

# Φορολογική Λογιστική (Φ.Π.Α.)

**Ενότητα 3:** Παροχή Υπηρεσιών

Διδάσκων: Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής.

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Θεσσαλίας

**Άδειες χρήσης.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό υπόκειται σε άδειες χρήσης Creative Commons (C C). **Αναφορά δημιουργού (B Y), Μη εμπορική χρήση (N C), Μη τροποποίηση (N D), 3.0, Μη εισαγόμενο.**
* Για εκπαιδευτικό υλικό, όπως εικόνες, που υπόκειται σε άλλου τύπου άδειας χρήσης, η άδεια χρήσης αναφέρεται ρητώς.



**Χρηματοδότηση.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



**VI. Ο ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

**Ορισμός και έννοια της παροχής υπηρεσιών.**

Ονόμος 2859/2000 στα άρθρα 8 και 9 ορίζει τι θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών και ποιές πράξεις θεωρούνται παροχή υπηρεσιών.

Ειδικότερα έχουμε:

**Παροχή υπηρεσιών** (άρθρο 8 Ν.2859/2000)

**1.** Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

**α)** μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,

**β)** υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

**2.** Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

**α)** η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

**β)** η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

**γ)** η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,

**δ)** η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης,

**ε)** οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

**3.** Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

**4.** Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5 εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

**5.** Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η έννοια του εμπορικού κέντρου, καθώς και οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.

**Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών** (άρθρο 9 Ν.2859/2000)

«Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

**α)** χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

**β)** παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

**γ)** χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.».

**Μ**ε τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 8 δεν δίδεται ορισμός της παροχής υπηρεσιών αλλά ***ορίζει ότι θεωρείται παροχή υπηρεσιών κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7***. Από την διατύπωση αυτή γίνεται αντιληπτό ότι είναι μεγάλο το εύρος των πράξεων που εμπίπτουν στις φορολογητέες για τους σκοπούς του ΦΠΑ υπηρεσίες.

Από την κοινή πείρα και σε συνδυασμό με όσα ρητά προσδιορίζονται ως παράδοση αγαθών (άρθρα 5 έως 7), από τη φύση τους και των οικονομικό προορισμό τους είναι παροχή υπηρεσιών ενδεικτικά οι παρακάτω εργασίες:

* Των ελευθέρων επαγγελματιών44, όπως ορίζει αυτούς ο ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) άρθρο 48 παρ. 1.
* Των ελευθέρων τεχνιτών,
* Των μεσιτών,
* Των μεταφορέων,
* Των συμβούλων γενικά,
* Των κομμωτηρίων,
* Των ινστιτούτων καλλονής,
* Των διαφημιστικών επιχειρήσεων,
* Των δημοσίων θεαμάτων και ακροαμάτων,
* Των επιχειρήσεων οδικής βοήθειας,
* της μίσθωσης ενσώματων αγαθών
* της διάθεσης προσωπικού (υπάγεται σε ΦΠΑ)
* Της παροχής υπηρεσίας στα πλαίσια της εγγύησης (απαλλάσσεται ΦΠΑ, ΠΟΛ 1332/93)
* Της μεταγραφής αθλητών (ΠΟΛ 1328/1993)
* Η συνδρομή που καταβάλλουν τα μέλη στις ενώσεις ραδιο-ταξί (ΠΟΛ 1043/96)

Επίσης, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να συνιστά παροχή υπηρεσιών και:

**α)** **μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού**, όπως είναι τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων,

**β)** **υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης**, όπως είναι πχ η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος κλπ.

Φυσικά για την υπαγωγή στο φόρο (ΦΠΑ) των πιο πάνω πράξεων καταρχήν προϋπόθεση που πρέπει να υπάρχει είναι το αντάλλαγμαδηλαδή η παροχή υπηρεσιών να ενεργείται με κάποια αμοιβή.

**Λοιπές εργασίες ή πράξεις που θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου 8 κατονομάζονται ρητά ορισμένες πράξεις που θεωρούνται οπωσδήποτε ως παροχές υπηρεσιών.

Οι πράξεις αυτές είναι οι εξής:

**α.** **Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων**.

**Ω**ς **ξενοδοχειακή επιχείρηση** θεωρείται εκείνη που κατ΄ επάγγελμα παρέχει κατάλυμα σε πελάτες, προς τους οποίους εκτός από την παραχώρηση των επιπλωμένων δωματίων, αναλαμβάνει και την περιποίηση αυτών, παρέχει δηλαδή υπηρεσίες μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και η καθαριότητα του δωματίου, των κοινοχρήστων χώρων, λευκών ειδών, τακτοποίηση κρεβατιών κ.λπ., ανεξάρτητα από τον τύπο και τη μορφή που λειτουργούν, από το αν είναι ή όχι εφοδιασμένη με νόμιμη άδεια λειτουργίας του Ε.Ο.Τ., αν είναι γραμμένη στο ξενοδοχειακό επιμελητήριο, ή αν οι τιμές των δωματίων υπόκεινται ή όχι σε έλεγχο.

**Σ**την κατηγορία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και αυτά που λειτουργούν ως μοτέλ, πανσιόν, πανδοχεία, ξενώνες, υπαίθρια κάμπινγκ, ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια σε οικίες κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, για την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. των εσόδων από τα ανωτέρω καταλύματα και ιδιαίτερα αυτών που λειτουργούν χωρίς άδεια του Ε.Ο.Τ., θα πρέπει οι παρεχόμενες υπηρεσίες για την εξυπηρέτηση των πελατών τους, να είναι ανάλογες μ΄ αυτές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και μάλιστα τέτοιας έκτασης, ώστε το εισόδημα που αποκτούν απ΄ αυτές να χαρακτηρίζεται στη φορολογία εισοδήματος σαν εισόδημα Δ΄ πηγής. Στα πλαίσια αυτά θα πρέπει να εξετάζεται η υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α. των εσόδων που προέρχονται και από την ενοικίαση δωματίων κατά τους θερινούς μήνες σε παραθεριστές γενικά.

Αντίθετα, αν διάφοροι ιδιώτες, ιδιοκτήτες οικιών, ενοικιάζουν οικίες ή δωμάτια έστω και επιπλωμένα, χωρίς να παρέχουν στους ενοικιαστές και τις απαραίτητες υπηρεσίες του ξενοδόχου (π.χ. σε φοιτητές ή σε οικογένειες κ.λπ.), η πράξη αυτή δεν αποτελεί φορολογητέα στο Φ.Π.Α. παροχή υπηρεσιών, διότι δε θεωρείται ως εκμετάλλευση επιχείρησης ενοικιαζόμενων δωματίων, αλλά ως εκμίσθωση ακινήτων που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (άρθρο 18 παράγρ. 1 περίπτ. κζ).

Για την περίπτωση των οργανωμένων επιχειρήσεων κατασκηνώσεων (κάμπινγκ κ.λπ.) δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι υπάγονται στο Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν τόσο από τις παρεχόμενες υπηρεσίες στάθμευσης, φύλαξης, παροχής ειδών και χώρων υγιεινής, όσο και από την παράδοση διαφόρων αγαθών που προσφέρονται συνήθως στους χώρους αυτούς.

Διευκρινίζεται επίσης, ότι η μίσθωση οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, όπως σταδίων, γηπέδων, γυμναστηρίων κ.λπ. που διαθέτουν όργανα και εγκαταστάσεις άθλησης, αποδυτήρια, ζεστό νερό, καθίσματα κ.λπ. υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Επίσης διευκρινίζεται ότι υπάγεται στο Φ.Π.Α. η μίσθωση ευκαιριακά αιθουσών, κινηματογράφων, θεάτρων, ξενοδοχείων κ.λπ., για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων κ.λπ. (π.χ. προβολή κινηματογραφικών ταινιών ή οργάνωση ετησίων χορών ή πραγματοποίηση Γ.Σ. συλλόγου φοιτητών).

**Α**ντίθετα δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α η ολική μίσθωση ξενοδοχειακών μονάδων, έστω και με πλήρη εξοπλισμό εφόσον το εισόδημα - μίσθωση που προκύπτει φορολογείται σαν εισόδημα Α΄ πηγής.

**Τ**έλος, επισημαίνεται ότι τα έσοδα των ξενοδοχείων που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών προς τους πελάτες τους που δεν είναι καθαρά ξενοδοχειακής μορφής, όπως π.χ. τα έσοδα από παροχή τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης ή υπηρεσιών θέρμανσης, ηλεκτροφωτισμού κ.λπ., υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας με τον ίδιο συντελεστή που υπάγονται οι κυρίως υπηρεσίες του ξενοδοχείου (υπηρεσίες καταλύματος, καθαριότητας, περιποίησης της κλινοστρωμνής κ.λπ.) δηλ. στο χαμηλό συντελεστή 13%.

**Δ**ιευκρινίζεται ότι στα έσοδα από την εκμετάλλευση των ξενοδοχείων κ.λπ. περιλαμβάνεται και το τέλος παρεπιδημούντων.

**β.** **Η εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων.**

Αναφορικά με την εκμετάλλευση των χώρων στάθμευσης μεταφορικών μέσων, παρατηρούμε ότι στην κατηγορία αυτή ανήκουν κυρίως οι χώροι πάρκιν και τα γκαράζ. Πρόκειται για χώρους ειδικά διαρρυθμισμένους με εξοπλισμό κατάλληλο για τις ανάγκες για τις οποίες προορίζονται.

Εξυπηρετούν ανάγκες του κοινού για περιορισμένο σχετικά χρόνο έναντι αντιπαροχής. Ο εκμεταλλευτής αυτών είναι υποκείμενος στο φόρο βασικά λόγω της υπηρεσίας φύλαξης των μεταφορικών μέσων, την οποία παρέχει στους πελάτες του.

Στις περιπτώσεις εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων κ.λπ., εφόσον δεν παρέχονται παράλληλα και υπηρεσίες (φύλαξη, διευκόλυνση στο παρκάρισμα κ.λπ.) δε γεννάται θέμα επιβολής φόρου. Συνεπώς, η εκμετάλλευση χώρων πολυκατοικιών, υπαίθριων χώρων των Δήμων (παρκόμετρα) κ.λπ. για στάθμευση αυτοκινήτων, δεν εμπίπτει στην κατηγορία των φορολογητέων πράξεων, επειδή δεν προσφέρονται και υπηρεσίες.

Σ΄ αυτές τις περιπτώσεις πρόκειται απλά για εκμίσθωση του χώρου και όχι για την εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης μεταφορικών γενικά μέσων, που εξομοιώνονται με παροχή υπηρεσιών και φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2 περίπτ. α΄.

Ηπιο πάνω περίπτωση της εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων δεν πρέπει να συγχέεται με την υπαγωγή σε Φ.Π.Α. της πώλησης του χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων (πάρκιν) σε πυλωτές πολυκατοικιών, όταν τυχόν πωλούνται από τον εργολάβο κατασκευαστή της πολυκατοικίας, γιατί εκεί η μεταβίβαση του ακινήτου αποτελεί παράδοση καινούριου κτιρίου και γι΄ αυτό φορολογείται.

**γ.** **H διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση**.

Οι χώροι αυτοί θα πρέπει να έχουν την κατάλληλη διαρρύθμιση και τον απαραίτητο εξοπλισμό ώστε να επιτυγχάνεται η επιτόπια κατανάλωση. Τον εξοπλισμό αυτό αποτελούν τα τραπέζια, οι καρέκλες τα σερβίτσια κ.λπ. Θεωρείται προσφορά για επιτόπια κατανάλωση ακόμη και όταν η τροφή ή τα ποτά προσφέρονται από αυτόματα μηχανήματα αλλά εντός στεγασμένου χώρου μαζί με τα κατάλληλα σκεύη για την επιτόπια κατανάλωση. Αντίθετα η διάθεση τροφής κλπ. για κατανάλωση στο σπίτι, εξοχή κ.λπ. (φαγητά σε πακέτα) θεωρείται φορολογητέα παράδοση αγαθών και όχι παροχή υπηρεσιών.

**δ.** **Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής η στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου**.

**Σ**τοιχεία και της υπηρεσίας αυτής είναι η παροχή από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο (όχι μισθωτός) και η καταβολή αποζημίωσης. Στην κατηγορία των υπηρεσιών αυτών ανήκουν αυτές που προσφέρονται π.χ. από κέντρα τεχνικού ελέγχου αυτοκινήτων, από ορκωτούς λογιστές, πραγματογνώμονες κ.λπ., καθώς και σε κάθε περίπτωση παροχής υπηρεσίας μετά από επιταγή της δημόσιας αρχής όπως π.χ. η υποχρέωση των πολιτικών μηχανικών μιας περιοχής να εκτιμήσουν τις ζημιές των σπιτιών από ένα σεισμό.

**ε. Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων**.

**Σ**το Φ.Π.Α. υπάγεται η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων. Η έννοια του όρου βιομηχανοστάσιο προκύπτει έμμεσα από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν.Δ. 3323/55 .

Στις διατάξεις αυτές αναφέρεται ότι ως βιομηχανοστάσια «θεωρούνται οικοδομήματα ειδικώς ανεγερθέντα δια την λειτουργίαν βιομηχανίας εν οις υφίστανται προσηρμοσμέναι μονίμως μηχανικοί εγκαταστάσεις, ως και οικοδομήματα επεξεργασίας και συντηρήσεως καπνών εις φύλλα ή άλλων εξαγώγιμων γεωργικών προϊόντων». Προκειμένου λοιπόν να κριθεί αν κάποιο οικοδόμημα αποτελεί βιομηχανοστάσιο ή όχι, λαμβάνεται υπόψη και η σχετική νομολογία της παραπάνω διάταξης για τη φορολογία εισοδήματος, αδιάφορα αν το αντίστοιχο εισόδημα φορολογείται στην Α΄ ή στη Δ΄ πηγή, αρκεί κατ΄ ανάλογο εφαρμογή της διάταξης, αν επρόκειτο για ιδιόχρηση του οικοδομήματος και όχι για εκμίσθωση, το σχετικό τεκμαρτό εισόδημα να μη φορολογείτο σαν προερχόμενο εξ οικοδομών. Επίσης σαν βιομηχανοστάσια θεωρούνται και οι εγκαταστάσεις ψύξης, τα ελαιοτριβεία, τα εκκοκκιστήρια, τα σιλό και άλλα παρόμοια.

Οδικαιολογητικός λόγος της υπαγωγής της μίσθωσης των ανωτέρω ακινήτων στην κατηγορία των φορολογητέων πράξεων είναι, αφενός το ότι οι χώροι αυτοί προσφέρουν πολλαπλές υπηρεσίες και αφετέρου το ότι η διαμόρφωση και ο εξοπλισμός και κατασκευή αυτών συνεπάγεται σοβαρές δαπάνες, τους φόρους των οποίων ο εκμισθωτής πρέπει να μπορεί να εκπέσει, ιδιαίτερα στην περίπτωση που η μίσθωση συμφωνείται πριν από τη μετατροπή του χώρου σε βιομηχανοστάσιο και μάλιστα, όταν η διαμόρφωση του χώρου γίνεται σύμφωνα με τις υποδείξεις του μισθωτή.

Εξάλλου, η υπηρεσία μίσθωσης χρηματοθυρίδων αποτελεί μία από τις λίγες πράξεις των τραπεζών που υπάγονται στο Φ.Π.Α. Τούτο δε γιατί οι Τράπεζες παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης κινητών, τα οποία συνήθως είναι μεγάλης αξίας (πολύτιμοι λίθοι, χρυσά νομίσματα, κοσμήματα κλπ).

**στ. Μεσολάβηση υποκείμενων στο φόρο - για παροχή υπηρεσιών**.

**Σ**ύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, την περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί σε παροχή μιας υπηρεσίας, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτων, θεωρείται ότι αποκτά ταυτόχρονα και την ιδιότητα του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία και την ιδιότητα του προσώπου που τη δέχεται. Η διάταξη αυτή σημαίνει ότι στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται περισσότερες από μια φορολογητέες πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο φόρο ξεχωριστά.

**Παράδειγμα:** Ο Α που διατηρεί συνεργείο αυτοκινήτων αναλαμβάνει την επισκευή του αυτοκινήτου του Β μάρκας Ρολς - Ρόυς. Επειδή ο Α στερείται τεχνικών γνώσεων για τη συγκεκριμένη μάρκα αυτοκινήτων, απευθύνεται για την επισκευή στο ειδικευμένο συνεργείο του Γ, ενεργώντας στο όνομά του. Το αυτοκίνητο επισκευάζεται και ο Γ απαιτεί αμοιβή €50.000. Ο Α πληρώνει και επιστρέφει το αυτοκίνητο στο Β από τον οποίο εισπράττει αμοιβή €60.000. Στο παράδειγμα υπάρχουν δύο παροχές υπηρεσιών του Α προς τον Β και του Γ προς τον Α. Ο Α σε σχέση με τον Γ είναι ο λήπτης των υπηρεσιών, για τις οποίες πρέπει να εκδοθεί σχετικό τιμολόγιο από το δεύτερο (Γ) προς τον πρώτο (Α) για ποσό €50.000 με φόρο. Αλλά και ο Α σε σχέση με τον Β έχει αναλάβει τη συνολική εκτέλεση της εργασίας και θα πρέπει να εκδώσει, κατά περίπτωση, τιμολόγιο ή θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, στο όνομα αυτού (του Β) με το σύνολο της συμφωνηθείσας αμοιβής, δηλαδή για ποσό €60.000 πλέον το φόρο.

**Λοιπές πράξεις που θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών**

Στο υπάγονται και φόρο ορισμένες περιπτώσεις ***«οιονεί» παροχής υπηρεσιών***, στις οποίες ενώ δεν υπάρχει αντάλλαγμα, ο νόμος τις θεωρεί ως φορολογητέες, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τις πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών, για τις οποίες έγινε λόγος ανωτέρω στην ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 7 .

Όπως στις αυτοπαραδόσεις αγαθών, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να εκδίδει σε κάθε περίπτωση ειδικό στοιχείο, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με την Π. 7475/791/7.11.86 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

**Ε**ιδικότερα, οι πράξεις αυτές, που μπορεί να χαρακτηριστούν, ως «αυτοχρησιμοποιήσεις» ή «ιδιοχρησιμοποιήσεις», αναφέρονται:

**α.** Στη **χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης, ή για σκοπούς ξένους προς αυτή**, εφόσον κατά την απόκτηση. των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Έτσι με τη διάταξη αυτή θεωρείται ως φορολογητέα πράξη παροχής υπηρεσιών η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης (αυτοχρησιμοποίηση), για τα οποία έχει εκπέσει το φόρο απόκτησής τους και επομένως θα πρέπει να φορολογηθεί για την πράξη αυτή, εφόσον χρησιμοποιεί τα αγαθά για την ικανοποίηση προσωπικών αναγκών ή αναγκών τους προσωπικού της και εν πάση περιπτώσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

**Παράδειγμα Α**: Ατομική επιχείρηση, που ασχολείται με την εξόρυξη λατομικών προϊόντων και διαθέτει φορτηγά Ι.Χ. αυτοκίνητα, χρησιμοποιεί ένα από αυτά για τη μεταφορά υλικών στην υπό ανέγερση εξοχική κατοικία του επιχειρηματία. Στην περίπτωση αυτή προκύπτει θέμα φορολόγησης τεκμαρτών κομίστρων σε βάρος της επιχείρησης, δεδομένου ότι αυτή έχει εκπέσει τόσο το φόρο της αγοράς του φορτηγού αυτοκινήτου όσο και τους φόρους επισκευών, συντήρησης, καυσίμων κ.λπ. (***περίπτωση κάλυψης προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία***).

**Παράδειγμα Β**: Επιχείρηση μηχανουργείου απασχολεί ένα τόρνο δωρεάν για την κατασκευή ενός εξαρτήματος για το Ι.Χ. αυτοκίνητο του λογιστού της. Και στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να υπαχθεί σε φόρο η χρήση του τόρνου της επιχείρησης για τους ίδιους λόγους που αναφέρθηκαν στο παράδειγμα Α ανωτέρω (***περίπτωση ικανοποίησης αναγκών του προσωπικού της επιχείρησης***).

**Παράδειγμα Γ**: Επιχείρηση φωτοαντιγράφων παραχωρεί δωρεάν για ένα μήνα τη χρήση ενός φωτοτυπικού μηχανήματος στο σύλλογο Α, του οποίου είναι μέλος ένας από τους εταίρους. Η διάθεση του φωτοτυπικού αυτού μηχανήματος για χρήση από τον εν λόγω σύλλογο αποτελεί φορολογητέα πράξη και πρέπει να υπαχθεί στο φόρο (***περίπτωση κάλυψης αναγκών ξένων προς την επιχείρηση***).

**β.** **Στην παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση**.

**Κ**αι στις περιπτώσεις αυτές έχουμε ***φορολογητέα παροχή υπηρεσιών***, αν και η χρησιμοποίηση αυτών γίνεται σε κάθε περίπτωση χωρίς ανταλλάγματα (έσοδα) για την επιχείρηση.

**Παράδειγμα Α:** Ο πολιτικός μηχανικός Α καταρτίζει τις μελέτες για την άδεια ανέγερσης της κατοικίας του (***κάλυψη προσωπικών αναγκών***).

**Παράδειγμα Β:** Παροχή δωρεάν τηλεφωνικών συνδιαλέξεων από τον ΟΤΕ στο προσωπικό του (***κάλυψη αναγκών του προσωπικού***).

**Παράδειγμα Γ:** Ο αρχιτέκτονας Δ καταρτίζει δωρεάν τα σχέδια για την εκκλησία του χωριού του (**κάλυψη αναγκών ξένων προς τους σκοπούς της επιχείρησης**).

**Σ**τις παραπάνω περιπτώσεις, ***αν και δεν εισπράττεται αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, ο νόμος τις θεωρεί φορολογητέες πράξεις, δεδομένου ότι για όλες τις υπηρεσίες που η επιχείρηση παρέχει δωρεάν έχει εκπέσει το φόρο εισροών που επιβαρύνουν την εκμετάλλευση της επιχείρησης***.

**γ.** **Στη χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του**, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 23, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

**Σ**ύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23, στην κατηγορία των πράξεων (υπηρεσιών) που δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ανήκουν οι δαπάνες:

* δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, στέγασης, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
* επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας γενικά των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, των μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, καθώς και των σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

**Σ**ε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις των μη εκπιπτόμενων δαπανών, ο νόμος θεωρεί ως φορολογητέες πράξεις τις αντίστοιχες υπηρεσίες, για λόγους φορολογικής ισότητας. Τούτο δε γιατί αν αυτές οι υπηρεσίες προσφέρονταν στην επιχείρηση από οποιονδήποτε άλλον υποκείμενο, δεν θα είχε το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο που θα την επιβάρυνε.

**Παράδειγμα Α**: Εκμεταλλευτής ξενοδοχείου παρέχει ψυχαγωγία και φιλοξενία σε οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων.

**Παράδειγμα Β**: Επισκευαστής μηχανών αυτοκινήτων επισκευάζει στο δικό του συνεργείο και τη μηχανή του Ι.Χ. αυτοκινήτου μέχρι εννέα (9) θέσεων της επιχείρησής του.

**Τόπος φορολόγησης παροχής υπηρεσιών**

**1.** Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή. αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

**2.** Κατ΄ εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ακόλουθες δραστηριότητες:

**α) υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας**, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, μηχανικούς, εμπειρογνώμονες. αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων,

**β) υπηρεσίες μεταφοράς**, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές, με τόπο αναχώρησης της μεταφοράς το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της Κοινότητας ή αντίστροφα, για το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της ολικής διαδρομής.

Η διάταξη αυτή ισχύει και προκειμένου για ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων.

**γ) υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος - μέλος**.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

**αα)** "ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών", κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών - μελών.

Εξομοιώνεται προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, η μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η μεταφορά αυτή συνδέεται άμεσα με μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών - μελών,

**ββ)** "τόπος αναχώρησης", ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά,

**γγ)** "τόπος άφιξης", ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών,

**δ) υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών προερχομένων από άλλο κράτος**, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών, ο οποίος δεν είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

**ε) υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων,** εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ΄ αυτό ή σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας ή εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος σε κράτος εκτός της Κοινότητας και ο μισθωτής χρησιμοποιείτο αγαθό στο εσωτερικό της χώρας.

**στ) υπηρεσίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και έχουν ως αντικείμενο:**

**(αα)** πολιτιστικές, ................, καθώς και οι τυχόν παρεπόμενες προς αυτές παροχές υπηρεσιών,

**(ββ)** εργασίες παρεπόμενες των μεταφορικών δραστηριοτήτων, όπως η φόρτωση, η εκφόρτωση και άλλες παρόμοιες,

**(γγ)** πραγματογνωμοσύνες γενικά, ........... του εσωτερικού της χώρας.

**ζ)** με την επιφύλαξη της παραπάνω περίπτωσης γ΄. παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων για την πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες εκτελούνται υλικώς στο εσωτερικό της χώρας.

**3. Επίσης, κατ΄ εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται** ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος - μέλος σε υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση τους ή την κατοικία, ή τη συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της Κοινότητας, σε οποιονδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας:

α) μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, ...................

**4. Επίσης, κατ΄ εξαίρεση ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α, στο εσωτερικό της χώρας:**

**α)** ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

**β)** εργασίες παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, που εκτελούνται υλικώς σε άλλο κράτος - μέλος, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

**γ)** παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, που μεσολαβούν για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν περιλαμβάνονται στο προηγούμενο εδάφιο, ούτε στην παρ. 3, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος,

**δ)** πραγματογνωμοσύνες γενικά και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αγαθά μετά την παροχή των υπηρεσιών αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους μέλους.

**5.** Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει:

**α)** υπηρεσίες της περίπτωσης α της παραγράφου 2, για ακίνητο που βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

**β)** υπηρεσίες της περίπτωσης β΄ της παρ. 2, που εκτελούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

**γ)** υπηρεσίες της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2, εφόσον πρόκειται για μεταφορά με τόπο αναχώρησης άλλο κράτος- μέλος,

**δ)** υπηρεσίες της περίπτωσης δ της παραγράφου 2, που αφορούν σε αγαθά, τα οποία εξάγονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος - μέλος,

**ε)** υπηρεσίες της περίπτωσης ε της παρ. 2, εφόσον ο μισθωτής χρησιμοποιείτο αγαθό σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

**στ)** υπηρεσίες της περίπτωσης στ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικά εκτός του εσωτερικού της χώρας,

**ζ)** υπηρεσίες της περίπτωσης ζ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικά εκτός του εσωτερικού της χώρας,

**η)** υπηρεσίες της παρ. 3, που παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος- μέλος ή στα όργανα της Κοινότητας ή σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο εκτός της Κοινότητας,

**θ)** υπηρεσίες της περίπτωσης ατής παραγράφου 4, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης βρίσκεται σε άλλο κράτος- μέλος, όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος,

**ι)** υπηρεσίες της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 4,εφόσον οι παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών εργασίες εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος,

**ια)** εργασίες της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4, εφόσον παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος,

**ιβ)** εργασίες της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 4 που εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αγαθά αυτά στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.»

**Τόπος εγκατάστασης αυτού που παρέχει τις υπηρεσίες (Γενικός κανόνας).**

**Μ**ε τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών επιδιώκεται, όπως ακριβώς και στο άρθρο 11 προκειμένου για την παράδοση αγαθών, **να καθοριστεί σε ποιες περιπτώσεις το Ελληνικό Δημόσιο είναι αρμόδιο για την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας**.

**Μ**ε τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού θεσπίζεται ένας γενικός κανόνας σύμφωνα με τον οποίο μια υπηρεσία, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι έχει τόπο παροχής και επομένως τόπο φορολογίας την Ελλάδα, εφόσον το πρόσωπο που παρέχει τη συγκεκριμένη υπηρεσία έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του η τη μόνιμη εγκατάστασή του και στην περίπτωση που το πρόσωπο αυτό στερείται έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, εφόσον έχει στην Ελλάδα την κατοικία ή διαμονή του.

**Η** έννοια των όρων «έδρα οικονομικής δραστηριότητας», «μόνιμη εγκατάσταση», «κατοικία» και «διαμονή» δεν καθορίζεται στο Ν. 1642/86, αλλά για την εφαρμογή του νόμου που κοινοποιείται, οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται με την έννοια που έχουν στον Αστικό Κώδικα και στη φορολογία εισοδήματος. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η μόνιμη εγκατάσταση λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τόπου παροχής όταν δεν υπάρχει έδρα οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση ενεργεί φορολογητέες πράξεις από διάφορους τόπους θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση εκεί που βρίσκεται το κέντρο της δραστηριότητας της επιχείρησης από το οποίο ενεργεί κατά συνήθη τρόπο τις υποκείμενες στο φόρο πράξεις. Έτσι, μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να είναι ένα κατάστημα ή γραφείο ή εργοστάσιο ή άλλος τόπος γνωστός στην πελατεία της επιχείρησης.

**Η** κατοικία και σε περίπτωση έλλειψης αυτής η διαμονή, λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών, όταν ο υποκείμενος στο φόρο στερείται έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης.

Επειδή περαιτέρω ο νόμος δεν κατονομάζει ειδικά και διακεκριμένα τις υπηρεσίες που υπάγονται στο γενικό κανόνα, για την εξακρίβωση αν μια συγκεκριμένη υπηρεσία φορολογείται στην Ελλάδα με βάση τον κανόνα αυτό, πρέπει προηγουμένως να ερευνηθεί και να διαπιστωθεί ότι η υπηρεσία αυτή δεν ανήκει σ΄ αυτές που ρητά αναφέρονται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου αυτού για τις οποίες ισχύουν άλλα κριτήρια προσδιορισμού του τόπου παροχής για τα οποία γίνεται λόγος κατωτέρω.

**Ό**μως, παρά τον κανόνα θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, λόγω του ευρύτατου φάσματος των παρεκκλίσεων που θεσπίζονται με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου αυτού, οι υπηρεσίες που εντάσσονται στο γενικό κανόνα είναι σχετικά περιορισμένες.

**Τ**έτοιες υπηρεσίες, που εντάσσονται στον γενικό κανόνα, είναι ενδεικτικά:

* αυτές που αποβλέπουν στην προετοιμασία της εμπορίας των αγαθών όπως:

 α. διαλογή,

 β. συσκευασία,

 γ. συντήρηση,

 δ. φύλαξη κ.λπ.

* όσες παρέχονται από πρόσωπα που ενεργούν ως ενδιάμεσοι με την ευκαιρία πώλησης εμπορευμάτων,
* οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών εσωτερικού και διεθνών,
* οι υπηρεσίες πλυντηρίων, κομμωτηρίων, ινστιτούτων καλλονής και αισθητικής, οι υπηρεσίες εστιατορίων, μαγειρείων και λοιπών συναφών επιχειρήσεων και
* άλλες παρόμοιες.

**Παρεκκλίσεις από το γενικό κανόνα.**

**Μ**ε τις διατάξεις της παρ. 2 θεσπίζονται ορισμένες παρεκκλίσεις από το γενικό κανόνα του τόπου παροχής των υπηρεσιών.

**Γ**ια τις υπηρεσίες που ειδικά αναφέρονται κατωτέρω ισχύουν διάφορα κριτήρια που έχουν αναλυτικά ως εξής:

**α. Κριτήριο της θέσης του ακινήτου στην Ελλάδα.**

**Το κριτήριο αυτό αφορά τις υπηρεσίες. Που είναι συναφείς με ένα ορισμένο ακίνητο.**

**Έ**τσι, αν το ακίνητο κείται στην Ελλάδα, οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ότι έχουν τόπο παροχής και συνεπώς τόπο φορολογίας την Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποίο στην πραγματικότητα πραγματοποιούνται.

**Συναφείς με ακίνητα είναι οι εργασίες:**

* των αρχιτεκτόνων, μηχανικών, τοπογράφων και των γραφείων μελετών και επιβλέψεων, οι οποίες συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο,
* συντήρησης ακινήτων, εφόσον δε συνιστούν παράδοση αγαθών κατά την έννοια της διάταξης της περίπτωσης β΄ της παρ. 2 του άρθρου 6,
* των κτηματομεσιτών και πραγματογνωμόνων, εφόσον συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο,
* των συμβολαιογράφων, μεταγραφοφυλάκων και λοιπών προσώπων, εφόσον συνδέονται με τη μεταβίβαση ακινήτων ή τη διαχείριση αυτών,
* εκμετάλλευσης ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και λοιπών παρόμοιων εγκαταστάσεων, όπως χώρων κάμπιγκ, εγκαταστάσεων χειμερινού τουρισμού κ.λπ.
* εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης κάθε μορφής μεταφορικών μέσων, όπως χώρων πάρκινγκ ακάλυπτων ή στεγασμένων, ισόγειων, υπόγειων ή σε όροφο, χώρων γκαράζ, χώρων στάθμευσης αεροπλάνων και μαρίνες,
* μίσθωσης χρηματοθυρίδων Τραπεζών και βιομηχανοστασίων,
* αποθήκευσης αγαθών.

**Παράδειγμα:** Ο ιδιώτης Α κάτοικος Λονδίνου, δίνει εντολή στο μεσίτη Β που έχει έδρα στο Παρίσι να μεσολαβήσει για την αγορά μιας θερινής έπαυλης στην Ελλάδα.

***Στο παράδειγμα αυτό είναι ενδεχόμενο***:

**Πρώτο**, να βρεθεί ακίνητο στην Ελλάδα που να ικανοποιεί τις απαιτήσεις του Α, ο οποίος και πραγματοποιεί τελικά τη σχετική αγορά. Επειδή το ακίνητο κείται 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.

**Δεύτερο**, να μη βρεθεί κατάλληλο ακίνητο στην Ελλάδα παρά τις προσπάθειες του Β και να ματαιωθεί οριστικά η αγορά. Στην περίπτωση αυτή, αν ο Β δικαιούται κάποιας αμοιβής για τη μεσολάβησή του, παρά το γεγονός ότι δεν πραγματοποιήθηκε η αγορά, τότε τόπος παροχής για την υπηρεσία του Β είναι ο Παρίσι όπου η μόνιμη εγκατάσταση αυτού.

Εφαρμόζεται δηλαδή ο γενικός κανόνας της § 1 του άρθρου αυτού και επομένως ο φόρος οφείλεται στη Γαλλία.

**β. Κριτήριο του τόπου της υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας στην Ελλάδα.**

**Το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται στις ακόλουθες υπηρεσίες:**

* **Μεταφορές.** Στην περίπτωση αυτή οι σχετικές υπηρεσίες αφορούν τόσο τις μεταφορές προσώπων όσο και τις μεταφορές πραγμάτων.

**Θ**α πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ μεταφορών που εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας (αρχή και τέλος της, μεταφοράς στην Ελλάδα) και διεθνών μεταφορών(αρχή ή τέλος ή μέρος της μεταφοράς στην Ελλάδα).

* Για τις πρώτες, τόπος παροχής θεωρείται η Ελλάδα και κατά συνέπεια φορολογούνται εξ ολοκλήρου στην Ελλάδα.
* Για τις δεύτερες θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός μεταξύ του τμήματος της ολικής διαδρομής που διανύεται στο εσωτερικό της χώρας και για το οποίο τόπος παροχής θεωρείται η Ελλάδα και του τμήματος που εκτελείται στο εξωτερικό, για το οποίο ο τόπος παροχής βρίσκεται εκτός Ελλάδας.
* **Οι διεθνείς μεταφορές ανήκουν βασικά στην κατηγορία των απαλλασσόμενων από το φόρο.** Αν όμως πρόκειται για διεθνή μεταφορά προσώπων που γίνεται οδικώς (με αυτοκίνητο) και μέρος αυτής εκτελείται στην Ελλάδα, τότε υφίσταται φορολογητέα πράξη στην Ελλάδα, για το μέρος της όλης διαδρομής που διανύεται στη χώρα μας.
* **Υπηρεσία εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών**. Για τις υπηρεσίες αυτές, τόπος παροχής είναι ειδικά ο τόπος της εγκατάστασης ή συναρμολόγη-σης. Έτσι, εφόσον η εγκατάσταση ή συναρμολόγηση ενεργείται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών που είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό, ως τόπος παροχής θεωρείται η Ελλάδα. **Παράδειγμα**: Κατασκευαστικός οίκος Γ με έδρα το Μόναχο αναλαμβάνει την υποχρέωση να προμηθεύσει και να εγκαταστήσει σε πλήρη λειτουργία έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή στο κεντρικό κατάστημα της Τράπεζας Δ με έδρα την Αθήνα. Για τις υπηρεσίες συναρμολόγησης εγκατάστασης και θέσης σε πλήρη λειτουργία του υπολογιστή τόπος παροχής θεωρείται η Αθήνα και κατά συνέπεια για τις υπηρεσίες αυτές οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.
* **Υπηρεσίες που έχουν ως αντικείμενο**: πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες των οργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και οι τυχόν παρεπόμενες προς αυτές παροχές υπηρεσιών.
* **Εργασίες παρεπόμενες των μεταφορών**. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν η φόρτωση, εκφόρτωση και μεταφόρτωση μεταφερόμενων αγαθών, η φύλαξη, μέτρηση, ζύγιση και ο ποιοτικός έλεγχος αυτών, η τυχόν ειδική συσκευασία λόγω μεταφοράς και άλλες παρόμοιες που αφορούν τα μεταφερόμενα αγαθά. **Η παρεπόμενη της μεταφοράς υπηρεσία έχει σαν τόπο παροχής στην Ελλάδα για το σύνολο της αξίας αυτής, εφόσον εκτελείται με υλικά στην Ελλάδα, αδιάφορο αν η μεταφορά είναι διεθνής**. Στην κατηγορία αυτή θα πρέπει να προστεθούν και ορισμένες βοηθητικές υπηρεσίες που προσφέρονται από μεταφορικές επιχειρήσεις σε ταξιδιώτες, όπως, π.χ. η μεταφορά των αποσκευών τους ή και των ίδιων των ταξιδιωτών π.χ. από τα γραφεία αεροπορικής εταιρείας που βρίσκονται στο κέντρο της πόλης μέχρι το αεροδρόμιο και αντίστροφα.
* **Πραγματογνωμοσύνες γενικά σε κινητά αγαθά ή άλλες εργασίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά**. Οι πραγματογνωμοσύνες μπορούν να αφορούν την αξία των αγαθών ή την ποιότητα ή τη σύσταση αυτών ή την προέλευσή τους κλπ. Στην κατηγορία των λοιπών εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά ανήκουν όλες οι υπηρεσίες συντήρησης και επιδιόρθωσης αυτών, όπως π.χ. η επιδιόρθωση ή συντήρηση Ι.Χ. αυτοκινήτου που ενεργείται από συνεργείο αυτοκινήτων.

**γ. Συνδυασμός κριτηρίων, τόπου εγκατάστασης του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία στην Ελλάδα και τόπου χρήσης του αγαθού στην Ελλάδα.**

**Ο** συνδυασμός των κριτηρίων αυτών εφαρμόζεται στις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων που αναφέρονται στο άρθρο 12 παρ. 2 περ. δ΄. Η σχετική ρύθμιση για την οποία γίνεται λόγος κατωτέρω, καλύπτει κάθε μορφής μεταφορικά μέσα όπως αυτοκίνητα, μοτοσικλέτες, ποδήλατα, τροχόσπιτα, σιδηροδρόμους και βαγόνια αυτών κάθε είδους, τροχιοδρόμους, πλωτά μέσα, αεροπλάνα, ελικόπτερα, ανεμοπλάνα κλπ. Στην κατηγορία των μεταφορικών μέσων περιλαμβάνονται επίσης οι πλατφόρμες και τα εμπορευματοκιβώτια.

***Για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών μίσθωσης των μεταφορικών μέσων, λαμβάνονται υπόψη σε συνδυασμό δύο κριτήρια, του τόπου εγκατάστασης του εκμισθωτή και του τόπου στον οποίο γίνεται χρήση των μεταφορικών μέσων.*** Έτσι, αν π.χ. ένα αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης εκμισθώνεται από επιχείρηση που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της στο εσωτερικό της χώρας, τότε τόπος παροχής της υπηρεσίας μίσθωσης είναι η Ελλάδα εφόσον ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο οπουδήποτε στον ελληνικό χώρο ή ακόμη και σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας. Αν ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, τότε τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι η Ελλάδα, μόνο εφόσον και κατά το μέρος που ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο στο εσωτερικό της χώρας.

**δ. Συνδυασμός κριτηρίων χώρας εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες (εντός ή εκτός της ΕΟΚ) και της εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών (υποκειμένου ή μη στο φόρο) στην Ελλάδα.**

Με τις διατάξεις, της παρ. 3 του εν λόγω άρθρου 12 προβλέπεται ότι ορισμένες υπηρεσίες φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις κριτήρια που έχουν σχέση, αφενός με τη χώρα εγκατάστασης (εντός ή εκτός ΕΟΚ) του προσώπου που παρέχει τις υπηρεσίες και αφετέρου με την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο) και τον τόπο εγκατάστασης αυτού στην Ελλάδα.

**Ε**ιδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη ο τόπος παροχής και επομένως φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών, που κατονομάζονται πιο κάτω θεωρείται ότι είναι η Ελλάδα εφόσον παρέχονται:

* είτε από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΟΚ, σε λήπτη που είναι υποκείμενος στο φόρο και εγκαταστημένος στην Ελλάδα,
* είτε από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της ΕΟΚ σε οποιοδήποτε λήπτη (υποκείμενο ή μη στο φόρο) που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται, ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις, ο τόπος της εγκατάστασης αυτού που παρέχει την υπηρεσία βρίσκεται πάντοτε σε διαφορετικό κράτος από εκείνο στο οποίο βρίσκεται η εγκατάσταση του λήπτη της υπηρεσίας.

Ειδικά, στη δεύτερη περίπτωση παρατηρείται ότι γίνεται αναφορά σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στην Ελλάδα. Αυτό σημαίνει ότι ο λήπτης μπορεί να είναι, είτε υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί φορολογητέες πράξεις, είτε υποκείμενος που ενεργεί αφορολόγητες πράξεις ή μικρή επιχείρηση απαλλασσόμενη από το φόρο ή ιδιώτης καταναλωτής.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι για να θεωρηθεί η Ελλάδα ως τόπος παροχής των υπηρεσιών της παρ. 3 του άρθρου αυτού, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά πιο κάτω, θα πρέπει καταρχήν ο λήπτης να είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα.

Επομένως το στοιχείο που επικρατεί είναι ο τόπος της εγκατάστασης του λήπτη. Το στοιχείο όμως αυτό δεν πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα, αλλά σε συνάρτηση και με την εγκατάσταση του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία και με την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών (υποκείμενος ή μη στο φόρο).

**Οι υπηρεσίες για τις οποίες τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα με βάση τις ανωτέρω προϋποθέσεις είναι οι ακόλουθες:**

* Η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.

 Ως δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας νοούνται κυρίως τα δικαιώματα ορισμένων δημιουργών όπως συγγραφέων, μουσικοσυνθετών, στιχουργών, ορισμένων μουσικών εκδοτών κ.λ.π. Ως δικαιώματα ευρεσιτεχνίας νοούνται τα αναφερόμενα σε προνόμια σχεδίων, προτύπων μεθόδων παραγωγής, τεχνικής βοήθειας κ.λ.π.

 Ως παρόμοια δικαιώματα θεωρούνται το μονοπώλιο πώλησης ή αγοράς αγαθού, η φήμη και πελατεία κ.λπ. Είναι αδιάφορο αν η μεταβίβαση ή παραχώρηση του δικαιώματος ενεργείται από τον ίδιο το δημιουργό ή από τους κληρονόμους του ή τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

* Οι διαφημίσεις. Ως διαφημίσεις νοούνται οι εργασίες που αφορούν γενικά την προβολή στο κοινό αγαθών ή υπηρεσιών ή διαφόρων δραστηριοτήτων με οποιοδήποτε μέσο (τύπος, ραδιόφωνο, τηλεόραση, κινηματογράφος κ.λπ.).
* Οι υπηρεσίες συμβούλων γενικά, μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών.

 Ως υπηρεσίες συμβούλων θεωρούνται αυτές που εξυπηρετούν τη γενική οργάνωση της επιχείρησης ή την ειδική οργάνωση ορισμένων κλάδων παραγωγής αυτής ή του λογιστηρίου, οι μελέτες για την πρόσληψη, διοίκηση και αξιοποίηση του προσωπικού, για την ανάγκη γνώσης των προτιμήσεων και τάσεων της κατανάλωσης κ.λπ., καθώς και οι υπηρεσίες των εκτιμητών και πραγματογνωμόνων με εξαίρεση αυτές που συνδέονται άμεσα με ακίνητα ή ενσώματα κινητά αγαθά.

 Ως άλλες υπηρεσίες παρόμοιες με αυτές των μηχανικών, δικηγόρων, λογιστών κ.λπ., θεωρούνται αυτές των μηχανολόγων, δικολάβων, μεταφραστών, διαιτητών σε περίπτωση επιδικίας κ.λ.π. Ως υπηρεσίες επεξεργασίας στοιχείων νοούνται κυρίως αυτές που παρέχονται μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών, ως παροχής πληροφοριών, αυτές που παρέχονται από γραφεία ιδιωτικών ντετέκτιβς ανταποκριτές ξένου τύπου κ.λπ.

* Η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση εν όλω ή εν μέρει, επαγγελματικής δραστηριότητας ή δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού.

 Οι τραπεζικές, χρηματοδοτικές, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες. Εξαιρείται η μίσθωση χρηματοθυρίδων Τραπεζών για την οποία τόπος παροχής θεωρείται ο τόπος στον οποίο κείται το τραπεζικό κατάστημα εντός του οποίου λειτουργούν οι χρηματοθυρίδες.

* Η διάθεση προσωπικού. Συνιστά υπηρεσία της περίπτωσης αυτής η από υποκείμενο στο φόρο και έναντι αντιπαροχής διάθεση προσωπικού (υπάλληλοι, εργάτες, ελεύθεροι επαγγελματίες) σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο ή μη στο φόρο για την εκτέλεση εργασιών με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του τελευταίου.
* Η μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων.
* Οι υπηρεσίες προσώπων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων για την πραγματοποίηση των υπηρεσιών που αναφέρονται ανωτέρω με στοιχεία δα έως δζ.

**Γ**ια την καλύτερη κατανόηση των όσων εκθέτονται ανωτέρω, παραθέτουμε τ΄ ακόλουθα παραδείγματα:

**Παράδειγμα Α**: Επιχείρηση Ε εγκαταστημένη στη Μαδρίτη παραχωρεί για 10 έτη το δικαίωμα κατασκευής ενός μηχανήματος για το οποίο έχει ευρεσιτεχνία στην επιχείρηση ΣΤ εγκαταστημένη στο Κιλκίς. Τόπος παροχής της υπηρεσίας αυτής είναι ο τόπος της εγκατάστασης του λήπτη ΣΤ υποκείμενου στο φόρο, δηλαδή το Κιλκίς και επομένως ο φόρος οφείλεται στην Ελλάδα.

**Παράδειγμα Β:** Ο δικηγόρος Ζ εγκαταστημένος στη Σόφια διεκπεραιώνει κληρονομική υπόθεση του ιδιωτικού υπαλλήλου Η που κατοικεί στις Σέρρες. Τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι ο τόπος της κατοικίας του λήπτη Η, δηλαδή οι Σέρρες. Επειδή όμως η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους είναι πράξη, η οποία στην Ελλάδα απαλλάσσεται από το φόρο, δε θα επιβληθεί τελικά φόρος για την πράξη αυτή.

**Παράδειγμα Γ:** Η επιχείρηση Θ κατασκευής προσωπικών ηλεκτρονικών υπολογιστών με έδρα τον Πειραιά εκμισθώνει τη χρήση ενός υπολογιστή στον ιδιώτη Ι κάτοικο Βρυξελλών. Τόπος παροχής της υπηρεσίας μίσθωσης του ανωτέρω ενσώματου κινητού αγαθού είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης Θ που παρέχει την υπηρεσία, δηλαδή ο Πειραιάς, κατ΄ εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 12, επειδή ο λήπτης της υπηρεσίας είναι μη υποκείμενος στο φόρο. Ο φόρος οφείλεται στην Ελλάδα.

**ε. Περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες ο τόπος παροχής βρίσκεται εκτός Ελλάδας.**

Τέλος με την παρ. 4 του άρθρου αυτού ορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου αυτού, αν και κατά κανόνα παρέχονται από υποκείμενο που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα, βρίσκεται εκτός της χώρας μας. Οι περιπτώσεις αυτές στις οποίες δεν επιβάλλεται φόρος από την ελληνική φορολογική αρχή, αφορούν:

* τις υπηρεσίες που είναι συναφείς με ακίνητο που κείται εκτός Ελλάδας,
* τη μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων, που εκτελείται στο εξωτερικό,
* την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών, που λαμβάνει χώρα στο εξωτερικό,
* τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, όταν ο εκμισθωτής τυγχάνει πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΟΚ ή όταν ο εκμισθωτής *τυγχάνει πρόσωπο εγκαταστημένο σε κράτος εκτός ΕΟΚ και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στο εξωτερικό οπουδήποτε,*
* τις υπηρεσίες με στοιχείο ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του κοινοποιούμενου νόμου, όταν η υλική εκτέλεση ενεργείται στο εξωτερικό,
* τις υπηρεσίες της παρ. 3 του άρθρου 12 όταν:
* αυτός που παρέχει την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του στην Ελλάδα και ο λήπτης αυτής (υποκείμενος ή μη στο φόρο) είναι εγκαταστημένος εκτός ΕΟΚ,
* αυτός που παρέχει την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του στην Ελλάδα και ο λήπτης αυτής είναι εγκαταστημένος εκτός ΕΟΚ,
* αυτός που παρέχει την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΟΚ και ο λήπτης αυτής είναι μη υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος στην Ελλάδα ή οποιοδήποτε πρόσωπο εγκαταστημένο οπουδήποτε αλλού, εκτός δηλαδή Ελλάδας,
* αυτός που παρέχει την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του σε κράτος εκτός ΕΟΚ και ο λήπτης αυτής είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό.

**Εναρμόνιση της Ελληνικής Νομοθεσίας με της Ε.Ε.**

Οι σκοποί της εναρμόνισης της Ελληνικής Νομοθεσίας με αυτή της Ε.Ε. στα θέματα του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών μπορούν να είναι οι παρακάτω:

* να ανταποκριθεί η χώρα μας στην υποχρέωση που έχει να ενσωμάτωση την εν λόγω οδηγία στο εθνικό μας δίκαιο
* αποσκοπείται όσο είναι δυνατόν να έχουμε καταβολή του φόρου στον τόπο κατανάλωσης των υπηρεσιών αυτών, σύμφωνα με όσα ισχύουν στον τόπο αυτό:
* είτε όσον αφορά την επιβολή του φόρου ,
* την ενδεχόμενη απαλλαγή,
* τους συντελεστές και
* την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

ώστε **να ελαχιστοποιηθούν περιπτώσεις αθέμιτου ανταγωνισμού που είναι δυνατόν να δημιουργηθούν από την επιλογή αγοράς υπηρεσιών από χώρες που ισχύουν ευνοϊκότερα καθεστώτα**.

**Α**κόμη **με την επέκταση με τις διατάξεις της οδηγίας και του νόμου του κανόνα αντιστροφής υποχρέωσης δηλαδή καταβολή του φόρου από τον λήπτη, στις διασυνοριακές πράξεις που πραγματοποιούνται μεταξύ υποκειμένων στο φόρο**, σκοπό έχει τη μείωση των υποχρεώσεων των υποκειμένων και τον περιορισμό της ανάγκης προσφυγής στην επιστροφή του φόρου σε εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος υποκειμένους στο φόρο.

Ειδικότερα, τίθενται οι ***γενικοί κανόνες για τον τόπο φορολόγησης***, πάντα με την επιφύλαξη των επιμέρους ρυθμίσεων, ως ακολούθως:

**Γενικοί κανόνες**.

**1)** Ο ***τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο***, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, ***είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας***. Αυτό σημαίνει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται προς υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα), ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος (Ελλάδα, άλλο κράτος μέλος, Τρίτη χώρα) φορολογούνται στην Ελλάδα, ενώ υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους εγκατεστημένους στην Ελλάδα δηλαδή Ελληνική επιχείρηση προς εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος (άλλο κράτος – μέλος ή Τρίτη χώρα) δεν φορολογούνται στη χώρα μας.

**Π**ρέπει να σημειώσουμε ότι σύμφωνα με τον ορισμό που δίνει ο νόμος *ένας υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί και πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ, θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο για όλες τις υπηρεσίες που λαμβάνει, ήτοι και για τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν την εκτός πεδίου ΦΠΑ δραστηριότητα του*. Ακόμη θεωρείται υποκείμενος στο φόρο και το μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ κατά συνέπεια παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς ένα ΝΠΔΔ, το οποίο έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ για πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στη χώρα μας.

**2)** Ο ***τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες***. Με τον κανόνα αυτό ορίζεται ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Συνεπώς με τον κανόνα αυτό φορολογούνται στην Ελλάδα οι υπηρεσίες που παρέχονται προς μη υποκείμενους στο φόρο (ΝΠΔΔ, ίδιώτες κλπ) από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας.

**Δ**ιευκρινίζεται ότι ***στην περίπτωση που υφίστανται περισσότερες εγκαταστάσεις σε διαφορετικά κράτη*** (έδρα, και υποκαταστήματα), για την εφαρμογή του γενικού αυτού κανόνα λαμβάνεται υπόψη η συγκεκριμένη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή για την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

**Εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες**.

**Μ**ε τις διατάξεις από την παράγραφο 3 κ.έ. ***προβλέπονται εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες και προσδιορίζεται ο τόπος φορολόγησης για συγκεκριμένες υπηρεσίες με διαφορετικά κριτήρια***. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή των εξαιρέσεων δεν λαμβάνεται υπόψη ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος και του λήπτη.

Κάποιες εξαιρέσεις αναγράφονται πιο κάτω:

**1. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα**.

**Ο *τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν***, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, ***στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο***, διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

**α)** αν η κύρια πράξη φορολογείται στο ***εσωτερικό της χώρας***, τότε και η μεσολάβηση φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** αν η κύρια πράξη ***δεν φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας***, τότε και η μεσολάβηση δεν θα φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

**Α**ξίζει να επισημανθεί ***ότι η συγκεκριμένη παρέκκλιση εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που ο λήπτης είναι μη υποκείμενο ατο φόρο πρόσωπο***, ενώ στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας ότι φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη υπηρεσιών.

**2. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα**.

**Ο *τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα***, σε αυτά *περιλαμβάνονται:*

* οι υπηρεσίες εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών,
* η παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση,
* η παροχή του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και
* η παροχή υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

**α)** **Είναι το εσωτερικό της χώρας**, εφόσον **οι υπηρεσίες παρέχονται σε ακίνητοτο οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας**.

**β)** **Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας**, εφόσον **οι υπηρεσίες παρέχονται σε ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας**.

**3. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών**.

**Σ**την περίπτωση αυτή τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών, φορολογούνται ανάλογα:

**α)** ***στο* εσωτερικό της χώρας**, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** **Δεν φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας**, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**4. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα**.

**Η** διάταξη αυτή αφορά μόνο στην περίπτωση που ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.

**Ε**ιδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι:

* Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο αν ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
* Οι υπόλοιπες μεταφορές προς μη υποκείμενους στο φόρο φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο κατά το μέρος του διανυομένου τμήματος της μεταφοράς αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

**5. Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα**.

Ο τόπος παροχής παρεπόμενων της μεταφοράς υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, όπως η φόρτωση, εκφόρτωση και διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών και παρόμοιες δραστηριότητες:

**α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**6. Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών**.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών:

**α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**7. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα**.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά και παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα:

**α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**8. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης**.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), εκτός από αυτές που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

**α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**9. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού**.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

**α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**10. Μίσθωση μεταφορικών μέσων**.

Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου:

**α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας.

**β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας.

**Η φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών**

Ως φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται η αντιπαροχή (αξία) που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Δηλαδή ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών

**Παράδειγμα**

Ο ΑΛΦΑ χρησιμοποίησε το αυτοκίνητο της επιχείρησής του για να μεταφέρει δωρεάν υλικά για την κατασκευή της κατοικίας του φίλου του ΒΗΤΑ. Η μεταφορά επιβαρύνεται με τα εξής ποσά:

|  |  |
| --- | --- |
| Βενζίνη | 400,00 |
| Διόδια | 8,00 |
| Αμοιβή οδηγού | 200,00 |
| Διάφορά έξοδα | 100,00 |
| Σύνολο | 708,00 |

Το ποσό των €708,00 αποτελεί τη φορολογητέα αξία πάνω στην οποία θα υπολογιστεί ο ΦΠΑ που θα αποδοθεί από τον ΑΛΦΑ στη Δ.Ο.Υ.