



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ε.Φ.Κ & Φ.Π.Α
ΤΜΗΜΑ Δ': Φ.Π.Α ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ

ΑΔΑ :

Αθήνα, 1 Μαρτίου 2017

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΦΚΦ Δ 1032572 ΕΞ 2017

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Χ. Γεώργα

Τηλέφωνο : 210 69.87.409

Fax : 210 69.87.408

E-mail : vat-customs@2001.
syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Όπως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ : Διευκρινίσεις επί της αριθ. πρωτ. ΔΕΦΚΦ Δ 1181343 ΕΞ/09.12.2016 εγκυκλίου - παράδοση (πώληση) εμπορευμάτων με όρους ex factory (εκ του εργοστασίου)

ΣΧΕΤ. : Η με αριθ. πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ/26.04.2016 εγκύκλιος

Με σκοπό την αποφυγή παρερμηνειών της εν θέματι εγκυκλίου που δημιουργούν προβλήματα στους οικονομικούς φορείς που δραστηριοποιούνται στον τομέα των εξαγωγών και επειδή η υπηρεσία μας έχει γίνει αποδέκτης πληθώρας ερωτημάτων, διευκρινίζονται περαιτέρω τα ακόλουθα :

Η από 09.12.2016 εγκύκλιος με αναφορά στο παράδειγμα που περιλαμβάνεται στην αρχικά εκδοθείσα σχετική εγκύκλιο της εξαγωγής :

(α) αναφέρεται σε περίπτωση παράδοσης (πώλησης) εμπορευμάτων από έλληνα πωλητή σε εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα αγοραστή με όρο ex works ή ex factory όπου τα εμπορεύματα παραλαμβάνονται στο εσωτερικό της χώρας από τον αγοραστή και εν συνέχεια είτε εξάγονται από το πρόσωπο αυτό είτε πωλούνται στο εσωτερικό της χώρας.

Συνεπώς, η εν λόγω εγκύκλιος δεν θίγει μία κλασσική περίπτωση εξαγωγής όπου αγαθά παραδίδονται (πωλούνται) από έλληνα πωλητή σε εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα αγοραστή με όρο ex works ή ex factory, το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ, το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβάλλεται από τον έλληνα πωλητή (θέση 2 εξαγωγέας) και τα εμπορεύματα έχουν αποδεδειγμένα εξέλθει του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε δηλ. ο έλληνας πωλητής-εξαγωγέας διαθέτει το σχετικό ηλεκτρονικό μήνυμα επιβεβαίωσης της εξαγωγής από το μηχανογραφικό σύστημα τελωνείων.

(β) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ένα τιμολόγιο με όρο ex factory ή ex works δεν επιβαρύνεται αυτοδικαίως με φόρο προστιθεμένης αξίας αλλά κάθε συναλλαγή εξετάζεται ξεχωριστά όπως και οι υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων προσώπων (πωλητή και αγοραστή) σε κάθε συναλλαγή και το πρόσωπο που υποβάλλει το οικείο τελωνειακό παραστατικό.

Διευκρινίζεται επίσης 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. Οι όροι παράδοσης εμπορευμάτων δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για θέματα μεταβίβασης εμπορευμάτων ή να καθορίσουν τη φορολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων.

Κατόπιν των ανωτέρω και προς περαιτέρω αποσαφήνιση των αναφερομένων στις σχετικές εγκυκλίους παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα τα οποία καλύπτουν :

(α) μία τυπική περίπτωση εξαγωγής

(β) την περίπτωση του παραδείγματος 9 της εγκυκλίου εξαγωγής (αριθ. πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ/26.04.2016)

με συγκεκριμένα δεδομένα για την πώληση-τιμολόγηση του εμπορεύματος, τη διακίνηση του εμπορεύματος, την τήρηση διατυπώσεων εξαγωγής και τη φορολογική μεταχείριση των συναλλαγών.

(α) Τυπική περίπτωση εξαγωγής

Πώληση εμπορευμάτων από τον Α εγκατεστημένο στην Ελλάδα στον Β εγκατεστημένο στην Τουρκία. Στη σύμβαση πώλησης μεταξύ του Α και Β αναφέρεται ότι :

- η πώληση θα γίνει με τον όρο ex factory ή ex works δηλ. παράδοση του εμπορεύματος στις εγκαταστάσεις του Α με υποχρέωση καταβολής του συμφωνηθέντος τιμήματος από τον Β στον Α,
- ο Α αναλαμβάνει τις διατυπώσεις εξαγωγής του εμπορεύματος και υποβάλλει το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής,
- ο Β αναλαμβάνει το κόστος της μεταφοράς των εμπορευμάτων αναθέτοντας την μεταφορά των αγαθών σε μεταφορική εταιρεία.

Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο από τον Α στον Β θα εκδοθεί χωρίς ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση ότι οι διατυπώσεις εξαγωγής γίνονται στον όνομα του Α και τα εμπορεύματα εγκαταλείπουν το έδαφος της Ε.Ε. δηλ. ο Α διαθέτει το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Ολοκλήρωση εξαγωγής»

(β) Περίπτωση - παραδείγματος 9 εγκυκλίου εξαγωγής (αριθ. πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ/26.04.2016)

Πώληση εμπορευμάτων από τον Α εγκατεστημένο στην Ελλάδα στον Β εγκατεστημένο στην Τουρκία. Στη σύμβαση πώλησης μεταξύ του Α και Β αναφέρεται ότι :

- η πώληση θα γίνει με τον όρο ex factory ή ex works δηλ. παράδοση του εμπορεύματος στις εγκαταστάσεις του Α με υποχρέωση καταβολής του συμφωνηθέντος τιμήματος από τον Β στον Α,
- ο Α δεν έχει καμία περαιτέρω υποχρέωση έναντι του Β, δηλ. ο Α δεν έχει καμία συμβατική υποχρέωση αναφορικά με το εάν τα εμπορεύματα (κυριότητας του Β) στη συνέχεια θα

πωληθούν και θα παραμείνουν στην Ελλάδα ή αν θα πωληθούν σε πρόσωπο εκτός ΕΕ και θα μεταφερθούν σε τρίτη χώρα,

- ο Α δεν αναλαμβάνει τις διατυπώσεις εξαγωγής.

Στην περίπτωση αυτή, η παράδοση (πώληση) από τον Α στον Β θεωρείται πώληση στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Σε συνέχεια της ανωτέρω πώλησης, εάν τα εμπορεύματα (κυριότητας πλέον του εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα Β) :

- πωληθούν σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στο εσωτερικό της χώρας, η παράδοση (πώληση) του εμπορεύματος αποτελεί παράδοση στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνεται με ΦΠΑ.
- πωληθούν σε πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε, η παράδοση (πώληση) του εμπορεύματος αποτελεί παράδοση προς εξαγωγή και το σχετικό τιμολόγιο (από τον Β σε άλλο πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε) δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση ότι το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβληθεί από τον Β με ορισμό έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου και φορολογικού αντιπροσώπου.

Ευνόητο είναι ότι τα ανωτέρω παραδείγματα είναι ενδεικτικά και δεν δύνανται να καλύψουν όλες τις περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων που προορίζονται προς εξαγωγή και τη συνακόλουθη φορολογική μεταχείριση αυτών από πλευράς επιβάρυνσης ή μη με ΦΠΑ.

Οι ενδιαφερόμενοι οικονομικοί φορείς και τελωνειακές αρχές στις οποίες απευθύνεται η παρούσα παρακαλούνται για την πιστή τήρηση των διατάξεων της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας και νομοθεσίας ΦΠΑ, των σχετικών κανονιστικών πράξεων καθώς και την εξέταση των δεδομένων κάθε συναλλαγής.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Γ. ΠΙΤΣΙΑΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**A. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

Τελωνεία Α' & Β' Τάξεως

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Τελωνειακές Περιφέρειες
2. ΕΛ.Υ.Τ Αττικής και Θεσσαλονίκης
3. Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
4. Σ.Δ.Ο.Ε
5. Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου
6. Αποδέκτες Πίνακα Η'
7. Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ'
8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ'

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών κ. Ευκλ. Τσακαλώτου
2. Γραφείο Αναπληρωτή Υφυπουργού Οικονομικών κ. Αικ. Παπανάτσιου
3. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων κ. Γ. Πιτσιλή
4. Γραφείο Γεν. Δ/ντριας Τελωνείων & Ε.Φ.Κ κ. Ειρ. Γιαλούρη
5. Γραφείο Γεν. Δ/ντη Φορολογικής Διοίκησης
6. Δ/νση Ε.Φ.Κ & Φ.Π.Α
7. Δ/νση Τελωνειακών Διαδικασιών
8. Δ/νση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων
9. Δ/νση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων
10. Δ/νση Ηλεκτρονικού Τελωνείου
11. Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α': Φ.Π.Α
12. Δ/νση Ελέγχων
13. Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων - Τμήμα Β' : Τελωνειακών Θεμάτων
14. Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης - Τμήμα Γ' : Τελωνειακών Εφαρμογών
15. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε