



**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ
ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ
ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ - ΤΜΗΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΚΡΗΤΗΣ

Μυλωνογιάννη 15Α και Κριάρη, 73135, Χανιά, Κρήτη
Τηλ: 28210 94505 - 95001 Φαξ: 28210 76186,
Email: oee15pt@oe-e.gr

Website: www.oeetdk.gr

Facebook: [ΟΕΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΚΡΗΤΗΣ](#)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΦΠΑ

**Τόπος παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 2859/2000
(Άρθρα 43-59 οδηγίας 2006/112/ΕΚ όπως ισχύουν μετά την οδηγία 2008/8/
ΕΚ) - ΣΟΛ Α.Ε.**

Του Άγγελου Διονυσόπουλου
Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Μέλους της ΣΟΛ α.ε.

Αναδημοσίευση από το ενημερωτικό δελτίο ΙΟΥΝΙΟΥ 2016 της ΣΟΛ ΟΡΚΩΤΟΙ
ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.

www.solae.gr

1. Γενικά

Ο καθορισμός του τόπου πραγματοποίησης των πράξεων παροχής υπηρεσιών για τις διασυνοριακές συναλλαγές υπηρεσιών είναι μείζονος σημασίας, διότι ο καθορισμός αυτός, σε συνδυασμό με τον καθορισμό του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 16), αποτελεί το κριτήριο εκείνο το οποίο απαιτείται για τη θεμελίωση ή μη του δικαιώματος του ελληνικού δημοσίου, να επιβάλλει ΦΠΑ.

Οι διατάξεις του [άρθρου 14](#) Ν. [2859/2000](#) ορίζουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2010, ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. [3763/2009](#) (ΦΕΚ 80 Α /27.5.2009), με τις οποίες έγινε εναρμόνιση των μέχρι τότε ισχυουσών διατάξεων προς τις Κοινοτικές διατάξεις με την ενσωμάτωση του άρθρου 2 της Οδηγίας [2008/8/ΕΚ](#) του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008, σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών και την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων των υποκειμένων στο φόρο, για τον έλεγχο των διασυνοριακών συναλλαγών.

Με τις ανωτέρω διατάξεις για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών στις διασυνοριακές συναλλαγές, λαμβάνονται υπόψη οι κατωτέρω δύο γενικοί κανόνες που περιλαμβάνονται στην [παράγραφο 2 του άρθρου 14](#).

α. Ο γενικός κανόνας, της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, στην περίπτωση που αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο (άρθρο 14 § 2α)

β. Ο γενικός κανόνας της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες στην περίπτωση που αυτές πραγματοποιούνται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (άρθρο 14 § 2β).

Οι ανωτέρω γενικοί κανόνες αποτελούν το βασικό κριτήριο για τη φορολόγηση ή μη των πράξεων παροχής υπηρεσιών στην Ελλάδα. Επειδή όμως στη συνέχεια του άρθρου 14 καθορίζονται μια σειρά εξαιρέσεων, από τούς κανόνες αυτούς, σε κάθε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, θα πρέπει πρώτα να εξετάζεται αν μια συγκεκριμένη υπηρεσία εμπίπτει στις εν λόγω εξαιρέσεις, προκειμένου να καθορισθεί ο τόπος παροχής υπηρεσιών. Στην περίπτωση, που η παροχή της συγκεκριμένης υπηρεσίας δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις αυτές, εφαρμόζονται οι ανωτέρω γενικοί κανόνες των παραγράφων 2α και 2β.

Σκοπός της εναρμόνισης με τις Κοινοτικές διατάξεις είναι να διασφαλιστεί η αρχή της φορολογίας των πράξεων εντός του κράτους, στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των υπηρεσιών σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν στον κράτος αυτό, ώστε να ελαχιστοποιηθούν περιπτώσεις αθέμιτου ανταγωνισμού που είναι δυνατόν να δημιουργούνται από την επιλογή αγοράς υπηρεσιών σε χώρες όπου ισχύουν ευνοϊκότερα καθεστώτα. Επιπλέον σκοπός της εναρμόνισης αποτελεί και η όσο το δυνατό απλούστερη εφαρμογή του μηχανισμού λειτουργίας του ΦΠΑ και ειδικότερα, όσον αφορά τη λειτουργία του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, τη μείωση των υποχρεώσεων των υποκειμένων και τον περιορισμό της ανάγκης προσφυγής στην επιστροφή του φόρου σε εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος υποκείμενους στο φόρο, καθώς και στους εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο που λαμβάνουν υπηρεσίες από άλλο κράτος μέλος, που επιτυγχάνεται με την επέκταση του κανόνα καταβολής του φόρου από το λήπτη (αντιστροφής της υποχρέωσης).

2. Business to Business (B2B) - Γενικός κανόνας του άρθρου 14 § 2α - τόπος φορολόγησης στην εγκατάσταση του λήπτη των υπηρεσιών - πράξεις λήπτη

Καθιερώνεται, ως γενικός κανόνας, η φορολόγηση των υπηρεσιών στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη των υπηρεσιών, στην περίπτωση που τόσο ο παρέχων όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενοι στο φόρο. Σημειώνεται ότι μέχρι και την 31.12.2009, τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρούταν ο τόπος της έδρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Ως λήπτης των υπηρεσιών, θεωρείται το πρόσωπο, το οποίο επιβαρύνεται με το κόστος της υπηρεσίας (αποτελεί δαπάνη γι' αυτόν, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος) και κατ' επέκταση το πρόσωπο, το οποίο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που βαρύνει το κόστος αυτό.

Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση (π.χ. υποκατάστημα) του υποκειμένου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος

όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Γενικά πάντως ως «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται μια σταθερή επαγγελματική εγκατάσταση όπου ασκείται η επαγγελματική δραστηριότητα του υποκείμενου. Στην έννοια αυτή περιλαμβάνονται κυρίως η ύπαρξη της έδρας, υποκαταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, εργοταξίου κατασκευής ή συνεργείου συναρμολόγησης διάρκειας τουλάχιστον δώδεκα μηνών.

Συνεπώς η παροχή υπηρεσίας θεωρείται, ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα και, επομένως θεμελιώνεται δικαίωμα του ελληνικού δημοσίου για την επιβολή φόρου, όταν η υπηρεσία παρέχεται από υποκείμενο σε φόρο που είναι εγκαταστημένος εκτός του εσωτερικού της χώρας, σε υποκείμενο στο φόρο που έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα (ή εγκατάσταση) της οικονομικής του δραστηριότητας. Οι υπηρεσίες που παρέχονται εντός του εσωτερικού τη χώρας από εγκατεστημένο στην Ελλάδα πάροχο προς εγκατεστημένο στην Ελλάδα λήπτη υπάγονται πάντα σε ελληνικό ΦΠΑ, εκτός κι αν απαλλάσσονται με ρητή διάταξη, οπότε ο γενικός κανόνας και οι εξαιρέσεις που προβλέπει το [άρθρο 14](#) δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση αυτή.

Δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα η παροχή υπηρεσίας που παρέχεται από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς υποκείμενο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος (K-M) ή τρίτη χώρα (T-X).

Σύμφωνα με την [παράγραφο 1 του άρθρου 14](#), για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 2α του ίδιου άρθρου (γενικός κανόνας B2B) καθώς και ολόκληρου του άρθρου υποκείμενος στο φόρο θεωρείται:

- Ο υποκείμενος στο φόρο που ασκεί δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές φορολογητέες και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών
- Ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αποκλειστικά δραστηριότητες απαλλασσόμενες από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (Πρόσωπα του [άρθρου 22](#) όπως ιατρός, ασφαλιστικό γραφείο, εκπαιδευτήριο κ.λπ.)
- Ο αγρότης του [άρθρου 41](#)
- Η απαλλασσόμενη λόγω μικρού τζίρου επιχείρηση (Πρόσωπα του [άρθρου 39](#))
- Ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πέραν των φορολογητέων πράξεων πραγματοποιεί και συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες σύμφωνα με το [άρθρο 2](#). Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο για όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.
- Το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ-ΦΠΑ). Συνεπώς παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς ένα Δήμο (που σύμφωνα με το [άρθρο 3](#) είναι μη υποκείμενος), ο οποίος έχει λάβει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα (π.χ. για πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής απόκτησης) θεωρείται ότι παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και φορολογούνται στη χώρα μας σύμφωνα με το γενικό κανόνα B2B.

Εάν ο τόπος φορολογίας των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι η Ελλάδα (σύμφωνα με το γενικό κανόνα της παραγράφου 2α), ο φόρος οφείλεται στην Ελλάδα και αποδίδεται από τον λήπτη

μέσω της αντιστροφής της υποχρέωσης. Έτσι λοιπόν από 1.1.2010 τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με εγκατάσταση στην Ελλάδα που λαμβάνουν υπηρεσίες από το εξωτερικό, των οποίων ο τόπος παροχής είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη και εφόσον οι υπηρεσίες δεν προορίζονται για ιδιωτικούς σκοπούς, οφείλουν να αποδίδουν φόρο για τις υπηρεσίες αυτές στην Ελλάδα με τη μέθοδο της χρεοπίστωσης (τακτοποίησης) – αντιστροφής της υποχρέωσης, εφόσον βέβαια έχουν δικαίωμα έκπτωσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αντιστροφής της υποχρέωσης, ο λήπτης των υπηρεσιών, θεωρείται ότι ο ίδιος παρέχει τις υπηρεσίες και οφείλει να αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο που αναλογεί στην υπηρεσία (αναγραφή στις εκροές και στο φόρο εκρών της δήλωσης ΦΠΑ), και ταυτόχρονα δέχεται την υπηρεσία καταχωρώντας την αξία και το φόρο στις εισροές του και στο φόρο εισροών αντίστοιχα.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ιταλία παρέχει υπηρεσίες (που δεν ανήκουν στις εξαιρέσεις κατωτέρω) σε ελληνική ανώνυμη εταιρία που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα έναντι € 1.000. Η ιταλική επιχείρηση δεν θα υπολογίσει ΦΠΑ στο τιμολόγιο που θα εκδώσει και η ελληνική επιχείρηση θα καταχωρήσει το ανωτέρω ποσό τόσο στις εκροές (κωδ. 303) όσο και στις εισροές (κωδ. 365) μαζί με το ΦΠΑ που αναλογεί ήτοι ποσό € 230 τόσο στο φόρο εκρών (κωδ. 333) όσο και στο φόρο των εισροών (κωδ. 385). Απαραίτητη προϋπόθεση για τα ανωτέρω είναι να διαθέτουν και τα δύο πρόσωπα ΑΦΜ-ΦΠΑ (εγγραφή στο VIES-πρόθεμα EL στο ΑΦΜ της ελληνικής επιχείρησης). Συνεπώς η ελληνική επιχείρηση πριν από τη διενέργεια της ανωτέρω συναλλαγής θα πρέπει να υποβάλει δήλωσης μεταβολών- μετάταξης με την οποία θα δηλώνει την έναρξης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών και λήψη του προθέματος EL στο ΑΦΜ της και να υποβάλλει τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών (Έντυπο Φ5) στη φορολογική περίοδο που αφορά η συναλλαγή.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα παρέχει υπηρεσίες (που δεν ανήκουν στις εξαιρέσεις κατωτέρω) σε κυπριακή επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Κύπρο έναντι € 2.000. Η ελληνική επιχείρηση δεν θα υπολογίσει ΦΠΑ στο τιμολόγιο που θα εκδώσει προς την κυπριακή επιχείρηση διότι η υπηρεσία αυτή θα φορολογηθεί σύμφωνα με την [παράγραφο 2α του άρθρου 14](#) στην έδρα του λήπτη της υπηρεσίας, ήτοι στην Κύπρο. Η ελληνική επιχείρηση θα καταχωρήσει το ανωτέρω ποσό στον κωδ. 345 «Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14 2.α». Πριν από τη διενέργεια της ανωτέρω συναλλαγής θα πρέπει να υποβάλει δήλωσης μεταβολών-μετάταξης με την οποία θα δηλώνει την έναρξης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών και λήψη του προθέματος EL στο ΑΦΜ της, να ελέγξει εάν ο αντισυμβαλλόμενος έχει ΑΦΜ-ΦΠΑ (είναι εγγεγραμμένος στο VIES) και να υποβάλλει τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών (Έντυπο Φ4) στη φορολογική περίοδο που αφορά η συναλλαγή.

Συνεπώς, εάν η πράξη της υπηρεσίας εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 14 (γενικός κανόνας B2B), ο παρέχων την υπηρεσία δεν θα υπολογίζει ΦΠΑ στο τιμολόγιο που εκδίδει και ο λήπτης της υπηρεσίας τακτοποιεί το ΦΠΑ που αναλογεί (χρεοπίστωση) τόσο στις εκροές όσο και στις εισροές με τόπο φορολόγησης την έδρα ή εγκατάσταση του λήπτη της υπηρεσίας.

Σχετικά με τον έλεγχο της ιδιότητας του λήπτη της υπηρεσίας υπάρχουν δύο βασικά προβλήματα:

1. Τι γίνεται στην περίπτωση που η φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών υποδεικνύει ιδιωτική χρήση παρόλο που ο λήπτης διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ;

2. Πως διαπιστώνεται η ιδιότητα του λήπτη της υπηρεσίας όταν αυτός είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα και συνεπώς δεν υπάρχει σύστημα διασταύρωσης ΑΦΜ-ΦΠΑ όπως υπάρχει στην Κοινότητα.

Όταν η φύση της υπηρεσίας υποδεικνύει ιδιωτική χρήση, ο παρέχων την υπηρεσία δεν θα πρέπει να αρκестεί μόνο στον αριθμό ΑΦΜ-ΦΠΑ που του κοινοποιήθηκε από τον πελάτη, αλλά να αντλήσει επαρκείς πληροφορίες που να επιβεβαιώνουν την επαγγελματική χρήση.

Σε περίπτωση που ο λήπτης είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα, ο παρέχων θα πρέπει να αντλήσει από τον λήπτη τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 18 (3) του κανονισμού εφαρμογής του ΦΠΑ (να λάβει από το λήπτη πιστοποιητικό, το οποίο έχουν εκδώσει οι φορολογικές αρχές στις οποίες υπάγεται ο λήπτης, με το οποίο επιβεβαιώνεται ότι ο δεύτερος ασκεί οικονομικές δραστηριότητες ή να λάβει κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο το οποίο καταδεικνύει ότι ο λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο).

3. Business to Customer (B2C) - Γενικός κανόνας του άρθρου 14 § 2β - τόπος φορολόγησης στην εγκατάσταση του παρέχοντος τις υπηρεσίες

Καθιερώνεται επίσης, ως γενικός κανόνας, η φορολόγηση των υπηρεσιών στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε πρόσωπο που δεν είναι υποκείμενο στο φόρο.

Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση (π.χ. υποκατάστημα) του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο παρέχων την υπηρεσία διαθέτει περισσότερες εγκαταστάσεις σε διαφορετικά κράτη (έδρα και υποκαταστήματα), για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής λαμβάνεται υπόψη η συγκεκριμένη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

Για τους σκοπούς της εφαρμογής της [παραγράφου 2β του άρθρου 14](#) (γενικός κανόνας B2C) καθώς και ολόκληρου του άρθρου μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα θεωρούνται:

α. Τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα τα οποία δε διαθέτουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ ([παρ. 2 του άρθρου 3](#)),

β. Ιδιώτες.

Συνεπώς φορολογούνται στην Ελλάδα οι υπηρεσίες που παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (ΝΠΔΔ, ιδιώτες, κλπ.) που είναι εγκατεστημένα εκτός Ελλάδος, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εντός του εσωτερικού της χώρας.

Διευκρινίζεται ότι οι ανωτέρω γενικοί κανόνες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 14, εφαρμόζονται μόνο για τις υπηρεσίες που αφορούν την επαγγελματική (επιχειρηματική) δραστηριότητα του λήπτη και όχι για υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για προσωπική χρήση ή για χρήση από το προσωπικό του. Για την εφαρμογή του γενικού κανόνα αντιμετωπίζεται ως μη υποκείμενος, ο υποκείμενος που λαμβάνει υπηρεσίες αποκλειστικά για ιδιωτική χρήση, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης του προσωπικού του για ιδιωτικές τους ανάγκες. (άρθρο 19(ΕΕ) αριθ. 282/2011). Ακόμα δηλαδή κι αν ο λήπτης διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ, αν οι ληφθείσες υπηρεσίες δεν προορίζονται για την επαγγελματική του δραστηριότητα, τότε ο λήπτης δεν αντιμετωπίζεται ως υποκείμενος για τις πράξεις αυτές. Όταν η υπηρεσία προορίζεται ταυτόχρονα για ιδιωτική χρήση και για επαγγελματική δραστηριότητα θεωρείται ότι παρέχεται προς υποκείμενο αρκεί να μην υφίσταται κατάχρηση (άρθρο 19 (ΕΕ) αριθ. 282/2011).

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ιταλία παρέχει υπηρεσίες (που δεν ανήκουν στις εξαιρέσεις κατωτέρω) στο Δήμο Πάτρας, που δεν διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ έναντι € 1.000. Η ιταλική επιχείρηση θα υπολογίσει ΦΠΑ (συντελεστής Ιταλίας) στο τιμολόγιο που θα εκδώσει, θα το εισπράξει από το Δήμο και θα το αποδώσει στη χώρα της (Ιταλία).

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα παρέχει υπηρεσίες (που δεν ανήκουν στις εξαιρέσεις κατωτέρω) σε ιδιώτη που έχει τη διαμονή του στην Ισπανία έναντι € 2.000. Η ελληνική επιχείρηση θα υπολογίσει ΦΠΑ (συντελεστής Ελλάδας) στο τιμολόγιο που θα εκδώσει, θα το εισπράξει από τον ιδιώτη και θα το αποδώσει στη χώρα μας (Ελλάδα).

Συνεπώς, εάν η πράξη της υπηρεσίας εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2β του άρθρου 14 (γενικός κανόνας B2C), ο παρέχων την υπηρεσία θα υπολογίζει ΦΠΑ στο τιμολόγιο που εκδίδει, θα το εισπράττει από το λήπτη της υπηρεσίας και θα το αποδίδει στη χώρα του.

4. Εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 14

Για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών σε ορισμένες περιπτώσεις στις διασυνοριακές συναλλαγές, δεν λαμβάνουν χώρα οι γενικοί κανόνες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 14, αλλά εφαρμόζονται άλλοι κανόνες τόσο για τους υποκείμενους, όσο και για τους μη υποκείμενους στο φόρο που δέχονται τις υπηρεσίες αυτές. Τις εξαιρέσεις αυτές μπορεί να τις διακρίνουμε σε τρεις κατηγορίες:

α. Υπηρεσίες που παρέχονται σε λήπτες υποκείμενους και μη στο φόρο (B2B ή B2C) και κατ' εξαίρεση των γενικών κανόνων, δεν ενδιαφέρει η ιδιότητα του λήπτη όπως προβλέπεται από τους γενικούς κανόνες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 14, διότι οι υπηρεσίες αυτές δε φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες αλλά για τον τόπο φορολόγησής τους λαμβάνονται υπόψη άλλα κριτήρια, όπως ο τόπος που εκτελούνται πράγματι οι υπηρεσίες αυτές. Συνεπώς δεν ενδιαφέρει εάν η υπηρεσία είναι είτε B2B είτε B2C.

β. Υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο και κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα της παραγράφου 2β του άρθρου 14 ο προσδιορισμός του τόπου φορολογίας τους δεν

είναι ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος, όπως προβλέπεται από το γενικό κανόνα B2C, αλλά από άλλους κανόνες όπως ο τόπος που εκτελούνται πράγματι οι υπηρεσίες αυτές.

Διευκρινίζεται ότι οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη εφόσον αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο σύμφωνα με τον γενικό κανόνα της παραγράφου 2α του άρθρου 14. Άρα η δεύτερη ομάδα εξαιρέσεων ισχύει μόνο για B2C συναλλαγές, ενώ για τις B2B συναλλαγές ισχύει ο γενικό κανόνας.

γ. Κατ' εξαίρεση των παραπάνω εξαιρέσεων ορισμένες υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται εκτός Κοινότητας, ορίζεται ως τόπος φορολόγησης το εσωτερικό της χώρας με σκοπό την αποφυγή καταστρατηγήσεων και στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού ([παράγραφος 15 του άρθρου 14](#)).

1η ομάδα εξαιρέσεων

1. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 14](#), ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που αναφέρονται σε ακίνητα, είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκονται τα συγκεκριμένα ακίνητα. Η διάταξη αυτή αποτελεί παρέκκλιση των γενικών κανόνων που τίθενται με τις [παραγράφους 2α και 2β του άρθρου 14](#) και εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (Δεν ενδιαφέρει εάν είναι B2B ή B2C).

Υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα είναι κυρίως οι εργασίες των αρχιτεκτόνων, μηχανικών, τοπογράφων και των γραφείων μελετών και επιβλέψεων, οι οποίες συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο, συντήρησης ακινήτων, των κτηματομεσιτών και πραγματογνωμόνων, εφόσον συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο, των συμβολαιογράφων, μεταγγραφοφυλάκων και λοιπών προσώπων, εφόσον συνδέονται με τη μεταβίβαση ακινήτων, εκμετάλλευσης ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και λοιπών παρόμοιων εγκαταστάσεων, όπως χώρων κάμπινγκ, εγκαταστάσεων χειμερινού τουρισμού κ.λπ., εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης κάθε μορφής μεταφορικών μέσων, ως και κάθε άλλης μορφής χρήση ακινήτου, μίσθωσης χρηματοθυρίδων τραπεζών και βιομηχανοστασίων, αποθήκευσης αγαθών.

Ακίνητο για τις ανάγκες του ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών θεωρείται μεταξύ άλλων και κάθε κτίριο ή κατασκευή στερεωμένα στο έδαφος πάνω ή κάτω από το επίπεδο της θάλασσας, το οποίο δεν μπορεί εύκολα να μετακινηθεί, καθώς και κάθε είδος εξοπλισμού ή μηχανής μόνιμα εγκατεστημένης σε ένα κτίριο, τα οποία δεν μπορούν να μετακινηθούν χωρίς να καταστραφεί το κτίριο και κάθε εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανών, τα οποία μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση θεωρούνται ακίνητη περιουσία (π.χ. υπηρεσίες σχετικές με φωτοβολταϊκά πάρκα).

Οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον αφορούν ακίνητο που βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και εκτός Ελλάδας, εφόσον αφορούν ακίνητο που δε βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος ή του λήπτη.

Για την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού, απαιτείται η άμεση σύνδεση της υπηρεσίας με συγκεκριμένο ακίνητο που αφορά η παροχή της υπηρεσίας. Στην περίπτωση δε που δεν υπάρχει άμεση σύνδεση της υπηρεσίας με συγκεκριμένο ακίνητο, ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 2α και 2β.

Παράδειγμα 1

Ο ιδιώτης Α κάτοικος Ρώμης, δίνει εντολή στο μεσίτη Β που έχει έδρα στη Σόφια να μεσολαβήσει για την αγορά ακινήτου στην Αθήνα. Η συμφωνηθείσα αμοιβή του μεσίτη ανέρχεται σε 2% επί της αξίας του ακινήτου. Εάν δεν βρει κάποιο ακίνητο θα λάβει αμοιβή € 500 για την έρευνα αγοράς που έκανε.

Εάν βρεθεί ακίνητο, επειδή το ακίνητο βρίσκεται στην Ελλάδα, τόπος παροχής της υπηρεσίας του Β προς τον Α, που είναι συναφής με το ακίνητο, είναι η Ελλάδα. Συνεπώς τόπος φορολογίας για την αμοιβή του Β, είναι η χώρα μας.

Υπόχρεος για την απόδοση του φόρου είναι ο Βούλγαρος μεσίτης Β ο οποίος θα πρέπει να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στην Ελλάδα και να του χορηγηθεί ΑΦΜ-ΦΠΑ ([παραγράφος 2 περίπτωση γ του άρθρου 36](#)) ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ([παραγράφος 4 περίπτωση ε του άρθρου 36](#)) για την καταβολή του φόρου.

Εάν δεν βρεθεί ακίνητο στην Ελλάδα η υπηρεσία δεν συνδέεται με ακίνητο και συνεπώς η αμοιβή του Βούλγαρου θα φορολογηθεί στη Βουλγαρία (έδρα του παρέχοντος), όπου αυτός έχει τη μόνιμη εγκατάσταση του σύμφωνα με το γενικό κανόνα B2C.

Παράδειγμα 2

Ισπανός αρχιτέκτονας (Σαντιάγκο Καλατράβα) που έχει την έδρα του στη Ζυρίχη, αναλαμβάνει την κατασκευή του στεγάστρου του Ολυμπιακού Σταδίου Αθήνας. Η υπηρεσία του συνδέεται άμεσα με ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς ο φόρος θα αποδοθεί στην Ελλάδα.

2. Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών (εμπορικές και άλλες εκθέσεις).

Σύμφωνα με τις διατάξεις των [παραγράφων 8 και 8α του άρθρου 14](#), όπως ισχύουν, ο τόπος παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι πραγματοποιούνται εφόσον απευθύνονται σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα σύμφωνα με την παράγραφο 8α. Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές απευθύνονται σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα φορολογούνται στον τόπο που πραγματοποιούνται, μόνο για το δικαίωμα πρόσβασης (παραγράφος 8).

Επομένως εάν οι υπηρεσίες αυτές πραγματοποιούνται στην Ελλάδα και απευθύνονται σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα οφείλεται φόρος στην Ελλάδα ενώ αν απευθύνονται σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα οφείλεται φόρος στην Ελλάδα μόνο για το δικαίωμα πρόσβασης.

Παράδειγμα 1

Μουσικό συγκρότημα εγκαταστημένο στην Αγγλία δίνει συναυλία σε στάδιο της Αθήνας. Τα εισιτήρια για την εκδήλωση αυτή φορολογούνται στην Ελλάδα.

Παράδειγμα 2

Ελληνική επιχείρηση συμμετέχει μέσω των στελεχών της σε συνέδριο που πραγματοποιείται στην Ιταλία. Η διοργανώτρια του συνεδρίου ιταλική επιχείρηση τιμολογεί την ελληνική με ιταλικό ΦΠΑ για το δικαίωμα συμμετοχής στο συνέδριο.

Παράδειγμα 3

Ελληνική επιχείρηση συμμετέχει σε έκθεση στη Γερμανία. Οι υπηρεσίες διοργάνωσης της έκθεσης προς την ελληνική επιχείρηση μπορεί να συνίστανται στην παροχή ενός συνόλου υπηρεσιών που σχετίζονται με τη διοργάνωση της έκθεσης και δεν περιορίζονται μόνο στην μίσθωση του χώρου, όπως για παράδειγμα διαφημιστικό υλικό για την έκθεση, εκδηλώσεις σχετικά με το αντικείμενο της έκθεσης κλπ. Η παροχή υπηρεσιών διοργάνωσης της έκθεσης φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2α (γενικός κανόνας B2B) και στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδώσει η διοργανώτρια της έκθεσης επιχείρηση δεν υπολογίζεται ΦΠΑ.

3. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης.

Ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering) γενικά καθορίζεται με την [παράγραφο 10 του άρθρου 14](#). Οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στον τόπο όπου πράγματι εκτελούνται, εκτός από την περίπτωση που παρέχονται επί μεταφορικών μέσων κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικής μεταφοράς προσώπων, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς επειδή δεν είναι ευχερής ο προσδιορισμός του τόπου της πραγματικής κατανάλωσης.

Σκοπός των διατάξεων αυτών είναι η απόδοση του φόρου στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση.

Η παράδοση φαγητών, όπως π.χ. αγορά έτοιμων φαγητών από εστιατόριο, σουπερ μάρκετ κλπ., για κατανάλωση στο σπίτι, ή η διανομή φαγητών στο σπίτι, δεν συνιστούν υπηρεσίες εστιατορίου ή εστίασης, αλλά συνιστούν παράδοση αγαθών, για την οποία εφαρμόζονται οι κανόνες περί τόπου φορολόγησης που ισχύουν για τις παραδόσεις αγαθών ([άρθρο 13](#)).

Παράδειγμα 1

Στέλεχος γερμανικής επιχείρησης βρίσκεται στην Ελλάδα για επαγγελματικούς λόγους. Διαμένει σε ξενοδοχείο που βρίσκεται στο Σύνταγμα και το βράδυ δέχεται υπηρεσίες εστιατορίου σε εστιατόριο στην Πλάκα και λαμβάνει και για τις δύο υπηρεσίες τιμολόγιο με τα στοιχεία της γερμανικής επιχείρησης. Η υπηρεσία της διαμονής στο ξενοδοχείο φορολογείται στην Ελλάδα διότι η υπηρεσία σχετίζεται με ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα (βλέπε υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα), καθώς επίσης και η υπηρεσία εστίασης φορολογείται στην Ελλάδα και υπόχρεος να αποδώσει το ΦΠΑ είναι η επιχείρηση εστιατορίου. Εάν ίσχυε ο γενικός κανόνας B2B η πράξη έπρεπε να φορολογηθεί στη Γερμανία στην έδρα του λήπτη. Όμως η εξαίρεση της παραγράφου 10 αποτελεί παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα.

Παράδειγμα 2

Φορολογούνται στην Ελλάδα οι υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης (catering) που πραγματοποιούνται, επί αεροπλάνων, πλοίων και τραίνων κατά τη διάρκεια μεταφοράς

προσώπων που πραγματοποιείται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος (ενδοκοινοτικά ταξίδια), ενώ δε φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

4. Υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων

Η [παράγραφος 12 του άρθρου 14](#) καθορίζει τον προσδιορισμό του τόπου πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσίας στις μισθώσεις μεταφορικών μέσων, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 20](#) του Ν. [4141/2013](#) και ισχύει από 1/1/2013 μετά την ενσωμάτωση του άρθρου 4 της Οδηγίας [2008/8/ΕΚ](#).

Διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

α. Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου (έως 30 ημέρες-για πλωτά έως 90 ημέρες):

Στην περίπτωση τη βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου, ορίζεται ότι φορολογείται στον τόπο όπου το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Συνεπώς η βραχυχρόνια μίσθωση μεταφορικών μέσων φορολογείται στην Ελλάδα εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας και δεν φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας.

β. Ο τόπος μακροχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου (άνω των 30 ημερών-για πλωτά άνω των 90 ημερών):

Στην περίπτωση μακροχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου ορίζεται ότι φορολογείται στον τόπο όπου το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη όταν αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο. Όταν ο πελάτης είναι μη υποκείμενος στο φόρο, ορίζεται ότι φορολογείται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη της υπηρεσίας (πλην των σκαφών αναψυχής που φορολογούνται πάντα στον τόπο που διατίθενται) με την επιφύλαξη των διατάξεων της [παραγράφου 15 του άρθρου 14](#) (βλέπε παράδειγμα 3).

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας εφόσον:

- Ο πελάτης είναι υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή στην Κοινότητα ή σε τρίτη χώρα και το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεσή του εντός της Ελλάδας.

- Ο πελάτης είναι μη υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα, το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεσή του σε οποιοδήποτε κράτος και η μίσθωση είναι μεγαλύτερη των 30 ημερών.

- Ο πελάτης είναι μη υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα, το μεταφορικό μέσο αποτελεί σκάφος αναψυχής και τίθεται στη διάθεσή του στην Ελλάδα από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ελλάδα.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, μισθώνει αυτοκίνητο

σε ιδιώτη με τόπο κατοικίας τη Γερμανία, για χρονικό διάστημα 35 ημερών. Ο τόπος φορολογίας της μίσθωσης είναι στη Γερμανία όπου είναι η εγκατάσταση του λήπτη της υπηρεσίας και η μίσθωση υπερβαίνει τις 30 ημέρες.

Εάν η διάρκεια της ανωτέρω μίσθωσης είναι 20 ημέρες, η μίσθωση φορολογείται στην Ελλάδα.

Παράδειγμα 2.

Η ίδια επιχείρηση μισθώνει αυτοκίνητο σε Ισπανό τουρίστα στην Ελλάδα για 15 ημέρες και μετά από μία εβδομάδα για άλλες 25 ημέρες. Τόπος φορολογίας της μίσθωσης είναι η Ελλάδα και για τις δύο συμβάσεις, καθώς δεν αποτελούν διαδοχικές συμβάσεις με διάρκεια μίσθωσης (για κάθε μία χωριστά) που δεν υπερβαίνει τις 30 ημέρες. Εάν η δεύτερη μίσθωση πραγματοποιηθεί χωρίς διακοπή, τότε η δεύτερη μίσθωση είναι μακροχρόνια και φορολογείται στην Ισπανία.

Παράδειγμα 3.

Επιχείρηση εκμίσθωσης αυτοκινήτων που είναι εγκατεστημένη και διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα, μισθώνει αυτοκίνητο σε Ελβετό τουρίστα (χώρα εκτός ΕΕ) για χρονικό διάστημα 40 συνεχόμενων ημερών. Το αυτοκίνητο τίθεται στη διάθεσή του στην Ελλάδα. Η μίσθωση εφόσον πραγματοποιείται χωρίς διακοπή και υπερβαίνει τις 30 ημέρες είναι μακροχρόνια δε φορολογείται στην Ελλάδα, αλλά στον τόπο της κατοικίας του λήπτη δηλαδή στην Ελβετία. Όμως σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 15 του άρθρου 14](#), κατ' εξαίρεση για τη μίσθωση αυτή τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και όχι η Ελβετία, επειδή η χρήση του αυτοκινήτου γίνεται στη Ελλάδα και ο λήπτης της υπηρεσίας μη υποκείμενος στο φόρο, είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας (στην ουσία η παράγραφος 15 αποτελεί εξαίρεση στην εξαίρεση).

5. Υπηρεσίες οδικής μεταφοράς προσώπων (επιβάτες)

Οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών φορολογούνται ανάλογα με το διανυόμενο διάστημα της διαδρομής στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 14 και εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο). Επομένως φορολογούνται στην Ελλάδα:

- Οι μεταφορές επιβατών που πραγματοποιούνται εξολοκλήρου στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης της μεταφορικής επιχείρησης.
- Οι διεθνείς μεταφορές επιβατών, εκτός των διεθνών θαλάσσιων και αεροπορικών μεταφορών προσώπων, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο ([άρθρο 27 παράγραφος 1 περίπτωση ι'](#)), που πραγματοποιούνται από την Ελλάδα προς το εξωτερικό (εντός και εκτός Κοινότητας) και αντίστροφα, φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο για το τμήμα της διαδρομής που εκτελείται εντός της χώρας. Στην περίπτωση αυτή φορολογείται στην Ελλάδα τμήμα της αμοιβής ανάλογο με τα διανυόμενα, εντός της χώρας χιλιόμετρα, σε σχέση με τα συνολικά χιλιόμετρα που διανύονται και δεν φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που εκτελείται εκτός του εσωτερικού της χώρας. Για παράδειγμα η τιμή ενός εισιτηρίου λεωφορείου για μεταφορά επιβάτη από Αθήνα στη Ρουμανία μέσω Βουλγαρίας θα πρέπει να περιλαμβάνει ελληνικό, βουλγάρικο και ρουμάνικο ΦΠΑ ανάλογα με τις αποστάσεις. Εάν παρεμβληθεί και τρίτη χώρα (Αλβανία, Σερβία κλπ) δεν υπολογίζεται ΦΠΑ για τα χιλιόμετρα στην τρίτη χώρα.

2η ομάδα εξαιρέσεων

Όπως προαναφέρθηκε, στην δεύτερη ομάδα εξαιρέσεων ιδιαιτερότητα παρουσιάζεται μόνο στις παροχές υπηρεσιών προς μη υποκείμενους (B2C). Συνεπώς στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος, οι κατωτέρω υπηρεσίες φορολογούνται με το γενικό κανόνα της παραγράφου 2α του άρθρου 14, στην έδρα του λήπτη της υπηρεσίας. Ως εκ τούτου στις κατωτέρω εξαιρέσεις αναφερόμαστε μόνο στις υπηρεσίες προς μη υποκείμενους.

1. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς

Στον τομέα των υπηρεσιών αυτών διακρίνουμε τις εξής δύο περιπτώσεις:

- Υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ Ελλάδας και τρίτων χωρών και
- Υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ Ελλάδος και κρατών-μελών (ενδοκοινοτικές μεταφορές).

Σύμφωνα με την [παράγραφο 6 του άρθρου 14](#) για τις υπηρεσίες B2C μεταφοράς αγαθών μεταξύ Ελλάδας και τρίτων χωρών, δεν ισχύει ο γενικός κανόνας της φορολόγησης στον τόπο που έχει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας ο παρέχων τις υπηρεσίες σύμφωνα με τον γενικό κανόνα της παραγράφου 2β, αλλά ισχύει η εξαίρεση της φορολόγησης στο εσωτερικό της χώρας ανάλογα με το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (βλέπε μεταφορά επιβατών).

Σχετικά με τις ενδοκοινοτικές μεταφορές σημειώνουμε τα εξής: Σύμφωνα με την [παράγραφο 1γ του άρθρου 14](#) ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» νοείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών-μελών. Ως «τόπος αναχώρησης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι διαδρομές που πραγματοποιούνται προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά, και ως «τόπος άφιξης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών. Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 14, οι υπηρεσίες B2C της περίπτωσης αυτής, φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας μόνο αν ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Κατά συνέπεια φορολογείται στην Ελλάδα η μεταφορά αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος, που γίνεται για λογαριασμό μη υποκείμενου προσώπου, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του προσώπου αυτού και ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του προσώπου που πραγματοποιεί τη μεταφορά ή του προσώπου, το οποίο διαμεσολαβεί, για την πραγματοποίηση της μεταφοράς αυτής.

Στην περίπτωση αυτή στα φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση ΦΠΑ και, εφόσον ο παρέχων την υπηρεσία δεν είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα, υποχρεούται να αποκτήσει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35, για την καταβολή του φόρου αυτού στο ελληνικό δημόσιο.

Παράδειγμα 1

Μεταφορική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Κύπρο, αναλαμβάνει τη μεταφορά εμπορευμάτων από τη Λάρνακα στον Πειραιά για λογαριασμό ελληνικής επιχείρησης εγκατεστημένης στον Πειραιά.

Για τη μεταφορά αυτή τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, επειδή ο λήπτης της υπηρεσίας μεταφοράς, είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και πρόκειται για υπηρεσία ανάμεσα σε δύο υποκείμενους B2B, για την οποία ισχύει ο γενικός κανόνας της παραγράφου 2α του άρθρου 14.

Η κυπριακή μεταφορική τιμολογεί την εγκατεστημένη στον Πειραιά επιχείρηση χωρίς να υπολογίζει ΦΠΑ, καθόσον τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ είναι ο Έλληνας λήπτης της υπηρεσίας μεταφοράς σύμφωνα με το [άρθρο 35](#) του Κώδικα ΦΠΑ με τη μέθοδο της τακτοποίησης του ΦΠΑ (χρεοπίστωση).

Παράδειγμα 2

Αγγλική μεταφορική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Αγγλία αναλαμβάνει για λογαριασμό επιχείρησης εγκατεστημένης στα Οινόφυτα που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα την μεταφορά αγαθών από το Λίβερπουλ στα Οινόφυτα.

Η αγγλική μεταφορική αναθέτει το οδικό τμήμα της μεταφοράς από τον Πειραιά στα Οινόφυτα σε ελληνική μεταφορική που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Για τη μεταφορά Λίβερπουλ-Οινόφυτα η αγγλική επιχείρηση τιμολογεί την εγκατεστημένη στα Οινόφυτα επιχείρηση χωρίς να υπολογίζει ΦΠΑ καθόσον τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ είναι ο Έλληνας λήπτης της υπηρεσίας μεταφοράς με τακτοποίηση του φόρου (χρεοπίστωση) σύμφωνα με το γενικό κανόνα της παραγράφου 2α του άρθρου 14 (έδρα λήπτη).

Επίσης, για την μεταφορά από τον Πειραιά στα Οινόφυτα η ελληνική μεταφορική δεν θα υπολογίσει ΦΠΑ στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδώσει προς την αγγλική μεταφορική επιχείρηση επειδή η μεταφορά αυτή τιμολογείται σε λήπτη που είναι εγκατεστημένος στην Αγγλία και συνεπώς τόπος φορολογίας είναι η Αγγλία και υπόχρεος για την καταβολή είναι ο λήπτης της υπηρεσίας μεταφοράς.

Παράδειγμα 3

Μεταφορική επιχείρηση με έδρα τη Ρώμη, αναλαμβάνει τη μεταφορά επίπλων φοιτητή που μετακομίζει από την Αθήνα στη Ρώμη.

Η υπηρεσία της μεταφοράς παρέχεται προς μη υποκείμενο πρόσωπο και συνεπώς σύμφωνα με την εξαίρεση τόπος φορολογίας είναι ο τόπος που αρχίζει η μεταφορά δηλαδή η Ελλάδα. Συνεπώς η ιταλική επιχείρηση στο φορολογικό στοιχείο, που εκδίδεται, επιβάλλει ΦΠΑ και, εφόσον δεν είναι εγκαταστημένη στην Ελλάδα, υποχρεούται να αποκτήσει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35, για την καταβολή του φόρου αυτού στο ελληνικό δημόσιο.

Παράδειγμα 4

Μεταφορική επιχείρηση με έδρα τη Σόφια που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στη Βουλγαρία, αναλαμβάνει τη μεταφορά εμπορευμάτων από την Πάτρα στην Αμερική, για λογαριασμό ελληνικής βιομηχανίας που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα και πραγματοποιεί πωλήσεις σε πελάτες της στην Αμερική.

Η υπηρεσία της μεταφοράς παρέχεται προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και συνεπώς σύμφωνα με τον γενικό κανόνα τόπος φορολογίας είναι ο τόπος του λήπτη δηλαδή η Ελλάδα. Όμως, σύμφωνα με την [παράγραφο 1ε του άρθρου 24](#), απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, για τα οποία έχει οριστικοποιηθεί η διασάφηση εξαγωγής. Συνεπώς η υπηρεσία αυτή απαλλάσσεται του φόρου στην Ελλάδα και ως εκ τούτου δεν θεωρείται ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσίας και δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

2. Υπηρεσίες παρεπόμενες των μεταφορών

Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς αποτελούν οι εργασίες φόρτωσης, εκφόρτωσης, μεταφόρτωσης, φύλαξης, μέτρησης, ζύγισης, ειδικής συσκευασίας για την ασφαλή μεταφορά των αγαθών, καθώς και οι λοιπές παρόμοιες εργασίες που αφορούν μεταφερόμενα αγαθά. Όσον αφορά τις μεταφορές προσώπων, ως παρεπόμενες υπηρεσίες, θεωρείται για παράδειγμα η μεταφορά των αποσκευών τους.

Οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στον τόπο όπου εκτελούνται υλικά, εφόσον παρέχονται σε λήπτη που δεν είναι υποκείμενος στο φόρο (B2C).

Έτσι λοιπόν οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο στην περίπτωση που εκτελούνται υλικά στην Ελλάδα και παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, ανεξάρτητα την εγκατάσταση του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές.

3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες.

Οι υπηρεσίες μεσολάβησης ήτοι υπηρεσίες που παρέχονται από πρόσωπα, τα οποία ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων όταν παρέχονται προς πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, φορολογούνται στον τόπο που φορολογήθηκαν οι συγκεκριμένες πράξεις που αφορά η μεσολάβηση σύμφωνα με την [παράγραφο 3 του άρθρου 14](#). Συνεπώς εάν η κύρια πράξη φορολογείται στην Ελλάδα θα φορολογηθεί στην Ελλάδα και η μεσολάβηση, ενώ εάν η κύρια πράξη δεν φορολογείται στην Ελλάδα, δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Παράδειγμα

Επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Αθήνα και διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα, πωλεί για πρώτη φορά στην Κύπρο, στον ιδιωτικό υπάλληλο κάτοικο Λευκωσίας, έπιπλα αξίας € 15.000. Για την πραγματοποίηση της συναλλαγής αυτής, μεσολάβησε για λογαριασμό του ιδιωτικού υπαλλήλου μεσιτικό γραφείο το οποίο είναι εγκατεστημένο στη Ρώμη και διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ιταλία.

Σύμφωνα με το [άρθρο 13 παράγραφος 1 περ. α](#) τόπος φορολογίας για την πώληση των επίπλων είναι η Ελλάδα επειδή κατά το χρόνο της παράδοσης τα αγαθά βρίσκονταν στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14 στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, ο τόπος παροχής υπηρεσιών ακολουθεί τον τόπο φορολόγησης των συγκεκριμένων πράξεων που αφορά η μεσολάβηση. Κατά συνέπεια εφόσον η κύρια πράξη φορολογείται στην Ελλάδα θα φορολογηθεί

στην Ελλάδα και η μεσολάβηση.

Υπόχρεος για την απόδοση του φόρου είναι το μεσιτικό γραφείο που είναι εγκατεστημένο στην Ιταλία με τη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλλει κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου με το οποίο θα επιβαρύνει με το ΦΠΑ 23% τον ιδιωτικό υπάλληλο αφού αρχικά λάβει ελληνικό ΑΦΜ-ΦΠΑ ή ορίζοντας φορολογικό αντιπρόσωπο.

4. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά.

Σύμφωνα με την [παράγραφο 9 του άρθρου 14](#), οι πραγματογνωμοσύνες ή γενικά οι εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά (πχ. φασόν εργασίες, επισκευή, συναρμολόγηση, βελτίωση, διαλογή, επεξεργασία, συσκευασία κλπ.), όταν παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα φορολογούνται στον τόπο όπου πράγματι εκτελούνται. Έτσι οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στην Ελλάδα:

- Όταν παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, στην περίπτωση που εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας ανεξάρτητα του πού έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές.

- Όταν παρέχονται προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ανεξάρτητα του τόπου που αυτές πράγματι εκτελούνται διότι στις περιπτώσεις B2B εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας της παραγράφου 2α του άρθρου 14 (έδρα λήπτη).

Παράδειγμα 1

Υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ιταλία πώλησε ένα μηχάνημα στον πελάτη του που είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα.

Επειδή το μηχάνημα παρουσίασε ελάττωμα κατά τη λειτουργία του η ιταλική επιχείρηση έδωσε εντολή σε ένα άλλο υποκείμενο στο φόρο, οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, να διορθώσει το ελάττωμα.

Παρόλο που οι εργασίες διόρθωσης του μηχανήματος εκτελέσθηκαν υλικά στην Ελλάδα, ο τόπος φορολογίας της παροχής υπηρεσιών επιδιόρθωσης, που παρείχε ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο προς τον υποκείμενο στην Ιταλία, δεν είναι η Ελλάδα που πράγματι εκτελέστηκαν οι υπηρεσίες επιδιόρθωσης αλλά η Ιταλία, επειδή ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ιταλία, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα της παραγράφου 2α του άρθρου 14 και ο οποίος είναι και υπόχρεος για την απόδοση του φόρου. Στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδώσει η ελληνική επιχείρηση για την επιδιόρθωση, δε θα επιβάλλει ΦΠΑ.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση κατασκευής και εμπορίας επίπλων εγκατεστημένη στη Βουλγαρία αναλαμβάνει την ανακαίνιση των επίπλων του Δήμου Καβάλας. Τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος που βρίσκονται τα αγαθά δηλαδή η Ελλάδα. Η Βουλγάρικη επιχείρηση τιμολογεί το Δήμο και τον αναλογούντα ΦΠΑ καταβάλλει στο ελληνικό δημόσιο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 14, διότι οι εργασίες επισκευής εκτελέστηκαν υλικά στην Ελλάδα σε ενσώματα κινητά αγαθά που βρίσκονται στην Ελλάδα και ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη

υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή δεν ισχύει ο γενικός κανόνας B2C της παραγράφου 2β του άρθρου 14 και η εργασία αυτή φορολογείται στην Ελλάδα ανεξάρτητα την εγκατάσταση του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα και είναι εγκατεστημένη στη Θεσσαλονίκη, στέλνει πρώτες ύλες σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο στην Τουρκία, για παραγωγή νέων προϊόντων (φασόν). Μετά την παραγωγή ο Τούρκος στέλνει τα προϊόντα που παρήχθησαν στην ελληνική επιχείρηση στην Ελλάδα και την τιμολογεί για την εργασία παραγωγής (φασόν), χωρίς να επιβάλλει Φ.Π.Α. Η εκτέλεση των εργασιών φασόν από τον Τούρκο υποκείμενο στο φόρο προς τον Έλληνα υποκείμενο δεν έχει τόπο φορολογίας την Τουρκία αλλά την Ελλάδα δηλαδή στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών μεταποίησης, σύμφωνα με το γενικό κανόνα της παραγράφου 2α του άρθρου 14.

Η αποστολή των υλικών από την Ελλάδα στην Τουρκία δεν συνιστά φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι οι πρώτες ύλες εξακολουθούν να παραμένουν στην κυριότητα της ελληνικής επιχείρησης.

5. Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών, τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών

Οι υπηρεσίες αυτές αναφέρονται στην [παράγραφο 13 του άρθρου 14](#) όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 104 του Ν. [4316/2014](#) και ισχύουν από 1.1.2015.

Με τις νέες διατάξεις, ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ειδικά εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, είναι ο τόπος που έχει την εγκατάσταση ή τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του ο μη υποκείμενος στο φόρο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 15 του άρθρου 14. Συνεπώς μια τέτοια υπηρεσία φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας. Εφόσον ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενος εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας B2B και ο τόπος φορολογίας είναι η έδρα του λήπτη. Συμπεραίνουμε λοιπόν πως οι παραπάνω υπηρεσίες φορολογούνται πάντα στην Ελλάδα είτε ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι υποκείμενος είτε όχι, αρκεί να έχει την εγκατάστασή του στο εσωτερικό της χώρας και ο παρέχων να είναι υποκείμενος στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες εκτός του εσωτερικού της χώρας (εντός ή εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Ως τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων εγγράφων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, ραδιοκυμάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της εκχώρησης ή παραχώρησης δικαιώματος χρήσης μέσων για μια τέτοια μετάδοση, εκπομπή ή λήψη.

Ως ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες θεωρούνται τα ραδιοηλεκτρονικά προγράμματα τα οποία εκπέμπονται μέσω καλωδίου, κεραίας ή δορυφόρου.

Η μετάδοση τηλεοπτικού και ραδιοφωνικού προγράμματος από ραδιοτηλεοπτικό δίκτυο ενσύρματο ή ασύρματο με παράλληλη μετάδοση του προγράμματος μέσω Internet ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου, καθώς και η συνδρομή για δορυφορική ή καλωδιακή τηλεόραση εμπίπτουν στην έννοια των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών.

Ως υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά θεωρούνται οι υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικό τρόπο και ειδικά αυτές που προβλέπονται στο Παράρτημα VII όπως η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού, η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων, η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών και η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως. Επίσης και άλλες υπηρεσίες μπορούν να θεωρηθούν ηλεκτρονικές, εφόσον κατ' αρχήν παρέχονται μέσω του internet ή ηλεκτρονικού δικτύου (για παράδειγμα, υπηρεσίες των οποίων η παροχή εξαρτάται από το internet ή παρόμοιο δίκτυο) και η φύση των υπηρεσιών είναι τέτοια, έτσι ώστε η παροχή τους να εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την τεχνολογία της πληροφορικής.

Η χρήση του internet ή άλλων ηλεκτρονικών δικτύων με σκοπό την επικοινωνία σε ότι αφορά συναλλαγές ή τη διευκόλυνση συναλλαγών δεν επηρεάζει τη φύση των συναλλαγών ώστε αυτές να θεωρηθούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

Παράδειγμα 1

Ιταλική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στο Μιλάνο κατασκευάζει την ιστοσελίδα (site) μιας ελληνικής επιχείρησης που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στην Ελλάδα, καθώς και του Υπουργείου Οικονομικών της Ελλάδας. Και οι δύο αυτές υπηρεσίες θα φορολογηθούν στην Ελλάδα που βρίσκεται η εγκατάσταση του λήπτη της υπηρεσίας. Για την περίπτωση της ελληνικής επιχείρησης εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας B2B της παραγράφου 2α του άρθρου 14, ενώ για την περίπτωση του Υπουργείου Οικονομικών εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14. Υπόχρεος του φόρου στην πρώτη περίπτωση είναι η ελληνική επιχείρηση με χρεοπίστωση του ΦΠΑ (δεν υπάρχει ΦΠΑ στο τιμολόγιο), και στη δεύτερη περίπτωση υπόχρεος η ιταλική επιχείρηση αφού εγκατασταθεί στην Ελλάδα ή ορίζοντας φορολογικό αντιπρόσωπο (ΦΠΑ στο τιμολόγιο).

Παράδειγμα 2

Ιδιώτης που κατοικεί στην Ελλάδα χρησιμοποιεί μια αμερικάνικη ηλεκτρονική βιβλιοθήκη. Στο ποσό που θα χρεώσει η αμερικάνικη επιχείρηση τον ιδιώτη θα πρέπει να επιβάλλει ελληνικό ΦΠΑ σύμφωνα με την [παραγράφο 13 του άρθρου 14](#).

6. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας

Σύμφωνα με την [παραγράφο 14 του άρθρου 14](#), ο τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, όταν παρέχονται σε μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο το οποίο είναι εγκατεστημένο ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Κοινότητας, είναι ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο αυτό είναι εγκατεστημένο ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 15 του άρθρου 14. Συνεπώς για τις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες παρέχονται προς υποκείμενους στο φόρο (B2B) ή μη υποκείμενους (B2C)

που έχουν την εγκατάστασή τους σε κράτος μέλος, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 2α και 2β αντίστοιχα (γενικοί κανόνες). Άρα η εξαίρεση ισχύει μόνο για υπηρεσίες της παραγράφου 14 που παρέχονται προς μη υποκείμενους σε τρίτη χώρα.

Οι υπηρεσίες, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο της εγκατάστασης του λήπτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται αναλυτικά στην [παράγραφο 14 του άρθρου 14](#).

Οι υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο φορολογούνται στην Ελλάδα, στην περίπτωση που ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας και δεν φορολογούνται στην Ελλάδα στην περίπτωση που ο λήπτης είναι εγκατεστημένος σε τρίτες χώρες. Όπως προαναφέρθηκε η διάταξη αυτή τελεί υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 15 του άρθρου 14, όπως ισχύουν, σύμφωνα με τις οποίες τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, για την περίπτωση ζ' (μίσθωση ενσώματων αγαθών, εκτός των μεταφορικών μέσων), όταν η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

3η ομάδα εξαιρέσεων

Η τρίτη ομάδα στην ουσία περιλαμβάνει περιπτώσεις εξαιρέσεων πάνω στις προαναφερθείσες εξαιρέσεις.

Με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, για ορισμένες υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος πραγματοποίησης και επομένως και φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατ' εξαίρεση ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Σε αυτή την ομάδα περιλαμβάνονται δύο περιπτώσεις:

α) Για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 12, 13 και 14, περίπτωση ζ', ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικότερα για τις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων και ενσώματων κινητών αγαθών, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά το μέρος που τα μισθωμένα αγαθά χρησιμοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. Για τις υπηρεσίες της παραγράφου 13, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο παροχής ο λήπτης της υπηρεσίας βρίσκεται στην Ελλάδα.

Στην ουσία πρόκειται για τις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων (παράγραφος 12), παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών (παράγραφος 13) και μίσθωση ενσώματων αγαθών, εκτός των μεταφορικών μέσων (περίπτωση ζ' της παραγράφου 14).

Βλέπε σχετικά παράδειγμα 3 στις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων.

β) Για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε υποκείμενους στο φόρο, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας με βάση την παράγραφο 2α, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά

εξ ολοκλήρου εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παράδειγμα

Μεταφορική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ στη Ρουμανία αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών από το Πακιστάν στην Κίνα για λογαριασμό ελληνικής επιχείρησης με έδρα τη Ξάνθη. Η παροχή αυτής της υπηρεσίας έπρεπε να φορολογηθεί στην Ελλάδα (έδρα λήπτη) σύμφωνα με το γενικό κανόνα της παραγράφου 2α. Όμως ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης διότι οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και συνεπώς δεν φορολογούνται στην Ελλάδα.

Όλες οι προαναφερόμενες εξαιρέσεις παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα:

Υπηρεσία	Τόπος φορολόγησης
B2B & B2C υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο	Τόπος ακινήτου
B2B υπηρεσίες που σχετίζονται με το δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις	Τόπος εκτέλεσης υπηρεσίας
B2C υπηρεσίες που σχετίζονται με πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις.	Τόπος εκτέλεσης υπηρεσίας
B2B & B2C υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης	Τόπος εκτέλεσης υπηρεσίας
B2B & B2C υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου σε ενδοκοινοτικό ταξίδι	Τόπος αναχώρησης ταξιδιού
B2B & B2C υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου	Τόπος διάθεσης του μέσου (με την επιφύλαξη της παραγράφου 15)
B2C υπηρεσίες μακροχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου	Τόπος εγκατάστασης του λήπτη εκτός και εάν αφορά σκάφος που αυτό φορολογείται στο τόπο του παρέχοντος αρκεί αυτός να είναι εγκατεστημένος στον τόπο που διατίθεται το σκάφος (με την επιφύλαξη της παραγράφου 15)
B2B & B2C υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικού μέσου όταν προκύπτει από την παράγραφο 12 ότι ο τόπος φορολόγησης είναι τρίτη χώρα αλλά η χρήση και εκμετάλλευση γίνεται στην Ελλάδα	Φορολογούνται πάντα στην Ελλάδα
B2B & B2C υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών	Ανάλογα με τη διανυθείσα απόσταση
B2B υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών	Στον τόπο του λήπτη. Εάν ο τόπος λήπτη είναι η Ελλάδα και η μεταφορά γίνεται εξολοκλήρου εκτός Κοινότητας, δεν φορολογούνται στην Ελλάδα
B2C υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών (όχι ενδοκοινοτική)	Ανάλογα με τη διανυθείσα απόσταση
B2C υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών ενδοκοινοτική	Τόπος αναχώρησης ταξιδιού
B2C υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς	Τόπος εκτέλεσης υπηρεσίας
B2C υπηρεσίες από μεσάζοντες	Τόπος που φορολογήθηκε η πράξη για την οποία έγινε η μεσολάβηση
B2C υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνων ή εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά	Τόπος εκτέλεσης υπηρεσίας

B2C ηλεκτρονικές, ραδιοφωνικές, τηλεοπτικές και τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες	Τόπος εγκατάστασης λήπτη (εκτός από λήπτες σε τρίτη χώρα που βρίσκονται στην Ελλάδα και η χρήση της υπηρεσίας γίνεται στην Ελλάδα.
B2C υπηρεσίες της παραγράφου 14 όπως διαφημιστικές, λογιστικές, συμβουλευτικές κλπ που παρέχονται σε πρόσωπα σε τρίτη χώρα	Τόπος εκτός χώρας
B2C υπηρεσίες μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών (εκτός μεταφορικών μέσων) που παρέχονται σε πρόσωπα σε τρίτη χώρα	Τόπος εκτός χώρας εκτός και εάν η χρήση του αγαθού γίνεται στην Ελλάδα οπότε τόπος φορολόγησης η Ελλάδα

5. Μεθοδολογία για τον καθορισμό του τόπου φορολογίας των υπηρεσιών

Για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών πρέπει αρχικά να προβούμε στον καθορισμό της φύσης των υπηρεσιών που παρέχονται ή λαμβάνονται καθώς και στο προς ποιον παρέχονται, ήτοι να εξεταστεί εάν ο λήπτης είναι υποκείμενος ή μη υποκείμενος στο φόρο.

Εφόσον καταλήξουμε στο είδος της υπηρεσίας που παρέχεται και το είδος του προσώπου στον οποίο παρέχεται εξετάζουμε αν η παρεχόμενη υπηρεσία περιλαμβάνεται στις εξαιρέσεις που προαναφέρθηκαν και περιλαμβάνονται στις παραγράφους 3 έως και 15 του [άρθρου 14](#) του Ν.2859/2000, οι οποίες προβλέπουν ρητά τον τόπο φορολόγησης αυτών των πράξεων. Εάν η παρεχόμενη υπηρεσία δεν αφορά κάποια από τις εξαιρέσεις, ο τόπος φορολογίας προκύπτει από τους γενικούς κανόνες της παραγράφου 2 του άρθρου 14.

Συμπερασματικά λοιπόν έχουμε τα εξής:

- Προσδιορισμός της φύσης της υπηρεσίας.
- Έλεγχος του πελάτη-λήπτη της υπηρεσίας (διάκριση μεταξύ υποκειμένου που λειτουργεί με την ιδιότητά του αυτή και μη υποκειμένου π.χ. ιδιώτη πελάτη).
- Με βάση τα δύο προηγούμενα εξετάζουμε πρώτα αν η συγκεκριμένη υπηρεσία εντάσσεται σε κάποια από τις εξαιρέσεις των παρ. 3-15 του άρθρου 14.
- Εάν εντάσσεται σε κάποια από τις εξαιρέσεις εξετάζουμε σε ποια από τις ανωτέρω ομάδες ανήκει. Εάν αποτελεί εξαίρεση της πρώτης ομάδας δεν μας ενδιαφέρει η ιδιότητα του λήπτη διότι ισχύει η εξαίρεση (συνήθως ο τόπος της υπηρεσίας). Εάν ανήκει στη δεύτερη ομάδα, η εξαίρεση ισχύει μόνο εάν παρέχεται η υπηρεσία σε μη υποκείμενο, ενώ εάν παρέχεται σε υποκείμενο ακολουθούμε το γενικό κανόνα της παραγράφου 2α του άρθρου 14.
- Εάν δεν αφορά η υπό κρίση υπηρεσία κάποια εξαίρεση θεωρούμε ότι υπάγεται στο γενικό κανόνα της παρ. 2 του άρθρου 14.

6. Ανταλλαγή πληροφοριών στις ενδοκοινοτικές πράξεις παροχής υπηρεσιών

Σύμφωνα με τον γενικό κανόνα της παραγράφου 2α στις διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο.

Ο έλεγχος του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές λήψεις και παροχές υπηρεσιών, όπως και στις

αντίστοιχες συναλλαγές αποκτήσεις και παραδόσεις αγαθών, στηρίζεται στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών.

Ο έλεγχος αυτός είναι αναγκαίος για να εξασφαλιστούν τα έσοδα των Κ-Μ και να εξασφαλιστεί ίση μεταχείριση μεταξύ όλων των υποκείμενων και γίνεται μέσω του ισχύοντος συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το ΦΠΑ (V.I.E.S).

Για τον σκοπό αυτό με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του ν.[3763/2009](#) που ισχύουν από 1/1/2010 συμπληρώνονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, προκειμένου να εναρμονιστούν οι εθνικές διατάξεις με τις κοινοτικές λόγω υιοθέτησης της οδηγίας [2008/8/ΕΚ](#).

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ προστέθηκαν δύο νέες περιπτώσεις δ' και ε' προκειμένου οι Έλληνες υποκείμενοι που είτε παρέχουν είτε λαμβάνουν υπηρεσίες από και προς άλλους υποκείμενους που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη - μέλη να δηλώνουν την έναρξη των συναλλαγών αυτών.

Ομοίως στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου 36 προστίθενται δύο νέες παράγραφοι 5α και 5β με τις οποίες προβλέπεται η υποχρέωση των υποκείμενων καθώς και των μη υποκείμενων στο ΦΠΑ νομικών προσώπων που διαθέτουν ΑΦΜ-ΦΠΑ, εφόσον παρέχουν ή λαμβάνουν υπηρεσίες από και προς άλλα κράτη μέλη, να χρησιμοποιούν στις συναλλαγές τους ΑΦΜ-ΦΠΑ και να υποβάλλουν τους αντίστοιχους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με τις συναλλαγές αυτές.

<http://www.taxheaven.gr>

Του Άγγελου Διονυσόπουλου
Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Μέλους της ΣΟΛ α.ε.

Αναδημοσίευση από το ενημερωτικό δελτίο ΙΟΥΝΙΟΥ 2016 της ΣΟΛ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.

www.solae.gr

Πρόεδρος - Παντελής Πετσετάκης
Αντιπρόεδρος -Γραμματέας - Ελπίδα Τσιτσιρίδη
Οικ. Επόπτης - Παναγιώτης Σημανδηράκης
Μέλος - Αντρέας Τσιριντουλάκης
Μέλος - Ελένη Βλαμάκη
Μέλος - Δημήτρης Ζυμβραγουδάκης
Μέλος - Αλέξανδρος Μπολάνης

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ - ΤΜΗΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΚΡΗΤΗΣ

Μυλωνογιάννη 15Α και Κριάρη, 73135, Χανιά, Κρήτη
Τηλ: 28210 94505 - 95001 Φαξ: 28210 76186,
Email: oee15pt@oe-e.gr
Website: www.oeetdk.gr

Facebook: [ΟΕΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΚΡΗΤΗΣ](#)

ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ - ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

ΜΕΛΗ ΟΕΕ ΔΥΤΙΚΗΣ ΚΡΗΤΗΣ :

**1.700 ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΙ
(756 ΜΕ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΛΟΓΙΣΤΗ)
- ΧΑΝΙΑ: 1.193 (70%)
- ΡΕΘΥΜΝΟ: 507 (30%)**

**ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΚΡΗΤΗΣ : 1.377 (756 ΑΕΙ - 621 ΤΕΙ)
- ΧΑΝΙΑ 880 ΛΟΓΙΣΤΕΣ (499 ΑΕΙ ΚΑΙ 381 ΤΕΙ)
- ΡΕΘΥΜΝΟ 497 ΛΟΓΙΣΤΕΣ (257 ΑΕΙ ΚΑΙ 240 ΤΕΙ)**