



Αθήνα, 07.07.2016

Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦ Α 1104338 ΕΞ 2016

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

*Πρωτ. Εισ.: ΔΕΕΦ 1116101 ΕΙ 2015*

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4  
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Θ. Παπαδόπουλος  
Τηλέφωνο : 210 - 3645869  
Fax : 210 - 3645413  
e-mail : [dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr](mailto:dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr)

**ΠΡΟΣ:**

**ΚΟΙΝ:**

**Θέμα:** Τόπος παροχής υπηρεσιών δικηγόρου σχετικά με δημοσίευση ιδιόγραφης διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίου, διαχείρισης εκμίσθωσης ακινήτων και υποβολής φορολογικών δηλώσεων (Ε1 και Ε2)

**Σχετ.:** Το από 01.09.2015 έγγραφό σας

Με το ανωτέρω σχετικό, μας ζητάτε διευκρινίσεις αναφορικά με τον ορθό φορολογικό χειρισμό μιας σειράς υπηρεσιών της οποίες παρέχετε με την ιδιότητα του δικηγόρου. Οι υπηρεσίες αυτές αφορούν πρώτον ενέργειες σας προς δημοσίευση ιδιόγραφης διαθήκης και την έκδοση κληρονομητηρίου και δεύτερον ενέργειες διαχείρισης εκμίσθωσης ακινήτων (πελάτης ο ιδιοκτήτης των ακινήτων) καθώς και υπηρεσίες υποβολής φορολογικών δηλώσεων (Ε1 και Ε2) επί των οποίων δηλώνονται μόνο τα εισοδήματα από την εκμίσθωση των εν θέματι ακινήτων. Οι πελάτες (λήπτες) των ανωτέρω υπηρεσιών μπορούν να είναι τόσο υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα/μόνιμη κατοικία σε Χώρες εκτός Ε.Ε. όσο και μη – υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (ιδιώτες) κάτοικοι των ως άνω τρίτων χωρών. Κατά το μέρος των αρμοδιοτήτων μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

**1.** Σύμφωνα με το γενικό κανόνα του άρθρου 14.2.α΄ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο **που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή** είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.

**2.** Σύμφωνα με τον έτερο γενικό κανόνα του άρθρου 14.2.β΄ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

**3.** Σύμφωνα με τον ειδικό κανόνα του άρθρου 14.4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, είναι

το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

**4.** Σύμφωνα με τον ειδικό κανόνα του άρθρου 14.14.γ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής, -μεταξύ άλλων,- των υπηρεσιών από συμβούλους, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας.

**5.** Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31α' του Κανονισμού 1042/2013 του Συμβουλίου 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 και β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. Παράλληλα, όπως προκύπτει από τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 31α' του Κανονισμού 1042/2013 του Συμβουλίου θεωρούνται, -μεταξύ άλλων,- ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, α) η διαμεσολάβηση κατά την εκμίσθωση ακινήτων πλην της διαμεσολάβησης για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα (παράγραφος 2 περίπτωση ιστ' υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 3 περίπτωση δ') και β) οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύσταση ή τη μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (περίπτωση ιζ'). Παρότι το εν λόγω άρθρο του ανωτέρω Κανονισμού θα ισχύει από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2017, δεν προκύπτει κάποια δυσαρμονία του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, με τις ανωτέρω διατάξεις του Ενωσιακού Δικαίου.

**6.** Σύμφωνα με το άρθρο 1956 Α.Κ. το δικαστήριο της κληρονομιάς, ύστερα από αίτηση του κληρονόμου, του παρέχει πιστοποιητικό για το κληρονομικό του δικαίωμα και για τη μερίδα που του αναλογεί (κληρονομητήριο). Σύμφωνα με το άρθρο 1961 Α.Κ. το κληρονομητήριο αναγράφει, τον κληρονόμο και, αν υπάρχουν περισσότεροι, και την κληρονομική μερίδα καθενός, και ακόμη τον εκτελεστή της διαθήκης, καθώς και τον καταπιστευματοδόχο και τους όρους με τους οποίους αυτός διορίζεται.

**7.** Σύμφωνα με το άρθρο 1846 Α.Κ. ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή (χρόνος θανάτου κληρονομούμενου άρθρο 1711 Α.Κ.), με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198 Α.Κ. περί παράλειψης μεταγραφής της αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας. Άλλωστε, βάσει του άρθρου 1847 Α.Κ. ο κληρονόμος δύναται να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης.

**8.** Σύμφωνα με τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. πρόκειται περί ενιαίας παροχής κυρίως οσάκις ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες υπόκεινται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή (C-349/96 σκέψη 30). Το ίδιο ισχύει όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (C-41/04 σκέψη 22).

**9. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι:**

- Οι υπηρεσίες που αφορούν ενέργειες προς δημοσίευση ιδιόγραφης διαθήκης και την έκδοση κληρονομητηρίου δεν έχουν ως αντικείμενο τη νομική μεταβολή του ακινήτου ενώ οι αυτοτελείς υπηρεσίες που αφορούν την υποβολή φορολογικών δηλώσεων δεν έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα και εμπίπτουν, αμφοτέρως, στην ειδικότερη διάταξη του άρθρου 14.14.γ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Επομένως, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στο φόρο φυσικό πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που δεν διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας, τότε ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας.
- Οι υπηρεσίες που αφορούν ενέργειες διαχείρισης εκμίσθωσης ακινήτων συνιστούν διαμεσολάβηση κατά τη μίσθωση ακινήτων και άρα ο τόπος παροχής τους είναι η Ελλάδα εφόσον αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας και τα οποία δεν εμπίπτουν στην έννοια του καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα.
- Ως περίπτωση σύνθετης ενιαίας παροχής (υπηρεσίας) μπορεί να θεωρηθεί, ιδίως, η ολοκληρωμένη διαχείριση της ακίνητης περιουσίας προσώπων που έχουν την μόνιμη κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους εκτός Ελλάδας, και η οποία υπηρεσία προωθείται και παρουσιάζεται ως τέτοια προς το οικείο καταναλωτικό κοινό (π.χ. καταχωρίσεις στο διαδίκτυο κλπ). Σε περίπτωση που συστατικό στοιχείο της ανωτέρω υπηρεσίας είναι και η υποβολή φορολογικών δηλώσεων (π.χ. Ε1, Ε2, Ε9 κλπ) σχετικά με τα ανωτέρω ακίνητα, και μόνο, τότε η υπηρεσία αυτή νοείται ως παρεπόμενη παροχή, η οποία υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή, της οποίας ο τόπος φορολόγησης της είναι το εσωτερικό της Χώρας εφόσον αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας.

**10.** Σε κάθε περίπτωση τονίζεται ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ., προς την οποία και κοινοποιείται το παρόν.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης**

**Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοίκησης**

**Αικ. Σταυροπούλου**

**Εσωτερική Διανομή:**

- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α' Φ.Π.Α. (1)
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Γ' Επιστροφής Φ.Π.Α. σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης (1)
- Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε. (1)