

ΕΠΙΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με την **πολ. 1003/03.01.2011**, υπό το καθεστώς του **N 3899/2010** και επειδή διαφορετικοί συντελεστές αφορούσαν και εξακολουθούν να αφορούν στην υπηρεσία διαμονής σε ξενοδοχεία ή κάθε λογής καταλύματα, στις περιπτώσεις που στην προσφερόμενη και καταβαλλόμενη τιμή εμπεριέχονται και λοιπές υπηρεσίες ή προσφερόμενα αγαθά, διαφορετικού συντελεστή ΦΠΑ, με δυσκολία διαχωρισμού της αναλογίας συμμετοχής αυτών στο σύνολο της τιμής, καθορίσθηκε το ποσοστό υπολογισμού του κάθε συντελεστή ΦΠΑ στην συνολικά καταβαλλόμενη και συμφωνημένη τιμή. Θεωρώντας ότι, θα επικρατήσει η ίδια φορολογική αντιμετώπιση των ανωτέρω υπηρεσιών, ο πιδό κάτω πίνακας δίδει, διαχρονικά, την κατανομή των προσφερομένων υπηρεσιών, ανά συντελεστή ΦΠΑ στα διάφορα προσφερόμενα πακέτα υπηρεσιών. Μάλιστα δε, με το **άρθρο 34 παρ. 1 N 3986/2011** και την **πολ. 1182/26.08.2011**, διαμορφώθηκαν οι συντελεστές των μικτών παρεχόμενων υπηρεσιών των ξενοδοχειακών μονάδων, στα πλαίσια της αύξησης του συντελεστή ΦΠΑ στον επισιτισμό.

Επίσης, με την **πολ. 1161/21.07.2015** της Γ.Γ. Εσόδων, μεταβάλλεται από την 20/07/2015 η ποσόστωση των διαφορετικών συντελεστών στις κατά μικτό τρόπο παρεχόμενες υπηρεσίες των ξενοδοχείων.

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/09/2011 ΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΝ 19/07/2015		ΑΠΟ 20/07/15 ΕΩΣ 30/09/15		ΑΠΟ ΤΗΝ 01/10/2015	
Μόνον διαμονή	6,5%		6%		13%	
Τιμή δωματίου με πρωινό	95% 5%	6.5% 13.0%	95% 5%	6% 23%	95% 5%	13% 23%
Τιμή δωματίου με ημιδιατροφή	85% 15%	6.5% 13.0%	85% 15%	6% 23%	85% 15%	13% 23%
Τιμή τύπου ALL INCLUSIVE	70% 30%	6.5% 13.0%	70% 30%	6% 23%	70% 30%	13% 23%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΙΜΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΝΗΣΙΩΝ ΜΕ ΥΨΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ*

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/09/2011 ΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΝ 19/07/2015		ΑΠΟ 20/07/15 ΕΩΣ 30/09/15		ΑΠΟ ΤΗΝ 01/10/2015	
Μόνον διαμονή	5%		4%		13%	
Τιμή δωματίου με πρωινό	95% 5%	5% 9.0%	95% 5%	4% 16%	95% 5%	13% 13%
Τιμή δωματίου με ημιδιατροφή	85% 15%	5% 9.0%	85% 15%	4% 16%	85% 15%	13% 13%
Τιμή τύπου ALL INCLUSIVE	70% 30%	5% 9.0%	70% 30%	4% 16%	70% 30%	13% 13%

* όπως θα καθορισθούν με υπό έκδοση ΚΥΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΙΜΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΝΗΣΙΩΝ ΜΕ ΧΑΜΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ*

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/09/2011 ΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΝ 19/07/2015	ΑΠΟ 20/07/15 ΕΩΣ 30/09/15	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/10/2015	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/10/2016
Μόνον διαμονή	5%	4%	9%	13%
Τιμή δωματίου με πρωινό	95% 5% 5% 9.0%	95% 4% 5% 16%	95% 9% 5% 16%	95% 13% 5% 23%
Τιμή δωματίου με ημιδιατροφή	85% 5% 15% 9.0%	85% 4% 15% 16%	85% 9% 15% 16%	85% 13% 15% 23%
Τιμή τύπου ALL INCLUSIVE	70% 5% 30% 9.0 %	70% 4% 30% 16%	70% 9% 30% 16%	70% 13% 30% 23%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΙΜΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΑΠΟΜΑΚΡΥΣΜΕΝΩΝ ΝΗΣΙΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/09/2011 ΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΝ 19/07/2015	ΑΠΟ 20/07/15 ΕΩΣ 30/09/15	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/10/2015 ΕΩΣ ΤΗΝ 31/12/2016	ΑΠΟ ΤΗΝ 01/10/2017
Μόνον διαμονή	5%	4%	9%	13%
Τιμή δωματίου με πρωινό	95% 5% 5% 9.0%	95% 4% 5% 16%	95% 9% 5% 16%	95% 13% 5% 23%
Τιμή δωματίου με ημιδιατροφή	85% 5% 15% 9.0%	85% 4% 15% 16%	85% 9% 15% 16%	85% 13% 15% 23%
Τιμή τύπου ALL INCLUSIVE	70% 5% 30% 9. %	70% 4% 30% 16%	70% 9% 30% 16%	70% 13% 30% 23%

Άλλες γενικώτερες επισημάνσεις.

1) Στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, κατά την **20/7/2015**, εφαρμοστέος συντελεστής είναι αυτός, που ισχύει την ημερομηνία έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, πλην της περίπτωσης των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων, με έκδοση παραστατικού με ημερομηνία έως και την 15ην του επόμενου μήνα, σύμφωνα με τον **N 4308/2014**, οπότε εφαρμόζεται και ο ισχύων τότε συντελεστής.

2) Κατά την έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου, εφαρμόζεται ο συντελεστής του ακυρούμενου στοιχείου

3) Κατά την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, εφαρμόζεται ο συντελεστής της ημερομηνίας έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου. Εξαίρεση αποτελεί η παροχή εκ των υστέρων έκπτωσης, λόγω τζίρου, οπότε εφαρμόζεται ο συντελεστής κάθε περιόδου, για την οποία παρέχεται η έκπτωση.

Θα προσπαθήσω να αναλύσω την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, κάτω από το πρίσμα των νέων διατάξεων του **N 4308/2014** (οι οποίες χειροκροτήθηκαν ως δήθεν απλουστευτικές διατάξεις).

Επειδή, στον τουριστικό κλάδο απαιτούνται ειδικοί χειρισμοί και προθεσμίες, ως προς την τιμολόγηση και τον ΦΠΑ, σας μεταφέρω ένα μικρό τμήμα από το υπό έκδοση βιβλίο μου « Ανάλυση Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων» και πιά συγκεκριμένα του άρθρου 11 αυτού.

(..... διαφαίνεται η χρήση 2 εννοιών, ως προς την τιμολόγηση των φορολογητέων πράξεων χονδρικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Της **α)** υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου και του **β)** του χρόνου έκδοσης αυτού.

Σκοπός του νομοθέτη είναι να αποσυνδέσει την παγκόσμια και αναμφισβήτητη **αρχή του δεδουλευμένου** από τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, με μοναδική σύνδεση με την υποχρέωση έκδοσης αυτού, η οποία, όμως, δεν γεννά καμμία υποχρέωση εν τοις πράγμασι, ούτε, βέβαια, συνέπειες, αλλά αντίθετα, δημιουργεί προβλήματα στην διασταύρωση των στοιχείων και στον ΦΠΑ, τον οποίο επικαλείται συχνά ο παρών νόμος¹.

Δηλαδή, δημιουργείται ένα περιθώριο χρόνου, τουλάχιστον 15 ημερών, μέσα στο οποίο κάποιοι αετονύχηδες, μπορούν να συναλλάσσονται με το ΦΠΑ των πωλήσεων ή παροχών υπηρεσιών τους, και κάποιοι συνειδητοί εφαρμοστές του νόμου να προσπαθούν να τηρήσουν την **αρχή του δεδουλευμένου**, ψάχνοντας μήπως διέφυγε του εκδότη του τιμολογίου η υποχρέωσή του, **της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του παρόντα νόμου.**

Η τέτοια παραδοχή, όμως, έρχεται σε ευθεία αντιπαράθεση με τον **ΚΦΕ (Ν 4172/2013)** και συγκεκριμένα με **το άρθρο 8 παρ. 4** αυτού. Σύμφωνα με αυτήν την διάταξη ως **«χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που αποκτάται το δικαίωμα για την είσπραξη αυτού.»**

Προκύπτοντα ζητήματα της μεταβατικής περιόδου μέχρι την 01/10/2015

Τούτο αφορά, κυρίως, τα ξενοδοχεία και συναφείς επιχειρήσεις, τα οποία για ολοκλήρωση διαμονής μέχρι το όριο της 30/09/2015, μπορούσαν να τιμολογήσουν μέχρι την 15/10/2015. Όμως, στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να επιβάλλουν το ΦΠΑ της νέας περιόδου, δηλαδή τον αυξημένο συντελεστή αυτού. Οι επιπτώσεις θα είναι οι ακόλουθες:

1) στον πελάτη - γραφείο ταξιδίων, θα υπάρξει κόστος μεγαλύτερο, πιθανώς, του προυπολογισθέντος, με συνέπεια τη μείωση ή και εξαφάνιση του κέρδους του. Επομένως, θα πρέπει να λάβει το τιμολόγιο, με έκδοση ημερομηνία έκδοσης, αυτήν της αναχώρισης του πελάτη του από το ξενοδοχείο, ώστε να φορολογηθεί με μικρότερο συντελεστή ΦΠΑ. Η ξενοδοχειακή επιχείρηση, εάν επιρρίπτει τον ΦΠΑ στον συνεργάτη της, δεν έχει να χάσει τίποτα, διότι γι αυτήν ο ΦΠΑ είναι **ουδέτερο στοιχείο**. Έχει να χάσει, όμως ο συνεργάτης πράκτορας, διότι, για τον συγκεκριμένο ο ΦΠΑ είναι στοιχείο κόστους. Τότε, το κόστος του θα αυξηθεί κατά 7% επάνω στο 60% έως 100% του συνολικού κόστους του ξενοδοχείου και της διαμονής του πελάτη του. Με άλλα λόγια, η αύξηση του κόστους θα είναι μεταξύ **4,9% έως 7%** επί του κόστους των διαμονών των πελατών του. Βέβαια, η μικρότερη

¹ πολ. 1003/31.12.2014 (ΦΕΚ Β' – 05.01.2015) παράγραφοι 11.1.2 και 11.1.3

χασούρα θα είναι στις κρατήσεις **ALL INCLUSIVE**. Να και μία φορά που συμπίπτουν οι επιδιώξεις πρακτόρων και ξενοδόχων. Οι πωλήσεις με το σύστημα **ALL INCLUSIVE**.

Αντίστοιχα, για τα πρακτορεία που έχουν πελάτες, με διαμονές στα λεγόμενα νησιά υψηλού εισοδηματικού κριτηρίου (π.χ Μύκονος, Σαντορίνη, Ρόδος, Κώς) η αύξηση του κόστους αυτών από την 01/01/2015 θα είναι μεταξύ **8,4% και 9%** του μικρότερου ποσοστού αύξησης προερχόμενου από τις κρατήσεις **ALL INCLUSIVE**

2) Στην είσπραξη προκαταβολής δεν γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, επομένως δεν υφίσταται και χρόνος έκδοσης του σχετικού τιμολογίου. Το σχετικό τιμολόγιο θα εκδοθεί, κατά τα ανωτέρω, το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης για την έκδοση, στο χρόνο που προβλέπεται από τα προαναφερθέντα²

Στον χώρο του τουρισμού και των εκδρομών είναι σύνηθες φαινόμενο η ολική προείσπραξη του τιμήματος ενός παρεχόμενου γεγονότος. Είναι το πλέον σύνηθες, διότι, διαφορετικά υπάρχει κίνδυνος ταλαιπωρίας ως προς την τελική είσπραξη. Στις περιπτώσεις αυτές έχουμε,

Χρόνος είσπραξης = προ της παροχής της υπηρεσίας

Χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου = ολοκλήρωση της υπηρεσίας

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου = 15ην ημέρα του επόμενου μήνα, του χρόνου γένεσης της υποχρέωσης

Από τα ανωτέρω, το ποσό είσπραξης, κατά το χρόνο μέχρι την γένεση της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου, δηλαδή τον χρόνο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, θεωρείται προκαταβολή, με χρόνο τιμολόγησης μέχρι την 15ην του επόμενου μήνα.

Από αυτό συνάγεται ότι, προεισπράξεις από τους πελάτες, των διοργανωτών εκδρομών, θα τιμολογηθούν έως την 15ην ημέρα του επόμενου μήνα, αυτού που έγινε η ολοκλήρωση της υπηρεσίας (εκδρομής).

Για τους πράκτορες δεν υφίστανται μεταβολές ως προς το ΦΠΑ εκροών (εσόδων) αλλά ως προς τον ΦΠΑ των κόστων τους, τα οποία αποτελούν κόστος παροχής υπηρεσιών. Θα πρέπει, λοιπόν, να απαιτούν την όσο το δυνατόν συντομότερη λήψη των στοιχείων κόστους, μέχρι την **30/09/2015**. Από την **01/10/2015**, δυστυχώς, θα πρέπει να αναπροσαρμόσουν τις τιμές τους, με αποτέλεσμα την μειονεκτική θέση στον ανταγωνισμό.

Γιάννης Καραφάς
Φορολογικός αναλυτής
Φορολογικός σύμβουλος επιχειρήσεων

² όπως ανωτέρω, παράγραφος 11.2.5