



Αθήνα, 13.01.2016

Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦ Α 1005510 ΕΞ 2016

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ** Πρωτ. Εισ.: 0009203/07.11.2014  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α΄ «Φ.Π.Α.»**

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

**ΠΡΟΣ:**

**ΚΟΙΝ.:**

**Θέμα:** Υπαγωγή ή μη σε Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών με σύμβαση μίσθωσης έργου.

**Σχετ.:** Το από 07.11.2014 έγγραφό σας.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο έγγραφό σας, το Ίδρυμα ..... (.....), το οποίο είναι Ν.Π.Ι.Δ. της Γενικής Κυβέρνησης εποπτευόμενο από το Υπουργείο ..... (.....), απασχολεί μεγάλο αριθμό συμβασιούχων με συμβάσεις μίσθωσης έργου στα πλαίσια υλοποίησης προγραμμάτων (Ε.Σ.Π.Α., Εθνικών Πόρων και προγραμμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης). Τίθεται το ερώτημα εάν οι υπηρεσίες των ανωτέρω συμβασιούχων με μίσθωση έργου υπάγονται σε Φ.Π.Α.

2. Σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), όπως ισχύει, στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

3. Ωστόσο, όπως ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική

σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

4. Σύμφωνα με τις προφορικές διευκρινίσεις που παρείχε υπάλληλος του ....., κατά τη διάρκεια τηλεφωνικής επικοινωνίας, τα ανωτέρω προγράμματα δεν έχουν ερευνητικό χαρακτήρα, συνεπώς δεν μπορεί να ακολουθηθεί η ειδική διαδικασία της ΑΥΟ 1040588/1700/ΠΟΛ. 1128/08.04.1997, ακόμα και εάν τα προγράμματα αυτά χρηματοδοτούνται, εν όλω ή εν μέρει, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

5. Σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. Σ.800/129/ΠΟΛ. 68/04.03.1987 και Σ.866/139/ΠΟΛ. 74/10.03.1987 καθώς και την εγκύκλιο ΕΔΥΟ Σ.1166/182/ΠΟΛ. 116/06.04.1987, η παροχή υπηρεσιών βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου, από φυσικά πρόσωπα προς το Δημόσιο, τους Δήμους, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι η υπηρεσία παρέχεται με τρόπο που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του εργοδότη του.

Προκειμένου να θεωρηθεί ότι δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης, μεταξύ εργαζόμενου και εργοδότη, πρέπει να διαπιστωθεί ότι συντρέχουν αθροιστικά τουλάχιστον οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- η εργασία να παρέχεται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο,
- να εκτελείται σύμφωνα με τις οδηγίες, τις εντολές, και την εποπτεία του εργοδότη,
- την ευθύνη για το αποτέλεσμα της εργασίας να την έχει ο εργοδότης,
- να υπάρχει διαρκής απασχόληση και φυσική παρουσία του παρέχοντος την υπηρεσία στους χώρους του εργοδότη,
- η αμοιβή να καταβάλλεται περιοδικά (π.χ. μηνιαία).

6. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο ..... του άρθρου .... του Ν. .... /..... (ΦΕΚ Α' .....), το ....., έχει κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και συνεπώς εντάσσεται στο ρυθμιστικό πεδίο των ΑΥΟ που αναφέρονται στο σημείο 5.

7. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών για τη διαπίστωση του κατά πόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, εμπίπτει στην αρμοδιότητα της εκάστοτε Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται ο κάθε συμβασιούχος με μίσθωση έργου.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης**

**Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοίκησης**

**Αικ. Σταυροπούλου**

**Εσωτερική Διανομή:**

- Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης (2)
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας -Τμήμα Α' «ΦΠΑ» (10)