: Έννοια του όρου «ανεξάρτητος» σε σχέση με την απόδειξη μεταφοράς (ενότητα 3.3.4.)[26]

Η Επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι όταν, για τους σκοπούς του άρθρου 45α παράγραφος 1 στοιχείο α) και στοιχείο β) περίπτωση ii) του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ, καθορίζεται κατά πόσο δύο μέρη είναι «ανεξάρτητα»,

α) τα δύο μέρη δεν θα θεωρούνται «ανεξάρτητα» όταν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα· και

β) θα χρησιμοποιούνται τα κριτήρια που θεσπίζονται στο άρθρο 80 της οδηγίας ΦΠΑ, έτσι ώστε μέρη μεταξύ των οποίων υφίστανται «οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί δεσμοί, ιδιοκτησιακοί δεσμοί, δεσμοί που

[26] Η επικεφαλίδα παραπέμπει στη σχετική ενότητα του εγγράφου εργασίας αριθ. 968 της επιτροπής ΦΠΑ.

πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί» να μην είναι δυνατό να θεωρούνται ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.

5.3.2. *Τι θα γίνει με τους υφιστάμενους εθνικούς κανόνες των κρατών μελών σχετικά με την απόδειξη μεταφοράς μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 45α του ΕΚ; Θα συνεχίσουν να εφαρμόζονται αυτοί οι εθνικοί κανόνες;*

Τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να εφαρμόσουν το άρθρο 45α του ΕΚ. Αυτό σημαίνει ότι όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην εν λόγω διάταξη, ο προμηθευτής θα δικαιούται να επωφεληθεί του σχετικού τεκμηρίου. Πέραν τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται επίσης να θεσπίσουν στην εθνική νομοθεσία τους για τον ΦΠΑ και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη μεταφοράς πιο ευέλικτα από το τεκμήριο που προβλέπεται στο άρθρο 45α του ΕΚ. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο προμηθευτής θα μπορεί να επωφελείται από τα τεκμήρια του άρθρου 45α του ΕΚ και/ή από τα τεκμήρια της εθνικής νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Για τον σκοπό αυτό, είναι δυνατό να συνεχίσουν να εφαρμόζονται οι υφιστάμενοι εθνικοί κανόνες για τον ΦΠΑ που θεσπίζουν προϋποθέσεις σε σχέση με την απόδειξη μεταφοράς πιο ευέλικτες από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 45α του ΕΚ .

5.3.3. *Τι γίνεται εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς του άρθρου 45α του ΕΚ; Συνεπάγεται αυτό ότι στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ;*

Το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για υπαγωγή σε μία από τις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) ή β) του ΕΚ δεν συνεπάγεται αυτομάτως ότι δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, εναπόκειται στον προμηθευτή να αποδείξει, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις φορολογικές αρχές, ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ για την απαλλαγή (συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς).

5.3.4. *Τι συμβαίνει εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που απαριθμούνται στο άρθρο 45α παράγραφος 3 του ΕΚ, το οποίο υποβάλλεται ως αποδεικτικό στοιχείο, περιέχει ανακριβείς πληροφορίες ή είναι ακόμη και πλαστό; Μπορεί ο πωλητής να συνεχίσει να στηρίζεται στο τεκμήριο της αποστολής ή της μεταφοράς;*

Όταν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που υποβάλλεται ως αποδεικτικό στοιχείο περιέχει ανακριβείς πληροφορίες ή είναι ακόμη και πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να στηρίζεται στο τεκμήριο, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για υπαγωγή σε μία από τις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) ή β) του ΕΚ.

Ωστόσο, ο πωλητής ενδέχεται ακόμη και τότε να μπορεί είτε να προσκομίσει άλλα έγγραφα όπως αναφέρεται στο άρθρο 45α του ΕΚ, τα οποία θα του επιτρέψουν να επωφεληθεί από το τεκμήριο (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα εν λόγω έγγραφα είναι ανακριβή ή πλαστά) είτε να παράσχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή σύμφωνα με το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

5.3.5. *Τι ισχύει εάν ο προμηθευτής ή ο αποκτών πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς;*

Στην περίπτωση αυτή δεν ισχύει το τεκμήριο, καθώς δεν ικανοποιείται η απαίτηση που ορίζεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχείο α) και στοιχείο β) περίπτωση ii) ότι τα μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία θα πρέπει να έχουν εκδοθεί από δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, δηλαδή από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

5.3.6. *Τι θεωρείται «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα για τους σκοπούς του άρθρου 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) περίπτωση i) του ΕΚ; Σε ποια μορφή (έντυπη και/ή ηλεκτρονική) θα γίνεται δεκτή από τις φορολογικές αρχές, π.χ. ως μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ως υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο;*

Κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) περίπτωση i) του ΕΚ πρέπει να θεωρείται «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης.

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι κανόνες στον ΕΚ όσον αφορά τη μορφή στην οποία πρέπει να υποβάλλεται η γραπτή δήλωση. Προσδοκάται ευλόγως ότι τα κράτη μέλη θα επιδείξουν ευελιξία ως προς αυτό και δεν θα επιβάλουν αυστηρούς περιορισμούς, π.χ. μόνον έγγραφα σε χαρτί, αλλά θα δέχονται και ηλεκτρονικά έγγραφα εφόσον περιέχουν όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) περίπτωση i) του ΕΚ.

5.3.7. *Σε ποια μορφή (έντυπη και/ή ηλεκτρονική) θα γίνονται δεκτά από τις φορολογικές αρχές τα έγγραφα που χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς όπως αναφέρονται στο άρθρο 45α παράγραφος 3 του ΕΚ;*

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι κανόνες στον ΕΚ όσον αφορά τη μορφή στην οποία πρέπει να υποβάλλονται τα έγγραφα που χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς όπως αναφέρονται στο άρθρο 45α παράγραφος 3 του ΕΚ. Προσδοκάται ευλόγως ότι τα κράτη μέλη θα επιδείξουν ευελιξία ως προς αυτό και δεν θα επιβάλουν αυστηρούς περιορισμούς, π.χ. μόνον έγγραφα σε χαρτί, αλλά θα δέχονται και έγγραφα σε ηλεκτρονική μορφή.

5.3.8. *Τι συμβαίνει εάν ο αποκτών δεν υποβάλει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχείο β) περίπτωση i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης;*

Σκοπός της δεκαήμερης προθεσμίας είναι να ορίσει ένα συγκεκριμένο χρονικό πλαίσιο για την υποβολή από τον αποκτώντα της γραπτής δήλωσης στον πωλητή και όχι να λειτουργήσει τιμωρητικά για τον πωλητή και να του στερήσει τη δυνατότητα να επωφεληθεί του τεκμηρίου στην περίπτωση που ο αποκτών δεν έχει υποβάλει εμπρόθεσμα τη γραπτή δήλωση. Ως εκ τούτου, ακόμη και αν ο αποκτών προσκομίσει τη γραπτή δήλωση στον πωλητή μετά τη λήξη της προθεσμίας, ο πωλητής θα μπορεί να βασίζεται στο τεκμήριο, εφόσον πληρούνται όλες οι άλλες σχετικές προϋποθέσεις του άρθρου 45α του ΕΚ.

6. ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

6.1. Οδηγία ΦΠΑ

«Άρθρο 17α

1. Δεν εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του με προορισμό άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος θεωρείται ότι υφίστανται όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από υποκείμενο στον φόρο ή από τρίτον για λογαριασμό του σε άλλο κράτος μέλος, ώστε τα εν λόγω αγαθά να παραδοθούν στο κράτος αυτό, σε μεταγενέστερο στάδιο και μετά την άφιξη, σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών σύμφωνα με ισχύουσα συμφωνία μεταξύ των δύο υποκειμένων στον φόρο·

β) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά δεν διατηρεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά·

γ) ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και τόσο η ταυτότητά του όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί από το εν λόγω κράτος μέλος είναι γνωστά στον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο στοιχείο β) κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς·

δ) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά καταγράφει τη μεταφορά των αγαθών στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3 και περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα την ταυτότητα του υποκειμένου στον φόρο που αποκτά τα αγαθά, καθώς και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί από το κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, όπως προβλέπεται στο άρθρο 262 παράγραφος 2.

3. Όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών με την ιδιότητα του κυρίου στον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο στοιχείο γ) της παραγράφου 2, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση εκτελείται εντός της προθεσμίας που αναφέρεται στην παράγραφο 4:

α) θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1, από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου ο οποίος ενήργησε για λογαριασμό του στο κράτος μέλος από το οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν τα αγαθά·

β) θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο παραδίδονται τα εν λόγω αγαθά στο κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται.

4. Εάν, εντός 12 μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος στο οποίο

έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, τα αγαθά δεν έχουν παραδοθεί στον υποκείμενο στον φόρο για τον οποίο προορίζονταν, σύμφωνα με την παράγραφο 2 στοιχείο γ), και την παράγραφο 6 και δεν συντρέχει καμία από τις περιστάσεις που ορίζονται στην παράγραφο 7, η μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 17 θεωρείται ότι διενεργείται την επόμενη ημέρα μετά τη λήξη της περιόδου των 12 μηνών.

5. Δεν θεωρείται ότι υφίσταται μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 17 όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το δικαίωμα διάθεσης των αγαθών δεν έχει μεταβιβασθεί και τα εν λόγω αγαθά επιστρέφονται στο κράτος μέλος από το οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, εντός της προθεσμίας που αναφέρεται στην παράγραφο 4, και

β) ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά καταγράφει την επιστροφή τους στο βιβλίο καταχώρισης που αναφέρεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3.

6. Εάν, εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 4, ο υποκείμενος στον φόρο που αναφέρεται στην παράγραφο 2 στοιχείο γ) αντικατασταθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο, δεν θεωρείται ότι διενεργείται μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 17 κατά τον χρόνο της αντικατάστασης, υπό την προϋπόθεση ότι:

α) πληρούνται όλες οι άλλες προϋποθέσεις σύμφωνα με την παράγραφο 2· και

β) η αντικατάσταση καταγράφεται από τον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στην παράγραφο 2 στοιχείο β) στο βιβλίο καταχώρισης που αναφέρεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3.

7. Εάν, εντός της προθεσμίας που αναφέρεται στην παράγραφο 4, παύσει να πληρούται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 6, η μεταβίβαση των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 θεωρείται ότι διενεργείται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο παύει να πληρούται η σχετική προϋπόθεση.

Εάν τα αγαθά παραδοθούν σε άλλο πρόσωπο εκτός από τον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στην παράγραφο 2 στοιχείο γ) ή στην παράγραφο 6, θεωρείται ότι οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 6 παύουν να πληρούνται αμέσως πριν από την εν λόγω παράδοση.

Σε περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε χώρα διαφορετική από το κράτος μέλος από το οποίο μετακινήθηκαν αρχικά, θεωρείται ότι οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 6 παύουν να πληρούνται αμέσως πριν από την έναρξη της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς.

Σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής των αγαθών θεωρείται ότι οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 6 παύουν να πληρούνται την ημέρα κατά την οποία αφαιρέθηκαν ή καταστράφηκαν πράγματι τα αγαθά ή, εάν είναι αδύνατον να καθορισθεί η εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή ή η απώλεια των αγαθών.»·

Άρθρο 36α

«1. Όταν τα ίδια αγαθά παραδίδονται διαδοχικά και τα εν λόγω αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη σε όλο το μήκος της αλυσίδας, η αποστολή ή η μεταφορά καταλογίζεται μόνο στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η αποστολή ή μεταφορά καταλογίζεται μόνο στην παράδοση αγαθών από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης όταν ο ενδιάμεσος αυτός φορέας έχει κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως "ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης" νοείται ένας προμηθευτής διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του.

4. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που καλύπτονται από το άρθρο 14α.»·

Άρθρο 138

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της αντίστοιχης επικράτειάς τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

β) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για το οποίους πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και έχει γνωστοποιήσει αυτό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή.»·

«1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 δεν εφαρμόζεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει την υποχρέωση των άρθρων 262 και 263 σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, όπως απαιτείται στο άρθρο 264, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές.»·

...

Άρθρο 243

...

«3. Κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος μεταφέρει αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος που αναφέρονται στο άρθρο 17α, τηρεί βιβλίο καταχώρισης που επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου.

Κάθε υποκείμενος στον φόρο στον οποίο παραδίδονται αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος που αναφέρονται στο

άρθρο 17α, τηρεί βιβλίο καταχώρισης των εν λόγω αγαθών.»·

Άρθρο 262

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οφείλει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τα ακόλουθα:

α) τους αποκτώντες που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και στους οποίους παρέδωσε αγαθά σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 138 παράγραφος 1 και στο άρθρο 138 παράγραφος 2 στοιχείο γ)·

β) τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και στα οποία παρέδωσε αγαθά που είχε αποκτήσει στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 42·

γ) τους υποκειμένους στον φόρο και τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ και στους οποίους παρείχε υπηρεσίες εκτός των υπηρεσιών που απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο είναι φορολογητέα η πράξη, και για τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 196.

2. Εκτός από τις πληροφορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, κάθε υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει πληροφορίες σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των υποκειμένων στον φόρο για τους οποίους προορίζονται τα αγαθά τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 17α, καθώς και σχετικά με οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη.».

6.2. <u>Εκτελεστικός κανονισμός ΦΠΑ (ανωτέρω αναφερόμενος ως «ΕΚ»)</u>

Άρθρο 45α

«1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν

αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος· και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Ο αποκτών υποβάλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα:

α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών·

β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού·

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»·

Άρθρο 54α

«1. Το βιβλίο καταχώρισης που αναφέρεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και το οποίο πρέπει να τηρείται από κάθε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος μεταφέρει τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) το κράτος μέλος από το οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί τα αγαθά και την

ημερομηνία της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στο φόρο για τον οποίο προορίζονται τα αγαθά, ο οποίος έχει εκδοθεί από το κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά·

γ) το κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποθηκευτή, τη διεύθυνση της αποθήκης, όπου φυλάσσονται κατά την άφιξή τους και την ημερομηνία άφιξης των αγαθών στην αποθήκη·

δ) την αξία, την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που έχουν αφιχθεί στην αποθήκη·

ε) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος αντικαθιστά το πρόσωπο που αναφέρεται στο στοιχείο β) της παρούσας παραγράφου, υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 17α παράγραφος 6 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

στ) το φορολογητέο ποσό, την περιγραφή και την ποσότητα των παραδιδόμενων αγαθών και την ημερομηνία, κατά την οποία διενεργείται η παράδοση των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 3 στοιχείο α) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος·

ζ) το φορολογητέο ποσό, την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών και την ημερομηνία κατά την οποία εκπληρώνεται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις και την αντίστοιχη αιτιολόγηση, σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 7 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

η) την αξία, την περιγραφή και την ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών και την ημερομηνία της επιστροφής των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17α παράγραφος 5 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

2. Το βιβλίο καταχώρισης που αναφέρεται στο άρθρο 243 παράγραφος 3 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και το οποίο πρέπει να τηρείται από κάθε υποκείμενο στο φόρο στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στο φόρο ο οποίος μεταφέρει αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος·

β) την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που προορίζονται για αυτόν·

γ) την ημερομηνία άφιξης στην αποθήκη των αγαθών που προορίζονται για αυτόν·

δ) το φορολογητέο ποσό, την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που παραδίδονται σε αυτόν και την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών που αναφέρονται στο άρθρο 17α παράγραφος 3 στοιχείο β) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

ε) την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών και την ημερομηνία κατά την οποία τα αγαθά αφαιρούνται από την αποθήκη κατ' εντολή του υποκειμένου στο φόρο προσώπου που αναφέρεται στο στοιχείο α)·

στ) την περιγραφή και την ποσότητα των αγαθών που έχουν καταστραφεί ή απολεσθεί και την ημερομηνία της καταστροφής, απώλειας ή κλοπής των αγαθών που είχαν αφιχθεί στην αποθήκη ή την ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή ή η απώλεια των αγαθών·

Όταν τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος σε αποθηκευτή διαφορετικό από τον υποκείμενο στο φόρο για τον οποίο προορίζονται τα αγαθά, το βιβλίο καταχώρισης αυτού του υποκειμένου στο φόρο δεν χρειάζεται να περιέχει τις πληροφορίες που αναφέρονται στα στοιχεία γ), ε) και στ) του πρώτου εδαφίου.».