



Αθήνα, 18.02.2015

Αρ. Πρωτ.:Δ14Β 1023579 ΕΞ 2015

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β΄ «Έμμεσης Φορολογίας»
ΤΜΗΜΑ Α΄ ΦΠΑ**

*Πρωτ. Εισ.: 1097186/01.07.2014
1100362/08.07.2014
1105628/18.07.2014
1105005/17.07.2014*

**Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Τ. Σφελινιώτη
Τηλέφωνο : 210- 3645832
Fax : 210- 3645413
e-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr**

ΠΡΟΣ:

ΚΟΙΝ:

Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στην παροχή τουριστικών υπηρεσιών προς εξυπηρέτηση πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ

Σχετ.: α)
β)

Σε απάντηση των ανωτέρω σχετικών α΄ και β΄, με τα οποία έχει τεθεί το θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης, από πλευράς ΦΠΑ, της παροχής υπηρεσιών, όπως μεταφοράς, διαμονής, ενοικιάσεων αυτοκινήτων και εκδρομών, για την εξυπηρέτηση πληρωμάτων πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ και, συγκεκριμένα, αν εμπíπτουν στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, ή αν υπόκεινται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και αν οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό α΄ και τα επισυναπτόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά, το, που αποτελεί το γενικό πράκτορα για την εξυπηρέτηση των αναγκών όλων των πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ, έχει αναθέσει στο πρακτορείο ταξιδιών, την παροχή διάφορων υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των πληρωμάτων των πλοίων, όπως, συνηθέστερα, υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία και μεταφοράς προσώπων, καθώς και ενοικιάσεις αυτοκινήτων και εκδρομές – περιηγήσεις. Κατά περίπτωση, ανάλογα με τις ανάγκες κάθε πλοίου, συνάπτονται ιδιωτικά συμφωνητικά, με τα οποία ορίζονται το είδος των υπηρεσιών που ανατίθενται, η συνολική αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές, οι όροι τιμολόγησης (είτε απευθείας προς το πλοίο είτε προς το ναυτιλιακό πρακτορείο) και η προμήθεια του ναυτιλιακού πρακτορείου στην περίπτωση που η τιμολόγηση γίνεται απευθείας προς το πλοίο. Συνήθως, οι υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία, είτε παρέχονται μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με υπηρεσίες μεταφοράς ή/και άλλου είδους, τιμολογούνται απευθείας προς τα πλοία και χρεώνονται άνευ ΦΠΑ ως απαλλασσόμενες υπηρεσίες βάσει του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ

μεμονωμένα οι υπηρεσίες μεταφοράς των πληρωμάτων παρέχονται προς το ναυτιλιακό πράκτορα και στην αμοιβή υπολογίζεται ΦΠΑ με συντελεστή 13%. Σημειώνεται ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς παρέχονται κυρίως με ίδια μέσα του ταξιδιωτικού πρακτορείου.

2. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις εκ μέρους του πρακτορείου ταξιδιών που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω σχετικό β', η εν λόγω επιχείρηση λαμβάνει εντολή από τα πλοία όσον αφορά στον αριθμό των λεωφορείων και στις ώρες των δρομολογίων που εξυπηρετούν τις μετακινήσεις των πληρωμάτων από και προς τα πλοία. Επίσης, όσον αφορά στις υπηρεσίες διαμονής, το πρακτορείο αναλαμβάνει και έρχεται σε επαφή με τα ξενοδοχεία της περιοχής για την εξεύρεση και την επιλογή διαθέσιμων δωματίων. Κατά την άποψη του εν λόγω πρακτορείου, οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών, γιατί δεν παρέχονται προς κάθε μέλος του πληρώματος χωριστά αλλά προς το πλοίο και δεν συνοδεύονται από πληροφορίες και συμβουλές ως προς τη μεταφορά ή τη διαμονή, αλλά πρόκειται για μεμονωμένες παροχές υπηρεσιών οι οποίες εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ εισροών.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 27.1.στ'(γγ) του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και των λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ και τις οδηγίες εφαρμογής που έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους Π.4336/3162/ αρ.10/10.07.1987 και 1098639/4519/1378/ΠΟΛ.1221/29.08.1995, οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκειμένους στο φόρο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ανωτέρω άρθρου, τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκειμένους στο φόρο για τις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς δεν εκπίπτουν ούτε επιστρέφονται.

5. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών εφαρμόζεται όχι μόνο στις πωλήσεις απευθείας προς «ταξιδιώτες» αλλά και στην περίπτωση κατά την οποία το ταξιδιωτικό «πακέτο» διατίθεται σε άλλο πρακτορείο ή σε «πελάτες» γενικά (ενδεικτικά υπόθεση C – 293/11). Επίσης, εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που αγοράζονται από τρίτους. Στην περίπτωση που ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών διενεργεί, έναντι κατ' αποκοπήν αμοιβής, πράξεις αποτελούμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογούμενους, το ειδικό αυτό καθεστώς εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C – 308/96 και C – 94/97 και απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση C – 557/11).

Περαιτέρω, δεν αποκλείεται η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος και στην περίπτωση που αφορά μόνο μία υπηρεσία, ιδίως υπηρεσία διαμονής ή μεταφοράς με πούλμαν, λόγω του ότι η υπηρεσία που παρέχεται από το πρακτορείο μπορεί, ακόμα και σε αυτή την περίπτωση, να μην αποτελεί απλώς μία μεμονωμένη υπηρεσία, επειδή μπορεί

να περιλαμβάνει υπηρεσίες όπως πληροφορίες και συμβουλές με τις οποίες το πρακτορείο προτείνει μια σειρά επιλογών και την κράτηση (C – 163/91 και C – 220/11).

Όπως ερμηνεύτηκε περαιτέρω από το ΔΕΕ, από την απόφαση C – 163/91 προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε ότι οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών πρακτορείου ταξιδιών εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, ακόμη και αν δεν έχει καμία σχέση με το ταξίδι, αλλά ότι η παροχή υπηρεσιών καταλύματος από το πρακτορείο ταξιδιών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, έστω και αν η παροχή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνει μόνο το κατάλυμα και όχι τη μεταφορά (απόφαση C – 31/10, σκέψη 21).

6. Τέλος, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Επιτροπής ΦΠΑ (17^η σύσκεψη, 4 – 5 Ιουλίου 1984), η Επιτροπή ομόφωνα αποφάσισε ότι το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εφαρμόζεται, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

- Το πρακτορείο ενεργεί στο όνομά του και
- Χρησιμοποιεί τουλάχιστον μία υπηρεσία που παρέχεται από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο κατά την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών.

7. Διευκρινίζεται ότι το ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών, το οποίο παρεκκλίνει από τις γενικές αρχές του ΦΠΑ προς εξυπηρέτηση του ειδικού χαρακτήρα της δραστηριότητας των επιχειρήσεων αυτών, είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τις πράξεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Συνεπώς, καταρχήν εφαρμόζεται το εν λόγω ειδικό καθεστώς, ενώ, εφόσον αποδεδειγμένα αποκλεισθεί η εφαρμογή του εν λόγω ειδικού καθεστώτος, εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

8. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το πρακτορείο ταξιδιών για τις τουριστικές υπηρεσίες που αναλαμβάνει, κατά τα ανωτέρω, να παρέχει προς εξυπηρέτηση των πληρωμάτων των πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ εμπίπτει κατ' αρχήν στις διατάξεις του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ για τις πράξεις που ενεργεί ιδίω ονόματι, χρησιμοποιώντας προς εξυπηρέτηση των πελατών του τις υπηρεσίες τρίτων.

Η παροχή υπηρεσιών διαμονής σε δωμάτια ξενοδοχείων υπάγεται στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών τόσο στην περίπτωση που συμφωνείται η παροχή μόνο αυτών των υπηρεσιών, όσο και στην περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται σε συνδυασμό με άλλες υπηρεσίες τρίτων (μεταφορές, εκδρομές, ενοικιάσεις αυτοκινήτων). Επομένως, στις περιπτώσεις αυτές και ανεξάρτητα από το λήπτη των υπηρεσιών, το πρακτορείο εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών και δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών που περιλαμβάνονται στο κόστος του πακέτου.

Ωστόσο, το περιθώριο κέρδους του εν λόγω πρακτορείου από τα ταξιδιωτικά πακέτα που παρέχει προς τα πολεμικά πλοία του ΝΑΤΟ απαλλάσσεται από το ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27.1.στ'(γγ) του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι όροι και προϋποθέσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1196/1993.

Τέλος, όσον αφορά στις υπηρεσίες μεταφοράς του προσωπικού των πληρωμάτων των πολεμικών πλοίων με ίδια μεταφορικά μέσα του πρακτορείου ταξιδιών, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, αλλά εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του Κώδικα ΦΠΑ (κατά περίπτωση συντελεστής ΦΠΑ

13% ή απαλλαγή βάσει άρθρου 27.1.στ'(γγ), δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ σχετικών εισροών κλπ).

**Ο Γενικός Δ/ντής Φορολογικής Διοίκησης
Ιωάννης Μπάκας**

**Ακριβές αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης**

Εσωτερική διανομή:

1. Γραφείο Γεν. Δντού Φορολογικής Διοίκησης, κ. Ι. Μπάκας
2. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της ΓΓΔΕ
3. Υποδιεύθυνση Β' - Τμήμα Α' (10)