



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**I. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & ΕΦΚ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΚ & Φ.Π.Α.**

ΤΜΗΜΑ Ε΄ - Φ.Π.Α. ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ-ΕΞΑΓΩΓΩΝ

**II. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΤΜΗΜΑ Α΄ - Φ.Π.Α.

**ΤΜΗΜΑ Γ΄ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Φ.Π.Α. ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΕΣ ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ Ε.Ε.**

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΤΜΗΜΑ Ε΄ - ΜΗΤΡΟΥ & ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΦΟΡ/ΝΩΝ

**ΤΜΗΜΑ ΣΤ΄ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ
ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ
Φ.Π.Α.**

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:Ω5ΥΠ46ΜΠ3Ζ-ΒΕΤ

Αθήνα, 04.04.2019

Αριθ. Πρωτ.:Ε.2054

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
E-Mail : vat-customs@2001.syzefxis.gov.gr,
dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr,
d.eleg@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ Ως προς τον πίνακα διανομής

Θέμα: «Παρέχονται οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση από πλευράς Φ.Π.Α. των συναλλαγών με το Η.Β. σε περίπτωση αποχώρησης από την Ε.Ε. χωρίς συμφωνία»

Το Ηνωμένο Βασίλειο (Η.Β.) αναμένεται να αποχωρήσει από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Brexit) και συνεκδοχικά από την τελωνειακή ένωση, χωρίς μέχρι στιγμής να είναι σαφείς οι όροι, υπό τους οποίους θα συμβεί αυτό. Η εν λόγω αποχώρηση, βέβαια, δεν σημαίνει αυτόματα, ότι το Η.Β. θα αποχωρήσει χωρίς συμφωνία (no-deal Brexit). Ωστόσο σε περίπτωση που η αποχώρηση του Η.Β. από την Ε.Ε. πραγματοποιηθεί χωρίς συμφωνία και χωρίς μεταβατική περίοδο, τότε η αποχώρησή του θα έχει άμεσες επιπτώσεις σε οικονομικούς φορείς που συναλλάσσονται με επιχειρήσεις στο Η.Β. αλλά και σε ιδιώτες που αγοράζουν αγαθά από το Η.Β. ή τα μεταφέρουν από ή προς αυτό.

Για τους ανωτέρω λόγους κρίνεται πολύ σημαντική η έγκαιρη προετοιμασία όλων, για το ενδεχόμενο αποχώρησης του Η.Β. χωρίς συμφωνία, η οποία -αν επέλθει- θα έχει συνέπειες αμέσως από την **επομένη της ημερομηνίας αποχώρησης του Η.Β. από την Ε.Ε (ώρα 00:00h CET - 23:00 ώρα Η.Β. ή 01:00 ώρα Ελλάδας)**¹.

¹ Η παρούσα εγκύκλιος αποσκοπεί στην αποσαφήνιση θεμάτων από πλευράς Φ.Π.Α. σε περίπτωση εξόδου του Η.Β. χωρίς συμφωνία αποχώρησης, αλλά σε κάθε περίπτωση τελεί υπό την επιφύλαξη διαφορετικής ερμηνευτικής προσέγγισης των ειδικότερων θεμάτων από πλευράς της Επιτροπής Φ.Π.Α. (VAT Committee) καθώς επίσης της έκδοσης από την τελευταία των οριστικών κατευθυντηρίων οδηγιών για θέματα Φ.Π.Α..

Αρχικά λοιπόν επισημαίνεται ότι ο γενικός κανόνας ως προς τη φορολογική μεταχείριση από πλευράς Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών πραγματοποιούμενων μεταξύ του Η.Β. και της Ελλάδας σε περίπτωση αποχώρησης του Η.Β. χωρίς συμφωνία (no-deal Brexit) αποτυπώνεται ως εξής:

Από την επομένη της ημερομηνίας αποχώρησης του Η.Β. από την Ε.Ε. οι ενωσιακές και εθνικές διατάξεις που εφαρμόζονται για τις διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε., δεν θα εφαρμόζονται πλέον μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε. και του Η.Β., καθώς το τελευταίο θα αποτελεί τρίτη χώρα.

Με άλλα λόγια λοιπόν, για σκοπούς Φ.Π.Α., οι παραδόσεις και μετακινήσεις αγαθών καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται μεταξύ Η.Β. και Ευρωπαϊκής Ένωσης θα παύσουν να αντιμετωπίζονται ως ενδοενωσιακές συναλλαγές. Ειδικότερα οι παραδόσεις αγαθών μεταξύ του Η.Β. και της Ελλάδας, θα υπόκεινται ως εισαγωγές ή εξαγωγές στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο με τον Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. ν. 2859/2000). Τα αγαθά θα εισέρχονται ή θα εξέρχονται στο ή από το φορολογικό (από πλευράς Φ.Π.Α.) έδαφος της Ε.Ε., θα τίθενται υπό τελωνειακή επιτήρηση και μπορεί να υπόκεινται και σε τελωνειακούς ελέγχους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Καν. (Ε.Ε.) 952/2013 της 9ης Οκτωβρίου 2013 για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

Εξυπακούεται ότι μετά την ημερομηνία αποχώρησης άνευ συμφωνίας οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν θα είναι σε θέση να επιβεβαιώνουν την εγκυρότητα των βρετανικών Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. μέσω των ηλεκτρονικών συστημάτων πληροφορικής (VIES & VIES on-the-Web), καθώς το Η.Β. δεν θα είναι πλέον συνδεδεμένο με τα συστήματα πληροφορικής της Ε.Ε. και των 27 κρατών μελών της.

Ειδικότερα, κατά την εισαγωγή των αγαθών θα εφαρμόζονται για τη βεβαίωση και είσπραξη του αναλογούντος φόρου οι προβλεπόμενες τελωνειακές διατυπώσεις.

Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

- α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες ενωσιακές διατάξεις,
- β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από τον Φ.Π.Α.,
- γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

Ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο, με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

- δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ) έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας, ο οποίος είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση (άρθ. 20 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Κατά την εξαγωγή ενωσιακών αγαθών προς το Η.Β., θα είναι πλέον υποχρεωτική η τήρηση τελωνειακής διαδικασίας και διατυπώσεων και η προσκόμιση των αγαθών στις αρμόδιες τελωνειακές αρχές. Σε περίπτωση που το τελωνείο εξαγωγής διαφέρει από το τελωνείο εξόδου το τελευταίο θα επιτηρήσει και θα βεβαιώσει τη φυσική έξοδο των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. Οι παραδόσεις αγαθών

που εξάγονται εκτός της Ε.Ε. από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή απαλλάσσονται κατ' αρχήν από τον φόρο.

A. Αγαθά

1. Αντιμετώπιση από πλευράς Φ.Π.Α. των πωλήσεων αγαθών από το Η.Β. προς την Ε.Ε. μετά την -χωρίς συμφωνία- αποχώρηση του Η.Β. από την Ε.Ε.

α) Σε περίπτωση αγαθών, των οποίων η **μεταφορά ή αποστολή ξεκινά μετά την αποχώρηση του Η.Β.** από πωλητές εγκατεστημένους στο Η.Β. προς την Ε.Ε., τότε είναι σαφές ότι αυτή η πράξη θα αντιμετωπισθεί από πλευράς Φ.Π.Α. ως εισαγωγή στην Ε.Ε. από τρίτη χώρα, καθώς τα αγαθά πλέον θα εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η εισαγωγή αποτελεί πράξη αντικειμενικά φορολογητέα, φορολογείται δηλαδή ανεξαρτήτως της ιδιότητας του εισαγωγέα, χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι, ή αν αυτός ενεργεί κατά την εισαγωγή μέσα στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του.

β) Σε περίπτωση αγαθών, των οποίων η **μεταφορά ή αποστολή ξεκινά από το Η.Β. πριν την αποχώρηση του Η.Β. αλλά φθάνουν στα τελωνειακά σύνορα της Ε.Ε. μετά την αποχώρηση του Η.Β.**, τότε η πράξη αυτή θα αντιμετωπισθεί από πλευράς Φ.Π.Α. ως εισαγωγή στην Ε.Ε. από τρίτη χώρα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 10 και 17 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ε.Ε., εφόσον τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας κατά τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Ε.Ε..

Όμοια φορολογική μεταχείριση πρέπει να επιφυλάσσεται, προς τον σκοπό αποφυγής τυχόν φαινομένων διπλής φορολόγησης των αγαθών (τόσο ως ενδοενωσιακή συναλλαγή όσο και ως εισαγωγή) και στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες τα αγαθά διακινούνται σύμφωνα με κάποιον διεθνή εμπορικό όρο (π.χ. ex works), βάσει του οποίου θεωρείται ότι έχει μεταβιβασθεί στον αγοραστή το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος τα αγαθά ήδη από τη χρονική στιγμή της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς τους, οπότε και το Η.Β. ήταν ακόμη κράτος μέλος της Ε.Ε..

Παράδειγμα

Υποκείμενος σε Φ.Π.Α. με εγκατάσταση στο Η.Β. παραδίδει αγαθά σε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο με εγκατάσταση στην Ελλάδα. Η μεταφορά ξεκινά πριν την ημερομηνία αποχώρησης αλλά τα αγαθά φθάνουν στα εξωτερικά σύνορα της Ε.Ε. μετά την ημερομηνία αποχώρησης. Σύμφωνα με τον όρο κατά τον οποίο διακινήθηκαν τα εν λόγω αγαθά ("Ex works"), η μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας έχει πραγματοποιηθεί κατά την έναρξη της μεταφοράς (ήτοι κατά την ημερομηνία αναχώρησης από το Η.Β.), οπότε και θα μπορούσε να αντιμετωπισθεί φορολογικά ως ενδοενωσιακή συναλλαγή.

Ωστόσο, επειδή στοιχειοθετείται **επίσης** η πράξη της εισαγωγής, ως φορολογητέα πράξη, καθώς τα αγαθά εισέρχονται στο έδαφος της Ε.Ε. μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β., η πράξη αντιμετωπίζεται και φορολογείται ως εισαγωγή, αποκλείοντας άλλη φορολόγηση ως ενδοενωσιακή συναλλαγή.

Εφόσον η συναλλαγή έχει, έως και την ημερομηνία αποχώρησης, συμπεριληφθεί ήδη ως ενδοκοινοτική απόκτηση σε δήλωση Φ.Π.Α. και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και τα αγαθά διέλθουν των συνόρων της Ε.Ε. και εν προκειμένω της Ελλάδος μετά την ημερομηνία αυτή, τότε για την αποφυγή της διπλής φορολόγησής της, θα πρέπει να συμπεριληφθεί με αρνητικό πρόσημο σε δήλωση Φ.Π.Α. και σε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που θα υποβληθούν για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας διενεργήθηκε τελικά η εισαγωγή των αγαθών αυτών. Ωστόσο,

παρέλκει η συμπερίληψη της συναλλαγής αυτής σε δήλωση Φ.Π.Α. και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, στην περίπτωση που αυτή δεν έχει δηλωθεί έως και την ημερομηνία αποχώρησης.

Σημειώνεται ότι μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β. από την Ε.Ε., δεν μπορεί να εφαρμόζεται η απλοποιημένη φορολογική διαδικασία των τριγωνικών συναλλαγών που προϋποθέτει ενδοενωσιακές συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων εγκατεστημένων σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη.

2. Αντιμετώπιση των πωλήσεων από απόσταση μετά την ημερομηνία αποχώρησης.

α) Στην περίπτωση των εξ αποστάσεως πωλήσεων, και ειδικότερα πώλησης και αποστολής ή μεταφοράς αγαθών από υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του Η.Β., προς μη υποκείμενο στον φόρο στην Ελλάδα (π.χ. ιδιώτη), των οποίων η αποστολή ή η μεταφορά αρχίζει πριν την αποχώρηση του Η.Β., αλλά τα αγαθά φθάνουν στα σύνορα της Ε.Ε. μετά την αποχώρηση του Η.Β., θα αντιμετωπίζονται ως πράξεις εισαγωγής στην Ε.Ε. και θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Ενδέχεται να υπάρξουν περιπτώσεις που τα αγαθά θα φορολογηθούν ως εισαγωγή, εφόσον διέλθουν τα σύνορα της χώρας μετά την ημερομηνία αποχώρησης, αλλά να έχουν επίσης επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. ως πώληση από απόσταση στο Η.Β. (π.χ. λόγω του γεγονότος ότι ο Βρετανός δεν είχε ξεπεράσει το όριο των πωλήσεων από απόσταση στη χώρα μας, ήτοι το ποσό των 35. 000 ευρώ).

Προφανώς, θα πρέπει οι φορολογικές αρχές του Η.Β. να αντιμετωπίσουν αυτή τη συναλλαγή ως απαλλασσόμενη εξαγωγή, καθότι τα αγαθά απεστάλησαν τελικά σε «τρίτη χώρα», στην οποία φορολογήθηκαν ως εισαγωγή και, προκειμένου να μην επιβαρυνθεί δύο φορές με Φ.Π.Α. για την ίδια συναλλαγή (π.χ. ο Έλληνας ιδιώτης), θα πρέπει ο Βρετανός πωλητής να προβεί σε διόρθωση του τιμολογίου και να επιστρέψει τον Φ.Π.Α. στον Έλληνα αγοραστή.

Ειδικότερα, υπενθυμίζεται ότι απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή οι αποστολές εμπορευμάτων αξίας μικρότερης των 22 ευρώ (άρθρα 20-21 του ν.1684/87, όπως ισχύει).

Αναφορικά δε με τις αποστολές εμπορευμάτων **μη εμπορικού χαρακτήρα από ιδιώτη σε ιδιώτη** αξίας μέχρι 45 ευρώ, κι εφόσον οι αποστολές αυτές:

- i) έχουν ευκαιριακό χαρακτήρα,
- ii) περιέχουν αποκλειστικά εμπορεύματα τα οποία προορίζονται για προσωπική χρήση του παραλήπτη ή της οικογενείας του και για τα οποία, λόγω της φύσης ή της ποσότητά τους, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι πρόκειται για εμπορεύματα χωρίς εμπορικό χαρακτήρα, και
- iii) πραγματοποιούνται από τον αποστολέα προς τον παραλήπτη χωρίς οποιασδήποτε μορφής πληρωμή (δώρα),

θα απαλλάσσονται από Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 1684/87, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 1402/1983, όπως ισχύουν.

β) Τυχόν πωλήσεις αγαθών από απόσταση από Έλληνα υποκείμενο στον φόρο, προς μη υποκείμενο στον φόρο στο Η.Β. (π.χ. ιδιώτη), των οποίων η αποστολή ή η μεταφορά αρχίζει πριν την αποχώρηση του Η.Β., αλλά τα αγαθά φθάνουν στα σύνορα του Η.Β. μετά την αποχώρηση, θα αντιμετωπίζονται προφανώς ως πράξεις εισαγωγής στο Η.Β. και θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Ενδέχεται να υπάρξουν περιπτώσεις που τα αγαθά θα έχουν -πριν την ημερομηνία αποχώρησης- φορολογηθεί ως πώληση από απόσταση στην Ελλάδα (π.χ. λόγω του γεγονότος ότι ο Έλληνας δεν είχε ξεπεράσει το όριο των πωλήσεων από απόσταση στο Η.Β.). Σε αυτές τις περιπτώσεις, λόγω του ότι τα αγαθά απεστάλησαν τελικά σε «τρίτη χώρα», στην οποία φορολογήθηκαν ως εισαγωγή, και για την

αποφυγή της διπλής φορολόγησης, ο Έλληνας πωλητής θα πρέπει να προβεί σε διόρθωση του σχετικού παραστατικού και να επιστρέψει τον Φ.Π.Α. στον Βρετανό αγοραστή, εφόσον τίθενται στη διάθεσή του τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία ότι πράγματι τα αγαθά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν στο Η.Β. (σχετικά παραστατικά από τις τελωνειακές αρχές του Η.Β. και τα σχετικά τραπεζικά έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η επιστροφή του Φ.Π.Α. στον Βρετανό αγοραστή).

3. Αντιμετώπιση από πλευράς Φ.Π.Α. των πωλήσεων αγαθών από την Ε.Ε προς το Η.Β. μετά την -χωρίς συμφωνία- αποχώρηση του Η.Β. από την Ε.Ε.

i) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, από Έλληνες πωλητές προς το Η.Β., που λαμβάνει χώρα μετά την αποχώρηση του Η.Β., των οποίων αγαθών η μεταφορά ή αποστολή ξεκινά από την Ελλάδα μετά την ημερομηνία αποχώρησης, τότε η πράξη αυτή θα αντιμετωπισθεί από πλευράς Φ.Π.Α. ως απαλλασσόμενη εξαγωγή αγαθών προς τρίτη χώρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. και συνεπώς θα τηρηθούν οι ανάλογες τελωνειακές διατυπώσεις προς την αρμόδια τελωνειακή αρχή. Η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής είναι υποχρεωτική και συνοδεύεται από την προσκόμιση των αγαθών στην αρμόδια τελωνειακή αρχή.

Οι παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που εξάγονται από την Ελλάδα από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., με τον όρο ότι ο πωλητής υποβάλλει ηλεκτρονικά διασάφηση εξαγωγής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή κατά τα προβλεπόμενα στην τελωνειακή νομοθεσία και ότι διαθέτει:

- α) τιμολόγιο πώλησης, το οποίο δηλώνεται επί της διασάφησης εξαγωγής,
- β) αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» από το Icisnet ή οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου (“export notification”) εκδίδεται από τελωνειακή αρχή άλλου κράτους μέλους,
- γ) τραπεζικό μέσο πληρωμής, από το οποίο προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης.

ii) Σε περίπτωση έναρξης της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών από την Ελλάδα προς το Η.Β. πριν την αποχώρηση του Η.Β. αλλά άφιξης των αγαθών στα τελωνειακά σύνορα της Ε.Ε. μετά την αποχώρηση του Η.Β., τότε είναι απαραίτητο κατά τη χρονική αυτή στιγμή να υποβληθεί διασάφηση εξαγωγής, στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, προκειμένου να εξέλθουν τα αγαθά από την Ε.Ε., καθώς η πράξη αυτή θα αντιμετωπισθεί από πλευράς Φ.Π.Α. ως εξαγωγή προς το Η.Β. (τρίτη χώρα).

Κατά τα λοιπά για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. κατά την εξαγωγή αγαθών, ισχύουν τα διαλαμβανόμενα στην περ. i) ως άνω.

Παράδειγμα:

Υποκείμενος στο φόρο με εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει αγαθά σε υποκείμενο στο Η.Β. Η μεταφορά πραγματοποιείται οδικώς και αρχίζει πριν την ημερομηνία αποχώρησης αλλά τα αγαθά εγκαταλείπουν οριστικά το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. στην Ολλανδία μετά την ημερομηνία αποχώρησης. Στην περίπτωση αυτή θα τηρηθούν οι τελωνειακές διατυπώσεις και ειδικότερα η διασάφηση εξαγωγής θα υποβληθεί στην αρμόδια τελωνειακή αρχή της Ολλανδίας.

iii) Σε περίπτωση έναρξης της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών από την Ελλάδα προς το Η.Β. πριν την αποχώρηση του Η.Β. κι εφόσον τα αγαθά εγκαταλείπουν το έδαφος της Ε.Ε. πριν την ημερομηνία αποχώρησης, αλλά φθάνουν στα σύνορα του Η.Β. μετά την ημερομηνία αποχώρησης, τότε είναι ευνόητο, ότι για τη συναλλαγή αυτή δεν μπορεί να απαιτηθεί η τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων εξαγωγής,

καθώς το Η.Β. δεν θα έχει απωλέσει την ιδιότητά του ως κράτους μέλους της Ε.Ε. κατά τη χρονική στιγμή της εξόδου των αγαθών από την Ε.Ε..

Στην ανωτέρω περίπτωση, η συναλλαγή θα αντιμετωπίζεται ως ενδοκοινοτική παράδοση στο Η.Β., και θα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α..

Τα δε υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, πρέπει να είναι σε θέση να παρουσιάσουν τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, ότι τα αγαθά πράγματι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν στο Η.Β. (όπως έγγραφα μεταφοράς ή σχετικά παραστατικά από τις τελωνειακές αρχές του Η.Β.).

4. Αντιμετώπιση από πλευράς Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, όταν η εγκατάσταση ή συναρμολόγηση λαμβάνει χώρα χρονικά μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β..

α) Εφόσον η μεταφορά ή αποστολή των αγαθών έχει ολοκληρωθεί πριν την αποχώρηση του Η.Β. αλλά η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση ολοκληρώνεται μετά την αποχώρηση του Η.Β. από την Ε.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 13 παρ. 2 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος, όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση. Συνεπώς, θεωρείται ότι τα αγαθά παραδίδονται στο Η.Β. (εάν η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση πραγματοποιείται στο Η.Β.) ή στην Ελλάδα (εάν η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση πραγματοποιείται στην Ελλάδα).

β) Εφόσον η μεταφορά ή αποστολή των αγαθών πραγματοποιείται μετά την έξοδο του Η.Β., πρέπει να τηρηθούν διατυπώσεις εξαγωγής (εάν μεταφέρονται προς το Η.Β.) ή εισαγωγής (εάν μεταφέρονται προς την Ελλάδα), σύμφωνα με τον γενικό κανόνα, όπως αναφέρεται ανωτέρω.

5. Αντιμετώπιση από πλευράς Φ.Π.Α. της αποστολής αγαθών από το Η.Β. προς αποθήκευση ή μεταποίησή τους στη χώρα μας μετά την αποχώρηση του Η.Β. χωρίς συμφωνία.

Σε περίπτωση αποστολής αγαθών προς αποθήκευση ή μεταποίησή τους στη χώρα μας, προκειμένου να μη γεννάται υποχρέωση για καταβολή Φ.Π.Α., πρέπει τα αγαθά αυτά να υπάγονται σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα (όπως ελεύθερη ζώνη, αποταμίευση, προσωρινή εισαγωγή, τελειοποίηση προς επανεξαγωγή), κατά την έννοια των διατάξεων του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, με την τήρηση των απαιτούμενων τελωνειακών διατυπώσεων. Στη συνέχεια κατά την έξοδο των αγαθών από τα καθεστώτα αυτά, ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται ή απαλλάσσεται ανάλογα με τον προορισμό τους (επανεξαγωγή, θέση σε ανάλωση).

B. Υπηρεσίες

Προκειμένου για παροχές υπηρεσιών, εφαρμόζονται οι κανόνες του τύπου παροχής υπηρεσιών του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως αυτοί ισχύουν, κατά τον χρόνο όπου ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι μετά την αποχώρηση του Η.Β. από την Ε.Ε. δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα από τις ελληνικές επιχειρήσεις για παροχή ή λήψη υπηρεσιών από το Η.Β.

Γ. Ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου.

6. Υποχρέωση επιχείρησης εγκατεστημένης στο Η.Β. για ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου προκειμένου να διενεργεί μετά την ημερομηνία αποχώρησης φορολογητέες στην Ελλάδα πράξεις.

Εφόσον ο εγκατεστημένος στο Η.Β. υποκείμενος στον φόρο πρόκειται να διενεργήσει φορολογητέες στην Ελλάδα πράξεις, για τις οποίες δεν θεωρείται ότι αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θα πρέπει να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με τη διαδικασία της με αριθ. ΑΥΟ ΠΟΛ 1281/1993.

Στην περίπτωση που για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα είχε πριν την ημερομηνία αποχώρησης αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. χωρίς ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, μπορεί να συνεχίσει και μετά την ημερομηνία τις πράξεις αυτές στο εσωτερικό της χώρας, διατηρώντας τον ίδιο Α.Φ.Μ., εφόσον ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σύμφωνα με τις αριθ. ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ 1153/2016 και ΑΥΟ ΠΟΛ 1281/1993, όπως ισχύουν.

Σημειώνεται ότι ο φορολογικός αντιπρόσωπος είναι υπόχρεος για την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων ως προς το Φ.Π.Α. και ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον εντολέα του για την καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α..

Δ. Επιστροφές Φ.Π.Α. για επαγγελματικές δαπάνες ελληνικών ή βρετανικών επιχειρήσεων (υποκειμένων στο φόρο) σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ (εφαρμόζεται για κράτη μέλη) και σύμφωνα με την Οδηγία 86/560/ΕΟΚ (εφαρμόζεται για τρίτες χώρες).

Σύμφωνα με τα άρθρα 170 και 171 της οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ), οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε ένα κράτος μέλος της Ε.Ε., μπορούν να ζητήσουν από το κράτος μέλος στο οποίο δεν είναι εγκατεστημένοι την επιστροφή Φ.Π.Α. για επαγγελματικές δαπάνες που καταβλήθηκε σε αυτό. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται ηλεκτρονικά σύμφωνα με όσα ορίζει η Οδηγία 2008/9/ΕΚ μέσω της ηλεκτρονικής πύλης του κράτους μέλους εγκατάστασης και εν συνεχεία διαβιβάζεται ηλεκτρονικά στο κράτος μέλος επιστροφής.

Σε περίπτωση αποχώρησης του Η.Β. χωρίς συμφωνία και χωρίς μεταβατική περίοδο, τότε θα διακοπεί η ηλεκτρονική διασύνδεση των κρατών μελών με το Η.Β. –εφόσον θα αποτελεί τρίτη χώρα- και δεν θα υπάρχει δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής αίτησης επιστροφής σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ.

Επισημαίνεται ωστόσο, ότι στην περίπτωση που, λόγω σχετικής παράτασης που θα εγκριθεί από την Ε.Ε., μετατεθεί η ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β. από την Ε.Ε. θα εξακολουθήσει να υπάρχει δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής αίτησης επιστροφής μέσω του κράτους μέλους εγκατάστασης.

7. Υποβολή αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. ελληνικών ή βρετανικών επιχειρήσεων για δαπάνες που πραγματοποίησαν από 1/1/2018 έως και 31/12/2018.

α) Για δαπάνες με καταβολή Φ.Π.Α. που έχουν διενεργηθεί από Έλληνες υποκείμενους έως και 31/12/2018 στο Η.Β., η ηλεκτρονική υποβολή της αίτησης επιστροφής προς το Η.Β. μπορεί να γίνει σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ, μέσω της εφαρμογής «VAT refund Portal» της ΑΑΔΕ μέχρι και την ημερομηνία αποχώρησης. Ωστόσο, συστήνεται στις ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες (με καταβολή Φ.Π.Α.) στο Η.Β. **από 1/1/2018 έως και 31/12/2018** να υποβάλλουν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος τις ηλεκτρονικές αιτήσεις τους (αρχικές ή τροποποιητικές) μέσω της εφαρμογής «VAT refund Portal» της ΑΑΔΕ (<https://www.aade.gr/epicheireseis/phorologikes-yperesies/phpa/aitese-epistrophes-phpa-pros-chores-tes-ee>) ώστε να υπάρχει ο απαραίτητος χρόνος (εντός 15 ημερών) που προβλέπει ο Καν. 904/2010 για την ηλεκτρονική διαβίβαση αυτών από την Ελλάδα προς το Η.Β.. **Σημειώνεται** ότι στην περίπτωση που δεν διαβιβαστεί κάποια ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής μέχρι και την ημερομηνία αποχώρησης, θα ακολουθήσει σχετική ενημέρωση των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων

μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας στο email που έχουν καταχωρήσει στην αίτησή τους. Οι εν λόγω επιχειρήσεις θα πρέπει τότε να υποβάλλουν τις αιτήσεις τους απευθείας στο Η.Β. σύμφωνα με τη διαδικασία που εφαρμόζει το τελευταίο για τις τρίτες χώρες.

β) Αντίστοιχα, οι βρετανικές επιχειρήσεις για επαγγελματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιήσει **έως και 31/12/2018** στην Ελλάδα, πρέπει να υποβάλλουν την ηλεκτρονική τους αίτηση προς την Ελλάδα σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ, μέσω της ηλεκτρονικής πύλης του Η.Β. έγκαιρα και πριν την ημερομηνία αποχώρησης, ώστε να υπάρχει ο απαιτούμενος χρόνος (εντός 15 ημερών) να διαβιβαστούν στο κράτος μέλος επιστροφής (Ελλάδα).

Όπως προαναφέρθηκε, στην περίπτωση αποχώρησης του Η.Β. χωρίς συμφωνία, από την επομένη της ημερομηνίας αυτής **δεν** θα έχει εφαρμογή η **Οδηγία 2008/9/ΕΚ** για το Η.Β. και δεν θα υπάρχει δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. από και προς το Η.Β. Για ενδεχόμενη υποβολή αλλαγών/διορθώσεων μετά την επομένη της ημερομηνίας αποχώρησης **για αρχική αίτηση που είχε υποβληθεί από ελληνική επιχείρηση ηλεκτρονικά**, η τελευταία θα πρέπει να απευθυνθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή του Η.Β.. Ομοίως, για ενδεχόμενη υποβολή αλλαγών/διορθώσεων μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β. **για αρχική αίτηση που έχει υποβάλει βρετανική επιχείρηση ηλεκτρονικά προς την Ελλάδα**, η τελευταία θα πρέπει να απευθυνθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή της Ελλάδος (Δ/υση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμ. Γ': Επιστροφών Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις με εγκατάσταση εντός & εκτός Ε.Ε., email: vatrefunds@aade.gr).

8. Υποβολή αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. από βρετανικές επιχειρήσεις για δαπάνες που έχουν πραγματοποιήσει από 1/1/2019 έως και την ημερομηνία αποχώρησης ή πριν την 1/1/2019, για τις οποίες δεν υποβλήθηκε ή/και δεν διαβιβάστηκε ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής.

Για δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί πριν την 1/1/2019 ή για το διάστημα από 1/1/2019 μέχρι και την ημερομηνία αποχώρησης όπου συμπληρώνεται πλήρης χρονική περίοδος που σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ δύναται να ασκηθεί αξίωση επιστροφής και **δεν έχει υποβληθεί σχετική αίτηση ή έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά αλλά δεν έχει διαβιβαστεί από το Η.Β στην χώρα μας**, μετά την ημερομηνία αποχώρησης, εφαρμόζεται η 13η οδηγία 86/560/ΕΟΚ, δηλαδή υποβολή αρχικής αίτησης απευθείας στο κράτος επιστροφής.

9. Υποβολή αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. ελληνικών ή βρετανικών επιχειρήσεων για δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β..

α) Οι ελληνικές επιχειρήσεις για δαπάνες που θα πραγματοποιήσουν στο Η.Β. **από την επομένη της ημερομηνίας αποχώρησης του Η.Β.**, θα πρέπει να υποβάλουν αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. σύμφωνα με τους κανόνες που εφαρμόζει το Ηνωμένο Βασίλειο για επιστροφής Φ.Π.Α. σε τρίτες χώρες.

β) Οι βρετανικές επιχειρήσεις για δαπάνες που θα πραγματοποιήσουν στην Ελλάδα **από την επομένη της ημερομηνίας αποχώρησης του Η.Β.**, θα πρέπει να υποβάλουν αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. σύμφωνα με τη διαδικασία της 13^{ης} Οδηγίας Φ.Π.Α., όπως εφαρμόζεται από την Ελλάδα για επιστροφή Φ.Π.Α. σε τρίτες χώρες.

Τονίζεται δε ότι μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Η.Β. **οποιαδήποτε πληροφορία απαιτείται** όσον αφορά στις εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α., η αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους επιστροφής **θα απευθύνεται απευθείας στον αιτούντα ή στον εκπρόσωπο που δηλώνεται στην αίτησή του.**

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, τίθεται επιπλέον υπόψη, ότι παρέχονται περαιτέρω πληροφορίες για θέματα που αφορούν στην αποχώρηση του Η.Β. από την Ε.Ε. στη σχετική ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. (<https://www.aade.gr/menou/brexit>).

Τυχόν δε ειδικότερα ερωτήματα μπορούν να υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσα από την επιλογή στην κεντρική ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. (<https://www.aade.gr>): «Ο λογαριασμός μου/My TAXISnet» (για εγγεγραμμένους χρήστες) ή μέσω της σχετικής φόρμας υποβολής αιτήματος στην εξής ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www1.gsis.gr/inquiry/newInquiry.htm> (για μη εγγεγραμμένους χρήστες).

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

I. Αποδέκτες για ενέργεια

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄
2. Αποδέκτες Πίνακα Δ΄
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (για ενημέρωση της «Ηλεκτρονικής Βιβλιοθήκης»), Email: siteadmin@aade.gr
4. Δ/ση Ηλεκτρονικού Τελωνείου - Τμήμα Α΄ (για ανάρτηση στο Portal του ICISnet), Email: p.bampali@aade.gr

II. Αποδέκτες για κοινοποίηση:

1. Όλες οι κεντρικές Δ/σεις της Γεν. Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης
2. Όλες οι κεντρικές Δ/σεις της Γεν. Δ/σης Τελωνείων και Ε.Φ.Κ.
3. Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
4. Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)
5. Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων
6. Υπουργείο Εξωτερικών - Γενική Δ/ση Ευρωπαϊκών Υποθέσεων - Γ2 Δ/ση Ευρωπαϊκής Ενοποίησης, Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής της Ε.Ε. (g02@mfa.gr)
7. Αποδέκτες Πίνακα Η΄, μόνο οι αριθ. 4, 10, 11
8. Αποδέκτες Πίνακα Θ΄, μόνο οι αριθ. 4. α), ε), ι), ιστ) , 18
9. Αποδέκτες Πίνακα ΙΑ΄, μόνο οι αριθ. 2, 3
10. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ΄, μόνο οι αριθ. 1, 2, 3, 4, 7, 8, 11
11. Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Πειραιώς (Λουδοβίκου 1, 185 31 – Πειραιάς)
12. Αποδέκτες Πίνακα ΙΓ΄, μόνο ο αριθ. 4
13. Αποδέκτες Πίνακα ΙΕ΄, μόνο ο αριθ. 1
14. Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ΄, πλην των αριθ. 4, 9, 25
15. Αποδέκτες Πίνακα ΙΘ΄, μόνο οι αριθ. 31, 32
16. Αποδέκτες Πίνακα ΚΒ΄
17. Αποδέκτες Πίνακα ΚΓ΄
18. Πανελλήνιο Συνδικάτο Χερσαίων Εμπορευματικών Μεταφορών (Π.Σ.Χ.Ε.Μ.) (Πειραιώς 4, 10431, email: info@psxem.gr)
19. Σ.Ε.Π. Α.Ε. (Ακτή Μιαούλη 85 = Φλέσσα 2, 185 38 – Πειραιάς)
20. Ο.Λ.Η. Α.Ε. (Λιμάνι Ηρακλείου, 711 10 – Ηράκλειο Κρήτης)
21. Διεθνής Αερολιμένας Αθηνών Α.Ε. (airportinfo@aia.gr)
22. Εμπορευματική Κοινότητα Δ.Α.Α. (cargo@aia.gr)

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ κ. Πιτσιλή
2. Γραφείο Γεν. Δ/ντη Φορολογικής Διοίκησης
3. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
4. Αυτοτελές Τμήμα Υποστήριξης Γενικής Δ/σης Τελωνείων και ΕΦΚ
5. Δ/ση ΕΦΚ & Φ.Π.Α.
6. Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμ. Α΄, Β΄, Γ΄
7. Δ/ση Ελέγχων, Τμ. Ε΄, ΣΤ΄