



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ

ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 15η- ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΤΜΗΜΑ: Β΄

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14η- Φ.Π.Α.

ΤΜΗΜΑ: Α΄

3. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 12η- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑ: Β΄

Ταχ.Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ.Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Σ. Παππά, Θ. Πετρούλα, Φ. Φανάρα

Τηλέφωνο : 210-3610065, 210-3645378, 210-3375375

Αθήνα, 28 Ιουλίου 2008
Αρ.Πρωτ.: 1081466/431/0015

ΠΟΛ 1110

Προς: Ως π.δ.

**ΘΕΜΑ: Αποστολή αγροτικών και λοιπών αγαθών στο εξωτερικό προς πώληση για
λογαριασμό επιτηδευματία που εδρεύει στην Ελλάδα**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί σχετικά με την έκδοση φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που αποστέλλονται αγαθά (κατά κύριο λόγο αγροτικά προϊόντα) από επιτηδευματία που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα προς επιτηδευματία που δραστηριοποιείται σε άλλη χώρα (εντός ή εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης) προκειμένου αυτά να πωληθούν για λογαριασμό του πρώτου και σχετικά με τον χειρισμό των συναλλαγών αυτών από πλευράς Φ.Π.Α., παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφεξής αντιμετώπιση:

I. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 1 και της παρ. 1 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) προκύπτει ότι με τις διατάξεις του κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, εφόσον ασκούν δραστηριότητα εντός της ελληνικής επικράτειας.

2. Επίσης, όπως προβλέπεται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ., δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών).

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

4. Εξάλλου με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου.

5. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι, στην περίπτωση αποστολής προς επιτηδευματία που δραστηριοποιείται στο εξωτερικό αγαθών προς πώληση για λογαριασμό επιτηδευματία που δραστηριοποιείται στην ελληνική επικράτεια, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή των διατάξεων της σχέσης εντολέα- εντολοδόχου, δηλαδή της έκδοσης από τον επιτηδευματία που δραστηριοποιείται εκτός Ελλάδας στοιχείου εκκαθάρισης της παρ. 7 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. καθώς ο επιτηδευματίας αυτός δεν βρίσκεται εντός του πεδίου εφαρμογής του Κ.Β.Σ. και η επιβολή υποχρεώσεων σε αυτόν ως προς το περιεχόμενο και τον χρόνο έκδοσης φορολογικού παραστατικού (κατά την έννοια των διατάξεων του Κ.Β.Σ.) στερείται νομικής βάσης.

6. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα αγαθά που αποστέλλονται από επιτηδευματία που δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας προς άλλον επιτηδευματία που δραστηριοποιείται στο εξωτερικό προς πώληση πρέπει να συνοδεύονται από δελτίο αποστολής ή συνενωμένο στοιχείο δελτίο αποστολής- τιμολόγιο πώλησης. Σε περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί συνενωμένο στοιχείο (δελτίο αποστολής- τιμολόγιο πώλησης) κατά την αποστολή των αγαθών, αλλά μόνο δελτίο αποστολής, η τιμολόγησή τους πρέπει να γίνεται αποκλειστικά και μόνο με τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 14, 15 και 17 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., στην περίπτωση δε επιστροφής αγαθών για οποιονδήποτε λόγο εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

7. Λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα που παρουσιάζει η αγορά των αγροτικών προϊόντων και ειδικότερα το γεγονός ότι πολλές φορές η τιμή πώλησης αυτών οριστικοποιείται μετά τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. χρόνο τιμολόγησης, είναι δυνατόν στην περίπτωση αποστολής τους για πώληση στο εξωτερικό με την προαναφερθείσα διαδικασία να εκδίδεται συμπληρωματικό ή πιστωτικό ως προς την αξία τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται οριστική η αξία των πωλούμενων αγροτικών προϊόντων και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία οριστικοποιείται αυτή (σχετικό έγγραφό μας 1036487/223/0015/21.5.1997 και εγκύκλιος ΠΟΛ 1069/16.7.2004). Επίσης, πιστωτικό τιμολόγιο από τον πωλητή των αγαθών (ημεδαπό εντολέα) μπορεί να εκδίδεται και στην περίπτωση διαφορών σε σχέση με την αρχική τιμολόγηση που οφείλονται σε άλλα πραγματικά περιστατικά όπως ενδεικτικά καταστροφή ή σημαντική αλλοίωση των πωλούμενων αγαθών, ανάλογα με τη συμφωνία των μερών, τα οποία μπορεί να αποδεικνύονται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. απόδοση λογαριασμού από τον αλλοδαπό εντολοδόχο, τυχόν παραστατικά καταστροφής κ.λ.π.).

8. Στην περίπτωση που ο πωλητής (ημεδαπός εντολέας) λάβει από τον αντισυμβαλλόμενο που δραστηριοποιείται στο εξωτερικό παραστατικό "απόδοσης λογαριασμού" δίκην "εκκαθάρισης", μπορεί να το χρησιμοποιήσει αποκλειστικά και μόνο ως δικαιολογητικό εξόδων για την ενημέρωση των βιβλίων του, ενδεικτικά για την τυχόν αναφερόμενη σε αυτό αμοιβή- προμήθεια του αντισυμβαλλόμενου ή για έξοδα μεταφοράς και αποθήκευσης αγαθών κ.λ.π. Διευκρινίζεται ότι σε καμία περίπτωση το παραστατικό αυτό έκδοσης του αντισυμβαλλομένου δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως παραστατικό εσόδου του πωλητή των αγαθών.

II. Φ.Π.Α.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1^α του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/00, όπως ισχύει) απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος μέλος.

2. Περαιτέρω, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΕΔΥΟ Πολ. 1201/1999, προκειμένου να εφαρμοστεί η απαλλαγή αυτή και συνεπώς να εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. , πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

Α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο

Β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α, παρ.2 του Ν. 1642/86 (αρ.11, παρ.2 του Ν. 2859/00, όπως ισχύει)

Γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES

Δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος.

3. Επιπροσθέτως, ως προς το χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ισχύουν οι διατάξεις της παρ.2δ' του άρθρου 16 του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση (ημερομηνία πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών).

4. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο πωλητής (Έλληνας εντολέας) οφείλει να δηλώσει την αποστολή των αγαθών σε επιτηδευματία άλλου κράτους-μέλους, ως ενδοκοινοτική παράδοση και να περιλάβει την αξία που αναγράφεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο βάσει των όσων αναλυτικά εκτέθηκαν από τη Δ/νση Βιβλίων και Στοιχείων, στους οικείους κωδικούς της περιοδικής δήλωσης, του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων και της δήλωσης INTRASTAT (εφόσον υπερβαίνει το κατώφλι εξομίσωσης), σε χρόνο σύμφωνα με τα οριζόμενα ανωτέρω.

5. Επειδή πολλές φορές στην πράξη συμβαίνει η αξία πώλησης των αγαθών να τροποποιείται με βάση την απόδοση του λογαριασμού (δίκην εκκαθάρισης) που εκδίδεται από τον επιτηδευματία του άλλου κράτους-μέλους (εντολοδόχος) σε χρόνο μεταγενέστερο της υποβολής της περιοδικής δήλωσης από τον Έλληνα με την οποία δηλώνεται η ενδοκοινοτική παράδοση, θα πρέπει στις περιπτώσεις αυτές να εκδίδεται συμπληρωματικό ή πιστωτικό ως προς την αξία τιμολόγιο, στις οικείες προθεσμίες που τάσσονται από τον Κ.Β.Σ. Η αναγραφόμενη σ' αυτά αξία μειώνει ή αυξάνει την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προβλεπόμενης από τον Κώδικα Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου. Αντίστοιχες διορθώσεις (αύξηση ή μείωση) θα πρέπει να γίνονται ανάλογα και στους σχετικούς Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

III. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε. ως ακαθάριστο εισόδημα από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων της επιχείρησης από τις κάθε είδους συναλλαγές αυτής, που έχουν σχέση με την επαγγελματική της δραστηριότητα γενικά, καθώς και κάθε κέρδος που προκύπτει κατά την επιδίωξη του σκοπού της.

2. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει, ότι μία ελληνική επιχείρηση, που αποστέλλει εμπορεύματα σε επιχείρηση της αλλοδαπής προκειμένου αυτή να τα πωλήσει για λογαριασμό της, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της λαμβάνει υπόψη της το σύνολο των οριστικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση που προέκυψαν και βάσει των παραστατικών που αναφέρονται στην παράγραφο 6 του Κεφαλαίου Ι του παρόντος (τιμολογίων πωλήσεων προς την αλλοδαπή εταιρεία καθώς και πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε σε περίπτωση επιστροφής αγαθών).

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΑΝΔΡΙΑΝΟΠΟΥΛΟΣ