[](http://www.teilar.gr/)

# Φορολογική Λογιστική (Φ.Π.Α.)

**Ενότητα 7:** Πρακτική Εφαρμογή

Διδάσκων: Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής.

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Θεσσαλίας

**Άδειες χρήσης.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό υπόκειται σε άδειες χρήσης Creative Commons (C C). **Αναφορά δημιουργού (B Y), Μη εμπορική χρήση (N C), Μη τροποποίηση (N D), 3.0, Μη εισαγόμενο.**
* Για εκπαιδευτικό υλικό, όπως εικόνες, που υπόκειται σε άλλου τύπου άδειας χρήσης, η άδεια χρήσης αναφέρεται ρητώς.

[](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/deed.el)

**Χρηματοδότηση.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.

[](http://www.edulll.gr/)

**ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ**

**ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΑ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ  ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 43 Ν.**[**2859/2000**](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5) **(ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ)**

**ΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΩΝ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ - ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟ 43 Ν.** [**2859/2000**](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)

Όπως είναι γνωστό η Ελλάδα λόγω της Γεωγραφικής της θέσης θεωρείται ως Τουριστική Χώρα και η κύρια πηγή εσόδων της προέρχεται από τη δραστηριότητα αυτή. Πρωτεύοντα ρόλο για τη Τουριστική αυτή δραστηριότητα έχουν οι επιχειρήσεις των Πρακτορείων Ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές Τουριστικών Περιηγήσεων.

Οι εν λόγω επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του [Άρθρου 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43) του Ν. [2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5) και αυτό σημαίνει διαφορετική αντιμετώπιση προσδιορισμού του ΦΠΑ, αφού πρώτα γίνει ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και συγχρόνως διαφορετικό προσδιορισμό στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Φορολογητέα αξία για τις επιχειρήσεις αυτές είναι η Μικτή Αμοιβή που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλει ο πελάτης- ταξιδιώτης (χωρίς να υπολογίζεται ο ΦΠΑ), από το κόστος  που επιβαρύνεται το Γραφείο Ταξιδιών για τις υπηρεσίες (μαζί με το ΦΠΑ) που προσφέρονται σε αυτό από άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ για την εξυπηρέτηση του πελάτη-ταξιδιώτη.     
Υπάρχει λοιπόν ιδιαιτερότητα στο τρόπο υπολογισμού του φόρου, καθώς το [άρθρο 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43) του Ν[2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5), δεν υπολογίζει ι την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών με την οποία επιβαρύνεται το Γραφείο Τουρισμού για τις υπηρεσίες που έχει δεχθεί από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Αυτό σημαίνει ότι το Γραφείο Ταξιδιών θα φορολογηθεί αποκλειστικά για τη Μικτή Αμοιβή.

Εδώ θα πρέπει να προσέξουμε ότι στη Μικτή Αμοιβή που γίνεται εντός της Ελλάδας ή  σε άλλο Κράτος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας  θα υπολογίσουμε ΦΠΑ, ενώ στην Μικτή Αμοιβή που αντιστοιχεί  εκτός Ελλάδας (Τρίτες χώρες)  δεν υπολογίζεται ΦΠΑ ([ΠΟΛ.1221/29.8.1995](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/6781)).

Για τις υπόλοιπες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων αυτών π.χ. υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ο χρόνος που γίνεται η φορολογική υποχρέωση, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων κλπ, ισχύουν οι γενικές διατάξεις του κανονικού καθεστώτος του ΦΠΑ.  
Η διαφορετικότητα αυτή των Επιχειρήσεων λόγω του Ειδικού καθεστώτος του [άρθρου 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43) Ν..[2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5), δημιουργεί προβλήματα στις Οικονομικές Υπηρεσίες των παραπάνω επιχειρήσεων κυρίως λόγω της ασάφειας και της πολυπλοκότητας των φορολογικών νόμων στη παρακολούθηση των πεπραγμένων από Λογιστικής και φορολογικής αντιμετώπισης.

Θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε πως πρέπει να δουλεύει το Λογιστήριο και με απλά και πρακτικά παραδείγματα να δούμε ποιους λογαριασμούς του Λογιστικού Σχεδίου θα χρησιμοποιήσουμε, πως θα υπολογίσουμε την αξία που υπόκεινται σε  ΦΠΑ, πως θα συντάξουμε τις περιοδικές δηλώσεις και την εκκαθαριστική  δήλωση του Φ.Π.Α. και άλλα θέματα που έχουν σχέση με τα Γραφεία Ταξιδιών – Τουριστικά Γραφεία του Ειδικού Καθεστώτος.

**ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43/paragraph/1) Ν.[2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5), Για να υπαχθούν τα Πρακτορεία Ταξιδιών – Τουρισμού  στο Ειδικό Καθεστώς του ΦΠΑ, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω τρεις (3) λόγοι:

α)  Η διενέργεια όλων των προσφερόμενων υπηρεσιών (ταξιδιού – περιηγήσεων) να γίνονται στο όνομά του και για δικό του λογαριασμό προς τον πελάτη – ταξιδιώτη, για ολόκληρο το ταξίδι – πακέτο.

Δηλαδή το πρακτορείο αφού έρθει σε άμεση ή έμμεση επαφή με τον πελάτη – ταξιδιώτη, εισπράττει από αυτόν το σύνολο της αμοιβής για ολόκληρο το ταξίδι και αναλαμβάνει αυτό τα σχετικά έξοδα , δηλαδή της μεταφοράς, της διαμονής, του ξενοδοχείου, τις επισκέψεις σε μουσεία, άλλα αξιοθέατα κλπ.

Όσα έξοδα δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του πακέτου, αυτά καταβάλλονται από τον ίδιο τον πελάτη – ταξιδιώτη στους τρίτους.  Δηλαδή το Πρακτορείο να μην αναλαμβάνει πλήρως π.χ. τη διατροφή ή το ξενοδοχείο κλπ., αλλά και σε αυτή τη περίπτωση υπάγεται στο Ειδικό Καθεστώς.

β) Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών να προσφέρονται από άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ.

Η δεύτερη προϋπόθεση είναι ότι πολλές φορές το Πρακτορείο Ταξιδιών για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιού διάφορες υπηρεσίες να παρέχονται από τρίτους υποκείμενους στο Φόρο, όπως μεταφορά, ξενοδοχεία, φαγητά κλπ. Και όχι από το ίδιο το Γραφείο.

Όλες οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται σαν μία ενιαία υπηρεσία που προσφέρει το Πρακτορείο στον πελάτη – ταξιδιώτη και υπάγεται στο ειδικό καθεστώς μόνο κατά το μέρος που προσφέρονται υπηρεσίες τρίτων.

Αν κάποιες υπηρεσίες προσφέρονται από το ίδιο το Πρακτορείο π.χ. μεσίτης, μεταφορέας τότε οι αμοιβές αυτές που εισπράττει από τη συνολική αμοιβή του πελάτη – ταξιδιώτη, αποχωρίζονται και φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Φόρου, ενώ το υπόλοιποι της συνολικής αμοιβής υπάγεται στο ειδικό καθεστώς.       
 Σύμφωνα με τα παραπάνω μπορεί το Πρακτορείο για ένα ταξίδι να υπάγεται συγχρόνως για κάποιες υπηρεσίες στο κανονικό και στο ειδικό καθεστώς και για αυτούς τους λόγους θα πρέπει να αναλύονται λεπτομερώς όλες οι πράξεις.

γ) Έδρα του Πρακτορείου πρέπει να είναι η Ελλάδα

Τρίτη προϋπόθεση για την υπαγωγή των Πρακτορείων Ταξιδιών στο ειδικό καθεστώς είναι να έχει η Οικονομική μονάδα την δραστηριότητά της στην Ελλάδα ή να έχουν στην Ελλάδα τη μόνιμη εγκατάστασή τους από την οποία να παρέχεται η ενιαία υπηρεσία.  
Τα πρακτορεία Ταξιδιών για να υπαχθούν στο ειδικό καθεστώς αρκεί και  ένα  μόνο ταξίδι να πραγματοποιηθεί, εφόσον βεβαίως πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις.   
  
Τέλος για να είναι τα πρακτορεία ταξιδιών στο ειδικό καθεστώς πρέπει να υπάρχουν και οι τρεις προϋποθέσεις.  Αν λείπει μία από τις δύο πρώτες προϋποθέσεις δεν μπορούν να υπαχθούν στο ειδικό καθεστώς  και θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις. Αν λείπει μόνο η Τρίτη προϋπόθεση ο τόπος φορολογίας δε βρίσκεται στην Ελλάδα.  
      
**ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟ  ΑΡΘΡΟ 43 Ν.** [**2859/2000**](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)

α) Όταν το Πρακτορείο Ταξιδιών για ένα ταξίδι παρέχει υπηρεσίες π.χ.  του μεσίτη, δηλαδή λειτουργεί ως μεσολαβητής για τη  μεταφορά των εκδρομέων ή για  κλείσιμο ξενοδοχείου  και παίρνει αμοιβή για την υπηρεσία αυτή (μεσιτεία), τότε στη περίπτωση αυτή δεν ανήκει στο Ειδικό καθεστώς των επιχειρήσεων του άρθρου 43.

β) Στη περίπτωση ενοικίασης  δωματίων, οικιών, από το Πρακτορείο Ταξιδιών με αστική μίσθωση, η οποία δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. [2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)  και της  διάθεσή τους στη συνέχεια σε άλλα Πρακτορεία Ταξιδιών , δεν θεωρείται υπηρεσία του ειδικού καθεστώτος, διότι η μίσθωση αυτή γίνεται από πρόσωπα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α.

**ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗ ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ**  
  
α) Όταν το πρακτορείο ταξιδιών πραγματοποιεί ταξίδια στην Ελλάδα ή σε Κ-Μ της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπολογίζει Φ.Π.Α. στη Μικτή Αμοιβή που προσδιορίζεται αν από τα συνολικά έσοδα αφαιρέσουμε το συνολικό κόστος και  
β) Για τα ταξίδια που πραγματοποιεί το Πρακτορείο Ταξιδιών σε Τρίτες Χώρες δεν υπολογίζουμε Φ.Π.Α. για το μέρος της Μικτής Αμοιβής που αντιστοιχεί σε αυτά [ΠΟΛ.1221/29.8.1995](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/6781).  
  
Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κριτήριο επιλογής για καταλογισμό Φ.Π.Α. ή όχι είναι ό τόπος που γίνονται οι πράξεις και που αφορούν φυσικά τη Μικτή Αμοιβή του Πρακτορείου και δεν απαιτούνται πολλά ταξίδια για να υπαχθεί ένα Πρακτορείο στο Ειδικό Καθεστώς, αρκεί και μόνο ένα, αλλά να πληρούνται  όλες  προϋποθέσεις υπαγωγής του [άρθρου 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43) Ν.[2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5).

**ΠΩΣ ΥΠΟΛΟΓΙΖΕΤΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ**

Στην πράξη φορολογητέα αξία είναι αν από τα συνολικά έσοδα τα οποία εισπράττει το Πρακτορείο από τους πελάτες – ταξιδιώτες, εκδίδοντας τα απαραίτητα παραστατικά, αφαιρεθεί το συνολικό κόστος που πληρώνει το Γραφείο για να πραγματοποιηθεί το ταξίδι – πακέτο. Το αποτέλεσμα που προκύπτει λέγεται και Μικτή Αμοιβή.

Να μη μας διαφεύγει ότι στα συνολικά έσοδα και στο συνολικό κόστος συμπεριλαμβάνεται και το ΦΠΑ και, όπως είπαμε, αυτή είναι η φορολογητέα αξία ή μικτή αμοιβή.

Από τη μικτή αμοιβή με εσωτερική υφαίρεση βρίσκουμε το καθαρό έσοδο και το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτό και γίνεται μόνο στα έσοδα που προέρχονται από την Ελλάδα και τα Κράτη – Μέλη της Κοινότητας, ενώ το μέρος του εσόδου που είναι από τις Τρίτες χώρες θεωρείται όλο έσοδο γιατί δεν υπόκεινται σε  ΦΠΑ .

Για να γίνουν πιο κατανοητά τα παραπάνω θα ακολουθήσου δύο παραδείγματα ταξιδιών – πακέτων σε Κράτη – Μέλη της Κοινότητας και σε Τρίτες Χώρες.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο**

**ΤΑΞΙΔΙ – ΠΑΚΕΤΟ ΑΠΟ ΕΛΛΑΔΑ ΣΕ ΚΡΑΤΟΣ- ΜΕΛΟΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ**  
Το Γραφείο ταξιδιών "ΑΛΦΑ Α..Ε." με έδρα τη Θεσσαλονίκη εισπράττει από τον πελάτη - ταξιδιώτη του το ποσό των 5.000 ευρώ για ένα ταξίδι - πακέτο με πούλμαν από Θεσσαλονίκη -  Ισπανία.

Το Γραφείο ΑΛΦΑ Α.Ε. υπολογίζει το κόστος που  είναι:

|  |  |
| --- | --- |
| Έξοδα μεταφοράς | 1.000,00 |
| Ξενοδοχεία | 300,00 |
| Διάφορες υπηρεσίες στην Ελλάδα | 500,00 |
| Διάφορες υπηρεσίες στο Εξωτερικό | 2.000,00 |
| Συνολικό κόστος με Φ.Π.Α. | 4.000,00 |

Υπολογισμός Μικτής Αμοιβής – Φορολογητέας αξίας:

|  |  |
| --- | --- |
| Έσοδα από τον πελάτη – ταξιδώτη | 5.000,00 |
| Συνολικό κόστος γραφείου ταξιδίου με Φ.Π.Α. | 4.000,00 |
| Μικτή αμοιβή με Φ.Π.Α. | 1.000,00 |

Υπολογισμός Καθαρής αμοιβής και  Φ.Π.Α. 23% :

|  |  |
| --- | --- |
| Καθαρή αμοιβή για τον υπολογισμό Φ.Π.Α. | 813,00 |
| Υπολογισμός Φ.Π.Α. 23% | 187,00 |
| Σύνολο μικτής αμοιβής – φορολογητέας αξίας | 1.000,00 |

Σημείωση:  
Στο παράδειγμα που αναπτύξαμε αν το Γραφείο Ταξιδιού για τη πραγματοποίηση του Ταξιδιού στην Ισπανία είχε  ιδιόκτητο λεωφορείο, τότε για  τα έξοδα μεταφοράς θα είχαμε τεκμαρτό προσδιορισμό (ανάλογα  με τα χιλιόμετρα) και στην αξία αυτή θα υπολογίζαμε και το  Φ.Π.Α. 23%, και στη περίπτωση αυτή η μικτή αμοιβή θα είχε τον εξής υπολογισμό:

|  |  |
| --- | --- |
| Έσοδα από ιδιόκτητο λεωφορείο | 800,00 |
| Έσοδα από το ταξίδι στην Ισπανία | 4.200,00 |
| Συνολικά έσοδα | 5.000,00 |

Η Μικτή αμοιβή  του γραφείου θα ήταν: €200,00  (=4.200,00 – 4.000,00) με το Φ.Π.Α. και τα τεκμαρτά έσοδα του ιδιόκτητου λεωφορείου είναι  800,00 \* 23%.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο :**

**ΤΑΞΙΔΙ – ΠΑΚΕΤΟ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Το πρακτορείο ταξιδίων "ΑΛΦΑ  Α.Ε." με έδρα την Θεσσαλονίκη προσφέρει ένα πακέτο σε ταξιδιώτη  Θεσσαλονίκη - Ναύπλιο και επιστροφή για 6 ημέρες έναντι του ποσού των €1.000. Για να πραγματοποιηθεί το ταξίδι το γραφείο χρησιμοποιεί υπηρεσίες τρίτων διάφορες υποκείμενες σε Φ.Π.Α. σε Θεσσαλονίκη και Αθήνα με κόστος €300. Επίσης συνεργάζεται με το Πρακτορείο «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» στο Ναύπλιο που αναλαμβάνει να προσφέρει υπηρεσίες στον ταξιδιώτη με αμοιβή €250.   
Για να προσφέρει τις υπηρεσίες του το Πρακτορείο BHTA Ε.Π.Ε. επιβαρύνεται με κόστος €150.

Ζητείται:  
Να προσδιοριστεί η μικτή και καθαρή αμοιβή των Πακέτων των Πρακτορείων ΑΛΦΑ Α.Ε  και BHTA Ε.Π.Ε.

Α) ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΟ ΑΛΦΑ  Α.Ε»

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

|  |  |
| --- | --- |
| Συνολική αμοιβή με Φ.Π.Α. από ταξιδιώτη | 1.000,00 |
| Κόστος πρακτορείου (300,00+250,00) | 550,00 |
| Μικτή αμοιβή με Φ.Π.Α. | 450,00 |

2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

|  |  |
| --- | --- |
| Καθαρή αμοιβή (χωρίς Φ.Π.Α.) | 365,85 |
| Φ.Π.Α. (365,85 \* 23%) | 84,15 |
| Σύνολο | 450,00 |

Β) ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΟ ΒΗΤΑ Ε.Π.Ε.

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

|  |  |
| --- | --- |
| Συνολική αμοιβή με Φ.Π.Α. από ταξιδιώτη | 250,00 |
| Κόστος πρακτορείου | 150,00 |
| Μικτή αμοιβή με Φ.Π.Α. | 100,00 |

2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

|  |  |
| --- | --- |
| Καθαρή αμοιβή (χωρίς Φ.Π.Α.) | 81,30 |
| Φ.Π.Α. (81,30 \* 23%) | 18,70 |
| Σύνολο | 100,00 |

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3ο**

**ΤΑΞΙΔΙ – ΠΑΚΕΤΟ ΑΠΟ ΕΛΛΑΔΑ ΣΕ ΚΡΑΤΟΣ- ΜΕΛΟΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ**

Το Πρακτορείο «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» που έχει  έδρα στην Αθήνα διοργανώνει ταξίδια – πακέτα σε Κ-Μ της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ένας πελάτης – ταξιδιώτης θέλει να ταξιδέψει στην Ρωσία  και για αυτό το λόγο  συνεργάζεται με το Πρακτορείο «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.» με έδρα την Αθήνα που πραγματοποιεί  τέτοια ταξίδια.

Το Πρακτορείο «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.» χρεώνει το Πρακτορείο «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» με 1.500 € και για να γίνει αυτό το ταξίδι το Πρακτορείο «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.» θα πρέπει να πληρώσει σε διάφορους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. 1.300 €.

Το Πρακτορείο «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» εισπράττει από τον πελάτη 2.000 €.

Σύμφωνα με το παράδειγμά μας υπάρχουν 2 ταξίδια «Πακέτο».   
  
Το πρώτο Πακέτο διοργανώνεται από το Πρακτορείο «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.». και το δεύτερο από το Πρακτορείο «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.». Και στις 2 όμως περιπτώσεις ο ταξιδιώτης είναι ο ίδιος.  
  
Α) Υπολογισμοί για το πρώτο πακέτο «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.».

|  |  |
| --- | --- |
| Συνολική αμοιβή με Φ.Π.Α. από ταξιδιώτη | 2.000,00 |
| Κόστος πρακτορείου ΣΙΓΜΑ Α.Ε. | 1.500,00 |
| Μικτή αμοιβή με Φ.Π.Α. | 500,00 |

ΣΗΜ: Οι μικτές αμοιβές προς Τρίτες Χώρες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1221/29.8.95.

Κατά συνέπεια η καθαρή αμοιβή του Πρακτορείου «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» είναι €500,00.

Β) Υπολογισμοί για το πρώτο πακέτο «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.».

|  |  |
| --- | --- |
| Συνολική αμοιβή με Φ.Π.Α. | 1.500,00 |
| Κόστος πρακτορείου ΣΙΓΜΑ Α.Ε. | 1.300,00 |
| Μικτή αμοιβή με Φ.Π.Α. | 200,00 |
| Καθαρή αμοιβή | 200,00 |

**ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ**  
  
Τα Γραφεία Ταξιδιών για τις δαπάνες που πραγματοποιούν   δεν μπορούν να εκπέσουν το Φ.Π.Α. με τις οποίες έχουν  επιβαρυνθεί  γιατί αποτελούν Κόστος του Ταξιδιού – Πακέτου  και είναι:

α) Τα έξοδα ξενοδοχείου, εστιατορίου, διασκέδασης κλπ. που  έχουν εκδοθεί τα παραστατικά  από τρίτους που είναι υποκείμενοι  στο Φ.Π.Α.

β) Οι αμοιβές των άλλων Πρακτορείων που μεσολάβησαν για τη παροχή κάποιων υπηρεσιών. Το ίδιο ισχύει και για τους Ναύλο που θεωρείτε μέρος του κόστους του πακέτου ταξιδιού.

γ) Για  όλες τις παραπάνω υπηρεσίες που παρέχονται , ο Φ.Π.Α. που αναλογεί  μπορεί να ενσωματώνεται στην τιμή των εκδιδόμενων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών ([άρθρ. 43 παρ. 3](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43/paragraph/3) Ν.[2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)).

**ΠΩΣ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΤΟ  Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΤΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ**

Η Λογιστική Παρακολούθηση των Γραφείων Τουρισμού παρουσιάζει πολλές ιδιαιτερότητες  και θα πρέπει να χρησιμοποιούνται οι κατάλληλοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. και πολλές φορές θα πρέπει η κάθε επιχείρηση σε συνδυασμό  του Κ.Β.Σ., της Φορολογίας εισοδήματος να ανταποκρίνεται αναλόγως, έτσι ώστε να υπάρχει διαφάνεια στις λογιστικές εγγραφές και να αποφεύγονται τυχόν παραβάσεις κατά το φορολογικό έλεγχο.

Θα προσπαθήσουμε να αναφέρουμε και να προτείνουμε κάποιες εφαρμογές του Ε.Γ.Λ.Σ. στις επιχειρήσεις αυτές χωρίς αυτό να σημαίνει ότι θα εξαντλήσουμε όλες τις περιπτώσεις:

1. Όταν ένα Τουριστικό Γραφείο εισπράττει μετρητά για λογαριασμό άλλου τουριστικού γραφείου εντός ή εκτός Κοινότητας χρεώνεται ο λογαριασμός του Ταμείου 38.00 και πιστώνονται οι λογαριασμοί 53.91 έως 53.97 και αντίστοιχα όταν γίνονται οι πληρωμές χρεώνονται οι λογαριασμοί 53.91 έως 53.97 και πιστώνεται ο λογαριασμός του Ταμείου 38.00.

***ΣΗΜ: Από φορολογικής πλευράς καλά θα είναι η διακίνηση των χρημάτων να γίνεται μέσω των λογαριασμών όψεως 38.03 των γραφείων.***

2. Τα έξοδα που γίνονται για το ταξίδι «Πακέτο» καταχωρούνται στην Ομάδα 6 και ειδικά στους λογαριασμούς 62.90 έως 62.97.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως οι λογαριασμοί αυτοί μεταφέρονται στο λογαριασμό 80 Γενική Εκμετάλλευση.

3. Τα έσοδα του «Πακέτου» καταχωρούνται στην Ομάδα 7 και ειδικά στον λογ/σμο 73.  
4. Οι λογαριασμοί των παραπάνω εσόδων και εξόδων των παρ. 2 και 3 καταχωρούνται μαζί με το Φ.Π.Α.. δηλαδή δεν εκπίπτουμε το Φ.Π.Α.   
***Προσοχή: θα πρέπει για κάθε ταξίδι πακέτο να ανοίγουμε και ξεχωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς.***

5. Όπως γνωρίζουμε, στους προϋπολογισμούς των Πακέτων, η Μικτή αμοιβή υπολογίζεται εξωλογιστικά και ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. της μικτής αμοιβής. Στη συνέχεια, με το ποσό του Φ.Π.Α. της μικτής αμοιβής, χρεώνεται ο λογαριασμός 63.98.11.000 Φ.Π.Α. Πακέτων μη εκπιπτόμενος και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 54.00.73.023 Φ.Π.Α. μικτής αμοιβής Πακέτων με 23%. Ο λογαριασμός 63.98.11.000 στο κλείσιμο της Χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό 80 Γενική Εκμετάλλευση.  
  
6. Όταν έχουμε Βιβλία Εσόδων – Εξόδων, τότε κάνουμε ξεχωριστή στήλη με τίτλο Παροχές Τρίτων Πακέτων όπου καταχωρούνται τα έξοδα του κάθε πακέτου χωριστά μαζί με το Φ.Π.Α. και σε ξεχωριστή στήλη τα Έσοδα ανά Πακέτο με τίτλο Έσοδα Πακέτων μαζί με Φ.Π.Α. ενώ η μικτή αμοιβή και το αντίστοιχο Φ.Π.Α. που το υπολογίζουμε εξωλογιστικά, δεν εμφανίζεται σε καμία στήλη του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.  
  
**ΠΡΑΞΕΙΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ  Φ.Π.Α.**  
1. Οι αμοιβές για τις υπηρεσίες μεσολάβησης ενός Πρακτορείου που ενεργεί με την ιδιότητα του μεσίτη με προμήθεια (Απλή διαμεσολάβηση, έκδοση εισιτηρίων σιδηροδρομικών – ακτοπλοϊκών – αεροπορικών εταιριών κ.λ.π.). Η προμήθεια αυτή  που παίρνουν οι επιχειρήσεις Πρακτορείων ταξιδιών που έχουν έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, υπόκειται σε  Φ.Π.Α. 23%.

2. Οι αμοιβές για τις υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχει ένα Πρακτορείο εφόσον χρησιμοποιεί ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα υπόκειται σε Φ.Π.Α. 23%..

3. Όταν το Πρακτορείο Ταξιδιών χρησιμοποιεί  μεταφορικά μέσα τρίτων, αλλά η εκμετάλλευση αυτών  έχει αναληφθεί από το Πρακτορείο , η αμοιβή υπόκειται σε Φ.Π.Α. 23%.

**ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΕΚΔΙΔΟΝΤΑΙ ΓΙΑ  ΑΛΛΟΔΑΠΟΥΣ Ή ΤΑΞΙ (ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. 1069684/92)**

α) Τα Πρακτορεία Ταξιδιών πολλές φορές  απασχολούν πρόσκαιρα και περιστασιακά αλλοδαπούς υπαλλήλους στην Ελλάδα, οι οποίοι δεν υποχρεούνται από τον Κ.Β.Σ. να εκδίδουν παραστατικά για τις αμοιβές τους. Στη περίπτωση αυτή και σύμφωνα με το [άρθρο 15](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/%25CE%25A0.%25CE%2594.186/year/1992/article/15) του Κ.Β.Σ. το Πρακτορείο εκδίδει Αποδείξεις Δαπανών που ετησίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν κατά άτομο τα 5.000 ευρώ. Η αμοιβή αυτή υπόκειται μόνο σε  χαρτόσημο 3% και ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου  και  αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 20 μέρες από τη λήξη του αντίστοιχου διμήνου (με το έντυπο της προσωρινής δήλωσης που αποδίδεται το Φ.Μ.Υ. κλπ.).

β) Όταν τα τουριστικά γραφεία μισθώνουν ευκαιριακά ΤΑΞΙ, τότε, για την αμοιβή που καταβάλλεται στους εκμεταλλευτές των TAXI, εκδίδεται απόδειξη από τον φορολογικό μηχανισμό του TAXI με Φ.Π.Α. 13%.

**ΣΥΣΤΗΜΑ  "ALL INCLUSIVE"  ΑΠΟ ΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Εγκ. Υπ. Οικ. 1082905/4.8.97)**

Πολλές φορές μία  ξενοδοχειακή επιχείρηση συνάπτει συμβάσεις "ALL INCLUSIVE", δηλαδή προσφέρει απεριόριστα τη χρήση των εγκαταστάσεων της και τη κατανάλωση  αλκοολούχων ποτών  στους πελάτες των πρακτορείων.

Στη περίπτωση αυτή ποσοστό 15%, από τα ακαθάριστα αυτά έσοδα της ενιαίας τιμής που προκύπτουν από τις συμβάσεις "ALL INCLUSIVE", υπάγεται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%, το 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, ενώ το υπόλοιπο ποσό 60% με συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5% (Εγκ. [ΠΟΛ.1003/3.1.2011](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/11755))   
Στο βιβλίο πελατών "πόρτας", όταν καταχωρούνται οι πελάτες, θα πρέπει να σημειώνεται και η σύμβαση του "πακέτου" για τους φορολογικούς ελέγχους.

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΞΕΝΑΓΩΝ**

Οι αμοιβές των ξεναγών θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και όχι υπηρεσίες που να υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (Π. 5293/2191/574/87, άρθρο 19 παρ. 10 Ν. 2214/94) και κατά συνέπεια δεν μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των πακέτων, οπότε αποτελούν έμμεσα μέρος της μικτής αμοιβής των πρακτορείων ταξιδιών που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 23% (Υπ. Οικ. 1034407/[ΠΟΛ.1086/13.4.1992](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/8515)).  
  
  
**ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΑΠΟ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ.**

Σχετικά με το θέμα αυτό, με την ΕΔΥΟ 1073570/3620/320/Β0014/ ΠΟΛ.1226/14.8.2006, δόθηκαν οι πιο κάτω διευκρινίσεις:

Στην πράξη παρατηρείται η περίπτωση ορισμένα πρακτορεία ταξιδιών να οργανώνουν συνέδρια στα οποία οι συμμετέχοντες έχουν τη δυνατότητα πέραν της παρακολούθησης του ίδιου του συνεδρίου να λαμβάνουν και υπηρεσίες πρακτορείου ταξιδιών (όπως π.χ. υπηρεσίες μεταφοράς, διαμονής σε ξενοδοχεία και λοιπά καταλύματα, τροφή, κρουαζιέρες, εκδρομές, ξενάγησης κλπ.). Τα συνέδρια αυτά μπορεί να έχουν εμπορικό ή επιστημονικό ή οποιοδήποτε άλλο χαρακτήρα. Το πρακτορείο ταξιδιών εισπράττει από τον συμμετέχοντα στο συνέδριο μία ενιαία τιμή στην οποία συμπεριλαμβάνεται αφενός το δικαίωμα παρακολούθησης του συνεδρίου και αφετέρου τα έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, μεταφοράς, σίτισης, διασκέδασης, επίσκεψης στα μουσεία και στους ιστορικούς χώρους, κλπ.

Με βάση τα παραπάνω και για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων που παρέχουν τις παραπάνω υπηρεσίες και για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του Ν. [2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5) γίνονται δεκτά τα εξής:

α) το πρακτορείο ταξιδιών όταν εισπράττει μία ενιαία τιμή από τον ταξιδιώτη σύνεδρο και έναντι αυτής παρέχει προς αυτόν σύνολον υπηρεσιών μεταξύ των οποίων και τη συμμετοχή του στο συνέδριο, θεωρείται ότι συνολικά παρέχει πακέτο υπηρεσιών που υπάγεται στις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43) του Ν. [2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5).

β) το ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδιών στον φορέα που του επιτρέπει την υλοποίηση του συνεδρίου, λόγω αδυναμίας του ιδίου να ανταποκριθεί στις οργανωτικές ή λοιπές ανάγκες, εισπράττοντας μέρος από το συνολικό εισπραττόμενο ποσό από την όλη οργάνωση του συνεδρίου, ως αμοιβή του για την προχώρηση του δικαιώματος υλοποίησης και εκμετάλλευσης αυτού, θεωρείται ότι αποτελεί κόστος πακέτου κατά την έννοια των διατάξεων του [άρθρου 43](http://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/43) του Ν. [2859/2000](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5).

Διευκρινίζεται ότι για το έσοδό του αυτό ο φορέας εκδίδει στοιχείο παροχής υπηρεσιών προς το πρακτορείο ταξιδιών στο οποίο υπολογίζεται ΦΠΑ 23%.

**ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΗΣ ΥΠΑΓΩΓΗΣ Η ΜΗ ΣΤΟ Φ.Π.Α.ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΗΣ ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ**

Σύμφωνα με τη [ΠΟΛ.1221/29.8.1995](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/6781) δόθηκαν οι απαραίτητες διευκρινήσεις με ποια κριτήρια η μικτή αμοιβή υπόκεινται σε Φ.Π.Α. ή  όχι  και είναι:

α) Πρώτο και κυριότερο κριτήριο είναι ή έδρα του Πρακτορείου π.χ. Ένα Πρακτορείο ταξιδιών που έχει έδρα την Ελλάδα εισπράττει από πελάτη – ταξιδιώτη 500 Ευρώ για ένα ταξίδι – πακέτο  στην Ελβετία. Το Πρακτορείο για να εξυπηρετήσει τον πελάτη του πληρώνει σε Πρακτορείο Ταξιδιών  της Ιταλίας  300 Ευρώ.

Η ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ είναι 200 Ευρώ και απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. γιατί αφορά πράξη που έγινε εκτός Κοινότητας.

Εδώ θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ του Πρακτορείου απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. και στη περίπτωση που η εξυπηρέτηση του πελάτη γινόταν από Πρακτορείο της Ελβετίας.

β) Απαλλαγή της μικτής αμοιβής από Φ.Π.Α. έχουμε επίσης για Πρακτορείο Ταξιδιών εγκατεστημένο στην Ελλάδα και στη περίπτωση που το ίδιο Πρακτορείο παρέχει την ενιαία υπηρεσία ταξίδι – πακέτο, σε άλλο  Πρακτορείο και όχι απευθείας στον πελάτη – ταξιδιώτη, αρκεί η πράξη αυτή να γίνεται σε τρίτες χώρες, όπως στο παράδειγμα:  
Το Πρακτορείο <ΑΛΦΑ> με έδρα την  Ελλάδα διοργανώνει εκδρομή στην Ρωσία έναντι 1.000 Ευρώ κατά άτομο και με κόστος 750 Ευρώ. Μία θέση έναντι του ποσού αυτού αγοράζει το Πρακτορείο <ΔΕΛΤΑ> 1.300 Ευρώ για να τη προσφέρει σε πελάτη <χ>.

Στο παράδειγμα αυτό έχουμε δύο (2) πακέτα παροχής ενιαίας υπηρεσίας και στις δύο περιπτώσεις η μικτή αμοιβή των Πρακτορείων δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 43 παράγραφος 2.

Για το Πρακτορείο <ΑΛΦΑ> η ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ είναι 1.000 – 750 = 250  Ευρώ και για το Πρακτορείο <ΔΕΛΤΑ> η ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ είναι 1.300 – 1.000  =300 Ευρώ

γ) Στις περιπτώσεις Πακέτων και κυρίως των μικτών, που περιλαμβάνουν πράξεις που γίνονται εντός και εκτός Κοινότητας, υπάρχει αντικειμενική δυσκολία στον τρόπο διαχωρισμού της μικτής αμοιβής που συμπεριλαμβάνει Φ.Π.Α. και της μικτής αμοιβής που απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. (Τρίτες Χώρες).

Λόγω της ιδιομορφίας της λειτουργίας ενός τέτοιου πακέτου – ταξιδιού παρουσιάζει πρακτικές δυσκολίες στη λογιστική παρακολούθηση και τη συμπλήρωση της περιοδικών  δηλώσεων  Φ.Π.Α., που οφείλεται κυρίως στη καθυστερημένη  παραλαβής των παραστατικών κόστους από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και από Τρίτες Χώρες κλπ.

 Στις περιπτώσεις αυτές τα Γραφεία Ταξιδιών προκειμένου να απλοποιηθεί ο τρόπος υπολογισμού του μέρους της ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ  που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και το μέρος της ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ που απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., θα πρέπει να κάνουν επιμερισμό της μικτής αμοιβής με βάση τα ποσοστά που προκύπτουν από τον προϋπολογισμό του κόστους που επιβαρύνει το κάθε πακέτο χωριστά.

Έτσι σε κάθε φορολογική περίοδο (μήνας ή τρίμηνο) στη ΜΙΚΤΗ  ΑΜΟΙΒΗ  που προκύπτει και μπορεί να είναι θετική ή αρνητική, στο πακέτο – ταξίδι αυτό εφαρμόζονται δύο ποσοστά  σύμφωνα με τον προϋπολογισμό που συντάσσει το γραφείο ταξιδιών.

Το ένα ποσοστό αφορά τη μικτή αμοιβή για Ελλάδα και τα Κράτη – μέλη της Κοινότητας και το άλλο ποσοστό αφορά τις Τρίτες χώρες.

Με αυτή τη μέθοδο γίνεται πολύ εύκολα ο διαχωρισμός της ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ του Πρακτορείου , που προσφέρει στους πελάτες – ταξιδιώτες τα <μικτά πακέτα>

Για την καλύτερη παρακολούθηση των παραπάνω  τα Γραφεία Ταξιδιών θα πρέπει:

1) Να τηρούν σε  ξεχωριστό φάκελο για κάθε μικτό πακέτο – ταξίδι που προσφέρουν και θα πρέπει να διαφυλάσσουν :

-    Όλα τα παραστατικά για το συγκεκριμένο ταξίδι

-    Όλες τις συμφωνίες που έγιναν με τρίτους σχετικά με τις τιμές, εκπτώσεις κ.λπ.

-    Τον τρόπο υπολογισμού των ποσοστών του προϋπολογισμού για το διαχωρισμό της ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ.

-    Το αναλυτικό πρόγραμμα του ταξιδιού

2)  Να παρακολουθεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της λογιστικής τα έσοδα και τα κοστολόγια για κάθε πακέτο ξεχωριστά,

3) Να παρακολουθούν  σε ξεχωριστό λογαριασμό το Φ.Π.Α., το φόρο  των μικτών πακέτων, Οι εγγραφές αυτές στο λογαριασμό αυτό θα γίνονται με βάση τα πραγματικά στοιχεία.

4) Να προσέχουν  ώστε τα ποσοστά που διαμορφώνουν την μικτή αμοιβή ενός πακέτου να αφορούν μόνο αυτό το συγκεκριμένο και δεν θα χρησιμοποιούνται τα ίδια ποσοστά και για άλλα πακέτα.

5) αν με την ολοκλήρωση του πακέτου (συγκέντρωση όλων των παραστατικών εσόδων και εξόδων) και σε σύγκριση με τον προϋπολογισμό κόστους που έκανε το γραφείο προκύψει έσοδο ή κόστος μεγαλύτερο ή μικρότερο από αυτό που είχε ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό των ποσοστών, τότε το γραφείο δεν θα κάνει καμία διορθωτική κίνηση για να διορθώσει τα ποσοστά αυτά, δεδομένου ότι με τα πραγματικά ποσοστά που θα προκύψουν στο τέλος της χρήσης, ο διακανονισμός του Φ.Π.Α. θα γίνει με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

6) Στις περιπτώσεις υπηρεσιών μεταφοράς που δέχεται το γραφείο ταξιδίων, θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός του κόστους για τις χώρες εντός της Κοινότητας και για τις Τρίτες χώρες, π.χ.:

-    Οδική Μεταφορά: θα πρέπει να γίνεται βάσει διανυκτερεύσεων. Ταξίδι Πακέτο Γερμανία-Ιταλία-Αυστρία-Ελβετία με σύνολο διανυκτερεύσεων 10, από τις οποίες 2 στην Ιταλία, 2 Γερμανία, 3 Ελβετία και 3 Αυστρία. Στην περίπτωση αυτή το κόστος της μεταφοράς θα διαχωριστεί σύμφωνα με την αναλογία 7/10 στην Κοινότητα και 3/10 Τρίτες Χώρες

-    Σιδηροδρομική Μεταφορά: Το κόστος υπολογίζεται βάσει της χιλιομετρικής απόστασης. Ταξίδι Πακέτο Θεσσαλονίκη – Ρωσία έχει κόστος μεταφοράς για το γραφείο 4.000 €. Εάν το σύνολο των χιλιομέτρων είναι 3.000 από τα οποία τα 1.000 χλμ. γίνονται εντός της Κοινότητας, τότε ο διαχωρισμός του κόστους μεταφοράς για το ταξίδι αυτό θα γίνει σύμφωνα με την αναλογία 1/3 για την Κοινότητα και 2/3 για τις Τρίτες χώρες

-    Θαλάσσια μεταφορά: Υπολογίζεται με βάση των λιμανιών προσέγγισης του πλοίου π.χ. Έστω ότι το πλοίο προσεγγίζει τα λιμάνια Πειραιά, Θεσσαλονίκης και Κωνσταντινούπολις. Το Πρακτορείο θα κάνει το διαχωρισμό του κόστους αυτού σύμφωνα με την αναλογία 2/3 για το κόστος εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και κατά το 1/3 για το κόστος από τρίτες χώρες.

-    Αεροπορική Μεταφορά: Υπολογίζεται βάσει της πραγματικής τιμής των εισιτηρίων για κάθε τόπο προορισμού π.χ. Το Πρακτορείο Ταξιδιών <ΑΛΦΑ> περιλαμβάνει αεροπορικά εισιτήρια για  Αθήνα – Μόναχο – Μόσχα – Μόναχο – Αθήνα και έχει κόστος 700 Ευρώ.

Εάν το εισιτήριο σύμφωνα με τους Δημοσιευμένους Ναύλους έχει για τη διαδρομή Αθήνα – Μόναχο – Αθήνα Μόσχα  400 Ευρώ το άτομο, τότε το κόστος θα επιμεριστεί ως εξής:

     -  Κόστος από Ευρωπαϊκή Κοινότητα 400 ευρώ

     -  Κόστος από Τρίτες Χώρες 300 ευρώ

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ ΓΙΑ ΤΑΞΙΔΙΑ «ΠΑΚΕΤΑ» ΕΝΤΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ – ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α. ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω, ακολουθούν τρία παραδείγματα Ταξίδια «Πακέτο».

Έστω ότι το Πρακτορείο <ΔΕΛΤΑ Α.Ε.> μέσα στη Χρήση 2012 έκανε τα παρακάτω 3 Ταξίδια – Πακέτα  και ζητείται:

1) Ποια είναι η Μικτή αμοιβή για το κάθε Πακέτο που υπόκειται σε Φ.Π.Α.

2) Στο τέλος της Χρήσεως να προσδιορισθούν τα οριστικά ποσοστά με βάση τα οποία διαχωρίζονται οι μικτές αμοιβές που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και απαλλάσσονται από Φ.Π.Α.  
3) Να συμπληρωθούν οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

4) Να συμπληρωθεί η Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο:  ΤΑΞΙΔΙ – ΠΑΚΕΤΟ  "Α"**

Το Γραφείο  Ταξιδιών «ΔΕΛΤΑ  Α.Ε.» με έδρα τη Θεσσαλονίκη , διοργανώνει ένα ταξίδι – πακέτο "Α",   Θεσσαλονίκη - Ιταλία – Γερμανία – Ελβετία – Μαρόκο από  1/2/2012 μέχρι 20/2/2012. Η τιμή κάθε συμμετοχής είναι 5.000 € και θα συμμετάσχουν 30 άτομα.

-    Τα αναμενόμενα έσοδα του πακέτου θα είναι 5.000 \* 30 άτομα = 150.000 €   
-    Το κόστος του πακέτου προϋπολογίζεται σε 120.000 €  
-    Η μικτή αμοιβή υπολογίζεται στο ποσό των 30.000 € (150.000 € – 120.000 €)  
  
Απάντηση:  
  
1) Συντάσσεται ο πίνακας προϋπολογισμού κόστους δαπανών του ταξιδιού και επιμερίζουμε τις δαπάνες που γίνονται σε Κ-Μ Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γερμανία και Ιταλία) και σε τρίτες χώρες (Ελβετία και Μαρόκο).

Ο πίνακας συμπληρώνεται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ Α**

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λογαριασμοί Δαπανών** | **Ποσά δαπανών** | **Διαχωρισμός Κοστολογίων σε "Κόστος Κρατών – μελών Κοινότητας" και σε "Κόστος τρίτων χωρών"** |
| Μεταφορά με λεωφορεία  Ξενοδοχεία  Εστιατόρια  Ξενάγηση σε Τουριστικά μέρη  Διάφορα Έξοδα | 30.000 50.000 20.000    10.000  10.000 | Ημέρες: Γερμανία 4, Ιταλία 3, Ελβετία 2, Μαρόκο 3  Κόστος σε Κράτη - μέλη - 35.000 σε Τρίτες Χώρες = 15.000 ευρώ  Σε κράτη μέλη = 14.000, σε Τρίτες Χώρες = 6.000 ευρώ    Ε.Ε. =  7.000, για Τρίτες Χώρες = 3.000 ευρώ  Σε κράτη μέλη = 7.000, σε Τρίτες Χώρες = 3.000 ευρώ |
| **Σύνολο Προϋπολογισμού** | **120.000** |  |

2) Το Πρακτορείο συντάσσει το πίνακας Β με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων με την έκδοση όλων των τιμολογίων αξίας 150.000 € . Επίσης το Γραφείο θα συμπληρώσει το πίνακα Β και με όλα τα πραγματικά έξοδα που έγιναν, με τα παραστατικά που έχει παραλάβει  και είναι 125.000 € .

 Ο πίνακας συμπληρώνεται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ Β**

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Μήνες** | **Έσοδα πραγματικά** | **Πραγματικές δαπάνες** | **Πραγματική Μικτή αμοιβή** |
| Φεβρουάριος | 40.000 | 10.000 | 30.000 |
| Μάρτιος | 90.000 | 80.000 | 10.000 |
| Απρίλιος | 20.000 | 20.000 | 0 |
| Μάιος | 0 | 15.000 | -15.000 |
| Σύνολο Πραγματοποιηθέντων Εσόδων -   Εξόδων | 150.000 | 125.000 | 25.000 |

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Ο Πίνακας Β μας δείχνει ότι  τα πραγματοποιηθέντα  έξοδα  με βάσει τα  παραστατικά που έχει παραλάβει το Πρακτορείο είναι 125.000 €, ενώ οι προϋπολογισθέντες δαπάνες  ήταν 120.000 €. Το συμπέρασμα είναι ότι το Πρακτορείο έχει επιβαρυνθεί με  5.000 € στο Ταξίδι -  πακέτο (125.000 – 120.000).  
  
3) Στη συνέχεια το Γραφείο Ταξιδίων θα πρέπει να προσδιορίσει τη Μικτή Αμοιβή που  υπόκειται σε Φ.Π.Α. (Κράτη-μέλη Κοινότητας) και τη Μικτή Αμοιβή που απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. (Τρίτες Χώρες), ως εξής:

α)   Το γραφείο Ταξιδιών σύμφωνα με το προϋπολογισμένο κοστολόγιο που έχει κάνει  (Πίνακας Α) , θα πρέπει να επιμερίσει με ποσοστά τις δαπάνες για το ταξίδι – πακέτο στα Κ-Μ  της Κοινότητας και για τις Τρίτες Χώρες  και να συντάξει των παρακάτω Πίνακα Γ ως εξής:.

**ΠΙΝΑΚΑΣ Γ**

**ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ  ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Λογαριασμοί Δαπανών** | **Προϋπολογισμένο Κόστος**  **Κρατών μελών Κοινότητας** | **Κόστος**  **Τρίτων**  **Χωρών** | **Συνολικό**  **προϋπολογισμένο κόστος** |
| Λεωφορεία | 17.500 | 12.500 | 30.000 |
| Ξενοδοχεία | 35.000 | 15.000 | 50.000 |
| Εστιατόρια | 14.000 | 6.000 | 20.000 |
| Ξενάγηση σε Τουριστικά μέρη | 7.000 | 3.000 | 10.000 |
| Διάφορα Έξοδα | 7.000 | 3.000 | 10.000 |
| **Συνολικό προϋπολογισμένο κόστος** | 80.500 | 39.500 | 120.000 |

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Το κόστος των μεταφορικών (λεωφορεία) επιμερίζεται ως εξής:  
  
Σύμφωνα με  τον Πίνακα Α έχουμε 12 ημέρες σε Κράτη – μέλη Κοινότητας και τρίτες χώρες. Από αυτά οι 7 ημέρες: Γερμανία 4, Ιταλία 3 και 5 ημέρες: Ελβετία 2, Μαρόκο 3,   
δηλαδή:  
1) 30.000 \* 7/12 = 17.500          Κράτη – μέλη Κοινότητας

2) 30.000 \* 5/12 = 12.500         Τρίτες χώρες

    β)  Σύμφωνα με  τον Πίνακα Γ, υπολογίζουμε και τα προϋπολογισμένα ποσοστά στην Κοινότητα και τις Τρίτες χώρες:

    1)   80.500 / 120.000 = 67 %  --> Ποσοστό κόστους Κ-Μ Κοινότητας  
    2)   39.500 / 120.000 = 33%  --> Ποσοστό κόστους Τρίτων Χωρών  
  
γ) Οι επί μέρους πραγματικές μικτές αμοιβές,  με βάση τα παραπάνω ποσοστά διαχωρίζονται σε μικτές αμοιβές της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας) που υπάγονται στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% και σε μικτές αμοιβές τρίτων χωρών οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΑΚΕΤΟΥ "Α"**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μήνες | Πραγματικές Μικτές αμοιβές | Κρατών μελών Κοινότητας προϋπολογισμένο ποσοστό  **67%** | | Τρίτων χωρών προϋπολογισμένο ποσοστό **33%** |
| Μικτή αμοιβή υποκείμενη στο Φ.Π.Α.  (κωδ. 303 περιοδικής δήλωσης) | Φ.Π.Α. 23% (κωδ. 333 περιοδικής δήλωσης) | Μικτή αμοιβή απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α.  (κωδ. 309 της περιοδικής δήλωσης) |
| Φεβρουάριος  Μάρτιος  Απρίλιος  Μάιος | 30.000  10.000  -  -15.000 | 16.341,46  5.447,15  -  -8.170,73 | 3.758,54  1.252,85  -  -1.879,27 | 9.900  3.300  -  -4.950 |
| **Συνολικό προϋπολογισμένο κόστος** | 25.000 | 13.617,88 | 3.132,12 | 8.250,00 |

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:**  
α) Οι υπολογισμοί για την καθαρή αξία της μικτής αμοιβής και το Φ.Π.Α. 23% γίνεται:

30.000 \* 67% = 20.100     -->     20.000/1,23 = 16.341,46 = Μικτή αμοιβή  
                                      -->     16.341,46 \* 23% = 3.758,54 = Φ.Π.Α.  
      
β) Η μικτή αμοιβή 9.900 € απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. επειδή αφορά Τρίτες χώρες  
  
γ) Επειδή το πραγματικό κόστος είναι 125.000 € το Γραφείο Ταξιδίων δεν θα κάνει καμία διόρθωση των ποσοστών 67% και 33% που υπολογίστηκαν βάσει του προϋπολογισθέντος κόστους. Η διαφορά των 5.000 € (125.000 – 120.000) θα ληφθεί υπόψη στη διαμόρφωση των οριστικών ποσοστών (πραγματικό κόστος)με τη συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Η διαφορά των  5.000 € με βάση τα πραγματικά παραστατικά προέρχεται από την αύξηση του κόστους από Ε.Ε..

δ) Συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση μηνός Φεβρουαρίου, Μαρτίου και Μαΐου. Π.χ. Συμπλήρωση δήλωσης Φ.Π.Α.

Φεβρουαρίου   
Στον κωδ. 303 = 16.341,46  
Στον κωδ. 333 =   3.758,54  
Στον κωδ. 309 =   9.900,00  
  
Μαρτίου   
Στον κωδ. 303 = 5.447,15  
Στον κωδ. 333 = 1.252,85  
Στον κωδ. 309 = 3.300,00  
  
Μαΐου  
Στον κωδ. 303 =  - 8.170,73  
Στον κωδ. 333 =  - 1.879,27  
Στον κωδ. 309 =  - 4.950,00  
 **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ  2Ο: ΤΑΞΙΔΙ – ΠΑΚΕΤΟ  "Β"**

Το Πρακτορείο Ταξιδιών «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» με έδρα τη Θεσσαλονίκη, διοργανώνει ταξίδι - πακέτο "Β"  στο Παρίσι και Μεξικό από 1/7/2012 – 20/7/2012. Η τιμή κάθε συμμετοχής είναι 6.000 € και θα συμμετάσχουν 20 άτομα.

-    Τα αναμενόμενα έσοδα του πακέτου θα είναι 6.000 \* 20 άτομα = 120.000 €

-    Το κόστος του πακέτου προϋπολογίζεται σε 80.000 €

-    Η μικτή αμοιβή υπολογίζεται στο ποσό των 40.000 € (120.000 € – 80.000 €)

Απάντηση:  
  
1) Συντάσσεται ο πίνακας προϋπολογισμού κόστους δαπανών του ταξιδιού και επιμερίζουμε τις δαπάνες που γίνονται σε Κ-Μ Ευρωπαϊκής Ένωσης (Θεσσαλονίκη, Παρίσι) και σε τρίτες χώρες (Μεξικό).

Ο πίνακας συμπληρώνεται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ Α**

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Είδη κόστους | Ποσά κόστους | Στοιχεία απαραίτητα για τον διαχωρισμό του κάθε είδους κόστους σε "κόστος Κοινότητας" και σε "κόστος τρίτων χωρών" |
| Αεροπορικό  εισιτήριο  Ξενοδοχεία  Ξεναγήσεις  Μεταφορά με πούλμαν  Μουσεία  Εστιατόρια | 22.000  14.000  9.000  15.000  8.000  12.000 | Πτήση Θεσσαλονίκη – Παρίσι – Μεξικό -Θεσσαλονίκη. Η πτήση Θεσσαλονίκη- Παρίσι- Θεσσαλονίκη κοστίζει 10.000  Στο Παρίσι = 5.000 ευρώ, στο Μεξικό = 9.000 ευρώ  Ξενάγηση από Γάλλο Ξεναγό υποκείμενο στο ΦΠΑ  Πούλμαν Παρίσι = 7.000 ευρώ. Πούλμαν Μεξικό, = 8.000 ευρώ  Παρίσι = 3.000 ευρώ,  Μεξικό = 5.000 ευρώ  Παρίσι = 5.000 ευρώ,  Μεξικό = 7.000 ευρώ |
| Συνολικό κόστος | 80.000 |  |

2) Το Πρακτορείο συντάσσει το πίνακας Β με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων με την έκδοση όλων των τιμολογίων αξίας 120.000 € . Επίσης το Γραφείο θα συμπληρώσει το πίνακα Β και με όλα τα πραγματικά έξοδα που έγιναν, με τα παραστατικά που έχει παραλάβει  και είναι  77.000€ .

 Ο πίνακας συμπληρώνεται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ Β**

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Μήνες | Έσοδα | Έξοδα | Μικτή αμοιβή | |  | πραγματικά | (κόστος | (πραγματική) | | . |  | πραγματικό) |  | | Ιούνιος | 25.000 | 30.000 | - 5.000 | | Ιούλιος | 70.000 | 25.000 | 45.000 | | Αύγουστος | 25.000 | 20.000 | 5.000 | | Σεπτέμβριος | - | 2.000 | -  2.000 | | Σύνολο πραγματοπ. Εσόδων-εξόδων | 120.000 | 77.000 | 43.000 | |

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ**: Ο Πίνακας Β μας δείχνει ότι  τα πραγματοποιηθέντα  έξοδα  με βάσει τα  παραστατικά που έχει παραλάβει το Πρακτορείο είναι 77.000 €, ενώ οι προϋπολογισθέντες δαπάνες  ήταν 80.000 €. Το συμπέρασμα είναι ότι το Πρακτορείο έχει Μικρότερο κόστος κατά 3.000 € στο Ταξίδι -  πακέτο (80.000 – 77.000).  
  
3) Στη συνέχεια το Γραφείο Ταξιδιών θα πρέπει να προσδιορίσει τη Μικτή Αμοιβή που  υπόκειται σε Φ.Π.Α. (Κράτη-μέλη Κοινότητας) και τη Μικτή Αμοιβή που απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. (Τρίτες Χώρες), ως εξής:

α)   Το γραφείο Ταξιδιών σύμφωνα με το προϋπολογισμένο κοστολόγιο που έχει κάνει  (Πίνακας Α) , θα πρέπει να επιμερίσει με ποσοστά τις δαπάνες για το ταξίδι – πακέτο στα Κ-Μ  της Κοινότητας και για τις Τρίτες Χώρες  και να συντάξει των παρακάτω Πίνακα Γ ως εξής:.

**ΠΙΝΑΚΑΣ Γ**

**ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ  ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Είδη κόστους** | **Κόστος από** | **Κόστος από Τρίτες** | **Συνολικό κόστος** |
|  | **Κοινότητα** | **Χώρες** | **προϋπολογιστικό** |
| Αεροπορικά εισιτήρια | 10.000 | 12.000 | 22.000 |
| Ξενοδοχεία | 5.000 | 9.000 | 14.000 |
| Ξεναγήσεις | 9.000 | - | 9.000 |
| Πούλμαν | 7.000 | 8.000 | 15.000 |
| Μουσεία | 3.000 | 5.000 | 8.000 |
| Εστιατόρια | 5.000 | 7.000 | 12.000 |
| Συνολικό κόστος προϋπολογισμού | 39.000 | 41.000 | 80.000 |

β) Με βάση τον παραπάνω πίνακα διαχωρισμού του κόστους, προκύπτουν τα εξής προϋπολογισμένα ποσοστά:

39.000    = 48,75% = προϋπολογισμένο ποσοστό κόστους Κοινότητας  
80.000  
  
   
41.000   =  51,25% = προϋπολογισμένο ποσοστό κόστους τρίτων χωρών  
80.000  
  
γ) Οι επί μέρους πραγματικές μικτές αμοιβές,  με βάση τα παραπάνω ποσοστά διαχωρίζονται σε μικτές αμοιβές της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας) που υπάγονται στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% και σε μικτές αμοιβές τρίτων χωρών οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΑΚΕΤΟΥ "Β"**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μήνες | Μικτές αμοιβές  (πραγματικές) | Κοινότητας -> προϋπολογισμένο ποσοστό 48,75% (Θεσσαλονίκη - Παρίσι) | | Τρίτων χωρών -> προϋπολογισμένο ποσοστό 51,25% (Μεξικό) |
| Μικτή αμοιβή υποκείμενη στο Φ.Π.Α. (κωδ. 303 περιοδικής δήλωσης) | Φ.Π.Α. 23% (κωδ. 333 περιοδικής δήλωσης) | Μικτή αμοιβή απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. (κωδ. 309 περιοδικής δήλωσης) |
| Ιούνιος  Ιούλιος Αύγουστος Σεπτέμβριος | -5.000  45.000    5.000  -2.000 | -1.981,71   17.835,37  1981,71  -792,68 | -455,79  4.102,13  455,79  -182,32 | -2.562,50  23.062,50  2.562,60  -1.025,00 |
| Σύνολο | 43.000 | 17.042,69 | 3.919,81 | 22.037,50 |

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

α) Οι υπολογισμοί για την καθαρή αξία της μικτής αμοιβής και το Φ.Π.Α. 23% γίνεται:

5.000 \* 48,75 = 2.437,50  -->     2.437,50/1,23 = - 1.981,71 = Μικτή αμοιβή  
                                      -->     1.981,71 \* 23% = - 455,79 = Φ.Π.Α.  
      
β) Η μικτή αμοιβή – 2.562,50  € απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. επειδή αφορά Τρίτες χώρες  
  
γ) Επειδή το πραγματικό κόστος είναι 77.000 € το Γραφείο Ταξιδιών δεν θα κάνει καμία διόρθωση των ποσοστών 48,75% και 51,25% που υπολογίστηκαν βάσει του προϋπολογισθέντος κόστους. Η διαφορά των - 3.000 € (80,000 – 77.000) θα ληφθεί υπόψη στη διαμόρφωση των οριστικών ποσοστών (πραγματικό κόστος) με τη συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. Η διαφορά – 3.000 € με βάση τα πραγματικά παραστατικά προέρχεται από το κόστος των Τρίτων Χωρών.

δ) Συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση μηνός Ιούνιος, Ιούλιος, Αύγουστος, Σεπτέμβριος.

Π.χ. Συμπλήρωση δήλωσης Φ.Π.Α.

Ιούνιος  
Στον κωδ. 303 =  -1.981,71

Στον κωδ. 333 =    - 455,79

Στον κωδ. 309 =  -2.562,60

Ιούλιος  
Στον κωδ. 303 = 17.835,37

Στον κωδ. 333 =  4.102,13

Στον κωδ. 309 = 23.062,50

Αύγουστος,  
Στον κωδ. 303 =  1.981,71

Στον κωδ. 333 =  455,79

Στον κωδ. 309 = 2.562,60

Σεπτέμβριος.  
  
Στον κωδ. 303 = - 792,68

Στον κωδ. 333 =  - 182,32

Στον κωδ. 309 =   - 1.025

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ  3Ο : ΤΑΞΙΔΙ – ΠΑΚΕΤΟ  "Γ"**

Το Πρακτορείο Ταξιδιών  ΔΕΛΤΑ Α.Ε. με έδρα τη Θεσσαλονίκη, διοργανώνει για τα Χριστούγεννα του 2012 ένα  Ταξίδι – Πακέτο  Γ", από 22/12/2012  -  7/1/2013. Το ταξίδι θα γίνει με Πλοίο και θα ξεκινήσει από Θεσσαλονίκη και θα προσεγγίσει τα λιμάνια, Ρόδος – Σμύρνη – Κωνσταντινούπολη.

Η τιμή κάθε συμμετοχής είναι 5.000 € και θα συμμετάσχουν 60 άτομα.

-    Τα αναμενόμενα έσοδα του πακέτου θα είναι 5.000 \* 60 άτομα = 300.000 €

-    Το κόστος του πακέτου προϋπολογίζεται σε 230.0000 €

-    Η μικτή αμοιβή υπολογίζεται στο ποσό των 70.000 € (300.000 € – 230.0000 €)

Απάντηση:  
  
1) Συντάσσεται ο πίνακας προϋπολογισμού κόστους δαπανών του ταξιδιού και επιμερίζουμε τις δαπάνες που γίνονται σε Κ-Μ Ευρωπαϊκής Ένωσης (Θεσσαλονίκη, Ρόδος) και σε τρίτες χώρες (Σμύρνη, Κωνσταντινούπολη).

Ο πίνακας συμπληρώνεται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ Α**

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Είδη κόστους | Ποσά κόστους | Στοιχεία απαραίτητα για τον διαχωρισμό του κάθε είδους κόστους σε "κόστος Κοινότητας" και σε "κόστος τρίτων χωρών" |
| Μεταφορά με πούλμαν Ξεναγήσεις - Επισκέψεις  Ναυτ/κή  Εταιρία  Διάφορα Έξοδα | 1.000 29.000 170.000 30.000 | Θεσ/νίκη, στο πλοίο  και επιστροφή  Ξεναγός είναι Έλληνας υποκείμενος στο Φ.Π.Α.  Προσεγγίσεις σε Ρόδο-Σμύρνη - Κων/λη   Το 1/3 σε Κοινότητα και τα άλλα 2/3 σε τρίτες χώρες |
| Κόστος Προϋπολογισμού | 230,000 | |

2) Το Πρακτορείο συντάσσει το πίνακας Β με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων με την έκδοση όλων των τιμολογίων αξίας 300.000 € . Επίσης το Γραφείο θα συμπληρώσει το πίνακα Β και με όλα τα πραγματικά έξοδα που έγιναν, με τα παραστατικά που έχει παραλάβει  και είναι  230.000 € (Τόσο είναι και ο προϋπολογισμός του κόστους, άρα διαφορά κοστολογίου είναι 0)

 Ο πίνακας συμπληρώνεται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ Β  
ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Μήνες** | **Έσοδα πραγματικά** | **Έξοδα (κόστος πραγματικό)** | **Μικτή αμοιβή (πραγματική)** |
| Δεκέμβριος 2012  Ιανουάριος 2013  Φεβρουάριος 2013 | 220.000  80.000 | 30.000  150.000  50.000 | 190.000  - 70.000  - 50.000 |
| Σύνολα πραγματικά | 300.000 | 230.000 | 70.000 |

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Ο Πίνακας Β μας δείχνει ότι  τα πραγματοποιηθέντα  έξοδα  με βάσει τα  παραστατικά που έχει παραλάβει το Πρακτορείο είναι 230.000 €, ενώ οι προϋπολογισθέντες δαπάνες  ήταν 230.000 €.

Το συμπέρασμα είναι ότι το Πρακτορείο  δεν έχει διαφορά κόστους είναι μηδέν (0) (230.0000  –  230.000).

3) Στη συνέχεια το Γραφείο Ταξιδιών θα πρέπει να προσδιορίσει τη Μικτή Αμοιβή που  υπόκειται σε Φ.Π.Α. (Κράτη-μέλη Κοινότητας) και τη Μικτή Αμοιβή που απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. (Τρίτες Χώρες), ως εξής:

α)  Το γραφείο Ταξιδιών σύμφωνα με το προϋπολογισμένο κοστολόγιο που έχει κάνει  (Πίνακας Α) , θα πρέπει να επιμερίσει με ποσοστά τις δαπάνες για το ταξίδι – πακέτο στα Κ-Μ  της Κοινότητας και για τις Τρίτες Χώρες  και να συντάξει των παρακάτω Πίνακα Γ ως εξής:.

**ΠΙΝΑΚΑΣ Γ  
ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ  ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Είδη κόστους** | **Κόστος από Κοινότητα** | **Κόστος από τρίτες χώρες** | **Συνολικό κόστος προϋπολογιστικό** |
| Μεταφορά με πούλμαν Ξεναγήσεις  Ναυτ/κή  Εταιρία  Διάφορα | 1.000(1)  29.000ί2)  56.667(3)  10.000(5) | -  -  113.333(4)  20.000 | 1.000  29.000  170.000  30.000 |
| Συνολικό κόστος πραγματ. | 96.667 | 133.333 | 230.000 |

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**  
  1)  1.000 €. Eίναι μόνο ξενοδοχεία Κοινότητας (Θεσσαλονίκη)  
      2)   29.000 €. Είναι μόνο ένας ξεναγός Έλληνας που υπόκειται σε Φ.Π.Α.  
  3) 170.000 Χ 1/3 προσεγγίσεις σε Κ-Μ = 56.667 ευρώ,   
      4) 170.000 Χ 2/3 προσεγγίσεις σε Τρίτες Χώρες = 113.333 ευρώ

β) Με βάση τον παραπάνω πίνακα διαχωρισμού του κόστους, προκύπτουν τα εξής προϋπολογισμένα ποσοστά:

96.667 = 42,03% = ποσοστό κόστους Κοινότητας   
 230.000  
 133.333  = 57,97% = ποσοστό κόστους τρίτων χωρών   
 230.000  
  
γ) Οι επί μέρους πραγματικές μικτές αμοιβές,  με βάση τα παραπάνω ποσοστά διαχωρίζονται σε μικτές αμοιβές της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας) που υπάγονται στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% και σε μικτές αμοιβές τρίτων χωρών οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΑΚΕΤΟΥ "Γ"**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Μήνες | Μικτές αμοιβές  (πραγματικές) | Κοινότητας -> προϋπολογισμένο ποσοστό 42,03% | | Τρίτων χωρών-> προϋπολογισμένο ποσοστό 57,97% |
| Μικτή αμοιβή υποκείμενη στο Φ.Π.Α. (κωδ. 303 της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α.) | Φ.Π.Α. 23% (κωδ. 333 της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α.) | Μικτή αμοιβή απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α.  (κωδ. 309 της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α.) |
| Δεκέμβριος 2012 | 190..000 | 64.924,39(1) | 14.932,61(2) | 110.143,00(3 |
| **Σύνολα 2012** | **190.000** | **64.924,39** | **14.932,61** | **110.143,00** |
| Ιανουάριος 2013 | -70.000 | -23.919,51 | -5.501,49 | -40.579,00 |
| Φεβρουάριος 2013 | -50.000 | -17.085,36 | -3.929,64 | -28.985,00 |
| **Σύνολα 2013** | **-120.000** | **-41.004,87                -9.431,13** | | **-69.564,00** |

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΠΙΝΑΚΑ:  
1) 190.000 χ 42,03% = 79.857,00                           79.857,00 = 64.924,39 €  
                                                                              1,23  
2)  64.924,39  χ 23% = 14.932,61 €  
3)  190.000,00 χ 57,97% =  110.143,00 ή 190.000,00 – 64.924,39 – 14.932,61 =  110.143,00 €

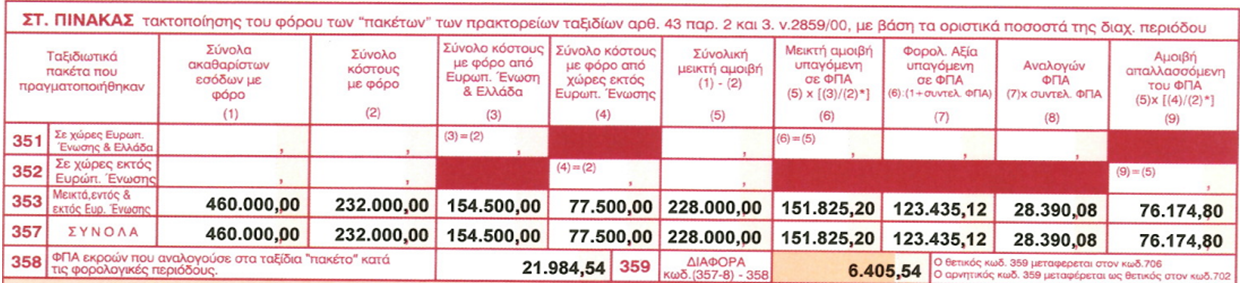
4) Κατά τον ίδιο  τρόπο υπολογίζονται και οι αναλύσεις των Μικτών Αμοιβών και για το Μήνα Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2013, για το διαχωρισμό σε μικτές αμοιβές Ε.Ε. και για τις τρίτες χώρες (- 70.000 και – 30.000).

5) Το πακέτο – ταξίδι "Γ" αρχίζει το Δεκέμβριο του 2012 και τελειώνει τον Ιανουάριο  του 2013, τα δε Έσοδα και Έξοδα σύμφωνα με τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί αφορούν τους μήνες από Δεκέμβριο του 2012 μέχρι το Φεβρουάριο του 2913.  
Όπως δηλαδή βλέπουμε στ παραπάνω Πίνακα το Ταξίδι – Πακέτο Γ ολοκληρώνεται σε (2) δύο διαφορετικές χρήσεις, 2012 και  2013 και για αυτούς τους λόγους θα πρέπει η ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ να επιμερίζεται σε  δύο χρήσεις και ανάλογα με τις ημερομηνίες έκδοσης των παραστατικών.

6. Στη συμπλήρωση της  εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α. της χρήσης του  έτους 2012 θα ληφθούν υπόψη τα  πραγματικά στοιχεία για το προσδιορισμό των Εσόδων και Εξόδων  για την διαμόρφωση των οριστικών ποσοστών για τις χώρες της Ε..Ε. και για τις Τρίτες Χώρες. Και αντίστοιχα το ίδιο θα συμβεί και για τη χρήση του 2013.  
  
7. Η συμπλήρωση της περιοδικής δήλωσης του  Φ.Π.Α. για το μήνα Δεκέμβριο σύμφωνα με το παραπάνω Πίνακα , συμπληρώνεται ως εξής:  
  
**Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου 2012**  
  
Στον κωδ. 303 =      64.924,39  
Στον κωδ. 333 =      14.932,61  
Στον κωδ. 309 =     110.143,00  
  
 **Ενέργειες στο τέλος της Χρήσης 31-12-2012 για τα Ταξίδια – Πακέτα και εκκαθάριση του Φ.Π.Α.**  
  
1. Το  Πρακτορείο Ταξιδιών  <ΔΕΛΤΑ  Α.Ε.> που έχει έδρα τη Θεσσαλονίκη  έκανε για το 2012 τα παραπάνω 3  ταξίδια – πακέτα που αναφέραμε και έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:  
  
α) Το Πρακτορείο Ταξιδιών <ΔΕΛΤΑ  Α.Ε.> , για το Ταξίδι Πακέτο Α είχε μεγαλύτερα έξοδα από τα προϋπολογισθέντα κατά 5.000 €  (125.000 – 120.000).  Η διαφορά των  5.000 € από τον έλεγχο των παραστατικών, προκύπτει ότι είναι από έξοδα που έγιναν στα Κράτη μέλη της Ε.Ε.  
  
β) Το Πρακτορείο Ταξιδιών <ΔΕΛΤΑ  Α.Ε.> , για το Ταξίδι Πακέτο Β,  τα πραγματικά έξοδα  που έκανε ήταν  μικρότερα κατά 3.000 € (80.000 – 77.000) σε σύγκριση με τα προϋπολογισθέντα έξοδα. Η διαφορά των 3.000 € από τον έλεγχο των παραστατικών, προκύπτει ότι σε μικρότερα κοστολόγια  που έγιναν σε Τρίτες Χώρες.  
  
γ)  Το Πρακτορείο Ταξιδιών <ΔΕΛΤΑ  Α.Ε.> , για το Ταξίδι Πακέτο Γ, μετά από έλεγχο των παραστατικών που έκανε για τη χρήση 2012,  προκύπτει ότι το  κόστος  των 30.000 € είναι από  έξοδα που έγιναν σε Κράτη μέλη της Ε.Ε.  
  
  
δ) Στη συνέχεια το Πρακτορείο Ταξιδιών  συντάσσει τον πίνακα με τα πραγματικά έσοδα και έξοδα για το 2012 για να βρει τα πραγματικά ποσοστά κόστους για τα Κράτη μέλη της Ε.Ε.  και για τις Τρίτες Χώρες και να κάνει Εκκαθάριση του  Φ.Π.Α., εάν οφείλει ή όχι  στην Εφορία.  
 **ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ 2012**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Αιτιολογία | Πραγματικά Έσοδα | Πραγματικό Κόστος Κρατών μελών Κοινότητας | Πραγματικό Κόστος Τρίτων Χωρών | Συνολικό πραγματικό κόστος | Συνολική μικτή αμοιβή | Φ.Π.Α. περιοδικών δηλώσεων που έχει αποδοθεί (κωδ. 337) |
| Πακέτο "Α" | 150.000 | 85.500 | 39.500 | 125.000 | 25.000 | 3.132,12 |
| Πακέτο "Β" | 120.000 | 39.000 | 38.000 | 77.000 | 43.000 | 3.919,81 |
| Πακέτο "Γ" | 190.000 | 30.000 | - | 30.000 | 160.000 | 14.932,61 |
| Σύνολα | 460.000 | 154.500 | 77.500 | 232.000 | 228.000 | 21.984,54 |

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι η μικτή αμοιβή είναι 228.000 € και ότι έχει αποδοθεί στην Εφορία Φ.Π.Α. 21.984,54   
  
Στη συνέχεια το Γραφείο με βάση τον παραπάνω πίνακα  θα πρέπει να προσδιορίσει τα οριστικά (πραγματικά) ποσοστά για το μικτό πακέτο του 2012 ως εξής:  
  
-    Ποσοστό κόστους από Κοινότητα =     154.500 \* 100 = 66,59 %  
                                                                232.000  
-    Ποσοστό κόστους από Τρίτες χώρες = 77.500 \* 100 = 33,41 %  
                                                              232.000  
  
Συνεπώς η συνολική αμοιβή του γραφείου για το μικτό πακέτο του 2012 αναλύεται ως εξής:                              
  
                                                             Φορολογητέα αξία για Φ.Π.Α.= 123.435,12  
- 228.000 \* 66,59 % = 151.825,20   
                                                             Φ.Π.Α. 123.435,12\* 23%       =  28.390,08  
  
- 228.000 \* 33,41 % = 76.174,80       -->     Απαλλασσόμενη Αμοιβή για Φ.Π.Α.  
  
  
ε)  Μετά τον υπολογισμό των παραπάνω ποσοστών το γραφείο θα πρέπει με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του 2012 να αποδώσει τη διαφορά που προκύπτει και που είναι: 21.984,54 – 28.390,08 = 6.405,54. Το ποσό αυτό ανάλογα με τις οδηγίες συμπλήρωσης της εκκαθαριστικής δήλωσης θα πρέπει να αποδοθεί στην Εφορία.  
 **Συμπληρώνεται ο Πίνακας ΣΤ.**

  
**ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΑΞΙΩΝ ΣΤ’ ΠΙΝΑΚΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ Φ.Π.Α.**  
  
(6) =    154.500 =  66,59 % ,  228.000 \* 66,59% = 151.825,20 €  
     232.000  
  
(7) =    151.825,20  = 123.435,12 €  
         1,23  
  
(8) = 123.435,12 \* 23% = 28.390,08 €  
  
(9) = 228.000 – 151.825,20 = 76.174,80 €  
  
Κωδ. 358: από τις περιοδικές δηλώσεις (κωδ. 333) =  21.984,54 €  
  
Κωδ. 359: 28.390,08 –  21.984,54 = 6.405,54 € , επί πλέον ποσό Φ.Π.Α. που θα καταβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.  
  
 **ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ Ο ΠΙΝΑΚΑΣ Γ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ:**  
  
  
