



Αθήνα, 24.5.2016

Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦ Α 1079210 ΕΞ 2016

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄ «Φ.Π.Α.»**

*Πρωτ. Εισ.: ΥΠΟ 1018008 ΕΙ 2016
ΔΕΕΦ 1020864 ΕΙ 2016
ΔΕΕΦ 1023033 ΕΙ 2016*

ΠΡΟΣ:

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

ΚΟΙΝ.: 1. Δ.Ο.Υ.
(μαζί με τα εισερχόμενα) 2. Διεύθυνση Εφαρμογής
Άμεσης Φορολογίας
Τμήμα Β΄
Ιδίου Υπουργείου

Θέμα: Προμήθεια εξοπλισμού και λήψη υπηρεσίας εγκατάστασης αυτού, μετά της προμήθειας εξοπλισμού και από τρίτα μέρη, στα πλαίσια ενιαίας σύμβασης που έχει συναφθεί με υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο με έδρα σε κράτος-μέλος της Ε.Ε.

Σχετ.: Τα με αριθμ. πρωτ .ΥΠΟ 1018008 ΕΙ 2016, ΔΕΕΦ 1020864 ΕΙ 2016 και ΔΕΕΦ 1023033 ΕΙ 2016 έγγραφά σας .

Από τα έγγραφά σας προκύπτει ότι η εταιρεία σας έχει συμβληθεί με την στα πλαίσια έργου, αντικείμενο του οποίου είναι, μεταξύ άλλων, η κατασκευή ολοκληρωμένου συστήματος Μεταξύ της εταιρείας σας και της εταιρείας, εγκατεστημένης στη, έχει συναφθεί σύμβαση βάσει της οποίας η αντισυμβαλλόμενη αναλαμβάνει – με την ιδιότητα του υπεργολάβου- να εκτελέσει στα πλαίσια ενιαίας σύμβασης, μελέτη κατασκευής, προμήθεια εξοπλισμού, εγκατάσταση του εξοπλισμού, θέση του εξοπλισμού σε λειτουργία, παράδοση εγχειριδίων λειτουργίας, συντήρηση του εξοπλισμού και εκπαίδευση προσωπικού της εταιρείας σας για τον ανωτέρω εξοπλισμό. Σημειώνεται ότι βάσει του φωτοαντιγράφου της σύμβασης που μας προσκομίσατε, το συνολικό τίμημα της ενιαίας σύμβασης είναι €..... πλέον Φ.Π.Α. και αυτό αναλύεται ως «παράδοση εξοπλισμού» αξίας €..... (90%) και «εγκατάσταση» αξίας €.....(10%). Σύμφωνα με τα έγγραφά σας, η κυριότητα του εξοπλισμού μεταβιβάζεται τμηματικά από τον υπεργολάβο προς την εταιρεία σας κατά τη φόρτωση αυτού στα μεταφορικά μέσα (διαδρομή – Ελλάδα) και κατόπιν επιθεώρησής σας στις εγκαταστάσεις του υπεργολάβου.

1. Σύμφωνα με το αρχικό έγγραφό σας, το κόστος του εξοπλισμού που η εταιρεία σας θα προμηθευτεί από άλλους τρίτους –σε σχέση με τον υπεργολάβο- προμηθευτές θα ανέλθει σε περίπου €..... (46% περίπου του συνολικού κόστους του εξοπλισμού). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11, παρ.1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, η πράξη με την οποία κάποιος αποκτά το δικαίωμα της κυριότητας

σε ενσώματα αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, είτε από τον ίδιο (αγοραστή), είτε από τον πωλητή, είτε από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος μέλος στο οποίο τα αγαθά βρίσκονται κατά την αναχώρηση ή την αποστολή τους.

2. Επιπλέον σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 13β, περίπτωση δ' του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) με αριθμό 1042/2013 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013, θεωρείται ακίνητο 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. Με το άρθρο 31^α του ιδίου ως άνω Κανονισμού στις συναφείς με τα ακίνητα υπηρεσίες περιλαμβάνεται και η κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο και 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. Παρότι τα ως άνω άρθρα θα ισχύουν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2017, δεν προκύπτει κάποια δυσαρμονία του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, με τις ανωτέρω διατάξεις του ενωσιακού δικαίου.

4. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, παρ. 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) η παράδοση αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση των αγαθών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

5. Κατά τη νομολογία του Δ.Ε.Ε., κάθε παροχή υπηρεσίας πρέπει κανονικά να θεωρείται αφενός αυτοτελής και ανεξάρτητη και αφετέρου, η παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά για να μην αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του Φ.Π.Α. Συνεπώς, πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης δραστηριότητας για να καθορισθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή σε μία ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, ως καταναλωτής δε νοείται ένας μέσος καταναλωτής (C-349/96 σκέψη 29 η οποία μνημονεύεται και στη C-41/04 σκέψη 20). Επιπροσθέτως, το Δ.Ε.Ε. έχει κρίνει ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στο φόρο παρέσχε στον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μια αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (C-41/04 σκέψη 22 η οποία μνημονεύεται και στη C-111/05 σκέψη 23).

6. Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, η παροχή του υπεργολάβου προς την εταιρεία σας, συνίσταται σε δύο στοιχεία (παράδοση εξοπλισμού και παροχή υπηρεσίας σχετικής με ακίνητο) τα οποία ωστόσο δεν είναι αυτοτελή μεταξύ τους από οικονομικής απόψεως. Αντιθέτως, προκύπτει ότι ο υπεργολάβος επιλέχθηκε με κριτήριο την επάρκεια του σε οικονομικά, τεχνικά και άλλα μέσα (π.χ. εξειδικευμένο προσωπικό) τα οποία θα του επιτρέψουν να ανταποκριθεί επιτυχώς σε μια σύνθετη συμβατική υποχρέωση, το τελικό

αποτέλεσμα της οποίας θα είναι η ύπαρξη λειτουργικών γραμμών επεξεργασίας Επομένως, το σύνολο της ενιαίας φορολογητέας πράξης ορίζεται ως παράδοση αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση η οποία πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 13 παράγραφος 2 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

7. Το παρόν μαζί με τα ανωτέρω σχετικά, κοινοποιείται στη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με σκοπό τη διερεύνηση θεμάτων που ενδεχομένως άπτονται της αρμοδιότητάς της (ενδεικτικά Ν. 4172/2013 άρθρο 6 παρ. 4 όπως ισχύει περί «μόνιμης εγκατάστασης»).

8. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. προς την οποία κοινοποιείται το παρόν μαζί με τα ανωτέρω σχετικά.

ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΤΑΥΡΟΠΟΥΛΟΥ

Εσωτερική Διανομή:

- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α' (2)
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Γ' (1)
- Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε. (1)