



European
Commission

Επεξηγηματικές σημειώσεις

σχετικά με

**τους κανόνες της ΕΕ για τον ΦΠΑ όσον αφορά
τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

**(Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του
Συμβουλίου)**

Αποποίηση ευθύνης: Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικά δεσμευτικές και περιέχουν απλώς πρακτικής και ενημερωτικής φύσεως οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ βάσει των απόψεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις παρέχουν βασικές πληροφορίες σχετικά με τους κανόνες για τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, καθώς και επεξηγήσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνεύονται οι εν λόγω κανόνες σύμφωνα με τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Δεν είναι νομικά δεσμευτικές και δεν εμποδίζουν τα κράτη μέλη και τις εθνικές φορολογικές αρχές να εκδίδουν εθνικές κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με το ίδιο θέμα.

Ο **στόχος** του παρόντος εγγράφου είναι να **συμβάλει στην καλύτερη κατανόηση της ευρωπαϊκής νομοθεσίας**, κυρίως του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις θα μπορούσαν να εκληφθούν ως **εργαλείο καθοδήγησης** το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αποσαφήνιση της πρακτικής εφαρμογής της ευρωπαϊκής νομοθεσίας για τον ΦΠΑ σε υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις καταρτίστηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (ΓΔ TAXUD) έπειτα από εκτενή διαβούλευση με τα κράτη μέλη και εκπροσώπους επιχειρήσεων.

Οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικά δεσμευτικές. Δεν εκφράζουν επίσημη γνώμη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ούτε δεσμεύεται η Ευρωπαϊκή Επιτροπή από οποιαδήποτε από τις απόψεις που διατυπώνονται σε αυτές. Δεν αντιπροσωπεύουν κατ' ανάγκη πλήρως τις απόψεις όλων των κρατών μελών. Οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν επίσης να εκδίδουν χωριστές κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τον ΦΠΑ σε υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα. Οι ενδιαφερόμενοι που επιζητούν ακριβείς, πλήρεις και δεσμευτικές απαντήσεις σε συγκεκριμένα ερωτήματα καλούνται να απευθυνθούν στις οικείες εθνικές φορολογικές διοικήσεις¹ οι οποίες, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, έχουν την κύρια αρμοδιότητα για την πληροφόρηση των υποκείμενων στον φόρο σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ.

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις δεν αναλύονται όλες οι επιμέρους περιπτώσεις: έχουν συμπεριληφθεί μόνον ορισμένα ζητήματα για τα οποία κρίθηκε σκόπιμο να παρασχεθούν εξηγήσεις. Προτείνεται και συνιστάται σε όλους τους χρήστες των επεξηγηματικών σημειώσεων να μελετήσουν τόσο τις γενικές παρατηρήσεις στο μέρος 1 όσο και τις ειδικές παρατηρήσεις στο μέρος 2, καθώς σε πολλές περιπτώσεις οι επεξηγήσεις που περιέχονται στο μέρος 1 είναι σημαντικές για την ορθή κατανόηση συγκεκριμένων διατάξεων.

Αποτελούν εργασία σε εξέλιξη: οι παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις δεν συνιστούν τελικό προϊόν αλλά αντικατοπτρίζουν την κατάσταση που επικρατεί σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή βάσει των διαθέσιμων γνώσεων και της πείρας που έχει αποκτηθεί.

¹ Περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους εθνικούς κανόνες για τον ΦΠΑ και τα στοιχεία επικοινωνίας των εθνικών φορολογικών διοικήσεων παρατίθενται στη διεύθυνση http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

Πίνακας περιεχομένων

ΜΕΡΟΣ 1	Γενικές παρατηρήσεις για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα.....	10
1.1.	Ιστορικό.....	10
1.2.	Διεθνές πλαίσιο	10
1.3.	Σκοπός του ειδικού κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα	11
1.4.	Φύση του ειδικού κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα	11
1.5.	Φορολογική μεταχείριση της εξ αποστάσεως παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα όσον αφορά τον ΦΠΑ	12
1.6.	Εφαρμογή του ειδικού κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα στις περιπτώσεις συνδυαστικής παροχής.....	12
1.7.	Σύνδεση μιας υπηρεσίας με ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα ακίνητα	13
1.8.	Υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα και σύνθετες συμβάσεις	14
1.9.	Υποχρεώσεις των παρόχων υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.....	14
1.10.	Αλληλεπίδραση μεταξύ του ειδικού κανόνα του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης που αναγνωρίζεται για σκοπούς ΦΠΑ.....	15
1.11.	Αλληλεπίδραση μεταξύ των κανόνων για τον τόπο παροχής υπηρεσιών και των απαλλαγών από τον ΦΠΑ	15
1.12.	Μη χρήση των εννοιών και ορισμών των εθνικών νομοθεσιών για την εφαρμογή του ειδικού κανόνα	15
1.13.	Συναφείς νομικές πράξεις.....	15
ΜΕΡΟΣ 2	Ειδικές παρατηρήσεις σχετικά με τις διατάξεις του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ όσον αφορά τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα	17
2.1.	Γενική προσέγγιση των άρθρων 13β και 31α	17
2.2.	Ορισμός του «ακινήτου».....	17
2.2.1.	Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο α);	18
2.2.1.1.	Συγκεκριμένο τμήμα της γης	19

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.2.1.2.	Δικαιώματα κυριότητας και κατοχής;.....	19
2.2.2	Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο β);	21
2.2.2.1.	Τι σημαίνει «κτίριο» και «κατασκευή» βάσει του άρθρου 13β στοιχείο β);	21
2.2.2.2.	Πρέπει ένα ημιτελές κτίριο να θεωρείται επίσης ακίνητο βάσει του άρθρου 13 στοιχείο β);	21
2.2.2.3.	Τι σημαίνει «που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος (πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας)» και «το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα»;	22
2.2.3.	Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο γ);.....	24
2.2.3.1	Πότε ένα στοιχείο που έχει εγκατασταθεί σε κτίριο ή σε κατασκευή αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου ή της κατασκευής;	24
2.2.4.	Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο δ);	25
2.2.4.1.	Τι σημαίνει «μόνιμα εγκατεστημένο» βάσει του άρθρου 13β στοιχείο δ);	26
2.2.4.2.	Πώς θα πρέπει να αξιολογείται αν ένα κτίριο ή μια κατασκευή έχει αλλοιωθεί ή καταστραφεί;	26
2.2.4.3.	Ποια είναι η αλληλεπίδραση μεταξύ των στοιχείων β), γ) και δ) του άρθρου 13β;	28
2.3.	Ορισμός των υπηρεσιών που έχουν «επαρκώς άμεση σύνδεση» με ακίνητα	29
2.3.1.	Πώς αλληλεπιδρούν μεταξύ τους οι παράγραφοι 1, 2 και 3 του άρθρου 31α; Πώς πρέπει να διαβαστούν συνδυαστικά;	29
2.3.2.	Πώς πρέπει να αξιολογείται η «επαρκώς άμεση σύνδεση»;	30
2.3.3.	Μπορεί να πληρούται το κριτήριο της «επαρκώς άμεσης σύνδεσης» στην περίπτωση υπηρεσιών που παρέχονται εξ αποστάσεως / που δεν παρέχονται επιτόπου;	31
2.3.4.	Επηρεάζεται ο χαρακτηρισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών από το καθεστώς του αποδέκτη των υπηρεσιών;.....	31
2.3.5.	Επηρεάζεται ο χαρακτηρισμός των υπηρεσιών από τον τόπο του αποδέκτη των υπηρεσιών;.....	32
2.3.6.	Πώς πρέπει να ερμηνεύεται το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο α);	32
2.3.7.	Πώς πρέπει να ερμηνεύεται το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο β);	32

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.3.8.	Είναι σωρευτικές οι διατάξεις του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο α) και του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο β);	33
2.4.	Συγκεκριμένα παραδείγματα υπηρεσιών που είναι ή δεν είναι σχετικές με ακίνητα.....	33
2.4.1.	Ο κατάλογος του άρθρου 31α παράγραφος 2 είναι ενδεικτικός ή εξαντλητικός;	33
2.4.2.	Κατάρτιση σχεδίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο α) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο α))	33
2.4.2.1.	Ποιο είναι το νομικό καθεστώς που εφαρμόζεται σε μελέτες που διενεργούνται σχετικά με ακίνητο του οποίου η θέση δεν είναι ακόμη γνωστή;	34
2.4.3.	Υπηρεσίες επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο β)).....	34
2.4.3.1.	Ποιες υπηρεσίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο β);	34
2.4.3.2.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο β) καλύπτει επίσης τις υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως;	35
2.4.3.3.	Η εγκατάσταση συστήματος ασφαλείας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο β);	36
2.4.4.	Κατασκευή κτιρίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ))	36
2.4.4.1.	Ποιες κατηγορίες κατασκευαστικών εργασιών καλύπτονται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ);	36
2.4.4.2.	Ποια πρέπει να είναι η φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ της παροχής προσωπικού για τον σκοπό της εκτέλεσης κατασκευαστικών εργασιών;	37
2.4.5.	Κατασκευή μόνιμων δομών (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ))	37
2.4.5.1.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ) εφαρμόζεται επίσης στην κατασκευή μόνιμων δομών που συνδέονται άρρηκτα με τον βυθό ποταμού/θάλασσας/ωκεανού;	37
2.4.5.2.	Ποιες είναι οι εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ);	37
2.4.6.	Εργασίες σε γαίες και γεωργικές υπηρεσίες (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ε))	38
2.4.6.1.	Ποιες κατηγορίες εργασιών και γεωργικών υπηρεσιών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ε);	38
2.4.7.	Μελέτη και αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο στ))	39

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.4.7.1.	Ποιος είναι ο σκοπός του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο στ);	39
2.4.8.	Υπηρεσίες αποτίμησης (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ))	39
2.4.8.1.	Ποιες υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στην αποτίμηση ακινήτων καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ);	39
2.4.8.2.	Μπορούν οι υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας να χαρακτηριστούν ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ);.....	40
2.4.8.3.	Η μέθοδος με την οποία διενεργείται η αποτίμηση ακινήτου επηρεάζει το αν η παροχή της εν λόγω υπηρεσίας θα αντιμετωπιστεί ως σχετική ή μη σχετική με ακίνητο;	40
2.4.9.	Χρηματοδοτική μίσθωση και εκμίσθωση ακινήτων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο β)).....	41
2.4.9.1.	Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η «χρηματοδοτική μίσθωση ή εκμίσθωση ακινήτων» όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών;.....	41
2.4.9.2.	Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η αποθήκευση εμπορευμάτων βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο η), λαμβανομένης υπόψη της θέσης που έλαβε το ΔΕΕ στην υπόθεση RR Donnelley;.....	41
2.4.9.3.	Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι υπηρεσίες αποθήκευσης που παρέχονται από κοινού με πρόσθετες υπηρεσίες;	42
2.4.10.	Παροχή καταλύματος (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ)).....	43
2.4.10.1.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) εφαρμόζεται επίσης στην παροχή καταλύματος εκτός του ξενοδοχειακού τομέα (π.χ. σε παραθεριστικές αγροικίες, πολυτελείς παραθεριστικές κατοικίες, ανταλλαγές διαμερισμάτων κ.λπ.);	43
2.4.10.2.	Ποιες είναι οι υπηρεσίες που καλύπτονται από την παροχή «του δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης» βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ);	43
2.4.11.	Εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων όσον αφορά τη χρήση του συνόλου ή τμήματος ακινήτου (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι)).....	44
2.4.11.1.	Ποιος είναι ο σκοπός του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι);.....	44
2.4.11.2.	Ποια είναι τα όρια του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι);.....	45

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.4.11.3.	Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) στην από κοινού χρήση χώρων γραφείων;	45
2.4.11.4.	Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) στα πλωτά οικήματα;	46
2.4.12.	Συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή κτιρίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια))	47
2.4.12.1.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια) καλύπτει μόνο τη συντήρηση, την ανακαίνιση και την επισκευή κτιρίων ή καλύπτει επίσης τη συντήρηση, την ανακαίνιση και την επισκευή διαφόρων ειδών ακινήτων;	47
2.4.12.2.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια) καλύπτει μόνο τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή που συνδέεται με μεγάλα έργα ή εφαρμόζεται επίσης σε επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες καθαρισμού των εσωτερικών και εξωτερικών χώρων κτιρίων;	47
2.4.13.	Συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή μόνιμων δομών (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ))	47
2.4.13.1.	Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ) σε υποδομές τηλεπικοινωνιών;	47
2.4.14.	Εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο στ))	48
2.4.14.1.	Πώς θα πρέπει να ερμηνεύεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) σε σχέση με το άρθρο 13β στοιχεία γ) και δ);	48
2.4.14.2.	Από ποια χρονική στιγμή της διαδικασίας εγκατάστασης ή συναρμολόγησης μηχανημάτων ή εξοπλισμού, τα μηχανήματα ή ο εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ακίνητα;	48
2.4.15.	Συντήρηση, επισκευή, επιθεώρηση και εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιδ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο στ))	49
2.4.15.1.	Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιδ) στις υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως;	49
2.4.16.	Διαχείριση ακινήτων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ζ))	49
2.4.16.1.	Τι σημαίνει «διαχείριση ακινήτων» όπως αναφέρεται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε);	49
2.4.16.2.	Τι σημαίνει «διαχείριση χαρτοφυλακίων επενδύσεων σε ακίνητα»; Η διαχείριση ενιαίου επενδυτικού περιουσιακού στοιχείου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ζ);	50

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.4.17.	Διαμεσολάβηση σε πράξεις που αφορούν ακίνητα (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ)).....	51
2.4.17.1.	Ποιες δραστηριότητες διαμεσολάβησης χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητα; Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ);	51
2.4.17.2.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) περιορίζεται μόνο στη διαμεσολάβηση από κτηματομεσίτες ή εφαρμόζεται επίσης σε κάθε πρόσωπο που ασχολείται με υπηρεσίες διαμεσολάβησης;	51
2.4.17.3.	Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) καλύπτει επίσης τις παροχές στην περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η πώληση, χρηματοδοτική μίσθωση, εκμίσθωση, σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων;	52
2.4.17.4.	Για ποιον λόγο στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ) επισημαίνεται η προϋπόθεση «αν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου»;	52
2.4.17.5.	Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης που αναφέρονται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) περιλαμβάνουν διάφορα στοιχεία (όπως έρευνα, δημιουργία επαφών, ανάπτυξη δικτυακών τόπων, αναζήτηση και ανάλυση των χαρακτηριστικών των ακινήτων);	53
2.4.18.	Νομικές υπηρεσίες (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο η)).....	53
2.4.18.1.	Με βάση ποια κριτήρια θα διαπιστώνεται αν μια υπηρεσία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) ή του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο η);.....	53
2.4.18.2.	Χαρακτηρίζονται οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύναψη συμφωνιών μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης ως σχετικές με ακίνητα;.....	55
2.4.18.3.	Πώς πρέπει να ερμηνεύεται ο όρος «νομική μεταβολή» στο πλαίσιο του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ);	55
2.4.18.4.	Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) περιορίζεται μόνο σε νομικές υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους και συμβολαιογράφους;	56
2.4.18.5.	Ποια είναι η έννοια της φράσης «ορισμένα δικαιώματα» στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ);	56
2.4.18.6.	Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες για τις οποίες απαιτείται επιτόπια παρουσία ή οι οποίες συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητα βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ);	57

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.4.18.7.	Οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση αγοράς ακινήτου ή την παροχή επενδυτικών συμβουλών χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητο;	57
2.4.19.	Υπηρεσίες διαφήμισης (άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ))	57
2.4.19.1.	Τι σημαίνει «παροχή υπηρεσιών διαφήμισης» όπως αναφέρεται στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ);	57
2.4.19.2.	Το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ) εφαρμόζεται επίσης σε περιπτώσεις όπου η διαφήμιση συνεπάγεται τη φυσική μεταβολή του ακινήτου, που μπορεί να προκύψει, π.χ. από το βάψιμο τμήματος του κτιρίου;	58
2.4.20.	Διάθεση περιπτέρου και παροχή άλλων συναφών υπηρεσιών (άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε))	58
2.4.20.1.	Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε);	58
2.4.20.2.	Πώς ορίζεται η «διάθεση περιπτέρου» βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε);	59
2.4.21.	Παροχή εξοπλισμού για την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα (άρθρο 31β).....	60
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Αποσπάσματα από συναφή νομοθεσία		61

ΜΕΡΟΣ 1

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

1.1. Ιστορικό

1. Σύμφωνα με την ευρωπαϊκή νομοθεσία για τον ΦΠΑ, ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα ορίζεται από ειδικό κανόνα που καθορίζεται στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ². Ο εν λόγω κανόνας προβλέπει ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.
2. Κατά την εξέταση της αναθεώρησης των κανόνων για τον τόπο παροχής υπηρεσιών, η οποία ξεκίνησε με την υποβολή μιας πρώτης πρότασης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2003 και κατέληξε στην έκδοση της οδηγίας 2008/8/ΕΚ³ του Συμβουλίου, το Συμβούλιο αποφάσισε να διατηρήσει τον ειδικό κανόνα για τον τόπο φορολόγησης υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.
3. Παράλληλα, ειδικά ζητήματα που άπτονται της ερμηνείας της εν λόγω διάταξης συζητήθηκαν στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ⁴, η οποία κατέληξε σε συμφωνία σχετικά με ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές που αφορούν ιδίως κάποιες ειδικές περιπτώσεις, όπως η παροχή νομικών υπηρεσιών για ακίνητα, η παροχή δέσμης υπηρεσιών που περιλαμβάνουν τη διάθεση περιπτέρου σε εμποροπανηγύρεις και εκθέσεις κλπ⁵. Ωστόσο, οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές σε πολλές περιπτώσεις δεν συμφωνήθηκαν ομόφωνα.
4. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη συνέπεια, αποτελεσματικότητα και βεβαιότητα ως προς τη φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα τα οποία βρίσκονται εντός της ΕΕ, οι κατευθυντήριες γραμμές για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα, οι οποίες συμφωνήθηκαν στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ, έχουν ενσωματωθεί στις διατάξεις του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ⁶ και θα καταστούν ως εκ τούτου δεσμευτικές και άμεσα εφαρμοστέες σε όλα τα κράτη μέλη από την 1η Ιανουαρίου 2017.

1.2. Διεθνές πλαίσιο

5. Ειδικό κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα δεν εφαρμόζονται μόνο στην Ευρωπαϊκή Ένωση αλλά και σε ορισμένες τρίτες χώρες. Σε επίπεδο ΕΕ, ο εν λόγω ειδικός κανόνας συνάδει με την εφαρμογή της αρχής του προορισμού. Σε διεθνές επίπεδο⁷, έχει συμφωνηθεί από κοινού ότι οι εν λόγω

2 Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347 της 11.12.2006, σ. 1).

3 Οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ L 44 της 20.2.2008, σ. 11).

4 Η επιτροπή ΦΠΑ είναι μια συμβουλευτική επιτροπή που συγκροτήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 398 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκειμένου να προωθήσει την ενιαία εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Δεν της έχουν εκχωρηθεί νομοθετικές εξουσίες και δεν μπορεί να λαμβάνει νομικά δεσμευτικές αποφάσεις, αλλά μπορεί να παρέχει καθοδήγηση.

5 Βλέπε κατευθυντήριες γραμμές της 93ης συνεδρίασης της επιτροπής ΦΠΑ.

6 Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ L 284 της 26.10.2013, σ. 1).

7 Βλέπε διεθνείς κατευθυντήριες γραμμές που έχει καταρτίσει ο ΟΟΣΑ για τον ΦΠΑ / τον φόρο επί αγαθών και υπηρεσιών.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

ειδικοί κανόνες που χρησιμοποιούν τη θέση ενός ακινήτου ως αντιπροσωπευτικό κριτήριο για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης μπορούν να οδηγήσουν στη δίκαιη κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών.

1.3. Σκοπός του ειδικού κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα

6. Σκοπός του ειδικού κανόνα για τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα είναι να διασφαλίσει τη φορολόγηση στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης της υπηρεσίας. Ο στόχος αυτός πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η πρακτική εφαρμογή της νομοθεσίας παρουσιάζει δυσκολίες. Τέτοιου είδους καταστάσεις πρέπει πάντοτε να επιλύονται με τρόπο που διασφαλίζει ότι τα έσοδα από τον ΦΠΑ περιέρχονται στο κράτος μέλος όπου τεκμαίρεται ότι καταναλώνεται η υπηρεσία, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα θεωρείται ότι καταναλώνονται στον τόπο όπου βρίσκεται το ακίνητο. Οι συμβαλλόμενοι σε τέτοιου είδους συναλλαγές δεν μπορούν, συνεπώς, να παρακάμψουν το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αναφέροντας στις συμβατικές διευθετήσεις τους ότι επιλέγουν οι υπηρεσίες που παρέχονται δυνάμει της σύμβασης να υπόκεινται στους γενικούς κανόνες για τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

1.4. Φύση του ειδικού κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα

7. Ο κανόνας που περιλαμβάνεται στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί ειδικό κανόνα και όχι εξαίρεση από τους γενικούς κανόνες για τον τόπο παροχής υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στα άρθρα 44 (B2B) και 45 (B2C) της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Περιλαμβάνεται στον τίτλο V «Τόπος των φορολογητέων πράξεων» κεφάλαιο 3 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» τμήμα 3 «Ειδικές διατάξεις» και δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται ως εξαίρεση από τους γενικούς κανόνες⁸.
8. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής «ΔΕΕ»), οι διατάξεις που συνεπάγονται εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες (όπως οι διατάξεις που αφορούν απαλλαγές ή μειωμένους συντελεστές) πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Εφόσον ο κανόνας του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν αποτελεί εξαίρεση, το εν λόγω κριτήριο συσταλτικής ερμηνείας δεν εφαρμόζεται στον ορισμό των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα.
9. Το άρθρο 47 πρέπει να εφαρμόζεται επί τη βάση αντικειμενικής αξιολόγησης των προϋποθέσεων που προβλέπονται στην οδηγία για τον ΦΠΑ και στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ. Ο ειδικός κανόνας ισχύει ανεξαρτήτως του αν η υπηρεσία παρέχεται σε εταιρικό πελάτη (B2B) ή σε τελικό καταναλωτή (B2C).
10. Όπου προκύπτει αβεβαιότητα όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ως ειδικού κανόνα σε αντιδιαστολή με τους γενικούς κανόνες των άρθρων 44 και 45, η φορολογική μεταχείριση της πράξης όσον αφορά τον ΦΠΑ πρέπει να προσδιορίζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του εν λόγω ειδικού κανόνα – δηλαδή το να καθίσταται δυνατή η φορολόγηση στο κράτος μέλος όπου καταναλώνεται η υπηρεσία– και με τη διεξαγωγή αντικειμενικής αξιολόγησης. Θα πρέπει πρώτα να εξακριβώνεται αν η υπηρεσία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ειδικού κανόνα του άρθρου 47⁹ και, εάν ναι, η υπηρεσία θα

8 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-166/05, *Heger Rudi GmbH κατά Finanzamt Graz-Stadt* και C-41/04, *Levob Verzekeringen BV και OV Bank NV κατά Staatssecretaris van Financiën*.

9 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-155/12, *Minister Finansów κατά RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.*, σκέψη 29.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

θεωρείται σχετική με ακίνητα. Εάν δεν εμπίπτει, και εφόσον δεν ισχύει άλλος ειδικός κανόνας¹⁰, τότε εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες των άρθρων 44 και 45.

11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή δύο ή περισσότερων ειδικών κανόνων. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εφαρμόζεται ο κανόνας που διασφαλίζει καλύτερα τη φορολόγηση στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης¹¹.

1.5. Φορολογική μεταχείριση της εξ αποστάσεως παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα όσον αφορά τον ΦΠΑ

12. Οι υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα ενδέχεται σε ορισμένες περιπτώσεις να παρέχονται από απομακρυσμένη τοποθεσία, δηλαδή εξ αποστάσεως. Κατά κανόνα, ο τρόπος με τον οποίο παρέχεται μια υπηρεσία δεν θα πρέπει να επηρεάζει τη φορολογική της μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται η φύση της υπηρεσίας. Πράγματι, δεν μπορεί να μην ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, για παράδειγμα, χάρη στις σύγχρονες τεχνολογίες, ορισμένες υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα μπορούν να παρέχονται όχι μόνον επιτόπου αλλά και εξ αποστάσεως.
13. Όταν μια υπηρεσία που παρέχεται εξ αποστάσεως είναι πιθανό να καλύπτεται από περισσότερους από έναν εκ των ειδικών κανόνων που διέπουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών (για παράδειγμα, από τον κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα και από τον κανόνα για τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες), είναι απαραίτητο να αξιολογούνται οι επιπτώσεις της εφαρμογής εκάστου κανόνα προκειμένου να διαπιστωθεί ποιος εξ αυτών θα αποφέρει το πλέον ικανοποιητικό αποτέλεσμα από την άποψη της διασφάλισης της φορολόγησης στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης της υπηρεσίας.

1.6. Εφαρμογή του ειδικού κανόνα για τις υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα στις περιπτώσεις συνδυαστικής παροχής

14. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, όσον αφορά τον ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται διακριτή και ανεξάρτητη¹². Ωστόσο, όταν μια πράξη περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία, θα πρέπει να αξιολογείται αν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία παροχή ή ως περισσότερες διακριτές και ανεξάρτητες παροχές¹³.
15. Μια παροχή πρέπει να θεωρείται ενιαία όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις που παρέχονται από τον υποκείμενο στον φόρο συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή¹⁴. Τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της παροχής πρέπει να εξακριβώνονται προκειμένου να προσδιορίζεται αν ο λήπτης, όντας τυπικός καταναλωτής, λαμβάνει πολλές χωριστές παροχές ή μία ενιαία παροχή¹⁵.

¹⁰ Η υπηρεσία θα πρέπει πάντοτε να εξετάζεται σε ίση βάση ως προς το αν εμπίπτει σε οποιονδήποτε από τους ειδικούς κανόνες που προβλέπονται στα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Εάν ναι, τότε εφαρμόζεται η αντίστοιχη διάταξη και όχι οι γενικοί κανόνες των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

¹¹ Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-37/08, *RCI Europe κατά Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, σκέψη 39.

¹² Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP κατά Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-111/05, *Aktiebolaget NN κατά Skatteverket*, σκέψη 22, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed BV κατά Staatssecretaris van Financiën*, σκέψη 35, και C-276/09, *Everything Everywhere κατά Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, σκέψη 21.

¹³ Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze κατά Part Service Srl*, σκέψη 51.

¹⁴ Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-41/04 *Levob Verzekeringen και OV Bank*, σκέψη 22, και C-276/09 *Everything Everywhere*, σκέψεις 24 και 25.

¹⁵ Βλέπε, για παράδειγμα, απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) κατά Commissioners of Customs and Excise*.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

16. Επιπλέον, το ίδιο συμβαίνει επίσης στην περίπτωση που μία ή περισσότερες παροχές αποτελούν μία κύρια παροχή, ενώ η άλλη παροχή ή οι άλλες παροχές συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές οι οποίες τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με την κύρια παροχή. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες¹⁶.
17. Στην περίπτωση μίας ενιαίας συνδυαστικής παροχής, πρέπει να προσδιορίζεται το κυρίαρχο στοιχείο της εν λόγω παροχής και θα πρέπει να εξακριβώνεται αν το συγκεκριμένο κυρίαρχο στοιχείο είναι σχετικό με ακίνητα ή όχι.
18. Ο χαρακτηρισμός ενός δεδομένου σεναρίου ως ενιαίας παροχής ή ως πολλαπλών παροχών πρέπει να γίνεται βάσει κατά περίπτωση εξέτασης, λαμβανομένων υπόψη των προαναφερόμενων κριτηρίων που έχουν τεθεί από το ΔΕΕ¹⁷. Κατά τη διενέργεια της εξέτασης αυτής, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η εν λόγω πράξη¹⁸.

1.7. Σύνδεση μιας υπηρεσίας με ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα ακίνητα

19. Οι υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα καλύπτουν τόσο τις πράξεις που συνδέονται με ένα ακίνητο όσο και εκείνες που συνδέονται με περισσότερα ακίνητα. Το γεγονός ότι η υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα από ένα ακίνητα δεν συνιστά εμπόδιο για να χαρακτηριστεί η υπηρεσία ως έχουσα επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο κατά την έννοια του άρθρου 31α παράγραφος 1 του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ.
20. Προκειμένου να επιτευχθεί η φορολόγηση στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης, ο ειδικός κανόνας του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ μπορεί να εφαρμοστεί μόνον όταν η υπηρεσία συνδέεται με ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα ακίνητα, δηλαδή όταν η υπηρεσία σχετίζεται με ένα ή περισσότερα σαφώς προσδιορισμένα ή προσδιορίσιμα ακίνητα. Στις περιπτώσεις όπου είναι αδύνατο να προσδιοριστεί το ακίνητο, δεν θα είναι δυνατή, πολλώ μάλλον, ούτε η φορολόγηση της υπηρεσίας στη δικαιοδοσία εντός της οποίας βρίσκεται το ακίνητο. Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να συνάγεται ότι η υπηρεσία δεν συνδέεται επαρκώς με ακίνητο.
21. Σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η υπηρεσία συνδέεται με ένα ή περισσότερα ακίνητα, θα πρέπει να αξιολογείται δεόντως αν η εν λόγω υπηρεσία έχει επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ.
22. Το γεγονός ότι ένα ή περισσότερα ακίνητα βρίσκονται σε μια ευρύτερη γεωγραφική περιοχή εντός μίας δικαιοδοσίας (π.χ. σε μια πόλη ή περιφέρεια) ή το γεγονός ότι βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη δεν συνιστά, αφ' εαυτού, εμπόδιο για τη σύνδεση της υπηρεσίας με ακίνητο. Σε περιπτώσεις στις οποίες η υπηρεσία καλύπτει περισσότερες από μία δικαιοδοσίες, τα δικαιώματα φορολόγησης θα πρέπει να κατανέμονται αναλογικά μεταξύ των σχετικών δικαιοδοσιών.

16 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-349/96, *Card Protection Plan*, σκέψη 29, C-41/04, *Levob Verzekeringen και OV Bank*, σκέψη 20, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, σκέψη 22, C-276/09, *Everything Everywhere*, σκέψεις 21 και 22, και C-497/09, *Finanzamt Burgdorf κ.λπ. κατά Manfred Bog κ.λπ.*, σκέψη 53.

17 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-42/14, *Minister Finansów κατά Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, σκέψη 30 και επόμενες.

18 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-349/96, *Card Protection Plan*, σκέψη 27.

1.8. Υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα και σύνθετες συμβάσεις

23. Υπάρχουν πολλές και ποικίλες δυνατότητες όσον αφορά τη σύναψη συμβάσεων, καθώς υφίστανται πολλές διαφορετικές μέθοδοι που μπορούν να ακολουθούν οι πάροχοι για την οργάνωση του τρόπου με τον οποίο παρέχουν υπηρεσίες. Για παράδειγμα, μπορεί σε μια παροχή να εμπλέκονται πολλοί υπεργολάβοι· ο πελάτης μπορεί να είναι εγκατεστημένος σε διαφορετική χώρα από εκείνη στην οποία βρίσκεται το ακίνητο κ.λπ.
24. Κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον οι καταστάσεις αυτές μπορούν να χαρακτηριστούν σχετικές με ακίνητα, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα εξής στοιχεία:
- Όταν η παροχή αφορά περισσότερα από ένα ακίνητα, καθένα εξ αυτών πρέπει να είναι σαφώς προσδιορισμένο ή προσδιορισίμο.
 - Δεν πρέπει να θεωρείται ότι οι υπηρεσίες που συνδέονται με περισσότερα συγκεκριμένα ακίνητα δεν διαθέτουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητα απλώς και μόνον επειδή συνδέονται με περισσότερα από ένα ακίνητα ή επειδή τα εν λόγω ακίνητα βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη.
 - Το γεγονός ότι μια υπηρεσία δεν παρέχεται επιτόπου ή δεν παρέχεται απευθείας στον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή παρέχεται σε πελάτη που βρίσκεται σε διαφορετική χώρα από τη χώρα στην οποία βρίσκεται το ακίνητο δεν είναι αψ' εαυτού καθοριστικό για τον χαρακτηρισμό της υπηρεσίας (ως σχετικής ή μη με ακίνητα).
 - Σε περίπτωση αλυσίδας συναλλαγών, κάθε παροχή υπηρεσιών θα πρέπει να αξιολογείται χωριστά, λαμβανομένων υπόψη των επίμαχων πραγματικών περιστάσεων.
 - Όταν μια σύνθετη παροχή περιλαμβάνει υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, καθώς επίσης και άλλα αγαθά ή υπηρεσίες (δηλαδή αποτελεί συνδυαστική παροχή που περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία), πρέπει να εξακριβώνεται αν το κυρίαρχο στοιχείο της παροχής είναι η υπηρεσία που είναι σχετική με ακίνητο και αν η εν λόγω υπηρεσία έχει επαρκώς άμεση σύνδεση με το συγκεκριμένο ακίνητο (βλέπε επίσης τις επεξηγήσεις σχετικά με τις συνδυαστικές παροχές ανωτέρω).

1.9. Υποχρεώσεις των παρόχων υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

25. Όταν ένας πάροχος παρέχει υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ σε κράτος μέλος, είναι γενικά υπόχρεος για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο (βλέπε άρθρο 193 της οδηγίας για τον ΦΠΑ). Συνεπώς, ο πάροχος πρέπει κατά κανόνα να διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ και να εκπληρώνει όλες τις συναφείς υποχρεώσεις στο εν λόγω κράτος μέλος¹⁹. Εάν μια υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα του ενός ακίνητα που βρίσκονται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ο πάροχος θα είναι υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου οφειλόμενου ΦΠΑ και για την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ σε όλες τις εν λόγω δικαιοδοσίες.
26. Ωστόσο, κάθε κράτος μέλος μπορεί να προβλέπει ότι, όταν ο πάροχος δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφός του, ο υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου είναι ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών (βλέπε άρθρο 194 της οδηγίας για τον ΦΠΑ). Συνεπώς, οι επιχειρηματικοί φορείς θα πρέπει να ελέγχουν αν η δυνατότητα αυτή ισχύει στα κράτη μέλη στα οποία δεν είναι μεν εγκατεστημένοι αλλά στα οποία προτίθενται να δραστηριοποιηθούν.

¹⁹ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους εθνικούς κανόνες που ισχύουν στα κράτη μέλη, βλέπε επίσης: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.10. Αλληλεπίδραση μεταξύ του ειδικού κανόνα του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης που αναγνωρίζεται για σκοπούς ΦΠΑ

27. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης (η οποία δεν θα πρέπει να συγχέεται με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης που χρησιμοποιείται για σκοπούς άμεσης φορολογίας) ορίζεται στο άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ. Δεν συνδέεται με τον ειδικό κανόνα για τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.
28. Όταν μια παρεχόμενη υπηρεσία χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο, ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται το ακίνητο (βλέπε επίσης τις επεξηγήσεις σχετικά με τους υπόχρεους φόρου και τις υποχρεώσεις τους στο [σημείο 1.9.](#) ανωτέρω). Επομένως, η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης του παρόχου στο συγκεκριμένο κράτος μέλος δεν έχει σημασία για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής της εν λόγω υπηρεσίας. Επιπλέον, το γεγονός και μόνον ότι μια επιχείρηση κατέχει ακίνητο σε ένα δεδομένο κράτος μέλος δεν επιτρέπει, αυτό καθαυτό, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η επιχείρηση αυτή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην εν λόγω δικαιοδοσία.

1.11. Αλληλεπίδραση μεταξύ των κανόνων για τον τόπο παροχής υπηρεσιών και των απαλλαγών από τον ΦΠΑ

29. Κατά την εξέταση της αλληλεπίδρασης μεταξύ των κανόνων για τον τόπο παροχής υπηρεσιών και των κανόνων που αφορούν τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ, δεν θα πρέπει να λησμονείται ότι η γενική προσέγγιση του συστήματος της ΕΕ για τον ΦΠΑ έγκειται πρωτίστως στον ορθό προσδιορισμό του τόπου παροχής μιας δεδομένης υπηρεσίας και μόνο σε επόμενο στάδιο στην εξέταση των κανόνων που ισχύουν για τη συγκεκριμένη παροχή στην προσδιορισθείσα δικαιοδοσία (κράτος μέλος ή τρίτη χώρα). Κατά την εξέταση αυτή διαπιστώνεται επίσης αν η εν λόγω υπηρεσία φορολογείται (και, εάν ναι, με τι συντελεστή) ή απαλλάσσεται. Με άλλα λόγια, ακόμη και αν μια δεδομένη υπηρεσία μπορεί να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, δεν παύει να ισχύει καταρχάς η ανάγκη ορθού προσδιορισμού του τόπου παροχής της υπηρεσίας.

1.12. Μη χρήση των εννοιών και ορισμών των εθνικών νομοθεσιών για την εφαρμογή του ειδικού κανόνα

30. Προκειμένου να διασφαλιστεί η κοινή ερμηνεία και η συνεπής εφαρμογή του ειδικού κανόνα του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση, οι φορολογικές αρχές που είναι αρμόδιες για την εφαρμογή της νομοθεσίας της ΕΕ για τον ΦΠΑ θα πρέπει να αποφεύγουν τη χρήση ορισμών και εννοιών που πηγάζουν από την εθνική τους νομοθεσία.
31. Κατά συνέπεια, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η αξιολόγηση πρέπει να βασίζεται στους ορισμούς που παρατίθενται στη νομοθεσία της ΕΕ για τον ΦΠΑ και όχι στους ορισμούς που δίνονται στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου εκάστου κράτους μέλους. Σε περίπτωση σοβαρών αμφιβολιών που ενδέχεται να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση ή σε μη φορολόγηση, τα κράτη μέλη θα πρέπει να θέτουν το ζήτημα υπόψη της επιτροπής ΦΠΑ.

1.13. Συναφείς νομικές πράξεις

32. Στις νομικές πράξεις που αναφέρονται στις παρούσες επεξηγηματικές σημειώσεις περιλαμβάνονται οι ακόλουθες:

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

- η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2008/8/EK («οδηγία για τον ΦΠΑ»).
 - ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 της 7ης Οκτωβρίου 2013 («εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ»).
33. Στο τέλος των επεξηγηματικών σημειώσεων γίνεται παραπομπή σε όλες τις συναφείς νομικές διατάξεις με τη διατύπωση που θα ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2017.
34. Όποτε γίνεται παραπομπή σε άρθρο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, παραλείπεται η παραπομπή στη συγκεκριμένη νομική πράξη και αναφέρεται μόνο το άρθρο. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, προσδιορίζεται η νομική πράξη στην οποία γίνεται παραπομπή.

ΜΕΡΟΣ 2

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

2.1. Γενική προσέγγιση των άρθρων 13β και 31α

35. Στο μέρος 2 των επεξηγηματικών σημειώσεων παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ που έχουν ως στόχο τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.
36. Όταν οι υπηρεσίες χαρακτηρίζονται ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο σύμφωνα με το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.
37. Προκειμένου μια υπηρεσία να θεωρηθεί σχετική με ακίνητο, πρέπει να έχει επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο.
38. Επομένως, πρέπει καταρχάς να εκτιμηθεί αν η υπηρεσία σχετίζεται με αγαθό το οποίο μπορεί να χαρακτηριστεί ως ακίνητο. Σκοπός του άρθρου 13β είναι να παράσχει ορισμό της έννοιας του «ακινήτου». Διευκρινίσεις σχετικά με τη διάταξη αυτή παρέχονται στο [σημείο 2.2.](#) κατωτέρω.
39. Κατά δεύτερον, εάν η απάντηση στην πρώτη ερώτηση είναι καταφατική, θα πρέπει να εκτιμηθεί αν υπάρχει επαρκώς άμεση σύνδεση μεταξύ της υπηρεσίας και του ακινήτου με το οποίο αυτή σχετίζεται ούτως ώστε να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο. Ο σκοπός του άρθρου 31α είναι να συνδράμει στον καθορισμό του αν μια υπηρεσία θα θεωρηθεί ότι έχει ή δεν έχει επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο. Διευκρινίσεις σχετικά με τη διάταξη αυτή παρέχονται στα [σημεία 2.3 και 2.4](#) κατωτέρω.
40. Δεδομένου ότι στην πράξη ενδέχεται να προκύψουν διάφορες καταστάσεις και περιπτώσεις, το οποίο σημαίνει ότι στο παρόν πλαίσιο δεν είναι δυνατό να εξεταστεί κάθε μεμονωμένη περίπτωση, οι επεξηγήσεις επικεντρώνονται στα κριτήρια τα οποία αναμένεται να παρέχουν τη δυνατότητα στον αναγνώστη να καθορίσει αν μια υπηρεσία είναι σχετική με ακίνητο ή όχι.

2.2. Ορισμός του «ακινήτου»

Άρθρο 13β

Για την εφαρμογή της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως «ακίνητο»²⁰ θεωρείται:

41. Παρότι στις περισσότερες περιπτώσεις φαίνεται μάλλον εύκολο να διαπιστωθεί ο ακίνητος χαρακτήρας ενός αγαθού ή περιουσιακού στοιχείου, ορισμένες ειδικές περιπτώσεις ενδέχεται να εγείρουν αμφιβολίες. Ως εκ τούτου, προκειμένου να παρασχεθεί ένας ενιαίος ορισμός που να ισχύει σε όλα τα κράτη μέλη, ο ευρωπαϊός νομοθέτης έχει συμφωνήσει έναν κοινό ορισμό της έννοιας του «ακινήτου» στο άρθρο 13β.

²⁰ Για λόγους έμφασης, ορισμένα στοιχεία επισημαίνονται με έντονους χαρακτήρες απλώς και μόνο προς διευκόλυνση της ανάγνωσης του εγγράφου.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

42. Ο εν λόγω ορισμός βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στην απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*²¹. Σχετικά με την απαλλαγή για τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων που προβλέπεται στο άρθρο 135 παράγραφος 1 στοιχείο ιβ) της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η γενική εισαγγελέας στην προαναφερόμενη υπόθεση²² δήλωσε ότι το ακίνητο μπορεί να οριστεί ως «*συγκεκριμένο τμήμα της επιφανείας του εδάφους, συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων που έχουν κατασκευαστεί επ' αυτού κατά τρόπο μόνιμο, στο οποίο μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής*».
43. Δεδομένου ότι περιλαμβάνει τέσσερις κατηγορίες –στοιχεία α) έως δ)– ο ορισμός του ακινήτου που παρέχεται στο άρθρο 13β είναι λεπτομερέστερος από τη νομολογία και σκοπός του είναι η διάκριση μεταξύ των ακινήτων και των ενσώματων κινητών αγαθών όσον αφορά τον ΦΠΑ.
44. Παρότι η έννοια του «ακινήτου» θα πρέπει πάντοτε να εκτιμάται σε σχέση μόνο με τον ορισμό που παρέχεται στο άρθρο 13β, είναι σκόπιμο να επεξηγηθεί πώς ερμηνεύεται ο ορισμός αυτός.
45. Αφενός, υπάρχουν αγαθά τα οποία δεν μπορούν να μετακινηθούν από μόνα τους ή να τα μετακινήσει κάποιος εύκολα (π.χ. οικόπεδα, κτίρια, δένδρα, καλλιέργειες). Τα εν λόγω αγαθά είναι ακίνητα και καλύπτονται από το άρθρο 13β στοιχείο α) ή β). Αφετέρου, υπάρχουν αγαθά τα οποία μπορούν μεν να μετακινηθούν, αλλά θα θεωρούνται ακίνητα διότι «συνδέονται στενά με» ή «είναι ενσωματωμένα σε» ακίνητο αγαθό (π.χ. ανελκυστήρες, πόρτες, παράθυρα). Τα εν λόγω αγαθά εμπίπτουν στο άρθρο 13β στοιχείο β), γ) ή δ).
46. Ο κατάλογος των τεσσάρων κατηγοριών που αναφέρονται στο άρθρο 13β είναι εξαντλητικός. Ωστόσο, οι κατηγορίες αυτές δεν θα πρέπει να θεωρούνται αμοιβαία αποκλειόμενες, που σημαίνει ότι μπορεί ορισμένα αγαθά να καλύπτονται από περισσότερες από μία κατηγορίες, όπως θα εξηγηθεί στη συνέχεια. Προκειμένου να καθοριστεί αν μια υπηρεσία είναι σχετική με ακίνητο, είναι ουσιώδες να ελεγχθεί αν σχετίζεται με μία τουλάχιστον από τις εν λόγω τέσσερις κατηγορίες.
47. Θα πρέπει να τονιστεί πως το γεγονός ότι ένα αγαθό μπορεί να χαρακτηριστεί ως ακίνητο βάσει μίας ή περισσότερων από τις κατηγορίες του ορισμού δεν συνεπάγεται ότι όλες οι υπηρεσίες που αφορούν το συγκεκριμένο είδος αγαθού θα πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα. Μόνον εκείνες οι υπηρεσίες που έχουν «επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα» θα αντιμετωπίζονται ως σχετικές με ακίνητα όσον αφορά τον ΦΠΑ (βλέπε λεπτομερέστερες επεξηγήσεις στα [σημεία 2.3 και 2.4](#) κατωτέρω).

Άρθρο 13β στοιχείο α) κάθε συγκεκριμένο τμήμα της γης, στην επιφάνειά της ή κάτω από αυτή, επί του οποίου μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής.

2.2.1. Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο α);

48. Για να αποδοθεί σε ένα αγαθό ο χαρακτηρισμός «ακίνητο» σύμφωνα με το άρθρο 13β στοιχείο α), πρέπει να πληρούνται δύο σωρευτικές προϋποθέσεις: 1) θα πρέπει να αποτελεί συγκεκριμένο τμήμα της γης, είτε στην επιφάνειά της είτε κάτω από αυτή και 2) θα πρέπει να είναι δυνατό να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής επ' αυτού (βλέπε ειδική παρατήρηση σχετικά με τον σύνδεσμο «και» στην [παράγραφο 60](#) κατωτέρω).

21 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn κατά Skatteministeriet*.

22 Βλέπε σημείο 30 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέας στην υπόθεση του ΔΕΕ C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.2.1.1. Συγκεκριμένο τμήμα της γης

49. Η αναφορά σε «συγκεκριμένο τμήμα της γης» σημαίνει ότι αυτό που μπορεί να θεωρηθεί ως ακίνητο αποτελείται από σαφώς προσδιορισμένες ή προσδιορίσιμες περιοχές της γης επί των οποίων μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής. Το πεδίο που καλύπτει ο όρος «γη» είναι ευρύ, καθώς η αναφορά στη γη, είτε στην επιφάνειά της είτε κάτω από αυτή, περιλαμβάνει πράγματι το έδαφος αυτό καθαυτό και οτιδήποτε βρίσκεται πάνω σε αυτό, καθώς επίσης και οτιδήποτε βρίσκεται κάτω από αυτό, δηλαδή το υπέδαφος.
50. Το έδαφος της γης εμπερικλείει κάθε γεωτεμάχιο, συμπεριλαμβανομένων των εκτάσεων που καλύπτονται από νερό, δηλαδή της θάλασσας, των ωκεανών, των ποταμών, των λιμνών και άλλων εσωτερικών πλωτών οδών.
51. Γίνεται επίσης αναφορά σε ό,τι βρίσκεται στην επιφάνεια της γης. Δεδομένου του πλαισίου της διάταξης, δεν θα θεωρείται «ακίνητο» καθετί που απλώς βρίσκεται επί του εδάφους.
52. Τα αγαθά θα πρέπει επίσης να είναι συνδεδεμένα, ενσωματωμένα ή ριζωμένα στο έδαφος. Κατά συνέπεια, η διάταξη αυτή θα περιλαμβάνει, συγκεκριμένα, δένδρα και καλλιέργειες (πρέπει δε να σημειωθεί ότι επειδή έχουν τις ρίζες τους στο έδαφος, καλύπτονται και με βάση το ότι βρίσκονται «κάτω από την επιφάνεια της γης») εφόσον εξακολουθούν να συνδέονται με το έδαφος.
53. Το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και για τα ύδατα που καλύπτουν τη γη, όπως οι ποταμοί, οι λίμνες και οι λοιπές εσωτερικές πλωτές οδοί. Παρότι το νερό μπορεί να κινείται, θα πρέπει να θεωρείται ως ακίνητο εφόσον δεν απομακρύνεται από την υδάτινη λεκάνη στην οποία ανήκει.
54. Το υπέδαφος της γης καλύπτει οτιδήποτε βρίσκεται κάτω από το έδαφος. Επομένως, πετρελαιοπηγές, υδροφόροι ορίζοντες, ορυκτά και λοιποί πόροι που βρίσκονται κάτω από το έδαφος (καθώς επίσης και το έδαφος που βρίσκεται κάτω από το νερό) θεωρούνται ακίνητα. Εφόσον τα εν λόγω στοιχεία δεν αποσπώνται από το υπέδαφος, θεωρούνται τμήμα της γης, δηλαδή ακίνητα.
55. Το συμπέρασμα ότι το νερό, το πετρέλαιο ή άλλες ουσίες που περιέχονται στο έδαφος ή στο υπέδαφος μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα δεν συνεπάγεται ότι όλες οι υπηρεσίες που αφορούν τις ουσίες αυτές θα θεωρούνται απαραίτητες σχετικές με ακίνητα (βλέπε ιδίως [παράγραφο 173](#) κατωτέρω).

2.2.1.2. Δικαιώματα κυριότητας και κατοχής

56. Σύμφωνα με τη διατύπωση του άρθρου 13β στοιχείο α), ο ορισμός του «ακινήτου» καλύπτει μόνον εκείνα τα ακίνητα αγαθά «επί των οποίων μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής».
57. Παρότι η «κυριότητα» και η «κατοχή» αποτελούν έννοιες για τις οποίες δεν παρέχεται ορισμός για τον σκοπό της εφαρμογής της οδηγίας για τον ΦΠΑ, τα κράτη μέλη θα πρέπει να χρησιμοποιούν τις έννοιες αυτές όσον αφορά τον ΦΠΑ με ενιαίο τρόπο χωρίς να στηρίζονται στους αντίστοιχους ορισμούς της εθνικής νομοθεσίας.
58. Για την κατανόηση της σημασίας τους, θα πρέπει κανείς να ανατρέξει στον ορισμό της παράδοσης αγαθών που παρατίθεται στο άρθρο 14 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Πράγματι, θα πρέπει να υπενθυμιστεί ότι ο σκοπός του άρθρου 13β είναι ο ορισμός της έννοιας του «ακινήτου» που προκύπτει από ενσώματο αγαθό κατά την έννοια της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Ως παράδοση αγαθών θεωρείται «η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό». Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, η «παράδοση αγαθών» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος²³. Επομένως, μπορεί να υπάρχει μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος, ακόμη και αν δεν συνοδεύεται από μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του αγαθού. Αυτό που έχει σημασία είναι η «υπό οικονομική έννοια κυριότητα» ή «υπό οικονομική έννοια κατοχή».

59. Σύμφωνα με το σκεπτικό αυτό, το ζητούμενο είναι να ελεγχθεί αν υπάρχει πιθανότητα το ακίνητο να «ανήκει» σε κάποιον, υπό την έννοια ότι αυτός μπορεί να το διαθέτει ως κύριος. Αυτή η έννοια της κυριότητας υπερβαίνει την απλή κατοχή σχετικού τίτλου.
60. Οι γλωσσικές αποκλίσεις στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ είναι χαρακτηριστικές εν προκειμένω: σε ορισμένες γλωσσικές εκδόσεις γίνεται λόγος για δικαιώματα «κυριότητας και κατοχής» ενώ σε άλλες γίνεται αναφορά σε δικαιώματα «κυριότητας ή κατοχής». Αυτό υποδεικνύει ότι ακόμη και αν στις περισσότερες περιπτώσεις τα πραγματικά δικαιώματα κυριότητας και κατοχής ανήκουν στο ίδιο πρόσωπο, υπάρχει επίσης το ενδεχόμενο η κυριότητα να αποδίδεται σε ένα πρόσωπο και η κατοχή σε άλλο. Ως εκ τούτου, η φράση «δικαιώματα κυριότητας και κατοχής» μπορεί να ερμηνευθεί είτε ως «δικαιώματα κυριότητας ή κατοχής» είτε ως «δικαιώματα κυριότητας και κατοχής».
61. Επιπλέον, η επιλογή της διατύπωσης «μπορούν να θεμελιωθούν» συνεπάγεται ότι τα αγαθά μπορούν επίσης να χαρακτηριστούν ως ακίνητα ακόμη και αν κατά τη χρονική στιγμή της εξέτασης κανείς δεν έχει πραγματικά δικαιώματα κυριότητας ή κατοχής επί των αγαθών αυτών. Αρκεί να μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας ή κατοχής, στοιχείο που αντικατοπτρίζει το δυνητικό εύρος του πεδίου εφαρμογής της διάταξης αυτής, καθώς μόνο τα ακίνητα αγαθά τα οποία δεν μπορούν να ανήκουν σε κανέναν, υπό την έννοια που περιγράφεται ανωτέρω, δεν θα εμπίπτουν σε αυτή²⁴.
62. Συνήθως, τα δικαιώματα κυριότητας και κατοχής επί ακινήτων αγαθών κατοχυρώνονται με τίτλο ιδιοκτησίας και/ή εγγραφή σε επίσημο μητρώο. Ωστόσο, τα στοιχεία αυτά αποτελούν απλώς την απόδειξη της κυριότητας και της κατοχής. Μπορούν να υπάρχουν διάφοροι τρόποι στοιχειοθέτησης της κυριότητας και της κατοχής και, ακόμη και χωρίς αυτή την απόδειξη, είναι απαραίτητο να καθορίζεται αν μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής.
63. Τα αναπαλλοτρίωτα ακίνητα αγαθά, όπως τα δημόσια κτήματα (π.χ. λιμένες, εσωτερικές πλωτές οδοί, λιμένες, δημόσια πάρκα), καλύπτονται και αυτά από το άρθρο 13β στοιχείο α) ακόμη και όταν η κυριότητα επ' αυτών δεν είναι μεταβιβάσιμη. Πέρα από το γεγονός ότι το νομικό καθεστώς τους μπορεί να μεταβληθεί με την πάροδο του χρόνου βάσει αποφάσεων των δημόσιων αρχών, μπορούν επίσης να αποτελέσουν αντικείμενο παροχής υπηρεσιών (π.χ. κατασκευαστικές εργασίες, άδειες εκμετάλλευσης) οι οποίες θα θεωρούνται ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα.

23 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën κατά Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, σκέψεις 7 έως 9 και 12, C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach κατά HE*, σκέψη 64, και C-88/09, *Graphic Procédé κατά Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, σκέψη 16.

24 Δεδομένου ότι ενδέχεται να ανακύψουν ορισμένοι προβληματισμοί σχετικά με τα διεθνή ύδατα, αξίζει να αναφερθεί εν προκειμένω ότι, σύμφωνα με τη σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών για το δίκαιο της θάλασσας, η ανοικτή θάλασσα είναι ελεύθερη για όλα τα κράτη. Μολονότι κανένα κράτος δεν μπορεί νομίμως να θέσει οποιοδήποτε μέρος της ανοικτής θάλασσας υπό την κυριαρχία του, ένα κράτος (ή ένα πρόσωπο εντός της δικαιοδοσίας του) μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες όπως γεωτρήσεις, βυθοκορήσεις, εκσκαφές στον θαλάσσιο ή ωκεάνιο βυθό και στο υπέδαφος της ανοικτής θάλασσας. Οι εν λόγω εργασίες θα σχετίζονται με ακίνητα, ακόμη και αν κανείς δεν έχει κυριαρχία επί του συγκεκριμένου τμήματος της γης.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

Άρθρο 13β στοιχείο β) κάθε κτίριο ή κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος **πάνω ή κάτω από** την επιφάνεια της θάλασσας, **το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα**.

2.2.2 Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο β);

2.2.2.1. Τι σημαίνει «κτίριο» και «κατασκευή» βάσει του άρθρου 13β στοιχείο β);

64. Το κτίριο μπορεί να οριστεί ως κτίσμα (ανθρώπινης κατασκευής) με οροφή και τοίχους, όπως ένα σπίτι ή εργοστάσιο.
65. Ο όρος «κατασκευή» έχει ευρύτερη σημασία και εμπερικλείει άλλες δομές (ανθρώπινης κατασκευής) που συνήθως δεν χαρακτηρίζονται ως κτίρια (για περαιτέρω επεξηγήσεις σχετικά με τα στοιχεία, τον εξοπλισμό και τα μηχανήματα που μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα, βλέπε από [σημείο 2.2.3](#) έως [2.2.4](#) κατωτέρω). Οι κατασκευές μπορούν να περιλαμβάνουν έργα πολιτικού μηχανικού, όπως οδοί, γέφυρες, αερολιμένες, λιμένες, αναχώματα, συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό και την αποχέτευση, καθώς και βιομηχανικές εγκαταστάσεις, όπως σταθμοί ηλεκτροπαραγωγής, ανεμογεννήτριες, διυλιστήρια κ.λπ.
66. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα κτίρια και οι κατασκευές θεωρούνται ακίνητα ως προς όλα τα συστατικά μέρη τους. Ο όρος «συστατικό» δεν αναφέρεται μόνο στον σκελετό του κτιρίου ή της κατασκευής αλλά και σε κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω κτιρίου ή της εν λόγω κατασκευής ή είναι μόνιμα εγκατεστημένο στο κτίριο ή στην κατασκευή, συγκροτώντας ένα σύνολο κατά τέτοιο τρόπο ώστε, ελλείψει των στοιχείων αυτών, το κτίριο ή η κατασκευή θα ήταν ελλιπή ή θα αλλοιωνόταν η ακεραιότητά τους. Ο βαθμός στον οποίο τα εν λόγω στοιχεία που είναι εγκατεστημένα σε κτίριο ή κατασκευή θα πρέπει επίσης να χαρακτηρίζονται ως ακίνητα αναλύεται στα σημεία [2.2.3](#) έως [2.2.4](#) κατωτέρω.
67. Προκειμένου να μπορούν να χαρακτηριστούν ως «ακίνητα», τα κτίρια και οι κατασκευές πρέπει να συνδέονται άρρηκτα με το έδαφος, πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, και πρέπει να μην μπορούν να αποσυναρμολογηθούν ή να μετακινηθούν εύκολα²⁵.

2.2.2.2. Πρέπει ένα ημιτελές κτίριο να θεωρείται επίσης ακίνητο βάσει του άρθρου 13 στοιχείο β);

68. Σύμφωνα με τον ορισμό που παρατίθεται στο άρθρο 12 παράγραφος 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ως «κτίριο» νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.
69. Ως εκ τούτου, είτε ένα κτίριο είναι ολοκληρωμένο είτε όχι (για παράδειγμα, όταν δεν έχει οροφή ή παράθυρα όπως τα αρχαία μνημεία), εξακολουθεί να καλύπτεται από το άρθρο 13 στοιχείο β) εφόσον συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση των κτιρίων που είναι υπό κατασκευή· καθίστανται ακίνητα καθώς εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες και το κτίσμα συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος. Ακόμη και αν παραμένει μη κατοικήσιμο ή ακατάλληλο για τον επιδιωκόμενο σκοπό, ένα τέτοιο κτίσμα πρέπει να θεωρείται ότι αποτελεί ακίνητο.
70. Το ίδιο σκεπτικό ισχύει και για τις κατασκευές. Πράγματι, ο εκτελεστικός κανονισμός για τον ΦΠΑ αναφέρεται σε κτίρια και κατασκευές ενώ η οδηγία για τον

²⁵ Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-315/00, *Rudolf Maierhofer κατά Finanzamt Augsburg-Land*, και C-532/11, *Susanne Leichenich κατά Ansbert Peffekoven και Ingo Horeis*.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

ΦΠΑ αναφέρεται μόνο σε κατασκευές που συνδέονται άρρηκτα με το έδαφος. Επομένως, ανεξαρτήτως του αν το κτίσμα χαρακτηρίζεται ως κτίριο ή κατασκευή, ο καθοριστικός παράγοντας για τον χαρακτηρισμό του ως ακινήτου είναι το αν το υπό εξέταση κτίσμα συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.

71. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο σκοπός του άρθρου 13β στοιχεία γ) και δ) (βλέπε περαιτέρω επεξηγήσεις στα σημεία [2.2.3](#) έως [2.2.4](#) κατωτέρω), είναι να παρασχεθεί μια εκτίμηση για το αν και κατά πόσον ορισμένα στοιχεία που έχουν εγκατασταθεί σε κτίριο ή κατασκευή και με τα οποία συμπληρώνεται ή εξοπλίζεται το εν λόγω κτίριο ή η κατασκευή θα πρέπει να θεωρούνται επίσης ακίνητα. Η απουσία στοιχείων με τα οποία το κτίριο ή η κατασκευή συμπληρώνεται ή εξοπλίζεται και καθίσταται κατοικήσιμο ή κατάλληλο για τον επιδιωκόμενο σκοπό δεν συνιστά εμπόδιο για τον χαρακτηρισμό των εν λόγω κατασκευών ως ακινήτων.

2.2.2.3. Τι σημαίνει «που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος (πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας)» και «το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα»;

72. Πρέπει να πληρούνται ταυτόχρονα δύο προϋποθέσεις: το κτίριο ή η κατασκευή θα πρέπει 1) να συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος (πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας), και 2) να μην μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα.
73. Η εκπλήρωση της προϋπόθεσης βάσει της οποίας το κτίριο ή η κατασκευή πρέπει να «συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος» αναπόφευκτα παραπέμπει στην προϋπόθεση ότι πρέπει να συνδέεται με τέτοιο τρόπο ώστε «να μην μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα».
74. Ενώ τα κτίρια ή οι κατασκευές για τη σύνδεση των οποίων με το έδαφος απαιτούνται μεγάλα έργα υποδομής προφανώς πληρούν τα κριτήρια αυτά, μπορεί να προκύψουν προβληματισμοί σε περιπτώσεις όπου η φύση του κτιρίου ή της κατασκευής ή το είδος των συνδέσμων που χρησιμοποιούνται για τη σύνδεσή του με το έδαφος ενδέχεται να τεθούν υπό αμφισβήτηση. Ένα πλωτό οίκημα που χρησιμοποιείται ως εστιατόριο-ντισκοτέκ όπως περιγράφεται στις περιστάσεις της υπόθεσης *Leichenich*²⁶ ή τα κτίρια που έχουν κατασκευαστεί με προκατασκευασμένα στοιχεία που προορίζονται να αποσυναρμολογηθούν και να χρησιμοποιηθούν εκ νέου σε άλλο οικόπεδο όπως περιγράφονται στις περιστάσεις της υπόθεσης *Maierhofer*²⁷ αποτελούν χαρακτηριστικά παραδείγματα εν προκειμένω.
75. Ένα κτίριο ή μια κατασκευή μπορεί να συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος με διάφορα μέσα: με συνδετικό υλικό όπως τσιμέντο, με εξαρτήματα σύνδεσης όπως σχοινιά, αλυσίδες, μπουλόνια ή άγκυρες.
76. Ωστόσο, ο καθοριστικός παράγοντας για τον χαρακτηρισμό ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής ως ακινήτου είναι το αν μπορεί ή όχι να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα.
77. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, δεν είναι απαραίτητο ένα κτίριο ή μια κατασκευή να είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με το έδαφος προκειμένου να θεωρηθούν ως ακίνητα²⁸. Αυτό που πρέπει να ελέγχεται είναι αν τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την ακινητοποίησή τους δεν μπορούν να αφαιρεθούν εύκολα, δηλαδή μπορούν μεν να αφαιρεθούν, πλην όμως δυσχερώς, ήτοι με κόπο και μη αμελητέα έξοδα.

26 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-532/11, *Leichenich*.

27 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-315/00, *Rudolf Maierhofer*.

28 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-532/11, *Leichenich*, σκέψη 23, και C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, σκέψη 33.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

78. Σε ορισμένες περιπτώσεις όπου προορίζονται να χρησιμοποιηθούν σε μόνιμη θέση, τα αγαθά που είναι εκ της φύσεώς τους κινητά αγαθά (π.χ. προκατασκευασμένα σπίτια, περίπτερα, πάγκοι αγορών, σκάφη, τροχόσπιτα), μπορεί να συνδέονται με το έδαφος κατά τρόπο που να καθιστά πραγματικά ακινητοποιημένες τις εν λόγω δομές. Ακόμη και αν, καταρχήν, θα μπορούσαν έπειτα να μετακινηθούν λόγω του «κινητού» χαρακτήρα τους, πρέπει να εκλαμβάνονται ως ακίνητα στον βαθμό που η ακινητοποιημένη δομή δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα. Σύμφωνα με το ΔΕΕ, τα μέσα ακινητοποίησης δεν μπορούν να αφαιρεθούν εύκολα όταν μπορούν μεν να αφαιρεθούν, πλην όμως δυσχερώς, ήτοι με κόπο και μη αμελητέα έξοδα²⁹.
79. Η φράση «να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα» μπορεί να προκαλέσει ορισμένες πρακτικές δυσκολίες καθώς το επίρρημα «εύκολα» συνιστά μάλλον υποκειμενική και αόριστη έννοια η οποία, σε ορισμένες περιστάσεις, ενδέχεται να απαιτεί κατά περίπτωση ανάλυση.
80. Ωστόσο, σύμφωνα με το φυσικό κριτήριο («με κόπο») και το οικονομικό κριτήριο («με μη αμελητέα έξοδα») που έχουν τεθεί από το ΔΕΕ για την αξιολόγηση αυτής της πτυχής, θα μπορούσαν να υιοθετηθούν τα εξής αντικειμενικά κριτήρια³⁰:
- η ανάγκη για επαγγελματικές δεξιότητες – το κριτήριο αυτό αφορά τα εργαλεία, τον εξοπλισμό, την τεχνογνωσία κ.λπ. που απαιτούνται για την πραγματική αποσυναρμολόγηση ή μετακίνηση του κτιρίου ή της κατασκευής, συμπεριλαμβανομένων των μέσων που είναι αναγκαία για την αποσυναρμολόγηση ή μετακίνησή τους (με τη χρήση γερανού, ρυμουλκού, φορτηγού κ.λπ.)·
 - το κόστος της ολοκληρωμένης δραστηριότητας/υπηρεσίας αποσυναρμολόγησης ή μετακίνησης του κτιρίου ή της κατασκευής σε σύγκριση με την αξία αυτού που πραγματικά αποσυναρμολογείται ή μετακινείται·
 - ο χρόνος που απαιτείται για την αποσυναρμολόγηση ή μετακίνηση του κτιρίου ή της κατασκευής·
 - το γεγονός ότι με τη μετακίνηση ή την αποσυναρμολόγηση του κτιρίου ή της κατασκευής το εν λόγω κτίριο ή η κατασκευή θα καταστραφεί ή η αξία του θα μειωθεί σε σημαντικό βαθμό.
81. Πέραν των προαναφερόμενων κριτηρίων, σημασία μπορεί επίσης να έχει εν προκειμένω αν η δομή προβλέπεται να χρησιμοποιηθεί και/ή χρησιμοποιείται πράγματι ως μόνιμη ή μη μόνιμη θέση. Για παράδειγμα, οι κινητές καντίνες που βρίσκονται προσωρινά στην ίδια θέση δεν θα πρέπει να θεωρούνται ακίνητα ακόμη και αν μπορούν να συνδεθούν με το έδαφος, εάν τα εξαρτήματα σύνδεσης με το έδαφος επαρκούν μεν για την ακινητοποίησή τους για την περίοδο χρήσης, αλλά αποτελούν στην πραγματικότητα προσωρινές δομές που μπορούν να μετακινηθούν ή να αποσυναρμολογηθούν εύκολα. Αντιθέτως, εάν χρησιμοποιούνται ως μόνιμη θέση για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι δεν μπορούν να αποσυναρμολογηθούν ή να μετακινηθούν εύκολα λόγω του γεγονότος ότι το μέσο σύνδεσής τους με το έδαφος επαρκεί ώστε να παραμείνουν ακινητοποιημένα για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
82. Ως εκ τούτου, η προβλεπόμενη χρήση ενός αγαθού ως μόνιμης θέσης μπορεί να παράσχει μια ένδειξη του «ακίνητου» χαρακτήρα του αλλά δεν αρκεί ως κριτήριο για να καθοριστεί αν μια δομή πρέπει να θεωρηθεί ακίνητο. Αυτό που πρέπει να ελέγχεται είναι αν η εν λόγω δομή συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα.

29 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-532/11, *Leichenich*, σκέψη 23.

30 Σημειωτέον ότι τα κριτήρια αυτά δεν είναι εξαντλητικά και ανάλογα με την εκάστοτε κατάσταση, ένα κριτήριο μπορεί να είναι ακριβέστερο από ένα άλλο ή μπορεί ορισμένα κριτήρια να πρέπει να πληρούνται ταυτόχρονα.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

Άρθρο 13β στοιχείο γ) κάθε στοιχείο που **έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου** ή μιας κατασκευής **χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή**, όπως πόρτες, παράθυρα, στέγες, κλιμακοστάσια και ανελκυστήρες.

2.2.3. Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο γ);

83. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί σε κτίριο ή κατασκευή θεωρείται ακίνητο όταν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω κτιρίου ή της εν λόγω κατασκευής. «Αναπόσπαστο» σημαίνει ότι χωρίς το στοιχείο αυτό το κτίριο ή η κατασκευή θα ήταν ελλιπή.
84. Το αποτέλεσμα της διάταξης αυτής είναι να αντιμετωπίζεται ως ακίνητο κάθε στοιχείο το οποίο διαφορετικά θα αποτελούσε κινητό αγαθό, με βάση το γεγονός και μόνο ότι αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής.

2.2.3.1 Πότε ένα στοιχείο που έχει εγκατασταθεί σε κτίριο ή σε κατασκευή αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου ή της κατασκευής;

85. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην [παράγραφο 66](#) ανωτέρω, ένα κτίριο ή μια κατασκευή πρέπει να θεωρείται ακίνητο ως προς όλα τα συστατικά μέρη του. Πέραν της κύριας δομής ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής, ορισμένα στοιχεία που έχουν εγκατασταθεί στο εν λόγω κτίριο ή κατασκευή πρέπει επίσης να θεωρούνται ακίνητα όταν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του.
86. Η εγκατάσταση ενός στοιχείου σε κτίριο ή σε κατασκευή σύμφωνα με το άρθρο 13β στοιχείο γ) σημαίνει ότι αυτό τοποθετείται ή στερεώνεται σε θέση και είναι έτοιμο προς χρήση στο εν λόγω κτίριο ή κατασκευή. Συνήθως συνδέεται ή στερεώνεται στο κτίριο ή στην κατασκευή ή μπορεί απλώς να τοποθετηθεί μέσα σε αυτό και μπορεί εν γένει να αφαιρεθεί ή να αντικατασταθεί.
87. Το αν τα στοιχεία που έχουν εγκατασταθεί θα πρέπει να εκλαμβάνονται ως στοιχεία χωρίς τα οποία ένα κτίριο ή μια κατασκευή θα θεωρούνταν ελλιπή εξαρτάται προφανώς από τη φύση του κτιρίου ή της κατασκευής.
88. Η χρήση και ο σκοπός μιας κατασκευής καθορίζουν τα στοιχεία τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της. Για παράδειγμα, όταν ένα κτίριο χρησιμοποιείται ως κατοικία, τα στοιχεία όπως οι πόρτες και τα παράθυρα που έχουν εγκατασταθεί στο κτίριο αυτό θεωρείται ότι αποτελούν ενιαίο σύνολο με το εν λόγω κτίριο διότι τα στοιχεία αυτά είναι απαραίτητα για να χαρακτηριστεί το συγκεκριμένο κτίριο ως κατοικία. Τα στοιχεία αυτά δεν θα είναι κατ' ανάγκη τα ίδια με εκείνα που είναι απαραίτητα σε μια αποθήκη ή σε ένα εργοστάσιο ή σε κατασκευές όπως σταθμοί ηλεκτροπαραγωγής, γέφυρες ή σήραγγες. Πράγματι, σε ορισμένες περιπτώσεις, απαιτούνται ειδικά στοιχεία προκειμένου το κτίριο ή η κατασκευή να καταστούν κατάλληλα για τη συγκεκριμένη χρήση τους (π.χ. σύστημα εξαγωγής καπνού σε εργοστάσιο, στοιχεία προστασίας σε φυλακή).
89. Ως εκ τούτου, για τον χαρακτηρισμό στοιχείων ως ακινήτων, αυτό που πρέπει να ελέγχεται είναι αν ελλείπει των στοιχείων αυτών (δηλαδή εάν αυτά αφαιρούνταν), αυτή καθαυτή η φύση του κτιρίου ή της κατασκευής θα μεταβαλλόταν κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην μπορεί να χρησιμοποιηθεί σύμφωνα με τη λειτουργία για την οποία σχεδιάστηκε.
90. Ωστόσο, στοιχεία, εξοπλισμός ή μηχανήματα, έστω και συνδεδεμένα με το κτίριο ή την κατασκευή, τα οποία δεν χάνουν την αυτοτέλεια ή τη δομική ακεραιότητά τους συνιστούν απλώς εξοπλισμό σε κτίριο ή σε κατασκευή που θα παρέμεναν ολοκληρωμένα ακόμη και χωρίς αυτά τα στοιχεία. Ωστόσο, τα εν λόγω στοιχεία θα μπορούσαν να θεωρηθούν ακίνητα εάν η αφαίρεσή τους θα προκαλούσε την καταστροφή ή αλλοίωση του κτιρίου ή της κατασκευής όπου είναι εγκατεστημένα

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

κατά την έννοια του άρθρου 13β στοιχείο δ) (βλέπε εν προκειμένω περαιτέρω διευκρίνιση στο [σημείο 2.2.4](#) κατωτέρω).

91. Τα παραδείγματα που αναφέρονται στο πλαίσιο του άρθρου 13β στοιχείο γ) αποτελούν μέρος των στοιχείων τελικής επεξεργασίας χωρίς τα οποία ορισμένα κτίρια ή κατασκευές θα θεωρούνταν ελλιπή. Τα στοιχεία τελικής επεξεργασίας αναφέρονται στα στοιχεία εκείνα η εγκατάσταση των οποίων δεν αφορά τον σκελετό του κτιρίου ή της κατασκευής (ως εκ τούτου δεν συμβάλλουν στην αντοχή ή την ευστάθεια του κτιρίου ή της κατασκευής) αλλά με τα οποία ολοκληρώνεται ή εξοπλίζεται το κτίριο ή η κατασκευή. Στον βαθμό που τα εν λόγω στοιχεία τελικής επεξεργασίας συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της κύριας δομής του κτιρίου ή της κατασκευής ούτως ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον σκοπό για τον οποίο έχει σχεδιαστεί, θεωρούνται ακίνητα. Πέραν των παραδειγμάτων που αναφέρονται στο άρθρο 13β στοιχείο γ), θα μπορούσε κανείς να προσθέσει ακόμη τα κατασκευαστικά στοιχεία τελικής επεξεργασίας τα οποία τοποθετούνται στο δομικό σύστημα όπως η μόνωση, τα διαχωριστικά πετάσματα, οι επενδύσεις τοίχων και δαπέδων. Το ίδιο ισχύει και για τις ηλεκτρικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις και τις εγκαταστάσεις εξαερισμού ή θέρμανσης, πέραν των βασικών εγκαταστάσεων που καλύπτονται από το στοιχείο β). Όλα αυτά τα στοιχεία έχουν ως στόχο την καλύτερη (ή ακόμη αποτελεσματικότερη) χρήση ή απόλαυση του κτιρίου ή της κατασκευής ως κτιρίου ή κατασκευής.
92. Υπενθυμίζεται ότι το γεγονός ότι ένα στοιχείο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής δεν σημαίνει ότι χωρίς το εν λόγω στοιχείο, το κτίριο ή η κατασκευή δεν θα θεωρούνταν ακίνητα. Αυτό που σημαίνει, όμως, είναι ότι άπαξ και τα εν λόγω στοιχεία εγκατασταθούν στο κτίριο ή στην κατασκευή, θα πρέπει επίσης να θεωρούνται ακίνητα επειδή με αυτά ολοκληρώνεται το κτίριο ή η κατασκευή. Ένα σπίτι χωρίς πόρτες ή παράθυρα δεν παύει να θεωρείται σπίτι, όμως οι πόρτες και τα παράθυρα, αφού εγκατασταθούν, συμβάλλουν στην ολοκλήρωση του σπιτιού, δηλαδή καθιστούν το σπίτι κατοικήσιμο και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να θεωρούνται ακίνητα.
93. Όσον αφορά ειδικές κατασκευές, ο καθοριστικός παράγοντας για να συναχθεί ότι ένα στοιχείο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της κατασκευής είναι αν η εγκατάσταση του στοιχείου είναι ουσιώδης ή ιδιαίτερα αναγκαία για τον αντίστοιχο χαρακτηρισμό του συγκεκριμένου είδους κατασκευής. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση όπου χωρίς το συγκεκριμένο στοιχείο, η κατασκευή καθίσταται άχρηστη. Για παράδειγμα, σε έναν αιολικό σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τα στοιχεία γεννήτριας (π.χ. πτερύγια) που είναι εγκατεστημένα σε μια ανεμογεννήτρια η οποία είναι στερεωμένη στο έδαφος αποτελούν συστατικά στοιχεία της εν λόγω κατασκευής, χωρίς τα οποία η ανεμογεννήτρια αυτή θα θεωρούνταν ελλιπής.
94. Ως εκ τούτου, ένα κατάλληλο κριτήριο ελέγχου θα ήταν το εξής: ένα στοιχείο που έχει εγκατασταθεί σε κτίριο ή κατασκευή θεωρείται ότι αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου ή της κατασκευής όταν συμβάλλει στην ολοκλήρωση του κτιρίου ή της κατασκευής σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά που συνήθως σχετίζονται με ένα κτίριο ή μια κατασκευή και σύμφωνα με τη λειτουργία που προορίζεται να επιτελέσει το εν λόγω κτίριο ή η κατασκευή.

Άρθρο 13β στοιχείο δ) κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα **μόνιμα εγκατεστημένο** σε κτίριο ή κατασκευή **που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί** το κτίριο ή η κατασκευή.

2.2.4. Τι καλύπτει το άρθρο 13β στοιχείο δ);

95. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα που είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή θεωρείται ακίνητο όταν δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

96. Η διάταξη αυτή αφορά ειδικά τον εξοπλισμό και τα μηχανήματα αλλά θα μπορούσε επίσης να καλύπτεται από τη διάταξη αυτή και κάθε άλλο στοιχείο.
97. Το αποτέλεσμα της διάταξης αυτής είναι να θεωρείται ακίνητο κάθε στοιχείο, το οποίο διαφορετικά θα αποτελούσε κινητό αγαθό, με βάση το γεγονός και μόνο ότι είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.
98. Όσον αφορά τη σημασία των στοιχείων που είναι «εγκατεστημένα», γίνεται παραπομπή στην επεξήγηση που παρατίθεται στην [παράγραφο 86](#) ανωτέρω.

2.2.4.1. Τι σημαίνει «μόνιμα εγκατεστημένο» βάσει του άρθρου 13β στοιχείο δ);

99. Η χρήση των λέξεων «μόνιμα εγκατεστημένο» δεν θα πρέπει απαραίτητως να εκλαμβάνεται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 13β στοιχείο δ) αλλά μάλλον ως μέσο για την κατανόηση των περιστάσεων υπό τις οποίες ένα στοιχείο που είναι εγκατεστημένο σε κτίριο ή σε κατασκευή θα μπορούσε να προκαλέσει καταστροφή ή αλλοίωση του εν λόγω κτιρίου ή της κατασκευής εάν αφαιρούνταν από αυτό. Πράγματι, ο καθοριστικός παράγοντας για την εφαρμογή του άρθρου 13β στοιχείο δ) είναι αν η αφαίρεση του στοιχείου που είναι εγκατεστημένο στο κτίριο ή στην κατασκευή κατά τέτοιο τρόπο ώστε να διαρκέσει θα προκαλούσε βλάβη στο εν λόγω κτίριο ή στην κατασκευή. Επομένως, ο χαρακτηρισμός «μόνιμα εγκατεστημένο» αναφέρεται σε στοιχεία που είναι εγκατεστημένα για να εξυπηρετούν συγκεκριμένο σκοπό σε ένα κτίριο ή σε μια κατασκευή και τα οποία προορίζονται να διαρκέσουν ή να παραμείνουν αμετάβλητα.
100. Η λέξη «μόνιμα» θα μπορούσε να ερμηνευθεί είτε με υποκειμενικό τρόπο, δηλαδή σε σχέση με την πρόθεση του προσώπου να εγκαταστήσει το στοιχείο μόνιμα, είτε με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή αναφορικά με τον χρόνο κατά τον οποίο παραμένει εγκατεστημένο το στοιχείο. Η πρόθεση αποτελεί χρήσιμη έννοια ώστε να καθοριστεί ευθύς εξ αρχής αν η εγκατάσταση έχει σχεδιαστεί με σκοπό την «προσάρτηση» του στοιχείου στο κτίριο ή στην κατασκευή, αν όχι για πάντα, τουλάχιστον για τη συνήθη διάρκεια της οικονομικής του ζωής. Λόγω αυτής ακριβώς της προσάρτησης θα πρέπει να καθίσταται αδύνατο να αφαιρεθεί το στοιχείο χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή κατά τη διαδικασία αυτή.
101. Όταν πρόκειται για στοιχεία εγκατεστημένα σε κτίρια ή κατασκευές που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς οικονομικής δραστηριότητας, θα πρέπει κατά προτίμηση να επιλέγεται ως βάση ένα αντικειμενικό κριτήριο για τον καθορισμό των ειδών των στοιχείων που είναι πιθανό να είναι μόνιμα εγκατεστημένα. Ο βιομηχανικός εξοπλισμός ή τα μηχανήματα έχουν μικρότερη διάρκεια οικονομικής/ωφέλιμης ζωής από ό,τι τα κτίρια ή οι κατασκευές όπου χρησιμοποιούνται. Στο πλαίσιο αυτό, η λέξη «μόνιμα» σημαίνει ότι τα στοιχεία χρησιμοποιούνται για ορισμένο χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια της οικονομικής δραστηριότητας για τον σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκαν.

2.2.4.2. Πώς θα πρέπει να αξιολογείται αν ένα κτίριο ή μια κατασκευή έχει αλλοιωθεί ή καταστραφεί;

102. Όπως εξηγήθηκε προηγουμένως, εξοπλισμός, μηχανήματα ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο μπορεί να είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή σε κατασκευή, αλλά το κρίσιμο ερώτημα όσον αφορά τη μονιμότητά του είναι αν μπορεί να αφαιρεθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή όπου είναι εγκατεστημένο. Είναι, επομένως, απαραίτητο να διευκρινιστεί η σημασία της «καταστροφής» και της «αλλοίωσης».

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

103. Η καταστροφή και η αλλοίωση κτιρίου ή κατασκευής, κατά την έννοια του άρθρου 13β στοιχείο δ), αναφέρονται τόσο στο τμήμα του κτιρίου ή της κατασκευής με το οποίο είναι συνδεδεμένο το στοιχείο όσο και στο υπόλοιπο κτίριο ή κατασκευή.
104. Όσον αφορά τα κτίρια και τις κατασκευές, με τον όρο «καταστροφή» συνήθως νοείται η ενέργεια ή η διαδικασία πρόκλησης τέτοιου είδους βλάβης ώστε να πάσουν πλέον να υπάρχουν ή να μην μπορούν να αποκατασταθούν.
105. Η διατύπωση κρίσης για το αν με τη μετακίνηση στοιχείου, εξοπλισμού ή μηχανήματος που είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή θα καταστραφεί το κτίριο ή η κατασκευή δεν θα πρέπει να παρουσιάζει ιδιαίτερη δυσκολία. Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι τα «στοιχεία που είναι μόνιμα εγκατεστημένα» σε κτίριο ή κατασκευή δεν συνεπάγονται απαραίτητως ότι τα εν λόγω στοιχεία συνδέονται με το κτίριο ή την κατασκευή με βραχίονα στήριξης, συνδετήρα ή οποιοδήποτε άλλο είδος συνδέσμου. Ένα βιομηχανικό μηχάνημα το οποίο, λόγω των χαρακτηριστικών του (διαστάσεις, βάρος και ούτω καθεξής), είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε μονάδα παραγωγής θα μπορούσε για παράδειγμα να προκαλέσει καταστροφή στη μονάδα (ή σε μέρος αυτής) όταν αφαιρεθεί (για παράδειγμα, σε περίπτωση που για την απομάκρυνση του μηχανήματος θα ήταν απαραίτητο να αφαιρεθεί η οροφή ή να κατεδαφιστεί ένας τοίχος).
106. Ως εκ τούτου, η «καταστροφή» καλύπτει περιπτώσεις όπου το κτίριο ή η κατασκευή υφίσταται σοβαρή βλάβη ή ουσιαστική φυσική μεταβολή λόγω της αφαίρεσης οποιουδήποτε στοιχείου που είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε αυτό.
107. Η «αλλοίωση» είναι μια λιγότερο δραστική μεταβολή. Κατά κανόνα σημαίνει μεταβολή ως προς τη φύση ή τη σύνθεση, συνήθως σε συγκριτικά μικρό αλλά σημαντικό βαθμό.
108. Η αφαίρεση από κτίριο ή κατασκευή οποιουδήποτε στοιχείου που είναι στερεωμένο σε αυτό ισοδυναμεί, από τεχνική άποψη, με αλλοίωση. Ωστόσο, δεν αρκεί μια ήσσονος σημασίας βλάβη ή μεταβολή για την εφαρμογή του άρθρου 13β στοιχείο δ). Αντιθέτως, θα πρέπει το κτίριο ή η κατασκευή να αλλοιωθεί σε σημαντικό βαθμό.
109. Η αλλοίωση προφανώς θα είναι ασήμαντη στην περίπτωση στοιχείων που είναι απλώς κρεμασμένα στους τοίχους, καρφωμένα ή βιδωμένα στο έδαφος ή στους τοίχους, των οποίων η αφαίρεση αφήνει απλώς στο έδαφος ή στους τοίχους ίχνη ή σημάδια (π.χ. οπές στερέωσης) που μπορούν εύκολα να καλυφθούν ή να επισκευαστούν.
110. Για παράδειγμα, η αφαίρεση μηχανήματος που είναι στερεωμένο με μπουλόνια στο δάπεδο εργοστασίου για να μην μετατοπίζεται κατά τη διάρκεια της παραγωγής μπορεί να γίνει απλά αφαιρώντας τα μπουλόνια από το δάπεδο. Ασφαλώς θα υπάρχει κάποια επίδραση στο δάπεδο όταν αφαιρεθούν τα μπουλόνια αλλά κάτι τέτοιο δεν προκαλεί βλάβη στο κτίριο σε σημαντικό βαθμό.
111. Ο υπολογισμός του κόπου, του χρόνου ή του κόστους που απαιτείται για την επισκευή του κτιρίου ή της κατασκευής θα μπορούσε να είναι χρήσιμος για τον καθορισμό του κατά πόσον η αλλοίωση είναι σημαντική ή όχι. Επίσης, ένας επιπλέον δείκτης μπορεί να είναι το αν η αφαίρεση του στοιχείου θα προκαλούσε βλάβη στο ίδιο το στοιχείο, για παράδειγμα εάν, αφού αφαιρεθεί, το στοιχείο πρέπει να επισκευαστεί, δεν έχει καμία αξία ή δεν εξυπηρετεί κανέναν σκοπό ή δεν εξυπηρετεί πλέον τον ίδιο σκοπό.
112. Ως εκ τούτου, προκειμένου να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13β στοιχείο δ), η προσάρτηση του στοιχείου στο κτίριο ή στην κατασκευή θα πρέπει να είναι αρκούντως ισχυρή ώστε να συγκροτείται ένα σύνολο που εκπληρώνει

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

συγκεκριμένη λειτουργία ανεξάρτητα από το κτίριο, και του οποίου η αφαίρεση θα προκαλούσε σημαντική βλάβη στο κτίριο ή στην κατασκευή και πιθανώς και στο ίδιο το αφαιρούμενο στοιχείο.

2.2.4.3. Ποια είναι η αλληλεπίδραση μεταξύ των στοιχείων β), γ) και δ) του άρθρου 13β;

113. Όπως έχει αναφερθεί ήδη στην [παράγραφο 46](#) ανωτέρω, οι τέσσερις κατηγορίες που παρατίθενται στο άρθρο 13β δεν θα πρέπει να θεωρούνται αμοιβαία αποκλειόμενες, που σημαίνει ότι ορισμένα αγαθά μπορούν να καλύπτονται από περισσότερες από μία κατηγορίες.
114. Ωστόσο, ενώ το στοιχείο β) του άρθρου 13β, το οποίο αφορά ανεγερθέντα κτίρια ή κατασκευές, περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία «ενσωματώνονται» στο κτίριο ή στην κατασκευή κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ανέγερσης/ανακαίνισης/μετατροπής (π.χ. πλίνθοι, τσιμέντο, σκυρόδεμα, κολόνες, δοκοί), το στοιχείο γ) περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία «εγκαθίστανται» στο κτίριο ή στην κατασκευή (για επεξήγηση της σημασίας της εγκατάστασης στοιχείου, βλέπε [παράγραφο 86](#) ανωτέρω).
115. Τα «ενσωματωμένα» στοιχεία είναι συστατικά μέρη του δομικού συστήματος του κτιρίου ή της κατασκευής (τοιχοί, δάπεδα, σκελετός κ.λπ.). Στα «ενσωματωμένα» στοιχεία περιλαμβάνονται επίσης τα στοιχεία εκείνα τα οποία κατασκευάζονται ως υποδομή ή υπερδομή κτιρίου ή κατασκευής, για παράδειγμα η βασική υδραυλική εγκατάσταση (π.χ. συστήματα αποχέτευσης, σωλήνες νερού, σύνδεση με δίκτυο υπονόμων, συστήματα αποστράγγισης), η βασική εγκατάσταση θέρμανσης/ψύξης/εξαερισμού (π.χ. σωλήνες θέρμανσης/ψύξης, αγωγοί εξαερισμού), η βασική ηλεκτρική εγκατάσταση (εσωτερική καλωδίωση), η βασική εγκατάσταση συστήματος αυτοματισμού οικίας/κτιρίου κ.λπ.
116. Τα «εγκατεστημένα» στοιχεία δεν αποτελούν μέρος της κύριας δομής κτιρίου ή κατασκευής, έστω και αν μπορούν να αποτελούν αναπόσπαστο μέρος τους. Προορίζονται για την ολοκλήρωση της κύριας δομής του κτιρίου ή της κατασκευής ούτως ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον σκοπό για τον οποίο προορίζεται.
117. Τα στοιχεία, ο εξοπλισμός ή τα μηχανήματα κατά την έννοια του στοιχείου δ) είναι στοιχεία τα οποία επιτελούν συγκεκριμένη εργασία ή λειτουργία ανεξάρτητα από το κτίριο ή την κατασκευή όπου τυχαίνει να βρίσκονται. Ο σκοπός τους, ακόμη και σε περίπτωση φυσικής σύνδεσής τους με το ακίνητο, δεν είναι να συμβάλλουν στην καλύτερη χρήση ή απόλαυση του ακινήτου (όπως στην περίπτωση των στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 13β στοιχείο β)) αλλά να εξυπηρετούν έναν συγκεκριμένο σκοπό.
118. Ωστόσο, μπορεί τα πεδία εφαρμογής των στοιχείων γ) και δ) να αλληλεπικαλύπτονται δεδομένου ότι η εγκατάσταση ενός στοιχείου σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να καλύπτεται τόσο από το στοιχείο γ) όσο και από το στοιχείο δ). Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση όπου τα στοιχεία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου ή της κατασκευής και δεν μπορούν να αφαιρεθούν χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή (π.χ. μαρμάρια κλιμακοστάσια σε κατοικία, εντοιχισμένο ντουλάπι ή εντοιχισμένη κουζίνα).
119. Συνεπώς, μόνον όταν η αφαίρεση ενός στοιχείου από κτίριο ή κατασκευή επηρεάζει τη φύση του εν λόγω κτιρίου ή κατασκευής, ή τη φυσική του ακεραιότητα, το στοιχείο αυτό θα πρέπει να θεωρείται ακίνητο.
120. Ενδέχεται να προκύψουν προβληματισμοί σχετικά με την εγκατάσταση στοιχείων σε συγκεκριμένα μέρη κτιρίου ή κατασκευής, όπως για παράδειγμα οι ηλιακοί συλλέκτες. Δεδομένου ότι είναι δυνατό να προκύψουν διάφορες καταστάσεις, ανάλογα με τον τρόπο εγκατάστασης των εν λόγω στοιχείων, απαιτείται

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

προσεκτική εξέταση των περιστάσεων προκειμένου να καθοριστεί αν η εγκατάσταση πληροί ή όχι τα κριτήρια του άρθρου 13β.

121. Γενικά, οι ηλιακοί συλλέκτες καλύπτονται από το άρθρο 13β στοιχείο β) καθώς συνιστούν υποδομή του κτιρίου. Προκειμένου να εξυπηρετούν τον ειδικό σκοπό τους, δηλαδή την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας, πρέπει όντως να είναι ενσωματωμένοι στις ηλεκτρικές εγκαταστάσεις ή στις εγκαταστάσεις θέρμανσης του κτιρίου ή της κατασκευής. Όταν εγκαθίστανται ηλιακοί συλλέκτες σε κτίριο ή κατασκευή χωρίς να αποτελούν μέρος της υποδομής του, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 13β στοιχείο γ) ή δ).
122. Όπως έχει ήδη αναφερθεί προηγουμένως, ενδέχεται ορισμένα αγαθά να καλύπτονται από περισσότερες από μία διατάξεις του άρθρου 13β. Για παράδειγμα, όταν εγκαθίστανται ηλιακοί συλλέκτες στην οροφή κτιρίου ή κατασκευής, μπορούν επίσης να καλύπτονται από το άρθρο 13β στοιχείο γ) εάν αποτελούν μέρος της στέγης υπό την έννοια ότι ενσωματώνονται σε αυτήν και χρησιμεύουν ως στέγη. Το ίδιο ισχύει επίσης στην περίπτωση των παραθύρων με ηλιακούς συλλέκτες. Κανονικά, οι τοίχοι με ηλιακούς συλλέκτες καλύπτονται από το άρθρο 13β στοιχείο β) καθώς αποτελούν μέρος του κτιρίου.
123. Όταν προκύπτουν αμφιβολίες σε οποιαδήποτε άλλη ιδιαίτερη κατάσταση που αφορά την εγκατάσταση στοιχείου σε κτίριο ή κατασκευή, πρέπει να διενεργείται ανάλυση κατά περίπτωση βάσει παρεμφερούς σκεπτικού: αποτελεί το στοιχείο μέρος της δομής βάσει του στοιχείου β), είναι αναπόσπαστο μέρος της βάσει του στοιχείου γ) ή είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε αυτήν κατά την έννοια του στοιχείου δ);

2.3. Ορισμός των υπηρεσιών που έχουν «επαρκώς άμεση σύνδεση» με ακίνητα

Άρθρο 31α

2.3.1. Πώς αλληλεπιδρούν μεταξύ τους οι παράγραφοι 1, 2 και 3 του άρθρου 31α; Πώς πρέπει να διαβαστούν συνδυαστικά;

124. Ο στόχος του άρθρου 31α είναι να συνδράμει στον προσδιορισμό των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα, όπως ορίζονται στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Το άρθρο 31α παράγραφος 1 παρέχει καθοδήγηση σχετικά με το ποιες υπηρεσίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως σχετικές με ακίνητα. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 παρέχει κατάλογο παραδειγμάτων υπηρεσιών οι οποίες θα πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα και οι οποίες, συνεπώς, καλύπτονται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Το άρθρο 31α παράγραφος 3 παρέχει κατάλογο παραδειγμάτων υπηρεσιών οι οποίες **δεν** πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα και οι οποίες, συνεπώς, δεν καλύπτονται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.
125. Προκειμένου να καθοριστεί αν μια υπηρεσία θεωρείται σχετική με ακίνητο, θα πρέπει να ακολουθείται το εξής σκεπτικό:
- να ελέγχεται αν η υπηρεσία περιλαμβάνεται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 – εάν ναι, τότε καλύπτεται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ·
 - να εξετάζεται αν η υπηρεσία αποκλείεται από την εφαρμογή του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 31α παράγραφος 3·
 - εάν η υπηρεσία δεν περιλαμβάνεται σε κανέναν από τους δύο αυτούς καταλόγους, να εξακριβώνεται αν πληροί οποιοδήποτε από τα κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 31α παράγραφος 1.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

126. Η δομή του άρθρου 31α και η αλληλεπίδραση μεταξύ των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 31α εξηγούνται με βάση το ιστορικό πλαίσιο της εν λόγω διάταξης και την επιθυμία παροχής ασφάλειας δικαίου σε ένα νομοθετικό πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών των κρατών μελών.
127. Θα πρέπει να υπενθυμιστεί ότι τα παραδείγματα που παρατίθενται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 και στο άρθρο 31α παράγραφος 3 είναι αποτέλεσμα των συζητήσεων της επιτροπής ΦΠΑ στο πλαίσιο της οποίας τα κράτη μέλη, αντιμέτωπα με αποκλίνουσες ερμηνείες και κινδύνους διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης, είχαν καταλήξει σε συμφωνία σχετικά με ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές σε *ad hoc* βάση.
128. Στο πλαίσιο της έκδοσης του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ επανεξετάστηκαν από το Συμβούλιο και θεωρήθηκαν επαρκώς βάση για την επεξήγηση του νοήματος του άρθρου 31α παράγραφος 1 και για την παράθεση καταλόγου περιπτώσεων που πλέον καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 και το άρθρο 31α παράγραφος 3.
129. Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι το άρθρο 31α παράγραφος 2 δεν περιορίζει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 1 – απλώς παρουσιάζει καταστάσεις οι οποίες θεωρούνται από τον νομοθέτη της ΕΕ ότι πληρούν την προϋπόθεση της σύνδεσης με ακίνητα.
130. Τέλος, θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η ενιαία εφαρμογή των κανόνων μπορεί να επιτευχθεί μόνον εάν παραβλεφθούν οι εθνικές νομικές έννοιες³¹ για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Αυτό είναι ουσιώδες ούτως ώστε να αποφεύγεται το ενδεχόμενο διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης.

Άρθρο 31α παράγραφος 1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες·
- β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου.

2.3.2. Πώς πρέπει να αξιολογείται η «επαρκώς άμεση σύνδεση»;

131. Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι ο κανόνας που προβλέπεται στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί ειδικό κανόνα και όχι εξαίρεση από τους γενικούς κανόνες των άρθρων 44 και 45. Θα πρέπει να εφαρμόζεται βάσει αντικειμενικής αξιολόγησης των προϋποθέσεων που προβλέπονται στην οδηγία για τον ΦΠΑ και στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ³² (βλέπε επίσης [σημείο 1.4 στο μέρος 1](#)). Αυτή η προσέγγιση συνάδει με τη λογική των κανόνων για τον τόπο παροχής υπηρεσιών που έγκειται στη διασφάλιση της φορολόγησης στον τόπο κατανάλωσης της υπηρεσίας³³.

31 Βλέπε προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Trstenjak στην υπόθεση του ΔΕΕ C-37/08, *RCI Europe*, ιδίως σημείο 50.

32 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-166/05, *Heger Rudi* και C-41/04, *Levob Verzekeringen και OV Bank*, και τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Trstenjak στην υπόθεση του ΔΕΕ C-37/08, *RCI Europe*, ιδίως το σημείο 73.

33 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-37/08, *RCI Europe*, σκέψη 39.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

132. Προκειμένου μια υπηρεσία να καλύπτεται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, πρέπει να έχει επαρκώς άμεση σύνδεση με το ακίνητο. Δεδομένου ότι πολλές είναι οι υπηρεσίες που είναι συναφείς, κατά τον ένα ή άλλο τρόπο, με ακίνητο, θα πρέπει να αναγνωριστεί ότι ένας ελάχιστος ή δευτερεύων σύνδεσμος δεν θα πρέπει να θεωρείται επαρκής για την υπαγωγή των εν λόγω υπηρεσιών στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ³⁴.
133. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αξιολόγηση σχετικά με την ύπαρξη «επαρκώς άμεσης σύνδεσης» μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του ακινήτου πρέπει να διενεργείται με αντικειμενικό τρόπο σύμφωνα με τα κριτήρια που παρατίθενται στο άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β).
134. Τα κριτήρια που ορίζονται στο στοιχείο α) καλύπτουν υπηρεσίες στην περίπτωση των οποίων το αποτέλεσμα απορρέει από το ακίνητο (για παράδειγμα, χρηματοδοτική μίσθωση κτιρίου ή απόκτηση του δικαιώματος αλιείας εντός οριοθετημένης επικράτειας), ενώ σύμφωνα με το στοιχείο β) το ακίνητο είναι το αντικείμενο το οποίο βρίσκεται στο επίκεντρο της υπηρεσίας που εκτελείται σε αυτό (για παράδειγμα, επισκευή κτιρίου). Περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο κατανόησης των κριτηρίων που περιλαμβάνονται στο άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) παρατίθενται στα [σημεία 2.3.6 και 2.3.7](#) κατωτέρω. Σε κάθε περίπτωση, η παροχή πρέπει να συνδέεται με ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα ακίνητα³⁵ (βλέπε επίσης [σημείο 1.7](#) ανωτέρω).

2.3.3. Μπορεί να πληρούται το κριτήριο της «επαρκώς άμεσης σύνδεσης» στην περίπτωση υπηρεσιών που παρέχονται εξ αποστάσεως / που δεν παρέχονται επιτόπου;

135. Το ερώτημα αν οι υπηρεσίες που δεν παρέχονται επιτόπου / που παρέχονται εξ αποστάσεως μπορούν να θεωρηθούν σχετικές με ακίνητα εξαρτάται από την ιδιαίτερη φύση της εκάστοτε υπηρεσίας. Το γεγονός ότι η υπηρεσία παρέχεται (εξ ολοκλήρου ή εν μέρει) εξ αποστάσεως δεν συνιστά αφ' εαυτού εμπόδιο για την επαρκώς άμεση σύνδεση της υπηρεσίας με ακίνητο. Κάθε επιμέρους περίπτωση πρέπει να κρίνεται αντικειμενικά, λαμβανομένων υπόψη των επίμαχων πραγματικών περιστάσεων, του ορισμού του ακινήτου που παρατίθεται στο άρθρο 13β και των διατάξεων του άρθρου 31α.

2.3.4. Επηρεάζεται ο χαρακτηρισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών από το καθεστώς του αποδέκτη των υπηρεσιών;

136. Το καθεστώς του αποδέκτη της υπηρεσίας (δηλαδή το αν είναι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου ή όχι) δεν έχει σημασία για τον καθορισμό, αυτόν καθαυτόν, του χαρακτηρισμού της υπηρεσίας: όλα εξαρτώνται από τη φύση και τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της εκάστοτε υπηρεσίας. Επί παραδείγματι, είναι προφανές ότι μια υπηρεσία επισκευής κατοικίας ή κατασκευαστικού έργου είναι σχετική με το ακίνητο, είτε παρέχεται στον ιδιοκτήτη, τον μισθωτή ή οποιονδήποτε ένοικο της κατοικίας είτε σε άλλο πάροχο στο πλαίσιο αλυσίδας συναλλαγών (π.χ. σε περίπτωση υπεργολαβίας).
137. Επιπλέον, για την εφαρμογή του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν έχει σημασία αν ο αποδέκτης είναι επιχείρηση ή τελικός καταναλωτής. Συνεπώς, ο χαρακτηρισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν θα πρέπει να επηρεάζεται από το καθεστώς του αποδέκτη.

34 Βλέπε, για παράδειγμα, ΔΕΕ, υποθέσεις C-166/05, *Heger Rudi*, σκέψεις 23 και 24, και C-37/08, *RCI Europe*, σκέψη 36.

35 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, σκέψεις 34 και 35.

2.3.5. Επηρεάζεται ο χαρακτηρισμός των υπηρεσιών από τον τόπο του αποδέκτη των υπηρεσιών;

138. Η ερώτηση αυτή θα πρέπει να απαντηθεί με βάση την ίδια προσέγγιση που ακολουθήθηκε για την αμέσως προηγούμενη ερώτηση. Ο καθοριστικός παράγοντας είναι η φύση της υπηρεσίας και όχι ο τόπος του αποδέκτη της παροχής. Η φορολογική μεταχείριση της υπηρεσίας όσον αφορά τον ΦΠΑ δεν μπορεί να εξαρτάται από το αν το ακίνητο βρίσκεται εντός ή εκτός της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένος ο ιδιοκτήτης του ακινήτου. Κάθε υπηρεσία πρέπει να κρίνεται λαμβανομένων υπόψη των επίμαχων πραγματικών περιστάσεων.

2.3.6. Πώς πρέπει να ερμηνεύεται το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο α);

139. Το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο α) ορίζει ότι οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα πρέπει να προκύπτουν από συγκεκριμένο ακίνητο που αποτελεί συστατικό στοιχείο, το οποίο είναι κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για την παρεχόμενη υπηρεσία. Δεν είναι δυνατή η εκτέλεση της εν λόγω υπηρεσίας χωρίς το υποκείμενο ακίνητο, γεγονός που υποδηλώνει ότι η υπηρεσία πρέπει να παρασχεθεί σε σχέση με συγκεκριμένο ακίνητο³⁶. Το αποτέλεσμα της υπηρεσίας πρέπει να απορρέει από το εν λόγω ακίνητο. Με άλλα λόγια, η υπηρεσία προκύπτει από το ακίνητο όταν γίνεται χρήση του ακινήτου για την εκτέλεση της υπηρεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι το ακίνητο αποτελεί το κύριο και κυρίαρχο στοιχείο της εν λόγω παροχής³⁷.

2.3.7. Πώς πρέπει να ερμηνεύεται το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο β);

140. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. Με άλλα λόγια, πρέπει να εστιάζονται στην τροποποίηση του νομικού καθεστώτος και/ή των φυσικών χαρακτηριστικών του εν λόγω ακινήτου.
141. Η νομική μεταβολή ακινήτου θα πρέπει να καλύπτει οποιαδήποτε τροποποίηση της νομικής κατάστασης του συγκεκριμένου ακινήτου.
142. Το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο β) αναφέρεται στη φυσική μεταβολή χωρίς κανέναν περαιτέρω προσδιορισμό. Ως εκ τούτου, φαίνεται εύλογο να υποθεθεί ότι οποιοδήποτε είδος φυσικής μεταβολής ενός ακινήτου θα πρέπει να αρκεί για την κάλυψη από τη συγκεκριμένη διάταξη (συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην πρόληψη οποιασδήποτε φυσικής μεταβολής). Αξίζει να σημειωθεί ότι η φράση «φυσική μεταβολή» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο β) δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι περιορίζεται μόνο στις αλλαγές που είναι σημαντικές. Με άλλα λόγια, ακόμη και μικροαλλαγές που συνεπάγονται τη φυσική μεταβολή ενός ακινήτου (δηλαδή που δεν συνεπάγονται αλλαγές ως προς την ουσία του ακινήτου) θα πρέπει να καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 1 στοιχείο β) (π.χ. συντήρηση ή καθαρισμός οδών, σηράγγων, γεφυρών, κτιρίων κ.λπ.).

36 Βλέπε επίσης επεξήγηση για το συγκεκριμένο τμήμα της γης στο [σημείο 2.2.1.1](#) και στο [σημείο 1.7](#).

37 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-166/05, *Heger Rudi*.

2.3.8. Είναι σωρευτικές οι διατάξεις του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο α) και του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο β);

143. Οι δύο διατάξεις του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο α) και του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο β) **δεν είναι** σωρευτικές. Στην πράξη, είναι πιθανό ορισμένες υπηρεσίες να πληρούν τα κριτήρια και των δύο διατάξεων, αλλά αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις μόνο της μίας από τις δύο διατάξεις προκειμένου μια υπηρεσία να χαρακτηριστεί ως σχετική με ακίνητο.
144. Όπως εξηγείται στο [σημείο 2.3.1](#), η αξιολόγηση της υπηρεσίας με βάση τα κριτήρια που παρατίθενται στο άρθρο 31α παράγραφος 1 θα πρέπει να πραγματοποιείται μόνον όταν η εν λόγω υπηρεσία δεν περιλαμβάνεται σε κανέναν από τους δύο καταλόγους του άρθρου 31α παράγραφος 2 και του άρθρου 31α παράγραφος 3.

2.4. Συγκεκριμένα παραδείγματα υπηρεσιών που είναι ή δεν είναι σχετικές με ακίνητα

Άρθρο 31α παράγραφος 2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, **ιδίως**, τα εξής:

2.4.1. Ο κατάλογος του άρθρου 31α παράγραφος 2 είναι ενδεικτικός ή εξαντλητικός;

145. Ο κατάλογος του άρθρου 31α παράγραφος 2 είναι αμιγώς ενδεικτικός και παρέχει, όπως υποδηλώνεται και από τη διατύπωσή του («ιδίως»), παραδείγματα συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες ο νομοθέτης της ΕΕ θεωρεί σχετικές με ακίνητα κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτό, παρέχει ασφάλεια δικαίου σε πολλές συνήθεις περιπτώσεις.
146. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 δεν περιορίζει τον γενικό ορισμό της έννοιας των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα όπως παρέχεται στο άρθρο 31α παράγραφος 1. Κατά συνέπεια, τυχόν ειδική περίπτωση που δεν καλύπτεται ρητώς από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχεία α) έως ιζ) ή από το άρθρο 31α παράγραφος 3 θα πρέπει να αξιολογείται κατά περίπτωση με βάση τα κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 31α παράγραφος 1.
147. Με βάση το ίδιο σκεπτικό, ο νομοθέτης της ΕΕ παρέχει επίσης στο πλαίσιο του άρθρου 31α παράγραφος 3 ενδεικτικό κατάλογο υπηρεσιών που δεν πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα (βλέπε [σημείο 2.3.1](#) ανωτέρω).

Για λόγους απλούστευσης και σαφήνειας, στις κατωτέρω επεξηγήσεις αναλύονται παράλληλα ο θετικός και ο αρνητικός ορισμός που δίνεται για ορισμένες συγκρίσιμες περιπτώσεις, όποτε αυτές αναφέρονται τόσο στο άρθρο 31α παράγραφος 2 όσο και στο άρθρο 31α παράγραφος 3.

2.4.2. Κατάρτιση σχεδίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο α) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο α))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου που προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο, ανεξάρτητα από την ανέγερση ή μη του κτιρίου.

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου εάν το κτίριο δεν προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

2.4.2.1. Ποιο είναι το νομικό καθεστώς που εφαρμόζεται σε μελέτες που διενεργούνται σχετικά με ακίνητο του οποίου η θέση δεν είναι ακόμη γνωστή;

148. Η προπαρασκευαστική φάση των κατασκευαστικών εργασιών μπορεί να περιλαμβάνει πολλαπλά στάδια (π.χ. κατάρτιση σχεδίων αρχικής σύλληψης, διενέργεια γεωστατικών μελετών κ.λπ.), τα οποία συνδέονται σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό με ακίνητα. Ορισμένες από τις υπηρεσίες αυτής της προπαρασκευαστικής φάσης μπορούν να παρέχονται ενώ η συγκεκριμένη θέση του ακινήτου δεν είναι ακόμη γνωστή ή βέβαιη.
149. Σε αυτές τις περιπτώσεις, όταν οι υπηρεσίες παρέχονται χωρίς να συνδέονται με οικόπεδο ή συγκεκριμένο ακίνητο, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέονται επαρκώς με ακίνητο και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Οι υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να φορολογούνται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες για τον τόπο παροχής υπηρεσιών B2B ή B2C, ανάλογα με το αν παρέχονται σε εταιρικό πελάτη ή σε τελικό καταναλωτή, εκτός εάν εφαρμόζεται άλλος ειδικός κανόνας. Μόνον οι υπηρεσίες που παρέχονται σε σχέση με ακίνητο του οποίου η θέση είναι γνωστή κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 (βλέπε επίσης επεξηγήσεις στο [σημείο 1.7](#) ανωτέρω).
150. Στην περίπτωση που, έπειτα από την παροχή υπηρεσιών όπως η κατάρτιση σχεδίων, δεν πραγματοποιηθούν οι κατασκευαστικές εργασίες και δεν ανεγερθεί κτίριο, οι εν λόγω υπηρεσίες μπορούν ωστόσο να χαρακτηριστούν ως σχετικές με ακίνητα υπό την προϋπόθεση ότι παρασχέθηκαν σε σχέση με σαφώς προσδιορισμένη θέση. Αυτό μπορεί επίσης να ισχύει στην περίπτωση που ο πάροχος των υπηρεσιών συμμετέχει σε διαδικασία υποβολής προσφορών αλλά δεν του ανατίθεται εντέλει η σύμβαση.

2.4.3. Υπηρεσίες επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο β))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο β) την παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας.

2.4.3.1. Ποιες υπηρεσίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο β);

151. Σύμφωνα με το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο β) οι υπηρεσίες επιτόπιας επίβλεψης και ασφάλειας θεωρούνται υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα.
152. Όταν συζητήθηκε αρχικά το σχετικό ζήτημα στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ το 2011, η επιτόπια επίβλεψη επισημάνθηκε ως παράδειγμα υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο της προετοιμασίας και του συντονισμού των κατασκευαστικών εργασιών. Πρόκειται για πράγματι για μία από τις υπηρεσίες που αναφέρονται ρητώς στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα.
153. Σύμφωνα με τον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ, η παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης και η παροχή υπηρεσιών ασφάλειας τυχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης.
154. Η επιτόπια επίβλεψη ή η επίβλεψη των κατασκευαστικών εργασιών συνδέεται κατά κανόνα με υπηρεσίες που παρέχονται στον κατασκευαστικό κλάδο προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή εκτέλεση των εργασιών κατασκευής, κατεδάφισης ή ανακαίνισης, σύμφωνα με τις τεχνικές και νομικές απαιτήσεις, η τήρηση των προβλεπόμενων προθεσμιών και του διαθέσιμου προϋπολογισμού, η συμμόρφωση με τα συναφή ρυθμιστικά και ποιοτικά πρότυπα, καθώς και η απαραίτητη

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

τεκμηρίωσή τους. Πρόκειται για ειδικές υπηρεσίες εμπειρογνομόνων, στις οποίες περιλαμβάνεται συχνά ο συντονισμός διαφόρων εργολάβων και οι οποίες αποσκοπούν στην εξασφάλιση της επιτυχούς ολοκλήρωσης ενός έργου. Μέρος των υπηρεσιών επίβλεψης ενδέχεται να περιλαμβάνει τη μόνιμη ή τακτική επιτόπια παρουσία εμπειρογνομόνων. Άλλα καθήκοντα όπως, μεταξύ άλλων, ο προγραμματισμός των εργασιών, ο συντονισμός των υπεργολάβων, η συμπλήρωση ή έκδοση εγγράφων, βεβαιώσεων και δηλώσεων μπορούν να εκτελούνται εκτός του εργοταξίου.

155. Το πεδίο των υπηρεσιών ασφαλείας είναι διαφορετικό. Αφενός, μπορούν να παρέχονται κατά τη διάρκεια της προπαρασκευαστικής φάσης ή της φάσης εκτέλεσης των κατασκευαστικών εργασιών για την πρόληψη της κλοπής ή της φθοράς του εξοπλισμού και των υλικών που αποθηκεύονται στο εργοτάξιο. Για τον σκοπό αυτό απαιτείται εν γένει η επιτόπια παρουσία φρουρών ασφαλείας, οι οποίοι ελέγχουν την πρόσβαση του προσωπικού και των προμηθευτών στο εργοτάξιο, μεριμνούν για την ασφάλεια κατά τη διάρκεια της νύχτας, παρακολουθούν το εργοτάξιο μέσω βιντεοεπιτήρησης (παρακολούθηση με κλειστά κυκλώματα τηλεόρασης – CCTV) κ.λπ. Αφετέρου, υπηρεσίες ασφαλείας μπορούν επίσης να παρέχονται μετά το πέρας των εργασιών κατασκευής ή ανακαίνισης για τη διασφάλιση της ασφαλείας οικιστικών, εμπορικών ή βιομηχανικών κτιρίων ή κτιρίων γραφείων. Οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να παρέχονται με τη φυσική παρουσία φρουρών ασφαλείας, με την εγκατάσταση συστημάτων ασφαλείας στο κτίριο ή και με τους δύο τρόπους.
156. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο β) εμπερικλείει όλες αυτές τις διαφορετικές περιπτώσεις. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση παρόχων υπηρεσιών που αναλαμβάνουν την επίβλεψη ή την ασφάλεια ακινήτου, είτε πρόκειται για εργοτάξιο, κτίριο είτε απλώς για οικόπεδο, εφαρμόζεται το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Όταν, προκειμένου να διασφαλίσει την ασφάλεια κινητού αγαθού (π.χ. στοιχείων, εξοπλισμού ή μηχανημάτων που βρίσκονται σε κτίριο, σε εργοτάξιο ή σε οικόπεδο), ο πάροχος πρέπει επίσης να μεριμνήσει για την ασφάλεια του ίδιου του ακινήτου, η υπηρεσία ασφαλείας θα καλύπτεται επίσης από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

2.4.3.2. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο β) καλύπτει επίσης τις υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως;

157. Όπως αναλύθηκε ανωτέρω, βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο β), η επίβλεψη αφορά κυρίως την επίβλεψη εργοταξίων, ενώ οι υπηρεσίες ασφαλείας μπορούν να συνδέονται τόσο με εργοτάξια όσο και με κτίρια ή κατασκευές που έχουν ήδη ανεγερθεί.
158. Στο πλαίσιο αυτό, και λαμβανομένων υπόψη των σύγχρονων τεχνολογιών επίβλεψης και ασφαλείας, οι υπηρεσίες επίβλεψης και ασφαλείας θα πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης όσον αφορά τον ΦΠΑ ανεξαρτήτως του αν παρέχονται με φυσική επιτόπια παρουσία προσωπικού ή εξ αποστάσεως (δηλαδή χωρίς τη φυσική επιτόπια παρουσία ανθρώπων), όπως π.χ. με χρήση τεχνολογικών μέσων που εγκαθίστανται επιτόπου. Τόσο για τις υπηρεσίες επίβλεψης όσο και για τις υπηρεσίες ασφαλείας, προϋπόθεση θα πρέπει να αποτελεί το ακίνητο να συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της παρεχόμενης υπηρεσίας. Κατά τη διενέργεια της εκτίμησης αυτής, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι ο στόχος του ειδικού κανόνα του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι η διασφάλιση της φορολόγησης στον τόπο κατανάλωσης και ότι οι υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα καταναλώνονται στον τόπο στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο.

2.4.3.3. Η εγκατάσταση συστήματος ασφαλείας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο β);

159. Για να διαπιστωθεί αν η εγκατάσταση συστήματος ασφαλείας καλύπτεται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, πρέπει καταρχάς να προσδιοριστεί αν η συναλλαγή χαρακτηρίζεται ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών.
160. Εάν η εγκατάσταση του συστήματος ασφαλείας αποτελεί μέρος συμφωνίας πώλησης συστήματος ασφαλείας, η συναλλαγή ενδέχεται να λάβει διαφορετικό χαρακτηρισμό όσον αφορά τον ΦΠΑ. Μπορεί να πρόκειται για παράδοση αγαθών με εγκατάσταση, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 36 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, φορολογείται στον τόπο εγκατάστασης ή συναρμολόγησης του συστήματος ασφαλείας. Μπορεί επίσης να πρόκειται για παροχή υπηρεσίας σχετικής με ακίνητο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ).
161. Στις περιπτώσεις που η εγκατάσταση παρέχεται ως χωριστή υπηρεσία (ανεξάρτητη από την παράδοση του ίδιου του συστήματος ασφαλείας που θα φορολογηθεί ως παράδοση αγαθού) πρέπει να εξετάζεται κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ), δηλαδή αν μετά την εγκατάσταση το σύστημα ασφαλείας χαρακτηρίζεται ως ακίνητο, όπως ορίζεται στο άρθρο 13β (βλέπε επίσης [σημείο 2.4.14](#)). Οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 13β πληρούνται και η υπηρεσία της εγκατάστασης χαρακτηρίζεται ως σχετική με ακίνητο εάν:
- i) το σύστημα ασφαλείας που έχει εγκατασταθεί αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή (άρθρο 13β στοιχείο γ)) – αυτό μπορεί για παράδειγμα να ισχύει εάν το σύστημα ασφαλείας έχει εγκατασταθεί σε φυλακή ή σε τραπεζικές εγκαταστάσεις στις οποίες φυλάσσονται πολύτιμα αγαθά·
- ή
- ii) το σύστημα ασφαλείας είναι μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή και δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή (άρθρο 13β στοιχείο δ)) – πρόκειται για την περίπτωση διαμερισμάτων ή γραφείων.
162. Εφόσον οι εργασίες εγκατάστασης έχουν ως αποτέλεσμα το σύστημα ασφαλείας να καταστεί μέρος του ακινήτου, η υπηρεσία θεωρείται σχετική με ακίνητο. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η φορολόγηση στον ίδιο τόπο, ανεξαρτήτως του αν η παράδοση χαρακτηρίζεται ως παράδοση αγαθού με εγκατάσταση ή συναρμολόγηση ή ως παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.

2.4.4. Κατασκευή κτιρίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ) την **κατασκευή κτιρίου σε οικόπεδο** καθώς και τις εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε κτίριο ή σε τμήματα κτιρίου·

2.4.4.1. Ποιες κατηγορίες κατασκευαστικών εργασιών καλύπτονται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ);

163. Το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής καλύπτει όλα τα είδη κατασκευαστικών εργασιών, συμπεριλαμβανομένων τόσο της κατασκευής νέων κτιρίων όσο και άλλων κατασκευαστικών εργασιών όπως η ανακατασκευή, η μεταβολή, η μετατροπή, η επέκταση, η κατεδάφιση (ολική ή μερική) υφιστάμενων κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων (ο κατάλογος αυτός δεν είναι εξαντλητικός και στην πράξη ορισμένες υπηρεσίες μπορεί να καλύπτουν δύο ή περισσότερα από τα παραδείγματα αυτά).

2.4.4.2. Ποια πρέπει να είναι η φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ της παροχής προσωπικού για τον σκοπό της εκτέλεσης κατασκευαστικών εργασιών;

164. Το κατά πόσον η παροχή προσωπικού για την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών συνιστά υπηρεσία που «παρέχ[εται] ή προορίζ[εται] για ακίνητο και έχ[ει] ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου» αποτελεί θέμα προς συζήτηση.
165. Αφενός, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η διάθεση προσωπικού, ανεξαρτήτως του αν το προσωπικό αυτό παρέχεται για κατασκευαστικές εργασίες ή όχι, συνιστά παροχή υπηρεσιών που υπόκειται στους γενικούς κανόνες για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και δεν θα πρέπει να θεωρείται ως σχετική με ακίνητο.
166. Αφετέρου, το άρθρο 31β, αναφερόμενο σε παρόμοιο ζήτημα, προβλέπει το τεκμήριο ότι η μίσθωση εξοπλισμού για τον σκοπό της εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, εφόσον ο πάροχος που εκμισθώνει τον εξοπλισμό αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών. Παρότι δεν υφίσταται τεκμήριο όσον αφορά την παροχή προσωπικού, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, ομοίως προς την παροχή εξοπλισμού, η παροχή προσωπικού μπορεί να συνιστά υπηρεσία σχετική με ακίνητο εάν ο πάροχος αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών.
167. Για τη διασφάλιση της συνεκτικής φορολογικής μεταχείρισης της μίσθωσης εξοπλισμού και της παροχής προσωπικού όσον αφορά τον ΦΠΑ, πρέπει και στις δύο περιπτώσεις να ακολουθείται το ίδιο σκεπτικό: η υπηρεσία θεωρείται σχετική με ακίνητο μόνον εάν ο πάροχος που διαθέτει το προσωπικό αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών. Στις περιπτώσεις αυτές, ο πάροχος στην πραγματικότητα δεν παρέχει απλώς το προσωπικό στον λήπτη των υπηρεσιών του αλλά αναλαμβάνει επίσης την ευθύνη για την εκτέλεση και τα αποτελέσματα των κατασκευαστικών εργασιών, στοιχείο που ισοδυναμεί με παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, δηλαδή παροχή υπηρεσίας σχετικής με ακίνητο.

2.4.5. Κατασκευή μόνιμων δομών (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ) την κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο, καθώς και εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε μόνιμες δομές όπως στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές.

2.4.5.1. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ) εφαρμόζεται επίσης στην κατασκευή μόνιμων δομών που συνδέονται άρρηκτα με τον βυθό ποταμού/θάλασσας/ωκεανού;

168. Ναι, στο πλαίσιο της εν λόγω διάταξης ο όρος «οικόπεδο» πρέπει να ερμηνευθεί ως κάθε γεωτεμάχιο που βρίσκεται πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται στο άρθρο 13β στοιχείο β).
169. Αυτό μπορεί να συναχθεί από τη νομολογία του ΔΕΕ³⁸, σύμφωνα με την οποία η τοποθέτηση καλωδίου στον βυθό της θάλασσας πρέπει να έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με την εγκατάσταση σε ακίνητο.

2.4.5.2. Ποιες είναι οι εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ);

170. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ) συμπληρώνει το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ) και καλύπτει δύο είδη υπηρεσιών: αφενός, την

38 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-111/05, *Aktiebolaget NN*.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

κατασκευή μόνιμων δομών και, αφετέρου, τις εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε υφιστάμενες μόνιμες δομές.

171. Οι εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που συνδέονται με μόνιμες δομές (όπως συστήματα αγωγών) και καλύπτονται από την εν λόγω διάταξη περιλαμβάνουν επίσης τη στερέωση και την αφαίρεση μόνιμων δομών από το έδαφος, είτε πάνω είτε κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας.
172. Στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ) παρέχονται σαφή παραδείγματα διαφόρων μόνιμων δομών καθώς γίνεται αναφορά σε συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό και την αποχέτευση. Όπως υποδηλώνεται ωστόσο από τη διατύπωση της εν λόγω διάταξης, ο κατάλογος αυτός δεν είναι εξαντλητικός. Άλλα παραδείγματα μόνιμων δομών που καλύπτονται από τη διάταξη αυτή περιλαμβάνουν συστήματα θέρμανσης και ψύξης.
173. Μετά την κατασκευή της μόνιμης δομής και την ολοκλήρωση των κατασκευαστικών εργασιών, η χρήση της δομής αυτής για υπηρεσίες όπως η μεταφορά αερίου, νερού, λυμάτων, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λπ. δεν θεωρείται ότι συνδέεται με το ακίνητο.
174. Για τις εργασίες συντήρησης, ανακαίνισης και επισκευής μόνιμων δομών, βλέπε άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ).

2.4.6. Εργασίες σε γαίες και γεωργικές υπηρεσίες (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ε))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ε) εργασίες σε γαίες, συμπεριλαμβανομένων των **γεωργικών υπηρεσιών** όπως το όργωμα, η σπορά, το πότισμα και η λίπανση.

2.4.6.1. Ποιες κατηγορίες εργασιών και γεωργικών υπηρεσιών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ε);

175. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ε) συμπληρώνει τις προηγούμενες διατάξεις και καλύπτει εργασίες σε γαίες πέραν της κατασκευής και της κατεδάφισης κτιρίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο γ)) και της κατασκευής και κατεδάφισης άλλων μόνιμων δομών που συνδέονται άρρηκτα με το έδαφος (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο δ)). Καλύπτει, παραδειγματος χάριν, εγχειοβελτιωτικά έργα, όπως η ισοπέδωση του εδάφους πριν από την έναρξη των κατασκευαστικών εργασιών ή η διαμόρφωση τοπίου κήπου, που παρέχονται σε σχέση με συγκεκριμένο γεωτεμάχιο.
176. Περιλαμβάνει επίσης γεωργικές υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να νοούνται ως υπηρεσίες που παρέχονται με σκοπό την προετοιμασία εκτάσεων για καλλιέργεια ή με σκοπό την καλλιέργεια της γης (π.χ. άροση, θερισμός, εκχέρσωση, κοπή δένδρων).
177. Καθώς οι γεωργικές υπηρεσίες μπορούν να καλύπτουν πολύ μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων, θα πρέπει να εφαρμοστεί αυστηρός ορισμός για τους σκοπούς του ΦΠΑ στο πλαίσιο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ. Οι γεωργικές υπηρεσίες θα πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα μόνον εφόσον αφορούν εργασίες σε γαίες. Για παράδειγμα, η εκτροφή ζώων συνιστά γεωργική δραστηριότητα που δεν πρέπει να θεωρείται σχετική με ακίνητο. Επίσης, η διαλογή, η επεξεργασία, η συσκευασία, η σήμανση και η μεταφορά των καλλιεργειών μετά τον θερισμό ή των δένδρων μετά την κοπή τους δεν χαρακτηρίζονται ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα³⁹.

³⁹ Στις περιπτώσεις στις οποίες οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο πλαίσιο δέσμης υπηρεσιών, από κοινού με υπηρεσία σχετική με ακίνητο, πρέπει να εξετάζεται αν η δέσμη υπηρεσιών πρέπει να αντιμετωπιστεί ως συνδυαστική παροχή για τους σκοπούς του ΦΠΑ – βλέπε επίσης [σημείο 1.6](#) ανωτέρω.

2.4.7. Μελέτη και αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο στ)

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο στ) τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων.

2.4.7.1. Ποιος είναι ο σκοπός του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο στ);

178. Στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ παρέχεται ο ορισμός του τόπου παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα και γίνεται ρητή αναφορά στις υπηρεσίες εμπειρογνομόνων. Ομοίως προς τις υπηρεσίες αποτίμησης, η μελέτη και η αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων συνιστούν τέτοιου είδους υπηρεσίες παροχής εμπειρογνομωσύνης και, ως εκ τούτου, πρέπει να φορολογούνται στον τόπο στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο.
179. Υπηρεσίες αξιολόγησης κινδύνου και ακεραιότητας παρέχονται, παραδείγματος χάριν, από εμπειρογνώμονες σε ασφαλιστικές εταιρείες προκειμένου να τις συνδράμουν στον καθορισμό των όρων ασφαλιστήριου συμβολαίου για ένα κτίριο. Μπορούν επίσης να παρέχονται στο πλαίσιο μελετών σκοπιμότητας που διενεργούνται ενόψει κατασκευαστικών εργασιών. Οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν την τεχνική αξιολόγηση της φυσικής κατάστασης και/ή της ακεραιότητας συγκεκριμένου ακινήτου, των δομικών στοιχείων του, εξοπλισμού κ.λπ. Σε ορισμένες περιπτώσεις, για τις εργασίες αυτές μπορεί να απαιτούνται επιτόπιες επισκέψεις στο ακίνητο. Αυτή η επιτόπια παρουσία εμπειρογνομόνων δεν αποτελεί ωστόσο, αυτή καθαυτή, προϋπόθεση ώστε η υπηρεσία να καλύπτεται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο στ). Άλλα παραδείγματα υπηρεσιών αξιολόγησης κινδύνου και ακεραιότητας περιλαμβάνουν αντισεισμικές αξιολογήσεις, μελέτη του βυθού της θάλασσας, αξιολόγηση οικοπέδου προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι κατάλληλο για δόμηση, αξιολόγηση ενεργειακής απόδοσης, αξιολόγηση της τεκμηρίωσης όσον αφορά την ασφάλεια και συμμόρφωση με άλλες υποχρεώσεις που σχετίζονται με το περιβάλλον, την υγεία ή την ασφάλεια.
180. Ενώ η μελέτη και η αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας μπορεί ορισμένες φορές να παρέχεται από κοινού με υπηρεσίες αποτίμησης, οι υπηρεσίες αυτές μπορούν επίσης να παρέχονται χωριστά. Ως εκ τούτου, ο νομοθέτης της ΕΕ επέλεξε να καλύψει τις δύο περιπτώσεις χωριστά με δύο συμπληρωματικές διατάξεις του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ (βλέπε άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ) κατωτέρω). Ο στόχος είναι να διασαφηνιστεί ότι από τον ειδικό κανόνα του τόπου παροχής υπηρεσιών του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν καλύπτεται μόνο η αποτίμηση αλλά και άλλες υπηρεσίες εμπειρογνομόνων που εξυπηρετούν παρόμοιους σκοπούς.

2.4.8. Υπηρεσίες αποτίμησης (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ) την αποτίμηση ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες απαιτείται η παροχή της υπηρεσίας αυτής για σκοπούς ασφάλισης, για τον καθορισμό της αξίας ενός ακινήτου ως εγγύησης δανείου ή για την εκτίμηση των κινδύνων και των ζημιών σε περίπτωση διαφορών.

2.4.8.1. Ποιες υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στην αποτίμηση ακινήτων καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ);

181. Οι υπηρεσίες αποτίμησης μπορούν να παρέχονται σε πολλές διαφορετικές περιπτώσεις στις οποίες η αγοραία αξία ενός ή περισσότερων ακινήτων πρέπει να καθοριστεί για προσωπικούς, επιχειρηματικούς, νομικούς ή διοικητικούς λόγους (π.χ. αγορά, πώληση, ασφάλιση ή καταβολή φόρων επί ακινήτου, ή επίλυση διαφορών που άπτονται της ακεραιότητας, της συμμόρφωσης ή των βλαβών ακινήτου).

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

182. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ) καλύπτει, συνεπώς, όλες τις υπηρεσίες αποτίμησης, ανεξαρτήτως του σκοπού για τον οποίο πραγματοποιείται η αποτίμηση. Τα παραδείγματα που παρέχονται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ) (υπηρεσίες αποτίμησης για σκοπούς ασφάλισης, υπηρεσίες αποτίμησης για τον καθορισμό της αξίας ενός ακινήτου ως εγγύησης δανείου ή υπηρεσίες αποτίμησης για την εκτίμηση των κινδύνων και των ζημιών σε περίπτωση διαφορών) είναι ενδεικτικά και δεν συνιστούν εξαντλητικό κατάλογο, όπως υποδηλώνεται από τη χρήση της λέξης «συμπεριλαμβανομένων» στη διάταξη αυτή. Οι περιπτώσεις στις οποίες η υπηρεσία αποτίμησης αποτελεί μέρος συνδυαστικής παροχής υπηρεσιών πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση, σύμφωνα με την πάγια νομολογία⁴⁰ του ΔΕΕ (βλέπε [σημείο 1.6](#) ανωτέρω).

2.4.8.2. Μπορούν οι υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας να χαρακτηριστούν ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ);

183. Οι υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας καλύπτουν ευρύ φάσμα υπηρεσιών εμπειρογνώμων και συνίστανται στη διενέργεια έρευνας και ανάλυσης της κατάστασης μιας εταιρείας ή ενός οργανισμού πριν από μια επιχειρηματική συναλλαγή. Έχουν συνήθως ως στόχο τη διακρίβωση ορισμένων πραγματικών περιστατικών προκειμένου να προσδιοριστούν δυνητικοί κίνδυνοι και να διευκολυνθεί η καλύτερη αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Μπορεί να συνδέονται ή να μην συνδέονται με ακίνητα και να παρέχονται από εμπειρογνώμονες που εργάζονται σε διαφορετικούς επαγγελματικούς κλάδους όπως ελεγκτές, μηχανικοί κ.λπ. Παραδείγματα υπηρεσιών δέουσας επιμέλειας, είναι η δέουσα επιμέλεια σε φορολογικό επίπεδο, οι υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας σχετικά με τεχνικά και περιβαλλοντικά ζητήματα (για τις υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας που χαρακτηρίζονται ως νομικές υπηρεσίες βλέπε [σημείο 2.4.18](#) κατωτέρω).

184. Όταν η αποτίμηση των ακινήτων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί τμήμα σύνθετης υπηρεσίας δέουσας επιμέλειας, πρέπει να διενεργείται αξιολόγηση για τον προσδιορισμό του στοιχείου που είναι κυρίαρχο στην παροχή της υπηρεσίας. Όταν η αποτίμηση του ακινήτου αποτελεί το κυρίαρχο στοιχείο, η υπηρεσία δέουσας επιμέλειας μπορεί να χαρακτηριστεί ως σχετική με ακίνητο βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ζ) (βλέπε επίσης [σημείο 1.6](#) σχετικά με τις συνδυαστικές παροχές ανωτέρω).

2.4.8.3. Η μέθοδος με την οποία διενεργείται η αποτίμηση ακινήτου επηρεάζει το αν η παροχή της εν λόγω υπηρεσίας θα αντιμετωπιστεί ως σχετική ή μη σχετική με ακίνητο;

185. Η αγοραία αξία ενός ακινήτου μπορεί να εκτιμηθεί με διάφορες μεθόδους, όπως με τη μέθοδο της απευθείας σύγκρισης, τη μέθοδο της κεφαλαιακής αξίας, την υπολειμματική μέθοδο κ.λπ. Σε ορισμένες από τις μεθόδους αυτές ενδέχεται να απαιτείται αυτοψία του ακινήτου, ενώ σε άλλες όχι. Η επιλογή της μεθόδου αποτίμησης δεν έχει σημασία, αυτή καθαυτή, για τον καθορισμό του τόπου παροχής της υπηρεσίας για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

40 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-425/06, *Part Service*, και C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*.

2.4.9. Χρηματοδοτική μίσθωση και εκμίσθωση ακινήτων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο β))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η) τη **χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων**, εκτός των περιπτώσεων που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο γ), **συμπεριλαμβανομένης της αποθήκευσης εμπορευμάτων** για τα οποία ένα συγκεκριμένο τμήμα του ακινήτου **παραχωρείται για αποκλειστική χρήση** από τον λήπτη.

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο β) την αποθήκευση εμπορευμάτων σε ακίνητο εάν κανένα συγκεκριμένο μέρος του ακινήτου δεν παραχωρείται για την αποκλειστική χρήση του λήπτη.

2.4.9.1. **Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η «χρηματοδοτική μίσθωση ή εκμίσθωση ακινήτων» όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών;**

186. Στην οδηγία για τον ΦΠΑ δεν περιλαμβάνονται ορισμοί της χρηματοδοτικής μίσθωσης ή εκμίσθωσης ακινήτων. Η έννοια χρησιμοποιείται τόσο για τους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών όσο και για τις εξαιρέσεις.
187. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία, η χρηματοδοτική μίσθωση ή εκμίσθωση ακινήτων συνίσταται κατά τα ουσιώδη στην παραχώρηση στον αντισυμβαλλόμενο, για ορισμένη διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, του δικαιώματος κατοχής ενός ακινήτου ως εάν ήταν κύριος αυτού και αποκλεισμού κάθε άλλου προσώπου από την άσκηση του δικαιώματος αυτού⁴¹. Ο ορισμός αυτός καλύπτει τα βασικά στοιχεία της «χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκμίσθωσης ακινήτων» και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο η). Το γεγονός ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση δεν εμπίπτει στον ορισμό της «χρηματοδοτικής μίσθωσης ή εκμίσθωσης ακινήτων» που παρέχει το ΔΕΕ (διότι, παραδείγματος χάριν, δεν πληρούται ένας από τους όρους) δεν συνεπάγεται ότι δεν μπορεί να διέπεται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι γενικές προϋποθέσεις του άρθρου 31α παράγραφος 1.
188. Η χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ μόνον εφόσον χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσίας και όχι ως παράδοση αγαθών βάσει της συναφούς εθνικής νομοθεσίας.

2.4.9.2. **Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η αποθήκευση εμπορευμάτων βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο η), λαμβανομένης υπόψη της θέσης που έλαβε το ΔΕΕ στην υπόθεση RR Donnelley;**

189. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η) χαρακτηρίζει εν γένει τις υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή εκμίσθωσης ακινήτου, με εξαίρεση την παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, ως σχετικές με ακίνητα (βλέπε επίσης [σημείο 2.4.20](#) σχετικά με τη διάθεση περιπτέρου). Καλύπτει, επίσης, ρητώς τις υπηρεσίες που συνίστανται στην αποθήκευση εμπορευμάτων και αποσαφηνίζει τους όρους υπό τους οποίους οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα.
190. Για το συγκεκριμένο παράδειγμα της αποθήκευσης εμπορευμάτων, ο νομοθέτης έχει προβλέψει απαίτηση βάσει της οποίας ένα συγκεκριμένο τμήμα του ακινήτου στο οποίο αποθηκεύονται τα εμπορεύματα πρέπει να έχει παραχωρηθεί για την αποκλειστική χρήση του λήπτη (δηλαδή ο χώρος στον οποίο αποθηκεύονται τα εμπορεύματα προσδιορίζεται, είναι γνωστός στον λήπτη και διατίθεται αποκλειστικά

41 Βλέπε, για παράδειγμα, ΔΕΕ, υποθέσεις C-174/06, *Ministero delle Finanze - Ufficio IVA di Milano κατά CO.GE.P. Srl.*, σκέψη 31, και C-270/09, *MacDonald Resorts Ltd κατά The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, σκέψη 46.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

για τις ανάγκες του καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης) προκειμένου η αποθήκευση να θεωρείται ότι συνδέεται με ακίνητο.

191. Στην υπόθεση *RR Donnelley*, το ΔΕΕ ανέφερε επιπλέον ότι «Σε περίπτωση που, (...) αποδειχθεί ότι οι δικαιούχοι της εν λόγω παροχής δεν έχουν, για παράδειγμα, δικαίωμα προσβάσεως στο μέρος του ακινήτου στο οποίο τοποθετούνται τα εμπορεύματα ή ότι το ακίνητο στο οποίο αυτά πρέπει να τοποθετηθούν δεν αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της παροχής υπηρεσίας», η παροχή σύνθετων υπηρεσιών αποθήκευσης μπορεί να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.
192. Τα δύο αυτά στοιχεία –η πρόσβαση στα αποθηκευμένα εμπορεύματα και ο κεντρικός και απαραίτητος χαρακτήρας του ακινήτου για την παροχή της υπηρεσίας– είναι παράγοντες που έχουν ως στόχο να συνδράμουν τα εθνικά δικαστήρια στην αξιολόγησή τους, αλλά δεν συνιστούν νέες, πρόσθετες προϋποθέσεις πέραν αυτής που προβλέπεται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η). Ως εκ τούτου, η κατάσταση στην οποία ένας λήπτης διαθέτει χώρο που έχει παραχωρηθεί αποκλειστικά σε αυτόν για την αποθήκευση εμπορευμάτων (δηλαδή χώρο στον οποίο μόνον ο εν λόγω λήπτης μπορεί να αποθηκεύσει εμπορεύματα, εξαιρουμένου οποιουδήποτε άλλου προσώπου), θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο ακόμη και αν ο λήπτης έχει πρόσβαση στον εν λόγω χώρο μόνο σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους ή υπό ορισμένους όρους.

2.4.9.3. Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι υπηρεσίες αποθήκευσης που παρέχονται από κοινού με πρόσθετες υπηρεσίες;

193. Η μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ των σύνθετων υπηρεσιών αποθήκευσης σε αποθήκες ή άλλους χώρους θα εξαρτάται, καταρχάς, από τον χαρακτηρισμό των υπηρεσιών ως ενιαίας παροχής ή πολλαπλών παροχών (βλέπε επεξηγήσεις στο [σημείο 1.6.](#) ανωτέρω). Εν προκειμένω, οι επεξηγήσεις που παρασχέθηκαν από το ΔΕΕ στην υπόθεση *RR Donnelley*⁴² είναι εξαιρετικά σαφείς στην καθοδήγηση που παρέχουν σχετικά με την προσέγγιση που πρέπει να ακολουθείται.
194. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να διενεργείται ο ακόλουθος έλεγχος για την εξακρίβωση του τόπου παροχής μιας σύνθετης υπηρεσίας αποθήκευσης:
- Παρέχεται υπηρεσία αποθήκευσης εμπορευμάτων από κοινού με άλλες υπηρεσίες που συνδέονται τόσο στενά με την αποθήκευση ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μια ενιαία, αδιάσπαστη υπηρεσία, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή, ενώ το στοιχείο της αποθήκευσης της ενιαίας υπηρεσίας είναι σε κάθε περίπτωση το βασικό στοιχείο και αυτό το οποίο επιζητεί ο λήπτης;
 - Η υπηρεσία αποθήκευσης παρέχεται από κοινού με άλλες παρεπόμενες υπηρεσίες που δεν αποτελούν αυτές καθαυτές σκοπό για τον λήπτη αλλά απλώς τρόπο για την καλύτερη αξιοποίηση της υπηρεσίας αποθήκευσης;
195. Εάν η απάντηση σε ένα από τα δύο αυτά ερωτήματα είναι καταφατική, η σύνθετη παροχή πρέπει να αντιμετωπιστεί ως μία ενιαία παροχή. Υπό την προϋπόθεση ότι συγκεκριμένο μέρος της εγκατάστασης αποθήκευσης παραχωρείται για την αποκλειστική χρήση του λήπτη, οι αδιάσπαστες υπηρεσίες (στην πρώτη περίπτωση) και, στη δεύτερη περίπτωση, όλα τα συστατικά στοιχεία της σύνθετης υπηρεσίας (τόσο η αποθήκευση εμπορευμάτων όσο και οι παρεπόμενες υπηρεσίες) υπόκεινται σε ΦΠΑ στον τόπο στον οποίο βρίσκεται η εγκατάσταση αποθήκευσης.

42 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, σκέψεις 20 έως 25.

2.4.10. Παροχή καταλύματος (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης και από ανάλογες καταστάσεις·

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ) τη διαμεσολάβηση για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, αν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου·

2.4.10.1. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) εφαρμόζεται επίσης στην παροχή καταλύματος εκτός του ξενοδοχειακού τομέα (π.χ. σε παραθεριστικές αγροικίες, πολυτελείς παραθεριστικές κατοικίες, ανταλλαγές διαμερισμάτων κ.λπ.);

196. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) είναι ευρύ: εφαρμόζεται τόσο στην παροχή καταλύματος σε ξενοδοχεία όσο και στην παροχή καταλύματος «σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση». Αυτό σημαίνει ότι το είδος ή ο χώρος της παροχής καταλύματος δεν έχει σημασία για τον χαρακτηρισμό της υπηρεσίας. Το σημαντικό κριτήριο είναι το κατά πόσον το ακίνητο θα χρησιμοποιηθεί για σκοπούς παροχής καταλύματος ή όχι. Ως εκ τούτου, οποιαδήποτε υπηρεσία παροχής καταλύματος που υπόκειται σε ΦΠΑ (δηλαδή που θεωρείται παροχή υποκείμενη σε φόρο) μπορεί να χαρακτηριστεί ως σχετική με ακίνητο βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ), ανεξαρτήτως του είδους του καταλύματος το οποίο αφορά η παροχή της υπηρεσίας (δωμάτιο ξενοδοχείου, διαμέρισμα, παραθεριστική μονοκατοικία (μπανγκαλόου), δενδρόσπιτο, σκηνή τύπου yurt, χώρος κατασκήνωσης κ.λπ.).

2.4.10.2. Ποιες είναι οι υπηρεσίες που καλύπτονται από την παροχή «του δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης» βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ);

197. Με το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) επιβεβαιώνεται ότι η παροχή καταλύματος σε ξενοδοχεία και παρόμοιες εγκαταστάσεις χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο που θα πρέπει να φορολογείται στον τόπο στον οποίο βρίσκεται το εν λόγω ακίνητο.
198. Στην ίδια διάταξη διευκρινίζεται επίσης ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν τη δυνατότητα σε έναν λήπτη να ασκεί δικαίωμα διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο (π.χ. σε θέρετρο όπου παρέχονται καταλύματα με χρονομεριστική μίσθωση) σε αντάλλαγμα των δικαιωμάτων χρήσης που διαθέτει υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης υπόκεινται επίσης στον κανόνα για τον τόπο παροχής υπηρεσιών που προβλέπεται στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.
199. Η «μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης» (γνωστή επίσης και ως ανταλλαγή δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης) αφορά υπηρεσίες που διευκολύνουν τους λήπτες να ασκούν, έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα προσωρινής χρήσης ακινήτου, διαμονής σε ξενοδοχείο ή χρήσης καταλύματος. Πρόκειται για εναλλακτική επιλογή αντί των περισσότερων παραδοσιακών μεθόδων διαμονής και υπόκειται, κατ' επέκταση, στην ίδια φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ με τις υπηρεσίες παροχής καταλύματος.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

200. Το ΔΕΕ έχει αποφανθεί⁴³ ότι «είναι γεγονός ότι τα δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης αποτελούν δικαιώματα επί ακινήτων και η ανταλλαγή τους με ανάλογα δικαιώματα αποτελεί συναλλαγή συναφή προς ακίνητα».
201. Στην πράξη, οι κάτοχοι δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης είναι συνήθως μέλη μιας ομάδας ή μιας ένωσης. Ένας κάτοχος δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης ο οποίος επιθυμεί να ανταλλάξει το δικαίωμά του με αυτό άλλου κατόχου συνήθως δεν έρχεται απευθείας σε επαφή με το εν λόγω πρόσωπο αλλά επικοινωνεί με την ομάδα ή την ένωση της οποίας η δραστηριότητα συνίσταται στην οργάνωση της ανταλλαγής, μεταξύ των μελών της, των δικαιωμάτων τους, έναντι αντιπαροχής.
202. Σύμφωνα με το ΔΕΕ, η υπηρεσία διευκόλυνσης, οργάνωσης ή παροχής της δυνατότητας ανταλλαγής των δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης καταναλώνεται στον τόπο στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο για το οποίο ανταλλάσσονται τα δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης.
203. Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες που παρέχονται από εταιρείες ή ενώσεις που διαχειρίζονται και οργανώνουν την ανταλλαγή, μεταξύ των μελών τους, των δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης που διαθέτουν (τόσο στο πλαίσιο παραδοσιακών συστημάτων ανταλλαγής δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης⁴⁴ όσο και στο πλαίσιο συστημάτων κατοχής δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης βάσει μορίων⁴⁵) καλύπτονται από τη διάταξη «του δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης» του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ).
204. Από το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ) προκύπτει επίσης ότι η διαμεσολάβηση για την παροχή δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης, για παράδειγμα μέσω της διευκόλυνσης της ανταλλαγής των εν λόγω δικαιωμάτων χρήσης, μπορεί να είναι σχετική με ακίνητο (βλέπε [σημείο 2.4.17](#) κατωτέρω), υπό την προϋπόθεση ότι ο διαμεσολαβητής δεν ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου.

2.4.11. Εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων όσον αφορά τη χρήση του συνόλου ή τμήματος ακινήτου (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) την **εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων** άλλων πλην εκείνων που προβλέπονται στα στοιχεία η) και θ) όσον αφορά **τη χρήση του συνόλου ή τμήματος ακινήτου**, συμπεριλαμβανομένης της άδειας χρησιμοποίησης τμήματος ακινήτου, όπως η χορήγηση **δικαιωμάτων αλιείας και θήρας** ή η πρόσβαση σε **αίθουσες αναμονής σε αερολιμένες**, ή η χρήση υποδομής για την οποία επιβάλλονται **διόδια**, όπως **γέφυρες ή σήραγγες**.

2.4.11.1. Ποιος είναι ο σκοπός του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι);

205. Ο σκοπός της διάταξης αυτής είναι να συμπληρωθεί το φάσμα των υπηρεσιών που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η) και το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) προκειμένου να διασφαλιστεί η συνεπής φορολογική μεταχείριση των διαφόρων τύπων χρήσης ακινήτων. Και οι τρεις αυτές διατάξεις (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχεία η), θ) και ι) καλύπτουν υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή του δικαιώματος χρήσης ακινήτου σε λήπτη βάσει διαφορετικών συμβατικών όρων (δηλαδή χρηματοδοτική μίσθωση, εκμίσθωση και

43 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-37/08, *RCI Europe*, σκέψη 37.

44 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-37/08, *RCI Europe*.

45 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-270/09, *Macdonald Resorts*.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

αποθήκευση βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο η)· παροχή καταλύματος βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ) και εκχώρηση ή μεταβίβαση άλλων δικαιωμάτων χρήσης ακινήτου βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι)).

206. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω και διαβάζοντας το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) σε συνδυασμό με το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο η) και το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο θ), είναι προφανές ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) είναι ευρύτερο από αυτό των άλλων δύο διατάξεων διότι έχει ως στόχο να συμπεριλάβει υπηρεσίες άλλες «πλην εκείνων που προβλέπονται στα στοιχεία η) και θ)». Θα πρέπει, συνεπώς, να εφαρμόζεται όχι μόνο στα παραδείγματα που παρατίθενται στην ίδια τη διάταξη (δικαιώματα αλιείας και θήρας, πρόσβαση σε αίθουσες αναμονής σε αερολιμένες, χρήση γεφυρών ή σηράγγων για την οποία επιβάλλονται διόδια) αλλά και σε άλλες παρόμοιες εκχωρήσεις ή μεταβιβάσεις δικαιωμάτων χρήσης του συνόλου ή τμημάτων ακινήτου οι οποίες δεν αναφέρονται ρητώς στις εν λόγω διατάξεις, όταν αυτές πληρούν τις προϋποθέσεις ώστε να συνιστούν υπηρεσία που συνδέεται επαρκώς με ακίνητο.
207. Η εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων χρήσης του συνόλου ή τμημάτων ακινήτου μπορεί επίσης να λάβει τη μορφή δελτίου, π.χ. για την καταβολή διοδίων σε αυτοκινητόδρομο. Στις περιπτώσεις αυτές, ο τόπος παροχής του δελτίου είναι εκείνος της υποκείμενης παροχής. Σε κάθε περίπτωση που η υποκείμενη παροχή συνδέεται επαρκώς με ακίνητο, η πώληση του δελτίου υπόκειται συνεπώς σε φόρο στον τόπο στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο (η μεταφορική υποδομή που αναφέρθηκε στο ανωτέρω παράδειγμα).

2.4.11.2. Ποια είναι τα όρια του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι);

208. Το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής είναι μεν ευρύ αλλά παραμένει αυστηρά περιορισμένο από την προϋπόθεση της ύπαρξης «επαρκώς άμεσης σύνδεσης» μεταξύ της υπηρεσίας και του ακινήτου. Παρότι παραδείγματα όπως ο ελλιμενισμός, η αγκυροβολία, η πρόσδεση, η παροχή υπηρεσιών θέσεων στάθμευσης⁴⁶ σε εγκαταστάσεις λιμένων ή αερολιμένων, η παροχή δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων χώρων λιμένων ή αερολιμένων κ.λπ. θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι πρόσθετες υπηρεσίες που παρέχονται χωριστά από τους ίδιους παρόχους (για παράδειγμα υπηρεσίες καθαρισμού ή πλυντηρίου που προτείνονται στους λήπτες επιπλέον των υπηρεσιών ελλιμενισμού· υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, εστιατορίου και τροφοδοσίας που παρέχονται σε αίθουσες αναμονής διακεκριμένων επιβατών σε αερολιμένες· συντήρηση ελλιμενισμένων σκαφών σε μισθωμένες θέσεις ελλιμενισμού κ.λπ.) δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 μόνον επειδή παρέχονται σε λιμένες ή αερολιμένες. Ωστόσο, εάν οι ίδιες αυτές πρόσθετες υπηρεσίες παρέχονται από κοινού με υπηρεσία σχετική με ακίνητο στο πλαίσιο δέσμης υπηρεσιών, θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσον η δέσμη υπηρεσιών χαρακτηρίζεται ως ενιαία παροχή για σκοπούς ΦΠΑ και πρέπει να φορολογείται αναλόγως (βλέπε επίσης επεξηγήσεις σχετικά με τις συνδυαστικές παροχές στο [σημείο 1.6.](#) ανωτέρω).

2.4.11.3. Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) στην από κοινού χρήση χώρων γραφείων;

209. Η από κοινού χρήση χώρων γραφείων είναι μια αναπτυσσόμενη πρακτική που παρέχει τη δυνατότητα σε επιχειρήσεις ή οργανισμούς που κατέχουν ή διαχειρίζονται κτίριο γραφείων να μοιράζονται τμήμα του χώρου γραφείων που διαθέτουν με άλλες επιχειρήσεις. Με τον τρόπο αυτό οι πάροχοι των χώρων

46 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

γραφείου μπορούν να μεγιστοποιούν τα έσοδά τους από τον χώρο εργασίας τους και να διευρύνουν το επαγγελματικό τους δίκτυο. Οι επιχειρήσεις ή οι επαγγελματίες που χρησιμοποιούν την υπηρεσία αυτή ελαχιστοποιούν τις δαπάνες ενοικίου τους και έχουν μεγαλύτερη ευελιξία στην επιλογή χώρου εργασίας με βάση τις τρέχουσες ανάγκες τους. Η υπηρεσία μπορεί να περιλαμβάνει πολλά διαφορετικά στοιχεία τα οποία ποικίλλουν από την απλή μίσθωση γραφείου έως τη χρήση πλήρους φάσματος υπηρεσιών όπως η χρήση τηλεφώνων, φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων, εκτυπωτών, κουζίνας, αιθουσών συνεδριάσεων κ.λπ. Οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να συμπεριλαμβάνονται σε ένα τιμολόγιο ως δέσμη υπηρεσιών ή να έχουν ως αποτέλεσμα την έκδοση χωριστών τιμολογίων για τη βασική μίσθωση του γραφείου αφενός, και για τις πρόσθετες υπηρεσίες, αφετέρου.

210. Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό τους ως ενιαίας υπηρεσίας ή πολλαπλών υπηρεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ με βάση τα κριτήρια που καθορίζονται από τη νομολογία του ΔΕΕ⁴⁷. Για κάθε ενιαία παροχή, συμπεριλαμβανομένων των συνδυαστικών παροχών που εκλαμβάνονται ως ενιαία παροχή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η χρήση του συνόλου ή τμημάτων του ακινήτου (χώρος γραφείων) συνιστά το κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο της σύμβασης. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) και ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα γραφεία (βλέπε επίσης [σημείο 1.6.](#) ανωτέρω).

2.4.11.4. Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι) στα πλωτά οικήματα;

211. Το ΔΕΕ έχει αποφανθεί⁴⁸ ότι σε ορισμένες περιπτώσεις τα πλωτά οικήματα μπορούν να χαρακτηριστούν ακίνητα (βλέπε επίσης επεξηγήσεις του άρθρου 13β στοιχείο β)). Αυτό ισχύει κυρίως όταν το πλωτό οίκημα είναι ακινητοποιημένο με τη βοήθεια δυσχερώς αφαιρέσιμων μέσων στερέωσης τα οποία το κρατούν δεμένο τόσο στην όχθη όσο και στην κοίτη ενός ποταμού, βρίσκεται σε οριοθετημένο σημείο επί των ποτάμιων υδάτων και χρησιμοποιείται αποκλειστικώς για τη μόνιμη άσκηση συγκεκριμένης δραστηριότητας στην ίδια πάντοτε θέση, όπως, για παράδειγμα, για τη λειτουργία εστιατορίου-ντισκοτέκ.
212. Ένα πλωτό οίκημα μπορεί επίσης να χαρακτηριστεί ακίνητο σε περιπτώσεις στις οποίες, για παράδειγμα, το πλωτό οίκημα εκμισθώνεται για σκοπούς παροχής καταλύματος, διοργάνωσης εκδηλώσεων ή για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, όπως η παροχή υπηρεσιών εστιατορίου, όταν στη σύμβαση μίσθωσης προβλέπεται ότι το σκάφος μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον όταν δεν κινείται, και ενώ βρίσκεται ακινητοποιημένο σε σταθερό σημείο. Πολλά πλωτά οικήματα δεν διαθέτουν σύστημα πρόωσης και μπορούν να μετακινηθούν μόνο με χρήση άλλων μέσων όπως ρυμουλκά σκάφη ή γερανοί.
213. Σε κάθε περίπτωση στην οποία πληρούνται οι προϋποθέσεις ώστε ένα πλωτό οίκημα να χαρακτηριστεί ακίνητο, η εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων χρήσης του συνόλου ή τμημάτων του εν λόγω σκάφους μπορεί να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ι).

47 Βλέπε ΔΕΕ, υποθέσεις C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, σκέψεις 20 έως 25, και C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, σκέψη 30 και επόμενες.

48 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-532/11, *Leichenich*, σκέψη 29.

2.4.12. Συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή κτιρίων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια) τη **συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή κτιρίων** ή τμημάτων κτιρίων, συμπεριλαμβανομένων εργασιών, όπως καθαρισμός, πλακόστρωση, τοποθέτηση χαρτιού τοιχοστρωσίας (ταπετσαρίας) και παρκέτων.

2.4.12.1. *Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια) καλύπτει μόνο τη συντήρηση, την ανακαίνιση και την επισκευή κτιρίων ή καλύπτει επίσης τη συντήρηση, την ανακαίνιση και την επισκευή διαφόρων ειδών ακινήτων;*

214. Στη διατύπωση του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια) γίνεται σαφής αναφορά μόνο σε κτίρια και τμήματα κτιρίων, στοιχείο που περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης σε ορισμένα ακίνητα.
215. Ωστόσο, η συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή άλλων ειδών ακινήτων μπορούν επίσης να έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο, εάν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων διατάξεων του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, ιδίως του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ) και ιδ), ή πιο γενικά του άρθρου 31α παράγραφος 1 στοιχείο β).

2.4.12.2. *Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ια) καλύπτει μόνο τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή που συνδέεται με μεγάλα έργα ή εφαρμόζεται επίσης σε επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες καθαρισμού των εσωτερικών και εξωτερικών χώρων κτιρίων;*

216. Το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής καλύπτει ευρύ φάσμα υπηρεσιών. Εφαρμόζεται σε μεγάλα έργα ανακαίνισης καθώς και σε πιο περιορισμένες υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης. Καλύπτει τον εσωτερικό και εξωτερικό καθαρισμό κτιρίου και ως εκ τούτου συμπεριλαμβάνει τις υπηρεσίες καθαρισμού γραφείων.

2.4.13. Συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή μόνιμων δομών (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ) τη **συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή μόνιμων δομών** όπως τα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές.

2.4.13.1. *Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ) σε υποδομές τηλεπικοινωνιών;*

217. Για τη διευκρίνιση της έννοιας των «μόνιμων δομών», το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ) παρέχει κατάλογο παραδειγμάτων τέτοιου είδους δομών κάνοντας αναφορά στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό και την αποχέτευση. Ωστόσο, ο κατάλογος αυτός δεν είναι περιοριστικός και η διάταξη εφαρμόζεται και σε άλλες μόνιμες δομές. Οι δομές αυτές είναι κατά κανόνα εγκαταστάσεις, υποδομές ή μέσα που είναι απαραίτητα για την παροχή ουσιωδών υπηρεσιών και αγαθών όπως οι μεταφορές, η ηλεκτρική ενέργεια, η θέρμανση, η υδροδότηση, οι επικοινωνίες κ.λπ. Οι δομές που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς αυτούς μπορούν να έχουν τοποθετηθεί υπογείως, να κείνται επί του εδάφους ή να είναι στερεωμένες στο έδαφος με διάφορους τρόπους.
218. Η συντήρηση, ανακαίνιση ή επισκευή των υποδομών τηλεπικοινωνιών (π.χ. η αντικατάσταση δικτύου καλωδίωσης που είναι εγκατεστημένο υπογείως) μπορούν συνεπώς να συνιστούν υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιβ).

2.4.14. Εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο στ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) την **εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού** που, μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, χαρακτηρίζονται ως ακίνητο·

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο στ) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, (...) μηχανημάτων ή εξοπλισμού που δεν είναι ή δεν καθίστανται μέρος του ακινήτου·

2.4.14.1. **Πώς θα πρέπει να ερμηνεύεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) σε σχέση με το άρθρο 13β στοιχεία γ) και δ);**

219. Στο άρθρο 13β στοιχεία γ) και δ) προβλέπεται αντιστοίχως ότι «κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή» και «κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή» θεωρείται «ακίνητο». Επομένως, και στις δύο διατάξεις γίνεται αναφορά σε «εγκατεστημένα» κινητά αγαθά που καθίστανται ακίνητα μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγησή τους.
220. Ο σκοπός του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) είναι, συνεπώς, να υπενθυμίσει και να αποσαφηνίσει ρητώς ότι η εγκατάσταση και συναρμολόγηση κινητών αγαθών τα οποία, αφού εγκατασταθούν και συναρμολογηθούν, χαρακτηρίζονται ως ακίνητα, πρέπει να θεωρούνται υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα (βλέπε επίσης τα σχόλια σχετικά με την εγκατάσταση συστημάτων ασφαλείας στο [σημείο 2.4.3.3](#)).
221. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιδ) συμπληρώνει τη διάταξη ορίζοντας ότι η συντήρηση, η επισκευή, η επιθεώρηση και η εποπτεία των αγαθών αυτών πρέπει να έχουν την ίδια αντιμετώπιση.

2.4.14.2. **Από ποια χρονική στιγμή της διαδικασίας εγκατάστασης ή συναρμολόγησης μηχανημάτων ή εξοπλισμού, τα μηχανήματα ή ο εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ακίνητα;**

222. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) καλύπτει τη διαδικασία εγκατάστασης από την αρχή. Όλες οι εργασίες εγκατάστασης και συναρμολόγησης που εκτελούνται στον τόπο στον οποίο το στοιχείο, ο εξοπλισμός ή το μηχανήμα θα εγκατασταθούν ή θα συναρμολογηθούν εντέλει εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ). Οι εργασίες συναρμολόγησης που εκτελούνται σε διαφορετικό τόπο, πριν από την παράδοση των αγαθών στον τόπο εγκατάστασης ή συναρμολόγησης, δεν εμπίπτουν, για παράδειγμα, στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής. Επίσης, η μεταφορά ή παράδοση των αγαθών αυτών ή των εργαλείων ή μηχανημάτων που είναι απαραίτητα για την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση δεν καλύπτονται από τη διάταξη αυτή.
223. Τυχόν εργασίες που εκτελούνται επί του στοιχείου, του μηχανήματος ή του εξοπλισμού σε δικαιοδοσία διαφορετική από αυτή στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, πριν από την εγκατάσταση ή συναρμολόγησή του, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να θεωρούνται ως μη σχετικές με ακίνητο.
224. Για τις συνδυαστικές παροχές (π.χ. στην περίπτωση που περιλαμβάνονται υπηρεσίες μεταφοράς), πρέπει να διενεργείται χωριστή αξιολόγηση σχετικά με τη συνολική φύση της υπηρεσίας (βλέπε [σημείο 1.6](#) ανωτέρω).

2.4.15. Συντήρηση, επισκευή, επιθεώρηση και εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιδ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο στ)

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιδ) τη **συντήρηση και επισκευή, επιθεώρηση και εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού**, εάν τα εν λόγω μηχανήματα ή ο εν λόγω εξοπλισμός μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα·

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο στ) (...), τη συντήρηση και επισκευή, τον έλεγχο ή την εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού που δεν είναι ή δεν καθίστανται μέρος του ακινήτου·

225. Ο σκοπός της διάταξης αυτής είναι πανομοιότυπος με αυτόν της διάταξης του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιγ) (βλέπε ανωτέρω). Μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση των μηχανημάτων ή του εξοπλισμού και τον χαρακτηρισμό τους, κατόπιν της εγκατάστασης ή συναρμολόγησής τους, ως ακινήτων, οι υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, ελέγχου και εποπτείας που παρέχονται όσον αφορά αυτά τα μηχανήματα ή τον εξοπλισμό πρέπει να θεωρούνται σχετικές με ακίνητα.

2.4.15.1. **Εφαρμόζεται το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιδ) στις υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως;**

226. Οι σύγχρονες τεχνολογίες παρέχουν τη δυνατότητα σε εξειδικευμένες επιχειρήσεις να παρέχουν, για παράδειγμα, μέρος ή το σύνολο των υπηρεσιών επιθεώρησης ή εποπτείας εξ αποστάσεως (δηλαδή χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία τους στον τόπο στον οποίο βρίσκονται τα μηχανήματα ή ο εξοπλισμός). Δεδομένου ότι η φύση της υπηρεσίας είναι η ίδια ανεξαρτήτως των τεχνικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται, και δεδομένου ότι η τεχνολογία θα συνεχίσει να εξελίσσεται συν τω χρόνω, η φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών αυτών όσον αφορά τον ΦΠΑ θα πρέπει να είναι η ίδια ανεξαρτήτως του αν για την παροχή τους απαιτείται ή όχι φυσική παρέμβαση επιτόπου στα μηχανήματα ή στον εξοπλισμό (βλέπε επίσης [σημείο 1.5](#) ανωτέρω).

2.4.16. Διαχείριση ακινήτων (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ζ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε) τη **διαχείριση ακινήτων, εκτός από τη διαχείριση χαρτοφυλακίου** επενδύσεων σε ακίνητα που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο ζ), η οποία συνίσταται στην εκμετάλλευση εμπορικών, βιομηχανικών ή οικιστικών ακινήτων από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή για λογαριασμό του·

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ζ) τη διαχείριση χαρτοφυλακίων επενδύσεων σε ακίνητα·

2.4.16.1. **Τι σημαίνει «διαχείριση ακινήτων» όπως αναφέρεται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε);**

227. Βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε), η έννοια της διαχείρισης ακινήτων περιλαμβάνει τις διοικητικές υπηρεσίες που παρέχονται για τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας, συντήρησης και χρήσης ακινήτων. Κατά κανόνα, οι υπηρεσίες αυτές συνίστανται στον συντονισμό της εποπτείας, του καθαρισμού και της συντήρησης του ακινήτου, στην είσπραξη μισθωμάτων, στην τήρηση αρχείων και τη διαχείριση των πληρωμών για τα τρέχοντα έξοδα, στη διαφήμιση του ακινήτου, στην επιβολή των όρων του μισθωτηρίου, στην επικοινωνία για τον μετριασμό και την επίλυση διαφορών μεταξύ του ιδιοκτήτη του ακινήτου και των παρόχων υπηρεσιών και/ή των ενοικιαστών.

228. Η έννοια της διαχείρισης ακινήτου ισχύει για κάθε είδος ακινήτου ανεξαρτήτως της εμπορικής, βιομηχανικής ή οικιστικής χρήσης του.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

229. Παρότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε) περιορίζεται από τη διατύπωση της διάταξης, καθώς γίνεται αναφορά στη διαχείριση ακινήτου «από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή για λογαριασμό του», δεν παρεμποδίζει ωστόσο τον χαρακτηρισμό υπηρεσιών που παρέχονται για λογαριασμό του ενοικιαστή ή του μισθωτή ως σχετικών με ακίνητο δυνάμει ορισμένων άλλων ειδικών διατάξεων ή βάσει των γενικών διατάξεων του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ.
230. Επίσης, ενώ η διαχείριση ακινήτου έχει οριστεί από τον νομοθέτη της ΕΕ ως έχουσα επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο, αυτό δεν ισχύει για τη διαχείριση χαρτοφυλακίου επενδύσεων σε ακίνητα ακόμη και όταν το εν λόγω χαρτοφυλάκιο περιέχει ακίνητα.

2.4.16.2. Τι σημαίνει «διαχείριση χαρτοφυλακίων επενδύσεων σε ακίνητα»; Η διαχείριση ενιαίου επενδυτικού περιουσιακού στοιχείου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ζ);

231. Τόσο στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιε) όσο και στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ζ) γίνεται αναφορά σε «χαρτοφυλάκιο επενδύσεων σε ακίνητα». Αυτό καταδεικνύει τη βούληση του νομοθέτη της ΕΕ να εξαιρέσει τη δραστηριότητα αυτή από το φάσμα των υπηρεσιών που θεωρούνται σχετικές με ακίνητα διότι η διαχείριση χαρτοφυλακίων επενδύσεων είναι παροχή υπηρεσιών χρηματοοικονομικής φύσης και, ως τέτοια, μπορεί να θεωρηθεί χρηματοοικονομική πράξη⁴⁹.
232. Η διευκρίνιση αυτή που περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό για τον ΦΠΑ έχει ως στόχο να διαχωρίσει τη διαχείριση ακινήτων από τη διαχείριση χαρτοφυλακίων και να υποδηλώσει ότι οι υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται ως σχετικές με ακίνητα ακόμη και όταν στο χαρτοφυλάκιο περιλαμβάνονται ακίνητα. Σε αντίθεση με τις υπηρεσίες διαχείρισης ακινήτου που εστιάζουν στην ομαλή διαχείριση και λειτουργία του ακινήτου, οι υπηρεσίες διαχείρισης χαρτοφυλακίου μεριμνούν για τα χρηματοοικονομικά συμφέροντα του πελάτη και αποσκοπούν πρωτίστως στην αύξηση της αξίας του χαρτοφυλακίου του. Ως εκ τούτου, ο διαχειριστής χαρτοφυλακίου δεν αναλαμβάνει την καθημερινή διαχείριση του ακινήτου αλλά, αντιθέτως, εστιάζει στην ανάλυση και την παρακολούθηση της αγοράς και των περιουσιακών στοιχείων του πελάτη του, στην αγοραπωλησία ακινήτων, στην επίτευξη προστιθέμενης αξίας και στην εξεύρεση νέων επενδυτικών ευκαιριών για τον πελάτη του καθώς και στην ανάπτυξη σχέσεων με άλλους επενδυτές.
233. Για τους σκοπούς του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ, η βασική διαφορά μεταξύ της διαχείρισης ακινήτου και χαρτοφυλακίου έγκειται στη χρήση του επίμαχου ακινήτου. Τα ακίνητα μπορούν να αποτελούν επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία, όπως είναι οι επενδύσεις σε χρυσό, τίτλους, συλλεκτικά αντικείμενα, έργα τέχνης, αντίκες, σκάφη κ.λπ. Σε κάθε περίπτωση αγοραπωλησίας ακινήτου για επενδυτικούς σκοπούς, οι υπηρεσίες διαχείρισης που συνδέονται με την εν λόγω πράξη (συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων που παρέχονται κατά την περίοδο κατοχής) θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως διαχείριση χαρτοφυλακίου και ως εκ τούτου οι υπηρεσίες αυτές δεν θα είναι σχετικές με ακίνητα.
234. Στην πράξη, για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια υπηρεσία χαρακτηρίζεται ως διαχείριση ακινήτου ή χαρτοφυλακίου, θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσον ο πάροχος παρέχει στον πελάτη του επενδυτική υπηρεσία ή όχι. Οι πάροχοι που δραστηριοποιούνται στους δύο αυτούς συγκεκριμένους τομείς (για παράδειγμα, κτηματομεσίτες, αφενός, και ταμεία επενδύσεων σε ακίνητα, αφετέρου) δεν

49 Βλέπε ΔΕΕ, υπόθεση C-44/11, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst κατά Deutsche Bank AG*, σκέψη 54.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

ακολουθούν κατά κανόνα το ίδιο επιχειρηματικό μοντέλο, δεν χρησιμοποιούν τις ίδιες μεθόδους τιμολόγησης και δεν απευθύνονται στους ίδιους πελάτες.

235. Επιπλέον, ο αριθμός των ακινήτων που καλύπτονται από την υπηρεσία δεν έχει σημασία για τον χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως διαχείρισης ακινήτου ή διαχείρισης χαρτοφυλακίου. Δεδομένου ότι η φύση της υπηρεσίας παραμένει η ίδια ανεξαρτήτως του αριθμού των επίμαχων ακινήτων, είναι πιθανόν σε ορισμένες περιπτώσεις η διαχείριση χαρτοφυλακίου επενδύσεων σε ακίνητα να σχετίζεται με ένα μόνο ακίνητο.
236. Συμπερασματικά, η διαχείριση επενδύσεων (δηλαδή η διαχείριση χαρτοφυλακίου) δεν θα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία σχετική με ακίνητα ακόμη και αν οι επενδύσεις αφορούν ακίνητα.

2.4.17. Διαμεσολάβηση σε πράξεις που αφορούν ακίνητα (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ))

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) τη διαμεσολάβηση κατά την πώληση ή τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων και τη σύσταση ή τη μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά), εκτός από τη διαμεσολάβηση που καλύπτεται από την παράγραφο 3 στοιχείο δ).

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ) τη διαμεσολάβηση για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκηνώσεις, αν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου.

2.4.17.1. Ποιες δραστηριότητες διαμεσολάβησης χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητα; Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ);

237. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) καλύπτει μόνο τη διαμεσολάβηση κατά την πώληση, χρηματοδοτική μίσθωση ή εκμίσθωση ακινήτων (για τον ορισμό της χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκμίσθωσης ακινήτων, βλέπε [σημείο 2.4.9.1](#) ανωτέρω) και κατά τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (που πραγματοποιείται, παραδείγματος χάριν, κατά τη σύσταση ή τη μεταβίβαση του δικαιώματος χρήσης οδού που βρίσκεται στην ιδιοκτησία άλλου προσώπου). Η διαμεσολάβηση κατά την πώληση, τη σύσταση ή τη μεταβίβαση μεριδίων ή μετοχών η κατοχή των οποίων εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ'επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου δεν καλύπτεται από τους όρους «μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα» (περισσότερες πληροφορίες παρέχονται στο [σημείο 2.4.18](#) κατωτέρω).
238. Λαμβανομένου υπόψη ότι οι έννοιες του εθνικού αστικού δικαίου διαφέρουν σημαντικά όσον αφορά τη διαμεσολάβηση και τις υποκείμενες πράξεις, οι έννοιες αυτές δεν θα πρέπει να αποτελούν σημείο αναφοράς κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον μια υπηρεσία καλύπτεται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ).

2.4.17.2. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) περιορίζεται μόνο στη διαμεσολάβηση από κτηματομεσίτες ή εφαρμόζεται επίσης σε κάθε πρόσωπο που ασχολείται με υπηρεσίες διαμεσολάβησης;

239. Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνονται ρητά οι υπηρεσίες εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών. Ωστόσο, η διαμεσολάβηση που καλύπτεται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) δεν

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

περιορίζεται στις υπηρεσίες που παρέχονται από τους δύο συγκεκριμένους επαγγελματικούς κλάδους. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν είναι εμπειρογνώμονες ή κτηματομεσίτες μπορούν επίσης να παρέχουν τις υπηρεσίες που αναφέρονται στη διάταξη αυτή.

240. Αυτό επιβεβαιώνεται από τη διατύπωση του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το πεδίο εφαρμογής του οποίου δεν περιορίζεται σε συγκεκριμένους κλάδους ή σε συγκεκριμένα επαγγέλματα. Ως εκ τούτου, άλλοι επαγγελματίες, όπως διαχειριστές περιουσιακών στοιχείων ή ανεξάρτητοι μεσίτες, δεν θα πρέπει να εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) απλώς και μόνον επειδή δεν αναφέρονται ρητώς στο άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Καθοριστικό παράγοντα αποτελεί το είδος των υπηρεσιών που παρέχει στην πραγματικότητα ο διαμεσολαβητής, και όχι το επάγγελμά του.

2.4.17.3. *Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) καλύπτει επίσης τις παροχές στην περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η πώληση, χρηματοδοτική μίσθωση, εκμίσθωση, σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματα δικαιωμάτων επί ακινήτων;*

241. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) εφαρμόζεται ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες η πώληση, χρηματοδοτική μίσθωση, εκμίσθωση, σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματα δικαιωμάτων επί ακινήτων δεν πραγματοποιείται εντέλει.

2.4.17.4. *Για ποιον λόγο στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ) επισημαίνεται η προϋπόθεση «αν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου»;*

242. Στο άρθρο 31 προβλέπεται ότι για τη διαμεσολάβηση κατά την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όταν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου, εφαρμόζεται το άρθρο 44⁵⁰ ή το άρθρο 46⁵¹ της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 31, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.
243. Κατά συνέπεια, προκειμένου να αποφευχθούν τυχόν αντιφάσεις, το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ) εξαιρεί από το φάσμα των υπηρεσιών που συνδέονται με ακίνητα τη διαμεσολάβηση για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, εάν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου.
244. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι όταν ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί στο όνομά του δεν αντιμετωπίζεται ως διαμεσολαβητής αλλά ως πάροχος σύμφωνα με το άρθρο 28 (ή το άρθρο 306 και εξής, κατά περίπτωση) της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, αυτού του είδους η παροχή δεν καλύπτεται από το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο δ).

50 Για τις παροχές υπηρεσιών B2B πρόκειται για τον τόπο του πελάτη.

51 Για τις παροχές υπηρεσιών B2C πρόκειται για τον τόπο στον οποίο φορολογείται η υποκείμενη συναλλαγή.

2.4.17.5. Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης που αναφέρονται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ) περιλαμβάνουν διάφορα στοιχεία (όπως έρευνα, δημιουργία επαφών, ανάπτυξη δικτυακών τόπων, αναζήτηση και ανάλυση των χαρακτηριστικών των ακινήτων);

245. Είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται και άλλες υπηρεσίες στην παροχή την οποία προσφέρει επιχείρηση η οποία παρέχει υπηρεσίες διαμεσολάβησης. Στην περίπτωση σύνθετων παροχών, κάθε περίπτωση πρέπει να αξιολογείται με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, όταν μια πράξη αποτελείται από περισσότερα στοιχεία τα οποία αντιμετωπίζονται ως μία ενιαία παροχή, πρέπει να προσδιορίζεται η κύρια παροχή. Μόνον όταν το κύριο στοιχείο προσδιορίζεται ως διαμεσολάβηση κατά την πώληση, τη χρηματοδοτική μίσθωση ή εκμίσθωση ακινήτου, ή κατά τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων είναι δυνατόν να καλύπτεται ολόκληρη η υπηρεσία από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιστ). Στην περίπτωση αυτή, η ενιαία παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης θεωρείται ότι είναι σχετική με ακίνητο κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (βλέπε επίσης [σημείο 1.6](#) ανωτέρω).

2.4.18. Νομικές υπηρεσίες (άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) και άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο η)

Άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) τις νομικές υπηρεσίες τις σχετικές με τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων, με τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά), όπως οι συμβολαιογραφικές εργασίες, ή την κατάρτιση συμβολαίου για πώληση ή αγορά ακινήτου, ακόμη και αν η σχετική συναλλαγή που συνεπάγεται τη νομική μεταβολή του ακινήτου δεν υλοποιείται.

Άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο η) τις νομικές υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που καλύπτονται από την παράγραφο 2 στοιχείο ιζ), που συνδέονται με συμβάσεις, συμπεριλαμβανομένων των συμβουλών που παρέχονται σχετικά με τους όρους μιας σύμβασης για τη μεταβίβαση ακινήτου, ή την εκτέλεση μιας τέτοιας σύμβασης, ή την απόδειξη της ύπαρξης μιας τέτοιας σύμβασης, όταν οι υπηρεσίες αυτές δεν αφορούν ειδικά τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων.

2.4.18.1. Με βάση ποια κριτήρια θα διαπιστώνεται αν μια υπηρεσία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) ή του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο η);

246. Πολλές από τις εργασίες τις οποίες αναλαμβάνουν δικηγόροι και άλλοι πάροχοι νομικών υπηρεσιών μπορούν να συνδέονται με οικόπεδα, κτίρια και άλλου είδους ακίνητα⁵². Ωστόσο, μόνον σε ορισμένες, σαφώς προσδιορισμένες περιπτώσεις οι νομικές υπηρεσίες μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο.

247. Προκειμένου να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) (και κατά συνέπεια στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ), οι νομικές υπηρεσίες πρέπει να σχετίζονται με τη μεταβίβαση τίτλου

52 Βλέπε, για παράδειγμα, ΔΕΕ, υποθέσεις C-166/05, *Heger Rudi*, σκέψεις 23 και 24, και C-37/08, *RCI Europe*, σκέψη 36.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

επί ακινήτου, τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων⁵³.

248. Ταυτόχρονα, στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο η) αναφέρεται ότι οι νομικές υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ), όταν δεν αφορούν ειδικά τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο η) αναφέρονται τα εξής: παροχή συμβουλών σχετικά με τους όρους μιας σύμβασης για τη μεταβίβαση ακινήτου, εκτέλεση μιας τέτοιας σύμβασης, ή απόδειξη της ύπαρξης μιας τέτοιας σύμβασης.
249. Κατά τη χάραξη διαχωριστικής γραμμής μεταξύ των δύο αυτών διατάξεων θα πρέπει να δοθεί προσοχή στις περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ).
250. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) καλύπτει τις νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με:
- τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων·
 - τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά)·
 - τη σύσταση ή μεταβίβαση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά).
251. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) εφαρμόζεται ακόμη και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η υποκείμενη πράξη που θα οδηγούσε στη νομική μεταβολή του ακινήτου (δηλαδή δεν υφίσταται πραγματική μεταβολή του νομικού καθεστώτος του ακινήτου).
252. Δύο παραδείγματα νομικών υπηρεσιών που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) παρέχονται στην εν λόγω διάταξη: συμβολαιογραφικές εργασίες και κατάρτιση συμβολαίου για πώληση ή αγορά ακινήτου. Ωστόσο, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη μεταβίβαση τίτλου επί ακινήτου μπορούν να λάβουν και άλλες μορφές, όπως για παράδειγμα νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με επενδύσεις σε ακίνητα, εκκαθάριση (λήψη ποσοστών εκκαθάρισης ως περιουσιακού στοιχείου), κατάρτιση συμβάσεων κατασκευών, συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης ή διαχωρισμός ακίνητης περιουσίας σε περίπτωση διαζυγίου.
253. Το φάσμα των νομικών υπηρεσιών που θα μπορούσαν να εμφανίζουν κάποια σχέση με ακίνητα είναι εξαιρετικά ευρύ. Ωστόσο, μόνον οι νομικές υπηρεσίες που συνδέονται με ένα από τα τρία σημεία που απαριθμούνται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) θα πρέπει να θεωρούνται ως σχετικές με ακίνητο. Αυτό σημαίνει ότι οι νομικές υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) είναι μόνον εκείνες που σχετίζονται με τη νομική μεταβολή του ακινήτου. Κατά συνέπεια, νομικές υπηρεσίες που συνδέονται με μεταβίβαση τίτλου η οποία πραγματοποιήθηκε σε κάποια χρονική στιγμή στο παρελθόν (δηλαδή η υπηρεσία δεν σχετίζεται με τρέχουσα ή μελλοντική συναλλαγή) δεν μπορούν να αντιμετωπίζονται ως σχετικές με ακίνητο. Η προσέγγιση αυτή επιβεβαιώνεται από το τελευταίο τμήμα της διάταξης αυτής όπου

⁵³ Η έννοια των «εμπράγματων δικαιωμάτων» μπορεί να μην χρησιμοποιείται σε ορισμένα εθνικά συστήματα. Θα ήταν χρήσιμο να παρασχεθεί καθοδήγηση σε εθνικό επίπεδο για τους υποκείμενους σε φόρο, στην οποία να αναλύονται οι εθνικές έννοιες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας των «εμπράγματων δικαιωμάτων», προκειμένου να διευκολύνονται οι υποκείμενοι σε φόρο στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων του εκτελεστικού κανονισμού για τον ΦΠΑ. Σε περίπτωση διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης θα πρέπει να ζητείται η γνώμη της επιτροπής ΦΠΑ.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

γίνεται αναφορά στη νομική πράξη που μεταβάλλει το νομικό καθεστώς του ακινήτου (ακόμη και αν τελικά δεν υλοποιηθεί).

254. Κατά συνέπεια, στα παραδείγματα των νομικών υπηρεσιών που δεν καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) περιλαμβάνονται τα εξής: νομικές συμβουλές σχετικά με συμβατικούς όρους ή δικαστικές διαμάχες που αφορούν ακίνητα· φορολογικές συμβουλές σχετικά με τη θέση συγκεκριμένου ακινήτου όσον αφορά την έκπτωση κεφαλαιουχικών επενδύσεων· νομικές συμβουλές σχετικά με τους φόρους μεταβίβασης ακινήτων· νομικές υπηρεσίες σχετικά με την παροχή δικαιωμάτων σε υποθήκες και ενέχυρα ή υπηρεσίες που συνδέονται με διαδικασίες αφερεγγυότητας.
255. Η μόνη εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν αφορά καταστάσεις στις οποίες οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται με την πράξη της μεταβίβασης του τίτλου επί του ακινήτου, της σύστασης ή μεταβίβασης ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά)⁵⁴.

2.4.18.2. *Χαρακτηρίζονται οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύναψη συμφωνιών μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης ως σχετικές με ακίνητα;*

256. Στις περιπτώσεις στις οποίες οι νομικές υπηρεσίες συνίστανται στη σύνταξη συμφωνίας (π.χ. συμφωνία μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) και η σύναψη της συμφωνίας αυτής έχει ως αποτέλεσμα τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να θεωρείται ότι καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ).
257. Επιπλέον, στην περίπτωση κατά την οποία ένα κράτος μέλος δεν θεωρεί μια σύμβαση μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης που αφορά ακίνητο ως σύμβαση βάσει της οποίας πραγματοποιείται σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων στο ακίνητο ή εμπράγματων δικαιωμάτων επ' αυτού, θα πρέπει να διενεργείται ο έλεγχος βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 1 προκειμένου να διαπιστώνεται αν οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με αυτά τα δύο είδη συμβάσεων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως σχετικές με ακίνητα. Καθώς οι νομικές υπηρεσίες που παρέχονται σχετικά με τέτοιου είδους συμβάσεις μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης εστιάζουν κατά κανόνα σε ακίνητα και αποσκοπούν στη νομική μεταβολή του εκάστοτε ακινήτου, θα πρέπει να θεωρείται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο και ότι, ως εκ τούτου, καλύπτονται από το άρθρο 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Μόνον όταν οι συμβάσεις μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν συνδέονται κατά κανένα τρόπο με το ακίνητο, οι νομικές υπηρεσίες που παρέχονται σε σχέση με τις συμβάσεις αυτές μπορούν να θεωρούνται ως μη έχουσες επαρκώς άμεση σύνδεση.
258. Είναι σημαντικό, ιδίως από την άποψη της εφαρμογής μιας εναρμονισμένης προσέγγισης στα κράτη μέλη, οι νομικές υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με συμβάσεις μίσθωσης και χρηματοδοτικής μίσθωσης να αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση και να υπόκεινται σε φόρο στο κράτος μέλος του τόπου του ακινήτου.

2.4.18.3. *Πώς πρέπει να ερμηνεύεται ο όρος «νομική μεταβολή» στο πλαίσιο του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ);*

259. Η νομική μεταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) αφορά μόνο τις αλλαγές που επισημαίνονται στην εν λόγω διάταξη, δηλαδή τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων· τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως

⁵⁴ Βλέπε [σημείο 1.6](#) ανωτέρω σχετικά με τις συνδυαστικές παροχές.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

ενσώματα αγαθά)· και τη σύσταση ή μεταβίβαση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά). Κατά συνέπεια, άλλα είδη νομικής μεταβολής δεν καλύπτονται από τη διάταξη αυτή.

2.4.18.4. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) περιορίζεται μόνο σε νομικές υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους και συμβολαιογράφους;

260. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) αναφέρεται σε νομικές υπηρεσίες, αλλά δεν απαριθμεί τα επαγγέλματα από τα οποία πρέπει να παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές. Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να αποκλειστούν από το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής επαγγέλματα άλλα πέραν των δικηγόρων ή των συμβολαιογράφων. Καθοριστικός παράγοντας στην περίπτωση αυτή είναι αν το πρόσωπο που παρέχει τις νομικές υπηρεσίες είναι υποκείμενο στον φόρο και αν οι υπηρεσίες αυτές σχετίζονται άμεσα με τη μεταβίβαση τίτλου επί ακινήτου, τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά).

2.4.18.5. Ποια είναι η έννοια της φράσης «ορισμένα δικαιώματα» στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ);

261. Στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) γίνεται αναφορά στη σύσταση ή μεταβίβαση «ορισμένων δικαιωμάτων» σε ακίνητα. Πρέπει να αναγνωριστεί ότι η διατύπωση αυτή αποσκοπεί στην κάλυψη των διαφορετικών εννοιών των δικαιωμάτων σε ακίνητα που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη.

262. Εν προκειμένω, δεν είναι δυνατή η ανάγνωση του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) χωρίς σύνδεση με το άρθρο 15 παράγραφος 2⁵⁵ της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

263. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) εφαρμόζεται μόνο σε «ορισμένα δικαιώματα σε ακίνητα» καθώς και σε «εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων» (ανεξαρτήτως του αν τα κράτη μέλη έχουν χρησιμοποιήσει την επιλογή του άρθρου 15 παράγραφος 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ώστε να τα θεωρούν ως ενσώματα αγαθά).

264. «Οι μετοχές, η κατοχή των οποίων εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου», όπως αναφέρεται στο άρθρο 15 παράγραφος 2 στοιχείο γ) της οδηγίας για τον ΦΠΑ, δεν καλύπτονται από την έννοια των «ορισμένων δικαιωμάτων» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ).

265. Σε περίπτωση αμφιβολίας, όταν οι νομικές υπηρεσίες δεν καλύπτονται ούτε από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ) ούτε από το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο η), θα πρέπει να διενεργείται ο έλεγχος ώστε να διαπιστώνεται αν η υπηρεσία πληροί τα κριτήρια του ορισμού που δίνεται στο άρθρο 31α παράγραφος 1 (περισσότερες πληροφορίες παρέχονται στο [σημείο 2.3](#) ανωτέρω).

55 Η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιλέξουν να επεκτείνουν την έννοια των ενσώματων αγαθών σε ορισμένα δικαιώματα σε ακίνητα, σε εμπράγματα δικαιώματα τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο δικαίωμα χρήσης σε ακίνητα, και σε μερίδια ή μετοχές, η κατοχή των οποίων εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.

2.4.18.6. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες για τις οποίες απαιτείται επιτόπια παρουσία ή οι οποίες συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητα βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ);

266. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στο [σημείο 2.4.18.1](#), οι συμβουλευτικές υπηρεσίες, κατά κανόνα, δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι καλύπτονται από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ). Η απαίτηση επιτόπιας παρουσίας για την παροχή νομικής υπηρεσίας δεν έχει σημασία για την εφαρμογή του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο ιζ).

2.4.18.7. Οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση αγοράς ακινήτου ή την παροχή επενδυτικών συμβουλών χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητο;

267. Οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση αγοράς ακινήτου και η παροχή επενδυτικών συμβουλών δεν χαρακτηρίζονται ως σχετικές με ακίνητο καθώς δεν αποσκοπούν απευθείας στη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων, στη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά).

2.4.19. Υπηρεσίες διαφήμισης (άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ))

Άρθρο 31α παράγραφος 3 Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής:

γ) την παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, έστω και αν περιλαμβάνει τη χρήση ακινήτων.

2.4.19.1. Τι σημαίνει «παροχή υπηρεσιών διαφήμισης» όπως αναφέρεται στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ);

268. Οι υπηρεσίες διαφήμισης μπορούν να παρέχονται με πολύ διαφορετικούς τρόπους και σε διαφορετικά υλικά μέσα. Τα ακίνητα μπορούν να αποτελούν ένα από τα πιθανά μέσα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παροχή υπηρεσιών αυτού του είδους. Στην περίπτωση αυτή προκύπτει το ερώτημα κατά πόσον η χρήση ακινήτου (όπως τοίχοι ή πινακίδες) ως υλικού μέσου για την παροχή της υπηρεσίας επαρκεί για τον χαρακτηρισμό της ως υπηρεσίας σχετικής με ακίνητο.

269. Το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ) προβλέπει ότι οι υπηρεσίες διαφήμισης δεν θεωρούνται υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο έστω και αν περιλαμβάνουν τη χρήση ακινήτων.

270. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι, στην περίπτωση που περιγράφηκε ανωτέρω, το ακίνητο (τοίχος ή πινακίδα) είναι απλώς το μέσο για την παροχή της υπηρεσίας και όχι το αντικείμενο της υπηρεσίας. Το αντικείμενο της υπηρεσίας είναι η προώθηση ενός προϊόντος. Ως εκ τούτου, δεν υπάρχει επαρκώς άμεση σύνδεση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών διαφήμισης και του ακινήτου ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του προϊόντος που διαφημίζεται (π.χ. ακόμη και στην περίπτωση της διαφήμισης οικίας ή διαμερίσματος προς πώληση).

271. Η παροχή υπηρεσιών διαφήμισης δεν θα πρέπει, ασφαλώς, να συγχέεται με υπηρεσία ενοικίασης ή εκμίσθωσης στο πλαίσιο της οποίας ο ιδιοκτήτης ακινήτου εκμισθώνει ακίνητο σε διαφημιστική εταιρεία η οποία με τη σειρά της θα χρησιμοποιήσει το ακίνητο αυτό ως χώρο διαφήμισης. Με το παράδειγμα αυτό παρουσιάζονται δύο χωριστές συμβατικές σχέσεις. Πρώτον, υπάρχει μια υπηρεσία εκμίσθωσης ή ενοικίασης ακινήτου η οποία θα χαρακτηριστεί ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο. Δεύτερον, υπάρχει μια επακόλουθη υπηρεσία διαφήμισης που

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

παρέχεται από τη διαφημιστική εταιρεία στον δικό της πελάτη η οποία δεν χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία σχετική με ακίνητα.

2.4.19.2. Το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ) εφαρμόζεται επίσης σε περιπτώσεις όπου η διαφήμιση συνεπάγεται τη φυσική μεταβολή του ακινήτου, που μπορεί να προκύψει, π.χ. από το βάψιμο τμήματος του κτιρίου;

272. Η διατύπωση του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ) δεν προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των διαφόρων μορφών και τεχνικών διαφήμισης. Δεδομένου ότι το βασικό ζήτημα είναι να προσδιοριστεί αν το ακίνητο αποτελεί ή όχι το αντικείμενο της υπηρεσίας, και η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι η ίδια ανεξαρτήτως της τεχνικής που χρησιμοποιείται για τη διαφήμιση, θα πρέπει να θεωρείται ότι το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο γ) εφαρμόζεται ακόμη και όταν η υπηρεσία συνεπάγεται το βάψιμο τμήματος ενός κτιρίου.

273. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στην [παράγραφο 271](#) ανωτέρω, κάθε συμβατική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται χωριστά. Για παράδειγμα, εάν η διαφημιστική εταιρεία παρέχει υπηρεσίες διαφήμισης που περιλαμβάνουν το βάψιμο ενός τοίχου, η υπηρεσία αυτή δεν θα συνδέεται με ακίνητο και ο ΦΠΑ τον οποίο θα χρεώσει η διαφημιστική εταιρεία στον πελάτη της θα πρέπει να καθοριστεί με βάση τους συναφείς γενικούς κανόνες. Ωστόσο, εάν η διαφημιστική εταιρεία συνάψει χωριστή σύμβαση με υπεργολάβο ο οποίος θα εκτελέσει στην πραγματικότητα τις εργασίες για το βάψιμο του τοίχου για λογαριασμό της διαφημιστικής εταιρείας, η υπηρεσία που παρέχεται από τον ελαιοχρωματιστή στη διαφημιστική εταιρεία είναι υπηρεσία σχετική με ακίνητο και, κατά συνέπεια ο ελαιοχρωματιστής θα πρέπει να χρεώσει τον ΦΠΑ της δικαιοδοσίας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο.

2.4.20. Διάθεση περιπτέρου και παροχή άλλων συναφών υπηρεσιών (άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε))

Άρθρο 31α παράγραφος 3 Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής:

ε) τη **διάθεση περιπτέρου σε εγκατάσταση εμποροπανήγυρης ή έκθεσης, καθώς και την παροχή άλλων συναφών υπηρεσιών**, για να μπορεί ο εκθέτης να εκθέσει αντικείμενα, όπως ο σχεδιασμός του περιπτέρου, η μεταφορά και αποθήκευση αντικειμένων, η διάθεση μηχανημάτων, η τοποθέτηση καλωδίων, η ασφάλιση και η διαφήμιση.

2.4.20.1. Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε);

274. Το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε) καλύπτει τις περιπτώσεις στις οποίες η διάθεση περιπτέρου σε εγκατάσταση εμποροπανήγυρης ή έκθεσης συνοδεύεται από άλλες συναφείς υπηρεσίες και τις ορίζει ως μη σχετικές με ακίνητο.

275. Ακόμη και αν η διάθεση περιπτέρου συνοδεύεται μόνο από μία συναφή υπηρεσία και οι υπηρεσίες παρέχονται ως δέσμη, αυτό αρκεί ώστε η παροχή να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε), δηλαδή να αντιμετωπίζεται ως υπηρεσία μη σχετική με ακίνητα. Η προσέγγιση αυτή είναι απαραίτητη για να διασφαλιστεί η εναρμονισμένη εφαρμογή της εν λόγω διάταξης σε ολόκληρη την ΕΕ με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης.

276. Προβλέπονται τρία σημαντικά σωρευτικά κριτήρια που πρέπει να πληρούνται ώστε η υπηρεσία να θεωρηθεί ως μη σχετική με ακίνητο βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε):

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

- i) η διάθεση περιπτέρου·
- ii) η παροχή μίας ή περισσότερων συναφών υπηρεσιών·
- iii) οι εν λόγω συναφείς υπηρεσίες πρέπει να δίνουν στον εκθέτη τη δυνατότητα να εκθέτει αντικείμενα και να προωθεί τις υπηρεσίες ή τα προϊόντα του.

2.4.20.2. Πώς ορίζεται η «διάθεση περιπτέρου» βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε);

277. Η «διάθεση περιπτέρου» συνίσταται στην προσωρινή διάθεση οριοθετημένης επιφάνειας και/ή κινητής δομής (π.χ. θάλαμος, πάγκος ή βιτρίνα) σε εκθέτη για τους σκοπούς της συμμετοχής του σε έκθεση ή εμποροπανήγυρη. Η υπηρεσία αυτή θεωρείται ως μη σχετική με ακίνητα βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε) στον βαθμό που το περιπτερο διατίθεται από κοινού με «την παροχή άλλων συναφών υπηρεσιών», δηλαδή εφόσον ο πάροχος δεν εκμισθώνει απλώς μια επιφάνεια αλλά παρέχει δέσμη υπηρεσιών που είναι απαραίτητες στον εκθέτη για την προσωρινή προώθηση των προϊόντων ή της δραστηριότητάς του.
278. Ως εκ τούτου, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε), θα πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ της εκμίσθωσης ακινήτου (που πρέπει να χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία σχετική με ακίνητα βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 2 στοιχείο η)) και της διάθεσης περιπτέρου και άλλων συναφών υπηρεσιών που παρέχουν στον εκθέτη τη δυνατότητα να εκθέτει αντικείμενα (και που πρέπει να χαρακτηρίζεται ως μη σχετική με ακίνητα βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε)).
279. Κατά τη διάκριση μεταξύ των δύο αυτών διαφορετικών περιπτώσεων, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι πραγματικές περιστάσεις της πράξης, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών που περιλαμβάνονται εμμέσως στη σύμβαση, όπως η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, σύνδεσης στο διαδίκτυο, θέρμανσης, κλιματισμού κ.λπ.
280. Σύμφωνα με το άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε), άλλες συναφείς υπηρεσίες που παρέχονται από κοινού με τη διάθεση περιπτέρου θα πρέπει να διευκολύνουν τον εκθέτη στην έκθεση των αντικειμένων. Οι υπηρεσίες που αναφέρονται καλύπτουν τον σχεδιασμό του περιπτέρου, τη μεταφορά και αποθήκευση αντικειμένων, τη διάθεση μηχανημάτων, την τοποθέτηση καλωδίων, την ασφάλιση και τη διαφήμιση. Ο κατάλογος αυτός δεν εξαντλητικός αλλά αμιγώς ενδεικτικός. Η αναφορά που γίνεται στο άρθρο 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε) σε συναφείς υπηρεσίες που παρέχονται για να μπορεί ο εκθέτης να εκθέτει αντικείμενα μπορεί επίσης να καλύπτει και άλλα είδη υπηρεσιών.
281. Οι υπηρεσίες θα πρέπει να χαρακτηρίζονται ως άλλες υπηρεσίες συναφείς με τη διάθεση περιπτέρου βάσει του άρθρου 31α παράγραφος 3 στοιχείο ε) ανεξαρτήτως του αν παρέχονται στο πλαίσιο μίας ενιαίας σύμβασης (με τη διάθεση του περιπτέρου) ή στο πλαίσιο χωριστών συμβάσεων που συνάπτονται με τον ίδιο πάροχο. Η εφαρμογή των κανόνων για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών δεν θα πρέπει να υπονομεύεται από τυχόν τροποποίηση των συμβατικών διατάξεων με σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

2.4.21. Παροχή εξοπλισμού για την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα (άρθρο 31β)

Άρθρο 31β

Όταν **εξοπλισμός τίθεται στη διάθεση** του λήπτη με σκοπό να πραγματοποιηθούν εργασίες σε ακίνητα, η πράξη αυτή **συνιστά παροχή υπηρεσιών που συνδέονται με το ακίνητο μόνον εάν ο πάροχος αναλαμβάνει την ευθύνη** για την εκτέλεση των εργασιών.

Πάροχος υπηρεσιών ο οποίος παρέχει στον λήπτη εξοπλισμό, καθώς και επαρκές προσωπικό για την εκτέλεση εργασιών, **τεκμαίρεται ότι έχει αναλάβει την ευθύνη για την εκτέλεση των εν λόγω εργασιών**. Το τεκμήριο ότι ο πάροχος υπηρεσιών αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών **μπορεί να αμφισβητηθεί με κάθε σχετικό** πραγματικό ή νομικό **μέσο**.

282. Το άρθρο 31β προβλέπει ότι η εκμίσθωση εξοπλισμού σε λήπτη, με ή χωρίς ειδικευμένο προσωπικό, με σκοπό την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητο θεωρείται ως υπηρεσία που συνδέεται με το ακίνητο μόνο αν ο πάροχος αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών. Στις περιπτώσεις που ο εξοπλισμός τίθεται στη διάθεση του λήπτη μαζί με επαρκές προσωπικό για τη λειτουργία του, τεκμαίρεται ότι ο πάροχος του εξοπλισμού έχει αναλάβει την εν λόγω ευθύνη. Στην περίπτωση αυτή, η υπηρεσία πρέπει να φορολογείται στη χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο.
283. Χαρακτηριστικό παράδειγμα περίπτωσης στην οποία θα μπορούσε να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή είναι η χρήση ικριώματος για την κατασκευή, επισκευή ή τον καθαρισμό κτιρίου. Εάν το ικριώμα τίθεται απλώς στη διάθεση του λήπτη ή μισθώνεται από αυτόν, αυτή η υπηρεσία μίσθωσης δεν χαρακτηρίζεται ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο. Ωστόσο, εάν ο πάροχος του ικριώματος αναλάβει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών (π.χ. την κατασκευή, την επισκευή ή τον καθαρισμό του κτιρίου), κυρίως επειδή παρέχει επίσης επαρκές προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών αυτών, η υπηρεσία θα χαρακτηριστεί ως υπηρεσία σχετική με ακίνητα.
284. Σε κάθε περίπτωση, το τεκμήριο της ανάληψης ευθύνης από την πλευρά του παρόχου του εξοπλισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 31β μπορεί να αμφισβητηθεί με κάθε σχετικό πραγματικό ή νομικό μέσο. Οι συμβατικές διατάξεις εν γένει περιλαμβάνουν σημαντικές αναφορές στο πρόσωπο το οποίο υπέχει συμβατική ευθύνη.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΑΠΟΣΠΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΦΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ (Ήδη εφαρμοζόμενη διάταξη)

Άρθρο 47 - Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.

**ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ (Διατάξεις που τίθενται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2017)
για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών**

Άρθρο 13β

Για την εφαρμογή της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως «ακίνητο» θεωρείται:

- α) κάθε συγκεκριμένο τμήμα της γης, στην επιφάνειά της ή κάτω από αυτή, επί του οποίου μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής·
- β) κάθε κτίριο ή κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα·
- γ) κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή, όπως πόρτες, παράθυρα, στέγες, κλιμακοστάσια και ανελκυστήρες·
- δ) κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.»·

Άρθρο 31α

1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες·
- β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου.

2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

- α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου που προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικοπέδο, ανεξάρτητα από την ανέγερση ή μη του κτιρίου·
- β) την παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας·

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

- γ) την κατασκευή κτιρίου σε οικόπεδο καθώς και τις εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε κτίριο ή σε τμήματα κτιρίου·
- δ) την κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο, καθώς και εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε μόνιμες δομές όπως στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές·
- ε) εργασίες σε γαίες, συμπεριλαμβανομένων των γεωργικών υπηρεσιών όπως το όργωμα, η σπορά, το πότισμα και η λίπανση·
- στ) τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων·
- ζ) την αποτίμηση ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες απαιτείται η παροχή της υπηρεσίας αυτής για σκοπούς ασφάλισης, για τον καθορισμό της αξίας ενός ακινήτου ως εγγύησης δανείου ή για την εκτίμηση των κινδύνων και των ζημιών σε περίπτωση διαφορών·
- η) τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων, εκτός των περιπτώσεων που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο γ), συμπεριλαμβανομένης της αποθήκευσης εμπορευμάτων για τα οποία ένα συγκεκριμένο τμήμα του ακινήτου παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον λήπτη·
- θ) την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκηνωση, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης και από ανάλογες καταστάσεις·
- ι) την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων άλλων πλην εκείνων που προβλέπονται στα στοιχεία η) και θ) όσον αφορά τη χρήση του συνόλου ή τμήματος ακινήτου, συμπεριλαμβανομένης της άδειας χρησιμοποίησης τμήματος ακινήτου, όπως η χορήγηση δικαιωμάτων αλιείας και θήρας ή η πρόσβαση σε αίθουσες αναμονής σε αερολιμένες, ή η χρήση υποδομής για την οποία επιβάλλονται διόδια, όπως γέφυρες ή σήραγγες·
- ια) τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων, συμπεριλαμβανομένων εργασιών, όπως καθαρισμός, πλακόστρωση, τοποθέτηση χαρτιού τοιχοστρωσίας (ταπετσαρίας) και παρκέτων·
- ιβ) τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή μόνιμων δομών όπως τα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές·
- ιγ) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού που, μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, χαρακτηρίζονται ως ακίνητο·
- ιδ) τη συντήρηση και επισκευή, επιθεώρηση και εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού, εάν τα εν λόγω μηχανήματα ή ο εν λόγω εξοπλισμός μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα·
- ιε) τη διαχείριση ακινήτων, εκτός από τη διαχείριση χαρτοφυλακίου επενδύσεων σε ακίνητα που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο ζ), η οποία συνίσταται στην εκμετάλλευση εμπορικών, βιομηχανικών ή οικιστικών ακινήτων από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή για λογαριασμό του·
- ιστ) τη διαμεσολάβηση κατά την πώληση ή τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων και τη σύσταση ή τη μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά), εκτός από τη διαμεσολάβηση που καλύπτεται από την παράγραφο 3 στοιχείο δ)·
- ιζ) τις νομικές υπηρεσίες τις σχετικές με τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων, με τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά), όπως οι συμβολαιογραφικές εργασίες, ή την κατάρτιση συμβολαίου για πώληση ή αγορά ακινήτου, ακόμη και αν η σχετική συναλλαγή που συνεπάγεται τη νομική μεταβολή του ακινήτου δεν υλοποιείται.

**Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για
τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής
υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα,
οι οποίοι θα τεθούν σε ισχύ το 2017**

3. Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής:

- α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου εάν το κτίριο δεν προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο·
- β) την αποθήκευση εμπορευμάτων σε ακίνητο εάν κανένα συγκεκριμένο μέρος του ακινήτου δεν παραχωρείται για την αποκλειστική χρήση του λήπτη·
- γ) την παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, έστω και αν περιλαμβάνει τη χρήση ακινήτων·
- δ) τη διαμεσολάβηση για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, αν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου·
- ε) τη διάθεση περιπτέρου σε εγκατάσταση εμποροπανήγυρης ή έκθεσης, καθώς και την παροχή άλλων συναφών υπηρεσιών, για να μπορεί ο εκθέτης να εκθέτει αντικείμενα, όπως ο σχεδιασμός του περιπτέρου, η μεταφορά και αποθήκευση αντικειμένων, η διάθεση μηχανημάτων, η τοποθέτηση καλωδίων, η ασφάλιση και η διαφήμιση·
- στ) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, τη συντήρηση και επισκευή, τον έλεγχο ή την εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού που δεν είναι ή δεν καθίστανται μέρος του ακινήτου·
- ζ) τη διαχείριση χαρτοφυλακίων επενδύσεων σε ακίνητα·
- η) τις νομικές υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που καλύπτονται από την παράγραφο 2 στοιχείο ιζ), που συνδέονται με συμβάσεις, συμπεριλαμβανομένων των συμβουλών που παρέχονται σχετικά με τους όρους μιας σύμβασης για τη μεταβίβαση ακινήτου, ή την εκτέλεση μιας τέτοιας σύμβασης, ή την απόδειξη της ύπαρξης μιας τέτοιας σύμβασης, όταν οι υπηρεσίες αυτές δεν αφορούν ειδικά τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων.

Άρθρο 31β

Όταν εξοπλισμός τίθεται στη διάθεση του λήπτη με σκοπό να πραγματοποιηθούν εργασίες σε ακίνητα, η πράξη αυτή συνιστά παροχή υπηρεσιών που συνδέονται με το ακίνητο μόνον εάν ο πάροχος αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών.

Πάροχος υπηρεσιών ο οποίος παρέχει στον λήπτη εξοπλισμό, καθώς και επαρκές προσωπικό για την εκτέλεση εργασιών, τεκμαίρεται ότι έχει αναλάβει την ευθύνη για την εκτέλεση των εν λόγω εργασιών. Το τεκμήριο ότι ο πάροχος υπηρεσιών αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών μπορεί να αμφισβητηθεί με κάθε σχετικό πραγματικό ή νομικό μέσο.