

Όπως διευκρινίστηκε με την ανωτέρω εγκύκλιο, παρέλκει η συνυποβολή φωτοα-ντιγράφων της δήλωσης εισόδου των αγαθών, του τιμολογίου αγοράς τους και των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν κατά την τυχόν πραγματοποίηση εργασιών επί των αποθηκευμένων αγαθών ή τυχόν ενσωμάτωσης αγαθών σε αυτά, καθώς όταν τα αποθηκευμένα αγαθά καταστρέφονται, δεν λαμβάνει χώρα κάποια φορολο-γητέα πράξη και άρα δεν οφείλεται ΦΠΑ (σχετ. άρθρο 26 παράγραφος 13 τελευταίο εδάφιο του ΚΦΠΑ). Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, δεν απαιτείται υποβολή δήλωσης ΦΠΑ (τύπου έκτακτης).

Για την καταστροφή των αποθηκευμένων αγαθών συντάσσεται «Πρωτόκολλο Καταστροφής», στο οποίο γίνεται αναλυτική περιγραφή του είδους και της ποσότη-τας των αγαθών που καταστράφηκαν και το οποίο υπογράφεται από τον εφοριακό ελεγκτή, τον αποθηκευτή ή τον εναποθέτη ή από νόμιμα ορισθέντα αντιπρόσωπό τους που συμμετείχε στην καταστροφή.

Σημειώνεται ότι τα έξοδα μεταφοράς και καταστροφής βαρύνουν εξ ολοκλήρου τον ενδιαφερόμενο, ο οποίος δεν δικαιούται για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες απαλ-λαγής από τον ΦΠΑ, καθώς οι εν λόγω δαπάνες αφορούν στην έξοδο των αγαθών από το καθεστώς αποθήκευσης.

### 2.3.7 Θέση σε ένα από τα τελωνειακά καθεστώτα του άρθρου 25 του ΚΦΠΑ.

Σύμφωνα με το άρθρο 26 παράγραφος 11 τελευταίο εδάφιο του ΚΦΠΑ, ο ΦΠΑ δεν καταβάλλεται, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη για να τεθούν σε άλλα τελωνειακά καθεστώτα του άρθρου 25 του ΚΦΠΑ (σχετ. **Κεφάλαιο 1** του παρόντος).

#### Σημείωση συγγραφέων

Ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης τηρεί για κάθε αποθήκη ειδικό βιβλίο φορολογικής αποθήκης για την παρακολούθηση των εργασιών του, στο οποίο καταχωρούνται όλα τα αγαθά που εισέρχονται και εξέρχονται από αυτήν είτε πρόκειται για αγαθά κυριότητάς του είτε για αγαθά που ανήκουν σε εναποθέτη (σχετ. άρθρο 26 παράγραφος 9 του ΚΦΠΑ).

Χωριστά παρακολουθούνται τα αγαθά του αποθηκευτή και χωριστά του καθε-νός εναποθέτη.

Για περισσότερες λεπτομέρειες αναφορικά με την τήρηση και τη συμπλήρωση του βιβλίου αυτού, παραπέμπουμε τον αναγνώστη στην ΠΟΛ.1004/1997 απόφα-ση και στη σχετική ΠΟΛ.1250/1998 εγκύκλιο.

## ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΗ ΕΝΤΟΣ ΕΝΩΣΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

### ΠΛΑΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Από το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ στο οριστικό	2.2 Ειδικές περιπτώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών μεταξύ υποκείμενων στον φόρο
1.1 Γενικό πλαίσιο	2.2.1 Παράδοση αγαθών από παραγγελιο-δόχο σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος
1.2 Μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ	2.2.2 Συναλλαγές με εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος πρόσωπα που πραγμα-τοποιούν πράξεις οι οποίες δεν παρέ-χουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών
1.3 Προς το οριστικό καθεστώς	2.2.3 Μεταφορά από έναν υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος μέλος
2. Υφιστάμενες διατάξεις. Μεταβατικό καθε-στώς ΦΠΑ	2.2.4 Μεταφορά αγαθών για τη δημιουργία αποθέματος στη διάθεση συγκεκριμέ-νου αποκτώντα

- |   |   |
|---|---|
| <b>2.1</b> Συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στον φόρο προσώπων (B2B συναλλαγές)  | <b>2.2.5</b> Παραδόσεις αγαθών μετά από συναρμολόγηση ή εγκατάσταση   |
| <b>2.1.1</b> Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών  | <b>2.2.6</b> Παράδοση φυσικού αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας, θερμότητας και ψύχους                                     |
| <b>2.1.2</b> Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών  | <b>2.3</b> Ειδικές περιπτώσεις διακρατικών συναλλαγών με ιδιώτες  |
| <b>2.1.3</b> Αλυσιδωτές και τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές  | <b>2.3.1</b> Παραδόσεις αγαθών σε επιβάτες επί πλοίων, αεροπλάνων και τρένων κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού |
| <b>2.1.4</b> Αγορές και εισαγωγές αγαθών που προορίζονται για ενδοκοινοτική παράδοση σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή για εξαγωγή εκτός αυτής | <b>2.3.2</b> Καθεστώς εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών σε τελικούς καταναλωτές εγκατεστημένους εντός Ένωσης              |

## 1. Από το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ στο οριστικό

**1.1** Η οδηγία για τον ΦΠΑ ορίζει τον τρόπο με τον οποίο ο ΦΠΑ εισπράττεται τόσο στις εγχώριες (στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους), όσο και στις διασυνοριακές συναλλαγές (μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών). Ο ΦΠΑ υπολογίζεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται για χρήση ή κατανάλωση εντός της Ένωσης. Κατά κανόνα, ο ΦΠΑ συλλέγεται τμηματικά από τις επιχειρήσεις και ως φόρος κατανάλωσης επιβαρύνει πάντα στο τέλος τον τελικό καταναλωτή. Πρόκειται για ένα σύστημα τμηματικών καταβολών όπου ο φόρος εισπράττεται σε κάθε στάδιο στην αλυσίδα παραγωγής και διανομής και εξασφαλίζει τον αυτοελεγχόμενο χαρακτήρα του φόρου. Ο χαρακτηρισμός του συστήματος ΦΠΑ ως αυτοελεγχόμενος συνδέεται άμεσα με την καταβολή του ΦΠΑ από τον κάθε ένα πελάτη στην αλυσίδα διανομής και την κατοχή από αυτόν του νόμιμου φορολογικού στοιχείου, με το οποίο ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο (στην περίπτωση όπου ο πελάτης είναι υποκείμενος στον φόρο), αποτρέποντας, ως εκ τούτου, τους προμηθευτές του να διαπράξουν φοροδιαφυγή αφού αυτοί εκδίδουν το προσήκον φορολογικό στοιχείο προκειμένου ο πελάτης τους να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης όπως προελέχθη. Η είσπραξη του φόρου για λογαριασμό της Φορολογικής Αρχής εξασφαλίζεται από τους προμηθευτές μέσω των άμεσων πληρωμών που λαμβάνονται από τους πελάτες τους.

### 1.2 Μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τους κανόνες, που ίσχυαν το 1967, για το σύστημα του ΦΠΑ, οι διασυνοριακές ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων αντιμετωπιζόταν διαφορετικά από πλευράς ΦΠΑ σε σχέση με τις εγχώριες συναλλαγές. Το διασυνοριακό ενδοκοινοτικό εμπόριο αγαθών υπόκειντο σε τελωνειακές διαδικασίες και

τελωνειακούς ελέγχους υπό την έννοια ότι η καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ ελεγχόταν τη στιγμή της εισαγωγής των αγαθών. Η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών (κράτος μέλος καταγωγής), καθώς επρόκειτο για εξαγωγή με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Η είσοδος των αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών (κράτος μέλος προορισμού) αντιμετωπιζόταν ως εισαγωγή και φορολογείτο είτε στα σύνορα (καταβολή με την είσοδο) είτε με τη δήλωση ΦΠΑ (μεταγενέστερη πληρωμή). Το αρχικό σύστημα δηλαδή βασιζόταν στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού.

Από την έγκριση των πρώτων νομοθετικών διατάξεων σε θέματα ΦΠΑ που συμφωνήθηκαν σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα κράτη μέλη ανέλαβαν τη δέσμευση να καθιερώσουν ένα σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά και λειτουργικό μεταξύ των κρατών μελών με τον ίδιο τρόπο όπως στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους.

Με την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης στο τέλος του 1992, κρίθηκε αναγκαία η επανεξέταση του τρόπου με τον οποίο φορολογείται το διασυνοριακό εμπόριο αγαθών, καθώς έπαυσε η χρήση των τελωνειακών διατυπώσεων εισαγωγής και εξαγωγής στο ενδοκοινοτικό εμπόριο αγαθών. Ο στόχος ήταν τα αγαθά να φορολογούνται στο κράτος μέλος της καταγωγής, έτσι ώστε οι ίδιες συνθήκες να εφαρμόζονται στο εγχώριο και στο ενδοκοινοτικό εμπόριο αγαθών. Με αυτόν τον τρόπο, ο στόχος ανταποκρινόταν πλήρως στην ιδέα της πραγματικής εσωτερικής αγοράς.

Εξαιτίας των προβληματικών σημείων που ενέχει ένα καθεστώς ΦΠΑ που βασίζεται στη φορολόγηση στο κράτος μέλος καταγωγής, τα κράτη μέλη δεν κατάφεραν να συμφωνήσουν και καθώς οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες δεν ήταν ώριμες για την υποδοχή αυτού του συστήματος, υιοθετήθηκαν μεταβατικές ρυθμίσεις οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από την 01.01.1993 και για τέσσερα χρόνια (δηλαδή μέχρι τις 31.12.1996), περίοδος η οποία παρατάθηκε αυτομάτως μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του οριστικού καθεστώτος και, οπωσδήποτε, κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία το Συμβούλιο δεν έχει λάβει αποφάσεις για το οριστικό καθεστώς.

Ωστόσο, με την παράλληλη εισαγωγή του υφιστάμενου μεταβατικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο βασιζόταν στην αρχή του τόπου φορολόγησης στο κράτος μέλος καταγωγής και στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του φόρου ήτοι της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, προέκυψε τελικά ένα περίπλοκο σύστημα για το ενδοκοινοτικό εμπόριο αγαθών το οποίο οδήγησε σε υψηλότερο κόστος συμμόρφωσης και διοικητικό κόστος για τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο εγχώριο εμπόριο, καθώς και σε αύξηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Επισημαίνεται δε ότι και με την εφαρμογή αυτών των μεταβατικών ρυθμίσεων, οι εγχώριες και οι διασυνοριακές

συναλλαγές αγαθών αντιμετωπίζονταν κι εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από πλευράς ΦΠΑ και αυτό αποτελεί μέχρι και σήμερα εμπόδιο για την εύρυθμη λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

### 1.3 Προς το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ.

Η εισαγωγή του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ προϋποθέτει ότι θα εξεταστούν πρωτίστως οι μεταβατικές ρυθμίσεις, οι οποίες αναφέρονται κατά κύριο λόγο σε αγαθά. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι πριν την 01.01.1993, μόνο στις διασυνοριακές παραδόσεις αγαθών (και όχι στις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών) γινόταν χρήση διατυπώσεων εξαγωγής και εισαγωγής.

Όπως προελέχθη, οι μεταβατικές ρυθμίσεις, που τέθηκαν σε ισχύ από την 01.01.1993, αποτελούσαν ένα πρακτικό τρόπο αντιμετώπισης των προβληματικών σημείων που ενέχει ένα καθεστώς ΦΠΑ που βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος καταγωγής από τη στιγμή που οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες δεν ήταν ώριμες για την υποδοχή ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ βασιζόμενου στην εν λόγω αρχή.

Μέχρι και σήμερα η φορολόγηση στον τόπο καταγωγής δεν έχει γίνει ακόμη αποδεκτή. Από το 1993 μέχρι και σήμερα, έχουν υιοθετηθεί νέες οδηγίες σχετικά με την εξεύρεση του τόπου φορολόγησης ορισμένων συναλλαγών η οποία έκτοτε βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού (δηλαδή στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση ή όπου είναι εγκατεστημένος ο πελάτης).

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι, από 01.01.2010, η παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιχειρήσεων φορολογείται στον τόπο κατανάλωσης π.χ. σύμφωνα με την αρχή της φορολόγησης στον τόπο προορισμού. Ωστόσο, δεν μεταβλήθηκαν οι κανόνες για τον τόπο φορολόγησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών μεταξύ των επιχειρήσεων, παρά το γεγονός ότι στην πράξη η φορολόγησή της πράγματι πραγματοποιείται στον τόπο προορισμού (π.χ. στον τόπο άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών). Η λογική της αρχής της φορολόγησης στον τόπο καταγωγής για τις ενδοκοινοτικές εμπορευματικές συναλλαγές με τις δύο διακριτές φορολογητέες πράξεις (απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση και φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση) παραμένει ακόμη.

Καθώς, λοιπόν, η εγκαθίδρυση ενός συστήματος ΦΠΑ βασιζόμενο στην αρχή της φορολόγησης στον τόπο καταγωγής αποδείχτηκε αδύνατη, παρά τις όποιες προσπάθειες που έγιναν στο παρελθόν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε, το 2010 και στο πλαίσιο της Πράσινης Βίβλου σχετικά με το Μέλλον του ΦΠΑ, να επικεντρωθεί σε αυτό το θέμα ξεκινώντας μια ευρεία διαδικασία διαβούλευσης με τα ενδιαφερόμενα μέρη για τη λειτουργία του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ και για τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει αυτό να αναμορφωθεί στο μέλλον. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η Ευρωπαϊκή Οικονομική

και Κοινωνική Επιτροπή και τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως ακαδημαϊκοί, επιχειρήσεις, φορολογικοί σύμβουλοι, αναγνώρισαν το αδιέξοδο. Όλα αυτά τα μέρη προτίμησαν ένα νέο σύστημα ΦΠΑ βασιζόμενο στην αρχή φορολόγησης στον τόπο προορισμού ως ρεαλιστική λύση.

Για περισσότερες πληροφορίες αναφορικά με τις οδηγίες και τους σχετικούς κανονισμούς που έχουν εκδοθεί από το 2010 κι εφεξής και που βασίζονται στην αποδοχή της φορολόγησης στον τόπο προορισμού, παραπέμπουμε τον αναγνώστη στην **Εισαγωγή, παράγραφος 3, πρώτος τόμος**. Στο παρόν Κεφάλαιο, θα αναλυθούν οι πρόσφατες διατάξεις του ΚΦΠΑ που ισχύουν από 01.01.2020 και 01.07.2021, εξαιτίας της ενσωμάτωσης στο εσωτερικό μας δίκαιο της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου (μέτρα απλούστευσης στις εμπορευματικές συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών) και των οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455 και (ΕΕ) 2019/1995 του Συμβουλίου (ηλεκτρονικό εμπόριο), αντίστοιχα.

## 2. Υφιστάμενες διατάξεις. Μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ

### 2.1 Συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στον φόρο προσώπων (B2B συναλλαγές)

Όπως προελέχθη, από 01.01.1993, καταργήθηκαν οι έλεγχοι για φορολογικούς σκοπούς στα σύνορα των κρατών μελών για κάθε πράξη που πραγματοποιείται μεταξύ τους και πλέον η φορολόγηση κατά την εισαγωγή και η αποφορολόγηση κατά την εξαγωγή θα αφορούν αποκλειστικά μόνο πράξεις που πραγματοποιούνται μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης και των εδαφών που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος του ΦΠΑ.

Ταυτόχρονα, τέθηκε σε ισχύ το περιορισμένης χρονικής διάρκειας μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ κατά τη διάρκεια του οποίου οι ενδοκοινοτικές εμπορευματικές πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο, στους οποίους δεν περιλαμβάνονται οι απαλλασσόμενοι υποκείμενοι στον φόρο, φορολογούνται στα κράτη μέλη προορισμού σύμφωνα με την ισχύουσα εκεί νομοθεσία (ήτοι με τους συντελεστές ΦΠΑ και τους όρους αυτών των κρατών μελών). Τούτο επιτεύχθηκε με τη διάσπαση στη μέση του συστήματος τμηματικών καταβολών ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο αγαθών: σε απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς ή της αποστολής αγαθών και σε φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς ή της αποστολής αγαθών. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ (σχετ. απόφαση στην υπόθεση C-84/09 X) η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτηση αυτού συνιστούν στην πραγματικότητα μια και την αυτή οικονομική πράξη.

**Σημείωση 1:** Όλη η αναφερόμενη στον παρόντα τόμο νομολογία του ΔΕΕ, στηρίζεται στη διάταξη του άρθρου 138 παράγραφος 1 (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1 περίπτωση α του ΚΦΠΑ) όπως ίσχυε πριν την 01.01.2020.

**Επίσης,** αναφέρουμε ότι η «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών» και η «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών», όπως ορίζονται κι αναλύονται στο παρόν Κεφάλαιο και αντιμετωπίζονται από πλευράς ΦΠΑ μέχρι και σήμερα, θα αντικατασταθούν στο πλαίσιο του οριστικού συστήματος ΦΠΑ από μια μόνο ενιαία πράξη για σκοπούς ΦΠΑ, η οποία καλείται «ενδοενωσιακή παράδοση αγαθών», για την οποία υπόχρεος προς απόδοση του φόρου είναι κατ' αρχήν ο προμηθευτής των αγαθών κι όχι ο αποκτών όπως ισχύει στο μεταβατικό καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Για περισσότερες λεπτομέρειες παραπέμπουμε τον αναγνώστη στην **Εισαγωγή, υποπαράγραφος 3.4.1.1, πρώτος τόμος.**

**Σημείωση 2:** Αναφορικά με τις συναλλαγές με το Ηνωμένο Βασίλειο σημειώνουμε ότι παρόλο που εκείνο από 01.02.2020 συνιστά τρίτη χώρα, το ενωσιακό δίκαιο αναφορικά με τον ΦΠΑ εξακολουθεί και ισχύει για πράξεις μέχρι και 31.12.2020 (με την επιφύλαξη των ειδικότερα οριζόμενων στη Συμφωνία Αποχώρησης<sup>1</sup> και στο Πρωτόκολλο για τις Ιρλανδία/Βόρεια Ιρλανδία). Τούτο σημαίνει ότι τα διαλαμβανόμενα στο παρόν Κεφάλαιο μέχρι και 31.12.2020 αφορούν και στις συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στον φόρο εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο και εκείνων που είναι εγκατεστημένοι εντός Ένωσης. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 51 της Συμφωνίας Αποχώρησης, τα διαλαμβανόμενα στο παρόν εφαρμόζονται σε σχέση και με εμπορεύματα που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου προς το έδαφος κράτους μέλους, και αντιστρόφως, υπό την προϋπόθεση ότι η αποστολή ή μεταφορά ξεκίνησε πριν από 31.12.2020 και έληξε έπειτα από αυτήν. Από 01.01.2021, το ενωσιακό δίκαιο παύει να ισχύει για το Ηνωμένο Βασίλειο και οι συναλλαγές των κρατών μελών με αυτό καλύπτονται εφεξής από τις τελωνειακές διατυπώσεις εισαγωγής κι εξαγωγής κλπ. Ωστόσο, σύμφωνα με το Πρωτόκολλο σχετικά με τις Ιρλανδία/Βόρεια Ιρλανδία και μέχρι και 31.12.2024, η Βόρεια Ιρλανδία θα εξακολουθήσει να υπάγεται στο ενωσιακό δίκαιο για τον ΦΠΑ αποκλειστικά για εμπορευματικές πράξεις που αφορούν αγαθά.<sup>2</sup> Για τις παραδόσεις και αποκτήσεις ενδοκοινοτικού χαρακτήρα που αφορούν αγαθά, οι εγκατεστημένοι στη Βόρεια Ιρλανδία υποκείμενοι στον φόρο θα χρησιμοποιούν νέο ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα XI (σχετ. η Ε.2011/2021 εγκύκλιος).

1. Συμφωνία για την αποχώρηση του Ην.Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Β.Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας.

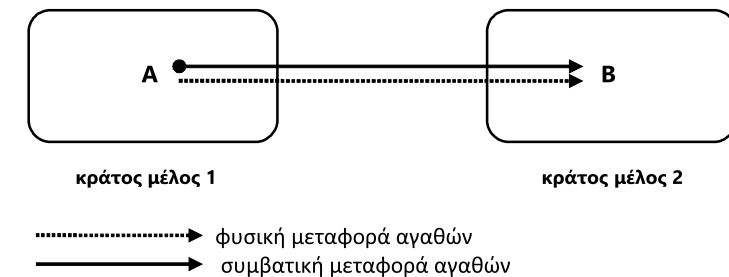
2. Αντίθετα, όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών, η Βόρεια Ιρλανδία μαζί με το υπόλοιπο Ηνωμένο Βασίλειο θα θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός Ένωσης, κι άρα οι σχετικές συναλλαγές θα αντιμετωπίζονται όπως οι αντίστοιχες με τρίτες χώρες.

### 2.1.1 Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών

**2.1.1.1** Σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (τέως 28γ Α στοιχείο α πρώτο εδάφιο της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ, αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1 περίπτωση α του ΚΦΠΑ)<sup>3</sup> απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Ένωσης 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 μη υποκείμενο στον φόρο για τον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον προμηθευτή.

**Σχήμα 1:** Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.



Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1.α του ΚΦΠΑ)<sup>4</sup> η προαναφερθείσα απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις 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, εκτός εάν εκείνος μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες Αρχές.

3. όπως ισχύει από 01.01.2020 (ημερομηνία έναρξης ισχύος της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, η οποία ενσωματώθηκε στο εσωτερικό μας δίκαιο με τον νόμο 4714/31.07.2020, ΦΕΚ 148 τ.Α).

4. όπως ισχύει από 01.01.2020 (ημερομηνία έναρξης ισχύος της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, η οποία ενσωματώθηκε στο εσωτερικό μας δίκαιο με τον νόμο 4714/31.07.2020, ΦΕΚ 148 τ.Α).

Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ (σχετ. αποφάσεις του ΔΕΕ C-492/13, *Traum EOOD* σκ. 46, C-21/16 *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal* σκ. 23 και C-386/16 «*Toridas*» UAB σκ. 47), η διάταξη του άρθρου 138 παράγραφος 1 της οδηγίας, όπως ίσχυε μέχρι και 31.12.2019, για τον ΦΠΑ προέβλεπε την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες πληρούσαν τις κατά τρόπο εξαντλητικό απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό ουσιαστικές προϋποθέσεις, όπως αυτές παρατίθενται ως ακολούθως κατά τους συγγραφείς: α) μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως κινητού ενσώματου αγαθού ως κύριος, β) φυσική/υλική διακίνηση των αγαθών από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο και γ) ιδιότητα του αγοραστή (υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο «που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών»).

Από 01.01.2020, ωστόσο, προστίθενται δύο επιπλέον ουσιαστικές προϋποθέσεις: δ) η κατοχή (έγκυρου) ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον αποκτώντα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της μεταφοράς ή της αποστολής των αγαθών και η γνωστοποίηση αυτού στον προμηθευτή του και ε) η εκ μέρους του προμηθευτή υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα και η ορθή συμπλήρωσή του σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν εκείνος μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες Αρχές. Σχετικές οι κατευθυντήριες οδηγίες της 113ης και 116ης σύσκεψης της Επιτροπής ΦΠΑ - τα με αριθ.πρωτ. taxud.c.1(2019)7900313-976, taxud.c.1(2019)7900872-977 και taxud.c.1(2020)971538-989 έγγραφα, καθώς και οι επεξηγηματικές σημειώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

**Προσοχή:** Μέχρι και 31.12.2019, η κατοχή ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον αποκτώντα συνιστούσε τυπική προϋπόθεση. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται μόνον δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαιτήσεως (προϋπόθεσης) μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Αφενός, δεν μπορεί να προβάλλεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εκ μέρους αποκτώντος, ο οποίος εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Αφετέρου, η μη τήρηση μιας τυπικής προϋπόθεσης (όπως, π.χ. η μη κατοχή έγκυρου ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον αποκτώντα και η μη εγγραφή στο σύστημα VIES) μπορεί να καταλήξει σε άρνηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ εάν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών επιταγών (σχετ. απόφαση C-21/16, *Euro Tyre BV*, σκ. 38 έως και 42). Παραπέμπουμε τον αναγνώστη στις επεξηγηματικές σημειώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και στις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες της 113ης σύσκεψης της Επιτροπής ΦΠΑ<sup>5</sup> (σχετ. το με αριθ.

πρωτ. taxud.c.1(2019)7900313-976 έγγραφο).

Ειδικότερα, προκειμένου για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης από Έλληνα υποκείμενο στον φόρο, η ελληνική Φορολογική Διοίκηση έχει παράσχει σχετικές οδηγίες και διευκρινίσεις με τις ΠΟΛ.1201/1999, ΠΟΛ.1054/2002 και Ε.2019/2022 εγκυκλίους. Συγκεκριμένα, χορηγείται η εν λόγω απαλλαγή, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο,
- ο αγοραστής είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον δεν υπάγεται στην παρέκκλιση του άρθρου 11 παράγραφος 2 του ΚΦΠΑ,
- τόσο ο πωλητής όσο και ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένοι στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών – VIES και
- τα αγαθά μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος.

Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, ο Έλληνας πωλητής για να μην επιβαρύνει με φόρο το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει θα πρέπει να:

- Έχει εγγραφεί στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών (σύστημα VIES) με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών (σχετ. **Κεφάλαιο 1, Υποκεφάλαιο 3, πρώτος τόμος**).
- Επαληθεύει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, δηλαδή να ελέγχει αν εκείνος είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών – VIES στη χώρα του. Η ορθή αναγραφή επί του παραστατικού πώλησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ του προσώπου προς το οποίο ενεργείται η παράδοση καθιστά την παράδοση απαλλασσόμενη του φόρου και στην περίπτωση όπου δεν επαληθεύεται η εγκυρότητα αυτού του ΑΦΜ/ΦΠΑ από το σύστημα VIES ή δεν υφίσταται τέτοιος ΑΦΜ/ΦΠΑ θα επιβάλλεται ο αναλογών φόρος. Η επαλήθευση της εγκυρότητας του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή καθίσταται αναγκαία γιατί αν από τη μηχανογραφική διασταύρωση των ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν υπάρξει και η ανάλογη της παράδοσης αντιστοίχιση των ΑΦΜ/ΦΠΑ πωλητή και αγοραστή, ο Έλληνας πωλητής θα κληθεί να αποδώσει τον φόρο.
- Έχει στην κατοχή του τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κράτος μέλος προς άλλο κράτος μέλος (σχετ. οι ΠΟΛ.1201/1999 και Ε.2019/2022 εγκυκλίους).

**Σημείωση:** Μέχρι και 31.12.2019 κι αναφορικά με την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς προκειμένου για την εφαρμογή της απαλλαγής της ενδοκοινοτικής παραδόσεως που πραγματοποιεί Έλληνας υποκείμενος στον φόρο, ακολουθούνται οι οδηγίες της ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης που έχουν παρασχεθεί με την ΠΟΛ.1201/1999 εγκύκλιο. Επιπλέον, από 01.01.2020, για την απόδειξη της μεταφοράς ή της αποστολής των αγαθών από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικρατείας του αλλά εντός της Ένωσης, καθιερώνονται δύο μαχητά τεκμήρια ανάλογα

5. Σημειώνεται ότι η Επιτροπή ΦΠΑ είναι μια συμβουλευτική επιτροπή, η οποία δεν έχει εξουσία να νομοθετεί κι, ως εκ τούτου, δεν λαμβάνει δεσμευτικές αποφάσεις. Απλώς παρέχει καθοδήγηση για την εφαρμογή της οδηγίας. Σχετική η **Εισαγωγή, παράγραφος 2.3, πρώτος τόμος**.

αν η μεταφορά ή η αποστολή πραγματοποιείται από τον πωλητή ή τον αποκτώντα (σχετ. άρθρο 45α του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ)<sup>6</sup>, τα οποία μπορεί να αμφισβητήσει η ελληνική Φορολογική Αρχή. Σχετική η Ε.2019/2022 εγκύκλιος.

### Παράδειγμα 1 Ενδοκοινοτική παράδοση φαρμάκων.

Ελληνική φαρμακευτική εταιρία παραγωγής και διανομής φαρμάκων (με ΑΦΜ/ΦΠΑ) πουλάει φάρμακα σε βουλγάρικη επιχείρηση (με ΑΦΜ/ΦΠΑ) του ίδιου Ομίλου, που δραστηριοποιείται στο εμπόριο φαρμάκων. Τα φάρμακα αυτά αποστέλλονται, με μεταφορικά μέσα ιταλικής μεταφορικής εταιρίας, απευθείας από το εργοστάσιο της ελληνικής εταιρίας στην Ελλάδα στις αποθήκες της βουλγάρικης εταιρίας στη Βουλγαρία. Εφόσον ισχύουν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παράγραφος 1 του ΚΦΠΑ, η πώληση αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Η εν λόγω παράδοση δηλώνεται στον **κωδ.342** «Ενδοκοινοτικές παραδόσεις» της δήλωσης ΦΠΑ (έντυπο Φ2 TAXIS, 050 ΦΠΑ, έκδοση 2016), στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών της οικείας φορολογικής περιόδου και στη στατιστική δήλωση INTRASTAT ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (από 01.01.2022 δήλωση Intrastat Ενδοενωσιακών Εξαγωγών) εφόσον οι πωλήσεις της ελληνικής φαρμακευτικής εταιρίας υπερβαίνουν το εθνικό στατιστικό κατώφλι της χώρας μας.

**Σημείωση:** Από 01.01.2013, δεν συνιστά πλέον φορολογητέα πράξη η εισπραξη προκαταβολής πριν την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 1 του ΚΦΠΑ και, κατά συνέπεια, δεν υφίσταται πλέον υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για την εισπραξη της (σχετ. άρθρο 220 παράγραφος 1 στοιχείο 3 της οδηγίας για τον ΦΠΑ). Οπότε, οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι εισπράττουν, από 01.01.2013, προκαταβολές σχετικές με ενδοκοινοτικές παραδόσεις, θα πρέπει όταν πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική παράδοση και εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο, να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα για το συνολικό ποσό της συναλλαγής (προκαταβολή και υπόλοιπο ποσό), στη φορολογική περίοδο που αντιστοιχεί στον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.

**2.1.1.2** Σε αυτό το σημείο, οι συγγραφείς σημειώνουν ότι αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ στο έδαφος ενός κράτους μέλους, υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται στην οδηγία για τον ΦΠΑ (και κατά συνέπεια στον ΚΦΠΑ):

- Προκειμένου για καινούρια μεταφορικά μέσα, η παράδοση αυτών δυνάμει του άρθρου 138 παράγραφοι 1 και 2 περίπτωση α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β του ΚΦΠΑ).
- Προκειμένου για υποκείμενα σε ΕΦΚ προϊόντα
  - η παράδοση αυτών προς υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή δυνάμει του άρθρου 138

6. Εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ. Σύνδεσμος: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A02011R0282-20210701&qid=1626230056779>

παράγραφος 1 της οδηγίας αυτής (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1 περίπτωση α του ΚΦΠΑ) και η οποία απορρέει από την ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο β σημείο i της οδηγίας για τον ΦΠΑ (σχετ. η απόφαση του ΔΕΕ C-414/2017, *AREX CZ a.s.*)

- η παράδοση αυτών προς υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, του οποίου οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (εκτός των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ) δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3 παράγραφος 1 της ίδιας οδηγίας όταν η αποστολή ή η μεταφορά των εν λόγω αγαθών πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφοι 4 και 5 ή με το άρθρο 16 της οδηγίας 92/12/EOK (εφόσον δηλαδή ο εν λόγω φόρος είναι απαιτητός στο κράτος μέλος προορισμού) δυνάμει του άρθρου 138 παράγραφος 2 περίπτωση β της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1 περίπτωση β του ΚΦΠΑ, καθώς και η ΠΟΛ.1282/1992 εγκύκλιος). Σχετική η απόφαση του ΔΕΕ C-414/2017, *AREX CZ a.s.*

Για περισσότερες πληροφορίες αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ της παράδοσης και της απόκτησης καινούριων μεταφορικών μέσων και υποκείμενων σε ΕΦΚ προϊόντων, καθώς και για τον ορισμό των «καινούριων μεταφορικών μέσων», παραπέμπουμε τον αναγνώστη στα **Κεφάλαια 2 και 4** του παρόντος.

### Παράδειγμα 2 Ενδοκοινοτική παράδοση καινούριου επιβατηγού ΙΧ αυτοκινήτου.

Έλληνας έμπορος (με ΑΦΜ/ΦΠΑ), που δραστηριοποιείται στο εμπόριο οχημάτων, παραδίδει επιβατικό ΙΧ όχημα σε ιδιοκτήτη καφετέριας (με ΑΦΜ/ΦΠΑ), λειτουργούσας στο έδαφος της Κυπριακή Δημοκρατία.

Ανεξαρτήτως αν ο Κύπριος αποκτών ενεργεί εντός ή εκτός πλαισίου της οικονομικής του δραστηριότητας, ο Έλληνας έμπορος θα πραγματοποιήσει μια απαλλασσόμενη από τον ελληνικό ΦΠΑ ενδοκοινοτική παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη την παράγραφο 1α αυτού (αντ. άρθρο 28 παράγραφοι 1 περίπτωση α και 1.α του ΚΦΠΑ). Αντίστοιχα, ο Κύπριος αποκτών θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογητέα στην Κυπριακή Δημοκρατία.

### Παράδειγμα 3 Ενδοκοινοτική παράδοση μπίρας.

Ελληνικό σούπερ μάρκετ, υποκείμενο στον φόρο με ΑΦΜ/ΦΠΑ, όχι εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης, παραδίδει σε γαλλικό σούπερ μάρκετ (υποκείμενο στον φόρο με ΑΦΜ/ΦΠΑ) 200 μπουκάλια μπίρας ελληνικής παραγωγής. Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η εν λόγω παράδοση συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση του άρθρου 138 παράγραφος 1 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1 περίπτωση α του ΚΦΠΑ), λαμβάνοντας υπόψη την παράγραφο 1α του ίδιου άρθρου και οδηγίας (αντ. άρθρο 28 παράγραφος 1.α