



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΕΝΩΣΗ
Έμμεση φορολογία και φορολογική διαχείριση
Φόρος προστιθέμενης αξίας

Ημερομηνία δημοσίευσης 3 Απριλίου 2014

Επεξηγηματικές σημειώσεις
σχετικά με
τις αλλαγές στον ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ όσον
αφορά τον τρόπο παροχής
τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και
ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οι οποίες τίθενται
σε ισχύ το 2015

(Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του
Συμβουλίου)

Δήλωση αποποίησης ευθύνης: Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικά δεσμευτικές και περιέχουν απλώς πρακτικής και ενημερωτικής φύσεως οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ βάσει των απόψεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Στόχος των επεξηγηματικών σημειώσεων είναι η καλύτερη κατανόηση της νομοθεσίας της ΕΕ για τον ΦΠΑ. Εκπονήθηκαν από τις υπηρεσίες της Επιτροπής και, όπως αναφέρεται στη δήλωση αποποίησης ευθύνης στην πρώτη σελίδα, δεν είναι νομικά δεσμευτικές.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι εξαντλητικές. Αυτό σημαίνει ότι παρότι παρέχουν πολλές λεπτομερείς πληροφορίες, υπάρχουν στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο παρόν έγγραφο.

Κρίνεται σκόπιμο και συνιστάται σε κάθε χρήστη των επεξηγηματικών σημειώσεων που ενδιαφέρεται για κάποιο συγκεκριμένο θέμα, να διαβάσει ολόκληρο το κεφάλαιο στο οποίο εξετάζεται το εν λόγω θέμα.

- **Γιατί συντάχθηκαν επεξηγηματικές σημειώσεις;**

Στόχος αυτών των επεξηγηματικών σημειώσεων είναι η **καλύτερη κατανόηση της νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε επίπεδο ΕΕ** και, στην προκειμένη περίπτωση, κυρίως του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Δημοσιευόμενες σχεδόν εννέα μήνες πριν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής των νέων κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών, που είναι η 1η Ιανουαρίου 2015, οι επεξηγηματικές σημειώσεις αναμένεται ότι θα παράσχουν στα κράτη μέλη και τις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να προετοιμαστούν καλύτερα και να προσαρμοστούν εγκαίρως στις επικείμενες αλλαγές, και μάλιστα με περισσότερο ομοιόμορφο τρόπο.

- **Τι θα βρείτε στις επεξηγηματικές σημειώσεις;**

Στόχος των επεξηγηματικών σημειώσεων είναι να αποτελέσουν **εργαλείο καθοδήγησης** που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη διευκρίνιση της πρακτικής εφαρμογής των νέων κανόνων για τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, θα βοηθήσουν στην κατανόηση της έννοιας ορισμένων ζητημάτων που περιέχονται στα άρθρα του εκτελεστικού κανονισμού 1042/2013.

- **Χαρακτηριστικά των επεξηγηματικών σημειώσεων**

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις συνιστούν αποτέλεσμα συνεργασίας: παρόλο που εκδίδονται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης (ΓΔ TAXUD) με σκοπό να παρουσιαστούν στον δικτυακό της τόπο, αποτελούν καρπό συζητήσεων που διεξήχθησαν τόσο με τα κράτη μέλη όσο και με επιχειρήσεις. Τα κράτη μέλη και οι επιχειρήσεις συνέβαλαν καταρχάς αποστέλλοντας τις προτάσεις τους στην Επιτροπή και, κατά δεύτερον, συμμετέχοντας σε εργαστήριο στο πλαίσιο του προγράμματος Fiscalis που πραγματοποιήθηκε στις Κάτω Χώρες. Τέλος, πραγματοποιήθηκε διαβούλευση εν προκειμένω με τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ και με εκπροσώπους των επιχειρήσεων στο πλαίσιο ad hoc συνεδρίασης. Ωστόσο, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι υπηρεσίες της Επιτροπής δεν δεσμεύτηκαν από τις απόψεις που εξέφρασαν τόσο τα κράτη μέλη όσο και οι επιχειρήσεις.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικά δεσμευτικές. Αποτελούν έγγραφο πρακτικής και ανεπίσημης καθοδήγησης σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ βάσει των απόψεων της ΓΔ TAXUD. Δεν εκφράζουν τις απόψεις της Επιτροπής ούτε δεσμεύεται η Επιτροπή από οποιαδήποτε από τις απόψεις που διατυπώνονται σε αυτές.

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις δεν αντικαθιστούν τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ που διαδραματίζουν τον δικό τους ρόλο στη νομοθετική διαδικασία. Επιπλέον, η επιτροπή ΦΠΑ μπορεί στο μέλλον να εκδώσει κατευθυντήριες γραμμές εν προκειμένω.

Συν τω χρόνω, αναμένεται ότι η νομολογία, οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ και η πρακτική εφαρμογή θα συμπληρώσουν τις απόψεις που εκφράζονται στις σημειώσεις.

Τα κράτη μέλη ενδέχεται επίσης να εκπονήσουν δικά τους εθνικά έγγραφα καθοδήγησης για την εφαρμογή των νέων κανόνων όσον αφορά τον ΦΠΑ σχετικά με τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Οι σημειώσεις δεν είναι πλήρεις: περιλαμβάνονται μόνο ορισμένα ζητήματα για τα οποία κρίθηκε σκόπιμο να παρασχεθούν εξηγήσεις.

Αποτελούν εργασία σε εξέλιξη: οι παρούσες σημειώσεις δεν συνιστούν τελικό προϊόν αλλά αντικατοπτρίζουν την κατάσταση που επικρατεί σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή βάσει των διαθέσιμων γνώσεων και της πείρας που έχει αποκτηθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

1.	ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΟΝ ΦΠΑ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΕ ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ ΤΟ 2015	6
1.1.	Γενικό πλαίσιο.....	6
1.2.	Συναλλαγές που καλύπτονται από τις αλλαγές του 2015.....	6
1.3.	Συναλλαγές που δεν καλύπτονται από τις αλλαγές του 2015	7
1.4.	Προετοιμασία για τις αλλαγές του 2015	7
1.5.	Συναφείς νομικές πράξεις.....	8
1.6.	Γλωσσάριο.....	9
2.	ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΕΣ, ΡΑΔΙΟΤΗΛΕΟΠΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΑΡΘΡΑ 6Α, 6Β, 7 ΚΑΙ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι).....	11
2.1.	Σχετικές διατάξεις	11
2.2.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	11
2.3.	Πώς συμβάλλουν οι διατάξεις;.....	12
2.3.1.	Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες.....	12
2.3.2.	Ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες	12
2.3.3.	Ηλεκτρονικές υπηρεσίες.....	14
2.4.	Ανάλυση επιμέρους ζητημάτων που προκύπτουν από τις εν λόγω διατάξεις	15
2.4.1.	Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες.....	15
2.4.1.1.	Εντάσσονται οι υπηρεσίες γραφείου υποστήριξης στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες;	15
2.4.2.	Ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες	15
2.4.2.1.	Σε ποιες περιπτώσεις τα προγράμματα «παρέχονται στο ευρύ κοινό»;.....	15
2.4.2.2.	Σε ποιες περιπτώσεις τα προγράμματα προορίζονται για «ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση»;	16
2.4.2.3.	Διάκριση μεταξύ των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών και των προγραμμάτων κατά παραγγελία	16
2.4.3.	Ηλεκτρονικές υπηρεσίες.....	16
2.4.3.1.	Θα μπορούσαν οι υπηρεσίες σύγκρισης τιμών και παρόμοιοι δικτυακοί τόποι να θεωρηθούν ηλεκτρονικές υπηρεσίες;	16
2.4.3.2.	Τι δεν θεωρείται ηλεκτρονική υπηρεσία: ορισμένες υπηρεσίες υλικού χαρακτήρα για τις οποίες πραγματοποιείται επιγραμμική (online) κράτηση.....	17
2.4.3.3.	Η αναφορά σε «επιγραμμική (online) κράτηση» περιλαμβάνει κρατήσεις που πραγματοποιούνται από οποιαδήποτε συσκευή;	17

2.4.4.	Και οι τρεις υπηρεσίες εν γένει	18
2.4.4.1.	Τι συμβαίνει σε περίπτωση ομαδοποίησης των υπηρεσιών μαζί με άλλες παροχές;	18
3.	ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ ΚΑΙ ΜΕ ΧΡΗΣΗ ΜΕΣΑΖΟΝΤΑ (ΑΡΘΡΟ 9Α).....	19
3.1.	Σχετική διάταξη	19
3.2.	Υπόβαθρο	19
3.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	19
3.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	20
3.4.1.	Προβλεπόμενο τεκμήριο	20
3.4.2.	Αμφισβήτηση τεκμηρίου	22
3.4.3.	Εφαρμογή του τεκμηρίου – λεπτομερείς δείκτες	25
3.4.4.	Εξαιρέσεις από την εφαρμογή του τεκμηρίου – διεκπεραίωση πληρωμών	30
3.4.5.	Προϋποθέσεις για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου.....	31
3.4.6.	Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου.....	32
3.4.7.	Ποιοι είναι οι ενδεδειγμένοι χειρισμοί όταν τουλάχιστον ένας μεσάζων στην αλυσίδα αμφισβητεί το τεκμήριο;	34
3.4.8.	Με ποιον τρόπο εφαρμόζεται το τεκμήριο όσον αφορά τηλεφωνικές υπηρεσίες παρεχόμενες μέσω του διαδικτύου;	42
3.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη	42
3.5.1.	Πότε εφαρμόζεται το άρθρο 9α; – διάγραμμα	42
3.5.2.	Για ποιον λόγο δεν συνδέεται το παρόν τεκμήριο με τα λοιπά τεκμήρια;	43
3.5.3.	Για ποιον λόγο δεν καλύπτει το εν λόγω τεκμήριο τις ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες;	43
3.5.4.	Τι είναι τα τηλεπικοινωνιακά δίκτυα;	44
3.5.5.	Τι είναι η διεπαφή ή η δικτυακή πύλη;.....	44
4.	ΤΟΠΟΣ ΟΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ (ΑΡΘΡΟ 13Α).....	45
4.1.	Σχετική διάταξη	45
4.2.	Υπόβαθρο	45
4.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	45
4.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	46
5.	ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΟΙΝΟΠΟΙΕΙ ΤΟΝ ΑΤΟΜΙΚΟ ΤΟΥ ΑΡΙΘΜΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΦΠΑ (ΑΡΘΡΟ 18).....	47
5.1.	Σχετική διάταξη	47

5.2.	Υπόβαθρο	47
5.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	47
5.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	48
5.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη	49
5.5.1.	Υποχρεούται ο πάροχος να αντιμετωπίζει ως τελικό καταναλωτή έναν λήπτη χωρίς αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;	49
5.5.2.	Πώς πρέπει να αντιμετωπίζει ο πάροχος έναν λήπτη που είναι εγκατεστημένος εκτός της ΕΕ;	49
5.5.3.	Για ποιον λόγο στο άρθρο 18 παράγραφος 2 χρησιμοποιείται η διατύπωση «μπορεί» και όχι «πρέπει»;	50
5.5.4.	Ποιες είναι οι επιπτώσεις σε περίπτωση που ο πάροχος αποφασίσει να μην αξιοποιήσει τη δυνατότητα που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 18 παράγραφος 2;	50
5.5.5.	Τι οφείλει να κάνει ο πάροχος σε περίπτωση που ο λήπτης του κοινοποιήσει αργότερα τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;	50
5.5.6.	Πότε πρέπει ο λήπτης να κοινοποιεί τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;	51
5.5.7.	Μπορεί ένας λήπτης, ο οποίος είναι υποκείμενος στον φόρο, αλλά έχει εξομοιωθεί από τον πάροχο με μη υποκείμενο στον φόρο να ανακτήσει τον ΦΠΑ που του έχει χρεώσει ο εν λόγω πάροχος;	51
5.5.8.	Τι πρέπει να γίνεται σε περίπτωση που ένας λήπτης κοινοποιεί μεν έναν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αλλά ο πάροχος έχει αμφιβολίες σχετικά με το καθεστώς του λήπτη ή την ιδιότητα υπό την οποία αυτός ενεργεί;	51
5.5.9.	Υπάρχει αντίφαση μεταξύ της δυνατότητας που προβλέπεται δυνάμει του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 18 παράγραφος 2 και της υποχρέωσης που ισχύει σε ορισμένα κράτη μέλη, σύμφωνα με την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο, προκειμένου να είναι ο πάροχος σε θέση να μην χρεώνει τον ΦΠΑ στην περίπτωση διασυννοριακών παροχών υπηρεσιών;	51
6.	ΛΗΠΤΗΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΣ Ή ΔΙΑΜΕΝΕΙ ΣΕ ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΕΣ ΑΠΟ ΜΙΑ ΧΩΡΕΣ (ΑΡΘΡΟ 24)	53
6.1.	Σχετική διάταξη	53
6.2.	Υπόβαθρο	53
6.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	53
6.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	53
6.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη	54

6.5.1.	Με ποιον τρόπο θα πρέπει να εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στα άρθρα 24α και 24β τεκμήρια, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή διαμένει σε περισσότερες από μία χώρες;.....	54
6.5.2.	Με ποιον τρόπο θα πρέπει να εφαρμόζεται το άρθρο 24στ που αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή διαμένει σε περισσότερες από μία χώρες;.....	54
7.	ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΝ ΤΟΠΟ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ (ΑΡΘΡΑ 24Α ΚΑΙ 24Β).....	55
7.1.	Σχετικές διατάξεις	55
7.2.	Υπόβαθρο	55
7.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	55
7.4.	Πώς συμβάλλουν οι διατάξεις;.....	56
7.4.1.	Τεκμήριο που εφαρμόζεται τόσο στις παροχές μεταξύ επιχειρήσεων όσο και στις παροχές από επιχειρήσεις προς καταναλωτές.....	56
7.4.1.1.	Ψηφιακές παροχές σε φυσική τοποθεσία του παρόχου	57
7.4.1.2.	Ψηφιακές παροχές σε φυσική τοποθεσία του παρόχου όταν παρέχονται επί μεταφορικών μέσων.....	58
7.4.2.	Τεκμήρια που εφαρμόζονται αποκλειστικά σε παροχές από επιχειρήσεις προς καταναλωτές	60
7.4.2.1.	Ψηφιακές παροχές μέσω σταθερής γραμμής.....	60
7.4.2.2.	Ψηφιακές παροχές μέσω κινητών δικτύων	61
7.4.2.3.	Ψηφιακές παροχές με τη χρήση αποκωδικοποιητή.....	61
7.4.2.4.	Άλλες ψηφιακές παροχές.....	62
7.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τις εν λόγω διατάξεις.....	62
7.5.1.	Ποια είναι η αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφόρων τεκμηρίων; – διάγραμμα.....	62
7.5.2.	Τι νοείται ως ζώνη ασύρματης πρόσβασης;.....	63
7.5.3.	Καλύπτονται οι προπληρωμένες υπηρεσίες από το τεκμήριο για τις παροχές σε φυσική τοποθεσία;.....	63
7.5.4.	Ποιο τεκμήριο υπερισχύει σε περίπτωση ενδεχόμενης σύγκρουσης τεκμηρίων;.....	64
7.5.5.	Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται φορολογικά οι παροχές μέσω κάρτας SIM όταν ο κωδικός χώρας κινητής τηλεφωνίας καλύπτει επίσης εδάφη που εξαιρούνται από την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ;.....	64
7.5.6.	Πώς πρέπει να γίνεται κατανοητή η αναφορά σε «σταθερή γραμμή»;.....	65
8.	ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 24Δ).....	66
8.1.	Σχετική διάταξη	66

8.2.	Υπόβαθρο	66
8.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	66
8.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	66
8.4.1.	Αμφισβήτηση από τον πάροχο	66
8.4.2.	Αμφισβήτηση από φορολογική αρχή	67
8.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη	68
8.5.1.	Όταν ένα τεκμήριο τυγχάνει εφαρμογής, οφείλει ο πάροχος να αναζητήσει περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία;	68
8.5.2.	Είναι πάντοτε δυνατή η αμφισβήτηση των τεκμηρίων;	68
8.5.3.	Είναι δυνατή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου του άρθρου 24α, όταν η παροχή πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο;	69
8.5.4.	Είναι δυνατή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου του άρθρου 24α, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει τον κανόνα περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης του άρθρου 59α της οδηγίας ΦΠΑ;	69
9.	ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 24ΣΤ).....	71
9.1.	Σχετικές διατάξεις	71
9.2.	Υπόβαθρο	71
9.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	71
9.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	71
9.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τη διάταξη.....	72
9.5.1.	Τι καλύπτει η αναφορά σε «άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες»;	72
9.5.2.	Τι μπορεί και τι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «διεύθυνση τιμολόγησης»;.....	73
9.5.3.	Ποια είναι η σχέση μεταξύ του άρθρου 24στ (κατάλογος αποδεικτικών στοιχείων) και του άρθρου 24δ παράγραφος 1 (αμφισβήτηση ειδικού τεκμηρίου από τον πάροχο);.....	74
9.5.4.	Ποιο είναι το επίπεδο λεπτομέρειας που πρέπει να τηρεί ο πάροχος όταν επαληθεύει τα αποδεικτικά στοιχεία;	74
9.5.5.	Πότε χρειάζονται δύο και πότε τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία;	74
9.5.6.	Τι συμβαίνει όταν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι αντιφατικά;.....	75
9.5.7.	Τι συμβαίνει εάν ο πάροχος δεν διαθέτει δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία όπως προβλέπεται στο άρθρο 24β στοιχείο δ);	76
9.5.8.	Ποιες είναι οι ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από τον πάροχο που αναφέρονται στο άρθρο 24δ παράγραφος 2;.....	76

9.5.9.	Σε ποιον βαθμό μπορεί ο πάροχος να βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται από τρίτους (ιδίως από τον πάροχο υπηρεσιών πληρωμών);	76
9.5.10.	Εφαρμογή των κανόνων προστασίας των δεδομένων, υπό το πρίσμα των αλλαγών στο σύστημα του ΦΠΑ που θα τεθούν σε ισχύ το 2015	77
10.	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΣΙΕΣ (ΑΡΘΡΟ 31Γ)	78
10.1.	Σχετική διάταξη	78
10.2.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	78
10.3.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	78
11.	ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΜΕΣΩ ΜΕΣΑΖΟΝΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 33Α)	79
11.1.	Σχετική διάταξη	79
11.2.	Υπόβαθρο	79
11.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	79
11.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	79
11.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη	80
11.5.1.	Πού θα πρέπει να φορολογούνται τα εισιτήρια για τα οποία έχει γίνει επιγραμμική (online) κράτηση;	80
12.	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ (ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ 1042/2013)	81
12.1.	Σχετική διάταξη	81
12.2.	Υπόβαθρο	81
12.3.	Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;	81
12.4.	Πώς συμβάλλει η διάταξη;	82
12.5.	Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη	82
12.5.1.	Προκαταβολές που πραγματοποιούνται προτού λάβει χώρα η παροχή	82
12.5.2.	Πώς επηρεάζει η έκδοση ενός τιμολογίου τον τόπο της παροχής;	84
12.5.3.	Ποιο είναι το επίπεδο των αποδείξεων που απαιτείται, προκειμένου να καταδειχθεί ότι η γενεσιουργός αιτία έχει επέλθει ή μια πληρωμή έχει πραγματοποιηθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015;	84
12.5.4.	Κατάλογος παραδειγμάτων	84
13.	ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	86
13.1.	Οδηγία ΦΠΑ	86
13.2.	Εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ	87
13.3.	Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013	96

1. ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΟΝ ΦΠΑ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΕ ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ ΤΟ 2015

1.1. Γενικό πλαίσιο

Από την 1η Ιανουαρίου 2015, κάθε παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών θα φορολογείται στον τόπο του λήπτη. Προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή φορολόγηση των εν λόγω υπηρεσιών, επιχειρήσεις εντός και εκτός της ΕΕ θα πρέπει να προσδιορίσουν το καθεστώς (υποκείμενος ή μη υποκείμενος σε φόρο) και τον τόπο (χώρα της ΕΕ ή τρίτη χώρα) του λήπτη.

Η τροποποίηση αυτή απορρέει από τις αλλαγές στους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών στο σύστημα της ΕΕ για τον ΦΠΑ που εγκρίθηκαν το 2008 στο πλαίσιο της «δέσμης μέτρων για τον ΦΠΑ»¹.

Βασικός λόγος για τις αλλαγές αυτές ήταν η εναρμόνιση της μεταχείρισης των εν λόγω υπηρεσιών ως προς τον ΦΠΑ με μία από τις βασικές αρχές που διέπουν τον ΦΠΑ, ότι δηλαδή, εφόσον αποτελεί φόρο κατανάλωσης, τα σχετικά έσοδα θα πρέπει να εισπράττονται στο κράτος μέλος κατανάλωσης των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Για επιχειρήσεις εκτός της ΕΕ που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε λήπτες στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι ισχύοντες κανόνες διασφαλίζουν ήδη τη φορολόγηση στη χώρα του λήπτη.

Έως το τέλος του 2014, η παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις της ΕΕ προς τελικούς καταναλωτές (B2C) φορολογείται στη χώρα του παρόχου των υπηρεσιών αυτών. Αυτό σημαίνει ότι για παροχή υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές, οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε κράτη μέλη που εφαρμόζουν χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ διαθέτουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη. Οι νέοι κανόνες φορολογίας με βάση τη χώρα του λήπτη θα εξασφαλίζουν, από το 2015, ίσους όρους ανταγωνισμού και θα διασφαλίζουν επίσης ότι ο ΦΠΑ θα εισπράττεται στο κράτος μέλος κατανάλωσης.

1.2. Συναλλαγές που καλύπτονται από τις αλλαγές του 2015

Τα διάφορα μέρη της δέσμης μέτρων για τον ΦΠΑ τίθενται σε ισχύ κατά την περίοδο 2010-2015. Οι βασικές αλλαγές πραγματοποιήθηκαν το 2010 και περιλάμβαναν δύο γενικούς κανόνες ως προς τον τόπο παροχής υπηρεσιών – τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας ΦΠΑ. Το τελικό μέρος της δέσμης μέτρων για τον ΦΠΑ, το οποίο αφορά τις τηλεπικοινωνιακές, τις ραδιοτηλεοπτικές και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται σε τελικούς καταναλωτές, θα τεθεί σε ισχύ το 2015.

Σύμφωνα με το άρθρο 44, υπηρεσίες που παρέχονται από μια επιχείρηση σε μια άλλη (B2B) φορολογούνται στον τόπο στον οποίο είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση-λήπτης. Αυτό καλύπτει επίσης τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, επομένως δεν θα υπάρξουν αλλαγές το 2015 εν προκειμένω.

Στο άρθρο 45 προβλέπεται ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από επιχείρηση προς τελικό καταναλωτή (B2C) φορολογούνται στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ο πάροχος. Ως εκ τούτου, οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές

¹ [Βλέπε οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών \(ΕΕ L 44 της 20.2.2008, σ. 11\).](#)

υπηρεσίες που παρέχονται από πάροχο εγκατεστημένο στην ΕΕ προς μη υποκείμενο στον φόρο που είναι επίσης εγκατεστημένος ή διαμένει εκεί εμπίπτουν στον γενικό κανόνα και φορολογούνται στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ο πάροχος. Στα άρθρα 58, 59 και 59β (έως τις 31 Δεκεμβρίου 2014) προβλέπεται ότι η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών από και προς τρίτες χώρες φορολογείται στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ή διαμένει ο λήπτης.

Από 1ης Ιανουαρίου 2015, μέσω των αλλαγών που πραγματοποιούνται στο άρθρο 58, η παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C) θα φορολογείται, σε κάθε περίπτωση, στη χώρα του λήπτη, ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος.

Εάν η πραγματική κατανάλωση των παρεχόμενων υπηρεσιών γίνεται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίσουν να κάνουν χρήση του κανόνα περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης που προβλέπεται στο άρθρο 59α στοιχείο α) και να απέχουν από τη φορολόγηση της παροχής. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν τον κανόνα περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης που προβλέπεται στο άρθρο 59α στοιχείο β) μόνο για τη φορολόγηση υπηρεσιών των οποίων η πραγματική κατανάλωση γίνεται στο εσωτερικό τους, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται προς λήπτες από τρίτη χώρα. Ο κανόνας αυτός δεν εφαρμόζεται για υπηρεσίες που παρέχονται σε λήπτες από χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

1.3. Συναλλαγές που δεν καλύπτονται από τις αλλαγές του 2015

Η κοινώς χρησιμοποιούμενη έννοια του «ηλεκτρονικού εμπορίου» καλύπτει διάφορα είδη οικονομικών δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένης της παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μέσω ηλεκτρονικών συστημάτων, όπως το διαδίκτυο. Οι αλλαγές στον ΦΠΑ που θα τεθούν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2015 δεν καλύπτουν όλες αυτές τις δραστηριότητες. Ειδικότερα, οι εν λόγω αλλαγές δεν καλύπτουν τις ακόλουθες δραστηριότητες: 1) την παράδοση αγαθών (συμπεριλαμβανομένων των εξ αποστάσεως πωλήσεων), όπου η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων γίνεται μόνο για την πραγματοποίηση της παραγγελίας, και 2) την παροχή υπηρεσιών **πλην** των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Αυτά τα είδη συναλλαγών δεν περιλαμβάνονται στις ρυθμίσεις που αφορούν τη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (mini One Stop Shop, MOSS).

Το πεδίο εφαρμογής των αλλαγών του 2015 όσον αφορά τον ΦΠΑ είναι περιορισμένο και, όπως προαναφέρθηκε, καλύπτει **μόνο** τις τηλεπικοινωνιακές, τις ραδιοτηλεοπτικές και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Οι αλλαγές αυτές είναι συναφείς μόνον εφόσον ο λήπτης είναι τελικός καταναλωτής.

1.4. Προετοιμασία για τις αλλαγές του 2015

Λίγο μετά την έγκριση της δέσμης μέτρων για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή έλαβε διάφορα μέτρα με σκοπό τη σύναψη συμφωνίας για μια περισσότερο εναρμονισμένη προσέγγιση σε επίπεδο ΕΕ ως προς αυτές τις επικείμενες αλλαγές. Όσον αφορά τις τηλεπικοινωνιακές, τις ραδιοτηλεοπτικές και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, η Επιτροπή επικεντρώθηκε στην προετοιμασία του κατάλληλου νομικού πλαισίου με σκοπό να διασφαλίσει την ομαλή μετάβαση προς τους νέους κανόνες φορολογίας. Οι εν λόγω εργασίες εστίασαν τόσο στη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (MOSS), όσο και στα μέσα με τα οποία ένας πάροχος μπορεί να επιλέξει να αποδίδει τον οφειλόμενο ΦΠΑ σε κράτη μέλη στα οποία δεν είναι εγκατεστημένος, καθώς και στην εφαρμογή των ίδιων των κανόνων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Όσον αφορά τη **MOSS**, έχει ήδη εκπονηθεί πρακτικός οδηγός από τις υπηρεσίες της Επιτροπής² και έχει δημοσιευτεί στις γλώσσες της Κοινότητας, καθώς και στα ιαπωνικά, τα κινέζικα και τα ρωσικά. Επιπλέον, συστάσεις σχετικά με τον συντονισμό του ελέγχου της MOSS τελούν υπό κατάρτιση, με σκοπό εκείνες που συνδέονται με τις επιχειρήσεις να δημοσιευτούν στον δικτυακό τόπο της ΓΔ TAXUD.

Όσον αφορά τους **κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών**, το τελευταίο νομικό στοιχείο της εν λόγω δέσμης μέτρων που είναι αναγκαίο για τη διευκόλυνση της εφαρμογής των αλλαγών του 2015 είναι ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 (εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ)³.

Τα μέτρα που περιλαμβάνονται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ έχουν ως αποκλειστικό στόχο τη διευκρίνιση του τρόπου με τον οποίο γίνονται αντιληπτοί και εφαρμόζονται στην πράξη οι κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών, όπως ορίζονται στην οδηγία ΦΠΑ.

Όλοι οι λοιποί γενικοί κανόνες της οδηγίας ΦΠΑ (για παράδειγμα σχετικά με την εδαφική εφαρμογή ή σχετικά με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου) θα συνεχίσουν να εφαρμόζονται για οποιαδήποτε άλλη παροχή υπηρεσιών ή παράδοση αγαθών, αλλά κατά τη λήψη της απόφασης περί ορθού χειρισμού του ΦΠΑ σχετικά με τις τρεις αυτές υπηρεσίες, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο αντίκτυπος που ενδέχεται να έχουν οι συγκεκριμένοι κανόνες στον τόπο παροχής των υπηρεσιών και τη MOSS.

Κατά τη διάρκεια των συζητήσεων που οδήγησαν στην έκδοση του κανονισμού 1042/2013, αναγνωρίστηκε ευρέως ότι η ύπαρξη λεπτομερέστερων επεξηγηματικών σημειώσεων θα ήταν χρήσιμη για τις επιχειρήσεις και τα κράτη μέλη.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις αποσκοπούν στην παροχή περισσότερων και λεπτομερέστερων πληροφοριών σχετικά με την πρακτική εφαρμογή των διατάξεων που περιλαμβάνονται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ αναφορικά με τις αλλαγές στον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών που θα τεθούν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2015.

1.5. Συναφείς νομικές πράξεις

Στις νομικές πράξεις που αναφέρονται στις παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις περιλαμβάνονται οι ακόλουθες:

- η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου (εφεξής «οδηγία ΦΠΑ»).
- ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 της 7ης Οκτωβρίου 2013 (εφεξής «εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ»).

² [Τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές & ηλεκτρονικές υπηρεσίες – Ευρωπαϊκή Επιτροπή.](#)

³ Οι διατάξεις που αφορούν υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα ισχύουν μετά την 1η Ιανουαρίου 2017.

- ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (εφεξής «κανονισμός 1042/2013»).

Στο τέλος των επεξηγηματικών σημειώσεων γίνεται παραπομπή σε όλες τις συναφείς νομικές διατάξεις με τη διατύπωση που θα ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2015. Στην αρχή κάθε κεφαλαίου μπορείτε να βρείτε συνδέσμους για τις εν λόγω διατάξεις.

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, προσδιορίζονται οι νομικές πράξεις στις οποίες γίνεται παραπομπή.

1.6. Γλωσσάριο

Ως **«σύστημα ΦΠΑ»** θα πρέπει να νοείται το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ.

Όταν στις επεξηγηματικές σημειώσεις γίνεται αναφορά στον **«τόπο του λήπτη»**, ως τέτοιος θα πρέπει να νοείται ο τόπος (η χώρα) όπου είναι εγκατεστημένος, ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ο λήπτης. Η ίδια έννοια αποδίδεται ορισμένες φορές με τη φράση **«τόπος εγκατάστασης του λήπτη»**.

Για τους σκοπούς που εξυπηρετούν οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις, η φράση **«ψηφιακές υπηρεσίες»** καλύπτει τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

Οι **«ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες»** περιλαμβάνουν υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή ακουστικού και οπτικοακουστικού περιεχομένου, όπως ραδιοτηλεοπτικά προγράμματα που παρέχονται στο ευρύ κοινό μέσω δικτύων επικοινωνίας από πάροχο υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων και υπό τη συντακτική ευθύνη του για την ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση, με βάση προγραμματισμό μεταδόσεων (για περισσότερες πληροφορίες, βλέπε [σημείο 2.3.2](#)).

Οι **«ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες»** (εφεξής «ηλεκτρονικές υπηρεσίες») περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής (για περισσότερες πληροφορίες, βλέπε [σημείο 2.3.3](#)).

Ως **«τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες»** νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή ή λήψη σημάτων, κειμένων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, περιλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσης των μέσων για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη, καθώς και υπηρεσίες που αφορούν την παροχή πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών (για περισσότερες πληροφορίες, βλέπε [σημείο 2.3.1](#)).

Ως υπηρεσίες παρεχόμενες επιπροσθέτως από προμηθευτή (υπηρεσίες OTT) **«over the top»** νοούνται οι υπηρεσίες που μπορούν να παρασχεθούν μόνο με χρήση σύνδεσης που επιτυγχάνεται μέσω δικτύων επικοινωνιών (απαιτείται, δηλαδή, μια προϋπάρχουσα τηλεπικοινωνιακή υπηρεσία) και, ως εκ τούτου, δεν απαιτείται η φυσική παρουσία του παραλήπτη στον τόπο παροχής της υπηρεσίας.

Τα «τηλεπικοινωνιακά δίκτυα» είναι δίκτυα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μεταφορά φωνητικών και άλλων δεδομένων. Περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα καλωδιακά δίκτυα, τα τηλεφωνικά δίκτυα και τα δίκτυα παρόχων υπηρεσιών διαδικτύου. Σε αυτά θα πρέπει να εντάσσεται κάθε εγκατάσταση που επιτρέπει την πρόσβαση σε τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

Για τους σκοπούς που άπτονται του ΦΠΑ, οι όροι «τηλεπικοινωνιακά δίκτυα» και «δίκτυα επικοινωνιών» είναι εναλλάξιμοι. Τα «κινητά δίκτυα» (που αναφέρονται στο άρθρο 24β στοιχείο β)) αποτελούν υποσύνολο που εντάσσεται εξ ολοκλήρου στο πλαίσιο των τηλεπικοινωνιακών δικτύων.

Ο όρος «σταθερή γραμμή» θα πρέπει να καλύπτει στοιχεία που συνδέονται με δίκτυο, το οποίο επιτρέπει τη μετάδοση και την τηλεφόρτωση (π.χ. ευρυζωνική σύνδεση, Ethernet) και για το οποίο είναι αναγκαία η εγκατάσταση υλισμικού για την αποστολή/λήψη σήματος με κάποιο βαθμό μονιμότητας (δεν είναι σχεδιασμένη για εύκολες ή συχνές μετακινήσεις). Συνεπώς, θα μπορούσε να περιλαμβάνει κάθε είδος καλωδίου που χρησιμοποιείται για τη μετάδοση δεδομένων από και προς την εγκατάσταση (για παράδειγμα χάλκινο καλώδιο, καλώδιο οπτικών ινών, καλώδιο ευρυζωνικής σύνδεσης), καθώς και τους δορυφόρους, όταν για τη χρήση τους απαιτείται τοποθέτηση παραβολικής κεραίας στην εγκατάσταση.

Ως «δικτυακή πύλη» νοείται οποιοδήποτε είδος ηλεκτρονικού καταστήματος, δικτυακού τόπου ή παρόμοιου περιβάλλοντος που παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες απευθείας στον καταναλωτή χωρίς να τον ανακατευθύνει προς τον δικτυακό τόπο, τη δικτυακή πύλη, κ.λπ. άλλου παρόχου υπηρεσιών για την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Στα συνήθη παραδείγματα δικτυακής πύλης περιλαμβάνονται τα καταστήματα εφαρμογών (app stores), οι ηλεκτρονικές αγορές και οι δικτυακοί τόποι που παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς πώληση.

Μια «διεπαφή» περιλαμβάνει μια δικτυακή πύλη αλλά αποτελεί ευρύτερη έννοια. Στον τομέα της πληροφορικής θα πρέπει να νοείται ως συσκευή ή πρόγραμμα που καθιστά εφικτό να επικοινωνούν δύο ανεξάρτητα συστήματα ή το σύστημα ή ο τελικός χρήστης.

Ως «ζώνη ασύρματης πρόσβασης» θα πρέπει να νοείται ένας συγκεκριμένος τόπος και όχι η ευρύτερη γεωγραφική επικράτεια που καλύπτεται από το ασύρματο δίκτυο.

2. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΕΣ, ΡΑΔΙΟΤΗΛΕΟΠΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Άρθρα 6Α, 6Β, 7 και Παράρτημα Ι)

2.1. Σχετικές διατάξεις

Οι σχετικές διατάξεις περιλαμβάνονται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες:

- [Άρθρο 6α](#)

Ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες:

- [Άρθρο 6β](#)

Ηλεκτρονικές υπηρεσίες:

- [Άρθρο 7](#)
- [Παράρτημα Ι](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

2.2. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Οι περισσότερες παροχές υπηρεσιών από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C) φορολογούνται στον τόπο του παρόχου. Ωστόσο, εάν ο πάροχος των υπηρεσιών παρέχει τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες, από την 1η Ιανουαρίου 2015 ο τόπος φορολόγησης θα είναι η χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ή διαμένει ο λήπτης.

Προκειμένου να επισημανθεί η διαφορά μεταξύ των συγκεκριμένων υπηρεσιών και άλλων υπηρεσιών, ήταν αναγκαίο να διευκρινιστούν οι έννοιες των τηλεπικοινωνιακών, των ραδιοτηλεοπτικών και των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Χωρίς αυτού του είδους την καθοδήγηση, θα είναι ενδεχομένως δύσκολο για μια επιχείρηση να γνωρίζει με βεβαιότητα αν θα πρέπει όντως να χρεώνει ΦΠΑ στη χώρα του λήπτη των υπηρεσιών της.

Η ισχύουσα νομοθεσία της ΕΕ σχετικά με τον ΦΠΑ παρέχει μεν ορισμένες διευκρινίσεις αλλά μόνο για τις τηλεπικοινωνιακές και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Δεν γίνεται καμία αναφορά στις ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες.

Προκειμένου να δοθεί μια όσο το δυνατόν πληρέστερη εικόνα των εν λόγω υπηρεσιών, στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ περιλαμβάνονται νέες διατάξεις. Μέσω της προσθήκης των διατάξεων αυτών, παρέχεται πλέον ορισμός και των τριών ειδών υπηρεσιών και, σε κάθε περίπτωση, καταρτίζονται μη εξαντλητικοί κατάλογοι με συγκεκριμένα παραδείγματα των υπηρεσιών που εμπίπτουν και εκείνων που δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες αυτές.

Αυτό θα εξασφαλίσει βεβαιότητα και συνέπεια τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τα κράτη μέλη. Χωρίς βεβαιότητα και συνέπεια, υπάρχει κίνδυνος να προκύψουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 58 της οδηγίας ΦΠΑ. Εάν η ίδια υπηρεσία

εμπίπτει κατά την άποψη ενός κράτους μέλους στο εν λόγω άρθρο και κατά την άποψη ενός άλλου κράτους μέλους δεν εμπίπτει, ενδέχεται να προκύψει διπλή φορολογία ή μη φορολογία. Προκειμένου να αποφευχθεί αυτό, κρίθηκε αναγκαίο να παρασχεθούν ορισμοί για τα εν λόγω τρία είδη υπηρεσιών.

Όσον αφορά τις ραδιοτηλεοπτικές και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, οι ορισμοί αυτοί δεν είναι πλήρεις καθώς αναφέρουν απλώς ότι οι εν λόγω έννοιες «...περιλαμβάνουν...». Με τον τρόπο αυτόν εξασφαλίζεται η αναγκαία ευελιξία προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι τεχνολογικές εξελίξεις ή τυχόν νέες κατευθυντήριες γραμμές που θα συμφωνηθούν από την επιτροπή ΦΠΑ ή τυχόν αποφάσεις που θα ληφθούν από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όσον αφορά τις τηλεπικοινωνιακές, τις ραδιοτηλεοπτικές και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες έχουν καταρτιστεί κατάλογοι παραδειγμάτων. Για την επίτευξη ασφάλειας δικαίου, δόθηκε προτεραιότητα στη θετική περιγραφή των υπηρεσιών που παρατίθενται στον κατάλογο. Οι εν λόγω κατάλογοι, όπως επισημαίνεται στην αιτιολογική σκέψη 3 του κανονισμού 1042/2013, δεν είναι εξαντλητικοί ούτε οριστικοί. Αυτό επιβεβαιώνεται σαφώς από τη χρησιμοποιούμενη διατύπωση «... καλύπτουν ειδικότερα τα εξής: ...».

Κάθε υπηρεσία που εμπίπτει σε έναν από τους παρεχόμενους ορισμούς θα καλύπτεται από το άρθρο 58 της οδηγίας ΦΠΑ και θα καθίσταται φορολογητέα στον τόπο του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν η υπηρεσία περιλαμβάνεται στα αναφερόμενα παραδείγματα. Η προσέγγιση της χρήσης ανοικτών καταλόγων ήταν αναγκαία, καθώς δεν ήταν δυνατός ο προσδιορισμός όλων των υφιστάμενων υπηρεσιών ούτε μπορούσαν να ληφθούν υπόψη τυχόν νέα είδη υπηρεσιών που ενδέχεται να προκύψουν.

2.3. Πώς συμβάλλουν οι διατάξεις:

2.3.1. Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες

Ο ορισμός της έννοιας των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών δίδεται ήδη στο άρθρο 24 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Ο εν λόγω ορισμός παραμένει αμετάβλητος.

Προκειμένου να απεικονιστούν οι υπηρεσίες που καλύπτονται από αυτόν τον ορισμό, έχει καταρτιστεί κατάλογος σχετικών παραδειγμάτων. Ο κατάλογος, που είναι μη εξαντλητικός, απαρτίζεται κυρίως από παραδείγματα που συζητήθηκαν και συμφωνήθηκαν από την επιτροπή ΦΠΑ. Τα εν λόγω παραδείγματα περιλαμβάνονται πλέον στο άρθρο 6α παράγραφος 1.

Παρέχονται επίσης παραδείγματα υπηρεσιών που δεν θεωρούνται τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες. Ο εν λόγω κατάλογος παραδειγμάτων παρατίθεται στο άρθρο 6α παράγραφος 2. Δεν είναι ούτε εξαντλητικός ούτε οριστικός.

2.3.2. Ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες

Πριν από την έκδοση του κανονισμού 1042/2013, η νομοθεσία της ΕΕ για τον ΦΠΑ δεν παρείχε κανέναν ορισμό των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών. Ο ορισμός αυτός έχει πλέον συμπεριληφθεί στο άρθρο 6β, όπου παρατίθενται επίσης παραδείγματα των υπηρεσιών που θεωρούνται και εκείνων που δεν θεωρούνται ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες.

Ο ορισμός των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών προέρχεται σε μεγάλο βαθμό από την οδηγία για τις υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων⁴, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 2 του κανονισμού 1042/2013, αλλά δεν έχει ως στόχο να αναπαραγάγει τον ορισμό που έχει καθιερωθεί για λόγους κανονιστικής ρύθμισης. Συνεπώς, τυχόν μεταβολές στο συγκεκριμένο πεδίο δεν θα έχουν αντίκτυπο στον ορισμό που περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ.

Μια βασική αρχή του δικαίου της ΕΕ είναι ότι οι έννοιες πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλο το φάσμα της νομοθεσίας. Αυτό σημαίνει ότι στο πλαίσιο της νομοθεσίας της ΕΕ που αφορά τον ΦΠΑ, μια έννοια όπως οι ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες είναι σημαντική όχι μόνο για τον καθορισμό του τύπου παροχής των υπηρεσιών αλλά και αναφορικά με τον συντελεστή που θα μπορούσε να ισχύει για αυτή την παροχή.

Ο ορισμός που συμφωνήθηκε από το Συμβούλιο έχει σχετικά περιορισμένο εύρος και καλύπτει μόνο υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή ακουστικού και οπτικοακουστικού περιεχομένου και παρέχονται από πάροχο υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων και υπό τη συντακτική ευθύνη του (δηλαδή αυτός ασκεί ουσιαστικό έλεγχο τόσο στην επιλογή των προγραμμάτων όσο και στην οργάνωσή τους). Η συντακτική ευθύνη δεν συνεπάγεται υποχρεωτικά νομική ευθύνη δυνάμει του εθνικού δικαίου για το περιεχόμενο ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στο ευρύ κοινό.

Στην πράξη, αυτό σημαίνει ότι ένας ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός που παρέχει, για παράδειγμα, συνδρομητικά αθλητικά κανάλια και φέρει συντακτική ευθύνη για αυτά θεωρείται ότι παρέχει ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες αυτές θα μπορούσαν να υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή σε ορισμένα κράτη μέλη. Ωστόσο, εάν το δικαίωμα πρόσβασης στα ίδια κανάλια παρέχεται από πάροχο υπηρεσιών που αγοράζει σε τιμή χονδρικής το δικαίωμα πρόσβασης και στη συνέχεια προωθεί το σήμα αλλά δεν έχει συντακτική ευθύνη για το παρεχόμενο περιεχόμενο, ο εν λόγω πάροχος θεωρείται ότι παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες και ισχύει ο κανονικός συντελεστής στο κράτος μέλος παροχής.

Ο ορισμός περιλαμβάνει τη διανομή ραδιοτηλεοπτικών προγραμμάτων μέσω ηλεκτρονικών δικτύων, όπως το διαδίκτυο, αλλά μόνον εάν τα προγράμματα αυτά μεταδίδονται για ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση. Όταν το ακουστικό ή οπτικοακουστικό περιεχόμενο δεν παρέχεται σε πραγματικό χρόνο (ταυτόχρονα) στους αποδέκτες (το ευρύ κοινό), εμπίπτει εν γένει στον ορισμό των ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Συγχρόνως, φαίνεται ορθό να συμπεριληφθεί στην έννοια της ταυτόχρονης ακρόασης ή παρακολούθησης, για τους σκοπούς του ορισμού των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών, η ακρόαση ή παρακολούθηση που είναι οιονεί ταυτόχρονη. Για την ακρίβεια, οι εν λόγω υπηρεσίες διατίθενται συνήθως στον λήπτη χωρίς να απαιτείται καταβολή πρόσθετου τέλους για αυτές.

Η οιονεί ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση καλύπτει τα ακόλουθα:

- (1) καταστάσεις όπου υπάρχει χρονική υστέρηση μεταξύ της μετάδοσης και της λήψης του προγράμματος εξαιτίας τεχνικών λόγων που είναι εγγενείς στη διαδικασία της μετάδοσης ή λόγω της σύνδεσης·

⁴ [Οδηγία 2010/13/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 10ης Μαρτίου 2010, για τον συντονισμό ορισμένων νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με την παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων \(οδηγία για τις υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων\) \(ΕΕ L 95 της 15.4.2010, σ. 1\).](#)

- (2) καταστάσεις όπου ο λήπτης έχει δυνατότητα εγγραφής του προγράμματος για μετέπειτα ακρόαση ή παρακολούθηση, δυνατότητα παύσης του σήματος/προγράμματος, προώθησης της αναπαραγωγής προς τα εμπρός ή προς τα πίσω·
- (3) καταστάσεις όπου ο λήπτης είναι σε θέση να προγραμματίσει εκ των προτέρων την εγγραφή του συγκεκριμένου ακουστικού ή οπτικοακουστικού περιεχομένου κατά τη στιγμή της μετάδοσής του για ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση. Ο λήπτης μπορεί στη συνέχεια να ακούσει ή να παρακολουθήσει το πρόγραμμα που έχει εγγραφεί.

Σε κάθε περίπτωση, η οιονεί ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση θα πρέπει να καλύπτει μόνο καταστάσεις όπου ο λήπτης μπορεί να επηρεάσει εντός συγκεκριμένων ορίων τον χρόνο κατά τον οποίο θα ακούσει ή θα παρακολουθήσει ένα πρόγραμμα χωρίς, ωστόσο, αυτό να έχει επιπτώσεις στη μετάδοση του ίδιου του σήματος.

Η οιονεί ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση δεν θα πρέπει να καλύπτει περιπτώσεις όπου ο λήπτης μπορεί να υποβάλει ατομικό αίτημα παραγγελίας από κατάλογο για το πρόγραμμα που επιθυμεί να παρακολουθήσει και καταβάλει ειδικό τέλος για αυτή την πρόσθετη υπηρεσία.

2.3.3. Ηλεκτρονικές υπηρεσίες

Ο ορισμός της έννοιας των ηλεκτρονικών υπηρεσιών παρέχεται στο άρθρο 7, στο οποίο περιλαμβάνονται επίσης παραδείγματα υπηρεσιών που χαρακτηρίζονται ηλεκτρονικές υπηρεσίες και υπηρεσιών που δεν εντάσσονται σε αυτή την κατηγορία. Επιπλέον, καθοδήγηση παρέχεται από τον ενδεικτικό κατάλογο υπηρεσιών που πρέπει να θεωρούνται ηλεκτρονικές υπηρεσίες και περιλαμβάνονται στο παράρτημα II της οδηγίας ΦΠΑ⁵ ο οποίος αναλύεται περαιτέρω στο παράρτημα I.

Οι αλλαγές που επήλθαν στο άρθρο 7 και το παράρτημα I έγιναν με στόχο την εναρμόνιση με τους ορισμούς και τους καταλόγους που παρέχονται αναφορικά με τις τηλεπικοινωνιακές και τις ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες. Με άλλα λόγια, μέσω των αλλαγών αυτών επιδιώκεται να διασφαλισθεί ότι δεν υπάρχουν επικαλύψεις ή επαναλήψεις στους καταλόγους που προβλέπονται στα άρθρα 6α, 6β και 7. Επιπλέον, με τις τροποποιήσεις αυτές διασφαλίστηκε, όπου ήταν εφικτό, η χρήση θετικών καταλόγων (δηλ. καταλόγων στους οποίους αναφέρεται τι είναι μια τηλεπικοινωνιακή, μια ραδιοτηλεοπτική ή μια ηλεκτρονική υπηρεσία) αντί για αρνητικούς καταλόγους.

Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο οι υπηρεσίες εικονοτηλεφώνου, η πρόσβαση στο διαδίκτυο και τον παγκόσμιο ιστό και οι τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου έχουν διαγραφεί από τον αρνητικό κατάλογο των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και έχουν συμπεριληφθεί αντ' αυτού στον θετικό κατάλογο των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

Έτσι, επίσης, εξηγούνται οι αλλαγές που επήλθαν στο παράρτημα I σημείο 4 (συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών κατά παραγγελία και των υπηρεσιών που δεν θεωρούνται ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες), στο οποίο αναλύεται με λεπτομερέστερο τρόπο τι περιλαμβάνεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρατίθενται στο παράρτημα II

⁵ Το παράρτημα II της οδηγίας ΦΠΑ συμπεριελήφθη αρχικά με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με την οδηγία 2002/38/EK του Συμβουλίου. Δεν τροποποιήθηκε από την οδηγία 2008/8 και παραμένει αμετάβλητο και το 2015.

σημείο 4 της οδηγίας ΦΠΑ (η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων).

2.4. Ανάλυση επιμέρους ζητημάτων που προκύπτουν από τις εν λόγω διατάξεις

2.4.1. Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες

2.4.1.1. Θεωρούνται οι υπηρεσίες γραφείου υποστήριξης τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες;

Οι υπηρεσίες γραφείου υποστήριξης παρατίθενται μεταξύ των παραδειγμάτων υπηρεσιών που δεν θεωρούνται ηλεκτρονικές. Δεν περιλαμβάνονται ούτε στα παραδείγματα των υπηρεσιών που χαρακτηρίζονται τηλεπικοινωνιακές ούτε όμως συγκαταλέγονται και μεταξύ των υπηρεσιών που δεν χαρακτηρίζονται τηλεπικοινωνιακές.

Το βασικό χαρακτηριστικό των υπηρεσιών γραφείου υποστήριξης είναι ότι προσφέρουν βοήθεια. Αυτού του είδους οι υπηρεσίες δεν μπορούν εν γένει να θεωρούνται υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή ή λήψη σημάτων, κειμένου, εικόνων ή ήχων και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στον ορισμό των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών όταν παρέχονται ως αυτοτελείς υπηρεσίες.

Αυτό μπορεί, ωστόσο, να αλλάξει εάν η υποστήριξη που παρέχεται στους χρήστες συνίσταται αποκλειστικά σε παροχή συνδρομής σε περίπτωση που αντιμετωπίζουν προβλήματα με το τηλεπικοινωνιακό, το ραδιοτηλεοπτικό ή παρόμοιο ηλεκτρονικό δίκτυο για το οποίο ο χρήστης χρεώνεται χωριστά. Στην προκειμένη περίπτωση, η υπηρεσία γραφείου υποστήριξης δεν αποτελεί αυτοσκοπό αλλά μάλλον ένα μέσο για την καλύτερη εκμετάλλευση της κύριας παρεχόμενης υπηρεσίας.

Εάν η υπηρεσία παρέχεται από τον πάροχο του δικτύου, θα μπορούσε να θεωρείται παρεπόμενη υπηρεσία που υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια υπηρεσία, γεγονός που υποδηλώνει ότι η υπηρεσία γραφείου υποστήριξης θεωρείται, υπό τις συνθήκες αυτές, τηλεπικοινωνιακή υπηρεσία.

Όταν ο λήπτης λαμβάνει περισσότερες από μία υπηρεσίες, δηλαδή, καταρχάς, πρόσβαση στο δίκτυο από τον πάροχο του δικτύου και, κατά δεύτερον, υπηρεσίες γραφείου υποστήριξης από άλλο πάροχο υπηρεσιών, η παροχή υπηρεσιών γραφείου υποστήριξης δεν μπορεί να θεωρείται παρεπόμενη προς την παροχή της εν λόγω πρόσβασης (εκτός εάν οι συγκεκριμένες παρεχόμενες υπηρεσίες μπορούν να θεωρηθούν οικονομικώς άρρηκτα συνδεδεμένες)⁶.

2.4.2. Ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες

2.4.2.1. Σε ποιες περιπτώσεις τα προγράμματα «παρέχονται στο ευρύ κοινό»;

Η μετάδοση ή αναμετάδοση ραδιοτηλεοπτικών προγραμμάτων θεωρείται ραδιοτηλεοπτική υπηρεσία μόνον εάν τα προγράμματα παρέχονται στο ευρύ κοινό. Εάν τα προγράμματα δεν απευθύνονται σε ευρύτερο κοινό, η μετάδοση ή η αναμετάδοση των προγραμμάτων δεν μπορεί να θεωρηθεί ραδιοτηλεοπτική υπηρεσία.

Αυτή η προϋπόθεση δεν σημαίνει ότι τα προγράμματα πρέπει να παρέχονται σε όλους. Η μετάδοση ή η αναμετάδοση μπορεί να περιοριστεί στο ευρύ κοινό μίας χώρας ή ακόμα

⁶ [Βλέπε, ειδικότερα, την απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-366/12 *Klinikum Dortmund*.](#)

και μιας συγκεκριμένης περιφέρειας της εν λόγω χώρας. Σε περιπτώσεις όπου η πρόσβαση σε προγράμματα περιορίζεται σε λήπτες που καταβάλλουν αντίτιμο για τις υπηρεσίες, η μετάδοση ή η αναμετάδοση εξακολουθεί να θεωρείται ότι παρέχεται στο ευρύ κοινό.

2.4.2.2. Σε ποιες περιπτώσεις τα προγράμματα προορίζονται για «ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση»;

Οι ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες περιλαμβάνουν μόνο τη μετάδοση ή την αναμετάδοση (επανάληψη) προγραμμάτων για ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση από το ευρύ κοινό στο οποίο παρέχονται.

Τα προγράμματα καλύπτονται ανεξαρτήτως του ποια μέσα επικοινωνίας χρησιμοποιούνται για τη μετάδοση ή την αναμετάδοσή τους. Δεν έχει σημασία αν μεταδίδονται ή αναμεταδίδονται μέσω των παραδοσιακών ραδιοτηλεοπτικών δικτύων ή μέσω του διαδικτύου ή παρόμοιων ηλεκτρονικών δικτύων.

Η ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση καλύπτει επίσης την οιονεί ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση (βλέπε επίσης [σημείο 2.3.2](#)).

2.4.2.3. Διάκριση μεταξύ των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών και των προγραμμάτων κατά παραγγελία

Η έννοια των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 6β παράγραφος 1, περιλαμβάνει αρκετά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της προϋπόθεσης βάσει της οποίας οι υπηρεσίες, προκειμένου να θεωρούνται ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες, πρέπει να μεταδίδονται για ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση.

Με τα προγράμματα που παρέχονται κατά παραγγελία, ένας μεμονωμένος πελάτης αποκτά, έναντι πληρωμής, πρόσβαση σε συγκεκριμένα προγράμματα, τη στιγμή που το επιθυμεί: στην περίπτωση αυτή, δεν πραγματοποιείται ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση του προγράμματος. Ως εκ τούτου, τα προγράμματα που παρέχονται κατά παραγγελία δεν μπορούν να θεωρηθούν ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες αλλά πρέπει να χαρακτηρίζονται ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

Αυτά τα προγράμματα που παρέχονται κατά παραγγελία πρέπει να διακρίνονται από τα προγράμματα «πληρωμής ανά προβολή». Στη δεύτερη περίπτωση, το πρόγραμμα μεταδίδεται ή αναμεταδίδεται κανονικά από τον πάροχο της υπηρεσίας και ο λήπτης αποφασίζει αν θα το παρακολουθήσει καταβάλλοντας, αντίστοιχα, το σχετικό τέλος. Ως εκ τούτου, εάν το σύστημα «πληρωμής ανά προβολή» περιλαμβάνει ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση, τότε η υπηρεσία θα θεωρείται ραδιοτηλεοπτική.

2.4.3. Ηλεκτρονικές υπηρεσίες

2.4.3.1. Θα μπορούσαν οι υπηρεσίες σύγκρισης τιμών και παρόμοιοι δικτυακοί τόποι να θεωρηθούν ηλεκτρονικές υπηρεσίες;

Η φύση των υπηρεσιών που συνίστανται σε σύγκριση τιμών (και των υπηρεσιών που παρέχονται από παρόμοιες ιστοσελίδες) θα πρέπει να αξιολογείται με βάση τον ορισμό που περιλαμβάνεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1. Παρέχονται μέσω του διαδικτύου και, κανονικά, η παροχή τους γίνεται με αυτοματοποιημένο τρόπο, χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση. Ως εκ τούτου, συνήθως, οι εν λόγω υπηρεσίες θα πρέπει να θεωρούνται ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

Ασφαλώς, η απάντηση στην ερώτηση αν οι υπηρεσίες σύγκρισης τιμών που παρέχονται από τέτοιου είδους ιστοσελίδες στους τελικούς καταναλωτές θα φορολογούνται όντως ως τέτοιες εξαρτάται από το αν παρέχονται έναντι αντιτίμου. Όταν παρέχονται στον καταναλωτή δωρεάν, οι συγκεκριμένες υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

2.4.3.2. Τι δεν θεωρείται ηλεκτρονική υπηρεσία: ορισμένες υπηρεσίες υλικού χαρακτήρα για τις οποίες πραγματοποιείται επιγραμμική (online) κράτηση

Η έννοια των «ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών» δεν περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 3 στοιχείο κ) και κα), την πρόσβαση σε ορισμένες εκδηλώσεις και άλλες υπηρεσίες υλικού χαρακτήρα για τις οποίες πραγματοποιείται επιγραμμική (online) κράτηση. Σε αυτές περιλαμβάνονται πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις, καθώς και κατάλυμα, ενοικίαση αυτοκινήτου, υπηρεσίες εστίασης, μεταφορά επιβατών και παρόμοιες υπηρεσίες.

Στο άρθρο 7 παράγραφος 3 στοιχείο κ) γίνεται αναφορά σε εκδηλώσεις παρόμοιες με πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές και ψυχαγωγικές εκδηλώσεις. Η αναφορά σε «παρόμοιες εκδηλώσεις» αντικατοπτρίζει το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 53 και 54 της οδηγίας ΦΠΑ και θα πρέπει να ερμηνεύεται σε αυτό το πλαίσιο. Θα περιλαμβάνει ασφαλώς τις εκδηλώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 32 παράγραφος 2, οι οποίες συνίστανται σε θεάματα, θεατρικές παραστάσεις, παραστάσεις τσίρκου, εμπορικές και λοιπές εκθέσεις, πάρκα αναψυχής, συναυλίες, καθώς και σε άλλες παρόμοιες πολιτιστικές εκδηλώσεις (στοιχείο α)), σε αθλητικές εκδηλώσεις, όπως αγώνες ή αναμετρήσεις (στοιχείο β)) και σε εκπαιδευτικές και επιστημονικές εκδηλώσεις, όπως διαλέξεις και σεμινάρια (στοιχείο γ)).

Στο άρθρο 7 παράγραφος 3 στοιχείο κα) περιλαμβάνονται υπηρεσίες παρόμοιες με την παροχή καταλύματος, την ενοικίαση αυτοκινήτου, τις υπηρεσίες εστίασης και τις υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών. Για να θεωρηθούν παρόμοιες, θα πρέπει να είναι υπηρεσίες που εκτελούνται κατά κύριο λόγο και συνήθως στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων που εκτελούνται από οποιονδήποτε από τους εμπλεκόμενους κλάδους. Ως εκ τούτου, μια υπηρεσία που συνίσταται, για παράδειγμα, στην ενοικίαση σκαφών θα περιλαμβάνεται οπωσδήποτε σε αυτού του είδους τις υπηρεσίες.

2.4.3.3. Η αναφορά σε «επιγραμμική (online) κράτηση» περιλαμβάνει κρατήσεις που πραγματοποιούνται από οποιαδήποτε συσκευή;

Επιγραμμική (online) κράτηση θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί από κάθε πρόσωπο που χρησιμοποιεί οποιαδήποτε συσκευή που επιτρέπει την πραγματοποίηση κράτησης μέσω του διαδικτύου ή οποιουδήποτε άλλου ηλεκτρονικού δικτύου. Σε αυτές περιλαμβάνονται συσκευές, όπως οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, τα έξυπνα τηλέφωνα, οι υπολογιστές τύπου «ταμπλέτα», τα έξυπνα ρολόγια και τα έξυπνα γυαλιά.

2.4.4. Και οι τρεις υπηρεσίες εν γένει

2.4.4.1. Τι συμβαίνει σε περίπτωση ομαδοποίησης των υπηρεσιών με άλλες παροχές;

Καθεμία από τις υπηρεσίες (τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές) μπορεί να ομαδοποιηθεί σε δέσμη μαζί με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες.

Η ομαδοποίηση που περιλαμβάνει αποκλειστικά τις συγκεκριμένες τρεις υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα μέσω του Triple Play (στο πλαίσιο του οποίου παρέχονται υπηρεσίες διαδικτύου, τηλεόρασης και τηλεφώνου σε ένα πακέτο, π.χ. μέσω μίας μοναδικής ευρυζωνικής σύνδεσης ή μέσω δορυφόρου), δεν δημιουργεί ιδιαίτερα προβλήματα ως προς τον τόπο παροχής.

Όταν μια δέσμη περιλαμβάνει αγαθά ή άλλες υπηρεσίες που δεν καλύπτονται από τις αλλαγές του 2015, είναι απαραίτητο να διευκρινιστεί αν η εν λόγω δέσμη αποτελεί μία ενιαία παρεχόμενη υπηρεσία και, αν ναι, πώς χαρακτηρίζεται η παροχή αυτή.

Μια παροχή μπορεί να αποτελείται από ένα ή περισσότερα στοιχεία. Εάν υπάρχουν περισσότερα στοιχεία, μια συναλλαγή που αφορά μία ενιαία παροχή από οικονομική άποψη δεν θα πρέπει να διαχωρίζεται με τεχνητό τρόπο. Τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της παροχής πρέπει να εξακριβώνονται προκειμένου να προσδιοριστεί εάν ο λήπτης, όντας τυπικός καταναλωτής, λαμβάνει πολλές χωριστές κύριες παροχές ή μία ενιαία παροχή.

Η απόφαση θα εξαρτηθεί σε πολύ μεγάλο βαθμό από τα πραγματικά περιστατικά και, συνεπώς, πρέπει να λαμβάνεται κατά περίπτωση συνεκτιμώντας τη συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁷.

⁷ [Βλέπε, για παράδειγμα, απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-349/96 Card Protection Plan Ltd.](#)

3. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ ΚΑΙ ΜΕ ΧΡΗΣΗ ΜΕΣΑΖΟΝΤΑ (Άρθρο 9Α)

3.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

- [Άρθρο 9α](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

3.2. Υπόβαθρο

Όταν παρέχονται τηλεπικοινωνιακές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε τελικό καταναλωτή (B2C), υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές είναι ο προμηθευτής των υπηρεσιών. Συνεπώς, έχει ουσιώδη σημασία να προσδιορισθεί με βεβαιότητα ο προμηθευτής των υπηρεσιών, ιδίως όταν αυτές δεν παρέχονται απευθείας στον τελικό λήπτη αλλά μέσω μεσαζόντων.

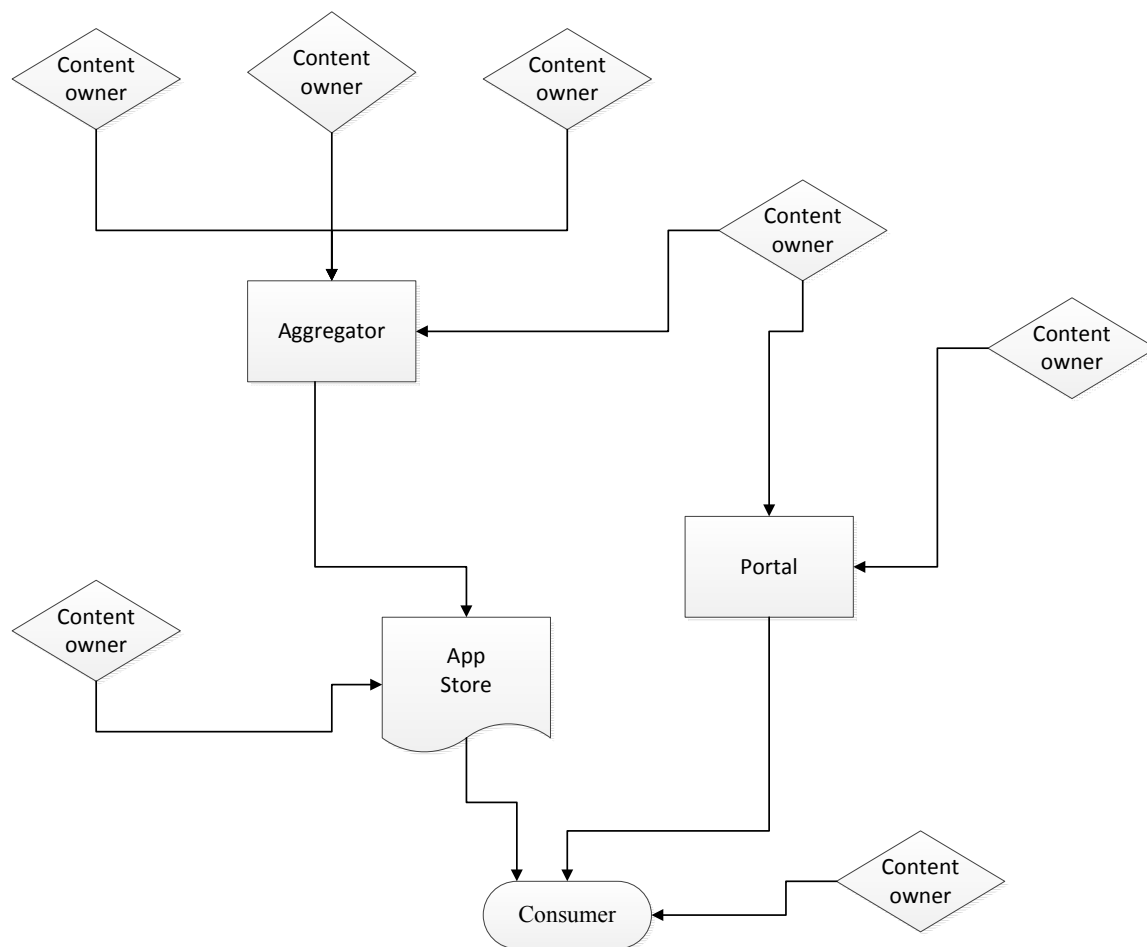
3.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Υπάρχει μια ολόκληρη γκάμα ψηφιακών υπηρεσιών οι οποίες παρέχονται μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης και οι οποίες μπορούν να παρασχεθούν στον τελικό καταναλωτή μέσω κάποιου μεσάζοντα. Πέραν της πρόσβασης και της τηλεφόρτωσης μουσικής ή παιχνιδιών σε κινητά τηλέφωνα, οι υπηρεσίες μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, υπηρεσίες πληροφοριών καταλόγου, μετεωρολογικές προβλέψεις, διαγωνισμούς, ψηφοφορίες και κάθε είδους εφαρμογές. Ορισμένες φορές, οι υπηρεσίες αυτές είναι διαθέσιμες μέσω της χρήσης υπηρεσιών πρόσθετου τέλους, για παράδειγμα μέσω υπηρεσίας αποστολής σύντομων γραπτών μηνυμάτων (short message service, SMS), δυνατότητας αποστολής κειμένου μέσω κινητού τηλεφώνου για την οποία χρεώνονται υψηλότερες από τις συνήθεις τιμές. Η επιπλέον χρέωση λειτουργεί ως πληρωμή για την ψηφιακή υπηρεσία. Σε άλλες περιπτώσεις, ένας λήπτης διατηρεί λογαριασμό σε κατάσταση ή πλατφόρμα εφαρμογών ή άλλο παρόμοιο τόπο και πληρώνει για τις υπηρεσίες μέσω πιστωτικής κάρτας ή άλλης μεθόδου πληρωμής.

Ο αριθμός των εμπλεκόμενων μερών στη διανομή των εν λόγω υπηρεσιών ενδέχεται να διαφέρει. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η υπηρεσία μπορεί να παρέχεται απευθείας από τον ιδιοκτήτη του ηλεκτρονικού περιεχομένου στον τελικό καταναλωτή. Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, στην περίπτωση που κάποιος αγοράζει ένα τραγούδι απευθείας από έναν ανεξάρτητο καλλιτέχνη μέσω του ιστοτόπου του τελευταίου. Ωστόσο, άλλες περιπτώσεις περιλαμβάνουν συναλλαγές μεταξύ πολλαπλών μεσαζόντων. Για παράδειγμα, σε περίπτωση μελωδίας κινητού τηλεφώνου, ο ιδιοκτήτης του περιεχομένου μπορεί να συνάψει συμφωνία άδειας εκμετάλλευσης με φορέα συγκέντρωσης μελωδιών κινητού τηλεφώνου ο οποίος, με τη σειρά του, έχει συνάψει συμφωνίες με παρόχους υπηρεσιών κινητών τηλεπικοινωνιών, οι οποίοι πωλούν τις μελωδίες στους πελάτες τους. Παρόμοιες ρυθμίσεις ισχύουν όταν οι δημιουργοί εφαρμογών συνάπτουν συμβάσεις με καταστήματα ή πλατφόρμες εφαρμογών από τις οποίες οι λήπτες αγοράζουν τις εν λόγω εφαρμογές μέσω τηλεφόρτωσης καταβάλλοντας το αντίστοιχο τέλος στο κατάστημα ή την πλατφόρμα μέσω της οποίας αγόρασαν την εφαρμογή.

Οι αλυσίδες παροχής είναι συνήθως μεγάλες και μπορεί να έχουν διασυννοριακό χαρακτήρα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δύσκολο να γνωρίζει κάποιος πότε παρέχονται εντέλει οι υπηρεσίες σε τελικό καταναλωτή και ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ που επιβάλλεται στην εν λόγω παρεχόμενη υπηρεσία. Προκειμένου να εξασφαλισθεί ασφάλεια δικαίου για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη και για να διασφαλισθεί η είσπραξη του φόρου, κρίθηκε αναγκαίο να καθοριστεί ποιο μέρος της αλυσίδας πρέπει να θεωρείται προμηθευτής της υπηρεσίας προς τον τελικό καταναλωτή.

Στο ακόλουθο διάγραμμα παρουσιάζονται ορισμένες συνήθεις καταστάσεις, στις οποίες το άρθρο 9α μπορεί να βοηθήσει να διευκρινιστεί ποιος είναι ο προμηθευτής της υπηρεσίας προς τον τελικό καταναλωτή.



Τα βέλη δείχνουν με ποιον τρόπο παρέχεται το περιεχόμενο στον τελικό καταναλωτή. Το διάγραμμα δεν περιλαμβάνει τις πτυχές της διεκπεραίωσης των πληρωμών.

3.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη:

3.4.1. Προβλεπόμενο τεκμήριο

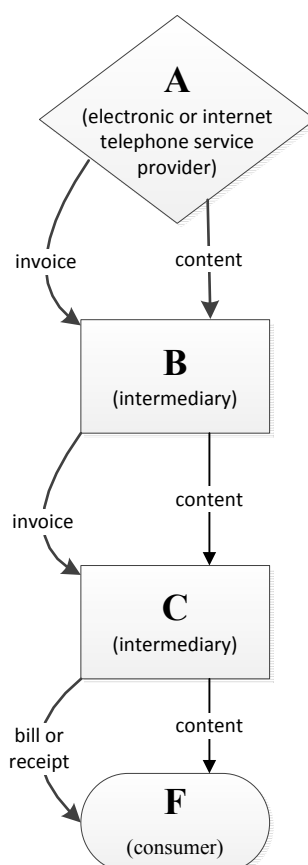
Στο άρθρο 9α παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο προβλέπεται το μαχητό τεκμήριο ότι ένας υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή ηλεκτρονικών ή διαδικτυακών τηλεφωνικών υπηρεσιών ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου των εν λόγω υπηρεσιών. Αυτή η διάταξη αντικατοπτρίζει τη νομική κατάσταση που περιγράφεται στο άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ όταν πληρούνται οι ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις: i) συμμετοχή του υποκείμενου στον φόρο στην παροχή υπηρεσίας, ii) ενεργώντας ιδίω ονόματι, iii) αλλά για λογαριασμό τρίτου.

Με το τεκμήριο αυτό υποδηλώνεται ότι για κάθε συναλλαγή που περιλαμβάνεται στην αλυσίδα παροχής μεταξύ ενός παρόχου ηλεκτρονικών υπηρεσιών και του τελικού καταναλωτή, κάθε μεσάζων (όπως ο φορέας συγκέντρωσης περιεχομένου ή ο φορέας εκμετάλλευσης των τηλεπικοινωνιών κ.λπ.) θεωρείται ότι έχει λάβει και παράσχει με τη σειρά του την ηλεκτρονική (ή τη διαδικτυακή τηλεφωνική) υπηρεσία ο ίδιος. Παραδείγματος χάρη, μια επιχείρηση που διαθέτει εφαρμογές μέσω δικτυακού τόπου θεωρείται ότι είναι εκείνη που προβαίνει στην πώληση των εν λόγω εφαρμογών στον τελικό λήπτη και, ως εκ τούτου, είναι υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ⁸ και όχι η επιχείρηση στην οποία ανήκουν οι εφαρμογές (ιδιοκτήτης περιεχομένου).

Υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις σε αυτό το τεκμήριο, οι οποίες διευκρινίζονται στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου.

Στο ακόλουθο διάγραμμα παρουσιάζεται η περίπτωση κατά την οποία το τεκμήριο ισχύει για όλους τους μεσάζοντες. Ο μεσάζων Β θεωρείται (φαίνεται) ότι λαμβάνει την υπηρεσία και την παρέχει με τη σειρά του στον μεσάζοντα Γ σαν να ήταν ο ίδιος ο πάροχος της υπηρεσίας. Ο μεσάζων Γ θεωρείται (φαίνεται) ότι λαμβάνει την υπηρεσία από τον Β και την παρέχει με τη σειρά του στον τελικό καταναλωτή σαν να ήταν ο ίδιος ο πάροχος της υπηρεσίας.

Σενάριο 1:



3.4.2. Αμφισβήτηση τεκμηρίου

Στο άρθρο 9α προβλέπεται επίσης ότι το εν λόγω τεκμήριο μπορεί να αμφισβητηθεί από μεσάζοντα υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Αυτό σημαίνει ότι, εάν ένας μεσάζων

⁸ Βλέπε ιδίως σενάρια 7-10 στις σελίδες 36 έως 42.

αμφισβητήσει το τεκμήριο, δεν θεωρείται πλέον ότι λαμβάνει και παρέχει με τη σειρά του την υπηρεσία. Οι προϋποθέσεις για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου παρατίθενται στο τέλος του πρώτου εδαφίου του άρθρου 9α παράγραφος 1 και αναλύονται περαιτέρω στο δεύτερο και στο τρίτο εδάφιο της ίδιας διάταξης.

Η διάταξη είναι δομημένη κατά τέτοιον τρόπο ώστε το τεκμήριο να ισχύει εκτός εάν αμφισβητηθεί από υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή και πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(1) ο πάροχος της υπηρεσίας προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής της υπηρεσίας από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, που σημαίνει ότι:

- α) το τιμολόγιο που εκδίδεται ή καθίσταται διαθέσιμο από κάθε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή προσδιορίζει (δηλαδή φέρει μια επαρκώς σαφή ένδειξη) την εν λόγω υπηρεσία και τον προμηθευτή της (στις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές εκδίδεται τιμολόγιο ΦΠΑ μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο)· και
- β) ο λογαριασμός ή η απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται στον λήπτη προσδιορίζει την εν λόγω υπηρεσία και τον προμηθευτή της (ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να εκδίδει ή να καθιστά διαθέσιμο λογαριασμό ή απόδειξη πληρωμής στον τελικό λήπτη όπου θα αναφέρεται τι παρασχέθηκε και θα παρατίθενται τα στοιχεία του προμηθευτή, π.χ. εμπορική επωνυμία, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ)· και
- γ) ο υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας δεν προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη (αυτό σημαίνει για παράδειγμα ότι το κατάστημα εφαρμογών δεν φέρει ευθύνη για την πληρωμή μεταξύ του τελικού καταναλωτή και του ιδιοκτήτη περιεχομένου της εφαρμογής)· και
- δ) ο υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας δεν προσεπικυρώνει την παροχή (αυτό σημαίνει ότι η παροχή π.χ. της εφαρμογής από τον ιδιοκτήτη του περιεχομένου μέσω του καταστήματος εφαρμογών δεν προσεπικυρώνεται από το κατάστημα εφαρμογών)· και
- ε) ο υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας δεν καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής (αυτό σημαίνει π.χ. ότι οι όροι πώλησης μιας εφαρμογής μέσω καταστήματος εφαρμογών δεν καθορίζονται από το κατάστημα εφαρμογών)·

ΚΑΙ

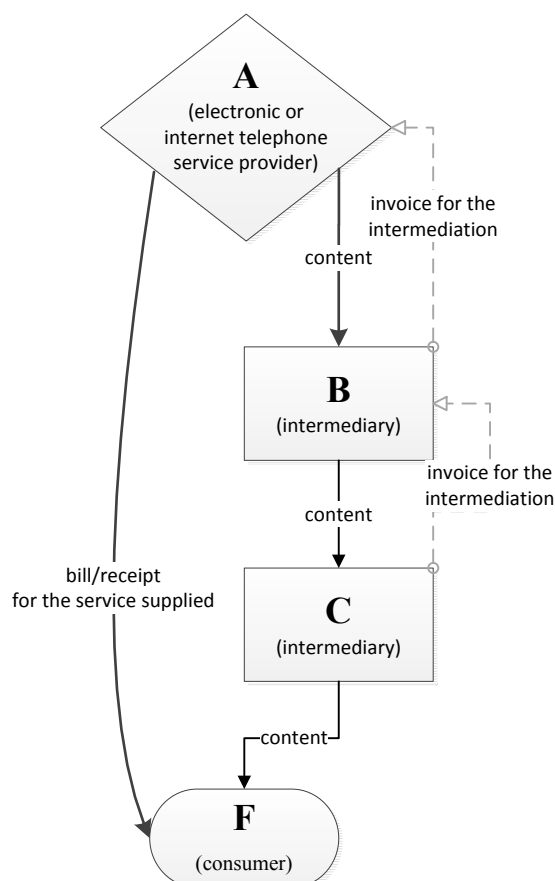
(2) αυτό προκύπτει από τις συμβατικές διευθετήσεις (όλα τα σημεία από το 1α) έως το 1ε) πρέπει να προκύπτουν από τις συμβατικές διευθετήσεις, για παράδειγμα μεταξύ του καταστήματος εφαρμογών και του ιδιοκτήτη του περιεχομένου των εφαρμογών. Σε αντίθετη περίπτωση, δεν είναι δυνατή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου).

Εφόσον πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις για κάθε μεσάζοντα στην αλυσίδα, το τεκμήριο του άρθρου 9α αμφισβητείται και ο πάροχος των ηλεκτρονικών υπηρεσιών παραμένει προμηθευτής των υπηρεσιών που παρέχονται στον τελικό καταναλωτή (ανεξαρτήτως των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από τους μεσάζοντες στην αλυσίδα παροχής): αυτό συνεπάγεται ότι ο εν λόγω πάροχος υπηρεσιών είναι εκείνος που

είναι υπεύθυνος για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής και για τον ΦΠΑ για την υπηρεσία που παρέχεται στον τελικό καταναλωτή.

Το ακόλουθο διάγραμμα παρουσιάζει την περίπτωση κατά την οποία όλοι οι μεσάζοντες αμφισβητούν το τεκμήριο. Στην περίπτωση αυτή, π.χ. ο ιδιοκτήτης περιεχομένου μιας εφαρμογής είναι γνωστός σε όλα τα μέρη ως εκείνος που προβαίνει στην πώληση της εφαρμογής στον τελικό καταναλωτή. Αυτό καταδεικνύεται στα τιμολόγια και στον λογαριασμό ή την απόδειξη πώλησης που εκδίδεται και περιλαμβάνεται επίσης στις συμβατικές διευθετήσεις.

Σενάριο 2



Στην περίπτωση κατά την οποία ο μεσάζων στην αλυσίδα παροχής προσεπικυρώνει την πληρωμή ή την παροχή της υπηρεσίας ή καθορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις της παροχής στον καταναλωτή, ο εν λόγω μεσάζων δεν μπορεί να αμφισβητήσει το τεκμήριο του άρθρου 9α και θα αντιμετωπίζεται για σκοπούς ΦΠΑ ως ο προμηθευτής της υπηρεσίας στον τελικό καταναλωτή.

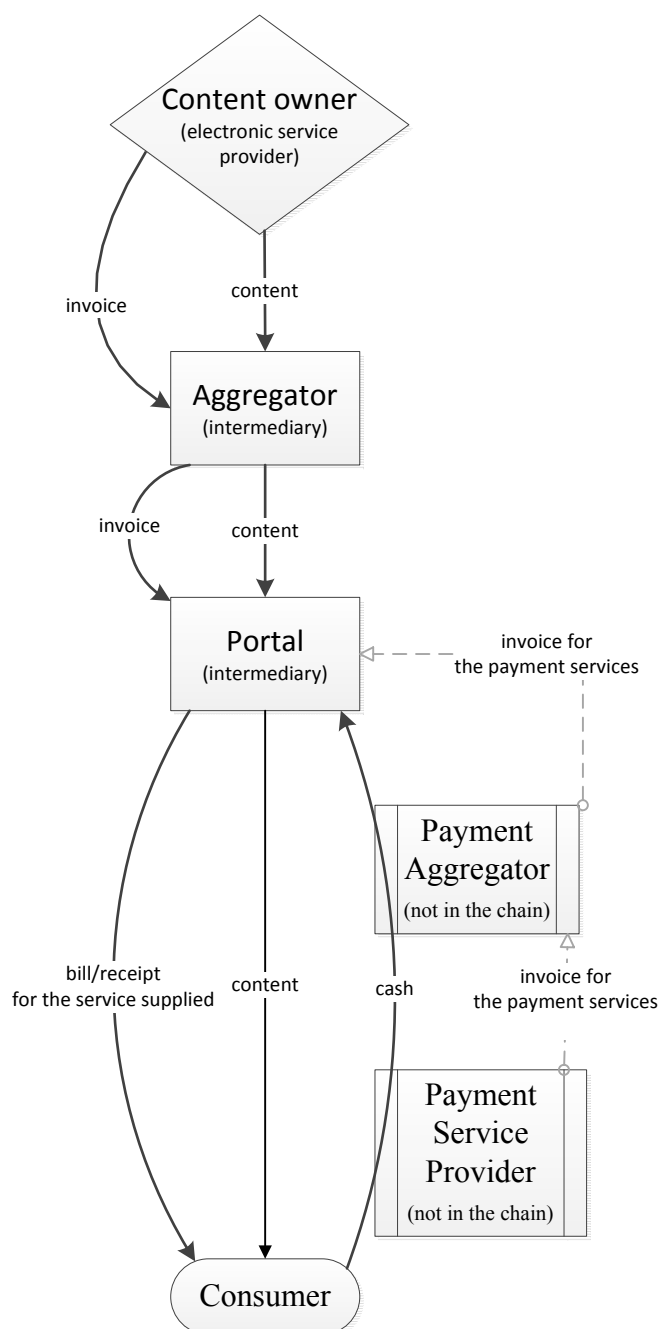
Εάν, σε οποιαδήποτε στάδιο, σε μια αλυσίδα παροχής που περιλαμβάνει αρκετούς μεσάζοντες, ένας μεσάζων δεν δύναται να αμφισβητήσει ή δεν αμφισβήτησε το τεκμήριο, οι μεσάζοντες που έπονται στην αλυσίδα δεν δύναται να ορίσουν τον (αρχικό) πάροχο της υπηρεσίας ως προμηθευτή της. Στην περίπτωση αυτή, μπορούν να αναχθούν αποκλειστικά στον (πρώτο) μεσάζοντα για τον οποίο ισχύει το τεκμήριο (βλέπε επίσης [σημείο 3.4.7](#)).

Από την άλλη πλευρά, ένας υποκείμενος στον φόρο που ασχολείται αποκλειστικά με τη διεκπεραίωση των πληρωμών για τις υπηρεσίες (π.χ. εταιρεία πιστωτικών καρτών) δεν μπορεί να θεωρείται ότι συμμετέχει στην προμήθεια των υπηρεσιών με την αιτιολογία ότι

έχει προβεί στην εν λόγω διεκπεραίωση. Αντίστοιχα, το τεκμήριο δεν ισχύει για τέτοιου είδους υποκείμενο στον φόρο και, κατά συνέπεια, το συγκεκριμένο πρόσωπο δεν μπορεί να θεωρείται προμηθευτής προς τον τελικό λήπτη παρά μόνον αν συμμετέχει με οποιονδήποτε άλλο τρόπο στην προμήθεια της υπηρεσίας.

Στο ακόλουθο διάγραμμα, όλοι οι μεσάζοντες που συμμετέχουν στην παροχή της υπηρεσίας καλύπτονται από το τεκμήριο (ο φορέας συγκέντρωσης περιεχομένου και η δικτυακή πύλη λαμβάνουν και παρέχουν με τη σειρά τους την υπηρεσία). Οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών δεν συμμετέχουν στην παροχή και, συνεπώς, δεν καλύπτονται από το τεκμήριο.

Σενάριο 3



3.4.3. Εφαρμογή του τεκμηρίου – λεπτομερείς δείκτες

Το τεκμήριο του άρθρου 9α ισχύει όταν ένας υποκείμενος στον φόρο συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας (και, επομένως, θεωρείται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου της υπηρεσίας).

Προκειμένου να αξιολογήσει ο φορολογούμενος ή η φορολογική αρχή εάν ένας υποκείμενος στον φόρο συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών που παρέχονται μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, πρέπει να εκτιμηθούν τα πραγματικά περιστατικά **και** η φύση των συμβατικών σχέσεων που τελούν υπό εξέταση. Εάν υπάρχει αντίφαση μεταξύ των συμβατικών διευθετήσεων και της οικονομικής πραγματικότητας, τότε υπερισχύει η τελευταία.

Η αναφορά στη συμμετοχή στην παροχή υπηρεσιών στο άρθρο 9α δεν θα πρέπει να έχει διαφορετικό νόημα από εκείνο του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν γίνεται αναφορά σε «υποκείμενο στον φόρο [που] μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών». Σε κάθε περίπτωση, η ερμηνεία του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ θα πρέπει να βασίζεται στο δίκαιο της ΕΕ και όχι στις εθνικές νομοθεσίες.

Συνήθως ο υποκείμενος στον φόρο συμμετέχει στην παροχή εάν οι συμβατικές ή οι νομικές διευθετήσεις ορίζουν σαφώς ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου των εν λόγω υπηρεσιών και αυτό αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα (τα πραγματικά χαρακτηριστικά της παροχής).

Ωστόσο, υπάρχει επίσης η πιθανότητα να μην είναι διατυπωμένες με επαρκή σαφήνεια οι συμβατικές ή νομικές διευθετήσεις εν προκειμένω. Σε μια τέτοια περίπτωση, για την αρχική εκτίμηση της εν λόγω παροχής απαιτείται ήδη ανάλυση όλων των χαρακτηριστικών της συναλλαγής.

Εν ολίγοις, για την εκτίμηση του κατά πόσον ένας υποκείμενος στον φόρο μεσολαβεί στην παροχή των υπηρεσιών πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα πραγματικά περιστατικά όσο και οι νομικές σχέσεις. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη συμβατικής ρήτηρας (είτε η σύμβαση έχει συναφθεί πριν είτε μετά την 1η Ιανουαρίου 2015) που εξαιρεί υποκείμενο στον φόρο από μια αλυσίδα συναλλαγών (ως μη μετέχοντα στην παροχή) δεν επαρκεί εάν αυτό δεν αντικατοπτρίζεται στην οικονομική πραγματικότητα.

Όσον αφορά τους ειδικούς δείκτες, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι υποκείμενος στον φόρο που προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη ή/και την παροχή της υπηρεσίας ή/και καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής, συμμετέχει σε αυτήν. Περισσότερες λεπτομέρειες εν προκειμένω περιλαμβάνονται στο [σημείο 3.4.6](#).

Επιπλέον, διάφορα άλλα στοιχεία μπορεί να είναι ενδεικτικά ενός υποκείμενου στον φόρο που συμμετέχει σε παροχή υπηρεσιών και για τον οποίο μπορεί, ως αποτέλεσμα του κανόνα που περιλαμβάνεται στο άρθρο 9α παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο, να ισχύει το τεκμήριο. Ωστόσο, προτού συναχθεί τελικό συμπέρασμα εν προκειμένω, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλα τα χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Παρατίθενται κατωτέρω ορισμένες ενδείξεις που υποδεικνύουν ότι ένας υποκείμενος στον φόρο συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών:

- είναι ιδιοκτήτης ή διαχειρίζεται την τεχνική πλατφόρμα μέσω της οποίας παρέχονται οι υπηρεσίες·

- είναι αρμόδιος για την παροχή της υπηρεσίας αυτής καθαυτή·
- είναι αρμόδιος για την είσπραξη των πληρωμών εκτός εάν η μοναδική συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο είναι η διεκπεραίωση των πληρωμών·
- ελέγχει ή επηρεάζει την τιμολόγηση·
- είναι εκείνος που απαιτείται εκ του νόμου να εκδίδει τιμολόγιο ΦΠΑ, απόδειξη πληρωμής ή λογαριασμό στον τελικό χρήστη σε σχέση με την παροχή της υπηρεσίας·
- παρέχει υποστήριξη πελατών αναφορικά με ερωτήματα ή προβλήματα που αφορούν την ίδια την υπηρεσία·
- ασκεί έλεγχο ή επιρροή στην παρουσίαση και τη μορφή της εικονικής αγοράς (όπως τα καταστήματα εφαρμογών ή οι δικτυακοί τόποι), κατά τέτοιον τρόπο ώστε το εμπορικό σήμα και η ταυτότητα του υποκειμένου στον φόρο να είναι σαφώς περισσότερο προβεβλημένα από εκείνα των υπόλοιπων προσώπων που μετέχουν στην παροχή υπηρεσιών·
- αναλαμβάνει εκ του νόμου υποχρεώσεις ή φέρει νομική ευθύνη αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες·
- είναι ιδιοκτήτης των δεδομένων των ληπτών που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών·
- είναι σε θέση να πιστώσει πώληση χωρίς την άδεια ή την προηγούμενη έγκριση του παρόχου σε περιπτώσεις όπου η παροχή δεν ελήφθη με δέοντα τρόπο.

Δεν μπορεί να θεωρηθεί για όλους τους υποκειμένους στον φόρο που συμμετέχουν στην παροχή ηλεκτρονικών ή διαδικτυακών τηλεφωνικών υπηρεσιών ότι συμμετέχουν στην παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 9α. Εν προκειμένω, προβλέπονται οι ακόλουθες πέντε περιπτώσεις. Οι τρεις πρώτες συνδέονται με καταστάσεις όπου ένας μεσάζων δεν θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9α. Οι δύο τελευταίες περιπτώσεις (η τέταρτη και η πέμπτη) αφορούν καταστάσεις στις οποίες ένας μεσάζων συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9α.

1) Όπως καταδεικνύεται στο σενάριο 3, ένας πάροχος υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. εταιρεία πιστωτικών καρτών) δεν θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών προς τον τελικό λήπτη εάν ο εν λόγω πάροχος διεκπεραιώνει απλώς τις πληρωμές (βλέπε [σημείο 3.4.4](#)).

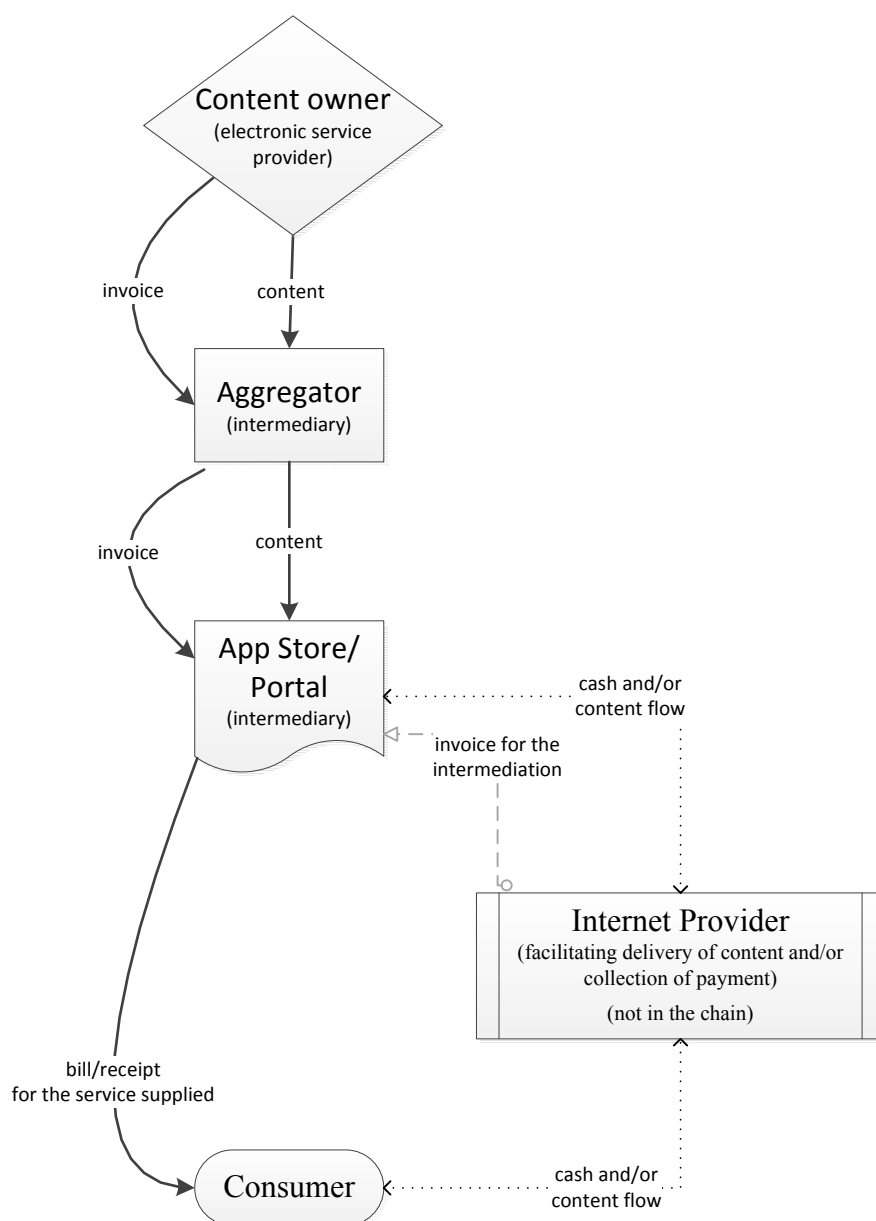
2) Ο πάροχος υπηρεσιών διαδικτύου δεν συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών όταν απλώς καθιστά διαθέσιμο το διαδικτυακό δίκτυο για τη μεταφορά του περιεχομένου ή/και την είσπραξη των πληρωμών (μέσω ασύρματης, καλωδιακής, δορυφορικής ή άλλης σύνδεσης). Στην περίπτωση αυτή, η συμβολή του δεν επαρκεί για να θεωρηθεί ότι συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών.

3) Σε περιπτώσεις όπου ο φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας εκτελεί αποκλειστικά λειτουργίες μεταφοράς περιεχομένου ή/και διεκπεραίωσης των πληρωμών (κατά τον ίδιο τρόπο με τον οποίο ένας πάροχος υπηρεσιών διαδικτύου καθιστά διαθέσιμο το διαδικτυακό δίκτυο) όπως περιγράφηκε ανωτέρω, ο εν λόγω φορέας εκμετάλλευσης

υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας πρέπει να αντιμετωπίζεται κατά τον ίδιο τρόπο και να μην θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών.

Στο ακόλουθο διάγραμμα παρουσιάζεται η περίπτωση όπου ο πάροχος υπηρεσιών διαδικτύου ή ο φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας διευκολύνει τη ροή των χρημάτων ή/και του περιεχομένου.

Σενάριο 4



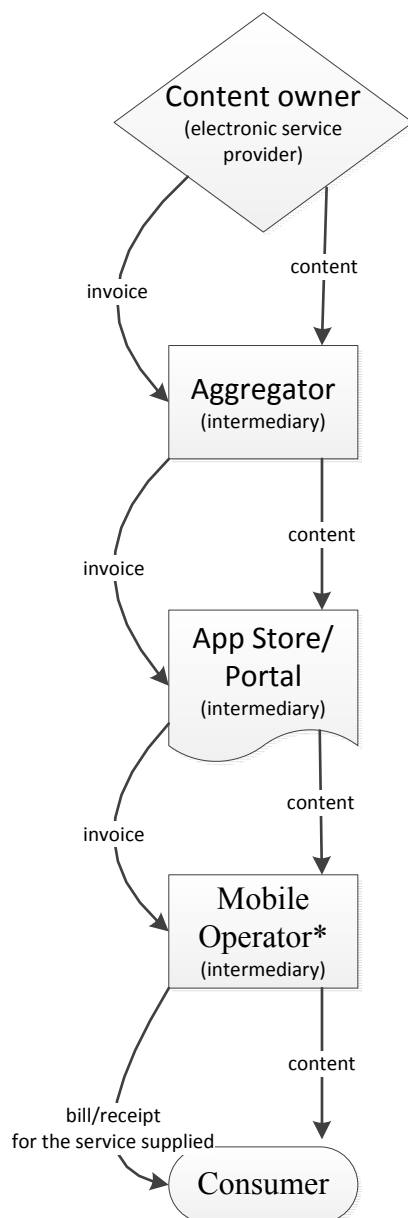
4) Εάν ένας φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας εμπλέκεται με οποιονδήποτε άλλο τρόπο στην παροχή της υπηρεσίας πέραν εκείνων που περιγράφονται ανωτέρω (μεταφορά περιεχομένου ή διεκπεραίωση των πληρωμών), η συμμετοχή του δεν μπορεί να αγνοηθεί. Με άλλα λόγια, η συμμετοχή του στην παροχή υπηρεσιών καθίσταται στην προκειμένη περίπτωση αρκούντως σημαντική και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9α. Μία από τις δοκιμές που θα βοηθήσει να προσδιοριστεί εάν ένας φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών

είναι η επαλήθευση του κατά πόσον το δίκτυο διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο για την εν λόγω παροχή. Ένα άλλο πιθανό σημείο είναι η επαλήθευση του κατά πόσον η είσπραξη των πληρωμών καλύπτει μόνο απλή χρέωση σε λογαριασμό.

5) Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι, όταν ένα κατάστημα εφαρμογών ή μια δικτυακή πύλη διαθέτει προς πώληση μια ηλεκτρονική υπηρεσία, πρέπει να θεωρείται ότι εμπλέκεται σε σημαντικό βαθμό στην παροχή της εν λόγω υπηρεσίας και θα πρέπει, συνεπώς, να θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 9α. Το γεγονός ότι υπάρχει πρόσθετος μεσάζων που συμμετέχει στην παροχή της εν λόγω υπηρεσίας, ο οποίος μεσολαβεί μεταξύ του καταστήματος εφαρμογών ή της δικτυακής πύλης και του τελικού λήπτη (π.χ. φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας) δεν μεταβάλλει αυτομάτως την κατάσταση του καταστήματος εφαρμογών ή της δικτυακής πύλης.

Στο ακόλουθο διάγραμμα παρουσιάζεται η περίπτωση όπου ένας φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας, ένα κατάστημα εφαρμογών ή μια δικτυακή πύλη συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας και, συνεπώς, καλύπτεται από το τεκμήριο.

Σενάριο 5



* Ο φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας ασκεί περισσότερες δραστηριότητες από έναν απλό πάροχο υπηρεσιών πληρωμών ή υπηρεσιών διαδικτύου.

Πώς προσδιορίζεται η συμμετοχή στην παροχή υπηρεσίας; Πρόσθετα παραδείγματα

Στις ακόλουθες τρεις περιπτώσεις αναλύεται περαιτέρω το ζήτημα του ποιος συμμετέχει και ποιος δεν συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας:

Περίπτωση 1:

Όταν:

- (1) ο λήπτης αγοράζει από εταιρεία που διαθέτει κατάστημα εφαρμογών μια ηλεκτρονική υπηρεσία (συνδρομή σε ηλεκτρονικό περιοδικό, παιχνίδι, εικονικά χρήματα στο πλαίσιο παιχνιδιού) από ιδιοκτήτη περιεχομένου.

- (2) η σύμβαση για την παροχή της ηλεκτρονικής υπηρεσίας συνάπτεται απευθείας μεταξύ του ιδιοκτήτη του περιεχομένου και του λήπτη·
- (3) η χρέωση εισπράττεται απευθείας από το κατάστημα εφαρμογών αλλά η ηλεκτρονική υπηρεσία παρέχεται (π.χ. τεχνική μεταφορά των δεδομένων) στο τηλέφωνο του λήπτη μέσω του δικτύου του φορέα εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας·

ο φορέας εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας.

Περίπτωση 2:

Όταν, σε σύγκριση με την περίπτωση 1, οι περιστάσεις διαφέρουν ως προς το σημείο 3 και η χρέωση εισπράττεται επίσης από τον φορέα εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας, ο τελευταίος εξακολουθεί να μην θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας.

Περίπτωση 3:

Ωστόσο, όταν η είσπραξη της πληρωμής από τον φορέα εκμετάλλευσης υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας γίνεται με τρόπο περισσότερο σύνθετο από την απλή χρέωση σε λογαριασμό (όπως ισχύει στην περίπτωση 2) και περιλαμβάνει και άλλα στοιχεία, ο εν λόγω φορέας εκμετάλλευσης πρέπει να θεωρείται ότι συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας. Πρόσθετα στοιχεία μπορεί να καλύπτουν τη χρήση υπηρεσίας σύντομων γραπτών μηνυμάτων με επιβολή πρόσθετου τέλους όταν αυτή χρησιμοποιείται για άλλους λόγους πέρα από τη διεκπεραίωση των πληρωμών.

Εντούτοις, δεν πρέπει να παραβλέπεται ότι η αγορά ηλεκτρονικών και τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών αναπτύσσεται με γοργούς ρυθμούς, και ότι, επομένως, δεν είναι ούτε εφικτό ούτε σκόπιμο να καλυφθούν όλες οι πιθανές πρακτικές καταστάσεις στις παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις. Θα πρέπει πάντα να είναι σαφές ότι η εκτίμηση κάθε περίπτωσης πρέπει να περιλαμβάνει τα προαναφερθέντα στοιχεία.

3.4.4. Εξαιρέσεις από την εφαρμογή του τεκμηρίου – διεκπεραίωση πληρωμών

Στο άρθρο 9α παράγραφος 3 εξαιρούνται οι υποκείμενοι στον φόρο που προβαίνουν αποκλειστικά σε διεκπεραίωση των πληρωμών και δεν θεωρείται ότι συμμετέχουν στην παροχή της υπηρεσίας (στη βασική αλυσίδα των συναλλαγών). Αυτό καλύπτει, για παράδειγμα, πληρωμές μέσω εταιρείας πιστωτικών καρτών.

Προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει μόνο διεκπεραίωση των πληρωμών, καθοριστικό ρόλο διαδραματίζουν η οικονομική πραγματικότητα και οι συμβατικές διευθετήσεις (στον βαθμό που δεν αντικρούονται από τα πραγματικά περιστατικά).

Πέραν της παροχής μιας μεθόδου πληρωμών, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκεί και άλλες δραστηριότητες που συνδέονται άμεσα με την εν λόγω διεκπεραίωση των πληρωμών – αλλά δεν σχετίζονται με την παροχή της κύριας υπηρεσίας αυτή καθαυτή. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει π.χ. την αποδοχή κινδύνου επισφαλούς απαίτησης ή την παροχή βασικής υποστήριξης πελατών που θα σήμαινε κατ' ουσία ανακατεύθυνση προς τον προμηθευτή εκτός από περιπτώσεις που συνδέονται με τη διεκπεραίωση της

πληρωμής αυτή καθαυτή. Οι εν λόγω δραστηριότητες δεν επαρκούν για να θεωρηθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας.

3.4.5. Προϋποθέσεις για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου

Ένας πάροχος ηλεκτρονικών ή διαδικτυακών τηλεφωνικών υπηρεσιών θεωρείται ότι προσδιορίζεται ρητά όπου μπορεί να καταδειχθεί σαφώς, τόσο όσον αφορά τις συμβατικές διευθετήσεις όσο και τις πληροφορίες που παρέχονται από **κάθε** υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών και κοινοποιούνται εντέλει στον τελικό λήπτη, ότι αυτό είναι το πρόσωπο που προμηθεύει την υπηρεσία.

Αμφότερες οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο πρέπει να πληρούνται ταυτόχρονα προκειμένου να μπορεί να προσδιοριστεί ρητά ο πάροχος των υπηρεσιών, π.χ. ο ιδιοκτήτης του περιεχομένου των εφαρμογών, ως προμηθευτής των υπηρεσιών. Σε ολόκληρη την αλυσίδα παροχής υπηρεσιών, η πρώτη προϋπόθεση (στοιχείο α) – έκδοση τιμολογίου ΦΠΑ) ισχύει για τις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (B2B), ενώ η δεύτερη προϋπόθεση (στοιχείο β) – έκδοση λογαριασμού ή απόδειξης πληρωμής, αν και μπορεί να περιλαμβάνει τιμολόγιο ΦΠΑ σε περίπτωση που απαιτείται να εκδοθεί τιμολόγιο από την επιχείρηση στον καταναλωτή (B2C)) αφορά την τελική συναλλαγή μεταξύ επιχείρησης και καταναλωτή (B2C) στην αλυσίδα.

Προκειμένου να προσδιοριστεί ρητά ο πάροχος της υπηρεσίας (ηλεκτρονικών ή τηλεφωνικών υπηρεσιών που παρέχονται μέσω του διαδικτύου), πρέπει να ορίζεται με επαρκώς σαφή τρόπο ως προμηθευτής της υπηρεσίας στο τιμολόγιο ΦΠΑ που εκδίδεται ή καθίσταται διαθέσιμο από κάθε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας, καθώς και στον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται ή καθίσταται διαθέσιμη (όταν δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ΦΠΑ) στον τελικό λήπτη. Όταν αυτού του είδους οι πληροφορίες δεν παρέχονται από κάθε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών και δεν κοινοποιούνται (μέσω της έκδοσης ή διάθεσης λογαριασμού ή απόδειξης πληρωμής ή τιμολογίου ΦΠΑ) στον τελικό λήπτη, ο πάροχος των υπηρεσιών, π.χ. ο ιδιοκτήτης περιεχομένου των εφαρμογών, δεν μπορεί να θεωρείται ότι προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής.

Ταυτόχρονα, ακόμα και αν ένας υποκείμενος στον φόρο πληροί όλες τις προϋποθέσεις για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου του άρθρου 9α, αυτό δεν σημαίνει ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας (σύμφωνα με το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ).

Για τον προσδιορισμό του προμηθευτή αλλά και της υπηρεσίας, μπορεί είτε να γίνει πλήρης αναφορά είτε να χρησιμοποιηθεί ειδικό και μοναδικό στοιχείο αναφοράς, κωδικός ή παρόμοιο αναγνωριστικό υπό την προϋπόθεση ότι η χρησιμοποιούμενη αναφορά είναι αρκούντως σαφής για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη. Η περιγραφή του προμηθευτή θα πρέπει να είναι επαρκώς ξεκάθαρη προκειμένου ο προσδιορισμός του ως προμηθευτή να είναι σαφής για όλους τους λήπτες, αλλά δεν θα πρέπει να είναι αναγκαίο να περιλαμβάνει πλήρη στοιχεία, όπως την πλήρη επωνυμία, τη διεύθυνση ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή. Δεν θα πρέπει να προβλέπεται ή να προτιμάται συγκεκριμένη μέθοδος ταυτοποίησης, καθώς αυτό θα συνεπαγόταν την επιβολή πρόσθετων περιορισμών για επιχειρήσεις που εφαρμόζουν διαφορετικές εμπορικές πρακτικές.

Αναφορικά με το τιμολόγιο B2B, αυτό θα πρέπει να συμμορφώνεται με τους συνήθεις κανόνες ΦΠΑ⁹.

Όταν γίνεται αναφορά σε «λογαριασμό ή απόδειξη πληρωμής» που εκδίδεται ή διατίθεται στον λήπτη, πρόκειται, όπως διευκρινίστηκε ανωτέρω, για συναλλαγές B2C. Αυτό θα πρέπει να θεωρείται ελάχιστη προϋπόθεση που είναι αναγκαία από κοινού με τα άλλα στοιχεία που αντλούνται από το άρθρο 9α, προκειμένου να παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα να προσδιορίζει ρητά τον πάροχο της υπηρεσίας ως προμηθευτή. Σε καμία περίπτωση δεν μεταβάλλει τους κανόνες τιμολόγησης που περιλαμβάνονται στην οδηγία ΦΠΑ και την εφαρμογή τους σε εθνικό επίπεδο. Ειδικότερα, η εν λόγω προϋπόθεση ούτε επιβάλλει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων για παροχή υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές σε κράτη μέλη όπου αυτό δεν είναι υποχρεωτικό ούτε αναιρεί τη σχετική υποχρέωση σε κράτη μέλη όπου η έκδοση τιμολογίου είναι υποχρεωτική και για την παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C). Σε περιπτώσεις όπου απαιτείται τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών B2C, πρέπει να παρέχονται τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ που περιλαμβάνουν περισσότερες πληροφορίες από ό, τι ένας λογαριασμός ή μια απόδειξη πληρωμής¹⁰.

3.4.6. Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου

Υποκείμενος στον φόρο που είτε προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη, είτε προσεπικυρώνει την παροχή της υπηρεσίας είτε καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις, θεωρείται πάντα ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου υποκείμενου στον φόρο. Αρκεί να πληρούται **μόνο μία** από αυτές τις τρεις προϋποθέσεις για να εξαιρεθεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο από τον ρητό προσδιορισμό ενός άλλου υποκείμενου στον φόρο ως προμηθευτή της υπηρεσίας προς τον τελικό καταναλωτή.

Αν ένας υποκείμενος στον φόρο που αποτελεί μέρος της αλυσίδας πληροί μία από τις τρεις προϋποθέσεις, αυτό αρκεί ώστε τα υπόλοιπα μέρη της αλυσίδας να μην μπορούν να προσδιορίσουν τον αρχικό πάροχο της υπηρεσίας ως προμηθευτή προς τον τελικό καταναλωτή. Έτσι, για παράδειγμα, εάν ένα τηλεφωνικό δίκτυο πληροί μία από τις τρεις προϋποθέσεις επειδή καθορίζει τους όρους της πληρωμής, της παροχής ή τους συμβατικούς όρους, ο ιδιοκτήτης του περιεχομένου της εφαρμογής δεν μπορεί να είναι εκείνος που θα προμηθεύει την υπηρεσία στον τελικό λήπτη.

Ως εκ τούτου, όταν αρκετά μέρη στην αλυσίδα παροχής προσεπικυρώνουν τη χρέωση ή/και την παροχή ή/και καθορίζουν τους γενικούς όρους και τις προϋποθέσεις της παροχής της υπηρεσίας, κανείς τους δεν μπορεί να προσδιορίζει ρητά τον αρχικό πάροχο της υπηρεσίας ως προμηθευτή της προς τον τελικό καταναλωτή. Ο ορθός προσδιορισμός όλων των μεσαζόντων στην αλυσίδα παροχής θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις συμβατικές σχέσεις μεταξύ των μερών. Ακόμα, δεν πρέπει να παραβλέπεται η εντύπωση

⁹ Σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες τιμολόγησης, αριθ. αναφοράς εγγράφου: A-2, Θέμα: Ορισμός ηλεκτρονικού τιμολογίου, «ένα τιμολόγιο πρέπει να θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη, παραδείγματος χάριν μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παρόχων υπηρεσιών, ή ότι διατίθεται και είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου».

¹⁰ Πληροφορίες σχετικά με τους κανόνες τιμολόγησης των κρατών μελών θα διατίθενται επίσης στον δικτυακό τόπο της Επιτροπής.

που αποκομίζει ο τελικός καταναλωτής σχετικά με το ποιος του προμηθεύει την υπηρεσία (βλέπε επίσης [σημείο 3.4.7](#) για περισσότερες διευκρινίσεις).

Προσεπικύρωση της χρέωσης του λήπτη

Η φράση «προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη» δεν είναι ταυτόσημη με τη λήψη ή την είσπραξη της πληρωμής. Αναφέρεται στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επηρεάσει το κατά πόσον, τότε ή υπό ποιες προϋποθέσεις θα καταβάλλει την πληρωμή ο λήπτης. Ο υποκείμενος στον φόρο προσεπικυρώνει την πληρωμή όταν αποφασίζει ότι ο λογαριασμός, η πιστωτική ή τραπεζική κάρτα, ή παρόμοια, του λήπτη μπορεί να χρεωθεί/επιβαρυνθεί με την πληρωμή της υπηρεσίας. Στην πράξη, το πρόσωπο που προσεπικυρώνει την πληρωμή ενδέχεται να είναι το πρόσωπο που ελέγχει την τεχνική πλατφόρμα (π.χ. κατάστημα εφαρμογών, δικτυακή πύλη) μέσω της οποίας παρέχονται οι υπηρεσίες.

Προσεπικύρωση της παροχής των υπηρεσιών

Η φράση «προσεπικυρώνει ... την παροχή των υπηρεσιών» έχει ευρύτερη έννοια από την απλή παράδοση. Αναφέρεται στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επηρεάσει το κατά πόσον, τότε ή υπό ποιες προϋποθέσεις θα γίνει η παροχή. Ένας υποκείμενος στον φόρο προσεπικυρώνει την παροχή των υπηρεσιών όταν είτε αποστέλλει την έγκρισή του για την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, είτε παρέχει ο ίδιος την υπηρεσία είτε αναθέτει σε τρίτο να την παράσχει. Στην πράξη, το πρόσωπο που προσεπικυρώνει την παροχή των υπηρεσιών ενδέχεται να είναι το πρόσωπο που ελέγχει την τεχνική πλατφόρμα (π.χ. κατάστημα εφαρμογών, δικτυακή πύλη) μέσω της οποίας παρέχονται οι υπηρεσίες.

Καθορισμός των γενικών όρων και προϋποθέσεων της παροχής

Στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 9α, η φράση «γενικοί όροι και προϋποθέσεις της παροχής» καλύπτει όλους τους γενικούς όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος συμμετέχει στην παροχή των υπηρεσιών και με τον οποίο πρέπει να συνάψει συμφωνία ο τελικός λήπτης πριν από την αγορά της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, περιλαμβάνει τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις αγορές και από παρόμοιες πλατφόρμες, με τους οποίους όρους και προϋποθέσεις καλούνται να συμφωνήσουν οι χρήστες για τη χρήση του εκάστοτε δικτυακού τόπου ή πλατφόρμας (με σκοπό τη διατήρηση λογαριασμού εκεί), καθώς και τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις (συμπεριλαμβανομένης συμφωνίας άδειας χρήσης) με τους οποίους πρέπει να συμφωνήσει ο τελικός λήπτης προτού αποκτήσει πρόσβαση σε εφαρμογή ή περιεχόμενο.

Όσον αφορά την έννοια του «καθορισμού» των γενικών όρων και προϋποθέσεων της παροχής υπηρεσιών, περιλαμβάνει την περίπτωση όπου ένας υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει την απόφαση σχετικά με τους γενικούς όρους και τις ειδικές προϋποθέσεις (π.χ. δικαιώματα και υποχρεώσεις, όπως τιμή, όροι πληρωμής, όροι παράδοσης, κανόνες εγγύησης κ.λπ.) και μπορεί να τους επιβάλει σε άλλους συμμετέχοντες (μέσω της επίσημης αποδοχής τους).

3.4.7. Ποιοι είναι οι ενδεδειγμένοι χειρισμοί όταν τουλάχιστον ένας μεσάζων στην αλυσίδα αμφισβητεί το τεκμήριο;

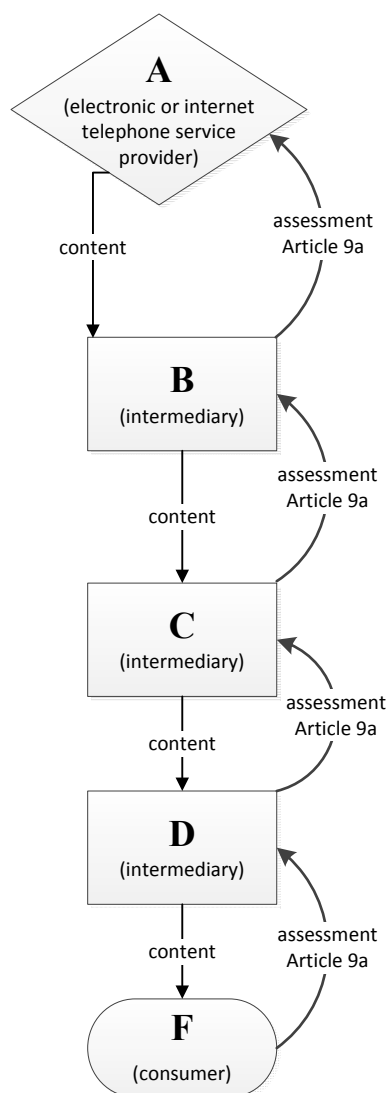
Συνήθως, ένας μεσάζων που συμμετέχει στην παροχή της υπηρεσίας καλύπτεται από το τεκμήριο του άρθρου 9α. Αυτό, ωστόσο, μπορεί να αμφισβητηθεί όταν πληρούνται όλες οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

Οποιοσδήποτε μεσάζων στην αλυσίδα παροχής που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου του άρθρου 9α καλύπτεται από αυτό και θεωρείται ότι έλαβε και παρέσχε την υπηρεσία ο ίδιος στον επόμενο μεσάζοντα στην αλυσίδα ή στον τελικό καταναλωτή. Αυτό συνεπάγεται ότι αντιμετωπίζεται ως πάροχος της υπηρεσίας.

Προκειμένου να υπάρξει ορθή ανάλυση της κατάστασης καθενός από τους μεσάζοντες, η **εκτίμηση της εν λόγω αλυσιδωτής παροχής μιας υπηρεσίας θα πρέπει να ξεκινήσει στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή και να συνεχιστεί με κατεύθυνση προς τα προηγούμενα στάδια της αλυσίδας**, όπως καταδεικνύεται στο ακόλουθο διάγραμμα (σενάριο 6). Η προσέγγιση αυτή συνδέεται στενά με τον σκοπό του άρθρου 9α που έγκειται στην όσο το δυνατόν εγγύτερη στον τελικό καταναλωτή φορολόγηση, εκτός αν υπάρχει επαρκές επίπεδο πληροφόρησης που επιτρέπει τον προσδιορισμό του υποκείμενου στον φόρο που προμηθεύει τον τελικό καταναλωτή σε προγενέστερο στάδιο της αλυσίδας.

Στο ακόλουθο διάγραμμα παρουσιάζεται η ορθή σειρά για την εκτίμηση των συναλλαγών στην αλυσίδα όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 9α.

Σενάριο 6

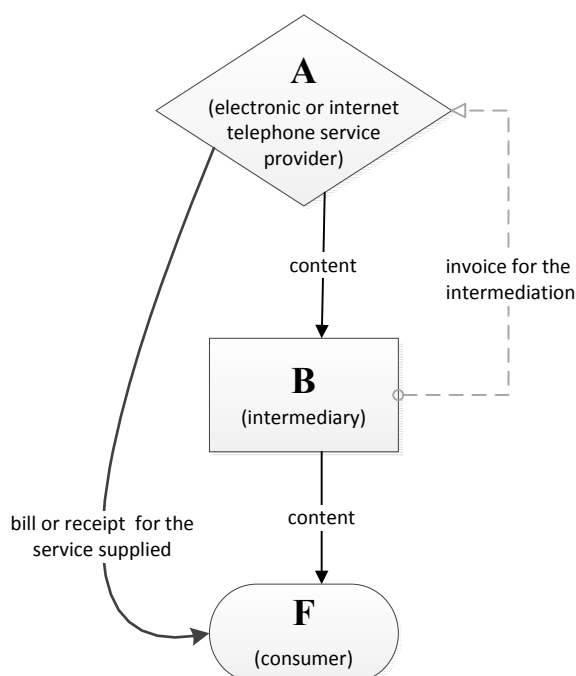


Τα τέσσερα διαγράμματα που ακολουθούν (σενάρια 7-10) παρουσιάζουν ορισμένα γενικά σενάρια για την εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 9α, όταν τουλάχιστον ένας μεσάζων στην αλυσίδα αμφισβητεί το τεκμήριο.

Στα σενάρια 7 έως 10 αναλύονται οι **βασικότεροι τύποι καταστάσεων** που ενδέχεται να παρουσιαστούν δυνάμει του άρθρου 9α. Σκοπός των εν λόγω διαγραμμάτων είναι να παρασχεθεί επιπρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με τα **πλέον συνήθη γενικά πλαίσια**. Οι πραγματικές καταστάσεις διαφέρουν συχνά ως προς τα επιμέρους στοιχεία τους από ό,τι παρουσιάζεται στα διαγράμματα. Έχει σημασία να λαμβάνεται κάθε φορά υπόψη ότι οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε καθένα από τα διαγράμματα στις παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις ισχύουν για συγκεκριμένες πραγματικές καταστάσεις.

Δεδομένου ότι, για την ορθή εκτίμηση των συναλλαγών, θα πρέπει κανείς να ξεκινά πάντα στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή και να κινείται προς τα προηγούμενα στάδια της αλυσίδας, η απλούστερη κατάσταση όπου μπορεί να υπάρξει αμφισβήτηση του τεκμηρίου είναι η ακόλουθη:

Σενάριο 7



Παρατηρήσεις για το σενάριο 7:

Ο μεσάζων B αμφισβητεί το τεκμήριο.

Ο B μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον B στον A περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· στον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται από τον A προς τον καταναλωτή T προσδιορίζονται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο B παρέχει

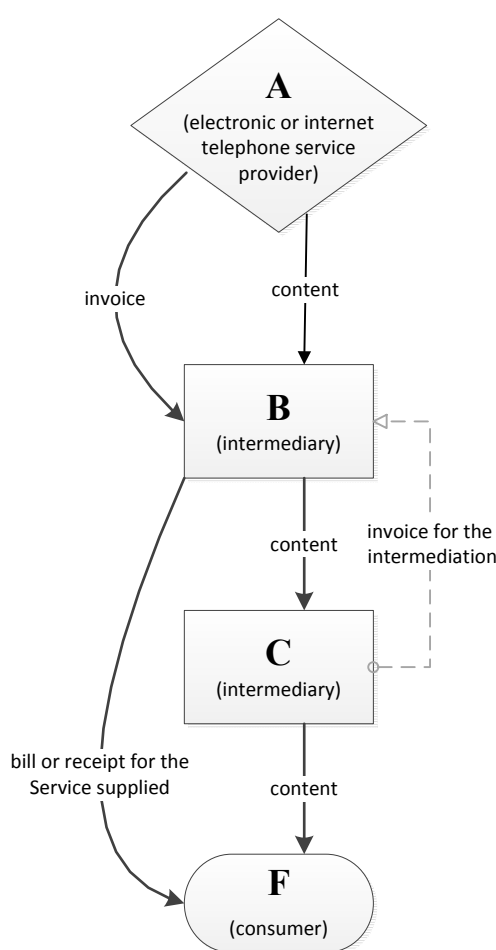
μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ότι η κύρια υπηρεσία παρέχεται από τον Α.

Ταυτόχρονα, ο Β δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι δεν προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη ούτε την παροχή της υπηρεσίας ούτε καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις.

Ο Α (ιδιοκτήτης/φορέας ανάπτυξης του περιεχομένου/αρχικός πάροχος της υπηρεσίας) θεωρείται στην προκειμένη περίπτωση προμηθευτής της υπηρεσίας στον τελικό καταναλωτή. Εκδίδει τον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής στον τελικό καταναλωτή Τ. Ο Α είναι κανονικά ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ όσον αφορά την παροχή της υπηρεσίας στον τελικό καταναλωτή.

Στα σενάρια 8 και 9 που ακολουθούν παρουσιάζονται περισσότερο σύνθετες καταστάσεις.

Σενάριο 8



Παρατηρήσεις για το σενάριο 8:

Ο μεσάζων Γ αμφισβητεί το τεκμήριο.

Ο Γ μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Γ στον Β περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της (άρα πληρούνται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· στον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται από τον Β προς τον καταναλωτή Τ προσδιορίζονται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της

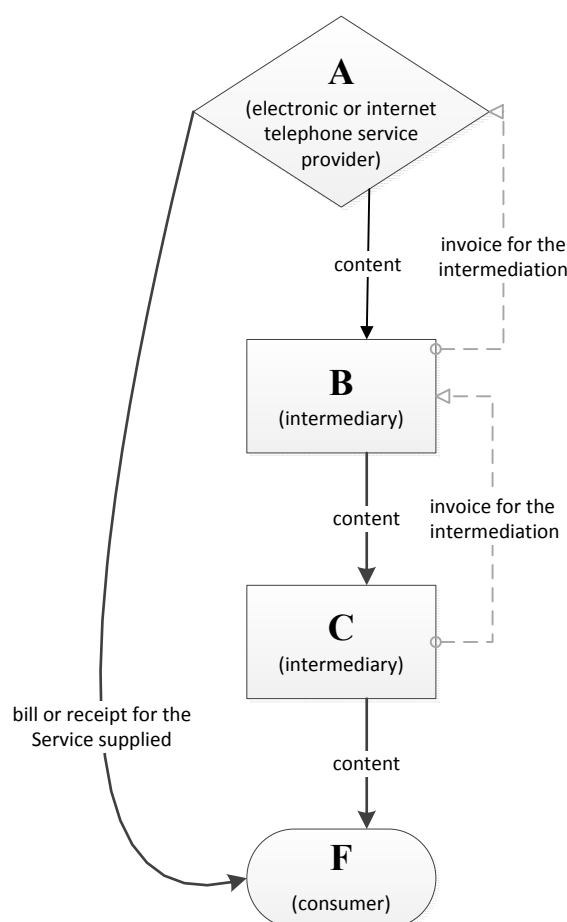
(άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο Γ παρέχει μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ότι η κύρια υπηρεσία παρέχεται από τον Β.

Ταυτόχρονα, ο Γ δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι δεν προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη **ούτε** την παροχή της υπηρεσίας **ούτε** καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις.

Ο μεσάζων Β δεν δύναται (δεν πληροί τις προϋποθέσεις) ή δεν επιθυμεί να αμφισβητήσει το τεκμήριο, δηλαδή θεωρείται ότι λαμβάνει την υπηρεσία από τον Α και την παρέχει στη συνέχεια στον τελικό καταναλωτή Τ (με αποτέλεσμα να εκλαμβάνεται από εκείνον ως πάροχος της υπηρεσίας). Ο Β είναι κανονικά ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ όσον αφορά την παροχή της υπηρεσίας στον τελικό καταναλωτή.

Ο Α (ιδιοκτήτης/φορέας ανάπτυξης του περιεχομένου/αρχικός πάροχος της υπηρεσίας) παρέχει την υπηρεσία στον Β και εκδίδει κανονικό τιμολόγιο B2B. Δεν έρχεται απευθείας σε επαφή με τον τελικό καταναλωτή.

Σενάριο 9



Παρατηρήσεις για το σενάριο 9:

Ο μεσάζων Γ αμφισβητεί το τεκμήριο.

Ο Γ μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Γ στον Β περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1

δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· στον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται από τον Α προς τον καταναλωτή Τ προσδιορίζονται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο Γ παρέχει μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ότι η ευθύνη για την παροχή της κύριας υπηρεσίας μεταβιβάζεται στον Β.

Ταυτόχρονα, ο Γ δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι **δεν** προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη **ούτε** την παροχή της υπηρεσίας **ούτε** καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις.

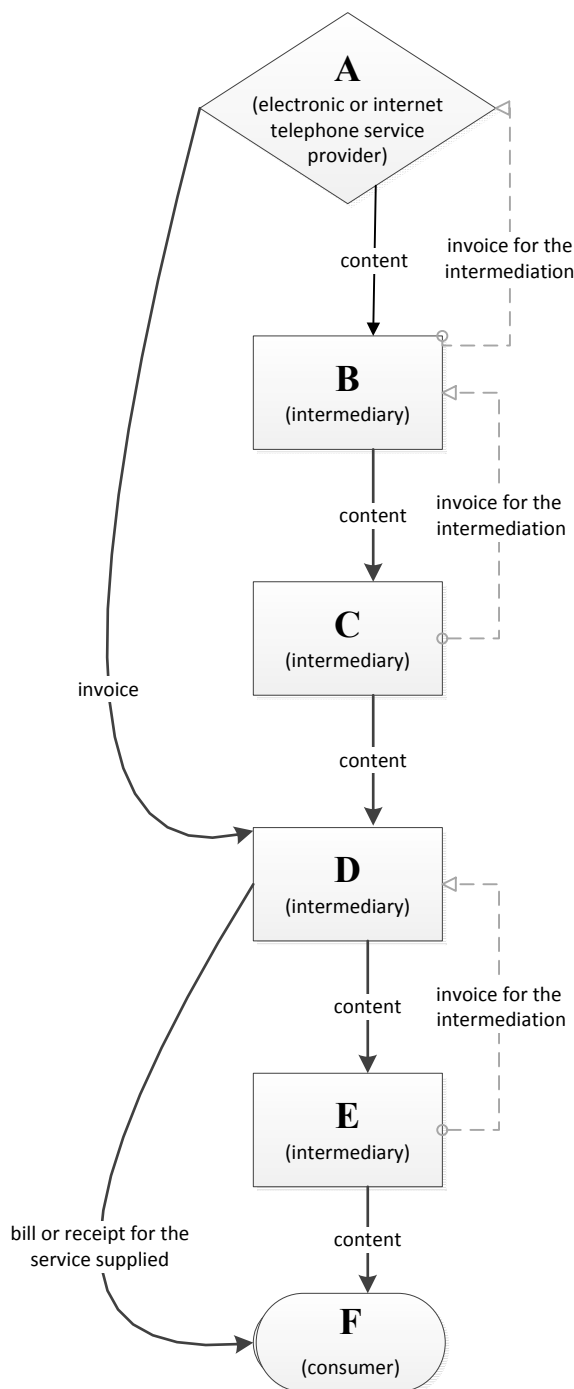
Ο μεσάζων Β αμφισβητεί επίσης το τεκμήριο. Ο Β μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Β στον Α περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· στον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται από τον Α προς τον καταναλωτή Τ προσδιορίζονται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο Β παρέχει μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ότι η ευθύνη για την παροχή της κύριας υπηρεσίας μεταβιβάζεται στον Α.

Ταυτόχρονα, ο Β δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι **δεν** προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη **ούτε** την παροχή της υπηρεσίας **ούτε** καθορίζει τους γενικούς όρους και υποχρεώσεις.

Ο Α (ιδιοκτήτης/φορέας ανάπτυξης του περιεχομένου/αρχικός πάροχος της υπηρεσίας) θεωρείται στην προκειμένη περίπτωση πάροχος που προμηθεύει την υπηρεσία στον τελικό καταναλωτή. Εκδίδει τον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής στον τελικό καταναλωτή Τ. Ο Α είναι κανονικά ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ όσον αφορά την παροχή της υπηρεσίας στον τελικό καταναλωτή.

Στο τελευταίο σενάριο 10 παρουσιάζεται μια περισσότερο σύνθετη κατάσταση – σε σύγκριση με το σενάριο 8 – στο πλαίσιο της οποίας δεν αμφισβητούν όλοι οι μεσάζοντες το τεκμήριο του άρθρου 9α.

Σενάριο 10

Παρατηρήσεις για το σενάριο 10:

Ο μεσάζων Ε αμφισβητεί το τεκμήριο.

Ο Ε μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Ε στον Δ περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της (άρα πληρούνται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· στον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής που εκδίδεται από τον Δ προς τον καταναλωτή Τ προσδιορίζονται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της (άρα πληρούνται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο Ε παρέχει μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ότι η κύρια υπηρεσία παρέχεται από τον Δ.

Ταυτόχρονα, ο Ε δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι **δεν** προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη **ούτε** την παροχή της υπηρεσίας **ούτε** καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις.

Ο μεσάζων Δ δεν δύναται (δεν πληροί τις προϋποθέσεις) ή δεν επιθυμεί να αμφισβητήσει το τεκμήριο, δηλαδή θεωρείται ότι λαμβάνει την υπηρεσία από τον Α (στο σενάριό μας) και την παρέχει στη συνέχεια στον τελικό καταναλωτή Τ (με αποτέλεσμα να εκλαμβάνεται από εκείνον ως πάροχος της υπηρεσίας). Ο Δ είναι κανονικά ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ όσον αφορά την παροχή της υπηρεσίας στον τελικό καταναλωτή.

Ο μεσάζων Γ αμφισβητεί το τεκμήριο.

Ο Γ μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Γ στον Β (για την υπηρεσία διαμεσολάβησής του) περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της (σε αυτό το «αρχικό» τμήμα της αλυσίδας παροχής ο προσδιορισμένος πάροχος των υπηρεσιών είναι ο Α) (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο Γ παρέχει μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης στον Β και ότι η ευθύνη για την παροχή της κύριας υπηρεσίας μεταβιβάζεται στον Β. Η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β) πληρούται από τον Δ, ο οποίος εκδίδει τον λογαριασμό ή την απόδειξη παροχής στον καταναλωτή Τ, όπου προσδιορίζεται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της (πάροχος της υπηρεσίας σε αυτό το «τελικό» τμήμα της αλυσίδας είναι ο Δ).

Ταυτόχρονα, ο Γ δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι **δεν** προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη **ούτε** την παροχή της υπηρεσίας **ούτε** καθορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι, προκειμένου να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του άρθρου 9α, ο Γ πρέπει να διαθέτει επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της. Κανονικά, ο Γ θα πρέπει να βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται από τον Β, ο οποίος με τη σειρά του θα τις λάβει από τον Α (τον ιδιοκτήτη/φορέα ανάπτυξης του περιεχομένου/πάροχο της αρχικής υπηρεσίας).

Στην περίπτωση που ο Γ δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες, καλύπτεται από το τεκμήριο.

Ο μεσάζων Β αμφισβητεί το τεκμήριο.

Ο Β μπορεί να το κάνει αυτό διότι πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις: στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Β στον Α (για την υπηρεσία διαμεσολάβησής του) περιέχεται επαρκώς σαφής αναφορά στην κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της και στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Α στον Δ προσδιορίζονται η κύρια υπηρεσία και ο προμηθευτής της (σε αυτό το «αρχικό» τμήμα της αλυσίδας παροχής ο προσδιορισμένος πάροχος της υπηρεσίας είναι ο Α) (άρα πληρούται η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α))· από τις συμβατικές διευθετήσεις επιβεβαιώνεται ότι ο Β παρέχει μόνον ορισμένες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ότι η κύρια υπηρεσία παρέχεται από τον Α. Η απαίτηση του άρθρου 9α παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο β) πληρούται από τον Δ που εκδίδει τον λογαριασμό ή την απόδειξη πληρωμής στον καταναλωτή Τ, όπου προσδιορίζεται η υπηρεσία και ο προμηθευτής της (ο πάροχος της υπηρεσίας σε αυτό το «τελικό τμήμα» της αλυσίδας είναι ο Δ).

Ταυτόχρονα, ο Β δεν εξαιρείται από τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διότι δεν προσεπικυρώνει τη χρέωση στον λήπτη ούτε την παροχή της υπηρεσίας ούτε καθορίζει τους γενικούς όρους και υποχρεώσεις.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι, για να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του άρθρου 9α, ο Β πρέπει να διαθέτει επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την κύρια υπηρεσία και τον προμηθευτή της. Κανονικά, ο Β θα βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται από τον Α.

Σε περίπτωση που ο Β δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες, καλύπτεται από το τεκμήριο.

Ο Α (ιδιοκτήτης/φορέας ανάπτυξης του περιεχομένου/αρχικός πάροχος της υπηρεσίας) παρέχει την υπηρεσία στον Δ και εκδίδει κανονικό τιμολόγιο B2B. Δεν έρχεται απευθείας σε επαφή με τον τελικό καταναλωτή.

3.4.8. Με ποιον τρόπο εφαρμόζεται το τεκμήριο όσον αφορά τηλεφωνικές υπηρεσίες παρεχόμενες μέσω του διαδικτύου;

Στο άρθρο 9α παράγραφος 2 προβλέπεται ότι, όταν διαδικτυακές τηλεφωνικές υπηρεσίες παρέχονται μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης υπό τους ίδιους όρους που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ισχύει η παράγραφος αυτή.

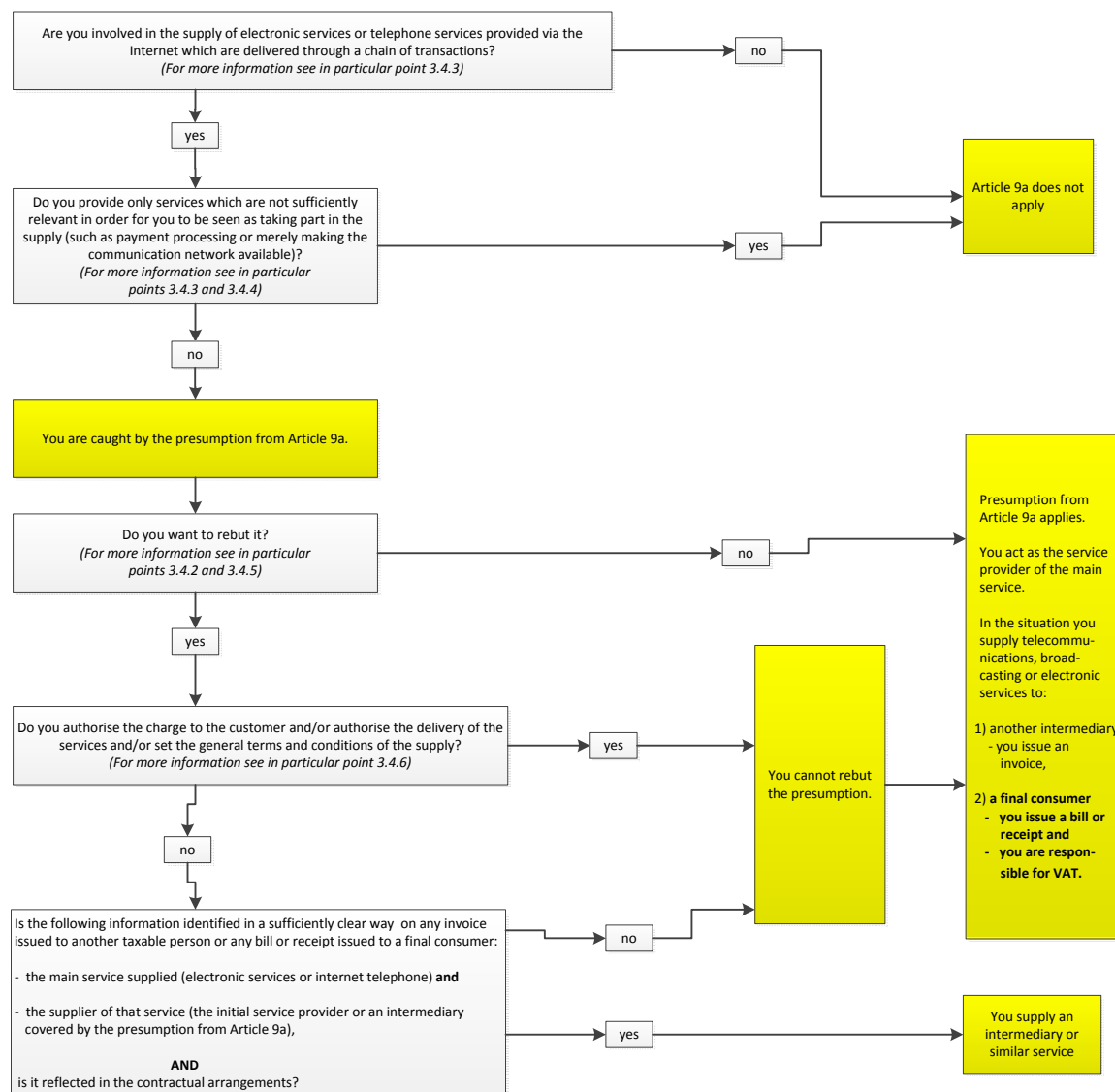
Εφόσον τηλεφωνικές υπηρεσίες μπορούν να παρέχονται από μεσάζοντες, είναι ανάγκη να υπάρχει επίσης τεκμήριο σχετικά με το ποιος παρέχει εντέλει την υπηρεσία στον τελικό καταναλωτή. Οι τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου, συμπεριλαμβανομένων των φωνητικών υπηρεσιών μέσω του πρωτοκόλλου του Ίντερνετ (VoIP), πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο με τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες στο πλαίσιο του άρθρου 9α.

3.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

3.5.1. Πότε εφαρμόζεται το άρθρο 9α; – διάγραμμα

Το ακόλουθο διάγραμμα περιλαμβάνει μια παρουσίαση υψηλού επιπέδου του τρόπου με τον οποίο θα πρέπει να εφαρμόζεται το άρθρο 9α.

Για λεπτομερέστερες πληροφορίες, συνιστάται η ανάγνωση ολόκληρου του κεφαλαίου 3. Οι ορισμοί των ηλεκτρονικών και τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών εξετάζονται στο κεφάλαιο 2.



3.5.2. Για ποιον λόγο δεν συνδέεται το παρόν τεκμήριο με τα λοιπά τεκμήρια:

Με την εν λόγω διάταξη προβλέπεται τεκμήριο, όπως και με τις διατάξεις του υποτιμήματος 3α. Θα πρέπει, ωστόσο, να επισημανθεί ότι το υποτίμημα 3α εστιάζει στον *τόπο του λήπτη*, ενώ στο άρθρο 9α προβλέπεται τεκμήριο για τον προσδιορισμό του *προμηθευτή* των υπηρεσιών. Η σωστή προσέγγιση, σύμφωνα με το σκεπτικό της οδηγίας ΦΠΑ, είναι να προσδιοριστεί πρώτα ορθώς ο προμηθευτής της υπηρεσίας. Το επόμενο βήμα είναι να εκτιμηθεί στη συνέχεια ορθώς η φύση της υπηρεσίας και μόνο κατόπιν αυτού να καθοριστεί ο *τόπος του λήπτη*. Ως εκ τούτου, το άρθρο 9α δεν ήταν δυνατόν να συνδέεται με τα υπόλοιπα τεκμήρια.

3.5.3. Για ποιον λόγο δεν καλύπτει το εν λόγω τεκμήριο τις ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες:

Όπως διευκρινίστηκε στο [σημείο 2.4.2](#), ο ορισμός των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών στο άρθρο 6β είναι σχετικά περιορισμένος και απαιτεί να έχει ο πάροχος «συντακτική ευθύνη» επί του περιεχομένου προκειμένου να καλύπτεται η υπηρεσία από τον ορισμό αυτόν.

Δυνάμει του άρθρου 9α και σύμφωνα με το τεκμήριο, όπου αυτό ισχύει, ο «μεσάζων» στην παροχή ραδιοτηλεοπτικού προγράμματος θα αποτελεί τον πάροχο της υπηρεσίας (ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό), καθώς δεν θα μπορεί να αυτοεξαιρεθεί από τη θέση αυτή εξαιτίας των πρόσθετων προϋποθέσεων που περιλαμβάνονται στη συγκεκριμένη διάταξη (ως αποτέλεσμα της παραγράφου 1 τρίτο εδάφιο).

Ως εκ τούτου (εφόσον δεν είναι δυνατή η εξαίρεση της εφαρμογής του τεκμηρίου βάσει της παραγράφου 1 πρώτο εδάφιο), δεν κρίθηκε σκόπιμο να συμπεριληφθούν οι ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες στο άρθρο 9α.

3.5.4. Τι είναι τα τηλεπικοινωνιακά δίκτυα;

Βλέπε γλωσσάριο [σημείο 1.6](#).

3.5.5. Τι είναι η διεπαφή ή η δικτυακή πύλη;

Βλέπε γλωσσάριο [σημείο 1.6](#).

4. **ΤΟΠΟΣ ΟΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ (ΆΡΘΡΟ 13Α)**

4.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

• [Άρθρο 13α](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

4.2. Υπόβαθρο

Στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, ο τελικός καταναλωτής (ο οποίος αναφέρεται και ως μη υποκείμενος σε φόρο) μπορεί να είναι φυσικό πρόσωπο (δηλαδή ιδιώτης) ή νομικό πρόσωπο (όπως π.χ. μια δημόσια αρχή).

Όταν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται σε ιδιώτη, ο ΦΠΑ θα πρέπει να καταβάλλεται κατά κανόνα στον τόπο όπου έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ο ιδιώτης (αρχής γενομένης από το 2015).

Εάν για τις εν λόγω παροχές ο λήπτης είναι νομικό πρόσωπο (μη υποκείμενο σε φόρο), ο καθοριστικός παράγων θα είναι ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένο το εν λόγω πρόσωπο.

Εν προκειμένω, για την εφαρμογή των κανόνων που αφορούν τον τόπο παροχής, είναι σημαντικό να λαμβάνεται υπόψη ότι, σύμφωνα με το άρθρο 43 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο σε φόρο που προσδιορίζεται για σκοπούς επιβολής ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο.

Όταν απαιτείται η επιβολή ΦΠΑ στον τόπο στον οποίο **είναι «εγκατεστημένος»** ο τελικός καταναλωτής (εάν πρόκειται για νομικό πρόσωπο) ή στον τόπο όπου έχει τη **«μόνιμη κατοικία»** ή τη **«συνήθη διαμονή»** του (όταν ο λήπτης είναι φυσικό πρόσωπο), είναι ανάγκη να καταστεί σαφές το νόημα των τριών αυτών εννοιών.

Τα άρθρα 12 και 13 παρέχουν ήδη καθοδήγηση σχετικά με τις έννοιες της μόνιμης κατοικίας και της συνήθους διαμονής. Η μόνιμη κατοικία φυσικού προσώπου είναι η διεύθυνση που είναι καταχωρισμένη στο μητρώο πληθυσμού ή σε παρόμοιο μητρώο ή η διεύθυνση που έχει κοινοποιηθεί από το εν λόγω πρόσωπο στις φορολογικές αρχές. Καθίσταται επίσης σαφές ότι η συνήθης διαμονή φυσικού προσώπου είναι ο τόπος όπου διαμένει συνήθως το εν λόγω πρόσωπο, λόγω προσωπικών και επαγγελματικών δεσμών. Όταν οι εν λόγω δεσμοί είναι σε διαφορετικές χώρες, η συνήθης διαμονή προσδιορίζεται από τους προσωπικούς δεσμούς οι οποίοι καταδεικνύουν στενές σχέσεις μεταξύ του εν λόγω φυσικού προσώπου και του τόπου όπου ζει.

4.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Ο τόπος ενός νομικού προσώπου είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένο το εν λόγω πρόσωπο. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα (υποκείμενα σε φόρο), μπορεί να αναζητηθεί καθοδήγηση σχετικά με τον τόπο εγκατάστασης στα άρθρα 10 και 11· δεν υπάρχει, ωστόσο, αντίστοιχη καθοδήγηση για τα

νομικά πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα (νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα σε φόρο).

Στο εν λόγω πλαίσιο, κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινιστεί η έννοια της «εγκατάστασης», που περιλαμβάνεται πλέον στο άρθρο 13α.

4.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Στο άρθρο 13α ορίζεται ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένο ή διαθέτει εγκατάσταση ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο.

Πρόκειται για τον τόπο όπου ασκούνται (εκτελούνται) οι λειτουργίες της κεντρικής του διοίκησης, ή για οποιονδήποτε άλλο τόπο που χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και από κατάλληλη υποδομή, σε ανθρώπινους και τεχνικής φύσεως πόρους, ώστε να του επιτρέπει να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που του παρέχονται για τις δικές του ανάγκες (αυτός είναι ο τόπος άσκησης των δραστηριοτήτων του).

Αντίθετα από έναν υποκείμενο στον φόρο, ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο συνήθως δεν ασκεί οικονομικές δραστηριότητες. Συνεπώς, ήταν αναγκαίο να δοθεί χωριστή καθοδήγηση σχετικά με τον τόπο όπου είναι εγκατεστημένο ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο.

Ωστόσο, ο ορισμός και οι έλεγχοι που πρέπει να εφαρμόζονται αντικατοπτρίζουν τις ισχύουσες αρχές για τον καθορισμό του τόπου άσκησης των οικονομικών δραστηριοτήτων ενός υποκείμενου στον φόρο (άρθρο 10) και τυχόν «μόνιμης εγκατάστασης» που ενδέχεται να διαθέτει (άρθρο 11 παράγραφος 1).

Τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται είναι παρόμοια με εκείνα που ισχύουν στην περίπτωση υποκείμενου στον φόρο αλλά έχουν προσαρμοστεί ώστε να ανταποκρίνονται στην κατάσταση μη υποκείμενου σε φόρο που δεν ασκεί οικονομικές δραστηριότητες.

5. ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΟΙΝΟΠΟΙΕΙ ΤΟΝ ΑΤΟΜΙΚΟ ΤΟΥ ΑΡΙΘΜΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΦΠΑ (ΑΡΘΡΟ 18)

5.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

- [Άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

5.2. Υπόβαθρο

Από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο τόπος φορολόγησης για την παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών θα είναι ο ίδιος είτε πρόκειται για παροχές υπηρεσιών μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) είτε για παροχές υπηρεσιών από επιχειρήσεις προς τελικούς καταναλωτές (B2C).

Ανεξάρτητα από την αλλαγή αυτή, ο πάροχος θα εξακολουθεί να υποχρεούται να καθορίζει το καθεστώς του λήπτη (εάν είναι επιχείρηση ή τελικός καταναλωτής), καθώς το καθεστώς αυτό επηρεάζει την υποχρέωση του παρόχου ως προς την καταβολή ΦΠΑ. Όταν η παροχή πραγματοποιείται προς τελικό καταναλωτή ή εάν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στο ίδιο κράτος μέλος με τον πάροχο, ο πάροχος οφείλει να αποδίδει τον φόρο. Σε περίπτωση που η υπηρεσία παρέχεται σε υποκείμενο στον φόρο λήπτη ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του παρόχου, ο τελευταίος δεν πρέπει να χρεώνει τον ΦΠΑ, διότι ο λήπτης είναι εκείνος που υποχρεούται σε απόδοση του φόρου δυνάμει του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.

5.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Το άρθρο 18¹¹ τυγχάνει εφαρμογής όταν ο προσδιορισμός του καθεστώτος του λήπτη είναι απαραίτητος για την ορθή εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών. Σε πολλές περιπτώσεις, προκειμένου να επαληθεύσει το καθεστώς και τον τόπο του λήπτη, ο πάροχος βασίζεται κατά κύριο λόγο στον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του κοινοποιεί ο λήπτης.

Στην παράγραφο 1 αναφέρονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας πάροχος μπορεί να θεωρεί ότι ένας λήπτης που είναι εγκατεστημένος στην ΕΕ είναι υποκείμενος στον φόρο. Αυτό ισχύει όταν ο λήπτης κοινοποιεί στον πάροχο τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή αποδεικνύει ότι είναι εν εξελίξει η διαδικασία εγγραφής του στο μητρώο ΦΠΑ.

¹¹ Το άρθρο 18 βοηθά τον πάροχο να προσδιορίσει το καθεστώς του λήπτη, χωρίς όμως η διάταξη να μεταβάλλει το καθεστώς. Είναι σημαντικό να υπομνησθεί ότι οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Για να θεωρείται κάποιος ως υποκείμενος στον φόρο δεν απαιτείται η εγγραφή του σε φορολογικό μητρώο. Με άλλα λόγια, το γεγονός ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν μεταβάλλει το καθεστώς του.

Όταν δεν έχει κοινοποιηθεί ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, η παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο ορίζει ότι ο πάροχος μπορεί να θεωρεί ότι ο λήπτης είναι μη υποκείμενος στον φόρο, μόνον όμως όταν δεν διαθέτει στοιχεία περί του αντιθέτου.

Όσον αφορά τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, από το 2015 και εξής, το καθεστώς του λήπτη δεν θα επηρεάζει τον προσδιορισμό του τόπου παροχής. Ως εκ τούτου, τα έσοδα θα περιέρχονται στο ίδιο κράτος μέλος, ανεξαρτήτως του αν ο λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο ή τελικός καταναλωτής.

Σε πολλές περιπτώσεις, η παροχή των υπηρεσιών αυτών συνεπάγεται την πραγματοποίηση σημαντικού αριθμού παροχών μικρής αξίας και, ως εκ τούτου, είναι ιδιαίτερα σημαντικό η επιχείρηση να είναι σε θέση να καθορίζει ταχέως και με βεβαιότητα το καθεστώς των ληπτών των υπηρεσιών της. Με άλλα λόγια, είναι απαραίτητο μια επιχείρηση να διαθέτει μεγαλύτερη βεβαιότητα όταν αποφασίζει να χρεώσει ή όχι τον ΦΠΑ. Για τους λόγους αυτούς εισήχθη το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 18 παράγραφος 2. Σκοπός του είναι να απλουστεύσει την εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

5.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη:

Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 18 παράγραφος 2 διευκολύνει τις επιχειρήσεις να διακρίνουν τους λήπτες που είναι επιχειρήσεις από τους λήπτες που είναι τελικοί καταναλωτές. Κύριος σκοπός του είναι να προσφέρει μεγαλύτερη νομική ασφάλεια στον πάροχο όσον αφορά τον προσδιορισμό του καθεστώτος του πελάτη του, επιτρέποντάς του να μην λαμβάνει υπόψη άλλες πληροφορίες πέραν του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη.

Ο πάροχος τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών μπορεί να θεωρεί ότι ένας λήπτης που δεν του έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είναι μη υποκείμενος στο φόρο. Πρόκειται για μια δυνατότητα που επιτρέπει στον πάροχο να καθορίζει αμέσως και με βεβαιότητα αν η καταβολή του ΦΠΑ βαρύνει τον ίδιο (όπως συμβαίνει για οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο, ή σε υποκείμενο στον φόρο στο ίδιο κράτος μέλος) ή αν ο φόρος πρέπει να καταβληθεί από τον λήπτη (διότι οι υπηρεσίες παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος).

Εναπόκειται στον πάροχο να επιλέξει εάν θα επωφεληθεί από τη διάταξη αυτή.

Ο πάροχος μπορεί να αντιμετωπίζει τους λήπτες που δεν διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ως τελικούς καταναλωτές. Με τον τρόπο αυτόν, ο πάροχος προστατεύεται από κάθε ευθύνη που τυχόν προκύψει μεταγενέστερα σε περίπτωση που ο λήπτης δεν του κοινοποιήσει ποτέ τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, γεγονός το οποίο θα μπορούσε να εκληφθεί ως ένδειξη ότι ο λήπτης πράγματι δεν ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο.

Ωστόσο, ο πάροχος δεν είναι υποχρεωμένος να αντιμετωπίζει ως τελικό καταναλωτή έναν λήπτη που είναι υποκείμενος στον φόρο και ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή: εάν επιθυμεί να αντιμετωπίσει τον λήπτη ως υποκείμενο στον φόρο, παρότι ο λήπτης δεν του έχει ακόμη κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, έχει την ευχέρεια να το πράξει. Ωστόσο, το βάρος της απόδειξης μετακυλίεται στον πάροχο και, προκειμένου να απαλλαγεί από την υποχρέωση απόδοσης, θα πρέπει να διαθέτει επαρκή στοιχεία που να τεκμηριώνουν το καθεστώς του λήπτη.

Όσον αφορά τον λήπτη, μόλις του αποδοθεί ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, είναι προδήλως υποχρεωμένος, δυνάμει το άρθρου 55, να τον κοινοποιήσει πάραυτα στον πάροχο, ώστε ο τελευταίος να μπορέσει να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, όπως απαιτείται.

Ο πάροχος έχει αυτή τη δυνατότητα επιλογής εφόσον ο λήπτης δεν του έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Σε περίπτωση κατά την οποία ο λήπτης, παρά το γεγονός ότι είναι υποκείμενος στον φόρο, αντιμετωπίζεται ως τελικός καταναλωτής, δεν μπορεί να ανακτήσει τον ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να επωμίζεται το τελικό κόστος του. Προκειμένου ο λήπτης να μην στερείται των δικαιωμάτων του, θα πρέπει να του παρέχεται η δυνατότητα επανόρθωσης της κατάστασης με τον πάροχό του. Επομένως, ο πάροχος μπορεί να αξιοποιήσει τη δυνατότητα αυτή μόνο έως ότου ο λήπτης του κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, ο πάροχος θα πρέπει να προβεί στις απαραίτητες προσαρμογές, σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει την επιστροφή οποιουδήποτε ποσού ΦΠΑ που είχε προηγουμένως χρεώσει στον λήπτη, καθώς και τις απαραίτητες προσαρμογές στη δήλωση ΦΠΑ (MOSS).

Ο λήπτης θα πρέπει να κοινοποιεί τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος στο πλαίσιο της παροχής. Σε περίπτωση σημαντικής ολιγωρίας του λήπτη, θα μπορούσε, υπό κανονικές συνθήκες, να υποτεθεί ότι δεν ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο κατά την αγορά της υπηρεσίας.

Όσον αφορά τον χειρισμό συγκεκριμένων περιπτώσεων, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι το εν λόγω μέτρο διευκόλυνσης δεν θα έχει καμία επίπτωση όσον αφορά τα έσοδα του κράτους μέλους του λήπτη.

5.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

5.5.1. Υποχρεούται ο πάροχος να αντιμετωπίζει ως τελικό καταναλωτή έναν λήπτη χωρίς αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;

Ανεξαρτήτως στοιχείων περί του αντιθέτου, ο πάροχος «μπορεί» να θεωρεί ότι ένας λήπτης είναι μη υποκείμενος στον φόρο, εφόσον ο εν λόγω λήπτης δεν έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον πάροχο. Ωστόσο, το άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο δεν του επιβάλλει την υποχρέωση να το πράξει. Εάν διαθέτει άλλα στοιχεία που τεκμηριώνουν το καθεστώς του λήπτη ως υποκείμενου στον φόρο, ο πάροχος μπορεί να τον αντιμετωπίζει ως υποκείμενο στον φόρο, αλλά στην περίπτωση αυτή ο πάροχος είναι εκείνος που αναλαμβάνει τον κίνδυνο εάν τυχόν ανακύνουν προβλήματα με τον λήπτη.

5.5.2. Πώς πρέπει να αντιμετωπίζει ο πάροχος έναν λήπτη που είναι εγκατεστημένος εκτός της ΕΕ;

Όταν οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται σε λήπτες που είναι εγκατεστημένοι ή διαμένουν εκτός της ΕΕ, η παροχή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το καθεστώς του λήπτη.

Εκτός εάν εφαρμόζεται ο κανόνας περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης, όπως ορίζεται στο άρθρο 59α της οδηγίας ΦΠΑ, ο πάροχος δεν υποχρεούται να γνωρίζει το καθεστώς του λήπτη παρά μόνο να προσδιορίζει τον τόπο του λήπτη. Αυτό επιβεβαιώνεται επίσης από το άρθρο 3.

5.5.3. Για ποιον λόγο στο άρθρο 18 παράγραφος 2 χρησιμοποιείται η διατύπωση «μπορεί να θεωρεί» και όχι «θεωρεί»;

Η χρήση του «μπορεί να θεωρεί» στο άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο καθιστά προαιρετική την εκ μέρους του πάροχου εφαρμογή της διάταξης αυτής.

Η χρήση του «θεωρεί» θα ανάγκαζε έναν πάροχο στον οποίο ο λήπτης δεν είχε κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ να αντιμετωπίζει τον λήπτη αυτό ως μη υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο ο πάροχος, ακόμη και ελλείψει αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, να γνωρίζει ότι ο λήπτης είναι στην πραγματικότητα υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, στην περίπτωση αυτή το «μπορεί να θεωρεί» τού παρέχει την ευχέρεια να μην εξομοιώσει τον εν λόγω λήπτη με μη υποκείμενο στον φόρο.

Εάν ο πάροχος διαθέτει επαρκή στοιχεία για να τεκμηριώσει ότι ο λήπτης είναι πράγματι υποκείμενος στον φόρο, δεν υποχρεούται να εξομοιώνει τον εν λόγω λήπτη με μη υποκείμενο στον φόρο και μπορεί να εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, εάν, σύμφωνα με το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ, ο λήπτης υποχρεούται να αποδίδει ΦΠΑ.

5.5.4. Ποιες είναι οι επιπτώσεις σε περίπτωση που ο πάροχος αποφασίσει να μην αξιοποιήσει τη δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο;

Όταν ο πάροχος δεν έχει στη διάθεσή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη και επιλέγει να μην χρησιμοποιήσει τη δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο, πρέπει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει ότι ο λήπτης είναι πράγματι υποκείμενος στον φόρο. Εάν αυτό δεν είναι εφικτό, ο πάροχος ενδέχεται να υπέχει υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ λόγω του καθεστώτος του λήπτη ως μη υποκείμενου στον φόρο.

5.5.5. Τι οφείλει να κάνει ο πάροχος σε περίπτωση που ο λήπτης τού κοινοποιήσει αργότερα τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ;

Όταν ο λήπτης δεν έχει δώσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και ο πάροχος έχει αμφιβολίες σχετικά με το καθεστώς του λήπτη, ο πάροχος μπορεί να διασφαλιστεί εξομοιώνοντας τον λήπτη με μη υποκείμενο στον φόρο έως ότου ο λήπτης τού κοινοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (εάν και όποτε).

Ωστόσο, η αρχική αυτή εκτίμηση θα πρέπει να επανεξετασθεί και να διορθωθεί σε περίπτωση που ο λήπτης κοινοποιήσει μεταγενέστερα τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον πάροχο. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να λαμβάνεται υπόψη το άρθρο 25, το οποίο ορίζει ότι, **για την εφαρμογή των κανόνων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών, λαμβάνονται υπόψη μόνο οι περιστάσεις που υφίστανται όταν επέρχεται η γενεσιουργός αιτία.**

Μόλις ο λήπτης κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο πάροχος θα πρέπει να προβεί στις απαραίτητες προσαρμογές (έκδοση διορθωμένου τιμολογίου, επιστροφή του ΦΠΑ που χρεώθηκε στον λήπτη, διόρθωση της δήλωσης ΦΠΑ (MOSS)...).

5.5.6. Πότε θα πρέπει ο λήπτης να κοινοποιεί τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ:

Λήπτης του οποίου η εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ εκκρεμεί κατά την αγορά, δεν θα είναι σε θέση να κοινοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και είναι πιθανό να αντιμετωπισθεί από τον πάροχο ως μη υποκείμενος στον φόρο. Μετά την εγγραφή, ο λήπτης θα είναι, ωστόσο, σε θέση να κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Εάν τον κοινοποιήσει, ο πάροχος δεν μπορεί πλέον να αξιοποιήσει τη δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο.

Η κοινοποίηση πρέπει να πραγματοποιείται εγκαίρως και, ως εκ τούτου, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος. Οι πάροχοι έχουν τη δυνατότητα να προβλέπουν στις συμβατικές τους διευθετήσεις το τι εννοούν ως «εύλογο χρονικό διάστημα». Ενδέχεται επίσης το εθνικό δίκαιο να ορίζει ότι η κοινοποίηση θα πρέπει να λαμβάνει χώρα εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος.

5.5.7. Μπορεί ένας λήπτης, ο οποίος είναι υποκείμενος στον φόρο, αλλά έχει εξομοιωθεί από τον πάροχο με μη υποκείμενο στον φόρο να ανακτήσει τον ΦΠΑ που του έχει χρεώσει ο εν λόγω πάροχος:

Εάν ο λήπτης δεν κοινοποιεί τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο πάροχος μπορεί να αποφασίσει να τον εξομοιώσει με τελικό καταναλωτή και να του χρεώσει ΦΠΑ. Υπό κανονικές συνθήκες, ο πάροχος δεν θα έπρεπε να χρεώσει τον εν λόγω ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ που έχει χρεωθεί μπορεί μεν να ανακτηθεί, όχι όμως μέσω της φορολογικής αρχής ούτε μέσω οποιασδήποτε από τις συνήθεις διαδικασίες έκπτωσης/επιστροφής. Αντ' αυτού, ο λήπτης θα πρέπει να συνεργαστεί με τον πάροχο για την επανόρθωση της κατάστασης.

5.5.8. Τι θα πρέπει να γίνεται σε περίπτωση που ένας λήπτης κοινοποιεί μεν έναν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αλλά ο πάροχος έχει αμφιβολίες σχετικά με το καθεστώς του λήπτη ή την ιδιότητα υπό την οποία αυτός ενεργεί:

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχείο α), ο πάροχος μπορεί να θεωρήσει ότι ένας λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο όταν ο τελευταίος έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο αριθμός αυτός έχει επαληθευτεί επιτυχώς στο σύστημα VIES και δεν υπάρχουν στοιχεία που να υποδηλώνουν ότι ο λήπτης δεν είναι υποκείμενος στον φόρο. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση κατά την οποία, βάσει άλλων διαθέσιμων πληροφοριών, ο πάροχος έχει αμφιβολίες σχετικά με το καθεστώς του λήπτη ή την ιδιότητα με την οποία ενεργεί, μπορεί να αποφασίσει ότι η κοινοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν αρκεί αφ' εαυτής για να εξομοιωθεί ο λήπτης με υποκείμενο στον φόρο. Κατά την απόφασή του, ο πάροχος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη διατύπωση του άρθρου 19.

5.5.9. Υπάρχει αντίφαση μεταξύ της δυνατότητας που προβλέπεται δυνάμει του άρθρου 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο και της υποχρέωσης που ισχύει σε ορισμένα κράτη μέλη, σύμφωνα με την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο, προκειμένου να είναι ο πάροχος σε θέση να μην χρεώνει τον ΦΠΑ στην περίπτωση διασυννοριακών παροχών υπηρεσιών:

Όχι, δεν υφίσταται αντίφαση μεταξύ των δύο αυτών στοιχείων. Το άρθρο 18 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο παρέχει στον πάροχο μια δυνατότητα, εφόσον ο λήπτης δεν έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Ωστόσο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη επιβάλλουν αυστηρότερες απαιτήσεις

προκειμένου να κάνουν αποδεκτή ως δικαιολογημένη την επιλογή του παρόχου να μην χρεώσει τον ΦΠΑ επί διασυνοριακών παροχών υπηρεσιών, όταν δεν είναι διαθέσιμος ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη, η δυνατότητα του παρόχου να μην χρησιμοποιεί την επιλογή αυτή (να εξομοιώνει δηλαδή τον λήπτη με τελικό καταναλωτή) θα είναι στην πράξη περιορισμένη.

6. ΛΗΠΤΗΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΣ Η ΔΙΑΜΕΝΕΙ ΣΕ ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΕΣ ΑΠΟ ΜΙΑ ΧΩΡΕΣ (ΑΡΘΡΟ 24)

6.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

• [Άρθρο 24](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

6.2. Υπόβαθρο

Για τις παροχές υπηρεσιών από επιχειρήσεις προς καταναλωτές, ο τόπος φορολόγησης εξαρτάται από τον τόπο στον οποίο ο τελικός καταναλωτής είναι εγκατεστημένος ή διαθέτει εγκατάσταση (εάν πρόκειται για μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο) ή ο τόπος στον οποίο έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του (στην περίπτωση φυσικού προσώπου).

6.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Όταν ένας λήπτης είναι εγκατεστημένος ή διαμένει σε περισσότερες από μία χώρες, αυτό θα μπορούσε να προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά το ποιο θα είχε, ενδεχομένως, το δικαίωμα επιβολής φόρου. Πιθανή συνέπεια αυτού θα ήταν η διπλή φορολόγηση.

Θα πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο που διασφαλίζει κατά τον βέλτιστο τρόπο τη φορολόγηση στον τόπο πραγματικής κατανάλωσης των υπηρεσιών. Για την αποσαφήνιση της έννοιας αυτής, κρίθηκε ωστόσο αναγκαία η παροχή περαιτέρω καθοδήγησης.

6.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Το άρθρο 24 παρέχει την απαραίτητη καθοδήγηση προς αποφυγή συγκρούσεων μεταξύ των κρατών μελών που θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν το ενδεχόμενο διπλής φορολόγησης του παρόχου όταν ο τελικός καταναλωτής είναι εγκατεστημένος ή διαμένει σε περισσότερες από μία χώρες.

Το άρθρο αυτό τυγχάνει εφαρμογής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπηρεσίες που παρέχονται σε τελικό καταναλωτή φορολογούνται στον τόπο του τελικού καταναλωτή, όπως στην περίπτωση των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών (άρθρο 58 της οδηγίας ΦΠΑ).

Όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, θα δίνεται προτεραιότητα στον τόπο όπου ασκούνται οι λειτουργίες της κεντρικής διοίκησής του (στοιχείο α)). Αυτό ισχύει εκτός εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται σε άλλη εγκατάσταση του εν λόγω μη υποκείμενου στον φόρο νομικού προσώπου.

Εάν η παροχή πραγματοποιείται προς φυσικό πρόσωπο, θα πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο συνήθους διαμονής του εν λόγω προσώπου (στοιχείο β)). Ο

τόπος μόνιμης κατοικίας θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνον εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται εκεί.

Όπως επισημαίνεται στην αιτιολογική σκέψη 7 του κανονισμού 1042/2013, το ζητούμενο είναι να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο που διασφαλίζει κατά τον βέλτιστο τρόπο τη φορολόγηση στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης των υπηρεσιών.

6.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

6.5.1. Με ποιον τρόπο θα πρέπει να εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στα άρθρα 24α και 24β τεκμήρια, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή διαμένει σε περισσότερες από μία χώρες;

Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών όσον αφορά το ποιο έχει, ενδεχομένως, το δικαίωμα επιβολής φόρου.

Σε περίπτωση κατά την οποία τυγχάνει εφαρμογής ένα από τα ειδικά τεκμήρια που προβλέπονται στο άρθρο 24α ή στα στοιχεία α), β) ή γ) του άρθρου 24β, ο τόπος παροχής προσδιορίζεται σε συνάρτηση με συγκεκριμένες ενδείξεις που υποδεικνύουν τον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ή διαμένει ο λήπτης¹². Ως εκ τούτου, σύγκρουση μεταξύ δύο τόπων εγκατάστασης ή διαμονής θα μπορούσε να προκύψει μόνον εάν η φορολογική αρχή αμφισβητούσε ένα από τα ειδικά τεκμήρια, με την αιτιολογία ότι υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από την πλευρά του παρόχου υπηρεσιών. Εάν, κατόπιν της αμφισβήτησης ενός εκ των τεκμηρίων αυτών και βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών, ο λήπτης έχει προσδιορισθεί ως εγκατεστημένος ή διαμένων σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη, τότε το άρθρο 24 τυγχάνει εφαρμογής.

Εάν δεν εφαρμόζεται κανένα από τα ειδικά τεκμήρια, ως τόπος του λήπτη τεκμαίρεται ο τόπος που προσδιορίζεται ως τέτοιος από τον πάροχο με τη χρήση δύο μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 24β στοιχείο δ). Εάν, βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών, ο λήπτης προσδιορίζεται ως εγκατεστημένος ή διαμένων σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη η καθοδήγηση σύμφωνα με το άρθρο 24 είναι ιδιαίτερα σημαντική.

6.5.2. Με ποιον τρόπο θα πρέπει να εφαρμόζεται το άρθρο 24στ που αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή διαμένει σε περισσότερες από μία χώρες;

Στο άρθρο 24στ παρατίθεται ένας μη εξαντλητικός κατάλογος των αποδεικτικών στοιχείων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν από τον πάροχο κατά τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο ένας τελικός λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, βάσει των διαθέσιμων αποδεικτικών στοιχείων, ο πάροχος προσδιορίζει δύο χώρες στις οποίες είναι εγκατεστημένος ή διαμένει ο λήπτης, η χώρα φορολόγησης θα πρέπει να επιλέγεται σύμφωνα με το άρθρο 24 (βλέπε επίσης [σημείο 6.4](#)).

¹² Το πεδίο εφαρμογής των ειδικών τεκμηρίων που προβλέπονται στα άρθρα 24α και 24β στοιχεία α) έως γ) περιγράφεται αναλυτικότερα στο κεφάλαιο 7.

7. ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΝ ΤΟΠΟ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ (ΑΡΘΡΑ 24Α ΚΑΙ 24Β)

7.1. Σχετικές διατάξεις

Οι σχετικές διατάξεις περιλαμβάνονται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

Ψηφιακές παροχές σε φυσική τοποθεσία του παρόχου:

- [Άρθρο 24α](#)

Ψηφιακές παροχές μέσω σταθερής γραμμής:

- [Άρθρο 24β, στοιχείο α\)](#)

Ψηφιακές παροχές μέσω κινητών δικτύων:

- [Άρθρο 24β, στοιχείο β\)](#)

Ψηφιακές παροχές με τη χρήση αποκωδικοποιητή:

- [Άρθρο 24β, στοιχείο γ\)](#)

Άλλες ψηφιακές παροχές:

- [Άρθρο 24β, στοιχείο δ\)](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

7.2. Υπόβαθρο

Από 1ης Ιανουαρίου 2015, σύμφωνα με τα άρθρα 44 και 58 της οδηγίας ΦΠΑ, οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες θα φορολογούνται, σε κάθε περίπτωση, στον τόπο του λήπτη. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εντός ή εκτός της ΕΕ και ανεξάρτητα από το καθεστώς του λήπτη (ως υποκείμενου ή μη υποκείμενου στον φόρο).

7.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες (ψηφιακές υπηρεσίες) παρέχονται συνήθως εξ αποστάσεως και ο πάροχος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προσδιορίζει με ευχέρεια τον τόπο του λήπτη, ούτως ώστε να αυτοματοποιηθεί ο χειρισμός των υπηρεσιών αυτών ως προς τον ΦΠΑ, επιβάλλοντας τον μικρότερο δυνατό διοικητικό φόρτο.

Όταν κάθε μεμονωμένη παροχή είναι ενδεχομένως μικρής αξίας, αλλά ταυτόχρονα είναι πολύ μεγάλος ο αριθμός των συναλλαγών, καθίσταται αναγκαία η εφαρμογή τεκμηρίων προκειμένου να διευκολυνθεί η πρακτική εφαρμογή των κανόνων που θα ισχύουν από το 2015. Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις κατά τις οποίες, λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών υπό τις οποίες παρέχεται η ψηφιακή υπηρεσία, είναι πολύ δύσκολο να προσδιοριστεί όχι μόνον ο τόπος αλλά και το καθεστώς του λήπτη. Η εφαρμογή τεκμηρίου είναι επίσης αναγκαία και σε αυτές τις περιπτώσεις. Όλα αυτά τα τεκμήρια πρέπει προφανώς να συμφωνούν με τους κανόνες που ορίζονται στην οδηγία ΦΠΑ.

Σκοπός των τεκμηρίων είναι να προσφέρουν έναν βαθμό ευελιξίας ενόψει των μελλοντικών εξελίξεων στην τεχνολογία πληροφοριών. Δεδομένης της συνεχούς εξέλιξης της τεχνολογίας, είναι πολύ πιθανό να διατεθούν στην αγορά νέες τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Εάν το πεδίο εφαρμογής των τεκμηρίων είναι υπερβολικά περιοριστικό, ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τον σκοπό τους.

7.4. Πώς συμβάλλουν οι διατάξεις;

Οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στο υποτήμημα 3α προβλέπουν τεκμήρια για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες είναι εξαιρετικά δύσκολο, αν όχι πρακτικά αδύνατο, να γνωρίζει ο πάροχος τον πραγματικό τόπο εγκατάστασης, μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του λήπτη. Προς διευκόλυνση της εφαρμογής, προβλέπονται τεκμήρια που αφορούν τον τόπο του λήπτη.

Τα περισσότερα τεκμήρια αφορούν την εφαρμογή των κανόνων που θα ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 (άρθρα 24α και 24β)¹³. Για τον καθορισμό των εν λόγω τεκμηρίων, ελήφθησαν υπόψη οι τεχνικές λύσεις ΤΠ που υπάρχουν σήμερα στη διάθεση των επιχειρήσεων.

Η εφαρμογή κάθε τεκμηρίου προϋποθέτει την πραγματοποίηση της παροχής υπό ορισμένες συγκεκριμένες περιστάσεις. Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι όλα τα τεκμήρια που περιλαμβάνονται στο υποτήμημα 3α είναι μαχητά.

Το υποτήμημα 3α συνδέεται στενά με τα υποτήμηματα 3β και 3γ. Το υποτήμημα 3β αφορά την αμφισβήτηση των τεκμηρίων εκ μέρους του παρόχου ή εκ μέρους φορολογικής αρχής (στην τελευταία περίπτωση, μόνον εάν υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από την πλευρά του παρόχου). Το υποτήμημα 3γ εστιάζει στα αποδεικτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του τόπου εγκατάστασης και την αμφισβήτηση των τεκμηρίων. Στα [κεφάλαια 8](#) και [9](#) παρέχονται περισσότερες επεξηγήσεις για τα υποτήμηματα 3β και 3γ.

7.4.1. Τεκμήριο που εφαρμόζεται τόσο στις παροχές μεταξύ επιχειρήσεων όσο και στις παροχές από επιχειρήσεις προς καταναλωτές

Το άρθρο 24α προβλέπει ένα μαχητό τεκμήριο που εφαρμόζεται για τα άρθρα 44, 58 και 59α της οδηγίας ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει ότι καλύπτει τόσο τις παροχές μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) όσο και τις παροχές από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C). Σε αντίθετη περίπτωση, θα εξέλειπε ο αρχικός σκοπός του τεκμηρίου, εφόσον ο πάροχος θα έπρεπε να παρακολουθεί κάθε συναλλαγή προκειμένου να ελέγξει κατά πόσον ο λήπτης είναι επιχείρηση ή ιδιώτης.

Το τεκμήριο αυτό ισχύει για ψηφιακές υπηρεσίες που παρέχονται σε ορισμένη φυσική τοποθεσία (παράγραφος 1). Ισχύει επίσης σε περίπτωση κατά την οποία η φυσική αυτή τοποθεσία βρίσκεται πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο που εκτελεί μεταφορά επιβατών (παράγραφος 2).

¹³ Το υποτήμημα 3α περιλαμβάνει επίσης το άρθρο 24γ, το οποίο προβλέπει ένα τεκμήριο για την εφαρμογή του άρθρου 56 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο η μίσθωση μεταφορικών μέσων, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, σε μη υποκείμενο στον φόρο φορολογείται στον τόπο του λήπτη. Θα καταρτιστούν χωριστές επεξηγηματικές σημειώσεις για τις αλλαγές του ΦΠΑ ως προς τους κανόνες που ισχύουν για τον τόπο παροχής για τη μακροχρόνια μίσθωση μέσων μεταφοράς που τέθηκαν σε ισχύ το 2013.

Ωστόσο, δεν καλύπτει τις υπηρεσίες «over the top». Πρόκειται για υπηρεσίες που μπορούν να παρασχεθούν μόνο μέσω σύνδεσης που επιτυγχάνεται μέσω των δικτύων επικοινωνιών, χωρίς όμως να απαιτείται η φυσική παρουσία του αποδέκτη στον τόπο παροχής της υπηρεσίας. Κατά κανόνα, η υποκείμενη υπηρεσία (η οποία μπορεί υπό ειδικές προϋποθέσεις να καλύπτεται από το άρθρο 24α που καθιστά δυνατή την παροχή των υπηρεσιών «over the top» είναι τηλεπικοινωνιακή υπηρεσία.

Η δυνατότητα εφαρμογής κάθε τεκμηρίου πρέπει να αξιολογείται από τον πάροχο βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών (δηλαδή κάθε πληροφορία την οποία διαθέτει ή θα έπρεπε να διαθέτει ο πάροχος).

7.4.1.1. Ψηφιακές παροχές σε φυσική τοποθεσία του παρόχου

Με το τεκμήριο που προβλέπεται στο άρθρο 24α παράγραφος 1, ένας πάροχος μπορεί να υποθέσει ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο όπου παρέχεται η υπηρεσία από αυτόν και όπου ο λήπτης είναι παρών αυτοπροσώπως, διότι η φυσική του παρουσία είναι αναγκαία για τη λήψη της εν λόγω υπηρεσίας. Αυτός θα είναι, επομένως, ο τόπος στον οποίο φορολογείται η υπηρεσία που παρέχεται από τον εν λόγω πάροχο.

Ο κατάλογος των παραδειγμάτων τοποθεσιών (τηλεφωνικός θάλαμος, ζώνη ασύρματης πρόσβασης, Ίντερνέτ καφέ, εστιατόριο ή χώρος υποδοχής ξενοδοχείου) είναι απλώς ενδεικτικός και, επομένως, το τεκμήριο θα μπορούσε να εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις που η παροχή πραγματοποιείται σε άλλο παρόμοιο τόπο. Απαιτείται, ωστόσο, να πληρούνται οι βασικές προϋποθέσεις εφαρμογής του τεκμηρίου.

Το τεκμήριο αυτό καλύπτει μόνο τις υπηρεσίες που παρέχονται από τον πάροχο στον τόπο του, και όχι τις υπηρεσίες που παρέχονται από άλλους παρόχους υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, θα καλύπτει την περίπτωση κατά την οποία ο λήπτης καταβάλλει ένα αντίτιμο για ωριαία περιήγηση στο διαδίκτυο σε ένα Ίντερνέτ καφέ, αλλά όχι τα αρχεία που τηλεφόρτωσε από το διαδίκτυο. Όσον αφορά την τηλεφόρτωση (η οποία μπορεί να αναφέρεται ως υπηρεσία «over the top»), δεν είναι απαραίτητη η παροχή της στη φυσική τοποθεσία του παρόχου και, κατά συνέπεια, δεν καλύπτεται από το τεκμήριο του άρθρου 24α παράγραφος 1.

Παραδείγματος χάρι, ένας λήπτης, κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, πηγαίνει για διακοπές στην Ισπανία και αγοράζει πίστωση για δίωρη πρόσβαση στο διαδίκτυο με χρήση της σύνδεσης του Ίντερνέτ καφέ ενός θερέτρου. Σύμφωνα με το άρθρο 24α παράγραφος 1, το ποσό της πίστωσης υπόκειται στον ισπανικό ΦΠΑ. Τυχόν άλλες παροχές (υπηρεσίες «over the top») που αγοράζει ο λήπτης κατά τη χρήση της σύνδεσης δεν θα καλύπτονται από τη διάταξη.

Εάν ο ίδιος πελάτης αγόραζε και τηλεφόρτωνε τραγούδια σε μορφή MP3 από μια πλατφόρμα επιγραμμικών (online) πωλήσεων **όχι** μέσω της σύνδεσης Wi-Fi του Ίντερνέτ καφέ αλλά μέσω του δικτύου του παρόχου κινητής τηλεφωνίας του στο Ηνωμένο Βασίλειο, τότε δεν εφαρμόζεται το άρθρο 24α. Πρώτον, στην περίπτωση αυτή η τηλεπικοινωνιακή υπηρεσία δεν απαιτεί τη φυσική παρουσία του πελάτη στο Ίντερνέτ καφέ. Δεύτερον, η τηλεφόρτωση τραγουδιών σε μορφή MP3 συνιστά σε κάθε περίπτωση υπηρεσία «over the top». Ως εκ τούτου, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, εάν ο πελάτης χρησιμοποιεί το κινητό του τηλέφωνο με σύνδεση σε πάροχο του Ηνωμένου Βασιλείου (δηλαδή ο κωδικός χώρας κινητής τηλεφωνίας της κάρτας SIM αντιστοιχεί στο Ηνωμένο Βασίλειο), τότε θα εφαρμόζεται ο ΦΠΑ του Ηνωμένου Βασιλείου τόσο επί της τηλεπικοινωνιακής υπηρεσίας όσο και επί της πώλησης του τραγουδιού σε μορφή MP3.

Το τεκμήριο καλύπτει και τους τρεις τύπους υπηρεσιών, ούτως ώστε να ανταποκρίνεται σε υπηρεσίες με παρόμοια χαρακτηριστικά που παρέχονται υπό τις ίδιες συνθήκες (παρέχονται σε λήπτη στη φυσική τοποθεσία του παρόχου, χωρίς να είναι γνωστή η ακριβής τοποθεσία του λήπτη – δηλαδή ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του).

Αφορά πρωτίστως τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, εφόσον οι υπηρεσίες στις οποίες μπορεί να εφαρμόζεται είναι ως επί το πλείστον τηλεφωνικές κλήσεις (σε τηλεφωνικό θάλαμο) ή η πρόσβαση στο διαδίκτυο (σε ζώνη ασύρματης πρόσβασης ή σε Ίντερνέτ καφέ). Ωστόσο, θα μπορούσε επίσης να εφαρμοστεί σε ορισμένες ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση κατά την οποία λειτουργούν παιγνιομηχανήματα (σε χώρους ηλεκτρονικών παιχνιδιών, παμπ και μπαρ) ή προσφέρεται ψυχαγωγία (παιχνίδια που υποστηρίζονται από τοπικούς διακομιστές, για παράδειγμα σε καφετέριες ή περίπτερα).

Δεδομένου ότι η λήψη της υπηρεσίας προϋποθέτει τη φυσική παρουσία του λήπτη στην τοποθεσία, τεκμαίρεται επίσης ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται πράγματι και αποτελούν αντικείμενο εκμετάλλευσης στον εν λόγω τόπο. Μόνον οι υπηρεσίες που δεν απαιτούν τη φυσική παρουσία του λήπτη στον τόπο του παρόχου μπορούν να χρησιμοποιούνται και να αποτελούν αντικείμενο εκμετάλλευσης αλλού.

7.4.1.2. Ψηφιακές παροχές σε φυσική τοποθεσία του παρόχου όταν παρέχονται επί μεταφορικών μέσων

Θα μπορούσαν να προκύψουν επιπλοκές, σε περίπτωση που τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται σε τοποθεσία που βρίσκεται εν κινήσει. Όταν η τοποθεσία βρίσκεται πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο που εκτελεί μεταφορά επιβατών εντός της ΕΕ, ως χώρα στην οποία βρίσκεται ο τόπος εγκατάστασης θεωρείται η χώρα αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών. Αυτό προκύπτει από το άρθρο 24α παράγραφος 2.

Γίνεται αναφορά στη «μεταφορά επιβατών εντός της Κοινότητας σύμφωνα με τα άρθρα 37 και 57 της οδηγίας ΦΠΑ» Αυτό σημαίνει ότι το πλάσμα δικαίου του άρθρου 24α παράγραφος 2 καλύπτει μόνο **το τμήμα της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας**, όπως ορίζεται στο άρθρο 37 παράγραφος 2 και στο άρθρο 57 παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, τα λοιπά τμήματα της μεταφοράς επιβατών (συμπεριλαμβανομένων των μετακινήσεων εκτός της ΕΕ) δεν καλύπτονται από την εν λόγω διάταξη.

Το άρθρο 37 παράγραφος 2 (καθώς και το άρθρο 57 παράγραφος 2) της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ως **τμήμα της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας** «το τμήμα μεταφοράς το οποίο πραγματοποιείται, χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών». Διευκρινίζει επίσης ότι ως τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών νοείται το πρώτο προβλεπόμενο σημείο επιβίβασης των επιβατών εντός της ΕΕ, ενδεχομένως μετά από σταθμό εκτός της ΕΕ.

Θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 15 και 35, το δρομολόγιο του μεταφορικού μέσου είναι αυτό που καθορίζει το τμήμα μιας μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Ένωσης, και όχι η διαδρομή που πραγματοποιεί κάθε επιβάτης.

Δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, το εδαφικό πεδίο εφαρμογής του τεκμηρίου βασίζεται άμεσα στον ορισμό αυτό, η αναφορά στη «χώρα αναχώρησης» θα πρέπει να

νοείται κατά τον ίδιο τρόπο με τον «τόπο αναχώρησης» που ορίζεται στα άρθρα 37 και 57 της οδηγίας ΦΠΑ. Δεν υπάρχουν περιθώρια για επέκταση του πεδίου εδαφικής εφαρμογής του.

Προκειμένου να γίνει κατανοητό, έστω ότι ένα κρουαζιερόπλοιο ξεκινά από την Ισπανία, κάνει στάση στην Πορτογαλία και τη Γαλλία και ολοκληρώνει το ταξίδι του στο Ηνωμένο Βασίλειο και ο φορέας εκμετάλλευσης κρουαζιέρας παρέχει τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες με τέτοιο τρόπο ώστε να απαιτείται η φυσική παρουσία του λήπτη (για παράδειγμα, μέσω ενός ειδικού δικτύου κατά παραγγελία), τότε ο πάροχος θα πρέπει να καταβάλει ισπανικό ΦΠΑ σε σχέση με τις υπηρεσίες αυτές.

Η εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 24α παράγραφος 2 δεν επεκτείνεται στην περίπτωση κατά την οποία η παροχή πραγματοποιείται εκτός του τμήματος της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της ΕΕ (περιλαμβανομένων επίσης των διεθνών μετακινήσεων), δεδομένου ότι αυτό θα αντέβαινε στη λογική που ισχύει σήμερα για τις παροχές επί μεταφορικών μέσων εν γένει (όπως περιλαμβάνονται στα άρθρα 37 και 57 της οδηγίας ΦΠΑ). Με άλλα λόγια, το τεκμήριο που περιλαμβάνεται στην παράγραφο 2 δεν μπορεί να εφαρμόζεται σε παροχές επί μεταφορικών μέσων όταν λαμβάνουν χώρα εκτός του τμήματος της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της ΕΕ.

Ως εκ τούτου, οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται πάνω σε πλοία, αεροσκάφη ή τρένα **εκτός του τμήματος της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας** (κατά την έννοια που εξηγήθηκε ανωτέρω) καλύπτονται από το άρθρο 24α παράγραφος 1 ή, εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω τεκμηρίου, από ένα από τα άλλα τεκμήρια που προβλέπονται στο άρθρο 24β (στην πράξη, τυγχάνει εφαρμογής είτε το ειδικό τεκμήριο με βάση τη χρήση της κάρτας SIM είτε το γενικό τεκμήριο).

Συνεπώς, εάν ένα κρουαζιερόπλοιο ξεκινά από την Ισπανία, κάνει στάση στο Μαρόκο και την Τυνησία και ολοκληρώνει το δρομολόγιό του στην Ιταλία, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 24α παράγραφος 2, επειδή το δρομολόγιο δεν θα πραγματοποιηθεί εντός του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας.

Σε μια τέτοια περίπτωση, εάν οι υπηρεσίες (π.χ. υπηρεσίες περιαγωγής) που παρέχονται επί του πλοίου απαιτούν τη φυσική παρουσία του λήπτη, θα πρέπει να γίνει χρήση του άρθρου 24α παράγραφος 1, πράγμα που σημαίνει ότι η γεωγραφική θέση του πλοίου κατά τη στιγμή που παρέχεται η υπηρεσία θα είναι αποφασιστικής σημασίας. Στην πράξη, στο παράδειγμα που το κρουαζιερόπλοιο ξεκινά από την Ισπανία, κάνει στάση στο Μαρόκο και την Τυνησία και ολοκληρώνει το δρομολόγιό του στην Ιταλία, αυτό σημαίνει ότι στα ισπανικά χωρικά ύδατα θα εφαρμόζεται ο ισπανικός ΦΠΑ· στα ιταλικά χωρικά ύδατα, θα εφαρμόζεται ο ιταλικός ΦΠΑ· εκτός των χωρικών υδάτων της ΕΕ δεν θα εφαρμόζεται κανένας ΦΠΑ της ΕΕ.

Ωστόσο, όταν ένας λήπτης αγοράζει τις υπηρεσίες αυτού του είδους από τον συνήθη φορέα εκμετάλλευσης με τον οποίο συναλλάσσεται ως τμήμα του συνολικού πακέτου των υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας, πρέπει να είναι σαφές ότι οι υπηρεσίες αυτές καλύπτονται αποκλειστικά από το άρθρο 24β στοιχείο β), ενώ ο κωδικός χώρας της κάρτας SIM του λήπτη είναι αποφασιστικής σημασίας.

7.4.2. Τεκμήρια που εφαρμόζονται αποκλειστικά σε παροχές από επιχειρήσεις προς καταναλωτές

Το άρθρο 24β προβλέπει ένα μαχητό τεκμήριο για ορισμένες παροχές που καλύπτονται από το άρθρο 58 της οδηγίας ΦΠΑ. Τα τεκμήρια εφαρμόζονται αποκλειστικά σε παροχές από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C).

Τα τεκμήρια αυτά έχουν περιορισμένο πεδίο εφαρμογής και, κατά συνέπεια, δεν καλύπτουν τις παροχές μεταξύ επιχειρήσεων (B2B), περιλαμβανομένων των περιπτώσεων μεικτής χρήσης, για τις οποίες, αντ' αυτού, ισχύει το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ.

Η δυνατότητα εφαρμογής κάθε τεκμηρίου πρέπει να αξιολογείται από τον πάροχο βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών (δηλαδή κάθε πληροφορία που διαθέτει ή θα έπρεπε να διαθέτει ο πάροχος). Ως εκ τούτου, είναι δυνατόν ορισμένες υπηρεσίες να μην καλύπτονται από τα ειδικά αυτά τεκμήρια, λόγω της έλλειψης διαθέσιμων πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο παροχής τους στον λήπτη. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να αφορά ορισμένες υπηρεσίες «over the top»¹⁴ χωρίς να αποκλείεται το ενδεχόμενο να άπτεται και άλλων υπηρεσιών.

7.4.2.1. Ψηφιακές παροχές μέσω σταθερής γραμμής

Το άρθρο 24β στοιχείο α) πραγματεύεται τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπηρεσίες παρέχονται στον λήπτη (μη υποκείμενο στον φόρο) μέσω σταθερής γραμμής που συνδέεται με κτίριο. Δεδομένου ότι αυτός είναι ο συνήθης τόπος χρησιμοποίησης της υπηρεσίας, τεκμαίρεται ότι αυτός είναι και ο τόπος του λήπτη.

Το πεδίο εφαρμογής του τεκμηρίου αυτού δεν περιορίζεται αλλά καλύπτει οποιαδήποτε παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών που πραγματοποιείται μέσω σταθερής γραμμής. Η εφαρμογή του τεκμηρίου προϋποθέτει ότι η παροχή πρέπει να πραγματοποιείται σε μη υποκείμενο στον φόρο μέσω της σταθερής γραμμής του. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ της σταθερής γραμμής και του οικείου λήπτη, ο οποίος να υποδεικνύει ότι ο τόπος του λήπτη ταυτίζεται με τον τόπο εγκατάστασης της σταθερής γραμμής. Αυτό ισχύει μεν για μια σταθερή γραμμή που προορίζεται για οικιακή (είτε η εγκατάσταση γίνεται για τον ιδιοκτήτη του κτιρίου είτε για έναν μισθωτή) ή παρεμφερή χρήση (όταν η εγκατάσταση γίνεται σε κτίριο που χρησιμοποιείται από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τις δραστηριότητές του), όχι όμως και στην περίπτωση κατά την οποία ο τόπος εγκατάστασης της σταθερής γραμμής είναι αυτός που χρησιμοποιείται ως τόπος λειτουργίας μιας επιχείρησης.

Αυτό σημαίνει ότι όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε λήπτη μέσω σταθερής γραμμής, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι πράγματι εγκατεστημένος στον τόπο εγκατάστασης της σταθερής γραμμής και ο πάροχος μπορεί να στηρίζεται στο τεκμήριο αυτό (ανεξάρτητα από το αν η σταθερή γραμμή ανήκει στον εν λόγω πάροχο ή σε τρίτο), εκτός αν μπορεί να καταρρίψει το εν λόγω τεκμήριο με τη χρήση τριών αποδεικτικών στοιχείων. Εάν, παραδείγματος χάρι, οι υπηρεσίες παρέχονται σε σταθερή γραμμή, η οποία είναι εγκατεστημένη σε εξοχική οικία, αλλά ο πάροχος διαθέτει τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι ο λήπτης του είναι εγκατεστημένος ή διαμένει αλλού (π.χ. διεύθυνση τιμολόγησης, τραπεζικά στοιχεία και άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες από όπου να προκύπτει άλλο κράτος μέλος από εκείνο της σταθερής γραμμής), τότε ο πάροχος θα μπορούσε να αμφισβητήσει το τεκμήριο. Όταν ο

¹⁴ Για τον ορισμό των υπηρεσιών «over the top» ανατρέξτε στο [σημείο 1.6](#).

πάροχος αμφισβητεί το τεκμήριο, θα θεωρείται ότι η υπηρεσία παρέχεται στον τόπο που υποδεικνύουν τα τρία αυτά αποδεικτικά στοιχεία.

Σε περίπτωση που, σε μια δεδομένη τοποθεσία, για την παροχή των υπηρεσιών χρησιμοποιείται και αποκωδικοποιητής ή κάρτα λήψης προγραμμάτων, πέραν της σταθερής γραμμής, τότε υπερισχύει το τεκμήριο που έχει ως βάση τη σταθερή γραμμή.

7.4.2.2. Ψηφιακές παροχές μέσω κινητών δικτύων

Το άρθρο 24β στοιχείο β) καλύπτει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο λήπτης (μη υποκείμενος στον φόρο) χρησιμοποιεί κάρτα SIM για να λαμβάνει τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες (ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για προπληρωμένες μονάδες ή υπηρεσίες με έκδοση λογαριασμού).

Μια κάρτα SIM χρησιμοποιείται ως επί το πλείστον στη χώρα που υποδεικνύεται από τον κωδικό χώρας κινητής τηλεφωνίας που αντιστοιχεί στην κάρτα και, ως εκ τούτου, η χώρα έκδοσης της κάρτας SIM είναι ένα στοιχείο καθοριστικής σημασίας για να διαπιστωθεί ο τόπος του λήπτη, με σκοπό να προσδιοριστεί ο τόπος της παροχής. Το τεκμήριο είναι ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη χώρα έκδοσης της κάρτας SIM.

Το τεκμήριο αυτό είναι ιδιαίτερα χρήσιμο στην περίπτωση των προπληρωμένων μονάδων σε κάρτα SIM, διότι οι μονάδες αυτές μπορούν να χρησιμοποιούνται όχι μόνο για τηλεφωνικές κλήσεις ή για πρόσβαση στο διαδίκτυο αλλά και για πολλές άλλες λειτουργίες¹⁵ και ο πάροχος των πιστωτικών μονάδων δεν μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πώς σκοπεύει ο λήπτης να χρησιμοποιήσει τις μονάδες του.

Και στις δύο περιπτώσεις (προπληρωμένες μονάδες και υπηρεσίες με έκδοση λογαριασμού) ο πάροχος θα είναι σε θέση να αμφισβητήσει το τεκμήριο εάν διαθέτει τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος αλλού.

7.4.2.3. Ψηφιακές παροχές με τη χρήση αποκωδικοποιητή

Το άρθρο 24β στοιχείο γ) ορίζει ότι, όταν για τη λήψη υπηρεσιών απαιτείται η χρήση αποκωδικοποιητή ή παρεμφερούς συσκευής ή κάρτας λήψης προγραμμάτων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης (μη υποκείμενος στον φόρο) είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο όπου βρίσκεται η συσκευή ή στον τόπο στον οποίον αποστέλλεται η κάρτα λήψης προγραμμάτων με σκοπό να χρησιμοποιηθεί εκεί. Το τεκμήριο δεν ισχύει στην περίπτωση που η συσκευή πωλείται και ο πάροχος δεν γνωρίζει ούτε είναι σε θέση να γνωρίζει τον τόπο στον οποίο θα εγκατασταθεί ή όταν πωλείται η κάρτα λήψης προγραμμάτων αλλά δεν αποστέλλεται στον λήπτη. Εάν, σε μια δεδομένη τοποθεσία, για την παροχή των υπηρεσιών χρειάζεται να χρησιμοποιείται η σταθερή γραμμή σε συνδυασμό με μια συσκευή ή κάρτα λήψης προγραμμάτων, τότε εφαρμόζεται το τεκμήριο του άρθρου 24β στοιχείο α).

¹⁵ Το τεκμήριο του κωδικού χώρας της κάρτας SIM τυγχάνει εφαρμογής μόνο για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης για παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών και όχι για άλλες παροχές για την πληρωμή των οποίων μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι προπληρωμένες μονάδες.

7.4.2.4. Άλλες ψηφιακές παροχές

Κάθε παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών που δεν καλύπτεται από ειδικό τεκμήριο (το οποίο να προβλέπεται στο άρθρο 24α ή στο άρθρο 24β στοιχεία α), β) ή γ)), καλύπτεται από το άρθρο 24β στοιχείο δ). Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ως τόπος του λήπτη τεκμαίρεται ο τόπος που προσδιορίζεται από τον πάροχο με τη χρήση δύο μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων.

Το γενικό αυτό τεκμήριο θα εφαρμόζεται μόνον εάν δεν είναι δυνατή η εφαρμογή ενός ειδικού τεκμηρίου. Ως εκ τούτου, εάν ο πάροχος δεν έχει συλλέξει ούτε ήταν σε θέση να συλλέξει (υπό κανονικές εμπορικές συνθήκες) πληροφορίες ή αποδεικτικά στοιχεία που θα οδηγούσαν στην εφαρμογή ειδικού τεκμηρίου, θα πρέπει να προχωρήσει στην εφαρμογή του γενικού τεκμηρίου. Επομένως, εάν, παραδείγματος χάρη, μια υπηρεσία μπορεί να παρασχεθεί μέσω τουλάχιστον δύο διαφορετικών διαύλων (μέσω σταθερής γραμμής ή δικτύου κινητής τηλεφωνίας) και ο πάροχος δεν μπορεί να γνωρίζει ούτε θα όφειλε να γνωρίζει ποια ήταν η διάυλος που χρησιμοποίησε πράγματι ο λήπτης για τη λήψη της υπηρεσίας, θα πρέπει να επιλέξει το γενικό τεκμήριο.

Το γενικό αυτό τεκμήριο συνδέεται άμεσα με το άρθρο 24στ και παρέχει μεγαλύτερη βεβαιότητα στον πάροχο, όταν αυτός καλείται να προσδιορίσει τον τόπο φορολόγησης. Εναπόκειται στον πάροχο να επιλέξει τα δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που θα χρησιμοποιήσει ως τα πλέον αξιόπιστα για τον καθορισμό του τόπου στον οποίον ανήκει ο λήπτης (βλέπε επίσης [κεφάλαιο 9](#)). Διασφαλίζεται έτσι η ισορροπία μεταξύ της απαίτησης περί μη δυσανάλογου βάρους απόδειξης και της ανάγκης να αποφεύγεται τυχόν παραποίηση και κατάχρηση. Η στάθμιση των στοιχείων αυτών μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με το εκάστοτε ενδιαφερόμενο μέρος. Είναι σημαντικό να διατηρείται ένα επίπεδο ευκολίας και πρακτικότητας ώστε να συμμορφώνονται οι επιχειρήσεις. Από την άλλη πλευρά, είναι επίσης σημαντικό τα κράτη μέλη να διαθέτουν επαρκείς εγγυήσεις ότι οι υπηρεσίες φορολογούνται στον σωστό τόπο.

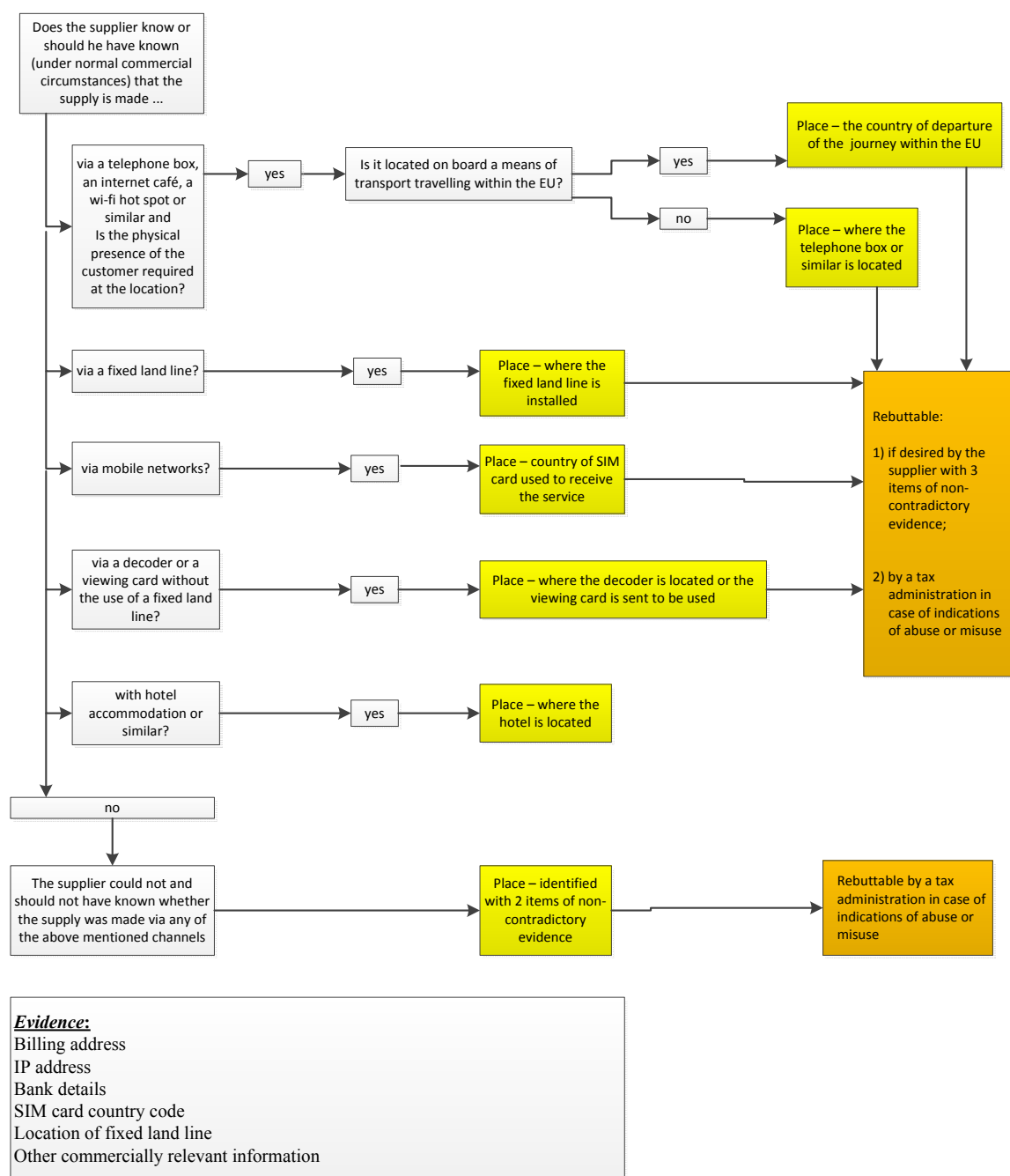
Ακόμη και αν, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι ενδεχομένως δύσκολο για τον πάροχο να συγκεντρώσει περισσότερα από ένα αποδεικτικά στοιχεία, θα πρέπει να τονιστεί ότι οποιαδήποτε σχετική εμπορική πληροφορία μπορεί να χρησιμεύσει ως αποδεικτικό στοιχείο, ώστε να δίδεται στον πάροχο επαρκής ευελιξία για τον ορθό προσδιορισμό του τόπου του λήπτη. Η φορολογική αρχή θα είναι σε θέση να αμφισβητήσει την εκτίμηση του παρόχου μόνο στην περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης εκ μέρους του (βλέπε επίσης [κεφάλαιο 8](#)).

Το τεκμήριο αυτό, λειτουργώντας ως γενικευμένο τεκμήριο, μπορεί να «αντέξει στον χρόνο», εξασφαλίζοντας ότι θα μπορούν να λαμβάνονται υπόψη και νέες υπηρεσίες και αναδυόμενες τεχνολογίες.

7.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τις εν λόγω διατάξεις

7.5.1. Ποια είναι η αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφόρων τεκμηρίων; – διάγραμμα

Η αλληλεπίδραση απεικονίζεται στο ακόλουθο διάγραμμα λήψης αποφάσεων, το οποίο παρουσιάζει τα τεκμήρια για κάθε τύπο παροχής:



7.5.2. Τι νοείται ως ζώνη ασύρματης πρόσβασης:

Βλέπε γλωσσάριο [σημείο 1.6](#).

7.5.3. Καλύπτονται οι προπληρωμένες υπηρεσίες από το τεκμήριο για τις παροχές σε φυσική τοποθεσία;

Όχι, δεδομένου ότι για την παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν απαιτείται κατά κανόνα η φυσική παρουσία του λήπτη. Επομένως, όταν, για παράδειγμα, η πρόσβαση σε ζώνη ασύρματης πρόσβασης δεν περιορίζεται σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία, η περίπτωση αυτή δεν καλύπτεται από το άρθρο 24 στοιχείο α).

7.5.4. Ποιο τεκμήριο υπερισχύει σε περίπτωση ενδεχόμενης σύγκρουσης τεκμηρίων;

Ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις σύγκρουσης μεταξύ των διαφόρων τεκμηρίων που ορίζονται στα άρθρα 24α και 24β. Δεδομένου ότι κάθε τεκμήριο αναφέρεται σε τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, θα μπορούσε ενδεχομένως να προκύψει σύγχυση ως προς το ποιο από τα τεκμήρια πρέπει να εφαρμοστεί.

Προτού δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν υπάρχει σύγκρουση τεκμηρίων και, σε περίπτωση που υπάρχει, ποιο είναι το τεκμήριο που θα πρέπει να υπερισχύσει, θα πρέπει πρώτα να διενεργηθεί μια αξιολόγηση της παροχής βάσει των πραγματικών δεδομένων. Στο πλαίσιο αυτό, ο πάροχος υποχρεούται να χρησιμοποιεί όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες. Η υποχρέωση αυτή επεκτείνεται και στις πληροφορίες που θα όφειλε να γνωρίζει (βλέπε επίσης [κεφάλαιο 9](#)).

Πρόβλημα προκύπτει μόνο σε περίπτωση που η ίδια παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών πληροί τις προϋποθέσεις που καλύπτονται από δύο διαφορετικά τεκμήρια.

Για τις παροχές που πραγματοποιούνται μέσω σταθερής γραμμής (οι οποίες διέπονται από το άρθρο 24β στοιχείο α)), αλλά απαιτούν επίσης τη χρήση αποκωδικοποιητή (περίπτωση που καλύπτεται από το άρθρο 24β στοιχείο γ)), ο εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ ορίζει σαφώς ότι υπερισχύει το τεκμήριο που αφορά τη σταθερή γραμμή.

Επιπλέον, όταν υπάρχει αμφιβολία σχετικά με το αν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά τεκμήρια (που περιλαμβάνονται στα άρθρα 24α και 24β στοιχεία α) έως γ)) ή το γενικό τεκμήριο (άρθρο 24β στοιχείο δ)), υπερισχύει πάντα το ειδικό.

Για παράδειγμα, ένας τελικός καταναλωτής μπορεί να αγοράσει μια εφαρμογή σε ένα κατάστημα εφαρμογών μέσω του λογαριασμού του κινητού τηλεφώνου του (χρεώνεται ο λογαριασμός του κινητού τηλεφώνου ή αφαιρούνται μονάδες) και το κατάστημα εφαρμογών επιβάλλει ΦΠΑ για την υπηρεσία του. Σε μια τέτοια περίπτωση, μπορεί το κατάστημα εφαρμογών να χρησιμοποιήσει το ειδικό τεκμήριο του άρθρου 24β στοιχείο β) ή πρέπει να χρησιμοποιήσει το γενικό τεκμήριο του άρθρου 24β στοιχείο δ); Το κατάστημα εφαρμογών θα πρέπει να εφαρμόσει ένα ειδικό τεκμήριο εάν διαθέτει ή θα έπρεπε να διαθέτει (υπό συνήθεις εμπορικές συνθήκες) τα στοιχεία σχετικά με την κάρτα SIM (στην πράξη, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι ο φορέας εκμετάλλευσης τηλεπικοινωνιών θα έπρεπε να διαβιβάσει τις πληροφορίες αυτές) και γνωρίζει ή όφειλε να γνωρίζει ότι η εφαρμογή παρέχεται μέσω δικτύων κινητής τηλεφωνίας. Διαφορετικά, το κατάστημα εφαρμογών θα είναι υποχρεωμένο να συγκεντρώσει δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία, όπως απαιτείται από το άρθρο 24β στοιχείο δ).

Εν κατακλείδι, εάν ο πάροχος δεν έχει και δεν θα μπορούσε να έχει συλλέξει τις πληροφορίες που θα πληρούσαν τις προϋποθέσεις εφαρμογής ειδικού τεκμηρίου, θα πρέπει να χρησιμοποιεί το γενικό τεκμήριο (βλέπε επίσης [κεφάλαιο 9](#)).

7.5.5. Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται φορολογικά οι παροχές μέσω κάρτας SIM όταν ο κωδικός χώρας κινητής τηλεφωνίας καλύπτει επίσης εδάφη που εξαιρούνται από την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ;

Η φορολόγηση πραγματοποιείται, σύμφωνα με το τεκμήριο που προβλέπεται στο άρθρο 24β στοιχείο β), με βάση τον κωδικό χώρας της κάρτας SIM. Για ορισμένα εδάφη που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, υπάρχουν χωριστοί κωδικοί, ενώ για

άλλα εδάφη δεν υπάρχουν. Στη δεύτερη περίπτωση, το τεκμήριο ενδέχεται να προβλέπει ότι οι μονάδες που χρησιμοποιούνται σε αυτά τα εδάφη υπόκεινται στο σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ.

Είναι δύσκολο να βρεθεί ένας τρόπος αποφυγής αυτού του προβλήματος με την εφαρμογή του τεκμηρίου, δεδομένου ότι κατά τη στιγμή πώλησης των μονάδων, δεν υπάρχει βέβαιη γνώση σχετικά με τον ακριβή τόπο στον οποίο θα χρησιμοποιηθούν οι μονάδες αυτές (παραδείγματος χάρη: στην ηπειρωτική Ισπανία ή στις Καναρίους Νήσους).

Το τεκμήριο είναι δυνατόν να αμφισβητηθεί εάν ο πάροχος διαθέτει τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι ο λήπτης είναι πράγματι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της ΕΕ. Ωστόσο, αυτό υπόκειται στην τυχόν χρήση του κανόνα περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης που προβλέπεται στο άρθρο 59α της οδηγίας ΦΠΑ.

7.5.6. Πώς πρέπει να γίνεται κατανοητή η αναφορά σε «σταθερή γραμμή»:

Ο όρος «σταθερή γραμμή» δεν πρέπει να ερμηνεύεται με τη στενή έννοια, προκειμένου να καλύπτει αναπτυσσόμενες νέες τεχνολογίες.

Βλέπε γλωσσάριο [σημείο 1.6](#).

8. ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 24Α)

8.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

- [Άρθρο 24δ](#) (υποτήμα 3β)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

8.2. Υπόβαθρο

Για να διευκρινιστεί η φορολογική μεταχείριση των παροχών B2C τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών (από την 1η Ιανουαρίου 2015), έχουν θεσπισθεί τεκμήρια όσον αφορά τον τόπο του λήπτη. Τα τεκμήρια αυτά περιλαμβάνονται στα άρθρα 24α και 24β που παρατίθενται στο υποτήμα 3α.

8.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Όλα τα τεκμήρια που περιλαμβάνονται στο υποτήμα 3α είναι μαχητά. Τα περισσότερα τεκμήρια έχουν θεσπισθεί με στόχο να προσφέρουν καθοδήγηση στους παρόχους όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο τόπος του λήπτη είτε είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί είτε δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα.

Αυτό δεν αλλάζει τον βασικό κανόνα σύμφωνα με τον οποίο οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στον τόπο όπου ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του. Επομένως, όταν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες που καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό της πραγματικής τοποθεσίας του λήπτη, εξακολουθεί να υπάρχει η δυνατότητα αμφισβήτησης ενός τεκμηρίου.

Στο πλαίσιο αυτό, χρειάζονται διευκρινίσεις όσον αφορά το τι απαιτείται προκειμένου να αμφισβητηθεί ένα τεκμήριο και ποιος μπορεί να το αμφισβητήσει.

8.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Το άρθρο 24δ διευκρινίζει ότι ένα τεκμήριο μπορεί να αμφισβητηθεί από τον πάροχο και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, από τη φορολογική αρχή. Δεν είναι δυνατή η αμφισβήτηση τεκμηρίου από τον λήπτη: ο προσδιορισμός του πραγματικού τόπου φορολόγησης είναι ευθύνη του παρόχου, ο οποίος είναι ο υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει επίσης την έκταση των αποδεικτικών στοιχείων που απαιτούνται για την αμφισβήτηση ενός τεκμηρίου.

8.4.1. Αμφισβήτηση από τον πάροχο

Όταν για την εφαρμογή ενός τεκμηρίου δεν προϋποτίθεται η εκ μέρους του παρόχου συλλογή αποδεικτικών στοιχείων από τον λήπτη, είναι δυνατή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου βάσει τριών μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων. Η περίπτωση αυτή αφορά τα τεκμήρια του άρθρου 24α και του άρθρου 24β στοιχεία α), β) και γ). Πρόκειται για ειδικά τεκμήρια.

Όταν, στην περίπτωση οποιουδήποτε από αυτά τα τεκμήρια, ένας πάροχος έχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο τόπο, μπορεί να αμφισβητήσει το τεκμήριο.

Ο πάροχος δεν υποχρεούται να αμφισβητήσει ένα τεκμήριο. Ακόμη και αν υπάρχουν ενδεχομένως αποδεικτικά στοιχεία περί του αντιθέτου, ο πάροχος μπορεί, για τον προσδιορισμό του τόπου του λήπτη, να αποφασίσει να στηριχθεί στο τεκμήριο και να αγνοήσει τα αποδεικτικά στοιχεία περί του αντιθέτου.

Για τις παροχές που δεν καλύπτονται από κανένα από τα ειδικά τεκμήρια, απαιτούνται αποδεικτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του πραγματικού τόπου του λήπτη. Η περίπτωση αυτή ρυθμίζεται από το γενικό τεκμήριο στο στοιχείο δ) του άρθρου 24β.

Εάν δεν εφαρμόζονται ούτε το άρθρο 24α ούτε το άρθρο 24β στοιχεία α) έως γ), τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο που προσδιορίζεται από τον πάροχο με βάση δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που έχει ο ίδιος συλλέξει. Δεδομένου ότι το άρθρο 24β στοιχείο δ) ορίζει σε δύο τον αριθμό των αποδεικτικών στοιχείων, το γενικό τεκμήριο παρέχει ήδη τη δυνατότητα προσαρμογής, σε περίπτωση που είναι διαθέσιμα περισσότερα από δύο αποδεικτικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, η αμφισβήτηση που προβλέπεται στο άρθρο 24δ άπτεται μόνο της περίπτωσης των ειδικών τεκμηρίων.

8.4.2. Αμφισβήτηση από φορολογική αρχή

Έχουν θεσπιστεί τεκμήρια προκειμένου να διευκρινιστεί η φορολογική μεταχείριση των παροχών υπηρεσιών από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C), οι οποίες φορολογούνται στον τόπο στον οποίο ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του. Είναι σημαντικό για τον πάροχο να γνωρίζει ότι μπορεί να βασιστεί σε ένα τεκμήριο.

Για να εξασφαλιστεί ασφάλεια δικαίου, το περιθώριο αμφισβήτησης ενός τεκμηρίου από μια φορολογική αρχή περιορίζεται σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις **αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από τον πάροχο**. Μεταξύ αυτών θα μπορούσε να περιλαμβάνεται η περίπτωση κατά την οποία ένας πάροχος υιοθετεί μια πρακτική βάσει της οποίας προσδιορίζεται εσφαλμένα ο τόπος της παροχής σε σχέση με μια μη αμελητέα μερίδα ληπτών, ακόμη και αν ο εσφαλμένος αυτός προσδιορισμός δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη την παροχή σαφούς φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ του παρόχου ή των ληπτών. Ωστόσο, η πρακτική αυτή συνιστά απλώς ένδειξη εσκεμμένων ενεργειών ή αμέλειας εκ μέρους του παρόχου και, ως εκ τούτου, δεν καλύπτει γνήσια λάθη.

Παραδείγματος χάρη, θα μπορούσε να εκληφθεί ως αθέμιτη χρήση ή κατάχρηση εάν ένας φορέας εκμετάλλευσης εικονικού δικτύου κινητής τηλεφωνίας¹⁶, εγκατεστημένος στο κράτος μέλος Α με χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ, διέθετε υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας σε λήπτες του κράτους μέλους Β με υψηλό συντελεστή ΦΠΑ, εκδίδοντας και πωλώντας στους συγκεκριμένους λήπτες κάρτες SIM με τον κωδικό χώρας του κράτους μέλους Α.

Μια φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει οποιοδήποτε από τα τεκμήρια, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από τον πάροχο υπηρεσιών. Σε αυτά

¹⁶ Ως φορέας εκμετάλλευσης εικονικού δικτύου κινητής τηλεφωνίας νοείται πάροχος υπηρεσιών ασύρματων επικοινωνιών που δεν έχει στην κυριότητά του την υποδομή ασύρματου δικτύου μέσω της οποίας παρέχει τις υπηρεσίες του στους λήπτες.

περιλαμβάνεται το γενικό τεκμήριο που προσφέρει στον πάροχο τη δυνατότητα να προσδιορίζει τον τόπο του λήπτη με βάση δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία. Εάν τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία είναι παραποιημένα, η φορολογική αρχή μπορεί να αποφασίσει να αμφισβητήσει το τεκμήριο.

Δεν γίνεται ειδική μνεία των αποδεικτικών στοιχείων τα οποία μπορεί να χρησιμοποιήσει η φορολογική αρχή για την αμφισβήτηση ενός τεκμηρίου. Στο άρθρο 24στ περιλαμβάνεται ένας κατάλογος αποδεικτικών στοιχείων, αλλά δεδομένου ότι το τεκμήριο μπορεί να αμφισβητηθεί μόνον εάν υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης, ο εν λόγω κατάλογος δεν περιορίζει τη φορολογική αρχή ως προς τα αποδεικτικά στοιχεία που μπορεί να χρησιμοποιήσει.

Η προσκόμιση και ο έλεγχος των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον πραγματικό τόπο του λήπτη θα επέβαλλαν, σε ορισμένες περιπτώσεις, δυσανάλογο βάρος ή θα μπορούσαν να θέσουν προβλήματα σχετικά με την προστασία δεδομένων. Ως εκ τούτου, η αμφισβήτηση τεκμηρίων πρέπει να περιορίζεται στο ελάχιστο. Αυτό συμβαίνει ιδίως όταν η υπηρεσία παρέχεται περιστασιακά, αφορά συνήθως μικρά ποσά και προϋποθέτει τη φυσική παρουσία του λήπτη, όπως συμβαίνει στην περίπτωση παροχών που καλύπτονται από το τεκμήριο του άρθρου 24α.

8.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

8.5.1. Όταν ένα τεκμήριο τυγχάνει εφαρμογής, οφείλει ο πάροχος να αναζητήσει περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία;

Τα άρθρα 24α και 24β προβλέπουν τεκμήρια που εφαρμόζονται σχετικά με τον τόπο του λήπτη. Ο πάροχος μπορεί να στηριχθεί στο σχετικό τεκμήριο προκειμένου να προσδιορίσει τον τόπο του λήπτη (υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι απαιτήσεις για την εφαρμογή του εν λόγω τεκμηρίου), εκτός εάν επιλέξει να αμφισβητήσει το τεκμήριο σύμφωνα με το άρθρο 24δ.

Ο πάροχος δεν υποχρεούται να αναζητήσει άλλα αποδεικτικά στοιχεία ή να προβεί σε εξέταση των αποδεικτικών στοιχείων που ήδη διαθέτει, έχει όμως την ευχέρεια να το κάνει. Μόνο σε περίπτωση που αποφασίσει να αμφισβητήσει το τεκμήριο, υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 24δ, να χρησιμοποιήσει τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση (είτε πρόκειται για χρήση του τεκμηρίου είτε για αμφισβήτησή του από τον πάροχο), η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει την εκτίμηση του παρόχου μόνον εάν υπάρχουν ενδείξεις για εκ μέρους του αθέμιτη χρήση ή κατάχρηση.

8.5.2. Είναι πάντοτε δυνατή η αμφισβήτηση των τεκμηρίων;

Κατά κανόνα, όλα τα τεκμήρια του υποτιμήματος 3α μπορούν να αμφισβητηθούν, σύμφωνα με το άρθρο 24δ.

Ωστόσο, η αμφισβήτηση των τεκμηρίων υπόκειται σε περιορισμούς. Αυτό ισχύει ιδίως όταν εφαρμόζεται το άρθρο 24α.

Το άρθρο 24α προβλέπει ότι, όταν οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται σε ορισμένες φυσικές τοποθεσίες όπου είναι εξαιρετικά δύσκολο για τον πάροχο να γνωρίζει ποιος είναι ο λήπτης ή να εξακριβώσει τον πραγματικό τόπο του λήπτη, ως τόπος του λήπτη θεωρείται η εν λόγω τοποθεσία.

Το άρθρο 24α θα πρέπει να διαβάζεται σε συνδυασμό με την αιτιολογική σκέψη 10 του κανονισμού 1042/2013, σύμφωνα με την οποία, μια τέτοια κατάσταση θα επέβαλλε δυσανάλογο βάρος ή θα μπορούσε να θέσει προβλήματα σχετικά με την προστασία δεδομένων εάν η υπηρεσία παρέχεται περιστασιακά, αφορά συνήθως μικρά ποσά και προϋποθέτει τη φυσική παρουσία του λήπτη.

Σε πολλές από τις περιπτώσεις που καλύπτονται από το άρθρο 24α, κάθε παροχή που πραγματοποιείται στις τοποθεσίες αυτές θα έχει στην πράξη περιστασιακό χαρακτήρα και θα αφορά πολύ μικρά ποσά. Ως εκ τούτου, συμφωνήθηκε ότι συνήθως στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εφαρμόζεται ένας κανόνας «de minimis»¹⁷. Κατ' αυτόν τον τρόπο θα διασφαλίζεται ότι δεν επιβάλλεται δυσανάλογη επιβάρυνση στις επιχειρήσεις, οι οποίες θα όφειλαν ειδάλλως να εξακριβώνουν κατά πόσον υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για να αμφισβητήσουν το τεκμήριο για κάθε επιμέρους υπηρεσία που παρέχεται στις τοποθεσίες αυτές.

8.5.3. Είναι δυνατή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου του άρθρου 24α, όταν η παροχή πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο;

Οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο. Ωστόσο, εάν ο πάροχος παρέχει τις υπηρεσίες αυτές στον τόπο του παρόχου και όταν για τη λήψη των υπηρεσιών αυτών απαιτείται η φυσική παρουσία του υποκείμενου στον φόρο, εφαρμόζεται το τεκμήριο του άρθρου 24α και ο πάροχος θα πρέπει να μπορεί να στηριχθεί σε αυτό.

Για την αμφισβήτηση του συγκεκριμένου τεκμηρίου, η διάταξη αυτή πρέπει να διαβάζεται σε συνδυασμό με το άρθρο 24δ παράγραφος 1.

Το άρθρο 24δ παράγραφος 1 αναφέρεται στο άρθρο 58 της οδηγίας ΦΠΑ μόνο προκειμένου να απαριθμήσει τους τρεις τύπους των υπηρεσιών που καλύπτονται, ήτοι τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Η αναφορά αυτή δεν περιορίζει την εφαρμογή του άρθρου μόνο σε μη υποκείμενους στον φόρο (τελικούς καταναλωτές) και, ως εκ τούτου, καλύπτει επίσης τους υποκείμενους στον φόρο σε ό,τι αφορά το άρθρο 24α.

Κατά συνέπεια, το τεκμήριο θα μπορούσε να αμφισβητηθεί εάν ο λήπτης προσκομίσει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αποδέχεται ο πάροχος, μολονότι το περιθώριο μιας τέτοιας αμφισβήτησης θα είναι περιορισμένο, δεδομένου ότι το τεκμήριο αυτό πρέπει να λογίζεται ως κανόνας «de minimis» (βλ. επίσης [σημείο 8.5.2](#)).

8.5.4. Είναι δυνατή η αμφισβήτηση του τεκμηρίου του άρθρου 24α, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει τον κανόνα περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης του άρθρου 59α της οδηγίας ΦΠΑ;

Ο κανόνας περί πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης (του άρθρου 59α της οδηγίας ΦΠΑ) παρεκκλίνει από τους γενικούς κανόνες σύμφωνα με τους οποίους ο τόπος παροχής των υπηρεσιών θα πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 44, 45, 56, 58 και 59 της οδηγίας ΦΠΑ (για το άρθρο 58 θα ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2015).

¹⁷ Ο όρος «de minimis» χρησιμοποιείται γενικά για να περιγράψει κάτι που είναι πολύ μικρό ή ασήμαντο για να ληφθεί υπόψη. Ο όρος προέρχεται από τη λατινική φράση «de minimis non curat lex», που σημαίνει ότι ο νόμος δεν ασχολείται με θέματα ήσσονος σημασίας.

Το άρθρο 59α της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι, για την αποφυγή διπλής φορολογίας, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίσουν να μεταθέσουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι ο τόπος παροχής μίας ή και όλων αυτών των υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο έδαφός τους, βρίσκεται εκτός της ΕΕ, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται εκτός της ΕΕ και αντιστρόφως.

Το τεκμήριο του άρθρου 24α επιτρέπει στον πάροχο να υποθέσει ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στην τοποθεσία στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες και στην οποία ο λήπτης είναι παρών αυτοπροσώπως, διότι για τη λήψη των εν λόγω υπηρεσιών απαιτείται η φυσική παρουσία του.

Δεδομένου ότι είναι απαραίτητη η φυσική παρουσία του λήπτη στην τοποθεσία προκειμένου να λάβει τις υπηρεσίες, πρέπει επίσης να τεκμαίρεται ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται πράγματι και αποτελούν αντικείμενο εκμετάλλευσης στον εν λόγω τόπο. Οι υπηρεσίες των οποίων η χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση λαμβάνουν χώρα σε άλλον τόπο είναι πιθανό να είναι οι παρεπόμενες υπηρεσίες που παρέχονται από πάροχο υπηρεσιών διαφορετικό από εκείνον που παρέχει την υπηρεσία στη φυσική τοποθεσία. Οι παρεπόμενες αυτές υπηρεσίες (παραδείγματος χάρι οι τηλεφορτώσεις που πραγματοποιούνται στο διαδίκτυο) οι οποίες αναφέρονται ως υπηρεσίες «over the top» (βλέπε γλωσσάριο στο [σημείο 1.6](#)) δεν καλύπτονται από το τεκμήριο.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι βασική παραδοχή είναι η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών στον τόπο παροχής τους, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το τεκμήριο αυτό μπορεί να αμφισβητηθεί λόγω της πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης των υπηρεσιών σε διαφορετικό τόπο, θα είναι πολύ περιορισμένες, αν υπάρχουν.

9. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 24ΣΤ)

9.1. Σχετικές διατάξεις

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

- [Άρθρο 24στ](#) (υπομύημα 3γ)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

9.2. Υπόβαθρο

Από την 1η Ιανουαρίου 2015, η παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών θα φορολογείται, σε κάθε περίπτωση, στον τόπο στον οποίο ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.

Για να διευκρινιστεί η φορολογική μεταχείριση των παροχών από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C), έχουν θεσπισθεί μαχητά τεκμήρια για τον τόπο του λήπτη.

9.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Έχουν θεσπισθεί ειδικά τεκμήρια τα οποία προσφέρουν καθοδήγηση σχετικά με τον τόπο φορολόγησης σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο τόπος του λήπτη είτε είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί είτε δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα. Κάθε ειδικό τεκμήριο μπορεί να ανατραπεί από τον πάροχο με βάση τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία.

Όταν δεν τυγχάνει εφαρμογής κανένα ειδικό τεκμήριο, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο που προσδιορίζεται ως τέτοιος από τον πάροχο με βάση δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία.

Στο πλαίσιο αυτό ήταν απαραίτητο να διευκρινιστεί το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό του τόπου του λήπτη ή την αμφισβήτηση ενός τεκμηρίου.

9.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Για τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες, το άρθρο 24στ απαριθμεί αποδεικτικά στοιχεία τα οποία θα πρέπει, ειδικότερα, να χρησιμοποιούνται από τον πάροχο για τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή τα οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ο πάροχος προκειμένου να προσδιορίσει τον πραγματικό τόπο του λήπτη.

Η διάταξη τυγχάνει εφαρμογής όταν, σύμφωνα με το άρθρο 24β στοιχείο δ), ως τόπος του λήπτη τεκμαίρεται ο τόπος που προσδιορίζεται ως τέτοιος από τον πάροχο με τη χρήση δύο μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων. Θα μπορούσε επίσης να τυγχάνει εφαρμογής όταν ο πάροχος θα ήθελε να αμφισβητήσει ένα από τα ειδικά τεκμήρια, με τη χρήση τριών μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων.

Ο κατάλογος των αποδεικτικών στοιχείων είναι ενδεικτικός: η λέξη «ειδικότερα» έχει συμπεριληφθεί για να διασφαλίσει ότι γίνεται απολύτως κατανοητό στα κράτη μέλη και τις επιχειρήσεις ότι πρόκειται για ενδεικτικό και μη εξαντλητικό κατάλογο. Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν διαφορετικά επιχειρηματικά μοντέλα και, επομένως, ενδέχεται να διαφέρουν τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγουν σε σχέση με τους πελάτες τους.

Για τον λόγο αυτό, ο κατάλογος περιλαμβάνει επίσης αναφορά σε «άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες». Παρέχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιούνται και άλλα πληροφοριακά στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται ρητώς στον κατάλογο ως αποδεικτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του τύπου του λήπτη και την αμφισβήτηση τεκμηρίων.

Δεν υπάρχει ένα συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο που να καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις ούτε θα ήταν απαραίτητως ενδεδειγμένο να χρησιμοποιούνται τα ίδια αποδεικτικά στοιχεία σε όλες τις περιπτώσεις. Συνεπώς, δεν δίνεται προτεραιότητα σε ένα συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο από αυτά που απαριθμούνται. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται επαρκής ευελιξία στις επιχειρήσεις, ούτως ώστε να είναι και πιο περιορισμένες οι αλλαγές που θα αντιμετωπίσουν στην πορεία προς το 2015.

9.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τη διάταξη

9.5.1. Τι καλύπτει η αναφορά σε «άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες»;

Ο κατάλογος των αποδεικτικών στοιχείων του άρθρου 24στ περιέχει αναφορά σε άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες. Το συγκεκριμένο στοιχείο λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις διαθέτουν πολύ διαφορετικά επιχειρηματικά μοντέλα και τους παρέχει μεγαλύτερη ευελιξία όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών στην πράξη.

Δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο τα μόνα αποδεικτικά στοιχεία που θα έχει στη διάθεσή του ο πάροχος να είναι εκείνα που αναφέρονται ως «άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες». Αυτό δεν συνεπάγεται ότι ένα μόνο αποδεικτικό στοιχείο θα αρκεί αφ' εαυτού για να προσδιοριστεί ο τύπος του λήπτη. Μάλλον σημαίνει ότι οι σχετικές εμπορικές πληροφορίες ως σύνολο (δύο χωριστών στοιχείων ή και περισσότερων) ενδέχεται να παρέχουν συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία γενικώς – όταν λαμβάνονται υπόψη συγκεντρωτικά – σε σχέση με τον λήπτη και τον τύπο του λήπτη.

Σε μια τέτοια περίπτωση η επιλογή που κάνει ο πάροχος πρέπει να λαμβάνει υπόψη την αξιοπιστία των διαθέσιμων πληροφοριών. Ο πάροχος θα πρέπει επίσης να είναι σε θέση να παραθέτει τους λόγους για τους οποίους τα στοιχεία αυτά είναι σημαντικά για αυτόν.

Θα ήταν αδύνατο να γίνει αναφορά σε όλα τα διαφορετικά στοιχεία που θα μπορούσαν να καλύπτονται από τις «σχετικές εμπορικές πληροφορίες». Όπως έχει προαναφερθεί, τα επιχειρηματικά μοντέλα είναι πολύ διαφορετικά και ενδέχεται ένα στοιχείο που θα μπορούσε να θεωρείται αξιόπιστο για μία επιχείρηση να είναι εξαιρετικά αναξιόπιστο για μια άλλη.

Μερικά από τα στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν, ανάλογα με τις συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η συγκεκριμένη επιχείρηση, να χρησιμοποιηθούν ως «σχετικές εμπορικές πληροφορίες» είναι τα εξής:

(1) Μοναδικοί μηχανισμοί πληρωμής – Όταν ένας λήπτης χρησιμοποιεί μία από τις μεθόδους πληρωμής που χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε συγκεκριμένο κράτος μέλος, παρέχει ακριβείς πληροφορίες που προσδιορίζουν το κράτος μέλος στο οποίο

πραγματοποιήθηκε η παροχή. Θα μπορούσε να εκλαμβάνεται ως ένδειξη του τύπου του λήπτη.

(2) Ιστορικό των συναλλαγών του καταναλωτή – Όταν ένας λήπτης έχει μια εδραιωμένη σχέση με μια επιχείρηση, τα αρχεία από προηγούμενες συναλλαγές θα μπορούσαν να αποτελέσουν αξιόπιστη ένδειξη για τις μελλοντικές συναλλαγές. Οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνουν το ιστορικό διεύθυνσης IP του λήπτη, τη διεύθυνση τιμολόγησης, τον τόπο κύριας κατανάλωσης κ.λπ.

(3) Σημείο πώλησης δωροκάρτας – Όταν πωλείται δωροκάρτα σε λήπτη ο οποίος είναι παρών αυτοπροσώπως σε κατάστημα λιανικής πώλησης, πιθανολογείται ότι ο λήπτης κατοικεί στην χώρα στην οποία βρίσκεται το κατάστημα.

(4) Δωροκάρτες με περιορισμό χρήσης σε μία χώρα – Όταν η χρήση δωροκάρτας είναι περιορισμένη σε μία χώρα και μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο στη χώρα έκδοσης (ο περιοριστικός αυτός όρος αναφέρεται σαφώς στην εμπρόσθια όψη της κάρτας), το κράτος μέλος στο οποίο η κάρτα είναι προορισμένη να χρησιμοποιείται θα μπορούσε να αποτελεί ένδειξη για τον πραγματικό τόπο του λήπτη με τον ίδιο περίπου τρόπο που ένα καφέ ή ξενοδοχείο που πωλεί πρόσβαση σε ασύρματο δίκτυο σε δημόσιο χώρο θεωρείται ως ο τόπος του λήπτη.

(5) Τεκμηρίωση τρίτων παρόχων υπηρεσιών πληρωμής – Σε πολλές χώρες, οι πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών επαληθεύουν τουλάχιστον ένα μέρος της διεύθυνσης τιμολόγησης μιας μεθόδου πληρωμής πριν από την έγκριση της συναλλαγής. Συνήθως τα στοιχεία αυτά δεν κοινοποιούνται στον λήπτη του παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (δηλαδή, τους πωλητές των ηλεκτρονικών υπηρεσιών) για λόγους προστασίας των δεδομένων και ασφάλειας. Ωστόσο, όταν ο πάροχος υπηρεσιών πληρωμών κοινοποιεί τις πληροφορίες στον πάροχο της ληφθείσας υπηρεσίας, οι πληροφορίες αυτές θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως «σχετικές εμπορικές πληροφορίες».

(6) Αυτοπιστοποίηση λήπτη – Όταν ο εγγεγραμμένος επιβεβαιώνει (π.χ. στο πλαίσιο της επιγραμμικής διαδικασίας παραγγελίας) τη χώρα του, τα τραπεζικά στοιχεία του (ιδίως στοιχεία σχετικά με τον τόπο όπου τηρείται ο τραπεζικός λογαριασμός του) και τα στοιχεία της πιστωτικής κάρτας, τα στοιχεία αυτά θα μπορούσαν να θεωρηθούν «σχετικές εμπορικές πληροφορίες».

9.5.2. Τι μπορεί και τι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «διεύθυνση τιμολόγησης»:

Το άρθρο 24στ αναφέρεται στη διεύθυνση τιμολόγησης που θα μπορούσε να χρησιμεύσει ως αποδεικτικό στοιχείο κατά τον προσδιορισμό του πραγματικού τόπου του λήπτη ή για την αμφισβήτηση του σχετικού τεκμηρίου. Σκοπός του είναι να βοηθήσει τον πάροχο να εντοπίσει τον τόπο στον οποίο ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.

Για τους λόγους αυτούς, μια ηλεκτρονική διεύθυνση στην οποία αποστέλλεται ένα ηλεκτρονικό τιμολόγιο, η οποία θεωρείται από πολλούς ως διεύθυνση τιμολόγησης, δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως αποδεικτικό στοιχείο. Όσον αφορά τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες, η διεύθυνση IP δεν μπορεί μεν να θεωρηθεί διεύθυνση τιμολόγησης, αναγνωρίζεται όμως ως έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τον πάροχο κατά τον προσδιορισμό του λήπτη.

Επιπλέον, μια ταχυδρομική διεύθυνση (ταχυδρομική θυρίδα) δεν θα πρέπει να θεωρείται επαρκής ένδειξη του τόπου ενός μη υποκείμενου στον φόρο λήπτη. Αυτό αντικατοπτρίζει

την προσέγγιση που έχει υιοθετηθεί όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο στο άρθρο 10 παράγραφος 3.

9.5.3. Ποια είναι η σχέση μεταξύ του άρθρου 24στ (κατάλογος αποδεικτικών στοιχείων) και του άρθρου 24δ παράγραφος 1 (αμφισβήτηση ειδικού τεκμηρίου από τον πάροχο):

Ο κατάλογος των αποδεικτικών στοιχείων στο άρθρο 24στ έχει σημασία μόνον όταν ο πάροχος θέλει να αμφισβητήσει ένα από τα ειδικά τεκμήρια που προσδιορίζουν τον τόπο του λήπτη, τα οποία περιλαμβάνονται στα άρθρα 24α και 24β στοιχεία α) έως γ)¹⁸. Επομένως, μόνο στις περιπτώσεις αυτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν τα αποδεικτικά στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 24στ για την αμφισβήτηση ενός τεκμηρίου.

9.5.4. Πόσο λεπτομερώς πρέπει να επαληθεύει ο πάροχος τα αποδεικτικά στοιχεία;

Το άρθρο 23 ορίζει ότι, κατά τον καθορισμό του τόπου του λήπτη, ο πάροχος θα πρέπει να βασίζεται στις τεκμηριωμένες πληροφορίες που παρέχονται από τον λήπτη και να τις επαληθεύει ακολουθώντας τις συνήθεις διαδικασίες για την ασφάλεια των εμπορικών συναλλαγών, όπως αυτές που αφορούν τον έλεγχο ταυτοποίησης ή πληρωμής.

Είναι σκόπιμο να αναγνωριστεί ότι σε πολλές περιπτώσεις οι «συνήθεις έλεγχοι για την ασφάλεια των συναλλαγών» δεν θα παρέχουν 100% ακρίβεια ως προς τον προσδιορισμό του τόπου κάθε μεμονωμένου λήπτη.

Σε πολλές περιπτώσεις, ο λήπτης θα διατηρεί μια τακτική σχέση με τον πάροχο. Στις περιπτώσεις αυτές, φαίνεται εύλογο, μετά την αρχική διεξοδικότερη επαλήθευση των στοιχείων του λήπτη που πραγματοποιεί ο πάροχος (έλεγχος της διεύθυνσης, πιστωτικής κάρτας κ.λπ., ιδίως κατά την εγγραφή του λήπτη για τη δημιουργία λογαριασμού στην επιχείρηση), να μην υποχρεούται ο πάροχος να τις επαληθεύει εκ νέου σε κάθε μεμονωμένη συναλλαγή. Για τις μετέπειτα αγορές (ιδίως για τους συχνούς πελάτες), οι λήπτες θα πρέπει μόνο να υποβάλλουν την παραγγελία τους και ο πάροχος θα μπορεί να χρησιμοποιεί τα στοιχεία σχετικά με την πληρωμή και τον τόπο που έχουν ήδη παρασχεθεί και επαληθευθεί σε προγενέστερο στάδιο.

Ωστόσο, θα πρέπει να διενεργείται τακτικά προληπτική επαλήθευση (σύμφωνα με τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές), χωρίς όμως να καθίσταται υποχρεωτική για κάθε μεμονωμένη αγορά.

9.5.5. Πότε χρειάζονται δύο και πότε τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία;

Δύο αποδεικτικά στοιχεία απαιτούνται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί κανένα από τα ειδικά τεκμήρια για τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες (τα οποία περιλαμβάνονται στα άρθρα 24α και 24β στοιχεία α) έως γ)¹⁹).

Όλες οι υπόλοιπες παροχές που αναφέρονται στο άρθρο 58 της οδηγίας ΦΠΑ καλύπτονται από το άρθρο 24β στοιχείο δ), σύμφωνα με το οποίο για τον προσδιορισμό του τόπου του λήπτη απαιτούνται δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία.

¹⁸ Το πεδίο εφαρμογής των ειδικών τεκμηρίων που προβλέπονται στα άρθρα 24α και 24β στοιχεία α) έως γ) περιγράφεται αναλυτικότερα στο [κεφάλαιο 7](#).

¹⁹ Το πεδίο εφαρμογής των ειδικών τεκμηρίων που προβλέπονται στα άρθρα 24α και 24β στοιχεία α) έως γ) περιγράφεται αναλυτικότερα στο [κεφάλαιο 7](#).

Τα τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία είναι απαραίτητα μόνο όταν ο πάροχος θέλει να αμφισβητήσει ένα από τα ειδικά τεκμήρια των άρθρων 24α και 24β στοιχεία α) έως γ).

Ως εκ τούτου, όταν μπορεί να εφαρμοστεί ένα από τα τεκμήρια των άρθρων 24α και 24β στοιχεία α) έως γ), ο τόπος του λήπτη θα πρέπει να καθορίζεται σύμφωνα με το σχετικό τεκμήριο, εκτός εάν ο πάροχος επιθυμεί να το αμφισβητήσει με τη χρήση τριών μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων.

Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι δυνατή η εφαρμογή κανενός ειδικού τεκμηρίου, ο τόπος του λήπτη θα πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση δύο μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων.

Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να συνεκτιμάται το γεγονός ότι τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να είναι διαφορετικά και να μην αλληλεπικαλύπτονται. Για παράδειγμα, όταν ο λήπτης δίνει μια διεύθυνση τιμολόγησης και στη συνέχεια επιβεβαιώνει την ίδια αυτή διεύθυνση μέσω της αυτοπιστοποίησης, αυτό μπορεί να θεωρηθεί ως ένα και μόνο αποδεικτικό στοιχείο. Το ίδιο συμβαίνει και όταν ο λήπτης καταχωρίζει τα τραπεζικά στοιχεία του, τα οποία ταυτίζονται με αυτά ενός μοναδικού μηχανισμού πληρωμής ή επιβεβαιώνονται από τον πάροχο υπηρεσιών πληρωμών, ή όταν η διεύθυνση IP και ο γεωεντοπισμός υποδεικνύουν την ίδια τοποθεσία. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι ο πάροχος διαθέτει μόνο ένα αποδεικτικό στοιχείο.

9.5.6. *Τι συμβαίνει όταν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι αντιφατικά;*

Είναι πιθανό ορισμένες επιχειρήσεις να συλλέγουν τέσσερα ή περισσότερα πληροφοριακά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν δύο (ή περισσότερα) χωριστά σύνολα μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων, τα οποία υποδεικνύουν διαφορετικές τοποθεσίες ως τόπο του λήπτη. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, για τον ακριβέστερο προσδιορισμό του τόπου του λήπτη, ο πάροχος είναι εκείνος που αποφασίζει το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που θα συλλέξει, το εάν οι πληροφορίες που έχουν συγκεντρωθεί είναι αντιφατικές και τα στοιχεία που θεωρεί σημαντικότερα από εμπορική άποψη.

Στο πλαίσιο αυτό, τα κριτήρια για τον προσδιορισμό του τόπου του λήπτη περιλαμβάνονται στο άρθρο 24. Όταν οι οικείες υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, θα πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο όπου ασκούνται οι λειτουργίες της κεντρικής διοίκησής του (στοιχείο α)). Αυτό ισχύει εκτός εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται σε άλλη εγκατάσταση του εν λόγω μη υποκείμενου στον φόρο νομικού προσώπου.

Εάν η παροχή πραγματοποιείται προς φυσικό πρόσωπο, θα πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο συνήθους διαμονής του εν λόγω προσώπου (στοιχείο β)). Ο τόπος μόνιμης κατοικίας θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνον εάν υπάρχουν αποδείξεις ότι οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται εκεί.

Ο πάροχος θα πρέπει να επιλέγει τα αποδεικτικά στοιχεία που είναι τα πλέον αξιόπιστα για τον προσδιορισμό του τόπου του λήπτη όσον αφορά τη συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητά του. Παραδείγματος χάρη, όταν ισχύει καθολική τιμολογιακή πολιτική, δηλαδή όταν χρεώνεται η ίδια τιμή ανεξάρτητα από τη χώρα του λήπτη, οι καταναλωτές δεν έχουν κανένα κίνητρο να συγκαλύψουν τον πραγματικό τόπο τους για φορολογικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή, η διεύθυνση τιμολόγησης που παρέχεται από τον λήπτη αποτελεί επομένως μια αρκετά αξιόπιστη ένδειξη. Το ιστορικό των συναλλαγών των καταναλωτών θα είναι επίσης χρήσιμο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουν

συγκεντρωθεί διάφορα σύνολα αποδεικτικών στοιχείων λόγω αγορών που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια ταξιδιών (για διακοπές, επαγγελματικούς λόγους).

Εν κατακλείδι, στην περίπτωση συγκρουόμενων αποδεικτικών στοιχείων, το ζητούμενο είναι να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο που διασφαλίζει κατά τον βέλτιστο τρόπο τη φορολόγηση στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης των υπηρεσιών.

Σε περιπτώσεις που τα αποδεικτικά στοιχεία είναι αντιφατικά, η επαλήθευσή τους από τον πάροχο ανά τακτά διαστήματα είναι περισσότερο αναγκαία.

9.5.7. Τι συμβαίνει εάν ο πάροχος δεν διαθέτει δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία όπως προβλέπεται στο άρθρο 24β στοιχείο δ);

Σε περίπτωση κατά την οποία ο πάροχος αντιμετωπίζει δυσκολίες στο να συλλέξει δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία για να προσδιορίσει τον τόπο του λήπτη, θα πρέπει οπωσδήποτε να αναζητήσει περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, όπως σχετικές εμπορικές πληροφορίες.

Σε περίπτωση αμφιβολίας, θα πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στον τόπο που διασφαλίζει κατά τον βέλτιστο τρόπο τη φορολόγηση στον τόπο πραγματικής κατανάλωσης των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

9.5.8. Ποιες είναι οι ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από τον πάροχο που αναφέρονται στο άρθρο 24δ παράγραφος 2;

Δεν είναι δυνατή η απαρίθμηση των πιθανών ενδείξεων αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από τον πάροχο. Το εύρος των περιπτώσεων είναι πολύ μεγάλο.

Κατά κανόνα, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει να θεωρούνται υπεύθυνες για αθέμιτη χρήση ή κατάχρηση εκ μέρους των πελατών τους. Ωστόσο, περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας πάροχος εφαρμόζει ένα τεκμήριο (αποκλειστικά) προς όφελος του λήπτη, ή όταν ο πάροχος εφαρμόζει ένα τεκμήριο που βασίζεται σε εσφαλμένες πληροφορίες που έχει λάβει από τον λήπτη, μολονότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι πληροφορίες ήταν εσφαλμένες, δεν μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή του άρθρου 24δ παράγραφος 2.

Η φορολογική αρχή μπορεί επίσης να αμφισβητήσει ένα τεκμήριο σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης, όπως όταν ο πάροχος έχει λάβει μέτρα για να παραποιήσει το τεκμήριο ώστε να εξασφαλίσει προτιμηση μεταχείριση. Η προτιμηση αυτή μεταχείριση μπορεί να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εφαρμογή χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή.

9.5.9. Σε ποιον βαθμό μπορεί ο πάροχος να βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται από τρίτους (ιδίως από τον πάροχο υπηρεσιών πληρωμών);

Σε πολλές περιπτώσεις, οι υποκείμενοι στον φόρο βασίζονται εξ ολοκλήρου σε επαληθεύσεις που πραγματοποιούν τρίτοι εμπορικοί εταίροι, όπως οι πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών και άλλοι μεσάζοντες. Είναι απαραίτητο να τονιστεί ότι ο ορθός προσδιορισμός του τόπου της παροχής εξακολουθεί να εναπόκειται στον πάροχο. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι οι επαληθεύσεις έχουν πραγματοποιηθεί από τρίτους δεν απαλλάσσει τον πάροχο από την ευθύνη του σε περιπτώσεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης.

9.5.10. Εφαρμογή των κανόνων προστασίας των δεδομένων, υπό το πρίσμα των αλλαγών στο σύστημα του ΦΠΑ που θα τεθούν σε ισχύ το 2015

Στην αιτιολογική σκέψη 17 του κανονισμού 1042/2013 ορίζεται ότι «για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ενδείκνυται, ενδεχομένως, για τα κράτη μέλη να θεσπίσουν νομοθετικά μέτρα για τον περιορισμό ορισμένων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που προβλέπονται από την οδηγία 95/46/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²⁰, ώστε να διασφαλίζονται τα σημαντικά οικονομικά ή χρηματοπιστωτικά συμφέροντα κράτους μέλους ή της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων νομισματικών, δημοσιονομικών και φορολογικών ζητημάτων, εφόσον τα εν λόγω μέτρα είναι αναγκαία και αναλογικά, λαμβανομένου υπόψη του κινδύνου φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής στα κράτη μέλη, και ενόψει της ανάγκης να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ που καλύπτεται από τον παρόντα κανονισμό».

Ως εκ τούτου, ενδέχεται η επεξεργασία δεδομένων να είναι «απαραίτητη για την τήρηση εκ του νόμου υποχρεώσεως του υπεύθυνου²¹ της επεξεργασίας» (άρθρο 7 στοιχείο γ) της οδηγίας 95/46/EK) ή μπορεί να είναι «απαραίτητη για την επίτευξη του εννόμου συμφέροντος που επιδιώκει ο υπεύθυνος της επεξεργασίας ή ο τρίτος ή οι τρίτοι στους οποίους ανακοινώνονται τα δεδομένα [...]» (άρθρο 7 στοιχείο στ) της οδηγίας 95/46/EK).

Με άλλα λόγια, οι σχετικοί υποκείμενοι στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να επεξεργάζονται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα των ληπτών, προκειμένου να αποδεικνύουν στις φορολογικές αρχές ότι εφαρμόζουν ορθά τους κανόνες ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής.

Σε κάθε περίπτωση, όταν επιβάλλεται περιορισμός των δικαιωμάτων προστασίας των δεδομένων, προκειμένου να επιτραπούν ορισμένες διαδικασίες επεξεργασίας, τα χαρακτηριστικά και ιδίως ο σκοπός της επεξεργασίας αυτής θα πρέπει, σύμφωνα με τον Ευρωπαϊό Επόπτη Προστασίας Δεδομένων, να προσδιορίζονται και να προβλέπονται ρητώς στο εθνικό δίκαιο.

²⁰ [Οδηγία 95/46/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 24ης Οκτωβρίου 1995, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών \(ΕΕ L 281 της 23.11.1995, σ. 31\).](#)

²¹ Σύμφωνα με το άρθρο 2 στοιχείο δ) της οδηγίας 95/46/EK νοείται ως «υπεύθυνος της επεξεργασίας», το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, η δημόσια αρχή, η υπηρεσία ή οποιοσδήποτε άλλος φορέας που μόνος ή από κοινού με άλλους καθορίζει τους στόχους και τον τρόπο της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Όταν οι στόχοι και ο τρόπος της επεξεργασίας καθορίζονται από νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις, εθνικές ή κοινοτικές, ο υπεύθυνος της επεξεργασίας ή τα ειδικά κριτήρια για τον ορισμό του μπορούν να καθορίζονται από το εθνικό ή το κοινοτικό δίκαιο».

10. ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΣΙΕΣ (ΑΡΘΡΟ 31Γ)

10.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

- [Άρθρο 31γ](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

10.2. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Από την 1η Ιανουαρίου 2015, για όλες τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, ο τόπος της παροχής θα είναι ο τόπος του λήπτη, ανεξάρτητα από το εάν οι υπηρεσίες παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο (B2B) ή σε μη υποκείμενο στον φόρο (B2C).

Όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στον ξενοδοχειακό τομέα, ενδέχεται να είναι δύσκολο να εξακριβωθεί το καθεστώς του λήπτη σε συνδυασμό με τον τόπο του λήπτη. Υπάρχει ο κίνδυνος να θεωρηθεί ο πάροχος του καταλύματος ως υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ, ο οποίος πρέπει να μετριαστεί.

Για να μετριαστούν οι επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις και για τη διασφάλιση της είσπραξης των εσόδων, ήταν απαραίτητη περαιτέρω καθοδήγηση προκειμένου να αποσαφηνιστούν ζητήματα που άπτονται του τόπου της παροχής, τα οποία ανακύπτουν όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε συνδυασμό με την παροχή καταλύματος.

10.3. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Μια πρακτική και ρεαλιστική λύση δίδεται στο άρθρο 31γ, το οποίο διευκρινίζει ότι όταν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται στο πλαίσιο υπηρεσίας καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ως παρεχόμενες στους τόπους παροχής των υπηρεσιών αυτών.

Αυτό ισχύει μόνον όταν οι υπηρεσίες παρέχονται από πάροχο καταλύματος που ενεργεί ιδίω ονόματι, στο πλαίσιο της υπηρεσίας καταλύματος που παρέχει ο εν λόγω πάροχος. Για να ισχύει το άρθρο 31γ θα πρέπει να είναι διακριτή η παροχή των υπηρεσιών αυτών, τις οποίες ο λήπτης πρέπει να πληρώνει χωριστά.

Η διάταξη καλύπτει τις παροχές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο υπηρεσίας καταλύματος που παρέχεται στον ξενοδοχειακό τομέα, αλλά και στην περίπτωση κατά την οποία παρέχεται κατάλυμα σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση. Αυτοί είναι οι τομείς που απαριθμούνται στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ.

11. ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΜΕΣΩ ΜΕΣΑΖΟΝΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 33Α)

11.1. Σχετική διάταξη

Η σχετική διάταξη περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ:

- [Άρθρο 33α](#)

Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο.

11.2. Υπόβαθρο

Η είσοδος σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις φορολογείται στον τόπο όπου πράγματι λαμβάνει χώρα η εκδήλωση. Παραδείγματος χάρη, στην περίπτωση συναυλίας ο τόπος φορολόγησης είναι εκείνος στον οποίο πραγματοποιείται η συναυλία.

Ο τόπος φορολόγησης θα είναι ο ίδιος είτε οι παροχές πραγματοποιούνται προς άλλη επιχείρηση (B2B) είτε προς τελικό καταναλωτή (B2C).

11.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Όταν ο διοργανωτής εκδήλωσης πωλεί εισιτήρια για την εκδήλωση απευθείας στον λήπτη που επιθυμεί να παρακολουθήσει την εκδήλωση, είναι σαφές ότι ο ΦΠΑ που τυχόν πρέπει να καταβληθεί για τα εισιτήρια θα αποδίδεται στον τόπο όπου πράγματι λαμβάνει χώρα η εκδήλωση.

Υπάρχει όμως το ενδεχόμενο τα εισιτήρια που πωλούνται από τον διοργανωτή να διανέμονται μέσω μεσάζοντος. Ενδέχεται, επίσης, ο υποκείμενος στον φόρο που διαμεσολαβεί στην πώληση των εισιτηρίων να αγοράζει όντως και να πωλεί τα εισιτήρια στο όνομά του και για δικό του λογαριασμό. Ωστόσο, ο μεσάζων μπορεί να ενεργεί επίσης στο όνομα και για λογαριασμό του διοργανωτή ή μπορεί να ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του διοργανωτή.

Περαιτέρω καθοδήγηση ήταν απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο φόρος δεν αποκρύπτεται από τον τρόπο διανομής των εισιτηρίων.

11.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη;

Εισιτήρια με τα οποία παρέχεται πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις θα πρέπει να φορολογούνται σε κάθε περίπτωση στον τόπο όπου λαμβάνει πράγματι χώρα η εκδήλωση, όπως προβλέπεται από τα άρθρα 53 και 54 της οδηγίας ΦΠΑ. Το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και όταν τα εισιτήρια διανέμονται μέσω μεσάζοντος.

Όταν ο μεσάζων ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του διοργανωτή της εκδήλωσης, ως πωλητής των εισιτηρίων θεωρείται, από νομική άποψη, ο διοργανωτής.

Εάν ο μεσάζων παρεμβαίνει στην πώληση των εισιτηρίων, ενεργώντας ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό, ενεργεί ως κύριος συμβαλλόμενος κατά την πώληση των εισιτηρίων.

Ωστόσο, ο μεσάζων μπορεί επίσης να παρεμβαίνει στην πώληση των εισιτηρίων ενεργώντας ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του διοργανωτή της εκδήλωσης. Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 33α διευκρινίζει ότι ο μεσάζων που πωλεί τα εισιτήρια θεωρείται ότι έχει λάβει την υπηρεσία που συνίσταται στην παροχή πρόσβασης στην εκδήλωση και την έχει παράσχει ο ίδιος. Πρόκειται για μια ρύθμιση που συνάδει με το πλάσμα δικαίου που προβλέπεται στο άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ.

Και στις τρεις περιπτώσεις, είναι σαφές ότι η πώληση εισιτηρίων θα φορολογείται στον τόπο στον οποίο πράγματι λαμβάνει χώρα η εκδήλωση.

11.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

11.5.1. Πού θα πρέπει να φορολογούνται τα εισιτήρια για τα οποία έχει γίνει επιγραμμική (online) κράτηση;

Τα εισιτήρια που παρέχουν πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις φορολογούνται στον τόπο όπου πράγματι λαμβάνει χώρα η εκδήλωση. Ανεξαρτήτως του τρόπου διανομής των εισιτηρίων, η φορολογική μεταχείρισή τους παραμένει η ίδια.

Η διανομή των εισιτηρίων με ηλεκτρονικά μέσα δεν αλλάζει τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας. Επίσης, τα εισιτήρια για τα οποία έχει γίνει επιγραμμική (online) κράτηση φορολογούνται στον τόπο όπου πράγματι λαμβάνει χώρα η εκδήλωση. Αυτό επιβεβαιώνεται από το άρθρο 7 παράγραφος 3 στοιχείο κ) το οποίο εξαιρεί τις παροχές αυτές από την κατηγορία των ηλεκτρονικών υπηρεσιών (βλέπε επίσης [σημείο 2.4.3.2](#)).

12. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ (ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ 1042/2013)

12.1. Σχετική διάταξη

- [Άρθρο 2 του κανονισμού \(ΕΚ\) αριθ. 1042/2013](#)

12.2. Υπόβαθρο

Από την 1η Ιανουαρίου 2015, η παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών θα φορολογείται, σε κάθε περίπτωση, στον τόπο στον οποίο ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.

Αυτό ισχύει ήδη για παροχές από επιχειρήσεις προς τελικούς καταναλωτές (B2C), αλλά μόνον όταν οι υπηρεσίες παρέχονται προς ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση (μολονότι για τις τηλεπικοινωνιακές και ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες, αυτό βασίζεται στην πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση).

Ωστόσο, εντός της ΕΕ οι παροχές αυτού του είδους εξακολουθούν να φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος έως το τέλος του 2014. Από το 2015 και εξής, οι παροχές αυτού του είδους θα φορολογούνται επίσης στον τόπο του λήπτη.

12.3. Προς τι η ανάγκη διευκρίνισης;

Η στιγμή που πρέπει να καταβληθεί ο ΦΠΑ καθορίζεται από τη χρονική στιγμή κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία (υποχρέωση) και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός (είσπραξη).

Η γενεσιουργός αιτία ορίζεται στα άρθρα 63 και 64 της οδηγίας ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 63, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση συνεχών παροχών, το άρθρο 64 διευκρινίζει ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων, εντός των οποίων θα πρέπει να πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές. Έως τότε θα έχει πραγματοποιηθεί η παροχή.

Ωστόσο, σε περίπτωση προκαταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, ή εάν ένα κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στο άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ μπορεί να καταστεί απαιτητός πριν ή αμέσως μετά την παροχή, δηλαδή, πριν ή αμέσως μετά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας.

Σε περίπτωση παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών γύρω στην 1η Ιανουαρίου 2015, η αλλαγή ως προς τον προσδιορισμό του τόπου παροχής θα μπορούσε να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση ή σε μη φορολόγηση εάν διαφέρουν οι κανόνες τους οποίους εφαρμόζουν τα κράτη μέλη ως προς το πότε καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ.

Για να αποφευχθούν περιπτώσεις διπλής φορολόγησης και μη φορολόγησης και με σκοπό να διευκολυνθεί αυτή η μεταστροφή στη φορολόγηση, έπρεπε να θεσπιστούν μεταβατικά μέτρα προκειμένου να καθοριστεί με κοινό τρόπο ποιες από τις υπηρεσίες που παρέχονται κοντά στην εν λόγω ημερομηνία θα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των νέων κανόνων και ποιες όχι.

12.4. Πώς συμβάλλει η διάταξη:

Το άρθρο 2 του κανονισμού 1042/2013 καθιστά σαφές ότι η καθοριστική στιγμή για τον προσδιορισμό του τύπου παροχής είναι ο χρόνος κατά τον οποίο έχει επέλθει η γενεσιουργός αιτία (και θεμελιώνεται η υποχρέωση). Αυτό ισχύει τόσο για τις κανονικές όσο και για τις συνεχείς παροχές.

Σε περίπτωση που η γενεσιουργός αιτία έχει ήδη επέλθει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο τύπος παροχής είναι ο τύπος στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος και κανένας φόρος δεν καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του λήπτη σε σχέση με την ίδια γενεσιουργό αιτία (άρθρο 2 στοιχείο γ)). Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον χρόνο της πληρωμής ή της έκδοσης του τιμολογίου.

Εάν η γενεσιουργός αιτία επέλθει από την 1η Ιανουαρίου 2015 και στο εξής, ο τύπος του λήπτη είναι καθοριστικής σημασίας για τον προσδιορισμό του τύπου στον οποίον οφείλεται ο φόρος (άρθρο 2 στοιχείο β)). Εν προκειμένω δεν έχει καμία σημασία η χρονική στιγμή κατά την οποία έχει εκδοθεί το τιμολόγιο.

Ωστόσο, όταν έχει καταβληθεί προκαταβολή σχετικά με την υπό εξέταση παροχή πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο ΦΠΑ για την εν λόγω προκαταβολή καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος, σύμφωνα με τους κανόνες που ορίζονται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ (άρθρο 2 στοιχείο α)). Για κάθε πληρωμή που εκκρεμεί και καταβάλλεται μεταγενέστερα (από την 1η Ιανουαρίου 2015 και στο εξής), ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός στον τόπο του λήπτη.

12.5. Ανάλυση ζητημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη

12.5.1. Προκαταβολές που πραγματοποιούνται προτού λάβει χώρα η παροχή

Σε περίπτωση που καταβάλλεται προκαταβολή πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο πάροχος χρεώνει τον ΦΠΑ επί της προκαταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι ίδιοι κανόνες που ισχύουν για το 2014, ο ΦΠΑ επί της πληρωμής αυτής καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος.

Εάν η υπηρεσία παρέχεται καθ' ολοκληρία από την 1η Ιανουαρίου 2015 και στο εξής, ο κανόνας του άρθρου 2 στοιχείο β) του κανονισμού 1042/2013 συνεπάγεται ότι ο τύπος παροχής της εν λόγω υπηρεσίας θα είναι ο τύπος όπου είναι εγκατεστημένος ή διαμένει ο λήπτης.

Δεδομένου ότι ο τύπος παροχής της υπηρεσίας είναι το κράτος μέλος του λήπτη, θα μπορούσε να υποτεθεί ότι ο πάροχος πρέπει στη συνέχεια να διορθώσει το τιμολόγιο, την απόδειξη ή τον λογαριασμό που αναφέρεται στην προκαταβολή, να επιστρέψει τον ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος του παρόχου και να χρεώσει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος του λήπτη.

Ωστόσο, κάτι τέτοιο θα συνεπαγόταν τεράστια επιβάρυνση για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, δηλαδή τους παρόχους, τους λήπτες και τις φορολογικές αρχές, και θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τα μεταβατικά μέτρα σκοπό.

Για τον λόγο αυτό, συμφωνήθηκε σχεδόν ομόφωνα η κατάρτιση κατευθυντήριων γραμμών²² από την επιτροπή ΦΠΑ, προκειμένου να αποσαφηνιστεί η ερμηνεία που πρέπει να αποδίδεται στα μεταβατικά μέτρα του άρθρου 2 του κανονισμού 1042/2013 όσον αφορά τις προκαταβολές.

Στις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές διευκρινίζεται ρητώς ότι, όταν η προκαταβολή πραγματοποιείται πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο κανόνας του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ θα εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις και, επομένως, ο ΦΠΑ χρεώνεται στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος, κατά τον χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

Όταν η παροχή πραγματοποιείται τελικά από την 1η Ιανουαρίου 2015 και στο εξής, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του λήπτη, αλλά μόνο για το ποσό που δεν καλύπτεται από τυχόν προηγούμενη προκαταβολή.

Ως εκ τούτου, εάν ο λήπτης προκαταβάλλει, πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, το συνολικό ποσό της τιμής της υπηρεσίας, ο ΦΠΑ θα πρέπει να καταβληθεί στο κράτος μέλος του παρόχου και δεν θα επιβληθεί ΦΠΑ στο κράτος μέλος του λήπτη.

Όταν, πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ένας λήπτης προκαταβάλει, για παράδειγμα, το 40 τοις εκατό της συνολικής τιμής της υπηρεσίας, ο ΦΠΑ θα πρέπει να καταβληθεί στο κράτος μέλος του παρόχου (επί του συγκεκριμένου 40 τοις εκατό). Το υπόλοιπο 60 τοις εκατό χρεώνεται με ΦΠΑ στο κράτος μέλος του λήπτη, τη χρονική στιγμή κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία ή όταν καταβάλλεται και άλλη προκαταβολή από την 1η Ιανουαρίου 2015 και στο εξής, αλλά πριν από την παροχή.

Οι κατευθυντήριες γραμμές καθιστούν επίσης σαφές ότι ο κανόνας αυτός θα εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η προκαταβολή λαμβάνει χώρα σύμφωνα με τη συνήθη εμπορική πρακτική του παρόχου, δηλαδή όταν ο πάροχος έχει και κατά το παρελθόν εφαρμόσει τη συγκεκριμένη πρακτική στις εν λόγω παροχές. Εάν οι περιστάσεις υπό τις οποίες λαμβάνει χώρα η παροχή είναι τέτοιες που δείχνουν ότι η προκαταβολή πραγματοποιήθηκε με μοναδικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης στο κράτος μέλος του λήπτη (για παράδειγμα, σε περίπτωση που η προκαταβολή δεν ήταν υποχρεωτική δυνάμει της σύμβασης ή η προκαταβολή υπερέβη το οριζόμενο στη σύμβαση ποσό), το εν λόγω κράτος μέλος θα μπορούσε να απαιτήσει τον ΦΠΑ επί της συναλλαγής, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο άρθρο 2 στοιχείο β) του κανονισμού 1042/2013.

Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, δεδομένου ότι η φορολόγηση κατατέμενεται μεταξύ δύο κρατών μελών, ο πάροχος θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει στο κράτος μέλος του λήπτη ότι η προκαταβολή έλαβε πράγματι χώρα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και ότι ο ΦΠΑ επί του ποσού αυτού καταβλήθηκε στο κράτος μέλος του παρόχου. Ως εκ τούτου, στο τιμολόγιο, στον λογαριασμό ή στην απόδειξη που εκδίδεται κατά την πραγματοποίηση της παροχής θα ήταν σκόπιμο να περιλαμβάνεται μνεία του τιμολογίου, του λογαριασμού ή της απόδειξης που εκδόθηκε κατά την είσπραξη της προκαταβολής, καθώς και μνεία της ημερομηνίας κατά την οποία καταβλήθηκε η εν λόγω προκαταβολή.

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

12.5.2. Πώς επηρεάζει η έκδοση ενός τιμολογίου τον τόπο της παροχής;

Η ημερομηνία κατά την οποία εκδίδεται το τιμολόγιο δεν έχει καμία σημασία όσον αφορά τον τόπο παροχής της υπηρεσίας.

Ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του παρόχου ή του λήπτη, ανάλογα με τη χρονική στιγμή κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία ή πραγματοποιείται η πληρωμή. Η έκδοση τιμολογίου δεν μεταβάλλει τον κανόνα αυτόν.

12.5.3. Ποιο είναι το επίπεδο των αποδείξεων που απαιτείται, προκειμένου να καταδειχθεί ότι η γενεσιουργός αιτία έχει επέλθει ή μια πληρωμή έχει πραγματοποιηθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015;

Τα αποδεικτικά μέσα που χρησιμοποιούνται από τους υποκείμενους στον φόρο σε σχέση με τις συνήθεις συναλλαγές τους είναι εκείνα που χρησιμοποιούνται και προκειμένου να αποδειχθεί ότι η γενεσιουργός αιτία έχει επέλθει πριν ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2015. Δεν απαιτούνται ειδικά αποδεικτικά μέσα εν προκειμένω.

12.5.4. Κατάλογος παραδειγμάτων

Προπληρωμένες παροχές

Παράδειγμα 1: Καταβάλλεται προκαταβολή πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και η παροχή επίσης πραγματοποιείται ή ολοκληρώνεται πριν από την ημερομηνία αυτή. Σε αυτήν την περίπτωση, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 στο κράτος μέλος του παρόχου.

Παράδειγμα 2: Καταβάλλεται προκαταβολή πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 αλλά η παροχή πραγματοποιείται ή ολοκληρώνεται μόλις το 2015 ή αργότερα. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός για το ποσό της προκαταβολής στο κράτος μέλος του παρόχου τη χρονική στιγμή κατά την οποία πραγματοποιείται η πληρωμή. Για το ποσό που δεν καλύπτεται από την προκαταβολή, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του λήπτη τη χρονική στιγμή κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία.

Παράδειγμα 3: Τόσο η προκαταβολή όσο και η γενεσιουργός αιτία λαμβάνουν χώρα μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Σε αυτήν την περίπτωση, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός το 2015 στο κράτος μέλος του λήπτη.

Παράδειγμα 4: Προκαταβάλλεται ένα 20 τοις εκατό της τιμής πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015. Μια άλλη προκαταβολή ύψους 40 τοις εκατό καταβάλλεται μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2014. Η υπηρεσία παρέχεται τελικά μετά τη δεύτερη προκαταβολή. Για την πρώτη προκαταβολή ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός το 2014 στο κράτος μέλος του παρόχου (20 τοις εκατό της τιμής). Για τη δεύτερη προκαταβολή (40 τοις εκατό της τιμής) και για το εναπομένον κατά την ολοκλήρωση της παροχής ποσό (40 τοις εκατό της τιμής), ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός το 2015 στο κράτος μέλος του λήπτη.

Συνεχείς παροχές

Παράδειγμα 5: Μια συνεχής παροχή στο πλαίσιο της οποίας η περίοδος εντός της οποίας θα πρέπει να πραγματοποιηθεί τμηματική καταβολή έναντι λογαριασμού ή διαδοχική πληρωμή λήγει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015. Στην περίπτωση αυτή, ο

ΦΠΑ επί της τμηματικής καταβολής ή της πληρωμής θα πρέπει να καταβληθεί στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος.

Παράδειγμα 6: Μια συνεχής παροχή στο πλαίσιο της οποίας η περίοδος εντός της οποίας πρέπει να πραγματοποιηθεί τμηματική καταβολή έναντι λογαριασμού ή διαδοχική πληρωμή λήγει την 1η Ιανουαρίου 2015 ή μετά την εν λόγω ημερομηνία, μολονότι η παροχή ξεκίνησε το 2014. Στην περίπτωση αυτή, υπάρχουν τρία πιθανά σενάρια:

- α) Η πληρωμή πραγματοποιείται κατά τη λήξη της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται την 1η Ιανουαρίου 2015 ή μετά την εν λόγω ημερομηνία και δεν υπάρχει καμία αιτία που να καθιστά απαιτητό τον ΦΠΑ πριν από την ημερομηνία αυτή, ο ΦΠΑ θα καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του λήπτη.
- β) Το συνολικό ποσό της παροχής προκαταβάλλεται πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος μέλος του παρόχου, δεδομένου ότι η πραγματοποίηση της πληρωμής καθιστά τον φόρο απαιτητό.
- γ) Καταβάλλεται προκαταβολή (αντίτιμο) πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015. Μόλις λήξει η περίοδος πληρωμής, ο λήπτης καταβάλλει το υπόλοιπο τίμημα της παροχής. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός για το ποσό της προκαταβολής στο κράτος μέλος του παρόχου, τη χρονική στιγμή κατά την οποία πραγματοποιείται η πληρωμή. Για το ποσό που δεν καλύπτεται από την προκαταβολή, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του λήπτη κατά τη λήξη της περιόδου.

Παροχές για τις οποίες εκδίδεται τιμολόγιο προτού λάβει χώρα η παροχή

Παράδειγμα 7: Στις 20 Δεκεμβρίου 2014 εκδίδεται τιμολόγιο (ή λογαριασμός ή απόδειξη όταν δεν απαιτείται τιμολόγιο) για ετήσια συνδρομή επιγραμμικής πρόσβασης (η οποία αρχίζει το 2014 και ολοκληρώνεται το 2015) σε μια εφημερίδα. Το τιμολόγιο εξοφλείται από τον λήπτη στις 29 Δεκεμβρίου 2014. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, επειδή η πληρωμή καταβλήθηκε πριν από την ημερομηνία αυτή, και επομένως θα χρεωθεί στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος.

Παράδειγμα 8: Στις 20 Δεκεμβρίου 2014 εκδίδεται τιμολόγιο (ή λογαριασμός ή απόδειξη όταν δεν απαιτείται τιμολόγιο) για ετήσια συνδρομή επιγραμμικής (online) πρόσβασης (η οποία αρχίζει το 2014 και ολοκληρώνεται το 2015) σε μια εφημερίδα. Το τιμολόγιο εξοφλείται από τον λήπτη στις 3 Ιανουαρίου 2015. Στην περίπτωση αυτή, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται μετά την 1η Ιανουαρίου 2015. Η πληρωμή πραγματοποιείται επίσης μετά την ημερομηνία αυτή. Ο ΦΠΑ θα πρέπει να καταβληθεί στο κράτος μέλος του λήπτη ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κατά την οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο.

Παροχές για τις οποίες εκδίδεται τιμολόγιο αφότου λάβει χώρα η παροχή

Παράδειγμα 9: Η παροχή της υπηρεσίας έχει ολοκληρωθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, αλλά το τιμολόγιο εκδίδεται και η πληρωμή πραγματοποιείται μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση αυτή η γενεσιουργός αιτία λαμβάνει χώρα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και επομένως ο ΦΠΑ θα καταστεί απαιτητός στο κράτος μέλος του παρόχου.

13. ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

13.1. Οδηγία ΦΠΑ

Άρθρο 24 παράγραφος 2

....

2. Ως «τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες» νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή ή λήψη σημάτων, κειμένων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, περιλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσης των μέσων για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη, καθώς και υπηρεσίες που αφορούν την παροχή πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών.

Άρθρο 44

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Άρθρο 45

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου 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. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

Άρθρο 58

Τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος εγκατάστασης ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής αυτού του προσώπου:

- α) τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες·
- β) ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες·
- γ) ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες και ιδίως εκείνες που προβλέπονται στο παράρτημα II.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.

Άρθρο 59α

Για την αποφυγή διπλής φορολογίας, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη μπορούν, όσον αφορά τις υπηρεσίες των οποίων ο τόπος παροχής διέπεται από τα άρθρα 44, 45, 56, 58 και 59, να θεωρούν ότι:

- α) ο τόπος παροχής μιας ή και όλων αυτών των υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, βρίσκεται εκτός της Κοινότητας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται εκτός της Κοινότητας·
- β) ο τόπος παροχής μιας ή και όλων αυτών των υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός της Κοινότητας, βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

Παράρτημα II

- (1) Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
- (2) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
- (3) η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
- (4) η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων,
- (5) η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

13.2. Εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ

Άρθρο 6α

1. Οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, κατά την έννοια του άρθρου 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/EK, καλύπτουν ειδικότερα τα εξής:

- α) υπηρεσίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας για τη μετάδοση και μεταγωγή της φωνής, δεδομένων και βίντεο, συμπεριλαμβανομένων των τηλεφωνικών υπηρεσιών με συνιστώσα εικόνας (υπηρεσίες εικονοτηλεφώνου)·

- β) τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου, συμπεριλαμβανομένων των φωνητικών υπηρεσιών μέσω του πρωτοκόλλου του Ίντερνετ (VoIP)·
 - γ) φωνητικό ταχυδρομείο, αναμονή κλήσεων, προώθηση κλήσεων, αναγνώριση καλούντος, τριμερή κλήση και άλλες υπηρεσίες διαχείρισης κλήσεων·
 - δ) υπηρεσίες τηλεειδοποίησης·
 - ε) υπηρεσίες ηχογραφημένων κειμένων·
 - στ) φαξ, τηλέγραφο και τηλετυπία·
 - ζ) πρόσβαση στο διαδίκτυο, συμπεριλαμβανομένης της πρόσβασης στον Παγκόσμιο Ιστό·
 - η) συνδέσεις ιδιωτικού δικτύου που παρέχουν τηλεπικοινωνιακούς συνδέσμους για την αποκλειστική χρήση του πελάτη.
2. Οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, κατά την έννοια του άρθρου 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/EK, δεν καλύπτουν τα εξής:
- α) ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες·
 - β) ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες μεταδόσεων (εφεξής «ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες»).

Άρθρο 6β

1. Οι ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή ακουστικού και οπτικοακουστικού περιεχομένου, όπως ραδιοτηλεοπτικά προγράμματα που παρέχονται στο ευρύ κοινό μέσω δικτύων επικοινωνίας από πάροχο υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων και υπό τη συντακτική ευθύνη του για την ταυτόχρονη ακρόαση ή παρακολούθηση, με βάση προγραμματισμό μεταδόσεων.
2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:
- α) ραδιοφωνικά ή τηλεοπτικά προγράμματα που μεταδίδονται ή αναμεταδίδονται μέσω ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού δικτύου·
 - β) ραδιοφωνικά ή τηλεοπτικά προγράμματα που διανέμονται μέσω του διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου (συνεχούς ροής μέσω IP), εάν μεταδίδονται ταυτόχρονα με τη μετάδοση ή αναμετάδοσή τους μέσω ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού δικτύου.
3. Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής:
- α) υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών·
 - β) ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες·
 - γ) την παροχή πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένα προγράμματα κατά παραγγελία·

- δ) τη μεταβίβαση δικαιωμάτων μετάδοσης ή αναμετάδοσης·
- ε) τη χρηματοδοτική μίσθωση τεχνικού εξοπλισμού ή εγκαταστάσεων που προορίζονται για τη λήψη υπηρεσίας μετάδοσης·
- στ) ραδιοφωνικά ή τηλεοπτικά προγράμματα που διανέμονται μέσω του διαδικτύου ή μέσω παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου (συνεχούς ροής μέσω IP), εκτός εάν μεταδίδονται ή αναμεταδίδονται ταυτόχρονα σε ραδιοφωνικό ή τηλεοπτικό δίκτυο.

Άρθρο 7

1. Οι «ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες», οι οποίες αναφέρονται στην οδηγία 2006/112/EK, περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.
2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:
 - α) την παροχή ψηφιοποιημένων προϊόντων εν γένει, ιδίως λογισμικών, των τροποποιήσεών τους και της αναβάθμισης αυτών·
 - β) τις υπηρεσίες που εξασφαλίζουν ή υποστηρίζουν την παρουσία επιχειρήσεων ή ιδιωτών σε ηλεκτρονικό δίκτυο, όπως δημιουργία ιστοτόπου ή ιστοσελίδας·
 - γ) τις αυτόματα παραγόμενες υπηρεσίες με ηλεκτρονικό υπολογιστή στο Διαδίκτυο ή σε ένα ηλεκτρονικό δίκτυο, σε απάντηση συγκεκριμένων δεδομένων τα οποία εισάγει ο λήπτης·
 - δ) την εκχώρηση, εξ επαχθούς αιτίας, του δικαιώματος διάθεσης προς πώληση προϊόντος ή υπηρεσίας μέσω ιστοτόπου του Διαδικτύου που λειτουργεί ως απευθείας (on-line) αγορά, όπου οι ενδεχόμενοι αγοραστές υποβάλλουν τις προσφορές τους μέσω αυτοματοποιημένης διαδικασίας και όπου τα μέρη ειδοποιούνται για τη σύναψη πώλησης μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που παράγεται αυτόματα από ηλεκτρονικό υπολογιστή·
 - ε) τα πακέτα υπηρεσιών πρόσβασης στο Διαδίκτυο (ISP), στα οποία το τηλεπικοινωνιακό στοιχείο είναι βοηθητικό και δευτερεύον (δηλαδή πακέτα που υπερβαίνουν την απλή πρόσβαση στο Διαδίκτυο και περιέχουν και άλλα στοιχεία, όπως σελίδες με περιεχόμενο που δίνει πρόσβαση σε ενημέρωση, σε μετεωρολογικές ή τουριστικές πληροφορίες, χώρους παιχνιδιών, φιλοξενία ιστοσελίδων, πρόσβαση σε απευθείας συζητήσεις κ.λπ.)·
 - στ) τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι.
3. Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής:
 - α) οι υπηρεσίες ραδιοφωνικής και τηλεοπτικής μετάδοσης·
 - β) οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών·

- γ) αγαθά, των οποίων η παραγγελία και η επεξεργασία της παραγγελίας γίνονται ηλεκτρονικά·
- δ) CD-ROM, δισκέτες και παρόμοια μέσα εγγραφής·
- ε) έντυπο υλικό, όπως βιβλία, ειδησεογραφικά δελτία, εφημερίδες ή περιοδικά·
- στ) στ) CD και κασέτες ήχου·
- ζ) βιντεοκασέτες και DVD·
- η) παιχνίδια σε CD-ROM·
- θ) υπηρεσίες επαγγελματιών, όπως νομικοί ή οικονομικοί σύμβουλοι, που παρέχουν συμβουλές σε πελάτες τους μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου·
- ι) υπηρεσίες διδασκαλίας, εφόσον το περιεχόμενο των μαθημάτων παραδίδεται από εκπαιδευτικό μέσω του Διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου (δηλαδή, μέσω σύνδεσης εξ αποστάσεως)·
- ια) υπηρεσίες υλικής επισκευής εκτός γραμμής ηλεκτρονικού εξοπλισμού·
- ιβ) υπηρεσίες αποθήκευσης δεδομένων χωρίς σύνδεση·
- ιγ) διαφημιστικές υπηρεσίες, κυρίως σε εφημερίδες, σε αφίσες και στην τηλεόραση·
- ιδ) υπηρεσίες τηλεφωνικής υποστήριξης·
- ιε) υπηρεσίες διδασκαλίας που παρέχονται αποκλειστικά με αλληλογραφία, κυρίως ταχυδρομικώς·
- ιστ) συμβατικές υπηρεσίες δημοπράτησης που βασίζονται στην άμεση ανθρώπινη παρέμβαση, ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής των προσφορών·
- κ) επιγραμμική (online) κράτηση εισιτηρίων για πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις·
- κα) επιγραμμική (online) κράτηση καταλύματος, ενοικίασης αυτοκινήτου, υπηρεσιών εστίασης, μεταφοράς επιβατών ή παρόμοιων υπηρεσιών.

Παράρτημα I

(1) Σημείο 1 του παραρτήματος II της οδηγίας 2006/112/EK:

- α) παροχή και φιλοξενία ιστοτόπων και ιστοσελίδων·
- β) αυτοματοποιημένη συντήρηση προγραμμάτων εξ αποστάσεως και σε απευθείας σύνδεση·

- γ) εξ αποστάσεως διαχείριση συστημάτων·
- δ) αποθήκευση δεδομένων σε απευθείας σύνδεση, που επιτρέπει την αποθήκευση και ανάκτηση συγκεκριμένων δεδομένων με ηλεκτρονικό τρόπο·
- ε) παροχή, σε απευθείας σύνδεση, χώρου δίσκου κατόπιν αίτησης.

(2) Σημείο 2 του παραρτήματος II της οδηγίας 2006/112/EK:

- α) χρησιμοποίηση λογισμικών σε απευθείας σύνδεση ή με τηλεφόρτωση (ειδικότερα προγραμμάτων σύναψης συμβάσεων/λογιστικής και αντι-ιικών λογισμικών), καθώς και των ενημερωμένων εκδόσεών τους·
- β) φίλτρα «bannerblockers» (λογισμικά που εμποδίζουν την εμφάνιση διαφημιστικών παραθύρων, γνωστά ως «φραγμοί διαφημιστικών παραθύρων»)·
- γ) οδηγοί τηλεφόρτωσης, όπως λογισμικά διασύνδεσης υπολογιστών και περιφερειακών μονάδων (π.χ. εκτυπωτών)·
- δ) αυτοματοποιημένη εγκατάσταση φίλτρων σε ιστοτόπους, σε απευθείας σύνδεση·
- ε) αυτοματοποιημένη εγκατάσταση ζωνών ασφαλείας (firewalls), σε απευθείας σύνδεση.

(3) Σημείο 3 του παραρτήματος II της οδηγίας 2006/112/EK:

- α) πρόσβαση σε θεματικά μοτίβα οθόνης και τηλεφόρτωσή τους·
- β) πρόσβαση σε φωτογραφίες, εικόνες ή προγράμματα προστασίας οθόνης (screensavers) ή τηλεφόρτωσή τους·
- γ) το ψηφιοποιημένο περιεχόμενο βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών δημοσιεύσεων·
- δ) συνδρομή σε εφημερίδες και περιοδικά σε απευθείας σύνδεση·
- ε) στατιστικές περί διαδικτυακών ημερολογίων (weblogs) και ιστοτόπων·
- στ) ειδήσεις, οδικές πληροφορίες και δελτία καιρού, σε απευθείας σύνδεση·
- ζ) πληροφορίες σε απευθείας σύνδεση, παραγόμενες αυτόματα από λογισμικό, με εισαγωγή συγκεκριμένων δεδομένων από τον πελάτη, όπως νομικά ή οικονομικά δεδομένα (κυρίως δεδομένα χρηματιστηριακών αγορών σε πραγματικό χρόνο)·
- η) παροχή χώρου για διαφημίσεις, κυρίως διαφημιστικών παραθύρων σε ιστότοπο ή ιστοσελίδα·
- θ) χρήση μηχανών αναζήτησης και καταλόγων του Διαδικτύου.

(4) Σημείο 4 του παραρτήματος II της οδηγίας 2006/112/EK:

- α) πρόσβαση σε μουσικά αρχεία ή τηλεφόρτωσή τους σε υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα·
 - β) πρόσβαση σε μουσικά μηνύματα, μουσικά αποσπάσματα, μελωδίες κινητών τηλεφώνων ή άλλους ήχους ή τηλεφόρτωσή τους·
 - γ) πρόσβαση σε ταινίες (φιλμ) ή τηλεφόρτωσή τους·
 - δ) τηλεφόρτωση παιχνιδιών σε υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα·
 - ε) πρόσβαση σε αυτοματοποιημένα παιχνίδια, σε απευθείας σύνδεση, που παρέχονται μόνο μέσω του Διαδικτύου ή άλλων παρόμοιων ηλεκτρονικών δικτύων, και όπου οι παίκτες είναι γεωγραφικά απομακρυσμένοι ο ένας από τον άλλον.
 - στ) λήψη ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών προγραμμάτων που διανέμονται μέσω ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού δικτύου, του διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου για την ακρόαση ή παρακολούθηση προγραμμάτων σε χρονική στιγμή που επιλέγει ο χρήστης και, κατόπιν ατομικού αιτήματος του χρήστη, από κατάλογο προγραμμάτων που έχει επιλέξει ο πάροχος υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων, όπως η τηλεόραση και το βίντεο κατά παραγγελία·
 - ζ) λήψη ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών προγραμμάτων μέσω του διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου (συνεχούς ροής μέσω IP), εκτός αν τα προγράμματα αυτά μεταδίδονται ταυτόχρονα στο παραδοσιακό ραδιοφωνικό και τηλεοπτικό δίκτυο·
 - η) παροχή ακουστικού και οπτικοακουστικού περιεχομένου μέσω δικτύων επικοινωνίας που δεν παρέχεται από πάροχο υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων και υπό τη συντακτική του ευθύνη·
 - θ) την περαιτέρω μετάδοση ακουστικής και οπτικοακουστικής παραγωγής ενός παρόχου υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων μέσω δικτύων επικοινωνίας από πρόσωπο άλλο από τον πάροχο υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων.
- (5) Σημείο 5 του παραρτήματος II της οδηγίας 2006/112/EK:
- α) αυτοματοποιημένη διδασκαλία από απόσταση, που παρέχεται μόνο μέσω του Διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου, και της οποίας η παροχή απαιτεί περιορισμένη, αν όχι μηδενική, ανθρώπινη παρέμβαση, συμπεριλαμβανομένων των εικονικών τάξεων, εκτός από τις περιπτώσεις όπου το Διαδίκτυο ή παρόμοιο ηλεκτρονικό δίκτυο χρησιμοποιείται ως απλό μέσο επικοινωνίας μεταξύ του δασκάλου και του σπουδαστή·
 - β) τετράδια εργασιών που συμπληρώνονται από τους μαθητές σε απευθείας σύνδεση και διορθώνονται αυτόματα, χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση.

Άρθρο 9α

1. Για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112/EK, όταν παρέχονται ηλεκτρονικές υπηρεσίες μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως αγορά ηλεκτρονικών εφαρμογών, ο υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου ηλεκτρονικών υπηρεσιών, εκτός εάν ο εν λόγω πάροχος υπηρεσιών προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής των υπηρεσιών από τον εν λόγω υποκείμενο στο φόρο και τούτο προκύπτει από τις μεταξύ τους συμβατικές διευθετήσεις.

Για να θεωρηθεί ότι ο πάροχος ηλεκτρονικών υπηρεσιών έχει προσδιορισθεί ρητά ως ο προμηθευτής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το τιμολόγιο που εκδίδεται ή καθίσταται διαθέσιμο από κάθε υποκείμενο στο φόρο που συμμετέχει στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών πρέπει να προσδιορίζει τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τον προμηθευτή των εν λόγω ηλεκτρονικών υπηρεσιών·
- β) ο λογαριασμός ή η απόδειξη πληρωμής που εκδίδονται ή καθίστανται διαθέσιμες στον λήπτη πρέπει να προσδιορίζουν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τον προμηθευτή των εν λόγω υπηρεσιών.

Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, όσον αφορά την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη ή την παροχή των υπηρεσιών ή ορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής, δεν επιτρέπεται να υποδεικνύει ρητά άλλο πρόσωπο ως προμηθευτή για τις εν λόγω υπηρεσίες.

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης όταν τηλεφωνικές υπηρεσίες παρεχόμενες μέσω του διαδικτύου, συμπεριλαμβανομένων των φωνητικών υπηρεσιών μέσω του πρωτοκόλλου του Ίντερνετ (VoIP), παρέχονται μέσω δικτύου τηλεπικοινωνιών, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως αγορά ηλεκτρονικών εφαρμογών και υπό τους ίδιους όρους που αναφέρονται στην εν λόγω παράγραφο.

3. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέχει μόνο τη διεκπεραίωση πληρωμών που αφορούν ηλεκτρονικές υπηρεσίες ή τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου, συμπεριλαμβανομένων των φωνητικών υπηρεσιών μέσω του πρωτοκόλλου του Ίντερνετ (VoIP), και ο οποίος δεν συμμετέχει στην παροχή των εν λόγω ηλεκτρονικών ή τηλεφωνικών υπηρεσιών.

Άρθρο 13α

Ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένο ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, όπως αναφέρεται στο άρθρο 56 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και στα άρθρα 58 και 59 της οδηγίας 2006/112/EK, είναι:

- α) ο τόπος όπου ασκούνται οι λειτουργίες της κεντρικής του διοίκησης ή
- β) ο τόπος οποιασδήποτε άλλης εγκατάστασης που χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και από κατάλληλη υποδομή, σε ανθρώπινους και τεχνικής φύσεως πόρους, ώστε να του επιτρέπει να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που του παρέχονται για τις δικές του ανάγκες.

Άρθρο 18 παράγραφος 2

2. Εκτός αν διαθέτει στοιχεία περί του αντιθέτου, ο παρέχων μπορεί να θεωρεί ότι ένας λήπτης εγκατεστημένος στην Ένωση είναι μη υποκείμενος στον φόρο, όταν αποδεικνύει ότι ο εν λόγω λήπτης δεν του κοινοποιεί τον ατομικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ.

Ωστόσο, ανεξαρτήτως αντίθετων πληροφοριών, ο πάροχος τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών μπορεί να θεωρεί ότι ένας λήπτης εγκατεστημένος στην Κοινότητα είναι μη υποκείμενος στον φόρο, εφόσον ο εν λόγω λήπτης δεν έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό μητρώου ΦΠΑ στον πάροχο.

Άρθρο 24

Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες οι οποίες καλύπτονται από το άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο ή από τα άρθρα 58 και 59 της οδηγίας 2006/12/EK παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε περισσότερες από μία χώρες ή ο οποίος έχει τη μόνιμη κατοικία του σε μια χώρα και τη συνήθη διαμονή του σε άλλη χώρα, δίνεται προτεραιότητα:

- α) στην περίπτωση νομικού προσώπου μη υποκείμενου στον φόρο, στον τόπο που αναφέρεται στο άρθρο 13α στοιχείο α) του παρόντος κανονισμού, εκτός εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι η υπηρεσία χρησιμοποιείται στην εγκατάσταση που αναφέρεται στο στοιχείο β) του εν λόγω άρθρου·
- β) στην περίπτωση φυσικού προσώπου, στον τόπο όπου αυτό διαμένει συνήθως, εκτός εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι η υπηρεσία χρησιμοποιείται στη μόνιμη κατοικία του, αν αυτή είναι διαφορετική από τη συνήθη διαμονή.

Υποτήμια 3α

Τεκμήρια όσον αφορά τον τόπο του λήπτη

Άρθρο 24α

1. Όταν ο πάροχος τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών παρέχει τις υπηρεσίες αυτές σε έναν τόπο εγκατάστασης, όπως ένα τηλεφωνικό θάλαμο, μία ζώνη ασύρματης πρόσβασης, ένα Ίντερνετ καφέ, ένα εστιατόριο ή ένα χώρο υποδοχής ξενοδοχείου, όπου η φυσική παρουσία του αποδέκτη της υπηρεσίας στον τόπο αυτό είναι αναγκαία για να του παρασχεθεί η υπηρεσία από τον εν λόγω πάροχο, τεκμαίρεται ότι, για την εφαρμογή των άρθρων 44, 58 και 59α της οδηγίας 2006/112/EK, ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο αυτόν και η υπηρεσία πράγματι χρησιμοποιείται και αποτελεί αντικείμενο εκμετάλλευσης στον εν λόγω τόπο.

2. Εάν ο τόπος εγκατάστασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου είναι πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο που εκτελεί μεταφορά επιβατών εντός της Κοινότητας σύμφωνα με τα άρθρα 37 και 57 της οδηγίας 2006/112/EK, η χώρα στην οποία βρίσκεται ο τόπος εγκατάστασης είναι η χώρα αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών.

Άρθρο 24β

Για την εφαρμογή του άρθρου 58 της οδηγίας 2006/112/EK, για τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο:

- α) μέσω της σταθερής γραμμής του, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο εγκατάστασης της σταθερής γραμμής·
- β) μέσω κινητών δικτύων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη χώρα που προσδιορίζεται από τον κωδικό χώρας κινητής τηλεφωνίας της κάρτας SIM που χρησιμοποιεί όταν λαμβάνει αυτές τις υπηρεσίες·
- γ) για τις οποίες απαιτείται η χρήση αποκωδικοποιητή ή παρεμφερούς συσκευής ή κάρτας λήψης προγραμμάτων και όπου δεν χρησιμοποιείται σταθερή γραμμή, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο όπου βρίσκεται αυτός ο αποκωδικοποιητής ή η παρεμφερής συσκευή ή, εάν ο τόπος αυτός δεν είναι γνωστός, στον τόπο στον οποίον αποστέλλεται η κάρτα λήψης προγραμμάτων με σκοπό να χρησιμοποιηθεί εκεί·
- δ) υπό περιστάσεις άλλες από τις αναφερόμενες στο άρθρο 24α και στα στοιχεία α), β) και γ) του παρόντος άρθρου, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο που προσδιορίζεται ως τέτοιος από τον πάροχο υπηρεσιών με τη χρήση δύο μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων από τα απαριθμούμενα στο άρθρο 24στ του παρόντος κανονισμού.

Υπομύημα 3β

Αμφισβήτηση τεκμηρίων

Άρθρο 24δ

1. Όταν ένας πάροχος παρέχει υπηρεσία που παρατίθεται στο άρθρο 58 της οδηγίας 2006/112/EK, δύναται να αμφισβητήσει ένα τεκμήριο που αναφέρεται στο άρθρο 24α ή στο στοιχείο α), β) ή γ) του άρθρου, 24β του παρόντος κανονισμού, εφόσον διαθέτει τρία μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του αλλού.

2. Φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που υπάρχουν δυνάμει των άρθρων 24α, 24β ή 24γ εφόσον υπάρχουν ενδείξεις αθέμιτης χρήσης ή κατάχρησης από τον πάροχο υπηρεσιών.

Υποτήμη 3γ

Αποδεικτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του τύπου εγκατάστασης και την αμφισβήτηση τεκμηρίων

Άρθρο 24στ

Για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων του άρθρου 58 της οδηγίας 2006/112/EK και της εκπλήρωσης των απαιτήσεων του στοιχείου δ) του άρθρου 24β ή του άρθρου 24δ παράγραφος 1 του παρόντος κανονισμού, ως αποδεικτικά στοιχεία χρησιμοποιούνται, ειδικότερα, τα εξής:

- α) η διεύθυνση τιμολόγησης του λήπτη·
- β) η διεύθυνση του πρωτοκόλλου Internet (IP) της συσκευής που χρησιμοποιείται από τον λήπτη ή άλλη μέθοδος εντοπισμού της γεωγραφικής της θέσης·
- γ) τραπεζικά στοιχεία όπως ο τύπος όπου τηρείται ο τραπεζικός λογαριασμός που χρησιμοποιείται για την πληρωμή και η διεύθυνση τιμολόγησης του λήπτη που γνωρίζει η τράπεζα·
- δ) ο κωδικός χώρας κινητής τηλεφωνίας (MCC) της διεθνούς ταυτότητας συνδρομητή κινητής τηλεφωνίας (IMSI) που αποθηκεύεται στην κάρτα δομοστοιχείου ταυτότητας συνδρομητή (SIM) που χρησιμοποιείται από τον λήπτη·
- ε) ο τύπος εγκατάστασης της σταθερής γραμμής του λήπτη μέσω της οποίας παρέχεται η υπηρεσία σε αυτόν·
- στ) άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες.

Άρθρο 31γ

Για τον σκοπό του καθορισμού του τύπου παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι στο πλαίσιο υπηρεσίας καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ως παρεχόμενες στους τύπους παροχής των υπηρεσιών αυτών.

Άρθρο 33α

Η διάθεση εισιτηρίων που παρέχουν πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις από μεσάζοντα που ενεργεί ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό του διοργανωτή, ή από υποκείμενο στον φόρο, εκτός από τον διοργανωτή, που ενεργεί για ίδιο λογαριασμό, καλύπτεται από το άρθρο 53 και το άρθρο 54 παράγραφος 1 της οδηγίας 2006/112/EK.

13.3. Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013

Άρθρο 2

Για τις τηλεπικοινωνιακές, τις ραδιοτηλεοπτικές ή τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται από πάροχο εγκατεστημένο εντός της Κοινότητας σε μη υποκείμενο στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εντός της Κοινότητας, ισχύουν τα ακόλουθα:

- α) ο τόπος παροχής ως προς κάθε γενεσιουργό αιτία του φόρου που θα έχει επέλθει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος, όπως προβλέπεται στο άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112/EK, ανεξάρτητα από τη χρονική στιγμή κατά την οποία ολοκληρώνεται η παροχή ή η συνεχής παροχή·*
- β) ο τόπος παροχής ως προς κάθε γενεσιουργό αιτία που θα έχει επέλθει από την 1η Ιανουαρίου 2015 και στο εξής, είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ο λήπτης, ανεξάρτητα από τη χρονική στιγμή κατά την οποία αρχίζει η παροχή ή η συνεχής παροχή·*
- γ) σε περίπτωση που έχει ήδη επέλθει η γενεσιουργός αιτία πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος, κανένας φόρος δεν καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος του λήπτη την 1η Ιανουαρίου 2015 ή μετά από αυτήν σε σχέση με την ίδια γενεσιουργό αιτία.*