



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΥΠΗΡΕΤΟΥΜΕ ΠΙΣΤΑ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ



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

Αθήνα, Μάιος 2021

- Σύνταξη Περιεχομένου:

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

Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Δ.Ε.Ε.Φ.)

Τμήμα Α' - Φ.Π.Α.

Τηλ: 213-21.22.400

- Επιμέλεια έκδοσης:

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

Διεύθυνση Οργάνωσης (Δ.ΟΡΓ.)

Τμήμα Δ' - Υποθέσεων Πολιτών

Ιστορικό Εκδόσεων		
1 ^η έκδοση	Αρχική	Δεκέμβριος 2018
2 ^η έκδοση		Μάιος 2021



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), στο πλαίσιο της στρατηγικής της για την αναβάθμιση της ποιότητας της εξυπηρέτησης των οικονομικών φορέων και των πολιτών από τις Υπηρεσίες της, επανεκδίδει επικαιροποιημένο το **«Εγχειρίδιο Ενημέρωσης για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών»**, Δεκεμβρίου 2018, για την παροχή ορθής, έγκυρης και ακριβούς πληροφόρησης στους οικονομικούς φορείς (όπως εισαγωγείς – εξαγωγείς – μεταφορείς – διαμεταφορείς) και στους εν γένει συναλλασσομένους. Η επικαιροποίηση του εν λόγω Εγχειριδίου, που έγινε με μέριμνα της καθ' ύλη αρμόδιας **Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Δ.Ε.Ε.Φ.)**, Τμήμα Α' - Φ.Π.Α. της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.), κατέστη αναγκαία, ύστερα από σχετικά ερωτήματα οικονομικών φορέων και υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η ύλη του να ανταποκρίνεται στις επελθούσες μεταβολές της νομοθεσίας και να καλύπτει τις αυξημένες ανάγκες πληροφόρησης των ενδιαφερομένων.

Σκοπός του ως άνω Εγχειριδίου είναι η παροχή απαντήσεων και διευκρινίσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που τίθενται για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. προς τους παρέχοντες υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών, με την παράθεση αντιπροσωπευτικών παραδειγμάτων.

Ειδικότερα, δίδονται, με όσο το δυνατόν απλό και κατανοητό τρόπο, διευκρινίσεις, σχετικά με τον προσδιορισμό του τύπου φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών, όταν παρέχονται, είτε προς υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα είτε προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Πίνακας περιεχομένων

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	5
1.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΟΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΩΠΟ.....	7
Παραδείγματα	8
1.1. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς λήπτρια επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα για μεταφορά αγαθών:	8
1.1.1. Από την Κόρινθο προς την Αθήνα.	8
1.1.2. Από την Αθήνα προς την Ιταλία.	8
1.1.3. Από την Ιταλία προς την Αθήνα.	8
1.1.4. Από την Ιταλία προς τη Γερμανία.	8
1.1.5. Από την Τουρκία προς την Γεωργία.	8
1.2. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς λήπτρια 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 τη Γερμανία.	9
1.2.4. Από την Ιταλία προς την Αλβανία.	9
1.2.5. Από την Τουρκία προς την Ρωσία.	9
1.3. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ιταλία προς λήπτρια 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 τη Γερμανία.	10
2.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΩΠΟ	12
A. Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.....	12
Παραδείγματα	13
2.1.Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα για λογαριασμό:	13
2.1.1.Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Ρουμανία.	13
2.1.2.Γάλλου ιδιώτη, από την Αθήνα προς το Παρίσι.	13
2.1.3.Αλβανού ιδιώτη, από τη Θεσσαλονίκη προς τη Σόφια.	13
2.2.Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στη Βουλγαρία για λογαριασμό:.....	13
2.2.1.Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Ρουμανία.	13
2.2.2.Γάλλου ιδιώτη, από την Αθήνα προς το Παρίσι.	14
2.2.3.Αλβανού ιδιώτη, από τη Θεσσαλονίκη προς τη Σόφια.	14
B. Μη ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.....	14
Παραδείγματα	15
2.3.Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα για λογαριασμό Γάλλου ιδιώτη από την Αθήνα προς τα Τίρανα:.....	15
2.4.Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελβετία για λογαριασμό Τούρκου ιδιώτη από την Αθήνα προς την Κωνσταντινούπολη:.....	15
3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ	16
Παραδείγματα	18

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με ν. 2859/2000, Α' 248), στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών διευκρινίζονται οι έννοιες του υποκειμένου και του μη υποκειμένου στον φόρο, όπως προσδιορίζονται στις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Ειδικότερα:

Ως υποκείμενος στον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται, μεταξύ άλλων, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη) ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κέρδος ή ζημία).

Ως μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα θεωρούνται τα φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα (ιδιώτες), οι μισθωτοί, 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 ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ Φ.Π.Α.

Ο τρόπος φορολόγησης της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών καθορίζεται, μετά την 1.1.2010, με τις ακόλουθες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α.:

1. της περίπτωσης α', της παραγράφου 2 του άρθρου 14,
2. της υποπερίπτωσης αα', της περίπτωσης β', της παραγράφου 15 του άρθρου 14,
3. της παραγράφου 6 του άρθρου 14.

Συγκεκριμένα:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α', της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. καθορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών που παρέχονται σε υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

2. Με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης αα', της περίπτωσης β', της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι, για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών, που υπάγονται σε Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας μας βάσει της περίπτωσης α', της παραγράφου 2 του άρθρου 14, αλλά εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ευρωπαϊκής

Ένωσης (Ε.Ε.), ο τόπος παροχής (και συνεπώς φορολόγησης) βρίσκεται εκτός της Ε.Ε. και ως εκ τούτου οι υπηρεσίες αυτές δεν επιβαρύνονται με ελληνικό Φ.Π.Α.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. καθορίζεται ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών που παρέχονται σε πρόσωπα τα οποία είναι μη υποκείμενα στον φόρο (ιδιώτες, δημόσιο κλπ).



Σημειώνεται ότι για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προβλέπονται και σε άλλα άρθρα του Κώδικα Φ.Π.Α. ορισμένες απαλλαγές από τον ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα:

4. Με τις διατάξεις της περίπτωσης λ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή (η φορολογητέα αξία) προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών, όταν η αξία τους περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από τρίτη χώρα, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

5. Με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών, και των βοηθητικών αυτής εργασιών, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και τις περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Κώδικα Φ.Π.Α. (θέση των αγαθών σε ειδικά τελωνειακά καθεστώτα).

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

Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι **υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο**, που έχει την έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση της οικονομικής του δραστηριότητας (προς την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες) στην Ελλάδα, **ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς είναι η Ελλάδα, βάσει του τόπου εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών** (άρθρο 14, παρ. 2, περ. α' Κώδικα Φ.Π.Α.).

Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι **υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο**, που έχει την έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση της οικονομικής του δραστηριότητας (προς την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες) σε άλλο κράτος της Ε.Ε. και όχι στην Ελλάδα, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι το άλλο κράτος της Ε.Ε., στο οποίο έχει την εγκατάσταση ο λήπτης των υπηρεσιών.

Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι **υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο**, που έχει την έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση της οικονομικής του δραστηριότητας (προς την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες) σε κράτος εκτός της Ε.Ε. τότε ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι εκτός της Ε.Ε.

Δηλαδή, στην περίπτωση που ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, ο τόπος φορολόγησης δεν εξαρτάται από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία μεταφοράς αγαθών, ούτε από τον τόπο της υλικής εκτέλεσης της μεταφοράς, αλλά από τον τόπο που έχει την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάστασή του ο λήπτης της υπηρεσίας.

Εξαίρεση στα παραπάνω υφίσταται όταν, οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προς λήπτη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο εντός Ελλάδος εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ε.Ε. Στην περίπτωση αυτή ο τόπος φορολογίας είναι εκτός Ε.Ε. και συνεπώς οι υπηρεσίες μεταφοράς των αγαθών δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. στην Ελλάδα (υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.).



Παραδείγματα

1.1. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς λήπτρια 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 Ελληνικό Δημόσιο από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες 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 Ελληνικό Δημόσιο από τον Έλληνα παρέχοντα τις υπηρεσίες 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 Ελληνικό Δημόσιο από τον Έλληνα παρέχοντα τις υπηρεσίες 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 Ελληνικό Δημόσιο από τον Έλληνα παρέχοντα τις υπηρεσίες μεταφοράς των αγαθών. Δεν ενδιαφέρει το γεγονός ότι η μεταφορά δεν διενεργείται καθόλου στην Ελλάδα.

1.1.5. Από την Τουρκία προς την Γεωργία.

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.. Επί του τιμολογίου αναγράφεται η διάταξη της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.

1.2. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς λήπτρια 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. Επί του τιμολογίου αναγράφεται η ένδειξη «Αντίστροφη επιβάρυνση, άρθρο 14.2.α΄ Κώδικα ΦΠΑ». Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης).

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. Επί του τιμολογίου αναγράφεται η ένδειξη «Αντίστροφη επιβάρυνση, άρθρο 14.2.α΄ Κώδικα ΦΠΑ». Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης).

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. Επί του τιμολογίου αναγράφεται η ένδειξη «Αντίστροφη επιβάρυνση, άρθρο 14.2.α΄ Κώδικα ΦΠΑ». Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης).

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. Επί του τιμολογίου αναγράφεται η ένδειξη «Αντίστροφη επιβάρυνση, άρθρο 14.2.α΄ Κώδικα ΦΠΑ». Ο φόρος αποδίδεται στην Ιταλία από την Ιταλική επιχείρηση (τον λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης).

1.2.5. Από την Τουρκία προς την Ρωσία.

Το τιμολόγιο δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που δεν φορολογείται στην Ελλάδα, αλλά φορολογείται στην Ιταλία. Επί του τιμολογίου αναγράφεται η ένδειξη «Αντίστροφη επιβάρυνση, άρθρο 14.2.α΄ Κώδικα ΦΠΑ».

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις 1.2.1 – 1.2.5 υπάρχει επιπρόσθετα η υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα πάροχο των υπηρεσιών αφού ο παρέχων και ο λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη – μέλη.

1.3. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ιταλία προς λήπτρια 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. Επίσης, δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ, καθότι ο φόρος αυτός αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από την ελληνική επιχείρηση (λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης), υπολογιζόμενος επί της καθαρής αξίας του τιμολογίου. 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 ισόποσα την αξία του τιμολογίου και τον Φ.Π.Α., που αναλογεί για την πράξη αυτή (χρεοπίστωση).

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. Επίσης, δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ, καθότι ο φόρος αυτός αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από την ελληνική επιχείρηση (λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης), υπολογιζόμενος επί της καθαρής αξίας του τιμολογίου. 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 ισόποσα την αξία του τιμολογίου και τον Φ.Π.Α., που αναλογεί για την πράξη αυτή (χρεοπίστωση).

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. Επίσης, δεν επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., καθότι ο φόρος αυτός αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο από την ελληνική επιχείρηση (λήπτη της υπηρεσίας - αντιστροφή της υποχρέωσης), υπολογιζόμενος επί της καθαρής αξίας του τιμολογίου. 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 ισόποσα την αξία του τιμολογίου και τον Φ.Π.Α., που αναλογεί για την πράξη αυτή (χρεοπίστωση).

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις 1.3.1 - 1.3.3 υπάρχει επιπρόσθετα η υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση, αφού παρέχων και λήπτης είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ε.Ε.



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

Όταν ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, ο τόπος φορολόγησης της μεταφοράς των αγαθών ορίζεται στις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. και εξαρτάται από τη διάκριση της μεταφοράς ως ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών ή άλλης.

A. Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. αναφέρονται διάφοροι ορισμοί για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου αυτού. Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών», για την εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 14, νοείται κάθε μεταφορά αγαθών, της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών-μελών.

Σημειώνεται ότι ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» χαρακτηρίζεται και η μεταφορά στην οποία κατά τη διαδρομή παρεμβάλλονται και μη κοινοτικά κράτη.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, ο τόπος φορολόγησης ορίζεται ως εξής:

α. είναι το εσωτερικό της χώρας εφόσον, ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας

β. δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας. Στην περίπτωση αυτή ο Φ.Π.Α. οφείλεται 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 μεταφοράς, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του (εντός ή εκτός της Ε.Ε.).

Παραδείγματα

2.1. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα για λογαριασμό:

2.1.1. Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Ρουμανία.

Η μεταφορά της οικοσκευής από την Αθήνα στη Ρουμανία είναι μια ενδοκοινοτική μεταφορά και ως εκ τούτου έχει τόπο φορολόγησης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς δηλαδή την Ελλάδα. Το φορολογικό παραστατικό το οποίο εκδίδει ο Έλληνας παρέχων επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α ο οποίος αποδίδεται από τον ίδιο (παρέχοντα) στο Ελληνικό Δημόσιο.

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

Η μεταφορά της οικοσκευής από την Αθήνα στο Παρίσι είναι μια ενδοκοινοτική μεταφορά και ως εκ τούτου έχει τόπο φορολόγησης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς δηλαδή την Ελλάδα. Το φορολογικό παραστατικό το οποίο εκδίδει ο Έλληνας παρέχων, 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

Το φορολογικό παραστατικό το οποίο εκδίδει ο Έλληνας παρέχων, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι η μεταφορά αυτή της οικοσκευής είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος αναχώρησης η Ελλάδα), ο δε φόρος αποδίδεται από τον παρέχοντα στο Ελληνικό Δημόσιο.

2.2. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στη Βουλγαρία για λογαριασμό:

2.2.1. Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα προς τη Ρουμανία.

Η μεταφορά της οικοσκευής από την Αθήνα στη Ρουμανία είναι μια ενδοκοινοτική μεταφορά και ως εκ τούτου έχει τόπο φορολόγησης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς δηλαδή την Ελλάδα. Το φορολογικό παραστατικό το οποίο εκδίδει ο Βούλγαρος παρέχων, 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 παρέχοντα, ο οποίος πρέπει 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 (Β' 700) Απόφαση του Υπουργού

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.

Το φορολογικό παραστατικό, το οποίο εκδίδει ο Βούλγαρος παρέχων, 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 παρέχοντα, ο οποίος πρέπει να αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο προηγούμενο παράδειγμα.

2.2.3. Αλβανού ιδιώτη, από τη Θεσσαλονίκη προς τη Σόφια.

Το φορολογικό παραστατικό, το οποίο εκδίδει ο Βούλγαρος παρέχων, 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 παρέχοντα, ο οποίος πρέπει να αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο παράδειγμα 2.2.1.

B. Μη ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών

Πρόκειται για μεταφορές αγαθών που πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό μιας χώρας ή 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 οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α., έχει εφαρμογή το κριτήριο του τόπου υλικής εκτέλεσης της μεταφοράς και συγκεκριμένα, ο τόπος φορολόγησης είναι:

α) η Ελλάδα, εφόσον πρόκειται για μεταφορά που εκτελείται εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό της χώρας, ή κατά το μέρος του διανυόμενου στο εσωτερικό της χώρας διαστήματος, και

β) δεν είναι η Ελλάδα, εφόσον η μεταφορά εκτελείται εξ ολοκλήρου εκτός του εσωτερικού της χώρας ή κατά το μέρος του διανυόμενου διαστήματος εκτός του εσωτερικού της χώρας. Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παρέχων την υπηρεσία, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του.

Παραδείγματα

2.3. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελλάδα για λογαριασμό Γάλλου ιδιώτη από την Αθήνα προς τα Τίρανα:

Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς της οικοσκευής είναι το εσωτερικό της χώρας για το μέρος της διαδρομής που διανύεται στην Ελλάδα. Το φορολογικό παραστατικό το οποίο εκδίδει ο Έλληνας παρέχων, επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α. αναλογικά, για το μέρος της διαδρομής που διανύεται στην Ελλάδα και αποδίδεται από τον ίδιο στο Ελληνικό Δημόσιο.

2.4. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς οικοσκευής από παρέχοντα εγκατεστημένο στην Ελβετία για λογαριασμό Τούρκου ιδιώτη από την Αθήνα προς την Κωνσταντινούπολη:

Η παροχή των υπηρεσιών αυτών υπάγεται σε ελληνικό Φ.Π.Α., αναλογικά, για το τμήμα της διαδρομής που διανύεται εντός της Ελλάδας και για τον σκοπό αυτό, η ελβετική επιχείρηση πρέπει να αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μέσω ορισμού φορολογικού του αντιπροσώπου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προαναφερθείσα αριθ. 1111374/9160/2152/0014/ΠΟΛ.1281/26.8.1993 Απόφαση και να αποδώσει τον φόρο αυτό στο Ελληνικό Δημόσιο.



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

Στην εισαγωγή αγαθών φορολογείται αυτή καθαυτή η πράξη της εισόδου των αγαθών, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που πραγματοποιεί την εισαγωγή (είτε είναι ιδιώτης, είτε επιχείρηση, κ.λ.π.).

Με την περίπτωση λ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών (εν προκειμένω και 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 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Συγκεκριμένα, η φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών διαμορφώνεται:

- 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 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, 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, το φορολογικό παραστατικό που εκδίδει η μεταφορική επιχείρηση 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 υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας μπορεί να παρέχονται:

- α) από ελληνική επιχείρηση,
- β) από επιχείρηση εγκατεστημένη εντός κράτους - μέλους ή
- γ) από επιχείρηση εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.

Σε κάθε περίπτωση οι υπηρεσίες αυτές έχουν καταρχήν ως τόπο φορολόγησης 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 μεταφοράς αγαθών παρέχονται από ελληνική επιχείρηση, ο Έλληνας παρέχων δεν χρεώνει Φ.Π.Α. στο φορολογικό παραστατικό που εκδίδει προς τον εισαγωγέα, και πρέπει να αναγράφει σε αυτό τη σχετική απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης λ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.
- β) Εάν οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών παρέχονται από επιχείρηση εγκατεστημένη σε άλλο κράτος - μέλος, το φορολογικό παραστατικό 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 μεταφοράς αγαθών παρέχονται από επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός Ε.Ε. το φορολογικό παραστατικό που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας δεν θα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. καθότι οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας 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, η αξία της μεταφοράς των αγαθών αυτών συμμετέχει στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας και κατά συνέπεια ο ΦΠΑ θα υπολογισθεί επί του συνολικού ποσού. Η ναυτιλιακή εταιρεία θα εκδώσει φορολογικό παραστατικό χωρίς Φ.Π.Α. στον Έλληνα εισαγωγέα, με αναγραφή της απαλλακτικής διάταξης της περίπτωσης λ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ καθόσον 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 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, φορολογικό παραστατικό της αλλοδαπής αεροπορικής επιχείρησης χωρίς Φ.Π.Α. (αντιστροφή της υποχρέωσης - άρθρο 14 παρ.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ). Στη συνέχεια η ελληνική επιχείρηση (Β) αναθέτει σε άλλη ελληνική επιχείρηση (Γ) τη χερσαία μεταφορά των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας από το αεροδρόμιο «Ελ. Βενιζέλος» στον εισαγωγέα (Α) στη Λάρισα. Η ελληνική επιχείρηση (Β) για τη χερσαία αυτή μεταφορά στο εσωτερικό της χώρας (από το αεροδρόμιο «Ελ. Βενιζέλος» στη Λάρισα) λαμβάνει ένα φορολογικό παραστατικό από την επιχείρηση (Γ) το οποίο επιβαρύνεται με ελληνικό Φ.Π.Α.
Εφόσον το φορολογικό παραστατικό της 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 τότε Διεύθυνσης Δασμολογικής - Δ17 της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων & Ε.Φ.Κ.).
3. Έλληνας εισαγωγέας αναθέτει σε ελληνική επιχείρηση τη μεταφορά εμπορευμάτων του από τη Βραζιλία στο λιμάνι του Πειραιά στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, η ελληνική μεταφορική επιχείρηση αναθέτει τη συγκεκριμένη μεταφορά εμπορευμάτων σε αλλοδαπή ναυτιλιακή επιχείρηση και για την υπηρεσία αυτή η ελληνική επιχείρηση λαμβάνει φορολογικό παραστατικό από την αλλοδαπή ναυτιλιακή.

Τα εμπορεύματα φθάνουν στο λιμάνι του Πειραιά και εκτελωνίζονται. Κατόπιν, ο εισαγωγέας δίνει εντολή στην ελληνική επιχείρηση να παραδώσει τα εμπορεύματα σε πελάτη του στη Θεσσαλονίκη. Η ελληνική επιχείρηση 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 επιχείρηση (πράξη λήπτη - αντιστροφή της υποχρέωσης). Στο τιμολόγιο που θα εκδώσει η ελληνική επιχείρηση 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.

