

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Ευρωπαϊκή Ένωση	2
1.1 Τι είναι Ευρωπαϊκή Ένωση.....	2
1.2 Λήψη αποφάσεων στον τομέα της (άμεσης και έμμεσης) φορολογίας.....	6
1.2.1 Πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο.....	7
1.2.2 Θεσμικά όργανα της Ένωσης.....	10
1.2.2.1 Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.....	10
1.2.2.2 (α) Ευρωπαϊκό Συμβούλιο.....	11
(β) Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	11
1.2.2.3 Ευρωπαϊκή Επιτροπή.....	13
1.2.2.4 Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	14
2. ΦΠΑ	17
2.1 Τι είναι ΦΠΑ και τα χαρακτηριστικά του.....	17
2.2 Πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ..... (παραδείγματα 1 έως 3)	18
2.3 Οδηγία για τον ΦΠΑ και εφαρμογή από τα κράτη μέλη της Ένωσης.....	21
3. Από το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ στο οριστικό	27
3.1 Ιστορία του ΦΠΑ.....	27
3.2 Μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ.....	27
3.3 Προς το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ.....	31
3.4 Νομοθετικές πράξεις για τις αλλαγές στο πλαίσιο του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ.....	34
3.4.1 Νομοθετικά βήματα για τη μετάβαση προς το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ.....	35
3.4.1.1 Πρώτο νομοθετικό βήμα.....	35
3.4.1.2 Δεύτερο νομοθετικό βήμα.....	42
3.4.2 Εκδοθείσες προτάσεις οδηγιών στο πλαίσιο του οριστικού καθεστώτος.....	42
3.4.2.1 COM(2018) 20 final 18.01.2018 πρόταση οδηγίας.....	42
3.4.2.2 COM(2018) 21 final 18.01.2018 πρόταση οδηγίας.....	44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΑΦΜ/ΦΠΑ και φορολογικός αντιπρόσωπος

Νομοθετικό πλαίσιο.....	48
1. Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, μεταβολή και διακοπή εργασιών.....	58
1.1 Δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο και δήλωση έναρξης εργασιών.....	59
1.2 Δήλωση μεταβολής εργασιών και δήλωση μετάταξης.....	61
1.3 Δήλωση διακοπής εργασιών.....	62
1.4 Βεβαίωση.....	63
1.5 Οίκοθεν ενημέρωση φορολογικού μητρώου.....	64
1.5.1 Διασύνδεση φορολογικού μητρώου με το μητρώο Πολιτών του Υπουργείου Εσωτερικών και με το μητρώο ταυτοτήτων της Ελληνικής Αστυνομίας.....	64
1.5.2 Έλεγχος της ορθής αποτύπωσης των ατομικών στοιχείων των φορολογουμένων στο φορολογικό μητρώο πριν τη διενέργεια της οποίας συναλλαγής.....	65
1.5.3 Έλεγχος της ορθής αποτύπωσης των ατομικών στοιχείων των φορολογουμένων στο φορολογικό μητρώο πριν τη διενέργεια της οποίας συναλλαγής στην περίπτωση που αυτή αιτείται από τρίτο πρόσωπο.....	66
2. Απόδοση, αναστολή και κατάργηση ΑΦΜ.....	67
2.1 Απόδοση ΑΦΜ.....	67
2.2 Αναστολή ή απενεργοποίηση ΑΦΜ.....	69
2.3 Κατάργηση ΑΦΜ.....	71
2.4 Οίκοθεν απόδοση αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) για βεβαίωση οφειλών, απαιτήσεων κλπ.....	72
2.4.1 Βεβαίωση τίτλων είσπραξης εσόδων υπέρ του Δημοσίου ή/και τρίτων. Διαδικασία οίκοθεν απόδοσης ΑΦΜ εφόσον είναι διαθέσιμα τα πλήρη στοιχεία των υπόχρεων.....	72
2.4.2 Οίκοθεν απόδοση ΑΦΜ εφόσον είναι διαθέσιμα κατ' ελάχιστον κάποια στοιχεία των υπόχρεων.....	74
2.4.3 Οίκοθεν απόδοση ΑΦΜ σε αλλοδαπούς οφειλέτες.....	74
3. Γνωστοποίηση για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.....	75

3.1 Δήλωση έναρξης και παύσης διενέργειας ενδοκοινοτικών συναλλαγών (σε αγαθά και υπηρεσίες).....	75
3.2 Μηχανογραφικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ (VIES)....	78
3.3 Αναστολή ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.....	80
3.3.1 Περιπτώσεις αναστολής.....	81
3.3.2 Συνέπειες αναστολής χρήσης ΑΦΜ.....	83
4. Απόδοση ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ σε μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας μας υποκείμενους στον φόρο.....	84
4.1 Γενικά.....	84
4.2 Χορήγηση ΑΦΜ σε εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενους στον φόρο με ηλεκτρονικά μέσα.....	85
4.3 Χορήγηση ΑΦΜ σε μη εγκατεστημένους στη χώρα μας υποκείμενους στον φόρο μέσω φορολογικού αντιπροσώπου.....	89
5. Ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στη χώρα μας.....	89
5.1 Υποχρέωση, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.....	89
5.2 Μη υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.....	92
5.3 Υποχρεώσεις φορολογικού αντιπροσώπου.....	95
5.3.1 Τήρηση βιβλίων και στοιχείων.....	95
5.3.2 Επιπλέον υποχρεώσεις.....	95
5.3.2.1 Τήρηση ειδικού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου.....	95
5.3.2.2 Υποχρεώσεις βάσει των ΕΛΠ.....	96
5.3.2.3 Υποχρέωση προς απόδοση του φόρου.....	97
5.4 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου.....	97
5.5 Ειδικές περιπτώσεις.....	98
5.5.1 Καθεστώς εξαγωγής εμπορευμάτων.....	98
5.5.2 Τελωνειακά καθεστώτα αποθήκευσης.....	99
5.5.3 Ειδικές περιπτώσεις ορισμού υπόχρεου προς απόδοση του φόρου.....	101
5.5.3.1 Υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου όταν η μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο φόρος δεν παρεμβαίνει σε φορολογητέα πράξη.....	101

5.5.3.2 Υποχρέωση απόδοσης φόρου από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη της υπηρεσίας.....	103
5.5.4 Λήψη ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ από βρετανικές επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία αποχώρησης του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ένωση.....	104
6. Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών με τόπο φορολόγησης εκτός Ελλάδας.....	104
6.1 Διενέργεια από Έλληνα υποκείμενο στον φόρο πράξης φορολογητέας σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης.....	104
6.2 Διενέργεια από Έλληνα υποκείμενο στον φόρο πράξης φορολογητέας εκτός της Ένωσης.....	105
7. Τι ισχύει στην Κυπριακή Δημοκρατία.....	105
8. Όμιλος ΦΠΑ.....	107
8.1 Γενικά. Ορισμός.....	107
8.2 Χαρακτηριστικά των προσώπων που απαρτίζουν τον Όμιλο ΦΠΑ.....	108
8.3 Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των πράξεων ενός Ομίλου ΦΠΑ.....	110

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Επιστροφή ΦΠΑ σε μη εγκατεστημένους υποκείμενους στον φόρο

Νομοθετικό πλαίσιο.....	114
1. Γενικά.....	119
1.1 Πλαίσιο.....	119
2. Επιστροφή του φόρου σε εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενους στον φόρο.....	121
2.1 Γενικά.....	121
2.2 Δικαίωμα επιστροφής του φόρου..... (παράδειγμα 1)	121
2.3 Πότε δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου.....	126
2.4 Υποβολή αίτησης επιστροφής.....	127

2.5 Παροχή πληροφοριών και πρόσθετων πληροφοριών.....	128
2.6 Τροποποιητικές και συμπληρωματικές αιτήσεις επιστροφής.....	130
2.7 Έκδοση απόφασης επιστροφής.....	130
2.8 Επιστροφή φόρου.....	131
2.9 Στην πράξη: η χώρα μας ως κράτος μέλος εγκατάστασης.....	132
2.10 Στην πράξη: η χώρα μας ως κράτος μέλος επιστροφής.....	133
2.11 Ειδικές περιπτώσεις επιστροφής φόρου..... (παράδειγμα 2)	135
3. Επιστροφή του φόρου σε εγκατεστημένους εκτός της Ένωσης υποκείμενους στον φόρο.....	138
3.1 Γενικά.....	138
3.2 Δικαίωμα επιστροφής του φόρου.....	139
3.3 Αίτηση επιστροφής.....	139
3.4 Συνυποβαλλόμενα έντυπα με την αίτηση επιστροφής.....	140
3.5 Ενέργειες αρμόδιας Φορολογικής Αρχής.....	141
3.6 Ειδικές περιπτώσεις επιστροφής φόρου.....	142
3.6.1 Συμφωνία με Ελβετία.....	142
3.6.2 Συμφωνία με Νορβηγία.....	143
3.7 Παραδείγματα..... (παραδείγματα 3 και 4)	145
3.8 Ειδικές περιπτώσεις.....	147
3.8.1 Αποχώρηση ΗΒ από την Ένωση σε περίπτωση μη επίτευξης συμφωνίας και χωρίς μεταβατική περίοδο.....	147
3.8.1.1 Υποβολή αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ από βρετανικές επιχειρήσεις για δαπάνες που πραγματοποίησαν από 01.01.2019 έως και την ημε- ρομηνία αποχώρησης.....	148
3.8.1.2 Υποβολή αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ από ελληνικές ή βρετανικές επιχειρήσεις για δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν μετά την ημε- ρομηνία αποχώρησης του ΗΒ.....	148
3.8.2 Αποχώρηση στις 31.01.2020 (μεσάνυκτα, CET) του ΗΒ από την Ένωση και φορολόγηση από πλευράς ΦΠΑ των διενεργούμενων πράξεων με- ταξύ ΗΒ και Ένωσης εντός της μεταβατικής περιόδου.....	149
4. Αρμόδιες Υπηρεσίες Φορολογικών Αρχών άλλων κρατών μελών για την επιστροφή του φόρου σε μη εγκατεστημένους με βάση την οδη- γία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου.....	150

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών συναλλαγών

Νομοθετικό πλαίσιο.....	157
1. Ενωσιακή νομοθεσία.....	162
2. Εθνική νομοθεσία.....	168
2.1 Γενικά.....	168
2.2 Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών.....	170
2.2.1 Υπόχρεοι υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα. Περιεχόμενο ανακεφαλαιωτικού πίνακα: Τι περιλαμβάνει.....	170
(παράδειγμα 1)	
2.2.2 Περιεχόμενο ανακεφαλαιωτικού πίνακα: Τι δεν περιλαμβάνει.....	172
2.3 Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών.....	174
2.3.1 Υπόχρεοι υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	174
2.3.2 Περιεχόμενο ανακεφαλαιωτικού πίνακα: Τι περιλαμβάνει.....	176
(παράδειγμα 2)	
2.3.3 Περιεχόμενο ανακεφαλαιωτικού πίνακα: Τι δεν περιλαμβάνει.....	177
2.4 Φορολογητέα αξία των συναλλαγών κατά τη συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	179
2.5 Φορολογική περίοδος και υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	180
2.6 Συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	183
2.6.1 Πότε δηλώνονται οι πράξεις στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα.....	183
(παραδείγματα 3 και 4)	
2.6.2 Υποβολή διορθωτικού ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	187
3. Τι ισχύει στην Κυπριακή Δημοκρατία.....	189

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Στατιστική δήλωση ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωση INTRASTAT)

Νομοθετικό πλαίσιο	193
1. Στην Ένωση	203
1.1 Γενικά.....	205
1.1.1 Ορισμός EXTRASTAT.....	206
1.1.2 Ορισμός INTRASTAT.....	207
1.2 Τι καλύπτει το σύστημα ενδοκοινοτικού εμπορίου (σύστημα INTRASTAT)..... (παραδείγματα 1 έως 12)	208
1.3 Ταυτοποίηση εμπορευμάτων. Κωδικοί Ταξινόμησης Εμπορεύματος..... (παραδείγμα 13)	228
1.4 Περίοδος αναφοράς της δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου..... (παραδείγμα 14)	233
1.5 Εδαφικότητα του συστήματος INTRASTAT.....	235
1.6 Υπόχρεοι παροχής πληροφοριών..... (παραδείγματα 15 έως 17)	240
1.7 Υποχρέωση υποβολής δήλωσης INTRASTAT.....	247
1.8 Κατώφλια εξομίσωσης (ή άλλως όρια υποβολής).....	248
1.9 Υποβολή της δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου και είδη της δήλωσης.....	252
1.10 Αξία των εμπορευμάτων.....	256
1.10.1 Φορολογητέα αξία.....	256
1.10.1.1 Τιμολογούμενη αξία..... (παραδείγματα 18 έως 20)	256
1.10.2 Στατιστική αξία..... (παραδείγμα 21)	259
1.11 Ποιότητα στατιστικών δεδομένων.....	262
2. Στην Ελλάδα	263
2.1 Γενικά.....	263
2.2 Προϋποθέσεις υποβολής της δήλωσης INTRASTAT.....	265

2.3 Ειδικότερα για το φορολογικό έτος 2019..... (παράδειγμα 22)	267
2.4 Μη υποχρέωση υποβολής της δήλωσης INTRASTAT.....	270
2.5 Υποβολή της δήλωσης INTRASTAT.....	271
2.6 Βεβαίωση ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης INTRASTAT. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης INTRASTAT.....	272
2.7 Συστάσεις συγγραφέων στους υπόχρεους υποβολής της δήλωσης INTRASTAT.....	274
2.8 Διαφορές μεταξύ δήλωσης ΦΠΑ και δήλωσης INTRASTAT.....	274
2.9 Οδηγίες συγγραφέων.....	276

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Διασυνοριακή παροχή υπηρεσιών

Τόπος φορολόγησης

Νομοθετικό πλαίσιο.....	280
1. Γενικά.....	300
1.1 Πλαίσιο. Βασικές έννοιες.....	300
1.1.1 Αλληλεπίδραση των κανόνων για την εξεύρεση του τόπου φορολόγησης με τους κανόνες που αφορούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ειδικό φορολογικό καθεστώς των νησιών του Αιγαίου και του Αγίου Όρους.....	303
1.1.2 Παροχή υπηρεσιών με τη χρήση κουπονιού.....	304
1.1.3 Παροχή υπηρεσιών που περιλαμβάνει πλείονα στοιχεία.....	305
1.1.3.1 Ενιαία παροχή υπηρεσιών..... (παραδείγματα 1 έως 6)	306
1.1.3.2 Παροχή κύριας και παρεπόμενων υπηρεσιών..... (παραδείγματα 7 έως 9)	315
1.1.3.3 Ενιαία συνδυαστική παροχή.....	317
1.1.4 Παροχή υπηρεσιών που εμπίπτει σε πολλούς κανόνες όσον αφορά τον τόπο φορολόγησής της.....	317
1.2 Στοιχεία που επηρεάζουν την επιλογή του κανόνα για τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών.....	318

1.2.1 Καθεστώς του λήπτη.....	318
1.2.2 Ιδιότητα του λήπτη.....	323
1.2.3 Τόπος εγκατάστασης του λήπτη.....	325
2. Γενικός κανόνας παροχής υπηρεσιών.....	329
2.1 Παροχή υπηρεσιών προς υποκείμενους στον φόρο (B2B συναλλαγή).....	329
2.1.1 Παροχή υπηρεσιών..... (παραδείγματα 10 έως 12)	329
2.1.1.1 Χρήση και εκμετάλλευση της παρεχόμενης υπηρεσίας..... (παράδειγμα 13)	336
2.1.2 Λήψη υπηρεσιών. Τρόπος απόδοσης του φόρου, μηχανισμός της αντιστροφής της επιβάρυνσης..... (παραδείγματα 14 και 15)	339
2.1.2.1 Εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης σε εγχώριες παροχές υπηρεσιών.....	343
2.1.3 Δήλωση έναρξης ή παύσης παροχής/λήψης υπηρεσιών από Έλληνα υποκείμενο στον φόρο για την εφαρμογή του γενικού κανόνα για τον τόπο φορολόγησης.....	344
2.1.4 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενους στον φόρο που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με τον γενικό κανόνα για τον τόπο φορολόγησης του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 2 περίπτωση α του ΚΦΠΑ).....	345
2.1.4.1 Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών (ψηφιακών) υπηρεσιών..... (παραδείγματα 16 έως 18)	345
2.1.4.2 Διάθεση εκθεσιακού περιπτέρου.....	348
2.1.4.3 Παροχή υπηρεσιών μεσαζόντων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτου..... (παραδείγματα 19 έως 21)	349
2.1.4.4 Διάθεση προσωπικού, μετάφραση κειμένων, παραχώρηση χρήσης βιομηχανικού ή εμπορικού σήματος, παροχή συμβουλών καθώς και υπηρεσιών επιθεώρησης υπαλλήλων, διαδικτυακή προβολή της επιχείρησης, ανεύρεση πελατείας, εκπόνηση έρευνας αγοράς προϊόντων κ.ά..... (παράδειγμα 22)	351
2.1.4.5 Παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, καθώς και υπηρεσιών προώθησης πωλήσεων, διαμεσολάβησης σε παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών κλπ.....	353

2.1.4.6 Μεταβίβαση από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου σε Έλληνα υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της 2003/87/ΕΚ οδηγίας.....	353
2.1.4.7 Παροχή υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών..... (παραδείγματα 23 έως 32)	354
2.1.4.8 Παροχή υπηρεσίας παρεπόμενης της μεταφοράς αγαθών.....	362
2.1.4.9 Παροχή υπηρεσιών σχετικών με τη ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών...	363
2.1.4.10 Παροχή υπηρεσίας εκτελωνιστή.....	363
2.1.4.11 Παροχή υπηρεσίας αποθήκευσης εμπορευμάτων.....	364
2.1.4.12 Μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών..... (παραδείγματα 33 έως 38)	365
2.1.4.13 Εκχώρηση δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης ποδοσφαιρικών αγώνων..... (παραδείγμα 39)	368
2.1.4.14 Παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στην υποβολή αιτήματος επιστροφής φόρου..... (παραδείγμα 40)	369
2.1.4.15 Παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο οργάνωσης κηδείας..... (παραδείγμα 41)	370
2.1.4.16 Παροχή ιατρικών υπηρεσιών..... (παραδείγματα 42 και 43)	371
2.1.4.17 Παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης μέσω διαδικτύου ή ηλεκτρονικού δικτύου..... (παραδείγμα 44)	373
2.1.4.18 Μεταγραφή αθλητών από ένα γερμανικό αθλητικό σωματείο σ' ελληνικό αθλητικό σωματείο.....	375
2.1.4.19 Παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων του άρθρου 27 του ΚΦΠΑ.....	375
2.1.4.20 Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά..... (παραδείγματα 45 έως 54)	377
2.1.4.21 Παροχή υπηρεσιών σε λήπτη με περισσότερες από μία εγκαταστάσεις..... (παραδείγματα 55 και 56)	387

2.1.4.22 Παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής υποστηρίξεως, διαχειρίσεως, εκπαίδευσεως προσωπικού, επεξεργασίας δεδομένων καθώς και προμήθειας και διαχειρίσεως εφαρμογών λογισμικού από κεντρικό κατάστημα τράπεζας προς δευτερεύουσα εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος.....	389
2.1.4.23 Παροχή νομικών υπηρεσιών.....	391
2.1.4.24 Παροχή υπηρεσιών με τη λήψη προκαταβολών.....	392
2.1.4.25 Παροχή υπηρεσιών ανάλυσης δειγμάτων γενετικού υλικού.....	394
2.1.4.26 Παροχή υπηρεσιών διαφήμισης σε γιατρό.....	395
2.1.4.27 Παροχή υπηρεσίας από και προς τις μικρές επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ λόγω χαμηλού ετήσιου κύκλου εργασιών.... (παραδείγματα 57 και 58)	396
2.1.4.28 Έλληνας υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει υπηρεσίες από αλλοδαπό πάροχο που δεν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES.....	397
2.1.4.29 Παροχή υπηρεσίας εισήγησης σε Έλληνα διοργανωτή συνεδρίου.....	398
2.1.4.30 Παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών..... (παραδείγματα 59 και 60)	398
2.1.4.31 Παροχή υπηρεσιών από ζωγράφους και αγιογράφους.....	400
2.1.4.32 Λήψη υπηρεσίας από ΝΠΔΔ..... (παραδείγματα 61 και 62)	401
2.1.4.33 Παροχή υπηρεσίας είσπραξης απαιτήσεων τρίτων.....	404
2.2 Παροχή υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στον φόρο (B2C συναλλαγή).....	404
2.2.1 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στον φόρο που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 2 περίπτωση β του ΚΦΠΑ).....	406
2.2.1.1 Παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και επεξεργασία δεδομένων και παροχή πληροφοριών..... (παράδειγμα 63)	406
2.2.1.2 Παροχή υπηρεσιών κτηνιάτρου σε μη υποκείμενους στον φόρο.....	408
2.2.1.3 Μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, πλην των μεταφορικών μέσων.....	409
2.2.1.4 Παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο οργάνωσης κηδείας..... (παράδειγμα 64)	409
2.2.1.5 Παροχή νοσηλείας σε ιδιώτες..... (παράδειγμα 65)	410

2.2.1.6 Παροχή υπηρεσιών μετάφρασης κειμένων σε ιδιώτες.....	413
(παραδείγματα 66 και 67)	
2.3 Επισημάνσεις για την εφαρμογή των γενικών κανόνων για τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών.....	414
3. Ειδικό κανόνες για τον τόπο φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών.....	419
3.1 Γενικά.....	419
(παράδειγμα 68)	
3.1.1 Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου.....	420
3.2 Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.....	426
3.2.1 Ανάλυση του κανόνα.....	426
(παραδείγματα 69 έως 74)	
3.2.2 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 3 του ΚΦΠΑ).....	431
3.2.2.1 Παροχή υπηρεσιών μεσολάβησης σε υπηρεσίες που συνδέονται με τη διαμονή σε ξενοδοχεία.....	431
(παράδειγμα 75)	
3.2.2.2 Παροχή υπηρεσιών μεσίτη.....	432
3.2.2.3 Παροχή υπηρεσιών μεσάζοντα.....	432
3.3 Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.....	432
3.3.1 Ορισμός του ακινήτου.....	439
(παραδείγματα 76 έως 80)	
3.3.2 Βήματα ελέγχου για τον χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως έχουσα άμεση σχέση με ακίνητο.....	446
3.3.2.1 Γενικός ορισμός της έννοιας των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα.....	447
(παραδείγματα 81 και 82)	
3.3.2.2 Ενδεικτικός κατάλογος υπηρεσιών που θεωρούνται συναφείς με ακίνητα.....	448
(παραδείγματα 83 έως 88)	
3.3.2.3 Ενδεικτικός κατάλογος υπηρεσιών που δεν θεωρούνται συναφείς με ακίνητα.....	463
3.3.2.4 Διάθεση εξοπλισμού για εργασίες επί ακινήτων.....	468
3.3.2.5 Υπόχρεος προς απόδοση του οφειλόμενου φόρου.....	468
3.3.3 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών συναφών με ακίνητα (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 4 του ΚΦΠΑ).....	469

3.3.3.1 Παροχή υπηρεσιών με σκοπό την ανακαίνιση και τη μετέπειτα εκμετάλλευση ακινήτου που βρίσκεται στην Ελλάδα.....	469
3.3.3.2 Παροχή υπηρεσιών συντήρησης, καθαριότητας και απολύμανσης σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε ελληνική Δημοτική Επιχείρηση.....	470
3.3.3.3 Χρήση μόνιμων υποδομών.....	471
3.3.3.4 Εκπόνηση στατικών και γεωτεχνικών μελετών για την κατασκευή έργων μόνιμης υποδομής που βρίσκεται σε τρίτη χώρα.....	471
3.3.3.5 Εκπόνηση από Έλληνα υπεργολάβο ηλεκτρομηχανολογικών μελετών σταθμών, στάσεων και σηράγγων για έργο που εκτελείται σε άλλο κράτος μέλος.....	472
3.3.3.6 Παροχή υπηρεσιών διάθεσης της υποδομής ναυσιπλοΐας πλωτών οδών για θαλάσσιες μεταφορές.....	472
3.3.3.7 Μίσθωση χρηματοθυρίδων.....	472
3.3.3.8 Παροχή υπηρεσιών συναρμολόγησης φωτοβολταϊκών συστημάτων σε φωτοβολταϊκό πάρκο στη Γερμανία.....	473
3.3.3.9 Υπαγωγή ή μη στον φόρο της μίσθωσης ακινήτων.....	473
3.3.3.10 Παροχή υπηρεσίας αποθήκευσης..... (παραδείγματα 89 έως 93)	479
3.3.3.11 Παραχώρηση δικαιώματος φωτογράφισης, κινηματογράφησης κλπ αρχαιολογικών χώρων και μουσείων.....	484
3.3.3.12 Εκπόνηση μελέτης για δίκτυο αγωγών φυσικού αερίου.....	485
3.3.3.13 Παροχή υπηρεσιών συναρμολόγησης γερανογέφυρας.....	485
3.3.3.14 Παροχή υπηρεσιών προς τις εγκατεστημένες στην Ελλάδα αμερικανικές δυνάμεις.....	486
3.3.3.15 Παροχή υπηρεσιών για συγκεκριμένο ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα από μη εγκατεστημένο στη χώρα μας αρχιτέκτονα ο οποίος αρνείται να λάβει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ.....	489
3.3.3.16 Παροχή υπηρεσιών για συγκεκριμένο ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα από μη εγκατεστημένη στη χώρα μας τεχνική εταιρία.....	489
3.3.3.17 Παροχή υπηρεσιών για συγκεκριμένο ακίνητο που βρίσκεται στην Κύπρο από Έλληνα αρχιτέκτονα.....	490
3.3.3.18 Παροχή υπηρεσιών δικηγόρου.....	490
3.3.3.19 Απόφαση C-158/98, Siberië του ΔΕΕ σχετικά με τη διάθεση τραπεζιού για την πώληση παραισθησιογόνων ουσιών.....	491
3.4 Παροχή υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.....	493

3.4.1 Ανάλυση του κανόνα..... (παραδείγματα 94 και 95)	493
3.4.2 Ειδικές περιπτώσεις.....	498
3.4.2.1 Παροχή υπηρεσιών συναρμολόγησης.....	498
3.4.2.2 Αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των δαπανών επισκευής στο πλαίσιο καλής λειτουργίας (claims).....	498
3.4.2.3 Αλληλεπίδραση κανόνων για τον τόπο παροχής υπηρεσιών με τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ για τα πλοία του άρθρου 27 του ΚΦΠΑ.....	500
3.4.3 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 9 του ΚΦΠΑ).....	501
3.4.3.1 Εκτίμηση προσωπικής περιουσίας ιδιώτη.....	501
3.4.3.2 Παροχή υπηρεσίας συντήρησης και αποκατάστασης σε συλλεκτικά νομίσματα, κοσμήματα, πίνακες ζωγραφικής που ανήκουν σε ιδιώτη....	501
3.4.3.3 Επισκευή σκάφους αναψυχής που ανήκει σε ιδιώτη.....	502
3.4.3.4 Παροχή υπηρεσίας καθαρισμού σε πλοίο.....	502
3.4.3.5 Παροχή υπηρεσιών σύνταξης τεχνικών εκθέσεων και πραγματογνωμοσυών, επισκευής και συντήρησης αεροσκαφών και ελικοπτέρων....	502
3.5 Παροχή υπηρεσιών εστίασης και εστιατορίου.....	503
3.5.1 Διάκριση μεταξύ παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εστίασης (σε ενωσιακό επίπεδο).....	503
3.5.2 Διάκριση μεταξύ παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εστίασης...	504
3.5.3 Ανάλυση του κανόνα..... (παραδείγματα 96 και 97)	506
3.5.4 Υπόχρεος προς απόδοση του ΦΠΑ.....	507
3.5.5 Συντελεστές ΦΠΑ στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών εστιατορίου ή εστίασης.....	508
3.5.5.1 Παράδοση αγαθών γενικά και παράδοση αγαθών σε «πακέτο»..... (παραδείγμα 98)	508
3.5.5.2 Παροχή υπηρεσίας εστίασης.....	509
3.5.5.3 Παροχή υπηρεσιών διαμονής και εστίασης ή και άλλων υπηρεσιών έναντι ενιαίας τιμής από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.....	509
3.5.6 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών εστίασης και εστιατορίου (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 10 του ΚΦΠΑ).....	512
3.5.6.1 Επιγραμμική κράτηση υπηρεσιών εστίασης.....	512

3.5.6.2 Διάθεση κουπονιών γευμάτων εντός χώρων εστίασης έναντι ανταλλαγματος.....	512
3.5.6.3 Διάθεση πόσιμων και φαγώσιμων προϊόντων κατά τη διάρκεια αναμονής επιβατών αεροπορικών εταιριών σε αίθουσα διακεκριμένης θέσης.....	512
3.6 Παροχή υπηρεσιών εστίασης και εστιατορίου επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού..... (παράδειγμα 99)	513
3.6.1 Γενικά.....	513
3.6.2 Ανάλυση του κανόνα..... (παράδειγμα 100)	514
3.6.3 Κατανάλωση (εδεσμάτων, ποτών και εν γένει ειδών εστιατορίου) που πραγματοποιούνται πάνω σε πλοίο κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού (διατάξεις πριν την 01.01.2010).....	518
3.6.4 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών εστίασης και εστιατορίου (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 11 του ΚΦΠΑ).....	518
3.6.4.1 Παροχή υπηρεσιών εστίασης και εστιατορίου επί πλοίου.....	518
3.7 Παροχή πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.....	520
3.7.1 Ανάλυση του κανόνα..... (παραδείγματα 101 και 102)	520
3.7.2 Ειδικότερες περιπτώσεις.....	524
3.7.2.1 Διάθεση εισιτηρίων μέσω μεσαζόντων.....	524
3.7.2.2 Επιγραμμική κράτηση εισιτηρίων πολιτιστικών, καλλιτεχνικών κλπ. εκδηλώσεων.....	525
3.7.2.3 Τα εισιτήρια σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, κλπ. εκδηλώσεις ως κουπόνια.....	526
3.7.3 Ειδικά θέματα παροχής πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, εκδηλώσεις κ.ά. προς υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 8 του ΚΦΠΑ).....	527
3.7.3.1 Αγορά για τους υπαλλήλους εταιρίας εισιτηρίων συνεδρίου που θα πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα.....	527
3.7.3.2 Αγορά για τους ιατρούς υπαλλήλους ενός πολυιατρείου του δικαιώματος συμμετοχής σε ιατρικό συνέδριο που θα πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα.....	527
3.7.3.3 Παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης στο προσωπικό μιας εταιρίας.....	527

3.7.3.4 Δικαίωμα συμμετοχής σε παγκόσμιο επιστημονικό συνέδριο που πραγματοποιείται στην Κυπριακή Δημοκρατία.....	528
3.8 Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.....	529
3.8.1 Ανάλυση του κανόνα.....	529
3.8.2 Ειδικότερες περιπτώσεις.....	532
3.8.2.1 Επιγραμμική παροχή υπηρεσίας εκπαίδευσης. Ηλεκτρονική υπηρεσία.....	532
3.8.2.2 Επιγραμμική παροχή υπηρεσίας εκπαίδευσης. Απαλλαγή από τον ΦΠΑ.....	533
3.8.3 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών που αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, κ.ά. δραστηριότητες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 8.α του ΚΦΠΑ).....	535
3.8.3.1 Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στο δικαίωμα συμμετοχής στους αγώνες του παγκόσμιου πρωταθλήματος εργασιακού αθλητισμού.....	535
3.8.3.2 Αγορά συνδρομής σε γυμναστήριο που βρίσκεται στην Ελλάδα.....	537
3.8.3.3 Διοργάνωση εκδήλωσης στην Ελλάδα από πολιτιστικό σύλλογο εγκατεστημένο στην Κυπριακή Δημοκρατία.....	537
3.8.3.4 Διοργάνωση ιατρικού επιστημονικού συνεδρίου στην Ελλάδα από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οργανισμό εγκατεστημένο στην Κυπριακή Δημοκρατία.....	539
3.8.3.5 Παροχή ηχητικής και τεχνικής υποστήριξης εκδήλωσης.....	541
3.8.3.6 Παροχές πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο ναυτικών εκθέσεων. Απόφαση του ΔΕΕ C-114/05, Gillan Beach Ltd.....	542
3.8.3.7 Υπηρεσίες διαθέσεως εκθεσιακών περιπτέρων σε πελάτες που παρουσιάζουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους στο πλαίσιο τέτοιων εκδηλώσεων. Απόφαση του ΔΕΕ C-530/09, Inter-Mark Group sp.zo.o. sp. komandytowa.....	547
3.8.3.8 Υπηρεσίες διεξαγωγής εμπορικών εκθέσεων.....	556
3.8.3.9 Μηχανές τυχερών παιχνιδιών.....	557
3.8.3.10 Υπηρεσίες διοργανωτή εκθέσεων, πολιτιστικών κλπ. εκδηλώσεων.....	557
3.8.3.11 Υπηρεσίες διοργανωτή εκθέσεων, πολιτιστικών κλπ. εκδηλώσεων.....	560
3.8.3.12 Οργάνωση συνεδρίου από πρακτορείο ταξιδίων στο οποίο παραχωρείται το δικαίωμα υλοποίησης και εκμετάλλευσής του.....	561
3.8.3.13 Οργάνωση συνεδρίων.....	562
3.8.3.14 Παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών.....	564

3.8.3.15 Παροχή ψυχαγωγικών υπηρεσιών.....	564
3.8.3.16 Παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μέσω κάμερας web (ζωντανή μετάδοση).....	564
3.9 Μίσθωση μεταφορικών μέσων.....	569
3.9.1 Γενικά. Ορισμοί.....	569
3.9.1.1 Υποκανόνας 1..... (παραδείγματα 103 έως 105)	571
3.9.1.2 Υποκανόνας 2.....	572
3.9.2 Για την εφαρμογή των υποκανόνων.....	574
3.9.2.1 Υπέρβαση λόγω ανωτέρας βίας της συμβατικής περιόδου της μίσθωσης βραχείας διάρκειας. Διαδοχικές συμβάσεις μίσθωσης.....	574
3.9.2.2 Για την εφαρμογή του υποκανόνα 1. Τόπος όπου το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη.....	575
3.9.2.3 Για την εφαρμογή του υποκανόνα 2. Τόπος εγκατάστασης του λήπτη....	576
3.9.2.3.1 Μαχητό τεκμήριο αναφορικά με τον τόπο εγκατάστασης του λήπτη...	577
3.9.3 Χρήση και εκμετάλλευση.....	577
3.9.3.1 Χρήση και εκμετάλλευση στην περίπτωση όπου οι υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων φορολογούνται κατ' αρχήν εκτός Ένωσης σύμφωνα με τους υποκανόνες 1 και 2..... (παράδειγμα 106)	577
3.9.3.2 Χρήση και εκμετάλλευση στην περίπτωση όπου οι υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής φορολογούνται κατ' αρχήν στη χώρα μας σύμφωνα με τον υποκανόνα 1.....	579
3.9.4 Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου.....	580
3.9.5 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών μίσθωσης μεταφορικών μέσων (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 12 του ΚΦΠΑ) - σχετ. η ΠΟΛ.1148/2013 εγκύκλιος.....	584
3.9.5.1 Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ της χρηματοδοτικής μίσθωσης.....	584
3.9.5.2 Μακροχρόνια μίσθωση ΙΧ αυτοκινήτου σε Κύπριο ιδιώτη.....	585
3.9.5.3 Βραχυχρόνια μίσθωση ΙΧ αυτοκινήτου σε Κύπριο ιδιώτη. Δύο μη διαδοχικές συμβάσεις μίσθωσης.....	586
3.9.5.4 Περιπτώσεις μακροχρόνιας μίσθωσης σκαφών σε ιδιώτη.....	586
3.9.5.5 Παράταση σύμβασης βραχυχρόνιας μίσθωσης.....	587
3.10 Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών.....	587

3.10.1 Ανάλυση του κανόνα.....	587
(παραδείγματα 107 και 108)	
3.10.2 Απαλλασσόμενη υπηρεσία μεταφοράς επιβατών.....	589
3.10.3 Ειδικές περιπτώσεις.....	590
3.10.3.1 Διάκριση μεταξύ μίσθωσης μεταφορικού μέσου και παροχής υπηρεσίας μεταφοράς επιβατών.....	590
3.10.3.2 Διαδικασία είσπραξης ΦΠΑ από ξένα αλλοδαπά τουριστικά λεωφορεία που εισέρχονται στη χώρα μας.....	591
3.10.3.3 Αμοιβές ταξιδιωτικών πρακτορείων για υπηρεσίες έκδοσης διεθνών αεροπορικών εισιτηρίων (service fees).....	592
3.10.3.4 Διεθνείς αερομεταφορές προσώπων με ενδιάμεσο σταθμό μετεπιβίβασης την Ελλάδα.....	593
(παραδείγματα 109 και 110)	
3.10.3.5 Υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών από τουριστικά πρακτορεία.....	595
3.10.4 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσίας μεταφοράς προσώπων (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ).....	597
3.10.4.1 Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών από ελληνικό ταξιδιωτικό πρακτορείο με ιδιότητα ή μισθωμένα από τρίτους λεωφορεία.....	597
3.10.4.2 Παροχή υπηρεσιών περιήγησης με πούλμαν στα μνημεία και αξιοθέατα στο κέντρο της Αθήνας.....	597
3.10.4.3 Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών για τη διαδρομή Αθήνα-Βουλγαρία μετ' επιστροφής.....	598
3.10.4.4 Κυκλικά περιηγητικά ταξίδια.....	598
3.10.4.5 Μεταφορά επιβατών με εισιτήριο προς και από το Άγιο Όρος.....	601
(παράδειγμα 111)	
3.10.4.6 Θαλάσσια ταξί.....	602
3.10.4.7 Αεροπορικό εισιτήριο που αγοράστηκε αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε από τον επιβάτη. Απόφαση του ΔΕΕ C-250/14 Air France KLM και C-289/14 Hop!-Brit Air SAS.....	604
3.11 Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.....	605
3.11.1 Μη ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.....	605
(παράδειγμα 112)	
3.11.2 Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.....	609
3.11.3 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενους στον φόρο (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 6 του ΚΦΠΑ).....	613

3.11.3.1 Μεταφορά οικοσκευής στο εσωτερικό της χώρας.....	613
3.11.3.2 Μεταφορά οικοσκευής από το εσωτερικό της χώρας σε τρίτη χώρα....	614
3.11.3.3 Μεταφορά οικοσκευής διπλωμάτη στο εσωτερικό της χώρας.....	615
3.11.3.4 Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών..... (παραδείγματα 113 έως 119)	615
3.11.3.5 Ενδοκοινοτική μεταφορά οικοσκευής ενός διπλωμάτη.....	617
3.11.3.6 Ενδοκοινοτική μεταφορά οικοσκευής ενός διπλωμάτη.....	618
3.11.3.7 Μεσολάβηση σε ενδοκοινοτική μεταφορά οικοσκευής ιδιώτη.....	618
3.12 Παροχή υπηρεσιών παρεπόμενων της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα..... (παραδείγματα 120 έως 122)	618
3.13 Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.....	627
3.13.1 Τόπος φορολογίας.....	627
3.13.1.1 Μέχρι και 31.12.2014.....	627
3.13.1.2 Από 01.01.2015.....	631
3.13.1.3 Νέες διατάξεις για τον καθορισμό του τόπου φορολογίας με ισχύ από 01.01.2019..... (παράδειγμα 123)	632
3.13.2 Υφιστάμενη κατάσταση.....	639
3.13.2.1 Ορισμοί.....	640
3.13.2.2 Ορισμός ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών..... (παραδείγματα 124 έως 127)	641
3.13.2.3 Ορισμός ηλεκτρονικών υπηρεσιών..... (παραδείγματα 128 έως 130)	644
3.13.2.4 Ορισμός τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών..... (παράδειγμα 131)	655
3.13.2.5 Ορισμός υπηρεσιών παρεχόμενων επιπροσθέτως από προμηθευτή.....	657
3.13.3 Τόπος φορολόγησης των ψηφιακών υπηρεσιών και καθεστώς του λήπτη της υπηρεσίας.....	657
3.13.4 Καθορισμός του τόπου εγκατάστασης του λήπτη.....	660
3.13.5 Τεκμήρια για τον καθορισμό του τόπου εγκατάστασης του λήπτη.....	661
3.13.5.1 Ειδικά τεκμήρια του άρθρου 24α του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ..... (παραδείγματα 132 έως 136)	665

3.13.5.2 Ειδικά τεκμήρια του άρθρου 24β στοιχεία α, β και γ του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ.....	670
3.13.5.3 Γενικό τεκμήριο του άρθρου 24β στοιχείο δ του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ..... (παράδειγμα 137)	673
3.13.5.4 Επιλογή ανάμεσα στα ειδικά τεκμήρια των άρθρων 24α και 24β του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ..... (παράδειγμα 138)	675
3.13.5.5 Αμφισβήτηση ειδικών τεκμηρίων.....	676
3.13.5.5.1 Αμφισβήτηση τεκμηρίων από τον πάροχο.....	676
3.13.5.5.2 Αμφισβήτηση τεκμηρίων από τη Φορολογική Αρχή.....	677
3.13.5.6 Αποδεικτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του τόπου (εγκατάστασης) του λήπτη..... (παράδειγμα 139)	678
3.13.5.7 Παροχή ψηφιακών υπηρεσιών στον ξενοδοχειακό τομέα.....	682
3.13.6 Υπόχρεος προς απόδοση του οφειλόμενου φόρου για την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών.....	683
3.13.6.1 Όταν η υπηρεσία παρέχεται απευθείας στον λήπτη από τον πάροχο των ψηφιακών υπηρεσιών.....	683
3.13.6.2 Όταν η υπηρεσία παρέχεται στον λήπτη από τον πάροχο των ψηφιακών υπηρεσιών μέσω μεσαζόντων..... (παραδείγματα 140 έως 146)	686
3.13.7 Απόδοση του οφειλόμενου φόρου.....	698
3.13.8 Ειδικά θέματα παροχής ψηφιακών υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 13 του ΚΦΠΑ).....	700
3.13.8.1 Παροχή τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου προς μη υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.....	700
3.13.8.2 Παροχή υπηρεσιών των τεχνολογιών πληροφορικής άνευ χρηματικής αντιπαροχής αλλά με αντάλλαγμα την παροχή εκ μέρους του χρήστη των προσωπικών του δεδομένων.....	701
3.14 Παροχή υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Ένωσης.....	701
3.14.1 Ανάλυση του κανόνα.....	701
3.14.1.1 Μεταβίβαση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.....	702

3.14.1.2 Διαφημιστικές υπηρεσίες..... (παραδείγματα 147 και 148)	703
3.14.1.3 Παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και επεξεργασία δεδομένων και παροχή πληροφοριών.....	707
3.14.1.4 Ανάλυση υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, εν όλω ή εν μέρει, ή δικαιώματος προβλεπόμενου στο άρθρο 14 του ΚΦΠΑ.....	710
3.14.1.5 Τραπεζικές, χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές εργασίες, συμπεριλαμβανομένων των εργασιών αντασφάλισης, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων.....	710
3.14.1.6 Διάθεση προσωπικού.....	712
3.14.1.7 Μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, με εξαίρεση όλα τα μεταφορικά μέσα.....	713
3.14.1.8 Η παροχή πρόσβασης σε σύστημα φυσικού αερίου ευρισκομένου στο έδαφος της Ένωσης ή σε δίκτυο συνδεδεμένο με αυτό το σύστημα, στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας ή στα δίκτυα θέρμανσης ή ψύξης, η μεταφορά ή διανομή μέσω των συστημάτων ή των δικτύων αυτών, και η παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές.....	713
3.14.2 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Ένωσης (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 14 του ΚΦΠΑ).....	716
3.14.2.1 Παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας ως σύνολο από εθνικό πάροχο αεροναυτιλίας.....	716
3.14.2.2 Παροχή νομικών υπηρεσιών.....	716
3.14.2.3 Εκμίσθωση ηλεκτρονικού υπολογιστή σε αλλοδαπό φοιτητή.....	717
3.15 Χρήση και εκμετάλλευση.....	717
3.15.1 Γενικά.....	718
3.15.1.1 Συζήτηση στο πλαίσιο της Επιτροπής ΦΠΑ.....	719
3.15.2 Εφαρμογή του κανόνα της χρήσης και εκμετάλλευσης στη χώρα μας.....	721
3.15.2.1 Παροχή υπηρεσιών που φορολογούνται αρχικά εκτός Ένωσης..... (παραδείγματα 149 και 150)	722
3.15.2.2 Παροχή υπηρεσιών που φορολογούνται αρχικά στη χώρα μας..... (παραδειγμα 151)	723

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Απόδοση του φόρου μη εγκατεστημένων υποκείμενων στον φόρο που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς μη υποκείμενους στον φόρο

Νομοθετικό πλαίσιο	728
(παραδείγματα 1 και 2)	
1. Γενικά. Υφιστάμενη κατάσταση μέχρι και 31.12.2018	735
1.1 Στην Ένωση.....	735
1.1.1 Γενικά. Ορισμοί.....	735
1.1.2 Ενωσιακό καθεστώς.....	737
1.1.2.1 Εγγραφή στο καθεστώς.....	738
(παραδείγματα 3 και 4)	
1.1.2.2 Αλλαγή κράτους μέλους εγγραφής.....	740
1.1.2.3 Οικειοθελής παύση χρήσης του ενωσιακού καθεστώτος.....	741
(παραδείγματα 5 και 6)	
1.1.2.4 Εξαίρεση από το ενωσιακό καθεστώς.....	743
1.1.2.5 Περίοδος απαγόρευσης.....	746
1.1.2.6 Υποχρεώσεις υποκείμενου στον φόρο.....	747
1.1.2.7 Υποβολή δήλωσης ΦΠΑ.....	747
(παραδείγματα 7 και 8)	
1.1.2.8 Καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ.....	753
(παράδειγμα 9)	
1.1.2.9 Λογιστικές καταχωρίσεις.....	757
1.1.2.10 Τιμολόγηση.....	758
1.1.2.11 Δικαίωμα έκπτωσης.....	759
1.1.3 Μη ενωσιακό καθεστώς.....	760
1.1.3.1 Εγγραφή στο καθεστώς.....	760
1.1.3.2 Οικειοθελής παύση χρήσης του μη ενωσιακού καθεστώτος ή εξαίρεση από αυτό και σχετική περίοδος απαγόρευσης επανένταξης σε αυτό.....	763
1.1.3.3 Υποχρεώσεις υποκείμενου στον φόρο, υποβολή δήλωσης ΦΠΑ, καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ και λογιστικές καταχωρίσεις.....	764
1.1.3.4 Δικαίωμα έκπτωσης.....	767

1.2 Εφαρμογή στην Ελλάδα.....	767
1.2.1 Εγγραφή στα καθεστώτα.....	768
1.2.2 Απόρριψη εγγραφής στα καθεστώτα.....	771
1.2.3 Έξοδος και διαγραφή από τα ειδικά καθεστώτα.....	771
1.2.4 Συμπλήρωση και υποβολή (ενιαίας) δήλωσης ΦΠΑ..... (παραδείγματα 10 και 11)	772
1.2.5 Λογιστικές καταχωρίσεις.....	777
1.2.6 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας μας.....	777
1.2.7 Υπόχρεος στον φόρο, καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ.....	778
1.2.7.1 Χρόνος και τρόπος καταβολής του ΦΠΑ.....	779
1.2.7.2 Εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου.....	780
1.2.7.3 Καταβολή του φόρου κατόπιν τροποποιήσεων στη δήλωση ΦΠΑ.....	781
1.2.7.4 Διαδικασία απόδοσης φόρου από την ελληνική αρμόδια Αρχή στα κράτη μέλη κατανάλωσης.....	781
1.2.7.5 Διαδικασία ελέγχου καταβολής του φόρου σε άλλα κράτη μέλη εγ- γραφής που αναλογεί σε ψηφιακές υπηρεσίες παρασχεθείσες στην Ελ- λάδα.....	782
1.2.7.6 Περιπτώσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων από την ελ- ληνική Αρμόδια Αρχή.....	782
1.2.8 Διοικητικές παραβάσεις.....	783
2. Επέκταση της μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας (MOSS) στη μονοα- πευθυντική θυρίδα (OSS).....	784
2.1 Πρώτο στάδιο. Αλλαγές με ισχύ από 01.01.2019.....	785
2.1.1 Ενωσιακό καθεστώς.....	785
2.1.2 Μη ενωσιακό καθεστώς.....	788
2.1.3 Τιμολόγηση στο κράτος μέλος εγγραφής.....	788
2.2 Δεύτερο στάδιο. Αλλαγές με ισχύ από 01.01.2021.....	789

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Παράρτημα 1	797
Παράρτημα 2	802
Πίνακας 2.1: Κωδικός κράτους μέλους που χρησιμοποιείται, προκειμένου για συναλλαγές με άλλα κράτη μέλη στο πλαίσιο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα και της στατιστικής δήλωσης INTRASTAT - Δομή του αριθμού μητρώου/εγγραφής ΦΠΑ που χορηγείται από τη Φορολογική Διοίκηση κάθε κράτους μέλους.....	802
Πίνακας 2.2: Συμπλήρωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο Φ4 TAXIS, 047 ΦΠΑ, έκδοση 2009).....	805
Πίνακας 2.3: Συμπλήρωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5 TAXIS, 052 ΦΠΑ, έκδοση 2009).....	807
Παράρτημα 3	810
Πίνακας 3.1: Πεδίο εφαρμογής ΦΠΑ, τελωνειακό έδαφος και στατιστικό έδαφος.....	811
Πίνακας 3.2: Στατιστικά κατώφλια απαλλαγής από την υποβολή της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωση INTRASTAT) - ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ 2018.....	818
Πίνακας 3.3: Προθεσμία υποβολής της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωση INTRASTAT) - αριθμός ημερών μετά τον μήνα αναφοράς.....	819
Πίνακας 3.4: Κωδικοί της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωσης INTRASTAT) και του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (τελωνειακή διασάφηση) για τους εμπορικούς όρους παράδοσης (delivery terms/conditions de livraison).....	821
Πίνακας 3.5: Κωδικοί της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωσης INTRASTAT) και του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (τελωνειακή διασάφηση) για τη φύση της συναλλαγής (nature of transaction/nature de la transaction).....	825
Πίνακας 3.6: Κωδικοί της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωσης INTRASTAT) και του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (τελωνειακή διασάφηση) για τον τρόπο μεταφοράς(mode of transport).....	827
Πίνακας 3.7: Κωδικοί της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωση INTRASTAT) για τη στατιστική διαδικασία (statistical procedure/régime statistique).....	827

Πίνακας 3.8: Αρμόδιες Διοικητικές Αρχές για τη συλλογή, επεξεργασία, διάδοση των στατιστικών του ενδοκοινοτικού εμπορίου.....	828
Πίνακας 3.9: Πληροφορίες για την ηλεκτρονική υποβολή της στατιστικής δήλωσης ενδοκοινοτικού εμπορίου (δήλωσης INTRASTAT).....	831
Παράρτημα 4	834
Πίνακας 4: Πίνακας ορίων που ισχύουν στα κράτη μέλη της Ένωσης.....	834
Παράρτημα 5	836
5.1 Αποφάσεις ανά χρονολογική σειρά.....	836
5.1.1 Απόφαση Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1253/1993 (ΦΕΚ 600 τ.Β). Η με αριθ.πρωτ. 15988/Ι 1274 απόφαση (ΦΕΚ 592 τ.Β/09.08.1993).....	836
5.1.2 Απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1019/2003 (ΦΕΚ 154 τ.Β). (άρθρο 3, παράγραφος 1).....	840
5.1.3 Απόφαση Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1098/2006 (ΦΕΚ 1124 τ.Β). (άρθρο 2, παράγραφος 2).....	840
5.1.4 Απόφαση Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1127/2009 (ΦΕΚ 2180 τ.Β). (άρθρο 7, παράγραφος 3, περίπτωση iv).....	841
5.2 Εγκύκλιοι ανά χρονολογική σειρά.....	841
5.2.1 Εγκύκλιος ΠΟΛ.1295/1992.....	841
5.2.2 Εγκύκλιος ΠΟΛ.1296/1992.....	844
5.2.3 Εγκύκλιος ΠΟΛ.1040/1993.....	844
5.2.4 Εγκύκλιος ΠΟΛ.1158/1993.....	853
5.2.5 Εγκύκλιος ΠΟΛ.1315/1993.....	854
5.2.6 Εγκύκλιος ΠΟΛ.1176/1995.....	855
Παράρτημα 6	868
Πίνακας 6.1: Στοιχεία εγγραφής στη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα.....	868
Πίνακας 6.2: Στοιχεία δηλώσεων ΦΠΑ μέσω της μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας.....	870

3.11.3 Ειδικά θέματα παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενους στον φόρο (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 6 του ΚΦΠΑ).

Διενέργεια παράνομων υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών.

Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, σε θέματα εισπράξεως του ΦΠΑ, μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών, εξαιρέσει των περιπτώσεων όπου αποκλείεται οποιοσδήποτε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα (σχετ. οι αποφάσεις του ΔΕΕ C-269/86 *W.J.R. Mol*, C-289/86 *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat*, C-343/89 *Max Witzemann*, C-111/92 *Wilfried Lange*, C-283/95 *Karlheinz Fische* και C-3/97 *John Charles Goodwin, Edward Thomas Unstead*).

Κατόπιν του ανωτέρω σκεπτικού, και δεδομένου ότι οι παράνομες μεταφορές αγαθών βρίσκονται σε ανταγωνισμό με τις υπηρεσίες παρόμοιων μεταφορών αγαθών που διενεργούνται νόμιμα, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει να υπόκεινται σε διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ.

Επομένως, **η υπηρεσία μεταφοράς αγαθών που διενεργείται παράνομα, χωρίς την κατάλληλη αδειοδότηση στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τον ΦΠΑ.**

Τούτο σημαίνει ότι στην περίπτωση όπου μια μεταφορά αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, χωρίς να έχει χορηγηθεί στον μεταφορέα η σχετική άδεια από το αρμόδιο Υπουργείο, η οφειλή τυχόν ΦΠΑ στο Ελληνικό Δημόσιο κρίνεται με τους συνήθεις κανόνες του ΚΦΠΑ.

3.11.3.1 Μεταφορά οικοσκευής στο εσωτερικό της χώρας.

Κύπριος μεταφορέας (ανεξάρτητα από τον λόγο που βρέθηκε στην Ελλάδα) μεταφέρει την οικοσκευή ενός Έλληνα ιδιώτη από την Αθήνα στον Βόλο (όλη η διαδρομή της μεταφοράς πραγματοποιείται εντός Ελλάδας). Σε αυτήν την περίπτωση, οφείλεται ΦΠΑ για το σύνολο της διαδρομής και ο Κύπριος μεταφορέας οφείλει να λάβει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 απόφασης ή, προαιρετικά, να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1281/1993 απόφασης προκειμένου να αποδώσει τον φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο (σχετ. **Κεφάλαιο 1, Υποκεφάλαια 4 και 5** του παρόντος).

Σημειώνεται ότι λαμβάνονται ως **οικοσκευή** (*household effects/effets et objets mobiliers*) τα προσωπικά αντικείμενα, ο οικιακός ρουχισμός και τα είδη επίπλωσης ή εξοπλισμού που προορίζονται για προσωπική χρήση των ενδιαφερομένων ή για τις ανάγκες του νοικοκυριού τους. Αυτό σημαίνει ότι η ποσότητα και ο χαρακτήρας της οικοσκευής παραπέμπει σε οικιακά και προσωπικά είδη μη εμπορικού χαρακτήρα.

Σημειώνεται ότι η μεταφορά αγαθών που παρέχεται σε μη υποκείμενο στον φόρο και πραγματοποιείται **εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό της χώρας μας** φορολογείται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία μεταφοράς ή του λήπτη αυτής και λαμβανομένου υπόψη ότι δεν πρόκειται για ενδοκοινοτική μεταφορά.

Στην περίπτωση όπου ο μεταφορέας είναι μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας μας, θα πρέπει αν:

- είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος είτε να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 απόφασης είτε να ορίσει (προαιρετικά) φορολογικό αντιπρόσωπο με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1281/1993 απόφασης,
- είναι εγκατεστημένος εκτός Ένωσης, να ορίσει υποχρεωτικά φορολογικό αντιπρόσωπο με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1281/1993 απόφασης.

3.11.3.2 Μεταφορά οικοσκευής από το εσωτερικό της χώρας σε τρίτη χώρα.

Έλληνας μεταφορέας μεταφέρει την οικοσκευή ενός Αλβανού ιδιώτη από την Αθήνα στην Αλβανία (επί του παρόντος τρίτη χώρα - προς ένταξη στην Ένωση). Σε αυτήν την περίπτωση, η υπηρεσία μεταφοράς φορολογείται στη χώρα μας κατά το τμήμα εκείνο της διαδρομής που αναλογεί στη διανυθείσα απόσταση εντός της χώρας μας, ήτοι για την απόσταση από την Αθήνα μέχρι τα σύνορα της Ελλάδας με την Αλβανία.

Για το τμήμα της διαδρομής που πραγματοποιείται εντός της Αλβανίας, ο Έλληνας μεταφορέας φρόνιμο είναι να διερευνήσει πιθανές φορολογικές υποχρεώσεις που μπορεί να έχει στην Αλβανία.

3.11.3.3 Μεταφορά οικοσκευής διπλωμάτη στο εσωτερικό της χώρας.

Διπλωμάτης της Πρεσβείας της Κυπριακής Δημοκρατίας στην Αθήνα επιθυμεί να μετακομίσει από τον Χολαργό στο Κολωνάκι (όλη η διαδρομή της μεταφοράς πραγματοποιείται εντός Ελλάδας). Τη μεταφορά της οικοσκευής του την αναθέτει σε Έλληνα μεταφορέα. Η εν λόγω μεταφορά έχει κατ' αρχήν ως τόπο φορολογίας την Ελλάδα και μπορεί να απαλλαγθεί από τον ΦΠΑ στο σύνολό της (υπό τον όρο της αμοιβαιότητας) δυνάμει του άρθρου 151 παράγραφος 1 περίπτωση α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 27 παράγραφος 1 περίπτωση στ υποπερίπτωση αα](#) του ΚΦΠΑ) με τους ειδικότερους όρους και τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1268/2011 απόφαση (σχετ. άρθρα 3 και 4 αυτής). Επισημαίνεται ότι ο Έλληνας μεταφορέας μόνο εφόσον κατέχει θεωρημένο από το ελληνικό Υπουργείο Εξωτερικών αντίτυπο της αίτησης του διπλωμάτη που υπέβαλε στο εν λόγω Υπουργείο για έγκριση και όπου αναγράφεται αναλυτικά η υπηρεσία της μεταφοράς, θα εκδώσει το φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ με την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ.1268/2011» επισυνάπτοντας σ' αυτό το ανωτέρω θεωρημένο αντίτυπο το οποίο αποτελεί δικαιολογητικό απαλλαγής.

Αν ο Έλληνας μεταφορέας έχει εκδώσει το φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ γιατί δεν του είχε προσκομίσει ο διπλωμάτης το θεωρημένο αντίτυπο και το φέρει εκ των υστέρων, τότε ο Έλληνας μεταφορέας θα εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για τον ΦΠΑ προκειμένου αυτός να επιστραφεί στον διπλωμάτη. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο θα πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη «επιστροφή ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ 1268/2011» και να επισυνάπτεται σ' αυτό το ανωτέρω αντίτυπο ως δικαιολογητικό. Η επιστροφή του φόρου αποδεικνύεται με έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου ή με υπογραφή του δικαιούχου προσώπου ότι έλαβε το συγκεκριμένο ποσό, αναφέροντας τον αριθμό της ταυτότητας που έχει εκδοθεί από το ελληνικό Υπουργείο Εξωτερικών.

3.11.3.4 Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών.

Παράδειγμα 113

Έλληνας ιδιώτης αποφασίζει να μετακομίσει για επαγγελματικούς λόγους από την Αθήνα όπου διαμένει μέχρι σήμερα στη Λευκωσία (ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών). Αναθέτει σε Κύπριο μεταφορέα τη μεταφορά της οικοσκευής του από την Αθήνα στην Κύπρο. Η εν λόγω μεταφορά θα φορολογηθεί στην Ελλάδα (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) και θα επιβαρυνθεί στο

σύνολό της με ελληνικό φόρο.

Σε αυτήν την περίπτωση, ο Κύπριος μεταφορέας οφείλει να λάβει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 απόφασης ή, προαιρετικά, να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1281/1993 απόφασης προκειμένου να αποδώσει τον φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο (σχετ. **Κεφάλαιο 1, Υποκεφάλαια 4 και 5** του παρόντος).

Παράδειγμα 114

Κύπριος φοιτητής που τελείωσε τις σπουδές του στην Αθήνα αναθέτει σε ελληνική μεταφορική επιχείρηση τη μεταφορά της οικοσκευής του στην Κύπρο. Η εν λόγω μεταφορά θα φορολογηθεί στην Ελλάδα (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) και θα επιβαρυνθεί στο σύνολό της με ελληνικό φόρο. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου είναι η ελληνική εταιρία.

Παράδειγμα 115

Κύπριος φοιτητής που τελείωσε τις σπουδές του στην Αθήνα αποφασίζει να κάνει μεταπτυχιακό στο Βερολίνο (Γερμανία) και αναθέτει σε ελληνική μεταφορική εταιρία τη μεταφορά της οικοσκευής του εκεί. Η εν λόγω μεταφορά θα φορολογηθεί στην Ελλάδα (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) και θα επιβαρυνθεί στο σύνολό της με ελληνικό φόρο. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου είναι η ελληνική επιχείρηση.

Παράδειγμα 116

Κύπριος φοιτητής που τελείωσε τις σπουδές του στο Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο στην Αθήνα αποφασίζει να κάνει μεταπτυχιακό στην Ελβετία (χώρα εκτός Ένωσης) και αναθέτει σε ελληνική μεταφορική εταιρία τη μεταφορά της οικοσκευής του από την Αθήνα εκεί. Η υπηρεσία μεταφοράς φορολογείται στη χώρα μας κατά το τμήμα εκείνο της διαδρομής που αναλογεί στη διανυθείσα απόσταση εντός της χώρας μας.

Επίσης, η εν λόγω υπηρεσία φορολογείται σε κάθε κράτος μέλος από όπου διέρχεται το μεταφορικό μέσο κατά το μέρος του διανυόμενου διαστήματος στο εσωτερικό αυτού. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου είναι η ελληνική εταιρία.

Παράδειγμα 117

Έλληνας ιδιώτης που ζει στην Κύπρο αποφασίζει να επαναπατριστεί και αναθέτει σε κυπριακή μεταφορική εταιρία τη μεταφορά της οικοσκευής του από τη Λευκωσία στο Ηράκλειο (Κρήτης). Η εν λόγω μεταφορά θα φορολογηθεί

στην Κύπρο (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) και θα επιβαρυνθεί στο σύνολό της με κυπριακό φόρο. Σε αυτήν την περίπτωση, υπόχρεη προς απόδοση του φόρου αυτού στην Κυπριακή Δημοκρατία είναι η κυπριακή εταιρία.

Αν τη μεταφορά της οικοσκευής του την αναθέσει σε ελληνική μεταφορική εταιρία και πάλι ο φόρος οφείλεται στην Κυπριακή Δημοκρατία. Η ελληνική εταιρία θα πρέπει να προβεί προς τούτο σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες (λήψη ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ στην Κύπρο κλπ.).

Παράδειγμα 118

Έλληνας φοιτητής από τον Βόλο που τελείωσε τις σπουδές του στο Πανεπιστήμιο Κύπρου (Κύπρος) αναθέτει σε κυπριακή μεταφορική επιχείρηση τη μεταφορά της οικοσκευής του στην Αθήνα όπου θα εγκατασταθεί. Η εν λόγω μεταφορά θα φορολογηθεί στην Κύπρο (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) και θα επιβαρυνθεί στο σύνολό της με κυπριακό φόρο. Υπόχρεη προς απόδοση του φόρου αυτού στην Κυπριακή Δημοκρατία είναι η κυπριακή εταιρία.

Παράδειγμα 119

Έλληνας φοιτητής που τελείωσε τις σπουδές του στην Κύπρο αποφασίζει να κάνει μεταπτυχιακό στο Παρίσι (Γαλλία) και αναθέτει σε κυπριακή μεταφορική εταιρία τη μεταφορά της οικοσκευής του από την Κύπρο εκεί. Η εν λόγω μεταφορά θα φορολογηθεί στην Κύπρο (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) και θα επιβαρυνθεί στο σύνολό της με κυπριακό φόρο. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου είναι η κυπριακή επιχείρηση.

3.11.3.5 Ενδοκοινοτική μεταφορά οικοσκευής ενός διπλωμάτη.

Διπλωμάτης της Πρεσβείας της Κυπριακής Δημοκρατίας στην Αθήνα μετακομίζει από την Αθήνα στη Λευκωσία λόγω μετάθεσής του εκεί. Τη μεταφορά της οικοσκευής του από την Αθήνα στη Λευκωσία (ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών) την αναθέτει σε ελληνική μεταφορική εταιρία. Η εν λόγω μεταφορά έχει ως τόπο φορολογίας την Ελλάδα (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) αλλά μπορεί να απαλλαχθεί από τον ΦΠΑ στο σύνολό της (υπό τον όρο της αμοιβαιότητας) δυνάμει του άρθρου 151 παράγραφος 1 περίπτωση α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 27 παράγραφος 1 περίπτωση στ υποπερίπτωση αα](#) του ΚΦΠΑ) με τους ειδικότερους όρους και τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1268/2011 απόφαση (σχετ. άρθρα 3 και 4 αυτής και [ειδικό θέμα 3.11.3.3](#) του παρόντος Κεφαλαίου).

3.11.3.6 Ενδοκοινοτική μεταφορά οικοσκευής ενός διπλωμάτη.

Διπλωμάτης της Πρεσβείας της Γαλλικής Δημοκρατίας στην Ιταλία αγόρασε ένα ξύλινο γραφείο από έναν κρητικό επιπλοποιό και ανέθεσε σε έναν Έλληνα μεταφορέα τη μεταφορά του από το Ηράκλειο της Κρήτης στην Ιταλία (ενδοκοινοτική μεταφορά). Η εν λόγω μεταφορά έχει ως τόπο φορολογίας την Ελλάδα (κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς) αλλά μπορεί να απαλλαγθεί από τον ΦΠΑ στο σύνολό της (υπό τον όρο της αμοιβαιότητας) δυνάμει του άρθρου 151 παράγραφος 1 περίπτωση α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 27 παράγραφος 1 περίπτωση στ υποπερίπτωση αα του ΚΦΠΑ](#)) με τους ειδικότερους όρους και τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1268/2011 απόφαση (σχετ. άρθρα 3 και 6 αυτής).

Συγκεκριμένα, ο εν λόγω διπλωμάτης που υπηρετεί στην Ιταλία προκειμένου να μην επιβαρυνθεί με (ελληνικό) ΦΠΑ τόσο για την αγορά του γραφείου όσο και για τη λήψη της υπηρεσίας μεταφοράς του θα πρέπει να προσκομίσει στον επιπλοποιό και στον μεταφορέα το «Πιστοποιητικό απαλλαγής από τον ΦΠΑ και/ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης», θεωρημένο από την κατά περίπτωση αρμόδια Υπηρεσία της Ιταλίας (ως κράτος μέλος υποδοχής). Το έντυπο με τις σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις συμπλήρωσης αυτού μπορεί να αναζητηθεί στο Παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ (σχετ. και το άρθρο 51 αυτού). Περισσότερες λεπτομέρειες για την εφαρμογή της απαλλαγής παραπέμπουμε τον αναγνώστη στην ΠΟΛ.1268/2011 απόφαση.

3.11.3.7 Μεσολάβηση σε ενδοκοινοτική μεταφορά οικοσκευής ιδιώτη. Σχετικό το **ειδικό θέμα 3.2.2.3** του παρόντος Κεφαλαίου.

3.12 Παροχή υπηρεσιών παρεπόμενων της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Supply of ancillary transport services to non taxable persons/prestation des activités accessoires au transport à des personnes non assujetties

Σύμφωνα με το άρθρο 54 παράγραφος 2 περίπτωση α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 14 παράγραφος 7](#) του ΚΦΠΑ) ο τόπος φορολόγησης (παροχής) των παρεπόμενων της μεταφοράς δραστηριοτήτων, προς μη υποκείμενους στον φόρο, όπως η φόρτωση, εκφόρτωση και διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών (*handling*) και παρόμοιες δραστηριότητες (π.χ. μεταφόρτωση, συσκευασία, ζύγιση, μέτρηση, φύλαξη κλπ.) είναι **ο τόπος στον οποίο**

πράγματι εκτελούνται οι υπηρεσίες αυτές. Αυτό σημαίνει ότι οι παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για εγχώρια, ενδοκοινοτική ή διασυνοριακή μεταφορά άλλου τύπου, που παρέχονται σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας μας όταν αυτές εκτελούνται υλικά εντός αυτής. Για την εφαρμογή του κανόνα αυτού ισχύει το **κριτήριο της υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας.**



Σημείωση συγγραφέων

Οι υπηρεσίες που είναι παρεπόμενες της μεταφοράς και μεταξύ υποκείμενων στον φόρο φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 14 παράγραφος 2 περίπτωση α](#) του ΦΠΑ). Σχετικό το **ειδικό θέμα 2.1.4.8** του παρόντος Κεφαλαίου.

Επισημαίνεται ότι η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ με τις διατάξεις του [άρθρου 27](#) του ΚΦΠΑ (όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων, καθώς και η παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου αυτών), εφόσον αυτή φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με τους κανόνες του [άρθρου 14](#) του ΚΦΠΑ, δύναται να απαλλάσσεται από τον φόρο υπό τις προϋποθέσεις που θέτει η κείμενη νομοθεσία.

Όπως διευκρινίζει η με αριθ.10/1987 εγκύκλιος, στην κατηγορία αυτή θα πρέπει να προστεθούν και ορισμένες βοηθητικές υπηρεσίες που προσφέρονται από μεταφορικές επιχειρήσεις σε ταξιδιώτες, όπως π.χ. η μεταφορά των αποσκευών τους ή και των ίδιων των ταξιδιωτών π.χ. από τα γραφεία αεροπορικής εταιρίας που βρίσκονται στο κέντρο της πόλης μέχρι το αεροδρόμιο και αντίστροφα.

Παράδειγμα 120

Μια επιχείρηση (ανεξαρτήτως της εγκατάστασής της) παρέχει υπηρεσία εκφόρτωσης του οικιακού εξοπλισμού από φορτηγό στην Κυπριακή Δημοκρατία κατόπιν εντολής Έλληνα ιδιώτη. Η εν λόγω υπηρεσία θα επιβαρυνθεί με κυπριακό φόρο βάσει του άρθρου 54 παράγραφος 2 περίπτωση α της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 14 παράγραφος 7](#) του ΚΦΠΑ), καθώς η υπηρεσία πραγματοποιείται υλικά στην Κύπρο.

Αντίθετα, η μεταφορά του οικιακού εξοπλισμού του Έλληνα ιδιώτη με άλλη, ελληνική ή κυπριακή, μεταφορική εταιρία από την Ελλάδα στην Κυπριακή Δημοκρατία θα φορολογηθεί στην Ελλάδα (κράτος μέλος αναχώρησης) σύμφωνα με το άρθρο 50 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (αντ. [άρθρο 14 παράγραφος 6 περίπτωση ii](#) του ΚΦΠΑ).

Κατά τους συγγραφείς στην περίπτωση όπου η ίδια επιχείρηση παρέχει υπηρεσία μεταφοράς του οικιακού εξοπλισμού από την Ελλάδα προς την Κυπριακή Δημοκρατία καθώς και τις υπηρεσίες φόρτωσης και εκφόρτωσης αυτού του εξοπλισμού από το φορτηγό της στην Ελλάδα και στην Κυπριακή Δημοκρατία αντίστοιχα, θα μπορούσε να στοιχειοθετηθεί η ύπαρξη ενιαίας υπηρεσίας με κύρια υπηρεσία την υπηρεσία μεταφοράς του οικιακού εξοπλισμού και παρεπόμενες αυτής τις υπηρεσίες φόρτωσης και εκφόρτωσης αυτού (σχετ. η **υποπαράγραφος 1.1.3** του παρόντος Κεφαλαίου). Τούτο διότι ο Έλληνας ιδιώτης δεν ενδιαφέρεται να λάβει την κάθε υπηρεσία ξεχωριστά αλλά κύριο μέλημά του είναι η μεταφορά του οικιακού του εξοπλισμού στην Κυπριακή Δημοκρατία. Κατά συνέπεια, η ενιαία υπηρεσία φορολογείται στην Ελλάδα (τόπος φορολογίας της κύριας υπηρεσίας) γιατί εκεί είναι το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς.

Πίνακας: Συνοπτική παρουσίαση του τρόπου φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών και προσώπων.

A. Μεταφορές επιβατών	
Αδιάφορο πού είναι εγκατεστημένοι και ποιο το καθεστώς του παρόχου και του λήπτη της υπηρεσίας μεταφοράς επιβατών	
I. Χερσαία μεταφορά (τρένο, λεωφορεία, ταξί κλπ.)	
Από Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος	Ελληνικός ΦΠΑ κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (σχετ. άρθρο 48 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αντ. άρθρο 14 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ). Υπόχρεος προς απόδοση φόρου: ο πάροχος. Ειδικό θέμα 3.10.4.3 του παρόντος Κεφαλαίου.
Από άλλο κράτος μέλος προς Ελλάδα	Ελληνικός ΦΠΑ κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (σχετ. άρθρο 48 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αντ. άρθρο 14 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ). Υπόχρεος προς απόδοση φόρου: ο πάροχος. Ειδικό θέμα 3.10.4.3 του παρόντος Κεφαλαίου.
Από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος	Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ. ΦΠΑ κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό κάθε κράτους μέλους (σχετ. άρθρο 48 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αντ. άρθρο 14 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ). Υπόχρεος προς απόδοση φόρου: ο πάροχος. Παράδειγμα 108 της υποπαραγράφου 3.10.1 του παρόντος Κεφαλαίου.
Από Ελλάδα προς τρίτη χώρα	Ελληνικός ΦΠΑ κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (σχετ. άρθρο 48 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αντ. άρθρο 14 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ). Παράδειγμα 121 <i>Μεταφορά επιβατών με τρένο από Ελλάδα προς Κωνσταντινούπολη (Τουρκία).</i> Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ για τη διαδρομή που εκτελείται εκτός των ελληνικών συνόρων. Για την υπηρεσία μεταφοράς επιβατών που αναλογεί στο μέρος της διαδρομής που εκτελείται εντός του εδάφους της Τουρκίας δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Ο πάροχος οφείλει να απευθυνθεί στις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές της χώρας αυτής για τυχόν φορολογική του υποχρέωση.
Από τρίτη χώρα προς Ελλάδα	Ελληνικός ΦΠΑ κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (σχετ. άρθρο 48 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αντ. άρθρο 14 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ).

Παράδειγμα 122

Μεταφορά επιβατών με τρένο από Κωνσταντινούπολη (Τουρκία) προς Ελλάδα.
Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ για τη διαδρομή που εκτελείται εκτός των ελληνικών συνόρων. Για την υπηρεσία μεταφοράς επιβατών που αναλογεί στο μέρος της διαδρομής που εκτελείται εντός του εδάφους της Τουρκίας δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Ο πάροχος οφείλει να απευθυνθεί στις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές της χώρας αυτής για τυχόν φορολογική του υποχρέωση.

Σημείωση: Τα αλλοδαπά τουριστικά λεωφορεία που εισέρχονται στη χώρα μας μεταφέροντας επιβάτες καταβάλλουν στο αρμόδιο Τελωνείο Εισόδου με τη χρήση παραβόλων ΦΠΑ ένα κατ' αποκοπή ποσό φόρου. Με αυτόν τον τρόπο εκπληρώνονται άπαξ οι φορολογικές τους υποχρεώσεις ως προς τον ΦΠΑ τόσο κατά την είσοδο όσο και κατά την έξοδο αυτών από την Ελλάδα (σχετ. η με αριθ.πρωτ.Π.7802/942/25.11.1986 απόφαση και η ΠΟΛ.1093/2017 εγκύκλιος). Σχετική ανάλυση στην **ειδική περίπτωση 3.10.3.2** του παρόντος Κεφαλαίου.

Παρόμοια φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ της μεταφοράς επιβατών με λεωφορεία μπορεί να ισχύει και για τα ελληνικά λεωφορεία που εισέρχονται στα εδάφη εκείνων των κρατών μελών που εφαρμόζουν ίδια τακτική για την είσπραξη του φόρου που οφείλεται σε αυτά.

II. Θαλάσσια / Αεροπορική μεταφορά (πλοία, αεροπλάνα, κλπ.)

- Από Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος
- Από άλλο κράτος μέλος προς Ελλάδα
- Από Ελλάδα προς χώρα εκτός Ένωσης
- Από χώρα εκτός Ένωσης προς Ελλάδα

Απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο σύμφωνα με το **άρθρο 27 παράγραφος 1 περίπτωση ι** του ΚΦΠΑ (σχετ. άρθρα 48 και Παράρτημα Χ μέρος Β της οδηγίας για τον ΦΠΑ).
Ανάλυση στην **υποπαράγραφο 3.10.2** του παρόντος Κεφαλαίου.

III. Με όλα τα μέσα μεταφοράς (τρένο, λεωφορεία, ταξί, πλοία, αεροπλάνα, θαλάσσια ταξί κλπ.)

Εντός Ελλάδας

Ελληνικός ΦΠΑ (με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ) για όλη τη διαδρομή εντός της χώρας.
Αλλοδαπός πάροχος που πραγματοποιεί μεταφορές επιβατών στο έδαφος της χώρας μας θα πρέπει να λάβει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ είτε με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/2013 απόφασης είτε μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου σύμφωνα με την ΠΟΛ.1281/1993 απόφαση, ανάλογα με τη χώρα εγκατάστασής του (σχετ. ανάλυση στο **Κεφάλαιο 1, Υποκεφάλαια 4 και 5** του παρόντος).

	<p>Σημείωση: Η μείωση κατά 30% του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ισχύει και για μεταφορές επιβατών που εκτελούνται υλικά στην περιοχή των νησιών Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά (σχετ. άρθρο 21 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ).</p>
Εντός άλλου κράτους μέλους	Οφείλεται ΦΠΑ σε αυτό το κράτος μέλος σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία αυτού. Ο πάροχος οφείλει να απευθυνθεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή προκειμένου να λάβει ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ για να εκπληρώσει τυχόν φορολογικές του υποχρεώσεις.
Σε χώρα εκτός Ένωσης ή μεταξύ τρίτων χωρών	Δεν εμπίπτει η πράξη αυτή στην οδηγία ΦΠΑ καθώς εκτελείται εκτός του εδάφους της Ένωσης. Ο πάροχος οφείλει να απευθυνθεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή εκείνων των χωρών για να εκπληρώσει τυχόν φορολογικές του υποχρεώσεις.
B. Μεταφορές αγαθών	
I. προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη (B2B πράξη) Αδιάφορο πού πραγματοποιείται η μεταφορά	
Αλλοδαπός πάροχος – Έλληνας λήπτης	<p>Τόπος φορολόγησης: Ελλάδα. Ο ΦΠΑ αποδίδεται για ολόκληρη τη διαδρομή της μεταφοράς από τον Έλληνα λήπτη στο Ελληνικό Δημόσιο με τον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβάρυνσης, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του παρόχου την υπηρεσία μεταφοράς αγαθών.</p> <p>Εξαιρέση: Δεν οφείλεται όμως ελληνικός ΦΠΑ για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προς υποκείμενους στον φόρο, όταν αυτές φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας με βάση το άρθρο 14 παράγραφος 2 περίπτωση α του ΚΦΠΑ και εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός Ένωσης. Ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ότι είναι εκτός Ένωσης (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 15 περίπτωση β του ίδιου Κώδικα).</p> <p>Παραδείγματα 23 και 24 του ειδικού θέματος 2.1.4.7 του παρόντος Κεφαλαίου.</p>
Έλληνας πάροχος - Έλληνας λήπτης	Τόπος φορολόγησης: Ελλάδα. Ο ΦΠΑ αποδίδεται για ολόκληρη τη διαδρομή της μεταφοράς από τον Έλληνα πάροχο.

	<p>Σημείωση: Η μείωση κατά 30% του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ισχύει και για μεταφορές αγαθών που εκτελούνται υλικά στην περιοχή των νησιών Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά (σχετ. άρθρο 21 παράγραφος 5 του ΚΦΠΑ).</p> <p>Παρέκκλιση: Απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η υπηρεσία μεταφοράς αγαθών εφόσον ο πάροχος της υπηρεσίας κατέχει το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) που ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015 απόφαση, όπως ισχύει.</p> <p>Εξαίρεση: Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προς υποκείμενους στον φόρο, όταν αυτές φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας με βάση το άρθρο 14 παράγραφος 2 περίπτωση α του ΚΦΠΑ και εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός Ένωσης. Ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ότι είναι εκτός Ένωσης (σχετ. άρθρο 14 παράγραφος 15 περίπτωση β του ίδιου Κώδικα). Παραδείγματα 25, 27 και 28 του ειδικού θέματος 2.1.4.7 του παρόντος Κεφαλαίου.</p>
<p>Έλληνας πάροχος – λήπτης εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: τόπος εγκατάστασης του λήπτη. Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ αποδίδεται για ολόκληρη τη διαδρομή της μεταφοράς από τον λήπτη στη χώρα εγκατάστασής του με τον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβάρυνσης. Παράδειγμα 26 του ειδικού θέματος 2.1.4.7 του παρόντος Κεφαλαίου.</p>
<p>Έλληνας πάροχος – λήπτης εγκατεστημένος σε χώρα εκτός Ένωσης</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: τόπος εγκατάστασης του λήπτη. Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ. Ο πάροχος φρόνιμο είναι να απευθυνθεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή για τυχόν φορολογική του υποχρέωση.</p>
<p>II. Προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη (B2C πράξη) α) ενδοκοινοτική μεταφορά</p>	
<p>Από Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: Ελλάδα (τόπος αναχώρησης της μεταφοράς). Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου: ο πάροχος. Οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ για το σύνολο της διαδρομής της μεταφοράς αγαθών. Παραδείγματα 113 έως και 115 του ειδικού θέματος 3.11.3.4 του παρόντος Κεφαλαίου.</p>

<p>Από άλλο κράτος μέλος προς Ελλάδα</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: άλλο κράτος μέλος (τόπος αναχώρησης της μεταφοράς). Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου: ο πάροχος. Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ. Οφείλεται ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης για το σύνολο της διαδρομής της μεταφοράς αγαθών. Παραδείγματα 117 και 118 του ειδικού θέματος 3.11.3.4 του παρόντος Κεφαλαίου.</p>
<p>β) οποιαδήποτε μεταφορά πλην της ενδοκοινοτικής μεταφοράς</p>	
<p>Εντός Ελλάδας</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: Ελλάδα. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου: ο πάροχος. Οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ για το σύνολο της διαδρομής της μεταφοράς αγαθών. Ειδικό θέμα 3.11.3.1 Σημείωση: Η μείωση κατά 30% του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ισχύει και για μεταφορές αγαθών που εκτελούνται υλικά στην περιοχή των νησιών Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά.</p>
<p>Εντός άλλου κράτους μέλους</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: άλλο κράτος μέλος. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου: ο πάροχος. Δεν οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ. Οφείλεται ΦΠΑ στο κράτος μέλος εκείνου όπου εκτελείται η μεταφορά αγαθών.</p>
<p>Από την Ελλάδα προς χώρα εκτός Ένωσης</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: και η Ελλάδα. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου: ο πάροχος. Οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ μόνο για τη διανυθείσα απόσταση εντός του εσωτερικού της χώρας μας. Ειδικό θέμα 3.11.3.2 και παράδειγμα 116 του ειδικού θέματος 3.11.3.4 του παρόντος Κεφαλαίου.</p>
<p>Από χώρα εκτός Ένωσης προς την Ελλάδα</p>	<p>Τόπος φορολόγησης: και η Ελλάδα. Υπόχρεος προς απόδοση του φόρου: ο πάροχος. Οφείλεται ελληνικός ΦΠΑ μόνο για τη διανυθείσα απόσταση εντός του εσωτερικού της χώρας μας.</p>