



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΚΑΙ Α.Μ.: ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΜΑΥΡΟΥΔΗΣ, 4661 & ΔΙΜΙΛΙΑ ΠΑΠΑΔΑΚΗ, 4667

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΚΩΣΤΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2018

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Περιεχόμενα

Ευρετήριο Πινάκων	4
Ευρετήριο Εικόνων	5
Εισαγωγή	6
Κεφάλαιο 1 ^ο : Η φορολογία και η ιστορική της συνέχεια	8
1.1 Η φορολογία μέσα στα χρόνια	8
1.2 Φόρος- φορολογία	13
1.2.1 Επιβολή και σκοπός φόρου	14
Κεφάλαιο 2 ^ο : Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας	16
2.1 Η φορολογία σήμερα	16
2.2 Αδυναμίες του φορολογικού συστήματος	17
2.3 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα	20
2.3.1 Αιτίες ύπαρξης του φαινομένου της φοροδιαφυγής	23
2.4 Φοροαποφυγή	26
Κεφάλαιο 3 ^ο : Φορολόγηση Τουριστικών Επιχειρήσεων	29
3.1 Τα οικονομικά της φορολογίας τουρισμού	29
3.1.1 Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων	32
3.1.2 Προκαταβολή φόρου	34
3.1.2.1 Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων	37
3.1.3 Κατηγορίες Τουριστικών Φόρων	40

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

3.1.4 Φορείς που επιβάλλουν τον φόρο	40
3.2 Κατηγορίες φόρων τουρισμού και χαρακτηριστικά τους	41
3.2.1 Τύποι Φόρων Τουρισμού.....	42
3.2.2 Κόστος Συλλογής.....	44
3.2.3 Επιπτώσεις των Φόρων Τουρισμού στην Ουδετερότητα, Κοινωνική Δικαιοσύνη και Οικονομικές Επιπτώσεις	46
3.2.3 Στρεβλώσεις και Επιπτώσεις στην Ανταγωνιστικότητα.....	48
Κεφάλαιο 4ο: Φορολόγηση ξενοδοχειακού κλάδου.....	51
4.1 Η φορολογία των ξενοδοχείων	51
4.1.2 Φόροι και επιβαρύνσεις του ξενοδοχειακού κλάδου σε άλλες χώρες.....	53
4.2 Φορολογία και φόρος διαμονής.....	53
4.2.1 Εφαρμογή του φόρου διαμονής	55
4.2.2 Βασικές φορολογικές επιβαρύνσεις ξενοδοχειακού κλάδου ανά χώρα	58
4.3 Σχέση φόρων, ζήτησης και τιμής ξενοδοχειακού προϊόντος	61
4.4 Εμπειρικές αναλύσεις	63
4.5 Έμμεσοι Φόροι που επιβάλλονται στα Ξενοδοχεία.....	65
4.6 Επίπτωση της φορολόγησης των ξενοδοχείων στη βιωσιμότητά τους	69
4.6.1 Επίδραση της φορολογίας των ξενοδοχείων στο σύνολο της οικονομίας	72
Κεφάλαιο 5ο: Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	76
5.1 Ορισμός.....	76
5.2 Φορολογία και ανταγωνιστικότητα, θεωρητική προσέγγιση.....	78

5.3 Ανάλυση της ευρωπαϊκής ξενοδοχειακής αγοράς σε επίπεδο ανταγωνισμού	80
5.3.1 Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακού κλάδου στη Γερμανία σε σχέση με τη φορολογία.....	82
5.3.2 Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακού κλάδου στη Γαλλία σε σχέση με τη φορολογία.....	83
5.3.3 Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακού κλάδου στο Βέλγιο σε σχέση με τη φορολογία.....	84
5.4 Η ανταγωνιστικότητα του Ελληνικού τουριστικού προϊόντος	84
5.4.1 Προβλήματα σχετικά με την ανταγωνιστικότητα.....	89
5.4 Εναλλακτικές αντιλήψεις.....	90
Συμπεράσματα	93
Βιβλιογραφία	94
Ελληνόγλωσση.....	94
Ξενόγλωσση.....	96

Ευρετήριο Πινάκων

<i>Πίνακας 1: Σύγκριση φορολογίας νομικών προσώπων 2014 και 2015.....</i>	<i>33</i>
Πίνακας 2: Αλλαγές και τροποποιήσεις στα νομικά πρόσωπα.....	35
Πίνακας 3: Φορολογικοί συντελεστές νομικών προσώπων	36
Πίνακας 4: Φορολογική κλίμακα φυσικών προσώπων, για εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα.....	38

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 5: Συντελεστές φορολογικής κλίμακα φυσικών προσώπων, για εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα.	38
Πίνακας 6: Φορολογική κλίμακα για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.	39
Πίνακας 7: Συντελεστής φορολογική κλίμακα για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.	39
Πίνακας 8: Τύποι Φόρων Τουρισμού	43
Πίνακας 9: Διοικητικό Κόστος των Φόρων Τουρισμού	45
Πίνακας 10 :Ουδετερότητα, Κοινωνική Δικαιοσύνη και Οικονομική Επίπτωση	47
Πίνακας 11: Θέματα Ανταγωνισμού, Διαφοροποίησης και Άλλα Προβλήματα	49
Πίνακας 12: ΦΠΑ Τουριστικού Πακέτου σε χώρες του Ευρωπαϊκού Νότου.	53

Ευρετήριο Εικόνων

<i>Εικόνα 1: Χαρακτηριστικά φόρου διαμονής στην Ελλάδα και στους ανταγωνιστές της</i>	57
<i>Εικόνα 2:Αποτέλεσμα επιβολής φόρου σε ξενοδοχεία σε ετήσια βάση (σε εκατ. €) .</i>	70
<i>Εικόνα 3: Αποτελέσματα φόρου διαμονής στην ξενοδοχειακή αγορά</i>	73
<i>Εικόνα 4: Απώλειες θέσεων εργασίας λόγω επιβολής φόρου διαμονής</i>	73
<i>Εικόνα 5: Επίπεδο τιμών ξενοδοχείων (Α΄ κατηγορίας επώνυμα Ξενοδοχεία σε \$ ΗΠΑ)</i>	86

Εισαγωγή

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά στην φορολογία. Αρχικά γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή και στη συνέχεια παρουσιάζεται το τι είναι φορολογία και φόρος, εστιάζοντας στην επιβολή και στο σκοπό του φόρου.

Το δεύτερο κεφάλαιο αφορά στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας. Πιο συγκεκριμένα παρουσιάζεται η φορολογία σήμερα και στη συνέχεια οι αδυναμίες του φορολογικού συστήματος. Έπειτα γίνεται λόγος για την φοροδιαφυγή στην Ελλάδα με έμφαση στις αιτίες του φαινομένου. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση της φοροαποφυγής στην Ελλάδα.

Το τρίτο κεφάλαιο αφορά στην φορολόγηση τουριστικών των επιχειρήσεων. Αρχικά παρουσιάζονται τα οικονομικά της φορολογίας τουρισμού δίνοντας έμφαση τόσο στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, στην προκαταβολή φόρου όσο στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι κατηγορίες των φόρων τουρισμού και τα χαρακτηριστικά τους δίνοντας έμφαση στους τύπους των φόρων τουρισμού, στο κόστος συλλογής, στις επιπτώσεις των φόρων τουρισμού στην ουδετερότητα, στην κοινωνική δικαιοσύνη και στις οικονομικές επιπτώσεις αλλά και στις στρεβλώσεις και στις επιπτώσεις των φόρων στην ανταγωνιστικότητα.

Το τέταρτο κεφάλαιο αφορά στην φορολόγηση ξενοδοχειακού κλάδου. Αρχικά παρουσιάζεται η φορολογία των ξενοδοχείων με έμφαση στους φόρους και στις επιβαρύνσεις του ξενοδοχειακού κλάδου σε άλλες χώρες. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η φορολογία και ο φόρος διαμονής δίνοντας έμφαση στην εφαρμογή του φόρου διαμονής και στις βασικές φορολογικές επιβαρύνσεις ξενοδοχειακού κλάδου ανά χώρα. Έπειτα γίνεται αναφορά στη σχέση φόρων, ζήτησης και τιμής ξενοδοχειακού προϊόντος, στις εμπειρικές αναλύσεις και στους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται στα ξενοδοχεία. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με παρουσίαση των επιπτώσεων της φορολογίας των ξενοδοχείων στη βιωσιμότητά τους και πιο αναλυτικά με την επίδραση της φορολογίας των ξενοδοχείων στο σύνολο της οικονομίας.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Το πέμπτο κεφάλαιο αφορά στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αρχικά γίνεται μια προσπάθεια να οριστεί η έννοια της ανταγωνιστικότητας. Στη συνέχεια γίνεται μια προσπάθεια να συσχετιστεί η φορολογία με την ανταγωνιστικότητα. Κατόπιν παρουσιάζεται η ανάλυση της ευρωπαϊκής ξενοδοχειακής αγοράς σε επίπεδο ανταγωνισμού δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα στην ανταγωνιστικότητα στη Γερμανία, στη Γαλλία αλλά και στο Βέλγιο. Έπειτα παρουσιάζεται η ανταγωνιστικότητα του Ελληνικού τουριστικού προϊόντος και τα προβλήματα που προκύπτουν. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με τις εναλλακτικές αντιλήψεις που υπάρχουν γύρω από την ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση των συμπερασμάτων από όλα όσα αναφέρθηκαν.

Κεφάλαιο 1^ο: Η φορολογία και η ιστορική της συνέχεια

Το κεφάλαιο αυτό αφορά στην φορολογία. Αρχικά γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή και στη συνέχεια παρουσιάζεται το τι είναι φορολογία και φόρος, εστιάζοντας στην επιβολή και στο σκοπό του φόρου.

1.1 Η φορολογία μέσα στα χρόνια

Η επιβολή των φόρων στην Ελλάδα έχει μακράιωνη ιστορία. Οι φόροι εμφανίζονται ήδη από τα αρχαία χρόνια, ειδικά στην αρχαία Αθήνα, με σκοπό να εξυπηρετηθούν οι συναλλαγές των πολιτών, συνεχίζουν, εξελίσσονται και μεταβάλλονται κατά τα ρωμαϊκά χρόνια, κατά τα βυζαντινά χρόνια, κατά τα χρόνια της τουρκοκρατίας μέχρι να πάρουν τη μορφή που έχουν στις μέρες μας. Θα δούμε λοιπόν παρακάτω μερικούς από τους πιο σημαντικούς φόρους που εμφανίστηκαν τα χρόνια αυτά.

Στην αρχαία Αθήνα, η φορολογία είχε περίπου τις μορφές που διατηρούνται μέχρι σήμερα. Οι φόροι διακρίνονται σε τακτικούς και έκτακτους και καθεμία από αυτές τις κατηγορίες περιλάμβανε άμεσους ή έμμεσους φόρους. Από τους τακτικούς άμεσους φόρους, οι πιο βασικοί ήταν (Καμουζής, 1981):

- η πεντηκοστή, που πλήρωναν για τα εισαγόμενα και τα εξαγόμενα φορτία,
- το ελλιμένιο, που πληρωνόταν για το δικαίωμα ελλιμενισμού των πλοίων,
- η δεκάτη, που πληρωνόταν από τα πλοία που διέπλεαν τον Ελλήσποντο,
- το επώνιο, που πλήρωναν στο δημόσιο οι αγοραστές,
- το διαπύλιο, που εισπράττονταν στις πύλες της πόλης για τα εισαγόμενα προϊόντα,
- το μετοίκιο, που πληρωνόταν από τους μετοίκους για την παραμονή τους στην Αθήνα,
- το ξενικόν, που πληρωνόταν από τους μετοίκους για να μπορούν να εργάζονται στην αγορά,
- τα μισθώματα των λαυρεωτικών μεταλλείων,
- τα μισθώματα των δημοσίων αγορών,

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- ο τα μισθώματα των δημοσίων σπιτιών ,
- ο δικαστικές καταβολές και πρόστιμα.

Όλες αυτές οι πρόσοδοι διαιρούνται σε δύο κατηγορίες: α) τις καταβολές (τακτικές πληρωμές από τέλη και μισθώματα, που ήταν γνωστές και χρησίμευαν ως βάση για τον προϋπολογισμό των δαπανών της διοίκησης) και β) τα προκαταβλήματα, που ήταν συμπληρωματικές πληρωμές από τα δικαστικές καταβολές και τα πρόστιμα. Τους φόρους εισέπρατταν οι τελώνες, που τους αγόραζαν από την πολιτεία και πλήρωναν ξεχωριστά ένα ορισμένο ποσό.

Επίσης η αθηναϊκή πολιτεία είχε μεγάλες προσόδους από τους φόρους των συμμάχων κατά την Α' Αθηναϊκή (454- 452 π.Χ) και την Β' Αθηναϊκή (378-338 πΧ) Συμμαχία. Οι Αθηναίοι εκτός από τις τακτικές είχαν και τις έμμεσες προσόδους, από χρηματικές καταβολές εύπορων πολιτών. Οι υποχρεώσεις αυτές ονομάζονται λειτουργίες και περιλαμβάνουν την τριηραρχία, τη χορηγία, τη γυμνασιαρχία, και την εστίαση. Τους υπόχρεους για πληρωμή όριζε η ίδια η φυλή τους. Από τους έκτακτους άμεσους φόρους οι πιο σημαντικοί ήταν οι επιδόσεις και οι εισφορές που καταβάλλονταν για την πολεμική προετοιμασία και την φρούρηση της χώρας ύστερα από έκκληση με ψήφισμα της Εκκλησίας του Δήμου και ήταν ανάλογοι με την περιουσία του υπόχρεου (Καμουζής, 1981)

Στην συνέχεια στην αρχαία Ρώμη τα έσοδα που προερχόντουσαν στο κράτος ήταν από τα δημόσια κτήματα που βρίσκονταν στη κυριότητα των Ρωμαίων από κατακτήσεις, τους φόρους των επαρχιών, τους τακτικούς έμμεσους φόρους (όπως πχ οι λιμενικοί, οι τελωνιακοί κτλ), τους τακτικούς άμεσους φόρους (που επιβάλλονταν σε δημοπρασίες, σε πωλήσεις δούλων και σε κληρονομίες), μονοπώλια (π.χ. του άλατος, της κοπής νομισμάτων κλπ) και από έκτακτους άμεσους φόρους που επιβάλλονταν σε καιρό πολέμου.

Επίσης στο Βυζάντιο, σύμφωνα με τα ρωμαϊκά πρότυπα, τα αναλογούντα στις διάφορες κατηγορίες ποσά «τελών» καθορίζονταν από ειδικές φορολογικές επιτροπές αναγραφών και πραιτόρων, οι οποίοι διενεργούσαν απογραφές πληθυσμών. Οι μελέτες των ειδικών γύρω από τα οικονομικά του Βυζαντίου φανερώνουν ότι δυο ήταν οι κύριοι τρόπο εισπραξής φόρων στο Βυζάντιο: α) ο άμεσος τρόπος, δηλαδή απευθείας από τις

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, διαμέσου των φοροεισπρακτόρων και β) ο έμμεσος τρόπος, με ειδική, δηλαδή, ανάθεση σε πολίτες αποκαλούμενους «τελώνες», οι οποίοι αναλάμβαναν το ρόλο του ενοικιαστή.

Οι φόροι, λοιπόν, στα βυζαντινά χρόνια διακρίνονται σε:

- Τακτικούς- άμεσους, από τους οποίους οι πιο σημαντικοί ήταν:
 - ✓ ο κεφαλικός, που πληρωνόταν από όλους τους πολίτες εκτός από τους δούλους, τους συγκλητικούς, τους στρατιωτικούς, τους μοναχούς και τους καλλιτέχνες, ο στρατιωτικός, που ήταν για τη χορήγηση εξοπλισμού και συντήρηση για ένα στρατιώτη,
 - ✓ το καπνικόν, που ήταν οικοδομικός φόρος για κάθε οικεία,
 - ✓ η συνωνή, που ήταν για τα ζώα που χρησιμοποιούσαν στις εργασίες τους.
 - ✓ το εδαφονόμιον, που ήταν για μεταβιβάσεις και κληρονομίες ακινήτων, το εννόμιον, που ήταν για το δικαίωμα βοσκής των κοπαδιών,
 - ✓ το ζευγαριάτικον, που ήταν για τα ζώα που δεν χρησιμοποιούσαν στο όργωμα, ο φόρος παρθενοφορίας που ήταν για δικαίωμα τέλεσης γάμων,
 - ✓ το χρυσάργυρον , που ήταν φόρος εργασίας.
- Έκτακτους- έμμεσους φόρους, από τους οποίους οι πιο σημαντικοί ήταν:
 - ✓ η επιβολή,
 - ✓ το αλληλέγγυον, που ήταν αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη,
 - ✓ το αλαμανικόν,
 - ✓ οι καταναλωτικοί φόροι για την αγοραπωλησία δούλων,
 - ✓ η αγγαρεία, που αποτελούσε εξαναγκασμό των πολιτών για δωρεάν παροχή εκ μέρους τους εργασίας σε δημόσια πολιτικά και στρατιωτικά έργα,
 - ✓ οι τελωνειακοί φόροι για την εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων,
 - ✓ το χαρτιακόν, που ήταν φόρος χαρτοσήμου για την αντικατάσταση των φορολογικών καταλόγων,
 - ✓ ο φόρος βιομηχανίας- βιοτεχνίας,
 - ✓ ο φόρος για ανεύρεση και εκμετάλλευση λατομείων, ο φόρος για ανακάλυψη θησαυρών ή χαμένων περιουσιών.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Φόροι και φορολογία υπήρχαν και στην περίοδο της οθωμανικής κυριαρχίας στον ελλαδικό χώρο. Στους πρώτους αιώνες της οθωμανικής κυριαρχίας μάλιστα, οι φόροι υπάγονταν σε δυο κατηγορίες: τους προβλεπόμενους από το σερί (ιερό νόμο των μουσουλμάνων) και τους επιβληθέντες κατά καιρούς από τους σουλτάνους. Για όλους τους φόρους τηρούνταν στην Κωνσταντινούπολη γενικό κτηματολόγιο και φορολογικοί κατάλογοι, που αντίγραφα τους στέλνονται κάθε χρόνο στις πρωτεύουσες των συντzaamιών (επαρχιών) για είσπραξη κατά τους γνωστούς από παλιά καθιερωμένους τρόπους. Επιτροπή δημογερόντων καθόριζε το ποσό για το οποίο ήταν υπόχρεο το κάθε άτομο (Καμουζής, 1981).

Οι πιο σημαντικοί φόροι που επιβάρυναν μουσουλμάνους και μη ήταν:

- η δεκάτη, που βάρυνε τα κτήματα και όχι τα πρόσωπα,
- ο κεφαλικός, που πληρωνόταν από όλους τους μη μουσουλμάνους
- άλλοι γεωργικοί φόροι, όπως ήταν ο ταπού, ο ρέμισι τσιφτ, ο νεμεπάκ, ο ντένιμ ακτσεσί και άλλοι,
- άμεσοι φόροι, από τους οποίους είναι γνωστοί:
 - ✓ ο κτηματικός
 - ✓ ο φόρος στα ζώα,
 - ✓ ο στρατιωτικός φόρος,
 - ✓ ο φόρος επιτηδεύματος
 - ✓ ο φόρος οδοποιίας,
 - ✓ οι φόροι μεταλλείων,
 - ✓ ο φόρος δασών.
- έμμεσοι φόροι, από τους οποίους είναι γνωστοί:
 - ✓ οι τελωνειακοί δασμοί,
 - ✓ ο φόρος οινοπνευματωδών,
 - ✓ ο φόρος αλιείας,
 - ✓ οι φόροι κυνηγιού,
 - ✓ ο φόρος καπνού.

Αλλά και μετά την Ανεξαρτησία και τη δημιουργία του Ελληνικού Κράτους μέχρι και μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, η φορολογία συνέχισε να υπάρχει. Μερικοί φόροι που

εμφανίστηκαν εκείνη την εποχή και αξίζει να αναφερθούν είναι οι εξής (Καμουζής, 1981):

- φορολογία αροτριώντων κτηνών (1880), που επιβαλλόταν σε αντικατάσταση της δεκάτης στα ζώα που χρησιμοποιούσαν οι γεωργοί στο άροτρο,
- φορολογία έκτακτων κερδών (1915-1920)
- φορολογία γεωργικής παραγωγής (1927), που επιβαλλόταν για το σύνολο των συγκομιζόμενων μέσα στο οικονομικό έτος προϊόντων,
- φορολογία εγγείου προσόδου (1919), που επιβαλλόταν στις προσόδους από γαίες με το αιτιολογικό της φορολογικής ικανότητας. Υποστηρίχθηκε να προτιμηθεί η φορολόγηση του κεφαλαίου κι όχι της προσόδου για να φορολογούνται και τα απρόσοδα κεφάλαια και ο φόρος να είναι παραγωγικότερος και αποδοτικότερος. Οι απρόσοδες όμως περιουσίες θεωρήθηκαν ελάχιστες σε σχέση με το συνολικό πλούτο και δε δικαιολογούνταν φόρος κεφαλαίου,
- φόρος υπέρ-εισοδήματος (1919-1923), που επιβλήθηκε με το νόμο περί φορολογίας της αυτόματου υπερτιμήσεως της ακινήτου ιδιοκτησίας,
- φορολογία καθαρών προσόδων (1919), που απορρέει από την αρχή ότι η πρόσοδος είναι η δικαιότερη βάση της φορολογίας, στη οποία φορολογία έγιναν τροποποιήσεις και συμπληρώσεις,
- φορολογία ινδικής κάνναβης (1906-1932), που επιβλήθηκε για την παρεμπόδιση της καλλιέργειας ινδικής κάνναβης,
- φορολογία ζύθου και βύνης,
- φορολογία Θηραϊκής γης, που επιβαλλόταν υπέρ του δημοσίου και του λιμενικού ταμείου Θήρας,
- φορολογία εμπορικής ναυτιλίας (1949).

Μάλιστα με την φορολογία εμπορικής ναυτιλίας σχετίζονται τα τέλη αγκυροβολίας, τα τέλη κομίστρων εμπορευμάτων που μεταφέρονται με πλοία, τα τέλη στα εισιτήρια των ατμόπλοιων, τα δικαιώματα από τη δοκιμασία των ατμολεβήτων, το ειδικό και πρόσθετο τέλος στις βενζινακάτους, ο φόρος επιτηδεύματος ιδιόκτητων μηχανοκίνητων πλοίων, φορτηγίδων, ιστιοφόρων και τρίτων που εκμεταλλεύονται. Τα ναυτιλιακά διπλώματα των

ελληνικών εμπορικών πλοίων, τα έγγραφα αναγνώρισης εμπορικού πλοίου ως εθνικού, τα ναυτολόγια κλπ όπως και τα τέλη ναυτικής υποθήκης συμπεριλήφθηκαν και αυτά στη φορολογία εμπορικής ναυτιλίας (Καμουζής, 1981).

1.2 Φόρος- φορολογία

Φόρος από την άποψη του οφειλέτη, καλείται η αναγκαστική εισφορά προς το κράτος ή προς νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική αντιπαροχή. Κατ' άλλη διατύπωση, φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων απ' τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την κάλυψη των δημοσίων βαρών. Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Έτσι οι πολίτες υποχρεούνται σε υλική θυσία για τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού και την παροχή δαπανών όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι δαπάνες για την παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κτλ. Η πληρωμή των φόρων δεν αντιστοιχεί σε ειδικό αντάλλαγμα, αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ύπαρξη και ευημερία του πολίτη, ως πρόσωπο εντεταγμένο στο κοινωνικό σύνολο. Εδώ κρίνουμε σκόπιμο να διακρίνουμε την έννοια του τέλους από αυτή του φόρου. Σε αντίθεση με τους φόρους, στην περίπτωση των τελών η χρηματική καταβολή αποτελεί αντιπαροχή για τον καταβάλλοντα. Έχει δηλαδή χαρακτήρα ανταποδοτικό. Παραδείγματα είναι το τέλος έκδοσης άδειας ανέγερσης οικοδομής, τα τέλη χαρτοσήμου άσκησης επιτηδεύματος, τα τέλη στάθμευσης αυτοκινήτων ή τα ταχυδρομικά τέλη. Ενώ τα τέλη υποδηλώνουν ειδική αντιπαροχή προς εκείνον που τα καταβάλλει, στην περίπτωση των φόρων η αντιπαροχή είναι γενική (Γεωργακόπουλος, 2005).

Ο φόρος ακολουθεί τον πολίτη σε όλη τη διάρκεια της ζωής και της δραστηριότητας του. Αποτελεί αναγκαστική συνεισφορά που του έχει επιβληθεί από το κράτος χωρίς προσωπική αντιπαροχή. Η αντιπαροχή έχει γενικότερο σκοπό αφού με τους φόρους το κράτος διαμορφώνει το οικονομικό και κοινωνικό επίπεδο όλων των πολιτών. Οι μορφές του φόρου είναι ποικίλες. Βασική διάκριση των φόρων είναι σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Άμεσοι φόροι είναι όσοι επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα και στην περιουσία, ενώ έμμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στις συναλλαγές, συμπτωματικές ή μεταβατικές. Ο σημαντικότερος έμμεσος φόρος είναι ο Φόρος

Προστιθέμενης Αξίας και ο σημαντικότερος άμεσος φόρος είναι ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (Γεωργακόπουλος, 2005).

Η φορολογία έχει ως αντικειμενικό σκοπό τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών και την λειτουργία ενός οργανωμένου συνόλου μέσω των υποχρεωτικών εισφορών (φόρων) των φυσικών και νομικών προσώπων. Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης ότι σχεδιασμός της φορολογίας στοχεύει στη συγκέντρωση κρατικών εσόδων σύμφωνα με την εφαρμοζόμενη δημοσιονομική πολιτική. Ακόμα πρέπει να επιδιώκει και να εξυπηρετεί ειδικότερους στόχους, ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες της κάθε χώρας (Φορτσάκης και συν., 2012).

Πιο συγκεκριμένα το τουριστικό προϊόν είναι από την φύση του ένα σύνθετο προϊόν στην παραγωγή και οι ανθρώπινοι πόροι, τα μέσα επικοινωνίας και μεταφορών, τα ξενοδοχεία και κάθε είδους καταλύματα, τα εστιατόρια, οι εγκαταστάσεις αναψυχής και αθλοπαιδιών, τα ταξιδιωτικά γραφεία, τα γραφεία πληροφόρησης του κοινού, τα γραφεία ενοικιάσεων αυτοκινήτων κτλ. Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι ο τουρισμός εξαρτάται και από την αποτελεσματικότητα ενός αριθμού άλλων τομέων, οι οποίοι του προσφέρουν εισροές - κλειδιά για την παραγωγική διαδικασία (Φορτσάκης και συν., 2012).

1.2.1 Επιβολή και σκοπός φόρου

Η επιβολή των φόρων εξυπηρετεί δημοσιονομικούς, κοινωνικούς και οικονομικούς σκοπούς. Με την επιβολή των φόρων ο δημόσιος τομέας αποβλέπει στην εξοικονόμηση των πόρων που του είναι απαραίτητοι για την εξυπηρέτηση των αναγκών των πολιτών, όπως η Δημόσια Υγεία, Δημόσια Ασφάλεια, Παιδεία κλπ. Επίσης με την επιβολή των φόρων εξυπηρετείται και η κοινωνική σκοπιμότητα των φόρων, η οποία συμβάλει στην κατανομή του πλούτου των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

Ένα επιπλέον σημείο στο οποίο θα έπρεπε να δοθεί έμφαση είναι ότι οι μορφές των φόρων ως παροχή προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών είναι οι τρεις και είναι (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014):

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- Ταμειευτικός, δηλαδή αποσκοπεί στην εξασφάλιση εσόδων, που μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων του κράτους, αυτό θα είναι ικανό να καλύψει τις δημόσιες δαπάνες.
- Οικονομικός, σύμφωνα με τους φόρους αυτούς το κράτος, ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικών κρίσεων, μπορεί να οδηγηθεί για παράδειγμα σε μείωση των φόρων κάποιων προϊόντων με σκοπό τη συγκράτηση του πληθωρισμού.
- Κοινωνικός, που σύμφωνα με την πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης η φορολογία εκπληρώνουν κοινωνικούς σκοπούς, όπως την καταπολέμηση της κοινωνικής ανισότητας με την ανακατανομή του εισοδήματος στις διάφορες κοινωνικές τάξεις.

Κεφάλαιο 2°: Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας

Το κεφάλαιο αυτό αφορά στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας. Πιο συγκεκριμένα παρουσιάζεται η φορολογία σήμερα και στη συνέχεια οι αδυναμίες του φορολογικού συστήματος. Έπειτα γίνεται λόγος για την φοροδιαφυγή στην Ελλάδα με έμφαση στις αιτίες του φαινομένου. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση της φοροαποφυγής στην Ελλάδα.

2.1 Η φορολογία σήμερα

Η οικονομική θέση της Ελλάδας τα τελευταία χρόνια και ειδικότερα από το 2008 με την χρηματοοικονομική κρίση μέχρι και σήμερα, έχει χειροτερεύσει. Το δημόσιο χρέος και η ανάγκη στήριξης από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.) (International Monetary Fund, I.M.F.) οδήγησε σε πολλές μεταρρυθμίσεις στην ελληνική οικονομία.

Οι μεταρρυθμίσεις αφορούν όλες τις πτυχές της ελληνικής οικονομίας και δεν θα μπορούσε να αποτελέσει εξαίρεση και η αναπροσαρμογή της φορολόγησης. Μέσω της αποτελεσματικής φορολόγησης το κράτος θα μπορέσει να έχει ισοσκελισμένους προϋπολογισμούς και θα μπορέσει να αποπληρώσει το δανεισμό που έχει λάβει από τους δανειστές.

Οι αλλαγές που έχουν συμβεί τα τελευταία χρόνια στην ελληνική φορολόγηση είναι πολλές και πολλές φορές χρήζουν και περισσότερες αλλαγές ώστε να επιτευχθούν οι μακροοικονομικοί στόχοι. Οι συχνές αλλαγές της φορολόγησης καθώς και η ρευστή πολιτική κατάσταση αποτελούν τροχοπέδη για την προσέλκυση επενδύσεων που θα οδηγήσουν στην οικονομική ανάπτυξη.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει μια ευρεία κατηγορία φόρων. Κάποιοι από αυτούς τους φόρους έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι έχουν ως βάση την περιουσία και άλλη την καταναλωτική δαπάνη. Οι περισσότεροι φόροι επιβάλλονται από το κράτος, κάποιοι από τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και άλλοι από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ο βασικότερος από άποψη εσόδων φόρος στη χώρα μας είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

Στο νέο διεθνοποιημένο περιβάλλον όπου οι τεχνολογικές μεταβολές έχουν επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην εργασία και το κεφάλαιο ο εκσυγχρονισμός των φορολογικών συστημάτων αποτελεί σημαντικό εργαλείο στην προσπάθεια των κρατών για οικονομική ανάπτυξη και βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των οικονομιών τους. Κύριοι στόχοι των μεταρρυθμίσεων αυτών είναι συνήθως η απλοποίηση, η διαφάνεια, το χαμηλό διοικητικό κόστος, η κοινωνική δικαιοσύνη καθώς και η μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα. Έτσι και η Ελλάδα επιδιώκει στη σταθερότητα του φορολογικού συστήματος της με στόχο την δημιουργία προβλέψιμου επιχειρηματικού περιβάλλοντος, στη μείωση του αριθμού των φορολογικών κλιμακίων, στην εισαγωγή τεχνολογιών πληροφορικής και διαδικτύου κατά τις συναλλαγές με τους πολίτες, στην παροχή φορολογικών κινήτρων για την προώθηση της τεχνολογίας και της καινοτομίας. Εκτός των παραπάνω προκλήσεων για τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος, καλείται να αποκαταστήσει και μια σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογουμένων (Σταματάκης, 2011).

2.2 Αδυναμίες του φορολογικού συστήματος

Ένα από τα πιο σοβαρά προβλήματα που παραδοσιακά αντιμετωπίζει το ελληνικό φορολογικό σύστημα, είναι αυτό της ανειλικρίνειας και της ασυνέπειας των Ελλήνων φορολογουμένων σε ότι αφορά τις σχέσεις τους με τη φορολογική Διοίκηση και την εκπλήρωση των επιμέρους φορολογικών τους υποχρεώσεων. Περαιτέρω, αυτή η φορολογική παραβατικότητα διακρίνεται σε εμφανή και αφανή, δηλαδή στη διαπιστωμένη παραβατικότητα όπως αυτή καταγράφεται σε επίσημα στατιστικά στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών μέσω των Δ.Ο.Υ. αλλά και του Σ.Δ.Ο.Ε. και στην πραγματική φορολογική παραβατικότητα η οποία τις περισσότερες φορές παραμένει ανεξιχνίαστη (Παπακκυριάκου, 2005).

Σε αυτό το σημείο είναι χρήσιμο να τονισθεί το εξής. Το φαινόμενο της φορολογικής παραβατικότητας, εκδηλώνεται στη πράξη με διάφορες μορφές, δηλαδή με διαφορετικούς τύπους συμπεριφοράς, οι οποίοι υπάγονται σε μια ενιαία κατηγορία, αυτή της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια. Οι βασικές μορφές εκδήλωσης του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας είναι τρεις, η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η φόρο – υπερημερία (Αγαπητός, 1997).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πρέπει να διευκρινιστεί, ότι δεν αποτελούν μορφές φορολογικής παραβατικότητας, οι περιπτώσεις εκείνες οι οποίες συνίστανται σε απλή μόνο παράβαση κανόνων επιμέλειας και δεν υποκρύπτουν με οποιονδήποτε τρόπο πρόθεση του φορολογουμένου να σχεδιάσει τη μείωση της νόμιμης φορολογικής του υποχρέωσης.

Στην Ελλάδα, η φορολογική παραβατικότητα έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις. Σύμφωνα με έρευνα του Ο.Ε.Ε. και του τμήματος Στατιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών το 2010 με θέμα « Μέτρηση της φορολογικής συνείδησης διαπιστώθηκε ότι (Καλλίας,2006):

- 8 στους 10 ερωτηθέντες εκτιμούν ότι οι φορολογούμενοι που φοροδιαφεύγουν το πραγματοποιούν επειδή υπάρχει μικρή πιθανότητα εντοπισμού τους από τις ελεγκτικές αρχές που είναι αρμόδιες,
- 1 στους 5 είναι διατεθειμένος να πάρει το ρίσκο της απόκρυψης των εισοδημάτων του, έστω αν γνωρίζει ότι είναι πολύ πιθανό να εντοπισθεί,
- 1 στους 2 πιστεύει ότι αν θελήσει να αποκρύψει τα εισοδήματά του από την εφορία μπορεί να το πραγματοποιήσει,
- 8 στους 10 δηλώνει ότι είναι ηθική τους υποχρέωση να δηλώνουν τα πραγματικά τους εισοδήματα,
- 1 στους 2 πιστεύει ότι σε ένα διεφθαρμένο κράτος η φοροδιαφυγή αλλά και η παραβατικότητα αποτελεί λογική αντίδραση.

Συμπερασματικά, προκύπτει ότι η αδυναμία σύλληψης αυτών που φοροδιαφεύγουν και η έκταση της διαφθοράς αποτελούν κρίσιμους παράγοντες για τον καθορισμό της φορολογικής συμπεριφοράς των πολιτών. Για τη χώρα μας, οι εργασίες μέτρησης της φορολογικής παραβατικότητας καθώς και των αιτιών που την προκαλούν, είτε είναι αποσπασματικές, είτε υιοθετούν αβέβαιες μεθοδολογίες και εν γένει το όλο θέμα παραμένει αδιερεύνητο (Καλλίας, 2006).

Η συνοπτική αναφορά στο πρόβλημα της φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας στην Ελλάδα δείχνει ξεκάθαρα ότι η Φορολογική Διοίκηση αδυνατεί να εισπράξει τους φόρους. Ο φορολογικός ελεγκτικός μηχανισμός ο οποίος πλαισιωμένος, από έναν απαρχαιωμένο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είναι επικεντρωμένος σε ένα πολύ αυστηρό σύστημα επιβολής προστίμων με πολύ χαμηλή εισπραξιμότητα, ο οποίος

αντικειμενικά δεν μπορεί να επιτελέσει το έργο του ενώ ταυτόχρονα το πλαίσιο αυτό είναι η γενεσιουργός αιτία της διαφθοράς και της αδιαφάνειας.

Το σύστημα ουσιαστικά του ελέγχου βασιζόταν, αλλά και βασίζεται ακόμα και σήμερα στον κατ' εκτίμηση υπολογισμό των «λογιστικών διαφορών», με την απειλή της απόρριψης των βιβλίων και των προσδιορισμό εξωλογιστικά του Ακαθάριστου ή και Καθαρού εισοδήματος αντίστοιχα. Άμεσο επακόλουθο στην πράξη, ήταν η κορύφωση της υποκρισίας αφού οι επιχειρήσεις δεν έκαναν τις νόμιμες και επιβεβλημένες φορολογικές αναμορφώσεις προκειμένου να τις αφήσουν σαν δήθεν ανακάλυψη για τον έλεγχο (Καλλίας, 2006).

Ιδιαίτερα ανησυχητική είναι επίσης και η εξέλιξη των φορολογικών υποθέσεων στα δικαστήρια. Παρατηρούνται πολύ μεγάλες καθυστερήσεις που πολλές περνούν και την πενταετία, αναστολές καταβολής των προβλεπόμενων φόρων, απορριπτικές για το Δημόσιο αποφάσεις που στηρίζονται σε τυπικές ατέλειες διοικητικών πράξεων, είναι αιτίες που ακυρώνουν την είσπραξη βεβαιωμένων φόρων και δημιουργούν κίνητρα για φοροδιαφυγή (Καλλίας, 2006).

Όλα τα ανωτέρω, συντελούν στην πολύ κακή κατάσταση που έχει περιέλθει το Ελληνικό Δημόσιο λόγω στέρησης φορολογικών εσόδων. Αναγκαία, είναι μια γενναία προσπάθεια για να βγει η φορολογική διοίκηση από τη στασιμότητα και επιτέλους να δούμε να ενεργοποιείται ο κρατικός ελεγκτικός μηχανισμός, ο οποίος μπορούμε να πούμε ότι βρίσκεται σε μια κατάσταση αδρανοποίησης (Καλλίας, 2006).

2.3 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα

Με τον όρο φοροδιαφυγή νοούνται όλες οι πράξεις, παραλείψεις και ενέργειες ενός φυσικού ή νομικού προσώπου, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή καταλογισμού σε βάρος του των αναλογούντων φόρων, παραβαίνοντας τους εκάστοτε ισχύοντες φορολογικούς νόμους. Παράλληλα πρόκειται και για τη μη καταβολή ήδη βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών (Ξανθάκης, 1993).

Ο παραπάνω γενικός ορισμός περιλαμβάνει όλες τις πιθανές ενέργειες και πράξεις φορολογικά υπόχρεων ατόμων, οι οποίες οδηγούν σε φοροδιαφυγή. Βέβαια, υπάρχει, από του νόμου, ιεράρχηση της σπουδαιότητας, βάσει της έκτασης φοροδιαφυγής που διαπράττεται και ορισμένες παραβάσεις φοροδιαφυγής διώκονται ποινικά (θεωρούνται ποινικά αδικήματα). Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 περί

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

«εγκλημάτων φοροδιαφυγής», του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), ισχύουν τα εξής:

- Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:
 - ✓ α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,
 - ✓ β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,
 - ✓ γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.
- Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:
 - ✓ α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρύψει υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή
 - ✓ β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:
 - ✓ αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- ✓ ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι ο νομοθέτης ορίζει συγκεκριμένα όρια, πέραν των οποίων, οι παραβάσεις φοροδιαφυγής, σύμφωνα με το ύψος του αποκρυπτόμενου φόρου που προκύπτει, κρίνονται ή όχι ως ποινικά αδικήματα. Αυτό φυσικά δεν αναιρεί το γεγονός της τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, ανεξάρτητα αν, εκ του αποτελέσματος της ενέργειας, πράξης ή παράλειψης μίας οντότητας, προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης μικρότερης ή μεγαλύτερης των προαναφερθέντων ορίων.

Η ύπαρξη φοροδιαφυγής συνδέεται απόλυτα με την καταστρατήγηση νομοθετημένων διατάξεων φορολογικών νόμων. Επί παραδείγματι, η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης επί των οποίων, συν τοις άλλοις, πρέπει να αναγράφεται η καθαρή αξία των πωλούμενων αγαθών, η αξία του ΦΠΑ που αναλογεί και η συνολική αξία της συναλλαγής, ως άθροισμα των ανωτέρω επιμέρους αξιών, προβλέπεται από τις διατάξεις

των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Όποια οντότητα δεν εκδίδει το ως άνω φορολογικό στοιχείο κατά την πραγματοποίηση αντίστοιχων συναλλαγών, καταστρατηγεί τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου. Ο απώτερος στόχος της εν λόγω οντότητας, με την προϋπόθεση ότι η συγκεκριμένη συμπεριφορά επαναλαμβάνεται και δεν αποτελεί μια εξαίρεση λόγω π.χ. ανωτέρας βίας, είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τόσο στο πεδίο του φόρου εισοδήματος όσο και στον ΦΠΑ και, η καταβολή εν τέλει, μικρότερων αντίστοιχων φόρων ή ο προσδιορισμός μηδενικών ή και αρνητικών αποτελεσμάτων και ο προσδιορισμός αντίστοιχα, μηδενικού ή πιστωτικού αποτελέσματος εκκαθάρισης επί των υπαγόμενων φορολογιών.

Η φοροδιαφυγή, όπως προκύπτει εκ των ανωτέρω, στηρίζεται στην παράβαση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων και είναι μετρήσιμη εκ του αποτελέσματος μείωσης του καταβαλλόμενου φόρου, ή ακόμη μηδενισμού αυτού ή και αιτήματος επιστροφής τμήματος αυτού.

2.3.1 Αιτίες ύπαρξης του φαινομένου της φοροδιαφυγής

Ενέργειες, πράξεις ή παραλείψεις που έχουν σκοπό τη φοροδιαφυγή έκαναν τη εμφάνισή τους, παράλληλα με το θεσμό της υποχρέωσης πληρωμής φόρων, ακόμη και σε κοινωνίες που οργανώθηκαν κατά την αρχαιότητα. Στις μέρες μας, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι υπαρκτό στο σύνολο των οργανωμένων οικονομιών, αλλά η ένταση και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του φαινομένου ποικίλλουν, ανάλογα με τη δομή της εκάστοτε οικονομίας, τη φορολογική συνείδηση των πολιτών, την οργάνωση των ελεγκτικών μηχανισμών κάθε κράτους, τις ανταποδοτικές υπηρεσίες των κρατών προς τους πολίτες κ.α. Άλλωστε, εξ ορισμού, οι φόροι αποτελούν μονομερείς παροχές των πολιτών προς το κράτος, δίχως οι παροχές αυτές να συνοδεύονται από αντίστοιχες ειδικές αντιπαροχές του κράτους προς τους πολίτες, επομένως και μόνο βάσει του βασικού αυτού χαρακτηριστικού των φόρων, δημιουργείται ροπή των υπόχρεων ατόμων σε συμπεριφορές που εκ του αποτελέσματος στοχεύουν στη φοροδιαφυγή, με την παράλληλη επίδραση πλήθους παραγόντων, πολλοί εκ των οποίων παρατέθηκαν ανωτέρω (Βαβούρας, 2004).

Πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα, η φοροδιαφυγή είναι μια έννοια για την οποία γράφονται και λέγονται πολλά, εδώ και δεκαετίες, ενώ από την έναρξη της βαθύτατης οικονομικής κρίσης, στην οποία εισήλθε η χώρα και αδυνατεί ακόμη και σήμερα να εξέλθει, η φοροδιαφυγή, οι αιτίες ύπαρξής της, οι τρόποι περιορισμού της, ανήλθαν ακόμη υψηλότερα στην οικονομική και πολιτική ατζέντα. Βασικότερες αιτίες για την ένταση/έκταση και διάρκεια του εν λόγω φαινομένου στη χώρα μας είναι οι ακόλουθες (Κρητικός, 2017):

- Η δομή οργάνωσης της ελληνικής οικονομίας εντείνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και συμβάλλει στη δυσκολία αντιμετώπισής του. Η ύπαρξη πολυάριθμων μικρών επιχειρήσεων, αλλά και η στροφή της ελληνικής οικονομίας στον τριτογενή τομέα (παροχή υπηρεσιών) δημιουργούν ένα περιβάλλον, το οποίο, με τις ως τώρα εφαρμοζόμενες ελεγκτικές διαδικασίες καθιστούν δύσκολο εγχείρημα την αποτελεσματική πάταξη της φοροδιαφυγής. Το μέγεθος των επιχειρήσεων συνεπάγεται συχνά ανεπαρκή λογιστική οργάνωση (τήρηση απλογραφικών λογιστικών αρχείων), ενώ η φύση των ασκούμενων δραστηριοτήτων σημαντικού μέρους εξ αυτών (παροχή υπηρεσιών εντός της επικράτειας της χώρας) επίσης δυσχεραίνει την απόδειξη των ισχυρών ενδείξεων αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, κυρίως διότι, συχνά, τα αντισυμβαλλόμενα μέρη έρχονται σε συμφωνίες επικερδείς και για τις δύο πλευρές, αλλά παράλληλα επιζήμιες για τα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού.

- Η πολιτική βούληση της εκάστοτε κυβέρνησης αποδεικνύεται κατώτερη των πολιτικών εξαγγελιών της, ούσα αντιπολιτευόμενη, δεδομένου ότι εξαιτίας της διάρθρωσης της δομής της οικονομίας μας, ο περιορισμός της φοροδιαφυγής θα έπληττε σημαντικό ποσοστό του πληθυσμού της Ελλάδας. Παρατηρείται λοιπόν ένα περιβάλλον, στο οποίο επικοινωνιακά δημιουργούνται καλόπιστα προσδοκίες, οι οποίες διαψεύονται από τα αποτελέσματα που επιτυγχάνονται, διότι οι κυβερνήσεις, φοβούμενες το πολιτικό κόστος, αρκούνται στη νομοθέτηση συνεχώς νέων φορολογικών νόμων που περιπλέκουν ακόμη περισσότερο το ήδη σύνθετο φορολογικό τοπίο, δίχως, πολλές φορές, να ανταποκρίνονται, οι νομοθετικές αυτές διατάξεις στις πραγματικές ανάγκες, ή να δίνεται η απαιτούμενη βούληση εφαρμογής των διατάξεων αυτών. Στο περιβάλλον αυτό συμβάλει ασφαλώς και η ιδιαίτερη οικονομική, πολιτική και κοινωνική κατάσταση που

περιήλθε η χώρα, εξαιτίας της μακροχρόνιας ύφεσης και της υποχρέωσης εφαρμογής επί μακρόν, αντιλαϊκών και περιοριστικών μέτρων.

ο Η φορολογική συνείδηση που έχει διαμορφωθεί στην ελληνική κοινωνία και ο κοινωνικός αυτοματισμός που επιχειρείται με όχημα τη φοροδιαφυγή, συμβάλουν επίσης στη στασιμότητα που διακρίνεται, σε ό,τι αφορά την αντιμετώπιση του εξεταζόμενου φαινομένου. Σημαντικό ποσοστό των πολιτών λειτουργούν με τέτοιο τρόπο σαν η φοροδιαφυγή είναι κάτι επιτρεπτό και νόμιμο, κάτι που είναι κομμάτι της κουλτούρας μας. Επίσης, σε κάθε διαχειριστική περίοδο, ορισμένοι επιχειρηματίες λειτουργούν, θέτοντας ένα όριο αποδεκτό από τους ίδιους, αναφορικά με το φόρο που θα πληρώσουν και ανεξάρτητο από τα κέρδη που θα πραγματοποιήσουν, με τη λογική ότι τα κέρδη αυτά είναι απόρροια των προσπαθειών τους και ότι το κράτος δεν είναι λογικό να λαμβάνει μέρος εξ αυτών. Επίσης, τα τελευταία χρόνια, παρατηρείται η χρησιμοποίηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, ως όχημα κοινωνικού αυτοματισμού, με την έννοια ότι τα άτομα που θεωρούνται ότι παρουσιάζουν μεγαλύτερη ροπή προς τη φοροδιαφυγή (ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα, ελεύθεροι επαγγελματίες) αντιμάχονται με την πλευρά των μισθωτών και συνταξιούχων, κυρίως του δημόσιου τομέα, επιχειρηματολογώντας πάνω στη λογική του ότι εργάζονται περισσότερο, ότι ρισκάρουν περισσότερο και κυρίως ότι με τα έσοδα των δικών τους φόρων πληρώνονται οι μισθοί και οι συντάξεις της «αντίπαλης» πλευράς. Επίσης, ζητούν επιτακτικά τη μείωση του αριθμού των δημοσίων υπαλλήλων και των μισθών τους και δικαιολογούν τη φοροδιαφυγή ως αντίδραση στη μη ικανοποίηση του αιτήματος αυτού. Η άλλη πλευρά δυσανασχετεί, θεωρώντας ότι το κοινωνικό αυτό κομμάτι επιβαρύνεται σημαντικότερα με τα συνολικά φορολογικά βάρη, τα οποία δεν κατανέμονται ομοιόμορφα.

ο Η αναποτελεσματικότητα του φοροελεγκτικού μηχανισμού, με την έννοια ότι όσο λιγότερο πιθανό θεωρεί ένας επιτηδευματίας ότι κινδυνεύει να εντοπιστεί όταν ενεργεί πράξεις φοροδιαφυγής, τόσο λιγότερο πιθανό είναι να περιορίσει αντίστοιχα τη συγκεκριμένη παραβατική συμπεριφορά, αποτελεί επίσης έναν από τους λόγους που ερμηνεύουν το ύψος της φοροδιαφυγής στη χώρα μας. Βέβαια, η συγκεκριμένη αιτία, θεωρούμε ότι συνδέεται σε σημαντικό βαθμό με την πολιτική βούληση των κυβερνώντων να ενεργήσουν αποτελεσματικά ενάντια στη φοροδιαφυγή. Η πολιτική ηγεσία του

Υπουργείου οικονομικών νομοθετεί και μεριμνά για την αποτελεσματική στελέχωση και διάρθρωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και είναι αυτή η οποία στοχεύει και δίνει κατευθύνσεις και οδηγίες για τις ενέργειες που απαιτούνται.

ο Η πολυνομία και οι συνεχείς αλλαγές των φορολογικών διατάξεων σε συνδυασμό με το πλήθος φοροαπαλλαγών εντείνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής ή τουλάχιστον συντηρούν τη διατήρησή του, με την έννοια του ότι δυσχεραίνουν την αντιμετώπισή του. Στην Ελλάδα, είναι κοινά αποδεκτό ότι υφίσταται ένα ιδιαίτερα σύνθετο και συνεχώς μεταβαλλόμενο φορολογικό τοπίο. Με αυτό τον τρόπο δημιουργούνται εμπόδια, τόσο στους ασκούντες οποιασδήποτε μορφής επιχειρηματικότητα, όσο και στους φοροελεγκτικούς μηχανισμούς. Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων καθίσταται επίπονη και χρονοβόρα, άρα εν μέρει αναποτελεσματική διαδικασία. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2010, εφαρμόστηκαν κατά περιόδους, αιτίες δίχως να παραβλέπουμε την ισχύ τους. Πρέπει να λαμβάνουμε υπόψη, ότι στη χώρα μας, παρατηρήθηκαν και στο παρελθόν πολύ υψηλά ποσοστά παραβατικότητας ως προς τη φοροδιαφυγή, παρότι οι φορολογικοί συντελεστές ήταν σημαντικά χαμηλότεροι, τόσο ως προς τους ισχύοντες σήμερα, τόσο και ως προς τους τότε μέσους ευρωπαϊκούς συντελεστές. Λειτουργεί λοιπόν τόσο ως πραγματική αιτία, όσο και ως δικαιολογία.

2.4 Φοροαποφυγή

Η έννοια της φοροαποφυγής συχνά συγχέεται με αυτή της φοροδιαφυγής. Παρότι, μπορεί να έχουν ως αφετηρία τον ίδιο σκοπό και συχνά να επιφέρουν το ίδιο αποτέλεσμα, πρόκειται για δύο διαφορετικές έννοιες. Ορθότερος όρος από τον χρησιμοποιούμενο επίσης είναι «*νόμιμη φοροδιαφυγή*» που δημιουργεί σύγχυση με την «*παράνομη φοροδιαφυγή*». Φοροαποφυγή (*tax avoidance* ή *tax mitigation*) αποκαλείται η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Πραγματοποιείται στο πλαίσιο ενός καλά μελετημένου φορολογικού

σχεδιασμού, κατά τον οποίο δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές, μέχρι να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νομίμου. Πρόκειται για τη μη καταβολή φόρου λόγω κενών στη νομοθεσία. Τα παραδείγματα φοροαποφυγής είναι πολλά, άτομα με εισοδήματα σε μορφές που εξαιρούνται από το φορολογητέο ατομικό εισόδημα (π.χ., πρόσθετες παροχές, εργασιακές παροχές, ταξίδια πρώτης κατηγορίας, εταιρικές εγκαταστάσεις ιατρικής περίθαλψης, μειωμένος ρυθμός εργασιακής απόδοσης, κλπ.), οι υπεραξίες που πραγματοποιήθηκαν κατά το τρέχον οικονομικό έτος, εν αναμονή της αύξησης του φόρου υπεραξίας κατά το επόμενο, οι δραστηριότητες που έχουν ενσωματωθεί προκειμένου να υπάρξει ωφέλεια από επιχειρηματικούς φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι είναι μικρότεροι από τους προσωπικούς συντελεστές. Ενώ στη θεωρία οι παραπάνω έννοιες είναι διακριτά διαφορετικές, στην πραγματικότητα σε πολλές περιπτώσεις χρειάζεται παρέμβαση από επαγγελματία φοροτέχνη λογιστή για τη σωστή διάκριση μεταξύ των δύο πρακτικών. Φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή τείνουν να περιορίζονται όταν μειώνονται οι φορολογικοί συντελεστές (Βασαρδάνη, 2011).

Η κύρια διαφορά της φοροδιαφυγής με την φοροαποφυγή συνίσταται στο ότι, ενώ η μεν φοροδιαφυγή στηρίζεται στην παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η δε φοροαποφυγή λειτουργεί μέσω νομικών κενών ή παραθύρων όπως συχνά αναφέρονται, ώστε να επιτευχθεί μείωση των αναλογούντων φόρων. Στην πρώτη περίπτωση πρόκειται για καταστρατήγηση του «γράμματος» του νόμου, ενώ στη δεύτερη, για καταστρατήγηση του «πνεύματος» του νόμου. Με άλλα λόγια, ενώ στην περίπτωση της φοροδιαφυγής ο φορολογούμενος προβαίνει σε ενέργειες ή παραλείψεις που είναι ξεκάθαρα ενάντια στις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, στην περίπτωση της φοροαποφυγής, τα δρώντα άτομα εκμεταλλεύονται κενά ή διττές ερμηνείες των νόμων, που σε κάποιες περιπτώσεις επιτηδευμένα διατυπώθηκαν έτσι από το νομοθέτη, ώστε να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση. Χαρακτηριστικά παραδείγματα φοροαποφυγής είναι η σύσταση εταιρειών δίχως πραγματική δραστηριότητα, προκειμένου να μεταφερθούν στο πάγιο ενεργητικό αυτών, πολυτελή οχήματα μεγάλου κυβισμού και να αποφύγουν έτσι, την καταβολή υψηλών φόρων, τα φυσικά πρόσωπα

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

που νέμονται και χρησιμοποιούν τα οχήματα αυτά. Επίσης, προς την κατεύθυνση αυτή βρίσκονται οι συστάσεις υπεράκτιων (Κυριακοπούλου, 2001).

Κεφάλαιο 3^ο: Φορολόγηση Τουριστικών Επιχειρήσεων

Το κεφάλαιο αυτό αφορά στην φορολόγηση τουριστικών των επιχειρήσεων. Αρχικά παρουσιάζονται τα οικονομικά της φορολογίας τουρισμού δίνοντας έμφαση τόσο στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, στην προκαταβολή φόρου όσο στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι κατηγορίες των φόρων τουρισμού και τα χαρακτηριστικά τους δίνοντας έμφαση στους τύπους των φόρων τουρισμού, στο κόστος συλλογής, στις επιπτώσεις των φόρων τουρισμού στην ουδετερότητα, στην κοινωνική δικαιοσύνη και στις οικονομικές επιπτώσεις αλλά και στις στρεβλώσεις και στις επιπτώσεις των φόρων στην ανταγωνιστικότητα.

3.1 Τα οικονομικά της φορολογίας τουρισμού

Η φορολογία του τουρισμού είναι μια νέα σχετικά μορφή φορολογίας αφού πριν σαράντα περίπου χρόνια ο διεθνής τουρισμός ήταν απηλλαγμένος αυτής. Τη γρήγορη όμως ανάπτυξη της διεθνούς τουριστικής βιομηχανίας ακολούθησε, με τον ίδιο ρυθμό, και η φορολογία αυτής τόσο σε αριθμό φόρων όσο και σε φορολογικό βάρος. Αυτό οδήγησε στο γεγονός ότι η φορολογία σήμερα κατέχει ένα υψηλό μερίδιο στο συνολικό κόστος ενός ταξιδιού.

Οι λόγοι λοιπόν που οδήγησαν τις κυβερνήσεις να αναζητήσουν νέες πηγές εσόδων ήταν τα υψηλά ελλείμματα που σημείωσαν οι κρατικοί προϋπολογισμοί τους, σε συνδυασμό με την σχετικά εύκολη συλλογή εσόδων από τον τουρισμό, αλλά και το γεγονός ότι αυτοί οι φόροι πληρώνονται, στο μεγαλύτερό τους μέρος, από ψηφοφόρους άλλων κυβερνήσεων και όχι δικών τους.

Έτσι σήμερα η διεθνής εμπειρία και πρακτική δείχνει ότι τόσο στους τουρίστες όσο και στην τουριστική βιομηχανία επιβάλλεται μια ποικιλία φόρων. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται τόσο στους ξένους τουρίστες που επισκέπτονται μια χώρα όσο και στους ντόπιους οι οποίοι επισκέπτονται μια άλλη χώρα, αλλά και στους ντόπιους οι οποίοι ταξιδεύουν εντός της χώρας.

Υποστηρίζεται από μερίδα πρακτικών ότι στόχος της φορολογίας του τουρισμού είναι να συλλεχθούν έσοδα τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την χρηματοδότηση έργων υποδομής τα οποία βελτιώνουν τις υπηρεσίες που προσφέρονται στον τουρίστα.

Από την άλλη πλευρά όμως προβάλλονται επιχειρήματα τα οποία είναι αντίθετα προς την επιβολή φορολογίας του τουριστικού προϊόντος. Τα επιχειρήματα αυτά συνοψίζονται στα παρακάτω:

- Οι φόροι αυτοί στρεβλώνουν την ανταγωνιστική θέση μεταξύ διαφόρων προορισμών.
- Επειδή η ζήτηση του τουριστικού προϊόντος είναι ελαστική, η επιβολή του φόρου είναι δυνατόν να οδηγήσει σε μείωση, παρά σε αύξηση, των συνολικών εσόδων από αυτή την πηγή.
- Οι φόροι αυτοί προκαλούν άνιση φορολογική μεταχείριση μεταξύ του τουριστικού προϊόντος και οποιουδήποτε άλλου εξαγόμενου προϊόντος αφού το τελευταίο απαλλάσσεται από το φόρο.

Η φορολόγηση του τουρισμού επομένως, είναι μια ελκυστική επιλογή για τις κυβερνήσεις που αντιμετωπίζουν δημοσιονομικά προβλήματα και περιορισμούς. Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται είτε στις τουριστικές επιχειρήσεις είτε απευθείας στους τουρίστες σε ποσοστά που ποικίλλουν σημαντικά από χώρα σε χώρα, και συχνά έχουν επιβληθεί με ένα ad hoc τρόπο, χωρίς σοβαρή εξέταση της οικονομικής λογικής και των αποτελεσμάτων τους ((Varela, 2011).

Όπως είναι φυσικό τις τελευταίες δεκαετίες με την ανάπτυξη του τουρισμού, το θέμα της φορολογίας του κλάδου έχει αποκτήσει μεγάλο ενδιαφέρον. Οι κυβερνήσεις πολλών χωρών μεταξύ των οποίων και της Ελλάδας, αναζήτησαν νέες πηγές δημοσίων εσόδων αναγνωρίζοντας την εύκολη είσπραξη εσόδων από τον τουρισμό. Στόχος των κυβερνήσεων είναι η τόνωση των δημοσίων εσόδων μέσω του τουρισμού με απώτερο στόχο την κάλυψη των ελλειμμάτων των κρατικών προϋπολογισμών και την βελτίωση των τουριστικών υποδομών.

Διεθνώς, οι φόροι αυτοί επιβάλλονται τόσο στους τουρίστες όσο και στον τουριστικό κλάδο, παρόλο που υπάρχουν πολλές απόψεις αντίθετες με την επιβολή φόρων στο τουριστικό προϊόν καθώς έτσι περιορίζεται η ανταγωνιστική θέση μιας χώρας και

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

δημιουργείται άνιση φορολογική μεταχείριση μεταξύ του τουριστικού προϊόντος και των λοιπών εξαγόμενων προϊόντων αφού τα τελευταία απαλλάσσονται από το φόρο. Επιπλέον, λόγω της ελαστικότητας της ζήτησης, η επιβολή των φόρων είναι πιθανόν να οδηγήσει σε μείωση και όχι σε αύξηση των δημοσίων εσόδων. Πρέπει να σημειωθεί πως οι φόροι αυτοί επιβάλλονται τόσο στους ξένους τουρίστες που επισκέπτονται μια χώρα όσο και στους ντόπιους οι οποίοι επισκέπτονται μια άλλη χώρα, αλλά και στους ντόπιους οι οποίοι ταξιδεύουν εντός της χώρας

Οι επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στο τουριστικό προϊόν και στον τουριστικό κλάδο διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: α) τους φόρους που αποτελούν αναγκαστική εισφορά των τουριστών και των τουριστικών επιχειρήσεων προς το κράτος και β) τα τέλη που αποτελούν αναγκαστική εισφορά των παραπάνω προς το κράτος έναντι μιας συγκεκριμένης αντιπαροχής (Πατσουράτης, 2002).

Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Τουρισμού έχει εντοπίσει 45 διαφορετικά είδη φόρων που επιβάλλονται στον τουριστικό κλάδο τόσο στις ανεπτυγμένες όσο και στις αναπτυσσόμενες χώρες. Από αυτούς τους 45, οι 30 επιβάλλονται άμεσα στους τουρίστες και οι 15 στις επιχειρήσεις, αν και το βάρος μπορεί να πέσει και στους δυο ανάλογα με τα μεγέθη της ελαστικότητας της ζήτησης και της προσφοράς του τουριστικού προϊόντος.

Όπως και στις περισσότερες περιπτώσεις, οι φόροι επιβάλλονται στον τουρισμό για δύο κύριους λόγους: για να διορθώσουν τις αποτυχίες της αγοράς και για να δημιουργήσουν επιπλέον δημόσια έσοδα.

Οι κύριοι τύποι ανεπάρκειας της αγοράς είναι το μονοπώλιο, τα δημόσια αγαθά και οι εξωτερικές επιδράσεις, όπως η αυξημένη συμφόρηση στους δρόμους και η επιπλέον υποβάθμιση του περιβάλλοντος.

Η φορολογία επιβάλλεται για την αύξηση των εσόδων και την διαφοροποίηση, η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αναδιανομή του εισοδήματος και μπορεί να αυξήσει την εσωτερική ευημερία με τη χρηματοδότηση της βελτίωσης των δημόσιων υπηρεσιών. Η διαφοροποίηση των εσόδων περιλαμβάνει πολιτικές για τη μείωση της εξάρτησης από άλλους τύπους φόρων (Varela, 2011).

Γενικά, η ευρεία χρήση της φορολογίας μπορεί να αποδοθεί α) στο μέγεθος των δυνητικών εσόδων, που αντιπροσωπεύουν σημαντικό μέρος των φορολογικών εσόδων

που συλλέγονται β) στις χαμηλές στρεβλωτικές συνέπειες της φορολογίας και της εξαγωγής της φορολογικής επιβάρυνσης, κυρίως σε χώρες όπου ο τουρισμός αποτελεί σημαντική οικονομική δραστηριότητα, γ) την ικανότητα να δρα ως υποκατάστατο των τιμών για τα δημόσια αγαθά και τις υπηρεσίες που καταναλώνονται από τους τουρίστες και δ) στο διορθωτικό ρόλο που μπορούν να διαδραματίσουν οι εν λόγω φόροι (Varela, 2011).

Είναι ευρέως αποδεκτό διεθνώς πως η φορολογία θα πρέπει να συμμορφώνεται με τις αρχές της αποδοτικότητας, της σταθερότητας, της απλότητας, και της αποτελεσματικότητας. Οι πολιτικές για τη φορολόγηση του τουρισμού θα πρέπει να υπόκεινται σε σημαντικό έλεγχο πριν από την έγκριση ή την εφαρμογή τους. Διαφορετικού τύπου πολιτικές έχουν διαφορετικές επιπτώσεις στους διεθνείς τουρίστες, στους κατοίκους του εσωτερικού, και του διάφορους κλάδους στο πλαίσιο της οικονομίας. Παρόλο που η επιβολή φόρων στον κλάδο του τουρισμού φαίνεται ελκυστική όσον αφορά την δημιουργία εσόδων, μπορεί επίσης να είναι περιοριστική όσον αφορά τη μείωση του ΑΕΠ και του αριθμού των αφίξεων. Η διεθνής ανταγωνιστικότητα μειώνεται με τους υψηλότερους φόρους, η οποία μπορεί να βλάψει την συνεχιζόμενη ανάπτυξη και την ανάπτυξη της τουριστικής βιομηχανίας (Gooroochurn & Sinclair, 2005),

3.1.1 Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1159/17.7.2015 ισχύουν τα εξής για την μεταβολή σχετικά με το συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του συγκεκριμένου άρθρου αυξάνεται από 26% σε 29% ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν.4172/2013 που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο περί αναδρομικής εφαρμογής τους για εισοδήματα φορολογικού έτους 2014.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Με βάση αυτά οι αλλαγές στη φορολογία νομικών προσώπων φαίνονται στον πίνακα

1.

Πίνακας 1: Σύγκριση φορολογίας νομικών προσώπων 2014 και 2015

	Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2014 έως την 31η.12.2014		Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2015	
	Τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος	Τήρηση Διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.	Τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος	Τήρηση Διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.
A.E., E.Π.E., I.K.E. (εκτός τραπεζών)	--	26	--	29
Τράπεζες	--	26	--	29
Προσωπικές εταιρείες (O.E., E.E.,)	26/33	26	26/33	29
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	26	26	29	29
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	26/33	26	26/33	29
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	26/33	26	26/33	29
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	26/33	26	26/33	29
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	26/33	26	26/33	29
Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	26/33	26	26/33	29

Πηγή: Ίδια Επεξεργασία

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι για τα απλογραφικά βιβλία ισχύει συντελεστής 26% για φορολογητέο εισόδημα ≤ 50.000 και 33% για φορολογητέο εισόδημα > 50.000 . Επίσης μέχρι 31/12/2015 ισχύει η μείωση 40% για νησιά με κατοίκους < 3.100 , Οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή 13%. Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα των νομικών προσώπων με διπλογραφικό σύστημα είναι 10%

3.1.2 Προκαταβολή φόρου

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1217/24.9.2015 οι μεταβολές σχετικά με την προκαταβολή φόρου βάσει του νόμου 4336/2015 είναι οι ακόλουθες:

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- Καταργείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, καθώς το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος, όπως αυτό διαμορφώθηκε από 80% σε 100% με τις διατάξεις του ν.4334/2015, δεν διαφέρει πλέον για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα.
- Τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, ώστε το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 (100%) να ισχύει και για τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες), γ' (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45.
- Επίσης τροποποιείται η παράγραφος 36 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, και συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 71 είναι 100% για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 71, το ποσοστό της προκαταβολής ορίζεται σε 55% για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, σε 75% για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. Για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά το ποσοστό της προκαταβολής που βεβαιώνεται μετά την σταδιακή αύξηση είναι 100%.

Με βάση τα ανωτέρω ισχύει ο ακόλουθος πίνακας 2:

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 2: Αλλαγές και τροποποιήσεις στα νομικά πρόσωπα

	Νομικά πρόσωπα - οντότητες	Φορολογικά έτη		
		Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2014 έως την 31.12.2014	Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2015 έως την 31.12.2015	Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2016
α1	A.E., E.Π.E., I.K.E. (εκτός τραπεζών)	100 %	100%	100%
α2	Τράπεζες	100%	100%	100%
β	Προσωπικές εταιρείες (O.E., E.E.,)	55%	75%	100%
γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	75%	100%
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100%	100%	100%
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	75%	100%
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	75%	100%
στ2	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	100%	100%	100%
ζ	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	100%	100%	100%

Πηγή: Ίδια Επεξεργασία

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι με βάση την ΠΟΛ.1217/24.9.2015 οι ατομικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνταν με 26% για φορολογητέο εισόδημα ≤ 50.000 και με 33% για φορολογητέο εισόδημα > 50.000 . Η προκαταβολή φόρου για την κατηγορία αυτή των επαγγελματιών ήταν 75% για το φορολογικό έτος 2015.

Σύμφωνα με τον Ν. 4387/2016 ΦΕΚ 85Α 12-05-2016 υπάρχει πλέον ενιαία κλίμακα νομικών προσώπων και νέος συντελεστής φόρου 29% (πιν. 3). Οι αλλαγές αυτές αφορούν:

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες εταιρείες
- Ε.Π.Ε – Ι.Κ.Ε – Α.Ε
- Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών
- Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς
- Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών
- Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)
- Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω
- Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα

Επίσης με το Ν. 4387/2016 ΦΕΚ 85Α 12-05-2016 θεσπίζεται η ενιαία προκαταβολή φόρου 100% (πιν. 3) και αφορά:

- Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες εταιρείες
- Ε.Π.Ε – Ι.Κ.Ε – Α.Ε – Τράπεζες
- Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών
- Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς
- Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών
- Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)
- Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω
- Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα
- Φυσικά πρόσωπα με ατομική, αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

Πίνακας 3: Φορολογικοί συντελεστές νομικών προσώπων

	Νομικά Πρόσωπα - Οντότητες	Φορολογικά Έτη								
		2014			2015			2016		
		Απλ.	Διπλ.	Προκ.	Απλ.	Διπλ.	Προκ.	Απλ.	Διπλ.	Προκ.
α1	Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)	---	26	100	---	29	100	---	29	100
α2	Τράπεζες	---	26	100	---	29	100	---	29	100
β	Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)	26/33	26	55	26/33	29	75	26/33	29	100

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	26	26	55	29	29	75	29	29	100
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	26/33	26	100	26/33	29	100	26/33	29	100
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	26/33	26	55	26/33	29	75	26/33	29	100
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	26/33	26	55	26/33	29	75	26/33	29	100
στ2	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	26/33	26	100	26/33	29	100	26/33	29	100
ζ	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	26/33	26	100	26/33	29	100	26/33	29	100

Πηγή: Ίδια Επεξεργασία

3.1.2.1 Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων

Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων καθορίζεται με τις διατάξεις του Κώδικα φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), ο οποίος ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Σύμφωνα με αυτόν, ο φορολογούμενος που έχει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Αντίθετα, ο φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο του εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 4: Φορολογική κλίμακα φυσικών προσώπων, για εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(ευρώ)
20.000,00	22%	4.400,00	20.000,00	4.400,00
10.000,00	29%	2.900,00	30.000,00	7.300,00
10.000,00	37%	3.700,00	40.000,00	11.000,00
Υπερβάλλον	45%			

Πηγή: Taxheaven

Πίνακας 5: Συντελεστές φορολογικής κλίμακα φυσικών προσώπων, για εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα.

Εισόδημα φυσικών προσώπων από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα (ευρώ)	Συντελεστής
0,00 - 20.000,00	22%
20.000,01 - 30.000,00	29%
30.000,01 - 40.000,00	37%
40.000,01 -	45%

Πηγή: Taxheaven

Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Ο φόρος που προκύπτει για το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε. Η μείωση του φόρου εφαρμόζεται μόνο για τους κατ' επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον τουλάχιστον το 50% του εισοδήματος τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα. Η κλίμακα φαίνεται στον πίνακα 6:

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 6: Φορολογική κλίμακα για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(ευρώ)
20.000,00	22%	4.400,00	20.000,00	4.400,00
10.000,00	29%	2.900,00	30.000,00	7.300,00
10.000,00	37%	3.700,00	40.000,00	11.000,00
Υπερβάλλον	45%			

Πηγή: Taxheaven

Πίνακας 7: Συντελεστής φορολογική κλίμακα για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Εισόδημα φυσικών προσώπων από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα (ευρώ)	Συντελεστής
0,00 - 20.000,00	22%
20.000,01 - 30.000,00	29%
30.000,01 - 40.000,00	37%
40.000,01 -	45%

Πηγή: Taxheaven

3.1.3 Κατηγορίες Τουριστικών Φόρων

Οι επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στο τουριστικό προϊόν και στην τουριστική βιομηχανία διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: τους φόρους και τα τέλη. Οι πρώτοι αναφέρονται ως υποχρεωτική εισφορά του τουρίστα ή της τουριστικής βιομηχανίας προς το κράτος χωρίς συγκεκριμένη αντιπαροχή από αυτό, ενώ τα τέλη αποτελούν αναγκαστική εισφορά των παραπάνω φορέων για συγκεκριμένη αντιπαροχή από το κράτος.

Στην πρώτη κατηγορία, δηλαδή των φόρων, περιλαμβάνονται οι φόροι που πληρώνουν οι τουρίστες, π.χ. ΦΠΑ ή οι φόροι επί των κερδών που επιβάλλονται στις τουριστικές επιχειρήσεις. Οι φόροι λοιπόν διακρίνονται σε αυτούς που πληρώνονται απευθείας από τον τουρίστα και φαίνονται στο τιμολόγιο που παίρνει και οι φόροι που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία και αποτελούν μέρος του κόστους λειτουργίας τους, αλλά και στο εισόδημα (κέρδη) που πραγματοποιούν.

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα τέλη που πληρώνουν οι αεροπορικές εταιρείες για την χρήση των αεροδρομίων και τις υπηρεσίες που τους προσφέρονται σε αυτά, ενώ οι τουρίστες πληρώνουν τέλη εισόδου σε μια χώρα για τις διευκολύνσεις που τους παρέχονται από αυτή. Επιπλέον, οι τουριστικές επιχειρήσεις πληρώνουν διάφορες επιβαρύνσεις (fees) για παροχή άδειας (licenses) και πιστοποιητικών ενός τύπου ή άλλου. Η λογική της επιβολής τέτοιων επιβαρύνσεων δεν είναι ξεκάθαρη, συνήθως δεν είναι υψηλά τα ποσά που πληρώνονται από τις επιχειρήσεις και θεωρούνται συγγενή με τα τέλη (Πατσουράτης, 2002).

3.1.4 Φορείς που επιβάλλουν τον φόρο

Οι φόροι που επιβάλλονται στο τουριστικό προϊόν μπορεί να διοικούνται από διάφορα επίπεδα κυβέρνησης. Δηλαδή αυτή μπορεί να είναι η κεντρική κυβέρνηση, η περιφερειακή ή η τοπική κυβέρνηση. Προκειμένου να αποφευχθεί η επιβολή υπερβολικού φορολογικού βάρους όταν αυτό επιβάλλεται από περισσότερα από ένα επίπεδο κυβέρνησης, είναι αναγκαίο να υπάρχει κάθετη εναρμόνιση αυτών των φόρων.

Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, επειδή το τουριστικό προϊόν έχει, διεθνή χαρακτήρα, εμπλέκονται στη φορολόγησή του τουλάχιστο δύο χώρες. Σε αυτή την περίπτωση, προκειμένου να μειωθούν οι στρεβλώσεις που μπορεί να δημιουργηθούν σε διεθνές επίπεδο, τόσο από πλευράς κατανομής των παραγωγικών πόρων, όσο και από πλευράς κοινωνικής δικαιοσύνης σε επίπεδο χωρών, είναι απαραίτητος ο συντονισμός αυτών των φόρων. Με άλλα λόγια, χρειάζεται οριζόντια εναρμόνιση της φορολογίας που επιβάλλεται στο τουριστικό προϊόν. Η εμπειρία έχει δείξει ότι οι φόροι, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο δεν συντονίζονται στο βαθμό που επιβάλλει η ιδιαιτερότητα του τουριστικού προϊόντος.

3.2 Κατηγορίες φόρων τουρισμού και χαρακτηριστικά τους

Σύμφωνα με πρόσφατη μελέτη, η οποία στηρίζεται στη φορολογική τράπεζα δεδομένων της Deloitte and Touche, οι φόροι που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

1. Υπάρχουν οι παρακάτω έξι υποκλάδοι στον τουριστικό τομέα:
 - Αεροπορικές εταιρείες και αεροδρόμια
 - Άλλοι τύποι τουριστικής μετακίνησης
 - Αξιοθέατα που επισκέπτονται οι τουρίστες
 - Επιχειρήσεις που προσφέρουν διευκολύνσεις στους τουρίστες (ξενοδοχεία, κλπ.)
 - Επιμόρφωση ανθρώπων που εργάζονται στον τουριστικό κλάδο
 - Ταξίδια στο εξωτερικό.
2. Υπάρχουν επιπλέον τέσσερις κλάδοι οι οποίοι αν και δεν προσφέρουν υπηρεσίες αποκλειστικά στους τουρίστες, αλλά, σε ορισμένες περιπτώσεις, υπόκεινται σε διαφορετική μεταχείριση από άλλους κλάδους της οικονομίας. Οι κλάδοι αυτοί είναι:
 - Ενοικίαση αυτοκινήτων
 - Μεταφορά τουριστών (π.χ. κρουαζιερόπλοια, κλπ.)
 - Εστιατόρια, bar, κλπ.
 - Διόδια.

Μια πλατιά κατηγοριοποίηση αυτών των φόρων οδηγεί στην παρακάτω ταξινόμησή τους:

- Φόροι εισόδου-εξόδου σε μια χώρα
- Φόροι που επιβάλλονται στους σταθμούς άφιξης / αναχώρησης (terminal taxes)
- Φόροι κατανάλωσης
- Φόροι και δασμοί στα καύσιμα
- Φόροι εισοδήματος και επιμόρφωσης
- Φόροι ιδιοκτησίας και φόροι επί των κερδών των επιχειρήσεων.

Με βάση τα παραπάνω έχει εκτιμηθεί ότι υπάρχουν περίπου 40 διαφορετικοί τύποι φόρων που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία, αν και ένας αριθμός από αυτούς τους φόρους αποτελεί παραλλαγές μιας ή περισσότερων περιπτώσεων των παραπάνω

κατηγοριών. Από τους 40 τύπους φόρων που επιβάλλονται στον κλάδο, οι 28 πληρώνονται απευθείας από τον τουρίστα και οι 12 επιβάλλονται στις τουριστικές επιχειρήσεις.

Η παραπάνω ταξινόμηση των φόρων που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία δίνει τη δυνατότητα παρακολούθησης τόσο του αριθμού των φόρων που επιβάλλονται, όσο και των διαφορών στους φορολογικούς συντελεστές. Οι διαφορές στα μεγέθη αυτά και συνεπώς και στο φορολογικό βάρος που συνεπάγονται, αποτελούν σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα του τουριστικού προϊόντος μιας χώρας.

3.2.1 Τύποι Φόρων Τουρισμού

Στον Πίνακα 8 παρουσιάζονται οι κυριότεροι φόροι, και ορισμένα χαρακτηριστικά τους, που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία. Το πρώτο κριτήριο ταξινόμησης είναι ο φορέας στον οποίο επιβάλλεται ο φόρος (άτομο ή επιχείρηση). Τα άτομα επιβαρύνονται με φόρους εισόδου-εξόδου από μια χώρα, με φόρους αναχώρησης-άφιξης σε αεροδρόμια, λιμάνια, σύνορα, με φόρους κατανάλωσης στις δραστηριότητες που επιδίδονται στη χώρα που επισκέπτονται (ξενοδοχεία, εστιατόρια, bar, κλπ.), και πρόσφατα, με περιβαλλοντικούς φόρους. Οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται με φόρους στα καύσιμα που καταναλίσκουν (κυρίως οι αεροπορικές εταιρείες), με δασμούς στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού, με φόρους ιδιοκτησίας και με φόρους στα κέρδη τους.

Από τους δέκα πέντε φόρους που παρουσιάζονται στον Πίνακα 8 οι δέκα επιβάλλονται μόνο στον τόπο προορισμού, ένας μόνο στον τόπο προέλευσης του τουρίστα, και τέσσερις και στον τόπο προέλευσης και στον τόπο προορισμού. Ένα άλλο χαρακτηριστικό αυτών των φόρων είναι ότι για τους πέντε από αυτούς είναι σαφές ότι δεν έχουν το στοιχείο του τέλους (ΦΠΑ, φόρος πωλήσεων, φόροι στις μεταφορές, στα τρόφιμα-ποτά και διάφορα ψώνια, φόροι καυσίμων, και φόροι εισαγωγής εξοπλισμού). Σε δύο από αυτούς (φόρος διατυπώσεων εξόδου, φόρος θεώρησης διαβατηρίου) υπάρχει, έστω και σε πολύ μικρό βαθμό, το στοιχείο του τέλους (ανταποδοτικότητα). Στις υπόλοιπες οκτώ περιπτώσεις, μερικές φορές υπάρχει, ενώ σε άλλες περιπτώσεις δεν υπάρχει το στοιχείο του τέλους (Πατσουράτης, 2002).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 8: Τύποι Φόρων Τουρισμού

Τύπος Φόρου	Επιβαλλόμενοι στον Τόπο Προορισμού	Επιβαλλόμενοι στη Χώρα Προέλευσης	Στοιχείο Τέλους	Τυπικός Συλλέκτης του Φόρου
A. Απευθείας Επιβαλλόμενος στον Τουρίστα				
A.1 Φόρος Εισόδου-Εξόδου				
A.1.1 Διατυπώσεις Εξόδου και Φόροι		✓	Ελάχιστο	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Υπηρεσία Μετανάστευσης ➤ Τουριστικοί Πράκτορες
A.1.2 Φόρος Εισόδου (Visa)	✓		Ελάχιστο	<ul style="list-style-type: none"> - Πρεσβείες, Υπηρεσίες Μετανάστευσης - Τουριστικοί Πράκτορες
A.2 Επιβαρύνσεις στον Τόπο Αναχώρησης				
- Αεροδρόμια	✓	✓	Μ.Φ.	- Αρχές Αεροδρομίου και Αεροπορικές Εταιρείες
- Λιμάνια	✓	✓	Μ.Φ.	- Υπεύθυνοι Πλοίων, Λιμενικές Αρχές
- Σύνορα	✓	✓	Μ.Φ.	- Υπηρεσία Μετανάστευσης
A.3 Φόρος Κατανάλωσης στις Τουριστικές Δραστηριότητες				
A.3.1 Κατάλυμα – Στέγαση				
- ΦΠΑ	✓		Όχι	Ξενοδοχεία
- Φόρος Πωλήσεων	✓		Όχι	
- Επιβάρυνση Ξενοδοχείου	✓		Μ.Φ.	
- Φόρος Κλίνης	✓		Μ.Φ.	
A.3.2 Μεταφορά, Τρόφιμα-Ποτά και Ψώνια	✓		Όχι	Επιχειρήσεις
A.4 Φόρος Περιβάλλοντος	✓		Μ.Φ.	Κυβέρνηση
B. Φόροι που Επιβάλλονται στις Επιχειρήσεις				
B ₁ Φόρος καυσίμων (κυρίως στις αεροπορικές εταιρείες)	✓	✓	Όχι	Εταιρείες Πετρελαιοειδών
B ₂ Δασμοί στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού	✓		Όχι	Τελωνεία
B ₃ Φόροι ιδιοκτησίας στα ξενοδοχεία και επιχειρήσεις αναμνηχής	✓		Μ.Φ.	<ul style="list-style-type: none"> - Κεντρική Κυβέρνηση - ΟΤΑ
B ₄ Φορολογία κερδών	✓		Μ.Φ.	Κεντρική Κυβέρνηση

Πηγή: WTO, Tourism Taxation, Madrid, 1998.

Μ.Φ. = Μερικές φορές.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Τέλος, ανάλογα με την κατηγορία του φόρου, οι φορείς που αναλαμβάνουν να εισπράξουν το φόρο είναι οι υπηρεσίες μετανάστευσης, οι πρεσβείες, οι αρχές του αεροδρομίου, τα τελωνεία, τα διάφορα επίπεδα κυβέρνησης, οι τουριστικοί πράκτορες, οι αεροπορικές επιχειρήσεις, κ.ά.

3.2.2 Κόστος Συλλογής

Η πρόκληση για τους υπουργούς οικονομικών να χρησιμοποιήσουν αυτούς τους φόρους ως μια πηγή συλλογής εσόδων είναι φανερή αφού το κόστος συλλογής τους είτε είναι μικρό είτε μετακυλιέται στους προμηθευτές των τουριστικών υπηρεσιών (Πίνακας 9).

Η πλειοψηφία των φόρων που επιβάλλεται στον τουριστικό τομέα συλλέγονται είτε στα σημεία εισόδου-εξόδου του τουρίστα, είτε από ένα τρίτο μέρος, τον φορέα που προσφέρει την συγκεκριμένη υπηρεσία. Το κόστος συμμόρφωσης για τον τουρίστα είναι επίσης μικρό ή ελάχιστο. Μπορεί όμως να είναι υψηλό στην περίπτωση των φόρων εισόδου-εξόδου από μια χώρα. Αυτό σημαίνει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα έσοδα από την επιβολή φόρου σε μια δραστηριότητα του τουριστικού κυκλώματος μπορεί να υπολείπονται των δαπανών που συνεπάγεται η συλλογή τους. Τέτοιες περιπτώσεις είναι αυτές όπου η άδεια εισόδου για παράδειγμα σε μια χώρα προϋποθέτει μια σειρά από γραφειοκρατικές διαδικασίες οι οποίες οδηγούν στη μείωση της ζήτησης τουριστικών υπηρεσιών. Τέλος, είναι πιθανό να δημιουργούνται μέσα στο τουριστικό κύκλωμα, τα φαινόμενα της παραοικονομίας και φοροδιαφυγής με όλες της κοινωνικές και οικονομικές συνέπειες που συνεπάγονται, ιδιαίτερα με τη μορφή του αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Πίνακας 9: **Διοικητικό Κόστος των Φόρων Τουρισμού**

Τύπος Φόρου	Διοικητικό Κόστος Συλλογής του Φόρου	Κόστος Συμμόρφωσης του Φορολογούμενου	Πρόβλημα για τον Φορολογούμενο
A.1 Φόρος Εισόδου-Εξόδου	Το κόστος συλλογής μπορεί να είναι ελάχιστο όπου υπάρχει υπηρεσία μετανάστευσης στα σύνορα	Μπορεί να είναι υψηλό εξαιτίας της γραφειοκρατίας	
A.2 Φόροι Αεροδρομίου-Σταθμού	Ελάχιστο	Ελάχιστο	Μπορεί να γίνει

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

(πέραν των τελών)			κατάχρηση
A.3 Φόροι Κατανάλωσης στις Τουριστικές Δραστηριότητες			
A.3.1 <i>Κατάλυμα – Στέγαση</i>	Μετακυλιέται συνήθως στους προμηθευτές, αλλά είναι μικρό	Μικρό	Ψευδής αναφορά της πληρότητας από την επιχείρηση. Transfer pricing μεταξύ ξενοδοχείων & τουριστικών πρακτόρων.
A.3.2 <i>Άλλοι Φόροι</i>	Συνήθως ελέγχεται περιορίζοντας τη φορολογική βάση στις μεγάλες επιχειρήσεις	Μικρό	
A.4 Φόροι Περιβάλλοντος στους Τουρίστες	Νέος φόρος	Νέος φόρος	Ψευδής αναφορά από τις επιχειρήσεις
B₁ Φόροι καυσίμων στις αεροπορικές εταιρείες	Ελάχιστο	Ελάχιστο	
B₂ Δασμοί στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού	Ελάχιστο	Ελάχιστο	Ψευδής αναφορά από τους εισαγωγείς
B₃ Φόροι ιδιοκτησίας στα ξενοδοχεία και επιχειρήσεις αναψυχής	Ελάχιστο	Ελάχιστο	
B₄ Φορολογία κερδών με ειδικό καθεστώς για τουριστικές επιχειρήσεις	Ελάχιστο	Ελάχιστο	Transfer pricing

Πηγή: WTO, Tourism Taxation, Madrid, 1998.

3.2.3 Επιπτώσεις των Φόρων Τουρισμού στην Ουδετερότητα, Κοινωνική Δικαιοσύνη και Οικονομικές Επιπτώσεις

Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 10 οι περισσότεροι φόροι δεν χαρακτηρίζονται από ουδετερότητα, με εξαίρεση τα τέλη των τελικών σταθμών, όπου οι φόροι που επιβάλλονται εκεί είναι σχεδόν ουδέτεροι.

Αντίθετα, από πλευράς κοινωνικής δικαιοσύνης, οι επιπτώσεις των φόρων τουρισμού διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Η επιβολή μεγάλων σταθερών ποσών, όπως, για παράδειγμα, οι φόροι εισόδου και εξόδου από μια χώρα, έχουν έντονο αντίστροφα προοδευτικό χαρακτήρα. Κύριος στόχος αυτών των φόρων είναι η συλλογή εσόδων.

Οι ασκούντες οικονομική πολιτική προκειμένου να αποφασίσουν για την επιβολή ή όχι κάποιου φόρου στην τουριστική βιομηχανία θα πρέπει να μελετήσουν πρώτα τις πιθανές επιπτώσεις που θα έχει μια τέτοια ενέργεια. Πρώτιστο μέλημα λοιπόν

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

οποιασδήποτε ενέργειας είναι η επίπτωση που θα έχει αυτή πάνω στη ζήτηση του τουριστικού προϊόντος, όταν μάλιστα αυτή είναι πολύ ευαίσθητη στην παραμικρή μεταβολή της τιμής του. Γενικά, μπορεί να λεχθεί ότι είναι πολύ πιθανόν, ότι η κατάργηση των φόρων εισόδου-εξόδου, να οδηγήσει σε αύξηση των τουριστών που επισκέπτονται μια χώρα. Αντίθετα, οι φόροι που πληρώνονται σε σταθμούς εισόδου-εξόδου δεν επηρεάζουν σημαντικά την ζήτηση για τουριστικές υπηρεσίες.

Οι φόροι κατανάλωσης και οι φόροι ιδιοκτησίας που επιβάλλονται στις τουριστικές επιχειρήσεις είναι σίγουρο ότι επηρεάζουν την ανταγωνιστικότητα του τύπου προορισμού, ενώ οι παρεχόμενες απαλλαγές από δασμούς στην εισαγωγή εξοπλισμού, καθώς και οι φορολογικοί παράδεισοι που μπορεί να δημιουργηθούν σχετικά με τη φορολογία των κερδών, μπορούν να οδηγήσουν σε ανάληψη επενδύσεων από τις τουριστικές επιχειρήσεις (Πατσουράτης, 2002).

Πίνακας 10 :Ουδετερότητα, Κοινωνική Δικαιοσύνη και Οικονομική Επίπτωση

Τύπος Φόρου	Ουδετερότητα	Κοινωνική Δικαιοσύνη	Οικονομική Επίπτωση
A.1 Φόροι Εισόδου-Εξόδου	Δεν είναι ουδέτεροι διότι, συνήθως, συνδέονται με περιορισμούς	Υψηλές σταθερές επιβαρύνσεις είναι απαγορευτικές για μεσαία εισοδήματα	Η εξάλειψη των περιορισμών οδηγεί συνήθως σε αυξημένους τουρίστες.
A.2 Φόροι Αεροδρομίου-Σταθμού	Σχεδόν ουδέτεροι επειδή ο φορολογικός συντελεστής δεν είναι συνήθως υψηλός	Μπορεί να είναι θέμα για τα μεσαία εισοδήματα	Συνήθως δεν είναι θέμα.
A.3 Φόροι Κατανάλωσης			
A.3.1 Κατάλυμα – Στέγαση	Μπορεί να είναι μακριά από ουδέτεροι	Συνήθως επιβάλλεται ως ποσοστό της δαπάνης, έτσι είναι σε λογικό βαθμό κοινωνικά δίκαιοι	Μεταβολές μπορούν να επηρεάσουν την ανταγωνιστικότητα του τύπου προορισμού.
A.3.2 Άλλοι	Μπορεί να είναι μακριά από ουδέτεροι	Συνήθως επιβάλλονται ως ποσοστό της δαπάνης, έτσι είναι σε λογικό βαθμό κοινωνικά δίκαιοι	Μεταβολές τους μπορούν να επηρεάσουν την ανταγωνιστικότητα του τύπου προορισμού.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

A.4	Περιβαλλοντικοί Φόροι	Νέοι φόροι	Νέοι φόροι	Δεν υπάρχουν ενδείξεις ακόμη.
B₁	Φόροι καυσίμων στις αεροπορικές εταιρείες	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι		
B₂	Δασμοί στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι		Οι απαλλαγές από δασμούς οδηγούν συνήθως σε σημαντικές νέες επενδύσεις.
B₃	Φόροι ιδιοκτησίας στα ξενοδοχεία και επιχειρήσεις αναψυχής	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι		Μεταβολές τους μπορεί να επηρεάζουν την ανταγωνιστικότητα των χωρών προορισμού.
B₄	Φορολογία κερδών με ειδικό καθεστώς για τουριστικές επιχειρήσεις	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι		Φορολογικοί παράδεισοι μπορεί να οδηγήσουν σε νέες επενδύσεις.

Πηγή: WTO, Tourism Taxation, Madrid, 1998.

3.2.4 Στρεβλώσεις και Επιπτώσεις στην Ανταγωνιστικότητα

Οι διαφορές που μπορούν να υπάρχουν στη φορολογία του τουριστικού τομέα μεταξύ των διαφόρων χωρών οδηγούν σε φορολογικό ανταγωνισμό ο οποίος δημιουργεί στρεβλώσεις σε διεθνές επίπεδο. Τέτοιο παράδειγμα είναι η Ε.Ε. όπου τα κράτη-μέλη έχουν την ευχέρεια να υιοθετούν διαφορετικούς συντελεστές, π.χ. ΦΠΑ. Έτσι μια χώρα η οποία θα υιοθετήσει έναν χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ αποκτά ένα συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των άλλων χωρών που είναι δυνατό να οδηγήσει σε μεγαλύτερο ρεύμα τουριστών σε αυτή και συνεπώς περισσότερα έσοδα, αλλά και φορολογικά έσοδα. Μια άλλη μορφή που μπορεί να πάρει η διαφοροποίηση της φορολογίας του τουριστικού κλάδου είναι η παροχή φορολογικών απαλλαγών, τόσο μεταξύ των διαφόρων χωρών, όσο και μέσα σε μια χώρα μεταξύ των διαφόρων κλάδων που αποτελούν το τουριστικό κύκλωμα. Ένα τέτοιο παράδειγμα μπορεί να είναι η παροχή διαφορετικών φορολογικών απαλλαγών στον κλάδο των ξενοδοχείων και των επιχειρήσεων που μεταφέρουν τουρίστες.

Οι φόροι εισόδου-εξόδου, καθώς και αυτοί που επιβάλλονται στους σταθμούς αναχώρησης και άφιξης σε μια χώρα, επηρεάζουν σημαντικά τη ζήτηση για τουριστικά

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

ταξίδια. Οι φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται στους τουρίστες, καθώς και οι φόροι ιδιοκτησίας και οι δασμοί στις εισαγωγές εξοπλισμού που πληρώνουν οι επιχειρήσεις επηρεάζουν την ανταγωνιστική τους θέση. Οι φόροι που επιβάλλονται στα καύσιμα μπορούν σε κάποιο βαθμό να μειωθούν αφού, ιδιαίτερα, οι αεροπορικές επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν τον τόπο προμήθειάς τους. Οι φόροι περιβάλλοντος είναι σίγουρο ότι επιβαρύνουν το τουριστικό προϊόν των χωρών που τους επιβάλλουν, αλλά εξαιτίας του γεγονότος ότι είναι νέοι φόροι, δεν έχουν εκτιμηθούν ακόμη οι επιπτώσεις τους (Dombrowski, 2010).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Πίνακας 11: Θέματα Ανταγωνισμού, Διαφοροποίησης και Άλλα Προβλήματα

Τύπος Φόρου	Θέματα Ανταγωνισμού	Θέματα Διαφοροποίησης	Άλλα Προβλήματα
A.1 Φόροι Εισόδου-Εξόδου	Μπορούν να επηρεάσουν ισχυρά την ζήτηση για ταξίδια.	Δεν ισχύουν για τους ντόπιους τουρίστες.	Τείνουν να είναι εκδικητικοί – μια χώρα εισάγει το φόρο και η άλλη ανταποδίδει.
A.2 Φόροι Αεροδρομίου-Σταθμού	Μπορούν να επηρεάσουν ισχυρά τη ζήτηση για ταξίδια σε βάρος της τουριστικής βιομηχανίας.	Τείνουν να επιβάλλονται σε αεροδρόμια και λιμάνια.	
A.3 Φόροι Κατανάλωσης			
A.3.1 <i>Κατάλυμα – Στέγαση</i>	Επιχειρήσεις που λειτουργούν κάτω από διαφορετικά καθεστάτα που επηρεάζουν την ανταγωνιστική θέση τους.	Οι επισκέπτες ημέρας δεν πληρώνουν όταν ο φόρος επικεντρώνεται στο κατάλυμα.	
A.3.2 <i>Άλλοι</i>	Επιχειρήσεις που λειτουργούν κάτω από διαφορετικά καθεστάτα που επηρεάζουν την ανταγωνιστική θέση τους.		Δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ τουριστικής δαπάνης των ντόπιων.
A.4 Περιβαλλοντικοί Φόροι	Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε χώρες που τους επιβάλλουν, βρίσκονται σε μειονεκτική θέση, αν και ένας αυξανόμενος αριθμός τουριστών προσελκύονται από τέτοιες πρακτικές.		
B₁ Φόροι καυσίμων στις αεροπορικές εταιρείες	Οι αεροπορικές εταιρείες αναζητούν έξω φθηνότερες πηγές καυσίμων.		
B₂ Δασμοί στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού	Βιομηχανίες που λειτουργούν κάτω από διαφορετικά καθεστάτα που επηρεάζουν την	Απαλλαγές ισχύουν συνήθως σε ειδικούς τύπους εξοπλισμού μεροληπτώντας έτσι	Δύσκολο να διακρίνει μεταξύ εξοπλισμού που χρησιμοποιείται από τον τουρίστα ή τον

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

	ανταγωνιστική θέση τους.	έναντι κάποιων άλλων τύπων εξοπλισμού.	ντόπιο.
B₃ Φόροι ιδιοκτησίας στα ξενοδοχεία και επιχειρήσεις αναψυχής	Βιομηχανίες που λειτουργούν κάτω από διαφορετικά καθεστάτα που επηρεάζουν την ανταγωνιστική θέση τους.		
B₄ Φορολογία κερδών με ειδικό καθεστώς για τουριστικές επιχειρήσεις	Οι φορολογικοί παράδεισοι μπορεί να διαφέρουν επηρεάζοντας έτσι την ανταγωνιστική θέση των επιχειρήσεων.	Οι φορολογικές απαλλαγές απευθύνονται κυρίως σε ειδικούς τύπους υπηρεσιών.	

Πηγή: WTOBC, Tourism Taxation, Madrid, 1998.

Κεφάλαιο 4ο: Φορολόγηση ξενοδοχειακού κλάδου

Το κεφάλαιο αυτό αφορά στην φορολόγηση ξενοδοχειακού κλάδου. Αρχικά παρουσιάζεται η φορολογία των ξενοδοχείων με έμφαση στους φόρους και στις επιβαρύνσεις του ξενοδοχειακού κλάδου σε άλλες χώρες. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η φορολογία και ο φόρος διαμονής δίνοντας έμφαση στην εφαρμογή του φόρου διαμονής και στις βασικές φορολογικές επιβαρύνσεις ξενοδοχειακού κλάδου ανά χώρα. Έπειτα γίνεται αναφορά στη σχέση φόρων, ζήτησης και τιμής ξενοδοχειακού προϊόντος, στις εμπειρικές αναλύσεις και στους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται στα ξενοδοχεία. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με παρουσίαση των επιπτώσεων της φορολογίας των ξενοδοχείων στη βιωσιμότητά τους και πιο αναλυτικά με την επίδραση της φορολογίας των ξενοδοχείων στο σύνολο της οικονομίας.

4.1 Η φορολογία των ξενοδοχείων

Αποτελεί γεγονός ότι οι επιδράσεις του τουρισμού στην οικονομία έχουν διερευνηθεί διεξοδικά, τόσο λόγω του όγκου της οικονομικής δραστηριότητας που αντιπροσωπεύει σε πολλές χώρες, όσο και λόγω του μεγάλου αριθμού εμπλεκομένων που εμπεριέχει. Τα οικονομικά του οφέλη είναι προφανή και απορρέουν από τη συνεισφορά του στο ΑΕΠ και τη συμβολή του στην απασχόληση. Προφανής όμως είναι και η ανάγκη του δημοσίου για έσοδα ώστε να χρηματοδοτηθούν οι απαιτούμενες δαπάνες, που πρακτικά απαιτεί την επιβολή φορολογίας (Gago, 2006). Η διαχείριση των οικονομικών ωφελειών και των δαπανών απαιτούν τη ρύθμιση της τουριστικής δραστηριότητας από κρατικούς φορείς με σκοπό την επίτευξη του μέγιστου κοινωνικού οφέλους. Στο γενικότερο πλαίσιο των ρυθμίσεων της τουριστικής δραστηριότητας εντάσσεται και η φορολόγηση, όπου το φορολογικό πλαίσιο της κάθε χώρας προσαρμόζεται στην τουριστική στρατηγική, υιοθετώντας πολιτικές φορο-ελαφρύνσεων ή επιβολής πρόσθετων φορολογικών βαρών ή τελών (Dombrowski, 2010).

Η φορολογία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, δεν διαφέρει από την φορολογία των υπολοίπων επιχειρήσεων και μόνο σε κάποιες ιδιαιτερότητες του κλάδου υπάρχουν ειδικές αντιμετώπισεις, πάντα όμως ο νομοθέτης ακολουθεί την ίδια γενική στάση. Η φορολογική πολιτική της χώρας δεν χαρακτηριζόταν ποτέ για την σταθερότητα

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

της, αφού δεν είχε ποτέ έναν μακροχρόνιο σχεδιασμό, όπως επίσης χαρακτηριζόταν για την έλλειψη στόχων, αναπτυξιακών, περιφερειακών κλαδικών κλπ. Ταυτόχρονα με την αστάθεια του φορολογικού συστήματος, υπάρχει μεγάλη πολυπλοκότητα, πολυνομία, ασάφεια, νόμους που αλληλεπικαλύπτονται ή αλληλοαναιρούνται. Τα τελευταία, βέβαια, χρόνια, η φορολογική πολιτική καθορίζεται κυρίως από το δημοσιονομικό πρόβλημα που αντιμετωπίζει η χώρα. Η συνήθης αυτή τακτική των φορολογικών αρχών της χώρας, δημιουργεί πολλαπλά προβλήματα στις επιχειρήσεις, αφού δεν τους επιτρέπει να έχουν στοιχειωδώς καλή διαχείριση και προγραμματισμό. Συνοψίζοντας, πρέπει να τονιστεί ότι, σε συνδυασμό τα παραπάνω χαρακτηριστικά, δηλαδή η ασάφεια, η πολυπλοκότητα των φορολογικών νόμων, και οι πολύ συχνές αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία, μετατρέπουν κάθε προσπάθεια προγραμματισμού κάθε είδους σχεδίου των επιχειρήσεων σε άθλο (Κωστάκης, 2014).

Παρόλο που στις δυτικές κοινωνίες, η ύπαρξη κοινωνικού κράτους πρόνοιας και η παραγωγή των δημοσίων αγαθών δεν τυγχάνει σοβαρής αμφισβήτησης, στην Ελλάδα, η κατασπατάληση των δημοσίων εσόδων, δημιουργεί αντιδράσεις στην προσπάθεια είσπραξης των φορολογικών εσόδων. Αυτό με την σειρά του, δημιουργεί νέες γραφειοκρατικές και πολυδαίδαλες διαδικασίες αντιμετώπισης των αντιδράσεων αυτών, με αποτέλεσμα έναν αέναο, αυτοτροφοδοτούμενο κύκλο. Έτσι, ενώ θα περιμέναμε οι φορολογούμενοι να επιθυμούν και να απολαμβάνουν τις παροχές που το κράτος θα προσέφερε, η κακή διοίκηση και η κακή διαχείριση, τους οδηγεί σε συνεχείς τριβές. Ιδιαίτερα οι επιχειρηματίες θεωρούν το κράτος ως δύστροπο υποχρεωτικό συνεταιίρο τους και τον αντιμετωπίζουν με δυσπιστία και επιφύλαξη, αφού στην κοινή προσπάθεια συνεισφέρει, συνήθως, εμπόδια και δυσκολίες. Είναι όμως σκόπιμο, στο σημείο αυτό, να επισημάνουμε ότι οι πολίτες μετρούν την συνολική επιβάρυνσή τους, και συνήθως αδιαφορούν για την αιτία και τον φορέα που την επιβάλλει. Γι' αυτούς είναι αδιάφορο, για παράδειγμα, αν μία δημοσίευση στο ΦΕΚ της οποίας την δαπάνη πρέπει να υποστούν και την οποία ενδεχομένως βρίσκουν υπερβολική, είναι φορολογική ή άλλου είδους επιβάρυνση (Κωστάκης, 2014).

4.1.2 Φόροι και επιβαρύνσεις του ξενοδοχειακού κλάδου σε άλλες χώρες

Η Ελλάδα δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ούτε ως χώρα χαμηλής φορολογίας ούτε όμως και ως χώρα που επιβάλλει υπέρμετρη φορολογία. Ωστόσο, ιδιαίτερη σημασία έχει το ποσοστό ΦΠΑ που επιβάλλεται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, το οποίο, ως έμμεση φορολογία, γίνεται άμεσα αισθητό στον πελάτη – τουρίστα. Σήμερα, στην Ελλάδα ο ΦΠΑ είναι 13% για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στην Ιρλανδία είναι 9%, στη Γαλλία είναι 10%, στη Βρετανία είναι 20%, στη Γερμανία είναι 7%, στην Ισπανία είναι 8%, στην Πορτογαλία είναι 6%, στην Ολλανδία είναι 8%, στην Κύπρο είναι 8%, στη Μάλτα είναι 7%, στη Βουλγαρία είναι 9%, στη Ρουμανία είναι 9% και στην Τουρκία είναι 8%. Ωστόσο, ο ΦΠΑ σε τουριστικά πακέτα των ανταγωνιστριών χωρών του Ευρωπαϊκού Νότου (που περιλαμβάνουν διανυκτέρευση, μεταφορά, εστίαση, διάφορες υπηρεσίες κλπ., παρουσιάζεται στον ακόλουθο Πίνακα 12 (Πουτέτση, 2014).

Πίνακας 12: ΦΠΑ Τουριστικού Πακέτου σε χώρες του Ευρωπαϊκού Νότου.

Πηγή ΣΕΤΕ

4.2 Φορολογία και φόρος διαμονής

Η φορολογία αποτελεί μια μορφή υποχρεωτικής συνεισφοράς στα δημόσια έσοδα με σκοπό τη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών, την ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης, την αναδιανομή του εισοδήματος και την άμβλυση κοινωνικών και οικονομικών ανισοτήτων (Institute for Fiscal Studies, 2011). Δύναται να έχει τη μορφή πάγιου χαρακτήρα ή έκτακτης εισφοράς, επιβάλλεται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, ενώ διαχωρίζεται κατά βάση σε άμεσους φόρους και έμμεσους φόρους - λοιπές επιβαρύνσεις. Η φορολογική αντιμετώπιση του ξενοδοχειακού κλάδου σε πολλές χώρες παρουσιάζει ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά. Οι άμεσοι φόροι περιλαμβάνουν το φόρο εισοδήματος, που προκύπτει από την επιχειρηματική δραστηριότητα των ξενοδοχείων, και το φόρο ακίνητης περιουσίας επί των ακινήτων που έχουν στην κατοχή τους. Πέραν των άμεσων φόρων, οι δημόσιοι φορείς σε πολλές χώρες επιβάλλουν περαιτέρω επιβαρύνσεις στα ξενοδοχεία, που συνήθως λειτουργούν προσθετικά επί της τιμής ή / και συνδέονται με τις διανυκτερεύσεις των πελατών – τουριστών. Τέτοιοι φόροι συμπεριλαμβάνουν το Φόρο

Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), τα δημοτικά ή άλλα ειδικού σκοπού τέλη (π.χ. περιβαλλοντικά) αλλά και το φόρο διαμονής (Vjekoslav, 2012).

Ο φόρος διαμονής ή φόρος πόλης είναι ένας ειδικός τουριστικός φόρος, ο οποίος έχει ως κύριο χαρακτηριστικό την σύνδεση του με τις διανυκτερεύσεις σε καταλύματα. Η υιοθέτηση του φόρου διαμονής παρατηρείται στην Ευρώπη από τις αρχές του 20ου αιώνα, όποτε και δημιουργήθηκε σχετική νομοθεσία για τις τουριστικές πόλεις της Γαλλίας (Legifrance, 2017). Πλέον η εφαρμογή του επεκτάθηκε και υιοθετήθηκε από πολλές ευρωπαϊκές χώρες, με εφαρμογή σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές. Το ύψος του φόρου διαφοροποιείται ανάλογα με τη γεωγραφική θέση και την κατηγορία του καταλύματος, τον αριθμό διανυκτερεύσεων και την ηλικία των επισκεπτών. Ο τρόπος εφαρμογής του γίνεται σαφέστερος μέσα από την παράθεση ενδεικτικών παραδειγμάτων χωρών, συμπεριλαμβανομένου βέβαια και της περίπτωσης της Ελλάδας. Στο πλαίσιο αυτό κρίνεται σκόπιμο να γίνει η διερεύνηση του φόρου διαμονής στην Ισπανία, Κροατία, Ιταλία, Τουρκία και Γαλλία, καθώς οι χώρες αυτές αποτελούν τους κυριότερους ανταγωνιστές της Ελλάδας ως προς την προσέλκυση τουριστών.

4.2.1 Εφαρμογή του φόρου διαμονής

Όπως επισημάνθηκε, η αποτύπωση των χαρακτηριστικών του φόρου διαμονής στις διάφορες ανταγωνίστριες χώρες της Ελλάδας αποτελεί σημαντικό σημείο για την κατανόηση και την πρακτική εφαρμογής του. Η σχετική ανάλυση ξεκινά με την περίπτωση της Ελλάδας και ακολουθεί η Ισπανία, η Κροατία, η Ιταλία, και η Γαλλία. Δεν αναλύεται η περίπτωση της Τουρκίας, καθώς δεν έχει προχωρήσει στην υιοθέτηση τέτοιου φόρου.

Ελλάδα: Στην Ελλάδα, ο φόρος διαμονής θα τεθεί σε εφαρμογή από 1/1/2018, βάσει του άρθρου 53 του Ν. 4389/2016. Ο φόρος διαμονής θα επιβάλλεται ανά διανυκτέρευση ανά δωμάτιο σε όλα τα ξενοδοχειακά καταλύματα και θα ανέρχεται σε: € 0,50 σε μονάδες ενός ή δύο αστέρων, € 1,50 σε μονάδες τριών αστέρων, € 3,00 σε μονάδες τεσσάρων αστέρων και € 4,00 σε μονάδες πέντε αστέρων. Παράλληλα προβλέπεται και η επιβολή φόρου διαμονής σε ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια - διαμερίσματα (κατηγορία μη κύριων ξενοδοχειακών καταλυμάτων του Ν. 4276/2014).

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του φόρου ανέρχεται σε € 0,50 ανά δωμάτιο ανά διανυκτέρευση βάσει του άρθρου 72 του Ν. 4472/2017. Αξίζει, ωστόσο, να επισημανθεί ότι στην Ελλάδα η υπηρεσία διαμονής επιβαρύνεται ήδη, βάσει του άρθρου 24 του Ν.Δ. 3033/1954 με τέλος παρεπιδημούντων, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ως ποσοστό (0,5%) επί του μισθώματος κλίνης υπέρ των ΟΤΑ. Ουσιαστικά ο φόρος διαμονής και τα τέλη παρεπιδημούντων έχουν την ίδια στοχοθεσία, επιβαρύνουν την υπηρεσία διαμονής και είναι δυνατό να εγείρουν ζήτημα διπλής φορολόγησης (ή υπερφορολόγησης) του ίδιου υποκειμένου φόρου.

Ισπανία: Ο φόρος διαμονής ή τουριστικός φόρος («tasa turística») ξεκίνησε να εφαρμόζεται στην Καταλονία από το Νοέμβριο του 2012. Επιβάλλεται ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση, σε όλους τους τύπους τουριστικών καταλυμάτων με μέγιστη διάρκεια χρέωσης τις 7 διανυκτερεύσεις. Το ύψος του φόρου κυμαίνεται από € 0,45 έως € 2,25 ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση. Από το φόρο εξαιρούνται οι επισκέπτες ηλικίας κάτω των 16 ετών. Από τον Ιούλιο του 2016, υπήρξε επιβολή του φόρου και στις Βαlearίδες Νήσους, που κυμαίνεται από € 1,00 έως € 2,00 ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση. Το ποσό αυτό μειώνεται κατά 50% από την ένατη διανυκτέρευση και μετά. Τα έσοδα του φόρου διαμονής κατευθύνονται στην προώθηση της βιώσιμης τουριστικής ανάπτυξης και την προστασία των φυσικών πόρων (European Commission, 2017; European Tourism Association ETOA, 2017).

Κροατία: Στην Κροατία, ο σχετικός φόρος διαμονής («Sojourn Tax») έχει υιοθετηθεί από το 2009 και κυμαίνεται από € 0,25 έως και € 1,00 ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση, ανάλογα με τη γεωγραφική περιοχή του κάθε καταλύματος. Επιβάλλεται στο σύνολο των επισκεπτών ηλικίας άνω των 18 ετών, ενώ στις ηλικίες 12 με 18 υπάρχει έκπτωση 50% (European Tourism Association ETOA, 2017).

Ιταλία: Ο φόρος διαμονής (τουριστικός φόρος «tassa di soggiorno» ή φόρος πόλης) ισχύει στην Ιταλία από το 2011. Η επιβολή του γίνεται ανά διανυκτέρευση και ανά άτομο, ενώ υπάρχουν και ηλικιακές εξαιρέσεις από το φόρο που ποικίλει ανά πόλη για επισκέπτες από 10 έως 18 ετών. Ο φόρος κυμαίνεται από € 0,50 έως € 7,00, ενώ διαφοροποιείται ανάλογα με την κατηγορία του ξενοδοχειακού καταλύματος και την εποχή. Επιπρόσθετα, η αρμόδια τοπική αρχή έχει τη δυνατότητα να ορίσει έναν μέγιστο

αριθμό διανυκτερεύσεων επιβολής του φόρου (European Tourism Association ETOA, 2017; Italyvacations, 2017).

Γαλλία: Στη Γαλλία, ο φόρος διαμονής «tax de séjour» (ή φόρος πόλης) επιβάλλεται στα τουριστικά καταλύματα των περιοχών που χαρακτηρίζονται ως τουριστικές. Η απόφαση για την επιβολή του βρίσκεται στη δικαιοδοσία της εκάστοτε δημοτικής αρχής. Το ύψος του φόρου κυμαίνεται από € 0,20 έως € 4,00 ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση. Σε ορισμένες πόλεις υπάρχει εξαίρεση χρέωσης για τα άτομα ηλικίας κάτω των 18 ετών. Οι τοπικές αρχές έχουν δικαίωμα αύξησης του φόρου κατά 10%, με αποτέλεσμα το ανώτατο ύψος να δύναται να φτάσει τα € 4,40 ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση.

Επιπρόσθετα υπάρχει η δυνατότητα επιβολής του φόρου σε επίπεδο καταλύματος ανάλογα με τη δυναμικότητα και την περίοδο λειτουργίας του, όπου στην περίπτωση αυτή παίρνει την ονομασία «taxe de séjour forfaitaire» ((French-property, 2017; Taxesjour, 2017).

Όπως προκύπτει από τα παραδείγματα εφαρμογής, ο φόρος διαμονής επιβάλλεται κατά κύριο λόγο ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση. Σε ορισμένες χώρες προβλέπονται εξαιρέσεις με ηλικιακά ή και γεωγραφικά κριτήρια. Στην Ελλάδα, ωστόσο, ο φόρος θα έχει καθολική επιβολή στο σύνολο των ξενοδοχειακών καταλυμάτων, με μοναδικό διαχωρισμό την κατάταξη βάσει κατηγορίας αστερών. Επισημαίνεται επίσης, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, πως στην Ελλάδα ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ήδη μέσω των τελών παρεπιδημούντων.

Εικόνα 1: Χαρακτηριστικά φόρου διαμονής στην Ελλάδα και στους ανταγωνιστές της

Πηγή: Επεξεργασία στοιχείων από Ν. 4389/2016, (European Tourism Association ETOA, 2017)

Έχοντας αποτυπώσει τον τρόπο εφαρμογής του φόρου διαμονής στις διάφορες χώρες και προτού διερευνηθούν οι επιπτώσεις του στην περίπτωση της Ελλάδας, κρίνεται σκόπιμο να εξεταστεί η σχέση που υπάρχει μεταξύ φόρων, τιμής και ζήτησης ξενοδοχειακού προϊόντος. Με τον τρόπο αυτό θα αποτυπωθεί η μεθοδολογία ανάλυσης των επιπτώσεων που προκαλούν οι φόροι, ενώ συγχρόνως θα γίνει πιο κατανοητός ο τρόπος διερεύνησης που ακολουθείται στην παρούσα έκθεση ως προς την εκτίμηση της επίδρασης του φόρου διαμονής στην Ελλάδα.

4.2.2 Βασικές φορολογικές επιβαρύνσεις ξενοδοχειακού κλάδου ανά χώρα

Ξεκινώντας από την ελληνική αγορά, ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων ανέρχεται σε 29% επί των φορολογητέων κερδών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4334/2015. Το ξενοδοχειακό προϊόν επιβαρύνεται με ΦΠΑ που ανέρχεται σε 13% για τις υπηρεσίες διαμονής και σε 24% για τις λοιπές υπηρεσίες, βάσει του αρ. 52 του Ν.4389/2016, για τις περισσότερες περιοχές της ελληνικής επικράτειας. Η έκπτωση κατά 30% που υπάρχει στον ΦΠΑ για τα νησιά των Νομών Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου (πλην Ρόδου και Καρπάθου) θα ισχύει μέχρι την 31/12/2017 σύμφωνα με το αρ. 118 του Ν. 4446/2016 (Καραγεώργου, 2017).

Αυτό δηλαδή μεταφράζεται ως εξής: Αν το κόστος διανυκτέρευσης στην **Ελλάδα** σε ένα ξενοδοχείο ανέρχεται στα 50 ευρώ, τα χρήματα που μένουν στο ξενοδοχείο είναι ως εξής:

- **Στην περίπτωση μόνο διανυκτέρευσης ο ΦΠΑ ανέρχεται στα 13%**. Για το ξενοδοχείο πληρώνει 44,25 ευρώ στο ξενοδοχείο και 5,75 ευρώ ΦΠΑ. Από τα 44,25 ευρώ η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι 29% επομένως 12,83 ευρώ φόρος και 31,42 ευρώ το ξενοδοχείο.

- **Διαμονή με πρωινό:** 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό. Από τα 50 ευρώ που πληρώνει τα 2,50 είναι για το πρωινό με ΦΠΑ 24% και 47,50 για διανυκτέρευση με ΦΠΑ 13%.

Επομένως:

- ✓ Αξία πρωινού 2,02 ΦΠΑ 24%
- ✓ Αξία διανυκτέρευσης 42,04 ΦΠΑ διανυκτέρευση 5,46 ευρώ
- ✓ Συνολική αξία 44,06 και σύνολο ΦΠΑ 5,94
- ✓ Φόρος εισοδήματος $44,06 \cdot 29\% = 12,78$ ευρώ και καθαρά για το ξενοδοχείο μένουν 31,28 ευρώ

- **Διαμονή με ημιδιατροφή:** 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα. Από τα 50 ευρώ που πληρώνει τα 42,5 είναι για τη διανυκτέρευση με ΦΠΑ 13% και 7,5 ευρώ για την ημιδιατροφή με ΦΠΑ 24%. Επομένως:

- ✓ Αξία ημιδιατροφής 6,05 ΦΠΑ 24%

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- ✓ Αξία διανυκτέρευσης 37,61 ΦΠΑ 13%
- ✓ Φόρος εισοδήματος $37,61 * 29\% = 10,9069$ ευρώ και καθαρά για το ξενοδοχείο μένουν 39,0931 ευρώ
 - **Διαμονή με πλήρη διατροφή** (full bord): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα.
 - **Διαμονή με το σύστημα all inclusive** (πλήρης διατροφή, περιλαμβανομένων της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών - animation, αθλητικές υπηρεσίες κλπ.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο.

Στην αγορά της Ισπανίας, ο φόρος εισοδήματος ανέρχεται σε 25% επί των φορολογητέων εισοδημάτων των νομικών προσώπων. Ο ΦΠΑ για τις υπηρεσίες διαμονής και για τις λοιπές υπηρεσίες ανέρχεται σε 10%. Στην Κροατία, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος επιχειρήσεων για κάθε είδους επιχειρηματική δραστηριότητα είναι της τάξης του 18%. Σε ό,τι αφορά τώρα στον ΦΠΑ, το ξενοδοχειακό προϊόν επιβαρύνεται με συντελεστή 13% (Καραγεώργου, 2017).

Στην Ιταλία οι νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος (IRES) που ανέρχεται σε 27,9% επί των καθαρών φορολογητέων εισοδημάτων της εταιρείας. Αναφορικά στον ΦΠΑ (Imposta sul Valore Aggiunto - IVA), ο συντελεστής που εφαρμόζεται σε όλες τις υπηρεσίες των ξενοδοχείων ανέρχεται σε 10%.

Στην περίπτωση της Τουρκίας, οι εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος (CIT) με συντελεστή 20% επί των φορολογητέων εισοδημάτων τους. Ο συντελεστής ΦΠΑ, ο οποίος εφαρμόζεται στις υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχειακά καταλύματα ανέρχεται σε 8%, ενώ στις λοιπές υπηρεσίες σε 18% (European Commission, 2017) και (OECD, 2017).

Τέλος, στη Γαλλία ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στα φορολογητέα εισοδήματα των επιχειρήσεων ανέρχεται σε 33,33%. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας για την παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών ανέρχεται σε 10%.

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα στοιχεία των φορολογικών συντελεστών ανά χώρα, προκύπτει πως τα ξενοδοχεία στην Ελλάδα υπόκεινται στον δεύτερο υψηλότερο συντελεστή φορολόγησης εισοδημάτων. Με εξαίρεση την περίπτωση της Γαλλίας, οι υπόλοιπες χώρες έχουν υιοθετήσει σαφώς χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές εισοδήματος σε σχέση με την Ελλάδα. Ως προς την έμμεση φορολογία, το ξενοδοχειακό προϊόν στην Ελλάδα επιβαρύνεται με τον υψηλότερο συντελεστή διαμονής και τον υψηλότερο λοιπών υπηρεσιών (Καραγεώργου, 2017).

Λαμβανομένου υπ' όψιν το σύνολο των δεικτών, γίνεται φανερό πως το ξενοδοχειακό προϊόν στην Ελλάδα φέρει τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σύγκριση με εκείνο των υπολοίπων ανταγωνιστριών χωρών στον τομέα του τουρισμού. Η διαπίστωση αυτή θα γίνει ακόμα σαφέστερη, αναφέρει η μελέτη, μέσα από την παράθεση μιας εφαρμογής της φορολογικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού προϊόντος ανά χώρα. Στη συνέχεια η μελέτη της Grant Thornton προχωρεί σε μία σειρά υπολογισμών προκειμένου να συγκρίνει το ελληνικό ξενοδοχείο με το ευρωπαϊκό και να αναδείξει ποια θα πρέπει να είναι η μέση τιμή του ελληνικού ξενοδοχείου για να επιτύχει το ίδιο ποσοστό κέρδους με το ευρωπαϊκό το οποίο το τοποθετεί στο 10,56% όσο και το μέσο κόστος κεφαλαίων. Οι σχετικοί υπολογισμοί δείχνουν πως στην Ελλάδα τα ξενοδοχεία, λόγω υπερφορολόγησης, είναι υποχρεωμένα να θέσουν στο τελικό προϊόν τους τιμές υψηλότερες κατά 3,21% έως 6,77% σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές τους προκειμένου να επιτύχουν αντίστοιχα ποσοστά κέρδους με εκείνα των άλλων χωρών (Καραγεώργου, 2017).

Το γεγονός βέβαια αυτό θα καθιστούσε το ξενοδοχειακό προϊόν της χώρας λιγότερο ανταγωνιστικό από αυτό των υπολοίπων χωρών. Ως εκ τούτου τα ξενοδοχεία τελικά υποχρεώνονται να συμβιβαστούν με σαφώς χαμηλότερα περιθώρια κέρδους, προκειμένου να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητά τους. Σύμφωνα με τα ευρήματα της εφαρμογής αυτής, το γεγονός ότι η μέση τουριστική δαπάνη στην Ελλάδα είναι χαμηλή, ειδικά σε σύγκριση με εκείνη των ανταγωνιστών, τότε γίνονται απόλυτα κατανοητοί οι λόγοι για τους οποίους το μέσο περιθώριο κέρδους των ξενοδοχείων της χώρας μετά από φόρους εκτιμάται μόλις στο 1,52% (Καραγεώργου, 2017).

Εικόνα 2: φορολογικές επιβαρύνσεις ξενοδοχειακού κλάδου ανά χώρα

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Παράμετροι	Ελλάδα	Ισπανία	Κροατία	Ιταλία	Τουρκία	Γαλλία
Επιδιωκόμενο κέρδος μετά φόρων	10,56%	10,56%	10,56%	10,56%	10,56%	10,56%
Συντελεστής φορολογίας	29,00%	25,00%	18,00%	27,90%	20,00%	33,33%
Επιδιωκόμενο κέρδος προ φόρων (=i/(1-ii))	14,87%	14,08%	12,88%	14,65%	13,20%	15,84%
ΦΠΑ διαμονής	13,00%	10,00%	13,00%	10,00%	8,00%	10,00%
ΦΠΑ λοιπών ξενοδοχειακών υπηρεσιών	24,00%	10,00%	13,00%	10,00%	18,00%	10,00%
Ενδεικτικό κόστος υπηρεσίας διαμονής (σε €)	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Τιμή λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου κέρδους προ φόρων (=vi/(1-iii))	117,47	116,39	114,78	117,16	115,21	118,82
ΦΠΑ (=vii*iv)	15,27	11,64	14,92	11,72	9,22	11,88
Τελική τιμή ξενοδοχειακού προϊόντος διαμονής (=vii+viii, σε €)	132,74	128,03	129,70	128,88	124,42	130,70
Σύγκριση ελληνικού ξενοδοχειακού προϊόντος διαμονής με ανταγωνιστές		3,68%	2,34%	3,00%	6,69%	1,56%
Ενδεικτικό κόστος λοιπών ξενοδοχειακών υπηρεσιών (σε €)	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Τιμή λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου κέρδους προ φορών (=ix/(1-iii), σε €)	23,49	23,28	22,96	23,43	23,04	23,76
ΦΠΑ (=xii*v, σε €)	5,64	2,33	2,98	2,34	4,15	2,38
Τελική τιμή λοιπού ξενοδοχειακού προϊόντος (=xii+xiii, σε €)	29,13	25,61	25,94	25,78	27,19	26,14
Σύγκριση ελληνικού ξενοδοχειακού προϊόντος λοιπών υπηρεσιών με ανταγωνιστές		13,78%	12,31%	13,03%	7,15%	11,45%
Σύνολο τιμής ξενοδοχειακού προϊόντος (=ix+xiv, σε €)	161,88	153,63	155,64	154,65	151,61	156,84
Σύγκριση ελληνικού ξενοδοχειακού προϊόντος ανταγωνιστές		5,37%	4,00%	4,67%	6,77%	3,21%

Πηγή: Καραγεώργου, 2017

4.3 Σχέση φόρων, ζήτησης και τιμής ξενοδοχειακού προϊόντος

Η διερεύνηση των επιπτώσεων των φόρων στην ανταγωνιστικότητα ενός προϊόντος απαιτεί αρχικά την αποτύπωση της σχέσης ζήτησης - τιμής στον υπό εξέταση κλάδο. Χρειάζεται πρώτα να διερευνηθεί πως προσδιορίζεται η τιμή ενός προϊόντος και στη συνέχεια να εξεταστεί ποια είναι η συμπεριφορά των καταναλωτών απέναντι στο προϊόν, μέσα από την εκφραζόμενη ζήτηση. Στην περίπτωση του ξενοδοχειακού προϊόντος, χρειάζεται να γίνει κατανοητό ποιοι είναι οι παράμετροι που προσδιορίζουν την τιμή του και στη συνέχεια να διερευνηθεί πως οι μεταβολές στις τιμές (λόγω π.χ. μεταβολής της

φορολογίας) επηρεάζουν τη ζητούμενη ποσότητα, όπως π.χ. αυτή εκφράζεται μέσα από τις διανυκτερεύσεις (Institute for Fiscal Studies, 2011).

Η τιμή του ξενοδοχειακού προϊόντος επηρεάζεται και εξαρτάται από παράγοντες που σχετίζονται με το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Εσωτερικούς παράγοντες αποτελούν το κόστος (λειτουργικό, χρηματοοικονομικό, επενδυτικό, φορολογικό), η εσωτερική οργάνωση και ο τρόπος λειτουργίας του ξενοδοχείου. Οι εξωτερικοί παράγοντες που επηρεάζουν την τιμή σχετίζονται κυρίως με το μέγεθος του ανταγωνισμού, την εποχικότητα του κλάδου, τη σχέση με τους προμηθευτές και τους τουριστικούς πράκτορες, το ρυθμιστικό πλαίσιο και γενικότερα με το επιχειρηματικό, οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί ένα ξενοδοχείο (Andersson, 2013). Οποιαδήποτε μεταβολή των ανωτέρω παραγόντων είναι δυνατό να οδηγήσει σε μεταβολή της τελικής τιμής του προϊόντος διαμονής.

Η ζήτηση για το ξενοδοχειακό προϊόν επηρεάζεται επίσης από σειρά παραγόντων που σχετίζονται με τις δυνατότητες και τη συμπεριφορά των καταναλωτών. Ειδικότερα η ζήτηση για ξενοδοχειακές υπηρεσίες επηρεάζεται από την τιμή διάθεσης του προϊόντος, το διαθέσιμο εισόδημα των εν δυνάμει επισκεπτών των ξενοδοχείων, την οριακή ροπή προς κατανάλωση, το διαθέσιμο χρόνο και τα βασικά χαρακτηριστικά τους (όπως ηλικία και οικογενειακή κατάσταση), το σκοπό του ταξιδιού, τις αναμενόμενες απαιτήσεις που έχουν από έναν τουριστικό προορισμό και τη διαθεσιμότητα – ποιότητα του ξενοδοχειακού προϊόντος. Κρίσιμο μέγεθος είναι ο βαθμός ελαστικότητας ζήτησης, δηλαδή ο βαθμός αντίδρασης των καταναλωτών σε ενδεχόμενες μεταβολές της τιμής του ξενοδοχειακού προϊόντος.

Μια αλλαγή των παραγόντων που επηρεάζουν την τιμή του προϊόντος, όπως π.χ. επιβολή ενός νέου φόρου, θα επηρεάσει καταρχάς τον τρόπο λειτουργίας των ξενοδοχείων. Το κρίσιμο στοιχείο είναι πώς θα αντιδράσουν οι επιχειρήσεις του κλάδου, αν δηλαδή θα επιχειρήσουν να μετακυλήσουν το φόρο στους καταναλωτές (αυξάνοντας πρακτικά την τιμή) ή θα τον απορροφήσουν (μέσω π.χ. μεταβολής της ποιότητας των προσφερόμενων υπηρεσιών). Στην περίπτωση αύξησης τιμής, οι καταναλωτές αναμένεται να αντιδράσουν. Ο βαθμός αντίδρασής τους εξαρτάται από το μέγεθος της

ελαστικότητα ζήτησης, που ουσιαστικά θα προσδιορίσει το βαθμό μεταβολής της ζητούμενης ποσότητας.

Είναι χαρακτηριστικό πως έχει γίνει σειρά εμπειρικών αναλύσεων, που διερευνούν τις επιπτώσεις που υπάρχουν στον τουρισμό από μεταβολές των φόρων. Οι αναλύσεις αυτές ουσιαστικά εξετάζουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ ζήτησης, τιμής και φόρων στο ξενοδοχειακό κλάδο. Η παρουσία ορισμένων χαρακτηριστικών παραδειγμάτων θα αναδείξει το μεθοδολογικό τρόπο προσέγγισης, προσφέροντας τη συλλογιστική για τη διερεύνηση των επιπτώσεων από την επιβολή του φόρου διαμονής στην περίπτωση της Ελλάδας.

4.4 Εμπειρικές αναλύσεις

Οι πρώτες αναλύσεις που διενεργήθηκαν, για την επίπτωση της φορολόγησης στον τουρισμό, επικεντρώθηκαν στην αποτύπωση του μεγέθους της φορολογικής επιβάρυνσης και της συμβολής της στη δημιουργία δημοσίων εσόδων για την περίπτωση των ΗΠΑ (Bonham, 1992). Στη συνέχεια και καθώς τα μεγέθη του τουριστικού κλάδου άρχισαν να αναπτύσσονται σημαντικά, οι αναλύσεις προχώρησαν και στην εξέταση των γενικότερων επιπτώσεων στην οικονομία. Ενδεικτικό παράδειγμα αποτελεί η εξέταση της επίδρασης του ΦΠΑ στον τουριστικό κλάδο και στην οικονομία του Ηνωμένου Βασιλείου και της Δανίας (Wanhill, 1995). Όπως διαπιστώθηκε, η εξέταση της επίδρασης της φορολόγησης στον τουρισμό χρειάζεται να περιλαμβάνει τη διερεύνηση των επιπτώσεων σε τρία επίπεδα: επιχειρήσεις, δημόσια έσοδα και οικονομία. Οι έρευνες ουσιαστικά εξετάζουν πώς η μεταβολή υφιστάμενων φόρων ή η επιβολή νέων φέρουν επιπτώσεις στις επιχειρήσεις, στα κρατικά έσοδα και στην οικονομία γενικότερα (Ihalanayake, 2007).

Στο πλαίσιο αυτό, οι αναλύσεις διενεργούνται λαμβάνοντας υπόψη συγκεκριμένες παραμέτρους και υποθέσεις. Μια βασική παράμετρος είναι η ελαστικότητα ζήτησης του τουριστικού προϊόντος, που φανερώνει την αντίδραση των καταναλωτών σε περίπτωση μεταβολής τιμών λόγω φορολόγησης (Kononolova, 2013).

Στην περίπτωση όπου η ζήτηση είναι ελαστική (ελαστικότητα > 1), μια αύξηση της τιμής θα οδηγήσει σε μείωση της ζητούμενης ποσότητας σε ποσοστό μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσοστό αύξησης της τιμής. Όταν η ζήτηση είναι ανελαστική (ελαστικότητα

< 1), μια αύξηση της τιμής θα οδηγήσει σε μείωση της ζητούμενης ποσότητας σε ποσοστό μικρότερο από το αντίστοιχο ποσοστό αύξησης της τιμής. Ένα κοινό στοιχείο της ελαστικότητας ζήτησης για την περίπτωση του τουρισμού και των ξενοδοχείων είναι ότι φέρει αρνητική σχέση, δηλαδή μια αύξηση της τιμής (π.χ. της κλίνης) θα οδηγήσει σε μείωση της ζητούμενης ποσότητας (π.χ. των διανυκτερεύσεων) και το αντίστροφο. Στην περίπτωση της Ελλάδας, η ζήτηση ως προς την τιμή του ξενοδοχειακού προϊόντος είναι ελαστική, με την ελαστικότητα ζήτησης των ξενοδοχείων να λαμβάνει τιμές μεταξύ 1,1 και 1,3 (Παυλόπουλος, 1998).

Η ελαστικότητα επηρεάζεται από την κατηγορία του καταλύματος, όπου όσο μικρότερη είναι τόσο μεγαλύτερη τιμή 15 - φέρει η ελαστικότητα. Οι επισκέπτες δηλαδή των ξενοδοχείων χαμηλής κατηγορίας είναι πιο επιρρεπείς και αντιδρούν περισσότερο σε μια π.χ. αύξηση της τιμής (μειώνοντας τη ζήτηση) σε σχέση με το βαθμό αντίδρασης των επισκεπτών ξενοδοχείων υψηλής κατηγορίας.

Στην περίπτωση τώρα όπου μια επιβολή ενός φόρου οδηγήσει σε αύξηση της τιμής του ξενοδοχειακού προϊόντος, ως αποτέλεσμα της μετακύλισης του φόρου στους καταναλωτές, δημιουργούνται στρεβλώσεις στην αγορά. Το ξενοδοχειακό προϊόν γίνεται ακριβότερο, χάνει μέρος από την ανταγωνιστικότητά του και είναι δυνατό να υπάρξει στροφή των καταναλωτών προς εναλλακτικούς προορισμούς. Στην περίπτωση όπου τα ξενοδοχεία δεν έχουν τη δυνατότητα ή δεν επιλέξουν να μετακυλήσουν την αύξηση του φόρου στους καταναλωτές, μέσω της αύξησης της τιμής, τότε θα υποστούν μείωση των κερδών τους ή θα υποχρεωθούν να μεταβάλουν την ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών με κίνδυνο βέβαια την απώλεια σε επίπεδο ζήτησης.

Ενδεικτικό των σχέσεων αυτών αποτελούν τα ευρήματα των εμπειρικών αναλύσεων που έχουν γίνει για τον υπολογισμό της επίδρασης των φόρων στη ζήτηση του ξενοδοχειακού προϊόντος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η Κροατία, όπου η επιβολή ΦΠΑ στα ξενοδοχεία μείωσε τη ζήτηση κατά 15%, ενώ στη Δανία η εφαρμογή του ΦΠΑ στα ξενοδοχεία μειώνει τη ζήτηση κατά 37,5% (Dombrowski, 2010). Ανάλογα αποτελέσματα καταγράφονται και στην περίπτωση της Ισπανίας, όπου μια αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης των ξενοδοχείων από 7% σε 16%, αύξησε το δείκτη τιμών κατά 9 %, προκαλώντας εν τέλει μείωση της τουριστικής δαπάνης κατά 6,22%. Ο

αντίκτυπος στα ξενοδοχεία και γενικότερα στην οικονομία ήταν μεγάλος, καθώς το κόστος σε επίπεδο ΑΕΠ και πληθωρισμού αποδείχθηκε διπλάσιο από τα δημόσια έσοδα που προκάλεσε η αύξηση της φορολογίας (Gago, 2006).

Έχοντας επομένως υπόψη τόσο το θεωρητικό υπόβαθρο που προσδιορίζει τη σχέση φόρων, ζήτησης και τιμών, όσο και τη μεθοδολογία με την οποία οι εμπειρικές έρευνες προσεγγίζουν τις επιδράσεις που προκαλούν οι μεταβολές του φορολογικού πλαισίου, είναι δυνατό να εξεταστεί η αναμενόμενη επίδραση από την επιβολή του φόρου διαμονής στην περίπτωση της Ελλάδας.

4.5 Έμμεσοι Φόροι που επιβάλλονται στα Ξενοδοχεία

Αντιθέτως με την άμεση φορολόγηση, η έμμεση περιλαμβάνει την καταβολή εισφορών που γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Στηρίζεται στη λογική της άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμακίων της άμεσης φορολόγησης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ο φόρος κύκλου εργασιών, τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Φλώρος,2010).

Ένας άλλος ορισμός είναι ότι οι έμμεσοι φόροι, είναι οι φόροι εκείνοι τους οποίους καταβάλλει μεν ο φορολογούμενος στο Δημόσιο Ταμείο, αλλά υπάρχει τελική διάσταση μεταξύ φορολογικού οφειλέτη και φορολογούμενου (Καλυβιανάκης, 1993).

Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό των έμμεσων φόρων επί ζημιά των αμέσων τόσο και λιγότερο ανεπτυγμένη λογίζεται μια οικονομία. Οι έμμεσοι φόροι επιδρούν ανασχετικώς επί της οικονομικής ανάπτυξης, διότι αφαιρούν από τους καταναλωτές ανεξαρτήτως του μεγέθους του εισοδήματός τους, ένα μέρος αυτού μειώνοντας τη ζήτηση. Πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι η εύκολη είσπραξη, η ευκολότερη καταβολή, η δυσκολότερη φοροδιαφυγή, η μεγαλύτερη απόδοση, καθώς και το ότι εισπράττονται και από τους ξένους τουρίστες. Έμμεσοι φόροι είναι:

- ο **ΦΠΑ**: Πρόκειται για γενικό έμμεσο φόρο, ο οποίος επιβαρύνει την εγχώρια τελική κατανάλωση. Επιβάλλεται σε όλα τα στάδια παραγωγικής διαδικασίας και επιβαρύνει κάθε φορά την προστιθέμενη αξία κάθε σταδίου. Δηλαδή επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο αγαθά και υπηρεσίες. Αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και

παροχή υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα, η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο από νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με την ιδιότητα αυτή και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 13£3,4 όπως ισχύει με τον ν. 3312/2005. Οι ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. μέχρι και το καλοκαίρι του 2015 ήταν 23%, 13% και ο υπερμειωμένος 6,5%. Οι συντελεστές αυτοί μειώνονταν κατά 30% στα νησιά του Αιγαίου. Δυστυχώς το ευνοϊκό καθεστώς για τα νησιά του Αιγαίου έπαυε να ισχύει από 1.10.2015. Συγκεκριμένα μετά την δημοσίευση της κοινής υπουργικής απόφασης (Κ.Υ.Α. αριθ. ΥΠΟΙΚ 0010707 ΕΞ 2015/29.9.2015) πρέπει να επισημάνουμε τα ακόλουθα: όπως είναι πια γνωστό, με την υποπαράγραφο Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015 ορίζονται τα εξής: « δ) Οι προβλεπόμενες στις παραγράφους 4, 5, και 6 του άρθρου 21 του ν.2859/2000 μειώσεις των συντελεστών Φ.Π.Α. καταργούνται σταδιακά ως ακολούθως: Από 1.10.2015 στην πρώτη ομάδα νησιών, από 1.6.2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών και από 1.1.2007 στα υπόλοιπα νησιά». Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από 1.10.2015 στην πρώτη ομάδα των νησιών είναι η Ρόδος, η Σαντορίνη, η Μύκονος, η Νάξος, η Πάρος και η Σκιάθος. Για τα νησιά αυτά, από 1.10.2015 θα ισχύουν συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν και στην υπόλοιπη Ελλάδα, ήτοι 6%, 13% και 23%. Επίσης όσον αφορά τις τουριστικές επιχειρήσεις και ιδιαίτερα τις υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία, κλπ. υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13% έναντι 6% που ίσχυε πριν την 1.10.2015.18.

○ **Φόρος πολυτελείας:** Ο φόρος πολυτελείας (άρθρο 17 του ν. 3833/2010) επιβάλλεται στα πολυτελή επιβατικά αυτοκίνητα, οχήματα μεγάλης αξίας και σε ορισμένα είδη πολυτελείας όπως ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη ιδιωτικής χρήσης κοσμήματα με πολύτιμες πέτρες κ.α.

○ **Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου:** Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου είναι σε ισχύ με τον ν. 1676/1986 και συγκεκριμένα με τα άρθρα 17-31. Υποκείμενα στο φόρο

είναι τα νομικά πρόσωπα δηλαδή Ο.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίες επιτηδευματιών, συνεταιριστικές οργανώσεις. Φορολογούνται οι εξής πράξεις η σύσταση εταιρείας και η αύξηση του κεφαλαίου ή του ενεργητικού των νομικών προσώπων, δάνεια μεταξύ νομικών προσώπων και των μελών τους, με την προϋπόθεση ότι έχουν το ίδιο αποτέλεσμα με την αύξηση του εταιρικού μεριδίου, μετατροπή ή συγχώνευση νομικών προσώπων. Για να επιβληθεί ο φόρος σε μια τουριστική επιχείρηση θα πρέπει α) να βρίσκεται στην Ελλάδα η πραγματική και η καταστατική της έδρα, β) να βρίσκεται στην Ελλάδα μόνο η πραγματική έδρα, γ) να βρίσκεται στην Ελλάδα η καταστατική της έδρα και η πραγματική να βρίσκεται σε τρίτο κράτος εκτός Ε.Ε., δ) να βρίσκεται στην Ελλάδα υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας που έχει έδρα σε τρίτο κράτος που δεν είναι μέλος της Ε.Ε. Ο συγκεκριμένος φόρος επιβάλλεται με συντελεστή 1% επί της πραγματικής αξίας κάθε εισφερόμενου στοιχείου και δεν προσαυξάνεται με εισφορά ΟΓΑ και απαλλάσσονται του φόρου η συμπλοιοκτησία, οι ναυτιλιακές κοινοπραξίες και οι κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρείες.(φορολογική επιθεώρηση, Μάιος 2006).

ο **Τέλη χαρτοσήμου:** Η φορολογία χαρτοσήμου κωδικοποιήθηκε με το Π.Δ. 28-7-1931 (ΦΕΚ Α'239) και διακρίνει τα τέλη χαρτοσήμου σε πάγια (σταθερά ποσά) και αναλογικά (ποσοστιαίος υπολογισμός). Αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου είναι κατά βάση, οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις, τα μισθώματα οικοδομών και γαιών, τα ασφάλιστρα και οι εγγραφές στα βιβλία των επιτηδευματιών. Οι συντελεστές των τελών χαρτοσήμου κυμαίνονται από 1% έως 3%.

ο **Φόρος ασφάλιστρων:** Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3942/06 στα απαιτητά ασφάλιστρα και κάθε φύσης δικαιώματα που απορρέουν από τις ασφαλιστικές συμβάσεις. Υποκείμενο του φόρου όπως γίνεται κατανοητό, η ασφαλιστική επιχείρηση και ο φορολογικός συντελεστής διαφοροποιείται από 4% έως 20% κατά περίπτωση κλάδου ασφάλισης.

ο **Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων:** Τα τέλη κυκλοφορίας θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν.2367/53 και επιβάλλονται στα οχήματα επιβατικά, φορτηγά, ιδιωτικής και δημοσίας χρήσης για την κυκλοφορία τους στους δημόσιους δρόμους της χώρας μας. Προθεσμία καταβολής τους ορίζεται η 31/12 του αναφερόμενου έτους και η πληρωμή γίνεται στις τράπεζες ή μέσω e-banking και σε μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις από τις

Δ.Ο.Υ. Βέβαια όποιος φορολογούμενος δεν επιθυμεί να κινεί το όχημα του και για να γλιτώσει τα τέλη μπορεί να καταθέσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ αίτηση ακινησίας του αυτοκινήτου.

ο **Ειδικός φόρος κατανάλωσης:** Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια, στα βιομηχανοποιημένα καπνά και στην αιθυλική αλκοόλη και στα αλκοολούχα ποτά είναι εναρμονισμένοι φόροι που ενσωματώθηκαν με τον ν. 2127/93 ο οποίος κωδικοποιήθηκε με τον ν. 2960/01.

4.6 Επίπτωση της φορολόγησης των ξενοδοχείων στη βιωσιμότητά τους

Η εκτίμηση της επίπτωσης του φόρου διαμονής στα ετήσια οικονομικά μεγέθη των ξενοδοχείων πραγματοποιείται μέσα από τη σύγκριση της υφιστάμενης κατάστασης με τις δύο διαφορετικές περιπτώσεις (μετακύλιση και απορρόφηση). Καθώς τα οικονομικά και επιχειρησιακά δεδομένα διαφέρουν ανά κατηγορία καταλύματος, η ανάλυση γίνεται τόσο σε επίπεδο συνόλου όσο και διακριτά ανά κατηγορία ξενοδοχείων (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Ξεκινώντας με την υφιστάμενη κατάσταση σε επίπεδο συνόλου, γίνεται ο υπολογισμός των συνολικών εσόδων των ξενοδοχείων σε ετήσια βάση (έτος αναφοράς: 2016). Ο υπολογισμός στηρίζεται στα βασικά επιχειρησιακά δεδομένα των ξενοδοχείων (μέσο έσοδο ανά δωμάτιο, δυναμικότητα μονάδων, μέση διάρκεια λειτουργίας, ετήσια πληρότητα). Όπως αναδεικνύουν οι σχετικοί υπολογισμοί στην υφιστάμενη κατάσταση, η καθαρή ροή, δηλαδή το υπόλοιπο που προκύπτει από τις λειτουργικές ροές αφαιρώντας την πληρωμή των φόρων, το κόστος επενδύσεων και την εξυπηρέτηση του δανεισμού (πληρωμή χρεολυσίων), είναι αρνητική. Ουσιαστικά τα ξενοδοχεία έχουν εξαντλήσει σήμερα τις ταμειακές τους δυνατότητες και προφανώς προκειμένου να διαχειριστούν το αρνητικό αυτό υπόλοιπο, είτε διαχειρίζονται ταμειακά την εξυπηρέτηση του δανεισμού (μέσω π.χ. μιας αναδιάρθρωσης ή αναχρηματοδότησης του δανεισμού) είτε προχωρούν στην εξεύρεση νέων κεφαλαίων (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Θεωρείται πως τα ξενοδοχεία προχωρούν σε αύξηση των τιμών τους κατά την αναλογία του φόρου διαμονής. Ουσιαστικά επιχειρούν να μετακυλήσουν πλήρως το φόρο διαμονής στους καταναλωτές, αυξάνοντας τις χρεώσεις για τις υπηρεσίες τους.

Στην περίπτωση αυτή και δεδομένης της ελαστικότητας ζήτησης των ξενοδοχείων, η αύξηση των τιμών θα περιορίσει τη ζήτηση και εν τέλει τα αναμενόμενα έσοδα ανά δωμάτιο. Το μέγεθος της μείωσης προσδιορίζεται από το ύψος της ελαστικότητας ζήτησης ανά κατηγορία ξενοδοχείων. Η αύξηση της τιμής λόγω επιβολής και μετακύλισης φόρου θα μειώσει τη ζήτηση, που πρακτικά οδηγεί σε ένα χαμηλότερο ποσοστό πληρότητας και άρα σε ένα νέο (μειωμένο) ύψος εσόδων για τα ξενοδοχεία. Από το μέγεθος της ζήτησης προκύπτει το ύψος του φόρου διαμονής που εκτιμάται πως θα υπάρξει στην περίπτωση που τα ξενοδοχεία επιχειρήσουν να μετακυλήσουν το φόρο στους καταναλωτές αυξάνοντας τις τιμές (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Οι σχετικοί υπολογισμοί δείχνουν πως προφανώς το τελικό αποτέλεσμα των ξενοδοχείων χειροτερεύει σε σημαντικό βαθμό, δημιουργώντας ακόμα μεγαλύτερα προβλήματα ταμειακής διαχείρισης (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Τα ξενοδοχεία δεν μεταβάλλουν τις τιμές τους, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει μεταβολή σε επίπεδο συνολικών εσόδων. Στην περίπτωση αυτή το μέγεθος του φόρου διαμονής είναι μεγαλύτερο, οδηγώντας σε ένα χαμηλότερο ύψος καθαρών εσόδων, σε σχέση με την κατάσταση της μετακύλισης του φόρου. Αντίστοιχα υπάρχει διαφοροποίηση σε επίπεδο λειτουργικών και καθαρών ροών. Το τελικό υπόλοιπο είναι σαφώς χειρότερο υποδηλώνοντας ένα ουσιαστικό πρόβλημα ρευστότητας. Τα σχετικά υπόλοιπα είναι δυνατό να εκφραστούν και ανά ξενοδοχείο, μέσα από τη διαίρεση της συνολικής καθαρής ροής με τον αριθμό των ξενοδοχειακών μονάδων. Τα μεγέθη δείχνουν πως σήμερα ένα μέσο ξενοδοχείο έχει να διαχειριστεί ένα «ταμειακό άνοιγμα» ύψους € 13,5 χιλ., το οποίο όταν θα ξεκινήσει να εφαρμόζεται η επιβολή του φόρου διαμονής, εκτιμάται πως σχεδόν θα τριπλασιαστεί (σε περίπτωση μετακύλισης) ή ακόμα και θα επταπλασιαστεί σε περίπτωση απορρόφησης (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Εικόνα 3: Αποτέλεσμα επιβολής φόρου σε ξενοδοχεία σε ετήσια βάση (σε εκατ. €)

Πηγή: Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017

Πολλά ξενοδοχεία επομένως είναι πιθανό να βρεθούν με αδυναμία αντιμετώπισης των υποχρεώσεών τους, δεδομένου άλλωστε και του γεγονότος ότι το πρόβλημα αυτό λειτουργεί συσσωρευτικά στις όποιες ταμειακές αδυναμίες έχουν δημιουργηθεί τα προηγούμενα έτη. Διευκρινίζεται επίσης, παρότι φαίνεται να είναι προς το συμφέρον των ξενοδοχείων να μετακυλήσουν το φόρο, εντούτοις δεν είναι εκ των προτέρων γνωστό αν θα έχουν αυτή τη δυνατότητα. Πολλά ξενοδοχεία λειτουργούν μέσα από τη μεσολάβηση τουριστικών πρακτόρων χωρίς να έχουν ισχυρές δυνατότητες διαπραγμάτευσης και άρα αύξησης των τιμών τους. Ακόμα και στην ακραία περίπτωση που όλα τα ξενοδοχεία μετακυλήσουν το φόρο, το ταμειακό τους άνοιγμα θα μεγαλώσει και οι κίνδυνοι ρευστότητας θα πολλαπλασιαστούν. Τα ξενοδοχεία θα υποχρεωθούν να αναζητήσουν περαιτέρω αναχρηματοδοτήσεις του δανεισμού τους, ή δεδομένων και των συνθηκών της τραπεζικής αγοράς, να περιορίσουν τις επενδύσεις τους. Ο περιορισμός όμως των επενδύσεων δημιουργεί κινδύνους υποβάθμισης της ποιότητας των ξενοδοχειακών υπηρεσιών, ενώ σε κάθε περίπτωση στερεί την αναπτυξιακή δυναμική των ξενοδοχείων στην οικονομία. Εν κατακλείδι η αγορά των ξενοδοχείων, λόγω το φόρου διαμονής, αναμένεται να απολέσει € 161 με € 186 εκ. που προφανώς οδηγεί σε χαμηλότερες λειτουργικές και ταμειακές ροές, προκαλώντας σημαντικό πρόβλημα ρευστότητας (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

4.6.1 Επίδραση της φορολογίας των ξενοδοχείων στο σύνολο της οικονομίας

Πέραν των επιδράσεων του φόρου διαμονής στα οικονομικά αποτελέσματα των ξενοδοχείων, χρειάζεται να εκτιμηθούν οι άμεσες, έμμεσες και επαγόμενες επιδράσεις που αναμένεται να υπάρξουν σε επίπεδο οικονομίας. Αφετηρία των υπολογισμών είναι το μέγεθος της ξενοδοχειακής αγοράς, όπως αυτό προσδιορίζεται από τα συνολικά έσοδα των ξενοδοχείων. Λαμβανομένου υπόψη των σχετικών πολλαπλασιαστών για την άμεση, έμμεση και επαγωγική επίδραση των ξενοδοχείων στην οικονομία (σχετικοί πολλαπλασιαστές ίσοι με 1,34, 0,22 και 0,95 αντίστοιχα (ΚΕΠΕ, 2015)) είναι δυνατό να προκύψει καταρχάς η συνολική συμβολή των ξενοδοχείων στην οικονομία (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Ειδικότερα, η επιβολή του φόρου διαμονής θα μειώσει την ξενοδοχειακή αγορά κατά € 161 με € 186 εκ.. Η μείωση αυτή θα έχει ως αντίκτυπο την αντίστοιχη μείωση των άμεσων, έμμεσων και επαγομένων αγορών που δημιουργούνται από τη ξενοδοχειακή αγορά. Συνολικά η αγορά που δημιουργούν τα ξενοδοχεία εκτιμάται πως θα μειωθεί κατά 435 εκ., και από € 17,36 δισ. θα διαμορφωθεί στα € 16,93 δισ.. Η εφαρμογή επομένως του φόρου διαμονής θα μειώσει την αγορά που δημιουργούν τα ξενοδοχεία κατά 2,51% (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Εικόνα 4: Αποτελέσματα φόρου διαμονής στην ξενοδοχειακή αγορά

Πηγή: Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017.

Ο περιορισμός της συνολικής αγοράς που δημιουργούν τα ξενοδοχεία, προφανώς θα έχει αντίκτυπο και στις θέσεις εργασίας που δημιουργούνται. Έχοντας ως δεδομένο ότι € 1 εκ. δαπάνη στα ξενοδοχεία δημιουργεί 19 άμεσες θέσεις εργασίας, 3 έμμεσες και 10 επαγόμενες (ΚΕΠΕ, 2016), εκτιμώνται οι απώλειες που θα υπάρξουν σε θέσεις εργασίας από τον περιορισμό της ξενοδοχειακής δαπάνης λόγω φόρου διαμονής. Οι σχετικοί υπολογισμοί δείχνουν, πως λόγω της συρρίκνωσης της ξενοδοχειακής αγοράς, αναμένεται να χαθούν 6.174 θέσεις εργασίας (μέσος όρος των δύο περιπτώσεων) (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Εικόνα 5: Απώλειες θέσεων εργασίας λόγω επιβολής φόρου διαμονής

Πηγή: Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017.

Από τη στιγμή που ο στόχος από την επιβολή του φόρου διαμονής είναι η ενίσχυση των δημοσίων εσόδων, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να εξεταστεί ποιο θα είναι εν τέλει το δημοσιονομικό αποτέλεσμα αυτής της φορολογικής ρύθμισης. Το τελικό δημοσιονομικό αποτέλεσμα προφανώς δεν ταυτίζεται με το εκτιμώμενο ύψος του φόρου διαμονής, καθώς από τη στιγμή που επηρεάζονται τα οικονομικά αποτελέσματα των ξενοδοχείων, θα μεταβληθεί και το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος και το μέγεθος του ΦΠΑ που αναλογεί στην ξενοδοχειακή αγορά. Επιπρόσθετα, η απώλεια των θέσεων εργασίας θα προκαλέσει δημοσιονομική επίπτωση που χρειάζεται να ληφθεί υπόψη στο τελικό αποτέλεσμα. Η απώλεια θα είναι αποτέλεσμα του ύψους του επιδόματος ανεργίας και των χαμένων θέσεων εργασίας. Ως ύψος του επιδόματος έχει ληφθεί το ελάχιστο θεσμοθετημένο (€ 360/μήνα) και έχει θεωρηθεί μια μέση διάρκεια 8 μηνών. Προφανώς θα υπάρχουν και άτομα με εμπειρία ή με τέκνα, που θα δικαιούνται υψηλότερο επίδομα και για περισσότερο διάστημα, αλλά και άτομα που δεν θα πληρούν το δικαίωμα να το λάβουν. Ως εκ τούτου εκτιμάται ότι με τον τρόπο αυτό γίνεται μια αμερόληπτη εκτίμηση της εν λόγω δημοσιονομικής δαπάνης (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Ξεκινώντας επομένως από τον υπολογισμό των εσόδων του φόρου διαμονής, λαμβάνεται υπόψη η μείωση που θα επέλθει στα δημόσια έσοδα από το μειωμένο έσοδο του φόρου εισοδήματος και το μειωμένο ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτό υπολογίζεται η πραγματική συμβολή του φόρου διαμονής, που εκτιμάται στα € 101 εκ. (μέσος όρος των δύο περιπτώσεων). Αυτό το μέγεθος χρειάζεται να απομειωθεί με τη δημοσιονομική δαπάνη που θα απαιτηθεί για τα επιδόματα ανεργίας λόγω των χαμένων θέσεων εργασίας. Έτσι υπολογίζεται το τελικό δημοσιονομικό αποτέλεσμα του μέτρου, που εκτιμάται για τα δημόσια ταμεία στα € 84 εκ. ετησίως (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Τελικό βήμα για τη διερεύνηση της επίπτωσης του φόρου, είναι να εξεταστεί ποια θα είναι η επίπτωση στην ευρύτερη οικονομία σε περίπτωση που υπάρξει η βέλτιστη δυνατή χρήση του δημοσίου εσόδου που αναμένεται να δημιουργήσει ο φόρος διαμονής. Όπως αποτυπώθηκε προηγουμένως, η συνολική αγορά που δημιουργούν τα ξενοδοχεία εκτιμάται πως θα συρρικνωθεί λόγω του φόρου διαμονής κατά € 435 εκ.. Αυτή η μείωση φανερώνει την επίπτωση σε επίπεδο οικονομίας (ΑΕΠ). Ωστόσο, δεδομένου του δημοσιονομικού εσόδου χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η θετική επίδραση που είναι δυνατό να υπάρξει σε περίπτωση όπου διοχετευτεί πλήρως σε δημόσιες επενδύσεις, καθώς εκεί μεγιστοποιείται η πολλαπλασιαστική επίδραση του εσόδου. Αν π.χ. το έσοδο κατευθυνθεί στη δημόσια κατανάλωση ή σε άλλες δαπάνες (π.χ. πληρωμή χρεολυσίων δημοσίου) τότε η πολλαπλασιαστική επίδραση θα είναι σαφώς χαμηλότερη. Λαμβάνοντας υπόψη τον πολλαπλασιαστικό των δημοσίων επενδύσεων, εκτιμάται η δυνητική συμβολή των εσόδων από το φόρο διαμονής στο ΑΕΠ. Έχοντας υπόψη τα στοιχεία αυτά, εκτιμάται η τελική επίπτωση του φόρου διαμονής στην ελληνική οικονομία, όπως πρακτικά προκύπτει από τη μείωση της ξενοδοχειακής αγοράς (σε άμεσο, έμμεσο και επαγόμενο επίπεδο) και του μέγιστου (δυνητικού) δημοσίου αποτελέσματος (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Η τελική επίπτωση στην οικονομία ανέρχεται στα € 341 εκ. (κατά μέσο όρο). Ουσιαστικά μέσω του φόρου διαμονής το δημόσιο στοχεύει στην είσπραξη € 84 εκ., προκαλώντας όμως τετραπλάσια ζημιά σε επίπεδο οικονομίας. Η ζημιά αυτή εν τέλει, σε μακροχρόνιο ορίζοντα, θα ακυρώσει το (βραχυχρόνιο) δημοσιονομικό όφελος, καθώς

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

(*ceteris paribus*) θα οδηγήσει την οικονομία σε ένα χαμηλότερο σημείο ισορροπίας. Οι υπολογισμοί αυτοί φανερώνουν πως χρειάζεται να αναζητηθούν εναλλακτικές δυνατότητες εφαρμογής του μέτρου, ώστε να περιοριστεί το αρνητικό αποτέλεσμα στην οικονομία και να μην πληγεί ένας κλάδος με τόσο μεγάλη συμβολή σε όρους ΑΕΠ και απασχόλησης (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, 2017).

Κεφάλαιο 5ο: Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Το κεφάλαιο αυτό αφορά στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αρχικά γίνεται μια προσπάθεια να οριστεί η έννοια της ανταγωνιστικότητας. Στη συνέχεια γίνεται μια προσπάθεια να συσχετιστεί η φορολογία με την ανταγωνιστικότητα. Κατόπιν παρουσιάζεται η ανάλυση της ευρωπαϊκής ξενοδοχειακής αγοράς σε επίπεδο ανταγωνισμού δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα στην ανταγωνιστικότητα στη Γερμανία, στη Γαλλία αλλά και στο Βέλγιο. Έπειτα παρουσιάζεται η ανταγωνιστικότητα του Ελληνικού τουριστικού προϊόντος και τα προβλήματα που προκύπτουν. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με τις εναλλακτικές αντιλήψεις που υπάρχουν γύρω από την ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

5.1 Ορισμός

Είναι χαρακτηριστικό των οικονομικών επιστημών, να άπτονται του ενδιαφέροντος, όλων των άλλων επαγγελματιών και όλων των πολιτών. Το γεγονός αυτό, παρά τα πολλά θετικά στοιχεία που έχει, δημιουργεί και αρκετά προβλήματα.

Ένα από αυτά, είναι η χρήση ορολογίας με μη ορθό τρόπο. Για παράδειγμα οι έννοιες “οικονομική μεγέθυνση”, “ανάπτυξη” και “πρόοδος”, συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα, πράγμα που, εκτός του ότι είναι λανθασμένο, επιπλέον δεν βοηθά καθόλου στην συνεννόηση και, πολλές φορές, στην λήψη αποφάσεων. Για να μην αδικούμε όμως κάποιον, θα πρέπει να προσθέσουμε ότι, όταν και οι οικονομολόγοι δεν συμφωνούν μεταξύ τους, η κατάσταση περιπλέκεται.

Τέτοια, ακριβώς, περίπτωση αποτελεί ο όρος “ανταγωνιστικότητα”. Η έννοια προσεγγίζεται από κάθε έναν από διαφορετική σκοπιά: φθηνότερο, καλύτερο, γρηγορότερο, ομορφότερο, ασφαλέστερο, κ. ο. κ., χωρίς ταυτόχρονα να μπορεί επίσης να ορισθεί, με κοινή αποδοχή, η έννοια του “καλύτερου”, ή “φθηνότερου”. Είναι αλήθεια, όμως, πως αποτελεί δύσκολο έργο να δοθεί ένας ορισμός διαρκείας, και έχουν επιχειρηθεί αρκετές προσπάθειες. Οι πιο πολλές ωστόσο, αδυνατούν να ερμηνεύσουν τα φαινόμενα τα οποία παρουσιάζονται σε πολλές περιπτώσεις. Για παράδειγμα, η άποψη

περί ανταγωνιστικότητας η οποία ισχυρίζεται ότι η ύπαρξη χαμηλού μισθολογικού κόστους, κάνει την οικονομία ανταγωνιστική, δεν μπορεί να ερμηνεύσει τον λόγο που οικονομίες όπως οι Σκανδιναβικές, οι οποίες έχουν πολύ υψηλούς μισθούς, είναι από τις πλέον ανταγωνιστικές χώρες. Θα πρέπει πάντως να τονιστεί ότι διαφέρει ο ορισμός, ανάλογα με το αν αναφερόμαστε στην ανταγωνιστικότητα επιχείρησης ή στην ανταγωνιστικότητα χώρας (Κωστάκης, 2014).

Έγινε προσπάθεια, να δοθεί ένας ορισμός της ανταγωνιστικότητας από το υπουργείο ανάπτυξης (ΥΠΑΝ), στην ετήσια έκθεσή για την ανταγωνιστικότητα το 2003. Στην έκθεση αυτή ορίζεται η ανταγωνιστικότητα σε μικρό επίπεδο (επιχείρηση), μέσο επίπεδο (δραστηριότητα ή τομέα) και μεγάλο επίπεδο (χώρα). Ανταγωνιστικότητα σε επίπεδο επιχείρησης, είναι η ικανότητα της επιχείρησης να επιβιώσει και να αναπτυχθεί, παίρνοντας μερίδιο από τα κέρδη του τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται. Σε μέσο επίπεδο, οι επιχειρήσεις ενός κλάδου, ανταγωνίζονται όχι μόνο μεταξύ τους, αλλά και με τις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου άλλων χωρών. Ως ανταγωνιστικότητα στο επίπεδο αυτό, ορίζεται η ικανότητα του κλάδου να δημιουργεί υψηλότερη προστιθέμενη αξία και να καρπώνεται μεγάλο μέρος των κερδών, σε σχέση με τις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου άλλων χωρών. Σε επίπεδο χώρας, τέλος, ανταγωνιστικότητα ορίζεται ως η ικανότητα της χώρας να διατηρεί και να βελτιώνει το βιοτικό επίπεδο των πολιτών της, να μειώνει την ανεργία και να δημιουργεί ευκαιρίες και να ενισχύει τις δυνατότητες μέσα και έξω από την χώρα, στο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον (ΥΠΑΝ 2003).

Η ευρωπαϊκή Ένωση, στην ετήσια έκθεσή της για την ανταγωνιστικότητα το 2006, όρισε την έννοια της ανταγωνιστικότητας, απλούστερα και σαφέστερα. Σύμφωνα, λοιπόν, με τον ορισμό αυτόν ανταγωνιστικότητα είναι: “ Σε επίπεδο χώρας η σταθερή βελτίωση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών της, και η μεγαλύτερη δυνατή πτώση της ανεργίας. Σε επίπεδο επιχείρησης, ανταγωνιστικότητα ορίζεται η ικανότητα να διατηρηθεί και να βελτιωθεί της θέσης της στην παγκόσμια αγορά” (European competitiveness report, 2006).

Ο ορισμός αυτός, κάνει φανερή την πολυπλοκότητα και τις δυσκολίες στην μέτρηση της ανταγωνιστικότητας. Υπό το πρίσμα αυτό, η ανταγωνιστικότητα επηρεάζεται από πλήθος παραγόντων, αν όχι από όλους τους παράγοντες της οικονομικής και κοινωνικής

δραστηριότητας. Επιγραμματικά, οι κυριότεροι παράγοντες που επηρεάζουν την ανταγωνιστικότητα του τουριστικού προϊόντος (Πατσουράτης, 2002) είναι:

- **Οι συντελεστές παραγωγής** (γη, κεφάλαιο, εργασία, περιβάλλον, πολιτισμός κλπ)
- **Η δομή και η ποιότητα των παραγωγών τουριστικών προϊόντων**
- **Η δομή της αγοράς** (μέγεθος επιχειρήσεων, οικονομίες κλίμακας, νομοθετικό πλαίσιο, κλπ).
- **Η ζήτηση** (ποσοτικά και ποιοτικά) των τουριστικών προϊόντων
- **Περιστασιακά γεγονότα** (π.χ. διοργάνωση Ολυμπιακών αγώνων, σεισμοί, πόλεμος κλπ)
- **Μακροοικονομικό περιβάλλον** (συναλλαγματική πολιτική, μισθολογικό κόστος, παραγωγικότητα εργασίας, κόστος ζωής, χρηματοπιστωτικό περιβάλλον)
- **Η φορολογική επιβάρυνση.** Ειδικά για την σχέση και τις επιδράσεις της φορολογίας στην ανταγωνιστικότητα, ιδιαίτερα μάλιστα των τουριστικών επιχειρήσεων, θα αναφερθούμε διεξοδικότερα, αφού οι επιδράσεις αυτές αποτελούν το αντικείμενο της εργασίας μας.

5.2 Φορολογία και ανταγωνιστικότητα, θεωρητική προσέγγιση

Οι επιδράσεις της φορολογίας στην ανταγωνιστικότητα των τουριστικών, άρα και των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, είναι πολλαπλές και πολύ συχνά κινούνται σε κατεύθυνση διαφορετική από αυτήν που προγραμματίζουμε. Έτσι, για παράδειγμα, μία αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης, όταν αυτή μετακυλιέται, μπορεί σε συνθήκες ελαστικής ζήτησης, να αποφέρει λιγότερα έσοδα στο δημόσιο, από ότι πριν την αύξησή της. Επειδή η φορολόγηση των τουριστικών επιχειρήσεων σε περιπτώσεις εισερχόμενου τουρισμού, επιβαρύνει πολίτες άλλων χωρών, το πολιτικό κόστος είναι μικρό, είναι όμως λάθος, εξ αιτίας αυτού του λόγου, να αντιμετωπίζεται με επιπολαιότητα η φορολόγηση των τουριστικών επιχειρήσεων, αφού αυτή μπορεί να προκαλέσει σοβαρές παρενέργειες.

Η φορολογία του τουρισμού δεν θα πρέπει να παραβιάζει τις αρχές της αποτελεσματικότητας, απλότητας και δικαιοσύνης (Πατσουράτης, 2002). Η ταχύτατη ανάπτυξη του τουρισμού, έδωσαν την δυνατότητα στις φορολογικές αρχές παγκοσμίως,

να αυξήσουν τα έσοδά τους. Από τον κανόνα αυτόν δεν εξαιρείται η Ελλάδα, αφού μόνο από την έμμεση φορολογία τα έσοδα, από τον τουρισμό, σύμφωνα με τον IOBE, το 2010 ήταν 1,4 δις ευρώ, ή 5% του συνόλου. Στο ίδιο ποσοστό, 5%, ανέρχεται και η συνεισφορά του τουρισμού στα, συνολικά έσοδα του κράτους, σύμφωνα με την έρευνα του IOBE το 2012 (Κωστάκης, 2014).

Θα πρέπει επίσης να τονιστεί η ιδιαίτερη σχέση της φορολογικής επιβάρυνσης με τις τελικές τιμές, την σπουδαιότητα της ελαστικότητας της ζήτησης των τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών ως προς τις τιμές, καθώς και η σχέση των τιμών με την ανταγωνιστικότητα του τουρισμού. Η γνώση του βαθμού ελαστικότητας στη ζήτηση τουριστικών υπηρεσιών, ως προς την τιμή, ή γνώση δηλαδή της οικονομικής συμπεριφοράς των τουριστών, σε περίπτωση μεταβολής της τιμής, αποτελεί παράγοντα πρωταρχικής σημασίας για τους λήπτες των αποφάσεων (Λαγός, 2005).

Οι άλλες μορφές της ελαστικότητας, όπως η ελαστικότητα ως προς το εισόδημα των τουριστών ή η ελαστικότητα ως προς την προσφορά κλπ, έχουν επίσης μεγάλη σπουδαιότητα, αλλά δεν αφορούν στην φορολογία και τις επιδράσεις της, που είναι και το αντικείμενο της εργασίας μας. Ορίζοντας την ανελαστική ζήτηση ως προς την τιμή: η ζητούμενη ποσότητα επηρεάζεται ελάχιστα από τις μεταβολές των τιμών. Έχει τιμή ανάμεσα στο μηδέν και το ένα, ενώ οι ζητούμενες ποσότητες μεταβάλλονται σε ποσοστό μικρότερο από τις τιμές (Βαρβαρέσος, 2013).

Ελαστική ζήτηση είναι εκείνη η οποία έχει τιμή μεγαλύτερη της μονάδας. Σε περίπτωση ελαστικής ζήτησης, οι ζητούμενες ποσότητες αυξάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό από τις τιμές. Τέλος αν η ελαστικότητα έχει την τιμή ένα (μονάδα), οι ζητούμενες ποσότητες μεταβάλλονται σε ποσοστό αντίστοιχο των τιμών (Βαρβαρέσος, 2013).

Με δεδομένα, αφενός ότι η ελαστικότητα της ζήτησης ενός τουριστικού προϊόντος ως προς την τιμή είναι πάντα αρνητική (Λαγός, 2005), και αφετέρου ότι η μεταβολές στην φορολογική επιβάρυνση επηρεάζουν τις τιμές, το ζητούμενο είναι να γνωρίζουμε πριν από οποιαδήποτε αύξηση των φόρων, το πόσο αρνητική είναι. Μεγάλη αρνητική ελαστικότητα ως προς την τιμή, σημαίνει ότι υπάρχουν τουριστικοί προορισμοί οι οποίοι προσφέρουν παρόμοιο προϊόν (Λαγός, 2005).

5.3 Ανάλυση της ευρωπαϊκής ξενοδοχειακής αγοράς σε επίπεδο ανταγωνισμού

Για περισσότερα από 50 χρόνια, η μεγάλη πλειοψηφία των Ευρωπαίων τουριστών προτιμούσε τους κοντινούς προορισμούς μέσω διαφόρων tour operators και όχι αυτοτελώς. Περί τα μέσα του 1960, οι Βόρειοι Ευρωπαίοι άρχισαν να ταξιδεύουν με πιο οργανωμένο τρόπο και οι παραδοσιακοί tour operators, όπως οι Thomson, Thomas Cook και Horizon έκαναν τα πρώτα τους βήματα στον κόσμο της τουριστικής βιομηχανίας. Τα οργανωμένα ταξίδια ήταν εκείνη την εποχή πολύ δημοφιλή (Buckley, 2010).

Η ανάπτυξη του Διαδικτύου, ιδιαίτερα από το 2000 και μετά, όπου οι καταναλωτές απέκτησαν πρόσβαση σε ένα ευρύ φάσμα ταξιδιωτικών ιστοσελίδων άρχισε να συμβάλλει στην αλλαγή του τοπίου. Οι διαδικτυακοί τουριστικοί πράκτορες, κατάφεραν να κερδίσουν ένα μεγάλο μερίδιο στην αγορά, είτε πουλώντας απευθείας στους πελάτες, είτε λειτουργώντας ως χονδρέμποροι. Παράλληλα, η άνοδος των εταιριών χαμηλού κόστους συνέβαλε σημαντικά στην περαιτέρω αλλαγή του τοπίου, δεδομένου ότι οι ταξιδιωτικοί πράκτορες μέχρι τότε έλεγχαν εξ' ολοκλήρου τις αεροπορικές μεταφορές στο πλαίσιο των διακοπών, είτε μέσω δικών τους αεροσκαφών, είτε ναυλωμένων. Αυτή ήταν η στιγμή που προέκυψε το «Dynamic Package», το οποίο και αφαιρέσει από τα παραδοσιακά ταξιδιωτικά γραφεία ένα σημαντικό ποσοστό κρατήσεων.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι διαδικτυακοί πράκτορες όπως το Expedia.com ή το Booking.com έχουν καταφέρει να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των καταναλωτών, οι οποίοι δεν διστάζουν να κάνουν κράτηση online και στη συνέχεια να κλείσουν τις πτήσεις τους μέσα από τις παραδοσιακές αεροπορικές εταιρίες.

Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο οι τιμές για ταξίδια σε ευρωπαϊκές πόλεις παρουσιάζουν συνεχώς διακυμάνσεις με βάση τη μέχρι σήμερα ζήτηση. Από την άλλη πλευρά, τα θέρετρα κρατούν ψηλά τις τιμές τους, ειδικά κατά τη διάρκεια των high seasons. Ας μην παραλείψουμε βέβαια και τους νεοεισερχόμενους, όπως η Airbnb και άλλους υποστηρικτές της διαμοιραζόμενης οικονομίας, των οποίων το χαρτοφυλάκιο έχει αναπτυχθεί σημαντικά.

Η ενοποίηση των ξενοδοχείων, είναι ο μόνος τρόπος για να αλλάξει η αγορά. Από μόνος του, δεν μπορεί κανείς να διορθώσει την υπάρχουσα κατάσταση. Αν δεν κάνουν

κάτι, θα συνεχίσουν να πωλούν δωμάτια μέσα από τις καθιερωμένες διαδικασίες. Αλλά αν ενώσουν τις δυνάμεις τους σύμφωνα με ορισμένα πρότυπα υπηρεσιών, ώστε να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των καταναλωτών, θα μπορέσουν να προσφέρουν ένα καλύτερο προϊόν (Buckley, 2010).

Οι ξενοδόχοι πρέπει να δράσουν ως tour operators και να πωλούν άμεσα όχι μόνο τα δωμάτιά τους, αλλά γιατί όχι και πτήσεις σε συνεργασία με τις αεροπορικές εταιρίες. Η μείωση των διαμεσολαβητών θα φέρει πιο ανταγωνιστικές τιμές για τους πελάτες και περισσότερα κέρδη για τα ξενοδοχεία, αν και είναι περισσότερο από βέβαιο ότι οι παραδοσιακοί tour operators πάντα θα συνεχίσουν να είναι στο «παιχνίδι», καθώς έχουν καταφέρει να κερδίσουν την αναγνώριση της μεγάλης μάζας των τουριστών (Buckley, 2010).

Η ευρωπαϊκή, ξενοδοχειακή αγορά εξακολουθεί να είναι αρκετά κατακερματισμένη και ο βαθμός ανταγωνισμού εξαιρετικά υψηλός. Η τάση των συγχωνεύσεων και εξαγορών υφίσταται ως μια στρατηγική απόκτησης μεγαλύτερου μεριδίου αγοράς. Ένα από τα καλύτερα παραδείγματα είναι η απόκτηση της Marriott από τη Starwood που ανακοινώθηκε πρόσφατα, η μεγαλύτερη που έχει δει ποτέ η διεθνής τουριστική βιομηχανία (Buckley, 2010).

Ένα άλλο στοιχείο που πρέπει να αναφερθεί είναι τα νέα *value for money* ξενοδοχεία ασπάζονται τη φιλοσοφία τού να συνδυάσεις την ιδιαίτερη ατμόσφαιρα ενός boutique hotel με την άνεση και την ιδιωτικότητα ενός ενοικιαζόμενου διαμερίσματος.

Τα ξενοδοχεία χαμηλού προϋπολογισμού σύμφωνα με μελέτες από το 2011 και μετά έχουν κατακλίσει την Ευρώπη καταλαμβάνοντας όλο και μεγαλύτερα κομμάτια της Ευρωπαϊκής αγοράς.

Παλαιότερα το μεγαλύτερο μερίδιο της ξενοδοχειακής αγοράς κατείχαν τα γνωστά μας 4στερα και 5στερα ξενοδοχεία, πλέον όμως με την φράση «value for money» επίκαιρη όσο ποτέ (για την ακρίβεια τρόπο ζωής) και την οικονομική κρίση στο απόγειο της όλο και περισσότεροι τουρίστες στρέφονται από τις πολυτελείς διακοπές σε αυτό το νέα «στάση». Σύμφωνα με απόψεις τουριστών προτιμούν για τον ίδιο προορισμό όπως για παράδειγμα το Παρίσι από το να ξοδέσουν 150 ευρώ και 200 για την διανυκτέρευση τους (τιμή ανά βραδιά) να ξοδέσουν το ένα τέταρτο των χρημάτων αυτών και πάλι να

βρίσκονται στο Παρίσι. Ο τουρίστας πλέον δεν δίνει βάση στα facilities αλλά κυρίως στον προορισμό.

Αυτή την τάση, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι δεν την είχαν προβλέψει οι μεγάλες ξενοδοχειακές αλυσίδες για αυτόν τον λόγο και παρ' ότι ο κλάδος ήταν πολύ κλειστός και με πολλά εμπόδια νεοεισερχομένων επιχειρήσεων, κατάφεραν τα budget hotels να εδραιωθούν άμεσα και να εισχωρήσουν στις προτιμήσεις των τουριστών (βασικός παράγοντας αυτής της ραγδαίας ανάπτυξης ήταν και οι στρατηγικές συνεργασίες των ξενοδοχείων αυτών με μεγάλους tour operators και σελίδες online booking).

5.3.1 Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακού κλάδου στη Γερμανία σε σχέση με τη φορολογία

Ο φορολογικός συντελεστής των ξενοδοχείων διαφοροποιείται στη Γερμανία ανάλογα με τη γεωγραφική περιοχή. Ο φόρος διαμορφώνεται μέσα από τρεις παράγοντες, δύο σταθερούς, οι οποίοι είναι κοινοί για όλη την επικράτεια, και έναν μεταβλητό, ο οποίος διαφοροποιείται ανά γεωγραφική περιοχή. Οι δύο σταθεροί παράγοντες είναι η χρέωση της Κεντρικής Κυβέρνησης ως φόρος αλληλεγγύης στο 0,825% και ο φόρος επιτηδεύματος που ανέρχεται στο 15%. Σε αυτό προστίθεται το γινόμενο του εμπορικού φορολογικού συντελεστή που ανέρχεται στο 0.035 και είναι γενικός για όλη τη χώρα, με το συντελεστή της γεωγραφικής περιοχής. Για παράδειγμα, ο συντελεστής της περιοχής του Βερολίνου ανέρχεται στο 410%. Άρα για την περιοχή του Βερολίνου ο φόρος φτάνει στο 14,35%. Προσθέτοντας και τις χρεώσεις της Κεντρικής Κυβέρνησης, ο συνολικός φόρος νομικών προσώπων για την περιοχή του Βερολίνου ανέρχεται στο 30,18% (Δούκα, 2015).

5.3.2 Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακού κλάδου στη Γαλλία σε σχέση με τη φορολογία

Στη Γαλλία ο φόρος που επιβάλλεται στα ξενοδοχεία είναι ο φόρος επί των κερδών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη Γαλλία ανεξάρτητα από την εθνικότητα τους. Τα κέρδη που πραγματοποιεί μια γαλλική εταιρεία εκτός της γαλλικής επικράτειας δεν υπόκεινται στον φόρο, ενώ αντίστοιχα μια ξένη εταιρεία η οποία πραγματοποιεί κέρδη επί της γαλλικής επικράτειας υπόκειται στον συγκεκριμένο φόρο. Τα κέρδη αυτά

αποτελούν τη διαφορά μεταξύ της αξίας των καθαρών στοιχείων του ενεργητικού κατά το τέλος της περιόδου και της αξίας τους στην αρχή της ίδιας περιόδου, συμπεριλαμβανομένων και των πληρωμών στους μετόχους. Ο φορολογικός συντελεστής είναι της τάξης του 33%, ενώ υπάρχει η πρόβλεψη χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή για τις Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις, ο οποίος ανέρχεται στο 15%. Η συγκεκριμένη μείωση ισχύει μόνο για επιχειρήσεις των οποίων ο τζίρος δεν ξεπερνά τα € 7,6 εκατ. (Δούκα, 2015). Επιπλέον η Γαλλία επιβάλλει έναν τοπικό επιχειρησιακό φόρο που πληρώνεται από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις. Ο πραγματικός φόρος ποικίλλει ανάλογα με την τοποθεσία και υπολογίζεται σε σχέση με την αξία των πάγιων ενεργητικών της επιχείρησης και της προστιθέμενης αξίας. Οι ανακαινίσεις σε κτίρια καθώς και τα νεόδμητα ξενοδοχεία μπορούν να απαλλαγούν από το φόρο για δύο χρόνια (Ρουμπίνη, 2008).

5.3.3 Ανταγωνιστικότητα ξενοδοχειακού κλάδου στο Βέλγιο σε σχέση με τη φορολογία

Στο Βέλγιο ο φορολογικός συντελεστής βρίσκεται στο 33%. Επίσης, στον συγκεκριμένο φόρο υπόκεινται και τα κέρδη κεφαλαίου από την πώληση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Τα κεφαλαιακά κέρδη από μετοχές ή συμμετοχές απαλλάσσονται στην περίπτωση που η διακράτηση αφορά ένα έτος. Τα συγκεκριμένα έσοδα που δεν υπόκεινται στην ανωτέρω απαλλαγή φορολογούνται με συντελεστή 25%. (Δούκα, 2015). Οι εγχώριοι ιδιοκτήτες πληρώνουν ένα τοπικό φόρο ιδιοκτησίας που υπολογίζεται στην κρυμμένη αξία ενοικίου που αποδίδεται από τις αρχές στην ιδιοκτησία. Ο φόρος που πληρώνεται ποικίλλει σύμφωνα με την κοινότητα και βρίσκεται γενικά μεταξύ 20% και 50% του κτηματολογικού εισοδήματος. Το τυποποιημένο ποσοστό ΦΠΑ είναι 21% (Ρουμπίνη, 2008).

5.4 Η ανταγωνιστικότητα του Ελληνικού τουριστικού προϊόντος

Σε όλες τις προσπάθειες, ολοκληρωμένης, μελέτης της ανταγωνιστικότητας ενός κλάδου ή μιας χώρας, γίνεται αναζήτηση τόσο των παραγόντων που επιδρούν στην ανταγωνιστικότητα, όσο και του βαθμού στον οποίο επιδρά κάθε ένας από αυτούς τους

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

παράγοντες. Η μελέτη, όμως, της επίδρασης των τιμών στις οποίες προσφέρεται ένα τουριστικό προϊόν και των φόρων οι οποίοι επιβάλλονται σε αυτό, δεν απουσιάζουν ποτέ από τις έρευνες.

Συχνά οι δραστηριοποιούμενοι στον τουρισμό δικαιολογούν την αδυναμία τους να μειώσουν τις τιμές στις οποίες προσφέρουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους και να αυξήσουν έτσι το μερίδιό τους στην τουριστική αγορά, στην ύπαρξη υψηλότερης φορολογικής επιβάρυνσης από ότι σε άλλες χώρες οι οποίες διεκδικούν τους ίδιους τουρίστες, καθώς και στην μεγάλη αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης τα τελευταία χρόνια, στην προσπάθεια αναχαίτισης των συνεπειών της κρίσης η οποία έπληξε την χώρα.

Εκτός όμως από τις επιδράσεις των τιμών, τις οποίες εξάλλου θα ερευνήσουμε διεξοδικά, πολλοί παράγοντες, ακόμη και μικρές λεπτομέρειες, συχνά έχουν μακροπρόθεσμες αρνητικές επιπτώσεις.

Το Παγκόσμιο οικονομικό φόρουμ (WEF), στην ετήσια έκθεσή του για την ανταγωνιστικότητα στον τουρισμό (The travel and tourism competitiveness report 2013), καταγράφει, μελετά και συγκρίνει δεδομένα από 140 χώρες. Στην γενική κατάταξη η Ελλάδα καταλαμβάνει την 32η θέση ανάμεσα σε 140 χώρες, και την 22η θέση ανάμεσα στις Ευρωπαϊκές.

Έχοντας κατατάξει τα κριτήρια σε τρεις ομάδες που καταγράφουν, η πρώτη τα στοιχεία εκείνα τα οποία αφορούν στις αρμοδιότητες των κυβερνήσεων και τις πολιτικές επιλογές, στην οποία η Ελλάδα έχει την 39η θέση με 5,02 βαθμούς, η δεύτερη ερευνά το επιχειρηματικό περιβάλλον και την υποδομή της κάθε οικονομίας, στην οποία η Ελλάδα καταλαμβάνει την 33η θέση με 4,65 βαθμούς, ενώ η τρίτη τους πόρους- ανθρώπινους, πολιτιστικούς, φυσικούς- κάθε χώρας, στην οποία η Ελλάδα καταλαμβάνει την 30η θέση με 4,58 βαθμούς.

Στις ομάδες αυτές εντάσσονται δεκατέσσερις πυλώνες με ουσιαστική επίδραση στην ανταγωνιστικότητα. Οι πυλώνες αυτοί και η κατάταξη της Ελλάδας (θέση που καταλαμβάνει και βαθμολογία σε κλίμακα 1-7) σε αυτούς είναι:

- Πολιτικοί κανόνες και διατάξεις: θέση 98η / βαθμολογία 4,2
- Περιβαλλοντική αειφορία: θέση 72η / βαθμολογία 4,5

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

- Ασφάλεια και σιγουριά: θέση 69η / βαθμολογία 4,7
- Υγεία και υγιεινή: θέση 13η / βαθμολογία 6,4
- Ιεράρχηση των ταξιδιών & του Τουρισμού: θέση 28η / βαθμολογία 5,2
- Υποδομή των αεροπορικών μεταφορών: θέση 20η / βαθμολογία 4,7
- Υποδομή χερσαίων μεταφορών: θέση 58η / βαθμολογία 4,0
- Τουριστικές υποδομές: θέση 3η / βαθμολογία 6,8
- Υποδομών ICT: θέση 33η / βαθμολογία 4,3
- Η ανταγωνιστικότητα των τιμών στον κλάδο T&T: θέση 127η/ βαθμολογία 3,6
- Ανθρώπινοι πόροι: θέση 50η / βαθμολογία 5,0
- Σχέση (συγγένεια) με τον Τουρισμό: θέση 55η / βαθμολογία 4,8
- Φυσικοί πόροι: θέση 40η / βαθμολογία 4,2
- Πολιτιστικοί πόροι: θέση 25η / βαθμολογία 4,3

Ένας από αυτούς τους πυλώνες είναι η ανταγωνιστικότητα των τιμών στον κλάδο του ταξιδιού και τουρισμού, που λόγω της συνάφειας με το θέμα μας θα εξετάσουμε διεξοδικότερα. Η κατάταξη όμως και μόνο, στην 127η θέση από 140 χώρες για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία, δεν αφήνει περιθώρια για αισιοδοξία.

Στον πυλώνα αυτόν περιλαμβάνονται πέντε τομείς, με αντίστοιχους δείκτες, και η κατάταξη της Ελλάδας σε αυτούς, καθώς και η βαθμολογία που συγκεντρώνει είναι:

1. Φόροι και επιβαρύνσεις αεροδρομίων: θέση 68η / βαθμός 80 (σε κλίμακα 1-100)
2. Ισοτιμίας αγοραστικής δύναμης: θέση 112η / βαθμός 1,0 (σε κλίμακα 1-7)
3. Τιμή λιανικής πώλησης καυσίμων: θέση 133η / τιμή 178,00 λεπτά δολαρίου ΗΠΑ
4. Βαθμός και επιπτώσεις φορολογίας: θέση 134η / βαθμός 2,3 (σε κλίμακα 1-7)
5. Επίπεδο τιμών ξενοδοχείων: θέση 82η / μέση τιμή 149,7 δολάρια ΗΠΑ.

Στον πυλώνα αυτό και στις πέντε κατηγορίες κριτηρίων τις οποίες περιλαμβάνει, θα συγκρίνουμε την Ελλάδα, με την θέση και την επίδοση εννέα χωρών που βρίσκονται στην ίδια περιοχή, δίνοντας ταυτόχρονα την πρώτη και την τελευταία χώρα της κατάταξης, για την πληρέστερη και καλύτερη κατανόηση της θέσης την οποία καταλαμβάνει η χώρα.

Εικόνα 6: Επίπεδο τιμών ξενοδοχείων (Α' κατηγορίας επώνυμα Ξενοδοχεία σε \$ ΗΠΑ)

Πηγή: WEF (The travel and tourism competitiveness report 2013)

Σχολιάζοντας την θέση την οποία καταλαμβάνει η Ελλάδα, παρατηρούμε ότι σε όλες τις κατηγορίες κατατάσσεται στις τελευταίες θέσεις, όχι μόνο συγκρινόμενη με χώρες της περιοχής, αλλά και στην σύγκριση του συνόλου των χωρών, έχοντας, σχετικά, καλύτερες επιδόσεις στην κατηγορία των τιμών των ξενοδοχείων, καταλαμβάνοντας όμως και εκεί μόλις την 82η θέση από τις 117 χώρες για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία.

Με δεδομένο όμως, όπως ήδη έχει τονιστεί, ότι η ανταγωνιστικότητα επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι δυσλειτουργίες και οι δυσκολίες οι οποίες παρουσιάστηκαν εξαιτίας της γενικότερης οικονομικής κατάστασης, που λόγω συγκυρίας επηρεάζει τόσο την οικονομία της χώρας όσο και την παγκόσμια. Ειδικά όταν αναφερόμαστε στον τουρισμό, αφού, όπως έχουμε ήδη δει, το συντριπτικά μεγαλύτερο τμήμα του αποτελεί ο εισερχόμενος.

Ταυτόχρονα, όμως, οι φορολογικές επιβαρύνσεις, δημιουργούν αυξητικές τάσεις στις τιμές των προϊόντων και των υπηρεσιών, επομένως και στην ανταγωνιστικότητα. Δεδομένου ότι οι τιμές είναι ένα από τα κύρια κριτήρια στην επιλογή ενός αγαθού, χωρίς όμως να είναι και το μοναδικό, η επίδραση των φόρων στις τιμές, επομένως και στην ανταγωνιστικότητα, έχουν προκαλέσει το ενδιαφέρον των οικονομολόγων. Η απόφαση όμως για την αγορά ενός προϊόντος, εκτός από την τιμή του, (price competitiveness) επηρεάζεται και από την ποιότητά του, (non-price competitiveness), καθώς και από το κόστος παραγωγής του, (cost competitiveness). Η σχέση μεταξύ ποιότητας και τιμής είναι αυτή που τελικά καθορίζει την απόφαση του καταναλωτή (Κωστάκης, 2014).

Στην Ελλάδα έχει επικρατήσει η, μάλλον, εσφαλμένη αντίληψη ότι η ανταγωνιστικότητα τιμής (δηλαδή οι σχετικές τιμές των ελληνικών προϊόντων προς τις αντίστοιχες των ανταγωνιστριών χωρών), πρέπει να βελτιωθεί, με μείωση του μισθολογικού κόστους, και των υπολοίπων συντελεστών παραγωγής (Κωστάκης, 2014).

Η περίπτωση της φορολογικής επιβάρυνσης όμως, είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα περίπτωσης, η οποία αυξάνει την τιμή, χωρίς να βελτιωθεί η ποιότητα ή η κερδοφορία της επιχείρησης. Η επιβολή, για παράδειγμα, ενός φόρου στα αεροδρόμια, αυξάνει την

τιμή πώλησης του τουριστικού πακέτου, χωρίς να προσθέτει το παραμικρό στην παρεχόμενη υπηρεσία. Το ίδιο θα συμβεί σε περίπτωση αύξησης των συντελεστών της φορολογίας, όπως για παράδειγμα τον ΦΠΑ. Η αύξηση του φόρου θα οδηγήσει σε άνοδο των τιμών πώλησης, με πιθανό ενδεχόμενο από την μείωση των πωλήσεων, να μειωθούν τελικά και τα φορολογικά έσοδα, αν η μείωση στον κύκλο εργασιών είναι πολύ μεγαλύτερη από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών, ενδεχόμενο πολύ πιθανό σε συνθήκες ελαστικής ζήτησης (Κωστάκης, 2014).

Εκείνο το οποίο όμως έχει ιδιαίτερη σημασία η οποία δεν του έχει αποδοθεί, είναι η περίπτωση κατά την οποία οι επιχειρήσεις θα απορροφήσουν την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης. Δεν έχει εκτιμηθεί επαρκώς η άμεση μείωση των εσόδων από την φορολογία εισοδήματος, καθώς και οι έμμεσες επιπτώσεις από την μείωση της κερδοφορίας των επιχειρήσεων, η οποία μακροχρόνια, θα περιορίσει τις δυνατότητες νέων επενδύσεων για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξή τους, με συνεπεία την μείωση της ανταγωνιστικότητάς τους σε σχέση με τις ομοειδείς, επιχειρήσεις των ανταγωνιστριών χωρών.

5.4.1 Προβλήματα σχετικά με την ανταγωνιστικότητα

Στο σημείο αυτό κρίνεται αναγκαίο να αναφερθεί ότι τα προβλήματα των ξενοδοχειακών μονάδων που σχετίζονται με την ανταγωνιστικότητα σε σχέση με τις ευρωπαϊκές χώρες.

Η υψηλή φορολόγηση των ξενοδοχείων στην Ελλάδα συρρικνώνει τα επίπεδα κερδοφορίας, περιορίζοντας τις δυνατότητές τους να προχωρήσουν σε επενδύσεις και να ενισχύσουν τον αναπτυξιακό τους ρόλο. Συγχρόνως, εγκλωβίζονται σε συνθήκες αδυναμίας για την αντιμετώπιση κάποιας έκτακτης δαπάνης, με αποτέλεσμα να τίθενται εντέλει κίνδυνοι βιωσιμότητας (Καραγεώργου, 2017).

Οι σχετικοί υπολογισμοί δείχνουν πως υπάρχουν κατηγορίες ξενοδοχείων, όπως π.χ. τα 1* και 5* που ουσιαστικά οι λειτουργικές τους ροές μετά φόρων εξαντλούνται πλήρως από την ανάγκη εξυπηρέτησης του δανεισμού και από την υλοποίηση των απαιτούμενων επενδύσεων (Καραγεώργου, 2017).

Ακόμα όμως και στις περιπτώσεις όπου οι λειτουργικές ροές είναι μεγαλύτερες, όπως στις κατηγορίες 2*, 3* και 4* το υπολειπόμενο μέγεθος είναι ιδιαίτερα μικρό, καθιστώντας οποιεσδήποτε δυνατότητες των ξενοδοχείων για περαιτέρω εκροές (π.χ. υλοποίηση νέων επενδύσεων ή αντιμετώπιση έκτακτων δαπανών) απολύτως περιορισμένες (Καραγεώργου, 2017).

Ουσιαστικά τα στοιχεία υποδηλώνουν ότι το μέσο τυπικό ξενοδοχείο της χώρας έχει εξαντλήσει τη φοροδοτική του ικανότητα με το ισχύον φορολογικό καθεστώς, χωρίς μάλιστα να συμπεριλαμβάνονται οι πρόσθετες επιβαρύνσεις που έχουν θεσπιστεί και θα εφαρμοστούν από το επόμενο έτος (όπως π.χ. ο φόρος διαμονής και η κατάργηση της έκπτωσης στον ΦΠΑ) (Καραγεώργου, 2017).

Αν προσμετρηθούν και οι εν λόγω επιβαρύνσεις, τότε τίθεται ζήτημα κατά πόσο τα ξενοδοχεία θα εξακολουθήσουν να διαδραματίζουν τον αναπτυξιακό τους ρόλο, καθώς στην περίπτωση αυτή θα υποχρεωθούν να περιορίσουν τις απαιτούμενες επενδύσεις τους προκειμένου να ανταποκριθούν στα νέα φορολογικά βάρη (Καραγεώργου, 2017).

Οι ελληνικές ξενοδοχειακές μονάδες στην πλειοψηφία τους (κυρίως στην περιφέρεια) είναι μικρομεσαίες οικογενειακές επιχειρήσεις και αυτό έχει τα ακόλουθα προβλήματα (Παυλόπουλος, 2007):

- ✓ Αδυναμία αξιοποίησης οικονομιών κλίμακας, υψηλή κινητικότητα και αυξημένος ανταγωνισμός.
- ✓ Αδύνατη η προβολή και διαφήμιση.
- ✓ Αδυναμία προσφοράς ποικιλίας υπηρεσιών.
- ✓ Χαμηλή ποιότητα ανθρωπίνων πόρων.
- ✓ Ανεπαρκής τραπεζική χρηματοδότηση λόγω των μικρών πιθανοτήτων επιβίωσης τους καθώς οι τράπεζες τις χαρακτηρίζουν επενδύσεις υψηλού κινδύνου.
- ✓ Έλλειψη εκπαίδευσεως, τεχνογνωσίας και ικανών στελεχών. Ο λόγος είναι η έλλειψη κεφαλαίων και κατάλληλης οργανωτικής δομής. Επίσης, η αδυναμία προσφοράς υψηλών αμοιβών και καλών προοπτικών εξέλιξης.
- ✓ Μικρός κύκλος εργασιών και μειωμένη ρευστότητα.
- ✓ Κυβερνητική γραφειοκρατία.

5.5 Εναλλακτικές αντιλήψεις

Σύμφωνα με τον Morrison (1998, *οπ. αναφ. στο Feiz et al., 2012*), το μικρό ξενοδοχείο ορίζεται σαν μια επιχειρηματική μονάδα η οποία έχει τα εξής χαρακτηριστικά: χρηματοδοτείται από ιδιώτες και διοικείται από τον ιδιοκτήτη, με ένα προσωποποιημένο τρόπο διοίκησης και όχι μέσω μιας τυποποιημένης διοικητικής δομής. Επίσης οι Holverson & Revaz (2006) επισημαίνουν ότι οι μεγάλοι ξενοδοχειακοί όμιλοι κερδίζουν από οικονομίες κλίμακας, επιδιώκοντας με το σύνολο των δυνάμεων τους στην εξασφάλιση υψηλής, σύγχρονης τεχνολογίας και τεχνογνωσίας προκειμένου να χτίσουν ισχυρά brands για πιο απαιτητικούς πελάτες ενώ υπάρχει αυξανόμενη πίεση στα μικρομεσαία ξενοδοχεία να συνεχίσουν να λειτουργούν καλά και ποιοτικά ή ακόμη και απλώς να επιβιώσουν (Zainal et al, 2012).

Από την άλλη το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα του να έχει κάποιος ένα μικρομεσαίο ξενοδοχείο είναι η ευελιξία σε αντίθεση με τις άκαμπτες με αυστηρά καθορισμένες διαδικασίες που κυριαρχούν στα μεγάλα ξενοδοχεία σύμφωνα με τον Main (2001). Παρόλα αυτά σύμφωνα με τους Holverson & Revaz (2006, *οπ. αναφ. οι Feiz et al., 2012*), τα ανεξάρτητα και μικρομεσαία ξενοδοχεία πάσχουν από εγγενή ελαττώματα. Κυριαρχούμενα από την οικογενειακή επιχείρηση έχουν περιορισμένη ανάπτυξη εξαιτίας μη οικονομικών κινήτρων, περιορισμένου μάρκετινγκ, ζητημάτων διασφάλισης ποιότητας, τιμολογιακές πολιτικές, έλεγχους κόστους και έλλειψη χρηματοδότησης (Morrison 1998, *οπ. αναφ. στο Feiz et al., 2012*). Ο Morrison αναφέρθηκε στις αιτίες που προκαλούν τα προβλήματα αυτά όπως υποχρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία, μειούμενα περιθώρια κέρδους και μεγαλύτερη ευαισθησία σε μεταβολές στις πληρότητες και στην εποχικότητα από ότι τα μεγάλα ξενοδοχεία.

Τα ξενοδοχεία και ειδικότερα τα μικρά ξενοδοχεία, δεν δίνουν ιδιαίτερη σημασία στην υιοθέτηση σύγχρονων διοικητικών διαδικασιών π.χ. blueprinting. Η πρόκληση για αυτές είναι να καθιερώσουν επίσημες αποτελεσματικές διαδικασίες έτσι ώστε να μειώσουν το κόστος, να βελτιώσουν τις διαδικασίες και να βελτιώσουν έτσι και την ικανοποίηση των πελατών.

Σύμφωνα με τον Luciani (1999, *οπ. αναφ. στο Feiz et al., 2012*), οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις διοικούνται μέσω μιας οικογενειακής θεώρησης των πραγμάτων και δεν

ενδιαφέρονται άμεσα για την ανάπτυξη, το κύριο δε μέλημα τους είναι να βρουν τον τρόπο να επιβιώσουν σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις βασίζονται στα μέλη της οικογένειας και η έλλειψη διοικητικής ικανότητας έχει σαν αποτέλεσμα την μειωμένη τεχνολογική υποδομή και την μη υιοθέτηση νέων διαδικασιών έτσι ώστε αυτά τα ξενοδοχεία να αποτυγχάνουν να είναι καινοτόμα (Zainal A et al, 2012).

Η θεραπεία των μειονεκτημάτων της μικρομεσαίας ξενοδοχειακής επιχείρησης στο πλαίσιο του ταχύτατα εξελισσόμενου σύγχρονου περιβάλλοντος όπου κυριαρχεί η τάση οι τουρίστες να επιζητούν ποικιλία υπηρεσιών τις οποίες μόνο ένα ξενοδοχείο μεγάλο και υψηλής κατηγορίας μπορεί να προσφέρει και η απάντηση στο ερώτημα αν το μικρομεσαίο μέγεθος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αποτελεί ανυπέρβλητο εμπόδιο στη βιωσιμότητα τους αποτελεί πρόκληση και αντικείμενο μελέτης μέσω της ιδιαίτερης εξέτασης των εννοιών του Στρατηγικού Management και των στρατηγικών μεγέθυνσης των επιχειρήσεων.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι έχοντας μια συνολική θεώρηση της ανταγωνιστικότητας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, η φορολογία που επιβαρύνει τις ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις τις καθιστά λιγότερο ανταγωνιστικές σε σχέση με τις αντίστοιχες ευρωπαϊκές. Επίσης οι σχετικοί υπολογισμοί δείχνουν πως υπάρχουν κατηγορίες ξενοδοχείων, που ουσιαστικά οι λειτουργικές τους ροές μετά φόρων εξαντλούνται πλήρως από την ανάγκη εξυπηρέτησης του δανεισμού και από την υλοποίηση των απαιτούμενων επενδύσεων. Για το λόγο αυτό η φορολογία του τουρισμού δεν θα πρέπει να παραβιάζει τις αρχές της αποτελεσματικότητας, απλότητας και δικαιοσύνης.

Συμπεράσματα

Έχοντας ολοκληρώσει την παρούσα εργασία συμπεραίνεται ότι τις τελευταίες δεκαετίες, η Ελλάδα αποτελεί διεθνώς έναν από τους πλέον δημοφιλείς τουριστικούς προορισμούς. Η Ελλάδα βρίσκεται σταθερά για κάθε χρόνο σε υψηλές θέσεις στην παγκόσμια κατάταξη τουριστικών προορισμών προσφέροντας ελκυστικά τουριστικά προϊόντα και υπηρεσίες, βασισμένα στον ήλιο, τη θάλασσα, το φυσικό περιβάλλον την πολιτισμική κληρονομία και τη γαστρονομία.

Το σύνολο των συγκριτικών πλεονεκτημάτων της Ελλάδας, όπως είναι η πολιτισμική κληρονομία, το κλίμα, ο πολυνησιακός χαρακτήρας, το μήκος και η ποιότητα των ακτών, το φυσικό περιβάλλον, η ποικιλία και έντονη εναλλαγή της μορφής και του είδους των πόρων, την καθιστούν μοναδική στον παγκόσμιο τουριστικό χάρτη ως προς τις δυνατότητες ανάπτυξης διάφορων μορφών τουρισμού.

Την τελευταία δεκαετία παρατηρήθηκε μια βελτίωση των υποδομών της χώρας και εκσυγχρονισμός των επιχειρήσεων του τουριστικού κλάδου, ενώ μέσα στις τρέχουσες δυσμενείς οικονομικές συνθήκες γίνεται μια προσπάθεια περαιτέρω ενίσχυσης του τουριστικού κλάδου ως εργαλείο για την γενικότερη τόνωση της ελληνικής οικονομίας.

Η συστηματική και εξειδικευμένη διαφημιστική προβολή τουριστικού προϊόντος, η ανάπτυξη εναλλακτικών μορφών τουρισμού, η εστίαση σε αναδυόμενες τουριστικές αγορές και οι θεσμικές μεταρρυθμίσεις αποτελούν βασικούς άξονες , στους οποίους μπορεί να στηριχθεί η περαιτέρω ανάπτυξη του τουρισμού στην χώρα.

Η ζήτηση για τα τουριστικά προϊόντα και τις υπηρεσίες επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες, όπως η τιμή και το διαθέσιμο εισόδημα, , την οικογενειακή κατάσταση, τον διαθέσιμο ελεύθερο χρόνο του εργαζομένου που μπορεί να διατεθεί για διακοπές, την ισοτιμία του εθνικού νομίσματος έναντι των ξένων νομισμάτων, την φορολογική πολιτική της χώρας κ.α.

Με βάση τα στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος, οι ταξιδιωτικές εισπράξεις προέρχονται κυρίως από ταξίδια λόγω αναψυχής. Τα τελευταία χρόνια φαίνεται ότι οι εισπράξεις από τα επαγγελματικά ταξίδια μειώνονται συνεχώς ως απόρροια της οικονομικής κρίσης και της προσπάθειας των επιχειρήσεων να περιορίσουν τις δαπάνες

τους. Η οικονομική κρίση φαίνεται ότι έχει επηρεάσει και τις χώρες προέλευσης του τουριστών που επιλέγουν να επισκεφτούν την χώρα μας. Έτσι, οι αφίξεις από χώρες όπως η Ρωσία, η Κίνα και ο Καναδάς σημειώνουν αφίξεις, ενώ από την Ισπανία και την Πορτογαλία μείωση. Επιπλέον, η αστάθεια στις γειτονικές μεσογειακές χώρες, όπως Τουρκία, Αίγυπτο κλπ., έχει επηρεάσει θετικά την τουριστική κίνηση της αγοράς, αποτυπώνοντας την δυναμική και την ανθεκτικότητα του κλάδου.

Συνολικά, η κύρια περιοχή προέλευσης των τουριστών στην Ελλάδα είναι η Ευρώπη και κυρίως η Γερμανία, η Βρετανία, η Ολλανδία, η Ιταλία και η Γαλλία, ενώ αυξάνεται συνεχώς η άφιξη τουριστών από χώρες της Ασίας. Αντίθετα, τα μερίδια από τις υπόλοιπες περιοχές βρίσκονται σε σχετικά χαμηλά επίπεδα

Στα χαρακτηριστικά του ελληνικού τουρισμού θα πρέπει να τονισθεί το γεγονός πως η χώρα στηρίζεται στον αεροπορικό τουρισμό λόγω και της απόστασης που την χωρίζει από τις πηγές του Ευρωπαϊκού τουρισμού, δεδομένο ότι η Ευρώπη αποτελεί την κύρια πηγή προέλευσης των τουριστών. Συγκριτικά με ανταγωνίστριες χώρες, η Ελλάδα βρίσκεται σε μειονεκτική θέση καθώς είναι απομακρυσμένη από τις ευρωπαϊκές πηγές τουρισμού.

Ωστόσο, υπάρχουν και οι χρόνιες αδυναμίες του τουριστικού κλάδου στην Ελλάδα, όπως η εποχικότητα, η γεωγραφική συγκέντρωση, οι ελλείψεις σε υποστηρικτικές υποδομές, η γραφειοκρατία και η εξάρτηση των ελληνικών τουριστικών επιχειρήσεων από τους μεγάλους διεθνείς τουριστικούς οργανισμούς που σε συνδυασμό με το δυσμενές οικονομικό περιβάλλον επιδρούν αρνητικά στην περαιτέρω τουριστική ανάπτυξη.

Η εποχικότητα εξακολουθεί να αποτελεί ως σήμερα σημαντικό πρόβλημα του τουριστικού προϊόντος με αρνητικές συνέπειες για το κόστος, την ποιότητα και την ανταγωνιστικότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών. Παρατηρώντας την δομή της αγοράς αποτυπώνεται η εξάρτηση της αγοράς από τους tour operators στην Γαλλία, την Γερμανία ή την Μεγάλη Βρετανία. Οι επισκέπτες των χωρών αυτών παρουσιάζουν μεγάλη εποχικότητα.

Είναι γνωστό πως ο τουρισμός αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους πυλώνες και τους δυναμικότερους κλάδους της ελληνικής οικονομίας, υποστηρίζοντας ένα μεγάλο

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

αριθμό επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον κλάδο με σημαντική συνεισφορά στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν, στην απασχόληση και στις επενδύσεις.

Στο σύστημα Εθνικών Λογαριασμών ο τουρισμός δεν αποτυπώνεται σε ένα μεμονωμένο κλάδο, αλλά αντίθετα σχετίζεται με ένα μεγάλο φάσμα οικονομικών δραστηριοτήτων για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών που καταναλώνονται από τους επισκέπτες μιας περιοχής και αποτελούν την τουριστική δαπάνη, όπως είναι οι δαπάνες για καταλύματα, διατροφή, μεταφορές, προϊόντα λιανικού εμπορίου κ.α.

Η σημασία του τουρισμού για την ελληνική οικονομία αναγνωρίζεται ευρέως από τους υπευθύνους χάραξης πολιτικής στον απόηχο της πρόσφατης οικονομικής ύφεσης, η οποία υπήρξε η σοβαρότερη που υπέστη η Ελλάδα τα τελευταία πενήντα χρόνια. Ειδικότερα, η Ελλάδα έχει βιώσει συνεχή χρόνια οικονομικής ύφεσης, ως αποτέλεσμα των μέτρων λιτότητας που εφαρμόζονται για την αντιμετώπιση της κρίσης του δημόσιου χρέους με καταστροφικές συνέπειες για την ευημερία των πολιτών της.

Παρόλο το δυσμενές οικονομικό περιβάλλον για την Ελλάδα, τα τελευταία χρόνια αποτελούν καλές τουριστικές χρονιές, καθώς οι βασικές τουριστικές μεταβλητές σημειώνουν σημαντική αύξηση, γεγονός που αναδεικνύει το σημαντικό ρόλο του τουρισμού στην ελληνική οικονομία.

Σύμφωνα με τη μελέτη του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΣΕΤΕ), το 2014 η άμεση συμβολή του τουρισμού στο ΑΕΠ της χώρας ανήλθε στο 9,5% αυτού, ποσού που αναλογεί σε 17 δισ. ευρώ, ενώ η άμεση και έμμεση συμβολή του εκτιμάται σε 20% έως 25%. Θα πρέπει να τονισθεί ιδιαίτερα πως ο τουρισμός παρουσίασε ανάπτυξη 11,3% ή 1,8 δισ. ευρώ σε μια περίοδο που το συνολικό ΑΕΠ της Ελλάδας μειώθηκε κατά 3,5 δισ. ευρώ σε ονομαστικούς όρους και αυξήθηκε κατά 0,6% περίπου σε πραγματικούς λόγω αποπληθωρισμού.

Υπολογίζεται πως από κάθε 1€ δραστηριότητας στον τουριστικό κλάδο, δημιουργείται επιπλέον 1,2-1,65 € πρόσθετης οικονομικής δραστηριότητας, με απώτερη συνέπεια για κάθε 1€ τουριστικού εσόδου, το ΑΕΠ της χώρας να αυξάνεται κατά 2,2 - 2,65€.

Συγκεκριμένα, η άμεση επίδραση από την τουριστική κατανάλωση σχετίζεται με τις μεταβολές του επιπέδου της παραγωγής, λόγω της τουριστικής κατανάλωσης, και με την

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

αύξηση των αρχικών εισροών που χρησιμοποιούν οι τουριστικές επιχειρήσεις . Η μεγαλύτερη παραγωγή στους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας που επηρεάζονται άμεσα από τον τουρισμό, συνεπάγεται στην αύξηση της ζήτησης για προϊόντα άλλων κλάδων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δημιουργώντας έτσι από την πλευρά των προμηθευτών, την ανάγκη επιπρόσθετων εισροών για την κάλυψη της επιπλέον ζήτησης των προϊόντων που οι ίδιες παράγουν. Η αλληλεξάρτηση αυτή μεταξύ των παραγωγικών διαδικασιών εντός της οικονομίας αποτελεί την έμμεση επίδραση. Τέλος, η συνεισφορά στην ελληνική οικονομία από τη ζήτηση για αγαθά και υπηρεσίες ως αποτέλεσμα της μεταβολής του διαθέσιμου εισοδήματος των νοικοκυριών που λαμβάνουν κατά το μήκος της αλυσίδας αξίας των τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών αποτελεί την προκαλούμενη επίδραση.

Ωστόσο θα πρέπει να σημειωθεί ότι η φορολογία των ξενοδοχείων στην Ελλάδα επηρεάζει αρνητικά την ανταγωνιστικότητα. Πέραν των επιδράσεων του φόρου διαμονής στα οικονομικά αποτελέσματα των ξενοδοχείων ο φόρος διαμονής για παράδειγμα μειώνει την ξενοδοχειακή αγορά κατά € 161 με € 186 εκ.. Η μείωση αυτή επηρεάζει και οτιδήποτε συνδέεται με τη ξενοδοχειακή αγορά. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα και την μείωση των θέσεων εργασίας.

Επίσης, ο φόρος διαμονής εκτιμάται ενώ θα ενισχύσει τα δημόσια έσοδα. Ωστόσο σε συνδυασμό με την γενικότερη φορολογία, η οποία είναι βαριά, αρκετές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οδηγούνται στην φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή. Επιπλέον η φοροδοτική ικανότητα των επιχειρηματιών έχει μειωθεί εξαιτίας του φορολογικού καθεστώτος και την κατάργηση της έκπτωσης στον ΦΠΑ. Επιπλέον η υψηλή φορολογία των ξενοδοχείων στην Ελλάδα μειώνει τα επίπεδα κερδοφορίας, περιορίζοντας τις δυνατότητές τους να προχωρήσουν σε επενδύσεις και να ενισχύσουν τον αναπτυξιακό τους ρόλο. Συγχρόνως, εγκλωβίζονται σε συνθήκες αδυναμίας για την αντιμετώπιση κάποιας έκτακτης δαπάνης, με αποτέλεσμα να τίθενται εντέλει κίνδυνοι βιωσιμότητας.

Γίνεται επομένως κατανοητό ότι η ξενοδοχειακή αγορά στην Ελλάδα δεν είναι τόσο ανταγωνιστική με τα ξενοδοχεία της Ευρώπης, καθώς εδώ οι τιμές λόγω των φόρων είναι ιδιαίτερος ακριβές. Αν προσμετρηθούν και οι εν λόγω επιβαρύνσεις, τότε γεννιέται το θέμα κατά πόσο τα ξενοδοχεία θα εξακολουθήσουν να διαδραματίζουν τον αναπτυξιακό

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

τους ρόλο, καθώς στην περίπτωση αυτή θα υποχρεωθούν να περιορίσουν τις απαιτούμενες επενδύσεις τους προκειμένου να ανταποκριθούν στα νέα φορολογικά βάρη.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση

- Αγαπητός, Γ., (1997). Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, δελτίο φορολογικής νομοθεσίας μήνας Σεπτέμβριος.
- Αγγελής, Σ. (2013). *Τα κίνητρα και τα εμπόδια των φοιτητών του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου. Η περίπτωση του προγράμματος σπουδών στον Ελληνικό Πολιτισμό* (Αδημοσίευτη Μεταπτυχιακή εργασία). Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο: Αθήνα .
- Βαβούρας, Ι, Μανωλάς, Γ. (2004). *Η Παραοικονομία στην Ελλάδα και τον κόσμο: Προσέγγιση των βασικών πτυχών του προβλήματος*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήσης.
- Βασαρδάνη, Μ. (2011), “ Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια Γενική Επισκόπηση”, *Τράπεζα της Ελλάδος, Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, σελ. 15-25*
- Βαρβαρέσος, Σ. (2013) *Οικονομική του τουρισμού*. Αθήνα: Προπομπός.
- Γεωργακόπουλος , Α. Θ. (2012). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.
- Δούκα, Μ. (2011). *Συγκριτική ανάλυση των πηγών των φορολογικών εσόδων της Ελλάδας με τις χώρες της Ευρωζώνης*. Διπλωματική εργασία. Θράκη: Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης, Νομική Σχολή.
- Καλλίας, Ε. (2006). *Αίτιες και συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας στις τουριστικές επιχειρήσεις. Η περίπτωση των τουριστικών επιχειρήσεων των νομών Μαγνησίας και Λάρισας*. Διπλωματική εργασία. Πάτρα: ΕΑΠ.
- Καλυβιανάκης, Κ., (1993), « φορολογικό καθεστώς –παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Αθήνα, εκδόσεις: ΠΑΠΑΖΗΣΗ.
- Καμουζής, Κ., (1981). *Ανατομία της Ελληνικής Οικονομίας από το 1953 μέχρι σήμερα*, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις UNIVERSITY STUDIO.
- Καραγεώργου, Λ. (2017). Βαρύ το φορτίο φόρων για τα ξενοδοχεία στο <https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1279292/> (10/7/2018).
- Κρητικός, Α. (2017). *Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, οι αιτίες και η εξέλιξή της στη διάρκεια της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα, καθώς και οι δυνατότητες*

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

αντιμετώπισής του, μέσω του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτός εφαρμόζεται, συνδυασμό με τις αντίστοιχες νομοθετικές διατάξεις. Διπλωματική εργασία. Πάτρα: ΕΑΠ

Κυριακοπούλου, Ε. (2001). *Δημοσιονομικό Δίκαιο*. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ.

Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013)

Κώδικας φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013)

Κωστάκης, Κ. (2014). *Οι επιπτώσεις των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων*. Διπλωματική εργασία. Πάτρα: ΕΑΠ.

Λαγός, Δ. (2005). *Τουριστική Οικονομική*, Αθήνα: Κριτική.

Ν. 3833/2010

Ν. 1676/1986

Ν 3942/06

Ν. 2367/53

Ν. 2960/01.

Ν. 4387/2016 ΦΕΚ 85Α 12-05-2016

Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, (2017).
<http://www.grhotels.gr/GR/Pages/default.aspx> (28/8/2018).

Παπακυριάκου, Θ., (2005) «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη», Αθήνα, εκδόσεις: Σάκκουλα.

Πατσουράτης, Β. (2000). *Η Φορολογική Επιβάρυνση του Τουριστικού Προϊόντος*, Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Παυλόπουλος, Π. (1987). *Η Παραοικονομία στην Ελλάδα: Μια Πρώτη Ποσοτική Οριοθέτηση*, Αθήνα: ΙΟΒΕ.

Πουτέτση, Χ. (2014). Στα \$1,4 τρισ. τα έσοδα από τον παγκόσμιο τουρισμό το 2013. *Το Βήμα*, Διαθέσιμο στο <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=596510> (28/8/2018).

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Π.Δ. 28-7-1931 (ΦΕΚ Α΄239)

ΠΟΛ.1159/17.7.2015

ΠΟΛ.1217/24.9.2015

Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α. (2005). *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, τόμος Β΄, Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.

Σταματάκης, Ε. (2011), *Φοροδιαφυγή*, Πτυχιακή εργασία, ΤΕΙ Κρήτης, Τμήμα Λογιστικής.

Φορτσάκης, Θ., Τσουρουφλής, Α., Πέρρου, Κ. Πανταζόπουλος, Π. (2012). *Κωδικός Φορολογικής Διαδικασίας*. Αθήνα.

Φλώρο, Α. (2010). *Φορολογική Λογιστική, φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση*, Αθήνα, εκδόσεις: eliforin.

Ξενόγλωσση

Andersson. (2013). *Determining room rates in Sweden*. Stockholm: Lunds University.

Bonham, C. E. (1992). *The Impact of the Hotel Room Tax: An Interrapted Time Series Approach*. USA: National Tax Journal.

Buckley, R.(2010).*Ecotourism and Environmental Sustainability: Principles and Practice*. Διαθέσιμο στο <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1442-8903.2010.00538.x> (30/8/2018).

Dombrovski, H. (2010). *Impact Of Value Added Tax On Tourism*. Colorado: International Business & Economics Research Journal.

European Tourism Association ETOA. (2017). Διατίθεται στο <http://www.etoa.org> (28/08/2018).

European Commission. (2017). *Vat rates applied in the Member States of the European Union*. European Commission.

French-property. (2017). Διατίθεται στο https://www.frenchproperty.com/news/french_business/taxe_de_sejour_tourist_tax/ (30/8/2018).

Gago, L. P. (2006). *Tourism taxation: an applied analysis for Spain*. Vigo: University of Vigo .

Gooroochurn & Sinclair, 2005

Η επίδραση των φορολογικών επιβαρύνσεων στην ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Holverson & Revaz (2006)

Institute for Fiscal Studies. (2011). *Tax by design* . London: Institute for Fiscal Studies.

Italyvacations. (2017). Διαθέσιμο στο <https://www.italyvacations.com/tourist-city-taxesitaly> (28/8/2018).

Konovalova, V. (2013). Elasticity of Demand in Tourism and Hospitality. Russia: *European Journal of Economic Studies*.

Legifrance. (2017). Διαθέσιμο στο <https://www.legifrance.gouv.fr> (20/8/2018).

OECD, 2017).

Taxesejour. (2017). Διαθέσιμο στο <http://www.taxesejour.fr> (20/8/2018).

Varela, M.F. (2011), Taxation of tourism activities: evidence from Portugal, *Working Paper prepared for the International Conference “EcoMod2011”*, Ponta Delgada (Portugal), June 29, 2011 – July 1, 2011

Vjekoslav, B. A. (2012). *Tax system as a factor of tourism competitiveness: The case of Croatia*. Zagreb: Elsevier BV.

WTO, Tourism Taxation, Madrid, 1998.