

# ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΡΑΣΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ

ΕΤΟΣ 2009/ΤΕΥΧΟΣ 52

*Θανάσης Κυριακόπουλος*

Δικηγόρος, LLB, MBA,  
Εταίρος στη δικηγορική εταιρεία  
«Κελεμένης και Συνεργάτες»

Τροποποίηση άρθρου 14  
Κώδικα ΦΠΑ (τόπος παροχής  
υπηρεσιών)



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ

*Θανάσος Κυριακόπουλος*

*Δικηγόρος, LLB, MBA,  
Εταίρος στη δικηγορική εταιρεία  
«Κελεμένης και Συνεργάτες»*

**Τροποποίηση άρθρου 14 Κώδικα ΦΠΑ  
(τόπος παροχής υπηρεσιών)**

*Ανάτυπο από την «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»  
Τεύχος 52/Έτος 2009*



**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ**

Μαυρομιχάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)



# Τροποποίηση άρθρου 14 Κώδικα ΦΠΑ (τόπος παροχής υπηρεσιών)

Θανάσης Κυριακόπουλος, Δικηγόρος, LLB, MBA, Εταίρος στη δικηγορική εταιρεία «Κελεμένης και Συνεργάτες»

**Αναθυτική παρουσίαση των αιλιαγών στο εθνικό δίκαιο με το Ν 3763/2009 που επέρχονται με την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2008/8/EK, στον τόπο παροχής των υπηρεσιών και στην επιστροφή του ΦΠΑ στις μη εγκατεστημένες στο κράτος-μέλος επιχειρήσεις.**

οποίες υπερισχύουν του κανόνα και μπορούν να οδηγήσουν στη μεταβολή του τόπου φορολογίας ανάλογα με την φύση της παροχής.

## II. Προβλήματα που συσσωρεύτηκαν με το ισχύον καθεστώς

Μετά τη θέσπιση της 6ης Οδηγίας 77/388/EOK, η ραγδαία ανάπτυξη της εσωτερικής Ευρωπαϊκής αγοράς παροχής υπηρεσιών που επιτεύχθηκε μέσω της αύξησης διασυνοριακών συναλλαγών, της παγκοσμιοποίησης, της άρσης των κανονιστικών ρυθμίσεων και των καινούργιων τεχνολογιών, συνέβαλε στο να επέλθουν τεράστιες αιλιαγές τόσο στον αριθμό και όγκο των διασυνοριακά παρεχόμενων υπηρεσιών όσο και στη διάρθρωσή τους. Πράγματι δημιουργήθηκε σωρεία προβλημάτων εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του ΦΠΑ σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών (άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ - Ν 2859/2000), μερικά εκ των οποίων είναι τα εξής:

- I. Το ισχύον καθεστώς
- II. Προβλήματα που συσσωρεύτηκαν με το ισχύον καθεστώς
- III. Νέο καθεστώς από 1η Ιανουαρίου 2010
- IV. Παρουσίαση του νέου άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ
- V. Σύνοψη του νέου καθεστώτος και των πλεονεκτημάτων του
- VI. Τελικές παρατηρήσεις

## I. Το ισχύον καθεστώς

Από την αρχή της καθιέρωσης του κοινού συστήματος ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα την δεκαετία του 1960, υπήρχε η άποψη ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών για σκοπούς επιβολής ΦΠΑ θα έπρεπε να ήταν το κράτος-μέλος της κατανάλωσης και όχι ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία. Ωστόσο, κατά τη διάρκεια διαπραγματεύσεων για την έκδοση της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ 77/388/EOK του Συμβουλίου, αποφασίστηκε τελικώς, για λόγους αμιγώς πρακτικούς, ότι γενικός κανόνας για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών, και επομένως τόπος φορολόγησης, θα ήταν η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος την υπηρεσία ή της μόνιμης εγκατάστασής του (βλ. άρθρο 14 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ - Ν 2859/2000). Προβλέφθηκαν ωστόσο ορισμένες εξαιρέσεις (βλ. άρθρο 14 παρ. 2 και 3), οι

- Επιχειρήσεις - υποκείμενες στο φόρο - που αγοράζουν υπηρεσίες από άλλα κράτη-μέλη (στις περιπτώσεις εκείνες που καταβάλλεται ΦΠΑ στην χώρα του ίδιου) είναι υποχρεωμένες πρώτα να καταβάλουν το ΦΠΑ στην χώρα του παρέχοντος την υπηρεσία και αμέσως μετά να ζητούν επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ, δυνάμει της 8ης ή 13ης Οδηγίας. Πέραν του προβλήματος και του επιπρόσθιτου κόστους κεφαλαίου των χρημάτων που πρέπει να πληρώσουν οι επιχειρήσεις για την καταβολή του ΦΠΑ, η διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ είναι περίπλοκη, χρονοβόρα και αβέβαιη, δεδομένης της απροθυμίας πολλής φορέων κρατών μερών να επιστρέψουν ΦΠΑ. Για την αποφυγή της διαδικασίας αυτής, οι επιχειρήσεις πολλής φορέων καταφεύγουν καταχρηστικά στην εφαρμογή του μηχανισμού αντίστροφης υποχρέωσης.



• Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες σχετικές με ενσώματα κινητά αγαθά σε άλλο κράτος - μέλος, οι εν πλόγω επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εγγραφούν στα φορολογικά μητρώα των αρχών του συγκεκριμένου κράτους-μέλους και να λάβουν ΑΦΜ (επωμιζόμενες όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις της χώρας αυτής), προκειμένου να μπορούν να χρεώσουν και να αποδώσουν το επιρριπτόμενο ΦΠΑ. Για πολλές επιχειρήσεις η ως άνω διαδικασία είναι διοικητικά επαχθής, ιδίως για επιχειρήσεις που παρέχουν τέτοιου είδους υπηρεσίες σε πολλά κράτο-μέλη (π.χ. επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν πανευρωπαϊκές συμβάσεις υπηρεσιών και συντήρησης). Μάλιστα η προσπάθεια ελέγχου αυτών των επιχειρήσεων από την πλευρά των φορολογικών αρχών έχει επίσης αποδειχθεί ιδιαίτερα περίπλοκη.

• Θέση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (ΔΕΚ υπόθεση C-327/1994 Dudda, παρ. 21) είναι ότι το άρθρο 9 παρ. 2 της 6ης Οδηγίας (αντίστοιχο άρθρο 14 παρ. 2 και 3 του Κώδικα ΦΠΑ) καθορίζει στενά ορισμένες εξαιρέσεις του γενικού κανόνα του άρθρου 9 παρ. 1 (άρθρο 14 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ). Επομένως, εάν μια υπηρεσία δεν υπάγεται ρητά σε μια από τις εξαιρέσεις του άρθρου 14 παρ. 2 και 3 (κυρίως της παρ. 3), τότε υπάγεται στο γενικό κανόνα της παρ. 1 του ίδιου άρθρου. Με βάση αυτήν την αρχή, όλες οι νέες ή μη γνωστές υπηρεσίες (που δεν προβλέφθηκαν για οποιοδήποτε λόγο στο πεδίο μιας εκ των εξαιρέσεων) υποχρεούνται με το ισχύον καθεστώς να φορολογούνται στον τόπο του παρέχοντος. Το αυτό ίσχυε και για τις υπηρεσίες που με την πάροδο του χρόνου και την εξέλιξη της τεχνολογίας είχαν εκ των υστέρων καταστεί δυνατές να παρέχονται από απόσταση, γεγονός που δεν μπορούσε να προβλεφθεί κατά τον χρόνο θέσπισης του κανόνα. Γι' αυτές τις νέες υπηρεσίες, υπήρχε με το ισχύον καθεστώς μεγάλη πίεση ένταξής τους στο άρθρο 14 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ, όπου αποδίδεται μέσω του μηχανισμού αντίστροφης υποχρέωσης.

• Επιπλέον, πλόγω της ανωτέρω ασάφειας για το εάν θα πρέπει να ενταχθούν οι νέες υπηρεσίες στον κανόνα ή τις εξαιρέσεις, η ως άνω κατάσταση οδηγούσε σε περιπτώσεις διπλής φορολόγησης ή σε ακούσια απουσία φορολογίας ή ακόμα σε χρονοβόρες και περίπλοκες διαδικασίες επιστροφής ΦΠΑ.

• Τέλος, οι ισχύοντες κανόνες δεν επιτρέπουν τη δέουσα αντιμετώπιση της σύνθετης παροχής υπηρεσιών. Οι υπη-

ρεσίες αυτές αποτελούνται συνήθως από πολλά διαφορετικά στοιχεία, ορισμένα από τα οποία μπορεί να καθητούνται από το ισχύον άρθρο 14 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ και άλλα όχι. Το πρόβλημα καθορισμού των υπηρεσιών αυτού του τύπου τίθεται πάντοτε από το γεγονός ότι τα μέρη που ενέχονται σ' αυτήν τη συναπληλαγή έχουν την τάση να επιδιώκουν να επωφεληθούν από το μηχανισμό αντίστροφης υποχρέωσης αντί να εφαρμόζουν τον κανόνα του τόπου παροχής των υπηρεσιών.

### III. Νέο καθεστώς από 1η Ιανουαρίου 2010

Λόγω της συνεχούς αναπτυσσόμενης αγοράς παροχής υπηρεσιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της εμφάνισης των προαναφερθέντων προβλημάτων, υπήρξε επιτακτική ανάγκη τροποποίησης των διατάξεων και κανόνων που αφορούν τον τρόπο καθορισμού του τόπου παροχής υπηρεσιών για σκοπούς ΦΠΑ. Και τούτο προκειμένου η εσωτερική αγορά να είναι σε θέση όχι μόνο να λειτουργεί ορθά αλλά και να μπορεί να αναπτυχθεί σωστά. Για το λόγο αυτό, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξέδωσε την Οδηγία 2008/8/EK της 12ης Φεβρουαρίου 2008 «για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών» (Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 044 της 20.02.2008 σελ. 0011 - 0022). Με την Οδηγία αυτή θεσπίζεται νέο καθεστώς, βάσει του οποίου τόπος φορολογίας για τις παροχές υπηρεσιών θεωρείται καταρχήν ο τόπος στον οποίο ο λήπτης των υπηρεσιών έχει την έδρα του ή όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση ή η υλική εκτέλεση εργασιών και όχι ο τόπος όπου έχει την οικονομική του δραστηριότητα ο παρέχων την υπηρεσία (για υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο). Παρόλο την ανάγκη θέσπισης του νέου γενικού κανόνα, ορισμένες εξαιρέσεις εξακολουθούν να είναι απαραίτητες για διοικητικούς και για πολιτικούς λόγους. Η εφαρμογή του νέου καθεστώτος θα αρχίσει να ισχύει από 1 Ιανουαρίου 2010.

Με το νέο καθεστώς ο Ευρωπαϊκός Νομοθέτης, μετά από την αρχική θέσπιση της 6ης Οδηγίας (388/77/EOK) πριν από περίπου 30 χρόνια, ανατρέπει τον τρόπο καθορισμού του τόπου παροχής υπηρεσιών και κατ' επέκταση του τόπου φορολόγησης υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, η Οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, που θα αρχίσει να ισχύει από 1 Ιανουαρίου 2010, εισάγει τους εξής κανόνες και εξαιρέσεις:

## Θ. ΚΥΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ



- Για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο σε υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος ("Business to Business": ή «B2B»), ο νέος γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών βασίζεται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη και όχι στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Κατ' αυτόν τον τρόπο, στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο λαμβάνει υπηρεσίες από άλλο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, ο λήπτης των υπηρεσιών θα πρέπει να υπολογίσει μόνος του το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ της χώρας του μέσω του μηχανισμού αντίστροφης υποχρέωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τον καθορισμό των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και προκειμένου να ελαχιστοποιηθούν οι επιβαρύνσεις των επιχειρήσεων, τα πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο και ασκούν επίσης μη υποκείμενες σε φόρο δραστηριότητες, θα θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο για όλες τις υπηρεσίες που τους παρέχονται. Ομοίως, μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ, θα θεωρούνται επίσης ως υποκείμενα στο φόρο.
- Για υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο ("Business to Consumers": ή «B2C»), ο γενικός κανόνας παραμένει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών θα είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

- Οι παραπάνω γενικοί κανόνες («B2B» και «B2C») δεν εφαρμόζονται σε ορισμένες ρυτά προβλεπόμενες περιπτώσεις, όπου θα εφαρμόζονται ειδικές εξαιρέσεις (υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα, μεταφοράς επιβατών και αγαθών, υπηρεσίες πολιτιστικής, καλλιτεχνικής, αθλητικής, επιστημονικής και εκπαιδευτικής φύσης, εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών, υπηρεσίες του πρώτου άρθρου 14 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ κτλ). Όμως και σε αυτές τις περιπτώσεις, οι εξαιρέσεις θα πρέπει να βασίζονται στα ισχύοντα κριτήρια και να εκφράζουν την αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης, χωρίς να επιβάλλουν δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις.

#### IV. Παρουσίαση του νέου άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ

Με το άρθρο 22 παρ. 1 του Ν 3763/2009 (ΦΕΚ Α' 80/27.5.2009) ενσωματώνεται το άρθρο 2 της Οδηγίας

2008/8/EK του Συμβουλίου στο άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ-Ν 2859/2000 (με αντικατάσταση του άρθρου) σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού του τόπου φορολόγησης παροχής υπηρεσιών. Ειδικότερα, με το άρθρο 22 παρ. 1 του Ν 3763/2009, που ισχύει από 1η Ιανουαρίου 2010, αντικαταστάθηκε πλήρως το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Παραθέτουμε σύντομη παρουσίαση του νέου άρθρου 14.

#### Ορισμοί (Άρθρο 14 παρ. 1)

Στο νέο τροποποιημένο άρθρο 14 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ, περιέχονται ορισμοί που χρησιμοποιούνται από τις διατάξεις του εν πλήρω άρθρου. Οι ορισμοί βοηθούν στην ευχερέστερη κατανόηση και εφαρμογή του άρθρου, τόσο από τις επιχειρήσεις όσο και από τη φορολογική διοίκηση.

#### Γενικοί Κανόνες (Άρθρο 14 παρ. 2)

Στην παρ. 2 του άρθρου 14 τίθενται οι γενικοί κανόνες για τον τόπο φορολόγησης παροχής υπηρεσιών, διακρίνοντας σε παροχή υπηρεσιών προς υποκειμένους και μη υποκειμένους στο φόρο. Συνεπώς, στην εν πλήρω παράγραφο προβλέπονται δυο γενικοί κανόνες:

##### A. Υπηρεσίες προς «υποκείμενο στο φόρο»

Σύμφωνα με την περ. α' της απρ. 14, ο νέος γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο σε υποκείμενο στο φόρο ("Business to Business": ή «B2B») καθορίζεται με βάση τον τόπο εγκατάστασης του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος λαμβάνει την υπηρεσία, και όχι πλέον με βάση τον τόπο, στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων την υπηρεσία. Αυτό σημαίνει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται προς υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, θα φορολογούνται πλέον στην Ελλάδα. Στην αντίστροφη περίπτωση που υποκειμένος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα παράσκει υπηρεσίες προς υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Ελλάδας (άλλο κράτος-μέλος ή τρίτη χώρα), βάσει του νέου γενικού κανόνα, η υπηρεσία δεν θα φορολογείται στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ. Ο υποκειμένος στο φόρο για τον οποίο προορίζεται η παροχή θα βασίζεται πλέον στο μηχανισμό της αντίστροφης υποχρέωσης για παροχές που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που εγκαθίστανται σε διαφορετικές χώρες.

Σημειώνεται ότι πέραν των όσων ορίζονται στο άρθρο 3 του Κώδικα ΦΠΑ σχετικά με τον υποκείμενο στο φόρο, επεκετείνεται, με την παράγραφο 1 του εν πλάνω άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, ο χαρακτηρισμός του «Υποκείμενου στον φόρο». Συγκεκριμένα, για τους σκοπούς του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, (α) Υποκείμενο στο φόρο όποιος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναπληγές που δεν θεωρούνται φοροβοηθητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα ΦΠΑ, θεωρείται ως «υποκείμενος στο φόρο» κατά πλάσμα δικαίου για όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν και (β) μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως «υποκείμενος στο φόρο». Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ένας υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί και πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ, θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο για όλες τις υπηρεσίες που λαμβάνει, δηλ. και για τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν την εκτός πεδίου ΦΠΑ δραστηριότητά του, ενώ θεωρείται υποκείμενος στο φόρο και το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ. Στην τελευταία δε περίπτωση, παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται, για παράδειγμα, προς ένα ΝΠΔΔ, το οποίο έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ για πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στην Ελλάδα, φοροβοηθητέες στη χώρα μας. Διευκρινίζεται ότι ο ανωτέρω κανόνας εφαρμόζεται μόνο για τις υπηρεσίες που αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του λήπτη και όχι για υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για προσωπική χρήση ή για χρήση από το προσωπικό του.

#### B. Υπηρεσίες προς «μη υποκείμενο στο φόρο»

Με το γενικό κανόνα που τίθεται με την περ. β' της εν πλάνω παραγράφου, ορίζεται ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο (“Business to Consumers”: ή «B2C») είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, το άρθρο προβλέπει ότι εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος 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 αυτή εγκατάσταση.

Κατά συνέπεια, με τον κανόνα αυτό φοροβοηθητέες στην Ελλάδα οι υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους

στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα προς μη υποκείμενους στο φόρο (ΝΠΔΔ, ιδιώτες κ.λπ.). Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που υφίστανται 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 ή για την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

#### Εξαιρέσεις (Άρθρο 14 παρ. 3 - 15)

Με τις επόμενες παραγράφους του άρθρου 14 προβλέπεται μια σειρά εξαιρέσεων από τους γενικούς κανόνες της ως άνω παρ. 2, και προσδιορίζεται ο τόπος φορολόγησης για συγκεκριμένες υπηρεσίες με διαφορετικά κριτήρια για τον τόπο παροχής αυτής. Αξίζει να σημειωθούμε ότι για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων του άρθρου 14 δεν λαμβάνεται υπόψη ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος και του λήπτη, και δύναται να βρουν εφαρμογή οι εν πλάνω διατάξεις ή στους υποκείμενους ή στους μη υποκείμενους ή και στις δυο κατηγορίες. Παραθέτουμε ακολούθως τις προβλεπόμενες εξαιρέσεις:

#### «Υπηρεσία Μεσοπλάτησης»

Με την παράγραφο 3 προσδιορίζεται ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών μεσοπλάτησης που παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (B2C). Ο τόπος φορολόγησης για την παροχή υπηρεσιών από μεσοπλάτησης που ενεργούν εξ ονόματος και για λογαριασμό τρίτων, όταν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν μέρος μιας συναπληγής -πράξης, είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η κύρια αυτή συναπληγή- πράξη. Κατά συνέπεια εάν η κύρια πράξη φοροβοηθητέας στην Ελλάδα θα φοροβοηθηθεί στην Ελλάδα και η μεσοπλάτηση, ενώ εάν η κύρια πράξη δεν φοροβοηθείται στην Ελλάδα, δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα. Σημειώνεται ότι η εν πλάνω διάταξη εφαρμόζεται μόνον στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο, ενώ στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας της περίπτωσης α' της παραγράφου 14 (B2B).

#### «Υπηρεσίες Ακινήτων»

Με την παράγραφο 4 προσδιορίζεται η εξαίρεση από τον γενικό κανόνα ως προς την παροχή υπηρεσιών σχετικά με ακίνητα. Η εν πλάνω διάταξη ορίζει ότι οι υπηρεσίες που



σχετίζονται με ακίνητα φορολογούνται στον τόπο όπου βρίσκονται τα συγκεκριμένα ακίνητα, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο). Η ως άνω εξαίρεση ισχύει ήδη με τις υφιστάμενες διατάξεις, εντούτοις αξίζει να παρατηρήσουμε ότι σπν εν λόγω νέα διάταξη γίνεται ειδική μνεία σε περιπτώσεις που καλύπτονται από την παρ. 4 και οι οποίες είναι οι εξής: παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα (όπως κατασκηνώσεις), της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών (όπως υπηρεσίες που παρέχονται από αρχιτέκτονες και επιχειρήσεις επίβλεψης). Κατ' αυτόν τον τρόπο καθίσταται σαφές ότι οι ως άνω υπηρεσίες θεωρούνται παροχές που συνδέονται με τα ακίνητα.

#### «Υπηρεσίες Μεταφοράς Επιβατών»

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών φορολογούνται ανάλογα με το διανυόμενο διάστημα της διαδρομής, δηλαδή φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο κατά το μέρος που η μεταφορά εκτελείται στο ελληνικό έδαφος. Επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή αποτελεί παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες (B2B και B2C) και εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο). Σημειώνουμε ότι το ισχύον καθεστώς φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών δεν μεταβάλλεται με την ως άνω παράγραφο.

#### «Υπηρεσίες Μεταφοράς Αγαθών»

Με την παρ. 6 προσδιορίζεται ο τόπος μεταφοράς αγαθών που πραγματοποιείται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (B2C). Η διάταξη αυτή αφορά μόνο στην περίπτωση που ο λήπτης είναι μη υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο και αποτελεί παρέκκλιση του γενικού κανόνα που τίθεται με την περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 14. Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι:

- Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών προς μη υποκείμενο στο φόρο φορολογούνται στην Ελλάδα μόνον αν ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στην Ελλάδα και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος - μέλος.
- Οι υπόλοιπες μεταφορές προς μη υποκείμενο στο φόρο φορολογούνται στην Ελλάδα μόνον κατά το μέρος του διανυόμενου τμήματος της μεταφοράς στο εσωτερικό της Ελλάδας.

Στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο ισχύει ο γενικός κανόνας (B2B) και τόπος φορολογησης της υπηρεσίας οιλόκληρης της μεταφοράς αγαθών είναι ο τόπος του λήπτη, ανεξαρτήτως του τόπου αναχώρησης, άφιξης ή διαδρομής.

#### «Υπηρεσίες Παρεπόμενες της Μεταφοράς»

Με την παρ. 7 ορίζεται ότι οι παρεπόμενες της μεταφοράς αγαθών υπηρεσίες (όπως η φόρτωση, η εκφόρτωση, η διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών και παρόμοιες υπηρεσίες) προς μη υποκείμενο στο φόρο (B2C) φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο στην περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες εκτελούνται πράγματι στην Ελλάδα. Η διάταξη αυτή αποτελεί παρέκκλιση του γενικού κανόνα (B2C) που τίθεται με την περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 14 και αφορά μόνο στην περίπτωση που ο λήπτης είναι μη υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο, ενώ στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο ισχύει ο γενικός κανόνας (B2B) της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 14.

#### «Υπηρεσίες Αθλητικές, Επιστημονικές, Εκπαιδευτικές, Καλλιτεχνικές, Πολιτιστικές, Ψυχαγωγικές και Παρόμοιες Εκδηλώσεις»

Η εξαίρεση από το γενικό κανόνα, με την παρ. 8 του άρθρου 14, εφαρμόζεται και στις πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένων και υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων. Αυτό ισχύει τόσο για τους υποκείμενους όσο και για τους μη υποκείμενους στο φόρο (B2B και B2C). Οι εν λόγω υπηρεσίες φορολογούνται στον τόπο που πράγματι εκτελούνται. Αυτό, κατά συνέπεια, σημαίνει ότι οι ως άνω υπηρεσίες φορολογούνται στην Ελλάδα μόνον στην περίπτωση που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα, και δεν λαμβάνεται υπόψη ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία ή του λήπτη της υπηρεσίας. Η ως άνω εξαίρεση αποτελεί παρέκκλιση από τις υφιστάμενες διατάξεις του άρθρου 14.

#### «Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά»

Με την παράγραφο 9 του άρθρου 14 ορίζεται μια ακόμη εξαίρεση από τον γενικό κανόνα (B2C), σύμφωνα με την οποία οι πραγματογνωμοσύνες ή οι εργασίες που αφορούν ενσώματα κινητά αγαθά, όταν παρέχονται προς μη

υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα φορολογούνται στον τόπο που πραγματοποιούνται. Κατά συνέπεια, θα φορολογηθεί στην Ελλάδα μια υπηρεσία πραγματογνωμοσύνης, εφόσον ο λήπτης είναι μη υποκείμενος και η εν πλόγω υπηρεσία έχει πράγματι εκτελεσθεί στην Ελλάδα. Στην περίπτωση που ο λήπτης της πραγματογνωμοσύνης ή της εργασίας που αφόρα ενσώματα κινητά αγαθά, είναι υποκείμενος στο φόρο, τότε θα ισχύει ο γενικός κανόνας (B2B), βάσει του οποίου ο τόπος φορολόγησης για την εν πλόγω υπηρεσία θα είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη.

#### «Υπηρεσίες Εστιατορίου και Εστίασης»

Με την παρ. 10 εισάγεται εξαίρεση, η οποία δεν προβλεπόταν από το τέως άρθρο 14 και στην οποία ορίζεται ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering). Σύμφωνα με την νεοεισαχθείσα διάταξη, ο τόπος φορολόγησης των εν πλόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος που πραγματικά εκτελούνται, εκτός των υπηρεσιών αυτών που παρέχονται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικής μεταφοράς προσώπων, οι οποίες σύμφωνα με την νέα παρ. 11 του άρθρου 14, φορολογούνται στον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς. Οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο) και κατά συνέπεια αποτελούν παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες (B2B και B2C). Στηριζόμενοι στις νέες αυτές διατάξεις μπορούμε να αναφέρουμε ότι φορολογούνται πλέον στην Ελλάδα, οι υπηρεσίες που παρέχονται από εστιατόρια, καφετέριες, καντίνες και άλλα συναφή καταστήματα, οι υπηρεσίες εστίασης (catering) που πραγματοποιούνται στους χώρους που υποδεικνύει ο πελάτης, εφόσον ο χώρος αυτός βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και οι υπηρεσίες που παρέχονται επί των προαναφερθέντων μεταφορικών μέσων κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικής μεταφοράς προσώπων, η οποία ξεκινάει από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέρος.

#### «Βραχυχρόνια Μίσθωση Μεταφορικών Μέσων»

Μια επιπλέον εξαίρεση των γενικών κανόνων (B2B και B2C) προβλέπεται από την παρ. 12 του άρθρου 14, η οποία εφαρμόζεται για την παροχή βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικών μέσων. Σύμφωνα με την εν πλόγω εξαίρεση, η βραχυχρόνια μίσθωση μεταφορικών μέσων φορολογείται στον τόπο όπου το μεταφορικό μέσο τίθε-

ται στη διάθεση του πελάτη. Βάσει των ορισμών που δίδονται στην παρ. 1 του εν πλόγω άρθρου, "βραχυχρόνια μίσθωση" θεωρείται η συνεχής κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα (90) ημέρες. Η ανωτέρω εξαίρεση εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη της υπηρεσίας της βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου (υποκείμενος ή μη στο φόρο). Κατά συνέπεια, εάν πελάτης (ανεξάρτητα εάν είναι υποκείμενος ή μη στο φόρο και ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης ή κατοικίας του) μισθώσει μεταφορικό μέσο και το κατέχει ή το χρησιμοποιεί στην Ελλάδα για πιγότερες από 30 ή 90 ημέρες αντίστοιχα, η μίσθωση θα φορολογείται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η διάρκεια της μίσθωσης υπερβεί τις 30 ή 90 ημέρες αντίστοιχα θα ισχύουν οι γενικοί κανόνες της παρ. 2 του άρθρου 14.

#### «Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες»

Με την παρ. 13 ορίζεται ότι ο τόπος φορολόγησης των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο (B2C), μεταξύ Ελλάδος και Τρίτων χωρών είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη των εν πλόγω υπηρεσιών. Η εν πλόγω εξαίρεση, η οποία ήδη ισχύει από τις υφιστάμενες διατάξεις του άρθρου 14, αποτελεί παρέκκλιση του γενικού κανόνα (B2C). Οι προαναφερόμενες ηλεκτρονικές υπηρεσίες, για τις οποίες ισχύει η ως άνω εξαίρεση, προβλέπονται από το νέο Παράρτημα VII, το οποίο εισάγεται για πρώτη φορά με την ως άνω παράγραφο. Σύμφωνα με τον ενδεικτικό κατάλογο του νέου Παραρτήματος VII, ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες θεωρούνται για τους σκοπούς της παρ. 13 του άρθρου 14: 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. Σημειώνεται ότι η απαρίθμηση αυτή δεν είναι εξαντλητική, γεγονός που σημαίνει ότι και άλλες υπηρεσίες αντιμετωπίζονται ως παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα, εφόσον εκτελούνται μέσω διαδικτύου, χωρίς



ανθρώπινη παρέμβαση κατά την παροχή τους. Τέλος, σημειώνουμε ότι στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο, τότε θα ισχύει ο γενικός κανόνας (B2B), βάσει του οποίου ο τόπος φορολόγησης για την εν λόγω υπηρεσία θα είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη.

#### «Ειδικές Υπηρεσίες προς μη υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εκτός των Κρατών - Μελών»

Με την παράγραφο 14 ορίζεται ότι, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα της περιπτώσεως β' (B2C), ορισμένες υπηρεσίες δεν φορολογούνται στην Ελλάδα όταν παρέχονται προς μη υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε Τρίτες Χώρες. Η εξαίρεση αυτή, η οποία ήδη ισχύει με τις υφιστάμενες διατάξεις του άρθρου 14, αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι για τους μη υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε τρίτη χώρα, ο τόπος παροχής για ορισμένες συγκεκριμένες άυλες υπηρεσίες θα είναι ο τόπος εγκατάστασης, ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του προσώπου αυτού. Οι προαναφερόμενες υπηρεσίες αναπλύνονται ως εξής:

- μεταβίβαση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων,
- διαφημιστικές υπηρεσίες,
- παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μεθεών, δικηγόρους, ή ογκιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και επεξεργασία δεδομένων και παροχή πληροφοριών,
- ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, εν όλω ή εν μέρει, ή δικαιώματος προβλεπόμενου στο παρόν άρθρο,
- τραπεζικές, χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές εργασίες, συμπεριλαμβανομένων των εργασιών αντασφάλισης, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,
- διάθεση προσωπικού,
- μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, με εξαίρεση όλα τα μεταφορικά μέσα,
- παροχή πρόσβασης στα συστήματα διανομής φυσικού αερίου και πλεκτρικής ενέργειας, καθώς και μεταφοράς ή διοχέτευσης μέσω των συστημάτων αυτών και παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές,

- τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες,
- ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες.

#### «Ειδικές Υπηρεσίες για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού»

Σε μια προσπάθεια ευθυγράμμισης της εθνικής με την κοινοτική νομοθεσία, μέσω της παρ. 15, εισάγεται νέα διάταξη, η οποία ορίζει ότι για ορισμένες υπηρεσίες ως τόπος φορολόγησης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, με σκοπό την αποφυγή καταστρατηγήσεων και στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Εφαρμόζεται για υπηρεσίες, για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης θεωρείται ότι βρίσκεται σε Τρίτες Χώρες, με βάση τις διατάξεις των «γενικών κανόνων» (παρ. 2), των «μισθώσεων μεταφορικών μέσων» (παρ. 12) και των «ειδικών υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εκτός των Κρατών - Μελών» (παρ. 14), αλλά η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Η ως άνω εξαίρεση εφαρμόζεται σε οποιαδήποτε περίπτωση, ανεξαρτήτως της ιδιότητας του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο). Παρόμοια με την ως άνω διάταξη, προβλέπεται από τις υφιστάμενες διατάξεις μόνον για την περίπτωση των μισθώσεων μεταφορικών μέσων και τις υπηρεσίες της παραγράφου 14, όταν παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας.

#### V. Σύνοψη του νέου καθεστώτος και των πλεονεκτημάτων του

Ενσωματώνεται στην εσωτερική νομοθεσία και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ - N 2859/2000, το άρθρο 2 της Οδηγίας 2008/8/EK σχετικά με τον τρόπο καθορισμού του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών.

Για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο («B2B»), βάσει του νέου γενικού κανόνα που θα ισχύει στην Ελλάδα όπως και στην υπόλοιπη Ευρώπη από 1 Ιανουαρίου 2010, καθιερώνεται η φορολόγηση των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, με παράλληλη διατήρηση ορισμένων εξαιρέσεων που βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στα υφιστάμενα κριτήρια. Έτσι διατηρείται η γενική αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης, ενώ εξασφαλίζονται οι πρακτι-

κές πτυχές του συστήματος χωρίς την επιβολή δυσανάλογου διοικητικού φόρτου στο εμπόριο.

Για τις υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους σε μη υποκείμενους στο φόρο («B2C»), ο γενικός κανόνας παραμένει η εγκατάσταση του παρέχοντος, ενώ προβλέπονται και εδώ εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα για συγκεκριμένες υπηρεσίες, για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης καθορίζεται με άλλα κριτήρια και κυρίως με το κριτήριο του τόπου της υποκείμενης εκτέλεσης των συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Σκοπός των νέων ρυθμίσεων είναι η κατά το δυνατόν καταβολή του φόρου στον τόπο κατανάλωσης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν στον τόπο αυτόν, όσον αφορά θέματα συντελεστών, επιβολής φόρου, απαλλαγών και άσκοσης δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

Κατ' αυτόν τον τρόπο, η απλαγή του καθεστώτος του τόπου παροχής υπηρεσιών από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος (ισχύον καθεστώς) στο τόπο εγκατάστασης του πήπτη ή του τόπου της κατανάλωσης ή της υποκείμενης εκτέλεσης (νέο καθεστώς) θα έχει τα παρακάτω αποτελέσματα, όλα εκ των οποίων μπορούν να θεωρηθούν μείζονες απίλουστεύσεις:

Πρώτον, ειλαχιστοποιούνται οι περιπτώσεις αθέμιτου ανταγωνισμού που είναι δυνατόν να δημιουργούνται από την επιλογή αγοράς υπηρεσιών σε χώρες όπου ισχύουν ευνοϊκότερα καθεστώτα.

Δεύτερον, περιορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες ο παρέχων τις υπηρεσίες θα ήταν υποχρεωμένος να εγγραφεί στα μητρώα για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όταν παρέχει υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της έδρας του,

Τρίτον, θα αυξηθεί η χρήση του μηχανισμού αντίστροφης υποχρέωσης στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο πλάβει υπηρεσίες από υποκείμενο που έχει την έδρα του σε άλλο κράτος-μέλος. Με την αύξηση της χρήσης του μηχανισμού αντίστροφης υποχρέωσης, υποκείμενοι στο φόρο που αγοράζουν υπηρεσίες από άλλα κράτη-μέρη, όπου και καταβάλλεται ΦΠΑ στη χώρα του παρέχοντος την υπηρεσία, δεν θα είναι πλέον υποχρεωμένοι πρώτα να καταβάλουν και μετά να ζητούν επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ, δυνάμει της 8ης ή 13ης Οδηγίας και

Τέταρτον, με την ανατροπή του γενικού κανόνα του τόπου παροχής υπηρεσιών, πλέον όλες οι νέες υπηρεσίες που δεν είχαν προβλεφθεί ρητά στις εξαιρέσεις του άρθρου 14 παρ. 3 του ΦΠΑ του προηγούμενου καθεστώτος (για τις οποίες υπήρχε μεγάλη πίεση ένταξης αυτών στο άρθρο 14 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ) θα είναι πλέον φορολογητές στην έδρα του πήπτη όπου το ΦΠΑ θα αποδίδεται μέσω του μηχανισμού αντίστροφης υποχρέωσης. Το αυτό ισχύει και για τις σύνθετες υπηρεσίες.

## VI. Τελικές παρατηρήσεις

Όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ σχετικά με την έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης», η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων έχει υποστηρίξει ότι το θέμα αυτό θέτει προβλήματα και θα πρέπει να αποσαφηνιστεί από νομικής άποψης. Το θέμα της έννοιας της «μόνιμης εγκατάστασης» έχει αποτελέσει αντικείμενο πολλών δικαστικών αποφάσεων. Ουσιαστικά, οι αποφάσεις αυτές κατέθηξαν στο συμπέρασμα ότι η εγκατάσταση θα πρέπει να περιέχει έναν επαρκή βαθμό μονιμότητας και μια δομή κατάλληλη, από την άποψη των ανθρώπων και τεχνικών πόρων, για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε αυτόνομη βάση. Η Επιτροπή έχει υποστηρίξει επίσης ότι σε περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο ο οποίος προβαίνει σε παροχή υπηρεσιών, διαθέτει περισσότερους τόπους μόνιμης εγκατάστασης (π.χ., σταθερή εγκατάσταση σε ένα κράτος μέλος, και μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος), είναι δυνατόν να υπάρχει ασάφεια ως προς την εγκατάσταση στην οποία παρέχονται ή λαμβάνονται οι υπηρεσίες και ότι θα πρέπει να θεσπιστούν προκαθορισμένα κριτήρια. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι το θέμα του ποια εγκατάσταση πραγματοποιεί την παροχή υπηρεσιών αποτελεί τελικά πραγματικό περιστατικό.

Το θέμα κατά πόσο η παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο διασυνοριακών συναλλαγών, μεταξύ διαφόρων υποκαταστημάτων μιας επικείρωσης ή μεταξύ των υποκαταστημάτων και της έδρας είναι εντός ή εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ έχει τεθεί επανειλημμένως, δεδομένου ότι υποκαταστήματα ή και «μόνιμες εγκαταστάσεις» αποτελούν μέρη του ιδίου νομικού προσώπου. Το ΔΕΚ με την από 23ης Μαρτίου 2006 του επί της υποθέσεως C-210/2004 (Υπουργείο Οικονομικών Ιταλίας κατά FCE Bank Plc υποκα-

Θ. ΚΥΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ

τάστημα Ιταλίας) έκρινε ότι «*μόνιμη εγκατάσταση που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρείας στην οποία ανήκει, βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και αποτελεί τον αποδέκτη ορισμένων υπηρεσιών που παρέχει η εταιρεία αυτή δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται.*» Το ίδιο ως άνω Δικαστήριο έκρινε ότι «*προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη μιας τέτοιας έννομης σχέσεως μεταξύ μιας εταιρείας με έδρα στην απλοδαπή και ενός υποκαταστήματός της, ώστε να επιβληθεί ΦΠΑ στις παρεχόμενες υπηρεσίες, απαιτείται να εξακριβωθεί αν η FCE IT (το Υποκατάστημα) ασκεί αυτοτελή οικονομική δρα-*

στηριότητα. Συναφώς, πρέπει να εξεταστεί αν ένα υποκατάστημα όπως η FCE IT μπορεί να θεωρηθεί ότι θεωρηθεί αυτόνομα ως τράπεζα, θέτοντας ιδίας ως κριτήριο το αν φέρει η ίδια τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς της.» Βάσει της ως άνω αποφάσεως ΔΕΚ, υπηρεσίες που λαμβάνουν ελληνικά υποκαταστήματα απλοδαπών εταιριών (με έδρα την ΕΕ) από τα κεντρικά τους γραφεία και το κόστος που καταβάλουν για την παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν θα έπρεπε να θεωρούνται ότι υπόκεινται σε ελληνικό ΦΠΑ και επομένως οι διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ δεν θα έπρεπε να εφαρμόζονται.

