



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων



**ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ**

Αθήνα, Δεκέμβριος 2018

- Σύνταξη Περιεχομένου:

Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.)

Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας

Τμήμα Α' - Φ.Π.Α.

Τηλ: 213-21.22.400

- Επιμέλεια έκδοσης:

Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Ανθρώπινου Δυναμικού (Γ.Δ.Η.Δ.Α.Δ.)

Διεύθυνση Οργάνωσης (Δ.ΟΡΓ.)

Τμήμα Δ' - Υποθέσεων Πολιτών

Ιστορικό Εκδόσεων		
1 ^η έκδοση	Αρχική	Δεκέμβριος 2018



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), στα πλαίσια της στρατηγικής της για την αναβάθμιση της ποιότητας της εξυπηρέτησης των οικονομικών φορέων και των πολιτών από τις Φορολογικές Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., εκδίδει το **«Εγχειρίδιο Ενημέρωσης για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών»**, για την παροχή ορθής, έγκυρης και ακριβούς πληροφόρησης στους οικονομικούς φορείς (εισαγωγείς- εξαγωγείς- μεταφορείς) και στους εν γένει συναλλασσομένους, σε θέματα αρμοδιότητας των υπηρεσιών της.

Σκοπός του ως άνω Εγχειριδίου, που συντάχθηκε από την καθ' ύλην αρμόδια Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α' - Φ.Π.Α., της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.), είναι η παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. προς τους παρέχοντες υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών επί των συνηθέστερων ερωτημάτων που έχουν τεθεί, με την παράθεση αντιπροσωπευτικών παραδειγμάτων.

Ειδικότερα, παρέχονται διευκρινίσεις, σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών, όταν παρέχονται, είτε προς υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, είτε προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Η έκδοση του παρόντος Εγχειριδίου εντάσσεται στον Στρατηγικό Στόχο: 4. Εξωστρεφής, αποτελεσματική και αποδοτική Διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη, στον Άξονα Παρέμβασης 1: Έμφαση στην εξυπηρέτηση του πολίτη, του Επιχειρησιακού Σχεδίου 2018 της Α.Α.Δ.Ε. και αποσκοπεί στη διευκόλυνση της άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας των ενδιαφερομένων και στην περαιτέρω βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχουν οι υπαγόμενες στη Γ.Δ.Φ.Δ. Υπηρεσίες.

Περιεχόμενα

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	5
1.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣ ΠΡΟΣΩΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ.....	7
Παραδείγματα.....	7
1.1. Έλληνας μεταφορέας τιμολογεί επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα, για μεταφορά αγαθών :.....	7
1.1.1. Από την Κόρινθο προς την Αθήνα.....	7
1.1.2. από την Αθήνα προς την Ιταλία.....	7
1.1.3. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.....	8
1.1.4. Από την Ιταλία προς την Γερμανία.....	8
1.1.5. Από την Ιταλία προς την Αλβανία.....	8
1.1.6. Από την Τουρκία στην Αλβανία.....	8
1.2. Έλληνας μεταφορέας τιμολογεί επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ιταλία, για μεταφορά αγαθών :.....	9
1.2.1. Από την Αθήνα προς την Ιταλία.....	9
1.2.2. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.....	9
1.2.3. Από την Ιταλία προς την Γερμανία.....	9
1.2.4. Από την Ιταλία προς την Αλβανία.....	9
1.2.5. Από την Τουρκία στην Ρωσία.....	10
1.3. Ιταλός μεταφορέας τιμολογεί επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα, για μεταφορά αγαθών:.....	10
1.3.1. Από την Αθήνα προς την Ιταλία.....	10
1.3.2. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.....	10
1.3.3. Από την Ιταλία προς την Γερμανία.....	10
2.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ.....	12
A. Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.....	12
Παραδείγματα.....	12
2.1. Έλληνας μεταφορέας παρέχει υπηρεσία μεταφοράς οικοσκευών για λογαριασμό:.....	12
2.1.1. Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς την Ρουμανία.....	12
2.1.2. Γάλλου ιδιώτη, από την Αθήνα στο Παρίσι.....	13
2.1.3. Αλβανού ιδιώτη, από την Θεσσαλονίκη στην Σόφια.....	13
2.2. Βούλγαρος μεταφορέας παρέχει υπηρεσία μεταφοράς οικοσκευών για λογαριασμό:.....	13
2.2.1. Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς την Ρουμανία.....	13
2.2.2. Γάλλου ιδιώτη, από την Αθήνα στο Παρίσι.....	13
2.2.3. Αλβανού ιδιώτη, από την Θεσσαλονίκη στην Σόφια.....	14
B. Μη ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.....	14
Παραδείγματα.....	14
2.2.4. Έλληνας μεταφορέας παρέχει υπηρεσία μεταφοράς οικοσκευών για λογαριασμό Γάλλου ιδιώτη από την Αθήνα στα Τίρανα.....	14
2.2.5. Ελβετική μεταφορική αναλαμβάνει την μεταφορά αγαθών για λογαριασμό Τούρκου ιδιώτη από την Αθήνα στην Κωνσταντινούπολη.....	15
3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	16
Παραδείγματα.....	17
4.ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	20
Παράδειγμα.....	20

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Α' 248) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», όπως ισχύει, εφεξής «Κώδικας Φ.Π.Α.» στις υπηρεσίες μεταφορών διευκρινίζονται οι έννοιες του υποκειμένου και του μη υποκειμένου στον φόρο, όπως προσδιορίζονται στις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης και από τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη) και το αποτέλεσμα της δραστηριότητάς του (κέρδος ή ζημία), (άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Ως μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα θεωρούνται τα φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες), καθώς και το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους.

ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ Φ.Π.Α.

Ο τύπος φορολογίας της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών καθορίζεται, μετά από την 1.1.2010, με τις διατάξεις των παρ. 2α, 6 και της περίπτ. β' της παρ. 15 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Συγκεκριμένα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2α' του άρθρου 14 καθορίζεται ο τύπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο.
2. Με τις διατάξεις της περίπτ. β' της παρ. 15 του άρθρου 14 ορίζεται ότι, όταν οι υπηρεσίες μεταφοράς εκτελούνται υλικά εξ' ολοκλήρου εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), έχουν ως τόπο φορολογίας εκτός της Ε.Ε. και ως εκ τούτου απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α..
3. Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 14 καθορίζεται ο τύπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς που παρέχονται σε πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο (ιδιώτες, δημόσιο, κλπ).



Επίσης με άλλα άρθρα του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπονται ορισμένες απαλλαγές από τον Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών.

Συγκεκριμένα:

4. Με τις διατάξεις της περ. λ' της παρ. 1 του άρθρου 22 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών, όταν η αξία της μεταφοράς συμπεριλαμβάνεται στην φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από τρίτη χώρα.

5. Με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 24 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών, όταν η μεταφορά συνδέεται με εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες.



1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣ ΠΡΟΣΩΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ.

Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι **υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο**, που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, **ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς είναι η Ελλάδα, βάσει του τόπου εγκατάστασης του λήπτη** των υπηρεσιών. Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι **υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο**, που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε άλλο κράτος της Ε.Ε. και όχι στην Ελλάδα, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς είναι το άλλο κράτος της Ε.Ε., στο οποίο έχει την εγκατάσταση ο λήπτης των υπηρεσιών.

Δηλαδή, δεν εξαρτάται ο τόπος φορολογίας από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία μεταφοράς, ούτε από τον τόπο της υλικής εκτέλεσης της μεταφοράς (περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Εξαίρεση στα παραπάνω υφίσταται, όταν **οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται, υλικά, εξ ολοκλήρου εκτός της Ε.Ε., όπου ο τόπος φορολογίας είναι εκτός Ε.Ε. και οι υπηρεσίες μεταφοράς απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. σε οποιαδήποτε χώρα της Ένωσης** (περ. β΄ της παρ. 15 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Παραδείγματα

1.1. Έλληνας μεταφορέας τιμολογεί επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα, για μεταφορά αγαθών :

1.1.1. Από την Κόρινθο προς την Αθήνα.

Το τιμολόγιο επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο από τον μεταφορέα, που παρέχει την υπηρεσία της μεταφοράς των αγαθών.

1.1.2. Από την Αθήνα προς την Ιταλία.

Το τιμολόγιο επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο από τον μεταφορέα, που παρέχει την υπηρεσία της μεταφοράς. Δεν ενδιαφέρει το γεγονός ότι η μεταφορά των αγαθών δεν διενεργείται εξ ολοκλήρου στην Ελλάδα.

1.1.3. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.

Το τιμολόγιο επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο από τον μεταφορέα, που παρέχει την υπηρεσία της μεταφοράς των αγαθών. Δεν ενδιαφέρει το γεγονός ότι η μεταφορά των αγαθών δεν διενεργείται εξ' ολοκλήρου στην Ελλάδα.

1.1.4. Από την Ιταλία προς τη Γερμανία

Το τιμολόγιο επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο από τον μεταφορέα, που παρέχει την υπηρεσία της μεταφοράς των αγαθών. Δεν ενδιαφέρει το γεγονός ότι η μεταφορά δεν διενεργείται καθόλου στην Ελλάδα.

1.1.5. Από την Ιταλία προς την Αλβανία.

Το τιμολόγιο επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο από τον μεταφορέα, που παρέχει την υπηρεσία της μεταφοράς των αγαθών. Δεν ενδιαφέρει το γεγονός ότι η μεταφορά δεν διενεργείται καθόλου στην Ελλάδα.

1.1.6. Από την Τουρκία προς την Αλβανία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που δεν φορολογείται στην Ελλάδα, καθώς η υλική εκτέλεση της μεταφοράς των αγαθών διενεργείται εξ' ολοκλήρου εκτός Ε.Ε..



1.2. Έλληνας μεταφορέας τιμολογεί επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ιταλία, για μεταφορά αγαθών :

1.2.1. Από την Αθήνα προς την Ιταλία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που δεν φορολογείται στην Ελλάδα, αλλά φορολογείται στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης). Στην περίπτωση αυτή υπάρχει επιπρόσθετα και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών από τον Έλληνα μεταφορέα, αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη-μέλη της Ε.Ε..

1.2.2. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που δεν φορολογείται στην Ελλάδα, αλλά φορολογείται στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης). Στην περίπτωση αυτή υπάρχει επιπρόσθετα και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών από τον Έλληνα μεταφορέα, αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη-μέλη της Ε.Ε..

1.2.3. Από την Ιταλία προς τη Γερμανία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που δεν φορολογείται στην Ελλάδα, αλλά φορολογείται στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης). Στην περίπτωση αυτή υπάρχει επιπρόσθετα και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών από τον Έλληνα μεταφορέα αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη- μέλη της Ε.Ε..

1.2.4. Από την Ιταλία προς την Αλβανία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που δεν φορολογείται στην Ελλάδα, αλλά φορολογείται στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την Ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης). Στην περίπτωση αυτή υπάρχει επιπρόσθετα και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών από τον Έλληνα μεταφορέα αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη- μέλη της Ε.Ε..

1.2.5. Από την Τουρκία προς την Ρωσία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α..

1.3. Ιταλός μεταφορέας τιμολογεί επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα, για μεταφορά αγαθών:

1.3.1. Από την Αθήνα προς την Ιταλία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με ιταλικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και όχι στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από την ελληνική επιχείρηση (λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης). Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή, ο Έλληνας λήπτης στη δήλωση Φ.Π.Α., την οποία-υποβάλλει για τη φορολογική περίοδο, που αφορά στη συγκεκριμένη πράξη, θα αναγράψει, αφενός μεν στο σκέλος των εκροών την αξία του τιμολογίου, καθώς και τον Φ.Π.Α. που αναλογεί για την πράξη αυτή και, αφετέρου δε στο σκέλος των εισροών τον Φ.Π.Α., που αναλογεί για την πράξη αυτή (χρεω-πίστωση). Επιπρόσθετα υπάρχει και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση, αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ε.Ε..

1.3.2. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με ιταλικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και όχι στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από την ελληνική επιχείρηση (λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης). Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή, ο Έλληνας λήπτης στη δήλωση Φ.Π.Α., την οποία υποβάλλει για τη φορολογική περίοδο, που αφορά στη συγκεκριμένη πράξη, θα αναγράψει, αφενός μεν στο σκέλος των εκροών την αξία του τιμολογίου, καθώς και τον Φ.Π.Α. που αναλογεί για την πράξη αυτή και, αφετέρου δε στο σκέλος των εισροών τον Φ.Π.Α. που αναλογεί για την πράξη αυτή (χρεω-πίστωση). Επιπρόσθετα, υπάρχει και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση, αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ε.Ε..

1.3.3. Από την Ιταλία προς τη Γερμανία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με ιταλικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και όχι στην Ιταλία. Ο φόρος αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από την ελληνική επιχείρηση (λήπτη της υπηρεσίας- αντιστροφή της υποχρέωσης). Ειδικότερα, στην περίπτωση

αυτή, ο Έλληνας λήπτης στη δήλωση Φ.Π.Α., την οποία υποβάλλει για τη φορολογική περίοδο, που αφορά στη συγκεκριμένη πράξη, θα αναγράψει, αφενός μεν στο σκέλος των εκροών την αξία του τιμολογίου, καθώς και τον Φ.Π.Α. που αναλογεί για την πράξη αυτή και, αφετέρου δε στο σκέλος των εισροών τον Φ.Π.Α. που αναλογεί για την πράξη αυτή (χρεω-πίστωση). Επιπρόσθετα υπάρχει και υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών, από την ελληνική επιχείρηση, αφού πάροχος και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ε.Ε..



2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ

Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, ο τόπος φορολογίας εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό της μεταφοράς ως ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών ή μη ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών (παρ. 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

A. Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.

Ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» νοείται κάθε μεταφορά αγαθών, της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών-μελών (ανεξαρτήτως εάν κατά τη διαδρομή παρεμβάλλονται μη κοινοτικά κράτη) (υποπερίπτ. α' της περίπτ. γ' της παρ.1 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, ο τόπος φορολογίας είναι ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς, δηλαδή στο κράτος-μέλος της Ε.Ε. από το οποίο αρχίζει η μεταφορά. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν εξετάζεται η χώρα εγκατάστασης του παρέχοντος, ούτε η χώρα εγκατάστασης του λήπτη (μη υποκείμενου) των υπηρεσιών μεταφοράς.

Κατά συνέπεια, η ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών προς μη υποκείμενο λήπτη, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., μόνον όταν τα αγαθά αναχωρούν από την Ελλάδα και προορίζονται να μεταφερθούν στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους.

Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου στην περίπτωση αυτή είναι ο παρέχων την υπηρεσία, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του (εντός ή εκτός της Ε.Ε.).

Παραδείγματα

2.1. Έλληνας μεταφορέας παρέχει υπηρεσία μεταφοράς οικοσκευών για λογαριασμό:

2.1.1. Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Ρουμανία.

Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, την οποία εκδίδει ο Έλληνας μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα) και αποδίδεται από τον ίδιο στο Ελληνικό Δημόσιο.

2.1.2. Γάλλου ιδιώτη, από την Αθήνα προς το Παρίσι.

Το φορολογικό στοιχείο, το οποίο εκδίδει ο Έλληνας μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα) και αποδίδεται από τον ίδιο στο Ελληνικό Δημόσιο.

2.1.3. Αλβανού ιδιώτη, από τη Θεσσαλονίκη προς τη Σόφια

Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, την οποία εκδίδει ο Έλληνας μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα) και αποδίδεται από τον ίδιο στο Ελληνικό Δημόσιο.

2.2. Βούλγαρος μεταφορέας παρέχει υπηρεσία μεταφοράς οικοσκευών για λογαριασμό:

2.2.1. Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Ρουμανία.

Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, την οποία εκδίδει ο Βούλγαρος μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα). Ο Φ.Π.Α. αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από τον Βούλγαρο μεταφορέα, ο οποίος πρέπει, για σκοπούς Φ.Π.Α., να αποκτήσει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, είτε μέσω ορισμού φορολογικού του αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. 1111374/9160/2152/0014/ΠΟΛ.1281/26.8.1993 (Β' 700) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, είτε χωρίς ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ. 1113/ 2013 (Β' 1252, ΑΔΑ: ΒΛ4ΜΗ-6ΤΦ) Απόφαση Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών.

2.2.2. Γάλλου ιδιώτη, από την Αθήνα προς το Παρίσι.

Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, την οποία εκδίδει ο Βούλγαρος μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα). Ο Φ.Π.Α. αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από τον Βούλγαρο μεταφορέα, ο οποίος πρέπει, για τον σκοπό αυτό, να αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, είτε μέσω ορισμού φορολογικού του αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. 1111374/9160/2152/0014/ΠΟΛ.1281/26.8.1993 Απόφαση, είτε χωρίς ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ. 1113/ 2013 Απόφαση.

2.2.3. Αλβανού ιδιώτη, από τη Θεσσαλονίκη προς τη Σόφια

Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, την οποία εκδίδει ο Βούλγαρος μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα). Ο Φ.Π.Α. αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από τον Βούλγαρο μεταφορέα, ο οποίος πρέπει, για τον σκοπό αυτό, να αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, είτε μέσω ορισμού φορολογικού του αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. 1111374/9160/2152/0014/ΠΟΛ.1281/26.8.1993 Απόφαση, είτε χωρίς ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ. 1113/ 2013 Απόφαση.

B. Μη ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών

Πρόκειται για διεθνείς μεταφορές, οι οποίες δεν είναι ενδοκοινοτικές, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ενότητα «Α. Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών», δηλαδή δεν πρόκειται για μεταφορά που έχει ως τόπο αναχώρησης και ως τόπο άφιξης δύο διαφορετικά κράτη – μέλη, αλλά για μεταφορά που:

- είτε ξεκινά από ένα κράτος - μέλος με προορισμό μια μη κοινοτική χώρα,
- είτε ξεκινά από μια μη κοινοτική χώρα με προορισμό ένα κράτος - μέλος,
- είτε η χώρα αναχώρησης και η χώρα προορισμού είναι δύο διαφορετικές μη κοινοτικές χώρες.

Στην περίπτωση που παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, για τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας έχει εφαρμογή το κριτήριο του τόπου υλικής εκτέλεσης της μεταφοράς και συγκεκριμένα, ο τόπος φορολογίας είναι: α) η Ελλάδα, κατά το μέρος του διανυόμενου στο εσωτερικό της χώρας διαστήματος, και β) δεν είναι η Ελλάδα, κατά το μέρος του διανυόμενου διαστήματος, εκτός του εσωτερικού της χώρας (παρ. 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παρέχων την υπηρεσία, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του.

Παραδείγματα

2.2.4. Έλληνας μεταφορέας παρέχει υπηρεσία μεταφοράς οικοσκευών για λογαριασμό Γάλλου ιδιώτη από την Αθήνα προς τα Τίρανα.

Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, την οποία εκδίδει ο Έλληνας μεταφορέας, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., αναλογικά, για το μέρος της διαδρομής που διανύεται στην Ελλάδα και αποδίδεται από τον ίδιο στο Ελληνικό Δημόσιο.

**2.2.5. Ελβετική μεταφορική αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών για λογαριασμό
Τούρκου ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Κωνσταντινούπολη.**

Η παροχή υπηρεσιών επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., αναλογικά, για το τμήμα της διαδρομής που διανύεται στην Ελλάδα και για τον σκοπό αυτό, η ελβετική επιχείρηση πρέπει να αποκτήσει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα και να αποδώσει τον φόρο.



3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

Στην εισαγωγή αγαθών φορολογείται αυτή καθ' εαυτή η πράξη της εισόδου των αγαθών, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου, που πραγματοποιεί την εισαγωγή (είτε είναι ιδιώτης, είτε επιχείρηση, κ.λ.π.). Σύμφωνα με την περίπτ. λ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται η απαλλαγή των υπηρεσιών μεταφοράς, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών έχει συμπεριληφθεί στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, όπως αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20.

Συγκεκριμένα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται κατά την εισαγωγή αγαθών:

- α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,
- β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και από όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από τον φόρο του παρόντος νόμου,
- 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 αμέσως 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, που είναι γνωστός κατά τον χρόνο τελωνισμού τους και κατά τη θέση τους σε ανάλωση. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην περίπτωση που παρέχονται από μεταφορική επιχείρηση υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες συνδέονται με εισαγωγή αγαθών, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών που εκδίδει ο μεταφορέας προς τον εισαγωγέα δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α..

Επισημαίνεται, ότι όλες οι υπηρεσίες που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας και αφορούν στη μεταφορά των εισαγόμενων αγαθών (από την τρίτη χώρα) έως τον πρώτο τόπο προορισμού ή

τον τελικό τόπο προορισμού κατά τα ανωτέρω, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., εφόσον ο τόπος αυτός συμπίπτει με αυτόν που αναγράφεται στη Διασάφηση Εισαγωγής.



Οι μεταφορικές υπηρεσίες που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας μπορεί να παρέχονται:

- α) από ελληνική επιχείρηση,
- β) από κοινοτική επιχείρηση ή
- γ) από επιχείρηση εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.

Σε κάθε περίπτωση οι υπηρεσίες αυτές έχουν κατ' αρχήν ως τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια δύνανται να απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., εφόσον πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις. Ειδικότερα:

- α) Εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από ελληνική μεταφορική επιχείρηση, ο Έλληνας πάροχος δεν χρεώνει Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο που εκδίδει προς τον εισαγωγέα, ενώ πρέπει να αναγράφει σε αυτό τη σχετική απαλλακτική διάταξη της περ. λ' της παρ.1 του άρθρου 22.
- β) Εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από κοινοτική μεταφορική επιχείρηση, το τιμολόγιο που θα λάβει ο Έλληνας εισαγωγέας σε κάθε περίπτωση δεν θα αναγράφει Φ.Π.Α., δεδομένου ότι η πράξη αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας με αντιστροφή της υποχρέωσης (πράξη λήπτη).
- γ) Εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από επιχείρηση εκτός Ε.Ε. και πάλι το τιμολόγιο που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας δεν θα περιλαμβάνει Φ.Π.Α., καθότι φορολογείται στο εσωτερικό με αντιστροφή της υποχρέωσης (πράξη λήπτη).

Παραδείγματα

1. Ελληνική εισαγωγική επιχείρηση αναθέτει, σε ελληνική ναυτιλιακή εταιρεία, να της μεταφέρει στο λιμάνι του Πειραιά αγαθά από τον προμηθευτή της στην Κίνα. Κατά την εισαγωγή στο Τελωνείο του Πειραιά συμμετέχει στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας η αξία της μεταφοράς αυτής και κατά συνέπεια θα υπολογισθεί Φ.Π.Α. επί του συνολικού

ποσού. Η ναυτιλιακή θα εκδώσει τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. στον Έλληνα εισαγωγέα, με αναγραφή της απαλλακτικής διάταξης 22.1.γ, γιατί ο Φ.Π.Α. έχει ήδη καταβληθεί στο Τελωνείο.

2. Έλληνας εισαγωγέας (Α) αναθέτει σε ελληνική μεταφορική επιχείρηση (Β) τη μεταφορά εμπορευμάτων από την Κίνα, με εντολή να τα παραδώσει στην έδρα της επιχείρησής του στη Λάρισα. Η ελληνική μεταφορική επιχείρηση (Β) αναθέτει τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Κίνα έως το αεροδρόμιο «Ελευθέριος Βενιζέλος» σε αλλοδαπή αεροπορική εταιρεία και λαμβάνει για τη μεταφορά αυτή, στο όνομά της, τιμολόγιο της αλλοδαπής αεροπορικής επιχείρησης (χωρίς Φ.Π.Α. αντιστροφή της υποχρέωσης της παρ. 2α' του άρθρου 14). Στη συνέχεια η ελληνική μεταφορική επιχείρηση (Β) αναθέτει σε ελληνική μεταφορική επιχείρηση (Γ) τη χερσαία μεταφορά των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας από το αεροδρόμιο «Ελ. Βενιζέλος» στον εισαγωγέα (Α) στη Λάρισα. Η ελληνική μεταφορική επιχείρηση (Β) για τη χερσαία αυτή μεταφορά στο εσωτερικό της χώρας (από το αεροδρόμιο «Ελ. Βενιζέλος» στη Λάρισα) λαμβάνει ένα τιμολόγιο με ελληνικό Φ.Π.Α.. Εφόσον το στοιχείο της μεταφορικής επιχείρησης (Β), για το σύνολο του μεταφορικού έργου, έχει εκδοθεί προς τον Έλληνα εισαγωγέα (Α) μέχρι τον χρόνο της εισαγωγής και έχει συμπεριληφθεί στη φορολογητέα αξία της εισαγωγής δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. (σχετική η αριθ. Θ. 2818/130/σχετ.Θ.2031/131/30.5.2008 εγκύκλιος της Διεύθυνσης Δασμολογικής (Δ17) της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων & Ε.Φ.Κ.).

3. Έλληνας εισαγωγέας αναθέτει σε ελληνική μεταφορική επιχείρηση τη μεταφορά εμπορευμάτων του από τη Βραζιλία στο λιμάνι του Πειραιά στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, η ελληνική μεταφορική αναθέτει τη συγκεκριμένη μεταφορά εμπορευμάτων σε αλλοδαπή ναυτιλιακή επιχείρηση και για την υπηρεσία αυτή λαμβάνει φορολογικό στοιχείο, που εκδίδεται στο όνομά της.

Τα εμπορεύματα φθάνουν στο λιμάνι του Πειραιά και εκτελωνίζονται. Κατόπιν, ο εισαγωγέας δίνει εντολή στην ελληνική μεταφορική επιχείρηση να παραδώσει τα εμπορεύματα σε πελάτη του στη Θεσσαλονίκη. Η ελληνική μεταφορική αναθέτει τη μεταφορά αυτή σε άλλη, ρουμάνικη μεταφορική, η οποία του εκδίδει για τη μεταφορά ένα τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α., επειδή η πράξη φορολογείται στην Ελλάδα και υπόχρεος για την απόδοση του φόρου είναι ο λήπτης/ελληνική μεταφορική (πράξη λήπτη - αντιστροφή της υποχρέωσης). Στο τιμολόγιο

που θα εκδώσει η ελληνική μεταφορική προς τον εισαγωγέα θα επιβαρύνει με ελληνικό Φ.Π.Α., μόνο το μέρος της αξίας που αφορά στη μεταφορά από το λιμάνι του Πειραιά μέχρι τη Θεσσαλονίκη, δεδομένου ότι δεν φορολογήθηκε κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων.



4. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

Με τις διατάξεις της παρ. 1.ε του άρθρου 24 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών όταν η μεταφορά συνδέεται με εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες.

Παράδειγμα

Έλληνας μεταφορέας αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών που εξάγονται από την Αθήνα στην Κωνσταντινούπολη.

Στην περίπτωση αυτή, εφόσον ο Έλληνας εξαγωγέας θα εκδώσει Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) προς τον μεταφορέα, σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ. 1167/2015 (Β' 1808, ΑΔΑ: 64ΒΥΗ-584) Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, τότε ο μεταφορέας δεν θα επιβαρύνει με Φ.Π.Α. το τιμολόγιο που θα εκδώσει προς τον εξαγωγέα.

Αντιθέτως ο μεταφορέας θα επιβαρύνει με Φ.Π.Α. το τιμολόγιο του προς τον εξαγωγέα, εφόσον ο εξαγωγέας δεν εκδώσει Ε.Δ.Δ.Α.. Τον Φ.Π.Α. αυτό δύναται ο εξαγωγέας να τον εκπέσει από τον Φ.Π.Α. των εκρών του, δηλαδή από τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πωλήσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που διενήργησε την ίδια φορολογική περίοδο, μέσω της δήλωσης Φ.Π.Α. που θα υποβάλει και κατά το μέρος που δεν θα συμψηφιστεί, δύναται ο εξαγωγέας να ζητήσει την επιστροφή του.

