

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α΄ 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το άρθρο 7α του Κώδικα ΦΠΑ (call-off stock), όπως προστέθηκε με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. α΄ του ν.4714/2020 με θέμα «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ 148 Α΄) και τις αλυσιδωτές συναλλαγές, όπως διαμορφώθηκαν με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. β΄ του ίδιου νόμου και τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζονται θέματα εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4714/2020 που αφορούν τη διαχείριση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) από 1/1/2020 καθώς και τις υποχρεώσεις των προμηθευτών και των πελατών που είναι μέρη των συναλλαγών της μορφής αυτής, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τους ενδιάμεσους φορείς εκμετάλλευσης, τις τριγωνικές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις και τους κανόνες που τις διέπουν καθώς και τις παρεκκλίσεις τους, τις προϋποθέσεις απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές

παραδόσεις αγαθών και τους τρόπους απόδειξης της φυσικής μεταφοράς, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αγαθών σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912. Επιπλέον, αναπτύσσεται

περιπτωσιολογία σχετική με την εφαρμογή του άρθρου 7^α του Κώδικα ΦΠΑ, τις δηλωτικές υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τριγωνικές ή αλυσιδωτές συναλλαγές ή διαχειρίζονται αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διατάξεων του θέματος παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

A. Ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock)

Με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020 προστίθεται νέο άρθρο 7α «Παράδοση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα σε άλλο κράτος-μέλος» στον Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν από 1.1.2020.

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 7α του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του, σε άλλο κράτος-μέλος (εφεξής «κ-μ») στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών από επαχθή αιτία. Κατά συνέπεια δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται περαιτέρω ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση κατά το χρόνο της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών στο απόθεμα που βρίσκεται σε άλλο κ-μ, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των εν λόγω ρυθμίσεων.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 1 - Μεταφορά αγαθών στα πλαίσια των ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 7α καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να ισχύουν οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη. Ειδικότερα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τόσο ο προμηθευτής όσο και ο συγκεκριμένος πελάτης, να είναι υποκείμενοι στον φόρο, β) ο προμηθευτής να μην έχει την έδρα

της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εμπορεύματα,

- γ) τα αγαθά να μεταφέρονται από το ένα κ-μ στο άλλο κ-μ, προκειμένου να παραδοθούν σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξής τους στον συγκεκριμένο πελάτη,
- δ) ο συγκεκριμένος πελάτης να δικαιούται βάσει ισχύουσας συμφωνίας με τον προμηθευτή να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξής τους στο άλλο κ-μ,
- ε) ο συγκεκριμένος πελάτης στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ αυτός, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό αυτού και την επικοινωνία μαζί του (όπως λ.χ. όνομα/επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, e-mail, τηλέφωνα κλπ), να είναι γνωστά στον προμηθευτή των αγαθών κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς,

στ) ο προμηθευτής που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά:

i. να καταγράφει τη μεταφορά τους σε ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και επίσης,

ii. να περιλαμβάνει σε ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περ. α) της παρ. 5 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει αποκτήσει ο συγκεκριμένος πελάτης στο κ-μ στο οποίο αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, χωρίς να αναγράφει την αξία των αγαθών που μεταφέρονται.

Οι προαναφερόμενες διατάξεις, εφεξής «ρυθμίσεις για αποθέματα», αναφέρονται στην περίπτωση κατά την οποία ένας υποκείμενος στον φόρο, εφεξής «προμηθευτής», βάσει σχετικής συμφωνίας, αποστέλλει ή μεταφέρει εμπορεύματα της επιχείρησής του σε απόθεμα σε άλλο κ-μ, προκειμένου τα εν λόγω αγαθά να παραδοθούν στο κράτος αυτό σε μεταγενέστερο στάδιο. Μετά την άφιξή τους τα αγαθά αυτά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφεξής «συγκεκριμένος πελάτης», του οποίου τα στοιχεία (όπως λ.χ. όνομα/επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, e-mail, τηλέφωνα, κλπ) και

ο αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ, εφεξής «ΑΦΜ/ΦΠΑ», είναι γνωστά κατά τη στιγμή της μεταφοράς ή της αποστολής τους και ο οποίος (συγκεκριμένος πελάτης) έχει το δικαίωμα να παραλάβει αγαθά από το απόθεμα αυτό κατά τη βούλησή του, τμηματικά ή όλα μαζί, οπότε κατά τον χρόνο αυτό μεταβιβάζεται η κυριότητα των εν λόγω αγαθών.

- Πώς ρυθμίζονταν μέχρι 31/12/2019 οι περιπτώσεις αυτές.

Σύμφωνα με τους ισχύοντες έως 31-12-2019 κανόνες ΦΠΑ, μία επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο που μετέφερε τα αγαθά της σε άλλο κ-μ προκειμένου να αποτελέσουν απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη, θεωρούνταν ότι είχε πραγματοποιήσει απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κ-μ αναχώρησης. Η άφιξη των αγαθών συνιστούσε ενδοκοινοτική απόκτηση και η επιχείρηση που μετέφερε τα αγαθά της στο άλλο κ-μ υποχρεούταν να εγγραφεί για σκοπούς ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης και να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στην οικεία δήλωση ΦΠΑ. Αυτό σήμαινε ότι, η επιχείρηση που μετέφερε τα εμπορεύματά της στο άλλο κ-μ έπρεπε να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης (εγγραφή για σκοπούς ΦΠΑ, υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και υπολογισμό στη δήλωση αυτή του οφειλόμενου ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση). Όταν η επιχείρηση μετέφερε τα αγαθά της για απόθεμα σε άλλο κ-μ με σκοπό να παραδοθούν αργότερα σε έναν πελάτη, η επιχείρηση εκτός από τη δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, όφειλε επίσης, να επιρρίπτει και τον ΦΠΑ επί της (εγχώριας) παράδοσης στο κ-μ όπου βρισκόταν το απόθεμα.

- Πώς ρυθμίζονται οι περιπτώσεις αυτές από 1/1/2020 με τις νέες διατάξεις.

Με τις νέες «ρυθμίσεις για αποθέματα» επέρχεται απλούστευση στο υφιστάμενο καθεστώς η οποία ωστόσο δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις δεδομένου ότι, μια επιχείρηση μπορεί να μην εφαρμόσει την απλούστευση αυτή αλλά ότι ίσχυε μέχρι την 31/12/2019. Η απλούστευση αυτή συνίσταται στην κατάργηση για τις επιχειρήσεις, οι οποίες μεταφέρουν αγαθά μεταξύ δύο κ-μ με σκοπό να τα παραδώσουν αργότερα σε έναν συγκεκριμένο, ήδη γνωστό πελάτη, του διοικητικού φορτίου που συνδέεται με την υποχρέωση να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ όπου βρίσκεται το απόθεμα (εγγραφή για σκοπούς ΦΠΑ, υποβολή δήλωσης

ΦΠΑ και υπολογισμό στη δήλωση αυτή του οφειλόμενου ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση).

Η απλούστευση δεν καλύπτει την περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση μεταφέρει εμπορεύματα από ένα κ-μ σε άλλο, χωρίς να γνωρίζει ακόμη τον συγκεκριμένο πελάτη στο εν λόγω άλλο κ-μ.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις για «ρυθμίσεις για αποθέματα» δεν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση κατά τον χρόνο της αποστολής ή της μεταφοράς των εμπορευμάτων σε απόθεμα σε άλλο κ-μ, αλλά όταν, σε μεταγενέστερο χρόνο, ο πελάτης αποκτήσει την κυριότητα των αγαθών.

Προκειμένου να διασφαλιστεί επαρκής παρακολούθηση από τις φορολογικές αρχές, απαιτείται από τον προμηθευτή και τον συγκεκριμένο πελάτη, καθώς επίσης και από τον αποθηκευτή των εν λόγω αγαθών στις περιπτώσεις που ο αποθηκευτής είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη, να τηρούν ειδικό βιβλίο καταχώρισης των αγαθών σε απόθεμα.

Επιπλέον, για τη μεταφορά των αγαθών απαιτείται ο προμηθευτής να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, στον οποίο θα αναφέρει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του συγκεκριμένου πελάτη (και όχι την ποσότητα ή την αξία). Όταν σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξης των αγαθών, ο συγκεκριμένος πελάτης λάβει αγαθά από το απόθεμα, θεωρείται ότι κατά τον χρόνο αυτό διενεργείται η ενδοκοινοτική παράδοση από τον προμηθευτή και η ενδοκοινοτική απόκτηση από τον συγκεκριμένο πελάτη, οι οποίοι υποχρεούνται να εκπληρώσουν τις δηλωτικές υποχρεώσεις τους (δήλωση ΦΠΑ, ανακεφαλαιωτικό πίνακα) σύμφωνα με τις ισχύουσες στο εσωτερικό του (κάθε) κ-μ διατάξεις. Υπενθυμίζεται ότι δεν είναι υποχρεωτική σε όλα τα κ-μ η υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός τους.

Επισημάνσεις επί των «ρυθμίσεων για αποθέματα»

✓ Εξαιρούνται από την απλούστευση αυτή οι περιπτώσεις των εισαγωγών, των εξαγωγών και των παραδόσεων εντός του ίδιου κ-μ, καθότι δεν πληρούται η ανωτέρω προϋπόθεση γ), δηλαδή τα αγαθά να μεταφέρονται από το ένα κ-μ σε άλλο

✓ Δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περ. δ', της παρ. 1, του άρθρου 23 του Κώδικα ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα, σε άλλο κ-μ και η παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 (τελωνειακό καθεστώς 4200).

✓ Σχετικά με την προϋπόθεση που τίθεται στην περ. β) της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία ο προμηθευτής δεν πρέπει να έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εμπορεύματα, διευκρινίζεται ότι:

- η τυχόν ύπαρξη ΑΦΜ/ΦΠΑ του προμηθευτή στο κ-μ του αποθέματος δεν επαρκεί από μόνη της για να αποκλείσει την εφαρμογή της απλούστευσης,
- στην περίπτωση που ο προμηθευτής έχει εγκαταστήσει την έδρα της επιχείρησής του ή έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κ-μ άφιξης των εμπορευμάτων, δεν εφαρμόζεται η εν λόγω απλούστευση, ανεξάρτητα από το εάν η μόνιμη εγκατάσταση του προμηθευτή παρεμβαίνει πράγματι ή όχι στις παραδόσεις αγαθών που αυτός πραγματοποιεί.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 1 - Μεταφορά αγαθών στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 7α καθορίζεται ο χρόνος πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, καθώς και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών, τα οποία έχουν μεταφερθεί σε άλλο κ-μ στα πλαίσια των ρυθμίσεων για τα αποθέματα.

Συγκεκριμένα, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών στον συγκεκριμένο πελάτη εκτελείται μέσα σε χρονικό διάστημα 12 μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κ-μ στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, θεωρείται ότι πραγματοποιείται, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης αυτής:

- ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, από τον προμηθευτή ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου ο

οποίος ενήργησε για λογαριασμό του στο εσωτερικό της χώρας, στον συγκεκριμένο πελάτη,

- **ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών από τον συγκεκριμένο πελάτη, στον οποίο παραδίδονται τα εν λόγω αγαθά στο κ-μ στο οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα.**

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 2 - Παραλαβή αγαθών εκ του αποθέματος από τον συγκεκριμένο πελάτη.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι σε περίπτωση αντικατάστασης του συγκεκριμένου πελάτη μέσα στο χρονικό διάστημα των 12 μηνών, η μεταφορά των αγαθών της επιχείρησης στο άλλο κ-μ δεν θα θεωρηθεί ως παράδοση των αγαθών από τον προμηθευτή, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα:

- i) Συντρέχουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 7α για τις ρυθμίσεις αποθεμάτων σε σχέση με τον νέο συγκεκριμένο πελάτη. Αυτό συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι:**

- **ο νέος (συγκεκριμένος) πελάτης στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ στο οποίο έχουν μεταφερθεί τα αγαθά,**

- **τη στιγμή που παύει να υφίσταται η συμφωνία για τα αποθέματα με τον προηγούμενο (συγκεκριμένο) πελάτη, ο προμηθευτής έχει ήδη προσδιορίσει τον νέο πελάτη και έχει συνάψει με αυτόν συμφωνία βάσει της οποίας δικαιούται αυτός (ο νέος πλέον πελάτης), να αναλάβει την κυριότητα των αγαθών.**

- ii) Ο προμηθευτής καταγράφει την «αντικατάσταση» στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που τηρεί.**

Επισημαίνεται ότι ο προμηθευτής υποχρεούται, να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στον οποίο θα συμπεριλάβει την πληροφορία της αντικατάστασης αυτής στον πίνακα Γ.

Παρατηρήσεις για την παράγραφο 4 του άρθρου 7α

- **προκειμένου να μην θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ, η αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη με νέο θα πρέπει να**

πραγματοποιηθεί προτού τα αγαθά αφαιρεθούν από το απόθεμα από τον νέο πελάτη και όχι πέραν της περιόδου των 12 μηνών που άρχεται κατά την αρχική άφιξη των εμπορευμάτων στο κ-μ στο οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν.

- **εφόσον δεν πληρούνται αθροιστικά οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις της παρ. 4 και ο προμηθευτής παραδίδει ούτως ή άλλως τα εμπορεύματα από το απόθεμα σε άλλο πρόσωπο που αντικαθιστά τον συγκεκριμένο πελάτη θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών σε άλλο πρόσωπο.**
- **Δεν τίθεται περιορισμός ως προς τον αριθμό των διαδοχικών αντικαταστάσεων του συγκεκριμένου πελάτη από άλλον νεότερο, εφόσον όλες αυτές πραγματοποιούνται εντός της περιόδου 12 μηνών που άρχεται κατά την αρχική άφιξη των εμπορευμάτων στο κ-μ στο οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν.**

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 3 - Αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι σε περίπτωση που τα αγαθά, μέσα σε χρονικό διάστημα των 12 μηνών από την άφιξή τους, δεν έχουν παραδοθεί στον συγκεκριμένο πελάτη για τον οποίο αυτά προορίζονται, ούτε σε άλλον υποκείμενο στον φόρο από τον οποίο αυτός έχει αντικατασταθεί, θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, από την επομένη ημέρα της λήξεως της χρονικής περιόδου των 12 μηνών.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 4 - Υπέρβαση της περιόδου των 12 μηνών.

6. Με την παρ. 6 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι σε περίπτωση επιστροφής αγαθών, τα οποία είχαν μεταφερθεί στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα, στον προμηθευτή, δεν θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7 εφόσον:

- i. το δικαίωμα διάθεσης των αγαθών δεν έχει μεταβιβασθεί,**
- ii. τα εν λόγω αγαθά επιστρέφονται στο κ-μ από το οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί εντός του χρονικού διαστήματος των 12 μηνών,**

iii. ο προμηθευτής καταγράφει την επιστροφή των αγαθών στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που τηρεί.

Επισημαίνεται ότι ο προμηθευτής υποχρεούται, να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στον οποίο θα συμπεριλάβει την πληροφορία για την επιστροφή αυτή στον πίνακα Γ. Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 5 -Επιστροφή αγαθών στον προμηθευτή.

7. Με την παρ. 7 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι η μεταφορά από τον προμηθευτή αγαθών της επιχείρησής του προς το άλλο κ-μ, θεωρείται ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, εάν εντός του διαστήματος των 12 μηνών από την άφιξή τους στο κ-μ στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα, παύσει να πληρούται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παρ. 2 και 4, κατά τον χρόνο παύσης της σχετικής προϋπόθεσης.

Συγκεκριμένα, παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σχετικά με την εφαρμογή των ρυθμίσεων για αποθέματα όταν:

- α) τα αγαθά παραδοθούν σε πρόσωπο διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη της περ. γ) της παρ. 2 ή αντικαταστάτη του σύμφωνα με την παρ. 4, αμέσως πριν την εν λόγω παράδοση. Η έννοια του «αμέσως πριν», θεωρείται, στο πλαίσιο της συνολικής λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ, ως η ίδια ημέρα με την ημέρα της παράδοσης των αγαθών στο διαφορετικό πρόσωπο από τον συγκεκριμένο πελάτη. Σημειώνεται ότι η παράδοση των αγαθών εκ του αποθέματος σε πρόσωπο διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη, ακολουθεί τους δικούς της κανόνες («εγχώρια» παράδοση, ενδοκοινοτική παράδοση, εξαγωγή) και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων για αποθέματα.
- β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε χώρα διαφορετική από το κ-μ από το οποίο μετακινήθηκαν αρχικά, αμέσως πριν από την έναρξη της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς. Η έννοια του «αμέσως πριν», θεωρείται, στο πλαίσιο της συνολικής λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ, ως η ίδια ημέρα με την έναρξη της αποστολής ή της μεταφοράς προς την άλλη χώρα.

- γ) υφίσταται καταστροφή, απώλεια ή κλοπή των αγαθών και στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι οι προϋποθέσεις παύουν να πληρούνται, είτε την ημερομηνία κατά την οποία τα αγαθά πράγματι αφαιρέθηκαν ή καταστράφηκαν, είτε την ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή ή η απώλειά τους.

Ωστόσο, ειδικά για την περίπτωση γ) διευκρινίζεται ότι δεν θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, εφόσον πρόκειται για μικρές απώλειες αγαθών που προκύπτουν από την πραγματική φύση των αγαθών ή από απρόβλεπτες περιστάσεις. Ως «μικρές» απώλειες θεωρούνται οι κάτω του 5% σε σχέση με την αξία ή την ποσότητα του συνολικού αποθέματος αγαθών που υπάρχει, κατά την ημερομηνία, μετά την άφιξή τους στον τόπο αποθήκευσης, κατά την οποία τα αγαθά πράγματι αφαιρούνται ή καταστρέφονται. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί η ημερομηνία αυτή, τότε λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα καταστράφηκαν ή λείπουν.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 6 - Καταστροφή ή απώλεια των αγαθών

8. Με την παρ. 8 του άρθρου 7α ρυθμίζεται η *αντίστροφη* περίπτωση των προηγούμενων παραγράφων του ίδιου άρθρου, όταν δηλαδή μια επιχείρηση μετακινεί τα αγαθά της από άλλο κ-μ προς την Ελλάδα στο πλαίσιο της απλούστευσης που προβλέπουν οι εν λόγω ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη στην Ελλάδα. Συνεπώς, ο συγκεκριμένος πελάτης προς τον οποίο αποστέλλονται τα αγαθά στην Ελλάδα θεωρείται ότι διενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά τον χρόνο που διενεργείται η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών σε αυτόν.

Σημειώνεται ότι ο συγκεκριμένος πελάτης στην Ελλάδα υποχρεούται να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για αυτές τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί στην Ελλάδα και επίσης να καταχωρεί τη συναλλαγή στο ειδικό βιβλίο που τηρεί.

9. Ειδικό βιβλίο καταχώρισης.

Με την περ. ε) της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020, προστίθεται περίπτωση ζ) στην παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα

ΦΠΑ με την οποία, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 54α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, θεσπίζεται στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα ότι τόσο ο προμηθευτής όσο και ο συγκεκριμένος πελάτης υποχρεούνται να τηρούν ειδικό βιβλίο καταχώρισης, στο οποίο καταγράφουν άμεσα, τουλάχιστον τις προβλεπόμενες από τα ανωτέρω πληροφορίες. Αυτό σημαίνει ότι δεν καθορίζονται περιοριστικά οι πληροφορίες αλλά θα πρέπει να καταχωρείται στο εν λόγω βιβλίο κάθε διαθέσιμη πληροφορία, ώστε οι φορολογικές αρχές να μπορούν να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7α σχετικά με τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα.

ι. Περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που τηρείται από τον προμηθευτή των αγαθών.

Στο ειδικό βιβλίο καταχωρούνται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

- α) το κ-μ από το οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί τα αγαθά και την ημερομηνία της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών,**
- β) ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του συγκεκριμένου πελάτη που θα έχει χορηγηθεί από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά,**
- γ) το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποθηκευτή, η διεύθυνση της αποθήκης, όπου φυλάσσονται κατά την άφιξή τους και η ημερομηνία άφιξης των αγαθών στην αποθήκη,**
- δ) η αξία, η περιγραφή και η ποσότητα των αγαθών που έχουν αφιχθεί στην αποθήκη, ε) ο ΑΦΜ/ΦΠΑ πελάτη σε περίπτωση αντικατάστασης του αρχικού συγκεκριμένου πελάτη**
- στ) η φορολογητέα αξία, η περιγραφή και η ποσότητα των παραδιδόμενων αγαθών και η ημερομηνία, κατά την οποία διενεργείται η παράδοση των αγαθών από την αποθήκη καθώς και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος,**
- ζ) η φορολογητέα αξία, η περιγραφή και η ποσότητα των αγαθών και η ημερομηνία κατά την οποία παύει να πληρούται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παρ. 2 και 4 του άρθρου 7α,**

η) η αξία, η περιγραφή και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών και η ημερομηνία της επιστροφής των αγαθών σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7α του Κώδικα ΦΠΑ.

ii. Περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που τηρείται από τον συγκεκριμένο πελάτη

Στο ειδικό βιβλίο καταχωρούνται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του προμηθευτή ο οποίος μεταφέρει αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη,

β) η περιγραφή και η ποσότητα των αγαθών που προορίζονται για αυτόν,

γ) η ημερομηνία άφιξης στην αποθήκη των αγαθών που προορίζονται για αυτόν,

δ) η φορολογητέα αξία, η περιγραφή και η ποσότητα των αγαθών που παραδίδονται σε αυτόν και η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών,

ε) η περιγραφή και η ποσότητα των αγαθών και η ημερομηνία κατά την οποία τα αγαθά αφαιρούνται από την αποθήκη κατ' εντολή του προμηθευτή

στ) η περιγραφή και η ποσότητα των αγαθών που έχουν καταστραφεί ή απολεσθεί και η ημερομηνία της καταστροφής, απώλειας ή κλοπής των αγαθών που είχαν αφιχθεί στην αποθήκη ή η 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 σε αποθηκευτή διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη για τον οποίο προορίζονται τα αγαθά, το ειδικό βιβλίο καταχώρισης αυτού του υποκειμένου στον φόρο δεν χρειάζεται να περιέχει τις πληροφορίες που αναφέρονται ανωτέρω υπό τα στοιχεία γ), ε) και στ).

10. Με την περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020, αντικαθίσταται η περ. α) της παρ. 5 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ.

Με τη νέα διάταξη προστίθεται μία νέα υποχρέωση ως προς τον *ανακεφαλαιωτικό πίνακα* στον οποίο επιπλέον περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ των υποκείμενων στον φόρο (προμηθευτή, συγκεκριμένο πελάτη), στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα, καθώς και πληροφορίες σχετικά με οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά αυτές τις πληροφορίες που έχει υποβάλει ήδη.

11. Με την περ. ζ) της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4714/2020, τροποποιείται η παρ. 5γ του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και μετά το πρώτο εδάφιο προστίθενται νέα εδάφια, σύμφωνα με τα οποία οι πληροφορίες που παρέχονται σχετικά με το απόθεμα αγαθών στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη καταχωρούνται από τον προμηθευτή στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες της ημερολογιακής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας αντίστοιχα:

- ξεκίνησε η αποστολή ή η μεταφορά τους προς το άλλο κ-μ,
- ξεκίνησε η επιστροφή τους από το άλλο κ-μ προς τον προμηθευτή στο εσωτερικό της χώρας από την οποία είχαν αρχικά αποσταλεί/μεταφερθεί,
- έγινε αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη από άλλον, στο πλαίσιο των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 7α.

Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα

Παράδειγμα 1 - Μεταφορά αγαθών στα πλαίσια των ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη (γενική περίπτωση)

KM 2

> Απόθεμα Β

μεταφορά αγαθών Α: υποκείμενος

Η επιχείρηση Α (προμηθευτής), που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα (και δεν έχει εγκατάσταση στη Βουλγαρία), μεταφέρει αγαθά στις 10.1.21 στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη Β στη Βουλγαρία, τα οποία φθάνουν στην αποθήκη του Β στη Βουλγαρία την ίδια ημερομηνία. Ο συγκεκριμένος πελάτης Β έχει αποκτήσει στη Βουλγαρία τον ΑΦΜ/ΦΠΑ BG123456789

τον οποίο έχει γνωστοποιήσει στον προμηθευτή Α, όπως επίσης και τα λοιπά στοιχεία του (ονοματεπώνυμο/επωνυμία, διεύθυνση, κλπ). Τα αγαθά μεταφέρονται βάσει σχετικής συμφωνίας (μεταξύ του Α και Β), για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη Β.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος θα πρέπει:

- Τον Ιανουάριο, ο προμηθευτής Α να καταγράψει τη μεταφορά των εμπορευμάτων στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης
- Ο προμηθευτής Α να υποβάλλει για τον Ιανουάριο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα στον οποίο θα αναφέρει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ BG123456789 του συγκεκριμένου πελάτη Β για τον οποίο απεστάλησαν τα αγαθά τον Ιανουάριο, χωρίς να αναφέρει την αξία των αγαθών που μεταφέρονται.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			ΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚ	ΡΙΜΕΝΟΥ ΠΕΛΑΤΗ ΣΕ ΑΛΛΟ Κ-Μ		
8 ^	Κράτος-Μέλος	Πρόθεμα Κ-Μ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ συγκεκριμένο υ πελάτη	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ νέου συγκεκριμένο υ πελάτη σε αντικατάσταση προηγούμενου	e o. c Uj Z a o <	X W Ci O O O
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	BG	123456789			
2						

- Τον Ιανουάριο, ο συγκεκριμένος πελάτης Β, θα πρέπει να καταγράψει την άφιξη των αγαθών στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης .

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που τα αγαθά δεν αποστέλλονται στην αποθήκη του συγκεκριμένου πελάτη Β (όπως συμβαίνει στο παράδειγμα), αλλά αποστέλλονται σε αποθήκη άλλου υποκειμένου (λ.χ. στους χώρους μιας επιχείρησης logistics), τότε στο βιβλίο καταχώρισης που τηρεί ο συγκεκριμένος πελάτης Β δεν απαιτείται να καταχωρεί όλες τις πληροφορίες που αναφέρονται στη παρ. 2 του άρθρου 54α του Εκτ. Κανονισμού 282/2011.

Παράδειγμα 2 - Παραλαβή αγαθών εκ του αποθέματος από τον συγκεκριμένο πελάτη.

Σε συνέχεια του παραδείγματος 1, στις 10.6.21 ο συγκεκριμένος πελάτης Β παίρνει από το απόθεμα μέρος των αγαθών για τα οποία ο προμηθευτής Α εκδίδει σχετικό τιμολόγιο.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος:

- Τον Ιούνιο, ο Α θεωρείται ότι διενεργεί στην Ελλάδα μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στον συγκεκριμένο πελάτη Β στη Βουλγαρία και αντίστοιχα ότι ο Β διενεργεί μια ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών αυτών στη Βουλγαρία.

- Ο προμηθευτής Α υποχρεούται να αναφέρει την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών που διενήργησε τον Ιούνιο στον συγκεκριμένο πελάτη Β: α) στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, β) στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης

γ) στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων που θα υποβάλει (αναφέροντας τον Β ως αγοραστή των αγαθών, καθώς και τη φορολογητέα αξία για την εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση).

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	
Στοιχεία αγοραστή	Φορολογητέα Αξία

αγαθών/ λήπτη υπηρεσιών							
8 k (1)	Κράτος - Μέλος (2)	8 Φ Ο C (3)	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων αγαθών (5)	Οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) (6)	Ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών (B2B) (7)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών - καθεστώς 42 (8)
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	BG	123456789	XX.XXX,XX			

Ο συγκεκριμένος πελάτης Β υποχρεούται να αναφέρει την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που διενήργησε τον Ιούνιο από τον προμηθευτή Α στη δήλωση ΦΠΑ, στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης και (ενδεχομένως) σε ανακεφαλαιωτικό πίνακα) σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του.

Παράδειγμα 3 - Αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη :

KM 1

A

μεταφορά αγαθών

A: υποκείμενος

Στις 20.6.2021 ο προμηθευτής Α συνάπτει, με έναν νέο συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο, πελάτη Γ, που έχει επίσης αποκτήσει στη Βουλγαρία τον ΑΦΜ/ΦΠΑ BG234567899, συμφωνία με βάση την οποία ο Γ δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των αγαθών που δεν έχουν πωληθεί στον Β και παραμένουν στη Βουλγαρία και στη συνέχεια ή τουλάχιστον ταυτόχρονα (όχι πάντως προγενέστερα), ο Α παύει τη συμφωνία για το απόθεμα των συγκεκριμένων αγαθών που είχε συνάψει με τον Β. Ο νέος συγκεκριμένος πελάτης Γ έχει γνωστοποιήσει στον προμηθευτή Α τον ΑΦΜ/ΦΠΑ τον οποίο έχει

αποκτήσει στη Βουλγαρία, όπως επίσης και τα λοιπά στοιχεία του (ονοματεπώνυμο/επωνυμία, διεύθυνση, κ. ά.).

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα νέα δεδομένα του παραδείγματος:

- Τον Ιούνιο, όταν τερματίζεται η συμφωνία μεταξύ του Α και Β για το απόθεμα αγαθών στη διάθεση του Β, δεν διενεργείται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση μεταξύ των Α και Β για τα αγαθά για τα οποία ο Β δεν έχει αποκτήσει την κυριότητα.

- Επίσης, σε ό,τι αφορά την αντικατάσταση του Β από τον Γ, δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από τον Α, ούτε αντίστοιχη ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών από τον Γ στη Βουλγαρία, αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 7α, μεταξύ των οποίων είναι να καταγράψει ο προμηθευτής Α την αντικατάσταση αυτή στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης.

- Ο Α πρέπει να αναφέρει την αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη Β από τον Γ στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα που θα υποβάλει.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 3

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΙΑ ΤΑ Α		ΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΠΕΛΑΤΗ ΣΕ ΑΛΛΟ Κ-Μ				
S	Κράτος-Μέλος	Πρόθεμα Κ-Μ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ συγκεκριμένου υ πελάτη	ΑΦΜ/ΦΠΑ νέου συγκεκριμένου υ πελάτη σε αντικατάσταση προηγούμενου	e O o. C IU Z a <	Z M G Θ 0. O < 1
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	BG	123456789	234567899		

- Ο νέος πελάτης Γ πρέπει να ενημερώσει το ειδικό βιβλίο καταχώρισης

Παράδειγμα 4 - Υπέρβαση της περιόδου των 12 μηνών:

Σε συνέχεια του παραδείγματος 1, διαπιστώνεται ότι την 12.1.2022 που είναι η επόμενη ημέρα της λήξεως της περιόδου των 12 μηνών, τα αγαθά (ή μέρος αυτών) που είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα, δεν έχουν ακόμη παραδοθεί στον συγκεκριμένο πελάτη Β και εξακολουθούν να βρίσκονται στο έδαφος της Βουλγαρίας.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα νέα δεδομένα του παρόντος παραδείγματος:

- Όσον αφορά τα εμπορεύματα για τα οποία ο συγκεκριμένος πελάτης Β έχει αναλάβει την κυριότητα πριν την ημερομηνία λήξεως της περιόδου των 12 μηνών (ήτοι πριν την 12.1.2022), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο παράδειγμα 2.
- Όσον αφορά τα υπόλοιπα αγαθά, για τα οποία ο συγκεκριμένος πελάτης Β για τον οποίο προορίζονταν, δεν απέκτησε την κυριότητα πριν την 12.1.2022, δεν υπάρχει ούτε ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση μεταξύ των Α και Β.
- Από την 12.1.2022, δηλαδή την επομένη της λήξης της δωδεκάμηνης περιόδου, δεν πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις των ρυθμίσεων για τα αποθέματα. Την ημερομηνία αυτή (12.1.2022) θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μια μεταφορά των υπόλοιπων αγαθών από την Ελλάδα στη Βουλγαρία, κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, που εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών.
- Ο Έλληνας προμηθευτής Α θεωρείται ότι στις 12.1.2022 διενεργεί μια απαλλασσόμενη (στην Ελλάδα) ενδοκοινοτική παράδοση των εν λόγω αγαθών και μια ενδοκοινοτική απόκτησή τους στη Βουλγαρία.
- Για να δηλωθεί η ενδοκοινοτική απόκτηση του Α στη Βουλγαρία, θα πρέπει ο Α να αποκτήσει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ στη Βουλγαρία.
- Ο Α θα πρέπει να αναφέρει την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει στην Ελλάδα, καθώς και στον ανακεφαλαιωτικό του πίνακα στον οποίο θα πρέπει να αναφέρει τον

ΑΦΜ/ΦΠΑ BG012345678 που έχει αποκτήσει ο ίδιος στη Βουλγαρία, καθώς επίσης και τη φορολογητέα αξία των αγαθών.

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ							
		Στοιχεία αγοραστή αγαθών/ υπηρεσιών			Φορολογητέα Αξία		
Q (1)	Κράτος-Μέλος (2)	ΟαC (3)	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων αγαθών (5)	Οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (6)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων υπηρεσιών (B2B) (7)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών - καθεστώ ς 42 (8)
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	BG	012345678	ΧΧ.ΧΧΧ, ΧΧ			

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 4

- Ο Α θα πρέπει για την ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποίησε να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ στη Βουλγαρία, καθώς και ανακεφαλαιωτικό πίνακα, εφόσον προβλέπεται τέτοια υποχρέωση στη Βουλγαρία.

- Τόσο το ειδικό βιβλίο καταχώρισης του Έλληνα προμηθευτή Α όσο και του συγκεκριμένου πελάτη Β, θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν με σαφήνεια την κατάσταση σχετικά με τα αγαθά για τα οποία έχει επέλθει υπέρβαση της δωδεκάμηνης περιόδου.

Παράδειγμα 5 - Επιστροφή αγαθών στον προμηθευτή

KM 1

A

μεταφορά αγαθών

A: υποκείμενος B : υποκείμενος

Σε συνέχεια του παραδείγματος 1, στις 25.6.21 (ήτοι εντός του διαστήματος των 12 μηνών), συμφωνείται ότι ο προμηθευτής Α θα παραλάβει τα υπόλοιπα αγαθά που δεν έχουν ακόμη παραδοθεί στον συγκεκριμένο πελάτη Β και θα τα μεταφέρει από τη Βουλγαρία πίσω στην Ελλάδα.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα νέα δεδομένα του παραδείγματος:

Όσον αφορά τα εμπορεύματα για τα οποία ο συγκεκριμένος πελάτης Β έχει αναλάβει την κυριότητα, εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο παράδειγμα 2.

- Όσον αφορά τα αγαθά για τα οποία ο Β δεν ανέλαβε την κυριότητα, δεν υπάρχει ούτε ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση μεταξύ των Α και Β.

- Επίσης, όσον αφορά τα επιστραφέντα αγαθά, δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από τον προμηθευτή Α στην Ελλάδα ούτε στη Βουλγαρία, εφόσον ο Α καταγράψει την επιστροφή των εμπορευμάτων στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης.

- Για τον Ιούνιο που έλαβε χώρα η επιστροφή των αγαθών, θα πρέπει ο Α να υποβάλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα στον οποίο να αναφέρει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Β στη Βουλγαρία, καθώς και την ένδειξη «επιστροφή», ενώ δεν θα αναγράψει την αξία των αγαθών.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 5

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΠΕΛΑΤΗ ΣΕ ΑΛΛΟ Κ-Μ						
Ο	Κράτος-Μέλος	Πρόθεμα Κ-Μ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ συγκεκριμένου πελάτη	ΑΦΜ/ΦΠΑ νέου συγκεκριμένου πελάτη σε αντικατάσταση προηγούμενου	Χ e ο ο. C 11 1 Z a <	Χ M G O O. O <

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙ Α	BG	123456789		X	

• Ο συγκεκριμένος πελάτης Β θα πρέπει να ενημερώσει το ειδικό βιβλίο καταχώρισης

Παράδειγμα 6	- Καταστροφή ή απώλεια των αγαθών		Απόθεμα
ΚΜ 1		ΚΜ 2	
A	μεταφορά αγαθών	καταστ	
A: υποκείμενος		B: υποκείμενο	

Σε συνέχεια του παραδείγματος 1, στις 30.6.21 και προτού περιέλθει στον Β η κυριότητα όλων των παραληφθέντων αγαθών, το εναπομένον τμήμα των αγαθών καταστρέφεται σε πυρκαγιά.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα νέα δεδομένα του παρόντος παραδείγματος:

• Όσον αφορά εμπορεύματα για τα οποία ο συγκεκριμένος πελάτης Β έχει αναλάβει την κυριότητα, εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην ανωτέρω περ. 2 του ιδίου παραδείγματος.

• Σχετικά με τα αγαθά που καταστράφηκαν στην πυρκαγιά:

- Τον Ιούνιο, όταν τα υπόλοιπα αγαθά καταστρέφονται παύουν να πληρούνται προϋποθέσεις για την εφαρμογή των ρυθμίσεων για αποθέματα των αγαθών αυτών και θεωρείται ότι (στις 30 Ιουνίου) πραγματοποιείται μεταφορά αυτών, κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, που εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών.
- Ο προμηθευτής Α θεωρείται ότι διενεργεί στις 30.6.2021 μια απαλλασσόμενη στην Ελλάδα ενδοκοινοτική παράδοση των εν λόγω αγαθών και μια ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών στη Βουλγαρία.

- Για να δηλωθεί η ενδοκοινοτική απόκτηση του Α στη Βουλγαρία, θα πρέπει ο Α να αποκτήσει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ στη Βουλγαρία.
- Ο προμηθευτής Α θα πρέπει για την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών: α) να τη συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει στην Ελλάδα, β) να ενημερώσει το ειδικό βιβλίο καταχώρισης .
- γ) να την αναφέρει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που θα υποβάλει στην Ελλάδα, δηλώνοντας τον ΑΦΜ/ΦΠΑ BG0123545678 που έχει αποκτήσει ο ίδιος στη Βουλγαρία καθώς και τη φορολογητέα αξία των αγαθών.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 6

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ							
Στοιχεία αγοραστή αγαθών/ λήπτη υπηρεσιών			Φορολογητέα Αξία				
S (1)	Κράτος-Μέλος (2)	S “ Φ V ^ ^ Q . C (3)	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων αγαθών (5)	Οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (6)	Ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών (B2B) (7)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών - καθεστώς 42 (8)
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	B G	01235 45678	ΧΧ.ΧΧΧ, ΧΧ			

- Ο προμηθευτής Α, θα πρέπει για την ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποίησε στη Βουλγαρία:

- α) να τη συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει στη Βουλγαρία, β) να την αναφέρει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποκτήσεων που θα υποβάλει στη Βουλγαρία, εφόσον προβλέπεται τέτοια υποχρέωση στη Βουλγαρία.
- Ο συγκεκριμένος πελάτης Β θα πρέπει να ενημερώσει το ειδικό βιβλίο καταχώρισης

B. ΑΛΥΣΙΔΩΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Γενικά

Με την περίπτωση β' της παρ, 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020 προστίθεται νέα παράγραφος 6α στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ «Τόπος Παράδοσης Αγαθών» που αφορά τις «αλυσιδωτές συναλλαγές».

Ως «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια της νέας διάταξης, νοούνται οι διαδοχικές (δηλαδή δύο ή παραπάνω) παραδόσεις των ίδιων αγαθών τα οποία γίνονται αντικείμενο μιας ενιαίας ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών - μελών.

Έως και τις 31.12.2019 η Οδηγία ΦΠΑ δεν εμπεριείχε συγκεκριμένους κανόνες για τον προσδιορισμό του σε ποιά παράδοση αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών.

Με σκοπό την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, οι νέες διατάξεις προβλέπουν ότι από 1.1.2020, η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται πλέον μόνο σε μία συγκεκριμένη πράξη από τις διαδοχικές παραδόσεις αγαθών. Αυτή η πράξη συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, η οποία και μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο στο κ-μ αυτό.

Με την εν λόγω παράγραφο 6α εισήχθησαν στο άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α τα εξής:

Με το πρώτο εδάφιο της νέας παραγράφου θεσπίζεται γενικός κανόνας που προβλέπει ότι στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών τα οποία αποστέλλονται από ένα κ- μ σε άλλο κ-μ, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο

στην παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Με το δεύτερο εδάφιο, ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, οπότε και η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Με το τρίτο εδάφιο ορίζεται η έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης». Ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ο προμηθευτής, ο οποίος είναι διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα και ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του.

Ειδικότερα

Για την εφαρμογή της νέας παραγράφου παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής:

α. Έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης»

Με τη νέα διάταξη, προκειμένου να αποσαφηνιστεί σε ποια μοναδική πράξη στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων ίδιων αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά, το κρίσιμο είναι να υπάρχει «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» - και εάν υπάρχει να εντοπιστεί.

Κατά κανόνα, ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» είναι εκείνος ο προμηθευτής στην αλυσίδα, ο οποίος οργανώνει είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του, τη μεταφορά των αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί είτε να πραγματοποιεί τη μεταφορά ο ίδιος για λογαριασμό του, είτε να την αναθέτει με σύμβαση σε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

Για να συντρέχει στο πρόσωπο ενός υποκειμένου στον φόρο η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» απαιτούνται δύο αποδεικτικά στοιχεία: Πρώτον, ο εν λόγω προμηθευτής θα πρέπει να

τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την οργάνωση της μεταφοράς (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε «από ή για λογαριασμό» του ιδίου). Δεύτερον, θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την ίδια την ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά έχουν πράγματι μεταφερθεί από ένα κ-μ σε άλλο, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, χωρίς σαφή διακοπή της μεταφοράς).

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης», δεν μπορεί να συντρέχει ούτε στο πρόσωπο του πρώτου προμηθευτή αφού είναι «πρώτος», ούτε και στο πρόσωπο του τελευταίου παραλήπτη (πελάτη) αφού αυτός δεν είναι και «προμηθευτής». Συνεπώς εάν στην αλυσίδα είναι ο πρώτος προμηθευτής ή ο τελευταίος παραλήπτης το πρόσωπο που οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών, δεν τίθεται θέμα για αλυσιδωτή συναλλαγή κατά την έννοια των νέων διατάξεων.

β. Προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης

Η νέα διάταξη εφαρμόζεται σε διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- Πραγματοποιούνται δύο ή περισσότερες διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών ή περισσότερων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα -κ- μ προς ένα άλλο κ- μ. Με άλλα λόγια, δεν συνιστούν «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, είτε μια αλληλουχία συναλλαγών στην οποία υπάρχουν και εισαγωγές αγαθών ή/και εξαγωγές αγαθών είτε μια αλληλουχία συναλλαγών η οποία αποτελείται αποκλειστικά από παραδόσεις αγαθών εντός του εσωτερικού ενός κράτους - μέλους.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας. Σημειώνεται πως ο τελευταίος παραλήπτης μπορεί να είναι είτε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είτε μη- υποκείμενο στον φόρο νομικό ή φυσικό πρόσωπο.

• Η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από το κ-μ αναχώρησης προς το κ-μ άφιξης, διεξάγεται από έναν προμηθευτή, διαφορετικό από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του. Ο προμηθευτής αυτός καλείται «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης».

Εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ανωτέρω προϋποθέσεις, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας , που προβλέπει ότι η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.

γ. Παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα

Με το δεύτερο εδάφιο ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ από το κ-μ αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών και επιλέγει να κοινοποιήσει αυτόν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον προμηθευτή του. Στην περίπτωση αυτή, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.

Σημειώνεται πως δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε έχει καμία σημασία αν ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του σε οποιονδήποτε από τους άλλους συμμετέχοντες στην αλυσιδωτή

συναλλαγή. Η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε μέσο παρέχει δυνατότητα απόδειξης της παραλαβής της κοινοποίησης από τον προμηθευτή (π.χ. ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, φαξ κλπ). Επίσης, η κοινοποίηση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α μπορεί να συνάγεται και από άλλα τεκμήρια (π.χ. το τιμολόγιο που εκδίδεται προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» που του έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά καθώς και τον ΦΠΑ που αναλογεί). Στην περίπτωση που δεν μπορεί να αποδειχτεί η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ τότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της παρέκκλισης του δεύτερου εδαφίου της διάταξης και θα πρέπει να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του πρώτου εδαφίου.

δ. Αλληλεπίδραση με την απλούστευση για τις «τριγωνικές» συναλλαγές

Οι νέες διατάξεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθορίζουν το σε ποιά συναλλαγή αποδίδεται η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών και δεν επηρεάζουν την εφαρμογή της απλοποίησης περί «τριγωνικών συναλλαγών» όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται γι' αυτήν. Υπενθυμίζεται ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απλούστευσης περί τριγωνικών συναλλαγών ρυθμίζονται - κατά περίπτωση - είτε από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ είτε της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου.

Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1 (εφαρμογή γενικού κανόνα)

«Δ»

«Α»

Βουλγαρία **συναλλακτική ροή**

φυσική ροή (μεταφορά αγαθών)

Η βιομηχανική επιχείρηση «Α», με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, παραδίδει έπιπλα στην επιχείρηση γενικού εμπορίου «Β» που

διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα και η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Βουλγαρία. Η «Β» παραδίδει στην επιχείρηση «Γ» εγκατεστημένη στην Γαλλία και η «Γ» στην επιχείρηση «Δ» εγκατεστημένη στη Δανία. Τελικός παραλήπτης των αγαθών είναι η «Δ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Δανία (τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών).

Η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Δανία με μεταφορικά μέσα της Βουλγάρικης «Β».

Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθώς:

- Πραγματοποιούνται τρεις διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τεσσάρων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα - Δανία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή «Α» στον τελευταίο «Δ» παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά με δικά του μεταφορικά, και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Δανία.

Ας υποθέσουμε ότι η «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία είτε δεν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε ακόμη και αν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, υποδεικνύει το τιμολόγιο της επιχείρησης «Α» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που η επιχείρηση «Β» έχει λάβει από άλλο - κ-μ πλην της Ελλάδας.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας, συνεπώς η μεταφορά αποδίδεται στην παράδοση των αγαθών από την «Α» στη «Β».

Επομένως, η παράδοση των αγαθών από την «Α» προς την «Β» (ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης) συνιστά για την «Α» ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα † και για την «Β» συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Δανία. Η παράδοση

των αγαθών από τη «Β» στη «Γ» καθώς και η παράδοση αγαθών από τη «Γ» στη «Δ» συνιστούν εγχώριες παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Δανίας.

Η «Β» και η «Γ» θα πρέπει να επικοινωνήσουν με τις φορολογικές αρχές της Δανίας προκειμένου να ενημερωθούν ως προς τις ενδεχόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους στο εν λόγω κ-μ (λήψη δανέζικου ΑΦΜ/ΦΠΑ κλπ.)

Παράδειγμα 2 (παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα) Ελλάδα Βουλγαρία

«Α» «Β» «Γ»

συναλλακτική ροή (τιμολόγηση)

φυσική ροή (μεταφορά αγαθών)

Η βιομηχανική επιχείρηση «Α» με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει προϊόντα στην εταιρεία μεταφορών και γενικού εμπορίου «Β» που διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα και η οποία έχει επίσης μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Τελικός παραλήπτης των αγαθών είναι η επιχείρηση «Γ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία (τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών).

Η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Βουλγαρία με μεταφορικά μέσα της «Β» .

Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» της κοινοποιούμενης παραγράφου 6α του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ.

- Πραγματοποιούνται δύο διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα- Βουλγαρία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή «Α» στον τελευταίο «Γ» παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά, καθώς η μεταφορά

πραγματοποιήθηκε με δικά του μεταφορικά μέσα και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Βουλγαρία.

Στον βαθμό που η «Β» έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα το πλέον αναμενόμενο θα είναι η «Β» να επιλέξει να κοινοποιήσει στην «Α» τον ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ της, ακόμη και αν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή άλλου κράτους - μέλους. Στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστεί η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από την «Β» (ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης) προς την «Γ».

Η συναλλαγή της «Α» με την «Β» συνιστά εγχώρια παράδοση αγαθών στην Ελλάδα - δηλαδή με ΦΠΑ - ενώ η «Β» διενεργεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα, και παράλληλα η «Γ» διενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Βουλγαρία.

Παράδειγμα 3 (ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης με ΑΦΜ σε διαφορετικά κ-μ)

Γερμανία Πολωνία

«Δ» «Γ»

«Α» «Β»

Ελλάδα Ρουμανία

συναλλακτική ροή (τιμολόγηση)

φυσική ροή (μεταφορά αγαθών)

Η επιχείρηση «Α» με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει αγαθά στην επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία η οποία με τη σειρά της τα παραδίδει σε μια άλλη επιχείρηση «Γ» με μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία η οποία εντέλει τα παραδίδει στην επιχείρηση «Δ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία.

Η φυσική μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Γερμανία από διαμεταφορική εταιρεία που θα ενεργήσει για λογαριασμό της επιχείρησης «Β».

Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθώς:

- Πραγματοποιούνται τρεις διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τεσσάρων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα-Γερμανία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον «Α» προμηθευτή στον «Δ» τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά καθώς η μεταφορά διενεργήθηκε για λογαριασμό του από διαμεταφορική εταιρεία και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Γερμανία.

Έστω ότι η επιχείρηση «Β» πέραν του ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία και άρα έχει εγγραφεί εκεί για σκοπούς ΦΠΑ είναι επίσης εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ τόσο στην Ελλάδα όσο και στη Γερμανία. Δηλαδή η «Β» διαθέτει τρεις ΑΦΜ/ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κ-μ (Ρουμανία, Ελλάδα, Γερμανία).

Η επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία μπορεί να κάνει χρήση *οποιοδήποτε* ΑΦΜ/ΦΠΑ διαθέτει. Ωστόσο, οι συνέπειες της επιλογής αυτής είναι *ουσιώδεις*.

1^ο ενδεχόμενο: Η επιχείρηση «Β» υποδεικνύει το τιμολόγιο της επιχείρησης «Α» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που η επιχείρηση έχει λάβει στη Γερμανία.

Συνεπώς, τυγχάνει εφαρμογής ο γενικός κανόνας και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς την επιχείρηση «Β».

Επομένως βάσει των ανωτέρω:

Η επιχείρηση «Α» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα η οποία απαλλάσσεται από το φόρο (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ.)

Η επιχείρηση «B» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Γερμανία.

Οι παραδόσεις αγαθών από τη «B» στη «Γ» και από τη «Γ» στη «Δ» συνιστούν εγχώριες παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Γερμανίας. Στην ουσία δεν αλλάζει κάτι σε σχέση με την περίπτωση όπου ο προμηθευτής B χρησιμοποίησε το ρουμάνικο ΑΦΜ/ΦΠΑ του.

2^ο ενδεχόμενο: Η επιχείρηση «B» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία κοινοποιεί στην επιχείρηση «A» τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει στην Ελλάδα.

Στην περίπτωση αυτή, τυγχάνει εφαρμογής η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από την επιχείρηση «B».

Επομένως βάσει των ανωτέρω:

Η επιχείρηση «A» πραγματοποιεί παράδοση αγαθών προς τη «B» με τόπο φορολογίας στο εσωτερικό της χώρας και ελληνικό ΦΠΑ.

Η επιχείρηση «B» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην επιχείρηση «Γ» με έδρα την Πολωνία, η οποία - παράδοση - απαλλάσσεται από τον φόρο.

Παράδειγμα 4 (ο τελευταίος παραλήπτης είναι τελικός καταναλωτής)

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

συναλλακτική ροή (τιμολόγηση)

φυσική ροή (μεταφορά αγαθών)

Έστω ότι το τελευταίο πρόσωπο στην αλυσίδα δεν είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο αλλά τελικός καταναλωτής.

Ας υποθέσουμε, ότι εμπορική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία («A») παραδίδει αγαθά σε εμπορική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ιταλία («B»), η οποία πωλεί τα ίδια αγαθά σε μη υποκείμενο στον φόρο φυσικό πρόσωπο στην Ελλάδα («Γ»).

Η φυσική μεταφορά γίνεται απευθείας από την «Α» στον «Γ», δηλαδή από την Ισπανία στην Ελλάδα. Η «Β» αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά η ίδια είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό της, συνεπώς είναι ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης».

Εάν εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας, τότε η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται στην παράδοση που πραγματοποιείται από την «Α» προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» δηλαδή τη «Β». Σε αυτή την περίπτωση, η παράδοση από την «Α» προς τη «Β» θα συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ισπανία, και ενδοκοινοτική απόκτηση από τη «Β» στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το άρθρο 35.1.θ' του Κώδικα ΦΠΑ υπόχρεη απόδοσης του φόρου στην Ελλάδα είναι η «Β». Η παράδοση από τη «Β» προς τον Έλληνα τελικό καταναλωτή «Γ» θα αποτελεί εγχώρια παράδοση αγαθών στην Ελλάδα. Για τους λόγους αυτούς, «Β» υποχρεούται να διαθέτει ή να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Εάν η «Β», δηλαδή ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης», κοινοποιήσει στην «Α» ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από την Ισπανία, δηλαδή από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε θα εφαρμοστεί η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά, θα αποδοθεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από αυτήν, δηλαδή στην παράδοση από την «Β» προς τον Έλληνα τελικό καταναλωτή «Γ».

Η παράδοση από την «Α» προς τη «Β» θα συνιστά εγχώρια συναλλαγή φορολογητέα στην Ισπανία. Η παράδοση από τη «Β» προς τον Έλληνα τελικό καταναλωτή «Γ» θα χαρακτηριστεί ως «πώληση από απόσταση» φορολογητέα στην Ελλάδα (κ-μ προορισμού/κατανάλωσης), υπό τις προϋποθέσεις και τα όρια των πωλήσεων (πρώτο εδάφιο περ. α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ).

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοεθνικό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία

στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή.

Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέρχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών.

Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής.

Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής.

Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

- i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)
- ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

γ. Ανάλυση των αλλαγών

Χρήζει αναφοράς ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου προσώπου (ή μη υποκείμενου νομικού προσώπου) στο οποίο γίνεται η παράδοση δεν

χρειάζεται να έχει χορηγηθεί απαραίτητα από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά. Επισημαίνεται ότι άπτεται στην διακριτική ευχέρεια των αντισυμβαλλομένων ο τρόπος κοινοποίησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν υπόκειται σε κάποιες συγκεκριμένες τυπικές απαιτήσεις (λχ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου).

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει γαλλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η γαλλική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος. Συνεπώς πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή και ο Έλληνας μπορεί να εκδώσει το τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει *ιταλικό* ΑΦΜ/ΦΠΑ και όχι γαλλικό. Εφόσον ο εν λόγω ΑΦΜ/ΦΠΑ γνωστοποιηθεί στον Έλληνα προμηθευτή και επιβεβαιωθεί μέσω του συστήματος VIES ως έγκυρος, τότε θεωρείται ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή.

Αναφορικά με την υποχρέωση ορθής συμπλήρωσης και υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χρήζουν αναφοράς τα κάτωθι:

Υπογραμμίζεται ότι η απαλλαγή που αναφέρθηκε παραπάνω δεν θα παρέχεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις περί υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, (άρθρα 262-264 της Οδηγίας ΦΠΑ), εκτός αν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η προαναφερθείσα απαλλαγή μπορεί να ανακληθεί μόνο αναδρομικά, όταν - και εφόσον - οι φορολογικές αρχές αποδείξουν την μη υποβολή ή την μη ορθή συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Κροατία, σε επιχείρηση η οποία έχει κροατικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η κροατική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ. Στη συνέχεια όμως, μετά από έλεγχο των ελληνικών φορολογικών αρχών, διαπιστώνεται ότι ο Έλληνας προμηθευτής υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα, αλλά ξέχασε να σημειώσει τη συναλλαγή του με την κροατική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται πια η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση και οι ελληνικές αρχές θα καταλογίσουν στον Έλληνα προμηθευτή τον σχετικό ΦΠΑ, εκτός εάν αυτός μπορεί να αποδείξει αιτιολογημένα τον λόγο παράλειψης ορθής απεικόνισης της εν λόγω συναλλαγής.

δ. Ειδικότερα θέματα

ι. Εάν ο αγοραστής δεν γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του στον προμηθευτή του, ή ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει γνωστοποιηθεί από αυτόν έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε τουλάχιστον μία από τις συνθήκες για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούται και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβαρύνει τον αγοραστή του με ΦΠΑ.

Το γεγονός ότι ο προμηθευτής χρέωσε ΦΠΑ στην παράδοση επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ δεν επηρεάζει τον χειρισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, από τον πελάτη στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών διότι, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Εκτ. Κανονισμού (ΕΕ) 282/11, *«Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της Οδηγίας ΦΠΑ, το κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών».*

Σημειώνεται πως, όταν ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει ότι, κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής, λειτούργησε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και γνωστοποιήσει σε μεταγενέστερο στάδιο στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, ο οποίος έχει εκδοθεί σε κ-

μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και δεν υπάρχει ένδειξη απάτης ή κατάχρησης, ο προμηθευτής οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην οικεία εθνική νομοθεσία.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Μάλτα στις 31-8-2020, σε επιχείρηση η οποία έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ Μάλτας. Η επιχείρηση της Μάλτας, λόγω τεχνικών προβλημάτων που αντιμετώπιζε, δεν μπόρεσε να γνωστοποιήσει εγκαίρως στην ελληνική τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της.

Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η επιχείρηση της Μάλτας γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενό της τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της, προσκομίζοντάς του και έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν ότι κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής λειτουργούσε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.

ii. Εάν τη στιγμή που ο προμηθευτής εκδίδει το παραστατικό ο αγοραστής δεν μπορεί να του γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, επειδή οι φορολογικές αρχές της χώρας του επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά του για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ, ο προμηθευτής δεν θα μπορέσει να εφαρμόσει την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης και θα πρέπει να χρεώσει τον αγοραστή του με ΦΠΑ.

Όταν όμως ο αγοραστής λάβει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών και τον γνωστοποιήσει στον προμηθευτή του, τότε ο τελευταίος οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην σχετική εθνική νομοθεσία.

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Σλοβακία στις 31-8-20, σε επιχείρηση η οποία δεν έχει ακόμη ΑΦΜ/ΦΠΑ Σλοβακίας, επειδή οι φορολογικές αρχές της Σλοβακίας επεξεργάζονται ακόμη το

αίτημά της για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ. Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η σλοβακική επιχείρηση λαμβάνει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Σλοβακία και τον γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.

iii. Ορισμένα κ-μ κάνουν *διάκριση* μεταξύ ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος ισχύει μόνο για ορισμένες εγχώριες συναλλαγές και ΑΦΜ/ΦΠΑ που, σύμφωνα με το άρθρο 215 της Οδηγίας ΦΠΑ, φέρει πρόθεμα (πχ. EL, DE, FR) μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης αυτού. Για την απαλλαγή του ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης όμως δεν είναι δυνατή η χρήση και των δύο αριθμών. Μόνο ο ΑΦΜ/ΦΠΑ με πρόθεμα, μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης, είναι κατάλληλος. Είναι ο μόνος ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος περιλαμβάνει το κ-μ προσδιορισμού στη βάση δεδομένων VIES και, συνεπώς, ο μόνος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο μπορεί να επαληθεύσει ο προμηθευτής.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Γερμανία, σε γερμανική επιχείρηση η οποία έχει δύο ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Γερμανία: ένα με πρόθεμα (DE 123456789) και ένα γενικό, για τις υπόλοιπες δραστηριότητές της (TIN number, με 11 ψηφία). Η γερμανική επιχείρηση, εκ παραδρομής, γνωστοποιεί το TIN number αντί του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES. Ο Έλληνας προμηθευτής δεν μπορεί να διενεργήσει την επαλήθευση για τον ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES που κατέχει η γερμανική επιχείρηση και είτε θα ζητήσει τον άλλο ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα, είτε θα επιβαρύνει τον

Γερμανό με ελληνικό ΦΠΑ.

iv. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αν ο προμηθευτής δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, «*εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές*».

Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι ενίοτε η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές έχουν λόγους να πιστεύουν ότι η παράλειψη εντάσσεται σε κάποιο σχήμα απάτης) υπό την προϋπόθεση ότι, μόλις αντιλαμβάνεται το σφάλμα που οδήγησε στην παράλειψη, ο προμηθευτής προχωρεί σε διόρθωση του σφάλματος αυτού. Ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, αναφέρουμε τις κάτωθι περιπτώσεις:

- 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 πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης**
- λόγω αναδιάρθρωσής της, η εταιρεία που αποκτά τα αγαθά διαθέτει πλέον νέα επωνυμία και νέο ΑΦΜ/ΦΠΑ, αλλά η παλαιά επωνυμία και ο παλιός ΑΦΜ/ΦΠΑ συνεχίζουν να υφίστανται για μικρή μεταβατική περίοδο. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο προμηθευτής συμπεριέλαβε εκ παραδρομής τις συναλλαγές με τον παλιό αυτό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.**

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στο Βέλγιο, σε επιχείρηση η οποία έχει βέλγικο ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η βελγική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, ξέχασε να συμπεριλάβει τη συναλλαγή του με την βελγική επιχείρηση, και εσφαλμένα την συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλλε για τον Σεπτέμβριο στις 26-10-20. Στις 31-10-20 διαπίστωσε το σφάλμα του και προέβη αυθημερόν σε υποβολή των σχετικών τροποποιητικών πινάκων.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, μπορεί να θεωρηθεί ότι η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως καθώς ο προμηθευτής προχώρησε σε διόρθωση του πίνακα αμέσως μόλις αντελήφθη το σφάλμα του. Συνεπώς η ενδοκοινοτική απαλλαγή θα εξακολουθήσει να ισχύει.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Φινλανδία, αξίας 100.000 Ευρώ, σε επιχείρηση η οποία έχει φινλανδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η φινλανδική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, συμπλήρωσε εσφαλμένα ως αξία για την εν λόγω παράδοση 1.000 Ευρώ.

Από διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησαν οι ελληνικές φορολογικές αρχές, τρεις μήνες αργότερα, διαπίστωσαν το σφάλμα του Έλληνα προμηθευτή και του καταλόγισαν -ορθώς- τον σχετικό ΦΠΑ, καθώς έκριναν ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, η παράλειψη του προμηθευτή δεν αιτιολογείται δεόντως, καθώς ο προμηθευτής δεν προχώρησε σε διόρθωση του σφάλματός του εντός του τριμήνου που μεσολάβησε από την στιγμή της καταχώρισης της αξίας στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα έως και τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα μπορείτε να ανατρέξετε στις επεξηγηματικές σημειώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στον κάτωθι σύνδεσμο: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-08/explanatory_notes_2020_quick_fixes_el.pdf

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με

την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να *διευκρινισθούν* και να *εναρμονισθούν* οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή

μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α΄

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε

διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β΄

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

- i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), 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 κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία: - την ημερομηνία έκδοσής της

- **το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος**
 - **τη φύση και την ποσότητα των αγαθών**
 - **την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών**
 - **στην περίπτωση παράδοσης μέσω μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης αυτού**
 - **τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος**
- ii) **τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.**

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 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.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό

τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο.

Παράδειγμα 1

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στην Ρώμη, σε εταιρεία με έδρα την Ιταλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής, ο οποίος έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών), ενώ εκδίδει και παραστατικό όπου αναφέρει εκτός από τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES και τον αντίστοιχο του Ιταλού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για να ισχύει το μαχητό τεκμήριο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών στο άλλο κ-μ.

Παράδειγμα 2

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πωλεί και εν συνεχεία αποστέλλει αγαθά στο Βερολίνο, σε εταιρεία με έδρα τη Γερμανία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γερμανός αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, όπως αυτή προβλέπεται από τον Εκτ. Κανονισμό 282/11 (ii) δύο αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (CMR) και 2 (αποδεικτικό πληρωμής), όμως εκδίδει παραστατικό όπου αναφέρει μόνο τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES, καθώς δεν γνωρίζει τον αντίστοιχο του Γερμανού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης (δεν υπάρχει ο ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES του Γερμανού) που πραγματοποιεί η ελληνική επιχείρηση και για τη συναλλαγή αυτή πρέπει να επιρριφθεί ΦΠΑ.

Παράδειγμα 3

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στο Παρίσι, σε εταιρεία με έδρα την Γαλλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γάλλος αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) ελλιπή γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, καθώς κάποια προβλεπόμενα στοιχεία από τον Εκτ. Καν. 282/11 δεν εμπεριέχονται σε αυτήν και (ii) έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών). Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις ύπαρξης του μαχητού τεκμηρίου για αποστολή ή μεταφορά των αγαθών στο άλλο κ-μ καθώς η γραπτή δήλωση δεν εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

ii. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της φράσης «...δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο...».

Καταρχήν σημειώνεται πως τα δύο μέρη εξ' ορισμού δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά κ-μ).

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα δύο μέρη δεν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα, τότε θα πρέπει να γίνεται χρήση των κριτηρίων του άρθρου 80 της Οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται σε οικογενειακούς ή άλλους στενούς προσωπικούς δεσμούς, διαχειριστικούς δεσμούς, ιδιοκτησιακούς δεσμούς, δεσμούς που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς όπως καθορίζονται από τα κ-μ. Σημειώνεται πως στην εσωτερική έννομη

τάξη το άρθρο 80 της Οδηγίας ΦΠΑ έχει ενσωματωθεί με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στο ν. 4172/2013 (άρθρο 2, περιπτώσεις στ' και ζ').

Παράδειγμα 4

Έστω επιχείρηση με έδρα στην Κεφαλονιά η οποία πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών προς εταιρεία με έδρα στην Πολωνία. Συμφωνείται πως ο προμηθευτής αναλαμβάνει έναντι του αγοραστή την ευθύνη μεταφοράς των αγαθών στην έδρα του αγοραστή στην Πολωνία. Η προμηθεύτρια εταιρεία αναθέτει την μεταφορά σε εταιρεία διενέργειας οδικών μεταφορών η οποία είναι θυγατρική της πρώτης. Δεδομένου ότι τα δύο πρόσωπα δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών δεν μπορούν να λειτουργήσουν ως μαχητά τεκμήρια για την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα προς την Πολωνία, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011.

Παράγραφος 2

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου.

Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ.

Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει *ανακριβείς* πληροφορίες είτε είναι εν όλω *εικονικό* είτε είναι *πλαστό*, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται.

Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (*εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά*) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ).

Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1201/1999.

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «*γραπτή δήλωση*» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (*με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων*).

δ. Ειδικότερα θέματα

ι. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. *αντιστοίχως της ΠΟΛ. 1201/99 στην ελληνική νομοθεσία*) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α.

Παράδειγμα 5

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πραγματοποιεί, αναλαμβάνοντας την ευθύνη μεταφοράς, ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών σε αντίστοιχη βουλγάρικη. Σε έλεγχο που διενεργείται από τις ελληνικές Φορολογικές Αρχές, προσκομίζει ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς CMR και αποδεικτικό πληρωμής της μεταφοράς των αγαθών. Οι Αρχές, επικαλούνται την παράγραφο 4 της ΠΟΛ. 1201/99 και ζητούν ως επιπλέον αποδεικτικά *«... αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κ-μ...»*.

Επειδή όμως το νέο άρθρο 45α του Καν. 282/11 δεν προβλέπει διάταξη σχετική με διόδια ή κάτι παρεμφερές, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να θεωρηθούν συμβατά με τη νέα νομοθεσία της ΕΕ. Συνεπώς, στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο φορολογούμενος με τα στοιχεία που είχε αρχικά στην κατοχή του (CMR, αποδεικτικό πληρωμής), θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις απόδειξης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και οι Φορολογικές Αρχές δεν μπορούν να ζητήσουν ως επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία αποδείξεις διοδίων.

ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται.

iii. Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς, καθώς η προϋπόθεση που έχει θεσπιστεί στο άρθρο 45α (1), περιπτώσεις (α) και β(ii) για μη αντιφατικά στοιχεία που έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον αγοραστή και τον πωλητή, δεν πληρείται. Στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται η ΠΟΛ. 1201/99.

iv. Οποιοδήποτε έγγραφο που εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(i) του άρθρου 45α(1) του Εκτ. Κανονισμού 282/11, μπορεί να θεωρηθεί ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς αυτής της διάταξης.

Όσον αφορά τη μορφή (χειρόγραφη ή/και ηλεκτρονική) που θα μπορεί να γίνεται αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές (πχ. *e-mail* ή υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο), στον Εκτ. Κανονισμό 282/11 δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τη μορφή που θα παρέχεται η γραπτή δήλωση.

v. Εάν η «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα δεν περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(i) του άρθρου 45α(1), δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές, καθώς η έλλειψη έστω και ενός μόνο στοιχείου δίνει δικαίωμα στις εν λόγω Αρχές να αμφισβητήσουν την ορθότητα της δήλωσης αυτής.

Παράδειγμα 6

Πωλητής παραλαμβάνει δυο γραπτές δηλώσεις σχετικά με τον τόπο προορισμού των αγαθών, για τους πελάτες (αποκτώντες) του, Α και Β αντίστοιχα.

Ο πελάτης Α αποστέλλει την «γραπτή δήλωση» ηλεκτρονικά μόνο, αναφέροντας τα κάτωθι στοιχεία σε αυτή: την ημερομηνία έκδοσής της, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του, τη φύση και την

ποσότητα των αγαθών που αποκτά, την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου καθώς και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος.

Ο πελάτης Β, καθώς θέλει να είναι και τυπικά σωστός, αποστέλλει υπογεγραμμένη πρωτότυπη γραπτή δήλωση στον πωλητή, μέσω ταχυδρομείου, αλλά ξεχνάει να αναφέρει στο εν λόγω έγγραφο την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών.

Όταν διενεργηθεί έλεγχος η δήλωση του Α θα θεωρηθεί πλήρης, ενώ του Β ελλιπής, σύμφωνα με τον Εκτ. Καν. 282/11.

vi. Ακόμη και αν ο αγοραστής παράσχει *εκπρόθεσμα* (μετά την 10ήμερη προθεσμία) την γραπτή δήλωση στον πωλητή, το τεκμήριο μεταφοράς των αγαθών θα μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει, αρκεί να πληρούνται και όλες οι άλλες προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 45α. Εξάλλου, σκοπός της τεθείσας προθεσμίας ήταν να τεθεί ένα *ακριβές χρονικό πλαίσιο* για τον αγοραστή προκειμένου να παράσχει στον πωλητή την γραπτή δήλωση, παρά να επιβληθούν κυρώσεις στον πωλητή και να στερηθεί της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, επειδή ο αγοραστής δεν θα έχει αποστείλει εγκαίρως την γραπτή δήλωση.

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα μπορείτε να ανατρέξετε στον κάτωθι σύνδεσμο:

https:

[//ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/202108/explanatory_notes_2020_quick_fixes_el.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/202108/explanatory_notes_2020_quick_fixes_el.pdf)

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Κανονισμού 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1^η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1^η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα.

Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1201/1999 η οποία αναφέρει:

«για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα»

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

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ', μόνο οι αριθμ. 3 έως 6.

2. Αποδέκτες Πίνακα Δ', μόνο αριθ. 5

3. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (Δι.Σ.ΤΕ.ΠΛ.) για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1.	Αποδέκτες Πίνακα	Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4.
2.	Αποδέκτες Πίνακα	Β'.
3.	Αποδέκτες Πίνακα	Γ', μόνο οι αριθμ. 1,2.
4.	Αποδέκτες Πίνακα	Δ', εκτός από αριθ. 5
5.	Αποδέκτες Πίνακα	Ζ'.
6.	Αποδέκτες Πίνακα	Η'.
7.	Αποδέκτες Πίνακα	Θ' μόνο οι αριθ. 10, 17 και 18.
8.	Αποδέκτες Πίνακα	ΙΒ', εκτός 5, 6 και 8
9.	Αποδέκτες Πίνακα	ΙΣΤ' μόνο οι αριθ. 1, 2, 14, 16, 19 και 20

10.	Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
11.	Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών, κ. Α. Βεσυρόπουλου.

12. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ.

2. Γραφεία κ. κ. Γενικών Διευθυντών.

3. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ

4. Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α΄, Δ΄

5. Δ/νση ΕΦΚ & ΦΠΑ - Τμήμα Ε΄ ΦΠΑ Εισαγωγών - Εξαγωγών