



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΕΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

---

---

**«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΥΠΟ ΤΟ ΠΡΙΣΜΑ ΤΗΣ  
ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ»**

---

---



**ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΒΕΤΟΥΛΑΚΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**A.M. 3567**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΜΑΚΡΥΓΙΩΡΓΑΚΗΣ ΜΑΡΙΟΣ**

**Ηράκλειο**

**Μάρτιος, 2014**

Copyright © Δημήτριος Βετουλάκης, 2014

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του τμήματος.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Με την παρούσα εργασία, μου δίνεται η ευκαιρία να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου στο τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τ.Ε.Ι. Κρήτης για τις γνώσεις και που μου πρόσφεραν. Επιπλέον, θέλω να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τον καθηγητή μου κύριο Μακρυγιωργάκη Μάριο, του οποίου η βοήθεια ήταν σημαντική για την διεξαγωγή της πτυχιακής εργασίας μου, καθώς επίσης και να ευχαριστήσω θερμά την κυρία Μπατζανακάκη Αθανασία για τις πολύτιμες πληροφορίες που μου έδωσε σχετικά με το θέμα της παρούσας πτυχιακής.

Δημήτριος Βετουλάκης

Ηράκλειο, 2014

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο σύγχρονο και ευμετάβλητο κόσμο που ζούμε, καθημερινά προκύπτουν διάφορα θέματα, που προσφέρονται για έρευνα και μελέτη, όπως επί παραδείγματι το οικονομικό και φορολογικό σύστημα της χώρας. Στην παρούσα εργασία λοιπόν ασχοληθήκαμε με την φορολογία εισοδήματος στα ξενοδοχεία (που ανήκουν στην κατηγορία Α.Ε.), υπό το πρίσμα της φοροδιαφυγής και της αξιοπιστίας. Σκοπός και στόχος της εργασίας είναι, να δείξουμε όσο πιο ρεαλιστικά και αντικειμενικά γίνεται, μέσα από την ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με νομική μορφή Α.Ε., το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και το κατά πόσο είναι αξιόπιστο το φορολογικό σύστημα. Οι πηγές που χρησιμοποιήσαμε ανήκουν σε δύο κατηγορίες, τις πρωτογενείς και τις δευτερογενείς. Οι πρωτογενείς πηγές που απευθυνθήκαμε, είναι η κυρία Μπατζανακάκη Αθανασία, η οποία ήταν εργαζόμενη για πολλά έτη στο λογιστήριο ενός ξενοδοχείου το οποίο ανήκει στην Μ. Ζαμπετάκης Α.Ε, η οποία μας κατατόπισε, παραπέμποντάς μας τις δευτερογενείς πηγές, που σχετίζονται με το θέμα. Οι δευτερογενείς πηγές που μας παρέπεμψε η κυρία Μπατζανακάκη και σύμφωνα με αυτές πραγματοποιήθηκε και η συγκεκριμένη εργασία, αφορούν την βιβλιογραφία, την αρθρογραφία και την δικτυογραφία που σχετίζονται με το θέμα μας. Αναλύοντας λοιπόν την φορολογία εισοδήματος στα ξενοδοχεία, υπό το πρίσμα της φοροδιαφυγής και της αξιοπιστίας, καταλήξαμε στα εξής συμπεράσματα, ότι η πολυνομία, η προχειρότητα των νόμων και συγχρόνως η ταχύτητα μεταβολής των νομοθετημάτων καθώς και η ανεπάρκεια του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών - εποπτικών αρχών, αυξάνουν την παραβατικότητα των φορολογουμένων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, με συνέπεια την έξαρση του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

## ABSTRACT

In the modern and changeable world where we live, daily result various subjects, that are offered for research and study, as for example the economic and tax system of country. In the present work therefore we dealt with the taxation of income in the hotels (that belong in the category HM), in the light of tax evasion and reliability. Aim and objective of work is, to show as long as more realistically and objectively it becomes, in from the analysis of taxation of income in hotel enterprises, the phenomenon of tax evasion and how much is reliable the tax system. The sources that we used belong in two categories, primary and secondary. The primary sources where we were addressed, are the lady Mpatzanakaki Athanasia, which was working for a lot of years in the accounts department of hotel which belongs in the M. Zampetakis HM, who us led, giving us secondary sources, that is related with the subject. The secondary sources that referred us lady Mpatzanakaki and according to them was relisted and the particular work, they concern the bibliography, our journalism and internet resources that are related with subject. Analyzing therefore the taxation of income in the hotels, in the light of tax evasion and reliability, we led to the following conclusions, that the much laws, the improvisation of laws and simultaneously the speed of change of statutes, as well as the insufficiency of government owned mechanism and controlling - supervisory beginnings, they increase delinquency the taxed of hotel enterprises, consequently the elation of phenomenon of tax evasion.

<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b>	
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>3</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ</b> .....	<b>4</b>
1.1 Θεωρητική προσέγγιση της φορολογίας.....	5
1.2 Θεωρητική επισκόπηση των φόρων .....	5
1.2.1 Σκοποί των φόρων.....	6
1.2.2 Διάκριση των φόρων.....	6
1.2.3 Τρόποι φορολογίας.....	6
1.3 Ξενοδοχειακός κλάδος.....	8
1.3.1 Ορισμοί.....	8
1.3.2 Βασικά χαρακτηριστικά ξενοδοχειακού κλάδου.....	9
1.3.3 Διακρίσεις ξενοδοχείων.....	9
1.4 Έννοια και ορισμός της Ανώνυμης Εταιρείας.....	11
1.4.1 Κύρια χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας.....	12
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ</b> .....	<b>14</b>
2.1 Φοροαποφυγή.....	15
2.2 Σχέση φοροδιαφυγής με παραοικονομία και διαφθορά.....	15
2.3 Οι συνέπειες και οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής.....	16
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Α.Ε.)</b> .....	<b>19</b>
3.1 Η φορολογία των ξενοδοχείων.....	20
3.1.1 Η φορολογική διάκριση των εισοδημάτων.....	21
3.1.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος - Υπολογισμός και καταβολή του οφειλόμενου φόρου.....	23
3.1.3 Υπολογισμός φόρου.....	24
3.1.4 Προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος	26
3.2 Έννοια της διαθέσεως των κερδών της επιχείρησης.....	27
3.2.1 Πολιτική στη διάθεση των κερδών - Πολιτική μερισμάτων.....	28
3.2.2 Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της εταιρίας.....	30
3.2.3 Είδη μερισμάτων των μετοχών.....	32
3.2.4 Προσδιορισμός του ποσού του πρώτου μερίσματος των μετοχών.....	32
3.2.5 Φορολογία των μερισμάτων.....	33
3.2.6 Διάθεση του υπολοίπου των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.....	33
3.3 Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου.....	34
3.4 Διανομή των κερδών στους κατόχους ιδριτικών τίτλων.....	35
3.4.1 Φορολογία των εισοδημάτων από ιδρυτικούς τίτλους.....	35
3.5 Τακτικό αποθεματικό .....	35
3.5.1 Υπολογισμός κράτησης τακτικού αποθεματικού .....	36
3.5.2 Φορολογία τακτικού αποθεματικού.....	36

3.6 Περιεχόμενο του λογαριασμού 88 .....	36
3.6.1 Η λειτουργία του λογαριασμού 88.....	37
3.7 Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.....	39
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΟΙ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΥΠΟ ΤΟ ΠΡΙΣΜΑ ΤΗΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....</b>	<b>41</b>
4.1 Μέθοδοι φοροδιαφυγής ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.....	41
4.2 Αξιοπιστία φορολογίας εισοδήματος – Ελεγκτικοί μηχανισμοί.....	43
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΜΑΤΑ.....</b>	<b>52</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>54</b>

<b>ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΙΝΑΚΩΝ</b>	
Διάγραμμα 2.1 Σχέση μεταξύ παραοικονομίας και φοροδιαφυγής.....	1 6
Πίνακας 2.1 Φοροδιαφυγή σε 10 χώρες της Ε.Ε. την περίοδο 2010 – 2011.....	1 8
Διάγραμμα 3.1 Φορολογική διάκριση των εισοδημάτων των εταιριών.....	2 2
Πίνακας 3.1 Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος.....	2 3
Διάγραμμα 3.2 Διάθεση των κερδών της Α.Ε.....	2 7
Διάγραμμα 3.3 Διανεμόμενα κέρδη.....	2 8
Διάγραμμα 3.4 Προτεραιότητες στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως.....	3 0
Διάγραμμα 3.5 Απαγόρευση διανομής κερδών.....	3 1
Πίνακας 3.2 Υπολογισμός υπολοίπου κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος.....	3 4
Διάγραμμα 3.6 Ανάπτυξη λογαριασμού 88 (αποτελέσματα προς διάθεση)	3 8
Πίνακας 4.1 Επιδόσεις στη φοροδιαφυγή.....	4 3

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με την φορολογία εισοδήματος στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που ανήκουν στην κατηγορία των ανώνυμων εταιρειών (Α.Ε), ύπο το πρίσμα της αξιοπιστίας και της φοροδιαφυγής. Σκοπός και στόχος της εργασίας είναι να δείξουμε όσο πιο ρεαλιστικά και αντικειμενικά γίνεται, μέσα από την ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις με μορφή Α.Ε., το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και το κατά πόσο είναι αξιόπιστο το φορολογικό σύστημα, ιδιαίτερα σε περιόδους έντονης οικονομικής ύφεσης, όπως αυτή που διανύει η χώρα μας. Η ασυνέπεια και η ανειλικρίνεια στις σχέσεις του κράτους με τους πολίτες δημιούργησε φορολογούμενους επιχειρηματίες, συγκεκριμένα στον ξενοδοχειακό κλάδο, χωρίς φορολογική συνείδηση και ένα κρατικό μηχανισμό που δεν μπορεί να πείσει ότι λειτουργεί με διαφάνεια και αξιοκρατία σε συγκεκριμένο θεσμικό πλαίσιο, που να αξιοποιεί τα έσοδα προς την κατεύθυνση της ορθής κοινωνικής οργάνωσης και των αναγκαίων υποδομών με τρόπο δίκαιο και αποτελεσματικό. Η εργασία μας χωρίζεται ουσιαστικά σε τέσσερα κεφάλαια: Στο πρώτο κεφάλαιο (1-1.4.1) γίνεται μια επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, όπου ορίζονται και διαχωρίζονται οι βασικές έννοιες και ορισμοί που σχετίζονται με την φορολογία και τους φόρους, αναλύεται ο ξενοδοχειακός κλάδος καθώς και τα βασικά χαρακτηριστικά του, γίνεται αναφορά στην διάκριση των ξενοδοχείων και δίνουμε έμφαση στην νομική μορφή Α.Ε, η οποία μας ενδιαφέρει και στην συγκεκριμένη εργασία, καθορίζοντας την έννοια και τα χαρακτηριστικά μιας Ανώνυμης Εταιρείας. Στο δεύτερο κεφάλαιο (2-2.3), γίνεται αναφορά για την έννοια της φοροδιαφυγής, την σχέση της συνοπτικά με την παραοικονομία και την διαφθορά τελειώνοντάς το με τις συνέπειες και τις επιπτώσεις της. Στο τρίτο κεφάλαιο πλέον (3-3.7), αναλύεται η φορολογία εισοδήματος στις Ανώνυμες ξενοδοχειακές Εταιρείες και τέλος η εργασία ολοκληρώνεται με το τέταρτο κεφάλαιο (4-4.2), όπου πια βλέπουμε τους τρόπους που φοροδιαφεύγουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και αξιολογείται η αξιοπιστία του φορολογικού συστήματος αναλύοντας τους ελεγκτικούς μηχανισμούς καταλύγωντας στα τελικά συμπεράσματα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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 ενταγμένο 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. Ο φόρος ακολουθεί τον πολίτη σε όλη τη διάρκεια της ζωής και της δραστηριότητάς 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, συμπωματικές ή μεταβατικές. Ο σημαντικότερος έμμεσος φόρος είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και ο σημαντικότερος άμεσος φόρος είναι ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με τη μορφή που εφαρμόζεται σήμερα εισήχθη για τα φυσικά πρόσωπα με το Ν.3323/1955, με το οποίο καθιερώθηκε ο προσωπικός προοδευτικός φόρος ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό από κάθε πηγή εισόδημα, ενώ για τα νομικά πρόσωπα εισήχθη με το Ν. 3843/1958, με το οποίο καθιερώθηκε ο αναλογικός φόρος εισοδήματος. Με τα δύο αυτά νομοθετήματα αντικαταστάθηκε ο Ν. 1640 του 1919 «Περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων», ο οποίος αποτέλεσε την αφετηρία της εισαγωγής στην φορολογία. Με την πάροδο των ετών τα δύο πιο πάνω βασικά νομοθετήματα υπέστησαν σωρεία μεταβολών, τροποποιήσεων και συμπληρώσεων. Υπολογίζεται ότι κάθε χρόνο είχαμε κατά μέσο όρο δύο έως τρεις φορολογικούς νόμους. Το 1994 με το Ν. 2238 τα δύο πιο πάνω νομοθετήματα ενοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, στο οποίο συμπεριελήφθησαν όλες οι διάσπαρτες σε διάφορους νόμους διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος. Ο νόμος αυτός αποτελεί τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που ισχύει όπως έχει διαμορφωθεί μετά τις μεταβολές και τροποποιήσεις που έγιναν μεταγενέστερα. Τα τρία τελευταία χρόνια έγιναν ουσιαστικές μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Με το Ν. 3091/2002 εισήχθη νέος τρόπος προσδιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης των φυσικών προσώπων. Με το νόμο αυτό θεσπίστηκαν νέες κλίμακες φόρου, νέα αφορολόγητα ποσά, ενώ ορισμένες εκπτώσεις από το συνολικό εισόδημα μετατράπηκαν σε μειώσεις φόρου. Με το Ν.3220/2004 εισήχθη αντικειμενική φορολογία ελέγχου των επιχειρήσεων, η οποία ουδέποτε εφαρμόστηκε, αφού καταργήθηκε και ίσχυσε, ενώ με το Ν.3296/2004 έγιναν μεταβολές περιπτωσιολογικού χαρακτήρα, καθώς και μειώσεις των συντελεστών φόρου των επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής, οι οποίες θα εφαρμοστούν σταδιακά σε βάθος χρόνου τριών ετών. Μετά πάροδο πλέον των δέκα



ετών από τότε που ψηφίστηκε ο Ν.2238/1994 που αποτελεί τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αυτός παρουσιάζει μεγάλες ελλείψεις και σοβαρές κακοτεχνίες. Απαιτείται, κατά συνέπεια, νέα κωδικοποίηση ώστε να ενσωματωθούν όλες οι διάσπαρτες διατάξεις, να επαλειφθούν οι διατάξεις που συμπεριλαμβάνονται στον ισχύοντα Κώδικα ενώ ήδη έχουν καταργηθεί και ακόμα να επιχειρηθεί αναδιάρθρωση της ύλης και αναδιατύπωση των άρθρων ώστε να απαλειφθούν κακοτεχνίες και δυσνόητες διατάξεις (Γεωργακόπουλος, 2005).

## **1.1 Θεωρητική προσέγγιση της φορολογίας.**

Η φορολογία δεν μοιάζει με τις περισσότερες μεταβιβάσεις χρήματος από ένα άτομο σε ένα άλλο, ενώ οι περισσότερες απ' αυτές τις μεταβιβάσεις είναι εθελοντικές, η φορολογία είναι υποχρεωτική. Αυτή η δυνατότητα εξαναγκασμού των ατόμων να συνεισφέρουν στην παραγωγή των δημόσιων αγαθών ενδέχεται να παράσχει στο κράτος και τη δυνατότητα εξαναγκασμού των ατόμων να ενισχύσουν κάποια ομάδα ειδικού συμφέροντος. Αυτή η εξαναγκασμένη μεταβίβαση παρομοιάστηκε με κλοπή, η βασική διαφορά είναι ότι και οι δυο είναι μη θελημένες μεταβιβάσεις αλλά αυτές που πραγματοποιούνται μέσω του κράτους είναι νόμιμες και πρέπει να τις σεβόμαστε. Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο ταμειευτικός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημόσιων εσόδων, τα οποία είναι ικανά να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων. Επίσης η φορολογία μπορεί να εκπληρώνει εκτός από ταμειευτικούς σκοπούς και κοινωνικούς σκοπούς όταν αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας που διαμορφώνεται στις διαφορές κοινωνικές τάξεις. Τέλος, είναι δυνατόν, με την φορολογία να εκπληρώνονται οικονομικοί σκοποί ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων (Stiglitz, 1992).

## **1.2 Θεωρητική επισκόπηση των φόρων**

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο ετήσιο σύνολο των αποδοχών των φυσικών και νομικών προσώπων και οι οποίες προέρχονται από διάφορες πηγές, εργασία, εταιρεία, ακίνητα, μετοχές, τόκους κ.λ.π. Ο φόρος αυτός, αναλόγως της νομικής φύσης της φορολογούμενης μονάδας, επί του εισοδήματος της οποίας επιβάλλεται ο φόρος, διακρίνεται σε δυο κατηγορίες:

- Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)
- Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ) ή φόρος επί των κερδών των Ανώνυμων εταιρειών. Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα εφόσον ο φορολογούμενος κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα. Ως χρόνος απόκτησης του θεωρείται το προηγούμενο οικονομικό έτος.

**Τα κύρια χαρακτηριστικά των φόρων είναι :**

- Η αναγκαστική εισφορά του πολίτη προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα
- Η καταβολή του φόρου χωρίς ειδική αντιπαροχή
- Η πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών

- Το μέσο άσκησης του κράτους της κοινωνικής και οικονομικής του πολιτικής. Ο φόρος που αναλογεί σε κάθε ένα φορολογούμενο πρόσωπο διαιρούμενος με τη φορολογική βάση αποτελεί το φορολογικό συντελεστή.

### 1.2.1 Σκοποί των φόρων

Οι σκοποί των φόρων είναι:

**Ταμειευτικός** που αποβλέπει στην εξασφάλιση των δημόσιων εξόδων χωρίς άλλες επιδιώξεις.

**Οικονομικός** που αποβλέπει με την άσκηση κατάλληλης φορολογικής πολιτικής από το κράτος στη θεραπεία ορισμένων αδικιών, και στην πρόληψη των οικονομικών καταστροφών.

**Κοινωνικοπολιτικός** που αποβλέπει στην εφαρμογή με τη παρέμβαση του κράτους ορισμένων κανόνων και αρχών κοινωνικής δικαιοσύνης ([www.fititikospoudastirio.gr](http://www.fititikospoudastirio.gr)).

### 1.2.2 Διάκριση των φόρων

Οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κυρίως κατηγορίες:

**Φόροι εισοδήματος** : Διαχωρίζονται σε φόρους νομικών και φυσικών προσώπων.

**Φόροι δαπάνης**: είναι οι φόροι που ενσωματώνονται πάνω στα προϊόντα που αποτελούν την δαπάνη απόκτησης τους από το φορολογούμενο.

**Φόροι περιουσίας**: Ο φόρος περιουσίας εξαρτάται από το ύψος της αξίας που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος (Φλώρος, 2005).

### 1.2.3 Τρόποι φορολογίας

Με βάση τη συμπεριφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντιστρόφως προοδευτικούς.

**Αναλογικοί φόροι.** Είναι οι φόροι που επιβαρύνουν τη φορολογική μονάδα με το ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή, ανεξάρτητα του μεγέθους της φορολογικής βάσης. Όταν είναι αναλογική η φορολογία, ο μέσος φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί το ίδιο ποσοστό του εισοδήματος, της περιουσίας της καταναλωτικής δαπάνης από όλους τους φορολογούμενους ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό βεβαίως σημαίνει ότι και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι σταθερός και ίσος με τον μέσο (Φλώρος, 2005).

**Προοδευτικοί φόροι.** Προοδευτικός είναι ο φόρος του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα

αρχή αφαιρεί με το φόρο το μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης από τα άτομα που κατέχουν μεγαλύτερη βάση και μικρότερο ποσοστό από άτομα με μικρότερη βάση. Καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση, ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει με σταθερό ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται σταθερή εάν αυξάνει με αυξανόμενο ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται αύξουσα και τέλος, εάν αυξάνει με φθίνοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται φθίνουσα. Ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία είναι ο εξής: Η φορολογική βάση (εισόδημα – περιουσία) διαιρείται σε κλιμάκια. Κάθε κλιμάκιο αναλογικά μεγαλύτερους φόρους, συνθέτει μία κοινωνία με ευτυχημένους πολίτες. Αντίθετα, όσο πιο «επίπεδο» γίνεται το φορολογικό σύστημα, δηλαδή όλοι, ανεξαρτήτως εισοδήματος, να πληρώνουν φόρους με τον ίδιο ή παρόμοιο συντελεστή, τόσο μεγαλύτερη δυσφορία επικρατεί στους πολίτες, σύμφωνα με μια έρευνα φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή από ότι το αμέσως προηγούμενο. Αυτοί οι συντελεστές είναι οι οριακοί που μας λένε με ποιο ποσοστό του επί πλέον εισοδήματος (κλιμάκιο) φορολογείται. Η νομοθεσία συνήθως ορίζει τους οριακούς συντελεστές και οι μέσοι προκύπτουν από το λόγο του αθροίσματος των ποσών του φόρου στα επί μέρους κλιμάκια δια το άθροισμα των κλιμακίων. Εννοείται ότι ο φόρος για κάθε κλιμάκιο είναι αναλογικός αφού για όλο το φάσμα των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο κλιμάκιο, υπάρχει ενιαίο ποσοστό φορολογίας (ο οριακός συντελεστής) (Φλώρος, 2005). Αμερικανική έρευνα του πανεπιστημίου της Βιρτζίνια, με επικεφαλής τον Σιγκεχίρο Οϊσι, που μελέτησε 54 χώρες και τα αποτελέσματα της οποίας δημοσιεύτηκαν στο περιοδικό ψυχολογικής επιστήμης «Psychological Science», μαρτυρά ότι η ψυχική ευημερία του μέσου πολίτη εξαρτάται από τον βαθμό προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος (Κλαουδάτου, 2009). Οι ερευνητές αξιολόγησαν απαντήσεις σε ερωτηματολόγια που έλαβαν από δεκάδες χιλιάδες πολίτες, σχετικά με τον βαθμό προσωπικής ικανοποίησής τους στη ζωή, καθώς και την ικανοποίησή τους για το επίπεδο των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών στη χώρα τους. Έτσι, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι, κατά μέσο όρο, οι κάτοικοι των χωρών με τα πιο προοδευτικά (αναλογικά) φορολογικά συστήματα αξιολογούν τις ζωές τους πιο κοντά στο να είναι «οι καλύτερες δυνατές», αναφέρουν περισσότερες εμπειρίες χαράς και ικανοποίησης και λιγότερα αρνητικά συναισθήματα, είτε για την προσωπική ζωή τους είτε για την κατάσταση των δημοσίων υπηρεσιών.

**Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι.** Χαρακτηρίζονται οι φόροι που έχουν την ιδιότητα να μειώνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής (και επομένως και η φορολογική επιβάρυνση) καθώς αυξάνει η φορολογική βάση. Με άλλα λόγια, ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Τέτοιου είδους φόροι είναι σπάνιοι. Όμως μερικοί φόροι αν και αναλογικοί ως προς την φορολογική βάση που επιβάλλονται γίνονται στην πράξη αντιστρόφως προοδευτικοί εάν η φορολογική βάση εκφραστεί σαν ποσοστό μιας εναλλακτικής φορολογικής βάσης (Κλαουδάτου, 2009).

### 1.3 Ξενοδοχειακός κλάδος

Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί κομμάτι του τουρισμού κάθε χώρας. Η ξενοδοχειακή βιομηχανία γενικά βρίσκεται σε αλματώδη ανάπτυξη τις τελευταίες δεκαετίες, σε όλο τον κόσμο. Το βασικό προϊόν που προσφέρει ο κλάδος είναι η φιλοξενία και συγκεκριμένα η παροχή διαμονής και η προσφορά στους πελάτες

διαφόρων υπηρεσιών. Τα ξενοδοχεία γενικά επιτελούν σημαντικό ρόλο στην τουριστική ανάπτυξη μιας χώρας και αυτό γιατί χωρίς ξενοδοχεία δεν είναι δυνατή και η εμπορία της φιλοξενίας. Το ξενοδοχείο γενικά είναι ένα είδος τουριστικού καταλύματος που ασκεί θετική επίδραση στον τουρισμό και βοηθάει τόσο στην οικονομία μιας χώρας όσο και στο κοινωνικό σύνολο εν γένει. Τα ξενοδοχεία γίνονται αντικείμενο ενδιαφέροντος διάφορων επενδυτών αλλά και της κυβέρνησης του κάθε κράτους που μέσω της ξενοδοχειακής ανάπτυξης αποβλέπει σε μεγαλύτερα κέρδη στη συνολική οικονομία. Τα ξενοδοχεία έχουν δύο βασικά πλεονεκτήματα ότι προσαρμόζονται εύκολα στο φυσικό δομημένο περιβάλλον και ότι έχουν μεγάλη επαγγελματικότητα προσφοράς. Η αίγλη και η γοητεία της ξενοδοχειακής βιομηχανίας μπορεί να οφείλεται σε διάφορους παράγοντες όπως η εικόνα που επιθυμούν να προβάλλουν τα ξενοδοχεία δηλαδή τα κτίρια, η αρχιτεκτονική κλπ. Τα ξενοδοχεία λειτουργούν είτε ως ανεξάρτητες μονάδες είτε ως τμήματα μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

### 1.3.1 Ορισμοί

**“Ξενοδοχειακή οικονομική μονάδα** είναι ο λογικός συνδυασμός των τριών συντελεστών της παραγωγής δηλαδή της φύσης, της εργασίας, και του κεφαλαίου για την παροχή στους ξένους αντί χρηματικής αμοιβής, κατοικίας, τροφής και άλλων υπηρεσιών. Στην έννοια της ξενοδοχειακής μονάδας περιλαμβάνονται τα ξενοδοχεία, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι ξενώνες, τα μοτέλ κλπ.” (Καρδακάρης, 2001, σελ. 13)

**“Ξενοδοχείο** είναι το κατάλυμα που προσφέρει συνήθως στέγη και τροφή στους πελάτες του χωρίς ποικιλία υπηρεσιών και διασκεδάσεων.” (Καραχοντζίτης - Σαρλής, 1989, σελ. 25)

**“Ξενοδοχειακή επιχείρηση** είναι συγκρότημα εκμεταλλεύσεων που προσφέρει στέγη, τροφή, υπηρεσίες (κομμώσεις, διασκεδάσεις, κλπ) με αντικειμενικό σκοπό το κέρδος.” ( Λεκαράκου - Νιζάμη , 2001, σελ 29)

**“Αλυσίδες ξενοδοχείων** είναι ένας αριθμός ξενοδοχείων που βρίσκονται σε διαφορετικές πόλεις ή κράτη ή Ηπείρους και ανήκουν σε μια επιχείρηση ή πολλές που έχουν συμβληθεί μεταξύ τους για κοινό σκοπό, με ενιαία οργάνωση και διοίκηση.” (Λεκαράκου - Νιζάμη, 2001, σελ. 31)

### 1.3.2 Βασικά χαρακτηριστικά ξενοδοχειακού κλάδου

Ο ξενοδοχειακός κλάδος παρουσιάζει πολλές ιδιομορφίες και ιδιαιτερότητες σε σχέση με άλλους κλάδους. Τα βασικά χαρακτηριστικά του ξενοδοχειακού κλάδου είναι τα εξής:

- Σταθερή δυναμικότητα δωματίων που περιορίζει το οικονομικό αποτέλεσμα που μπορούν να έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

- Φθαρτότητα δηλαδή τα έσοδα που διαφεύγουν από κάποιο αδιάθετο δωμάτιο αποτελούν ανεπανόρθωτη οικονομική απώλεια.
- Ασταθής ζήτηση, γιατί στον τουριστικό τομέα η ζήτηση παρουσιάζει πολλές διακυμάνσεις και ειδικά στον ξενοδοχειακό κλάδο, η ζήτηση επηρεάζεται και από πολλούς οικονομικούς και κοινωνικό-πολιτικούς παράγοντες.
- Δραστηριότητα σε πραγματικό χρόνο δηλαδή αμεσότητα των κινήσεων. Αυτή η ιδιότητα περιορίζει και τις τυχόν διορθωτικές κινήσεις σε περίπτωση λαθών.
- Ένταση εργασίας, γιατί το κόστος λειτουργίας μια ξενοδοχειακής επιχείρησης σχετίζεται με το κόστος εργασίας σε πολύ μεγάλο βαθμό.
- Εγκαταστάσεις, χαρακτηριστικό του κλάδου είναι η ανάγκη για πολλές εγκαταστάσεις.
- Μέγεθος, το μέγεθος του κλάδου είναι σχετικά μικρό έτσι ώστε πολλές φορές δεν μπορεί να ωφεληθεί από οικονομίες κλίμακας.
- Παραγωγή και κατανάλωση που γίνονται στον ίδιο χώρο.
- Έντασης κεφαλαίου, για τη λειτουργία τους οι ξενοδοχειακές μονάδες χρειάζονται συνήθως ακινητοποιήσεις μεγάλης κλίμακας.
- Διάρθρωση εξόδων, τα ξενοδοχεία έχουν κατά κανόνα υψηλά σταθερά έξοδα ενώ αντίθετα έχουν χαμηλά μεταβλητά. Τα ξενοδοχεία έχουν κάποια χαρακτηριστικά διαφορετικά από τις άλλες επιχειρήσεις και αυτά είναι οι πελάτες οι οποίοι είναι ο κύριος στόχος της ξενοδοχειακής επιχείρησης, το ειδικευμένο προσωπικό το οποίο είναι η βιτρίνα και η εικόνα του ξενοδοχείου, ο έλεγχος από κρατικούς φορείς και συγκεκριμένα τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (ΕΟΤ), επίσης ένας ακόμα φορέας με τον οποίο τα ξενοδοχεία έχουν άμεση σχέση είναι το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας, το αμετακίνητο προσφερόμενων αγαθών και υπηρεσιών δηλαδή το ξενοδοχείο προσφέρει τα αγαθά και τις υπηρεσίες του στον τόπο που έχει εγκατασταθεί και όχι κάπου αλλού, η ανελαστικότητα κόστους γιατί η ίδρυση του ξενοδοχείου απαιτεί τοποθέτηση μεγάλων κεφαλαίων σε πάγια περιουσιακά στοιχεία και έτσι επιβαρύνεται εκτός από τα λειτουργικά έξοδα και με διάφορα άλλα έξοδα και τέλος την άμεση ζήτηση και προσφορά υπηρεσιών δηλαδή ο πελάτης απολαμβάνει τα αγαθά την στιγμή που δημιουργούνται με αποτέλεσμα να μην υπάρχει περιθώριο για πιθανή διόρθωση λάθους (Mullins, 1992).

### 1.3.3 Διακρίσεις ξενοδοχείων

Επίσης άλλες διακρίσεις των ξενοδοχείων είναι :

#### 1) Ανάλογα με την κατηγορία που ανήκουν:

Πολυτελείας, Α΄ κατηγορίας, Β΄ κατηγορίας, Γ΄ κατηγορίας, Δ΄ κατηγορίας, Ε΄ κατηγορίας.

#### 2) Ανάλογα με τις υπηρεσίες που προσφέρουν:

-Απλά (όταν προσφέρουν μόνο ύπνο).

- Σύνθετα (όταν προσφέρουν ύπνο και φαγητό).

- Πολυσύνθετα (όταν προσφέρουν ύπνο, φαγητό, αθλητικές δραστηριότητες, μέσα διασκεδάσεως κ.α.).

#### 3) Ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης:

- Αστικά (βρίσκονται μέσα σε πόλη).

- Ορεινά (βρίσκονται σε ορεινές περιοχές).
- Παραθαλάσσια (βρίσκονται κοντά σε θάλασσα).
- Ιαματικών πηγών (βρίσκονται κοντά σε ιαματικές πηγές).
- Συγκοινωνιακών κέντρων (βρίσκονται κοντά σε λιμάνι, αεροδρόμιο, σιδηροδρομικό σταθμό).

#### **4) Ανάλογα με τη διάρκεια λειτουργίας:**

- Συνεχούς λειτουργίας (λειτουργούν όλη τη διάρκεια του έτους).
- Εποχιακής λειτουργίας (λειτουργούν ορισμένους μήνες).

#### **5) Ανάλογα με τη διοικητική τους μορφή:**

- Αυτοτελές ξενοδοχείο .
- Αλυσίδα ξενοδοχείων.

#### **6) Ανάλογα με την οικονομική τους μορφή:**

- Ατομική επιχείρηση (όταν ο επιχειρηματίας είναι φυσικό πρόσωπο)
- Εταιρική επιχείρηση (όταν ο επιχειρηματίας είναι δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα)

#### **7) Ανάλογα με την νομική τους μορφή:**

- ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, κλπ

#### **8) Ανάλογα με το μέγεθος τους:**

- Μικρά (έχουν λιγότερα από 100 δωμάτια).
- Μεσαία (έχουν από 100 έως 300 δωμάτια).
- Μεγάλα (έχουν από 300 δωμάτια και πάνω).

#### **9) Ανάλογα με τους πελάτες:**

- Μόνιμων πελατών (όπως φοιτητές, πληρώματα αεροπλάνων κλπ).
- Περαστικών πελατών (εναλλασσόμενοι πελάτες που μένουν για λίγο).

#### **10) Ανάλογα με την κτιριακή τους συγκρότηση:**

- Πολυώροφο κτίριο.
- Μπανγκαλόου.
- Μικτά (όταν η ξενοδοχειακή μονάδα αποτελείται και από κτίριο και μπανγκαλόου).

#### **11) Η διεθνής ταξινόμηση των ξενοδοχείων είναι:**

- 1\*
- 2\*
- 3\*
- 4\*

- Πολυτελείας

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα με το νόμο 2160/93 κατατάσσονται σε κατηγορίες αστεριών όπως και στη διεθνή ταξινόμηση

#### **12) Ανάλογα με το σχέδιο λειτουργίας και τη συμφωνία που γίνεται με τον πελάτη:**

- Ευρωπαϊκό σχέδιο ( η τιμή περιλαμβάνει μόνο το δωμάτιο).

- Αμερικάνικο σχέδιο ( η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο, πρωινό, μεσημεριανό και βραδινό).
- Τροποποιημένο Αμερικάνικο σχέδιο ( η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο, πρωινό και βραδινό).
- Half Board (η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο, πρωινό, και ένα γεύμα μεσημεριανό ή βραδινό κατά επιλογή του πελάτη).
- Ηπειρωτικό σχέδιο (η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο και πρωινό).” (Λεκαράκου - Νιζάμη, 2001, σελ. 25)

## 1.4 Έννοια και ορισμός της Ανώνυμης Εταιρείας

Στην εργασία μας επειδή ασχολούμαστε με ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, που η νομική τους μορφή κατατάσσεται στις ανώνυμες εταιρείες, θεωρούμε σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της ανώνυμης εταιρείας, προκειμένου να κατανοήσουμε όσο γίνεται καλύτερα αυτή την μορφή εταιρειών. Ανώνυμη Εταιρία λοιπόν, είναι η εμπορική κεφαλαιουχική, με νομική προσωπικότητα, που για τα χρέη της ευθύνεται μόνο αυτή με την παρουσία της και το κεφάλαιο της είναι διηρημένο σε ίσα μέρη, τις μετοχές της.

### **Γενικά**

Η Α.Ε. θεωρείται σαν το πιο μεγάλο και πιο σημαντικό επίτευγμα της Κεφαλαιοκρατικής Οικονομίας και του κόσμου των επιχειρηματιών της, είναι η επικρατέστερη νομική μορφή της εποχής μας. Στην Ανώνυμη Εταιρία συγκεντρώνεται μεγάλο Κεφάλαιο, που προέρχεται κάθε πηγή και την ενδιαφέρει το χρήμα. Δεν την ενδιαφέρει η πηγή του χρήματος. Η Α.Ε. είναι καθαρά κεφαλαιουχική εταιρία. Μόνο το χρήμα έχει σημασία, ότι τα πρόσωπα των εταιριών της. Οι εταίροι - μέτοχοι της δεν έχουν εξουσία διαχείρισης κι εκπροσώπησης. Την Α.Ε., διοικεί και διαχειρίζεται κι εκπροσωπεί το Δ.Σ. Το χρήμα αυτό δίνει τα μέσα στην Α.Ε. να έχει μεγάλη δύναμη εκσυγχρονισμού κι άριστα στελέχη. Στελέχη από νέους ανθρώπους που είναι γένος γεμάτο αυτοπεποίθηση, επιστημονική γνώση και τάση ανόδου. Είναι «οι καπετάνιοι της μεγάλης Α.Ε.». Είναι ο συλλογικός επιχειρηματίας, τα διευθυντικά στελέχη της τεχνοδομής. Οι υπάλληλοι - επιχειρηματίες. Η Α.Ε. πληρώνει κι ελκύει ανθρώπους τους αξιοποιεί. Δημιουργεί την ΤΕΧΝΟΔΟΜΗ (που αποτελείται από Οικονομολόγους, Νομικούς, Μηχανικούς, Λογιστές και γενικά Τεχνοκράτες ικανούς και φιλόδοξους για χρήμα κι αξιώματα). Οι Τεχνοκράτες που είναι οι πραγματικοί ρυθμιστές και άμεσοι ηγέτες της Οικονομίας. Η Τεχνοδομή διοικεί σήμερα τους Οικονομικούς αυτούς γίγαντες, δηλ. τις Α.Ε. Επικρατεί η Α.Ε. που δημιουργεί μια απρόσωπη σχέση των μετόχων με την επιχείρηση, οι οποίοι υποχρεωτικά αναθέτουν τη διεύθυνση της παραγωγικής διαδικασίας σε άτομα που δεν είναι ιδιοκτήτες, αλλά λειτουργούν κι αυτά συλλογικά κι απρόσωπα σαν πραγματική κεφαλή - διοίκηση της επιχείρησης. Δηλαδή γίνεται μετατόπιση από τον επιχειρηματία - ιδιοκτήτη στον επιχειρηματία - μάντζερ - Διευθυντή - επιχειρηματία. Έτσι το χρήμα το αξιοποιούν και το εκμεταλλεύονται κατά τον καλύτερο τρόπο άνθρωποι μορφωμένοι, ικανοί και έμπειροι. Αυτοί επιδιώκουν την πρόοδο και την ανάπτυξη της Α.Ε. Ο Μέτοχος είναι -

αμέτοχος. Την Α.Ε. διοικεί η τεχνοδομή. Γι' αυτό η Α.Ε. πρόκοψε κι επέτυχε στην πράξη κι εμφανίζει μεγάλη αντοχή και δύναμη. Σήμερα λειτουργούν στην Ελλάδα περίπου 5.000 Α.Ε. (1979). Η οικονομική χρησιμότητα της Α.Ε. έγκειται στη συγκέντρωση χρήματος και με αυτό κατορθώνονται μεγάλες επενδύσεις, που απαιτούν μεγάλα κεφάλαια, ανεξάρτητα από τις βιοτικές περιπέτειες των μετοχών της σαν προσώπων. Βέβαια παρουσιάζει κι ορισμένα τρωτά, λόγου χάρη, ο μέτοχος είναι ... Αμέτοχος. Δεν είναι επιχειρηματίας, δεν διοικεί την Α.Ε. Την εταιρεία τυπικά διοικεί το Διοικητικό Συμβούλιό της. Ουσιαστικά την διοικεί ο Διευθύνων Σύμβουλος και η τεχνοδομή της. Είναι τόσο μεγάλη η διασπορά των μετόχων, σ' ένα άγνωστο πλήθος μετόχων, από κάθε γωνιά της γης, που στις Γενικές Συνελεύσεις κυριαρχεί το Διοικητικό Συμβούλιο κι επιβάλλει τις γνώσεις κι αποφάσεις του και δίνει τις λύσεις που θέλει. Η Γενική Συνέλευση (τυπικά κυρίαρχο σώμα της Α.Ε.) καταντά σε ένα είδος απλού τύπου συγκέντρωσης χωρίς ιδιαίτερη σπουδαιότητα. Υπολογίστηκε ότι ο μέσος όρος της διάρκειας των γενικών συνελεύσεων μεγάλων Α.Ε. είναι 3 έως 5 λεπτά της ώρας. Κανένας δεν αντιλέγει στο μονόλογο της πλειοψηφίας, για να μη προκαλέσει το μειδίαμα της είρωνας!! Έτσι, λίγοι μέτοχοι που συγκεντρώνουν την πλειοψηφία διορίζουν εαυτούς και αλλήλους σε υψηλά διοικητικά αξιώματα με παχυλή αμοιβή, σε βάρος του μερίσματος και συνεπώς των μετόχων της μειοψηφίας. Το ρητό λοιπόν που ισχύει είναι: ο μέτοχος είναι ... αμέτοχος. Παρήγορο είναι που διοικεί η Τεχνοδομή ( η τεχνοδομή αποτελείται από το ανώτερο κι ανώτατο διευθυντικό πρόσωπο, τεχνικούς, οικονομολόγους, λογιστές, διοικητικούς και εμπειρογνώμονες όλων των κατηγοριών). Πάντως ο Νόμος δεν δίνει την έννοια της Α.Ε. Γενικά η Α.Ε., είναι κεφαλαιουχική εταιρία με νομική προσωπικότητα κι ευθύνεται για τα χρέη της. Είναι η εταιρεία του μεγάλου κεφαλαίου. Η εταιρεία με την άριστη οργάνωση και τη μεγάλη αποτελεσματικότητα – οικονομικότητα (Ηλιόκαυτος, 2000).

#### **1.4.1 Κύρια χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας**

“**α.** Η Α.Ε. είναι εταιρία με ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα. Είναι πλάσμα δικαίου που δημιουργεί η πολιτεία. Έχει δική της υπόσταση χωριστή από τους ιδιοκτήτες της.

**β.** Η Α.Ε. γίνεται με καταστατικό (συμβολαιογραφικό) έγγραφο, ύστερα από απόφαση του Νομάρχη που εγκρίνει το καταστατικό και δίνει την άδεια για σύσταση της. Το ΜΑΕ Νομαρχίας.

**γ.** Η Α.Ε. λαμβάνει τη νομική υπόσταση της με τη δημοσίευση του καταστατικού και της απόφασης του Νομάρχη στην εφημερίδα της Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ. / Δελτίο Ανωνύμων Εταιριών και Ε.Π.Ε.) Η Α.Ε. είναι η εταιρία του μεγάλου κεφαλαίου και των μεγάλων κερδών.

**δ.** Η Α.Ε. ιδρύεται με κεφάλαιο πάνω από 30.000 Ευρώ όταν καλύπτουν το Μετοχικό Κεφάλαιο της μερικοί ιδρυτές μέτοχοι), και 300.000 Ευρώ με δημόσια εγγραφή μετόχων. Μάλιστα, το ελάχιστο αυτό ετ. κεφάλαιο, οφείλει να καταβληθεί, (άρθρο 8, 8α, Ν. 2190/1920, Ν.Δ. 4237/1962). Άλλο κεφάλαιο απαιτείται για Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρίες κ.λ.π.

**ε.** Η Α.Ε. τυπικά υπάρχει αφού: 1) βεβαιωθεί, από ειδική επιτροπή, η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου και 2) δημοσιευτεί σε Φ.Ε.Κ. (Δελτίο ΑΕΚ ΙΕΠΕ) η Ανακοίνωση κατανομής και λειτουργίας του Διοικητικού Συμβουλίου της, όνομα, επάγγελμα, διεύθυνση κάθε μέλους του Δ.Σ. (Ν. 2190/1920, άρθ.11 και 2339/1995).



**στ.** Η Α.Ε. διαιρεί το ετ. κεφάλαιο της σε ίσα μέρη, τις Μετοχές και η ευθύνη των εταίρων (μετόχων) είναι περιορισμένη μέχρι του ποσού που αντιπροσωπεύουν οι Μετοχές κάθε εταίρου. Η περιορισμένη ευθύνη εγγυάται ότι εκείνο που χάνει ο μέτοχος στη χειρότερη περίπτωση, είναι μόνο το χρήμα που δαπάνησε για την αγορά των μετοχών.

**ζ.** Η Α.Ε. επιτρέπει τη μεταβίβαση της ιδιότητας του εταίρου της (μετόχου) κατ' αρχήν. Δηλ. είναι ευύτερος να πουλήσει τις μετοχές του, οπότε θέλει χωρίς να ρωτήσει κανένα. Αυτό γίνεται με τις ανώνυμες μετοχές. Δεν γίνεται το ίδιο με τις ονομαστικές μετοχές.

**η.** Πάντως πριν απ' όλα η Ανώνυμη Εταιρία είναι μία επινοήση για την άντληση χρήματος σε μεγάλες ποσότητες. Αυτό είναι το κλειδί για την κατανόηση των χαρακτηριστικών της. Είναι δυνατό να πουληθούν οι μετοχές της Α.Ε. σε λίγους (οικογενειακές ή φιλικές ή Α.Ε. φίλων) ή σε πολλούς ανθρώπους (στο κοινό της πόλης ή στο λαό). Μπορεί κανείς να αγοράσει μια μετοχή ή εκατό ή χίλιες μετοχές και δεν είναι ανάγκη να μεριμνά και να τρέχει πίσω από το χρήμα του. Επαγγελματίες Διευθυντές και Τεχνοκράτες θα αξιοποιήσουν το χρήμα του και θα διευθύνουν σωστά την Α.Ε.

**θ.** Δεν επιτρέπεται καταγγελία για λύση της Α.Ε. πριν από το τέλος της διάρκειας που συμφωνήθηκε. Κάθε μέτοχος μπορεί να πουλήσει τις μετοχές του και να φύγει από την Α.Ε. Δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει τη διάλυση της Α.Ε.

**ι.** Η διάρκεια της είναι μεγάλη π.χ. συνήθως 30 - 50 χρόνια.

**κ.** Δεν είναι υποχρεωτική η συμμετοχή του μετόχου στη διοίκηση της Α.Ε.

**λ.** Οι αποφάσεις στην Α.Ε. λαμβάνονται κατά πλειοψηφία κι ανάλογα με τις μετοχές που έχει κάθε μέτοχος. Ψηφίζουν οι μετοχές με τα χέρια των μετόχων'' (Ηλιόκαυτος, 2000).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή είναι η με οποιοδήποτε τρόπο παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου, με απώτερο στόχο τη μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής υποχρέωσης. Έχει εξελιχθεί σε σταθερό φαινόμενο συνεχώς διογκούμενο με αστάθμητες συνέπειες στα δημόσια έσοδα, μειώνοντας παράλληλα τις κοινωνικές παροχές και δημιουργώντας φορολογική ανισότητα μεταξύ των φορολογουμένων. Οι φοροφυγάδες δρούν με ολο ένα διαφορετικούς τρόπους, ακολουθώντας την εξέλιξη της οικονομίας, αλλά και τις εκάστοτε νομοθετικές διατάξεις. Παράλληλα, η πολυνομία και η αναποτελεσματική διάρθρωση των ελεγκτικών μηχανισμών συμβάλλουν στη φοροδιαφυγή και αποτελούν βασικό στόχο της παρέμβασης για την καταπολέμησή της. Η απόκρυψη εισοδήματος τείνει να εμφανίζεται υπό τη δικαιολογία της κοινωνικής «αδικίας» απέναντι σε μεγάλους φοροφυγάδες ή δικαιούχους φοροαπαλλαγών. Συνεπώς βασικός σκοπός καταπολέμησης της φοροδιαφυγής είναι η αύξηση των φορολογικών εσόδων μέσω της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών και η δημιουργία φορολογικής συνείδησης μεταξύ των φορολογουμένων. Κυρίως η πραγματική φοροδιαφυγή πραγματοποιείται όταν ο φορολογούμενος δεν καταβάλλει το φόρο παραβαίνοντας σαφώς το νόμο. Κίνητρο στην περίπτωση αυτή είναι ο δόλος και εκφράζεται με απάτη σε βάρος του δημοσίου που έχει ως αποτέλεσμα την οικονομική ζημία αυτού, ως παράνομη αποστέρηση εσόδου του. Η παράβαση αυτή έχει σοβαρές οικονομικές και ποινικές συνέπειες για το δράστη. Η πραγματική φοροδιαφυγή είναι φαινόμενο που αποδίδεται σε ανυπαρξία ή χαλαρότητα της φορολογικής συνείδησης των πολιτών (Καλυβιανάκης, 1993).

“Η οργανωμένη κοινωνία βάζει θεσμικούς φραγμούς στην οικονομική συμπεριφορά του ατόμου, το οποίο από τη φύση του έχει την τάση για απόκτηση μεγαλύτερης οικονομικής ευημερίας, όμως αδυνατεί να το πείσει ότι τα φορολογικά έσοδα αξιοποιούνται κατά τρόπο δίκαιο και αποτελεσματικό. Αυτό οδηγεί σε σκλήρυνση των μέτρων καταστολής της φοροδιαφυγής με αύξηση των εσόδων που βεβαιώνονται χωρίς όμως να εισπράττονται και δυστυχώς σε αύξηση της φορολογικής παραβατικότητας. Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα επιτείνει η ασάφεια των σχετικών εννοιών, η εκτεταμένη διαφθορά, το απαρχαιωμένο γραφειοκρατικό φοροελεγκτικό σύστημα, καθώς και οι συνεχείς νομοθετικές μεταβολές που καθιστούν την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας έργο σύνθετο και δυσχερές, τόσο για το φορολογούμενο πολίτη όσο και για τη φορολογική διοίκηση του κράτους. Η φορολογική παραβατικότητα ευνοείται από έναν αποδομημένο διοικητικό μηχανισμό και η αντίδραση του κράτους, προκειμένου να καλύψει τις απώλειες φορολογικών εσόδων, είναι η ένταση των μέτρων της ποινικής καταστολής. Ουσιαστικά το έλλειμμα της φορολογικής διοίκησης εξισορροπείται από ένα αυστηρό μηχανισμό απονομής ποινικής δικαιοσύνης που λειτουργεί τιμωρητικά και όχι με σκοπό την ουσιαστική απονομή της δικαιοσύνης. Όμως, οι ποινές και ειδικότερα οι ποινικές κυρώσεις δεν αποτελούν ικανοποιητικό μέσο φορολογικής διαπαιδαγώγησης, αφού η αποστολή των δικαστηρίων δεν είναι και δεν μπορεί να είναι η αναπλήρωση του ελλείμματος της φορολογικής διοίκησης” (Δημήτριάνας, 2011, σελ 5).

### 2.1 Φοροαποφυγή

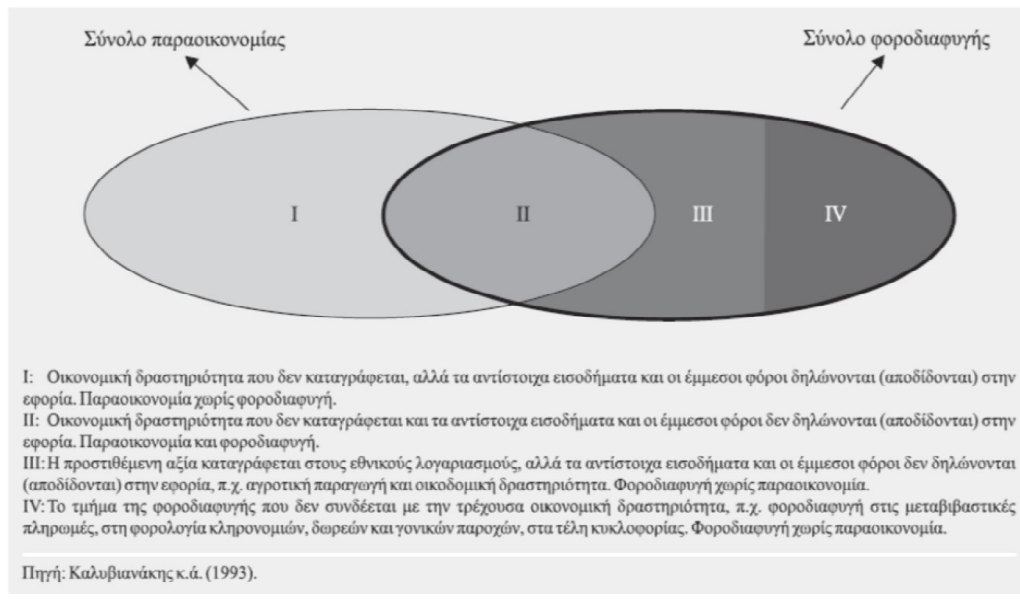
Ορθότερος όρος από τον χρησιμοποιούμενο επίσης είναι «*νόμιμη φοροδιαφυγή*» που δημιουργεί σύγχυση με την «*παράνομη φοροδιαφυγή*». Φοροαποφυγή (*tax avoidance* ή *tax mitigation*) αποκαλείται η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής

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 στα πλαίσια 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).

## **2.2 Σχέση φοροδιαφυγής με παραοικονομία και διαφθορά**

Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι η φοροδιαφυγή δεν ταυτίζεται αναγκαστικά με την παραοικονομία (βλ. Διάγραμμα I), αν και ένα μέρος της φοροδιαφυγής συνδέεται με την παραοικονομία. Φοροδιαφυγή μπορεί να υπάρξει στο πλαίσιο τόσο της καταγραφόμενης όσο και της μη καταγραφόμενης οικονομικής δραστηριότητας, τρέχουσας και μη τρέχουσας. Η σύνθετη φύση της φοροδιαφυγής είναι πρόδηλη από την πληθώρα των τρόπων με τους οποίους συντελείται, επί της άμεσης και έμμεσης φορολόγησης, από νομικά και φυσικά πρόσωπα και σε όλα τα συστήματα φορολογίας (κλιμάκια, αυτοτελής, τεκμαρτή), των ειδών φόρου και των επαγγελματικών ομάδων (μισθωτοί, ελεύθεροι επαγγελματίες, έμποροι- βιοτέχνες κ.λπ.). Για το λόγο αυτό, η μέτρησή της καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής και συνήθως υπόκειται σε διάφορες από πριν παραδοχές.

## Διάγραμμα Ι Σχέση μεταξύ παραοικονομίας και φοροδιαφυγής



### Διάγραμμα 2.1. Σχέση μεταξύ παραοικονομίας και φοροδιαφυγής

Πηγή: Βαρσαδάνη, (2011)

Η σχέση που υπάρχει μεταξύ διαφθοράς και παραοικονομίας (βλέπε διάγραμμα 2.1) θα μπορούσε να παρομοιαστεί με τη σχέση που έχουν οι δίδυμοι αδελφοί. Σχετικές έρευνες που έχουν γίνει για αυτή τη σχέση έδειξαν ότι τα φαινόμενα μπορεί να έχουν συμπληρωματικό ή και υποκατάστατο χαρακτήρα. Όταν οι επιχειρηματίες επιλέγουν να κινηθούν «υπογείως» (παραοικονομία) περιορίζονται οι «ευκαιρίες» των δημόσιων υπαλλήλων να ζητούν δωροδοκίες. Μια αύξηση στην παραοικονομία θα μειώσει το μέγεθος της επίσημης οικονομίας και η διαφθορά θα αυξήσει την παραοικονομία οδηγώντας τους επιχειρηματίες στη σκιώδη οικονομία, θεωρώντας τη διαφθορά ως σύνολο ενεργειών με στόχο την αποφυγή φόρων και οικονομικών ελέγχων. Τόσο στην επίσημη όσο και στην «ανεπίσημη» οικονομία, είναι δυνατό διαφθορά και παραοικονομία να συμπληρώνουν η μία την άλλη. Σύμφωνα με τα παραπάνω, η σχέση διαφθοράς και παραοικονομίας δεν είναι σταθερή και επηρεάζεται από το εισοδηματικό επίπεδο μας χώρας (Βαρσαδάνη, 2011).

### 2.3 Οι συνέπειες και οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής

Ο πιο «δημοφιλής» φόρος που παρατηρείται φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, είναι ο φόρος εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων). Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής συνοψίζονται ως εξής:

1. Μειώνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους με αποτέλεσμα να μειώνονται οι δυνατότητες χρηματοδότησης των δαπανών του. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να οδηγεί τον προϋπολογισμό του κράτους σε χρόνιο

έλλειμμα, αύξηση του δημόσιου δανεισμού και αποσταθεροποίηση του Εθνικού εισοδήματος.

2. Μειώνει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών μέτρων για την επίτευξη των στόχων της οικονομική πολιτικής.
3. Διαταράσσει του όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Αυτό γιατί, οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν έχουν μικρότερο κόστος και επομένως αποκτούν πλεονέκτημα έναντι εκείνων που δε φοροδιαφεύγουν.
4. Επηρεάζεται η φορολογική συνείδηση των φορολογουμένων που είναι συνεπείς με τις υποχρεώσεις τους, με αποτέλεσμα την διεύρυνση του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Η φοροδιαφυγή είναι πιο εύκολη στους άμεσους φόρους (π.χ. μη δήλωση φορολογητέου εισοδήματος), το κράτος δίνει μεγαλύτερη έμφαση στους έμμεσους φόρους. Η πρακτική αυτή έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση των μεσαίων και χαμηλών εισοδημάτων. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες στη χώρα μας εμφανίζονται να δηλώνουν μόλις το 4% εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι το 74%. Το 99,5% των επιχειρήσεων που παρακολουθεί η εφορία, ποσοστό που αντιστοιχεί σε 202.418 μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες απασχολούν ως 5 άτομα, πληρώνουν κατά μέσον όρο ετησίως φόρο 6.100 ευρώ, όσο δηλαδή ένας μισθωτός υπάλληλος φορολογητέων αποδοχών 2.000 ευρώ μηνιαίως. Οι 1.500 μεγαλύτερες ελληνικές επιχειρήσεις μέσης απασχόλησης 350 ατόμων πληρώνουν το 72,2% του συνολικού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, καταβάλλοντας η κάθε μία μέσο ετήσιο φόρο εισοδήματος 2,2 εκατ. ευρώ. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. η μεγάλη πλειοψηφία των αυτοαπασχολούμενων και των αγροτών δηλώνει εισόδημα στο όριο των 12.000 ευρώ. Από τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων προκύπτει ακόμα όσον αφορά τις επιχειρήσεις ότι γύρω στις 200.000 εταιρείες, με μέση απασχόληση 5 άτομα, καλύπτουν το υπόλοιπο 28% των εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Ο φόρος και των δύο κατηγοριών, εκφραζόμενος ως ποσοστό επί των κερδών είναι των δύο κατηγοριών, εκφραζόμενος ως ποσοστό επί των κερδών είναι περίπου ο ίδιος, 27% για τις 1.500 μεγάλες επιχειρήσεις και 25% για τις 200.000, οι οποίες σε απόλυτους αριθμούς καταβάλουν η κάθε μία κατά μέσον όρο 2,2 εκατ. ευρώ και 6.100 ευρώ αντίστοιχα, ετησίως.

**.Πίνακας 2.1** Φοροδιαφυγή σε 10 χώρες της Ε.Ε. την περίοδο 2010-2011

Κράτη-Μέλη	Κατασκευές Επισκευές	Κέντρα Ψυχαγωγίας	Εργασίες Φασόν	Μεταφορές	Σύμβουλοι	Κοσμήματα	Επισκ. Αυτοκινήτων	Εισαγωγές	Εξαγωγές	Φρούτα, Λαχανικά
BL	+	-	+	+	++	-	-	-	-	-
FR	++	+	+	-	+	+	+	+	+	+
GER	-	++	+	+	++	-	-	-	-	-
DEN	++	+	-	-	+	-	-	-	-	-
IRL	-	+	-	-	++	-	-	-	-	-
IT	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+
LUX		-	-	-	-	-	-		-	-
GB	+	++	-	-	++	+	+	+	+	+
NTL	++	+	-	-	++	-	-	-	-	-
GR	++	++	+	+	++	+	++	+	+	+

Πηγή: Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (2011)

- Δεν υπάρχουν στοιχεία

+ Φοροδιαφυγή

++ Φοροδιαφυγή σε ένταση

Η φοροδιαφυγή είναι ένα σύνθετο και διαρθρωτικό φαινόμενο, το οποίο συμβάλλει στη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας και τη διεύρυνση της κοινωνικής ανισότητας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η φοροδιαφυγή στρεβλώνει την κατανομή και την αναδιανομή των οικονομικών πόρων βραχυχρόνια και μακροχρόνια. Πιο συγκεκριμένα η φορολογία, και κατ' επέκταση η φοροδιαφυγή, επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών και συνεπώς, σε βάθος χρόνου, τη δομή της οικονομίας, τις αποφάσεις σχετικά με την προσφορά και ζήτηση εργασίας κατά κλάδο ή επάγγελμα, τη διαχρονική κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, τις τιμές, το ύψος και το ρυθμό αύξησης των εισαγωγών, τη ροή εισοδήματος στην αλλοδαπή κ.λπ. Παράλληλα, η φοροδιαφυγή περιορίζει την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από τα πλουσιότερα προς τα φτωχότερα άτομα, αυξάνει τα φορολογικά βάρη των νομοταγών φορολογουμένων και θίγει τη δίκαιη και ίση μεταχείριση ατόμων με παρόμοιο εισόδημα. Επιπρόσθετα, στο βαθμό που αφαιρεί από το Δημόσιο πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών, η φοροδιαφυγή οδηγεί σε αύξηση των δανειακών αναγκών του κράτους, περιορισμένη δυνατότητα δημόσιων επενδύσεων, χαμηλότερη ποιότητα και ποσότητα παρεχόμενων δημόσιων αγαθών και δυσκολίες στην εφαρμογή του κοινωνικού κράτους. Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι το κόστος από τη φοροδιαφυγή σε ατομικό επίπεδο διαχέεται άμεσα

και έμμεσα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, θίγοντας έτσι και κοινωνικές ομάδες που καταβάλλουν συστηματικά και με συνέπεια τους φόρους που τους αναλογούν (Βασαρδάνη, 2011).

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Α.Ε.)**

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων έχει επιβληθεί στην Ελλάδα με τον νόμο 3343\1958. Μέχρι και το οικονομικό έτος 1958 ίσχυε η προβλεπόμενη από το ν. 1640\1919 φορολογία καθαρών προσόδων. Έτσι, από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιριών, των συνεταιρισμών, των δημόσιων, δημοτικό και κοινοτικών επιχειρήσεων και των αλλοδαπών εταιριών υπήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωνε το Ν.6. 3843\1958, προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς, δεν φορολογείτο ολόκληρο το ποσό των κερδών στο όνομά του νομικού προσώπου, αλλά το μέρος των μη διανεμόμενων κερδών (κερδών που μεταφέρονται σε τακτικό, έκτακτο αποθεματικό υπόλοιπο κερδών εις νέο) φορολογείτο στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας ή του συνεταιρισμού, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα μετόχων, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές, εκτός μισθού, διευθυντών, αμοιβές εργαζομένων, μερίσματα συνεταιρισμού) φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων μετοχών, συμβούλων, διευθυντών, εργαζομένων, μελών συνεταιρισμού. Περαιτέρω, σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής των αδιανέμητων κερδών, τα κέρδη αυτοφορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν τα εισοδήματα αυτά, συμψηφιζομένου όμως του φόρου που είχε καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά. Με το ως άνω σύστημα φορολογίας αποφεύγεται η διπλή φορολογία εισοδήματος εφόσον σε κάθε περίπτωση τελικά τα κέρδη των ανωνύμων εταιριών και συνεταιρισμών φορολογούνται μόνο στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν αυτά. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο πιο πάνω τρόπος φορολογίας δεν εφαρμόστηκε για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες κ.τ.λ. τα εισοδήματα αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.6.3323\1955, εθεωρείτο ότι αποκτήθηκαν από τα μέλη των εταιριών αυτών και όχι από το νομικό πρόσωπο. Έτσι με το σύστημα αυτό φορολογίας δεν φορολογείτε το νομικό πρόσωπο της ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ κτλ., αλλά φορολογούνται οι δικαιούχοι εταίροι για το αναλογούν σε καθένα από αυτούς μερίδιο κερδών από τη συμμετοχή τους στην εταιρεία με βάση τις διατάξεις του Ν.6. 3323\1955. Το ανωτέρω σύστημα φορολογίας εισοδήματος ίσχυε μέχρι το 1992. Το 1992 έγιναν θεσμικές μεταβολές για τον τρόπο φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων. Η σημαντικότερη ήταν η ενιαία φορολογία των κερδών όλων των νομικών προσώπων (ανωνύμων εταιριών, συνεταιρισμών, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ κτλ.) με ενιαίο συντελεστή σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών έτσι έπαψε να ισχύει η χωριστή φορολογία αδιανέμητων και διανεμόμενων κερδών προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρίες και συνεταιρισμούς, καθώς επίσης και η φορολόγηση των εταιριών για τα κέρδη που αποκτούσαν από τη συμμετοχή τους σε ΕΠΕ και λοιπές εταιρίες. Εξαιρετικά για τις ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ προβλέπεται η αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής των φυσικών προσώπων που ασκούν διοίκηση όπως διαχειριστές εταίροι, ομόρρυθμοι εταίροι με ορισμένες προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος 2065\1992 και έτσι τα συνολικά δηλωμένα κέρδη των νομικών αυτών προσώπων μειώνονται κατά το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής των δικαιούχων εταιρών. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις για τους δικαιούχους εταίρους που φορολογείτε στο όνομά τους συναθροιζόμενο με τα άλλα τυχόν εισοδήματά τους.

Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Ν.6. 3843\1958 μετά τις μεταβολές του Ν. 2065\1992 είναι:

- Ο φόρος επιβάλλεται ενιαία στο συνολικό από κάθε πηγή καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτάται από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πλην των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και λοιπών υπόχρεων της παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 και από τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς.
- Ο φόρος επιβάλλεται σε ορισμένα εισοδήματα που αποκτούν τα ημεδαπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτήθηκε από τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για το εισόδημα που αποκτήθηκε κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.
- Ο αναλογικός φορολογικός συντελεστής 35% για όλα τα ημεδαπά και αλλοδαπά πρόσωπα, που επιβάλλεται στα συνολικά φορολογητέα κέρδη, διανεμόμενα ή μη. Με την καταβολή του φόρου αυτού επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, αλλά και των λαμβανόντων τα διανεμόμενα κέρδη (μετόχων, συμβούλων, εργαζομένων, εταίρων, μελών συνεταιρισμού.)

Στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή όπως μέρισμα αμοιβές μελών Δ.Σ., αμοιβές εργαζομένων κ.α. δεν γίνεται παρακράτηση φόρου από την καταβάλλουσα τα ποσά αυτά εταιρία. Ούτε υπόκεινται σε περαιτέρω φορολογία, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης με την καταβολή του φόρου 35% στο όνομα του νομικού προσώπου δεν παρέχετε όμως η δυνατότητα στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών, ανεξάρτητα αν έχουν μεγάλο ή μικρό εισόδημα, να συναθροίσουν τα εισοδήματα αυτά μετά των άλλων εισοδημάτων τους και να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Αντιθέτως τα εισοδήματα αυτά ως προερχόμενα από φορολογητέα κέρδη, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για δικαιολόγηση τεκμηρίων (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### **3.1 Η φορολογία των ξενοδοχείων**

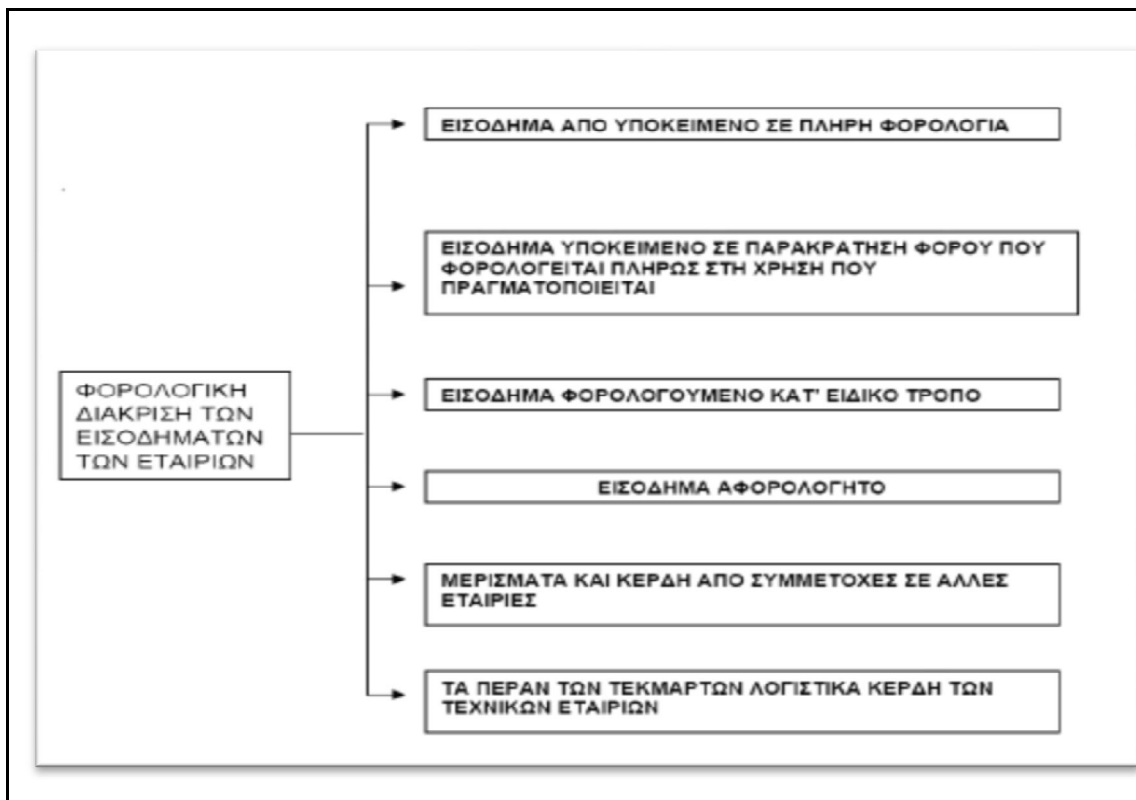
Η πλειοψηφία των κυβερνήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνωρίζει ότι η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχει θετικές επιδράσεις στον τουριστικό τομέα αφού οδηγεί σε περισσότερα έσοδα και στη δημιουργία περισσότερων θέσεων εργασίας. Επειδή όμως τη θέση αυτή δεν τη συμμερίζονται όλες οι κυβερνήσεις, υπάρχει σημαντική απόκλιση στους συντελεστές ΦΠΑ που επιβάλλεται στα ξενοδοχεία, η οποία κυμαίνεται από 3% στο Λουξεμβούργο μέχρι 25% στη Δανία. Η απόκλιση αυτή δημιουργεί σοβαρή στρέβλωση στην τουριστική αγορά. Οι χώρες που έχουν τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ υποφέρουν τα τελευταία χρόνια από σημαντική μείωση του μεριδίου τους στην ευρωπαϊκή τουριστική αγορά. Υπάρχει επίσης το πρόβλημα της μεταφοράς τιμών (transfer pricing) μεταξύ τουριστικών πρακτόρων και ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, ιδιαίτερα όταν και οι δύο πλευρές ανήκουν στον ίδιο επιχειρηματικό όμιλο. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι τα ξενοδοχεία επιβαρύνονται φορολογικά όχι μόνον από την κεντρική κυβέρνηση, αλλά και από τους δήμους και τις κοινότητες, γεγονός που οδηγεί στη συσσώρευση του αριθμού των φόρων όσο και του φορολογικού βάρους που επιβάλλονται σε αυτά (Παυλόπουλος, 1999).

#### **3.1.1 Η φορολογική διάκριση των εισοδημάτων**



Σύμφωνα με τις διατάξεις των §§ 1 και 2 του άρθρου 106 του ν.2238/1994:

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων της Ανώνυμης Εταιρείας συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της. Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των.
2. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των Α.Ε., συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα της Α.Ε. είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα της Α.Ε. κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή επί της ζημίας που προκύπτει μετά την λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος διακρίνει το εισόδημα της ανώνυμης εταιρίας σε πέντε κατηγορίες που απεικονίζονται στην ακόλουθη σχηματική παράσταση (βλέπε διάγραμμα 3.1):



**Διάγραμμα 3.1** Φορολογική διάκριση του εισοδήματος των εταιριών

Πηγή: Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, (2005)

### **3.1.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος - Υπολογισμός και καταβολή του οφειλόμενου φόρου**

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ξενοδοχειακής ανώνυμης εταιρίας απεικονίζεται συνοπτικά ως εξής:

#### **Πίνακας 3.1** Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

	Συνολικό καθαρό εισόδημα βάσει ισολογισμού χρήσης		xx
	Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης		(xx)
	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	xx	
	2. ποσό αποσβέσεων που εκτέστηκε πλέον των νομίμων	xx	
	3. πρόσθετοι φόροι-προσαυξήσεις-πρόστιμα ΚΒΣ	xx	
Προσθέτονται (σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται):	4. δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	xx	
	5. λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	xx	
	6. δαπάνες που αφορούν αφορ. έσοδα ή έσοδα φορολ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	xx	xx
	Άθροισμα ή υπόλοιπο		xx
Αφαιρούνται (σε περίπτωση ζημίας προσθέτονται):	1. υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση	xx	
	2. μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	xx	
	3. έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο		
	4. έσοδα αφορολόγητα	xx	
	5. κέρδη από πώληση χρεογράφων	xx	(xx)
	κέρδη χρήσεως		xx
	ζημίες χρήσεως		(xx)
	Διανεμόμενα κέρδη:	xx	
	Μερίσματα	xx	
	Αμοιβές μελών Δ.Σ.	xx	
	Διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό		
	Σύνολο	xx	
Προσθέτονται:	1. Μέρος αφορολ. Εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα Διανεμόμενα κέρδη.....		
	2. Αφορολ. έσοδα.....		
	κέρδη		
	ισολογισμού		
	2. πλέον: φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	xx	
	3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα	xx	

Συνέχεια του πίνακα 3.1

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">           Διανεμόμενα κέρδη.....* κέρδη            φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο         </div>			
	κέρδη ισολογισμού		
4. Πλέον: Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		XX	XX
	Κέρδη ή ζημία		XX
Μείον: ζημία παρελθουσών χρήσεων			(XX)
	<b>ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>		
	<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡ. ΑΠΟΘ/ΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ.</b>		
1. Αφορολόγητη έκπτωση ν. 1892/1990		XX	
5. Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ν. 1828/1989		XX	
6. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998		XX	XX
	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ</b>		<u>XX</u>

Πηγή: Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, (2002)

### 3.1.3 Υπολογισμός φόρου

Ο φόρος της Ανώνυμης Εταιρείας υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της υπόχρεης Α.Ε., με φορολογικό συντελεστή, σύμφωνα με την τροποποίηση του άρθρου 109 ν.2238/1994:

Χρήση 2004 με συντελεστή 35%

Χρήση 2005 με συντελεστή 32%

Χρήση 2006 με συντελεστή 29%

Χρήση 2007 και επόμενα έτη με συντελεστή 25%

Επιπλέον επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η εταιρία με συντελεστή 3%.

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω ο φόρος εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας, πριν από την αφαίρεση των διανεμόμενων κερδών. Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών ανέρχεται σε 25%<sup>1</sup> και ισχύει για όλες τις κατηγορίες Ανωνύμων Εταιρειών βιομηχανικές, εμπορικές ξενοδοχειακές κ.τ.λ. (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2002).

<sup>1</sup> Για τα κέρδη των υπόψη νομικών προσώπων, τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, ο συντελεστής

### Παράδειγμα υπολογισμού φόρου σε μια ξενοδοχειακή επιχείρηση

(α) Κύριος φόρος * 25% =	XX
(β) Συμπληρωματικός φόρος * 3% =	XX
<b><u>Σύνολο οφειλομένου φόρου</u></b>	XX
(γ) Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης * 55% =	XX
<b>Άθροισμα</b>	XX
(δ) Τέλη χαρτοσήμου 3% επί ακαθαρίστου εισοδήματος * 3% =	XX
(ε) Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου * 20% =	XX
<b>Συνολικό ποσό οφειλής</b>	XX

#### 3.1.4 Προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος εξευρίσκεται με πολλαπλασιασμό του φορολογητέου εισοδήματος επί τον συντελεστή φορολογίας της εταιρίας (25%). Δηλαδή, από το συνολικό ποσό του φόρου, που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο εκπίπτουν:

1. ο φόρος που προκαταβλήθηκε έναντι του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης
2. ο φόρος που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης
3. ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται
4. ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο.

---

φορολογίας είναι είκοσι τοις εκατό (20%). (Άρθρο 109§1 ΚΦΕ & εγκ. 1000193/11783/Β0012/[ΠΟΛ. 1180/31.12.2008](#)).

Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του ακίνητα και το εισόδημα από κινητές αξίες. Η κατηγορία του εισοδήματος αυτού περιλαμβάνει μεταξύ άλλων μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ανωνύμων εταιριών, είτε προέρχονται από τίτλους ημεδαπής προελεύσεως είτε αλλοδαπής, τόκους τίτλων εντόκων καταθέσεων ή εγγυήσεων καθώς και κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια. Παρακάτω θα αναφερθούμε στις διάφορες πηγές από τις οποίες προέρχεται το εισόδημα των Ανωνύμων Εταιριών (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2002).

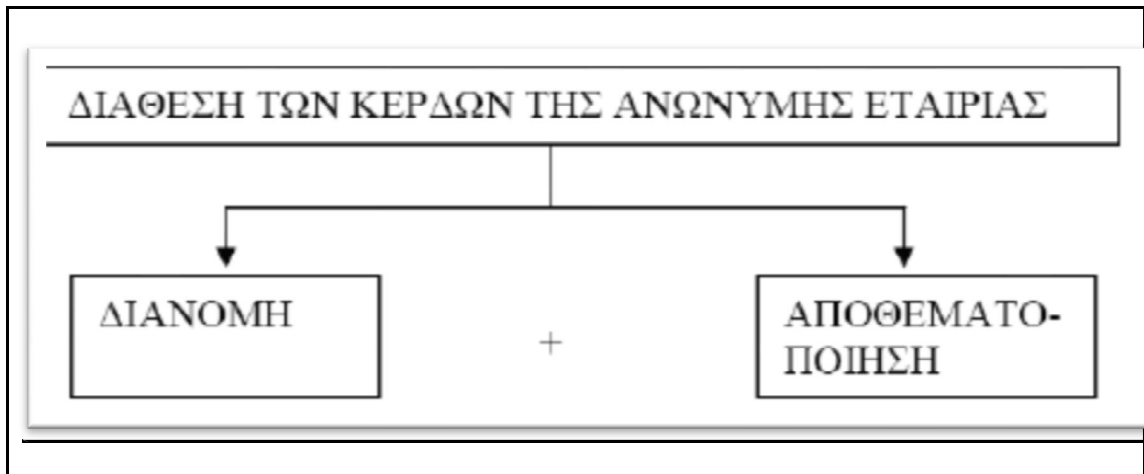
### Παράδειγμα υπολογισμού ποσού οφειλόμενου φόρου

A) Κύριος φόρος * 25% =	XX
B) Συμπληρωματικός φόρος ακινήτων * 3% =	XX
<b>Άθροισμα</b>	<u>XX</u>
Μείον:	
1) Προκαταβολή φόρου προηγ. οικον. έτους	XX
2) Παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα εισοδήματα	
(2) * 15%	XX
Οφειλόμενος φόρος	<u>XX</u>

### 3.2 Έννοια της διαθέσεως των κερδών της επιχείρησης

Σκοπός κάθε επιχειρήσεως, συνεπώς και της ξενοδοχειακής επιχείρησης, είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της, δηλαδή, προκειμένου για ανώνυμη εταιρία στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους ιδρυτές, στο προσωπικό της (υπαλλήλους και εργάτες) για τη συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους, λόγω συμβατικής προς αυτούς υποχρεώσεως. Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, δεν διανέμεται, αλλά, με βάση διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, παραμένουν στην εταιρία με την μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο. Ο όρος, λοιπόν, διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή, στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρία, όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών, στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία

παραμένουν στην εταιρία (*tertium non datur*). Σχηματικά (βλέπε διάγραμμα 3.2), διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να παρασταθεί ως εξής:



**Διάγραμμα 3.2** Διάθεση των κερδών της Α.Ε.

Πηγή: Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, (2002)

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται, είτε από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, είτε από τα κέρδη εις νέο προηγούμενων χρήσεων, είτε από διανεμήσιμα αποθεματικά (βλέπε διάγραμμα 3.3 σελ 28).



**Διάγραμμα 3.3** Διανεμόμενα κέρδη

Πηγή: Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, (2002)

Η κατά το νόμο υποχρεωτική διάθεση των κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειώμενης χρήσεως και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά. Κι αυτό γιατί, τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά, οι διατάξεις περί διαθέσεως των κερδών κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα. Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά, εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη

υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν. Διανεμήσιμα είναι και τα αφορολόγητα αποθεματικά των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2002).

### 3.2.1 Πολιτική στη διάθεση των κερδών – Πολιτική μερισμάτων

Η τακτική που ακολουθεί η διοίκηση της εταιρείας σχετικά με τη διάθεση των κερδών της χρήσεως, για την οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη παράγραφο, δηλαδή η διατήρηση κάποιας σχέσεως μεταξύ διανεμόμενων και μη κερδών λέγεται πολιτική κερδών ή πολιτική μερισμάτων ή ακόμη και πολιτική σταθεροποιήσεως των μερισμάτων. Η πολιτική αυτή αντιμετωπίζεται κάθε χρόνο από την εταιρεία κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αυτής. Την διάθεση των κερδών διέπουν δύο αντίρροπες τάσεις. Η μια που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους και η άλλη που τείνει στη διατήρηση στην επιχείρηση μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών. Διάφοροι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μίας ή της άλλης τάσεως και η διοίκηση της εταιρείας πρέπει, αφού σταθμίσει με σύνεση τους παράγοντες αυτούς, να βρει τη χρυσή τομή που εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους. Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν υπέρ της διανομής των κερδών είναι οι εξής:

1. Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας επιβάλλουν τη διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών. Τις επιταγές αυτές του νόμου ή του καταστατικού δεν μπορεί να αγνοεί η διοίκηση της εταιρείας, αλλά μέχρι ορισμένου σημείου, και η γενική συνέλευση των μετόχων
2. Το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση υπαγορεύουν τη διανομή υψηλών μερισμάτων
3. Μια κατηγορία μετόχων αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατόν μεγαλύτερων μερισμάτων. Γι' αυτό και στις χρήσεις ακόμη που η εταιρεία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος για να έχουν οι μέτοχοι αυτοί ένα τρέχον εισόδημα
4. Η προσέλευση κεφαλαίων είτε ιδίων ( αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) είτε ξένων υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων
5. Η μη διανομή μερίσματος, έστω και σε μια χρήση, πιθανόν να έχει δυσμενείς συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν στο να μη διανέμουν οι επιχειρήσεις το σύνολο των κερδών τους σε μετρητά είναι οι εξής:
  1. το καταστατικό της εταιρείας πιθανόν να επιβάλλει το σχηματισμό διαφόρων αποθεματικών και οπωσδήποτε του τακτικού που επιβάλλεται από το νόμο.
  2. καθοριστικό ρόλο στην πολιτική κερδών διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση τις ευεργετικές διατάξεις των φορολογικών αυτών νόμων, οι επιχειρήσεις δε διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους, αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση.



3. η επέκταση της επιχείρησης, κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξαπλώσεως, επιβάλλει την αυτοχρηματοδότηση της, με αδιανέμητα κέρδη, τα οποία είτε τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιούν ως κεφάλαιο κινήσεως.
4. η ρευστότητα της επιχείρησης και μάλιστα η ανάγκη εξοφλήσεως ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και γενικά η ανάγκη της διατήρησης του αναγκαίου κεφαλαίου κινήσεως υποχρεώνει τη διοίκηση της εταιρίας στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσεως.
5. οι περισσότεροι επενδυτές προτιμούν τις επιχειρήσεις που καταβάλλουν σταθερό μέρισμα. Γι' αυτό οι διευθύνοντες τις επιχειρήσεις που έχουν την τάση να εφαρμόζουν μια σχετικά σταθερή πολιτική μερίσματος και αναγγέλλουν αύξηση μερίσματος μόνο όταν προβλέπουν ότι θα μπορέσουν και στο μέλλον να διατηρήσουν το μέρισμα σταθερό, τουλάχιστο στο ύψος του αναγγελλόμενου μερίσματος. Γι' αυτό παρακρατούνται κέρδη στις πολύ κερδοφόρες χρήσεις για να διατεθούν για την πληρωμή μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν και να επιτευχθεί έτσι η συνέχιση της διανομής σταθερού μερίσματος. Σημαντικό ρόλο επίσης, επίσης, παίζει η σταθερότητα και η πορεία των κερδών. Οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν κάποια σταθερότητα στην πραγματοποίηση κερδών ή που εμφανίζουν συνεχή κερδοφόρο ανοδική πορεία μπορούν ευκολότερα να εφαρμόζουν την πολιτική μερίσματος που επιθυμούν σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που τα κέρδη τους παρουσιάζουν μεγάλες διακυμάνσεις. Οι τελευταίες αυτές επιχειρήσεις υποχρεώνονται να δημιουργούν από τα κέρδη των κερδοφόρων χρήσεων ειδικό αποθεματικό από το οποίο να συμπληρώνουν το διανεμόμενο μέρισμα στις ολιγότερο κερδοφόρες χρήσεις.
6. ο βαθμός δανειακής επιβάρυνσης και η δυνατότητα εξευρέσεως ξένων κεφαλαίων ασκεί επίσης σημαντική βαρύτητα στη λήψη αποφάσεως σχετικά με την πολιτική κερδών
7. από τις αποφάσεις των νομισματικών αρχών ή από τους πιστωτές επιβάλλεται σε πολλές περιπτώσεις μια ορισμένη σχέση μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων. Η σχέση αυτή επιτυγχάνεται, εκτός από την εισφορά νέων κεφαλαίων από τους μετόχους, και με τη δημιουργία αποθεματικών ή την κεφαλαιοποίηση κερδών
8. οι πιστωτές, πολλές φορές, υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί ένα ορισμένο ποσοστό από τα κέρδη ή στις δανειακές συμβάσεις της επιχείρησης με τους πιστωτές της (τράπεζες κ.τ.λ.) τίθεται ως προϋπόθεση κάθε νέας χρηματοδοτήσεως η αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2002).

### **3.2.2 Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της επιχείρησης**

Ο νόμος 2190/1920 ,καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά δεν επιτρέπεται δηλαδή, η μεταβολή της γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής. Σχηματικά, η σειρά στην διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως μπορεί να παρασταθεί ως εξής (βλέπε διάγραμμα 3.4):

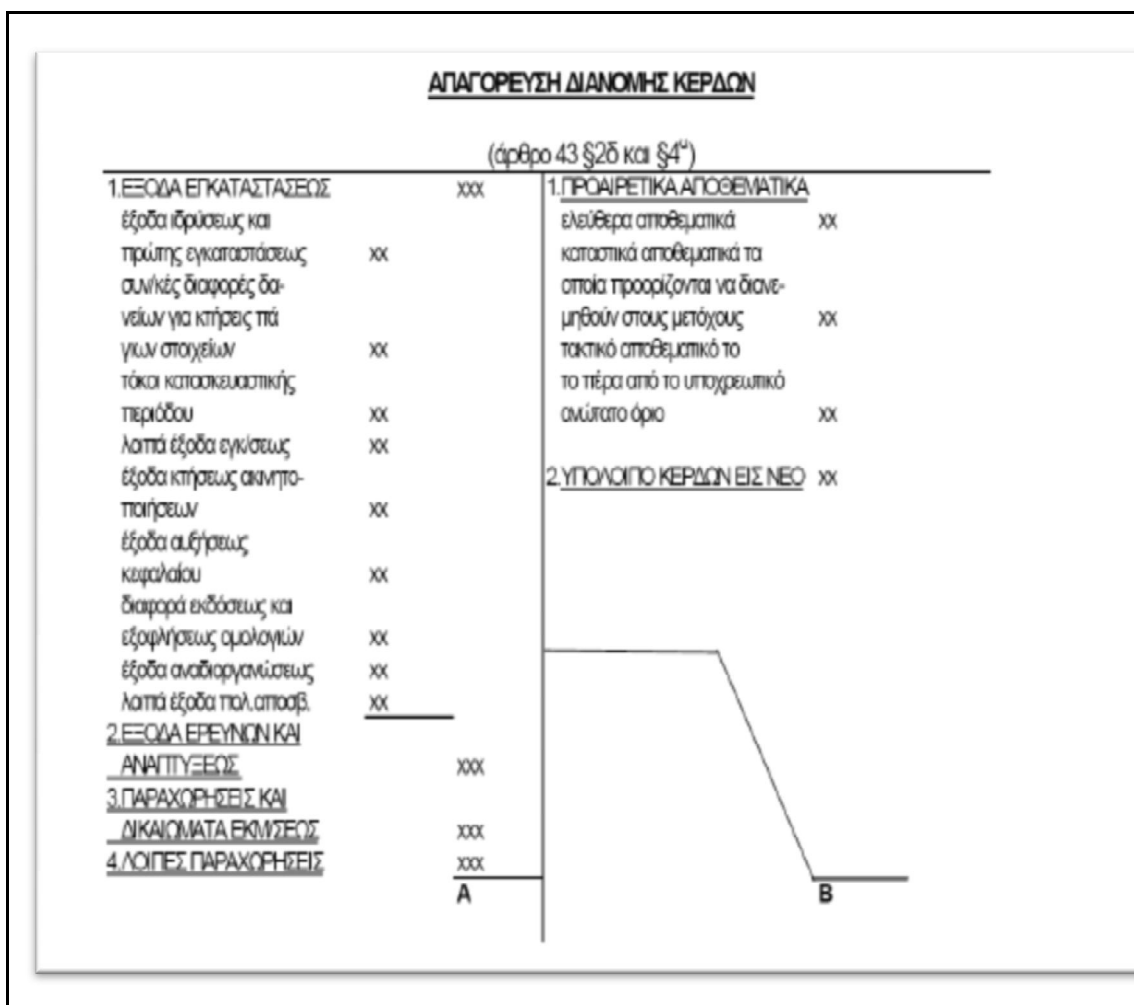
**ΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ  
ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**

1. **ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ**
2. **ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**  
(Υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, διανεμόμενων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και των αφορολόγητων αποθεματικών )
3. **ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ**  
(Υπολογίζεται επί των καθαρών μετά την αφαίρεση των ζημιών και του φόρου εισοδήματος.)
4. **ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ**
5. **ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**  
(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής συνελεύσεως):
  - Πρόσθετο μέρισμα
  - Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
  - Μέρισμα στο προσωπικό
  - Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα)
  - Κ.λ.π.

**Διάγραμμα 3.4** Προτεραιότητες στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως

Πηγή: Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, (2002)

Το παραστατικό διάγραμμα των λογιστικών μεγεθών που υποβάλλονται σε σύγκριση, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν, έχει ως εξής (βλέπε διάγραμμα 3.5):



**Διάγραμμα 3.5** Απαγόρευση διανομής κερδών

Πηγή: Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, (2002)

Μέγιστο ποσό διανεμίσιμων κερδών είναι η θετική διαφορά των συνόλων B μείον A. Ο νομοθέτης επιδιώκει τη διατήρηση της ακεραιότητας του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και των μη διανεμίσιμων αποθεματικών και την περιφρούρησή τους από διανομές στους μετόχους κυρίως μερισμάτων και τόκων από μετοχές. Έτσι ορίζεται αφενός το ελάχιστο όριο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας το οποίο δεν πρέπει να φαλκιδεύεται από διανομές στους μετόχους και αφετέρου οροθετείται το μέγιστο ύψος των κερδών και αποθεματικών που είναι δυνατό να διανεμηθούν (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2002).

### 3.2.3 Είδη μερισμάτων των μετοχών

Τα μερίσματα που διανέμονται στους μετόχους προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της κλειώμενης χρήσεως ή προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο). Όταν μιλάμε για μέρισμα εννοούμε συνήθως μέρισμα σε μετρητά. Είναι όμως δυνατή, μολονότι σπάνια στην χώρα μας, η διανομή μερίσματος «σε είδος». Τα πιο

συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι: το μέρισμα σε μετρητά, το μέρισμα σε μετοχές, το μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία, το μέρισμα σε scrip. Όλα τα είδη μερισμάτων, εκτός από το μέρισμα σε μετοχές, συνεπάγονται τη μείωση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης. Παρακάτω αναφέρονται λίγα λόγια για διάφορα είδη μερισμάτων:

- μέρισμα σε μετρητά (cash dividend). Για να αποφασίσει η γενική συνέλευση τη διανομή μερίσματος σε μετρητά, πρέπει πρωταρχικά να υπάρχουν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή προηγούμενων χρήσεων ή διανεμίσιμα αποθεματικά, αλλά επίσης να υπάρχουν και τα απαραίτητα μετρητά. Η ρευστότητα λοιπόν της επιχείρησης μελετάται πριν από κάθε απόφαση διανομής μερίσματος και μάλιστα σταθμίζεται η στατική ρευστότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τωρινή ταμιακή της θέση, αλλά και η δυναμική ρευστότητά αυτής, δηλαδή η μελλοντική ταμιακή της θέση.
- μέρισμα σε μετοχές (stock dividend). Όταν η εταιρία επιθυμεί να διατηρήσει τα κέρδη που πραγματοποίησε, αλλά ταυτόχρονα να ικανοποιήσει και τους μετόχους, για το ποσό του μερίσματος εκδίδει νέες μετοχές που τις διανέμει, χωρίς αντάλλαγμα, στους μετόχους, ανάλογα με τις κατεχόμενες από κάθε μέτοχο μετοχές. Οι δωρεάν παρεχόμενες μετοχές γίνονται ευμενώς δεκτές από τους μετόχους, γιατί αυξάνουν την εμπορευσιμότητα των μετοχών.
- μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία. Πρόκειται για μέρισμα «σε είδος», που καταβάλλεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως χρεόγραφα εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων που κατέχει η επιχείρηση, εμπορεύματα, οικόπεδα κα άλλες επενδύσεις.
- μέρισμα σε scrip. Στην αλλοδαπή έχει επινοηθεί η προσωπική αναβολή της καταβολής του μερίσματος στις περιπτώσεις που η εταιρία πραγματοποιεί κέρδη, αλλά αντιμετωπίζει προσωρινή δυσκολία στην ταμιακή ρευστότητα. Έτσι εκδίδει και παραδίδει στους μετόχους αντί μετρητών ένα πιστωτικό τίτλο, που περιλαμβάνει υπόσχεση της εταιρίας να καταβάλλει το ποσό που αναγράφεται στον τίτλο, συνήθως σε καθορισμένη ημερομηνία (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2002).

### **3.2.4 Προσδιορισμός του ποσού του πρώτου μερίσματος των μετοχών**

Ως πρώτο μέρισμα εννοούμε το μέρισμα που η εταιρεία υποχρεούται σύμφωνα με το νόμο να διανείμει στους μετόχους. Αποκαλείται πρώτο μέρισμα σε αντιδιαστολή με το πρώτο μέρισμα που η εταιρεία, με ελεύθερη απόφαση της τακτικής συνελεύσεως των μετόχων, δυνατό να διανείμει στους μετόχους ή με βάση διάταξη του καταστατικού υποχρεούται να διανείμει στους μετόχους. Το πρώτο μέρισμα που διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους υπολογίζεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο και με βάση τα κέρδη της χρήσεως.

Υπολογισμός με βάση το κεφάλαιο:

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως κρατείται για καταβολή 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Υπολογισμός με βάση τα καθαρά κέρδη της χρήσεως:

Σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που επιβάλλουν φόρο εισοδήματος επί του συνόλου των κερδών της χρήσεως από το ποσό που εξευρίσκεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο με συντελεστή 6% πρέπει να αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος (υπολογιζόμενος επί του ποσού αυτού με το συντελεστή φορολογίας της εταιρίας 25%) και για τον υπολογισμό του μερίσματος με βάση τα κέρδη της χρήσεως, από τα συνολικά κέρδη πρέπει να αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος υπολογιζόμενος επ' αυτών με το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας (25%) από το ποσό που απομένει να αφαιρεθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό και το 35% του υπολοίπου λογίζεται ως πρώτο μέρισμα (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### **3.2.5 Φορολογία των μερισμάτων**

Το μέρισμα αποτελεί εισόδημα του κομιστή της μετοχής που παρίσταται στη γενική συνέλευση που ενέκρινε τον ισολογισμό και τη διανομή των κερδών. Για να υπάρξει εισόδημα για τον μέτοχο, θα πρέπει απαραίτητα η εταιρία να έχει προβεί σε διανομή κερδών, γιατί μόνο τα κέρδη που διανεμήθηκαν αποτελούν εισόδημα για το μέτοχο. Κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρία, τα οποία όμως δεν διένειμε στον μέτοχο, δεν αποτελούν γι' αυτόν εισόδημα. Η διανομή δύναται να συνίσταται σε χρήμα, είδος ή σε άλλες αξίες. Τα ποσά που διανέμονται ως μέρισμα στους μετόχους των ανωνύμων εταιριών απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Αυτό γιατί τα ποσά αυτά προέρχονται από τα φορολογημένα, στο όνομα του νομικού προσώπου, κέρδη της εταιρίας, δηλαδή από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως από τα οποία έχει αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### **3.2.6 Διάθεση του υπολοίπου των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.**

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920, το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, και πρώτο μέρισμα διατίθεται όπως ορίζεται στο καταστατικό. Το υπόλοιπο κερδών προκύπτει αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως αφαιρεθούν:

- Ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσης.
- Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό
- Η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους.

Διευκρινίζεται ότι όταν αναφερόμαστε για κράτηση τακτικού αποθεματικού εννοείται η κράτηση που επιβάλλει το καταστατικό, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την οριζόμενη από το νόμο, δηλαδή μεγαλύτερη από το 1/20 των καθαρών κερδών της χρήσεως και συνολικά μεγαλύτερη από το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Ο νόμος ορίζει ότι αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο προς 6% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό ορίζει τη διανομή μεγαλύτερου ποσοστού, πρέπει να αφαιρεθεί το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσό μερίσματος για να εξευρεθεί το «υπόλοιπο των κερδών». Το υπόλοιπο των κερδών υπολογίζεται ως εξής (βλέπε πίνακα 3.2):

**Πίνακας 3.2** Υπολογισμός υπολοίπου κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος

Κέρδη χρήσεως (υπόλοιπο λογ/σμού 36)	α
±Υπόλοιπο λογ/σμών :	
42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»	(±β)
88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου»	(-γ)
Φόρος εισοδήματος χρήσεως (λογ.88.08)	(-δ)
Ζημίες προηγούμενων χρήσεων (λογ.42.01-02)	<u>(-ε)</u>
Τακτικό αποθεματικό:ζ*5%=	(-η)
Κράτηση για πρώτο μέρος (το οριζόμενο από το νόμο ή το μείζον που ορίζεται από το καταστατικό	<u>(-θ)</u>
«Υπόλοιπο κερδών»	<u><u>ι</u></u>

Πηγή: Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, (2005)

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ομιλεί για τον τρόπο διανομής του «υπολοίπου των κερδών», ούτε ορίζει όργανο για να τον καθορίσει, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της τακτικής γενικής συνέλευσης να αποφασίζει, κατά τη συνήθη αυτής απαρτία και πλειοψηφία, για τη διανομή των κερδών αυτών (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.3 Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου

Τα μέλη του Δ.Σ. δεν είναι υπάλληλοι, αλλά εντολοδόχοι της εταιρίας. Το αξίωμα τους λοιπόν είναι άμισθο, αφού η άμισθη παροχή των υπηρεσιών είναι το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της εντολής. Στην πράξη, είναι σπάνια η περίπτωση που στα μέλη του Δ.Σ. δεν καταβάλλονται αμοιβές, είτε με τη μορφή μηνιαίας αποζημίωσης, είτε με τη μορφή συμμετοχής στα κέρδη της χρήσεως. Ο ν.2190/1920 διακρίνει τις ακόλουθες μορφές αμοιβών των μελών του Δ.Σ., οι οποίες είναι δυνατό να παρέχονται αμιγείς ή συνδυασμένες:

- αμοιβή επί των κερδών
- αμοιβή που ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό της εταιρίας
- αμοιβή που δεν ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό
- αμοιβή βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής

(Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.4 Διανομή των κερδών στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων

Οι ιδρυτικοί τίτλοι διακρίνονται σε κοινούς και εξαιρετικούς. Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι δίνονται σε ορισμένους ή σε ένα μόνο ή σε όλους τους ιδρυτές της εταιρείας ως

ανταμοιβή των υπηρεσιών που προσέφεραν κατά τη σύσταση της. Οι τίτλοι δεν έχουν ονομαστική αξία και δεν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρίας ούτε στο προϊόν της εκκαθάρισεως. Οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι δίνονται κατά την ίδρυση ή λειτουργία της εταιρείας για «αντάλλαγμα εισφορών εις είδος» (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.4.1 Φορολογία των εισοδημάτων από ιδρυτικούς τίτλους

Η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων των κατόχων ιδρυτικών τίτλων κοινών και εξαιρετικών έχει ως εξής:

α) **μέρισμα και τόκος από ιδρυτικούς τίτλους.** Το μέρισμα που διανέμεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων κοινών, και εξαιρετικών, θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες. Στην ίδια κατηγορία εντάσσεται και το ποσό των τόκων που καταβάλλεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων. Η διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών εσόδων είναι ότι τα μερίσματα προέρχονται πάντοτε από τη διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρίας, ενώ οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων είναι δυνατό να προέρχονται είτε από διάθεση κερδών της ανώνυμης εταιρίας είτε όχι.

Ως προς τον παρακρατητέο φόρο εισοδήματος, στα μερίσματα ιδρυτικών τίτλων που προέρχονται από τη διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρίας δεν γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, επειδή τα ποσά αυτά προέρχονται από φορολογηθέντα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρίας.

Μόνο στους τόκους από ιδρυτικούς τίτλους που εκπίπτουν, ως δαπάνες, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%.

β) **ποσά εξαγοράς ιδρυτικών τίτλων.** Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες. Το ποσό αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της. Στις περιπτώσεις που δεν προέρχονται από διάθεση κερδών, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.5 Τακτικό αποθεματικό

Αποθεματικά, είναι τα συσσωρευμένα καθαρά κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο, με τα οποία επέρχεται αύξηση της εταιρικής παρουσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920 αφαιρείται το 1/20 των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, και η αυτή αφαίρεση παύει να ισχύει αν φθάνει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κράτησης τακτικού αποθεματικού, είναι η συγκεκριμένη χρήση να έχει κλείσει με κέρδη (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.5.1 Υπολογισμός κράτησης τακτικού αποθεματικού

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των λογιστικών καθαρών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του αναλογούντος στα κέρδη αυτά φόρου εισοδήματος. Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στη χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού. Ετησίως αφαιρείται το 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το καταστατικό της εταιρίας δύναται να ορίζει ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, όχι όμως μικρότερο αυτού (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.5.2 Φορολογία τακτικού αποθεματικού

**α) Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα κέρδη της χρήσεως.** Το τακτικό αποθεματικό αντλείται, από τα κέρδη της χρήσεως, μετά την αφαίρεση του επ' αυτών αναλογούντος φόρου εισοδήματος και συνεπώς σχηματίζεται από φορολογημένα κέρδη. Σε περίπτωση όμως ανεπάρκειας φορολογημένων κερδών είναι δυνατό τμήμα ή και ολόκληρη η κράτηση για τακτικό αποθεματικό να σχηματίζεται από αφορολόγητα έσοδα, από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο ή και από μερίσματα μετοχών, συμμετοχές και χρεόγραφα.

**β) Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα.** Το Συμβούλιο Επικρατείας, αποφάνθηκε ότι η μεταφορά ενός ποσού από τον ειδικό λογαριασμό της αφορολόγητης κρατήσεως στο τακτικό αποθεματικό συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας του αφορολόγητου. Σε περίπτωση αντλήσεως της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται κατά την χρήση βάσει αναπτυξιακών νόμων, θα υπαχθούν σε φορολογία (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

## 3.6 Περιεχόμενο του λογαριασμού 88

Πρόκειται περί λογ/σμού συγκεντρώσεως και διαθέσεως αποτελεσμάτων της κλειόμενης και προηγούμενων χρήσεων και απεικονίζει τις μεταβολές που επέρχονται κατά την κλειόμενη χρήση στους λογ/σμούς της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως, με εξαίρεση τις μεταβολές που απήλθαν από αύξηση ή μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου, ή λόγω αναπροσαρμογής της αξίας στοιχείων του ενεργητικού. Στον λογ/σμό 88 και τους υπολογαριασμούς του, που χρησιμοποιούνται μόνο στο τέλος της χρήσης:

1. Συγκεντρώνονται τα αποτελέσματα:
  - τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) της χρήσεως (από λ. 86.99)



- το υπόλοιπο των κερδών της προηγούμενης χρήσεως (από λ. 42.00) – οι ζημίες της προηγούμενης χρήσης (ή προηγούμενων) όταν πρόκειται να καλυφθούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσης ή με αποθεματικά (από τους λ.42.01 ή 42.02)
  - σε διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (από λ.42.04)
  - τα αποθεματικά των οποίων αποφασίζεται η διάθεση για διανομή μερισμάτων ή για αύξηση κεφαλαίου ή για κάλυψη ζημιών
  - οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι
2. Χρεώνεται με το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή όχι προς διάθεση (με πίστωση του 54.07)
  3. Χρεώνεται με τα διατιθέμενα κέρδη για μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ., αποθεματικά κλπ.

(Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005).

### 3.6.1 Η λειτουργία του λογαριασμού 88

Ο λογ/σμός 88 λειτουργεί ως εξής:

#### 1. Χρεώνεται:

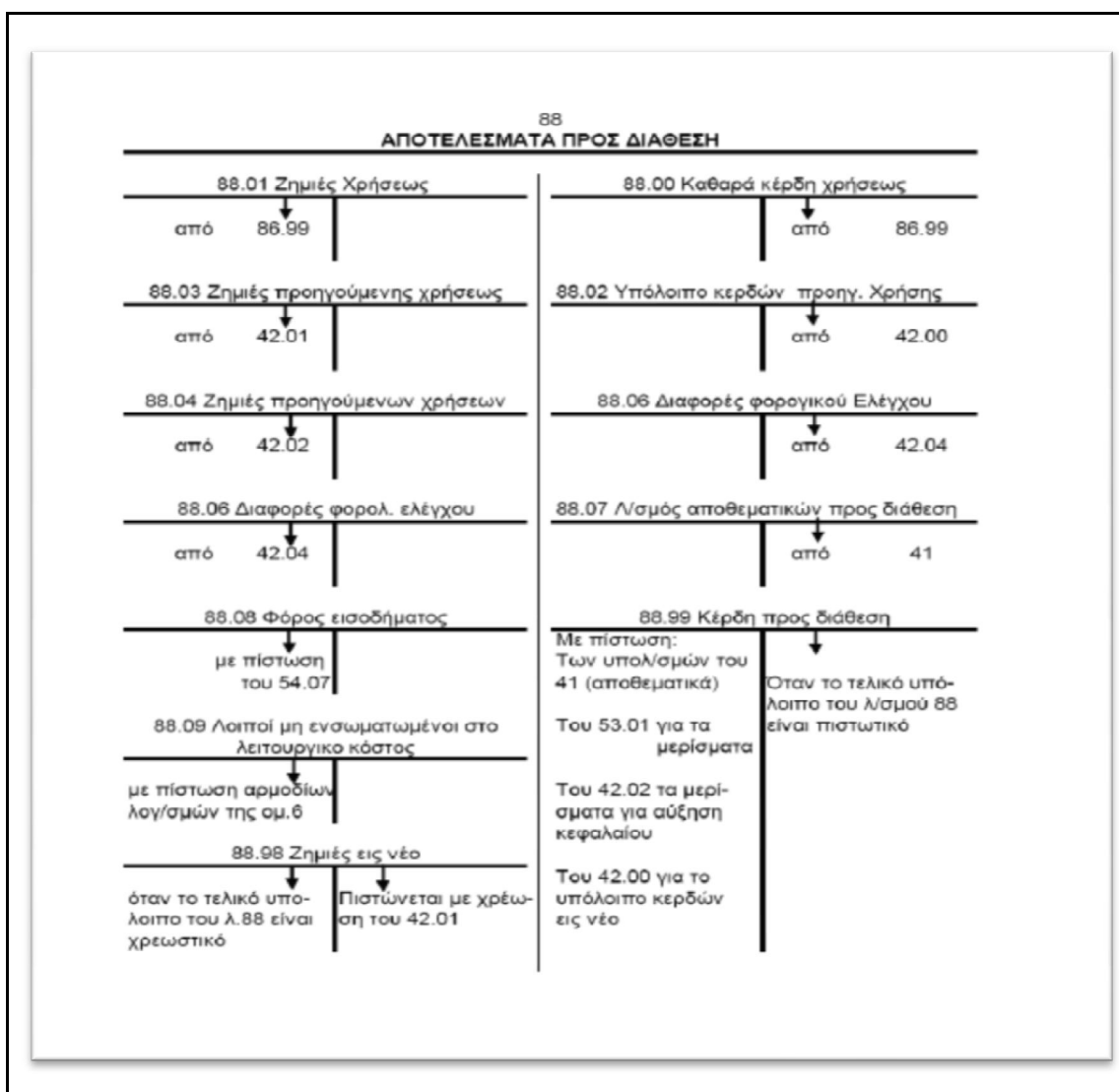
- ο υπολ/σμός 88.01 με τις καθαρές ζημίες χρήσεως, με πίστωση του λογ/σμού 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».
- ο υπολ/σμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λ/σμού 42.01 «αποτελέσματα εις νέο/ υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».
- ο υπολ/σμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λ/σμού 42.02 «αποτελέσματα εις νέο/ υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».
- ο υπολ/σμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λ/σμού 42.04 «αποτελέσματα εις νέο/ διαφορές φορολογικού ελέγχου».
- ο υπολ/σμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λ/σμού 54.07 «υποχρεώσεις από φόρους – τέλη/φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών».
- ο υπολ/σμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους
- οι υπολ/σμοί 88.00, 88.02, 88.06, 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολ/σμού 88.00 «ζημίες εις νέο».
- ο υπολ/σμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολ/σμών αποθεματικών του λ/σμού 41 «αποθεματικά», του λ/σμού 53.01 «μερίσματα πληρωτέα», του λ/σμού 43.02 «ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου».

#### 2. Πιστώνεται:

- ο υπολ/σμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη, με χρέωση του λ/σμού 86.99

- ο υπολ/σμός 88.02 με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως, με χρέωση του λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο».
- ο υπολ/σμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεση τους για την κάλυψη των ζημιών ή την διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών αποθεματικών του λ/σμού 41 «αποθεματικά».
- οι υπολ/σμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολ/σμοί 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 88 είναι χρεωστικό ή του υπολ/σμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 88 είναι πιστωτικό
- ο υπολ/σμός 88.98 με τις ζημίες εις νέο, με χρέωση του λ/σμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

Ο λ/σμός 88 αναπτύσσεται στους υπολ/σμούς που εμφανίζονται παρακάτω (βλέπε διάγραμμα 3.6):



**Διάγραμμα 3.6** Ανάπτυξη λογαριασμού 88 (αποτελέσματα προς διάθεση)

Πηγή: Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005.

### 3.7 Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (Α.Ε) με βάση τον Ισολογισμό και τις λογιστικές καταστάσεις που συντάσσουν στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης έχουν, μεταξύ των άλλων, και τις παρακάτω φορολογικές υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 17 του Κ.Β.Σ., για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η ποσοτική καταγραφή των αποθεματικών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπομένου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Ενώ με τις διατάξεις της παρ. 8 του ίδιου ως άνω άρθρου, οι Ανώνυμες Εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταχωρήσουν τις πράξεις Ισολογισμού και να κλείσουν αυτόν μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ημεδαπής Ανων. Εταιρείας και των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 1 του αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας και μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή. Ο φόρος και η προκαταβολή φόρου καταβάλλονται σε 5 μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (άρθρο 107 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.).

- Η υπό εκκαθάριση Ανων. Εταιρεία, υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 1 μήνα από τη λήξη αυτής. Αν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους, μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του έτους. (Αρθ. 107 παρ. 2.γ. του Κ.Φ.Ε.) και οριστική κατά τη λήψη) της εκκαθάρισης.
- Τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα για τα οποία δεν επιβάλλεται από το Νόμο εκκαθάριση, εντός μηνός από της διάλυσης και εν πάση περιπτώσει προ της διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων των.

Οι ημεδαπές Ανων. Εταιρείες που τα Δ.Σ. έχουν προτείνει τη διανομή κερδών στα οποία συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέλθει η Γ.Σ. για να εγκρίνει την προταθείσα διανομή από το Δ.Σ. ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών, από τη λήξη του εξαμήνου, για τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο τυχόν δε οφειλόμενος φόρος και η προκαταβολή, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών. Εξάλλου, σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης μερικής ή ολικής έγκρισης διανομής αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενων κερδών, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από τον χρόνο έγκρισης από τη γ.σ., ο οφειλόμενος δε φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (αρθ. 107 παράγ. 4 του Κ.Φ.Ε.). Εξάλλου με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι τα προηγούμενα που αναφέρονται στην υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης και την εφάπαξ καταβολή του προκύπτοντος φόρου, έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που η τακτική ή έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας αποφασίσει την περαιτέρω διανομή κερδών (μερίσματα κ.λπ.) από τα

κέρδη της περαχθείσας διαχειριστικής χρήσης, στα οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, με την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα έχει ληφθεί μέχρι τη λήξη της χρήσης που ακολουθεί αυτή από την οποία διανέμονται τα κέρδη (Απόφ. υπ. Οικ. 1047166/10364/Β 0012/Πολ. 1142/24.4.97). Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε 3 αντίγραφα και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, ως και από τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία και συνοδεύεται με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά. Η δήλωση που υποβάλλεται θεωρείται अपαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα, αν δεν καταβληθούν οι αναφερόμενοι σ' αυτήν, φόροι και τέλη (άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.). Σε περίπτωση καταβολής εφάπαξ του συνολικού ποσού της οφειλής που αναφέρεται στη φορολογική δήλωση, παρέχεται έκπτωση 2,50% επί του καταβαλλομένου ποσού (αρθ. 110 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.). Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι το υπ. Οικ. με τις υπ' αριθ. Ε2468/2258/1979, Ε.10841/1979,15749/7367/1981 και 1053265/Πολ. 4111/1994 καθόρισε τον τόπο υποβολής και τη χρονολογία των φορολογικών δηλώσεων των Α.Ε." ([www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr) , [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) , [www.oeetak.gr](http://www.oeetak.gr))

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΟΙ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΥΠΟ ΤΟ ΠΡΙΣΜΑ ΤΗΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι παγκόσμιο και έχει λάβει διαστάσεις που δεν είναι καθόλου αμελητέες ακόμη και για χώρες με καλά οργανωμένα φορολογικά συστήματα και κρατικές υποδομές, όπως οι χώρες της Ε.Ε και οι Η.Π.Α. Έτσι γνωρίζουμε ότι δεν υπάρχει καμιά χώρα στον κόσμο που να μπορεί να ισχυριστεί ότι έλυσε εντελώς το πρόβλημα, αντίθετα υπάρχουν πολλές που η κατάσταση είναι κυριολεκτικά ανεξέλεγκτη. Στη χώρα μας το θέμα της φορολογίας εισοδήματος συγκεντρώνει το ενδιαφέρον και για ένα ακόμη λόγο. Η πολυνομία, η ταχύτητα μεταβολής των νομοθετημάτων, η έλλειψη κωδικοποίησης και η προχειρότητα των νόμων, καθώς και η ακαμψία και ανεπάρκεια του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών-εποπτικών αρχών, δυσχεραίνει το έργο όσων ασχολούνται με το θέμα και τους υποχρεώνει σε συνεχή εγρήγορση και μελέτη. Η αυστηροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας και η σκλήρυνση της διοικητικής και ποινικής καταστολής οδήγησε στον περιορισμό της φορολογικής δικαιοσύνης, με μέτρα που δοκιμάζουν τα όρια της αρχής του κράτους δικαίου. Τα έκτακτου χαρακτήρα φορολογικά βάρη, δυστυχώς δεν οδήγησαν σε σύλληψη της πραγματικής φοροδιαφυγής. Στα παραπάνω, θα πρέπει να τονίσουμε και την μη ύπαρξη της απαιτούμενης πολιτικής βούλησης για την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής διαχρονικά, με τελικό αποτέλεσμα η παραοικονομία, η διαφθορά, η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή να τροφοδοτούν σε μεγάλο βαθμό νέα φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων στις περιπτώσεις που επιχειρείται η «τακτοποίηση» του παράνομου εσόδου ή δαπάνης με έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου.

### **4.1 Μέθοδοι φοροδιαφυγής ξενοδοχειακών επιχειρήσεων**

Από την μέχρι τώρα εμπειρία από φορολογικούς ελέγχους που πραγματοποίησαν οι ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι οι κυριότερες μέθοδοι φοροδιαφυγής που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις(Α.Ε), αναφέρονται σε:

- Υποτιμολόγηση των εσόδων των υπηρεσιών στις περιπτώσεις του οργανωμένου τουρισμού και κυρίως του εισερχόμενου, με την μέθοδο των «διπλών συμβολαίων» που συντάσσονται μεταξύ των ξενοδοχειακών και τουριστικών επιχειρήσεων.
- Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων από παρεπόμενες ξενοδοχειακές υπηρεσίες, όπου πολλές επισήμως εμφανίζονται ως υπηρεσίες «πακέτου», ενώ στην πραγματικότητα εισπράττεται ιδιαίτερο τίμημα το οποίο και δεν εμφανίζεται.
- Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων από την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση εμπορευμάτων από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις.
- Χρήση εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων κυρίως από μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, με στόχο την διόγκωση των δαπανών

συντήρησης επισκευών, εξόδων προβολής και διαφήμισης, καθώς και του κόστους των επενδύσεων.

- Μη τήρηση, ανακριβής ή ελλιπής τήρηση του ειδικού βιβλίου κίνησης πελατών από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κυρίως από τις επιχειρήσεις ενοικιαζομένων διαμερισμάτων και δωματίων.
- Μη έκδοση ή ανακριβής ή ελλιπής έκδοση, από τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης τουριστικών λεωφορείων, του τριπλότυπου δελτίου κίνησης.
- Μη έκδοση Α.Λ.Π. ή χρήση τέτοιων που έχουν εκδοθεί σε προγενέστερο χρόνο, από επιχειρήσεις επιτόπιας κατανάλωσης ποτών κ.λπ. (καφετέριες κ.λπ.).
- Μη ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγοράς ή ύπαρξης τέτοιων με προγενέστερη ημερομηνία για ευπαθή προϊόντα (ψάρια, κρέατα κ.λπ.) από επιχειρήσεις παροχής φαγητού (ταβέρνες, εστιατόρια, εστιατόρια ξενοδοχείου κ.λπ.)<sup>2</sup>. ([www.sdoe.gr](http://www.sdoe.gr))

Όπως βλέπουμε στον παρακάτω πίνακα, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αγγίζουν από τα μεγαλύτερα ποσοστά φοροδιαφυγής (βλεπε πίνακα 4.1).

#### **Πίνακας 4.1** Επιδόσεις στη φοροδιαφυγή

---

<sup>2</sup> Βλ. έγγραφο 5827/5-6-2006 και 7677/7-6-2007 και 8465/9-6-2008 έγγραφα της κεντρικής υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. προς όλες τις Π. Δ.

<b>Επιδοσεις στη φοροδιαφυγη</b>			
	<b>Μέσο μη δηλωθέν εισόδημα (ευρώ)</b>	<b>Λόγος πραγματικού προς δηλωθέν εισόδημα*</b>	<b>Ποσοστό % φορο- διαφυγής</b>
Ιατρικά επαγγέλματα	29.343	2,45	75,38%
Μηχανολογικά επαγγέλματα	28.625	2,40	67,59%
Εκπαίδευση	24.742	2,55	73,37%
Λογιστικές & οικονομικές υπηρεσίες	24.573	2,22	78,92%
Νομικές υπηρεσίες	24.032	2,24	78,79%
Μονάδες παραγωγής	22.598	2,26	71,05%
ΜΜΕ & Τέχνες	18.360	2,22	65,87%
Ξενοδοχεία & εστιατόρια	15.884	1,99	76,53%
Κατασκευές	13.919	1,85	47,43%
Επιχειρηματικές υπηρεσίες	9.438	1,62	50,53%
Μεταφορές	9.320	1,51	71,93%
Γεωργία	9.288	1,75	46,89%
Προσωπικές υπηρεσίες & φαρμακεία	7.531	1,49	72,57%
Λιανικό εμπόριο	5.215	1,27	75,51%
Άλλα	3.370	1,22	61,22%

*\* Η στήλη δείχνει πόσες φορές υψηλότερο είναι το πραγματικό εισόδημα σε σχέση με εκείνο που δηλώνεται στην εφορία. Για παράδειγμα, στα ιατρικά επαγγέλματα το πραγματικό*

#### 4.2 Αξιοπιστία φορολογίας εισοδήματος - Ελεγκτικοί μηχανισμοί

Η φορολογική διοίκηση διαθέτει αρκετούς μηχανισμούς ελέγχου και ελεγκτικές υπηρεσίες, αποστολή των οποίων είναι η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την πρόληψη και καταστολή της φοροδιαφυγής. Ως ελεγκτικές υπηρεσίες νοούνται οι υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης που σκοπό έχουν τη διενέργεια ελέγχων προληπτικού ή και κατασταλτικού χαρακτήρα, για την πιστή τήρηση από τους φορολογουμένους των υποχρεώσεων που θέτουν οι εκάστοτε φορολογικές διατάξεις. Σε ορισμένες δε περιπτώσεις, παράλληλα με τα ελεγκτικά τους καθήκοντα, έχουν και ανακριτικές εξουσίες και δυνατότητες πρόσβασης σε τραπεζικό και φορολογικό απόρρητο. Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί εάν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής

νομοθεσίας, εάν τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία, αν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, αν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης. Πέραν των ανωτέρω, στην έννοια του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται και όλες εκείνες οι ενέργειες συλλογής απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων απαραίτητων για την ορθή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ώστε να διαμορφωθεί μια σαφής και πλήρης εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας, τη δυναμικότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών της και εν τέλει εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για τις φορολογικές υποχρεώσεις. Ο φορολογικός έλεγχος της ορθής τήρησης των βιβλίων και στοιχείων είναι καίριας σημασίας για τη διασφάλιση της πιστότητας των εγγραφών, που καταχωρεί ο επιτηδευματίας στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία και στοιχεία. Για το λόγο αυτό ο νόμος (άρθρο 36 ΚΒΣ, 66 Ν. 2238/94) δίνει το δικαίωμα στη φορολογική Αρχή να προβαίνει οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα του εικοσιτετραώρου σε έλεγχο και θεώρηση όλων των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται. Έτσι η ελεγκτική εξουσία της φορολογικής Αρχής καθίσταται ευρύτατη και εάν προσθέσουμε στα παραπάνω και τις ελεγκτικές δυνατότητες που έχει κατά το άρθρο 66 του Ν. 2238/94, με το οποίο της χορηγείται το δικαίωμα να λαμβάνει πληροφορίες από δημόσιες ή δημοτικές αρχές, από Ν.Π.Δ.Δ., τράπεζες, ιδιωτικές επιχειρήσεις κ.λπ. γίνεται αντιληπτό ότι ο νομοθέτης θεωρεί το φορολογικό έλεγχο ως το κυριότερο εργαλείο για τη σύλληψη και πάταξη της φοροδιαφυγής στη χώρα μας. Την τελευταία τριετία πάρθηκαν σημαντικές νομοθετικές πρωτοβουλίες στα πλαίσια της αναδιάρθρωσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού και των διαδικασιών ελέγχου. Τον συντονισμό του ελεγκτικού έργου έχει πλέον η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων στην Κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, με τη χρήση υφιστάμενων εφαρμογών πληροφορικής όπως η εφαρμογή του TAXIS, του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (Ο.Π.Σ ELENXIS) και του ηλεκτρονικού προγράμματος ελέγχου SESAM<sup>3</sup>, σε συνεργασία με τη Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ της Γ.Γ.Π.Σ. Αποτελείται από επιμέρους Διευθύνσεις και τμήματα όπως στατιστικής ανάλυσης και μέτρησης επιδόσεων, κατάρτισης και παρακολούθησης επιχειρησιακών σχεδίων, εγγραφών και παρακολούθησης φορολογουμένων, διασταυρώσεων και αξιολόγησης, ελεγκτικών ευρημάτων, εκπόνησης ελεγκτικών προτύπων, ειδικών επιχειρησιακών δράσεων ελέγχου άμεσης φορολογίας, ειδικών επιχειρησιακών δράσεων ελέγχου Φ.Π.Α και λοιπών έμμεσων φόρων, ειδικών επιχειρησιακών δράσεων ελέγχου ηλεκτρονικού εμπορίου και ενδοομιλικών συναλλαγών κ.λπ.<sup>4</sup> Με τις νέες διατάξεις καθιερώθηκε σύστημα επιλογής δηλώσεων για έλεγχο με βάση τις αρχές ανάλυσης κινδύνου (risk analysis), το οποίο βασίζεται σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, καθώς και σε οικονομικά, χωροταξικά και χρονικά δεδομένα<sup>5</sup>. Με Υπουργική απόφαση καθορίστηκε πίνακας κριτηρίων -κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα. Με τα κριτήρια επιλογής μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου του συστήματος ELENXIS γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογουμένων υψηλής μοριοδότησης. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι πρώτο

<sup>3</sup> Πρόκειται για ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα μέσω των οποίων διενεργούνται σταδιακά οι φορολογικοί έλεγχοι, από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

<sup>4</sup> Βλ. Α.Υ.Ο. 1161279ΕΞ/19-12-2011 «Σύσταση Γραφείων στη Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων, καθορισμός και εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων των Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων».

<sup>5</sup> Βλ. άρθρο 80 «Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο» ν. 3842/2010 και Πολ. 1233/21-11-2011.



κριτήριο με αυξημένη μοριοδότηση αναφέρεται σε επιτηδευματίες εκδότες πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή λήπτες εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων και καταγράφονται (71) κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο αυτό. Επίσης, προβλέπεται η έκδοση Υπουργικών Αποφάσεων για την κατάρτιση κλαδικών εγχειριδίων ελέγχου. Σκοπός της κατάρτισης των εγχειριδίων αυτών είναι η καταγραφή και τυποποίηση των ελάχιστων απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και τεχνικών αναλόγως του κλάδου ή του τομέα οικονομικής δραστηριότητας, προκειμένου να υπάρχει ενιαία και αντικειμενική ελεγκτική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων και να καταστούν αποτελεσματικότεροι οι διενεργούμενοι φορολογικοί έλεγχοι<sup>6</sup>. ( [www.oeetak.gr](http://www.oeetak.gr) , [www.sdoe.gr](http://www.sdoe.gr) )

Παρακάτω αναλύονται η λειτουργικότητα και η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών που υπάρχουν σήμερα για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί έχουν ως εξής:

### **1. Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) - Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.)**

Μια από τις σημαντικότερες υπηρεσίες που δημιουργήθηκαν για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης ήταν το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) που συστάθηκε με το νόμο 2343/1995 και άρχισε να λειτουργεί από το 1997. Αποστολή της νέας υπηρεσίας ορίστηκε καταρχάς η δίωξη της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, η διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων σε ένα ή περισσότερα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας. Εκτός από τις αρμοδιότητες διενέργειας προληπτικών ελέγχων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας για αδικήματα φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, ανατέθηκαν παράλληλα και ευρείες διωκτικές αρμοδιότητες αναφορικά με άλλα οικονομικά εγκλήματα με σκοπό την έρευνα, ανακάλυψη και δίωξη οικονομικών εγκλημάτων, απάτων, παραβάσεων και παρανόμων πράξεων<sup>7</sup>. Η νέα διωκτική υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε.) που διοικητικά υπάγονταν απευθείας στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με προϊστάμενο Ειδικό Γραμματέα, προσέλαβε τη μορφή όχι μιας απλής φορολογικής ελεγκτικής αρχής, αλλά τη μορφή μιας σύγχρονης οικονομικής αστυνομίας με δυνατότητες διοικητικών και ανακριτικών ερευνών. Το 2004 η υπηρεσία του ΣΔΟΕ καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με μια «νέα» υπηρεσία με τίτλο «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων» (ΥΠ.Ε.Ε.)<sup>8</sup>. Τέθηκε σε λειτουργία από τις 18 Ιουλίου 2005, υπάγονταν απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών με προϊστάμενο μετακλητό Ειδικό Γραμματέα και διαρθρώθηκε σε Κεντρική Υπηρεσία (Κ.Υ.) και Περιφερειακές Διευθύνσεις<sup>9</sup>, όπως και το Σ.Δ.Ο.Ε. Οι χαρακτηριστικότερες διαρθρωτικές αλλαγές αφορούσαν μεταξύ άλλων

<sup>6</sup> Βλ. άρθρο 81 «Επιβολή προστίμων όταν οι παραβάσεις αποδεικνύονται με αντικειμενικά δεδομένα και εκπόνηση κλαδικών εγχειριδίων ελέγχου» του ν. 3842/2010.

<sup>7</sup> Βλ. το άρθρο 4 «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)» του ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις»

<sup>8</sup> Βλ. το άρθρο 30 του ν. 3296/2004. Η δημιουργία και λειτουργία της ΥΠ.Ε.Ε. διέπεται από: Τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005 (ΦΕΚ Α 122) (κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο 1057828/815/0006B/10-6-2005 της Διεύθυνσης Οργάνωσης). Ακόμη έχουν εκδοθεί οι πιο κάτω Υπουργικές αποφάσεις: ΑΥΟΟ 1067366/930/006B/8-7-2005 (ΦΕΚ Β 993/14-7-2005) (κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιό μας 107350/15-7-2005). ΑΥΟΟ 1065455/898/ 12-7-2005 (ΦΕΚ Β 967/12-7-2005).

<sup>9</sup> Βλ. το άρθρο 10 «Περιφερειακές Διευθύνσεις της ΥΠ.Ε.Ε., χωρική αρμοδιότητα και έδρα αυτών» του Π.Δ. 85/2005 «Οργάνωση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας

και στη δημιουργία δύο (2) νέων επιχειρησιακών διευθύνσεων ειδικών υποθέσεων σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη για την καταπολέμηση της απάτης σε επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, το ξέπλυμα χρήματος, τις παράνομες χρηματιστηριακές και τραπεζικές συναλλαγές, καθώς και τη δημιουργία ειδικών τμημάτων ελέγχου μεγάλων επιχειρήσεων και επεξεργασίας κατασχεμένων βιβλίων και στοιχείων. Ως αρμοδιότητες της «νέας» υπηρεσίας ορίστηκαν η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης, ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας. Η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας<sup>10</sup>. Σημαντική όμως ήταν η σύσταση Διεύθυνσης ειδικών υποθέσεων με σκοπό να σχεδιάζει και συντονίζει τους ελέγχους, που διενεργούνται από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της ΥΠ.Ε.Ε. για την πρόληψη και δίωξη του οικονομικού εγκλήματος σε θέματα ιδιάζουσας φύσης ή οικονομικού ενδιαφέροντος για το Ελληνικό Δημόσιο, την εθνική οικονομία και την Ευρωπαϊκή Ένωση, (Ε.Ε.) η οποία διαρθρώθηκε με τα ακόλουθα τμήματα:

- Το τμήμα Α' - Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων.
- Το τμήμα Β' - Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων.
- Το τμήμα Γ' - Πληροφορικής, Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Ηλεκτρονικού Εγκλήματος<sup>11</sup>.

Επίσης, σημαντική ήταν και η δημιουργία των δύο νέων επιχειρησιακών διευθύνσεων ειδικών υποθέσεων σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη, με αρμοδιότητες όμοιες ή συναφείς με αυτές που ορίζονται παραπάνω για την Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων<sup>12</sup>. Το 2009 μετονομάστηκε σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε). Παράλληλα, προχώρησε στην επέκταση των τμημάτων από τα οποία αποτελούνταν μέχρι τότε η Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων, αρμόδια για θέματα ιδιάζουσας φύσης ή οικονομικού ενδιαφέροντος για το Ελληνικό Δημόσιο, την εθνική οικονομία και την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.), με τη σύσταση ενός νέου τμήματος Ανάκτησης περιουσιακών στοιχείων και κεφαλαίων που προέρχονται από εγκληματικές δραστηριότητες. Επίσης, έγινε αναδιάρθρωση ως προς τη δομή τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Επιχειρησιακών Διευθύνσεων Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών και Θεσσαλονίκης<sup>13</sup> (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ,

<sup>10</sup> Βλ. τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 και του άρθρου 2 του Π.Δ/τος 85/2005.

<sup>11</sup> Βλ. το άρθρο 9 «Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων» του Π.Δ. 85/2005 «Οργάνωση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών».

<sup>12</sup> Βλ. το άρθρο 11 του Π.Δ. 85/2005.

<sup>13</sup> Βλ. το άρθρο 88 «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 85/2005 (ΦΕΚ 122 Α')» του ν. 3842/2010

2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. – ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

## **2. Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος**

Στα πλαίσια καταπολέμησης των σύγχρονων και συνεχώς εξελισσόμενων μορφών φοροδιαφυγής, η κυβέρνηση προχώρησε το 2011 στη συγκρότηση ενός ακόμη ελεγκτικού οργάνου, την υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος (ΥΠ.Ο.Α.Δ.Η.Ε.), αποτελούμενη από Επιτελείο, Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας και Υποδιεύθυνση Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, ως αυτοτελούς κεντρικής υπηρεσίας επιπέδου Αστυνομικής Διεύθυνσης, υπαγόμενη στο αρχηγείο της Ελληνικής Αστυνομίας<sup>14</sup>. Η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας έχει ως αποστολή την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων και, ιδίως, αυτών που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα ή εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος<sup>15</sup>. Το προσωπικό της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας (ΥΠ.Ο.Α) ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της έχει δικαίωμα άμεσης πρόσβασης στα αρχεία κάθε Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, με απευθείας διασύνδεση (online), μέσω ασφαλούς ηλεκτρονικού συστήματος επικοινωνίας (ELENXIS). Πολλές από τις αρμοδιότητες της νέας υπηρεσίας, υπάγονται ήδη σε επιμέρους τμήματα δράσης του Σ.Δ.Ο.Ε και είναι πολύ πιθανό να δημιουργηθούν προβλήματα δυσλειτουργίας στις δύο υπηρεσίες. Αξίζει να σημειωθεί ότι τόσο το Σ.Δ.Ο.Ε όσο και η Οικονομική Αστυνομία, δεν έχουν αρμοδιότητα έκδοσης καταλογιστικών πράξεων και αποφάσεων επιβολής προστίμων, αλλά περιορίζονται στη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχων, στις οποίες καταγράφουν τα αποτελέσματα των ελέγχων τους και ακολούθως τις διαβιβάζουν υπηρεσιακά στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ για την έκδοση και κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων και προστίμων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη σημαντική καθυστέρηση για την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. – ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

## **3. Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων και Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.)**

Λόγω της αύξησης του φόρτου εργασίας των Δ.Ο.Υ. με πληθώρα από υποθέσεις γραφειοκρατικού χαρακτήρα, όπως έκδοση πιστοποιητικών, παραλαβή και επεξεργασία δηλώσεων κ.λπ. αποδυναμώθηκαν σημαντικά τα τμήματα ελέγχου και περιορίστηκε η δυνατότητα διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Έτσι η φορολογική διοίκηση προχώρησε στη σύσταση και άλλων ελεγκτικών μηχανισμών, όπως τα Τ.Ε.Κ. (Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα), τα Π.Ε.Κ. (Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα) και το ΕΘ.Ε.Κ. (Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο), με την ανάληψη καθηκόντων φορολογικού ελέγχου αναφορικά κυρίως με επιχειρήσεις και φορολογουμένους με υψηλά εισοδήματα. Ήδη τα Τ.Ε.Κ.<sup>16</sup> και τα Π.Ε.Κ.<sup>17</sup> έχουν καταργηθεί και στη θέση του ΕΘ.Ε.Κ. συστάθηκε το Δ.Ε.Κ. (Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο) Αθηνών και

---

«Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.»

<sup>14</sup> Βλ το άρθρο 1 του Π.Δ 9 /21-2-2011

<sup>15</sup> Βλ το άρθρο 31 Π.Δ 9 /21-2-2011

<sup>16</sup> Βλ. άρθρο 60 ν. 3283/2004 και Α.Υ.Ο. 1097603/1206/Α006/3-4-2004.

<sup>17</sup> Με την Α.Υ.Ο. Αρ.Πρωτ 1007935/2012 (13/01/2012 ) αναστάληκε η λειτουργίας Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (Π.Ε.Κ.

Θεσσαλονίκης, ενώ από 10-10-2011 συστάθηκε η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων<sup>18</sup>. Με απόφαση Υπουργού Οικονομικών (ΠΟΛ. 1039/13.2.2012) έγινε ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας μεταξύ των Δ.Ο.Υ. και Δ.Ε.Κ. σε θέματα φορολογικού ελέγχου. Οι αρμοδιότητες καθορίζονται με βασικό κριτήριο το ύψος των ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών, ενώ ως βάση λαμβάνεται η διαχειριστική περίοδος που έκλεισε εντός του έτους 2009, με εξαίρεση τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων. Στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων συμπεριλαμβάνονται τα πάσης φύσεως ακαθάριστα έσοδα, όπως έσοδα από πωλήσεις προμήθειες κτλ. Ειδικότερα, ακαθάριστα έσοδα είναι αυτά που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 30 (από εμπορικές επιχειρήσεις), 41 (από γεωργικές επιχειρήσεις), 49 (από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών) και 105 (νομικών προσώπων) του Ν.2238/1994 και περιλαμβάνονται στην ομάδα επτά του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) (Άρθρο 20 παρ. 9 του Ν.2753/1999). Ο νόμος ορίζει ως αρμόδιο όργανο για τους ελέγχους τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος είναι αρμόδιος να διενεργήσει έλεγχο ή να διατάξει τη διενέργεια αυτού. Επίσης, έχει τη δυνατότητα να μεταβιβάσει την αρμοδιότητα αυτή και σε άλλους υπαλλήλους της υπηρεσίας του. Η σχετική εντολή είναι έγγραφη και ειδική, με την έννοια του καθορισμού του προσώπου που θα ελεγχθεί, καθώς και του αντικειμένου του ελέγχου<sup>19</sup> (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. – ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

#### **4. Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου και επανελέγχου**

Τα ειδικά συνεργεία ελέγχου συγκροτούνται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, αποτελούνται από εφοριακούς υπαλλήλους και η αποστολή τους συνίσταται στη διενέργεια προληπτικών ελέγχων, τακτικών ελέγχων ή επανελέγχων<sup>20</sup>. Τα ειδικά συνεργεία ελέγχου τείνουν πλέον να αποτελέσουν μόνιμο ελεγκτικό μηχανισμό αφού με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών συγκροτήθηκε την τελευταία δεκαετία πλήθος ειδικών συνεργείων με σκοπό τον οριστικό έλεγχο συγκεκριμένων φορολογικών υποθέσεων που σχετίζονται με διάπραξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής και σοβαρότατων οικονομικών εγκλημάτων<sup>21</sup>. Πρόσφατα, με απόφαση του Υπουργού οικονομικών, συγκροτήθηκαν 32 ειδικά συνεργεία σε ολόκληρη την επικράτεια με σκοπό τη διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου όλων των ανέλεγκτων χρήσεων σε συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα τα οποία επιλέχθηκαν από την 4η Ομάδα του Έργου «Πρόγραμμα υλοποίησης σχεδίου κατά της Φοροδιαφυγής 2010-2011», με χρήση της εφαρμογής του συστήματος Elenxis και τα οποία δεν δήλωσαν ως όφειλαν εισόδημα από εμπορικού χαρακτήρα αγοραπωλησίες ακινήτων<sup>22</sup>.

Η αρμοδιότητα των ειδικών συνεργείων ελέγχου περιορίζεται στην διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου τις οποίες υποχρεούνται να

<sup>18</sup> Α.Υ.Ο. Αριθμ. Δ6Α 1133675 ΕΞ2011/27-11-2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 55 του ν. 4002/2011

<sup>19</sup> Βλ. άρθρο 66 του ΚΦΕ και 36 ΚΒΣ

<sup>20</sup> Βλ. άρθρο 39 ν. 1914/1990.

<sup>21</sup> Σύσταση ειδικών συνεργείων ελέγχου για τον έλεγχο του σκανδάλου της Ιεράς Μονής Βατοπεδίου, και ομίλου επιχειρήσεων με αγοραπωλησίες ακινήτων και εμπόριο ειδών κινητής τηλεφωνίας. Σύσταση ειδικών συνεργείων για έλεγχο αθλητικών σωματείων για φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών τιμολογίων, εξαγωγικών επιχειρήσεων με ενδύματα, μελάνες εκτυπωτών κ.λπ. για παράνομες επιστροφές ΦΠΑ λόγω εικονικών εξαγωγών.

<sup>22</sup> Βλ. ΑΥΟ Δ.ΕΛ.1059085 ΕΞ 2011/14.4.2011.

διαβιάσουν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την έκδοση και κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. – ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

## **5. Οικονομική Επιθεώρηση**

Η Οικονομική Επιθεώρηση είναι ο παλαιότερος ελεγκτικός θεσμός στο χώρο της Δημόσιας διοίκησης και με τη σημερινή της μορφή διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.2343/1995. Μεταξύ των ελέγχων που διεξάγονται από τις υπηρεσίες της Οικονομικής επιθεώρησης είναι και η διενέργεια επανελέγχων υποθέσεων που έχουν ελεγχθεί από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και ο επανέλεγχος όμοιων υποθέσεων μετά την υποβολή σχετικού αιτήματος ενδιαφερομένων, με σκοπό τη διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου<sup>23</sup>. Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους έχουν δικαιώματα και καθήκοντα ανακριτικών υπαλλήλων, έχουν πρόσβαση σε κάθε στοιχείο και πληροφορία που είναι απαραίτητη για την εκτέλεση του έργου τους και δεν υπόκεινται στους περιορισμούς περί φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και επιχειρηματικού απορρήτου (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. – ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

## **6. Ξέπλυμα χρήματος και εικονικές συναλλαγές**

Ο κύριος φορέας υλοποίησης της αντεγκληματικής πολιτικής της χώρας μας στον τομέα αντιμετώπισης του οργανωμένου εγκλήματος και ειδικότερα αυτόν της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ξέπλυμα βρώμικου χρήματος), είναι η προβλεπόμενη από το άρθρο 7 του Ν.2331/1995 Επιτροπή. Με νεότερες διατάξεις οι εγκληματικές δραστηριότητες, που περιλαμβάνουν τα καλούμενα βασικά εγκλήματα (διάφορα εγκλήματα του Ποινικού Κώδικα και άλλων ειδικών νόμων), διευρύνθηκαν και σε αυτές περιλαμβάνεται πλέον και κάθε αξιόποινη πράξη που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστο όριο είναι άνω των έξι μηνών και από την τέλεσή της προέκυψε περιουσία τουλάχιστον 15.000 €. Οι Δ.Ο.Υ και τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ-ΔΕΚ)<sup>24</sup> υποχρεούνται, σε υποθέσεις που αφορούν αδικήματα φοροδιαφυγής του Ν. 2523/97, όπως ισχύει, τα οποία θεωρούνται κακουργήματα και τιμωρούνται με ποινή κάθειρξης όπως η έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, για υποθέσεις για τις οποίες τα σχετικά εγκλήματα τελούνται από τις 13-12-2005 και εφεξής να διαβιβάζουν στη Δ/ση Ελέγχου σχετικές αναφορές με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματά τους, προκειμένου περαιτέρω να ενημερώνεται από τη Δ/ση αυτή η Εθνική Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες<sup>25</sup>.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το νέο νομοθετικό πλαίσιο που διαμορφώθηκε με το ν. 3691/2008, στα βασικά αδικήματα εντάχθηκε μεταξύ άλλων και το αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, εφόσον η συνολική αξία

<sup>23</sup> Βλ. την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.

<sup>24</sup> Με την Α.Υ.Ο. Αρ.Πρωτ1007935/2012(13/01/2012)αναστάθηκε λειτουργίας Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (Π.Ε.Κ.).

<sup>25</sup> Βλ. την Πολ. 1131/14-11-2006 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 3424/2005

των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τα 3.000 ευρώ<sup>26</sup>. Οι Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ. και Δ.Ε.Κ.) υποχρεούνται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις να διαβιβάζουν στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων - Διεύθυνση Ελέγχου - Τμήμα Ε' σχετικές αναφορές με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματά τους, για υποθέσεις για τις οποίες με βάση τα υφιστάμενα δεδομένα τα σχετικά εγκλήματα τελούνται στις 5-8-2008 και εφεξής με τη διαφορά ότι για τις υποθέσεις δεν θα διαβιβάζονται πλέον αναφορές για περιπτώσεις υποθέσεων αδικημάτων φοροδιαφυγής για τις οποίες επέρχεται συνολικός διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός ή με άλλο τρόπο ολική διοικητική περαίωση της διαφοράς, αλλά ούτε και για υποθέσεις, για τις οποίες με βάση τα υφιστάμενα δεδομένα τα σχετικά εγκλήματα τελέστηκαν από της δημοσίευσης του Ν. 3424/2005, δηλαδή από τις 13/12/2005, έως και τις 4/8/2008. Τέλος, με τις διατάξεις του Ν. 3842/2010 τροποποιήθηκε ο Ν. 3691/2008 και ορίζονται πλέον ρητά ως «βασικά αδικήματα» και τα αδικήματα της φοροδιαφυγής που προβλέπονται στα άρθρα 17, 18 και 19 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, δηλαδή, πέραν των περιπτώσεων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και όλες οι λοιπές περιπτώσεις έκδοσης ή αποδοχής εικονικών τέτοιων στοιχείων και έκδοσης πλαστών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως της αξίας αυτών, εφόσον τα σχετικά αδικήματα τελέστηκαν από τις 23-4-2010 και μετά. Έτσι θα πρέπει πλέον να αποστέλλονται από τις Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα στην Επιτροπή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας του άρθρου 7 του Ν. 3691, μέσω της Δ/σης φορολογικών ελέγχων αναφορές και για τις ως άνω νέες περιπτώσεις ποινικών αδικημάτων<sup>27</sup> (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. - ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

## **7. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία**

Για πρώτη φορά διευρύνονται οι φορείς που ασκούν φορολογικό έλεγχο, πέρα από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Α.Ε. και ΕΠΕ. Παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, οφείλουν να διενεργούν και έλεγχο ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» ελέγχου είναι μία νέα υποχρεωτική διαδικασία φορολογικού ελέγχου η οποία εκτελείται από τους Ορκωτούς ελεγκτές, λογιστές σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) και τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων Γ.Γ.Π.Σ., ανεξάρτητα από τους ελέγχους της φορολογικής διοίκησης<sup>28</sup>.

Αφορά τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από

<sup>26</sup> Βλ. το ν. 3691/2008(ΦΕΚ 166 Α'5-8-2008) καταργούνται οι διατάξεις του πρώτου κεφαλαίου του Ν. 2331/1995, όπως αυτές ίσχυαν (άρθ.55) και θεσμοθετείται νέο νομοθετικό πλαίσιο σχετικά με τη νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος) και τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας.

<sup>27</sup> Βλ. την παρ. 1 του άρθρου 77 του Ν. 3842/2010 με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 3 του Ν. 3691/2008 και την παρ. 2 του άρθρου 76 του Ν. 3842/2010 με την οποία προστέθηκε νέα παράγραφος 5 στο άρθρο 19 του Ν. 2523/1997 και την Πολ. 1127/31-8-2010 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν. 3691/2008.

<sup>28</sup> Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε αρχικά η οποία στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010, αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παρ. 10.β. του άρθρου 21 του Ν.3943/2011, προστέθηκε το τελευταίο εδάφιο με την παρ. 15 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012.

φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 και εφαρμόζεται για τους ισολογισμούς που κλείνουν από τις 30.6.2011. Το «Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου» εκδίδεται μετά από έλεγχο, ως προς την ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων (εισόδημα, ΦΠΑ, ΚΒΣ, χαρτόσημο, φορολογία ακινήτων, transfer pricing κ.λπ.) και περιλαμβάνει δύο τμήματα, «την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης» και το «προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Η «έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης» συντάσσεται μετά την πραγματοποίηση, από τον ορκωτό ελεγκτή, φορολογικού ελέγχου βάσει «προγράμματος ελέγχου» το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Ε.Λ.Τ.Ε. και αναβαθμίζεται κάθε χρόνο και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της και το αργότερο εντός δέκα ημερών από την υποβολή της. Περαιτέρω θα υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τους ελεγκτές στη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών εντός δέκα ημερών από την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Το «προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης, περιλαμβάνει πληροφοριακά στοιχεία για την εταιρία καθώς επίσης ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης. Επίσης, στο προσάρτημα θα βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της. Σύμφωνα με το «Πρόγραμμα Ελέγχου», ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στα εξής αντικείμενα και υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις: Φορολογία Εισοδήματος, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), Έλεγχος φορολογίας ακινήτων Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ), Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9), Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992), Τέλος χαρτοσήμου, Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων, Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων, Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Κ. E-Commerce. Μετά την πραγματοποίηση των ανωτέρω ελέγχων οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδίδουν την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης (Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. - ΣΔΟΕ, - Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011).

Όπως διαπιστώνουμε λοιπόν από τα παραπάνω αναλύοντας τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, καταλήγουμε ότι οι φοροελεγκτικοί μηχανισμοί που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, «αναδιοργανώνονται» συνεχώς στα χαρτιά, ενώ συνεχίζουν να λειτουργούν κατακερματισμένες σε επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες, επικαλυπτόμενες, ασυντόνιστες, χωρίς δυνατότητα συγκέντρωσης οικονομικών πληροφοριών, αξιοποίησης, ταξινόμησης και δημιουργίας αξιόπιστου φορολογικού προφίλ των πολιτών φορολογουμένων και των επιχειρήσεων, με αδυναμία διασταύρωσης οικονομικών συναλλαγών σε πρώτο χρόνο, «πνιγμένοι» μέσα σε πολύπλοκους, αλληλοαναιρούμενους νόμους και εγκυκλίους. Ψηφίζονται νόμοι και εκ των υστέρων αναζητούνται τρόποι εφαρμογής τους, μέσω υπουργικών αποφάσεων.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με την παρούσα εργασία εξετάσαμε την φορολογία εισοδήματος στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (με μορφή Α.Ε.), υπό το πρίσμα της αξιοπιστίας και της φοροδιαφυγής. Με τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω καταλήξαμε, στο ότι το γραφειοκρατικό φοροελεγκτικό σύστημα, καθώς και οι συνεχείς νομοθετικές μεταβολές που καθιστούν αναξιόπιστη την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, αποτελεί έργο σύνθετο και δυσχερές, τόσο για τις επιχειρήσεις, όσο και για τη φορολογική διοίκηση του κράτους, η οποία το μόνο που καταφέρνει είναι να επιτείνει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Αυτό οδηγεί σε σκλήρυνση των μέτρων καταστολής της φοροδιαφυγής με αύξηση των εσόδων που βεβαιώνονται χωρίς όμως να εισπράττονται με συνέπεια την αύξηση της φορολογικής παραβατικότητας. Η φορολογική παραβατικότητα ευνοείται από έναν αποδομημένο διοικητικό μηχανισμό και η αντίδραση του κράτους, εξισορροπείται από ένα αυστηρό μηχανισμό απονομής ποινικής δικαιοσύνης που λειτουργεί τιμωρητικά και όχι με σκοπό την ουσιαστική απονομή της δικαιοσύνης. Όμως, οι ποινές και ειδικότερα οι ποινικές κυρώσεις δεν αποτελούν ικανοποιητικό μέσο φορολογικής διαπαιδαγώγησης. Βέβαια, θα πρέπει να επισημάνουμε εξ αρχής ότι η έξαρση του φαινομένου της φοροδιαφυγής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και όχι μόνο, με τη χρήση εικονικών τιμολογίων δεν οφείλεται μόνο στις φορολογικές διατάξεις, αλλά κυρίως στην απροθυμία της εκάστοτε πολιτικής ηγεσίας και περαιτέρω της φορολογικής διοίκησης να εφαρμόσει κανόνες διαφάνειας και δίκαιης αναδιανομής του βάρους, κοινωνική και οικονομική δικαιοσύνη, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του φορολογικού συστήματος με σύγχρονες ελεγκτικές μεθόδους ηλεκτρονικής επεξεργασίας οικονομικών δεδομένων, αξιοποίηση πληροφοριών από την αγορά κ.λπ. Τα έκτακτου χαρακτήρα φορολογικά βάρη, δυστυχώς δεν οδήγησαν σε σύλληψη της πραγματικής φοροδιαφυγής. Μερικές προτάσεις που θα μπορούσαν να αποτρέψουν επίδοξους παραβάτες εφ'όσον συνοδεύονται από ένα αποτελεσματικό ελεγκτικό σύστημα πρόληψης, εντοπισμού και δίωξης φορολογικής παραβατικότητας, είναι οι εξής:

Ο τρόπος προσδιορισμού και φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι ίδιος, ανεξάρτητα της κατηγορίας βιβλίων που τηρούνται. Επειδή η εξαγωγή των φορολογικών αποτελεσμάτων ενός επιτηδευματία, απαιτεί συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα που διέπονται από τις ίδιες φορολογικές διατάξεις ως προς την συμμετοχή τους ή μη στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, η απεικόνιση των δεδομένων θα πρέπει να είναι ίδια, όπως επί παραδείγματι, οι καταστάσεις εσόδων – εξόδων. Με τον τρόπο αυτό απλοποιείται μια επίπονη, δαπανηρή και τυπολατρική υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν λογιστικά βιβλία τα οποία με τον τρόπο που τηρούνται, δεν εξυπηρετούν την αναγκαιότητα των επιχειρήσεων για πληροφόρηση και εξαγωγή συμπερασμάτων. Επίσης, επιτυγχάνεται ο στόχος της απλοποίησης του τρόπου αποτύπωσης των δεδομένων, καθώς και ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης. Επομένως, οι ελεγκτικές αρχές θα ωφεληθούν από την απλοποιημένη απεικόνιση των λογιστικών (φορολογικών) δεδομένων και θα έχουν την δυνατότητα να αυξήσουν τον αριθμό των υπαλλήλων - ελεγκτών, οι οποίοι, λόγω της απλής μορφής των καταστάσεων και χωρίς ιδιαίτερη εξειδίκευση θα είναι σε θέση να πραγματοποιούν φορολογικούς ελέγχους, αλλά και γενική βελτίωση των μηχανισμών ελέγχου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, μια κάλη ιδέα επίσης θα ήταν η μείωση του ποσοστού της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος. Αναγνώριση πρόσθετου ποσού για δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας, και συγκεκριμένα περαιτέρω παράταση του μέτρου, το οποίο θα πρέπει να έχει μακροχρόνια διάρκεια, για να μπορούν οι επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε μακροπρόθεσμο στρατηγικό σχεδιασμό και διεύρυνση της έννοιας των δαπανών, έρευνας και τεχνολογικής ανάπτυξης, ώστε σε αυτές να συμπεριληφθούν δαπάνες



που είναι αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας έρευνας και τεχνολογίας, επιπροσθέτως, να δίνεται η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη της επιχείρησης για επενδύσεις Κατάργηση του Φ.Α.Π. στα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης. Στους συνεπείς φορολογούμενους (φυσικά και νομικά πρόσωπα) να παρέχεται έκπτωση σε ποσοστό 5% - 10% του φόρου της συγκεκριμένης χρήσης. Μείωση του φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων που διατηρούν τις θέσεις εργασίας του προσωπικού τους, σύμφωνα με το άρθρο 73 Ν.3842/2010, κίνητρο για τη διατήρηση των θέσεων εργασίας, το οποίο καθίσταται ανεφάρμοστο και τέλος ο Φορολογικός έλεγχος να μην είναι μόνο κατασταλτικός αλλά και συμβουλευτικός. Ακόμη θα μπορούσε η κυβέρνηση να κάνει μια προσπάθεια για ανάκαμψη της επιχειρηματικότητας, ξεκινώντας με τον βασικό συντελεστή φορολόγησης των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που θα πρέπει να συνδεθεί με την ανάπτυξη και την απασχόληση. Ολοκληρώνοντας, θα μπορούσαμε να πούμε πως η ελληνική κοινωνία χρειάζεται ένα νέο φορολογικό ήθος, μία νέα κουλτούρα συμμόρφωσης στους φορολογικούς νόμους. Ένα καλό σημείο εκκίνησης είναι η αποτελεσματική δίωξη της φοροδιαφυγής και η κατάργηση των διαφόρων απαλλαγών που την ενθαρρύνουν. Η διαφθορά στο δημόσιο τομέα πρέπει να καταπολεμηθεί, περιορίζοντας την πολυνομία και ελαχιστοποιώντας τις συναλλαγές μεταξύ του ιδιωτικού τομέα και των δημόσιων οργανισμών σε ότι αφορά την είσπραξη φόρων και άλλους τομείς που σχετίζονται με την επιχειρηματική και επενδυτική δραστηριότητα.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

Γεωργακόπουλος Θ., (2005), «*Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*», Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα.

Δημήτραινας, (2011), «*Εγκλήματα φοροδιαφυγής*», έκδοση Νομική Βιβλιοθήκη.

Ετήσιες Εκθέσεις Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2009-2011

Σταματόπουλος .. – Καραβοκύρης Α., (2005), «*Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων*» Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα.

Joseph Stiglitz., (1992), Εκδόσεις Κριτική και εισαγωγή στη δημόσια οικονομική Θεοδώρου Α. Γεωργακοπούλου.

Ηλιοκαυτος Δημήτρης, (2007), «*Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιρειών, Τόμοι Α & Β, Δωδέκατη Έκδοση*» Εκδόσεις Ηλιοκαύτου, Αθήνα.

Καλυβιανάκης, Μ., (1993), «*Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*», Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών – εκδόσεις Παπαζήση.

Καραζοντζίτης Δ.- Σαρλής Κ., (1989), «*Ξενοδοχειακή Λογιστική*», Αθήνα.

Καρδακάρης Κ., (2001), «*Ξενοδοχειακή Λογιστική*», Αθήνα.

Κλαουδάτου Μ., (2009), «*Κρατικός Προϋπολογισμός: Προτάσεις για ένα μοντέλο*».

Λεκαράκου - Νιζάμη Αικ., (2001), «*Ξενοδοχειακή Λογιστική*», Πειραιάς.

Μανεισιώτης Μ., (1991), «*Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα δημόσια οικονομικά στην Ελλάδα, το οικονομικό*»

Παυλόπουλος Π., (1999), *Η Φορολόγηση του Τουριστικού Φορέα*, ΙΤΕΠ, Αθήνα.

Σαρσέντης Β. & Παπαναστασάτος Σ., (2002), «*Λογιστική Εταιριών*» Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Υπουργείο Οικονομικών, Ετήσιες Εκθέσεις Δράσης ΥΠΕΕ - ΣΔΟΕ, 2001 - 2008, Έκδοση: Κεντρική Υπηρεσία Υπ.Ε.Ε. – ΣΔΟΕ

Φλώρος Α., (2005), «Φορολογική Λογιστική», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

### **Ξένη Βιβλιογραφία**

Mullins L., (1992), Hospitality Management.

### **Αρθρογραφία**

Βασαρδάνη Μ. «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση», Οικονομικό Δελτίο Τράπεζας της Ελλάδος τεύχος 35, Ιούνιος 2011.

### **Δικτυογραφία**

[www.fititikosproudastirio.gr](http://www.fititikosproudastirio.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 20/01/2014)

[www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 20/01/2014)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 28/01/2014)

[www.sdoe.gr](http://www.sdoe.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 5/02/2014)

[www.oeetak.gr](http://www.oeetak.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 5/02/2014)

[www.iefimerida.gr](http://www.iefimerida.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 20/01/2014)

[www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr), (ημερομηνία πρόσβασης 5/02/2014)