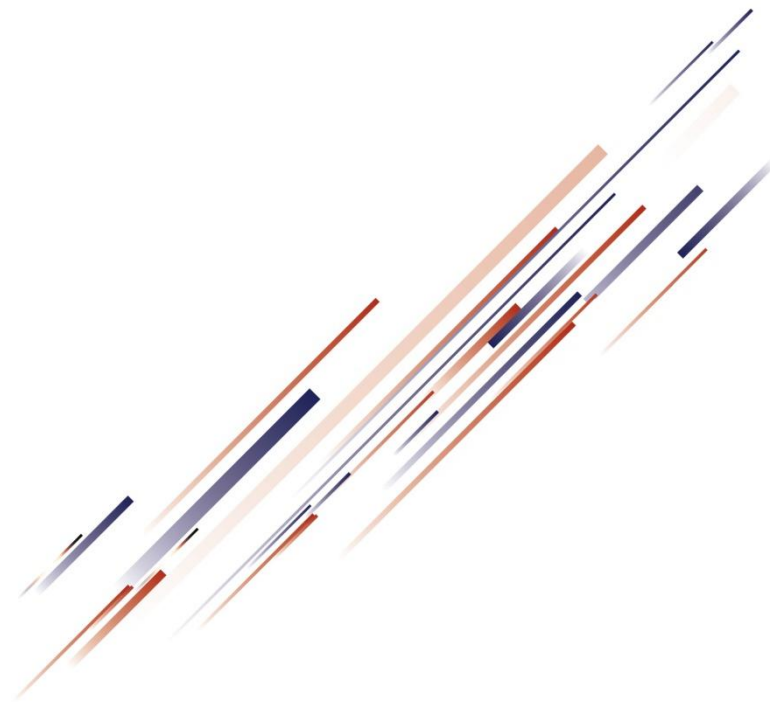




Φ.Π.Α. & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ



Λογιστικές
Υπηρεσίες

Φοροτεχνικές
Υπηρεσίες

Συμβουλευτικές
Υπηρεσίες

Πουρνάρα 9, 15124, Μαρούσι

site: www.artion.gr

email: artion@artion.gr

Τηλ: 210 6009062

A. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μια σημαντική κατηγορία υπηρεσιών που απαλλάσσονται από την επιβολή ΦΠΑ είναι οι υπηρεσίες εκπαίδευσης.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις παραγράφους ιβ και ιγ του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, απαλλάσσονται από την επιβολή ΦΠΑ:

ιβ) 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.
ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης.

Σημειώνουμε ότι η εν λόγω απαλλαγή ίσχυε και υπό τον προϊσχύοντα Κώδικα ΦΠΑ (βλ. άρθρο 18 ν. 1642/1986 παρ. 1 περιπτ. ιγ και ιδ).

Φυσικά, αυτή η γενική απαλλαγή έχει εξειδικευθεί μέσω των σχετικών ερμηνευτικών εγκυκλίων.

Εκ των προτέρων θα θέλαμε να επισημάνουμε ότι προς αποφυγή σύγχυσης δεν θα αναφερθούμε στην επιβολή ΦΠΑ στην ιδιωτική εκπαίδευση κατά το έτος 2015 που ίσχυσε για λίγους μόνο μήνες και εν συνεχεία καταργήθηκε με νεότερη διάταξη.

B. ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΟΛΟΓΙΑ

1. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και την ΕΔ.Υ.Ο. ΠΟΛ.1282/23.12.1992 διευκρινίστηκε ότι, στην έννοια της απαλασσόμενης από Φ.Π.Α. εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Ως επαγγελματική εκπαίδευση θεωρείται εκείνη η οποία επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. **Αντίθετα δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή εκπαίδευσης ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού**

χαρακτήρα. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που από κάποια σχολή παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.

Συνεπώς, βασική προϋπόθεση απαλλαγής είναι ότι η εκπαίδευση που παρέχεται να έχει ως σκοπό την μετάδοση επαγγελματικών γνώσεων (επαγγελματική εκπαίδευση και επιμόρφωση - εγκύκλιος 10/10.7.1987) και να μην γίνεται αποκλειστικά για ψυχαγωγικούς σκοπούς, ανεξάρτητα από την ηλικία του λήπτη των υπηρεσιών.

Π.χ. ένα παιδί προσχολικής ηλικίας μπορεί να λάβει εκπαίδευση στις ξένες γλώσσες ή την εκμάθηση ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη εγκύκλιο η έννοια των υπηρεσιών εκπαίδευσης πρέπει να εξετάζεται με ευρύτητα και συνεπώς στις υπηρεσίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται κάθε είδος εκπαίδευσης που παρέχεται τόσο από τα δημόσια εκπαιδευτήρια, όσο και από τα ιδιωτικά.

2. ΠΡΟΣΧΟΛΙΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Όπως διευκρινίστηκε από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 122/2-4-1987, στην απαλλαγή **συμπεριλαμβάνεται και η προσχολική εκπαίδευση και αγωγή.** Συνέπεια αυτού είναι ότι απαλλάσσονται, βάσει της πιο πάνω διάταξης, τα νηπιαγωγεία, οι παιδικοί, καθώς και οι βρεφονηπιακοί σταθμοί, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές της προσχολικής εκπαίδευσης και αγωγής (φυσικό ή νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής), με μόνη προϋπόθεση ότι εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο π.χ. Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων κ.τ.λ.

3. ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Όπως επίσης διευκρινίστηκε από τη Διοίκηση, **οι υπηρεσίες μεταφοράς, σίτισης και στέγασης των μαθητών που προσφέρονται από ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια κάθε μορφής (σχολεία, σχολές, νηπιαγωγεία κ.τ.λ.), θεωρούνται ότι συνδέονται στενά με την προσφερόμενη απ' αυτά εκπαίδευση και απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας.** Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται τα ακαθάριστα έσοδα που εισπράττουν

οι πιο πάνω επιχειρήσεις για τη μεταφορά των μαθητών τους (με δικά τους ή ξένα μεταφορικά μέσα), ή για την παροχή σ' αυτούς τροφής και στέγασης.

Διευκρινίζεται σχετικά, ότι αν η μεταφορά, η σίτιση και η στέγαση μαθητών γίνεται όχι από τις πιο πάνω επιχειρήσεις, αλλά από άλλες που δεν έχουν καμία σχέση με την παροχή εκπαίδευσης και αγωγής π.χ. από μεταφορική επιχείρηση, επιχείρηση εκμετάλλευσης εστιατορίου κ.τ.λ. **δεν** απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Αντίθετα, **διευκρινίζεται ότι οι επί μέρους εργασίες που αφορούν την οργάνωση ενός εκπαιδευτικού προγράμματος (π.χ. εξεύρεση αιθουσών διδασκαλίας, εξεύρεση καθηγητών κ.λπ.), υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ**, διότι οι υπηρεσίες αυτές δεν συνιστούν υπηρεσίες εκπαίδευσης.

4. ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

Δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η προμήθεια εκπαιδευτικού υλικού, διότι στη περίπτωση αυτή δεν παρέχεται υπηρεσία εκπαίδευσης αλλά διενεργείται μια εμπορική πράξη μεταπώλησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πράξη συντελείται μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) πχ επιχείρηση αγοράζει εκπαιδευτικό υλικό από εταιρεία εντός ή εκτός της χώρας που θα το χρησιμοποιήσει για εκπαιδευτική διαδικασία ή αγορά γίνει μεταξύ επιχείρησης και ιδιώτη (B2C). Πχ αγορά εγχειριδίου για ατομική εκπαίδευση σε ξένη γλώσσα.

5. ΦΟΡΕΑΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ - ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ

Με την ΠΟΛ.1282/23.12.1992 δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από **πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.**

Περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/8.3.1995 στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δε καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός

φορέα ως παρέχοντας ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά εάν συντρέχει ή όχι η περίπτωση απαλλαγής από το ΦΠΑ είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη κυρίως:

- Εάν ο φορέας που αιτείται την απαλλαγή παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης (επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων) και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα.

Οι προαναφερθείσες υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ είτε παρέχονται από φυσικό ή από νομικό πρόσωπο, είτε από το δημόσιο είτε από ιδιώτη αρκεί να παρέχονται από αναγνωρισμένους από την αρμόδια δημόσια αρχή, φορείς.

Στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δεν καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντας ή όχι εκπαίδευση, τότε αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, ως προς το κατά πόσον συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής του από το Φ.Π.Α., είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

6. ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ ΦΟΡΕΑΣ

Όπως αναφέραμε και ανωτέρω, έχει γίνει δεκτό ότι στην απαλλαγή εμπίπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση.

Περαιτέρω, αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει ο ίδιος τις υπηρεσίες αυτές.

Από το συνδυασμό των παραπάνω, στις απαλλακτικές διατάξεις εμπίπτουν όχι μόνο οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται άμεσα από τον ίδιο τον οργανωτή του εκπαιδευτικού προγράμματος, αλλά εμπίπτουν επίσης και οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται από τρίτο πρόσωπο Φυσικό ή Νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, όταν η υλοποίηση του εκπαιδευτικού προγράμματος ανατίθεται από τον οργανωτή στο τρίτο αυτό πρόσωπο, ανεξάρτητα αν το εκπαιδευτικό πρόγραμμα επιδοτείται ή όχι από άλλο φορέα.

Για καλύτερη κατανόηση, παραθέτουμε το πιο κάτω παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α' στέλνει για επιμόρφωση τους εργαζόμενους σ' αυτή στην οργανώτρια σεμιναρίων επιχείρηση Β'. Η επιχείρηση Β' εισπράττει από την επιχείρηση Α' αμοιβή για τις υπηρεσίες εκπαίδευσης, η οποία απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

Αν η επιχείρηση Β' αναθέσει περαιτέρω την υλοποίηση όλου του εκπαιδευτικού σεμιναρίου σε άλλη εταιρία Γ' και στην περίπτωση αυτή η υπηρεσία της εταιρίας Γ' προς την Β' απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

7. ΕΚΜΑΘΗΣΗ ΞΕΝΩΝ ΓΛΩΣΣΩΝ

Η εκμάθηση ξένων γλωσσών εμπίπτει στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον γίνεται με τρόπο συστηματικό και οργανωμένο, εφόσον δηλαδή δεν έχει έναν αμιγώς ψυχαγωγικό χαρακτήρα.

Παράδειγμα: Δεδομένου ότι η εκμάθηση της ελληνικής γλώσσας με εξ αποστάσεως διδασκαλία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εφόσον έχει έναν επαγγελματικό προσανατολισμό, εξυπηρετεί δηλαδή σκοπούς επαγγελματικούς και δεν γίνεται αποκλειστικά στα πλαίσια μίας αμιγώς ερασιτεχνικής και ψυχαγωγικής δραστηριότητας, εάν λ.χ. ένας Γερμανός αποφασίσει να μάθει Ελληνικά εξ αποστάσεως ενόψει του ορισμού του ως νομίμου εκπροσώπου σε μία εταιρεία στην Ελλάδα θυγατρική γερμανικού ομίλου, στην περίπτωση αυτή η εν λόγω υπηρεσία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, διότι η εκμάθηση έχει επαγγελματικό χαρακτήρα. Αντίθετα, εάν ένας Ολλανδός επιθυμεί να μάθει την ελληνική γλώσσα για να εμπλουτίσει τις γνώσεις του και χωρίς να έχει αυτή η εκμάθηση κανέναν επαγγελματικό προσανατολισμό, τότε η εν λόγω υπηρεσία δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

8. ΕΙΔΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ι. ΣΧΟΛΕΙΑ Α.Μ.Ε.Α.

Υπάρχει απαλλαγή από το ΦΠΑ των ειδικών σχολείων των παιδιών με ειδικές ανάγκες για κάθε μορφής εκπαίδευση, άσκηση και αγωγή που παρέχεται. Από το φόρο προστιθέμενης αξίας απαλλάσσονται επίσης και οι παρεπόμενες πράξεις που συνδέονται με την υπό ευρεία έννοια εκπαίδευση, την άσκηση και αγωγή των παιδιών αυτών που έχουν ειδικές

ανάγκες. Έτσι, απαλλάσσονται π.χ. η φύλαξη και η επιτήρηση των παιδιών αυτών, καθώς και οι άλλες υπηρεσίες που σχετίζονται με τυχόν μεταφορά, στέγαση, σίτισή τους κ.τ.λ.

Σημειώνεται επίσης, ότι οι πιο πάνω υπηρεσίες εκπαίδευσης, άσκησης και αγωγής των παιδιών με ειδικές ανάγκες απαλλάσσονται χωρίς να εξετάζεται το είδος και η μορφή του προσώπου που τις παρέχει. Έτσι, οι υπηρεσίες αυτές, απαλλάσσονται ανεξάρτητα αν παρέχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταιρείες, ιδρύματα κ.τ.λ.) και ανεξάρτητα με την ονομασία που χρησιμοποιούν (σχολείο, σχολή, άσυλο, στέγη κ.τ.λ.).

Επισημαίνεται, ότι οι πιο πάνω επιχειρήσεις των νηπιαγωγείων, παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών, καθώς και των σχολείων κ.τ.λ. των παιδιών με ειδικές ανάγκες απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας μόνο για τα έσοδα που πραγματοποιούν από τις υπηρεσίες που παρέχουν και όχι από το φόρο που επιρρίπτουν σε βάρος τους οι προμηθευτές τους όταν αγοράζουν διάφορα είδη και εφόδια ή δέχονται υπηρεσίες για τις ανάγκες λειτουργίας τους.

ii. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Για την απόκτηση πιστοποίησης (υπηρεσία παρεπόμενη της εκπαίδευσης) με την εγκύκλιο 1137/2006 προβλέπεται **απαλλαγή Φ.Π.Α. στη διεξαγωγή εξετάσεων για την απόκτηση τίτλου γλωσσομάθειας από αλλοδαπούς πιστοποιούντες φορείς.**

Υποκείμενοι στο φόρο εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αναλαμβάνουν, ως εξεταστικοί φορείς, την υλοποίηση εξετάσεων για την πιστοποίηση της γνώσης ξένων γλωσσών, μετά από εξουσιοδότηση αλλοδαπών προσώπων (πανεπιστήμια ή άλλα πρόσωπα), τα οποία χορηγούν πιστοποιητικά γλωσσομάθειας, κατόπιν υπογραφής σχετικής σύμβασης.

Από τις συμβάσεις συνεργασίας προκύπτουν οι όροι και προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση των εξετάσεων, καθώς και οι υποχρεώσεις, τόσο των εξεταστικών, όσο και των πιστοποιούντων φορέων, όπως ενδεικτικά αναφέρονται κατωτέρω:

I. Υποχρεώσεις εξεταστικών φορέων

- Ενημερώνουν τους ενδιαφερόμενους υποψήφιους για τις ημερομηνίες διεξαγωγής των εξετάσεων και τους όρους διεξαγωγής τους, όπως αυτές τίθενται από τους πιστοποιούντες φορείς.

- Διασφαλίζουν κατάλληλες αίθουσες για τη διεξαγωγή των εξετάσεων.
- Διαθέτουν τους κατάλληλους επιτηρητές και εξεταστές για τις προφορικές εξετάσεις.
- Δέχονται τις αιτήσεις των υποψηφίων και διενεργούν τις εξετάσεις, αποστέλλοντας τη βαθμολογία των προφορικών εξετάσεων στους πιστοποιούντες φορείς μαζί με τα γραπτά για διόρθωση και βαθμολόγηση.
- Φροντίζουν για το αδιάβλητο των εξετάσεων.
- Εισπράττουν τα εξέταστρα από κάθε υποψήφιο ανάλογα με τον τίτλο σπουδών για τον οποίο διαγωνίζεται, εκδίδοντας τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ (π.δ. 186/92) φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά που προβλέπονται από τους οικείους κανονισμούς λειτουργίας τους (π.χ. αποδείξεις ή γραμμάτια είσπραξης), κατά περίπτωση, ανάλογα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις σχετικές συμβάσεις.
- Καταβάλλουν στους πιστοποιούντες φορείς μέρος των εξεταστρων που τους αναλογούν, ως αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρέχουν.

II. Υποχρεώσεις πιστοποιούντων φορέων

- Αποστέλλουν τα θέματα των γραπτών και προφορικών εξετάσεων.
- Διορθώνουν και βαθμολογούν τα γραπτά, εκδίδουν τα αποτελέσματα και τα πιστοποιητικά για τους υποψήφιους.
- Εκδίδουν σχετικό τιμολόγιο προς τους εξεταστικούς φορείς για την είσπραξη της αμοιβής τους, που είναι μέρος των εξεταστρων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, περιπτ. ιβ', του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών.

Όπως έχει γίνει δεκτό, οι εξετάσεις εντάσσονται στην έννοια της εκπαίδευσης και απαλλάσσονται από το φόρο, καθώς αποσκοπούν στη λήψη σχετικών τίτλων σπουδών που είναι ο αντικειμενικός σκοπός της εκπαίδευσης.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του ίδιου Κώδικα, ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του,

αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

Υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται ανωτέρω, είναι σαφές ότι οι εξετάσεις υλοποιούνται από κοινού από τους εξεταστικούς και τους πιστοποιούντες φορείς.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Υπόθεση C-287/2000), σύμφωνα με την οποία η ερμηνεία του άρθρου 13.Α.1.θ' & ι' της έκτης Οδηγίας ΦΠΑ (Οδηγία 77/388/ΕΟΚ) πρέπει να είναι ευρεία, ώστε να επιτυγχάνεται ο σκοπός της απαλλαγής αυτής, δηλαδή η μείωση του κόστους της εκπαίδευσης, γίνεται δεκτό ότι απαλλάσσονται από το φόρο τα εξεταστικά που καταβάλλουν οι εξεταζόμενοι στους εξουσιοδοτημένους - εξεταστικούς φορείς, καθώς και τα επί μέρους ποσά που λαμβάνουν για τις υπηρεσίες που παρέχουν οι πιστοποιούντες φορείς, ανάλογα με τις υπογραφείσες μεταξύ τους συμβάσεις .

Η ανωτέρω απαλλαγή ισχύει και στην περίπτωση που οι συμβάσεις διενέργειας εξετάσεων υπογράφονται μεταξύ των εξεταστικών φορέων και των εκπροσώπων των πιστοποιούντων φορέων που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα, με τις ίδιες προϋποθέσεις - υποχρεώσεις που αναφέρονται ανωτέρω.

Η απαλλαγή ισχύει επίσης και για άλλα πρόσωπα στα οποία οι εξεταστικοί φορείς αναθέτουν τη διενέργεια των εξετάσεων, εν όλω ή εν μέρει, με τις ίδιες προϋποθέσεις - υποχρεώσεις που αναφέρονται ανωτέρω.

Στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται τα ανωτέρω, γεγονός που εξετάζεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ειδικότερα όταν ελληνικές επιχειρήσεις παρέχουν μεμονωμένες υπηρεσίες προς τους πιστοποιούντες ή τους εξεταστικούς φορείς, όπως υπηρεσίες διάθεσης αιθουσών, γραμματειακής υποστήριξης, ασφάλειας, διαφήμισης κλπ., χωρίς να εμπλέκονται ενεργά στην υλοποίηση των εξετάσεων, εξακολουθεί να έχει εφαρμογή η εγκύκλιος ΠΟΛ 1036/28.02.2005, η οποία συνεχίζει να ισχύει για θέματα τα οποία δεν ρυθμίζονται με την παρούσα. Οι εν λόγω υπηρεσίες υπάγονται σε ΦΠΑ. Όμως, εξυπακούεται ότι οι καθηγητές οι οποίοι αναλαμβάνουν το έργο της επιτήρησης και

διόρθωσης γραπτών και άλλων συναφών με τη διαδικασία πιστοποίησης απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

iii. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΣΕ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ - Η/Υ

Οι υπηρεσίες εκπαίδευσης στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και όπως προβλέπεται η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σε θέματα πληροφορικής, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ (περ. ιβ' παρ. 1 αρθ. 22 ΦΠΑ), ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, εφόσον αυτή συμβάλει στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής εκπαίδευσης και όχι ψυχαγωγικού χαρακτήρα και εφόσον στοχεύει στη μετάδοση γνώσεων γενικά σε θέματα Η/Υ και όχι σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με το χειρισμό και τη λειτουργία Η/Υ που συνδέεται με την πώλησή τους, (ΠΟΛ.1041/2004). Επιπλέον, όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/1987 και την εγκ. ΠΟΛ.1282/1992, στην ανωτέρω απαλλαγή εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση που παρέχεται με τη μορφή σεμιναρίων ανεξάρτητα από το πρόσωπο που την παρέχει. Στο πλαίσιο αυτό τόσο η ΠΟΛ.1282/1992 όσο και η εγκύκλιος ΠΟΛ.1071/1995 ορίζουν ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια για τη λειτουργία ενός φορέα ως παρέχοντος εκπαίδευση, εφόσον είναι νομικό πρόσωπο, θα πρέπει αυτό να παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης σύμφωνα με το καταστατικό του. Ο χώρος που παρέχεται η υπηρεσία δεν πρέπει κατ ανάγκη να είναι επαγγελματικός χώρος του παρέχοντος την υπηρεσία, αλλά μπορεί να είναι χώρος του λήπτη π.χ. Εταιρεία καλεί στους χώρους της για επιμόρφωση του προσωπικού της, αλλά μπορεί να είναι χώρος τρίτου, π.χ. διοργάνωση σεμιναρίου σε ξενοδοχείο. Δεν μπορεί να χαρακτηριστεί εκπαίδευση η εκμάθηση λογισμικού.

Διευκρινίζεται επίσης ότι η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με τους Η/Υ που απευθύνεται σε παιδιά προσχολικής και πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης που έχουν ως σκοπό την απόκτηση γνώσεων ψυχαγωγικού χαρακτήρα και οι οποίες πολλές φορές παρέχονται στα πλαίσια εξυπηρέτησης αναγκών του σύγχρονου ανθρώπου (π.χ. απασχόληση παιδιών στον ελεύθερο χρόνο τους κ.λπ.) δεν υπάγονται στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.1642/1986 και τούτο επειδή οι υπηρεσίες αυτές δεν συγκεντρώνουν τα

προβλεπόμενα στοιχεία για να χαρακτηριστούν ως υπηρεσίες εκπαίδευσης κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων.

iv. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ

Τα επαγγελματικά σεμινάρια απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ με την προϋπόθεση ότι οι λήπτες της υπηρεσιών έχουν ως σκοπό την απόκτηση επαγγελματικών γνώσεων. Οι εισηγητές των σεμιναρίων μπορεί να μην έχουν την ιδιότητα του καθηγητή, αλλά να είναι άτομα με επιστημονική κατάρτιση και γνώση του αντικειμένου που διδάσκεται στο σεμινάριο. Επίσης το άτομο ή η εταιρεία που διοργανώνει το σεμινάριο μπορεί να μην ασχολείται αποκλειστικά με την εκπαίδευση, αρκεί στον ΚΑΔ να υπάρχει και ο σκοπός της διοργάνωσης σεμιναρίων. Για παράδειγμα λογιστική/φοροτεχνική εταιρεία διοργανώνει σεμινάριο φοροτεχνικού περιεχομένου και εισηγητής είναι φοροτεχνικός, στέλεχος της οργανώτριας.

v. ΜΟΥΣΙΚΑ ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ - ΣΧΟΛΕΣ ΧΟΡΟΥ

Στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον φόρο εκπαίδευσης περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που προσφέρονται από μουσικά ιδιωτικά εκπαιδευτήρια που προβλέπονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Β.Δ. 16/1966 (ΦΕΚ 7 Α/15.1.66) και λειτουργούν υπό την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού και η παρεχόμενη υπηρεσία παρέχεται σε παιδιά άνω των τριών ετών (Απόφαση ΔΕΕΦ Α 1167158 ΕΞ 2016).

Επίσης, με την απόφαση Δ14Β 1149814 ΕΞ 2013/ 2-10-2013 έγινε γνωστό από την διοίκηση ότι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού των οποίων η οργάνωση και λειτουργία ορίζεται με τις διατάξεις των Π.Δ. 372/1983 (ΦΕΚ' Α' 131/23.9.83) και Π.Δ. 457/1983 (ΦΕΚ Α 174/28.11. 83) που εκδόθηκαν στα πλαίσια του ν. 1158/1981 (ΦΕΚ Α' 127/13.5.81) «Περί οργάνωσης και διοικήσεως σχολών ανωτέρας καλλιτεχνικής εκπαίδευσης κλπ.».

Δεν απαλλάσσονται, όμως, τα έσοδα των ανωτέρων σχολών χορού εφόσον αυτά προέρχονται από υπηρεσίες εκμάθησης έντεχνου χορού, ντίσκο, τζαζ, ταγκό κλπ.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι απαλλάσσονται για τα έσοδά της κάθε επιχείρησης από το Φ.Π.Α. εκτός από τα έσοδα που προέρχονται από την εκμάθηση έντεχνου χορού, ντίσκο κλπ όπως προαναφέρθηκε, τα οποία υπάγονται σε κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α..

vi. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΤΩΝ

Με την απόφαση Δ14Β 1085868 ΕΞ 27.5.2013 έχουν απαλλαγή από τον ΦΠΑ και οι υπηρεσίες εκπαίδευσης διαμεσολαβητών.

vii. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ ΖΑΧΑΡΟΠΛΑΣΤΙΚΗΣ

Με την απόφαση ΔΕΕΦ Α 1148730 ΕΞ 2016 έχουν απαλλαγή από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες διοργάνωσης σεμιναρίων σε επαγγελματίες ζαχαροπλάστες.

viii. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΒΛΕΨΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ

Με την απόφαση ΔΕΕΦ Α 1133188 ΕΞ 2015/13.10.2015 έχουν απαλλαγεί από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες επίβλεψης πρακτικής από επιχείρηση προς το Κέντρο Επαγγελματικής Κατάρτισης (Κ.Ε.Κ.)

ix. ΔΡΑΜΑΤΙΚΕΣ ΣΧΟΛΕΣ

Με την εγκύκλιο 1274/24-12-1990, έγινε αποδεκτό ότι με ορισμένες προϋποθέσεις (εποπτεία από τα Υπουργεία Πολιτισμού και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων) **απαλλάσσονται και οι ανώτερες σχολές δραματικής τέχνης και οι σχολές κινηματογραφίας, που λειτουργούν με βάση το Π.Δ. 370/83 και το Ν.Δ. 4208/61 και μόνο για τα τμήματα που λειτουργούν με βάση αυτά, που δεν απαλλάσσονται για τα τμήματα που δεν προβλέπονται από τις παραπάνω διατάξεις, καθώς και για τις πωλήσεις διαφόρων ειδών προς τους μαθητές τους, όπως η πώληση φορμών, ειδικών παπουτσιών χορού κ.λ.π.**

x. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΣΧΟΛΕΣ ΟΔΗΓΩΝ

Με την εγκύκλιο 1131/2-10-2008 έγινε αποδεκτό ότι οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν **οι Σχολές Οδηγών και τα Κέντρα Θεωρητικής Εκπαίδευσης προς υποψήφιους οδηγούς** για την απόκτηση διπλωμάτων οδήγησης στις κατηγορίες Γ (φορτηγά), Δ (λεωφορεία), Γ + Ε (νταλίκες) και Δ + Ε έχουν σκοπό να μεταδώσουν τεχνικές και

εξειδικευμένες γνώσεις προκειμένου αυτοί να έχουν τη δυνατότητα να εργαστούν ως **επαγγελματίες οδηγοί**.

Για το λόγο αυτό γίνεται δεκτό ότι οι υπηρεσίες εκπαίδευσης, τόσο σε πρακτικό όσο και σε θεωρητικό επίπεδο, που παρέχονται από τις Σχολές Οδηγών και τα Κέντρα Θεωρητικής Εκπαίδευσης προς υποψήφιους οδηγούς για την απόκτηση μόνο επαγγελματικών διπλωμάτων οδήγησης (Γ, Δ, Γ + Ε και Δ + Ε) εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1, περιπτ. ιβ του Κώδικα Φ.Π.Α.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις Σχολές Επαγγελματικής Κατάρτισης Οδηγών Οχημάτων Μεταφοράς Επικίνδυνων Εμπορευμάτων (Σ.Ε.Κ.Ο.Ο.Μ.Ε.Ε.) και τις Σχολές Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων (Σ.Ε.Κ.Α.Μ.), οι οποίες παρέχουν εξειδικευμένη εκπαίδευση προς οδηγούς για την απόκτηση πιστοποιητικού επαγγελματικής κατάρτισης.

Σημειώνεται ότι τα μαθήματα οδήγησης και τα θεωρητικά μαθήματα προς ιδιώτες για την απόκτηση διπλώματος οδήγησης των κατηγοριών Α και Β εξακολουθούν να υπάγονται σε Φ.Π.Α.

xi. ΚΕΝΤΡΑ ΜΕΛΕΤΗΣ

Με την απόφαση ΔΕΕΦ Α 1045742 ΕΞ 2016 /22.3.2016 διευκρινίστηκε ότι **δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ στα κέντρα μελέτης** διότι, τα κέντρα μελέτης μαθημάτων είναι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν κατάλληλα διαμορφωμένους χώρους στους οποίους οι μαθητές του δημοτικού προετοιμάζονται στη μελέτη και τις εργασίες των μαθημάτων της επόμενης σχολικής ημέρας κάνοντας χρήση εφόσον το επιθυμούν επιπροσθέτως της υλικοτεχνικής υποδομής και του τεχνολογικού εξοπλισμού του κέντρου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές, χρήση διαδικτύου, βιβλίων κ.ά.). Παράλληλα, το προσωπικό του κέντρου παρέχει τη συνδρομή του στο μαθητή στην περίπτωση που τη χρειαστεί. Στα κέντρα μελέτης δεν τηρείται συγκεκριμένο ωρολόγιο πρόγραμμα ενώ συνήθως οι μαθητές είναι διαφορετικών τάξεων. Επιπλέον, στις περισσότερες των περιπτώσεων λειτουργίας των κέντρων μελέτης παρέχεται παράλληλα και δημιουργική απασχόληση των μαθητών συνυφασμένη με υπηρεσίες φύλαξης εφόσον ζητηθεί.

Συνεπώς, οι παροχές των εν λόγω κέντρων υπάγονται στο ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή.

xii. SUMMER CAMPS (ΘΕΡΙΝΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ)

Τα **θερινά προγράμματα (summer camps)** που μπορεί να έχουν εκπαιδευτικό χαρακτήρα και παράλληλα παρέχονται και ψυχαγωγικές υπηρεσίες, υπάγονται στις απαλλακτικές διατάξεις **κατά το μέρος των εκπαιδευτικών υπηρεσιών** και οι λοιπές υπηρεσίες υπάγονται κανονικά σε ΦΠΑ.

9. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ

Λόγω της ευρείας χρήσης και της σύγχρονης μορφής εκπαίδευσης (η εξ αποστάσεως και με τη χρήση της τεχνολογίας εκπαίδευση) και προς αποφυγή παρερμηνειών θα παραθέσουμε στο σημείο αυτό ολόκληρη τη σχετική ερμηνευτική εγκύκλιο της ΑΑΔΕ Ε2071/2020 με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχονται δια ζώσης ή εξ αποστάσεως.

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.2049/2019, 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 συνδεόμενες 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 ψυχαγωγικού, χαρακτηρά.

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, ελλείψει 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.

Β. 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 97η 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.

Συμπερασματικά

1)για τις εξ αποστάσεως μέσω διαδικτύου παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης οι οποίες έχουν απαλλαγή ΦΠΑ, ισχύει ότι

Για τις υπηρεσίες εντός της χώρας μας υπάρχει απαλλαγή από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες εκπαίδευσης όπως προβλέπεται από τον Κώδικα ΦΠΑ και αναλύθηκαν στο παρόν κείμενο τόσο για τις υπηρεσίες B2B και B2C, όμως δεν ισχύει το ίδιο για τις υπηρεσίες εκπαίδευσης προς και από την Κοινότητα και τούτο διότι παρέχεται η διακριτική εξουσία στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους στο Εθνικό δίκαιο (άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/EK του συμβουλίου, οδηγία ΦΠΑ), και με βάση αυτή την οδηγία κάθε

χώρα έχει εφαρμόσει με διαφορετικά κριτήρια την δυνατότητα απαλλαγής από ιδιωτικούς φορείς. Πχ Η Γερμανία έχει δώσει απαλλαγή μόνο σε κρατικούς φορείς και όταν το φυσικό πρόσωπο Έλληνας λάβει από Γερμανική εταιρεία εκπαίδευση οφείλει ΦΠΑ (B2C), το ίδιο και για την Ελληνική εταιρεία λήπτη (B2B) θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της πράξης λήπτη.

2. Για τις εξ αποστάσεως παρεχόμενες ηλεκτρονικά αυτοματοποιημένες υπηρεσίες οι οποίες δεν χαρακτηρίζονται εκπαίδευση και δεν υπάγονται στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000 και είναι,

Αυτές που παρέχονται μέσω διαδικτύου και δεν απαιτείται ούτε κατ' ελάχιστο ανθρώπινη παρέμβαση. Πχ η λήψη από πλατφόρμα εκπαιδευτικού υλικού ή πχ η υπαγωγή φυσικού προσώπου σε διαδικασία εξέτασης για λήψη πιστοποίησης στην οποία τα ερωτήματα στον υποψήφιο παράγονται αυτόματα από το σύστημα και οι απαντήσεις του υποψηφίου επεξεργάζονται αυτόματα χωρίς καμία ανθρώπινη παρέμβαση. Η παρακολούθηση σε Video εκπαιδευτικής διαδικασίας η οποία έχει μαγνητοσκοπηθεί αποτελεί εκπαιδευτική διαδικασία και απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

Γ. ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

1. ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- ΆΡΘΡΟ 18 Ν. 1642/1986

- ΆΡΘΡΟ 22 Ν. 2859/2000

2. ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ -ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΠΟΛ 112/1987

ΠΟΛ 1274/1990

ΠΟΛ 1263/1991

ΠΟΛ 1078/1992

ΠΟΛ 1175/1994

ΠΟΛ 1285/1998

ΠΟΛ 1165/1999

ΠΟΛ 1041/2004

ΠΟΛ 1036/2005

ΠΟΛ 1137/2006

ΠΟΛ 1131/2008

ΠΟΛ 1183/2010

ΠΟΛ 1168/2018

Ε 2049/2019

Ε 2071/2020

ΑΡ. ΠΡΩΤ. Δ14Β 1087224 ΕΞ 2013

ΑΡ. ΠΡΩΤ. Δ 14 Β 1085868 ΕΞ 27.5.2013

ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΕΦ 1133188 ΕΞ 2015/13.10.2015

ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΕΦ Α 1167158 ΕΞ 2016

3. ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

TAXHEAVEN (www.taxheaven.gr), E-FOROLOGIA (www.e-forologia.gr), ΑΑΔΕ
(www.aaade.gr)

© Copyright 2021

Το παρόν κείμενο είναι προϊόν πρωτότυπης επεξεργασίας και προστατεύεται από τη νομοθεσία περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας (ν. 4481/2017). Απαγορεύεται η αναπαραγωγή και η με οποιονδήποτε τρόπο αναδημοσίευσή του εν όλω ή εν μέρει.

Το παρόν κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E. (Πουρνάρα 9 Μαρούσι | +30 210 6009062 | www.artion.gr).