

Παράρτημα.

Παραδείγματα συμπλήρωσης της διασάφησης εξαγωγής

Παράδειγμα 1

Εμπορεύματα πωλούνται από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελλάδα) στον Β (εγκατεστημένο στην Τουρκία) με όρους παράδοσης βάσει των οποίων ο πωλητής (Α) αναλαμβάνει την παράδοση των εμπορευμάτων στην Τουρκία και, ως εκ τούτου, έχει την εξουσία να αποφασίσει την εξαγωγή των εμπορευμάτων εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης.

Τα εμπορεύματα εξάγονται από την Ελλάδα στην Τουρκία.

Στην περίπτωση αυτή υπάρχει απευθείας πώληση από εταιρία εγκατεστημένη στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός τελωνειακού εδάφους της Ένωσης. Ως εκ τούτου, ο πωλητής μπορεί να ενεργήσει ως εξαγωγέας διότι είναι εγκατεστημένος εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης και έχει την εξουσία να αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

Η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του Α που ενεργεί ως εξαγωγέας

Θέση 44: Κωδικός 1732/ΑΦΜ Έλληνα πωλητή Α

Εναλλακτικά, ο Α θα μπορούσε να εκχωρήσει βάσει σύμβασης, συμφωνητικού ή έγγραφης εντολής την εξουσία στον Γ (εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ένωσης) να ενεργήσει ως εξαγωγέας. Στην περίπτωση αυτή, η διασάφηση θα συμπληρωνόταν ως εξής:

Θέση 2: EORI του Γ που ενεργεί ως εξαγωγέας

Θέση 44: Κωδικός 1732/ΑΦΜ Έλληνα πωλητή Α,

Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Επίσης, το τιμολόγιο που συμπληρώνεται στη θέση 44 είναι αυτό που εκδίδει ο Έλληνας πωλητής Α και δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Παράδειγμα 2

Εμπορεύματα πωλούνται από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελβετία ο οποίος για σκοπούς ΦΠΑ έχει λάβει ΑΦΜ στη χώρα μας μέσω φορολογικού αντιπροσώπου) στον Β (εγκατεστημένο στην Τουρκία).

Τα εμπορεύματα εξάγονται από την Ελλάδα (όπου ο Α έχει το κέντρο διανομής του) προς την Τουρκία.

Με βάση τους όρους παράδοσης που περιλαμβάνονται στη σύμβαση πώλησης, ο πωλητής Α έχει την εξουσία να αποφασίσει την εξαγωγή των εμπορευμάτων στην Τουρκία. Ωστόσο, ο Α δεν μπορεί να ενεργήσει ως εξαγωγέας διότι δεν είναι εγκατεστημένος εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης.

Ο Α εκχωρεί βάσει σύμβασης, συμφωνητικού ή έγγραφης εντολής την εξουσία στον Γ (εγκατεστημένο στη Γερμανία π.χ. μεταφορική εταιρεία) να ενεργήσει ως εξαγωγέας.

Η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του Γ εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος που ενεργεί ως εξαγωγέας

Θέση 44: Κωδικός 1742/ΑΦΜ φορολογικού αντιπροσώπου πωλητή Α εγκατεστημένου εκτός ΕΕ,

Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Επίσης, στη θέση αυτή συμπληρώνεται ο αριθμός του τιμολογίου του Α (κωδικός Ν380), που εκδίδεται με την αναγραφή του ΑΦΜ που έχει ληφθεί στη χώρα μας το οποίο δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ σύμφωνα και με τις λοιπές προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1203/20126 απόφασης ΓΓΔΕ.

Παράδειγμα 3

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι οι διεθνείς όροι παράδοσης εμπορευμάτων (incoterms) ρυθμίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών σε μία σύμβαση πώλησης (αγοραστή και πωλητή) χωρίς όμως να επιλύουν όλα τα θέματα που αφορούν μία σύμβαση πώλησης. Ως εκ τούτου, δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για θέματα μεταβίβασης εμπορευμάτων ή να καθορίσουν τη φορολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων. Στο πλαίσιο αυτό, με σκοπό την αποφυγή παρερμηνειών, παρατίθενται κατωτέρω παραδείγματα για τις περιπτώσεις όπου πωλούνται αγαθά από πρόσωπο εγκατεστημένο στη χώρα μας σε πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός ΕΕ με τον όρο ex factory.

Το παράδειγμα που ακολουθεί αποσαφηνίζει περαιτέρω τον τρόπο συμπλήρωσης της διασάφησης και εφαρμογής των περί ΦΠΑ απαλλακτικών διατάξεων στην περίπτωση εξαγωγής εμπορευμάτων με όρους παράδοσης ex-works, λαμβάνοντας υπόψη την ευελιξία που παρέχει ο ορισμός του εξαγωγέα στους εμπλεκόμενους επιχειρηματικούς εταίρους να καθορίσουν το πρόσωπο που θα ενεργήσει ως εξαγωγέας για τελωνειακούς σκοπούς.

Εμπορεύματα πωλούνται από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελλάδα) στον Β (εγκατεστημένο στην Τουρκία) και τα εμπορεύματα παραδίδονται με τον όρο ex-works ή ex-factory (εκ του εργοστασίου) στις εγκαταστάσεις του πωλητή στην Ελλάδα.

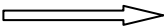
Τα εμπορεύματα εξάγονται από την Ελλάδα στην Τουρκία.

Διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

Περίπτωση 1

Ελλάδα

Τουρκία

A  B

Έστω ότι στη σύμβαση πώλησης μεταξύ του Α και Β αναφέρεται ότι:

- η πώληση θα γίνει με τον όρο ex-factory ή ex-works, δηλαδή παράδοση των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις του Α με υποχρέωση καταβολής του συμφωνηθέντος τιμήματος από τον Β στον Α,
- ο Α αναλαμβάνει τις διατυπώσεις εξαγωγής των εμπορευμάτων και υποβάλλει το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής,

Η περίπτωση αυτή αφορά μία κλασική περίπτωση εξαγωγής όπου αγαθά παραδίδονται (πωλούνται) από έλληνα πωλητή σε αγοραστή εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα. Συνεπώς το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) εκδίδεται από τον Α χωρίς ΦΠΑ (με την τήρηση και των λοιπών προϋποθέσεων της ΠΟΛ. 1203/2016 Απόφασης ΓΓΔΕ) και το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβάλλεται από τον έλληνα πωλητή (Α).

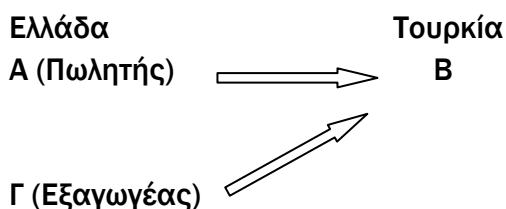
Η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του Α εξαγωγέα εγκατεστημένου στην Ελλάδα

Θέση 44: Κωδικός 1732/ΑΦΜ Έλληνα πωλητή (Α)

Κωδικός Ν380/Τιμολόγιο που εκδίδεται με ελληνικό ΑΦΜ χωρίς ΦΠΑ

Περίπτωση 2



Έστω ότι στη σύμβαση πώλησης μεταξύ του Α και Β αναφέρεται ότι:

- η πώληση θα γίνει με τον όρο ex-factory ή ex-works, δηλαδή παράδοση των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις του Α με υποχρέωση καταβολής του συμφωνηθέντος τιμήματος από τον Β στον Α,
- ο Γ αναλαμβάνει τις διατυπώσεις εξαγωγής των εμπορευμάτων και υποβάλλει το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής, βάσει εκχώρησης του δικαιώματος από τον Β.

Σύμφωνα με τη σύμβαση πώλησης μεταξύ του Α και του Β, ο Α δεν έχει καμία υποχρέωση μεταφοράς ή εξαγωγής των αγαθών. Ο Β οφείλει να παραλάβει τα εμπορεύματα στον κατονομαζόμενο και συμφωνηθέντα μεταξύ τους τόπο και να καταβάλλει το τίμημα για την αγορά. Επομένως, η συναλλαγή αυτή αποτελεί μία παράδοση (πώληση) αγαθών στο εσωτερικό της χώρας η οποία επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Ωστόσο, ο Β δεν μπορεί να είναι εξαγωγέας, αφού δεν είναι εγκατεστημένος στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Για τον λόγο αυτό, ο Β εκχωρεί βάσει σύμβασης, συμφωνητικού ή έγγραφης εντολής την εξουσία στον Γ να αναλάβει τις διατυπώσεις εξαγωγής. Ο Γ μπορεί να είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος, αρκεί να συμμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 1(19) του Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446.

Βάσει των ανωτέρω, το τιμολόγιο εκδίδεται από τον Α με ΦΠΑ και το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβάλλεται από τον Γ. Στην περίπτωση αυτή, η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

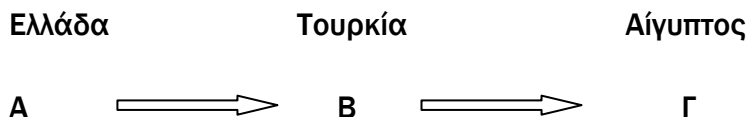
Θέση 2: EORI του Γ εξαγωγέα εγκατεστημένου στη χώρα μας ή σε άλλο κράτος μέλος

Θέση 44: Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Ο Τούρκος αγοραστής (B) δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, συνεπώς δεν είναι απαραίτητο να συμπληρωθεί ο κωδικός N380.

Σημειώνουμε ότι όσον αφορά τη φορολογική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση εφαρμόζεται κατά περίπτωση το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1203/2016, αναφορικά με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου εφόσον τηρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις της εν λόγω απόφασης.

Παράδειγμα 4



Έστω ότι υπάρχει σύμβαση πώλησης μεταξύ προσώπου εγκατεστημένου στην Ελλάδα με πρόσωπο εγκατεστημένο στην Τουρκία B. Τα αγαθά βρίσκονται στην Ελλάδα και αποστέλλονται από τη χώρα μας σε άλλο υποκείμενο πρόσωπο Γ εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα (Αίγυπτο). Στην περίπτωση που από τη σύμβαση ή από συμφωνητικό ή έγγραφη εντολή προκύπτει η εκχώρηση της εξουσίας να αναλάβει τις διατυπώσεις εξαγωγής ο Έλληνας A, τότε το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) εκδίδεται από τον A χωρίς ΦΠΑ (με την τήρηση και των λοιπών προϋποθέσεων της ΠΟΛ 1203/2016 Απόφασης ΓΓΔΕ) και το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβάλλεται από τον Έλληνα πωλητή (A).

Η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του A Έλληνα εξαγωγέα

Θέση 44: Κωδικός 1732/ΑΦΜ Έλληνα πωλητή (A)

Κωδικός N380/Τιμολόγιο που εκδίδεται με Ελληνικό ΑΦΜ χωρίς ΦΠΑ
Θέση 8: τα στοιχεία του προσώπου Γ που πραγματικά παραλαμβάνει τα εμπορεύματα

Στην περίπτωση που στα πλαίσια της ανωτέρω συναλλαγής τα αγαθά παραλαμβάνονται από το εγκατεστημένο στην τρίτη χώρα πρόσωπο B στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια πωλούνται σε πρόσωπο Γ εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα (Αίγυπτο), τότε η πράξη της παράδοσης των αγαθών από τον A στον B επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Επιπλέον, η πώληση των αγαθών από τον B στον Γ αποτελεί παράδοση προς εξαγωγή και το σχετικό τιμολόγιο από τον B στον Γ αναφέρει το ΑΦΜ που λαμβάνει ο B στη χώρα μας μέσω φορολογικού αντιπροσώπου και δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Ο B όπως έχουμε αναφέρει, δεν μπορεί να είναι εξαγωγέας, αφού δεν είναι εγκατεστημένος στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Συνεπώς εκχωρεί την εξουσία σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος να αναλάβει τις διατυπώσεις εξαγωγής. Στην περίπτωση αυτή, η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του εγκατεστημένου στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος εξαγωγέα

Θέση 44: Κωδικός 1742/ΑΦΜ φορολογικού αντιπροσώπου πωλητή B εγκατεστημένου εκτός ΕΕ

Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/2016 εγκύκλιο διαταγή, σε περιπτώσεις όπου πραγματοποιούνται παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας προς μη εγκατεστημένα στη χώρα μας πρόσωπα με σκοπό την μετέπειτα εξαγωγή τους σε τρίτη χώρα, απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ στη χώρα μας με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 Α.Υ.Ο. ή μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. **Παράδειγμα 5**

Εμπορεύματα πωλούνται από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελλάδα) στον Β (εγκατεστημένο στην Ιταλία) και στη συνέχεια τα εμπορεύματα πωλούνται από τον Β στον Γ (εγκατεστημένο στην Τουρκία). Τα εμπορεύματα εξάγονται από την Ελλάδα στην Τουρκία και οι διατυπώσεις εξαγωγής πραγματοποιούνται στην Ελλάδα.

Ο Α διαθέτει σύμβαση πώλησης με τον Β με την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των εμπορευμάτων. Στη συνέχεια, ο Β ως νέος κύριος των εμπορευμάτων και βάσει της σχετικής σύμβασης πώλησης με τον Γ, του μεταβιβάζει τα εμπορεύματα. Στο σημείο αυτό διακρίνονται διάφορες περιπτώσεις που σχετίζονται με τον ορισμό του εξαγωγέα αλλά και τη φορολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων. Παρακάτω παρουσιάζονται τρεις από τις περιπτώσεις αυτές:

Α΄ περίπτωση:

Ο Β αποκτά τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας και βάσει της σύμβασης πώλησης που διαθέτει με τον αγοραστή Γ ενεργεί ως εξαγωγέας δεδομένου ότι έχει την εξουσία να αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα θα μεταφερθούν στην Τουρκία. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο πώλησης του Έλληνα πωλητή (Α) προς τον Β εκδίδεται με ΦΠΑ, ενώ το τιμολόγιο που εκδίδει ο Β προς τον Γ (Τούρκο αγοραστή) είναι χωρίς ΦΠΑ και αναγράφεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής, σύμφωνα με την περίπτωση 5β της ανωτέρω 4 σχετικής εγκυκλίου).

Η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του Β εξαγωγέα εγκατεστημένου στην Ιταλία

Θέση 44: Κωδικός 1734/ΑΦΜ πωλητή Β εγκατεστημένου στην Ιταλία που έχει αποδοθεί στη χώρα μας

Κωδικός Ν380/Τιμολόγιο του Β προς τον Γ στο οποίο αναγράφεται το ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας ο Β

Β΄ Περίπτωση

Ο Β εκχωρεί βάσει σύμβασης πώλησης, συμφωνητικού ή έγγραφης εντολής την εξουσία στον Α να ενεργήσει ως εξαγωγέας των εμπορευμάτων του Β στην Τουρκία (στον Γ). Εφόσον εφαρμόζεται η περίπτωση 5α της ανωτέρω (4) σχετικής εγκυκλίου, και η εξαγωγή πραγματοποιείται με το τιμολόγιο που έχει εκδώσει ο Α, το τιμολόγιο πώλησης του Έλληνα πωλητή (Α) εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ και αναγράφεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής. Η διασάφηση δεν περιλαμβάνει αναφορά στο εγκατεστημένο στην Ιταλία πρόσωπο (Β) και συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του Α εξαγωγέα εγκατεστημένου στην Ελλάδα

Θέση 44: Κωδικός 1708/ΑΦΜ του Α εγκατεστημένου στην Ελλάδα πωλητή (ΠΟΛ.1167/2013).

Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Γ΄ Περίπτωση

Ο Β εκχωρεί βάσει σύμβασης πώλησης, συμφωνητικού ή έγγραφης εντολής την εξουσία στον Α να αποφασίσει την εξαγωγή των εμπορευμάτων στην Τουρκία (στον Γ). Η εξαγωγή πραγματοποιείται με το τιμολόγιο του Β προς τον Γ, το οποίο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ και αναγράφεται στη θέση 44 της διασάφησης. Συνεπώς ο Α είναι ο εξαγωγέας και ο Β είναι ο πωλητής, οπότε η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

Θέση 2: EORI του Α εξαγωγέα εγκατεστημένου στην Ελλάδα

Θέση 44: Κωδικός 1734/ΑΦΜ πωλητή Β εγκατεστημένου σε άλλο κράτος-μέλος που λαμβάνεται στη χώρα μας

Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Σημειώνουμε ότι στην περίπτωση αυτή, η παράδοση από τον Α στον Β επιβαρύνεται με ΦΠΑ και ο Β λαμβάνει ΑΦΜ στη χώρα μας.