



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΡΙΕΣ
ΧΩΡΕΣ



ΦΟΙΤΗΤΗΣ:

Ιωάννης Καλλιτσουνάκης (Α.Μ:4732)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

Κωστάκης Κωνσταντίνος

ΗΡΑΚΛΕΙΟ

ΙΟΥΝΙΟΣ 2018

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον καθηγητή κ. Κωστάκη Κωνσταντίνο κυρίως για την εμπιστοσύνη που έδειξε καθώς και την υπομονή που είχε κατά την διάρκεια της εργασίας. Επίσης για την βοήθεια και την καθοδήγηση του που φάνηκαν εξαιρετικά σημαντικές για το αποτέλεσμα της εργασίας. Ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στον φίλο και συμφοιτητή μου Πατεράκη Γεώργιο για την πολύτιμη βοήθεια του σχετικά με την παροχή σημαντικών πληροφοριών με οτιδήποτε αφορούσε την εκπόνηση της εργασίας. Τέλος θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω ιδιαιτέρως τους γονείς μου για την τεράστια βοήθεια, στήριξη και εμπύχωση που παρείχαν κατά την διάρκεια των σπουδών αλλά και σε κάθε επιλογή μου.

Πίνακας περιεχομένων

Πίνακας περιεχομένων.....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
Ο ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ.....	9
1.1 Οι μορφές του τουρισμού	10
1.2 Οι τουριστικές υπηρεσίες.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	13
ΟΙ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	13
2.1 Μορφές και χαρακτηριστικά των τουριστικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα.....	14
2.2 Διανυκτερεύσεις σε καταλύματα ελληνικών επιχειρήσεων	15
2.3 Οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις στον τομέα του τουρισμού	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	19
ΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	19
3.1 Αντικείμενο του φόρου	20
3.2 Υποκείμενο του φόρου	21
3.3 Χρόνος επιβολής φόρου.....	22
3.4 Το εισόδημα και η εξεύρεσή του	22
3.5 Η διαδικασία της φορολόγησης	23
3.6 Εξαιρέσεις από τη φορολογία για τις επιχειρήσεις λόγω συμπερίληψής τους στις δαπάνες.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	29
4.1 Ο Φ.Π.Α.....	29

4.2 Το παρελθόν του Φ.Π.Α.	29
4.3 Οι κατηγορίες του Φ.Π.Α.	34
4.4 Τα χαρακτηριστικά και τα πλεονεκτήματα του Φ.Π.Α.	35
4.5 Εξαιρέσεις από το Φ.Π.Α. επί του παρόντος	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	40
Ο Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	44
Ο Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	44
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ.....	45
ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	50
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	51
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	52

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο Φ.Π.Α. (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας) είναι ένας από τους πιο γνωστούς φόρους που κάθε χώρα χρησιμοποιεί για να συγκεντρώσει κεφάλαια προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει προς όφελος των πολιτών της. Μερικές φορές αυτός ο τρόπος είναι ωφέλιμος και χρήσιμος, κάποιες άλλες όμως καταλήγει να επηρεάζει αρνητικά την οικονομία και κυρίως τις επιχειρήσεις που την αποτελούν.

Μια τέτοια περίπτωση είναι και ο τουρισμός που έχει πληγεί σε πολλές περιπτώσεις εξαιτίας της φορολογίας. Στην παρούσα εργασία εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο η φορολογία και συγκεκριμένα ο Φ.Π.Α. έχει επηρεάσει τις ελληνικές τουριστικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις στις τουριστικά ανταγωνίστριες χώρες

ABSTRACT

The VAT (Value Added Tax) is one of the most well-known taxes that each country uses to raise funds to use it for the benefit of its citizens. Sometimes this is beneficial and useful, but some others end up negatively affecting the economy and, above all, the business that make up it.

This is also the case for tourism that has been hit on many occasions by taxation. This paper examines the way in which taxation, and in particular VAT has influenced Greek tourism business and rivals.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι φόροι αποτελούν ένα μέσο χάρη στο οποίο έχουν τη δυνατότητα τα κράτη να συγκεντρώσουν σημαντικά κεφάλαια προκειμένου να μπορέσουν την ίδια στιγμή να προσφέρουν στους πολίτες τους κάποια αγαθά και υπηρεσίες ως επί το πλείστον. Από τη στιγμή που λαμβάνεται αυτή η απόφαση από το κράτος θα πρέπει κανονικά και βάσει του νόμου οι πολίτες να είναι συνεπής και να ακολουθούν το νόμο και τις υποχρεώσεις τις οποίες τους επιβάλλει. Συνολικά οι φόροι βοηθούν την κοινωνία, όμως από την πλευρά του κράτους δεν είναι εφικτή κάθε φορά η συγκέντρωση των φόρων, ενώ σε κάποιες άλλες περιπτώσεις ακόμη κι αν συγκεντρωθούν οι φόροι δε σημαίνει αυτομάτως πως θα χρησιμοποιηθούν υπέρ προσφοράς μιας υπηρεσίας την οποία έχει ανάγκη το πλήθος των φορολογούμενων.

Μια ιδιαίτερη μορφή φόρου που έχει εφαρμοστεί είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας τον οποίο συγκεντρώνουν οι επιχειρήσεις προκειμένου να τον καταθέσουν στη συνέχεια στο κράτος. Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό που έχει η συγκεκριμένη μορφή φόρου είναι πως μπορεί να εφαρμοστεί σε ένα σύνολο διαφορετικών πεδίων κάθε φορά. Μια τέτοια περίπτωση είναι ο τουρισμός, κάτι που αποτελεί μια σημαντική πηγή εσόδων καθώς συγκεντρώνει εξαιρετικά μεγάλο όγκο κερδών. Σε αυτήν την κατηγορία, οι επιχειρήσεις υφίστανται μια ιδιαίτερη φορολογία που σε κάθε χώρα μπορεί να είναι διαφορετική. Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό είναι πως σε αυτή την περίπτωση είναι διαφορετικό το ύψος της φορολογίας που υπάρχει ανάμεσα στις χώρες.

Από τη στιγμή που ο φόρος στις τουριστικές επιχειρήσεις καθορίζεται με διαφορετικό τρόπο ανάμεσα στις επιχειρήσεις που υπάρχουν παγκοσμίως επηρεάζονται διάφορες παράμετροι που υπάρχουν. Μια από αυτές είναι και ο ανταγωνισμός που επηρεάζεται ανά πάσα στιγμή μέσα από τις αποφάσεις που παίρνει κάθε φορά η Κυβέρνηση της κάθε χώρας. Από τη στιγμή που υπάρχει αυτό το ζήτημα είναι απαραίτητο να λαμβάνεται υπόψη η επιρροή την οποία μπορεί να ασκήσει η φορολογική πολιτική του κάθε κράτους πάνω στην τουριστική ανάπτυξη της χώρας, όπως επίσης και στην οικονομία της κάθε φορά.

Ο τρόπος με τον οποίο αντιδρά κάθε χώρα, όπως επίσης και το κοινό μπορεί να επηρεάσει την πορεία του τουρισμού κάθε φορά κι αυτό είναι ένας από τους λόγους

για τους οποίους πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη ο τρόπος με τον οποίο αντιλαμβάνονται οι ίδιοι οι τουρίστες την αξία και τη σημασία του τουρισμού, όπως επίσης και τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να επηρεαστεί η πορεία του τουρισμού εξαιτίας της φορολογίας.

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας εξετάζεται ο τουρισμός και ο τρόπος με τον οποίο αυτός λειτουργεί μέσω των μορφών που έχει και μπορεί να εμφανιστεί κάθε φορά και πιο πολύ οι φόροι και ειδικά ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Το ενδιαφέρον ωστόσο εστιάζεται στον τρόπο με τον οποίο μπορεί ο Φ.Π.Α. να επηρεάσει τις τουριστικές επιχειρήσεις στο εσωτερικό, όπως επίσης και στο εξωτερικό της χώρας. Εξάλλου ο τρόπος με τον οποίο αντιδρούν οι επιχειρήσεις στο σύνολό τους επηρεάζεται από τον τρόπο που λειτουργούν οι υπόλοιπες είτε αυτές είναι στο εσωτερικό, είτε στο εξωτερικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Ο ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ

Ο τουρισμός αποτελεί έναν εξαιρετικής σημασίας κλάδο με ιδιαίτερη σημασία ειδικά για την Ελλάδα, δίχως αυτό να σημαίνει πως για τις χώρες του εξωτερικού δεν έχει την ίδια ή ακόμη και μεγαλύτερη σημασία. Στην περίπτωση του τουρισμού σημασία έχει αρχικά ο ορισμός του και στη συνέχεια οι μορφές με τις οποίες μπορεί να παρουσιαστεί. Οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις έχουν τη μεγαλύτερη σημασία κυρίως διότι πάνω σε αυτές μπορεί να στηριχθεί μια επιχείρηση της συγκεκριμένης κατηγορίας για να κατορθώσει να επιβιώσει και να καρπωθεί τα οφέλη που θα προκύψουν, τα οποία ως επί το πλείστον είναι οικονομικά. Πέραν αυτού όμως οι ίδιες οι επιχειρήσεις σε αυτές τις περιπτώσεις αποτελούν έναν ιδιαίτερο κλάδο χάρη στις ιδιαιτερότητες που έχει ο ίδιος ο κλάδος, αλλά κυρίως η φύση που προσφέρουν εκείνες. Στις τουριστικές επιχειρήσεις το σημαντικότερο συστατικό στοιχείο που υπάρχει είναι το προσωπικό και η διοίκηση. Το προσωπικό είναι σημαντικό διότι αυτό είναι που έρχεται σε επαφή με τους πελάτες και τους εξυπηρετεί. Από εκεί κι έπειτα η διοίκηση έχει την ίδια σημασία κυρίως λόγω του ότι καλείται να λάβει τις αποφάσεις και να μεριμνήσει για την επίλυση των προβλημάτων που μπορεί να προκύψουν. Στο παρόν κεφάλαιο οι τουριστικές επιχειρήσεις είναι το δεύτερο κομμάτι στο οποίο γίνεται αναφορά, ενώ πρώτα εξετάζεται ο τουρισμός, οι κατηγορίες του και οι υπηρεσίες που μπορεί να προσφέρει στους καταναλωτές κάθε φορά.

Πριν από την εξέταση όλων αυτών κρίνεται σημαντικό να γίνει μια σύντομη αναφορά στον ορισμό του τουρισμού με στόχο την ταυτόχρονη κατανόηση της σημασίας που αυτός έχει για τους μελετητές του κλάδου. Οι Hunziger και Krapf (1942) είχαν ορίσει τον τουρισμό ως ένα σύνολο δραστηριοτήτων και σχέσεων που υπάρχει η πιθανότητα να αναπτυχθούν κατά τη διάρκεια ενός ταξιδιού, συμπεριλαμβανομένης της διαμονής, προς μια ξένη χώρα κατά την διάρκεια του οποίου το άτομο δεν έχει σαν στόχο του την επίτευξη κάποιου κέρδους.

Βάσει των Macintosh και Goeldner (1986) τουρισμός είναι μια συλλογή από δραστηριότητες, υπηρεσίες και βιομηχανιών ταυτόχρονα που επιθυμούν να

προσφέρουν μια ταξιδιωτική εμπειρία στην οποία περιλαμβάνονται η διανυκτέρευση, η κάλυψη του φαγητού και του ποτού, η μετακίνησή τους, ενώ συμπεριλαμβάνονται και οι επιχειρήσεις που προσφέρουν διάφορα σχετικά προϊόντα ή υπηρεσίες που στοχεύουν στην ψυχαγωγία των πελατών όσο καιρό ταξιδεύουν πρόσκαιρα. Αρκετά χρόνια αργότερα διατυπώθηκε ένας άλλος ορισμός σχετικά με το τι είναι τουρισμός βάσει του οποίου θεωρείται πως πρόκειται για τη μετακίνηση ενός ή πολλών ατόμων την ίδια στιγμή εντός της χώρας που διαμένουν μόνιμα ή σε κάποια άλλη χώρα σκοπεύοντας να μείνουν εκεί για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ανεξαρτήτως της διάρκειας που αυτό θα έχει αφού αυτό καθορίζεται από τις σχετικές επιλογές που έχουν γίνει σε προηγούμενο στάδιο (Ευσταθίου, 2004). Βάσει ενός άλλου ορισμού δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στο σημείο έναρξης του τουρίστα, το οποίο μπορεί να είναι ίδιο με εκείνο στο οποίο θα καταλήξει (Γεροκώστα, 2012). Σε αυτή την περίπτωση δεν εξετάζεται το σημείο στο οποίο διαμένει κάθε φορά ο τουρίστας καθώς αυτό μπορεί να είναι στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό.

1.1 Οι μορφές του τουρισμού

Ο τουρισμός έχει δύο σημαντικά χαρακτηριστικά που όσο περνούν τα χρόνια τον έχουν βοηθήσει να αναπτυχθεί όλο και περισσότερο. Το πρώτο είναι πως η στιγμή κατά την οποία το άτομο έχει αποφασίσει να ταξιδεύει μπορεί να μετατεθεί για κάποια άλλη στιγμή, αναλόγως των δυνατοτήτων του (Πατσουράτης, 2007) και το δεύτερο είναι ο στόχος που έχει θέσει βάσει του οποίου προέχει η ψυχαγωγία των τουριστών και η αλλαγή της καθημερινότητάς τους (Ηγουμενάκης, Κραβαρίτης και Λύτρας, 1998). Τα συγκεκριμένα στοιχεία είναι σημαντικά και συμβάλλουν στο διαχωρισμό του τουρισμού σε συγκεκριμένες μορφές.

Οι μορφές με τις οποίες μπορεί να εμφανιστεί ο τουρισμός κρίνονται αρχικά με βάση το κριτήριο που έχει θέσει ο κάθε τουρίστας (Ευσταθίου, 2004). Με βάση το αν πρόκειται να ταξιδεύει στο εσωτερικό ή το εξωτερικό ο τουρισμός χαρακτηρίζεται αντιστοίχως ως εσωτερικός ή εξωτερικός (Γεροκώστα, 2012). Υπάρχουν όμως και άλλα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για το διαχωρισμό του τουρισμού σε κατηγορίες. Από γεωγραφικής και διοικητικής απόψεως ο τουρισμός μπορεί να διακριθεί σε εσωτερικό και εξωτερικό, από άποψη τουριστικού πλήθους σε ατομικό

και ομαδικό, αναλόγως την εποχή που μπορεί να πραγματοποιηθεί σε εποχιακό και ετήσιο, αναλόγως του μεγέθους που θα έχει το σύνολο των τουριστών διακρίνεται σε πρώτη ή νεκρή περίοδο, σε μέση ή δεύτερη και σε τρίτη ή περίοδο αιχμής, αναλόγως της μορφής σε κλασσικό και εναλλακτικό και αναλόγως του μέσου που χρησιμοποιείται για τη μετακίνηση μπορεί να διακριθεί σε τουρισμό με τη χρήση αυτοκινήτου, τουρισμό με τα πόδια / πεζοπορικός, τουρισμός με τη χρήση σιδηρόδρομου, αεροπλάνου, πλωτών μέσων ή τουρισμό με το ποδήλατο.

Υπάρχει όμως κι ένα σύνολο εναλλακτικών μορφών τουρισμού, οι οποίες απευθύνονται σε διάφορες κατηγορίες τουριστών, αναλόγως των ενδιαφερόντων που έχουν ή ακόμη και των υποχρεώσεων που έχουν αναλάβει και θα πρέπει να είναι συνεπής (Ευσταθίου, 2003). Μια ιδιαίτερη μορφή εναλλακτικού τουρισμού είναι ο συνεδριακός τα δεδομένα του οποίου είναι ως επί το πλείστον αποσπασματικά, κάτι που καθιστά τις συγκεκριμένες πληροφορίες περιστασιακές (Αθανασίου, 2002). Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο κάθε φορά τα δεδομένα για τη συγκεκριμένη μορφή τουρισμού μπορεί να παρουσιάζουν κάποιες ελλείψεις, όπως επίσης και το γεγονός ότι αυτά τα δεδομένα προέρχονται από επιχειρήσεις κάθε φορά.

Ειδικά στην περίπτωση των ειδικών ή εναλλακτικών μορφών τουρισμού η ανάπτυξη που έχει σημειωθεί είναι τόσο μεγάλη τα τελευταία χρόνια που ήδη το 2004 υπολογιζόταν ότι αυτής της μορφής ο τουρισμός είχε φτάσει να απαριθμεί πάνω από 300 είδη βάσει του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων όπως αναφέρεται στην ιστοσελίδα του SETE (2004). Η τόσο μεγάλη ανάπτυξη του τουρισμού δείχνει πως ενδεχομένως εξακολουθούν να υπάρχουν περιθώρια για επιπλέον ανάπτυξη του συγκεκριμένου κλάδου και δυνατότητες αύξησης των μορφών του τουρισμού.

1.2 Οι τουριστικές υπηρεσίες

Για τις επιχειρήσεις που υπάρχουν και δραστηριοποιούνται εντός του τουριστικού κλάδου υπάρχει ένα σύνολο υπηρεσιών που μπορούν να προσφερθούν και να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των τουριστών όποτε αυτές προκύπτουν, όποιες κι αν είναι αυτές. Οι συγκεκριμένες υπηρεσίες όμως έχουν κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που τις βοηθούν να ξεχωρίζουν από το σύνολο των υπηρεσιών που

μπορούν γενικά να προσφερθούν. Τέτοια χαρακτηριστικά είναι το ότι είναι άυλες, ότι παρουσιάζουν ετερογένεια, όπως επίσης και εποχικότητα (Ηγουμενάκης, 1999). Από τη στιγμή που θα χρησιμοποιηθούν οι υπηρεσίες αυτές παύουν να είναι χρήσιμες, ενώ αν δε χρησιμοποιηθούν τη δεδομένη στιγμή είναι άχρηστες, για το λόγο αυτό ένα ακόμη χαρακτηριστικό τους είναι η φθορά την οποία παρουσιάζουν.

Επιπλέον, οι συγκεκριμένες υπηρεσίες δεν μπορούν να διαχωριστούν από το άτομο που τις προσφέρει ή ακριβέστερα από το προσωπικό της επιχείρησης τις προσφέρει κάθε φορά. Ανάμεσά τους επίσης υπάρχει αλληλεξάρτηση, το κόστος που χρειάζεται να επωμιστεί μια τουριστική επιχείρηση προκειμένου να μπορέσει να προσφέρει τις υπηρεσίες της είναι υψηλό, αλλά και σταθερό κάθε φορά. Χάρη στο γεγονός ότι οι τουριστικές υπηρεσίες αλληλεξαρτώνται η μια από την άλλη γίνεται όλο και πιο εύκολη η προσφορά ενός συνόλου υπηρεσιών με τη μορφή του τουριστικού πακέτου (Ηγουμενάκης, 1999). Πέραν αυτού όμως ένα σημαντικό χαρακτηριστικό που έχουν αυτής της κατηγορίας οι υπηρεσίες είναι η ύπαρξη ενός συγκεκριμένου καναλιού διανομής (Αθανασούλης, 1997). Μέσω του καναλιού που θα επιλεγεί για τη διανομή των υπηρεσιών κάθε φορά θα πρέπει να εξασφαλίζεται η ποιότητα, η οποία ειδικά στην περίπτωση των υπηρεσιών έχει εξαιρετικά μεγάλη σημασία διότι αποτελεί το κριτήριο βάσει του οποίου μια τουριστική επιχείρηση αξιολογείται.

Φαίνεται συνεπώς πως οι υπηρεσίες που προσφέρονται κάθε φορά θα πρέπει να έχουν επιλεγεί προσεκτικά, κάτι για το οποίο είναι υπεύθυνη η διοίκηση της τουριστικής επιχείρησης. Από τις τουριστικές υπηρεσίες και κυρίως τα χαρακτηριστικά τους γίνεται εμφανές πως πρόκειται κάθε φορά για μια εξαιρετικής σημασίας απόφαση που αν δε γίνει με προσοχή μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές απώλειες την επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΙ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα οι τουριστικές επιχειρήσεις που υπάρχουν είναι πολλές κι επιπλέον είναι διάσπαρτες σε διάφορα μέρη της χώρας. Με αυτό τον τρόπο προσφέρουν δυνατότητα πρόσβασης από την πλευρά των τουριστών σε διάφορα μέρη, τα οποία διαφορετικά ίσως να μην είχαν τη δυνατότητα να επισκεφθούν. Από την άλλη πλευρά όμως αυτές οι επιχειρήσεις έχουν κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά που τις βοηθούν να διαχωριστούν και να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους με τον καλύτερο δυνατό τρόπο για τους πελάτες τους. Τα χαρακτηριστικά τους όμως προκύπτουν από τους τύπους των συγκεκριμένων επιχειρήσεων που υπάρχουν και του τρόπου με τον οποίο αυτές έχουν χωριστεί. Αξίζει σε αυτό το σημείο να προστεθεί πώς μέσα στα πλαίσια των τουριστικών επιχειρήσεων υπάρχουν επιχειρήσεις και οργανισμοί οι οποίοι συνδέονται έμμεσα με την τουριστική οικονομία. Μερικές από αυτές τις επιχειρήσεις είναι τα σούπερ μάρκετ, οι πωλήσεις προϊόντων πρώτων αναγκών και άλλες υπηρεσίες οι οποίες επωφελούνται από τον τουρισμό και την ύπαρξη του τουριστικού πλήθους σε έναν χώρο και μια χώρα.

Πέραν αυτού σημαντικό κομμάτι για τις τουριστικές επιχειρήσεις αποτελούν οι διανυκτερεύσεις των τουριστών, κάτι που ισχύει κυρίως για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχει όμως τη δυνατότητα να επηρεάσει και τις υπόλοιπες τουριστικές επιχειρήσεις την ίδια στιγμή καθώς αναλόγως των ημερών που διανυκτερεύουν οι τουρίστες αυξάνονται οι πιθανότητες να καταφύγουν στη χρήση και στην αγορά κάποιας υπηρεσίας ή αγαθού που προσφέρεται από άλλες τουριστικές επιχειρήσεις.

Στην Ελλάδα συνολικά το 2015 οι επιχειρήσεις που υπήρχαν είχαν φτάσει να είναι 789.975 και δραστηριοποιούνταν σε διάφορους κλάδους. Από το σύνολο αυτών των επιχειρήσεων εκείνες που δραστηριοποιούνταν στον τομέα του τουρισμού και συγκεκριμένα ασχολούνταν με την παροχή υπηρεσιών καταλύματος και εστίασης ήταν οι 117.611, οι οποίες και αντιστοιχούν στο 14,9% (ΕΛΣΤΑΤ, 2017α). Οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών παροχής καταλύματος εκείνη τη χρονιά ήταν 424.793 και σε σχέση με τις επιχειρήσεις που υπήρχαν στον κλάδο οι εργαζόμενοι αυτής της κατηγορίας αποτελούσαν το 19,6% από τους οποίους

η πλειοψηφία ήταν μισθωτοί. Τα ποσοστά φυσικά κυμαίνονται σε διαφορετικά επίπεδα κάθε φορά, αναλόγως της κατηγορίας στην οποία ανήκουν οι επιχειρήσεις, όπως επίσης και αναλόγως του προσωπικού που απασχολούν, αλλά και των κερδών που κατορθώνουν να συγκεντρώσουν μέσα σε μια λογιστική περίοδο.

2.1 Μορφές και χαρακτηριστικά των τουριστικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα

Στην περίπτωση της Ελλάδος οι τουριστικές επιχειρήσεις που υπάρχουν από άποψη μορφής χρειάζονται κάθε φορά ένα κριτήριο προκειμένου να μπορέσουν να διαχωριστούν από το γενικό σύνολο. Πρώτο κριτήριο για το διαχωρισμό είναι το μέγεθος των επιχειρήσεων που οδηγεί στο διαχωρισμό των τουριστικών επιχειρήσεων σε μικρές, μεσαίες και μεγάλες, ενώ αναλόγως του χαρακτήρα τους μπορούν να διακριθούν σε αμιγείς και μεικτές (Λαλούμης, 2015). Δεύτερο κριτήριο για το διαχωρισμό τους είναι το αντικείμενο πάνω στο οποίο δραστηριοποιούνται βάσει του οποίου αυτές οι επιχειρήσεις μπορεί να είναι καταλύματα, τουριστικά πρακτορεία, επιχειρήσεις μεταφορών, επισιτιστικές εταιρείες και κέντρα διασκέδασης, διαφόρων τύπων άμεσης ή έμμεσης εξυπηρέτησης τουριστών και παρατουριστικές επιχειρήσεις. Όποιο από αυτά τα δύο κριτήρια κι αν χρησιμοποιείται για τον διαχωρισμό των επιχειρήσεων σε συγκεκριμένες κατηγορίες το σίγουρο είναι πως αυτές μπορούν να χωριστούν σε ακόμη περισσότερες κατηγορίες δευτέρου βαθμού. Τρίτο κριτήριο βάσει του οποίου οι τουριστικές επιχειρήσεις χωρίζονται είναι η πολυπλοκότητα την οποία έχουν οι δραστηριότητες που πραγματοποιεί η επιχείρηση κάθε φορά και διακρίνονται σε απλής και σε σύνθετης δραστηριότητας (Λαλούμης, 2015). Νομικά χωρίζοντας τις επιχειρήσεις αυτές μπορεί να είναι ατομικές ή εταιρικές (Δεδούσης, 1998).

Τα χαρακτηριστικά συνεπώς που έχουν οι τουριστικές επιχειρήσεις είναι το αντικείμενο πάνω στο οποίο δραστηριοποιούνται, το αν προσφέρουν υπηρεσίες που αφορούν τον τουρισμό ή κάποια παράπλευρη υπηρεσία, η νομική τους μορφή καθώς επίσης και ο βαθμός της πολυπλοκότητας που μπορεί να έχουν και να τις χαρακτηρίζει κάθε φορά. Για κάθε εταιρεία ξεχωριστά η ένταξή της σε μια

συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων προϋποθέτει την αναγνώριση αυτών των χαρακτηριστικών κάθε φορά.

2.2 Διανυκτερεύσεις σε καταλύματα ελληνικών επιχειρήσεων

Ίσως η πιο σημαντική μέριμνα πριν από την πραγματοποίηση ενός ταξιδιού είναι η επιλογή του κατάλληλου καταλύματος ούτως ώστε να μπορέσει στη συνέχεια να οργανώσει το υπόλοιπο ταξίδι ο τουρίστας. Στην περίπτωση της Ελλάδος κατάλυμα προσφέρουν διάφορες τουριστικές επιχειρήσεις προσδίδοντάς τους κάθε φορά και ένα διαφορετικό χαρακτήρα σε μια προσπάθεια να διαφοροποιηθούν από τις υπόλοιπες που υπάρχουν και το σημαντικότερο βρίσκονται κοντά τους. Ειδικά στις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε κοντινή απόσταση και μπορούν άμεσα να επηρεάσουν την πορεία η μια της άλλης η δημιουργία ενός διαφοροποιητικού στοιχείου έχει εξαιρετική σημασία καθώς μπορεί να εξασφαλίσει την διαρκή κερδοφορία ή την καταστροφή της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που δημοσίευσε η ΕΛΣΤΑΤ για το 2017 οι αφίξεις που σημειώθηκαν στο σύνολο των καταλυμάτων για τους μήνες Ιανουάριο – Σεπτέμβριο ήταν ανοδικές όσο περνούσε ο καιρός φτάνοντας στο μέγιστο σημείο το μήνα Αύγουστο (ΕΛΣΤΑΤ, 2017β). Συνολικά πάντως οι αφίξεις που σημειώθηκαν για το συγκεκριμένο εννιάμηνο έφτασαν τα 17.543.443 από τις οποίες οι περισσότερες είχαν πραγματοποιηθεί από αλλοδαπούς στα ξενοδοχειακού τύπου καταλύματα, αλλά και στα κάμπινγκ επίσης. Παρ' όλα αυτά το σύνολο των αφίξεων που σημείωσαν οι επιχειρήσεις κάμπινγκ, όπως φαίνεται και από την Εικόνα 1, ήταν κατά πολύ λιγότερες απ' ότι εκείνες που πραγματοποιήθηκαν στις επιχειρήσεις ξενοδοχειακού τύπου.

2017*				
Σύνολο καταλυμάτων	Καταλύματα Ξενοδοχειακού τύπου		Κάμπινγκ	
	Αφίξεις	Ημεδαποί	Αλλοδαποί	Ημεδαποί
17.543.443	4.651.865	12.536.202	131.354	224.022
509.181	346.614	162.341	61	165
557.905	379.628	177.962	89	226
739.646	459.540	279.702	78	326
1.295.881	525.855	764.813	616	4.597
2.202.088	464.559	1.713.072	4.604	19.853
2.836.452	546.682	2.245.380	12.968	31.422
3.343.878	679.086	2.558.648	45.251	60.893
3.364.368	729.783	2.500.251	60.827	73.507
2.694.044	520.118	2.134.033	6.860	33.033

Εικόνα 1: Αφίξεις ημεδαπών και αλλοδαπών σε καταλύματα ξενοδοχειακού τύπου και κάμπινγκ Ιανουάριο - Σεπτέμβριο 2017

Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ, 2017β

Αξίζει να σημειωθεί πως σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά οι αφίξεις που σημειώθηκαν το 2017, βάσει των στοιχείων της ΕΛΣΤΑΤ για το ίδιο χρονικό διάστημα, ήταν αυξημένες. Δίχως όμως να αλλάζει κάποιο άλλο δεδομένο ανάμεσα στις δύο αυτές χρονιές. Ποσοστιαία οι αφίξεις που σημείωσαν οι αλλοδαποί στην Ελλάδα έφτασαν το 72,7%, ενώ από το σύνολο των αλλοδαπών τουριστών που εισήλθαν στη χώρα το ίδιο χρονικό διάστημα το 84,4% διανυκτέρευσε.

Στο σύνολο των καταλυμάτων που υπήρχαν το 2017 οι διανυκτερεύσεις που πραγματοποιήθηκαν έφτασαν τα 75.763.434 από τις οποίες πάλι οι αλλοδαποί τουρίστες ήταν οι περισσότεροι στα ξενοδοχειακά καταλύματα, όπως και στα κάμπινγκ (ΕΛΣΤΑΤ, 2017β). Επίσης για άλλη μια φορά τα αποτελέσματα που σημειώθηκαν το 2017 ήταν υψηλότερα από εκείνα του 2016.

Σχετικά με την πληρότητα που σημείωσαν τα ξενοδοχειακά καταλύματα, εξαιρουμένων των κάμπινγκ για το χρονικό διάστημα 2010 – 2017 φαίνεται πως υπήρχε αύξηση καθώς αυξήθηκε τόσο το ποσοστό των αφίξεων, όσο και το ποσοστό των διανυκτερεύσεων που πραγματοποιήθηκαν. Το χρονικό διάστημα που

διανυκτέρευαν οι γηγενείς όταν πραγματοποιούσαν προσωπικά ταξίδια, για τις ηλικιακές ομάδες από 15 ετών και άνω το 2016 ήταν στην πλειονότητά τους από 8 μέχρι και 14 βάσει των στοιχείων της ΕΛΣΤΑΤ (ΕΛΣΤΑΤ, 2017γ).

Πίνακας 1: Διανυκτερεύσεις προσωπικών ταξιδιών γηγενών από 15 ετών και πάνω, κατά διάρκεια διαμονής και κύριο μέσο μεταφοράς 2015-2016

Σε χιλιάδες

	2015	2016	Μεταβολή % 2016/2015
Σύνολο	54.976	53.047	-3,5
Διάρκεια διαμονής σε διανυκτερεύσεις			
1 έως 3	3.514	3.301	-6,1
4 έως 7	10.427	9.362	-10,2
8 έως 14	9.267	10.240	10,5
15 και άνω	31.767	30.144	-5,1
Κύριο μέσο μεταφοράς			
Αεροπορικώς	6.787	6.940	2,3
Θαλασσίως	11.772	11.945	1,5
Χερσαία μέσα	36.416	34.162	-6,2

Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ, 2017γ

Οι διανυκτερεύσεις συνεπώς που πραγματοποιούνται κατά κύριο λόγο στην Ελλάδα είναι από αλλοδαπούς οι οποίοι αποφασίζουν να επισκεφθούν τη χώρα και να διανυκτερεύσουν σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Πέραν αυτού όμως παρατηρείται πως όσο περνάει ο καιρός το σύνολο των τουριστών που εισέρχονται στη χώρα αυξάνεται όσο περνάει ο καιρός, κάτι που δείχνει για άλλη μια φορά τη σημασία του συγκεκριμένου κλάδου στην οικονομία.

2.3 Οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις στον τομέα του τουρισμού

Στον τουρισμό, όπως φάνηκε και από τις μορφές των επιχειρήσεων που μπορούν να δημιουργηθούν, υπάρχει έντονο το στοιχείο του ανταγωνισμού. Από τη στιγμή ειδικά

που στη συγκεκριμένη κατηγορία συμπεριλαμβάνονται όλες οι επιχειρήσεις που αντλούν οφέλη από τον τουρισμό λόγω της προσφοράς υπηρεσιών ή αγαθών ικανών να καλύψουν τις επιθυμίες και τις ανάγκες των καταναλωτών. Για το συγκεκριμένο κλάδο συνεπώς ο ανταγωνισμός συμπεριλαμβάνει διάφορες επιχειρήσεις όπως είναι τα εστιατόρια, τα ξενοδοχεία και γενικώς οι επιχειρήσεις που προσφέρουν κάποιο κατάλυμα στους τουρίστες, οποιαδήποτε μορφή κι αν έχει αυτό.

Όλα αυτά σχηματίζουν ένα ιδιαίτερα ανταγωνιστικό περιβάλλον, στο οποίο συμβάλει και η προσπάθεια των επιχειρήσεων να κερδίσουν όλο και μεγαλύτερο αριθμό τουριστών, καθώς όπως φάνηκε από τα στοιχεία της ΕΛΣΤΑΤ, ο αριθμός των τουριστών που υπάρχουν συνολικά, αλλά και επιμέρους (εσωτερικού και εξωτερικού) αυξήθηκε τα τελευταία χρόνια (ΕΛΣΤΑΤ, 2017β). Η αύξηση του συνόλου αυτών έχει σαν αποτέλεσμα να καταβάλλονται διαρκώς προσπάθειες από τις τουριστικές επιχειρήσεις που υπάρχουν συνολικά προκειμένου να μπορέσουν από τη δική τους πλευρά όχι μόνο να κερδίσουν την προτίμηση των καταναλωτών, αλλά και να εξασφαλίσουν και την μελλοντική τους προτίμηση κάθε φορά που θα επισκέπτονται την χώρα. Αξίζει να αναφερθεί σε αυτό το σημείο πως ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων του τουρισμού δεν περιορίζεται μέσα στα εθνικά πλαίσια της χώρας στην οποία ανήκουν αλλά αυτός ασκείται με έμμεσο τρόπο και από επιχειρήσεις του εξωτερικού. Ένας τρόπος για να ασκηθούν ανταγωνιστικές πιέσεις και να δημιουργηθούν επιχειρηματικά κίνητρα προς συγκεκριμένες κατευθύνσεις είναι το ευρύτερο πλαίσιο οικονομίας και πολιτικής, όπως και επίσης άλλοι εξωτερικοί παράγοντες όπως είναι οι πόλεμοι, η τρομοκρατία και φυσικά φαινόμενα απειλητικά και επικίνδυνα για την ανθρώπινη ζωή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΟΙ ΦΟΡΟΙ

Προς όφελος του κράτους έχουν δημιουργηθεί διάφοροι φόροι, οι οποίοι κατά καιρούς χρησιμοποιούνται για την δημιουργία όχι μόνο κερδών, αλλά και για την προσφορά υπηρεσιών που κατά κύριο λόγο προσφέρονται δωρεάν στους πολίτες. Η συγκέντρωση των φόρων αποτελεί ένα σημαντικό έργο η επιρροή του οποίου αγγίζει ολόκληρη την κοινωνία κάθε φορά. Όμως για να μπορέσει κάθε φορά να πραγματοποιηθεί η διαδικασία αυτή θα πρέπει να είναι ξεκάθαρο το ποιοι είναι εκείνοι που φορολογούνται, καθώς επίσης και ο βαθμός στον οποίο φορολογούνται κάθε φορά.

Παρά τη σημαντική βοήθεια όμως που προσφέρουν οι φόροι στην κοινωνία και τους πολίτες δεν μπορούν να εφαρμόζονται διαρκώς καθώς αυτό μπορεί να προκαλέσει οικονομική εξουθένωση, αλλά και αρνητική συμπεριφορά από την πλευρά των φορολογούμενων. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητο από την πλευρά του κράτους να υπάρχει ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογούνται τα εισοδήματα των πολιτών, όπως επίσης και η χρονική στιγμή κατά την οποία θα πρέπει να καταβάλουν τον φόρο που τους αντιστοιχεί. Κάθε φορά αυτό μπορεί να είναι ένας δύσκολος στόχος δεδομένης της δυσκολίας με την οποία κατορθώνουν να συγκεντρώσουν οι φορολογούμενοι τη φορολογική εισφορά που πρέπει να καταβάλλουν κάθε φορά.

Ο τρόπος με τον οποίο αντιλαμβάνονται οι ίδιοι οι πολίτες, όπως επίσης και οι επιχειρήσεις τους φόρους αποτελεί ίσως την αιτία που σε κάποιες περιπτώσεις οι φόροι δεν αντιμετωπίζονται με την πρέπουσα προσοχή. Από την άλλη πλευρά όμως σε κάποιες περιπτώσεις η αντίληψη περί των φόρων μπορεί να αποτελεί και τον λόγο για τον οποίο οι πολίτες και οι υπεύθυνοι στις επιχειρήσεις δεν αντιλαμβάνονται τη σημασία που έχει η δήλωση των στοιχείων που ισχύουν επακριβώς, αλλά και της σημασίας που έχει η διατήρηση των οικονομικών στοιχείων με σαφήνεια και ροή. Γενικά ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι φόροι στο σύνολό τους ίσως να έχει τις ρίζες του και στον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί το φορολογικό σύστημα,

όπως επίσης και ο τρόπος με τον οποίο οι ίδιοι οι φορολογούμενοι αντιλαμβάνονται το ίδιο το σύστημα.

Αξιόλογο είδος φόρου είναι ο έμμεσος φόρος. Οι έμμεσοι φόροι ορίζονται με την αντίθεση τους με τους άμεσους φόρους. Οι έμμεσοι φόροι μπορούν να οριστούν ως φορολογία ενός ατόμου ή μιας οντότητας, η οποία τελικά πληρώνεται από άλλο πρόσωπο. Ο φορέας που εισπράττει τον φόρο θα το μεταβιβάσει στην κυβέρνηση. Αλλά στην περίπτωση των άμεσων φόρων, το άτομο που πληρώνει αμέσως τον φόρο είναι το πρόσωπο που η κυβέρνηση επιδιώκει να φορολογήσει. Οι εισαγωγικοί δασμοί, τα καύσιμα, τα αλκοολούχα ποτά και οι φόροι τσιγάρων θεωρούνται όλα τα παραδείγματα έμμεσων φόρων. Αντιθέτως, ο φόρος εισοδήματος είναι το σαφέστερο παράδειγμα άμεσου φόρου, δεδομένου ότι ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι αυτός που καταβάλλει άμεσα τον φόρο. Τα εισοδήματα εισόδου σε ένα εθνικό πάρκο είναι ένα άλλο σαφές παράδειγμα άμεσης φορολογίας

,

3.1 Αντικείμενο του φόρου

Ένας φόρος επιβάλλεται συνολικά στο εισόδημα που έχει καθαρά είτε στην Ελλάδα, είτε στο εξωτερικό κάθε φυσικό πρόσωπο κάθε φορά που πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, παράγραφοι 1 και 2 (Πάσχος, 1999). Τα αντικείμενα του φόρου δεν έχουν αλλάξει όμως όσα χρόνια κι αν έχουν περάσει από τότε που ξεκίνησαν να υπάρχουν οι φόροι στην Ελλάδα, καθώς ακόμη και το 2010 τα άτομα που μπορούσαν να φορολογηθούν ήταν εκείνα που είχαν κάποιο εισόδημα στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό και ήταν φυσικά πρόσωπα, ενώ εξακολουθούσε να μην εξετάζεται το αν ήταν άτομα που είχαν την ελληνική ιθαγένεια ή το αν έμεναν στην Ελλάδα (Τσιάτουρας, 2010). Από αυτό φαίνεται πως τα υπαγόμενα στο φόρο αντικείμενα ίσως δε σταματήσουν να είναι τα ίδια στα επόμενα χρόνια.

Πέραν αυτού όμως φαίνεται πως για τα άτομα που υπάγονται στην ελληνική φορολογία τα κριτήρια που εξετάζονται είναι κυρίως το αν έχουν κάποιο εισόδημα, αλλά και το αν υπάρχει κάποιος δεσμός ανάμεσα στη χώρα και τα εισοδήματά τους, ακόμη κι αν από τη χώρα τους χωρίζουν χιλιάδες χιλιόμετρα. Αυτό έχει σημασία και για την περίπτωση των Δημοσίων υπαλλήλων, ειδικά για εκείνους που δε μένουν

μόνιμα στη χώρα, αλλά στο εξωτερικό, όμως παρ' όλα αυτά πληρώνονται από το Ελληνικό Δημόσιο.

Εκτός από τα φυσικά πρόσωπα όμως υπάρχουν και τα νομικά πρόσωπα που επίσης φορολογούνται. Πρόκειται για τις κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις που κι εκείνες επίσης φορολογούνται, όμως με διαφορετικό τρόπο κάθε φορά (Κόντος – Μάναλης, 2007). Η φορολογία των συγκεκριμένων επιχειρήσεων γίνεται με διαφορετικό τρόπο από χώρα σε χώρα σε σχέση με τον τρόπο που φορολογούνται κάθε φορά εταιρείες που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης, της ετερόρρυθμης ή άλλων επιχειρήσεων που είναι ενταγμένες στο Φ.Ε.Φ.Π. κι αυτό αποτελεί έναν από τους βασικούς λόγους για τον οποίο πρέπει να παρακολουθείται η πορεία της φορολογίας σε κάθε χώρα.

3.2 Υποκείμενο του φόρου

Από το νόμο ορίζεται πως τα πρόσωπα τα οποία μπορούν να φορολογηθούν είναι φυσικά, έχουν εισόδημα εντός της χώρας, δίχως όμως να λαμβάνεται υπόψη η ιθαγένειά τους, ο τόπος κατοικίας ή διαμονής τους (Πάσχος, 1999). Αν όμως κάποιος έχει εισοδήματα στο εξωτερικό, αλλά διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα φορολογείται και γι' αυτά τα εισοδήματα. Μια ακόμη κατηγορία προσώπων που συμπεριλαμβάνονται στην ελληνική φορολογία είναι οι υπάλληλοι του Δημοσίου, ακόμη κι αν εκείνοι διαμένουν στο εξωτερικό κι από υπηρετούν τη χώρα, καθώς θεωρείται πως μένουν στην Ελλάδα. Η κληρονομιά που μπορεί να λάβει κάποιος φορολογείται κι αυτή, ενώ από τη φορολογία δεν αποκλείονται οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες επιχειρήσεις, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που λειτουργούν μια επιχείρηση ή ασκούν κάποιο επάγγελμα.

Φορολογούνται επίσης βάσει του άρθρου 2 του νόμου 2238/1994 οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς επιχειρήσεις, όπως επίσης και οι κοινοπραξίες όπως αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Τσιάτουρας, 2010). Πέραν αυτού το σημαντικότερο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σχετικά με το φορολογούμενο υποκείμενο είναι πως συνεισφέρει φορολογικά στο κράτος αναλόγως των δυνατοτήτων που έχει, βάσει των εισοδημάτων που λαμβάνει.

3.3 Χρόνος επιβολής φόρου

Ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κάθε φορά είναι ο χρόνος κατά τον οποίο θα επιβληθεί η φορολογία κάθε φορά. Για το λόγο αυτό ο νόμος έχει αναλάβει να αποφασηθεί και αυτή την πτυχή της φορολογίας ορίζοντας πως ο φόρος επιβάλλεται για κάθε οικονομικό έτος επί του εισοδήματος που αποκτήθηκε το προηγούμενο οικονομικό έτος βάσει των διακρίσεων που ορίζει ο νόμος (Τσιάτουρας, 2010). Η χρονική διάρκεια όμως που έχει ένα οικονομικό έτος ξεκινάει από την Πρωτοχρονιά και φτάνει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους κάθε φορά (Πάσχος, 1999). Συνεπώς φαίνεται πως η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους είναι όχι μόνο συγκεκριμένη, αλλά και ίδια για όλους τους φορολογούμενους.

Με αυτό τον τρόπο το κράτος μπορεί να αποφύγει τυχόν ατασθαλίες, ενώ την ίδια στιγμή έχει τη δυνατότητα να εξετάσει αν όντως τα έσοδα που δηλώνουν οι φορολογούμενοι είναι αληθή ή αν έχει γίνει κάποιο λάθος ή απόπειρα δήλωσης ψευδών στοιχείων. Οι ίδιοι οι φορολογούμενοι από τη δική τους πλευρά έχουν τη δυνατότητα να υπολογίσουν τα έσοδά τους με ακρίβεια και να δηλώσουν με μεγαλύτερη σιγουριά και ακρίβεια τις απολαβές τους προκειμένου να είναι στο μέγιστο δυνατό βαθμό συνεπείς απέναντι στην κοινωνία και το κράτος κάθε φορά.

3.4 Το εισόδημα και η εξεύρεσή του

Το εισόδημα για την επιβολή της φορολογίας είναι ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία καθώς πάνω σε αυτό στηρίζεται για να μπορέσει να υπολογιστεί ο αντίστοιχος φόρος που θα καταβληθεί (Πάσχος, 1999). Το ύψος του φόρου κάθε φορά καθορίζεται αφότου έχει αφαιρεθεί το σύνολο των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί προκειμένου να μπορέσει να δημιουργηθεί αυτό το έσοδο. Ως έξοδα όμως δε συνυπολογίζονται τα τυχόν πρόστιμα που έχουν επιβληθεί και βεβαιωθεί, αλλά ούτε και οι πρόσθετοι φόροι που έχουν προκύψει σχετικά με εκπτώσεις που μπορεί να ακολουθούν το εισόδημα αυτό. Το εισόδημα συνεπώς μπορεί να διαχωριστεί στις ακόλουθες κατηγορίες, από τις οποίες μπορεί να προκύψει και αντίστοιχη φορολογία κάθε φορά (Πάσχος, 1999):

1. Από ακίνητα
2. Από εμπορικές επιχειρήσεις
3. Από γεωργικές επιχειρήσεις
4. Από μισθωτές υπηρεσίες
5. Από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών
6. Οποιαδήποτε άλλη πηγή μπορεί να αποφέρει έσοδα

Αφότου υπολογιστεί το σύνολο που προκύπτει από αυτές τις πηγές, αναλόγως του ποια υπάρχει σε κάθε φορολογούμενο, λαμβάνονται υπόψη τα θετικά, όπως επίσης και τα αρνητικά που μπορεί να υπάρχουν στα επιμέρους εισοδήματα (Τσιάτουρας, 2010). Για να μπορέσει όμως να υπολογιστεί με ακρίβεια το κέρδος (θετικά στοιχεία) και η ζημία (αρνητικά στοιχεία) είναι απαραίτητη προϋπόθεση η τήρηση σαφών βιβλίων με επαρκή και ακριβή στοιχεία περί των οικονομικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται μέσα σε μια φορολογική οικονομική περίοδο. Αν υπάρχει ζημία σε αυτές τις περιπτώσεις μεταφέρεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε φορολογικά έτη από τα οποία και προσπαθεί να καλυφθεί. Αυτό όμως αφορά αποκλειστικά και μόνο τις περιπτώσεις των επιχειρήσεων και όσων διατηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας.

3.5 Η διαδικασία της φορολόγησης

Το εισόδημα που λαμβάνει κάθε φορολογούμενος πολίτης είναι υποχρεωμένος βάσει του νόμου να το δηλώσει και μάλιστα στο ακέραιο, όσο αυτό είναι εφικτό. Από τη στιγμή που δηλώνεται το εισόδημα γίνεται ένας αρχικός υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στο φορολογούμενο, ο οποίος καλείται να τον καταβάλει εντός ενός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος κάθε φορά. Σε κάποιες περιπτώσεις ο φόρος μπορεί να παρακρατείται από την αρχή από τον φορολογούμενο (ΠΑΜΙΣΟΣ, 2011). Το ύψος του φόρου ήταν στο 55% (Πάσχος, 1999) και εξακολουθούσε να παραμένει σε αυτό το επίπεδο μέχρι και το 2011 (ΠΑΜΙΣΟΣ, 2011). Στην περίπτωση όμως που το εισόδημα προέρχεται από τόκους καταθέσεων ή κάτι παρόμοιο το φορολογικό σύστημα που ισχύει πλέον αναφέρει πως παρακρατείται φόρος 10% από τον κάτοχο αυτών των τίτλων από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που εκείνοι συνεργάζονται, κάτι που επιτρέπει την ίδια στιγμή στο φορολογούμενο να είναι συνεπής απέναντι στο

κράτος, αλλά και να απαλλάσσεται από τη συγκεκριμένη υποχρέωση (Μπάρμπας, 2016). Δεν πρόκειται όμως για αναίμακτη αλλαγή καθώς η αποτελεσματικότητά της εξαρτάται από την επιτυχία που θα σημειώσει. Ένα σημαντικό εμπόδιο που υπάρχει σε αυτή την περίπτωση είναι ο τρόπος με τον οποίο θα καθορίζεται το ύψος του φόρου στις περιπτώσεις που το άτομο διαμένει σε διαφορετική χώρα από εκείνη που πραγματοποιήσει την επένδυσή του.

Από τη στιγμή που θα κατατεθεί μια φορολογική δήλωση ακολουθείται μια διαδικασία που έχει σα στόχο της την βεβαίωση του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε φορολογούμενο (Πάσχος, 1999). Αυτή η διαδικασία ισχύει στις περιπτώσεις που ένας φορολογούμενος δεν έχει καταβάλει ανά τακτά χρονικά διαστήματα το φόρο που του έχει καθοριστεί προκαταβολικά. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις συνεπώς το αρχικό στάδιο είναι η πραγματοποίηση της δήλωσης. Μέσω του σταδίου αυτού πραγματοποιείται διαχωρισμός ανάμεσα στους πολίτες που θα πρέπει να φορολογηθούν και εκείνους που δεν είναι υποχρεωμένοι να προβούν στη συγκεκριμένη ενέργεια. Όσοι είναι υποχρεωμένοι να προβούν στη συγκεκριμένη ενέργεια πρέπει να καταθέσουν την δήλωσή τους με το αντίστοιχο περιεχόμενο που ορίζει ο νόμος βάσει των όσων ισχύουν για τη δική τους περίπτωση εντός ενός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος. Μετά ακολουθεί η μεταγραφή της δηλώσεως η οποία στη συνέχεια ελέγχεται προκειμένου να μπορέσει να βεβαιωθεί και ο φόρος που αντιστοιχεί στον κάθε φορολογικά υπόχρεο πολίτη.

Το στάδιο του ελέγχου έχει δύο βασικά στάδια κατά τα οποία το πρώτο είναι η πραγματοποίηση ενός προσωρινού φορολογικού ελέγχου και το δεύτερο είναι η έκδοση και η κοινοποίηση φύλλων ελέγχου (ΠΑΜΙΣΟΣ, 2011). Στην περίπτωση όμως που υπάρξει κάποιο πρόβλημα σχετικά με μια φορολογική δήλωση τότε υπάρχει η δυνατότητα του δικαστικού ή του εξωδικαστικού συμβιβασμού αναλόγως των δυνατοτήτων και των ευκαιριών που έχει κάθε φορολογούμενος. Το τέλος του συγκεκριμένου σταδίου είναι η βεβαίωση του φόρου που θα πρέπει εν τέλει να καταβληθεί για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρεται η φορολογική δήλωση.

Στη διαδικασία πραγματοποίησης της φορολογικής δήλωσης για τους πολίτες το σημαντικότερο είναι η ακριβής δήλωση των στοιχείων που έχουν και πρέπει να δηλώσουν, με τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια προκειμένου να μην προκύψει κάποιο

πρόβλημα που θα τους επιφέρει στη συνέχεια φορολογικές επιβαρύνσεις και πρόστιμα. Από την πλευρά του κράτους το σημαντικότερο είναι η πραγματοποίηση του ελέγχου μέσω διασταύρωσης των στοιχείων που δηλώνουν οι φορολογούμενοι κι εκείνων που ισχύουν στην πραγματικότητα. Από τη συγκεκριμένη διαδικασία κρίνεται η οικονομική κατάσταση στην οποία θα βρεθεί ο φορολογούμενος απέναντι στο κράτος, όπως επίσης και οι καταστάσεις τις οποίες θα κληθεί να αντιμετωπίσει στο μέλλον άμεσα ή έμμεσα.

3.6 Εξαιρέσεις από τη φορολογία για τις επιχειρήσεις λόγω συμπερίληψής τους στις δαπάνες

Από το 2004 ρυθμίστηκε το πλαίσιο των περιπτώσεων που μια επιχείρηση δεν θα είναι υποχρεωμένη να καταβάλει κάποιο φόρο βάσει του νόμου 3296/2004 λόγω του ότι τα κεφάλαια που αντιστοιχούν σε αυτές τις κατηγορίες συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες και συνεπώς αφαιρούνται από τα συνολικά κεφάλαια που συγκεντρώνει η επιχείρηση το χρονικό διάστημα που λειτουργεί. Σε αυτές τις περιπτώσεις συμπεριλαμβάνονται κάποιες κατηγορίες δαπανών που πραγματοποιεί μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της, οι οποίες είναι (Μπάρμπας, 2016):

- 1) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για συντήρηση και επισκευή των εγκαταστάσεων, των μηχανημάτων και λοιπού επίσης εξοπλισμού που έχει μια επιχείρηση. Σε αυτή την περίπτωση ορίζεται μέχρι και το ύψος των εκπτώσεων που μπορεί να επιβληθούν σε μια προσπάθεια να είναι αφενός συγκεκριμένες οι εκπτώσεις των δαπανών, αφετέρου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο χρήσης υψηλού συντελεστή για τις εκπτώσεις αυτές.
- 2) Έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για απόκτηση πρώτων και βοηθητικών υλών και οι οποίες αξιοποιήθηκαν όπως επίσης και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών που ενδεχομένως χρειαζόταν η επιχείρηση για να μπορέσει να λειτουργήσει.
- 3) Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων αν υφίστανται

- 4) Τα ποσά των φόρων, των τελών και των δικαιωμάτων τα οποία επιβαρύνουν την ίδια την επιχείρηση
- 5) Το ποσά που αναφέρονται στις αποσβέσεις και τα οποία χρησιμοποιούνται ως ένα μέσο κάλυψης της φθοράς που υφίσταται ο εξοπλισμός της επιχείρησης κατά τη διάρκεια χρήσης του για την παραγωγή των αγαθών που προσφέρονται από εκείνη
- 6) Τυχόν ζημιά που έχει προκύψει από την φθορά ή από την υποτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης
- 7) Τα ποσά που έχουν δεσμευτεί για προβλέψεις επί των επισφαλών απαιτήσεων
- 8) Τα έξοδα διαφήμισης
- 9) Τα δικαιώματα συν τις αποζημιώσεις που κατατίθενται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς οι οποίοι πρόκειται να τα χρησιμοποιήσουν για τεχνική βοήθεια, ευρεσιτεχνίες, σήματα, σχέδια και διάφορα άλλα στοιχεία
- 10) Οι ερευνητικές επιστημονικές και τεχνολογικές δαπάνες, έξοδα πρώτης μόνο εγκατάστασης και απόκτησης στοιχείων ακίνητης περιουσίας
- 11) Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω απόλυσης
- 12) Μισθώματα που κατατίθενται από την επιχείρηση όταν εκείνη λειτουργεί ως μισθωτής, όταν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της από συμβάσεις χρηματοδοτικής πίστωσης
- 13) Ζημίες από συμβάσεις και πράξεις επί παράγωγων χρηματοδοτικών προϊόντων
- 14) Έξοδα υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και άλλων παρόμοιων, τα οποία όμως προέρχονται από την ίδια την εταιρεία
- 15) Οι δαπάνες για απόκτηση ηλεκτρονικών υπολογιστών και λογισμικού αυτών συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες που αφαιρούνται προκειμένου να μειωθεί το διαθέσιμο φορολογούμενο κεφάλαιο
- 16) Παροχές άγαμων τέκνων προσωπικού μέχρι να φτάσουν το 25ο έτος της ηλικίας τους επειδή έχει προκύψει θάνατος του γονέα που εργαζόταν στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της εργασίας του
- 17) Παροχές Ο.Τ.Α. και παρόμοιες

- 18) Έξοδα διανυκτερεύσεως σε ξενοδοχεία τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί για φιλοξενία αλλοδαπών πελατών της επιχείρησης, αντιπροσώπων, αλλά και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων
- 19) Ποσά που καταβάλλονται από την πλευρά της επιχείρησης για την πληρωμή της εργατικής στέγης που προσφέρει στο προσωπικό της
- 20) Ποσά που διατίθενται σε παιδικούς σταθμούς
- 21) Χρηματικά βραβεία σε εργαζόμενους
- 22) Ποσά για απόκτηση ειδικής ενδυμασίας που προσφέρεται στο προσωπικό
- 23) Καταβληθέντα ποσά για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στο εξωτερικό διευθυντικά και άλλα στελέχη μιας επιχείρησης
- 24) Ενοίκια για διαμονή των εργαζομένων σε καταλύματα εκτός του μόνιμου τόπου κατοικίας τους
- 25) Ανταποδοτικό τέλος καταβληθέν από την επιχείρηση λόγω συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης
- 26) Δώρα προς τους πελάτες της, η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τα 15€ έκαστος
- 27) Έξοδα κινητής τηλεφωνίας που πραγματοποιούνται για την επιχείρηση
- 28) Δαπάνες για οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων με τους εργαζόμενους ή τους πελάτες της επιχείρησης
- 29) Τυχόν ακαθόριστα έσοδα που περιλαμβάνονται στα κέρδη, όμως την ίδια στιγμή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος ή εναλλακτικά υπάγονται σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς

Αυτές είναι οι περισσότερες από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια επιχειρηματική δαπάνη μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να μειωθεί το σύνολο των εσόδων που έχει συγκεντρώσει η επιχείρηση και κατά συνέπεια να μειωθεί το σύνολο του φόρου που της αντιστοιχεί. Οι λόγοι αυτοί αποτελούν την πλειονότητα όχι μόνο επειδή δε γίνεται αναφορά σε όλες τις περιπτώσεις των εξόδων που μπορεί να βοηθήσουν μια επιχείρηση φορολογικά να ελαφρυνθεί, αλλά και επειδή τα τελευταία χρόνια επικρατεί διαρκώς μια ασταθής κατάσταση όσον αφορά τη φορολογία, τα εισοδήματα και τις υποχρεώσεις που καλείται να αναλάβει μια επιχείρηση, αλλά και ένας φορολογούμενος πολίτης.

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να μελετάται και να εξετάζεται με ιδιαίτερη προσοχή το αν συμπεριλαμβάνεται ένας επαγγελματίας σε αυτές τις φοροαπαλλαγές ή αν τελικά υπάγεται στις εξαιρέσεις εκείνες που δεν επιτρέπουν την ελάφρυνση αυτή. Η προσεκτική εξέταση του νόμου μπορεί σε αυτές τις περιπτώσεις να είναι ο λόγος για τον οποίο κάποιος μπορεί να λειτουργήσει με μεγαλύτερη σιγουριά κατά ασκήσεως του επαγγέλματός του, αλλά και κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης που έχει δημιουργήσει.

Στην περίπτωση της Ελλάδας, η φορολογική πραγματικότητα έχει ορισμένα χαρακτηριστικά. Η φορολογία των τουριστικών επιχειρήσεων χαρακτηρίζεται από τις γενικότερες τάσεις της υπερφορολόγησης. Η υπερβολική φορολογία των φορολογουμένων και των επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια οδήγησε σε φαύλο κύκλο: η φοροδιαφυγή αυξάνεται, οι φόροι αυξάνονται και τα έσοδα μειώνονται. Ένα αποτέλεσμα είναι ότι μόνο το 1,6% των φορολογουμένων, ή 120.000 άτομα, πρέπει να πληρώσουν 2,7 δισ. Ευρώ ή σχεδόν το 30% του συνολικού φόρου εισοδήματος. Η αναποτελεσματικότητα του μηχανισμού είσπραξης των φόρων, η υπερβολική φορολογία και η περίπλοκη νομοθεσία της Ελλάδας, με χιλιάδες νόμους, αποφάσεις και εγκυκλίους, είναι οι κύριοι λόγοι για τους οποίους η φοροδιαφυγή συνεχίζει να αυξάνεται, παρά τα σκληρά μέτρα που έλαβαν τα χρόνια της κρίσης. Έρευνες αποδίδουν τους παραπάνω παράγοντες στη φορολογική πολιτική και το γενικό πολιτικό περιβάλλον στη χώρα, ενώ ταυτόχρονα επισημαίνει την απουσία πραγματικής πολιτικής βούλησης για την καταπολέμηση του φαινομένου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Ο Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. αποτελεί μια μορφή φόρου που έχει κατορθώσει να επηρεάσει την οικονομία, καθώς επίσης και τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων από την πρώτη στιγμή που δημιουργήθηκε. Το παρελθόν της συγκεκριμένης μορφής φόρου αναδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο έχει σχηματιστεί, όπως επίσης και τον τρόπο με τον οποίο έχει εξελιχθεί ο συγκεκριμένος φόρος. Από την άλλη πλευρά όμως η συγκεκριμένη μορφή φόρου έχει διάφορες δικές της υποκατηγορίες κυρίως από την άποψη πως μπορεί να εφαρμοστεί σε διάφορες περιπτώσεις και το κυριότερο σε διάφορες κατηγορίες προϊόντων, αλλά και υπηρεσιών που προσφέρονται και διατίθενται από τις επιχειρήσεις προς το καταναλωτικό κοινό, αλλά και από τη μια επιχείρηση προς την άλλη.

Πέραν του παρελθόντος όμως που έχει ο συγκεκριμένος φόρος υπάρχουν και διάφορα άλλα χαρακτηριστικά, όμως εκτός από το Φ.Π.Α. υπάρχουν διάφορα άλλα χαρακτηριστικά του φόρου, τα οποία πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη κάθε φορά κυρίως επειδή με αυτό τον τρόπο μπορεί να γίνει κατανοητή η σημασία του φόρου, όπως επίσης και η πηγή από την οποία μπορεί να δημιουργηθεί ο φόρος. Για κάθε μορφή φόρου όμως, καθώς επίσης και για τον Φ.Π.Α. υπάρχουν συγκεκριμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φόρος μπορεί να εφαρμοστεί, όπως επίσης και να χρησιμοποιηθεί για τη δημιουργία κερδών προς όφελος του Δημοσίου κατά κύριο λόγο. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι ο φόρος που κάθε φορά επιβάλλεται επί της προστιθέμενης αξίας την οποία έχουν τόσο τα προϊόντα, όσο και οι υπηρεσίες κάθε φορά (Προβόπουλος, 1983). Ως προστιθέμενη αξία θεωρείται η διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην αξία των πωλήσεων που πραγματοποιεί μια επιχείρηση και την αξία των αγορών που έχει πραγματοποιήσει σχετικά με υλικά, πρώτες ύλες και υπηρεσίες που της χρειάζονταν για τη διαδικασία παραγωγής του αγαθού που εμπορεύεται.

4.2 Το παρελθόν του Φ.Π.Α.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) έχει αρχίσει να υπάρχει στην Ελλάδα από την Πρωτοχρονιά του 1987 αποτελώντας έναν γενικό και έμμεσο ταυτόχρονα φόρο

βάσει τις διατάξεις με αριθμό 1642/86 που αναφέρεται στην εφαρμογή του Φ.Π.Α. (Διζέλος, 1988). Εκτός αυτής της διατάξεως όμως δημιουργήθηκαν και άλλες σχετικές διατάξεις λίγα χρόνια αργότερα οπότεν και έγιναν τροποποιήσεις και συμπληρώσεις με τη δημιουργία του Νόμου 1676/86. Πριν από τον Φ.Π.Α. στην Ελλάδα υπήρχαν δύο άλλοι φόροι, επίσης έμμεσοι και γενικοί, τους οποίους αντικατέστησε. Πρόκειται για τα Τέλη Χαρτοσήμου (Τ.Χ.) και το Φόρου Κύκλου Εργασιών (Φ.Κ.Ε.).

Το φορολογικό σύστημα που υπήρχε εκείνα τα χρόνια δημιουργούσε σημαντικές δυσκολίες στους φορολογούμενους, αλλά και στο ίδιο το κράτος που προσπαθούσε να βρει τρόπους να το απλουστεύσει. Χάρη στη δημιουργία του Φ.Π.Α. η ευκαιρία αυτή δόθηκε στο κράτος που μπόρεσε να καταργήσει από την 1η Ιανουαρίου 1987 με τη δημιουργία του 1642/86 τους εξής έμμεσους και ειδικούς φόρους (Διζέλος, 1988):

1. Φόρο Δημοσίων Θαμάτων
2. Φ.Κ.Ε. που επιβάλλονταν σε εγχώρια και εισαγόμενα προϊόντα καπνοβιομηχανιών
3. Φόρο υπέρ του ΝΑΤ και του Ταμείου Φυματικών Θαλάσσης
4. Φόρο κατανάλωσης στο εγχώριο και εισαγόμενο άμυλο σιρόπι
5. Φόρο επί των αποδοχών που είχαν οι εργατοϋπάλληλοι των βιομηχανιών και των βιοτεχνιών, όπως προβλεπόταν από το άρθρο 5 του Α.Ν. 843/48
6. Φόρο κατανάλωσης στις κηρώδεις ύλες
7. Φόρο κατανάλωσης στα απορρυπαντικά

Οι αλλαγές αυτές στη φορολογία συνέβαλλαν ως ένα μεγάλο βαθμό στην αποφορολόγηση των προϊόντων που εισαγόταν στη χώρα. Εκτός αυτού όμως εις περίπτωσιν που κάποια επιχείρηση προσέφερε τα προϊόντα της σε χώρες του εξωτερικού τα Τέλη Χαρτοσήμου, παρά το γεγονός πως είχαν καταργηθεί, επιστρέφονταν στην εκάστοτε επιχείρηση. Ενώ σε γενικές γραμμές τα συγκεκριμένα Τέλη (Τ.Χ.) καταργήθηκαν με τη δημιουργία του Φ.Π.Α. το 1987 υπήρχαν κάποιες περιπτώσεις κατά τις οποίες ίσχυαν και συνεπώς επιβάλλονταν στους φορολογούμενους. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που αφορούν (Διζέλος, 1988):

- a) Μισθώματα ακινήτων
- b) Αποδείξεις πώλησης πάσης φύσεως ασφαλίσεων
- c) Αποδείξεις επιστροφής ασφαλίσεων
- d) Αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης για ασφαλίσεις κάθε είδους
- e) Χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλίσεων ζωής
- f) Εξαγορές ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες

Στις περιπτώσεις όμως που ισχύουν τα Τέλη Χαρτοσήμου, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας δε συνυπάρχει κι αυτό βάσει της διάταξης του Νόμου 1642/86, άρθρο 18, παράγραφος 1, όπου αναφέρεται πως οι ασφαλιστικές και αυτοασφαλιστικές εργασίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., καθώς επίσης και οι παρόμοιες εργασίες όταν προσφέρονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες. Από την άλλη πλευρά όμως οι φόροι που δεν αναφέρεται μέσα στο καινούριο για το 1987 Σύνταγμα πως δεν καταργούνται συνέχισαν να υπάρχουν ως ειδικοί έμμεσοι φόροι που λέγονταν παράλληλοι φόροι.

Όταν δημιουργήθηκε ο Φ.Π.Α. επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών όταν γίνονται από επαχθή αιτία εντός της ελληνικής επικράτειας που έχει φυσική ή νομική μορφή και ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα βάσει του άρθρου 2 του νόμου 1642/86 (Διζέλος, 1988). Πέραν αυτών συμπεριλαμβάνονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες που μοιάζουν με τις προαναφερθείσες, εκτός όμως από ορισμένες περιπτώσεις υπηρεσιών που θεωρούνται σπουδαίες κυρίως για την κοινωνία και οι οποίες αναφέρονταν ρητά στο άρθρο 18 του νόμου 1642/86. Κατά τρίτον συμπεριλαμβάνονταν οι εισαγωγές προϊόντων στην Ελλάδα, δίχως να εξετάζεται το αν η εισαγωγή είχε γίνει από κάποιον βιομήχανο, βιοτέχνη, έμπορο η ακόμη και ιδιώτη.

Λόγω του ότι πρόκειται για έναν έμμεσο φόρο ο Φ.Π.Α. καταλήγει στον τελικό καταναλωτή καθώς βάσει νόμου ενσωματώνεται στην τιμή με την οποία πραγματοποιείται η λιανική πώληση του αγαθού στον τελικό καταναλωτή, ο οποίος και θα το χρησιμοποιήσει. Συνεπώς για μια επιχείρηση ο Φ.Π.Α. ήταν ένας ουδέτερος φόρος αφού δε συνεπαγόταν κάποιο φορολογικό βάρος. Κάθε επιχείρηση από τη δική της πλευρά είναι υποχρεωμένη να καταβάλλει τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις αγορές που πραγματοποιεί καθώς αυτός είναι ενσωματωμένος στην τιμή του αγαθού που αγοράζει, ενώ από την άλλη πλευρά όταν η ίδια πουλάει τα δικά της αγαθά

υποχρεούται να καταβάλει το φόρο που της αντιστοιχεί, επειδή τον έχει ήδη συγκεντρώσει. Συνεπώς για μια επιχείρηση υπάρχει φόρος εισροών τον οποίο καλείται να καταβάλει όταν αγοράζει από κάποιο προμηθευτή της, αλλά και φόρος εκροών τον οποίο συγκεντρώνει τις φορές που πουλάει τα προϊόντα της και θα πρέπει ακολούθως να τον καταβάλει στο κράτος.

Για να μπορέσει όμως να υπολογιστεί το ύψος του φόρου που θα καταβάλει μια επιχείρηση στο Δημόσιο γίνεται συμψηφισμός κατά τον οποίο από τους εισπραχθέντες φόρους εκροών (πωλήσεις) αφαιρούνται οι καταβληθέντες φόροι εισροών (αγορών). Υπάρχουν όμως περιπτώσεις κατά τις οποίες δε γίνεται συμψηφισμός, κάτι που λειτουργεί αρνητικά για την πορεία μιας εταιρείας (Διζέλος, 1988). Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται στο άρθρο 23, παράγραφος 4 του νόμου 1642/86 και είναι οι ακόλουθες:

1. Αγορά ή εισαγωγή προϊόντων καπνού , λόγω της υπαγωγής τους σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης
2. Αγορά ή εισαγωγή οινοπνευματωδών ποτών
3. Δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, φιλοξενίας κλπ.
4. Δαπάνες στέγασης, τροφής, μετακίνησης κλπ. για το προσωπικό μιας εταιρείας
5. Αγορές επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν το πολύ 9 θέσεις. Μοτοποδηλάτων, ποδηλάτων, σκαφών και άλλων, όπως επίσης και οι δαπάνες λειτουργίας και συντήρησής τους
6. Αυτοπαραδόσεις αγαθών

Ο Φ.Π.Α. που συγκεντρώνει μια επιχείρηση, αλλά και κάθε Φυσικό πρόσωπο κατά την πραγματοποίηση αγορών, καταβάλλεται εφάπαξ. Μόνο στην περίπτωση που μια επιχείρηση πρόκειται να μεταπουλήσει τον εξοπλισμό που έχει αγοράσει μετά από πέντε χρόνια μπορεί να προβεί σε πενταετή διακανονισμό αυτού. Όταν μια επιχείρηση προέβαινε σε επενδύσεις, όμως ο ετήσιος τζίρος της ξεπερνούσε το ένα εκατομμύριο δραχμές ο Φ.Π.Α. σε αυτές τις περιπτώσεις δεν εξέπιπτε.

Υπήρχαν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες το υπόλοιπο του φόρου ήταν πιστωτικό, κάτι για το οποίο ο νόμος μερίμνησε αναφέροντας πως θα πρέπει να

επιστρέφεται η διαφορά στον φορολογούμενο. Οι περιπτώσεις εκείνες όμως ήταν συγκεκριμένες. Για την ακρίβεια τέτοιες περιπτώσεις ήταν όταν είχε καταβληθεί ο φόρος στο Δημόσιο δίχως να οφείλεται, χωρίς να χρωστούνται. Δεύτερη περίπτωση που μπορούσε να γίνει αυτό ήταν όταν για οποιονδήποτε λόγο η διαφορά δεν μπορούσε να μεταφερθεί στην επόμενη διαχειριστική περίοδο αναγκάζοντας το Δημόσιο να εξετάσει το ενδεχόμενο της επιστροφής του φόρου. Οι περιπτώσεις αυτές όμως δεν ήταν συγκεκριμένες, κάτι που είχε σαν αποτέλεσμα να πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα καθεμία απ' αυτές τις περιπτώσεις (Διζέλος, 1988). Επιστροφή μπορούσε να γίνει και στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Το πιστωτικό υπόλοιπο οφειλόταν στην πραγματοποίηση εξαγωγής εμπορευμάτων ή σε βοηθητικές εξαγωγικές ενέργειες
- Όταν η πίστωση δημιουργείται λόγω φόρου καταβληθέντος για αγορά επενδυτικών αγαθών
- Όταν το υποκείμενο του φόρου ήταν εγκατεστημένο μόνιμα σε κάποια άλλη χώρα της ΕΟΚ
- Το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. αφορούσε επιχειρήσεις που ασχολούνταν με πράξεις τις οποίες ο νόμος απάλλασσε από την καταβολή φόρου.

Για τα φυσικά πρόσωπα ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας άρχισε να υφίσταται από το 1987, όμως για τα νομικά πρόσωπα η φορολογία άρχισε να υπάρχει από πολύ νωρίτερα και συγκεκριμένα από το 1958, ο οποίος αντικατέστησε το νόμο 1640/1919 (Κόντος – Μάναλης, 2007).

Όλα αυτά ίσχυαν στην αρχή της δημιουργίας του Φ.Π.Α., όμως από εκείνη τη στιγμή κι έπειτα ο νόμος έχει αλλάξει, ενώ το ίδιο έχει συμβεί και στις επιχειρήσεις, όπως επίσης και στους ανθρώπους. Οι φόροι από την πρώτη στιγμή που δημιουργήθηκαν άρχισαν να έχουν μεγάλη σημασία και να συμβάλλουν στην οικονομική πορεία της χώρας. Η πορεία όμως των φόρων δεν θα μπορούσε να είναι μονότονη, ομαλή και αμετάβλητη μετά από τριάντα χρόνια. Αυτό είναι κάτι που φαίνεται και μέσα από το φορολογικό δίκαιο εξάλλου.

Τα τελευταία χρόνια όμως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι αποτελεί ένα σημαντικό εμπόδιο στην εξέλιξη των επιχειρήσεων που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλά και στο εξωτερικό. Ο λόγος για τον οποίο ισχύει αυτό είναι η οικονομική κρίση που έχει σημειωθεί τα τελευταία χρόνια εξαιτίας της οποίας τα έσοδα των επιχειρήσεων έχουν μειωθεί, όπως επίσης και τα εισοδήματα που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι τα τελευταία χρόνια από την εργασία που προσφέρουν. Στις επιχειρήσεις ειδικά η πορεία των φόρων μπορεί να αποβεί μοιραία οδηγώντας τις τελικά στο να κλείσουν αναγκαστικά λόγω αδυναμίας κάλυψης των υποχρεώσεών τους ή άλλων προβλημάτων οικονομικής φύσεως που έχουν προκύψει.

4.3 Οι κατηγορίες του Φ.Π.Α.

Το κράτος έχει δημιουργήσει ένα σύνολο φόρων μέσω των οποίων μπορεί να συγκεντρώνει σημαντικά κεφάλαια που θα το ωφελήσουν και θα το βοηθήσουν να προσφέρει τα απαραίτητα στους πολίτες του ανά πάσα στιγμή. Από την άποψη του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας υπάρχουν επίσης διάφορες κατηγορίες, οι οποίες κατά κύριο λόγο διακρίνονται αναλόγως του ατόμου που καλείται να καταβάλει τον φόρο κάθε φορά. Εκτός αυτού μπορεί να διακριθεί και αναλόγως της υπηρεσίας που προσφέρεται σε επιμέρους κατηγορίες. Βάσει των αλλαγών που έχουν γίνει το 2010, όπως αναφέρονται οι κατηγορίες στο Σειμμένη (2010) ο Φ.Π.Α. μπορεί να διακριθεί στις εξής κατηγορίες:

- ❖ ΦΠΑ επιβάρυνσης λόγω παροχής υπηρεσιών
- ❖ ΦΠΑ αναλόγως του καθεστώτος που υπάγεται το άτομο ή η επιχείρηση
- ❖ ΦΠΑ επιστροφή
- ❖ παραγραφόμενο ΦΠΑ
- ❖ ΦΠΑ φυσικών προσώπων λόγω παροχής υπηρεσιών
- ❖ ΦΠΑ νομικών προσώπων

Η ύπαρξη αυτών των κατηγοριών ωστόσο δεν αποκλείει το ενδεχόμενο της κατηγοριοποίησής τους με διαφορετικό τρόπο ομαδοποίησης ή την δημιουργία άλλων κατηγοριών αυτού του φόρου που θα πρέπει να συμπεριληφθούν σε μια από τις

βασικές κατηγορίες. Η γνώση όμως αυτών των κατηγοριών συμβάλλει στην κατανόηση του τρόπου με τον οποίο τελικά διαμορφώνονται και οι τιμές των προσφερόμενων υπηρεσιών και αγαθών που παράγονται από τις επιχειρήσεις κατά καιρούς. Ενώ την ίδια στιγμή λειτουργούν ως ένα βοήθημα για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο και οι ίδιες οι επιχειρήσεις αναγκάζονται να υπολογίσουν στις οικονομικές τους καταστάσεις το συγκεκριμένο φόρο.

4.4 Τα χαρακτηριστικά και τα πλεονεκτήματα του Φ.Π.Α.

Βασικό χαρακτηριστικό του Φ.Π.Α. είναι πως δεν πρόκειται για έναν παρακρατούμενο φόρο κι αυτό επειδή όταν εισπράττεται, από τις επιχειρήσεις τις περισσότερες φορές, δεν παραμένει σε εκείνες αλλά αναγκαστικά κατατίθεται στο κράτος αναλόγως του ύψους των εσόδων που είχε η επιχείρηση κάθε οικονομικό έτος. Το σημαντικότερο όμως σχετικά με το συγκεκριμένο φόρο είναι η δυνατότητα που έχει μια επιχείρηση να τον μεταβιβάσει στον τελικό καταναλωτή, κάτι το οποίο αποτελεί και τον σκοπό ουσιαστικά του νομοθέτη. Αυτό όμως δεν ισχύει μεταξύ κρατών και επιχειρήσεων καθώς δεν μεσολαβεί κάποιος ανάμεσά τους και συνεπώς η επιχείρηση αναγκάζεται να επωμιστεί το φόρο που θα της επιβάλει το κράτος, το οποίο δεν έχει τη δυνατότητα να τον αντλήσει από κάποιον άλλο όπως συμβαίνει στην περίπτωση του εμπορίου μεταξύ των επιχειρήσεων. Από τη στιγμή όμως που μια επιχείρηση έχει αποφασίσει να επωμιστεί η ίδια τον φόρο αυτό δεν έχει την δυνατότητα να απαλλαγεί από τη συγκεκριμένη υποχρέωση. Ο Φ.Π.Α. τελικά όπως φαίνεται είναι ένας φόρος τον οποίο ναι μεν έχει τη δυνατότητα να ζητήσει από κάποιον τρίτο μια επιχείρηση, όμως η ίδια καλείται να τον καταβάλει στο κράτος τελικά. Ειδικά από τη στιγμή που αυτός θα έχει βεβαιωθεί και θα πρέπει να εισπραχθεί από το κράτος. (Γιαννακούρη και Κουκοβίνη, 1998)

Γενικά όμως τα χαρακτηριστικά που έχει ο Φ.Π.Α. είναι (Προβόπουλος, 1983):

- 1) πως αποτελεί ένα γενικό φόρο,
- 2) είναι ευρείας βάσεως,
- 3) καλύπτει την καταναλωτική δαπάνη κι επιπλέον
- 4) απαλλάσσει πλήρως τις εξαγωγές.

Το ότι είναι γενικός φόρος σημαίνει πως απ' όσα στάδια κι αν χρειαστεί να περάσει ένα αγαθό μέχρι να αγοραστεί από τον καταναλωτή ο Φ.Π.Α. το συνοδεύει και καταβάλλεται αντιστοίχως από καθέναν που το αποκτά κάθε φορά. Το ότι είναι ευρείας βάσεως συνεπάγεται επιβολή του στο μεγαλύτερο σύνολο των προϊόντων που υπάρχουν και παράγονται κάθε φορά. Χάρη στην κάλυψη της καταναλωτικής δαπάνης η επιχείρηση δε χρειάζεται να επωμιστεί η ίδια το συγκεκριμένο φόρο (Προβόπουλος, 1983). Εκτός φυσικά κι αν η ίδια αποφασίσει κάτι διαφορετικό, για το οποίο και δε μπορεί στη συνέχεια να επιρρίψει ευθύνες σε τρίτους (Γιαννακούρη και Κουκοβίνη, 1998). Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται αναλόγως της χώρας στην οποία τελικά καταλήγει το αγαθό προς κατανάλωση κάθε φορά, αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο απαλλάσσει πλήρως τις εξαγωγές κάθε φορά (Προβόπουλος, 1983).

Λόγω των χαρακτηριστικών που έχει ο Φ.Π.Α. την ίδια στιγμή έχει και κάποια συγκεκριμένα πλεονεκτήματα που βοηθούν την εγχώρια, αλλά και την διεθνή οικονομία. Το πρώτο είναι πως θεωρείται ένας «ουδέτερος» φόρος για την εγχώρια αγορά, λόγω της μη παρεμβολής του στην κάθετη οργάνωση της παραγωγικής διαδικασίας, κατά δεύτερον για τον ίδιο λόγο βοηθάει την πραγματοποίηση διεθνών συναλλαγών. Τρίτο του πλεονέκτημα είναι πως ενθαρρύνει τις επενδύσεις και την οικονομική άνοδο χάρη στην πλήρη απαλλαγή από επιβαρύνσεις την οποία προσφέρει στις επενδύσεις. Τελευταίο πλεονέκτημα είναι πως προσφέρει σε μεγάλο βαθμό τη δυνατότητα περιορισμού της φοροδιαφυγής. (Προβόπουλος, 1983)

Από το σύνολο των χαρακτηριστικών και των πλεονεκτημάτων που έχει ο Φ.Π.Α. φαίνεται πως ειδικά τα πρώτα χρόνια που ξεκίνησε να εφαρμόζεται είχε δημιουργήσει πολλές προσδοκίες σχετικά με την ανοδική πορεία της οικονομίας, αλλά και του διεθνούς εμπορίου που πραγματοποιούνταν.

4.5 Εξαιρέσεις από το Φ.Π.Α. επί του παρόντος

Εξαιρέσεις και απαλλαγές από την καταβολή του Φ.Π.Α. υπήρχαν και στο παρελθόν καθώς δεν ήταν εφικτή η καταβολή αυτού του φόρου από όλους τους πολίτες, μιας και δεν είχαν όλοι τις ίδιες υποχρεώσεις, ούτε όμως και τα ίδια έσοδα. Στις αρχές του καινούριου αιώνα οι απαλλαγές που ορίστηκε πως θα μπορούν να υφίστανται στο

εσωτερικό της χώρας οριζόντουσαν από το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ με το Ν. 2859/2000 (Σταματόπουλου, 2007). Κάθε φορά που ένας επαγγελματίας δεν υποχρεούται να καταβάλει ή να απαιτήσει το Φ.Π.Α. θα πρέπει να γράφει πάνω στο σχετικό έντυπο το λόγο – διάταξη εξαιτίας του οποίου ισχύει αυτό. Για την περίπτωση του άρθρου 22 αυτό χρησιμοποιείται όταν πρόκειται να αποφευχθεί η επιπρόσθετη φορολογία στις εξής περιπτώσεις (Σταματόπουλου, 2007):

- Για υπηρεσίες που προσφέρονται από τα ΕΛΤΑ,
- Όταν πρόκειται για δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοτηλεόρασης,
- Για την παροχή νερού που δεν ήταν εμφιαλωμένο,
- Υπηρεσίες υγείας, νοσοκομεία, κλινικές και άλλα παρόμοια,
- Υπηρεσίες από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες και δικαστικούς επιμελητές,
- Γιατρούς, οδοντιάτρους, μαίες, νοσοκόμους
- Ψυχολόγους και φυσικοθεραπευτές
- Συγγραφείς και καλλιτέχνες, όχι όμως όταν πρόκειται να ληφθεί ο συγκεκριμένος φόρος από το κοινό άμεσα
- Εκπαίδευση, μόνο όμως όταν πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις κάθε φορά
- Ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες
- Εργασίες που αφορούν μετοχές ανωνύμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους
- Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων
- Τραπεζικές εργασίες όπως είναι οι καταθέσεις, οι πληρωμές, οι μεταφορές καταθέσεων και άλλες παρόμοιες ενέργειες
- Μισθώσεις ακινήτων και άλλων αγαθών

Στην περίπτωση που πραγματοποιούνται εξαγωγές σε κάποια άλλη χώρα θα πρέπει να αναγράφεται πως χρησιμοποιείται το άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ. Το άρθρο 27 επίσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για απαλλαγές σε πλοία και αεροσκάφη, αλλά και για μεταφορές αεροπορικές και θαλάσσιες ατόμων από το εσωτερικό προς το

εξωτερικό και το αντίστροφο Υπάρχουν ωστόσο και άλλες περιπτώσεις κατά τις οποίες ο νόμος προβλέπει απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. βάσει του Κώδικα ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση όμως αυτές οι φοροελαφρύνσεις αφορούν επιχειρηματίες και όχι ιδιώτες. Στο δελτίο που τυπώνεται κάθε φορά μπορεί να είναι ήδη προεκτυπωμένο το άρθρο που χρησιμοποιεί η επιχείρηση ή εναλλακτικά έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί κάποια σφραγίδα, ενώ δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται η παράγραφος βάσει της οποίας υπάγεται στη συγκεκριμένη κατηγορία η επιχείρηση.

Το 2010 με βάση τις αλλαγές που υπέστη ο νόμος από την καταβολή του Φ.Π.Α. εξαιρούνταν ναί μεν όσοι ασκούσαν γεωργική δραστηριότητα, παράλληλα όμως για να μπορεί να ισχύει αυτό ήταν απαραίτητο να πληρούνται κάποια συγκεκριμένα κριτήρια (Τσιάτουρας, 2010). Βάσει του νόμου 2238/1994 όπως αυτός τροποποιήθηκε το 2010 στο άρθρο 61 όπου αναφέρονται οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης αναφέρεται πως η συγκεκριμένη κατηγορία επαγγελματιών θα πρέπει να έχει στην κατοχή της μια συγκεκριμένη έκταση γης προκειμένου να μην συμπεριληφθεί στους φορολογικά υπόχρεους, κάτι που ισχύει και για την περίπτωση εκείνων που λαμβάνουν κάποια επιστροφή. Από τη συγκεκριμένη απόφαση ορίστηκε η ελάχιστη έκταση που θα πρέπει να έχει κάποιος στην κατοχή του προκειμένου να μπορέσει να συμπεριληφθεί στη συγκεκριμένη διάταξη, το ότι αυτό θα κρίνεται αναλόγως του είδους της καλλιέργειας που πραγματοποιεί. Πέραν όλων αυτών καθοριζόντουσαν επίσης και οι λεπτομέρειες που θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη προκειμένου να συμπεριληφθεί κάποιος στη συγκεκριμένη κατηγορία και να μην φορολογηθεί. Επιπροσθέτως ο Υπουργός Οικονομικός καθόρισε μέσω αυτής της αλλαγής το ύψος που θα έχει ο επιστρεφόμενος Φ.Π.Α. σε αυτές τις περιπτώσεις.

Από το 2010 όμως κι έπειτα οι αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σχετικά με το Φ.Π.Α. έχουν προκαλέσει αλλαγές στις περιπτώσεις των υπηρεσιών που στο παρελθόν δε φορολογούνταν, κάτι έχει καταστήσει ακόμη δυσκολότερη την παροχή αυτών των υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, βάσει των αλλαγών που πραγματοποιήθηκαν με τις καινούριες διατάξεις του νέου φορολογικού νόμου έγιναν προσπάθειες να ενισχυθεί η παροχή κρατικών υπηρεσιών υγείας, αλλά και των ιδρυμάτων που δεν λειτουργούν κερδοσκοπικά. Κάτι που γίνεται σαφέστερο από το γεγονός ότι συμπεριλαμβάνονται σε αυτή την περίπτωση των απαλλαγών κάθε μορφής ιατρικό και νοσηλευτικό λειτούργημα που προσφέρεται. Οι υπηρεσίες όμως που

προσφέρονται από δικηγόρους και άτομα που ασκούν συνεργατικά προς εκείνους επαγγέλματα, όπως είναι οι συμβολαιογράφοι, πλέον θα είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν φόρο ύψους αντίστοιχο με το 21% των εσόδων τους. Ενώ οι καλλιτέχνες, οποιοδήποτε ρόλο κι αν έχουν, θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 10% για την παροχή των υπηρεσιών που προσφέρουν.

Όσο μεγάλη κι αν είναι όμως η κατανόηση του τρόπου με τον οποίο ο Φ.Π.Α. θα πρέπει να κατανοείται και να αντιμετωπίζεται, όσες κι αν είναι οι εξαιρέσεις κάθε φορά εξακολουθούν να προκύπτουν κατά καιρούς προβλήματα, ειδικά όταν μια τόσο μεγάλη και σημαντική αλλαγή αρχίζει να εφαρμόζεται. Αυτό φαίνεται και από το σύνολο των υποθέσεων που έχουν προκύψει, για την επίλυση των οποίων χρειάστηκε να μεσολαβήσει το Δικαστήριο ώστε να ληφθεί μια συγκεκριμένη και απόλυτη απόφαση κάθε φορά (Μπεκιάρης και Γελαστού – Κούση, 1998). Από το σύνολο αυτών των υποθέσεων φαίνεται επίσης ότι η δυσκολία στην εφαρμογή του συγκεκριμένου φόρου δεν είναι ίδια κάθε φορά, αλλά αντιθέτως πρόκειται για ένα σύνολο διαφορετικών προβλημάτων που είχαν δημιουργηθεί στις αρχές και προσπαθούσαν να επιλυθούν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο κάθε φορά. Το ενδιαφέρον σε αυτές τις περιπτώσεις είναι πως δεν πρόκειται για πρόβλημα που δημιουργήθηκε μόνο σε μια χώρα, αλλά σε ένα σύνολο διαφορετικών χωρών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Ο Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ο Φ.Π.Α. για κάθε επιχείρηση έχει ξεχωριστό νόημα καθώς από τη μια πλευρά καλείται να τον συγκεντρώσει, από την άλλη όμως είναι υποχρεωμένη κάθε φορά να τον καταβάλει. Στην ελληνική επικράτεια η φορολογία που υπάρχει στις τουριστικές επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια έχει επηρεάσει σε εξαιρετικά μεγάλο βαθμό την πορεία των επενδύσεων που πραγματοποιούνταν (SETE, 2016). Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση των χωρών όπως είναι η Ισπανία, η Ιταλία, η Κροατία, η Κύπρος και η Τουρκία καθώς μέχρι και τα μέσα του 2016 η φορολογική πολιτική που ακολουθείται λειτουργεί αποτρεπτικά απέναντι στις επενδύσεις που θα μπορούσαν να πραγματοποιήσουν αυτές οι χώρες.

Από την πλευρά της Ελλάδος έχει δημιουργηθεί ένα φορολογικό σύστημα που ωθεί τους επιχειρηματίες να επιλέξουν κάποια άλλη χώρα προκειμένου να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους και να δημιουργήσουν μια τουριστική επιχείρηση. Για τον τουρισμό και το συγκεκριμένο κλάδο γενικώς σημασία έχει το σύνολο των φόρων που χρησιμοποιούνται για να πραγματοποιηθούν επενδύσεις αρχικά και κατά δεύτερον οι φόροι που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών. Η Ελλάδα σχετικά με το συγκεκριμένο ζήτημα, δυστυχώς βρίσκεται στην τελευταία θέση, κάτι που δείχνει πως οι επενδύσεις στον τομέα του τουρισμού ολοένα και μειώνονται εξαιτίας του συστήματος που επικρατεί. Συνεπώς ακόμη και η Κύπρος μια από τις ευρωπαϊκές χώρες που έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον και σημασία για την Ελλάδα, βρίσκεται σε καλύτερη θέση σε σχέση με εκείνη. Για την ακρίβεια η Κύπρος φαίνεται να χρησιμοποιεί με τον καλύτερο τρόπο τους φόρους που συγκεντρώνει προκειμένου να βοηθήσει τις τουριστικές επιχειρήσεις που υπάρχουν και λειτουργούν εντός της επικράτειάς της (SETE, 2016). Η Ελλάδα συνεπώς χρειάζεται να βελτιώσει τον τρόπο με τον οποίο αξιοποιεί τους συγκεκριμένους πόρους καθώς ακόμη κι αν βρίσκεται στην χαμηλότερη θέση, εξακολουθεί να υπάρχει το ενδεχόμενο της χειροτέρευσης της κατάστασής της αφού μπορεί να παρουσιάσει ακόμη χαμηλότερα επίπεδα αξιοποίησης των συγκεκριμένων φόρων που συγκεντρώνονται.

Οι φόροι που συγκεντρώνονται ώστε να χρησιμοποιηθούν για επενδύσεις μπορεί να αξιοποιηθούν στην Ελλάδα για την παροχή υπηρεσιών, για απόκτηση ακινήτων ή μεταβίβαση αυτών, για κατασκευαστικά τέλη, για κάλυψη ειδικών φόρων ακινήτων, όπως επίσης και κάλυψη των φόρων συγκέντρωσης κεφαλαίου, φόρου εισοδήματος και απόδοσης μερισμάτων (SETE, 2016). Οι ίδιοι φόροι μπορούν και χρησιμοποιούνται σε κάποιες περιπτώσεις για την κάλυψη του κενού που αφήνει η υποκεφαλαιοδότηση, η ελλιπής διάθεση κεφαλαίων προς χρήση δηλαδή. Παράλληλα μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι φόροι αυτοί για την πληρωμή των τόκων που αντιστοιχούν στην επιχείρηση.

Από την άλλη πλευρά στην Ελλάδα οι φόροι λειτουργίας έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη δικαιωμάτων, υπηρεσιών, κόστος μισθοδοσίας, Φ.Π.Α., χαρτόσημα, τέλη παρεπιδημούντων, φορολογικές αποσβέσεις, ενδοομιλικές συναλλαγές, για την φορολογία των αμοιβών που αντιστοιχούν στα διοικητικά στελέχη, για την κάλυψη του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων, για το φόρο που προκύπτει προκειμένου να αποζημιωθούν τα μέλη του προσωπικού, αλλά και για την καταβολή των δημοτικών τελών που αντιστοιχούν σε κάθε επιχείρηση.

Το ύψος του Φ.Π.Α. που έχει οριστεί για τις τουριστικές επιχειρήσεις στην Ελλάδα λειτουργεί σε εξαιρετικά μεγάλο βαθμό αρνητικά, επειδή είναι εξαιρετικά υψηλός. Εξαιτίας αυτού όμως την ίδια στιγμή ακόμη και η μεταβίβαση των ακινήτων, όχι μόνο η αγορά τους, γίνεται όλο και δυσκολότερα προσανατολίζοντας τους ενδιαφερόμενους επενδυτές σε άλλες χώρες προκειμένου να επενδύσουν και να δημιουργήσουν καινούριες τουριστικές επιχειρήσεις ή παραρτήματα υπάρχουσών (SETE, 2016). Η ίδια κατάσταση όμως επικρατεί και στην Ιταλία επί του ίδιου θέματος, κάτι που την ίδια στιγμή την καθιστά μη ανταγωνιστική για την Ελλάδα, αλλά και για τις υπόλοιπες χώρες αφού δεν προτιμάται για την πραγματοποίηση επενδύσεων.

Σε κάποιες περιπτώσεις ο Φ.Π.Α. μπορεί να επιστραφεί χάρη στα όσα ορίζει ο νόμος (Σειμένης, 2010). Για την Ελλάδα όμως ο συγκεκριμένος φόρος χρειάζεται εξαιρετικά μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι να επιστραφεί. Αυτό αυτομάτως οδηγεί τις τουριστικές επιχειρήσεις σε προβλήματα ρευστότητας κάτι που την ίδια στιγμή δυσκολεύει την εξασφάλιση της λειτουργίας τους (SETE, 2016). Στο παρελθόν όμως αυτό δεν ίσχυε καθώς το νομοθετικό πλαίσιο που υπήρχε προέτρεπε τους

ενδιαφερόμενους να επενδύσουν στην Ελλάδα, κάτι που όμως τα τελευταία δέκα χρόνια πλέον δεν ισχύει.

Στην Ελλάδα ο φορολογικός συντελεστής που έχει οριστεί επί των κερδών και των μερισμάτων τώρα πια είναι ο κυριότερος λόγος για τον οποίο η κατάσταση στις τουριστικές επιχειρήσεις έχει φτάσει στο συγκεκριμένο σημείο (SETE, 2016). Ο συντελεστής αυτός όμως τώρα πια έχει φτάσει στο 36,10% στην Ελλάδα, ενώ στην περίπτωση της Κύπρου είναι μόλις στο 12,50%. Αυτό σημαίνει πως παραμένουν σημαντικά κεφάλαια προς διάθεση στις κυπριακές επιχειρήσεις, κάτι που δυστυχώς δεν ισχύει και στην περίπτωση των ελληνικών εταιρειών.

Το κόστος που επωμίζονται οι ελληνικές τουριστικές επιχειρήσεις προκειμένου να μπορέσουν να καταβάλλουν τη μισθοδοσία των εργαζομένων φτάνει στο 125%, ενώ στην περίπτωση της Κύπρου το κόστος μισθοδοσίας φτάνει στο 120% (SETE, 2016). Η αναλογία επίσης των καθαρών αποδοχών που έχουν οι τουριστικές επιχειρήσεις στην Ελλάδα σε σχέση με το κόστος μισθοδοσίας που καλούνται να αναλάβουν φτάνει στο 198%, ποσοστό που αποτελεί τον υψηλότερο δείκτη αναλογίας ανάμεσά τους. Στην περίπτωση της Κύπρου το αντίστοιχο ποσοστό αναλογίας εξακολουθεί να είναι κατά πολύ χαμηλότερο σε σχέση με της Ελλάδος, αφού αυτό είναι 130% για το έτος 2016.

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. βάσει του οποίου πλέον φορολογούνται οι ελληνικές επιχειρήσεις που προσφέρουν υπηρεσίες διαμονής έχει αυξηθεί από 6% κι έχει οριστεί πως θα είναι 13%, ενώ οι επιχειρήσεις εστίασης από τη δική τους πλευρά από 13% που ήταν στο παρελθόν έφτασαν να πρέπει να καταβάλουν φόρο που αντιστοιχούσε στο 23% (SETE, 2016). Μάλιστα η Ελλάδα ακολουθεί ένα διαφορετικό τρόπο φορολόγησης των διαμονών που πραγματοποιούν οι τουρίστες καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φόρος υπολογίζεται βάσει του Κύκλου εργασιών που πραγματοποιούν οι ίδιες οι επιχειρήσεις. Επιπλέον σχετικά με τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις το νομικό πλαίσιο που ισχύει ορίζει παρακράτηση φόρου που κυμαίνεται μεταξύ 10%-30%. Στην Ελλάδα μάλιστα το ποσοστό που ισχύει σε αυτές τις περιπτώσεις είναι το υψηλότερο που εφαρμόζεται. Το πόσο αρνητικό είναι αυτό για την χώρα μπορεί να γίνει ευκολότερα κατανοητό όταν ληφθεί υπόψη το γεγονός πως στην Κύπρο παρακράτηση φόρου πραγματοποιείται μόνο για τις

περιπτώσεις παραχώρησης δικαιωμάτων και κυρίως όταν αυτό γινόταν στο εσωτερικό της Κύπρου.

Η Ελλάδα συνεπώς ως χώρα και τουριστικός προορισμός λειτουργεί με τέτοιο τρόπο που δεν της επιτρέπει να προσελκύσει το ενδιαφέρον επενδυτών. Λόγοι για τους οποίους συμβαίνει αυτό είναι η υψηλή φορολογία επί των κερδών που πραγματοποιούν αυτού του είδους οι επιχειρήσεις, η εξαντλητική γραφειοκρατική διαδικασία που πρέπει να ακολουθεί, η εφαρμογή εν τέλει φορολογικού συντελεστή Φ.Π.Α. στα νησιά, κάτι που στο παρελθόν δεν ίσχυε και οι συνεχείς αλλαγές στο Φ.Π.Α. όσων αφορά την διαμονή και την εστίαση τα τελευταία χρόνια.

Για την Ελλάδα τελικά οι αλλαγές που έχουν γίνει τα τελευταία χρόνια στο θέμα του Φ.Π.Α. έχουν επηρεάσει αρνητικά την ίδια την χώρα, αλλά και τον τουρισμό. Η σημασία αυτής της αρνητικής επιρροής είναι ακόμη μεγαλύτερη όταν ληφθεί υπόψη το γεγονός πως αυτός ο κλάδος συμβάλλει σε εξαιρετικά μεγάλο βαθμό στην αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης που υφίσταται η χώρα, χάρη στα κέρδη που συγκεντρώνει κάθε χρόνο.

Ένα παράδειγμα φορολογικής διαδικασίας είναι η διανυκτέρευση που από την 1η Ιανουαρίου 2018 μέσα από τον νέο Φόρος Διανυκτέρευσης εισάχθηκε από την κυβέρνηση της Ελλάδας. Το ποσό αυτό θα καταβάλλεται τοπικά από τον κάθε τουρίστα για τον έλεγχο της διαμονής στην Ελλάδα και ποικίλλει ανάλογα με την επίσημη αξιολόγηση του καταλύματος ως εξής:

Διαμερίσματα (όλες οι κατηγορίες): 0,50 ευρώ ανά δωμάτιο ανά διανυκτέρευση στα ξενοδοχεία:

- 1-2 αστεριών: 0,50 σεντ ανά δωμάτιο ανά διανυκτέρευση
- 3 αστερών: 1,50 ευρώ ανά δωμάτιο ανά διανυκτέρευση
- 4 αστερών: 3,00 ευρώ ανά δωμάτιο ανά διανυκτέρευση
- 5 αστερών: 4,00 ευρώ ανά δωμάτιο ανά διανυκτέρευση
- Οι πληρωμές γίνονται με μετρητά ή κάρτες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Ο Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Στις χώρες του εξωτερικού όπως είναι αναμενόμενο λόγω των νομοθετικών αλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια η πραγματοποίηση επενδύσεων, καθώς επίσης και το φορολογικό σύστημα που υπάρχει και ακολουθείται είναι ευνοϊκότερο υπέρ εκείνων. Στην Ισπανία ο φορολογικός συντελεστής που ίσχυε το 2016 επί των κερδών – απόδοση έφτανε στο 39,25% και ήταν ο υψηλότερος που υπήρχε ανάμεσα σε μια ομάδα χωρών που εξετάστηκαν (SETE, 2016). Ο συντελεστής που ίσχυε στην Ιταλία έφτανε στο 32,69% και στην Τουρκία ήταν 32%. Στην περίπτωση της Ισπανίας όμως οι συντελεστές που πραγματικά χρησιμοποιούνται είναι χαμηλότεροι σε πολλά νησιά που λειτουργούν ως τουριστικοί προορισμοί.

Το κόστος που χρειάζεται να επωμιστούν αυτής της κατηγορίας οι επιχειρήσεις προκειμένου να καλύψουν τη μισθοδοσία των εργαζομένων τους είναι το υψηλότερο στην περίπτωση της Ιταλίας καθώς φτάνει να έχει συντελεστή 133%. Στην περίπτωση της Ισπανίας η διαφορά είναι ελάχιστη επειδή φτάνει στο 130%, ενώ στην περίπτωση της Τουρκίας το αντίστοιχο έξοδο φτάνει στο 120,5%. Όμως το χαμηλότερο ποσοστό κόστους μισθοδοσίας το έχει η Κροατία, στην οποία το ποσοστό αυτό φτάνει στο 117%. Η αναλογία των καθαρών κερδών σε σχέση με το κόστος μισθοδοσίας για την Ιταλία φτάνει στο 178%, ενώ για την περίπτωση της Ισπανίας αγγίζει το 173% και της Τουρκίας το 170%. Ο φόρος επίσης που πρέπει να καταβάλλουν εξαρχής οι τουριστικές επιχειρήσεις βάσει του αντίστοιχου συστήματος που ισχύει φτάνει μέχρι και στο 100%, μοναδική εξαίρεση σε αυτή την περίπτωση αποτελεί η Ισπανία στην οποία η προκαταβολή του φόρου μπορεί να είναι ανάμεσα στα εξής ποσοστά 50%-75%.

Ο τρόπος με τον οποίο ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας αντιμετωπίζεται από τις διάφορες χώρες του εξωτερικού είναι διαφορετικός. Σε κάποιες περιπτώσεις το ζητούμενο είναι ο τρόπος με τον οποίο μπορεί ο συγκεκριμένος φόρος να αξιοποιηθεί προκειμένου να κατορθώσει στη συνέχεια να συμβάλει στην καλυτέρευση της τουριστικής εμπειρίας που βιώνουν οι τουρίστες. Στην περίπτωση της Τουρκίας μια

μελέτη που έχει πραγματοποιηθεί εξετάζει το ενδεχόμενο της επιβολής επιπρόσθετου φόρου, τον οποίο θα επωμίζονται οι τουρίστες προκειμένου να μπορέσει να υπάρξει βελτίωση των τουριστικών επιχειρήσεων και των υπηρεσιών που αυτές προσφέρουν (Cetin, Alrawadieh, Dincer, Disner και Ioannides, 2017). Εκτός αυτού στη συγκεκριμένη μελέτη εξετάζεται και η προθυμία των ίδιων των τουριστών να επωμιστούν αυτό το φόρο προς όφελος του τουρισμού και αυτών των υπηρεσιών.

Αν και η συγκέντρωση επιπρόσθετων κεφαλαίων από την επιβολή ενός τέτοιου φόρου θα μπορούσε να συμβάλει στην βελτίωση του τρόπου με τον οποίο λειτουργούν οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις, παρ' όλα αυτά όμως δεν πρόκειται για μια άποψη που συμμερίζονται όλοι οι τουρίστες καθώς ως ένα βαθμό υπάρχει απροθυμία από την πλευρά τους να επωμιστούν ένα τέτοιο έξοδο, ενώ εκείνοι θα παραμείνουν για μικρό χρονικό διάστημα στη χώρα που επισκέφθηκαν.

Η αύξηση του Φ.Π.Α. όμως μπορεί την ίδια στιγμή να επηρεάσει αρνητικά την επισκεψιμότητα μιας χώρας ωθώντας τους τουρίστες προς άλλες χώρες, περισσότερο οικονομικές. Βάσει μιας έρευνας που πραγματοποιήθηκε στην Κροατία αυτό το ρίσκο τονίζεται ως ένα σοβαρό μειονέκτημα που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και να αξιολογηθεί (Dombrowski και Hodžić, 2010). Παρά τον κίνδυνο όμως υπάρχουν χώρες, όπως η Γαλλία και η Γερμανία που τα τελευταία χρόνια έχουν αυξήσει τον συντελεστή Φ.Π.Α. τους. Για την Γαλλία πιο συγκεκριμένα ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ίσχυε το 2009 ήταν στο 5,5%, πριν από μερικά χρόνια ήταν στο 10% (CUT TOURISM VAT, 2012). Σε σχέση βέβαια με το γενικό συντελεστή που έχει φτάσει στο 20% πρόκειται για ένα καλύτερο ποσοστό φόρου που απαιτείται από το κράτος (Hodžic και Celebi, 2017). Ωστόσο η Γερμανία έχει ακόμη χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας Φ.Π.Α. στις τουριστικές επιχειρήσεις και κυρίως στα ξενοδοχεία καθώς αυτός φτάνει μόλις στο 7% (CUT TOURISM VAT, 2012).

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

Πίνακας 2: Συγκρίσεις φορολογίας διαμονής και κανονικής φορολόγησης σε Ευρωπαϊκές Χώρες

ΧΩΡΑ	ΈΤΟΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΦΟΡΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΣΤΗ ΔΙΑΜΟΝΗ
Γαλλία	2007	19,6%	5,5%
	2008	19,6%	5,5%
	2009	19,6%	5,5%
	2010	19,6%	5,5%
	2011	19,6%	5,5%
	2012	19,6%	7%
	2013	19,6%	7%
	2014	20%	10%
Γερμανία	2007	19%	19%
	2008	19%	19%
	2009	19%	19%
	2010	19%	7%
	2011	19%	7%
	2012	19%	7%
	2013	19%	7%
	2014	19%	7%
Ιταλία	2007	20%	10%
	2008	20%	10%
	2009	19%	10%
	2010	20%	10%
	2011	20%	10%
	2012	21%	10%
	2013	21%	10%
	2014	22%	10%
Ισπανία	2007	16%	7%
	2008	16%	7%
	2009	16%	7%
	2010	16%	7%

	2011	18%	8%
	2012	18%	8%
	2013	21%	10%
	2014	21%	10%
Ελλάδα	2007	19%	9%
	2008	19%	9%
	2009	19%	9%
	2010	19%	9%
	2011	23%	6,5%
	2012	23%	6,5%
	2013	23%	6,5%
	2014	23%	6,5%

Τα αποτελέσματα που διαμορφώνονται για κάθε χώρα βάσει του φορολογικού συντελεστή που υπήρχε τις υπόλοιπες χρονιές, μέχρι και το 2014 στις πέντε ευρωπαϊκές χώρες που μελετώνται είναι τα ακόλουθα:

Πίνακας 3: Σύγκριση φορολογικών Συντελεστών στα ξενοδοχεία ευρωπαϊκών χωρών σε σχέση με την πληρωμή ανά διαμονή.

ΧΩΡΑ	ΈΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΣΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ	ΕΥΡΩ / ΔΙΑΜΟΝΗ
Γαλλία	2007	5,5%	50€
	2008	5,5%	50€
	2009	5,5%	50€
	2010	5,5%	50€
	2011	5,5%	50€
	2012	7%	63,64€
	2013	7%	63,64€
	2014	10%	90,90€

Γερμανία	2007	19%	50€
	2008	19%	50€
	2009	19%	50€
	2010	7%	18,42€
	2011	7%	18,42€
	2012	7%	18,42€
	2013	7%	18,42€
	2014	7%	18,42€
Ιταλία	2007	10%	50€
	2008	10%	50€
	2009	10%	50€
	2010	10%	50€
	2011	10%	50€
	2012	10%	50€
	2013	10%	50€
	2014	10%	50€
Ισπανία	2007	7%	50€
	2008	7%	50€
	2009	7%	50€
	2010	7%	50€
	2011	8%	57,14€
	2012	8%	57,14€
	2013	10%	71,42€
	2014	10%	71,42€
Ελλάδα	2007	9%	50€
	2008	9%	50€
	2009	9%	50€
	2010	9%	50€
	2011	6,5%	36,11€
	2012	6,5%	36,11€

	2013	6,5%	36,11€
	2014	6,5%	36,11€

ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι συντελεστές φορολογίας για τις τουριστικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα ο Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται σε αυτές έχει αλλάξει σημαντικά τα τελευταία χρόνια. Το αποτέλεσμα είναι πως κάποιες χώρες έχουν γίνει περισσότερο ανταγωνιστικές από κάποιες άλλες όπως είναι η Γερμανία, ενώ κάποιες άλλες όπως είναι η Ελλάδα έχουν καταλήξει να χάσουν σε σημαντικό βαθμό την ανταγωνιστικότητά τους. Ως ένα βαθμό σε αυτό συμβάλλει και η οικονομική κρίση που επηρεάζει τις αποφάσεις που λαμβάνονται και παράλληλα τα μέτρα που τις ακολουθούν. Σε καμία όμως περίπτωση αυτό δε σημαίνει πως κάθε απόφαση που λαμβάνεται είναι η καταλληλότερη για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που υπάρχουν στον τουρισμό.

Ειδικά ο συγκεκριμένος κλάδος έχει πολλά προβλήματα που πρέπει να αντιμετωπίσει, ένα από τα οποία είναι οι εγκαταστάσεις που έχει και χρησιμοποιεί προκειμένου να μπορέσει να προσφέρει τις υπηρεσίες του στο σύνολο των καταναλωτών. Άλλο ένα πρόβλημα είναι οι κρατικές παροχές, οι οποίες δεν είναι επαρκείς και ωθούν τους τουρίστες στην αξιοποίηση ιδιωτικών υπηρεσιών και αγαθών στην προσπάθειά τους να καλύψουν κάποια ανάγκη ή επιθυμία τους.

Υπάρχει απροθυμία από ένα σημαντικό μέρος των τουριστών να επωμιστούν οι ίδιοι αυτές τις δαπάνες, ειδικά από τη στιγμή που δεν θα παραμείνουν για μεγάλο χρονικό διάστημα στη συγκεκριμένη χώρα. Κάποιοι άλλοι όμως κατανοούν πως ο τουρισμός έχει ανάγκη τα επιπρόσθετα κεφάλαια, όπως επίσης και το ότι θα πρέπει να προστατευτούν η οικονομία και το περιβάλλον των τουριστικών προορισμών. Ως μέσο εξασφάλισης αυτής της προστασίας λειτουργεί ο Φ.Π.Α., ο οποίος όμως μπορεί να βλάψει σε μεγάλο βαθμό τον τουρισμό όταν λαμβάνονται αποφάσεις προτού σταθμιστούν τα υπέρ και τα κατά με προσοχή. Ίσως αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο πλέον η Ελλάδα έχει χάσει ένα μέρος της τουριστικής της ανταγωνιστικότητας σε σχέση με άλλες χώρες.

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1, Σελίδα 17: Διανυκτερεύσεις προσωπικών ταξιδιών γηγενών από 15 ετών και πάνω, κατά διάρκεια διαμονής και κύριο μέσο μεταφοράς 2015-2016

Πίνακας 2, Σελίδα 45: Συγκρίσεις φορολογίας διαμονής και κανονικής φορολόγησης σε Ευρωπαϊκές Χώρες

Πίνακας 3, Σελίδα 47: Σύγκριση φορολογικών Συντελεστών στα ξενοδοχεία ευρωπαϊκών χωρών σε σχέση με την πληρωμή ανά διαμονή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Hunziker, W., Krapf, K. (1942) *Allgemeine Fremdenverkehrslehre* Zurich
- 2) Macintosh, R.W., Goeldner, C.R. (1986) *Tourism: Principles, Practices and Philosophies* 5th ed. John Wiley & Sons, New York.
- 3) Ευσταθίου, Π. Α. (2004) *Αναψυχή και τουρισμός* εκδόσεις Παπαζήση Αθήνα
- 4) Γεροκόστα, Α. (2012) *Εκπαιδευτικές και τουριστικές προτάσεις! Εκπαίδευση και Τουριστικά νέα...* ανακτήθηκε από http://gerann-travel-info.blogspot.gr/2012/01/blog-post_13.html
- 5) Πατσουράτης, Β. (2007) *Οι Επιπτώσεις των Δυσμενών Γεγονότων στην Τουριστική Οικονομία Ειδικές Εκδόσεις: 7* Αθήνα Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (Ι.Τ.Ε.Π.)
- 6) Ηγουμενάκης, Ν., Κραβαρίτης, Κ., Λύτρας, Π. (1998) *Εισαγωγή στον Τουρισμό* INTERBOOKS Αθήνα
- 7) Αθανασίου, Λ. (2002) *Ο συνεδριακός τουρισμός στην Ελλάδα: Εξελίξεις, Προβλήματα, Δυνατότητες και Πολιτική* Αθήνα Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (Ι.Τ.Ε.Π.)
- 8) Σύνδεσμος Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (SETE) (2004) *Πρόταση Σχεδίου Μάρκετινγκ για τον Ελληνικό Τουρισμό "Τώρα ή Ποτέ"* Αθήνα
- 9) Ηγουμενάκης, Ν. (1999) *Τουριστικό μάρκετινγκ* Αθήνα INTERBOOKS
- 10) Αθανασούλης, Χρ. (1997) *Μάρκετινγκ υπηρεσιών τ. Α'* Αθήνα Σταμούλη
- 11) ΕΛΣΤΑΤ (2017α) *Έρευνα διάρθρωσης επιχειρήσεων: Έτος 2015* ανακτήθηκε από http://www.statistics.gr/el/statistics?p_p_id=documents_WAR_publicationsportlet_INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-2&p_p_col_count=4&p_p_col_pos=1&documents_WAR_publicationsportlet_INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_javax.faces.resource=document&documents_WAR_publicationsportlet_INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_in=downloadResources&documents_WAR_publicationsportlet_INSTANC

[E_qDQ8fBKKo4IN_documentID=290424& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_locale=el](#)

- 12) Λαλούμης, Δ. (2015) *Διοίκηση Τουριστικών Επιχειρήσεων* Αθήνα ΣΕΑΒ
ανακτήθηκε από την ιστοσελίδα www.kallipos.gr
- 13) Δεδούσης, Η. (1998) *Γενικές αρχές λογιστικής* ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ Αθήνα
- 14) ΕΛΣΤΑΤ (2017β) *Αφίξεις και διανυκτερεύσεις στα καταλύματα ξενοδοχειακού τύπου και κάμπινγκ: Ιανουάριος - Σεπτέμβριος 2017(προσωρινά στοιχεία)*
ανακτήθηκε από http://www.statistics.gr/el/statistics?p_p_id=documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-2&p_p_col_count=4&p_p_col_pos=1&documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_javax.faces.resource=document& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN ln=downloadResources& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_documentID=294696& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_locale=el
- 15) ΕΛΣΤΑΤ (2017γ) *Έρευνα ποιοτικών χαρακτηριστικών ημεδαπών τουριστών: Έτος 2016 (προσωρινά στοιχεία)* ανακτήθηκε από
http://www.statistics.gr/el/statistics?p_p_id=documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-2&p_p_col_count=4&p_p_col_pos=1&documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_javax.faces.resource=document& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN ln=downloadResources& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_documentID=284859& documents WAR publicationsportlet INSTANCE_qDQ8fBKKo4IN_locale=el
- 16) Πάσχος, Π.(1999) *Φορολογική των επιχειρήσεων* Μπένου Αθήνα
- 17) Τσιάτουρας, Φ. (2010) *Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων* έκδοση 1^η αυτοέκδοση Αθήνα
- 18) Κόντος – Μάναλης, Λ. (2007) *Η Φορολογία των Επιχειρήσεων: Πλαίσια, διαδικασία, ερμηνεία & πράξη* Σάκκουλας Αθήνα

- 19) ΠΑΜΙΣΟΣ (2011) *ΚΩΔΙΚΑΣ Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών προσώπων* ΠΑΜΙΣΟΣ Αθήνα
- 20) Μπάρμπας, Ν. (2016) *Φορολογία εισοδήματος : Φυσικών και Νομικών προσώπων (όπως ισχύει με τους Ν. 3296/2004, 3312/2005, 3427/2005, 3453/2006)* Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- 21) Προβόπουλος, Γ. Α. (1983) *Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας: Τι είναι και πώς εφαρμόζεται* Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών Αθήνα
- 22) Διζέλος, Θ. (1988) *Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας στην εξαγωγική επιχείρηση* Ινστιτούτο Εξαγωγικών Σπουδών Αθήνα
- 23) Σεϊμένης, Ο. (2010) *Οι διατάξεις του νέου φορολογικού νόμου* αυτοέκδοση Αθήνα
- 24) Γιαννακούρη, Π., Κουκοβίνη, Β. (1998) *Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας: ερμηνεία και κωδικοποίηση του Ν. 1642/1986 σε συνδυασμό με Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου Α' τόμος* Σταμούλης Αθήνα
- 25) Σταματόπουλου, Δ. (2007) *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων*: eliforin ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ Αθήνα
- 26) Μπεκιάρης, Γ., Γελαστού – Κούση, Α. (1998) *Η έκτη οδηγία Φ.Π.Α. και η ερμηνεία της από το Δ.Ε.Κ. 2^{ος} τόμος* Μανωλίτσης Αθήνα
- 27) SETE (2016) *Μελέτη καταγραφής και συγκριτικής αξιολόγησης φορολογικού πλαισίου* ανακτήθηκε από <http://sete.gr/el/statistika-vivliothiki/statistika/?c=43476&cat=43516&key=>
- 28) Cetin, G., Alrawadieh, Z., Dincer, M.Z., Disner, F.I., Ioannides, D. (2017) Willingness to Pay for Tourist Tax in Destinations: Empirical Evidence from Istanbul *economies* Vol. 5, No. 21, pp. 1-15
- 29) Dombrowski, R., Hodžić, S. (2010) Impact of Value Added Tax On Tourism *International Business & Economics Research Journal* Vol. 9, No. 10, pp. 131-138
- 30) CUT TOURISM VAT (2012) *The European Leaders* ανακτήθηκε από <http://www.cuttourismvat.co.uk/wp-content/uploads/2013/08/Germany-France-Ireland-Factsheet.pdf>
- 31) Hodzic, S. Celebi, H. (2017) Value-Added Tax and its efficiency: EU-28 and Turkey *Journal of Economics* 8 (2): 79-90