



Αθήνα, 3 Ιουνίου 2015

Αρ. Πρωτ: Δ14Β 1077369 ΕΞ 2015

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

Πρωτ. Εισ.: 1065630/14.5.2015

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

ΠΡΟΣ:

ΚΟΙΝ:

Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ για υπηρεσίες διάθεσης προσωπικού από Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) σε άλλες επιχειρήσεις

Σχετ.: Το από 8.5.2015 έγγραφό σας

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού με το παραπάνω θέμα εγγράφου με το οποίο ερωτάτε για την αντιμετώπιση ΦΠΑ των αμοιβών που λαμβάνουν οι Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) από άλλες επιχειρήσεις για το προσωπικό που διαθέτουν σε αυτές και τις πρόσθετες υπηρεσίες εύρεσης, εκπαίδευσης και κατάρτισης του προσωπικού καθώς και τις υπηρεσίες διαχείρισης που παρέχουν (διαδικασίες πρόσληψης, καταβολή μισθοδοσίας κ.λπ.), σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Από το έγγραφό σας προκύπτει ότι πελάτης σας Επιχείρηση Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) παρέχει προσωπικό της ως προσωρινά απασχολούμενους σε άλλες επιχειρήσεις για την κάλυψη προσωρινών αναγκών τους. Οι εν λόγω προσωρινά απασχολούμενοι εργάζονται, τελούν υπό την επίβλεψη και λαμβάνουν οδηγίες από τις διάφορες επιχειρήσεις στις οποίες έχουν διατεθεί (έμμεσους εργοδότες) ενώ η μισθοδοσία τους και οι λοιπές παροχές καταβάλλονται από την ΕΠΑ. Για τους παραπάνω σκοπούς οι ΕΠΑ συνάπτουν συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με τους έμμεσους εργοδότες, οπότε στο τέλος του κάθε μήνα ο έμμεσος εργοδότης καταβάλλει στην ΕΠΑ **αφενός** τις αποδοχές των εργαζομένων, τις ασφαλιστικές εισφορές εργοδότη/εργαζομένου και το φόρο μισθωτών υπηρεσιών και **αφετέρου** ένα καθορισμένο ποσοστό επί του κόστους της προσωρινής απασχόλησης των εργαζομένων ως αμοιβή για την εύρεση προσωπικού, την εκπαίδευση ή κατάρτιση και τη διαχείριση των διαδικασιών πρόσληψης, ασφάλισης και πληρωμής των μισθωτών.

2. Ως Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης, κατά το ισχύον σχετικό νομοθετικό πλαίσιο του ν. 4052/2012 και της ΥΑ 1517/34/18.1.2013 (ΦΕΚ 155Β), νοούνται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία συνάπτουν συμβάσεις εργασίας ή σχέσεις εξαρτημένης εργασίας με προσωρινά απασχολούμενους, με σκοπό να τους τοποθετήσουν σε έμμεσους εργοδότες για να εργασθούν προσωρινά υπό την επίβλεψη και τη διεύθυνση

τους, και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό οι Ε.Π.Α. έχουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του εργοδότη.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, στον ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο την οικονομική δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες, έναντι αμοιβής, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κέρδος ή ζημία). Επιπλέον, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ίδιου Κώδικα ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7.

4. Με την ΕΔΥΟ 10/Π. 4336/3162/10.7.87 διευκρινίσθηκε η έννοια του όρου «διάθεση προσωπικού» για την εφαρμογή του άρθρου 14 παρ. 3 περ. στ' του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ίσχυε πριν την 1.1.2010, σύμφωνα με την οποία συνιστά υπηρεσία της περίπτωσης αυτής η από υποκείμενο στο φόρο και έναντι αντιπαροχής διάθεση προσωπικού (υπάλληλοι, εργάτες, ελεύθεροι επαγγελματίες) σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο ή μη στο ΦΠΑ για την εκτέλεση εργασιών με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του τελευταίου. Κρίσιμα στοιχεία, λοιπόν για το χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως διάθεση προσωπικού είναι το προσωπικό που διατίθεται στον πελάτη να αμείβεται από την επιχείρηση η οποία το διαθέτει και επίσης το διατιθέμενο προσωπικό να εργάζεται με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του πελάτη.

5. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στην περίπτωση των Επιχειρήσεων Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) που παρέχουν δικό τους προσωπικό σε άλλες επιχειρήσεις για την κάλυψη προσωρινών αναγκών των τελευταίων και υπό την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη των επιχειρήσεων αυτών πραγματοποιείται παροχή υπηρεσίας διάθεσης προσωπικού, η οποία συνιστά παροχή υπηρεσιών υπαγόμενη σε ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή (23%). Κατά συνέπεια, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν προσωπικό των ΕΠΑ προς τις ΕΠΑ για την εργασία που προσφέρουν οι εργαζόμενοι που τους έχουν διατεθεί επιβαρύνονται με ΦΠΑ 23% επειδή συνιστούν την αντιπαροχή σε παροχή υπηρεσιών διάθεσης προσωπικού.

6. Εξάλλου, από το γενικό κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει η Επιχείρηση Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) ως σύνολο και η οποία μπορεί να περιλαμβάνει το κόστος της δαπάνης μισθοδοσίας, των επιδομάτων, των εργοδοτικών εισφορών και κάποιο ενδεχόμενο κέρδος για την ΕΠΑ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των τιμολογίων που εκδίδονται και τον τρόπο που η συνολική αντιπαροχή διαμοιράζεται στα εκδιδόμενα τιμολόγια δεδομένου ότι οι όποιες δαπάνες (έξοδα μισθοδοσίας, εργοδοτικές εισφορές κ.λπ.) πραγματοποιούνται στο όνομα της ΕΠΑ και τιμολογούνται στη συνέχεια στους έμμεσους εργοδότες.

7. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών με βάση και τις συναφθείσες συμβάσεις ανήκει στη Δ.Ο.Υ.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

Εσωτερική διανομή:

1. Γραφείο Γεν. Δντού Φορολογικής Διοίκησης, κ. Ι. Μπάκα
2. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α΄ - ΦΠΑ (3)