ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ **Αθήνα, 12 Δεκεμβρίου 1991**

ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡ/ΓΙΑΣ & Δ.Π. **Αρ.Πρωτ.: 1111900/8126/2090/Α0014**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14η Φ.Π.Α. & Ε.Φ. **ΠΟΛ.: 1263**

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄/ΙΙ, Δ΄

ΘΕΜΑ: Φορολογική αντιμετώπιση από άποψη φόρου προστιθέμενης αξίας και τελών χαρτοσήμου των αμοιβών για παροχή εκπαίδευσης, με τη μορφή επιμορφωτικών σεμιναρίων.

Με αφορμή σχετικά με το πιο πάνω θέμα ερωτήματα και για την ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, σας διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή πράξεις από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., σύμφωνα με την περίπτ. ιγ΄ της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86.

Όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 10/Π.4336/10.7.87, στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση, καθώς και η επιμόρφωση, που παρέχεται με τη μορφή σεμιναρίων, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που την παρέχει, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ιδιωτικού ή δημόσιου δικαίου, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

2. Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. η αμοιβή που εισπράττει ο οργανωτής σεμιναρίων, ο οποίος και παρέχει άμεσα την υπηρεσία εκπαίδευσης προς τους εκπαιδευόμενους, ανεξάρτητα αν η αμοιβή καταβάλλεται από τον ίδιο τον εκπαιδευόμενο ή από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του εκπαιδευόμενου.

3. Όμως, στην περίπτωση που ο οργανωτής σεμιναρίων επαγγελματικής εκπαίδευσης, αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, την εκτέλεση εργασιών που θα συμβάλλουν στην πραγματοποίηση της παροχής της υπηρεσίας εκπαίδευσης (π.χ. εξεύρεση καθηγητών, κατάρτιση προγράμματος διδακτέας ύλης, εξεύρεση αιθουσών διδασκαλίας κ.λ.π.), η αμοιβή την οποία θα εισπράξει το τρίτο αυτό πρόσωπο, για την εκτέλεση των προαναφερθεισών εργασιών, θα υπαχθεί σε φόρο προστιθέμενης αξίας, με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%, διότι οι υπηρεσίες αυτές δεν συνιστούν υπηρεσίες εκπαίδευσης, υπαγόμενες στις απαλλακτικές διατάξεις της περίπτ. ιγ΄ του άρθρου 18 του Ν. 1642/86, δεδομένου ότι λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν είναι απευθείας ο εκπαιδευόμενος, αλλά ο οργανωτής των σεμιναρίων.

4. Για καλύτερη κατανόηση, παραθέτουμε τα πιο κάτω παραδείγματα:

α) Η επιχείρηση Α στέλνει για επιμόρφωση τους εργαζόμενους σ΄ αυτή, στην οργανώτρια επιχείρηση Β, στην οποία καταβάλλεται από την επιχείρηση Α, η αμοιβή της εκπαίδευσης.

Στην περίπτωση αυτή, πρόκειται για παροχή υπηρεσίας εκπαίδευσης προς το προσωπικό της επιχείρησης Α, για λογαριασμό του οποίου την αμοιβή καταβάλλει η επιχείρηση Α και συνεπώς απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

β) Η ΕΟΚ επιδοτεί τους Δήμους, τον ΟΑΕΔ ή άλλους φορείς, για την εκπαίδευση διαφόρων προσώπων (ανέργων ή εργαζομένων) ή επιχειρήσεις για την επιμόρφωση του προσωπικού τους.

Οι Δήμοι, ο ΟΑΕΔ, κ.λ.π. αναθέτουν περαιτέρω την εκτέλεση των σεμιναρίων στην εταιρία Α.

Στην περίπτωση αυτή, εκπαίδευση παρέχουν ο ΟΑΕΔ, οι Δήμοι ή οι επιδοτούμενες επιχειρήσεις, γι΄ αυτό η επιδότηση απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

Η υπηρεσία όμως που προσφέρει η εταιρία Α, η οποία αναλαμβάνει την εργολαβική εκτέλεση των σεμιναρίων προς τους Δήμους, τον ΟΑΕΔ, επιχειρήσεις κ.λ.π., δεν θεωρείται ότι παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης και υπάγεται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 18%.

Σημειώνεται, ότι οι προαναφερόμενες αμοιβές, τόσο αυτές που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., όσο και αυτές που υπόκεινται στο φόρο αυτό, απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παραγρ. 1β΄ του Ν. 1642/86.

5. Τέλος, γνωρίζουμε συμπληρωματικά και τα εξής:

α) Η αμοιβή που καταβάλλεται στους εισηγητές φυσικά πρόσωπα, που διδάσκουν στα ανωτέρω σεμινάρια επιμόρφωσης, δεν υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15ε παρ. 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου, καθόσον, όπως έχει κριθεί (Υπ.Οικ. εγκ. 10/1987), η αμοιβή αυτή δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. επειδή μεταξύ των εισηγητών και των εργοδοτών τους υπάρχει, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1642/86, δεσμός εξάρτησης ως προς τη φύση και τον τρόπο της εργασίας τους.

β) Η οικονομική ενίσχυση (αποζημίωση), που καταβάλλεται στους εκπαιδευόμενους για τη συμμετοχή τους στα ανωτέρω σεμινάρια εκπαίδευσης (επιμόρφωσης), δεν υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 ή 4 του άρθρου 13 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα του καταβάλλοντος την οικονομική ενίσχυση προσώπου, καθόσον η ενίσχυση αυτή δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Ν. 1642/1986.

Σημείωση: Βλέπ. σχετικές διαταγές 1031643/1475/493/Α0014/3.4.1992/ ΠΟΛ. 1078 και 1030141/1349/393/Α0014/8.3.1995/ ΠΟΛ. 1071.