



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΥΠΗΡΕΤΟΥΜΕ ΠΙΣΤΑ  
ΔΗΜΟΣΙΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ  
ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ



# Εγχειρίδιο οδηγιών και μελέτης περιπτώσεων απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά τη διαδικασία της εξαγωγής

ΑΘΗΝΑ, ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2023

## Πίνακας Περιεχομένων

1. Ορισμοί και έννοιες.....	6
2. Εισαγωγή.....	8
3. Παράδοση (πώληση) αγαθών προς εξαγωγή μέσω συνήθους τελωνειακής διαδικασίας εξαγωγής.....	13
3.1 Πρακτικά παραδείγματα εξαγωγών .....	17
3.2. Ερωτήσεις/Απαντήσεις σε ειδικά θέματα ΦΠΑ που συνδέονται με την συνήθη τελωνειακή διαδικασία εξαγωγής.....	24
4. Παράδοση (πώληση) αγαθών προς εξαγωγή μέσω Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας (ΕΛΤΑ Α.Ε.).....	31
4.1 Ερώτημα για αποστολές με ΕΛΤΑ.....	32
5. Αποστολές μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς .....	34
5.1 Ερωτήματα εξαγωγών μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς .....	35
6. Εξαγωγή & πρόσθετες απαλλακτικές διατάξεις του ΦΠΑ .....	37
6.1 Πρακτικά παραδείγματα εξαγωγών αγαθών που βρίσκονται σε ανασταλτικά καθεστάτα	39
7. Σχετικές Αναφορές - Χρήσιμοι σύνδεσμοι.....	44

## Περιεχόμενα Σχημάτων-Διαγραμμάτων

Σχήμα 1. Τρόπος εξαγωγής.....	12
Σχήμα 2. Απεικόνιση περιπτώσεων της ΠΟΛ.1167/2013.....	23
Σχήμα 3. Παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, πώληση σε άλλο ΚΜ και απευθείας εξαγωγή.....	28
Σχήμα 4. Εξαγωγή αγαθών από τελωνειακή αποθήκευση.....	40
Διάγραμμα 1. Προσδιορισμός του εξαγωγέα και του πωλητή.....	10

## Περιεχόμενα Πινάκων

Πίνακας 1. Κωδικοί συμπλήρωσης στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής.....	15
Πίνακας 2. Νομοθετικό πλαίσιο ΕΔΕ Εξαγωγής.....	16
Πίνακας 3. Νομοθετικό πλαίσιο αποστολής αγαθών μέσω ΕΛΤΑ.....	32
Πίνακας 4. Νομοθετικό πλαίσιο αποστολής αγαθών μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς .....	34

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πρώτη έκδοση του «Εγχειριδίου οδηγιών και μελέτης περιπτώσεων απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά τη διαδικασία της εξαγωγής» εντάσσεται στο πλαίσιο του στρατηγικού στόχου της ΑΑΔΕ για τη συνεχή βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και των επιχειρήσεων της χώρας και ειδικότερα για την παροχή ορθής, έγκυρης και ακριβούς πληροφόρησης στους οικονομικούς φορείς και στους εν γένει συναλλασσόμενους, σε θέματα αρμοδιότητας των υπηρεσιών της.

Το παρόν Εγχειρίδιο, το οποίο συντάχθηκε από την καθ' ύλην αρμόδια υπηρεσία της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.), αποσκοπεί στη συγκέντρωση και καταγραφή, με συνοπτικό και κατανοητό τρόπο, των σημαντικότερων θεμάτων αρμοδιότητας των Τελωνειακών υπηρεσιών, που αφορούν τη διαδικασία απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εξαγωγή, στο πλαίσιο της αμφίδρομης επικοινωνίας της ΑΑΔΕ με τους οικονομικούς φορείς και τους πολίτες.

Η παροχή υπηρεσιών υψηλού επιπέδου αποτελεί σημείο αναφοράς για την Τελωνειακή υπηρεσία, η οποία, με την εφαρμογή εκσυγχρονισμένων και απλουστευμένων διαδικασιών, σε συνοχή με την κείμενη εθνική και ευρωπαϊκή νομοθεσία και τις διεθνείς πρακτικές, έχει ως κύριο άξονα προσανατολισμού της την ενίσχυση του διασυνοριακού εμπορίου και της εξωστρέφειας της ελληνικής οικονομίας.

Για το λόγο αυτό, οι τελωνειακές υπηρεσίες καταβάλουν κάθε προσπάθεια για να συμβάλλουν στην ανάπτυξη των επενδύσεων και εν γένει στον εξαγωγικό προσανατολισμό των ελληνικών επιχειρήσεων.

Ο Προϊστάμενος της  
Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων & ΕΦΚ

**Κωνσταντίνος Μουρτίδης**



**Σύνταξη Περιεχομένου:**

Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.):

Διεύθυνση Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) & Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Τμήμα Ε' – Φ.Π.Α. Εισαγωγών – Εξαγωγών

Τηλ: 210-6987417, 409, 471

**Επιμέλεια έκδοσης:**

Γενική Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού & Οργάνωσης (Γ.Δ.Α.Δ.Ο.)

Διεύθυνση Οργάνωσης (Δ.ΟΡΓ.)

Τμήμα Δ' – Παρακολούθησης και Εφαρμογής Διοικητικής Νομοθεσίας

## 1. Ορισμοί και έννοιες

**«Εξαγωγέας» =>** α) ο ιδιώτης που μεταφέρει εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, όταν τα εμπορεύματα αυτά περιέχονται στις προσωπικές αποσκευές του ιδιώτη, ή

β) στις περιπτώσεις που δεν ισχύει το στοιχείο α):

i) το πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, έχει την εξουσία να αποφασίσει και έχει αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το εν λόγω τελωνειακό έδαφος ή

ii) οποιοδήποτε πρόσωπο εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, το οποίο είναι συμβαλλόμενο μέρος της σύμβασης δυνάμει της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το εν λόγω τελωνειακό έδαφος.

**«Τελωνείο εξαγωγής» =>** το τελωνείο στο οποίο υποβάλλεται η διασάφηση εξαγωγής ή η διασάφηση επανεξαγωγής για εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

**«Τελωνείο εξόδου» =>** είναι το οριζόμενο από τις τελωνειακές αρχές τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και υποβάλλονται σε τελωνειακούς ελέγχους όσον αφορά στην εφαρμογή των διατυπώσεων εξόδου και στους κατάλληλους ελέγχους βάσει των κινδύνων δηλ. το τελευταίο τελωνείο πριν τα εμπορεύματα εγκαταλείψουν το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, εκτός εξαιρέσεων/παρεκκλίσεων (

**«Τιμολογιακή αξία» =>** η αξία της παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αυτή αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο το οποίο δηλώνεται στη θέση 22 επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής.

**«Εμπορικά αγαθά» =>** αγαθά που είναι αντικείμενο πώλησης από επαχθή αιτία, από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

**«Εμπορεύματα σε ταχυδρομικές αποστολές» =>** εμπορεύματα που περιέχονται σε ταχυδρομικά δέματα και μεταφέρονται από ταχυδρομικό φορέα ή υπό την ευθύνη του, σύμφωνα με τις διατάξεις της σύμβασης της Παγκόσμιας Ταχυδρομικής Ένωσης, εκτός από τα αντικείμενα αλληλογραφίας.

**«Αντικείμενα αλληλογραφίας» =>** επιστολές, ταχυδρομικές κάρτες, επιστολές για τυφλούς και έντυπα που δεν υπόκεινται σε εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς (άρθρα 138 & 141 του κατ' Εξουσιοδότηση Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446) .

**«Ταχυμεταφορά» =>** μεταφορά μεμονωμένων ειδών από ή υπό την ευθύνη παρόχου υπηρεσιών ταχυμεταφορών.

**«Πάροχος υπηρεσιών ταχυμεταφορών»** => φορέας ο οποίος παρέχει ολοκληρωμένες υπηρεσίες που περιλαμβάνουν την ταχεία και καθορισμένη χρονικά παραλαβή, τη μεταφορά, τον εκτελωνισμό και την παράδοση δεμάτων, με ταυτόχρονο εντοπισμό της θέσης και συνεχή έλεγχο επί των εν λόγω ειδών, καθ' όλη τη διάρκεια παροχής της υπηρεσίας.





## 2. Εισαγωγή

Με τον όρο εξαγωγή, αναφερόμαστε στην παράδοση (πώληση) αγαθών σε τρίτες χώρες, δηλαδή εκτός εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.).

Γενικά, τα αγαθά μπορούν να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της ένωσης με τέσσερις (4) τρόπους/διαδικασίες:

- Εξαγωγή
- Επανεξαγωγή
- Επανεξαγωγή από ελεύθερες ζώνες και προσωρινή αποθήκευση
- Εξαγωγή μετά από διαμετακόμιση

Ο παρών οδηγός επικεντρώνεται στην **εξαγωγή ενωσιακών αγαθών** σε τρίτες χώρες εκτός ΕΕ, συνεπεία πώλησης.

Με τις αλλαγές που έχουν επέλθει στην ενωσιακή τελωνειακή νομοθεσία, η έννοια του εξαγωγέα διευρύνθηκε και παρέχεται πλέον μεγαλύτερη ευελιξία ως προς την επιλογή του προσώπου που μπορεί να ενεργεί ως εξαγωγέας για τελωνειακούς σκοπούς, όσον αφορά πάντα σε εξαγωγές εμπορευμάτων που δεν μεταφέρονται από ιδιώτη στις προσωπικές του αποσκευές.

### Τι άλλαξε;

Σύμφωνα με το άρθρο 1 (19) του κατ' Εξουσιοδότηση Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446, όπως τροποποιήθηκε με τον κατ' Εξουσιοδότηση Κανονισμό (ΕΕ) 2018/1063, **ο εξαγωγέας θα πρέπει να είναι εγκατεστημένος στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης** και να έχει την εξουσία να αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περίπτωση (β) του άρθρου 5 (31) του Κανονισμού (ΕΕ) 952/2013, ως **«πρόσωπο εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης»** ορίζεται το νομικό πρόσωπο ή η ένωση προσώπων που έχει στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης την καταστατική του έδρα, την κεντρική του διοίκηση ή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση.

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 5 (32) του ανωτέρω κανονισμού, η **«μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση»** ορίζεται ως σταθερός τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας στον οποίο βρίσκονται σε μόνιμη βάση οι αναγκαίοι ανθρωπίνοι και τεχνικοί πόροι και μέσω του οποίου πραγματοποιούνται εν όλω ή εν μέρει οι σχετικές με τα τελωνεία πράξεις ενός προσώπου.

Συνεπώς, ένα πρόσωπο που δεν είναι εγκατεστημένο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εξαγωγέας για τελωνειακούς σκοπούς και επομένως τα στοιχεία του δεν μπορούν να συμπληρώνονται στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής.

Ωστόσο, για σκοπούς ΦΠΑ, το πρόσωπο το οποίο δικαιούται να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης αγαθών με απαλλαγή από τον φόρο και το οποίο θα πρέπει κατά συνέπεια να διαθέτει το αποδεικτικό εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, προκειμένου

να αιτιολογήσει την απαλλαγή, **είναι ο πωλητής των αγαθών, ανεξάρτητα αν αναφέρεται ή όχι στη θέση 2 της διασάφησης ως εξαγωγέας.**

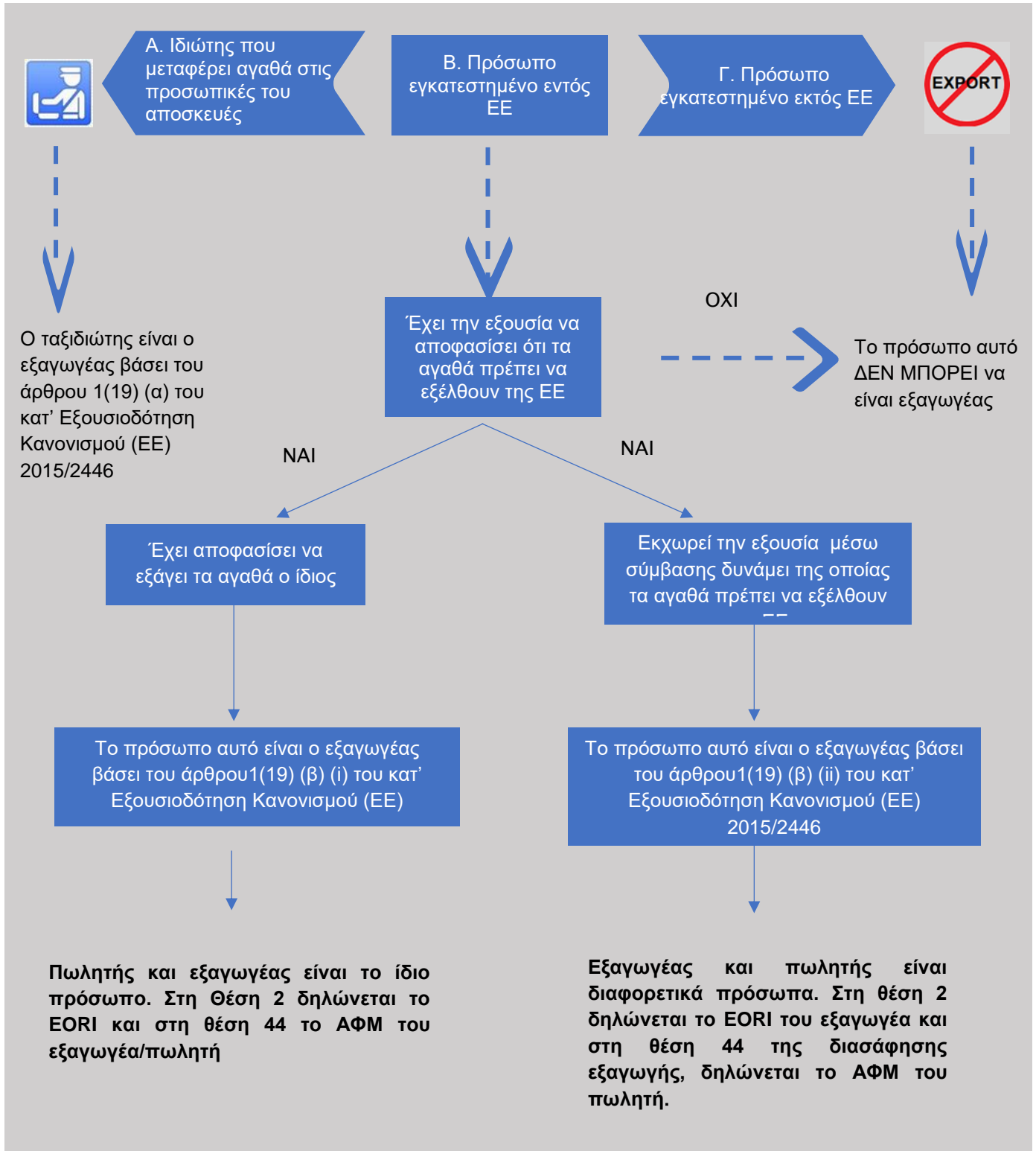
Επομένως, σε κάθε περίπτωση, ο πωλητής των αγαθών, είτε ενεργεί ο ίδιος ως εξαγωγέας είτε εκχωρεί το δικαίωμα σε άλλο πρόσωπο να ενεργήσει ως εξαγωγέας, εκδίδει τιμολόγιο πώλησης χωρίς ΦΠΑ και αναγράφει στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής τον ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας<sup>1</sup>.

Όπως γίνεται κατανοητό, η έννοια του «εξαγωγέα» δεν ταυτίζεται πάντα με την έννοια του «πωλητή», δηλαδή του προσώπου που κατά τις διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ δικαιούται απαλλαγής κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή. Αναλυτικά οι περιπτώσεις αυτές περιγράφονται στο παρακάτω Διάγραμμα.



<sup>1</sup> Για μη εγκατεστημένα στη χώρα μας πρόσωπα, οδηγίες για την υποχρέωση ή μη απόκτησης ΑΦΜ κατά την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων εξαγωγής παρέχονται στην ενότητα iii της ΠΟΛ.1125/2016 (ΑΔΑ: 791ΨΗ-Π3Α) εγκυκλίου.

Διάγραμμα 1. Προσδιορισμός του εξαγωγέα και του πωλητή



### **Ποια είναι τα οφέλη για τις επιχειρήσεις και την εθνική οικονομία;**

Η δυνατότητα διαχωρισμού του εξαγωγέα από τον πωλητή των αγαθών, προσφέρει πληθώρα νέων επιλογών για τις επιχειρήσεις με πολλά πλεονεκτήματα, όπως ενδεικτικά:

- ➔ Μείωση του κόστους μεταφοράς και εκτελωνισμού για τους πωλητές των αγαθών, αφού πλέον με μια διασάφηση εξαγωγής είναι δυνατό να εξάγονται αποστολές πλέον του ενός πωλητή.
- ➔ Βέλτιστη αξιοποίηση των πόρων της εφοδιαστικής αλυσίδας για τις επιχειρήσεις.
- ➔ Αύξηση κύκλου εργασιών για τις εταιρίες του μεταφορικού και εφοδιαστικού κλάδου, αφού μπορούν να αναλαμβάνουν την αποστολή των αγαθών ως εξαγωγείς, όχι μόνο για τις ελληνικές επιχειρήσεις, αλλά και σε ευρωπαϊκό επίπεδο.
- ➔ Ανάπτυξη υποδομών διαμετακομιστικού εμπορίου και αποθήκευσης.
- ➔ Ανάπτυξη συνεργιών αμοιβαίας ωφέλειας για διάφορους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας της χώρας μας.

Επιπλέον, η εξαγωγική δραστηριότητα προσφέρει πλεονεκτήματα για τις επιχειρήσεις, όπως ευελιξία, ενίσχυση της ανταγωνιστικότητάς, αύξηση του κύκλου εργασιών, μείωση του κόστους.

Οι αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, συνδράμουν με τους διαθέσιμους πόρους τους σε κανονιστικό πλαίσιο και στελεχιακό δυναμικό προκειμένου για:

- ➔ Ταχύτερη διεκπεραίωση της διαδικασίας τελωνισμού και ταχεία παράδοση των εμπορευμάτων από το αρμόδιο τελωνείο.
- ➔ Δυνατότητα προσκόμισης των εμπορευμάτων και διενέργειας τελωνειακών ελέγχων στις εγκαταστάσεις του οικονομικού φορέα.
- ➔ Μείωση χρόνου επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, με διασύνδεση τελωνειακών και φορολογικών συστημάτων.
- ➔ Δυνατότητα σύνδεσης εξαγωγών με λοιπές απαλλακτικές διαδικασίες του ΦΠΑ, όπως η τελωνειακή αποθήκευση, το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής της ΠΟΛ.1167/2015 (Β' 1808, ΑΔΑ:64ΒΥΗ-584) Απόφασης που προσφέρει άμεση απαλλαγή από τον φόρο για αγορές αγαθών από εξαγωγικές επιχειρήσεις κτλ.

### **Με ποιους τρόπους μπορώ να εξάγω;**

Για αποστολές αγαθών που η αξία τους δεν ξεπερνάει τα 1.000 ευρώ:

Ο πωλητής/εξαγωγέας μπορεί να αποστείλει τα αγαθά σε τρίτη χώρα είτε μέσω εταιρίας ταχυμεταφορών με υποβολή του προβλεπόμενου παραστατικού ΕΔΕ Άνευ Στατιστικής αξίας είτε μέσω Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε.) με υποβολή της τελωνειακής δήλωσης CN23. Εναλλακτικά, μπορεί να χρησιμοποιήσει το καθεστώς της συνήθους εξαγωγής, υποβάλλοντας διασάφηση εξαγωγής στο κατά τόπο αρμόδιο τελωνείο εξαγωγής.

Για αποστολές οι οποίες υπερβαίνουν σε αξία τα 1.000 €:

Τηρούνται υποχρεωτικά οι τυπικές διατυπώσεις εξαγωγής.

Για τις μη εμπορικές αποστολές, δηλαδή για εμπορεύματα που περιέχονται σε αποστολές και αποστέλλονται από ιδιώτη σε ιδιώτη, χωρίς κανένα εμπορικό χαρακτήρα, καθώς επίσης και για αποστολές δειγμάτων που διατίθενται δωρεάν από υποκείμενο σε φόρο σε πελάτες στην τρίτη χώρα ως εμπορεύματα εμπορικού χαρακτήρα που δεν υπερβαίνουν τα 1.000 € σε αξία: Προβλέπονται διαφορετικές διαδικασίες εξαγωγής, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην υπ' αριθ. Ε.2006/2023 (ΑΔΑ:6ΠΕ346ΜΠ3Ζ-ΔΒΣ) εγκύκλιο «Εφαρμογή διατάξεων του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα στην εξαγωγή ορισμένων εμπορευμάτων και μη υποβολή του εθνικού παραστατικού ΕΔΕ Άνευ Στατιστικής Εξαγωγής για τις περιπτώσεις αυτές».

Σχήμα 1. Τρόποι εξαγωγής



### 3. Παράδοση (πώληση) αγαθών προς εξαγωγή μέσω συνήθους τελωνειακής διαδικασίας εξαγωγής

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ. (ν. 2859/2000, Α' 248, «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.»), η πράξη με την οποία αγαθά παραδίδονται (πωλούνται) από εγκατεστημένα στην Ε.Ε. πρόσωπα σε αγοραστές, κάτοικους τρίτων χωρών, απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., εφόσον τα αγαθά αυτά εξάγονται από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

Για την απαλλαγή αυτή προβλέπεται η τήρηση συγκεκριμένων διαδικασιών από τον πωλητή/εξαγωγέα. Ειδικότερα, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στην ΠΟΛ.1203/2016 (Β' 4396, ΑΔΑ:ΩΡ0ΖΗ-Ν3Μ) Απόφαση για την απαλλαγή της παράδοσης αγαθών προς εξαγωγή απαιτείται:

- ➔ Υποβολή διασάφησης εξαγωγής από τον πωλητή στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού συστήματος (ΟΠΣ) της ΑΑΔΕ,
- ➔ Το τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – ΑΡΘΡΟ 24 ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής,
- ➔ Το ποσό του τιμολογίου συμπληρώνεται στη θέση 22 της διασάφησης εξαγωγής,
- ➔ Ο πωλητής διαθέτει στο αρχείο του το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό **μήνυμα ΙΕ599** «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» ως δικαιολογητικό της απαλλαγής ΦΠΑ,
- ➔ Απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής, από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης.

Σημειώνεται ότι η υποβολή αποδεικτικού της μεσολαβούσας τράπεζας, από το οποίο να προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, δεν αποτελεί προαπαιτούμενο για την ολοκλήρωση των διατυπώσεων εξαγωγής και τη βεβαίωση της φυσικής εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (αποστολή του μηνύματος ΙΕ599). Το αποδεικτικό της μεσολαβούσας τράπεζας απαιτείται να τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα και να επιδεικνύεται κατά τον έλεγχο των τελωνειακών ή φορολογικών αρχών.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η συμπλήρωση και υποβολή της διασάφησης αποτελεί ευθύνη και ισοδυναμεί με δέσμευση όσον αφορά την ακρίβεια των στοιχείων αυτής, οπότε πρέπει να τηρείται κάθε υποχρέωση που αφορά την υπαγωγή των εκάστοτε εμπορευμάτων στο καθεστώς της εξαγωγής, συμπεριλαμβανομένης της γνησιότητας των υποστηρικτικών της διασάφησης εγγράφων.

Συνεπώς είναι σημαντικό να συμπληρώνονται σωστά τα προβλεπόμενα πεδία της διασάφησης εξαγωγής και ιδίως της θέσης 44, υπό το πρίσμα του νέου ορισμού του εξαγωγέα και λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις που απορρέουν από την τελωνειακή νομοθεσία, τη νομοθεσία για τη φορολογική μεταχείριση των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εξαγωγής

αλλά και τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να διαθέτει στο αρχείο του κάθε υποκείμενος στο φόρο πωλητής, ως δικαιολογητικά της απαλλαγής από ΦΠΑ.

Διευκρινίζουμε ότι η παράδοση αγαθών στην χώρα μας που αποτελούν αντικείμενο εξαγωγής αποτελεί φορολογητέα πράξη για τη διενέργεια της οποίας πέραν των άλλων απαιτείται η λήψη ΑΦΜ στη χώρα μας. Στις περιπτώσεις που τα εμπορεύματα, λόγω του τρόπου μεταφοράς τους, απλά διέρχονται από το εσωτερικό της χώρας μας και η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στη χώρα μας από εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος εξαγωγέα, δεν απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ, καθώς δεν πρόκειται για φορολογητέα πράξη στη χώρα μας. Στην περίπτωση αυτή, οι διατυπώσεις εξαγωγής πραγματοποιούνται μόνο με τον αριθμό EORI του πωλητή-εξαγωγέα που συμπληρώνεται στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής.

Ωστόσο, στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας προς μη εγκατεστημένα στη χώρα μας πρόσωπα, με σκοπό την εξαγωγή τους σε τρίτη χώρα, απαιτείται:

- εφόσον το πρόσωπο είναι εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος, η απόκτηση ΑΦΜ στη χώρα μας, είτε βάσει της ΠΟΛ.1113/2013 (Β' 1252) Απόφασης είτε μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου
- εφόσον το πρόσωπο είναι εγκατεστημένο σε Τρίτη χώρα, η απόκτηση ΑΦΜ στη χώρα μας, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από τη δήλωση του EORI στην προβλεπόμενη θέση του τελωνειακού παραστατικού, θα πρέπει ο ΑΦΜ που έχει λάβει το εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος πρόσωπο ή το ΑΦΜ μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου να δηλώνεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής.

Συγκεντρωτικά, οι κυριότεροι κωδικοί που πρέπει ανά περίπτωση να συμπληρώνονται στη θέση 44, αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 1. Κωδικοί συμπλήρωσης στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής

ΔΕΦΚ & ΦΠΑ Τμήμα Ε΄-ΦΠΑ Εισαγωγών εξαγωγών	Κωδικός	Περιγραφή
	1732	ΑΦΜ εγκατεστημένου στην Ελλάδα πωλητή
	1734	ΑΦΜ εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος πωλητή, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας
	1742	ΑΦΜ εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα πωλητή, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου
	1744	ΑΦΜ εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος πωλητή, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου
	1708	ΑΦΜ εγκατεστημένου στην Ελλάδα πωλητή (ΠΟΛ. 1167/2013)
	1948	Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Ενδεικτικά, αν εξαγωγέας εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος έχει αποκτήσει ΑΦΜ στη χώρα μας και υποβάλλει διασάφηση εξαγωγής στην Ελλάδα για αγαθά που έχει αγοράσει ο ίδιος εντός της χώρας, τότε στη θέση 44 συμπληρώνεται ο κωδικός 1734 (ΑΦΜ εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος πωλητή, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας).

Κατ' αναλογία, αν ο ίδιος εξαγωγέας, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος, αντί για την απόκτηση ΑΦΜ στη χώρα μας είχε ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, τότε η ανωτέρω διαδικασία θα παρέμενε ίδια, εκτός από τη θέση 44, όπου θα έπρεπε να συμπληρωθεί ο κωδικός 1744 (ΑΦΜ εγκατεστημένου σε άλλο ΚΜ πωλητή, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου).

Περισσότερες πληροφορίες και οδηγίες σχετικά με την τήρηση των τελωνειακών διατυπώσεων της εξαγωγής έχουν δοθεί με εγκυκλίους, όπως με την αριθ. Ε.2003/2021 (ΑΔΑ:ΩΖ6Ε46ΜΠ3Ζ-Μ75) εγκύκλιο .



Πίνακας 2. Νομοθετικό πλαίσιο ΕΔΕ Εξαγωγής

ΔΕΦΚ & ΦΠΑ Τμήμα Ε'-ΦΠΑ Εισαγωγών εξαγωγών	Θεσμικό πλαίσιο	Άρθρο 24 του ν. 2859/2000	Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, η πράξη με την οποία αγαθά παραδίδονται (πωλούνται) από εγκατεστημένα στην ΕΕ πρόσωπα σε αγοραστές, κάτοικους τρίτων χωρών, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, εφόσον τα αγαθά αυτά εξάγονται από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.
	Κανονιστικό πλαίσιο	ΠΟΛ.1203/2016	(Β' 4396/2016, ΑΔΑ:ΩΡ0ΖΗ-Ν3Μ Απόφαση), όροι και προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή.
	Εγκύκλιοι	ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ 2016/26.4.2016 (ΑΔΑ: ΩΨΜ6Η-ΔΡΧ)	Οδηγίες εφαρμογής της αριθ. ΔΤΔ Α 1181957 ΕΞ 2016/9-12-2016 (Β' 4092, ΑΔΑ: 7ΦΖΜΗ-265).
		Ε.2003/2021 (ΑΔΑ:ΩΖ6Ε46ΜΠ3Ζ-Μ75)	Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του ορισμού του εξαγωγέα και την ορθή συμπλήρωση της διασάφησης κατά την τήρηση των τελωνειακών διατυπώσεων εξαγωγής.

### 3.1 Πρακτικά παραδείγματα εξαγωγών

#### Παράδειγμα 1 - Εξαγωγή από Έλληνα πωλητή

Εμπορεύματα πωλούνται από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή) στον Β (εγκατεστημένο στην Ινδία). Ο πωλητής (Α) αναλαμβάνει την παράδοση των αγαθών στην Ινδία και ως εκ τούτου έχει την εξουσία να αποφασίσει την εξαγωγή των εμπορευμάτων εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης. Συνεπώς ο πωλητής (Α) ενεργεί ως πωλητής και εξαγωγέας. Για το σκοπό αυτό ο πωλητής/εξαγωγέας (Α) εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ βάσει το άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ και υποβάλλει διασάφηση εξαγωγής η οποία συμπληρώνεται ως εξής:

**Θέση 2:** EORI του εγκατεστημένου στην Ελλάδα πωλητή (Α)

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

Εν συνεχεία, ο εξαγωγέας /πωλητής διατηρεί στο αρχείο του το αποδεικτικό εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet το οποίο αποτελεί και τη δικαιολογητική βάση της απαλλαγής του ΦΠΑ.

#### Παράδειγμα 2 - Πωλητής και εξαγωγέας είναι διαφορετικά πρόσωπα

Εμπορεύματα πωλούνται από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή) στον Β (εγκατεστημένο στη Βραζιλία). Ο πωλητής (Α), όμως σε αντίθεση με το παράδειγμα 1, εκχωρεί βάσει σύμβασης πώλησης, συμφωνητικού ή έγγραφης εντολής την εξουσία στον Γ, εγκατεστημένο στην Ελλάδα, να ενεργήσει ως εξαγωγέας των εμπορευμάτων του Α στον Β. Συνεπώς στο παράδειγμα αυτό, ο Α ενεργεί ως πωλητής και ο Γ ως εξαγωγέας. Για το σκοπό αυτό ο πωλητής (Α) εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ βάσει το άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ και ο εξαγωγέας (Γ) υποβάλλει διασάφηση εξαγωγής η οποία συμπληρώνεται ως εξής:

**Θέση 2:** EORI του εγκατεστημένου στην Ελλάδα εξαγωγέα (Γ)

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

Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

Και στο παράδειγμα αυτό, ο πωλητής (Α) λαμβάνει και τηρεί στο αρχείο του το ηλεκτρονικό μήνυμα IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet, με τις πληροφορίες που αφορούν την μεμονωμένη εξαγωγή των αγαθών που πραγματοποίησε.

#### Παράδειγμα 3 – Εξαγωγή μέσω φορολογικού αντιπροσώπου

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 N380**), 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. 1203/2016 Απόφασης .

#### Παράδειγμα 4 – Εξαγωγή & Incoterms

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 μεταχείρισή τους.

Στο πλαίσιο αυτό, με σκοπό την αποφυγή παρερμηνειών, παρατίθενται κατωτέρω περιπτώσεις πώλησης αγαθών από πρόσωπο εγκατεστημένο στη χώρα μας σε πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. 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:

**Α' Περίπτωση:** Έστω ότι στη σύμβαση πώλησης μεταξύ Α και Β αναφέρεται ότι ο Α αναλαμβάνει τις διατυπώσεις εξαγωγής των εμπορευμάτων και υποβάλλει το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής.

Η περίπτωση αυτή αφορά μία κλασσική περίπτωση εξαγωγής κατά την οποία 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) 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 N380/Τιμολόγιο που εκδίδεται με ελληνικό ΑΦΜ χωρίς ΦΠΑ**

**Β' Περίπτωση:** Έστω ότι στη σύμβαση πώλησης μεταξύ Α και Β αναφέρεται ότι 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 καταβάλει 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, διότι 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 στον Β 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 1742/ΑΦΜ εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα πωλητή, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου**

**Κωδικός 1948/Συμφωνία για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής**

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

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

## Παράδειγμα 5 – Πώληση σε τρίτη χώρα και εξαγωγή σε άλλη τρίτη χώρα

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

### **Α' Περίπτωση – Τα αγαθά αποστέλλονται κατευθείαν**

Στην περίπτωση που από τη σύμβαση ή από συμφωνητικό ή έγγραφη εντολή προκύπτει η εκχώρηση της εξουσίας να αναλάβει τις διατυπώσεις εξαγωγής ο Έλληνας Α, τότε το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο), **το οποίο υποβάλλεται με τη διασάφηση, εκδίδεται από τον Α προς τον Β χωρίς ΦΠΑ** (με την τήρηση και των λοιπών προϋποθέσεων της ΠΟΛ. 1203/2016 Απόφασης) και το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβάλλεται από τον Έλληνα πωλητή (Α).

Η διασάφηση συμπληρώνεται ως εξής:

**Θέση 2:** EORI του Α Έλληνα εξαγωγέα

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

**Κωδικός Ν380/Τιμολόγιο που εκδίδεται με Ελληνικό ΑΦΜ χωρίς ΦΠΑ**

**Θέση 8:** Τα στοιχεία του προσώπου Γ που πραγματικά παραλαμβάνει τα εμπορεύματα

Είναι σημαντικό να διευκρινίσουμε ότι, εφόσον ο Β εκχωρήσει την εξουσία της εξαγωγής σε τρίτο πρόσωπο και όχι στον Α, τότε η εξαγωγή θα πραγματοποιηθεί με το τιμολόγιο του Β προς τον Γ, όπως αναφέρεται αναλυτικά στην παρακάτω περίπτωση.

### **Β' Περίπτωση – Τα αγαθά παραλαμβάνονται στην Ελλάδα και στη συνέχεια εξάγονται**

Στην περίπτωση που, στο πλαίσιο της πιο πάνω συναλλαγής, τα αγαθά παραλαμβάνονται από το εγκατεστημένο στην τρίτη χώρα πρόσωπο Β στο εσωτερικό της χώρας από τον Α (εγκατεστημένο στην Ελλάδα) και στη συνέχεια πωλούνται σε πρόσωπο Γ εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα (Αίγυπτο), τότε η πράξη της παράδοσης των αγαθών από τον Α στον Β επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Επιπλέον, η πώληση των αγαθών από τον Β στον Γ αποτελεί παράδοση προς εξαγωγή και το σχετικό τιμολόγιο από τον Β στον Γ αναφέρει τον ΑΦΜ που λαμβάνει ο Β στη χώρα μας μέσω **φορολογικού αντιπροσώπου**, χωρίς να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Ο Β όπως έχουμε αναφέρει, δεν μπορεί να είναι εξαγωγέας, διότι δεν είναι εγκατεστημένος στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Συνεπώς, εκχωρεί σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή σε άλλο Κράτος-Μέλος, την εξουσία 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 Β εγκατεστημένου εκτός ΕΕ
- Κωδικός 1948/Συμφωνία** για την εκχώρηση απόφασης εξαγωγής

### Παράδειγμα 6 – Πώληση αγαθών σε άλλο ΚΜ και απευθείας εξαγωγή των αγαθών αυτών σε τρίτη χώρα (ΠΟΛ. 1167/2013, ΑΔΑ: ΒΛ4ΡΗ-ΚΑΖ εγκύκλιος)

Έστω ότι 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 αποστέλλονται από την Ελλάδα στην Τουρκία, συνεπώς οι διατυπώσεις εξαγωγής πραγματοποιούνται στην Ελλάδα.

Στο παράδειγμα αυτό, 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 με βάση τη σύμβαση 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**, αφού η παράδοση πραγματοποιείται στην Ελλάδα, ενώ το τιμολόγιο που εκδίδει ο Β προς τον Γ (Τούρκο αγοραστή) είναι χωρίς ΦΠΑ και αναγράφεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής.

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 όπου βρίσκεται ο αγοραστής Γ. Εφαρμόζεται επομένως η περίπτωση 5α της ΠΟΛ.1167/2013 και η εξαγωγή*

πραγματοποιείται με το τιμολόγιο που έχει εκδώσει ο Έλληνας πωλητής Α προς τον Β **χωρίς ΦΠΑ**, το οποίο 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 εγκύκλιος).

**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. 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:

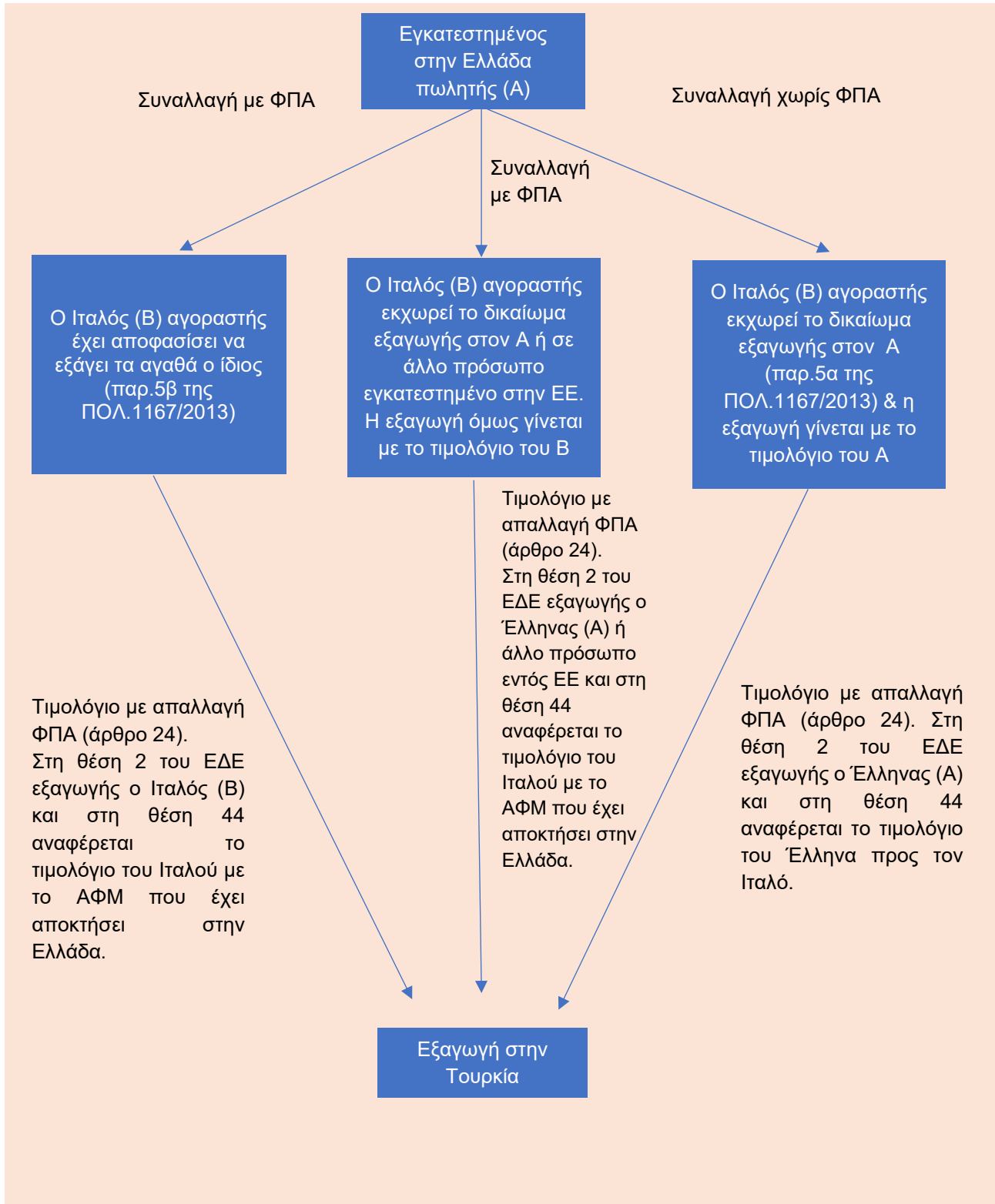
**Θέση 2:** EORI του Α εξαγωγέα εγκατεστημένου στην Ελλάδα

**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. Ομοίως, η επιχείρηση Β λαμβάνει ΑΦΜ στη χώρα μας και στην περίπτωση που, βάσει συμφωνίας, εκχωρεί την εξουσία σε άλλο πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ε.Ε. αντί του Α ενώ στη συνέχεια ακολουθείται η ίδια ως άνω διαδικασία.

Σχήμα 2. Απεικόνιση περιπτώσεων της ΠΟΛ.1167/2013





### 3.2. Ερωτήσεις/Απαντήσεις σε ειδικά θέματα ΦΠΑ που συνδέονται με την συνήθη τελωνειακή διαδικασία εξαγωγής

**Ερώτηση 1. Μπορεί να γίνει εξαγωγή χωρίς να έχει προηγηθεί πώληση αγαθών, ώστε να πουληθούν τα αγαθά αργότερα;**

#### Απάντηση

Το καθεστώς της εξαγωγής εφαρμόζεται για την παράδοση/ μεταφορά/αποστολή ενωσιακών εμπορευμάτων με προορισμό εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 269 παρ.1 Καν. 952/2013). Συνεπώς για την αποστολή εμπορευμάτων σε τρίτη χώρα, θα πρέπει να τηρηθεί τελωνειακή διαδικασία και διατυπώσεις με την υποβολή διασάφησης εξαγωγής **ανεξάρτητα από το εάν έχει προηγηθεί η πώληση των εμπορευμάτων ή όχι**.

Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις εξαγωγής εμπορευμάτων χωρίς πώληση δεν υποβάλλεται τιμολόγιο πώλησης ως υποστηρικτικό της διασάφησης και η εξαγωγή ολοκληρώνεται με την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων, την αποστολή του μηνύματος IE518 με τα αποτελέσματα εξόδου από το τελωνείο εξόδου στο τελωνείο εξαγωγής και την αποστολή του μηνύματος IE599 με την επιβεβαίωση της διακίνησης εξαγωγής προς τον ενδιαφερόμενο εξαγωγέα.

Όπως γίνεται αντιληπτό από τα παραπάνω, μια επιχείρηση μπορεί να στείλει σε Τρίτη χώρα αγαθά όχι συνεπεία παράδοσης αλλά ως παρακαταθήκη, **αλλά δεν μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο με απαλλαγή από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ, αφού δεν υπάρχει πώληση**. Ο περιορισμός αυτός ισχύει και κατόπιν της εξαγωγής, δηλαδή η επιχείρηση δεν μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης με απαλλαγή από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, για αγαθά που έχουν εξέλθει του εδάφους της Ένωσης. Για τον λόγο αυτό, κρίνεται σημαντικό να διερευνάται από τις επιχειρήσεις η ύπαρξη φορολογικών υποχρεώσεων στη χώρα προορισμού των αγαθών (π.χ. υποχρέωση λήψης ΑΦΜ κλπ.).

**Ερώτηση 2. Μπορεί να υποβληθεί διασάφηση εξαγωγής και να εκδοθεί τιμολόγιο με απαλλαγή από ΦΠΑ βάσει του άρθρου 24 για παράδοση αγαθών σε πλοία;**

#### Απάντηση

Οι **παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που εξάγονται** από την Ευρωπαϊκή Ένωση από τον πωλητή απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 24** του Κώδικα ΦΠΑ, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που αναλυθεί παραπάνω.

Ακολούθως, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 27** παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ με την οποία ενσωματώθηκε η αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας ΦΠΑ (Οδ. 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου),

απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της ίδιας παραγράφου.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 269 παρ. 2γ του καν. αριθμ. 952/2013 περί θεσπίσεως Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, ορίζεται ότι για αγαθά τα οποία απαλλάσσονται από κείμενες διατάξεις από ΦΠΑ ή ειδικό φόρο κατανάλωσης και παραδίδονται ως εφόδια πλοίων, ανεξαρτήτως του προορισμού του πλοίου, για τα οποία απαιτείται απόδειξη εφοδιασμού, τηρούνται τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής.

Από τα παραπάνω, γίνεται κατανοητό ότι η πράξη παράδοσης ενωσιακών εμπορευμάτων που προορίζονται για πλοίο ελλιμενισμένο, κατά τη στιγμή της παράδοσης, **σε λιμένα της χώρας μας ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε.**, απαλλάσσεται από ΦΠΑ κατά **το άρθρο 27 παρ. 1 περ. γ' του Κώδικα ΦΠΑ**, εφόσον φυσικά πληρούνται οι εκ του νόμου προϋποθέσεις για την απαλλαγή. Στην περίπτωση αυτή απλά τηρούνται οι διατυπώσεις για την τελωνειακή διασάφηση εξαγωγής, που προβλέπονται στην τελωνειακή νομοθεσία.

Αντίθετα, η πράξη παράδοσης ενωσιακών εμπορευμάτων, που προορίζονται για πλοίο ελλιμενισμένο κατά τη στιγμή της παράδοσης **σε τρίτη χώρα, απαλλάσσεται από ΦΠΑ, ως πράξη εξαγωγής κατά το άρθρο 24** του Κώδικα ΦΠΑ και σύμφωνα με τους ειδικότερους όρους και προϋποθέσεις της περί ΦΠΑ και τελωνειακής νομοθεσίας και το αντίστοιχο κανονιστικό πλαίσιο.

**Ερώτηση 3. Μπορεί μια ιταλική εταιρία, με ιταλικό αριθμό EORI, να πραγματοποιήσει εξαγωγή από ελληνικό τελωνείο για εμπορεύματα που κατέχει στον Ελληνικό χώρο; Χρειάζεται η εταιρία αυτή να λάβει ΑΦΜ στην Ελλάδα;**

### **Απάντηση**

Για την απάντηση του ανωτέρω ερωτήματος, χρειάζεται να λάβουμε υπόψη μας δύο σημαντικές παραμέτρους. Η πρώτη παράμετρος αφορά την έννοια της παράδοσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του Κώδικα ΦΠΑ, **παράδοση αγαθών**, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος αγαθά. Επιπλέον, σύμφωνα με το **άρθρο 13** του Κώδικα ΦΠΑ, παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο διάθεσης των αγαθών στον αποκτώντα, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Η δεύτερη παράμετρος αφορά την υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ στη χώρα μας. Ειδικότερα, στην ΠΟΛ.1125/2016 εγκύκλιο αναφέρεται ότι, σε περιπτώσεις όπου πραγματοποιούνται παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας προς μη εγκατεστημένα στη χώρα μας πρόσωπα με σκοπό την εξαγωγή τους σε τρίτη χώρα, απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ στη χώρα

μας με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 (Β' 1252) Απόφασης ή μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ανωτέρω ερώτημα και όπως προκύπτει από τις διατάξεις που αναλυτικά αναφέρονται πιο πάνω, εφόσον η παράδοση (πώληση) των αγαθών πραγματοποιείται στη χώρα μας, απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ στην Ελλάδα από την ιταλική εταιρία.

Ομοίως, εφόσον η παράδοση των αγαθών προς εξαγωγή πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατόπιν διακίνησης αυτών από άλλο Κράτος-Μέλος και αποθήκευσης στην Ελλάδα, απαιτείται η τήρηση των διατάξεων της νομοθεσίας περί απόκτησης ΑΦΜ στη χώρα μας καθώς και η τήρηση των αντίστοιχων δηλωτικών υποχρεώσεων.

Συνεπώς, η ιταλική εταιρία μπορεί να πραγματοποιήσει την εξαγωγή η ίδια, να βρίσκεται δηλαδή στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής, δηλώνοντας το Ιταλικό ΕΟΡΙ και συμπληρώνοντας στη θέση 44 τον κωδικό 1734 (ΑΦΜ πωλητή εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος Μέλος, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας).

**Ερώτηση 4. Μπορεί μια εταιρία με έδρα την Βουλγαρία να αγοράσει αγαθά στη χώρα μας από ελληνική επιχείρηση και στη συνέχεια να τα πουλήσει, χωρίς διακίνηση των εμπορευμάτων, σε εταιρία με έδρα άλλο Κ-Μ (Ισπανία), η οποία τελικά θα τα εξάγει;**

#### **Απάντηση**

Αναφορικά με τη φορολογική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση συναλλαγών που διενεργούν στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα ή σε άλλο Κράτος-Μέλος, **χωρίς διακίνηση των εμπορευμάτων**, ισχύουν τα εξής:

Με το **άρθρο 11** του Κώδικα ΦΠΑ ορίζονται σωρευτικά οι προϋποθέσεις για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, ανάμεσα στις οποίες είναι η **φυσική διακίνηση των αγαθών** από το ένα ΚΜ στο άλλο.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ανωτέρω Κώδικα, παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο διάθεσης των αγαθών στον αποκτώντα, **τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.**

Άρα, εφόσον δεν υπάρχει φυσική διακίνηση των αγαθών κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή όταν λαμβάνει χώρα η παράδοση (πώληση) των αγαθών, **οι πράξεις πώλησης τόσο** της Ελληνικής επιχείρησης προς την Βουλγαρική, όσο και της Βουλγαρικής προς την Ισπανική, **δεν αποτελούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές**, διότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της φυσικής μετακίνησης των αγαθών και ως εκ τούτου θεωρούνται παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνονται με ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Επιπλέον, οι υποκείμενοι στο φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο Κ-Μ (Βουλγαρία, Ισπανία) και πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα, σύμφωνα με την παρ. 1.β' του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, **υποχρεούνται στην απόκτηση ΑΦΜ στη χώρα μας** είτε με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 Απόφασης είτε μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

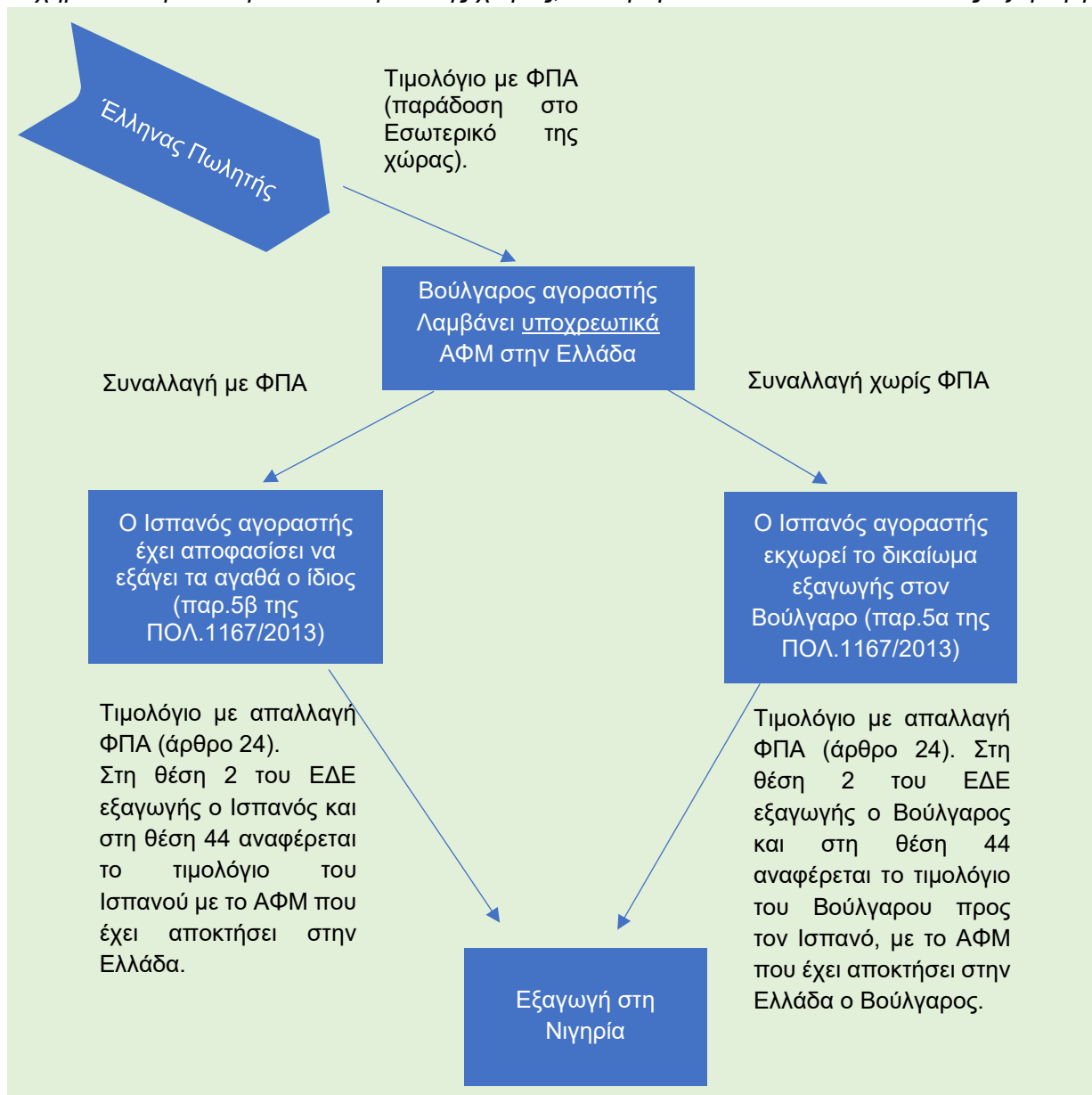
Στη συνέχεια και εφόσον ο Ισπανός, ως κύριος των εμπορευμάτων, θέλει να πραγματοποιήσει την εξαγωγή αυτών (π.χ. στη Νιγηρία), δύναται να εφαρμοστεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ του άρθρου 24 με τους όρους και τις προϋποθέσεις που έχουν αναλυθεί παραπάνω (κεφάλαιο 1).

Ωστόσο, εξαιρετικά για αυτές τις περιπτώσεις, δύναται να εφαρμοστεί η ΠΟΛ.1167/2013 σχετική εγκύκλιος, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τις περιπτώσεις που Έλληνας πωλητής (δηλ. πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή **πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος που έχει αποκτήσει ΑΦΜ στη χώρα μας**) διαθέτει σύμβαση πώλησης με αντισυμβαλλόμενο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος, από την οποία προκύπτει η υποχρέωση για παράδοση των αγαθών προς εξαγωγή σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα.

Πράγματι, εφόσον ο Ισπανός εκχωρήσει το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τήρησης των διατυπώσεων εξαγωγής στον Βούλγαρο (που υποχρεωτικά έχει αποκτήσει ΑΦΜ στην Ελλάδα), τότε ο Βούλγαρος τιμολογεί τον Ισπανό χωρίς ΦΠΑ και η εξαγωγή γίνεται με το τιμολόγιο αυτό (παρ. 5α της ΠΟΛ.1167/2013 εγκυκλίου). Ως εκ τούτου, στη θέση 2 του τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής συμπληρώνεται ο αριθμός EORI του Βούλγαρου εξαγωγέα, ενώ στη θέση 44 επί της διασάφησης εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας με τον κωδικό 1734 (ΑΦΜ πωλητή εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος Μέλος, ο οποίος έχει αποδοθεί στη χώρα μας). Στην περίπτωση αυτή δεν χρειάζεται η απόκτηση ΑΦΜ στη χώρας μας από τον Ισπανό.

Αντίθετα (παρ.5β της ΠΟΛ.1167/2013 εγκυκλίου), εφόσον ο Ισπανός δεν εκχωρήσει το δικαίωμα στον Βούλγαρο, αλλά ενεργεί ο ίδιος ως εξαγωγέας, τότε αποκτά ΑΦΜ στη χώρα μας, τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής και το τιμολόγιο πώλησης που εκδίδει προς το αντισυμβαλλόμενο εγκαταστημένο σε τρίτη χώρα πρόσωπο (Νιγηρία) απαλλάσσεται από ΦΠΑ βάσει του άρθρου 24 το Κώδικα ΦΠΑ. Ωστόσο, ο προηγούμενος πωλητής (Βούλγαρος) εκδίδει **τιμολόγιο με ΦΠΑ** προς τον αντισυμβαλλόμενο Ισπανό εξαγωγέα.

Σχήμα 3. Παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, πώληση σε άλλο Κ-Μ και απευθείας εξαγωγή



**Ερώτηση 5. Μπορεί μια εταιρία στην Ελλάδα να υποβάλλει ΕΔΕ Εξαγωγής σε άλλο Κράτος-Μέλος και να εκδώσει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ;**

**Απάντηση**

Η υπηρεσία μας, με την αριθ. ΠΟΛ 1181/2015 (ΑΔΑ: 67ΡΗΗ-Κ4Γ) εγκύκλιο παρέιχε οδηγίες αναφορικά με τη νομιμότητα απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται

εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. με **τήρηση διατυπώσεων εξαγωγής σε άλλο Κράτος-Μέλος της ΕΕ.**

Σύμφωνα με την πιο πάνω εγκύκλιο, η απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. (οριστική εξαγωγή αγαθών) αποδεικνύεται με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (όπως αυτά έχουν οριστεί πλέον με την ΠΟΛ 1203/2016 Απόφαση) και, σε περίπτωση που η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται σε άλλο Κράτος Μέλος, δικαιολογητικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. αποτελεί, πέραν των άλλων, το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» - «Export Notification» ή **οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό εξόδου (ηλεκτρονικό ή έντυπο) των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. το οποίο παρέχεται από άλλο Κράτος Μέλος.**

Επισημαίνεται ότι επί του παρόντος δεν υπάρχει σχετική διαλειτουργικότητα μεταξύ των πληροφοριακών συστημάτων των τελωνείων των ΚΜ που να **επιτρέπει τη δυνατότητα αυτόματης άντλησης δεδομένων για διασαφήσεις εξαγωγής που υποβλήθηκαν σε άλλο Κράτος-Μέλος.** Ωστόσο, με την προαναφερθείσα αριθ. ΠΟΛ 1181/2015 εγκύκλιο καθίσταται σαφές ότι το γεγονός της μη δυνατότητας άντλησης δεδομένων λόγω της υποβολής παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος-Μέλος, δεν αιτιολογεί την απόρριψη αιτημάτων εξαγωγών για χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής ΦΠΑ ή επιστροφής ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν τηρηθεί ορθά οι διατάξεις της τελωνειακής και περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

Ως εκ τούτου, ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής των εμπορευμάτων απαιτείται να κατέχει οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου χορηγείται από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές του άλλου Κράτους-Μέλους όπου υποβάλλεται η διασάφηση και να το προσκομίζει εφόσον ζητηθεί στις αρμόδιες ελληνικές τελωνειακές αρχές.

**Ερώτηση 6. Επιχείρηση με έδρα την Αυστραλία, πραγματοποιεί αγορές εμπορευμάτων στην Ελλάδα από Ελληνικές επιχειρήσεις, με σκοπό να τα εξάγει η ίδια στην Τουρκία. Η Ελληνική επιχείρηση δικαιούται απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την παράδοση των αγαθών αυτών στη χώρα μας;**

### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2, 5, 13 του κώδικα ΦΠΑ, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο διάθεσης των αγαθών στον αποκτώντα, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Ως εκ τούτου, καθόσον τα αγαθά παραδίδονται στο εσωτερικό της χώρας και δεν τηρούνται τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής για λογαριασμό της ελληνικής εταιρίας, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, βάση των οποίων

απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Ένωσης, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

Συνεπώς, δεν προβλέπεται απαλλαγή από ΦΠΑ για την ελληνική επιχείρηση κατά την παράδοση αγαθών εντός της χώρας προς αγοραστή εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα.

Σημειώνουμε επιπλέον, ότι η εταιρία με έδρα την Αυστραλία δεν μπορεί να ενεργήσει ως εξαγωγέας, καθώς δεν είναι πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ε.Ε., άρα θα πρέπει να εκχωρήσει το δικαίωμα της εξαγωγής σε πρόσωπο εγκατεστημένο εντός Ε.Ε.



## 4. Παράδοση (πώληση) αγαθών προς εξαγωγή μέσω Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας (ΕΛΤΑ Α.Ε.)

Οι παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που πραγματοποιούνται από πωλητή-εξαγωγέα και διακινούνται από τη χώρα μας προς τρίτες χώρες μέσω της ταχυδρομικής οδού (ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε.), ισχύουν για αγαθά αξίας έως 1.000 ευρώ και απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι:

- ➔ υποβάλλεται **τελωνειακή δήλωση CN23** από τον πωλητή-εξαγωγέα στα αρμόδια καταστήματα/πρακτορεία των **ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε.**
- ➔ το τιμολόγιο πώλησης<sup>2</sup> εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α με την ένδειξη «**ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α – ΑΡΘΡΟ 24 ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α**» και η αξία του δηλώνεται επί της τελωνειακής δήλωσης **CN23**
- ➔ ο πωλητής-εξαγωγέας διαθέτει βεβαίωση εξόδου της ταχυδρομικής αποστολής μέσω σχετικής πράξης παραλαβής επί της τελωνειακής δήλωσης **CN23** από το εγκεκριμένο κατάστημα/πρακτορείο του **Φ.Π.Κ.Υ. (ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε.)**.

Από την ανωτέρω διαδικασία, εξαιρούνται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- ➔ Εξαγωγές ταχυδρομικών αντικειμένων **αξίας άνω των 1000 ευρώ.**
- ➔ Εξαγωγές ταχυδρομικών αντικειμένων **ανεξαρτήτως αξίας που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, μέτρα εμπορικής πολιτικής ή απαγορεύσεις και περιορισμούς.**
- ➔ Προσωρινή εξαγωγή ταχυδρομικών αντικειμένων με σκοπό την επανεισαγωγή τους (συνηθέστερα για εμπορικές εκθέσεις/επισκευή).

Για τις περιπτώσεις αυτές τηρούνται διατυπώσεις εξαγωγής με την υποβολή **συνήθους διασάφησης εξαγωγής** στο αρμόδιο τελωνείο εξαγωγής.

---

<sup>2</sup> Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή προς αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε δύναται να εκδίδεται, βάσει των διατάξεων των Ε.Λ.Π, απόδειξη λιανικών συναλλαγών από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη (σχετ. Δ17Ε 5005682 ΕΞ 2014/05.03.2014 εγκύκλιος).



Πίνακας 3. Νομοθετικό πλαίσιο αποστολής αγαθών μέσω ΕΛΤΑ

ΔΕΦΚ & ΦΠΑ Τμήμα Ε'-ΦΠΑ Εισαγωγών εξαγωγών	Θεσμικό πλαίσιο	Άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ	Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 (Α' 248) «Κώδικας Φ.Π.Α.», η πράξη με την οποία αγαθά παραδίδονται (πωλούνται) από εγκατεστημένα στην ΕΕ πρόσωπα σε αγοραστές, κάτοικους τρίτων χωρών, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, εφόσον τα αγαθά αυτά εξάγονται από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.
	Κανονιστικό πλαίσιο	ΔΤΔ Α 1181957/09.12.2016 Κ.Υ.Α (Β' 4092) (άρθρα 11 και 12)	Τελωνειακές διαδικασίες για τις ταχυδρομικές αποστολές μέσω του Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας
	Εγκύκλιοι	ΔΤΔ Α 1094213 ΕΞ 2017/21.06.2017 (ΑΔΑ:Ψ96ΚΗ-ΜΡΔ)	Οδηγίες εφαρμογής της αριθ. ΔΤΔ Α 1181957 ΕΞ 2016/9-12-2016 (Β' 4092, ΑΔΑ: 7ΦΖΜΗ-265)

#### 4.1 Ερώτημα για αποστολές με ΕΛ.ΤΑ.

**Ερώτηση :** Μπορώ να στείλω αγαθά που έχουν πουληθεί σε εταιρία τρίτης χώρας μέσω ταχυδρομείου; Θα πρέπει να συμπληρώσω το έντυπο CN22 ή το έντυπο CN23;

#### Απάντηση

Όπως έχουμε αναφέρει, οι παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που πραγματοποιούνται από πωλητή-εξαγωγέα είτε σε ιδιώτες είτε σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες και διακινούνται από τη χώρα μας, μέσω της ταχυδρομικής οδού (ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε.), απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι:

- ✓ υποβάλλεται τελωνειακή δήλωση CN23 από τον πωλητή-εξαγωγέα στα αρμόδια καταστήματα των ΕΛ.ΤΑ.
- ✓ Εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης ή απόδειξη λιανικής με τα στοιχεία του πελάτη χωρίς ΦΠΑ με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α – ΑΡΘΡΟ 24 ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α» και η αξία του δηλώνεται επί της τελωνειακής δήλωσης CN23

- ✓ ο πωλητής-εξαγωγέας διαθέτει βεβαίωση εξόδου της ταχυδρομικής αποστολής μέσω σχετικής πράξης παραλαβής επί της τελωνειακής δήλωσης CN23 από το εγκεκριμένο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ.

Σημειώνουμε ότι οι εξαγωγές ταχυδρομικών αντικειμένων αφορούν αγαθά αξίας **έως 1000 ευρώ**. Ειδικότερα, για αντικείμενα που εμπίπτουν στην κατηγορία του επιστολικού ταχυδρομείου και βάρους έως 2 χλγμ, ο εξαγωγέας συμπληρώνει τη δήλωση **CN22** που συνοδεύει το αντικείμενο στην τρίτη χώρα και, **εφόσον ο εξαγωγέας επιθυμεί την απαλλαγή από ΦΠΑ, για τις αποστολές αυτές συμπληρώνει και τη δήλωση CN23.**

Για δέματα και αντικείμενα επιστολικού ταχυδρομείου βάρους άνω των 2 χλγμ, ο εξαγωγέας συμπληρώνει τη δήλωση CN23 σε δύο αντίτυπα, τα οποία σφραγίζονται από τον ταχυδρομικό υπάλληλο και το ένα εξ αυτών συνοδεύει το αντικείμενο στην τρίτη χώρα, ενώ το δεύτερο παραδίδεται στον εξαγωγέα για το αρχείο του.

## 5. Αποστολές μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς

Οι παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών αξίας **έως 1.000 ευρώ** που πραγματοποιούνται από πωλητή-εξαγωγέα και διακινούνται από τη χώρα μας προς τρίτες εκτός ΕΕ χώρες μέσω εταιριών ταχυμεταφορών, απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι:

- ➔ υποβάλλεται ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ εξαγωγής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή από τον πωλητή-εξαγωγέα μέσω του μηχανογραφικού συστήματος τελωνείων ICISnet,
- ➔ το τιμολόγιο πώλησης<sup>3</sup> εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. – ΑΡΘΡΟ 24 ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α» και δηλώνεται στη θέση 44 του ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ εξαγωγής,
- ➔ το ποσό του τιμολογίου συμπληρώνεται στη θέση 22 του ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ εξαγωγής,
- ➔ ο πωλητής-εξαγωγέας λαμβάνει και τηρεί στο αρχείο του εκτυπωμένο και θεωρημένο το μήνυμα **EA99** από το τελωνείο εξαγωγής.

Επισημαίνεται ότι εμπορεύματα που υπόκεινται σε απαγορεύσεις ή περιορισμούς ή εμπορεύματα που υπόκεινται σε οποιαδήποτε άλλη ειδική τελωνειακή διατύπωση (π.χ. εμπορεύματα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης), δεν υπάγονται στην παρούσα διαδικασία αλλά θα πρέπει να τηρούνται διατυπώσεις εξαγωγής με την υποβολή συνήθους διασάφησης εξαγωγής.

Πίνακας .4. Νομοθετικό πλαίσιο αποστολής αγαθών μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς

ΔΕΦΚ & ΦΠΑ Τμήμα Ε΄-ΦΠΑ Εισαγωγών εξαγωγών	Θεσμικό πλαίσιο	Άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ	Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, η πράξη με την οποία αγαθά παραδίδονται (πωλούνται) από εγκατεστημένα στην Ε.Ε. πρόσωπα σε αγοραστές, κάτοικους τρίτων χωρών, αποτελεί εξαγωγή αγαθού και απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., εφόσον τα αγαθά αυτά εξάγονται από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.
--	-----------------	----------------------------	---

<sup>3</sup> Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή προς αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε δύναται να εκδίδεται, βάσει των διατάξεων των Ε.Λ.Π, απόδειξη λιανικών συναλλαγών από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη (σχετ. Δ17Ε 5005682 ΕΞ 2014/05.03.2014 εγκύκλιος).

	Κανονιστικό πλαίσιο	Άρθρο 1 ΠΟΛ.1203/2016 Απόφαση (Β' 4396)	Τελωνειακές διαδικασίες για τις ταχυδρομικές αποστολές μέσω του Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας
	Εγκύκλιοι	ΔΤΔ Α 1019133 ΕΞ 2018/01.02.2018 (ΑΔΑ: 6Γ9Β46ΜΠ3Ζ-ΟΗΣ) εγκύκλιος (ενότητες ΣΤ και Ζ)	Εφαρμογή της προφορικής διασάφησης στη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία / εξαγωγή σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό Τελωνειακό Κώδικα (UCC) - Χρήση του ΕΔΕ Άνευ Στατιστικής

## 5.1 Ερωτήματα εξαγωγών μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς

**Ερώτηση 1. Μπορεί μια εταιρία να εξάγει ανταλλακτικά προς αντικατάσταση ελαττωματικών ή να εξάγει με έκπτωση από την αρχική τιμή πώλησης μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς;**

### Απάντηση

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, βάσει του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Ένωσης από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που λειτουργεί για λογαριασμό του πωλητή απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, σύμφωνα με τους όρους και προϋποθέσεις που καθορίζονται στην ΠΟΛ.1203/2016 Απόφαση.

Κατ' αναλογία, σε περιπτώσεις άλλες από τη συνήθη διαδικασία, όπως είναι η εξαγωγή μικροδεμάτων μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς ή η εξαγωγή ταχυδρομικών αντικειμένων μέσω του Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας (ΕΛ.ΤΑ.), τηρούνται οι διαδικασίες που έχουν καθιερωθεί με σχετικές αποφάσεις και εγκύκλιες διαταγές, με τις οποίες καθορίζεται και ο τρόπος επιβεβαίωσης της εξόδου των αγαθών από την Ε.Ε., όπως έχουν περιγραφεί στο παρόν.

Ωστόσο, όπως ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1164/2013 (ΑΔΑ: ΒΛ4ΡΗ-ΡΡΦ) εγκύκλιο, «η δωρεάν επισκευή αγαθών (υπηρεσία και ανταλλακτικά) στο πλαίσιο της εγγύησης καλής λειτουργίας **δεν συνιστά φορολογητέα πράξη**, δεδομένου ότι η πράξη αυτή συνιστά υποχρέωση του πωλητή για την οποία στην τιμή πώλησης των αγαθών έχει ήδη υπολογιστεί και έχει κατά συνέπεια φορολογηθεί το ενδεχόμενο κόστος για την αντιμετώπιση προβλημάτων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου που καλύπτεται από την εγγύηση».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ίδια Εγκύκλιο, στην περίπτωση που ο κατασκευαστής των αγαθών, στο πλαίσιο εγγύησης καλής λειτουργίας, επιβαρυνόμενος το κόστος αντικατάστασης, αποστέλλει ανταλλακτικά στον πωλητή, οι πράξεις αυτές αντιμετωπίζονται ανάλογα ως εγχώριες συναλλαγές, ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή εισαγωγές αγαθών με τα αντίστοιχα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Συνεπώς, από τα πιο πάνω γίνεται κατανοητό ότι σε περίπτωση αποστολής ανταλλακτικών στο πλαίσιο αντικατάστασης λόγω εγγύησης, μπορεί να εφαρμοστεί η διαδικασία της εξαγωγής μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς, όπως έχει αναλυθεί στο παρόν.

Επιπλέον, αφού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις δεν διενεργείται φορολογητέα πράξη, δεν απαιτείται για σκοπούς ΦΠΑ υποβολή τιμολογίου πώλησης κατά την εξαγωγή αγαθών, ενώ εάν πρόκειται για περιπτώσεις αντικατάστασης του αγαθού από τον πωλητή στον πελάτη όχι δωρεάν αλλά έναντι χαμηλότερου τιμήματος, τότε θα πρέπει να περιγράφονται αναλυτικά οι όροι της αντικατάστασης και να μπορεί να αποδειχθεί επαρκώς η τιμολογιακή αξία.

Σε κάθε περίπτωση, οι οικονομικοί φορείς θα πρέπει να τηρούν στο αρχείο τους στοιχεία με τα να αποδεικνύεται ότι η αντικατάσταση έγινε στο πλαίσιο της εγγύησης καλής λειτουργίας, εντός του συμβατικά προβλεπόμενου χρονικού ορίου και ότι τόσο τα αγαθά που απεστάλησαν όσο και αυτά που αντικαταστάθηκαν χωρίς να επιστραφούν δεν διατέθηκαν για άλλους σκοπούς.

## 6. Εξαγωγή & πρόσθετες απαλλακτικές διατάξεις του ΦΠΑ

Για τη διευκόλυνση των οικονομικών φορέων και του εμπορίου, η χώρα μας έχει θεσπίσει το κανονιστικό πλαίσιο που ανταποκρίνεται στις σύγχρονες ανάγκες των εξαγωγικών επιχειρήσεων, όπως είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για αγαθά που εισέρχονται **στις ελεύθερες ζώνες (ΠΟΛ. 1026/2016 - Β' 577, ΑΔΑ: ΩΒΙ0Η-Κ6Θ Απόφαση)** ή **σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης (ΠΟΛ.1184/2018- Β'4512, ΑΔΑ: 6ΗΗΣ46ΜΠ3Ζ-150 Απόφαση)**, καθώς επίσης και η δυνατότητα απαλλαγής από τον ΦΠΑ για αγορές **εγχώριων αγαθών** (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής (**ΠΟΛ.1020/2015- Β' 225, ΑΔΑ: ΩΣΙ9Η- Μ3Θ Απόφαση**).

Παράλληλα, ισχύει η διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ με τα Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής, για την αγορά εμπορευμάτων που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση (**ΠΟΛ. 1167/2015 Απόφαση**), εφόσον όμως έχει προηγουμένως πραγματοποιηθεί μια περίοδος εξαγωγών, όπως ορίζεται με την απόφαση αυτή.

Σημειώνουμε ότι στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων – ICISnet», και της διευκόλυνσης των εξαγωγέων, δημιουργήθηκε σχετική εφαρμογή στο υποσύστημα ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος Taxisnet, (σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1170/2014- ΑΔΑ: ΩΕΗΔΗ-ΠΚΑ εγκύκλιο) μέσω της οποίας παρέχεται η δυνατότητα στις αρμόδιες ΔΟΥ, να λαμβάνουν όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες από συγκεκριμένα πεδία των υποβληθέντων διασαφήσεων εξαγωγής. Με τον τρόπο αυτό, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ λαμβάνει υπόψη του τα δεδομένα των εξαγωγών γρηγορότερα και αρτιότερα προκειμένου την έκδοση του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από τον ΦΠΑ της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης.

Όλες οι παραπάνω διαδικασίες συνιστούν ένα απλό, κατανοητό, και διαφανές πλαίσιο, απαγκιστρωμένο από γραφειοκρατικές διαδικασίες.

Σύμφωνα με τη συνήθη διαδικασία, για τα αγαθά που είτε εισάγονται είτε μεταβιβάζονται στη χώρα μας με σκοπό την μετέπειτα εξαγωγή τους οφείλεται ΦΠΑ. Ωστόσο, εφόσον μια επιχειρηματική οντότητα υπαχθεί σε μια από τις παραπάνω διαδικασίες, αναστέλλεται η καταβολή του φόρου.

Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την απαλλαγή του φόρου κατά την εξαγωγή, συνεπάγεται πολλαπλά πλεονεκτήματα τόσο για τους οικονομικούς φορείς όσο και για τη χώρα μας, καθώς εκτός από τα προφανή οφέλη της αύξησης της ρευστότητας και της μείωσης του χρόνου και του κόστους των εξαγωγών για τις επιχειρήσεις παράλληλα:

- ✓ Ενισχύεται την επιχειρηματική δραστηριότητα στον τομέα της αποθήκευσης (logistics).
  - ✓ Διευκολύνεται η διοχέτευση των εγχώριων εμπορευμάτων σε διεθνείς αγορές.
  - ✓ Δίνεται η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών με απαλλαγή από ΦΠΑ εντός των αποθηκευτικών χώρων (εργασίες επεξεργασία, συσκευασίας κ.λπ.). Οι επιχειρήσεις δηλαδή μπορούν να πραγματοποιούν συνήθεις εργασίες, οι οποίες αποσκοπούν στη διατήρηση, τη βελτίωση της εμφάνισης ή της εμπορικής ποιότητας ή την προετοιμασία των αγαθών για εξαγωγή, με απαλλαγή από ΦΠΑ.
- Ως εκ τούτου, οι οικονομικοί φορείς μειώνουν τον χρόνο ανταπόκρισης στις ανάγκες των πελατών, ενώ οι εξαγωγικές επιχειρήσεις μπορούν μέσα από ελαφριά μεταποίηση και συναρμολόγηση των αγαθών τους να αυξήσουν τον κύκλο εργασιών τους.
- ✓ Δίνεται η δυνατότητα μεταβίβασης της κυριότητας των εμπορευμάτων, με απαλλαγή από ΦΠΑ, εντός των αποθηκευτικών χώρων.
  - ✓ Παρέχεται η δυνατότητα συνδυασμού διευκολύνσεων στον τομέα του ΦΠΑ και απλουστευμένων τελωνειακών διαδικασιών.

Όλα αυτά, οδηγούν:

- Στην αύξηση και διασφάλιση των εισπράξεων των εισαγωγικών δασμών
- Στην ανάπτυξη υποδομών διαμετακομιστικού εμπορίου και αποθήκευσης
- Στην οικιστική, βιομηχανική αναβάθμιση και ανάπτυξη περιοχών
- Σε περισσότερες θέσεις εργασίας και συνέργειες που ενισχύουν την απασχόληση, την επιχειρηματικότητα και την ανάπτυξη

### Παράδειγμα 1 – Εισαγωγή αγαθών με σκοπό την εξαγωγή αυτών

Υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα (Α), στον οποίο έχει χορηγηθεί, κατόπιν αίτησής του, άμεση απαλλαγή από τον ΦΠΑ για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών βάσει της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης, εισάγει αγαθά με σκοπό την εξαγωγή αυτών εντός ενός μήνα, αυτούσια.

Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης, παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στον φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ανωτέρω απόφασης εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1194/2015 (Β' 1968, ΑΔΑ: ΒΜΤΣΗ-ΒΕΗ) Απόφασης με την οποία καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του Ε.Δ.Δ.Α κατά την εισαγωγή ο Α, ως εισαγωγέας, υποβάλλει στο τελωνείο εισαγωγής, το τελωνειακό παραστατικό εισαγωγής και προσκομίζει το πρωτότυπο του προβλεπόμενου από την ΠΟΛ.1167/2015 Απόφαση, όπως ισχύει, «Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από τον

Φ.Π.Α.». Ο αναλογών Φ.Π.Α. βεβαιώνεται στο τελωνειακό παραστατικό αλλά δεν εισπράττεται.

Στη συνέχεια, ο Α αποφασίζει να εξάγει τα αγαθά αυτά αυτούσια. Για τη διαδικασία αυτή, ο πωλητής/εξαγωγέας (Α) εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ βάσει το άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ και υποβάλλει διασάφηση εξαγωγής, ως έχει περιγραφεί αναλυτικά από τις διατάξεις και τα παραδείγματα του παρόντος.

Σημειώνουμε ωστόσο ότι βάσει του άρθρου 2, περ. Β της ΠΟΛ. 1194/2015 Απόφασης, ο Α, εφόσον έκανε χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή των αγαθών, έχει προθεσμία πραγματοποίησης της εξαγωγής εννέα (9) μήνες, από την αποδοχή του τελωνειακού παραστατικού εισαγωγής, επιτρεπόμενης της παράτασης κατ' ανώτατο όριο κατά τέσσερις (4) ακόμη μήνες, τηρουμένης της διαδικασίας της παρ. 3 του ίδιου άρθρου της ανωτέρω Απόφασης.

## 6.1 Πρακτικά παραδείγματα εξαγωγών αγαθών που βρίσκονται σε ανασταλτικά καθεστώτα

### Παράδειγμα 1 - Εξαγωγή από καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης

Εταιρία Α με έδρα την Ελλάδα, αγοράζει από Έλληνα πωλητή Β εγχώρια αγαθά με εντολή παράδοσης σε τελωνειακή αποθήκη. Στη συνέχεια η εταιρία Α εξάγει τα αγαθά αυτά στην Κίνα.

Στο παράδειγμα αυτό, η εταιρία Α δεν χρειάζεται να καταβάλει ούτε να αποδώσει ΦΠΑ σε κανένα στάδιο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, ο διαχειριστής της αποθήκης τελωνειακής αποθήκευσης - κάτοχος της άδειας υποβάλλει «Δελτίο Εισόδου εμπορευμάτων σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης» στο αρμόδιο τελωνείο ελέγχου, μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού συστήματος (ΟΠΣ) της ΑΑΔΕ (υποσύστημα τελωνείων).

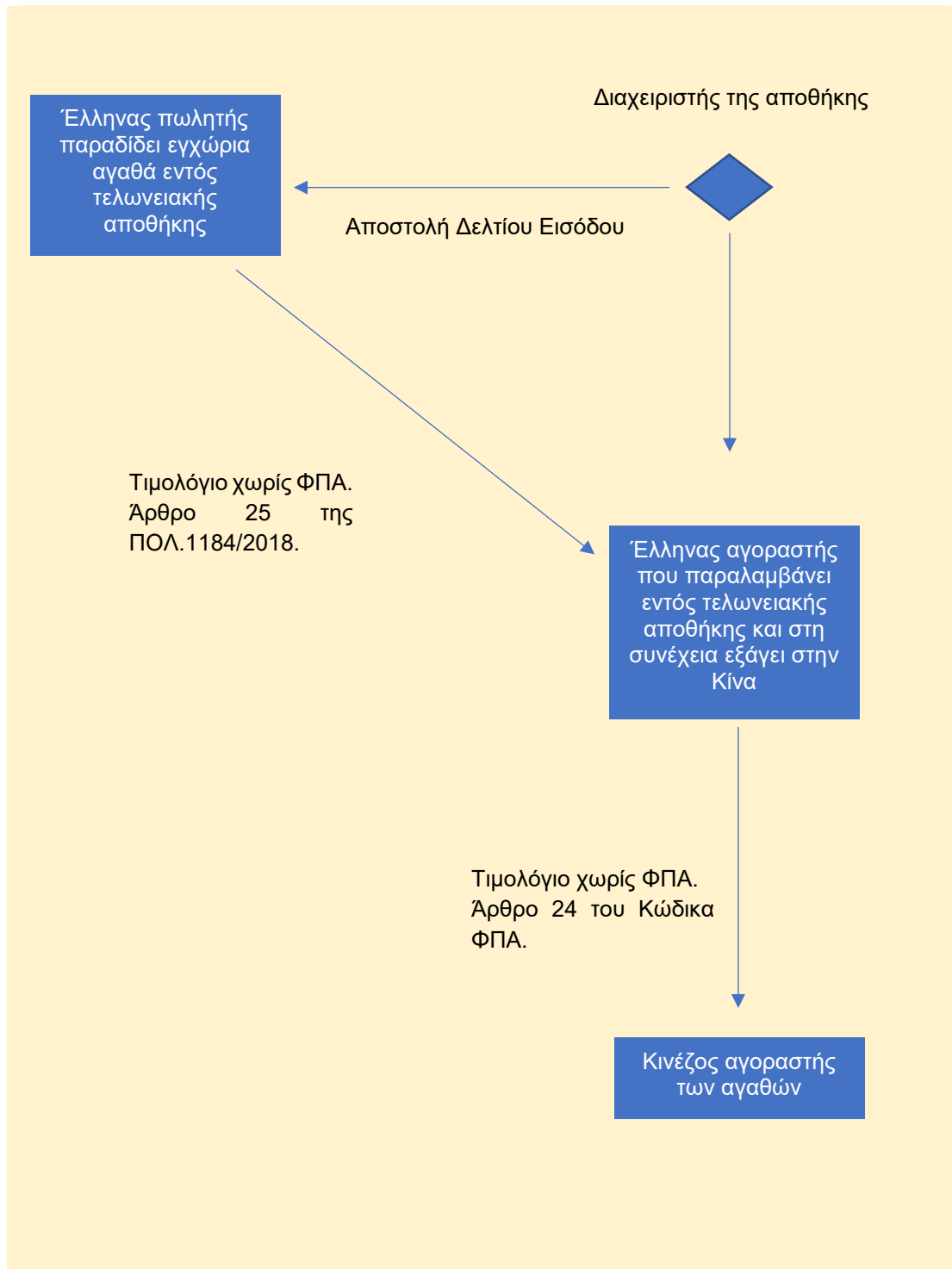
Στη συνέχεια και αφού ολοκληρωθούν τα απαιτούμενα βήματα που περιγράφονται στο άρθρο 12 της ΠΟΛ.1184/2018 Απόφασης, ο διαχειριστής της αποθήκης αποστέλλει το Δελτίο Εισόδου στον πωλητή Β των αγαθών, ο οποίος εκδίδει τιμολόγιο πώλησης χωρίς ΦΠΑ σύμφωνα με διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, το οποίο φέρει την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 25 - υπό στοιχεία ΠΟΛ.1184/2018» και τον αριθμό της άδειας της αποθήκης.

Στη συνέχεια, αφού η εταιρία Α αποφασίζει να εξαγάγει τα αγαθά αυτά, τότε η έξοδος των εμπορευμάτων από το καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης συνεπεία παράδοσης προς εξαγωγή εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. πραγματοποιείται με την υποβολή του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, όπως έχουμε περιγράψει στο παρόν. Δηλαδή η εταιρία Α εκδίδει το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων με απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, βάσει του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, η εταιρία Α ολοκλήρωσε την εξαγωγή των αγαθών χωρίς να πληρώσει ή να αποδώσει ΦΠΑ σε κανένα στάδιο της συναλλαγής.



Σχήμα 4. Εξαγωγή αγαθών από τελωνειακή αποθήκευση



## Παράδειγμα 2 – Εξαγωγή αγαθών από εταιρία με έδρα άλλο Κράτος-Μέλος και υποχρέωση λήψης ΑΦΜ στην Ελλάδα.

Εταιρία Α με έδρα άλλο Κράτος-Μέλος (Γαλλία), αγοράζει εγχώρια αγαθά από Ελληνική επιχείρηση με εντολή παράδοσης σε αποθήκη τελωνειακής αποθήκευσης. Στη συνέχεια, η εταιρία Α εξάγει τα αγαθά αυτά στην Ιαπωνία.

Διευκρινίζουμε ότι το συγκεκριμένο παράδειγμα αφορά παράδοση εγχωρίων αγαθών.

Ειδικότερα, στην ΠΟΛ.1125/2016 (ΑΔΑ: 791ΨΗ-Π3Α) εγκύκλιο αναφέρεται ότι, σε περιπτώσεις όπου πραγματοποιούνται παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας προς μη εγκατεστημένα στη χώρα μας πρόσωπα με σκοπό την εξαγωγή τους σε τρίτη χώρα, απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ ή ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου.

Υπενθυμίζουμε ότι παράδοση αγαθών κατά το άρθρο 5 του Κώδικα ΦΠΑ θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος αγαθά, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο διάθεσης των αγαθών στον αποκτώντα, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Συνεπώς, όπως προκύπτει από τις πιο πάνω διατάξεις και παρά το γεγονός ότι η Γαλλική εταιρία δεν καταβάλλει ούτε αποδίδει ΦΠΑ για τις ε λόγω συναλλαγές της, υποχρεούται ωστόσο να λάβει ΑΦΜ στη χώρα μας, τόσο για την αγορά των αγαθών που παραδίδονται σε τελωνειακή αποθήκευση όσο και για τη μετέπειτα εξαγωγή τους σε τρίτη χώρα.

Τέλος, σημειώνουμε ότι ανεξάρτητα από τη δήλωση του EORI στην προβλεπόμενη θέση του τελωνειακού παραστατικού (θέση 2 του ΕΔΕ Εξαγωγής), ο ΑΦΜ που θα λάβει η Γαλλική επιχείρηση δηλώνεται στη θέση 44 με τον κωδικό 1734 (ΑΦΜ πωλητή εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος Μέλος, το οποίο έχει αποδοθεί στη χώρα μας), επί της διασάφησης εξαγωγής.

## Παράδειγμα 3 – Βάση υπολογισμού της αξίας των εξαγωγών για την έκδοση του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής (ΠΟΛ.1167/2015 Απόφαση)

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης για την έγκριση του ορίου απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η αξία παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο, το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής και περιλαμβάνεται στη θέση 22 του παραστατικού εξαγωγής.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», στην παράδοση αγαθών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Ως εκ τούτου, για την εφαρμογή της έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής ΦΠΑ κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/2015 λαμβάνεται υπόψη η αξία του τιμολογίου της εξαγωγής, όπως δηλώνεται στη θέση 22 της διασάφησης εξαγωγής, και όχι η στατιστική αξία που έχει δηλωθεί στη θέση 46.

Ομοίως, η τιμολογιακή αξία της θέσης 22 λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή της διαδικασίας επιστροφής του ΦΠΑ όπως ορίζεται με την Α.1104/2020 (Β' 1895, ΑΔΑ: ΩΣΦ546ΜΠ3Ζ-ΛΞΠ) Απόφαση .

#### Παράδειγμα 4 – Απόκτηση εγχώριων αγαθών, μεταποίηση και εξαγωγή

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποκτά εγχώρια αγαθά με σκοπό την μεταποίηση αυτών και την εξαγωγή τους.

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση μπορεί υποβάλει αίτηση για έκδοση άδειας για την υπαγωγή εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. (Εφαρμογή της **ΠΟΛ.1020/2015** Απόφασης).

Η αίτηση υποβάλλεται και η άδεια εκδίδεται από την αρμόδια Τελωνιακή Περιφέρεια στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκονται οι εγκαταστάσεις μεταποίησης του αιτούντος.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με το άρθρο 1, περ. γ' της πιο πάνω απόφασης, απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας εγχώρια εμπορεύματα (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Ως εργασίες τελειοποίησης (μεταποίησης), θεωρούνται η κατεργασία εμπορευμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η **συναρμολόγηση, η συνένωση και η προσαρμογή τους σε άλλα εμπορεύματα**, η μεταποίηση εμπορευμάτων, η επιδιόρθωση εμπορευμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η αποκατάσταση και η θέση τους σε λειτουργία.

Όπως γίνεται κατανοητό, για την απόκτηση αυτούσιων αγαθών, τα οποία δεν θα μεταποιηθούν, ισχύουν οι διατάξεις για την παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Ως εκ τούτου, **για την αγορά των αυτούσιων αγαθών στη Ελλάδα θα πρέπει να καταβληθεί ο αναλογών ΦΠΑ.**

Στην συνέχεια όλων των παραπάνω περιπτώσεων, δηλαδή για τα αγαθά που εξάγονται είτε αυτούσια είτε μετά την επεξεργασία τους (τελικά προϊόντα) και εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του κανονιστικού πλαισίου της εξαγωγής, όπως αυτό έχει αναλυθεί στην Ενότητα 3, τότε εφαρμόζεται το άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ και το τιμολόγιο από την Ελληνική εταιρία προς την εταιρία της τρίτης χώρας εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ.

## Παράδειγμα 5 - Εξαγωγή εγχώριων αγαθών από Ελεύθερη Ζώνη

Εταιρία Α με έδρα την Ελλάδα, αγοράζει από διάφορους ελληνικούς συνεταιρισμούς λάδι, με εντολή παράδοσης σε Ελεύθερη Ζώνη. Στη συνέχεια και μετά την πάροδο πέντε (5) μηνών η εταιρία Α εξάγει τα αγαθά αυτά στην Κίνα.

Στο παράδειγμα αυτό, διακρίνουμε ότι η εταιρία Α δεν χρειάζεται να καταβάλει ούτε να αποδώσει ΦΠΑ σε κανένα στάδιο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, κατά την παράδοση των αγαθών (λάδι) από τους συνεταιρισμούς στην εταιρία Α, οι τελευταίοι εκδίδουν τιμολόγιο πώλησης το οποίο φέρει τη ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 25 - ΠΟΛ 1026/16» και ο φορέας διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή η εγκατεστημένη στην Ελεύθερη Ζώνη επιχείρηση, υποβάλλει «Δελτίο Εισόδου εγχώριων εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη» στο αρμόδιο τελωνείο ελέγχου, μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού συστήματος (ΟΠΣ) της ΑΑΔΕ (υποσύστημα τελωνείων-Εφαρμογή από 01.02.2024). Το δελτίο εισόδου αποστέλλεται από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη στην Ελεύθερη Ζώνη επιχείρηση, βάσει του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1026/2016 Απόφασης, στον υποκείμενο στο φόρο πωλητή καθώς και τον αποθέτη αγοραστή ώστε να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό της απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Στη συνέχεια, αφού η εταιρία Α αποφασίζει να εξαγάγει τα αγαθά αυτά, τότε η έξοδος των εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη συνεπεία παράδοσης προς εξαγωγή εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. (Κίνα) πραγματοποιείται με την υποβολή του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, όπως έχουμε περιγράψει στο παρόν. Δηλαδή η εταιρία Α εκδίδει το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων με απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, βάσει του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ παράλληλα υποβάλλεται από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη επιχείρηση «Δελτίο Εξόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη», στο οποίο αναφέρεται το MRN του ΕΔΕ εξαγωγής, σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΙ της ΠΟΛ.1026/2016 Απόφασης.

## 7. Σχετικές Αναφορές - Χρήσιμοι σύνδεσμοι

- ✓ Επίσημος ιστότοπος της Ε.Ε. – Διαδικασία εξαγωγής  
[https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-procedures-import-and-export-0/what-exportation/export-procedure\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-procedures-import-and-export-0/what-exportation/export-procedure_en)
- ✓ Επίσημος ιστότοπος της ΑΑΔΕ - Σύστημα Ελέγχου Εξαγωγών – ECS (Εγχειρίδιο Χρήσης για τη Λειτουργία Επισυναπτόμενων Αρχείων)  
<https://www.aade.gr/oss-el>
- ✓ Επίσημος ιστότοπος της ΑΑΔΕ - Σύστημα Ελέγχου Εξαγωγών – ECS (Εγχειρίδιο Χρήσης για την υποβολή ΕΔΕ Άνευ Στατιστικής)  
[http://home.aade.int/sites/default/files/2020-12/ecs\\_aneu\\_statistikis.pdf](http://home.aade.int/sites/default/files/2020-12/ecs_aneu_statistikis.pdf)
- ✓ Επίσημος ιστότοπος της ΑΑΔΕ - Οδηγίες Τελωνειακών Διαδικασιών (Απαγορεύσεις και Περιορισμοί κατά την Εξαγωγή Εμπορευμάτων)  
<https://www.aade.gr/oss-el>
- ✓ Επίσημος ιστότοπος της ΑΑΔΕ - Οδηγίες Τελωνειακών Διαδικασιών (Ανάρτηση επικαιροποιημένου καταλόγου με καταστήματα του Φ.Π.Κ.Υ. που παραλαμβάνουν αντικείμενα για εξαγωγή σε τρίτες χώρες)  
[http://home.aade.int/sites/default/files/2020-12/Anakoinosi\\_Epikairopoisi\\_Katalogou\\_Katastimaton2020.pdf](http://home.aade.int/sites/default/files/2020-12/Anakoinosi_Epikairopoisi_Katalogou_Katastimaton2020.pdf)
- ✓ Επίσημος ιστότοπος της Ελληνικής εταιρίας επενδύσεων & εξωτερικού εμπορίου (Αναλυτικός Οδηγός Εξαγωγών)  
<https://www.enterprisegreece.gov.gr/proothisi-eksagogon/diadikasia-eksogogon/odigos-eksagogon-vima-pros-vima>



**ΑΑΔΕ**

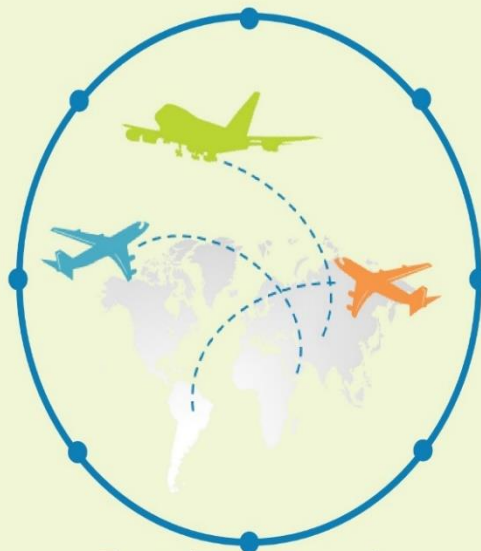
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

## Εξαγωγή

- Με τον όρο εξαγωγή, εννοούμε **την πώληση αγαθών σε τρίτες χώρες**, δηλαδή εκτός εδάφους της ΕΕ.
- Η παράδοση (πώληση) αγαθών τα οποία εξάγονται, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, βάσει **του άρθρου 24 του ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ»**
- Η έννοια του εξαγωγέα έχει διευρυνθεί ώστε να παρέχεται μεγαλύτερη ευελιξία ως προς την επιλογή του προσώπου που μπορεί να ενεργεί ως εξαγωγέας για τελωνειακούς σκοπούς.
- Επομένως, ως εξαγωγέας μπορεί να οριστεί οποιοδήποτε πρόσωπο **εγκατεστημένο εντός ΕΕ**, κατόπιν συμφωνίας μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών (πχ σύμβαση, έγγραφη εντολή, συμφωνητικό).
- Ωστόσο, το πρόσωπο το οποίο δικαιούται να εκδώσει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, λόγω εξαγωγής, είναι ο πωλητής των αγαθών, ανεξάρτητα από το αν αναφέρεται ή όχι ως εξαγωγέας.



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων



**Στοιχεία επικοινωνίας**  
Γενική Δ/ση Τελωνείων & ΕΦΚ  
Δ/ση ΕΦΚ & ΦΠΑ  
Email: [vat-customs@aaade.gr](mailto:vat-customs@aaade.gr)

## Οφέλη για τις επιχειρήσεις

- Ταχεία διεκπεραίωση της διαδικασίας τελωνισμού και άμεση παράδοση των εμπορευμάτων από το αρμόδιο τελωνείο.
- Δυνατότητα προσκόμισης των εμπορευμάτων και διενέργειας τελωνειακών ελέγχων στις εγκαταστάσεις του οικονομικού φορέα (περιπτώσεις ΑΕΟ).
- Ταχείες διαδικασίες επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, με διασύνδεση τελωνειακών και φορολογικών συστημάτων.
- Δυνατότητα συνδυασμού εξαγωγών με λοιπές απαλλακτικές διαδικασίες του ΦΠΑ, όπως η τελωνειακή αποθήκευση, το διπλότυπο της ΠΟΛ.1167/2015 κτλ.
- Όλα τα πιο πάνω προσφέρουν ευελιξία, ενίσχυση της εξωστρέφειας και ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, αύξηση του κύκλου εργασιών τους, μείωση του διοικητικού κόστους, ενίσχυση της απασχόλησης, βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών, ενίσχυση της οικονομικής δραστηριότητας και μεγέθυνση του ΑΕΠ, με πολλαπλά οφέλη για την κοινωνία, τις επιχειρήσεις και το κράτος.

# Τρόποι Εξαγωγής & Θεσμικό Πλαίσιο



## 1. ΕΔΕ Εξαγωγής

- ✓ Υποβάλλεται διασάφηση εξαγωγής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή από τον πωλητή-εξαγωγέα μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος της ΑΑΔΕ (υποσύστημα τελωνείων).
- ✓ Εκδίδεται **τιμολόγιο πώλησης** ή απόδειξη λιανικής με τα στοιχεία του πελάτη, **χωρίς ΦΠΑ** με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – **ΑΡΘΡΟ 24** ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται στη **θέση 44** της διασάφησης εξαγωγής.
- ✓ Το ποσό του τιμολογίου συμπληρώνεται στη **θέση 22** της διασάφησης εξαγωγής.
- ✓ Ο πωλητής διαθέτει στο αρχείο του το ηλεκτρονικό μήνυμα **IE599** «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» ως δικαιολογητικό της απαλλαγής ΦΠΑ.
- ✓ **ΣΧΕΤ:** **ΠΟΛ.1203/2016** απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4396/30.12.2016) & **Ε.2003/31.12.2021**.



## 2.ΕΛΤΑ (έως 1.000 €)

- ✓ Υποβάλλεται τελωνειακή δήλωση CN23 από τον πωλητή-εξαγωγέα στα αρμόδια καταστήματα/πρακτορεία των ΕΛΤΑ.
- ✓ Εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης ή απόδειξη λιανικής με τα στοιχεία του πελάτη χωρίς ΦΠΑ με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α – **ΑΡΘΡΟ 24** ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και η αξία του δηλώνεται επί της τελωνειακής δήλωσης CN23.
- ✓ Ο πωλητής-εξαγωγέας διαθέτει βεβαίωση εξόδου της ταχυδρομικής αποστολής μέσω σχετικής πράξης παραλαβής επί της τελωνειακής δήλωσης CN23 από το εγκεκριμένο κατάστημα/πρακτορείο των ΕΛΤΑ.
- ✓ **ΣΧΕΤ:** **ΔΤΔ Α 1181957/ 09.12.2016** Κ.Υ.Α (ΦΕΚ 4092/Β/20.12.2016) (άρθρα 11 και 12) & **ΔΤΔ Α 1094213 ΕΞ 2017/21.06.2017**.



## 3. ΕΔΕ ANEY Στατιστικής (έως 1.000 €)

- ✓ Υποβάλλεται ΕΔΕ ANEY Στατιστικής εξαγωγής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή από τον πωλητή-εξαγωγέα μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος της ΑΑΔΕ (υποσύστημα τελωνείων).
- ✓ Εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης ή απόδειξη λιανικής με τα στοιχεία του πελάτη, **χωρίς ΦΠΑ** με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – **ΑΡΘΡΟ 24** ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται στη θέση 44 του ΕΔΕ ANEY ΣΤΑΤ εξαγωγής.
- ✓ Το ποσό του τιμολογίου συμπληρώνεται στη θέση 22 του ΕΔΕ ANEY Στατιστικής εξαγωγής.
- ✓ Ο πωλητής τηρεί στο αρχείο του εκτυπωμένο το μήνυμα **EA99** «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής», που χρησιμοποιείται ως αποδεικτικό της απαλλαγής του ΦΠΑ.
- ✓ **ΣΧΕΤ:** **ΠΟΛ.1203/2016 & ΔΤΔ Α 1019133 ΕΞ 2018/01.02.2018** (ενότητες ΣΤ και Ζ).



## 4. Μη Εμπορικά αγαθά/Δείγματα

- ✓ Οι ταχυμεταφορείς και οι διαμεταφορείς συγκεντρώνουν τις αποστολές, χωριστά και διακριτά από τις υπόλοιπες εμπορικές αποστολές.
- ✓ Υποβάλλουν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, στο Τελωνείο Εξόδου, κατά την ημέρα αναχώρησης, συγκεντρωτική ημερήσια κατάσταση με τις αποστολές των μη εμπορικών αγαθών.
- ✓ Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 141 παρ. 1 στοιχ. δ, 140 παρ. 1 και 137 παρ. 1 του ίδιου ως άνω κανονισμού ΕΕ 2015/2446.
- ✓ **ΣΧΕΤ:** **Ε.2006/01.02.2023**.