



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ. : 13.31.006.014/ 5.13.003 (Φ.Π.Α.)
Αρ. Τηλ. : 22601902
Αρ. Φαξ : 22661243
Ηλεκτρ. Ταχυδρ.: commissioner@tax.mof.gov.cy

3 Σεπτεμβρίου 2020

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 244 – Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Όλους τους Λειτουργούς,

Υπηρεσίες Πρόσβασης σε Εκπαιδευτικές Εκδηλώσεις

Θα ήθελα να αναφερθώ στο Άρθρο 10Α του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000 όπως έχει τροποποιηθεί το οποίο καθορίζει τη χώρα παροχής των υπηρεσιών (βασικός κανόνας). Με βάση το εν λόγω άρθρο και τηρουμένων των κανόνων που καθορίζονται στο Δέκατο Τρίτου Παράρτημα του ίδιου Νόμου, ο βασικός κανόνας ορίζει ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε σχετικό υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι η χώρα όπου έχει την εγκατάσταση του αυτό το πρόσωπο.

Εξαίρεση από τον εν λόγω βασικό κανόνα αποτελεί μεταξύ άλλων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Μέρους Ι του Δέκατου Τρίτου Παραρτήματος και η παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο:

(α) πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, και

(β) παρεπόμενες υπηρεσίες σχετικά με την πρόσβαση σε αυτές τις εκδηλώσεις,

(εφεξής «σχετικές υπηρεσίες»), οι οποίες θεωρείται ότι πραγματοποιούνται στο τόπο στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις, αντί στη χώρα όπου ανήκει ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών σύμφωνα με το βασικό κανόνα του άρθρου 10Α του ίδιου Νόμου.

Σχετική επί του θέματος είναι η απόφαση του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση «Sif konsulterna AB» C-647/17, ημερομηνίας 13 Μαρτίου 2019 όπου δόθηκαν οι κατευθυντήριες γραμμές αναφορικά με τις εκδηλώσεις που καλύπτονται από την πιο πάνω εξαίρεση και γενικότερα του αντίστοιχου άρθρου της Οδηγίας ΦΠΑ (άρθρο 53).

Μέσα από την εν λόγω απόφαση του ΔΕΕ διαφαίνεται ότι σε αυτές τις περιπτώσεις των εξαιρέσεων ο βασικός κανόνας καθορισμού του τόπου παροχής δεν υπερισχύει των ειδικών κανόνων. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να καθορίζεται αν οι εκάστοτε περιστάσεις αντιστοιχούν σε κάποια από τις ειδικές περιπτώσεις που μνημονεύονται στο Δέκατο Τρίτο Παράρτημα του Νόμου. Οι περιπτώσεις αυτές – δηλαδή οι εξαιρέσεις από το βασικό κανόνα – όπως αναφέρεται πιο πάνω, δεν πρέπει να χρήζουν στενής ερμηνείας. Σημαντικό επί του θέματος είναι επίσης το άρθρο 32, παράγραφος 2, στοιχείο γ' του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, που αφορούν την πρόσβαση σε

εκπαιδευτικές και επιστημονικές εκδηλώσεις, όπως διαλέξεις, σεμινάρια, περιλαμβάνουν την παροχή υπηρεσιών των οποίων τα βασικά χαρακτηριστικά είναι η παροχή δικαιώματος εισόδου σε εκδήλωση έναντι εισιτηρίου ή πληρωμής.

Παράλληλα διευκρινίζεται ότι παρόλο που το άρθρο 32(2)(γ) του ίδιου εκτελεστικού κανονισμού δεν ερμηνεύει τις έννοιες αυτές, είναι πασιφανές ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι να καθορίσει ένα πλατύ αντικείμενο. Μια εκδήλωση, για τους σκοπούς της πιο πάνω διάταξης πρέπει να είναι εκ των προτέρων προγραμματισμένη· η έννοια αυτή πρέπει να αντιλαμβάνεται ως αδιαίρετο σύνολο από απόψεως περιεχομένου, τόπου και χρόνου. Φυσικά, μια δραστηριότητα με προκαθορισμένο πρόγραμμα και συγκεκριμένο αντικείμενο είναι πιθανότερο να χαρακτηριστεί ως εκδήλωση απ' ό,τι μια αόριστη δραστηριότητα η οποία προσδιορίζει ένα γενικό μόνο πλαίσιο για την παροχή μιας εκπαιδευτικής υπηρεσίας. Περαιτέρω, η εκδήλωση πρέπει να έχει την έννοια της συγκεντρώσεως προσώπων για την παρακολούθηση μιας δραστηριότητας ή τη συμμετοχή σε αυτή επί ορισμένο χρονικό διάστημα. Άρα, στην ουσία θα πρέπει να υπάγονται στη διάταξη αυτή αποκλειστικά δραστηριότητες που απαιτούν τη φυσική παρουσία του πελάτη. Σχετικό επί του θέματος το άρθρο 33 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.


Λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω, η διάρκεια κάποιου προγράμματος/σεμιναρίου/συνεδρίου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ο μοναδικός αποφασιστικός παράγοντας για να κατηγοριοποιηθεί ως «εκδήλωση». Ωστόσο, όσο μεγαλύτερης διάρκειας είναι η δραστηριότητα, τόσο απομακρυσμένη είναι η πιθανότητα κατάταξης της ως «εκδήλωση». Οι περισσότερες δραστηριότητες που δεν υπερβαίνουν σε διάρκεια τη μια βδομάδα θα μπορούν να συμπεριληφθούν στην έννοια του όρου «εκδήλωση». Ωστόσο, θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα σχετικά στοιχεία και ειδικότερα το περιεχόμενο, ο τύπος και ο χρόνος. Άλλα χαρακτηριστικά όπως η προεγγραφή και προπληρωμή είναι άσχετα για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης αυτής.

Συνοψίζοντας τα πιο πάνω, για τον καθορισμό του κατά πόσο οι υπηρεσίες που παρέχονται αφορούν υπηρεσίες πρόσβασης σε εκδηλώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Δέκατου Τρίτου Παραρτήματος της περί ΦΠΑ Νομοθεσίας (Ν.95(Ι)/2000 όπως έχει τροποποιηθεί) ή ακολουθούν το βασικό κανόνα του τόπου παροχής υπηρεσιών, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι πιο κάτω παράμετροι/ενδείξεις:

- *Διάρκεια* : εάν η εν λόγω εκδήλωση έχει μεγάλη διάρκεια (ενδεικτικά πέραν της μιας εβδομάδας) αυτή ενδεχομένως να πρέπει να ακολουθεί το βασικό κανόνα του τόπου παροχής υπηρεσιών·
- *Προπληρωμή* : αυτό δεν μπορεί να αποτελεί κριτήριο για τον καθορισμό του κατά πόσο σε σχέση με μια εκδήλωση ο τόπος είναι σύμφωνα με τον ένα ή τον άλλο κανόνα·
- *Λήπτης*: το γεγονός ότι ο λήπτης των υπηρεσιών πρόσβασης σε εκδήλωση ενδεχομένως να είναι πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση, και τα πρόσωπα που λαμβάνουν μέρος είναι εκπρόσωποι του (π.χ. υπάλληλοι του), δεν διαφοροποιεί τη φύση των υπηρεσιών που είναι η πρόσβαση στην εκδήλωση·
- *Φύση των υπηρεσιών*: Εάν οι «υπηρεσίες πρόσβασης» παρέχονται σε ένα πρόσωπο για σκοπούς άσκησης της επιχείρησής του (υπηρεσία Α) και αυτό με τη σειρά του παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες σε άλλο πρόσωπο (υπηρεσία Β), το οποίο λαμβάνει τις υπηρεσίες πρόσβασης για σκοπούς της επιχείρησής του, όπως για παράδειγμα, δίνεται το δικαίωμα συμμετοχής σε υπαλλήλους του να συμμετέχουν σε μια εκδήλωση, αυτό δεν αλλάζει τη φύση των υπηρεσιών, οπότε και οι δύο υπηρεσίες Α και Β καλύπτονται από τον ίδιο κανόνα του τόπου παροχής των υπηρεσιών·
- *Τόπος* : Εάν μια εκδήλωση η οποία καλύπτεται από τον ειδικό κανόνα, παρέχεται σε διάφορα κράτη μέλη, αυτή θα θεωρείται ότι παρέχεται σε κάθε κράτος μέλος στην

έκταση στην οποία πραγματοποιείται στο κάθε ένα από αυτά. Η αξία που θα αντιπροσωπεύει την παροχή της υπηρεσίας σε κάθε κράτος μέλος θα πρέπει να καθορίζεται με βάση τη διάρκεια της εκδήλωσης σε κάθε κράτος μέλος π.χ. αριθμός ημερών. Ωστόσο, εάν η εμπλοκή του άλλου Κράτους μέλους είναι δευτερεύουσας σημασίας (πχ απλά μια εκπαιδευτική εκδρομή στο άλλο Κράτος μέλος) οπότε δεν θα λαμβάνεται υπόψη και η υπηρεσία πρόσβασης θα θεωρείται ότι παρέχεται στο βασικό Κράτος μέλος που πραγματοποιείται.

Ενόψει των πιο πάνω, για τον καθορισμό του τόπου παροχής των σχετικών υπηρεσιών θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα προαναφερόμενα σε συνάρτηση πάντα με το βασικό κανόνα που περιγράφεται στην παράγραφο 3 της Ερμηνευτικής Εγκύκλιου 145 ημερομηνίας 17/12/2010.



Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενική Λογίστρια

: Γενικό Διευθυντή Υπ. Οικονομικών

: Εφοριακό Συμβούλιο
Τ.Θ. 26898
1648 Λευκωσία

: Κ.Ε.Β.Ε.
Τ.Θ. 21455
1509 Λευκωσία

: Ο.Ε.Β.
Τ.Θ. 21657
1511 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 24935
1355 Λευκωσία

: Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
Τ.Θ. 21446
1508 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Επιχειρήσεων Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών Κύπρου
Γρίβα Διγενή 115
3731 Λεμεσός

: Cyprus International Business Association
Τ.Θ. 54917
3729 Λεμεσός

: Cyprus VAT Association
Αιγύπτου 12
1097 Nicosia, Cyprus