

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχονται δια ζώσης ή εξ αποστάσεως

Εξ αφορμής ερωτημάτων που υποβάλλονται στην Υπηρεσία μας αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εξ αποστάσεως εκπαίδευσης, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000) και την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία αυτών:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, υπάγονται στον ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

Κατά παρέκκλιση, όπως προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 8α του ίδιου ως άνω άρθρου, ο τόπος παροχής του δικαιώματος πρόσβασης σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο πραγματοποίησης της εκδήλωσης, και, αντίστοιχα, ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν σε εκπαιδευτικές δραστηριότητες προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο πραγματοποίησης της δραστηριότητας αυτής.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν από 01.01.2019, καθώς και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2049/18.3.2019, ο τόπος παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες υποχρεωτικά βάσει των προϋποθέσεων που τίθενται στις διατάξεις αυτές ή στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, υποχρεωτικά ή προαιρετικά κατ' επιλογήν του παρέχοντος.

Επισημαίνεται ότι το Παράρτημα VII του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνει ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων και η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

2. Ως προς τον ορισμό των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες 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.

Στην παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου, ωστόσο, ορίζεται ότι δεν αποτελούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες οι υπηρεσίες διδασκαλίας, εφόσον το περιεχόμενο των μαθημάτων παραδίδεται από εκπαιδευτικό μέσω του Διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου, δηλαδή μέσω σύνδεσης εξ αποστάσεως.

3. Περαιτέρω, στο άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι απαλλαγές που ισχύουν στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών, μεταξύ αυτών η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή (περίπτωση ιβ΄ της παρ. 1).

Σημειώνεται ότι στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης της ανωτέρω διάταξης εμπίπτει η προσχολική εκπαίδευση (νηπιαγωγεία, βρεφονηπιακοί και παιδικοί σταθμοί), η πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια σχολική εκπαίδευση, η πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση, ανεξάρτητα αν παρέχονται από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, με την επιφύλαξη της αναγνώρισης του φορέα εκπαίδευσης από αρμόδια αρχή, εφόσον προβλέπεται από σχετικό νομικό πλαίσιο. Σε αντιδιαστολή με τις υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, δεν απαλλάσσονται οι υπηρεσίες εκπαίδευσης για σκοπούς ερασιτεχνικούς ή ψυχαγωγικούς. Επίσης, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες εκπαίδευσης και γενικά αγωγής παιδιών με ειδικές ανάγκες, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και στις ξένες γλώσσες, καθώς και οι αναγνωρισμένες από το κράτος σχολές χορού, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας και οι μουσικές σχολές και τα ωδεία (σχετ. εγκύκλιοι 10/1987, ΠΟΛ.1282/1992, ΠΟΛ. 1071/1995, ΠΟΛ.1285/1998, ΠΟΛ.1041/2004, ΠΟΛ.1137/2006).

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τα ιδιαίτερα μαθήματα όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, ανεξάρτητα αν η παράδοση των μαθημάτων γίνεται από οργανωμένες επιχειρήσεις - φροντιστήρια στις αίθουσές τους ή κατ' οίκον από δασκάλους φροντιστές. Και σε αυτή την περίπτωση απαλλαγής δεν

εμπίπτουν τα ιδιαίτερα μαθήματα για την απόκτηση γνώσεων ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα.

4. Το πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω απαλλαγής καταλαμβάνει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης των οποίων ο τόπος παροχής βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας. Επίσης, ελλείπει σχετικού περιορισμού, για την εφαρμογή της απαλλαγής δεν παίζει ρόλο ο τρόπος παροχής των υπηρεσιών εκπαίδευσης, δηλαδή αν παρέχονται δια ζώσης με αυτοπρόσωπη παρουσία εκπαιδευτών και εκπαιδευομένων ή αν παρέχονται εξ αποστάσεως, μέσω του διαδικτύου, με σύγχρονη παράδοση του μαθήματος από τον εκπαιδευτικό ή στο πλαίσιο ασύγχρονης εκπαίδευσης ή με αυτοματοποιημένο τρόπο ως ηλεκτρονικά παρεχόμενη εκπαίδευση, υπό τον αναγκαίο όρο, όμως, ότι το είδος της εκπαίδευσης ως προς το αντικείμενό της εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 ανωτέρω.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

A. Οι υπηρεσίες εκπαίδευσης, οι οποίες παρέχονται είτε δια ζώσης είτε εξ αποστάσεως με κάθε τρόπο (σύγχρονο, ασύγχρονο, αυτοματοποιημένο) και δεν έχουν τη μορφή εκπαιδευτικής εκδήλωσης όπως σεμιναρίου, προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, έχουν ως τόπο παροχής την Ελλάδα, αλλά εφόσον εμπίπτουν στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης στο εσωτερικό της χώρας μας (π.χ. πανεπιστημιακή ή επαγγελματική εκπαίδευση), δεν οφείλεται φόρος για τις υπηρεσίες αυτές στην Ελλάδα.

B. Διαφορετική είναι η περίπτωση των εκπαιδευτικών εκδηλώσεων, όπως χαρακτηριστικά των εκπαιδευτικών σεμιναρίων, όπου καταβάλλεται αντίτιμο για το δικαίωμα πρόσβασης στα σεμινάρια αυτά. Ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών εκπαίδευσης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, εφόσον το σεμινάριο πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας μας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εκάστοτε λήπτη των υπηρεσιών αυτών (υποκείμενος ή μη στον φόρο) και τον τόπο εγκατάστασής του. Ωστόσο, το δικαίωμα πρόσβασης στο εκπαιδευτικό σεμινάριο δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, εφόσον πρόκειται για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ εκπαίδευση.

Γ. Επίσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ο τόπος παροχής τους βρίσκεται εντός της

χώρας μας εφόσον οι υπηρεσίες αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας μας. Το αυτό ισχύει και για υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά και για εκπαιδευτικά σεμινάρια, τόσο στην περίπτωση που πρόκειται για δια ζώσης εκπαίδευση, όσο και στην περίπτωση που πρόκειται για εξ αποστάσεως εκπαίδευση από διδάσκοντα μέσω του διαδικτύου ή άλλου ηλεκτρονικού δικτύου το οποίο χρησιμοποιείται ως μέσο επικοινωνίας με τους εκπαιδευομένους και οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες. Διευκρινίζεται απλώς ότι στην περίπτωση αυτή της εξ αποστάσεως διδασκαλίας ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα ως τόπος πραγματοποίησης της υπηρεσίας, εφόσον ο διδάσκων παρέχει τις υπηρεσίες του από την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάσταση που διαθέτει στην Ελλάδα ή, σε περίπτωση που δεν διαθέτει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον πράγματι παρέχει τη διδασκαλία από την Ελλάδα (σχετ. κατευθ. οδηγίες Επιτροπής ΦΠΑ από την 97^η Σύσκεψη τον Σεπτ. 2012, έγγραφο B taxud.c.1(2013)1512595 - 744). Όταν πρόκειται για εκπαίδευση που εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης, οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας.

Δ. Τέλος, στην περίπτωση που οι εξ αποστάσεως υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη μέσω διαδικτύου ή άλλου ηλεκτρονικού δικτύου με αυτοματοποιημένο τρόπο, από την άποψη ότι απαιτούν ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, ο τόπος παροχής τους προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις που ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα και η ηλεκτρονικά παρεχόμενη εκπαίδευση εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης στο εσωτερικό της χώρας μας, δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Επισημαίνεται ότι η ορθή εφαρμογή των απαλλακτικών διατάξεων περί εκπαίδευσης του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ θα πρέπει να αποδεικνύεται από το πρόσωπο που κατά περίπτωση ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ ως υπόχρεο στον φόρο αυτό και δεν απέδωσε ΦΠΑ λόγω της παροχής ή της λήψης υπηρεσιών εκπαίδευσης που απαλλάσσονται στο εσωτερικό της χώρας μας.

7. Στην περίπτωση που ο τόπος παροχής των υπηρεσιών εκπαίδευσης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, εφαρμόζεται η οικεία περί ΦΠΑ νομοθεσία της χώρας όπου βρίσκεται ο τόπος παροχής τους και δεν

προκύπτει φορολογική υποχρέωση από πλευράς ΦΠΑ στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Γ. Πιτσιλής

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

A. ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ
2. Δ/ση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.)
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
4. Αποδέκτες πίνακα Α, Β, Ζ, Η, Θ, Ι, ΙΒ, ΙΔ, ΙΣΤ.
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο της Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφεία κ.κ. Γεν. Διευθυντών
3. Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας