

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΞΑΓΩΓΩΝ ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**

**PROCEDURES FOR EXPORT OF ACCOUNTING  
AND TAX ASPECT**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:  
ΚΑΛΥΒΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ  
ΜΕΤΑΞΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ  
ΜΠΑΡΤΣΩΚΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:  
ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2016**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

---

---

---

Οι εξαγωγές συνεπάγονται νέες ευκαιρίες και αυξημένες πωλήσεις για όλους τους εμπλεκόμενους. Με τις εξαγωγές, ακόμα και η μικρότερη επιχείρηση, αν βασιστεί σε προσεκτικό σχεδιασμό, μπορεί να τα καταφέρει στην παγκόσμια σκακιέρα.

Για να πάρει κανείς την απόφαση να δραστηριοποιηθεί στο εξωτερικό και μάλιστα με επιτυχία, θα πρέπει να διαθέτει τουλάχιστον ένα προϊόν (ή μια υπηρεσία) που θα μπορούσε να προκαλέσει ζήτηση στην αγορά του εξωτερικού. Επίσης θα πρέπει να διαθέτει, όπως αναφέρθηκε στην εισαγωγή, την απαραίτητη δέσμευση της ηγεσίας, τους πόρους για την απαιτούμενη επένδυση, καθώς και τις απαραίτητες γνώσεις και πληροφορίες για να υποστηρίξει των εξαγωγικών δραστηριοτήτων σε βάθος χρόνου.

Ο ενδοκοινοτικός αποστολέας ή ο εξαγωγέας, πριν αρχίσει ενδοκοινοτικές αποστολές ή εξαγωγές, θα πρέπει να προβεί σε ορισμένες προκαταρκτικές ενέργειες, ανάλογα με την περίπτωση, π.χ. εγγραφόμενος και λαμβάνοντας Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., αριθμό Ε.Φ.Κ., εγγραφή/αριθμό EORI, ΓΕΜΗ ή να αποκτήσει κάποια ιδιότητα π.χ. εγκεκριμένου αποθηκευτή κ.λπ. Παράλληλα και πριν ξεκινήσει την προετοιμασία της παραγγελίας θα πρέπει να έχει υπόψη του, πέραν των φορολογικών και τελωνειακών εγγράφων, έγγραφα που θα χρειασθούν τόσο από τις ελληνικές αρχές όσο και από την χώρα προορισμού του εμπορεύματος, ακόμη και από τις χώρες που θα διέλθει το εμπόρευμα.

Δικαιολογητικά έγγραφα απαραίτητα στην πλειοψηφία των εξαγωγών είναι το εμπορικό τιμολόγιο, το πιστοποιητικό προέλευσης, το κιβωτολόγιο, το πιστοποιητικό συμμόρφωσης κ.λπ. Ακόμη ένα θέμα που πρέπει να απασχολήσει τον αποστολέα / εξαγωγέα είναι η μεταφορά των αγαθών, ο τρόπος και το μέσο μεταφοράς, η συμπλήρωση φορτωτικών εγγράφων, ο τρόπος πληρωμής και, τέλος, η ασφάλιση των εμπορευμάτων και των εξαγωγικών πιστώσεων.

Εξαγωγή αγαθών από το εσωτερικό της χώρας είναι η μεταφορά των αγαθών με προορισμό μια άλλη χώρα.

«Ενδοκοινοτική παράδοση» αγαθών είναι η παράδοση αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους του κράτους μέλους παράδοσης αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον η παράδοση αυτή πραγματοποιείται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε Κ-Μ διαφορετικό από το Κ-Μ αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Οι τηρούμενες κατά την «ενδοκοινοτική παράδοση» διαδικασίες είναι καθαρά φορολογικές. Εξαιρέση αποτελεί η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ΕΦΚ (ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια, οινόπνευματώδη και καπνικά), όπου, πέραν των φορολογικών διαδικασιών, προβλέπονται και τελωνειακές διαδικασίες. Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

---

---

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς, στον καθηγητή μας κο Βάρδα Ιωάννη, για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συλλογής στοιχείων και πληροφοριών, επεξεργασίας και συγγραφής τους, καθώς επίσης και για τα σχόλιά του και την σωστή καθοδήγησή του κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τόσο την αγάπη μας όσο και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις εξαγωγές από φορολογική και λογιστική σκοπιά.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια μικρή εισαγωγή σχετικά με την εξαγωγή των εμπορευμάτων και το τελωνειακό καθεστώς.

Στο επόμενο κεφάλαιο δίνονται γενικά στοιχεία σχετικά με τις εξαγωγές. Αναλύονται τα είδη των εξαγωγών, τα στοιχεία των εξαγωγών καθώς επίσης και η λειτουργία του καθεστώτος των εξαγωγών. Επίσης περιγράφεται η έννοια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και των πωλήσεων αγαθών σε τρίτες χώρες.

Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στην φορολογική διαδικασία των εξαγωγών ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρατίθενται παραδείγματα λογιστικής και φορολογικής αντιμετώπισης των εξαγωγών με την συμπλήρωση των απαραίτητων φορολογικών εντύπων.

## **ABSTRACT**

---

---

In this thesis we dealt with exports from a tax and accounting standpoint.

The first chapter is a short introduction on the export of goods and the customs procedure.

The next chapter provides general data on exports. It analyzes kinds of exports, the export figures as well as the operation of the export regime. It also describes the concept of intra-Community supplies and the sale of goods to third countries.

The third chapter refers to tax export process while the fourth chapter gives examples of accounting and tax treatment of exports by completing the necessary tax forms.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

---

---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ	3
2.1 ΕΙΔΗ ΕΞΑΓΩΓΩΝ	3
2.2 ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	6
2.3 ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΕΞΑΓΩΓΗ	7
2.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	8
2.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	9
2.6 Γραπτή διασάφηση	9
2.7 προφορική διασάφηση	10
2.8 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	10
2.9 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ – ΜΕΛΟΣ (Κ-Μ) ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ	12
2.10 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ (ΕΚΤΟΣ Κ-Μ ΤΗΣ ΕΕ )	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ	22
3.1 ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΠΑ (ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ).	22
3.2 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΕ	23
3.3 ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΠΑ	27
3.4 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ	29
3.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ	30
3.6 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗ	32
3.7 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΕ ΙΔΙΩΤΕΣ ΧΩΡΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ	35
3.8 ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ ΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	35
3.9 ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	36
3.10 VIES	39
3.11 INTRASTAT	41
3.12 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	43

3.13 ΕΙΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΞΑΓΩΓΩΝ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ, ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΠΑ ΚΑΙ ΕΦΚ ΚΑΥΣΙΜΩΝ).	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ	52
4.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ	52
4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ	54
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	68
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	69





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>Ο</sup> ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

---

Η εξαγωγή εμπορευμάτων θεωρείται τελωνειακό καθεστώς σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα.

Όσον αφορά το καθεστώς της εξαγωγής αυτό αφορά την έξοδο των κοινοτικών εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της κάθε χώρας με προορισμό μία Τρίτη, ξένη χώρα. Η έξοδος αυτή προσδίδει χαρακτήρα μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε κοινοτικά εμπορεύματα.

Αυτό οδηγεί στην εφαρμογή των διατυπώσεων εξαγωγής, περιλαμβανομένων την καταβολή των δασμών εξαγωγής ή επιστροφών εξαγωγής και την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής. Για παράδειγμα αυτό αφορά στην προσκόμιση αδειών εξαγωγής, απαγορεύσει περιορισμούς κλπ.

Οποιαδήποτε αναφορά σε δασμούς εξαγωγής έχει θεωρητική σημασία για το λόγο ότι στην πράξη τέτοιοι δασμοί δεν επιβάλλονται, αφού τα κράτη μέλη επιδιώκουν να αυξήσουν τις εξαγωγές τους.

Η εξαγωγή των εμπορευμάτων απαλλάσσεται από την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας και φόρων κατανάλωσης.

Ως εξαγωγέα θεωρούμε το πρόσωπο για το οποίο, για σκοπούς Φ.Π.Α παραδίδει τα αγαθά απευθείας σε πελάτη του δεν υπάρχει τέτοια παράδοση, είναι ο ιδιοκτήτης των αγαθών που εξάγονται.

Εξαγωγή αγαθών από το εσωτερικό της χώρας είναι η μεταφορά των αγαθών με προορισμό μια άλλη χώρα.

Ενδοκοινοτική παράδοση αποτελεί η πράξη παράδοσης αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει τη

εγκατάσταση του σε άλλο Κράτος - μέλος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>Ο</sup> ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ

---

---

### 2.1 ΕΙΔΗ ΕΞΑΓΩΓΩΝ

#### ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΣΕ ΕΞΑΓΩΓΙΚΟΥΣ ΟΙΚΟΥΣ

Εξαγωγικός οίκος θεωρείται οποιοδήποτε εγγεγραμμένο στο μητρώο Φ.Π.Α πρόσωπο το οποίο μέσα στα πλαίσια της άσκησης της επιχείρησής του διευθετεί ή χρηματοδοτεί την εξαγωγή αγαθών σε άλλη χώρα.

Μπορεί να επιβληθεί το μηδενικό συντελεστή σε παράδοση αγαθών προς εξαγωγικό οίκο με την προϋπόθεση ότι:

- έχουν στην κατοχή τους γραπτή εντολή από τον εξαγωγικό οίκο
- όταν τα αγαθά εγκαταλείπουν τα υποστατικά τους δεν παραλαμβάνονται από τον, ή δεν αποστέλλονται στον, εξαγωγικό οίκο αλλά μεταφέρονται: - απευθείας σε λιμάνι ή αεροδρόμιο για άμεση φόρτωση, ή - σε ανεξάρτητο συσκευαστή ή διαμεταφορέα ο οποίος θα τα παραδώσει απευθείας σε λιμάνι ή αεροδρόμιο για άμεση φόρτωση.

#### ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΜΗ ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΓΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗ

Η παράδοση αγαθών σε πρόσωπο που δεν είναι κάτοικος της χώρας για εξαγωγή υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α με την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι παρακάτω όροι:

- Ο αγοραστής δεν πρέπει να είναι κάτοχος διαβατηρίου της χώρας. Επίσης οφείλει να υπογράψει δήλωση στο σχετικό τιμολόγιο ότι δεν είναι μόνιμος κάτοικος της χώρας.
- Ο πωλητής οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο εις τριπλούν αναφορικά με κάθε παράδοση.
- Το τιμολόγιο που εκδίδεται πρέπει να περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στους κανονισμούς σχετικά με τα φορολογικά τιμολόγια καθώς και επαρκή

περιγραφή των αγαθών έτσι ώστε να ελέγχεται από τις τελωνειακές αρχές κατά την αναχώρησή του αγοραστή από την χώρα.

- Το τιμολόγιο θα πρέπει να παρουσιάζεται από τον αγοραστή για έλεγχο στις τελωνειακές αρχές κατά τον χρόνο της αναχώρησής του. Αφού ελεγχθεί και διαπιστωθεί ότι το αγαθό που περιγράφεται σε αυτό συνάδει με το αγαθό που έχει στην κατοχή του ο αγοραστής, το τιμολόγιο πιστοποιείται από τις τελωνειακές αρχές και δίνεται ένα αντίγραφο στον αγοραστή για να το αποστείλει στον πωλητή και το άλλο αποστέλλεται από το τελωνείο στην υπηρεσία του Φ.Π.Α

#### ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΣΕ ΕΜΠΟΡΕΥΟΜΕΝΟΥΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΠΟΥ ΔΙΕΥΘΕΤΟΥΝ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ

Εμπορευόμενος του εξωτερικού είναι το πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση στο εξωτερικό και δεν έχει επιχειρηματική εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας από την οποία πραγματοποιούνται οι φορολογητέες παραδόσεις.

Όταν πραγματοποιούνται παραδόσεις αγαθών σε εμπορευόμενους του εξωτερικού, τα οποία αγαθά προορίζονται να εξαχθούν από αυτούς μέσα στις αποσκευές τους ή σε αυτοκίνητα που τους συνοδεύουν ή ως φορτίο, τότε μπορεί να επιβληθεί το μηδενικό συντελεστή του φόρου με την προϋπόθεση ότι:

- τηρείται ειδικό αρχείο των συναλλαγών αυτών κατά το χρόνο που παραδίδονται τα αγαθά. Το αρχείο αυτό πρέπει να συνοδεύεται από στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί σε εμπορευόμενο του εξωτερικού, για παράδειγμα την παραγγελία του πελάτη,
- υπάρχει σχετική διασάφηση εξαγωγής,
- τα αγαθά δε χρησιμοποιήθηκαν μεταξύ του χρόνου της παράδοσης και της εξαγωγής, είτε για το συνηθισμένο σκοπό, ή για παράδειγμα, για έκθεση, επίδειξη ή αντιγραφή.

## ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΕ ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΕ ΠΡΟΣΩΠΟ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Για τους σκοπούς της παραγράφου αυτής "πρόσωπο του εξωτερικού", σημαίνει:

- το φυσικό πρόσωπο που έχει το συνήθη τόπο διαμονής του εκτός της χώρας, ή
- τον εμπορευόμενο που έχει τη συνήθη έδρα της επιχείρησης, στην οποία θα χρησιμοποιηθούν οι υπηρεσίες, εκτός της χώρας.

Στις περιπτώσεις αυτές μπορεί να επιβληθεί μηδενικός συντελεστή Φ.Π.Α. στις παροχές των υπηρεσιών που αφορούν τα εν λόγω αγαθά, με την προϋπόθεση ότι έχετε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι:

- ο πελάτης είναι πρόσωπο του εξωτερικού,
- τα αγαθά είχαν εισαχθεί για σκοπούς εκτέλεσης συγκεκριμένης εργασίας σ'αυτά, και
- τα αγαθά επανεξήχθησαν σε μεταγενέστερο στάδιο.

Η ίδια φορολογική μεταχείριση ισχύει και στην περίπτωση όπου τα αγαθά αποκτούνται στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπο του εξωτερικού με απώτερο σκοπό να εξαχθούν, με την προϋπόθεση ότι κατέχονται στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο πελάτης είναι πρόσωπο του εξωτερικού και ότι τα αγαθά έχουν εξαχθεί.

## ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΣΕ ΕΔΡΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

Αν πραγματοποιούνται φορολογητέες παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας και επίσης μεταφέρονται αγαθά σε εγκατάσταση της επιχείρησης που βρίσκεται στο εξωτερικό, τότε οι μεταφορές αυτές δε θεωρούνται παραδόσεις για σκοπούς Φ.Π.Α.

Ωστόσο, πρέπει να υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα αγαθά έχουν εξαχθεί και πως έχουν διατεθεί.

## 2.2 ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗΣ

Αναφορικά με αγαθά που εξάγονται, θα πρέπει να υπάρχουν τόσο τα σχετικά εμπορικά έγγραφα όσο και τα επίσημα έγγραφα που πιστοποιούν την εξαγωγή.

Τα έγγραφα αυτά πρέπει να τηρούνται με τέτοιο τρόπο που να μπορούν να παρουσιαστούν για έλεγχο όταν ζητηθούν από την Υπηρεσία Φ.Π.Α.

### Εμπορικά στοιχεία αναφορικά με την εξαγωγή αγαθών από τη χώρα

Επιπρόσθετα από τη διασάφηση εξαγωγής θα πρέπει να τηρούνται και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα τα οποία θα πιστοποιούν ότι έχει πραγματοποιηθεί η εξαγωγή των αγαθών και ορθά επιβάλατε το μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α.

Ο λειτουργός ελέγχου της Υπηρεσίας Φ.Π.Α. μπορεί να προβεί σε επιλεκτικούς ελέγχους σε διάφορα αρχεία και έγγραφα που αποδεικνύουν την εξαγωγή, όπως:

- την παραγγελία του πελάτη ,
- τις συμβάσεις πωλήσεων,
- την αλληλογραφία της επιχείρησης ,
- τα αντίγραφα τιμολογίων των εξαγωγών ,
- τα κιβωτολόγια,
- τις χρεώσεις αναφορικά με τα ασφάλιστρα και μεταφορικά,
- τις αποδείξεις αναφορικά με την πληρωμή, και
- την απόδειξη αναφορικά με την παραλαβή των αγαθών στο εξωτερικό.

## 2.3 ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΕΞΑΓΩΓΗ

Η εξαγωγή εμπορευμάτων από το έδαφος της χώρας δυνατόν να είναι άμεση ή έμμεση.

Άμεση εξαγωγή πραγματοποιείται στις περιπτώσεις που τα εμπορεύματα εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας απευθείας σε τρίτη χώρα.

Οι άμεσες εξαγωγές σε νέες αγορές (απευθείας πώληση προϊόντων/υπηρεσιών χωρίς τη μεσολάβηση ενδιάμεσου) παρέχουν μεγάλο ROI (Return on investment), συνήθως μεγαλύτερο από το αντίστοιχο άλλων μεθόδων. Επίσης, επιτρέπουν την άμεση επαφή με τους πελάτες ωστόσο έχουν σημαντικά μειονεκτήματα. Το κυριότερο μειονέκτημα είναι το μεγαλύτερο διάστημα που απαιτείται από την εταιρία ώστε να προσαρμοστεί στη νέα αγορά (δεδομένου ότι δεν υπάρχει κάποιος τοπικός παράγοντας να τη βοηθήσει), ενώ και οι πελάτες μπορεί να χρειαστούν μεγαλύτερο διάστημα για να γνωρίσουν τη – νεοεισαχθείσα στην αγορά τους – επιχείρηση.

Έμμεση εξαγωγή πραγματοποιείται, όταν τα προς εξαγωγή εμπορεύματα εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της χώρας μέσω άλλου κράτους μέλους. Στην περίπτωση της έμμεσης εξαγωγής το αντίτυπο της διασάφησης εξαγωγής συνοδεύει το εμπόρευμα στο τελωνείο εξόδου. Εφόσον υπάρχει ενιαίος τίτλος μεταφοράς εμπορευμάτων, τότε το τελωνείο εξαγωγής ενεργεί και ως τελωνείο εξόδου με την επίθεση της σφραγίδας EXPORT στα φορτωτικά έγγραφα. Η επίθεση της σφραγίδας EXPORT συνιστά ένδειξη ότι οι διατυπώσεις εξαγωγής έχουν πραγματοποιηθεί στο τελωνείο εξαγωγής με αποτέλεσμα το τελωνείο εξόδου να επιτηρεί μονό την φόρτωση των εμπορευμάτων.

Ο αντιπρόσωπος εξασφαλίζει την είσοδο σε αντάλλαγμα συνήθως μιας προμήθειας από τις πωλήσεις ή τα κέρδη. Συνήθως δρα σε ένα συγκεκριμένο γεωγραφικό τόπο και προωθεί ίδιες ή παρεμφερείς γραμμές προϊόντων και υπηρεσιών. Η συμφωνία με ένα αντιπρόσωπο δίνει άμεσο συνήθως αποτέλεσμα όσον αφορά την παρουσία της επιχείρησης στην αγορά – στόχο. Συνήθως κοστίζει λιγότερο από την άμεση εξαγωγή, ενώ δίνει τον έλεγχο του προϊόντος και της τιμολόγησης στην επιχείρηση.

Οι ξένοι διανομείς, σε αντίθεση με τους αντιπροσώπους που απλά προωθούν τα προϊόντα, αγοράζουν οι ίδιοι το προϊόν ή την υπηρεσία και το μεταπωλούν στη νέα αγορά. Συνήθως



καθορίζουν οι ίδιοι τις τιμές των προϊόντων καθώς και τη χρηματοδότηση και τις υπηρεσίες μετά την πώληση<sup>1</sup>.

Ως **τελωνείο εξαγωγής** θεωρείται το τελωνείο στο οποίο πρέπει να ολοκληρώνονται οι διατυπώσεις προκειμένου τα εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της χώρας να λάβουν τελωνειακό προορισμό ή χρήση, όπως επίσης και οι κατάλληλοι έλεγχοι βάσει των κινδύνων.

Ως **τελωνείο εξόδου** θεωρείται το τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της χώρας και στο οποίο υποβάλλονται σε τελωνειακούς ελέγχους όσον αφορά την εφαρμογή των διατυπώσεων εξόδου και τους κατάλληλους ελέγχους βάσει των κινδύνων.

## **2.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ**

Η διαδικασία εξαγωγής προβλέπει δυο στάδια:

Κατ' αρχή ο εξαγωγέας/διασαφιστής προσκομίζει τα εμπορεύματα, τη διασάφηση εξαγωγής και, όπου απαιτείται, άδεια εξαγωγής στο τελωνείο εξαγωγής που είναι αρμόδιο για τον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται για εξαγωγή. Το τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα και η άδεια εξαγωγής χορηγεί άδεια παραλαβής προς εξαγωγή υπό τον όρο ότι εγκαταλείπουν το τελωνειακό έδαφος της χώρας στην ίδια κατάσταση στην οποία βρίσκονται κατά τον χρόνο της αποδοχής της διασάφησης.

Κατόπιν η διασάφηση εξαγωγής και τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο εξόδου, το οποίο ικανοποιείται ότι τα εμπορεύματα που έχουν προσκομιστεί ανταποκρίνονται στα εμπορεύματα που καλύπτει η διασάφηση και επιβλέπει τη φυσική έξοδο των εμπορευμάτων.

Σημειώνεται ότι στα πλαίσια της διαδικασίας εξαγωγής γίνεται διάκριση μεταξύ :

- του διασαφιστή, δηλαδή του προσώπου που προσκομίζει τα εμπορεύματα
- στο τελωνείο και υποβάλλει τη διασάφηση εξαγωγής και το οποίο δυνατό να εκπροσωπηθεί από άλλο πρόσωπο· και

---

<sup>1</sup> [http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters\\_Manual\\_GR\\_v9.pdf](http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters_Manual_GR_v9.pdf)

- του εξαγωγέα, δηλαδή του προσώπου για λογαριασμό του οποίου υποβάλλεται διασάφηση εξαγωγής και που είναι ο ιδιοκτήτης των εμπορευμάτων κατά το χρόνο αποδοχής της διασάφησης. Στις περιπτώσεις όπου η ιδιοκτησία ή το παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης ανήκει σε πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της χώρας, το συμβαλλόμενο μέρος που είναι εγκατεστημένο στην Κοινότητα θεωρείται ότι είναι ο εξαγωγέας.

## **2.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ**

Η υπαγωγή εμπορευμάτων σε καθεστώς εξαγωγής αρχίζει με την υποβολή διασάφησης εξαγωγής στο τελωνείο του κράτους μέλους που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του εξαγωγέα ή στο τελωνείο όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται στο μέσο μεταφοράς με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η εξαγωγή.

## **2.6 ΓΡΑΠΤΗ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ**

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο (ΕΔΕ). Ο διασαφιστής, ή ο μόνιμος αντιπρόσωπος του, έχει υποχρέωση να γνωρίζει σύμφωνα με τις διατάξεις εφαρμογής:

- ότι η υποβολή στο τελωνείο διασάφησης την οποία έχει υπογράψει ο ίδιος ή ο εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπός του ισοδυναμεί με δέσμευση όσον αφορά:
  - ο την ακρίβεια των στοιχείων της διασάφησης·
  - ο τη γνησιότητα των στοιχείων της διασάφησης·
  - ο τη γνησιότητα των επισυναπτομένων εγγράφων· και
  - ο γενικά την τήρηση κάθε υποχρέωσης όσον αφορά την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο εν λόγω καθεστώς·
- τις απαραίτητες θέσεις και ενδείξεις συμπλήρωσης της διασάφησης σύμφωνα με το καθεστώς εξαγωγής στο οποίο ζητά να υπαχθούν τα εμπορεύματα·

- τα έγγραφα που πρέπει να επισυνάπτονται στη διασάφηση, των οποίων η προσκόμιση είναι απαραίτητη για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το καθεστώς εξαγωγής·
- ότι, όταν εμπορεύματα για τα οποία έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις εξαγωγής δεν έχουν εξέλθει από το τελωνειακό έδαφος της κοινότητας, ο εξαγωγέας ενημερώνει άμεσα το τελωνείο εξαγωγής και επιστρέφει το αντίτυπο της σχετικής διασάφησης.

## **2.7 ΠΡΟΦΟΡΙΚΗ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ**

Η προφορική διασάφηση για εξαγωγή εμπορευμάτων γίνεται από τον ίδιο τον κομιστή, όταν πρόκειται για ταξιδιώτη ή τον αποστολέα εμπορευμάτων και όχι από εξουσιοδοτημένο πράκτορα και πρέπει να γίνεται στο τελωνείο εξόδου των εμπορευμάτων.

Δεν μπορεί να γίνει προφορική διασάφηση για εμπορεύματα υποκείμενα σε επιστροφές ή που είναι υποκείμενα σε περιορισμούς ή άλλες διατυπώσεις.

## **2.8 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ**

Ενδοκοινοτική παράδοση αποτελεί η πράξη παράδοσης αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κράτος – Μέλος από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάσταση του σε άλλο Κράτος – Μέλος.

Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. γιατί φορολογείται στο Κράτος – Μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση.

Για την απαλλαγή αυτή πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

**- ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.**

**- ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.**

- τα αγαθά να μεταφέρονται από το Κ-Μ του πωλητή στο Κ-Μ του αγοραστή

Ο Έλληνας πωλητής για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρέπει:

- να είναι ήδη εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.

- να επαληθεύει ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.

- να έχει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα πωληθέντα αγαθά μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στο Κ-Μ του αγοραστή

- να αναγράφει στο τιμολόγιο πώλησης και στο δελτίο αποστολής που εκδίδει τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του αγοραστή και τη διάταξη του κώδικα Φ.Π.Α. που απαλλάσσει από Φ.Π.Α. την ενδοκοινοτική παράδοση.

**Η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται όταν η παράδοση των αγαθών πραγματοποιείται προς:**

α) αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. αγροτών στο Κ-Μ εγκατάστασης τους

β) υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους στο Κ-Μ εγκατάστασης τους

γ) μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα (δημόσιες αρχές, δήμοι κλπ) των άλλων Κ-Μ.

Και στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις, η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν ενταχθεί στα υπόχρεα για την απόδοση του φόρου που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις, είτε διότι δεν έχουν υπερβεί το καθοριζόμενο ετήσιο όριο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από το Κ-Μ τους, είτε διότι δεν έκαναν χρήση της επιλογής να ενταχθούν στα υπόχρεα πρόσωπα για την απόδοση του φόρου ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο κράτος αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων και αγαθών που υπάγονται στον Ε.Φ.Κ. (η απαλλαγή αυτή παρέχεται χωρίς να είναι απαραίτητη η εγγραφή των προσώπων αυτών στο μητρώο Φ.Π.Α. στη χώρα της εγκατάστασης τους)<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=122781>

## **2.9 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ – ΜΕΛΟΣ (Κ-Μ) ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ**

Πώληση από απόσταση σημαίνει ότι μια επιχείρηση ή ένας επιτηδευματίας που είναι εγκατεστημένος και έχει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ (εφεξής ΑΦΜ/ΦΠΑ) πωλεί και παραδίδει (αποστέλλει- μεταφέρει) με δική του ευθύνη, αγαθά σε άλλο κ-μ, πχ Λουξεμβούργο, Αγγλία, κλπ σε πελάτη που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σ' αυτό το κράτος (κ-μ προορισμού).

Ο πελάτης αυτός, δηλ. ο αγοραστής, μπορεί να είναι :

1. ιδιώτης (λιανική πώληση), ή ) σε ένα κ-μ της ΕΕ (κ-μ αποστολής ή κ-μ αναχώρησης) όπως πχ είναι η Ελλάδα,
2. επιχείρηση/ επιτηδευματίας ο οποίος όμως δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ, και επομένως δεν κοινοποιεί (δεν μπορεί να κοινοποιήσει) το ΑΦΜ του στον πωλητή (χονδρική πώληση).
3. Μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,
4. Αγρότες του ειδικού καθεστώτος, απαλλασσόμενοι χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), όταν εγγεγραμμένο πρόσωπο σε ένα κράτος - μέλος πωλεί και παραδίδει αγαθά σε πελάτη σε άλλο κράτος-μέλος, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος για ΦΠΑ και δεν είναι υπόχρεος να είναι εγγεγραμμένος για Φ.Π.Α., τότε πραγματοποιεί πωλήσεις από απόσταση.

Προϋπόθεση εφαρμογής του καθεστώτος των πωλήσεων από απόσταση που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων κρατών-μελών είναι η αποστολή των αγαθών να γίνεται με ευθύνη του πωλητή. Οι διατάξεις αυτές αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιούνται με αποστολή των αγαθών και την ευθύνη της μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής.

Οι πωλήσεις γίνονται ταχυδρομικά, ή με άλλο τρόπο, κυρίως με βάση διανεμηθέντες τιμοκαταλόγους, ή τηλεφωνική παραγγελία από προμηθευτή που είναι εγκατεστημένος σε διαφορετικό κράτος – μέλος από τους αγοραστές και οι αγοραστές είναι πρόσωπα τα οποία δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν υποχρεούνται από άλλες διατάξεις να καταβάλλουν φόρο για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις στο κράτος – μέλος άφιξης των αγαθών.

Η ανάγκη που επέβαλε τη θεσμοθέτηση του καθεστώτος αυτού είναι η αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στο εσωτερικό της Κοινότητας. Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, τόπος φορολογίας αρχικά είναι ο τόπος όπου είναι εγκαταστημένος ο προμηθευτής, χωρίς να αποκλείεται και ο τόπος φορολογίας εκεί όπου είναι ο αγοραστής, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις.

Ο παραπάνω κανόνας ισχύει, όταν οι πραγματοποιούμενες ετήσιες πωλήσεις δεν υπερβαίνουν ορισμένα όρια, όπως θα αναλυθεί και παρακάτω. Όταν γίνεται υπέρβαση των ορίων αυτών έχουμε εξαίρεση από τον κανόνα.

Ως πωλήσεις από απόσταση, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως ισχύει, θεωρούνται οι πωλήσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, εφόσον:

1) η παράδοση γίνεται προς τους παρακάτω εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος: α) υποκείμενους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (π.χ. γιατρούς ή ενταγμένους στο καθεστώς των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων),

β) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

γ) μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα (π.χ. δήμος) και εφόσον οι παραπάνω δεν είναι γραμμένοι στο σύστημα VIES,

δ) μη υποκείμενα φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες),

2) δεν αφορά καινούργια μεταφορικά μέσα, αγαθά που εγκαθίστανται ή συναρμολογούνται, αγαθά που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. ή αγαθά για τα οποία εφαρμόζονται τα άρθρα 45 (προκειμένου για μεταχειρισμένα ή για αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας) και 46 (πωλούνται μέσω δημοπρασίας),

3) οι εν λόγω πωλήσεις υπερβαίνουν στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο ή έχουν υπερβεί στην προηγούμενη διαχειριστική.

Για τη διενέργεια πωλήσεων από απόσταση, οι επιχειρήσεις – επαγγελματίες που έχουν ΑΦΜ και εγκατάσταση στην Ελλάδα (κ-μ αποστολής), πρέπει να έχουν : Α. Δηλώσει τη δραστηριότητα αυτή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τους, με τη συμπλήρωση και υποβολή του εντύπου Μ12, το οποίο παρατίθεται στο Παράρτημα 2 . Β. Υποβάλει αίτηση καταχώρησης και να

έχουν εγγραφεί στο Ειδικό Μητρώο Προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή, σύμφωνα με την Απόφαση 1342/1997.

δραστηριότητα), και όσον αφορά τις διαδικασίες με τις ΔΟΥ, αυτός πρέπει να: 1. Υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωση μεταβολών - μετάταξης με την οποία δηλώνει, τα κράτη μέλη στα οποία είτε ήδη φορολογείται υποχρεωτικά (δηλ. τα κ-μ στα οποία ήδη έχει καταγραφεί και έχει ήδη αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου), είτε τα κράτη μέλη στα οποία επιθυμεί να φορολογείται προαιρετικά. (Προκειμένου για νέα επιχείρηση, το δικαίωμα επιλογής ασκείται με τη δήλωση έναρξης).

1α. Στην περίπτωση υποχρεωτικής ένταξης στο καθεστώς, η δήλωση μεταβολών - μετάταξης υποβάλλεται εντός 10 ημερών, αφότου κατέστη υποχρεωτική η ένταξη αυτή και ισχύει και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

1β. Στην περίπτωση προαιρετικής ένταξης στο καθεστώς, η δήλωση μεταβολών μετάταξης υποβάλλεται σε οποιοδήποτε χρόνο και ισχύει υποχρεωτικά τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους. Εάν η δήλωση αυτή υποβληθεί, κατά τη διάρκεια: της διαχειριστικής περιόδου και μετά τη 10η ημέρα του πρώτου μήνα, ισχύει υποχρεωτικά για την τρέχουσα, και τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους .

2. Με την παραπάνω δήλωση ο υποκείμενος υποχρεούται να συνυποβάλλει, υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 με την οποία γνωστοποιεί, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τους αριθμούς φορολογικού μητρώου με τους οποίους έχει καταγραφεί στα άλλα κράτη μέλη για την απόδοση του Φ. Π. Α. που οφείλεται, ή τα ονοματεπώνυμα και τους Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α των φορολογικών αντιπροσώπων που τυχόν έχει ορίσει, στα κράτη αυτά.

3. Για τη λήξη του καθεστώτος αυτού ο υποκείμενος οφείλει να υποβάλλει δήλωση μεταβολών - μετάταξης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι το τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου εκείνης κατά την οποία δεν θα ισχύει το καθεστώς αυτό. Σε περίπτωση που η δήλωση μεταβολών - μετάταξης δεν υποβληθεί μέχρι την παραπάνω προθεσμία, ο υποκείμενος παραμένει στο καθεστώς αυτό και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο, εκτός εάν χρεώνει φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει για τις πράξεις αυτές, οπότε αυτομάτως θεωρείται ότι λήγει το παραπάνω καθεστώς προαιρετικής ένταξης.

## 2.10 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ (ΕΚΤΟΣ Κ-Μ ΤΗΣ ΕΕ )

Οι πωλήσεις προς ιδιώτες ή επιτηδευματίες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες (εκτός ΕΕ), δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, (παρ. 1, άρθρ. 24, του Κώδικα ΦΠΑ). Συγκεκριμένα, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της ΕΕ, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή. Για κάθε πώληση πρέπει να εκδίδεται το απαιτούμενο φορολογικό παραστατικό (τιμολόγιο, στοιχείο λιανικής, κλπ), χωρίς ΦΠΑ και στο φορολογικό στοιχείο θα πρέπει να αναγράφεται η παραπομπή στη σχετική εθνική ή κοινοτική διάταξη απαλλαγής, πχ «Απαλλαγή ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της παρ. 1, του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει».

Επίσης το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται πρέπει να παραδίδεται/αποστέλλεται μαζί με το εμπόρευμα στον πελάτη του άλλου κράτους (εκτός Ε.Ε.)<sup>3</sup>. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή της απαλλαγής ΦΠΑ απαιτείται να έχει υποβληθεί Διασάφηση εξαγωγής. Η υποβολή κανονικής τελωνειακής Διασάφησης εξαγωγής είναι υποχρεωτική για όλες τις αποστολές που γίνονται από μεταφορικές / ταχυμεταφορικές εταιρείες..

Η υποβολή κανονικής τελωνειακής διασάφησης από τον Απρίλιο του 2012 υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος ICISNet). Οι εμπορευματικές αποστολές μέχρι 1.000 ευρώ (στατιστικό όριο που ισχύει στην Ελλάδα, όπως και στις υπόλοιπες χώρες κ-μ της Ε.Ε.) υπόκεινται σε συμπλήρωση και υποβολή απλουστευμένης τελωνειακής διασάφησης (ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ή «ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ», ΕΔΕ = Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο ή απλούστερα Διασάφηση), και οι αποστολές άνω των 1.000 ευρώ σε κανονική τελωνειακή διασάφηση (ΕΔΕ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ή «ΕΔΕ ΕΞΑΓ»).

Ανεξάρτητα από την αξία της αποστολής, στις περιπτώσεις περιορισμών ή απαγορεύσεων και προηγούμενου ανασταλτικού καθεστώτος, απαιτείται υποβολή κανονικής τελωνειακής διασάφησης. Πρέπει να σημειωθεί ότι το «ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ» και το «ΕΔΕ ΕΞΑΓ» είναι το ίδιο έντυπο αλλά στην περίπτωση του «ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ» απαιτείται η συμπλήρωση λιγότερων πληροφοριών (λιγότερων πεδίων).

Ειδικά δε, το «ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ» δεν υποβάλλεται ηλεκτρονικά αλλά μόνο σε έντυπη μορφή. 2. Αποστολή – Εξαγωγή μέσω ΕΛΤΑ και εταιρειών ταχυμεταφορών Πρέπει να

<sup>3</sup> [www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/.../word](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/.../word)



σημειωθεί ότι στις περιπτώσεις αποστολής δεμάτων μέσω ΕΛ.ΤΑ., δεν θα πρέπει να γίνεται σύγκριση με τη συμπλήρωση – υποβολή του ειδικού εντύπου – πολυτύχου CP72 (Κ.Α.Υ. 25.90.18.0089) των ΕΛ.ΤΑ.

Το έντυπο αυτό αποτελεί πρότυπο τελωνειακής δήλωσης της Παγκόσμιας Ένωσης Ταχυδρομείων, η 4η σελίδα του οποίου αποτελεί Τελωνειακή Διασάφηση – Customs Declaration CN 23 (υπόδειγμα του εντύπου CN 23 των ΕΛ.ΤΑ. παρατίθεται στο Παράρτημα 1), το οποίο συμπληρώνεται από τους αποστολείς είτε σε εμπορικές είτε σε μη εμπορικές αποστολές σύμφωνα με το ταχυδρομικό δίκαιο και προς διευκόλυνση των τελωνειακών διατυπώσεων στην Τρίτη χώρα.

Το έντυπο αυτό δεν επέχει θέση τελωνειακής διασάφησης στη χώρας μας και ως εκ τούτου δεν αποτελεί τελωνειακό παραστατικό απαλλαγής του ΦΠΑ εξαγωγής (ΠΟΛ. 1262/1993). Αποδεκτά τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής είναι μόνο το ΕΔΕ ΕΞΑΓΩΓΗΣ και το ΕΔΕ ΑΝΕΥ ΣΤΑΤ, όπως περιγράφεται ανωτέρω.

#### ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΚΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ), ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ – ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΓΩΓΙΚΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

Ο ενδοκοινοτικός αποστολέας ή ο εξαγωγέας, πριν αρχίσει ενδοκοινοτικές αποστολές ή εξαγωγές, θα πρέπει να προβεί σε ορισμένες προκαταρκτικές ενέργειες, ανάλογα με την περίπτωση, π.χ. εγγραφόμενος και λαμβάνοντας Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., αριθμό Ε.Φ.Κ., εγγραφή/αριθμό ΕΟΡΙ, ΓΕΜΗ ή να αποκτήσει κάποια ιδιότητα π.χ. εγκεκριμένου αποθηκευτή κ.λ.π. Παράλληλα και πριν ξεκινήσει την προετοιμασία της παραγγελίας θα πρέπει να έχει υπόψη του, πέραν των φορολογικών και τελωνειακών εγγράφων, έγγραφα που θα χρειασθούν τόσο από τις ελληνικές αρχές όσο και από την χώρα προορισμού του εμπορεύματος, ακόμη και από τις χώρες που θα διέλθει το εμπόρευμα. Δικαιολογητικά έγγραφα απαραίτητα στην πλειοψηφία των εξαγωγών είναι το εμπορικό τιμολόγιο, το πιστοποιητικό προέλευσης, το κιβωτολόγιο, το πιστοποιητικό συμμόρφωσης κ.λπ.

Εμπορικό Τιμολόγιο - Τιμολόγηση σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ. Έκδοση Εμπορικού Τιμολογίου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών (ΚΦΑΣ - ν.4093/12), όπως ισχύουν, ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, εναρμονίζοντας τις διατάξεις αυτές σε σχέση με τις προϊσχύουσες με αυτές της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (Οδηγία ΦΠΑ). Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παραπάνω άρθρου: Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμού τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/00), ήτοι Δημόσιο, ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα κ.λ.π., ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε Κράτη – Μέλη (Κ-Μ) της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), είτε σε τρίτη χώρα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παραπάνω άρθρου: Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται ιδιαίτερα για τις ενδοκοινοτικές αποστολές και εξαγωγές υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (Οδηγία ΦΠΑ) σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του παραπάνω άρθρου: Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, αναφέρει τον ΑΦΜ του, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν. Σύμφωνα με την παράγραφο 14 του παραπάνω άρθρου: Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ'

εξαίρεση, σε περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 17 του παραπάνω άρθρου: Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγια εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να είναι εγκαταστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα Κ-Μ της Ε.Ε. ή σε τρίτη χώρα, με τους ακόλουθους όρους και προϋποθέσεις:

-Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασης τους.

-Να υπάρχει προηγούμενη συμφωνία, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, μεταξύ τους που αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και από την οποία να προκύπτουν, μεταξύ άλλων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, η ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το άρθρο αυτό, οι όροι τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Συνεπώς το τιμολόγιο πρέπει να το ετοιμάσει ο ενδοκοινοτικός αποστολέας /εξαγωγέας και θα συνοδεύει κάθε ενδοκοινοτική αποστολή / εξαγωγή από τη φόρτωση της. Ακόμη αυτό συμπληρώνεται και στην περίπτωση που τα εμπορεύματα αποστέλλονται ελεύθερα πληρωμής.

-Τα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με κάθε έγγραφο που θα χρησιμοποιηθεί στην ενδοκοινοτική αποστολή/εξαγωγή. Συχνά ζητείται από τους εξαγωγείς να ετοιμάσουν ένα προτιμολόγιο (Proforma Invoice). Το έγγραφο αυτό χρησιμοποιείται υπό τύπον προσφοράς ή όταν η πληρωμή γίνεται προκαταβολικά και οι λέξεις proforma πρέπει να αναγράφονται ευκρινώς. Όταν αποστέλλονται δείγματα χωρίς χρέωση σε τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα, οι Τελωνειακές Αρχές ζητούν την υποβολή ενός τιμολογίου για τελωνειακούς και μόνο λόγους. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται η ρήτρα «Χωρίς εμπορική αξία. Αναγραφόμενη αξία μόνον για τελωνειακούς σκοπούς».Ορισμένες χώρες ζητούν επικυρωμένα ή θεωρημένα τιμολόγια. Στην περίπτωση αυτή ο εξαγωγέας πρέπει να θεωρήσει το τιμολόγιο πριν από την αποστολή των εμπορευμάτων του. Η θεώρηση ή η επικύρωση γίνονται από το Εμπορικό Επιμελητήριο ή από την Πρεσβεία, ανάλογα με τις απαιτήσεις της χώρας προορισμού.

Σύμφωνα την παράγραφο 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1004/13 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου 1 του ΚΦΑΣ» προβλέπεται ότι τα βιβλία και τα στοιχεία (κατ αρχήν) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα (ευρώ), εκτός εάν νομίμως επιτρέπεται η τήρησή τους κατά διάφορο τρόπο.

Ειδικότερα, όσον αφορά τα φορολογικά στοιχεία, αυτά μπορεί να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα για τις συναλλαγές με το εξωτερικό, ενώ για τις συναλλαγές εντός της ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα μόνο για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης.

Σε κάθε περίπτωση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι το ποσό του οφειλόμενου φόρου να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του Κ-Μ στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας ΦΠΑ.

### **Κατάργηση Δελτίου Αποστολής - Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογημένων αποθεμάτων.**

Με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 14 του ΚΦΑΣ παύει να ισχύει από 1 Ιανουαρίου 2014 το άρθρο 5 του ίδιου νόμου, και ως εκ τούτου από την ημερομηνία αυτή έχει καταργηθεί η έκδοση των Δελτίων Αποστολής και η διακίνηση των εμπορευμάτων διενεργείται ουσιαστικά με το Τιμολόγιο.

Με την ΠΟΛ.1286/31-1-2013 και την ΠΟΛ.1023/20-1-2014 ορίζονται οι κατάλληλες δικλίδες για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί η τιμολόγηση. Με τις ανωτέρω ΠΟΛ, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογημένων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου.

Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι, όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», « Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ.. Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.). Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το Δελτίο Αποστολής, στο έγγραφο μη τιμολογημένων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού κ.λπ.

Το ανωτέρω έγγραφο συντάσσεται, κατά το χρόνο της αποστολής ή της παραλαβής ή της διακίνησης των αποθεμάτων, όταν υφίσταται διακίνηση αυτών, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων. Το ανωτέρω έγγραφο, μπορεί να εκδίδεται σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων.

Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης έκδοσης του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογημένων αποθεμάτων, είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων Δελτίου Αποστολής, μέχρι εξαντλήσεως αυτών ενώ μπορεί, προαιρετικά, να εκδίδονται τα υπόψη έγγραφα και σε άλλες περιπτώσεις με σκοπό διαφορετικό της πώλησης.

Επίσης, μπορεί να χρησιμοποιηθούν, τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων συνενωμένων Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων, μέχρι εξαντλήσεως αυτών, για την αποστολή, παράδοση, διακίνηση τιμολογημένων αποθεμάτων. Επίσης, κατά την διαδικασία εκτέλεσης παραγγελιών εξωτερικού, απαραίτητη είναι η έκδοση του Κιβωτολογίου εκ μέρους του αποστολέα / εξαγωγέα.

### **Ασφάλιση Εμπορευμάτων.**

Οι εισαγωγείς ορισμένες φορές θέλουν ή πρέπει να ασφαλίσουν τα εμπορεύματα για τη μεταφορά. Στη περίπτωση αυτή, θα πρέπει να επισυναφθεί μια συμφωνία του εξαγωγέα ή του εισαγωγέα, ανάλογα με τον συμφωνηθέντα όρο μεταφοράς, με αρμόδια Ασφαλιστική Εταιρία η οποία και θα εκδώσει το σχετικό Πιστοποιητικό αφού υπογραφεί το Ασφαλιστήριο Συμβόλαιο. Το Συμβόλαιο θα πρέπει να υπογραφεί πριν την φόρτωση και αναχώρηση των εμπορευμάτων και να παρέχει κάλυψη για ποσό όχι μικρότερο του αναγραφόμενου ποσού επί

του τιμολογίου και καθ' όλη την διάρκεια της μεταφοράς μέχρι την παραλαβή των εμπορευμάτων. Στο Ασφαλιστήριο Συμβόλαιο θα πρέπει να γίνεται λεπτομερής περιγραφή των εμπορευμάτων και της συσκευασίας. Ιδιαίτερα πρέπει να αναφέρονται το όνομα του Ασφαλιστικού Φορέα και ιδιαίτερα του εκπροσώπου του (πλήρη στοιχεία) στη χώρα προορισμού, για να γνωρίζει ο παραλήπτης σε περίπτωση προβλήματος σε ποιον θα απευθυνθεί για να διεκδικήσει τις ασφαλιστικές απαιτήσεις του.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ

---

---

## 3.1 ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΠΑ (ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ).

Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες που αφορούν την παραγωγή, τη διανομή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Με την Οδηγία ΦΠΑ κωδικοποιούνται οι διατάξεις για τη δημιουργία ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ της Ε.Ε. Οι διατάξεις της ανωτέρω Οδηγίας ΦΠΑ έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο της Ελλάδας και συγκεκριμένα στον Κώδικα ΦΠΑ. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην Ε.Ε.

Ο ΦΠΑ υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής, ανεξαρτήτως του αριθμού των πράξεων συναλλαγής, επιβαρύνοντας τον τελικό καταναλωτή.

Ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών (ο υποκείμενος στον φόρο) καταβάλλει στην εθνική φορολογική αρχή της χώρας του το ΦΠΑ που έχει εισπράξει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αφού εκπέσει το ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές του. Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα Υποκείμενο στο φόρο είναι το πρόσωπο που ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες.

Ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται επίσης κάθε άλλο πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που μεταφέρεται σε άλλο Κ-Μ. Τα Κ-Μ μπορούν επίσης να θεωρούν υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη σχετική με οικονομική δραστηριότητα. Μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ όταν:

-Δε θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης.

- Πρόκειται για το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο

### **3.2 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΕ**

Μία από τις μεγάλες προκλήσεις της **ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς** ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών .

Μέχρι τότε, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονταν για το εσωτερικό ενός κράτους φορολογούνταν διαφορετικά από εκείνα που προορίζονταν για εξαγωγή. Κατά την εξαγωγή το προϊόν απαλλασσόταν κάθε φορολογίας, αλλά, στο πέρασμα των συνόρων, υποβαλλόταν στον ΦΠΑ και σε τυχόν άλλους έμμεσους φόρους του κράτους κατανάλωσης.

Οι φόροι επί των εισαγομένων ειδών, ίσοι με τους φόρους επί των ομοειδών εγχώριων προϊόντων, αποτελούσαν έσοδο του κράτους κατανάλωσης. Η προστασία την οποία πρόσφερε αυτό το σύστημα κατά της λαθρεμπορίας και της φοροδιαφυγής εξαρτιόταν από τους **ελέγχους στα σύνορα**.

Χωρίς εξακρίβωση στα σύνορά του ότι είχαν εξαχθεί πράγματι τα αγαθά για τα οποία ζητιόταν επιστροφή των φόρων, θα ήταν πολύ εύκολο για ανέντιμους επιχειρηματίες να ζητούν απαλλαγή των φόρων για εξαγωγή και να διαθέτουν τα εμπορεύματα στην εσωτερική αγορά του κράτους των, είτε σε τιμές κατώτερες των φορολογούμενων ομοειδών προϊόντων,



πράγμα που θα διαστρέβλωνε τον εσωτερικό ανταγωνισμό, είτε στις κανονικές τιμές των φορολογηθέντων αντίστοιχων ειδών, πράγμα που θα τους απέφερε υψηλά παράνομα κέρδη.

Για να αποφεύγονται οι απώλειες φορολογικών εσόδων και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, γίνονταν έλεγχοι στα σύνορα των απαλλαγών των εξαγωγών και των φορολογήσεων των εισαγωγών. Αυτοί οι έλεγχοι όμως συνιστούσαν τα λεγόμενα **φορολογικά σύνορα**.

Για να καταργηθούν αυτά τα σύνορα θα έπρεπε οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές να έχουν την ίδια μεταχείριση όπως οι αγορές και οι πωλήσεις σε μian εσωτερική αγορά.

Η Επιτροπή πρότεινε, πράγματι, να φορολογούνται, ήδη από την 1η Ιανουαρίου 1993, όλες οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με τους εσωτερικούς φόρους της χώρας καταγωγής.

Αλλά το Συμβούλιο δεν ακολούθησε την Επιτροπή. Στα πορίσματα που εξέδωσε στις 9 Οκτωβρίου 1989, κατ' ομοφωνία (όρος απαραίτητος για να αντιπαρέλθει την πρόταση της Επιτροπής), υπογράμμισε ότι οι όροι δεν μπορούσαν ακόμη να πληρωθούν για τη φορολόγηση στη χώρα καταγωγής και ότι, επομένως, ήταν αναγκαίο να συνεχιστεί, για μια περιορισμένη περίοδο, η είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων στο κράτος κατανάλωσης.

Η οδηγία σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας προβλέπει ότι, κατά την περίοδο εφαρμογής του μεταβατικού συστήματος ΦΠΑ (όπου ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι εκείνος του κράτους προορισμού και όχι εκείνος του κράτους καταγωγής), τα κράτη μέλη θα εφαρμόζουν έναν **κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που δεν θα είναι κατώτερος του 15%** .

Στην πραγματικότητα, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ ποικίλλει μεταξύ 15 και 27% στα εικοσιοκτώ κράτη μέλη.

Έτσι, στα μέσα του 2013 ο **κανονικός συντελεστής ΦΠΑ** ήταν:

- **15%**, στο Λουξεμβούργο·
- **18%**, στη Μάλτα·
- **19%**, στη Γερμανία και στην Κύπρο·

- **20%**, στη Γαλλία, στο Ηνωμένο Βασίλειο, στη Βουλγαρία, στην Αυστρία, στην Εσθονία και στη Σλοβακία·
- **21%**, στην Ιταλία, στην Ισπανία, στο Βέλγιο, στην Ολλανδία,, στην Τσεχική Δημοκρατία, στη Λετονία και στη Λιθουανία ·
- **22%**, στη Σλοβενία·
- **23%**, στην Πολωνία, στην Ελλάδα, στην Ιρλανδία και στη Πορτογαλία·
- **24%**, στη Ρουμανία και στη Φιλανδία·
- **25%**, στη Δανία και στη Σουηδία και στην Κροατία· και
- **27%**, στην Ουγγαρία.

Όλοι οι προσαυξημένοι συντελεστές καταργήθηκαν, πράγμα που οδήγησε σε σημαντική μείωση των τιμών κατανάλωσης σε ορισμένους τομείς, όπως του αυτοκινήτου.

Τα κράτη μέλη έχουν, όμως, την ευχέρεια να εφαρμόζουν έναν ή δύο **μειωμένους συντελεστές**, ύψους τουλάχιστον 5%, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά και μόνον ορισμένα είδη και υπηρεσίες κοινωνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα, όπως π.χ.: τα τρόφιμα, τα φαρμακευτικά προϊόντα, οι μεταφορές προσώπων, τα βιβλία, οι εφημερίδες και τα περιοδικά, η είσοδος σε θεάματα, μουσεία κλπ., τα καλλιτεχνικά έργα και τα συγγραφικά δικαιώματα, οι κοινωνικές κατοικίες, η κατάλυση σε ξενοδοχεία, οι κοινωνικές εκδηλώσεις και η νοσοκομειακή περίθαλψη.

Επιτρέπεται, για μια μεταβατική περίοδο, η διατήρηση των υφισταμένων μηδενικών και «εξαιρετικά μειωμένων» (κάτω του 5%) συντελεστών, καθώς και των μειωμένων συντελεστών που ισχύουν για τη στέγαση εκτός από τις εργατικές κατοικίες τις υπηρεσίες εστιατορίου και τα παιδικά ενδύματα και υποδήματα.

Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ επέτρεψε την **κατάργηση των τελωνειακών διαδικασιών** [Οδηγία 91/680].

Οι ενδοευρωπαϊκές συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο επί των εμπορευμάτων φορολογούνται στη χώρα προορισμού. Στις πωλήσεις μεταξύ επιχειρήσεων υποκειμένων

στον ΦΠΑ, δηλαδή στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο πωλητής απαλλάσσει του φόρου τις αποστολές που κάνει σε πελάτες σε άλλα κράτη μέλη. Στην περιοδική δήλωση του ΦΠΑ, δηλώνει σε ξεχωριστό πλαίσιο το σύνολο των απαλλαγμένων ενδοευρωπαϊκών πωλήσεών του.

Σε μια άλλη (συνήθως τριμηνιαία) δήλωση αναφέρει τον αριθμό ΦΠΑ των πελατών του σε άλλα κράτη μέλη καθώς και το σύνολο των πωλήσεών του σε καθέναν από αυτούς. Ο αγοραστής εφαρμόζει τον ΦΠΑ επί της αγοράς του σε άλλο κράτος μέλος. Οφείλει να δηλώσει το σύνολο αυτών των αγορών σε ξεχωριστό πλαίσιο της κανονικής δήλωσης του ΦΠΑ και να ζητήσει την απαλλαγή αυτού του ΦΠΑ.

**Οι ιδιώτες που ταξιδεύουν από κράτος σε κράτος** της Ένωσης καταβάλλουν τον ΦΠΑ στη χώρα όπου αγοράζουν αγαθά και δεν υπόκεινται πλέον σε καμιά άλλη φορολογία και σε καμιά διαδικασία όταν περνούν από το ένα κράτος στο άλλο. Κατά συνέπεια καταργήθηκαν οι απαλλαγές των αγορών από καταστήματα αφορολογήτων ειδών (στα λιμάνια, αεροδρόμια, κλπ.) για τα ενδοευρωπαϊκά ταξίδια [Οδηγία 94/4].

Στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος, η έβδομη οδηγία ΦΠΑ εισήγαγε ορισμένα ειδικά καθεστάτα. Για τις **πωλήσεις από απόσταση** (δι' αλληλογραφίας) σε ιδιώτες ή άλλους μη υποκείμενους στον ΦΠΑ, ο φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος που ισχύει στη χώρα προορισμού όταν το ύψος των πωλήσεων που γίνονται από έναν προμηθευτή προς αυτή τη χώρα ξεπερνάει τα 100.000 ευρώ το χρόνο.

**Τα νέα οχήματα** (αυτοκίνητα, πλοία, αεροπλάνα), που αποτελούν μέρος των διαχειριστικών αποθεμάτων του πωλητή και που δεν έχουν διανύσει πάνω από 3.000 χιλιόμετρα, φορολογούνται στη χώρα στα μητρώα της οποίας εγγράφονται, δηλαδή, κατά κανόνα στη χώρα καταγωγής του αγοραστή, ενώ τα μεταχειρισμένα οχήματα φέρουν το συντελεστή του ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα του πωλητή.

**Οι θεσμικοί μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ** (οι δημόσιες διοικήσεις) και **οι απαλλασσόμενοι υποκείμενοι** (τράπεζες, ασφάλειες...) μπορούν να αγοράζουν αγαθά σε άλλα κράτη καταβάλλοντας τον ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα προέλευσης, εφόσον οι αγορές τους δεν ξεπερνούν ένα όριο οριζόμενο από κάθε κράτος μέλος.

Για τα **μεταχειρισμένα αντικείμενα και τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής και συλλεκτικής αξίας** οι πωλήσεις μεταξύ ιδιωτών δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και εκείνες που

γίνονται από μεταπωλητές ή εμπόρους φορολογούνται στο κράτος παράδοσης επί του περιθωρίου κέρδους και όχι επί της συνολικής τιμής του αγαθού.

Τα εμπορεύματα υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη με προορισμό άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο σε κράτος μέλος, τυγχάνουν, κατά την εισαγωγή, ατέλειας των φόρων κύκλου εργασιών και των ειδικών φόρων κατανάλωσης [Οδηγία 2006/79].

Η κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα και ο κίνδυνος **απατών** που προκύπτει καθιστούν απαραίτητη μια διοικητική συνεργασία στο πεδίο της άμεσης φορολογίας. Το σύστημα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής βασίζεται ουσιαστικά σε τακτικές ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων διοικήσεων των κρατών μελών σχετικά με το ενδοευρωπαϊκό εμπόριο [Κανονισμός 1798/2003].

Το σύστημα λειτουργεί επί τη βάση ενός τηλεματικού δικτύου ("SCENT- taxation") που συνδέει τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών και επιτρέπει την ταχεία και αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Μια οδηγία ορίζει τους κανόνες για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα έμμεσης φορολογίας<sup>4</sup>.

### 3.3 ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΠΑ

Η ευθύνη ορθής απόδοσης του ΦΠΑ σε κάθε κ-μ για τις πωλήσεις από απόσταση είναι ευθύνη του επιχειρηματία – πωλητή, δηλ. του επιχειρηματία στο κ-μ αποστολής (εν προκειμένω του Έλληνα επιχειρηματία).

Οι πράξεις των πωλήσεων από απόσταση θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις δηλώσεις Φ.Π.Α. του πωλητή τις οποίες υποχρεούται να υποβάλλει στο κ-μ φορολόγησής τους. Συνεπώς στην περίπτωση που Έλληνας πραγματοποιεί πωλήσεις από απόσταση σε άλλο κ-μ (πχ Γαλλία) και δεν έχει υπερβεί το οριζόμενο από αυτό το κ-μ όριο πωλήσεων από απόσταση ούτε έχει επιλέξει να λάβει Α.Φ.Μ. για το σκοπό αυτό, τότε: α. στο στοιχείο πώλησης που θα εκδώσει θα επιβάλλει Φ.Π.Α. με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που ισχύει στην Ελλάδα. β. θα συμπεριλάβει τις πράξεις αυτές στις δηλώσεις Φ.Π.Α. που υποβάλλει

---

<sup>4</sup> [http://europedia.moussis.eu/books/Book\\_2/5/14/02/02/index.tkl?lang=gr&s=1&e=10](http://europedia.moussis.eu/books/Book_2/5/14/02/02/index.tkl?lang=gr&s=1&e=10)

(περιοδικές και εκκαθαριστικές) και γ. θα καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη δήλωση Φ.Π.Α..

Στην περίπτωση που ο υποκείμενος επιλέξει την φορολόγησή του σε άλλο κ-μ, οφείλει να υποβάλλει δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με την οποία να γνωστοποιεί την επιλογή του αυτή. Η επιλογή του ισχύει υποχρεωτικά για 2 τουλάχιστον πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, εντός των οποίων δεν μπορεί να ανακληθεί. Εάν η δήλωση υποβληθεί κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου και μετά την 10η ημέρα του πρώτου μήνα, ισχύει για την περίοδο αυτή και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η δήλωση αυτή ισχύει και πέραν της διαιτίας, εφόσον μετά την πάροδο της διαιτίας δεν ανακληθεί, η δε ανάκληση ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο έλληνας επιχειρηματίας – πωλητής, για τις ετήσιες πωλήσεις του σε συγκεκριμένο κ-μ προορισμού, που δεν υπερβαίνουν το προκαθορισμένο όριο (πχ των 35.000 ή 100.000 ευρώ κατά περίπτωση), δηλώνει τις πράξεις αυτές στην περιοδική και εκκαθαριστική δήλωση στους κωδικούς που δηλώνονται οι παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας. Η απόδοση επομένως του ΦΠΑ στην περίπτωση αυτή γίνεται όπως και για τις λοιπές συναλλαγές εντός της Ελλάδας, με βάση τις δηλώσεις ΦΠΑ αφού ο τόπος φορολογίας του επιχειρηματία είναι η Ελλάδα. Στην περίπτωση υπέρβασης του ορίου ο έλληνας επιτηδευματίας – πωλητής έχει υποχρέωση να εγγραφεί στα φορολογικά μητρώα, να αποκτήσει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ προορισμού και να υποβάλλει περιοδική δήλωση καταβάλλοντας το φόρο που οφείλεται για τις πωλήσεις αυτές, στο κ-μ αυτό. Για τις πράξεις αυτές δεν υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας και οι πράξεις αυτές δηλώνονται στην περιοδική και εκκαθαριστική δήλωση ως πωλήσεις φορολογητέες εκτός Ελλάδας

### 3.4 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο (κατά περίπτωση), επιστρέφεται από το Δημόσιο. Η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στις εξαγωγικές επιχειρήσεις γίνεται με διαδικασίες που βασίζονται στις διατάξεις του ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.), όπως ισχύει μέχρι σήμερα, καθώς και στις ΠΟΛ 1090/2012, ΠΟΛ 1067/2013 και ΠΟΛ 1082/2013 .

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις των ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2012 και ΠΟΛ.1067/2013 ορίζεται η ακόλουθη διαδικασία :

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής.
2. Η υλοποίηση της επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά προτεραιότητα με κριτήριο το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής.
3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η
4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται: ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκείμενων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου.
5. Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.
6. Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου. Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από

την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού). 5. Οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν στη Γ.Δ.Φ.Ε. & Ε μέσω της ΓΓΠΣ κατάλογο των περιπτώσεων για τις οποίες κρίθηκε απαραίτητος ο τακτικός έλεγχος με αιτιολόγηση της απόφασης αυτής. Ανάλογη με τα ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται για αιτήσεις επιστροφής που εκκρεμούν ή που θα υποβληθούν μέχρι την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας. Σε κάθε περίπτωση, μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, από τους δικαιούχους που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, επιλέγεται δείγμα, για τη διενέργεια ελέγχου<sup>5</sup>.

### **3.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ**

Σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93 «Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα», ως «εξαγωγέας» νοείται το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση εξαγωγής και το οποίο, κατά τη στιγμή της αποδοχής της εν λόγω διασάφησης είναι κύριος των εμπορευμάτων ή έχει το παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των σχετικών εμπορευμάτων.

Το ως άνω παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και κατ' ακολουθία η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής μπορεί να πραγματοποιηθεί από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, εφόσον προκύπτει από επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (σύμβαση, έγγραφη εντολή, συμφωνητικό κτλ.), ότι ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων εκχωρεί σε αυτόν το δικαίωμα διάθεσης αυτών, με σκοπό την άμεση εξαγωγή τους, και χωρίς να μεταβιβάζεται η κυριότητά τους. Στην περίπτωση αυτή η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής πραγματοποιείται από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή μη κύριο των εμπορευμάτων, ο οποίος έχει τις ίδιες ευθύνες με τον εξαγωγέα κύριο των εμπορευμάτων. Ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, ο

---

<sup>5</sup> <http://www.mindev.gov.gr/wp-content/uploads/2013/06/Dinstance-Sales-GUIDE.pdf>

οποίος εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης αυτών στον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, του παρέχει όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που απαιτούνται για την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής. Επισημαίνεται ότι ο «εξαγωγέας» προσδιορίζεται και από άλλες ειδικές διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. γεωργικά προϊόντα που δικαιούνται επιστροφής, είδη διττής χρήσης, ανασταλτικά καθεστώτα κλπ) και στις περιπτώσεις αυτές η άσκηση του παρεμφερούς δικαιώματος εξαρτάται από τις ειδικότερες αυτές διατάξεις.

Σύμφωνα επίσης με το άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) απαλλάσσεται από ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή. 3. Όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και της περίπτωσης δ) της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ν.3312/2005, από 1.1.2005, οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποκειμένοι στο φόρο υποχρεούνται να λαμβάνουν ΑΦΜ στη χώρα μας στην περίπτωση πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στη χώρα μας, χωρίς υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. 4. Κατά το χρόνο που υπήρχε σχετική υποχρέωση και για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1180/29.7.1995, προβλεπόταν ότι, δεν απαιτείτο ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην περίπτωση εξαγωγής για λογαριασμό υποκειμένου εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος.

Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο τα οποία και εξάγει εκτός της Κοινότητας δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά αναγράφονται, πέραν των άλλων, και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα - Ο εγκατεστημένος στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας διατηρεί στο αρχείο του το μήνυμα «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε., - Για τον εγκατεστημένο στη χώρα μας αποστολέα/εξαγωγέα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993 σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής από ΦΠΑ με τη χρήση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής.

Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή για την παράδοση των αγαθών που στη συνέχεια εξάγονται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος



μέλος αγοραστή/εξαγωγέα επιβαρύνεται με ΦΠΑ. - Ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται: - Στην αναγραφή του ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας στο τιμολόγιο που εκδίδει προς την τρίτη χώρα, και - Στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ και καθόσον αφορά στις εξαγωγές που πραγματοποιεί από τη χώρα μας έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές του και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου έχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ<sup>6</sup>.

### **3.6 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα, κάθε εμπόρευμα που προορίζεται να υπαχθεί στο καθεστώς της εξαγωγής πρέπει να προσκομίζεται στο αρμόδιο τελωνείο και να αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης (άρθρο 59 καν. αριθ. 2913/92).

Με τις διατάξεις των άρθρων 64 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (καν. αριθ. 2913/92) και 788 των Διατάξεων Εφαρμογής αυτού (καν. αριθ. 2454/93) ορίζεται ότι, η διασάφηση υποβάλλεται από τον εξαγωγέα, ο οποίος πρέπει να είναι εγκατεστημένος στην Κοινότητα. Ως εξαγωγέας νοείται το πρόσωπο εκείνο που κατά τη στιγμή αποδοχής της εν λόγω διασάφησης είναι κύριος των εμπορευμάτων.

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται ηλεκτρονικά και η επικοινωνία μεταξύ των τελωνειακών αρχών (Τελωνείο Εξαγωγής και Τελωνείο Εξόδου) και των οικονομικών φορέων πραγματοποιείται με ανταλλαγή ηλεκτρονικών μηνυμάτων.

Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 161 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (καν. αριθ. 2913/92), η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο τελωνείο που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή όπου φορτώνονται για τη μεταφορά τους προς εξαγωγή.

Κατόπιν των ανωτέρω, εξαγωγείς εγκατεστημένοι στη χώρα μας έχουν τη δυνατότητα υποβολής της διασάφησης εξαγωγής σε τελωνείο άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω αναφερόμενες προϋποθέσεις, δηλαδή τα προς εξαγωγή

---

<sup>6</sup> <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16777>

εμπορεύματα συσκευάζονται σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε ή φορτώνονται σε τελικό μέσο μεταφοράς σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Όσον αφορά την φορολογική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο πώλησης προς εξαγωγή, σας γνωρίζουμε ότι, βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» σε συνδυασμό με την αριθ. ΠΟΛ.1262/93 Α.Υ.Ο και την αριθ. πρωτ. Δ19Α 5013811 ΕΞ/03.06.2014 Δ.Υ.Ο, η παράδοση αγαθών που εξάγονται από εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή απαλλάσσεται από ΦΠΑ εφόσον προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά κάθε υπόθεσης εξαγωγής και τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά:

η πραγματοποίηση της συναλλαγής και

η έξοδος των αγαθών από το έδαφος της Ε.Ε., ανεξάρτητα από το Κράτος Μέλος που κατατέθηκε η Διασάφηση εξαγωγής, εφόσον αυτό προβλέπεται από τις ανωτέρω διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, τα δικαιολογητικά που απαιτούνται προς υποστήριξη των ανωτέρω κατά τις κείμενες διατάξεις είναι:

το τιμολόγιο πώλησης,

τυχόν αποδεικτικά τράπεζας,

το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε, το οποίο παρέχεται από τις τελωνειακές αρχές κάθε Κράτους Μέλους.

Σε περίπτωση που η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται σε άλλο Κράτος Μέλος, δικαιολογητικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε αποτελεί το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» - «Export Notification» ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε παρέχεται από άλλο Κράτος Μέλος.

Περαιτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

(α) Η ηλεκτρονική εφαρμογή που δημιουργήθηκε στο υποσύστημα ΦΠΑ του TAXIS δεν έχει τη δυνατότητα άντλησης δεδομένων διασαφήσεων εξαγωγής που έχουν υποβληθεί σε άλλο

Κράτος Μέλος. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δεν αιτιολογεί την απόρριψη αιτημάτων εξαγωγέων για χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής ΦΠΑ ή επιστροφής ΦΠΑ για εξαγωγές που έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλο Κράτος Μέλος υπό την προϋπόθεση ότι έχουν τηρηθεί ορθά οι ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις της τελωνειακής και περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

(β) Η απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε και η οποία δικαιολογεί τη χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής αφορά μόνο οριστική εξαγωγή αγαθών με κωδικό 10 στη θέση 37 (τελωνειακό καθεστώς) των διασαφήσεων εξαγωγής. Η χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου καλύπτει και οριστική εξαγωγή εμπορευμάτων τρίτων χωρών που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία με καταβολή των δασμολογικών επιβαρύνσεων βάσει του άρθρου 24 παρ. 1ζ του Κώδικα ΦΠΑ Ν. 2859/2000 με τη διαδικασία της Δ. 1163/2001 Α,Υ.Ο. καθώς και εγχώριων αγαθών που έχουν τεθεί σε καθεστώς μεταποίησης με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής βάσει του Κεφαλαίου Δ' της ΠΟΛ.1020/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.

(γ) Η χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής από ΦΠΑ δεν αφορά:

παραδόσεις αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών και οι οποίες πραγματοποιούνται με χρήση των διατυπώσεων εξαγωγής,

- επανεξαγωγή αγαθών τρίτων χωρών με τον κωδικό 31 στη θέση 37 (τελωνειακό καθεστώς) των διασαφήσεων εξαγωγής σε συνέχεια θέσης των εμπορευμάτων αυτών σε κάποιο τελωνειακό ανασταλτικό καθεστώς π.χ τελωνειακής αποταμίευσης, ενεργητικής τελειοποίησης, προσωρινής εισαγωγής κ.λ.π.<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup><http://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=429F230D528CD500.1D031AEA53&version=2015/08/10>

### 3.7 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΕ ΙΔΙΩΤΕΣ ΧΩΡΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ

Το υπουργείο Οικονομικών διευκρίνισε τι ισχύει για κάθε περίπτωση αποστολής αγαθών τύπου λιανικής πώλησης σε κατοίκους της ΕΕ και σε κατοίκους τρίτων χωρών.

Σύμφωνα με αυτή τη διευκρίνηση (Αρ. πρωτ.: Δ14Α 1100120 ΕΞ 19.6.2013) για **πωλήσεις σε ιδιώτες κατοίκους κρατών – μελών της ΕΕ**, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (με επιβολή Φ.Π.Α. στην Ελλάδα) στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, με ευθύνη του πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, εφόσον η παράδοση πραγματοποιείται προς μη υποκείμενο στο φόρο φυσικό πρόσωπο (ιδιώτη), και το συνολικό ύψος των πωλήσεων του προς το άλλο κράτος μέλος που κατοικεί ο αγοραστής, κατά την τρέχουσα ή την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, δεν έχει υπερβεί το όριο που έχει τεθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση για τις πωλήσεις από απόσταση για το κάθε κράτος - μέλος.

Αντίθετα, στις περιπτώσεις που οι ως άνω πωλήσεις προς το κάθε κράτος μέλος, **υπερβούν το όριο που έχει τεθεί για καθ' ένα από αυτά**, ο φόρος οφείλεται και πρέπει να καταβληθεί στο κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τα δεδομένα (π.χ. ισχύον φορολογικός συντελεστής για το παραδοθέν αγαθό) που τίθενται από την εκάστοτε φορολογική αρχή.

**Οι πωλήσεις σε τρίτες χώρες θεωρούνται εξαγωγές.** Έτσι εφόσον τα αγαθά (π.χ. ηλεκτρονικά τσιγάρα) αποστέλλονται σε αγοραστές, κάτοικους τρίτων χωρών, η πράξη αυτή, αποτελεί εξαγωγή αγαθού και απαλλάσσεται από ΦΠΑ<sup>8</sup>.

### 3.8 ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ ΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

Ως ενδοκοινοτική χαρακτηρίζεται η παροχή υπηρεσίας που παρέχεται σε υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλη χώρα μέλος της Ε.Ε. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο και πλην ορισμένων συγκεκριμένων και κατονομαζόμενων εξαιρέσεων ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών δεν θεωρείται η Ελλάδα, αλλά η χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ο λήπτης αυτής.

---

<sup>8</sup> <http://www.eea.gr/gr/el/articles/i-forologia-poliseon-se-idiotes-xoron-tis-ee-kai-kai-triton-xoron>

Συνιστά δηλαδή η συγκεκριμένη υπηρεσία εκροή που φορολογείται εκτός Ελλάδος, με υπόχρεο τον λήπτη. Επιπλέον εάν δεν συντρέχουν άλλοι ειδικότεροι λόγοι, η εκροή αυτή δεν στερεί από τον Έλληνα υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι υπηρεσίες ή τα αγαθά που αναλώθηκαν προκειμένου να παρασχεθεί η υπηρεσία αυτή.

Κατά την ίδια περίοδο η επιχείρηση υποχρεούται να περιλάβει την αξία της συναλλαγής και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παροχής υπηρεσιών, που υποχρεούται να υποβάλλει, στη στήλη που αφορά την παροχή υπηρεσιών.

### **3.9 ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΔΟΙΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ**

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά προμηθευτή αγαθών ή τον παρέχοντα υπηρεσίες: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, των αποκτήσεων από άλλα κράτη μέλη που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Εφόσον ο υποκείμενος διενεργεί «τριγωνική συναλλαγή» έχει την υποχρέωση υποβολής ενός «ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών» για την απόκτηση που πραγματοποιεί από κράτος μέλος και που προορίζεται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος και ενός «ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων

αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών» για την οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού που πραγματοποιεί στο άλλο κράτος μέλος.

### **Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων**

1.Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010.

2.Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για κάθε ημερολογιακή περίοδο. Η υποβολή των διορθωτικών ή εκπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3.Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISnet) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί θα υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία υποβολής μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

4. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις παρακάτω περιπτώσεις από:

i. Τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ειδικότερα:

α. τους υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.,

β. τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης.

ii. Το Ελληνικό Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

iii. Τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά το χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

iv. Τις επιχειρήσεις που μετασηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.

v. Τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.

vi. Την Τράπεζα της Ελλάδος.

5. Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που υποβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, θα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα. Στην περίπτωση αυτή δεν αποστέλλεται αντίγραφο για μηχανογραφική επεξεργασία στη Γ.Γ.Π.Σ. Το πρωτότυπο θα παραμένει στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργείται η εισαγωγή του συνόλου των αναλυτικών γραμμών των εν λόγω ανακεφαλαιωτικών πινάκων στο σύστημα TAXIS. Το ένα αντίγραφο θα επιστρέφεται υπογεγραμμένο στο φορολογούμενο.

6. Η εισαγωγή των στοιχείων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων πρέπει να ολοκληρώνεται από τις Δ.Ο.Υ. με ευθύνη των προϊσταμένων τους καθώς και των αρμόδιων επιθεωρητών, μέχρι το τέλος του μήνα υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Εξαιρετικά, τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που παραλαμβάνονται από τις Δ.Ο.Υ. την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα, θα καταχωρούνται το αργότερο την επόμενη εργάσιμη ημέρα. Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια εισαγωγής στο TAXIS των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων διαπιστωθεί λάθος στη συμπλήρωση του πίνακα για το οποίο ευθύνεται ο υπόχρεος, θα πρέπει αυτός να καλείται προκειμένου να διορθωθεί το συγκεκριμένο λάθος. Η παρακολούθηση της καταχώρησης των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων μπορεί να διενεργείται και σε κεντρικό επίπεδο.

7. Ανακεφαλαιωτικοί πίνακες δεν υποβάλλονται εάν σε κάποια ημερολογιακή περίοδο δεν έχουν πραγματοποιηθεί φορολογητέες πράξεις<sup>9</sup>.

### 3.10 VIES

Τα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης έχουν το δικαίωμα της ελεύθερης διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών χωρίς τελωνειακούς δασμούς και διαδικασίες όμως προκύπτουν υποχρεώσεις για τις επιχειρήσεις. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που επιλέγουν να συναλλάγουν με επιχειρήσεις σε άλλα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης πρέπει να υποβάλλουν **δήλωση έναρξης ενδοκοινοτικών συναλλαγών** στο μητρώο της εφορίας που υπάγονται μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη της συναλλαγής ώστε να γραφτούν στο σύστημα VIES.

Το VIES είναι σύστημα ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM). Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα το οποίο βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αφού έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των άλλων κρατών-μελών. Σε κάθε κράτος- μέλος υπάρχει ένα κεντρικό μητρώο υποκειμένων στο ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα πρόσωπα (νομικά ή φυσικά) που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Με την εγγραφή στο σύστημα, ο υποκείμενος λαμβάνει τον ευρωπαϊκό **αριθμό**

---

<sup>9</sup> <http://www.geragelou.gr>



**ΦΠΑ (VAT NUMBER)**, τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή. Ο αριθμός αυτός για την Ελλάδα είναι ο ΑΦΜ με τον ειδικό κωδικό EL.

Κάθε κράτος – μέλος έχει ειδικό κωδικό. Κάθε πρόσωπο που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι υποχρεωμένο να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον εξατομικευμένο αριθμό VIES (πρόθεμα EL και ΑΦΜ για την Ελλάδα), καθώς και τον ΑΦΜ /ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου με τον ανάλογο κωδικό που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος. Με το σύστημα VIES ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ /ΦΠΑ του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασής του και κατά συνέπεια διασφαλίζεται ότι ο αγοραστής θα δηλώσει τη συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια θα φορολογηθεί στο κράτος- μέλος εγκατάστασής του.

Κάθε επιχείρηση που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές αποστολής ή λήψης αγαθών και υπηρεσιών έχει την υποχρέωση να **υποβάλει ηλεκτρονικά μηνιαία δήλωση VIES** στο σύστημα TAXIS . Η δήλωση αυτή χρησιμοποιείται από τους αρμόδιους ελεγκτικούς μηχανισμούς όλων των κρατών μελών της ευρωπαϊκής ένωσης σα στοιχείο ελέγχου των διακρατικών συναλλαγών.

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες **υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι την 26η ημέρα του επόμενου μήνα** ανεξαρτήτως του τρόπου υποβολής τους (σε έντυπη μορφή στη ΔΟΥ ή με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του ειδικού δικτύου Taxisnet). Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται αποκλειστικά και μόνο με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου Taxisnet, ενώ οι τροποποιητικές ή εκπρόθεσμες δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα στη ΔΟΥ.

### **3.11 INTRASTAT**

Το Σύστημα Στατιστικών Ενδοκοινοτικού Εμπορίου γνωστό ως **INTRASTAT (Intracommunity Statistics)** αφορά τη συλλογή πληροφοριών έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα και εγκυρότητα των στατιστικών του ενδοκοινοτικού εμπορίου, μετά την κατάργηση των Ενιαίων Διοικητικών Εγγράφων (ΕΔΕ) τα οποία αποτελούσαν τη βάση για τη συλλογή πληροφοριών και στατιστικών του εξωτερικού εμπορίου. Οι στατιστικές πληροφορίες που απαιτούνται από το σύστημα INTRASTAT παρέχονται με περιοδικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον υπόχρεο παροχής των στατιστικών πληροφοριών στις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες και καλύπτουν τη διακίνηση εμπορευμάτων που εγκαταλείπουν το κράτος-μέλος αποστολής και τη διακίνηση εμπορευμάτων που εισέρχονται στο κράτος-μέλος άφιξης.

Η εισαγωγή του συστήματος αυτού έχει θέσει την ευθύνη στα εγγεγραμμένα στο Μητρώο ΦΠΑ πρόσωπα που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις. Η δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται για κάθε μήνα και αφορά τόσο τις αφίξεις αγαθών από άλλα κράτη-μέλη όσο και τις αποστολές αγαθών σε άλλα κράτη-μέλη.

#### ***ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΟΜΕΝΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ INTRASTAT***

Από την 1η Μαΐου 2004 κάθε πρόσωπο εγγεγραμμένο στο Μητρώο ΦΠΑ που αποστέλλει αγαθά σε ή/ και παραλαμβάνει αγαθά από άλλα κράτη-μέλη, η αξία των οποίων υπερβαίνει τα στατιστικά κατώφλια/ όρια απαλλαγής που ισχύουν για τον εκάστοτε χρόνο, υποχρεούται να υποβάλλει κάθε μήνα στην Υπηρεσία Φ.Π.Α. τη δήλωση INTRASTAT τόσο για τις αποστολές όσο και για τις αφίξεις αγαθών.

Τα στατιστικά κατώφλια/ όρια απαλλαγής είναι τα εκφραζόμενα σε αξία όρια των αφίξεων αγαθών ή των αποστολών αγαθών. Το Υπουργικό Συμβούλιο με διάταγμα του, καθορίζει ετησίως αυτά τα στατιστικά κατώφλια, γεγονός που συνεπάγεται ότι τα στατιστικά κατώφλια πιθανόν να αλλάζουν κάθε χρόνο.

Τα στατιστικά κατώφλια που υιοθετούνται κάθε χρόνο διακρίνονται σε «όρια απαλλαγής» και «όρια απλούστευσης». Για το 2014, το «όριο απαλλαγής» για τις αποστολές είναι €5.000

και για τις αφίξεις είναι €100.000. Το όριο «απλούστευσης» για τις αποστολές είναι €800.000 και για τις αφίξεις είναι €1.850.000.

**Για το 2015, το «όριο απαλλαγής» για τις αποστολές είναι €55.000 και για τις αφίξεις είναι €100.000. Το όριο «απλούστευσης» για τις αποστολές είναι €800.000 και για τις αφίξεις είναι €1.850.000.**

Τα «όρια απαλλαγής» καθορίζουν ποιοι εμπορευόμενοι έχουν υποχρέωση παροχής πληροφοριών που απαιτούνται στο σύστημα INTRASTAT (και ως εκ τούτου υποβολής της δήλωσης INTRASTAT) και ποιοι εμπορευόμενοι εξαιρούνται από την υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων.

Η δήλωση INTRASTAT πρέπει να υποβάλλεται στην Υπηρεσία Φ.Π.Α. όχι αργότερα από τη δεκάτη ημέρα που ακολουθεί το τέλος του μήνα στον οποίο η δήλωση INTRASTAT αναφέρεται.

### ***ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ/ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΔΙΩΞΕΙΣ***

Για τις δηλώσεις Intrastat που αφορούν τις περιόδους μέχρι 31/12/2009, εμπορευόμενος ο οποίος παραλείπει, αρνείται ή καθυστερεί να υποβάλει τη δήλωση INTRASTAT τόσο για τις αποστολές όσο και για τις αφίξεις, υπόκειται σε διοικητικό πρόστιμο €8 για κάθε εργάσιμη ημέρα για την οποία διαρκεί η άρνηση ή η παράλειψη ή η καθυστέρηση, για τη μέγιστη περίοδο των 30 εργάσιμων ημερών. **Από 1/1/2010, εμπορευόμενος ο οποίος παραλείπει, αρνείται ή καθυστερεί να υποβάλει τη δήλωση INTRASTAT τόσο για τις αποστολές όσο και για τις αφίξεις, υπόκειται σε διοικητικό πρόστιμο €15.** Αν ο εμπορευόμενος συνεχίζει να παραλείπει, αρνείται ή καθυστερεί να υποβάλει τη δήλωση INTRASTAT τόσο για τις αποστολές όσο και τις αφίξεις πέραν της περιόδου των 30 εργάσιμων ημερών, τότε υπόκειται σε ποινική δίωξη (άρθρο 15 του Ν38(Ι)/2004) και σε περίπτωση καταδίκης, σε πρόστιμο μέχρι €2.562

Για τις δηλώσεις Intrastat που αφορούν τις περιόδους μέχρι 31/12/2009, όταν οποιοδήποτε πρόσωπο υποβάλει στον Έφορο Φ.Π.Α. δήλωση INTRASTAT που περιέχει ουσιώδη παράλειψη ή/ και ανακρίβεια και δεν πληροφορήσει τον Έφορο Φ.Π.Α. σχετικά εντός δύο

μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς υπόκειται σε χρηματική επιβάρυνση πενήντα ένα ευρώ (€1), σύμφωνα με τον περί Στατιστικών των Συναλλαγών Αγαθών μεταξύ Κρατών Μελών (Τροποποιητικό) Νόμο του 2007 [άρθρο 14 (3) (α) του βασικού Νόμου].

Για τις δηλώσεις Intrastat που αφορούν τις περιόδους από 1/1/2010, όταν οποιοδήποτε πρόσωπο υποβάλει στον Έφορο Φ.Π.Α. δήλωση INTRASTAT που περιέχει ουσιώδη παράλειψη ή/ και ανακρίβεια και δεν πληροφορήσει τον Έφορο Φ.Π.Α. σχετικά εντός δύο μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς υπόκειται σε χρηματική επιβάρυνση δεκαπέντε ευρώ (€15).

Ένας εμπορευόμενος μπορεί να εξουσιοδοτήσει τρίτο πρόσωπο (αντιπρόσωπο) το οποίο θα είναι υπεύθυνο για τη συμπλήρωση ή/ και την υποβολή των δηλώσεων INTRASTAT. Με βάση τον περί Στατιστικών των Συναλλαγών Αγαθών μεταξύ κρατών-μελών (Τροποποιητικός) Νόμο του 2004 (Ν.135(Ι)/2004), στην περίπτωση που οποιοδήποτε πρόσωπο ορίζει αντιπρόσωπο, ο αντιπρόσωπος αυτός πρέπει να είναι τελωνειακός πράκτορας όπως αυτός καθορίζεται στο άρθρο 74 του περί Τελωνειακού Κώδικα Νόμου του 2004.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι ο ορισμός αντιπροσώπων δεν απαλλάσσει τους εμπορευόμενους από τις υποχρεώσεις τους. Οποιοσδήποτε χρηματικές επιβαρύνσεις και ποινικές κυρώσεις θα επιβάλλονται στον εμπορευόμενο και όχι στον αντιπρόσωπο.

Συμβουλευόνται επίσης οι εμπορευόμενοι να μελετήσουν το Ενημερωτικό Έντυπο 18: «INTRASTAT – Οδηγός για τους εμπορευόμενους» το οποίο περιέχει μεταξύ άλλων οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης INTRASTAT, παραδείγματα τριγωνικών συναλλαγών, δείγματα των εντύπων INTRASTAT, σημεία που πρέπει να προσέχουν οι εμπορευόμενοι κ.λπ.

Από την **1/7/2012** η ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων Intrastat καθίσταται υποχρεωτική.

### 3.12 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή χαρακτηρίζουμε μια συναλλαγή όταν ενεργείται μεταξύ τριών προσώπων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη υποκείμενων στο φόρο με ΑΦΜ/ΦΠΑ και με φυσική μεταφορά αγαθών από ένα κράτος στο άλλο<sup>10</sup>.

Ο τρόπος της τριγωνικής συναλλαγής καθορίζει :

- Τον τελικό παραλήπτη
- Το ενδιάμεσο πρόσωπο
- Τον αρχικό αποστολέα

Ο ενεργών τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει υποχρέωση:

- Να τις αποτυπώνει στη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α, κατά τη συμπλήρωσή αυτής, την φορολογική περίοδο κατά την οποία συνέβη η συναλλαγή.
- Να υποβάλλει τους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων και Αποκτήσεων (listing). Η ημερομηνία υποβολής των αρχικών και εμπροθέσμων Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων για τις αποκτήσεις αγαθών, παραδόσεις αγαθών ,παρεχομένων υπηρεσιών και λήψεων υπηρεσιών είναι η 26<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά.

Η υποβολή πραγματοποιείται ηλεκτρονικά μέσω TAXISnet.

- Να υποβάλλει στατιστική δήλωση INTRASTAT αποστολής-άφιξης ,όταν είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης των αγαθών. Προϋπόθεση είναι η συναλλαγές να έχουν υπερβεί στο προηγούμενο έτος ή στο τρέχον ένα ορισμένο όριο που καλείται << κατώφλι εξομοίωσης>> . Για το 2015 το ποσό αυτό είναι 150.000 για τις ενδοκοινοτικές αφίξεις και 90.000 για τις ενδοκοινοτικές αποστολές.

---

<sup>10</sup> <http://taxpress.gr/archives/30970>

## **Ενδοκοινοτική Τριγωνική Συναλλαγή.**

Στην περίπτωση αυτή κάθε μία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι εγκαταστημένη σε διαφορετική Κοινοτική χώρα. Υπάρχει μόνο μία φυσική διακίνηση των εμπορευμάτων μεταξύ δύο χωρών της Κοινότητας. Η ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή προϋποθέτει ότι η κάθε μία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι εγγεγραμμένη στα μητρώα ΑΦΜ /ΦΠΑ της χώρας της. Επιτρέπεται η χρήση απλοποιημένης διαδικασίας φορολόγησης (ΠΟΛ 1317/93). Η διαδικασία αυτή επιτρέπει ώστε καμία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις να μην υποχρεούται στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Παράδειγμα ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής:

Επιχείρηση εγκαταστημένη στην Ιταλία (Α) πωλεί αγαθά σε επιχείρηση εγκαταστημένη στην Ελλάδα (Β) και λαμβάνει εντολή από αυτή να αποστείλει τα αγαθά απευθείας από την Ιταλία σε επιχείρηση εγκαταστημένη στη Γερμανία (Γ). Γίνεται χρήση από την επιχείρηση Β της απλοποιημένης διαδικασίας φορολόγησης.

### Ενέργειες επιχείρησης Α

-Έκδοση τιμολογίου πώλησης προς τη Β, χωρίς ΦΠΑ. Στο τιμολόγιο αναγράφεται ο ΑΦΜ /ΦΠΑ της επιχείρησης Β.

-Καταχώρηση των στοιχείων της συναλλαγής στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Παραδόσεων, με συμπλήρωση μόνο της στήλης 8 (αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων). Δεν καταχωρείται τίποτα στη στήλη 9 (αξία τριγωνικών συναλλαγών).

-Καταχώρηση στο INTRASTAT αποστολής.

-Καταχώρηση στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

### Ενέργειες επιχείρησης Β

-Έκδοση τιμολογίου προς τη Γ, χωρίς ΦΠΑ. Αναφέρεται ρητά ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή και αναγράφεται ο ΑΦΜ /ΦΠΑ της επιχείρησης Γ.

-Δεν συντάσσεται INTRASTAT, ούτε αποστολής, ούτε άφιξης.

-Καταχώρηση στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Αποκτήσεων και Παραδόσεων με αναγραφή του ΑΦΜ-ΦΠΑ της επιχείρησης Α (Αποκτήσεις) και της επιχείρησης Γ (Παραδόσεις) και με ένδειξη τριγωνική συναλλαγή.

-Συμπληρώνεται η στήλη 9 (αξία τριγωνικών συναλλαγών).

-Καταχώρηση στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις..

#### Ενέργειες επιχείρησης Γ

Κανονική μεταχείριση της συναλλαγής ως ενδοκοινοτική απόκτηση για σκοπούς ΦΠΑ, ήτοι:

-Καταχώρηση του τιμολογίου της επιχείρησης Β (χωρίς ΦΠΑ) στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ, στις εκροές & εισροές με το ίδιο ποσό.

-Καταχώρηση στο INTRASTAT Αφίξης.

-Καταχώρηση στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Αποκτήσεων, με αναγραφή του ΑΦΜ/ΦΠΑ της επιχείρησης Β.

-Διεθνής Τριγωνική Συναλλαγή. Στην περίπτωση αυτή κάθε μία από τις τρεις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι εγκαταστημένη σε διαφορετική χώρα και τουλάχιστον μία από αυτές είναι εγκαταστημένη σε τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα.

Χαρακτηριστικά της συναλλαγής αυτής είναι:

-Συνήθως απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου της εγκαταστημένης σε τρίτη χώρα επιχείρησης σε εμπλεκόμενη χώρα της Ε.Ε.

-Συνήθως στις συναλλαγές αυτές υπάρχει εφαρμογή και χρήση τελωνειακού καθεστώτος, π.χ. εισαγωγής ή εξαγωγής και για τον λόγο αυτό γίνεται χρήση από ορισμένους των όρων «τριγωνική εισαγωγή» και «τριγωνική εξαγωγή».

-Επίσης σχεδόν πάντα είναι απαραίτητη και η τήρηση τελωνειακών διαδικασιών και διατυπώσεων. Όπου στις συναλλαγές αυτές συντελείται ενδοκοινοτική παράδοση ή

απόκτηση αγαθών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ, καθώς επίσης και οι εθνικές διατάξεις περί ΦΠΑ του κάθε κράτους μέλους της Ε.Ε<sup>11</sup>.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η ΑΒΓ ΑΒΕΕ (Ελληνική) αγοράζει προϊόντα από Αγγλική εταιρία και δίνει εντολή να παραδοθούν σε επιχείρηση στην Κύπρο. Ακολούθως εκδίδει τιμολόγιο αξίας 190.000 ευρώ προς την Κυπριακή εταιρία ενώ δέχεται ένα τιμολόγιο αξίας 180.000 ευρώ από την Αγγλική εταιρία.

Η ΑΒΓ ΑΒΕΕ (Ελληνική) είναι το **ενδιάμεσο πρόσωπο** μεταξύ αγοραστή-προμηθευτή. Αγοράζει αγαθά από προμηθευτή εγκατεστημένο σε ένα κράτος-μέλος και χωρίς να τα παραλάβει τα μεταπωλεί σε πελάτη της άλλου κράτους-μέλους.

Η συναλλαγή αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση ,χωρίς υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας φορολογείται το κράτος-μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση.

α) Λογιστικές εγγραφές :

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20.01.01	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	180.000	
50.95	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ		180.000
30.10	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ	190.000	
70.60	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΣΕ Ε.Ε		190.000

β) Συμπλήρωση Περιοδικής: ΚΩΔ 342: 190.000

<sup>11</sup> [http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters\\_Manual\\_GR\\_v9.pdf](http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters_Manual_GR_v9.pdf)



γ) Υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από Αγγλία, Παραδόσεων προς Κύπρο.

δ) Δεν υποβάλλει INTRASTAT ούτε άφιξης ούτε αποστολής επειδή δεν υπήρξε φυσική μετακίνηση εμπορευμάτων προς ή από την Ελλάδα.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2<sup>ο</sup>

Η ΑΒΓ Α.Β.Ε.Ε. πωλεί εμπορεύματα 120.000 € σε πελάτη της εγκατεστημένο στην Γαλλία. Τα εμπορεύματα αποστέλλονται κατ' εντολή και για λογαριασμό της Γαλλικής Εταιρείας από την Ελλάδα απευθείας σε εταιρεία εγκατεστημένη στο Βέλγιο.

Η συναλλαγή είναι ενδοκοινοτική παράδοση χωρίς υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, διότι φορολογείται το κράτος- μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Η ελληνική εταιρία είναι **ο αρχικός αποστολέας**.

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30.10	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ	120.000	
70.60	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε.		120.000

### **3.13 ΕΙΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΞΑΓΩΓΩΝ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ, ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΠΑ ΚΑΙ ΕΦΚ ΚΑΥΣΙΜΩΝ).**

#### **Φορολογικός Εκπρόσωπος – Αντιπρόσωπος.**

Στα άρθρα 35 και 36 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ποια πρόσωπα είναι υπόχρεα στον φόρο και ποιες είναι οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο. Με το άρθρο 5 ν.3543/06, που τροποποίησε ορισμένες από τις παραπάνω διατάξεις, ουσιαστικά καταργήθηκε από 1-1-2006, ο όρος «φορολογικός εκπρόσωπος» Κοινοτικού εντολέα και αντικαταστάθηκε από τον όρο «φορολογικός αντιπρόσωπος» που χρησιμοποιούνταν ήδη για άλλες περιπτώσεις.

Συνοπτικά, για τις διενεργούμενες φορολογητέες στην Ελλάδα πράξεις από πρόσωπο φυσικό ή νομικό, που έχει έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του εκτός Ελλάδας και από τις οποίες πράξεις προκύπτει υποχρέωση καταβολής του φόρου (ΦΠΑ) στην Ελλάδα, ισχύουν τα παρακάτω:

1) Εάν το ανωτέρω πρόσωπο είναι εγκαταστημένο σε τρίτη χώρα: Υποχρεούται να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που έχει και ένας Έλληνας υποκείμενος που διενεργεί φορολογητέες πράξεις, π.χ. τήρηση ειδικού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου, έκδοση στοιχείων, δηλώσεις ΦΠΑ κ.λ.π.. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει αλληλέγγυα ευθύνη με τον εντολέα για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ.

2) Εάν το ανωτέρω πρόσωπο είναι εγκαταστημένο σε άλλο Κ-Μ της Κοινότητας. Ο υποκείμενος που είναι εγκαταστημένος στην Κοινότητα και διενεργεί φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα δεν έχει υποχρέωση να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο. Παρέχεται σ' αυτόν η ευχέρεια είτε να λάβει με ηλεκτρονικό τρόπο ΑΦΜ στην Ελλάδα και με δηλώσεις να καταβάλλει μέσω τραπεζικού συστήματος τον οφειλόμενο ΦΠΑ, είτε να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) ο οποίος θα εκπληρώνει κατ' εντολή του τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Εάν επιλεγεί από τον Κοινοτικό υποκείμενο ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου, ο οριζόμενος φορολογικός αντιπρόσωπος δεν έχει υποχρεώσεις του ΚΦΑΣ (τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων). Τις ενέργειες αυτές τις κάνει στην χώρα του ο εντολέας του με βάση την νομοθεσία της χώρας του. Όμως ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει υποχρεώσεις ΦΠΑ (δηλώσεις, listing και INTRASTAT) και φυσικά έχει υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ με βάση τα τιμολόγια που του αποστέλλει ο Κοινοτικός εντολέας του. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

Η επιστροφή του ΦΠΑ προβλέπεται από το άρθρο 34 του Κώδικα ΦΠΑ και το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, εφόσον πρόκειται για: 1) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, 2) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, 3) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ. 4) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους.

Ειδικότερα για τις εξαγωγές σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το φόρο:

1) Η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

2) Η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.

3) Η παροχή υπηρεσιών που αφορά στην επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον εγκατεστημένο εκτός της χώρας λήπτη.

4) Η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τα πρόσωπα αυτά, στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους,

5) Η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

6) Η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου.

7) Η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Απαιτούμενα Δικαιολογητικά.

Για την επιστροφή του φόρου ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει:

1) Αίτηση επιστροφής εις διπλούν στην αρμόδια ΔΟΥ με τη συμπλήρωση ειδικού εντύπου. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μετά την υποβολή των δηλώσεων του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ.

2) Αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων των ως άνω περιπτώσεων α, β και γ καθώς και λοιπά δικαιολογητικά και έγγραφα όπως αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 4 της ως άνω ΠΟΛ 1073/04. Για τις πράξεις του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ (ΕΞΑΓΩΓΕΣ), στις υποβαλλόμενες καταστάσεις θα συμπληρώνονται και τα στοιχεία της διασάφησης εξαγωγής<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> [http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters\\_Manual\\_GR\\_v9.pdf](http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters_Manual_GR_v9.pdf)

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ

---

---

## 4.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

Στην συνέχεια ακολουθούν δύο παραδείγματα λογιστικής αντιμετώπισης πωλήσεων προϊόντων / εμπορευμάτων σε πελάτες του εξωτερικού.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup>:

Ο πελάτης Α από την Αμερική την 1/5/2014 προβαίνει στην αγορά εμπορεύματος Χ από την επιχείρηση Γ ποσού και για τον λόγο αυτό δίνει στην επιχείρηση 10.000\$.

Στις 1/6/2014 η επιχείρηση στέλνει τα εμπορεύματα στον πελάτη Α αξίας 50.000\$ και επίσης πληρώνει ναύλο 2.000\$, ασφάλιστρα 1.000\$ και φορτοεκφορτωτικά 1.000\$.

Στις 1/8/2014 ο πελάτης εξοφλεί την υποχρέωσή του. Η τιμή αγοράς στις 1/5/2014 ήταν 0,83€ στις 1/6/2014 ήταν 0,84€ και στις 1/8/2014 ήταν 0,85€

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
1/5/2014		
38.00 ΤΑΜΕΙΟ	8.300	
30.05 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΠΕΛΑΤΩΝ		8.300
<hr/>		
1/6/2014		
30.01 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	42.000	

71.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		42.000
-------------------------------------	--	--------

---

64.00 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ	1.680	
62.05 ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	1.000	
64.98 ΕΞΟΔΑ ΦΟΡΤΟΕΚΦΟΡΤΩΣΗΣ	840	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		3.520

---

1/8/2014

38.00 ΤΑΜΕΙΟ	34.200	
30.05 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΠΕΛΑΤΩΝ	8.300	
30.01 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		42.000
81.01.04 ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ		500

---

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2<sup>ο</sup> :

Η επιχείρηση Γ πουλάει σε πελάτη της στην Γερμανία προϊόντα αξίας 30.000€ Πληρώνει για τα μεταφορικά έξοδα των προϊόντων της 500€, ασφάλιστρα κινδύνου 700€, τα οποία όμως μετά από συμφωνία επιβαρύνει τον πελάτη. Ο πελάτης με την παραλαβή των εμπορευμάτων εξοφλεί με έμβασμα στον λογαριασμό όψεως της επιχείρησης το αντίτιμο της αξίας των προϊόντων καθώς επίσης και τα έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
64.00 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ	500	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		500

---

62.05 ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	700	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		700

---

Ακολουθεί η εγγραφή για την πώληση των προϊόντων καθώς επίσης και για την τιμολόγηση των εξόδων μεταφοράς και ασφάλισης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30.01 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	31.200	
71.01 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		30.000
75.10 ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ		1.200
38.03 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ	31.200	
30.01 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		31.200

---

#### 4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

Στην συνέχεια θα δοθεί παράδειγμα συμπλήρωσης του εντύπου Φ4 που είναι ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παρεχόμενων υπηρεσιών.

Στο σημείο αυτό θα δοθούν οι απαραίτητες οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου Φ4.

Έντυπο Φ4 ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.

##### A. Γενικές Οδηγίες

1. Περιεχόμενο και υπόχρεοι υποβολής του πίνακα.

Τον πίνακα αυτό υποβάλλουν τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) στην Ελλάδα και πραγματοποιούν:

α) Παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή στο άλλο κράτος μέλος και διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό. Ειδικότερα, στον πίνακα αναγράφονται και οι παραδόσεις αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο Κράτος Μέλος (π.χ. Βουλγαρία) τα οποία εισήχθησαν στην Ελλάδα από Τρίτη χώρα (π.χ. Κίνα) με απαλλαγή από το ΦΠΑ (χρησιμοποιώντας την τελωνειακή διαδικασία 42.00).

β) Μεταφορά αγαθών της επιχείρησής τους προς ένα άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει. Στην περίπτωση αυτή ως αριθμός μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή αναγράφεται αυτός που διαθέτουν ή του φορολογικού τους αντιπροσώπου στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς.

γ) Οιονεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις (τριγωνικές συναλλαγές). Η αξία αυτών καταχωρείται στην στήλη Παράδειγμα: Έστω τρεις υποκείμενοι (α, β, γ) εγκαταστημένοι αντίστοιχα σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη (Α, Β, Γ). Στην περίπτωση που ο α τιμολογεί αγαθά στον β και ο β τιμολογεί στον γ, ενώ τα αγαθά αποστέλλονται απευθείας από τον α στον γ, τότε έχουμε μια κανονική παράδοση από τον α στον β και μια οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση από τον β στον γ. Ο β δηλώνει το τιμολόγιο που εκδίδει στον γ στη στήλη 6 του πίνακα. Στην περίπτωση αυτή και τα τρία πρόσωπα πρέπει να διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους.

δ) παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 περ. α', και για τις οποίες ο λήπτης της υπηρεσίας διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος και είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου (πράξη λήπτη). Στα στοιχεία που υποβάλλονται με τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα δεν περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο στο κράτος μέλος του λήπτη των υπηρεσιών. Τα πρόσωπα αυτά πρέπει πριν από την πραγματοποίηση των πράξεων που δηλώνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, να εγγράφονται στο σύστημα VIES (με υποβολή δήλωσης «μεταβολών – μετάταξης» στη Δ.Ο.Υ.) και να επαληθεύουν μέσω του συστήματος αυτού τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών (σχετ. άρθρο 36 Κώδικα ΦΠΑ παρ. 5 και 5α) πριν από κάθε συναλλαγή.



2. Στον πίνακα δεν καταχωρούνται:

α) η εξαγωγή αγαθών σε χώρες που δεν ανήκουν στο έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και οι εξομοιούμενες με αυτές πράξεις των διεθνών μεταφορών (σχετ. άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ).

β) η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος και επιβαρύνονται με ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας ή απαλλάσσονται από το ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με λοιπές διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ πλην του άρθρου 28 (παρ.1α',γ').

Ενδεικτικά αναφέρονται:

- η παράδοση αγαθών από πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. πώληση παγίου από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που παρέχει αποκλειστικά ιατρικές υπηρεσίες),

- η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (στην περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις δεν είναι εγγεγραμμένες στο σύστημα VIES),

- η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας ή διοργανωτή δημοπρασίας, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, σύμφωνα με τα άρθρα 45 και 46 του Κώδικα Φ.Π.Α. (η παράδοση των αγαθών αυτών φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας).

γ) η παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Ελλάδα σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε άλλο κράτος μέλος εφόσον:

- ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας και η παρεχόμενη υπηρεσία: α) επιβαρύνεται με ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες εστίασης που εκτελούνται στην Ελλάδα) ή β) απαλλάσσεται από το ΦΠΑ (π.χ. δικαίωμα εισόδου σε εκπαιδευτικό σεμινάριο που πραγματοποιείται στην Ελλάδα) ή

- ο τόπος φορολογίας δεν είναι το εσωτερικό της χώρας και υπόχρεος στο φόρο δεν είναι ο λήπτης των υπηρεσιών αλλά αυτός που παρέχει την υπηρεσία (π.χ. παροχή υπηρεσιών που σχετίζεται με ακίνητο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος) ή

- ο τόπος φορολογίας δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των υπηρεσιών και οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από το φόρο στο κράτος μέλος του λήπτη (π.χ. παροχή νομικών υπηρεσιών σε υποκείμενο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος όπου οι νομικές υπηρεσίες απαλλάσσονται).

δ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται χωρίς αντιπαροχή (δωρεάν).

Φορολογητέα αξία:

α) Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

- Η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται (ανεξαρτήτως εάν αναφέρονται διακριτά στο τιμολόγιο) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων (όχι οι τόκοι υπερημερίας), καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

- Στην περίπτωση μεταφοράς αγαθών της επιχείρησης προς ένα άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις καθώς και οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών. Η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

Χρόνος δήλωσης των συναλλαγών:

Η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών δηλώνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο (ημερολογιακό μήνα) που ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο. Στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών.

Η ενδοκοινοτική παράδοση πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά και όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, κατά το χρόνο που αρχίζει η αποστολή των αγαθών. Στην περίπτωση που η αντιπαροχή εισπράττεται πριν την παράδοση των αγαθών ως προκαταβολή, ο χρόνος είσπραξης της προκαταβολής αποτελεί το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο και η συναλλαγή πρέπει να δηλωθεί στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (κατά το μέρος της είσπραξης).

Στην ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο και οι συναλλαγές πρέπει να δηλώνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα κατά το χρόνο α) πραγματοποίησης της παροχής των υπηρεσιών, β) είσπραξης στην περίπτωση που η αντιπαροχή εισπράττεται πριν την παροχή των υπηρεσιών ως προκαταβολή, γ) που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης, στην περίπτωση που η αντιπαροχή έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται περιοδικά.

Ειδικότερα η ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός για τις πράξεις αυτές κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους εφόσον:

α) πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά

τη λήξη του ημερολογιακού έτους και β) δεν συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής των. Η λήξη του ημερολογιακού έτους αποτελεί το χρόνο δήλωσης των πράξεων αυτών στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα κατά το μέρος που έχουν πραγματοποιηθεί. Οι εκπτώσεις που χορηγούνται και οι επιστροφές των αγαθών που πραγματοποιούνται, δηλώνονται κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

B. Χρόνος και τρόπος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

Γενικά.

Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας περιλαμβάνει τα στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση Α' και υποβάλλεται για κάθε ημερολογιακό μήνα για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010. Αν σε κάποια ημερολογιακή περίοδο ο υπόχρεος δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών, εκπτώσεις ή επιστροφές, δεν υποχρεούται να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Οι υπόχρεοι υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, μετά από αίτηση/εγγραφή τους στο ειδικό δίκτυο TAXISnet ([www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr)), πιστοποιούνται και λαμβάνουν όνομα και κωδικό χρήστη. Η πρόσβαση στο TAXISnet για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων είναι εφικτή με την χρήση των κωδικών αυτών. Ο συνδυασμός του ονόματος και του κωδικού χρήστη ταυτοποιεί το υπόχρεο πρόσωπο. Οι κωδικοί αποτελούν απόρρητο προσωπικό στοιχείο και επιτρέπεται μόνο στο υπόχρεο πρόσωπο να τους διαχειρίζεται και να τους μεταβάλλει, έτσι ώστε μόνο το ίδιο ή τα πρόσωπα της επιλογής του να είναι σε γνώση αυτών και να έχουν τη δυνατότητα χρήσης τους. Για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο ειδικό δίκτυο TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα μοναδικού αριθμού καταχώρησης των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Υποβολή του αρχικού εμπρόθεσμου πίνακα.

Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται από το υπόχρεο πρόσωπο αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου

TAXISnet . Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα. Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISnet) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων αυτοί θα υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. Η ηλεκτρονική υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μπορεί να πραγματοποιείται και στα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ). Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας που υποβάλλεται με ηλεκτρονικό τρόπο μπορεί να διαγραφεί και να υποβληθεί εκ νέου με ηλεκτρονικό τρόπο εφόσον η διαγραφή και η υποβολή πραγματοποιούνται πριν την καταληκτική ημερομηνία υποβολής.

Σε περίπτωση που το σύστημα TAXISnet δεν κάνει δεκτή τη διαγραφή και την υποβολή νέου αρχικού εμπρόθεσμου πίνακα, αυτός θεωρείται διορθωτικός και πρέπει να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. (σε έντυπη μορφή).

Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται από το υπόχρεο πρόσωπο υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ. στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ειδικότερα: α. τους υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., β. τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης. 16. Το ελληνικό Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

-Τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά το χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

-Τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.

-Τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.

-Την Τράπεζα της Ελλάδος.

Ως καταληκτική ημερομηνία, για την υποβολή των εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας, η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία υποβολής μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

Στην περίπτωση που το υπόχρεο για την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα πρόσωπο προβεί σε παύση εργασιών και στη συνέχεια σε νέα έναρξη εργασιών κατά τη διάρκεια του ίδιου ημερολογιακού μήνα, θα πρέπει να ενεργήσει ως εξής:

-κατά τη διακοπή των εργασιών, μαζί με τη δήλωση ΦΠΑ, θα υποβάλλει ηλεκτρονικά και έναν αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από την έναρξη του ημερολογιακού μήνα έως τη δήλωση της παύσης.

- κατά τη νέα έναρξη εργασιών, εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί πράξεις από το χρόνο της νέας έναρξης των εργασιών μέχρι το τέλος του ημερολογιακού μήνα, θα πρέπει να υποβάλει νέο αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ..

- Στην περίπτωση των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α'), για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων έχουν δοθεί διευκρινίσεις με την Εγκύκλιο 1091531/7453/1653/Δ0014/25.9.2009.

Υποβολή εκπρόθεσμου πίνακα, μη υποβολή πίνακα και μη ορθή απεικόνιση των συναλλαγών στον πίνακα.

α) Η υποβολή αρχικού εκπρόθεσμου ανακεφαλαιωτικού πίνακα, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα εφόσον υπάρχει υποχρέωση καθώς και η μη ορθή απεικόνιση των συναλλαγών στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που διαπιστώνεται από τον έλεγχο, αποτελούν παραβάσεις των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και υπόκεινται στο πρόστιμο που προβλέπεται από το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 (βλέπε και Εγκύκλιο ΠΟΛ.1317/2.12.1997).

β) Η υποβολή αρχικού εκπρόθεσμου ανακεφαλαιωτικού πίνακα γίνεται σε κάθε περίπτωση με έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. 24. Υποβολή διορθωτικού πίνακα. α) Ο διορθωτικός πίνακας υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. (σε έντυπη μορφή) χωρίς την καταβολή προστίμου (σχετ. Εγκύκλιο ΠΟΛ.1317/2.12.1997). β) Σε περίπτωση που κατά την αρχική υποβολή του πίνακα δεν δηλώθηκε συγκεκριμένη ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ή καταχωρήθηκε λανθασμένα το μητρώο ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου (το πρόθεμα της χώρας ή ο αριθμός) ή η φορολογητέα αξία, θα πρέπει να υποβληθεί διορθωτικός πίνακας.

Η συμπλήρωση του πίνακα γίνεται ως εξής:

-Στην περίπτωση καταχώρησης στην οποία:

α) ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου έχει καταχωρηθεί λανθασμένα ή

β) ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου και τα πεδία της φορολογητέας αξίας έχουν καταχωρηθεί λανθασμένα: θα γραφεί σε μία γραμμή ο λανθασμένος ΑΦΜ/ΦΠΑ, οι στήλες των αξιών που δεν είχαν καταχωρηθεί αξίες θα παραμείνουν κενές και στις στήλες των αξιών που είχαν καταχωρηθεί αξίες θα αναγραφεί ο αριθμός μηδέν (0), στην αμέσως επόμενη σειρά θα γραφεί ο ορθός ΑΦΜ/ΦΠΑ με τα σωστά στοιχεία φορολογητέας αξίας στις αντίστοιχες στήλες (συμπληρώνονται δύο γραμμές).

-Στην περίπτωση καταχώρησης που ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου έχει αναγραφεί σωστά ωστόσο υπάρχει λανθασμένη καταχώρηση όσον αφορά τα πεδία της φορολογητέας αξίας, θα αναγραφεί σε μία και μόνο σειρά εκ νέου ο ΑΦΜ/ΦΠΑ με τα σωστά ποσά στα πεδία της φορολογητέας αξίας.

-Στο διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα αναγράφονται μόνο οι γραμμές για τις οποίες υπάρχει λάθος στην καταχώρησή τους ενώ δεν αναγράφονται εκ νέου οι γραμμές για τις οποίες δεν υπάρχει λανθασμένη καταχώρηση στον αρχικά υποβληθέντα ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Γ. Συμπλήρωση των ενδείξεων του πίνακα.

Συμπλήρωση κωδ. 001 – 023 στην περίπτωση έντυπης υποβολής.

Κωδ.006: Γράψτε αναλυτικά τη χρονική περίοδο που αντιστοιχεί στο μήνα αναφοράς (π.χ. 01/03/2010 – 31/03/2010), ή το τρίμηνο αναφοράς στην περίπτωση που υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί πριν την 01/01/2010.

Κωδ.007: Διαγραμμίστε με X αν ο πίνακας είναι διορθωτικός.

Κωδ.008: Γράψτε το τρίμηνο (1,2,3,4) που περιλαμβάνει το μήνα αναφοράς, ή το τρίμηνο αναφοράς στην περίπτωση που υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας για τις ημερολογιακές περιόδους πριν την 01/01/2010, όπως συμπληρώθηκε στον κωδ.006, καθώς και τα δύο τελευταία ψηφία του ημερολογιακού έτους (π.χ. 1 / 10 για το πρώτο τρίμηνο του 2010).

Κωδ.009: Γράψτε ολογράφως το μήνα αναφοράς (π.χ. ΜΑΡΤΙΟΣ). Το πεδίο δεν συμπληρώνεται στην περίπτωση που στον κωδ.006 έχει αναγραφεί τρίμηνη ημερολογιακή περίοδος.

Κωδ.010: Συμπληρώστε με αριθμό το μήνα αναφοράς (π.χ. 03 για το Μάρτιο). Το πεδίο δεν συμπληρώνεται στην περίπτωση που στον κωδ.006 έχει αναγραφεί τρίμηνη ημερολογιακή περίοδος.

Για τη συμπλήρωση των κωδ. από 011 έως και 020 δεν χρειάζονται ιδιαίτερες διευκρινίσεις.

Κωδ.021: Το πεδίο συμπληρώνεται μόνο από τις Ανώνυμες Εταιρείες.



Κωδ.022: Διαγραμμίστε με (X) στο πεδίο επιβεβαιώνοντας ότι το νόμισμα συμπλήρωσης της δήλωσης είναι το ΕΥΡΩ.

Κωδ. 023: Γράψτε τον αύξοντα αριθμό σελίδας και το σύνολο των σελίδων. Αν συμπληρωθεί μόνο μια σελίδα θα γραφτεί η ένδειξη 01/01. Αν μία σελίδα εντύπου δεν επαρκεί για τις πράξεις που δηλώνονται, πρέπει να συμπληρωθούν και άλλες σελίδες του εντύπου. Αν π.χ. συμπληρωθούν συνολικά 3 σελίδες, στον κωδ. 023 και προκειμένου για τη δεύτερη σελίδα, θα γραφεί η ένδειξη 02/03.

β) Συμπλήρωση του Πίνακα Β'.

Για κάθε αντισυμβαλλόμενο θα χρησιμοποιείται μια μόνο σειρά, στην οποία θα αναγράφεται η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών που έγιναν από αυτόν μέσα στην ημερολογιακή περίοδο. Στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης πράξεων για τις οποίες τα στοιχεία της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους μέλους το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, η αξία θα μετατρέπεται σε «ευρώ» λαμβάνοντας υπόψη την ισοτιμία του νομίσματος του κράτους μέλους προς το «ευρώ», όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Πιο συγκεκριμένα:

στη στήλη (1) είναι προεκτυπωμένος ο αύξων αριθμός κάθε εγγραφής. Σε περίπτωση χρησιμοποίησης και δεύτερης, τρίτης, κ.λ.π. σελίδας για την ίδια ημερολογιακή περίοδο κάθε σελίδα θα έχει τη δική της αύξουσα αρίθμηση, όπως αυτή είναι προεκτυπωμένη.

Στη στήλη (2) αναγράφεται ονομαστικά η χώρα του αντισυμβαλλόμενου (π.χ. Ισπανία).

Στη στήλη (3) αναγράφεται το πρόθεμα της χώρας του αντισυμβαλλόμενου.

Στη στήλη (4) αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου.

Στη στήλη (5) γράφεται η αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (συνολική αξία).

Εφόσον για συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο και για συγκεκριμένο πρόσωπο πραγματοποιούνται μόνο εκπτώσεις ή επιστροφές, αυτές θα καταχωρούνται με αρνητικό πρόσημο. Σε περίπτωση που για συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο και για συγκεκριμένο πρόσωπο πραγματοποιούνται εκπτώσεις ή επιστροφές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις, οι συναλλαγές θα δηλώνονται αθροιστικά στην ίδια σειρά (η αξία των εκπτώσεων ή επιστροφών θα αφαιρείται από την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων). Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση αρνητικού αποτελέσματος αυτό θα αναγράφεται με αρνητικό πρόσημο (-), ενώ σε περίπτωση μηδενικού αποτελέσματος θα αναγράφεται ο αριθμός μηδέν (0).

Στη στήλη (6) (και μόνο σε αυτή) γράφεται η αξία των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές).

Στη στήλη (7) καταχωρείται η αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών. Στην περίπτωση χορήγησης εκπτώσεων οι συναλλαγές καταχωρούνται αθροιστικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη (5).

Τα επί μέρους αθροίσματα της στήλης (5),(6) και (7) αναγράφονται στα σύνολα σελίδας στη σειρά 26. Σε περίπτωση αρνητικού αποτελέσματος αυτό αναγράφεται με αρνητικό πρόσημο (-). Σημειώνεται ότι, εάν υποβληθεί δεύτερο, τρίτο κ.λπ. έντυπο για την ίδια ημερολογιακή περίοδο, σε κάθε σελίδα πρέπει να υπάρχει ξεχωριστό άθροισμα, χωρίς ποθενά να αναγραφεί το συνολικό άθροισμα όλων των σελίδων. Δηλαδή το άθροισμα της προηγούμενης σελίδας δεν μεταφέρεται στην επόμενη. Η δήλωση υπογράφεται από τον δηλούντα, το λογιστή του και τον υπάλληλο που παραλαμβάνει. Τα στοιχεία των φορολογουμένων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σε αρχείο, που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων, του φορολογικού απορρήτου. Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών ειδών και παροχής ηλεκτρολογικών υπηρεσιών με την επωνυμία ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, η οποία εδρεύει στην πόλη των Πατρών, με διεύθυνση κύριας εγκατάστασης Ζαίμη 28, Πάτρα και ΑΦΜ 119803228, άσκησε δραστηριότητα το τελευταίο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2015 και παρουσίασε τα εξής:

- ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 23% 20.000,00€
- ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 23% 10.000,00€
- ΔΑΠΑΝΕΣ, ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ 1.000,00€ ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ 230,00€
- ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΠΡΟΣ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ 3.000,00€
- ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ 2.000,00€
- ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ 10.000,00€
- ΕΝΔΟΙΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ 2.000,00€
- ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 5.000,00€

Με βάση τα δεδομένα αυτά θα συμπληρωθούν τα έντυπα Φ2, Φ4

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

---

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την διαδικασία των εξαγωγών. Περιγράψαμε όλες τις απαραίτητες για τις εξαγωγές λογιστικές και φορολογικές διαδικασίες.

Το καθεστώς εξαγωγών αφορά την έξοδο εμπορευμάτων από τον ελλαδικό χώρο με προορισμό χώρες είτε που ανήκουν στην ΕΕ είτε που δεν ανήκουν.

Αυτό συνεπάγεται την εφαρμογή των διατυπώσεων εξαγωγής, περιλαμβανομένων, όπου εφαρμόζεται, την καταβολή των δασμών εξαγωγής ή επιστροφών εξαγωγής και την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, π.χ. προσκόμιση των αδειών εξαγωγής, απαγορεύσεις, περιορισμοί κλπ.

Στην πρώτη περίπτωση πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές ενώ στην δεύτερη περίπτωση πρόκειται για εξαγωγές σε τρίτες χώρες.

Δηλαδή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών είναι η παράδοση αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους του κράτους μέλους παράδοσης αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους,

Καθώς ο φορολογικός κώδικας και το νομικό πλαίσιο αλλάζει σε συνεχή ρυθμό προσπαθήσαμε να ενσωματώσουμε όλες τις πρόσφατες αλλαγές σχετικά με την φορολογική διαδικασία που αφορά τις εξαγωγές προϊόντων και υπηρεσιών.

Για την καλύτερη κατανόηση των όσων θεωρητικά καταγράψαμε, στο τέλος της εργασίας αυτής υπάρχουν πρακτικές εφαρμογές λογιστικής αντιμετώπισης των εξαγωγών αλλά επίσης πρακτική εφαρμογή εξαγωγών με την συμπλήρωση των απαραίτητων φορολογικών εντύπων.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ**

---

---

---

### **ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ**

ΙΩΑΝΝΟΥ Ζ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ, ΟΔΗΓΟΣ ΕΞΑΓΩΓΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ, 2005

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., ΑΘΗΝΑ, 2015

### **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

[http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters\\_Manual\\_GR\\_v9.pdf](http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters_Manual_GR_v9.pdf)

[http://europedia.moussis.eu/books/Book\\_2/5/14/02/02/index.tkl?lang=gr&s=1&e=10](http://europedia.moussis.eu/books/Book_2/5/14/02/02/index.tkl?lang=gr&s=1&e=10)

<http://www.mindev.gov.gr/wp-content/uploads/2013/06/Dinstance-Sales-GUIDE.pdf>

<http://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=429F230D528CD500.1D031AEA53&version=2015/08/10>

<http://www.eea.gr/gr/el/articles/i-forologia-poliseon-se-idiotes-xoron-tis-ee-kai-kai-triton-xoron>

<http://taxpress.gr/archives/30970>

[http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters\\_Manual\\_GR\\_v9.pdf](http://trawbor.eu/wp-content/uploads/2014/12/D-3-2-1-Exporters_Manual_GR_v9.pdf)

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22207>

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

---

---

ΠΟΛ 1247/2015

ΘΕΜΑ: «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθ. ΠΟΛ. 1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β΄ 1808/21.8.2015 ΑΓΓΔΕ)».

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη: 1. Τις κάτωθι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000–ΦΕΚ 248 Α΄), όπως ισχύει: α) του άρθρου 24, β) του άρθρου 28. 3. Τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/26.7.2013τ. Α΄) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως ισχύει. 4. Τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. 251/ 24–12–2014 τ. Α΄) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». 5. Τις διατάξεις του άρθρου 164 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. 6. Την με αριθ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (Φ.Ε.Κ. 130/28.1.2013 τ. Β΄ και 372/19.2.2013 τ. Β΄) κοινή απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών». 7. Την απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ΑΝ.ΥΠ.ΟΙΚ.0003412 ΕΞ 2015/22.10.2015 (ΦΕΚ Β΄ 2294/22.10.2015) για τον ορισμό Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. 8. Την ανάγκη προσαρμογών νομοτεχνικού χαρακτήρα λόγω μεταβολών του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄), καθώς και την ανάγκη διευθέτησης προβλημάτων που προέκυψαν από την εφαρμογή της. 9. Το γεγονός ότι από την απόφαση αυτή δεν προκαλείται δαπάνη εις βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Τροποποιούμε και συμπληρώνουμε τη με αριθ. ΠΟΛ.1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β΄ 1808/21.8.2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές ως κατωτέρω:

1. Η περίπτωση α) του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «α) Δεν έχουν υποπέσει σε παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α΄ 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α΄), όπως ισχύει. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού αρκεί μόνο η διαπίστωσή τους, χωρίς να απαιτείται και η οριστικοποίησή τους.».

2. Στο άρθρο 3, το τρίτο εδάφιο «Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.» αντικαθίσταται ως ακολούθως «Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με τις διατάξεις τις παρούσας, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.».

3. Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, περ. β΄, η φράση «Η αξία εξαγωγής», αντικαθίσταται με τη φράση «Η αξία παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο, το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής».

4. Στο άρθρο 4 προστίθεται νέα παράγραφος 3 ως ακολούθως: «3. Πριν τη λήξη της περιόδου για την οποία έχει χορηγηθεί το όριο με τις διατάξεις της παρούσας, και εφόσον το όριο αυτό δεν έχει ακόμα εξαντληθεί, δύναται ο υποκείμενος του άρθρου 1 να χρησιμοποιεί και νέα ή νέες σειρές ΕΔΔΑ, υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει προηγηθεί ενημέρωση της ΔΟΥ με την υποβολή σχετικής γνωστοποίησης ως το επισυναπτόμενο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 9».

5. Στο άρθρο 8, η φράση «παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013», αντικαθίσταται με τη φράση «παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α΄ 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α΄), όπως ισχύει». 6. Στο άρθρο 9 η παράγραφος 3 αναριθμείται σε 4 και προστίθεται νέα παράγραφος 3 ως ακολούθως: «Στις περιπτώσεις, στις οποίες δικαιούχα πρόσωπα μέχρι τις 31/10/2015, έχουν υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο είχε χορηγηθεί το όριο απαλλαγής, δύνανται κατ' εξαίρεση των διατάξεων των άρθρων 2 περίπτωση γ΄ και 8, και όσον αφορά την εν λόγω

υπέρβαση, να εφαρμόσουν τη διαδικασία της παρούσας, με την προϋπόθεση ότι η αξία των Ε.Δ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί για το διάστημα αυτό αφορά όριο που θα μπορούσε να καλύπτεται με βάση το συνολικό ποσό χωρίς ΦΠΑ των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης. Στην περίπτωση αυτή το όριο που χρησιμοποιήθηκε μετά τη λήξη της δωδεκάμηνης ισχύος του Ε.Δ.Δ.Α. αφαιρείται από αυτό της επόμενης περιόδου.»<sup>13</sup>.

ΠΟΛ 1167/2015

ΘΕΜΑ: Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

ΑΠΟΦΑΣΗ Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις κάτωθι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. Ν.2859/2000-ΦΕΚ 248 Α'), όπως ισχύει: α) του άρθρου 24, β) του άρθρου 28.
2. Τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/26.7.2013 τ.Α') "Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις", όπως ισχύει.

---

<sup>13</sup> <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22207>



3. Τις διατάξεις των κάτωθι αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών: α) της αριθ. πρωτ. 1103551/8478/A0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 (ΦΕΚ 675 Β'), β) της αριθ. πρωτ. 1017949/693/165/0014/ΠΟΛ.1075/13.3.1995 (ΦΕΚ 212 Β'), γ) της αριθ. πρωτ. 1058757/2754/791/A0014/ΠΟΛ.1155/6.6.1995 (ΦΕΚ 527 Β'), δ) της αριθ. πρωτ. 1083791/3558/1071/0014/ΠΟΛ.1198/13.7.1995 (ΦΕΚ 650 Β'), ε) της αριθ. πρωτ. 1107479/5132/1534/0014/ΠΟΛ.1272/17.10.1996 (ΦΕΚ 993 Β'), στ) της αριθ. πρωτ. 1064690/3772/713/A0014/ΠΟΛ.1206/31.7.2002 (ΦΕΚ 1073 Β'), ζ) της αριθ. πρωτ. 1035115/1060/254/A0014/ΠΟΛ.1061/26.3.2008 (ΦΕΚ 581 Β').

4. Τις διατάξεις της Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1229/20.11.2014 (ΦΕΚ 3329 Β').

5. Τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Φ.Ε.Κ. 251/ 24-12-2014 τ.Α') "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις".

6. Τις διατάξεις του άρθρου 164 της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ

7. Την με αριθ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (Φ.Ε.Κ. 130/28.1.2013 τ. Β' και 372/ 19.2.2013 τ. Β') Κοινή Απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών "Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών".

8. Την πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου αρ. 20 της 25.6.2014 (τ. Υ.Ο.Δ.Δ. 360/25.6.2014) «Επιλογή και διορισμός Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

9. Τα αιτήματα επιχειρήσεων και φορέων για επανεξέταση του τρόπου χορήγησης του ορίου απαλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη και τα αποτελέσματα της 82ης Σύσκεψης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής Φ.Π.Α. (30.11.2007).

10. Το γεγονός ότι από την απόφαση αυτή δεν προκαλείται δαπάνη εις βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε: Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

Άρθρο 1 Δικαιούχα πρόσωπα Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

### Άρθρο 2

Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία κατά την διαχειριστική περίοδο στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποια από τις τρεις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους: α) Δεν έχουν υποπέσει σε παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α' 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού αρκεί μόνο η διαπίστωσή τους, χωρίς να απαιτείται και η οριστικοποίησή τους. β) Δεν έχουν κάνει χρήση «ΕΙΔΙΚΟΥ ΔΙΠΛΟΥΤΥΠΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ» χωρίς προηγούμενη έγκριση. γ) Δεν έχουν κάνει υπέρβαση του ορίου της απαλλαγής που έχει χορηγηθεί ή του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.

### Άρθρο 3

Υπολογισμός του ορίου απαλλαγής Η συνολική αξία των πράξεων που δύναται να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από το φόρο σε μία δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά το δωδεκάμηνο που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα ο οποίος προηγείται της αίτησης που υποβάλλει ο υποκείμενος για την έγκριση της απαλλαγής. Το όριο που χορηγείται ισχύει για το επόμενο της έγκρισης δωδεκάμηνο. Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλασσόμενων πράξεων με τις διατάξεις της παρούσας, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση. Για κάθε νέα αίτηση ο υπολογισμός του χορηγούμενου ορίου

ακολουθεί τον ανωτέρω κανόνα της μη υπέρβασης των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του δωδεκαμήνου που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται της αίτησης.

#### Άρθρο 4

Διαδικασία έγκρισης του ορίου απαλλαγής 1. Ο υποκείμενος στο φόρο που προτίθεται να τύχει απαλλαγής του Φ.Π.Α. για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων Φ.Π.Α., καθώς και για τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα κάτωθι στοιχεία: α) Έντυπη αίτηση, όπως το υπόδειγμα 1. Η αίτηση αφού πρωτοκολληθεί καταχωρείται, σε ειδικό βιβλίο - Μητρώο, όπως το υπόδειγμα 4. β) Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών, οι οποίες θεωρούνται οριστικοποιημένες και δεν έχουν ακυρωθεί κατά το κρινόμενο διάστημα, όπως το υπόδειγμα 2, στην οποία αναγράφονται ανά Τελωνείο Εξαγωγής, τα κάτωθι στοιχεία όπως προκύπτουν από τα αποδεικτικά εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (μήνυμα IΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής») i. Ο αριθμός καταχώρησης (MRN) των διασαφήσεων εξαγωγής, Η χώρα εξαγωγής, Η αξία παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο, το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής, Σύνολο αξίας εξαγωγών. ii. Από το σύνολο της παραπάνω αξίας αφαιρούνται τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές ή ακυρώσεις που πραγματοποιήθηκαν την περίοδο αναφοράς. iii. Η συνολική αξία των αποδείξεων λιανικής πώλησης οι οποίες είναι θεωρημένες από το τελωνείο εξόδου, για παραδόσεις σε ταξιδιώτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.1 περ. β. γ) Συγκεντρωτική κατάσταση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως το υπόδειγμα 3, στην οποία αναγράφονται, ανά κράτος μέλος και Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., η συνολική καθαρή αξία των παραδόσεων μόνο για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα παραδόσεων, έως την ημερομηνία υποβολής της αίτησης. Επίσης στην κατάσταση αυτή αναγράφεται η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των περιόδων για τις οποίες έχουν ήδη υποβληθεί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων. 2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας και αφού λάβει υπόψη του τα δεδομένα: i) Των ανωτέρω συγκεντρωτικών καταστάσεων β και γ, ii) Των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αφορούν το κρινόμενο χρονικό διάστημα, iii) Την κατάσταση Εξαγωγών από τα Στοιχεία Τελωνείων (ICISnet) στο Taxis, εκδίδει άμεσα απόφαση για την έγκριση του ορίου απαλλαγής σύμφωνα με τα

οριζόμενα στο άρθρο 3, όπως το υπόδειγμα 5, ή απόφαση για την απόρριψη του αιτήματος, όπως το υπόδειγμα 6. Οι αποφάσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων. 3. Πριν τη λήξη της περιόδου για την οποία έχει χορηγηθεί το όριο με τις διατάξεις της παρούσας, και εφόσον το όριο αυτό δεν έχει ακόμα εξαντληθεί, δύναται ο υποκείμενος του άρθρου 1 να χρησιμοποιεί και νέα ή νέες σειρές ΕΔΔΑ, υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει προηγηθεί ενημέρωση της ΔΟΥ με την υποβολή σχετικής γνωστοποίησης ως το επισυναπτόμενο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 9

## Άρθρο 5

Υπολογισμός ορίου νέων ή μετασχηματιζόμενων δικαιούχων προσώπων

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας απόφασης θεωρούνται ως νέα ή νεοσύστατα πρόσωπα, τα πρόσωπα εκείνα που υπέβαλαν δήλωση έναρξης εργασιών και δεν έχει παρέλθει, έως την υποβολή της αίτησης για τη χορήγηση ορίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α., ένα πλήρες ημερολογιακό δωδεκάμηνο. Επίσης νέα θεωρούνται και εκείνα που έχουν υποβάλει μεν δήλωση έναρξης εργασιών αλλά δεν έχει συμπληρωθεί ένα πλήρες ημερολογιακό δωδεκάμηνο από την πραγματοποίηση της πρώτης εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης, μέχρι την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται του μήνα υποβολής της αίτησης. Για τον προσδιορισμό, την πρώτη φορά, κατά τα ανωτέρω, του ορίου απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του προηγούμενου της αίτησης ημερολογιακού τριμήνου που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται του μήνα υποβολής της αίτησης. Το όριο αυτό ισχύει μέχρι εξαντλήσεώς του και όχι πέραν της συμπλήρωσης του πρώτου ημερολογιακού δωδεκαμήνου από την ημερομηνία έγκρισης για τη χορήγησή του. Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη του χρονικού διαστήματος για το οποίο χορηγήθηκε, ο υποκείμενος έχει τη δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση. Για κάθε νέα αίτηση ο υπολογισμός του χορηγούμενου ορίου ακολουθεί τον ανωτέρω κανόνα της μη υπέρβασης των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του τριμήνου που προηγείται της αίτησης. Μετά την συμπλήρωση του πρώτου δωδεκαμήνου το όριο προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3 της παρούσας.

2. Προκειμένου για δικαιούχα πρόσωπα που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή και δεν έχουν συμπληρώσει πλήρη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, το όριο της απαλλαγής του άρθρου 3 της παρούσας προσδιορίζεται με βάση τη συνολική αξία των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων που έχουν πραγματοποιηθεί από το πρόσωπο που προήλθε από το μετασχηματισμό, από της συστάσεως του μέχρι τον προηγούμενο μήνα της υποβολής της αίτησης, προσαυξημένης με την αξία των πράξεων αυτών που είχαν πραγματοποιηθεί από κάθε ένα από τα δικαιούχα πρόσωπα που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν κατά το αμέσως προηγούμενο διάστημα που υπολείπεται για τη συμπλήρωση μίας πλήρους δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου.

## Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8. Άρθρο 7 Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής

1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους. Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο

παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ. Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.» Άρθρο 8 Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου Εφόσον, μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής, διαπιστωθούν παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α' 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει, σε βάρος των δικαιούχων προσώπων, ή εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν κάνει χρήση «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση, ή υπέρβαση του χορηγηθέντος ορίου, ή υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, η χορηγηθείσα έγκριση ανακαλείται. Η ανάκληση πραγματοποιείται με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στο υπόδειγμα 7, καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων και ισχύει έως τη συμπλήρωση του δωδεκαμήνου για το οποίο έχει συμπληρωθεί το όριο. Η Απόφαση αυτή κοινοποιείται στον υποκείμενο σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης ανάκλησης ο υποκείμενος δεν έχει δυνατότητα χρησιμοποίησης του «Ε.Δ.Δ.Α.».

## Άρθρο 9

### Λοιπές ρυθμίσεις

1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου.
2. Κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας, Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής που χρησιμοποιούνται από της επιχειρήσεις εξακολουθούν να ισχύουν έως την εξάντλησή του ορίου ή παρέλευσης του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.
3. Στις περιπτώσεις, στις οποίες δικαιούχα πρόσωπα μέχρι τις 31/10/2015, έχουν υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο είχε χορηγηθεί το όριο απαλλαγής, δύνανται κατ' εξαίρεση των διατάξεων των άρθρων 2 περίπτωση γ' και 8, και όσον αφορά την εν λόγω υπέρβαση, να

εφαρμόσουν τη διαδικασία της παρούσας, με την προϋπόθεση ότι η αξία των Ε.Δ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί για το διάστημα αυτό αφορά όριο που θα μπορούσε να καλύπτεται με βάση το συνολικό ποσό χωρίς ΦΠΑ των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης. Στην περίπτωση αυτή το όριο που χρησιμοποιήθηκε μετά τη λήξη της δωδεκάμηνης ισχύος του Ε.Δ.Δ.Α. αφαιρείται από αυτό της επόμενης περιόδου<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/21604>