



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ



ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ - ΣΥΝΕΤΑΙΡΕΣΤΙΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

ΕΠΟΥΛΑΣΤΡΙΑ:

ΜΠΑΛΑΦΑ ΒΙΡΗΝΗ

Α.Μ. 13041

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΤΣΑΜΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2009

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

Τμήμα Διοίκησης

115 Δ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**ΕΙΣΑΓΩΓΗ****ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο**

Η ιστορική εξέλιξη της φορολογίας -----	1
1.1 Ιστορική Αναδρομή -----	1
1.2 Η φορολογία στην Αρχαία Ελλάδα -----	1
1.3 Η φορολογία στη Ρωμαϊκή Περίοδο -----	2
1.4 Η φορολογία κατά τη Βυζαντινή Αυτοκρατορία -----	2
1.5 Η φορολογία κατά τη Περίοδο της Τουρκοκρατίας -----	4
1.6 Η φορολογία από το 1880 μέχρι σήμερα -----	4
1.7 Η φορολογία σήμερα -----	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας -----	9
2.1 Αδυναμίες του φορολογικού συστήματος -----	9
2.2 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα -----	11
2.2.1 Η φοροδιαφυγή ως πρόβλημα του κράτους -----	11
2.2.2 Τα αίτια ύπαρξης της φοροδιαφυγής -----	12
2.2.3 Τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής -----	14
2.3 Ο φορολογικός ανταγωνισμός -----	15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Άμεση – έμμεση φορολογία -----	16
3.1 Άμεση Φορολογία -----	16
3.1.1 Φόρος εισοδήματος -----	17
3.1.1.1 Υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος πρόσωπα -----	17

3.1.1.2	Υπόχρεοι σε υποβολή φορολογικής δήλωσης	18
3.1.1.3	Απαλλαγές από το φόρο	18
3.1.2	Φόρος κεφαλαίων	19
3.1.2.1	Φόροι επί της περιουσίας	19
3.1.2.2	Φόρος κληρονομιάς	20
3.1.2.3	Φόρος γονικής παροχής	20
3.1.2.4	Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ)	21
3.2	Έμμεση Φορολογία	21
3.2.1	Κατηγορίες και είδη έμμεσων φόρων	22
3.2.1.1	Φόροι επί των εισαγόμενων αγαθών (τελωνειακά έσοδα)	22
3.2.1.2	Φόρος Οινοπνεύματος – Οινοπνευματωδών ποτών	23
3.2.1.3	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	23
3.2.2	Έννοια και χαρακτηριστικά του ΦΠΑ	24
3.2.3	Υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Αναμόρφωση Φορολογικού Συστήματος

4.1	Γενικά	27
4.2	Διαπιστώσεις του ισχύοντος φορολογικού συστήματος	28
4.3	Βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης	29
4.3.1	Για τη φορολογία εισοδήματος Φυσικών προσώπων	30
4.3.2	Για τη φορολογία εισοδήματος Νομικών Προσώπων	30
4.3.3	Για την έμμεση φορολογία	31
4.4	Αξιολόγηση σημερινού συστήματος φορολογίας	31
4.4.1	Αξιολόγηση άμεσης φορολογίας	31
4.4.2	Αξιολόγηση έμμεσης φορολογίας	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Φορολόγηση Τουριστικών Επιχειρήσεων

5.1	Γενικά	35
5.2	Τα οικονομικά της φορολογίας τουρισμού	36
5.2.1	Κατηγορίες Τουριστικών Φόρων	37
5.2.2	Φορείς που επιβάλλουν τον φόρο	37

5.2.3	Φορολογία κατά κλάδο	38
5.2.3.1	Μεταφορές	38
5.2.3.2	Η φορολογία των ξενοδοχείων και των <i>Catering</i>	41
5.2.3.3	Τουριστικές Υπηρεσίες	41
5.3	Κατηγορίες φόρων τουρισμού και χαρακτηριστικά τους	42
5.3.1	Εύρος των Φόρων Τουρισμού	42
5.3.2	Πεδίο Δράσης των Φόρων Τουρισμού	44
5.3.3	Τύπο Φόρων Τουρισμού	44
5.3.4	Επιπτώσεις των Φόρων Τουρισμού	46
5.3.5	Στρεβλώσεις και Επιπτώσεις στην Ανταγωνιστικότητα	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

Άμεση – Έμμεση Φορολογία Τουρισμού στην Ελλάδα

6.1	Άμεση Φορολογία	49
6.1.1	Φορολογία Εισοδήματος Τουριστικών Επιχειρήσεων	49
6.1.1.1	Γενικά	49
6.1.1.2	Προσδιορισμός εισοδήματος	51
6.1.1.3	Υπολογισμός Φόρου	52
6.1.1.4	Αποσβέσεις	52
6.1.2	Τέλος Ακίνητης Περιουσίας	53
6.1.3	Αξιολόγηση του Συστήματος Άμεσης Φορολογίας Τουρισμού	53
6.2	Έμμεση Φορολογία	55
6.2.1	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	55
6.2.1.1	Γενικά	55
6.2.1.2	Αντικείμενο του φόρου	55
6.2.1.3	Φορολογικές Πράξεις	56
6.2.1.4	Φορολογητέα Αξία και Υπολογισμός Φόρου	56
6.2.1.5	Απαλλαγές από το Φόρο	57
6.2.2	Άλλοι Έμμεσοι Φόροι που επιβάλλονται στα Ξενοδοχεία	58
6.2.3	Αξιολόγηση του Συστήματος Έμμεσης Φορολογίας Τουρισμού	59
6.3	Η Φορολόγηση τουριστικών επιχειρήσεων σε άλλα κράτη εκτός της Ελλάδας	59
6.3.1	Η φορολόγηση τουριστικών επιχειρήσεων στην ΕΕ των 27 κρατών – μελών	59
6.3.2	Φορολόγηση και Ανταγωνιστικότητα	66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

Επιπτώσεις Φορολογίας Τουρισμού

7.1	Ελαστικότητες Προσφοράς και Ζήτησης Τουριστικού Προϊόντος	68
7.2	Συναλλαγματικές Επιπτώσεις	70
7.3	Επιδράσεις στην Απασχόληση	70
7.4	Επιπτώσεις στην Περιφερειακή Ανάπτυξη	72
7.5	Τα Οικονομικά της Φορολογίας Τουρισμού	72
7.6	Οι Διεθνείς Τάσεις της Φορολογίας Τουρισμού	73
7.7	Προτάσεις	74

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	78
---------------------	-----------

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για την εκπόνηση μιας πτυχιακής εργασίας είναι λογικό να έχουν συμβάλει πολλοί άνθρωποι, τους οποίους θα ήθελα να τους ευχαριστήσω ξεχωριστά. Αρχικά, θέλω να ευχαριστήσω τον υπεύθυνο καθηγητή για την διεξαγωγή αυτής της εργασίας, κύριο Τσάμο Γεώργιο, για την αμέριστη συμπαράστασή του και βοήθεια. Οι καθοδηγητικές του και διορθωτικές του παρεμβάσεις έπαιξαν σπουδαίο ρόλο στην εργασία που παρατίθεται.

Φυσικά, δεν θα μπορούσα να παραλείψω να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές της σχολής μου, που όλα αυτά τα χρόνια μας παρείχαν γνώσεις, οι οποίες έγιναν πλέον εμπειρίες και θα σταθούν για την επαγγελματική μας πορεία.

Τέλος, το πιο μεγάλο ευχαριστώ αξίζει να το αφιερώσω στην οικογένειά μου, που όλα αυτά τα χρόνια με στήριξαν με πολλή αγάπη και μου παρείχαν κάθε ηθική και υλική υποστήριξη για να μπορέσω να εκπληρώσω τα όνειρά μου ολοκληρώνοντας αυτή τη σχολή που τόσο πολύ αγαπώ. Δικαιωματικά αφιερώνω στους γονείς μου αυτή την εργασία!

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο Αμερικανός πολιτικός, φυσικός και φιλόσοφος, Βενιαμίν Φραγκλίνος έλεγε: « ... Σ' αυτό τον κόσμο τίποτα δεν είναι τόσο βέβαιο όσο ο θάνατος και ο φόρος ...». Παρόλο που και τα δύο είναι αναπόφευκτα και δυσάρεστα, για το θάνατο θα ήταν δύσκολο να βρεθεί συνήγορος, για το φόρο όμως πολλοί.

Η φορολογία και ο φόρος αποτελούν τη βάση στην οποία στηρίζεται η σύγχρονη κοινωνία σε παγκόσμιο επίπεδο. Για να γίνει κατανοητό, θα πρέπει να αναλογιστούμε πως θα ήταν η ζωή μας αν δεν υπήρχαν φόροι και πως θα λειτουργούσε η κοινωνία αν το κράτος δε διέθετε τα απαιτούμενα οικονομικά μέσα προκειμένου να οργανώσει την έννομη κατηγορία με σκοπό την προστασία της ανθρώπινης ζωής, της περιουσίας των πολιτών, την εξασφάλιση της εδαφικής ακεραιότητας των κρατών, την υγεία, την εκπαίδευση, την κατασκευή υποδομών, κ.λ.π.

Η φορολογία δεν είναι τίποτα άλλο παρά η καταβολή χρημάτων που επιβάλλεται με νόμο στα φυσικά και νομικά πρόσωπα προς όφελος του κράτους και άλλων νομικών προσώπων και οργανισμών. Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από τον G. Jeze, έγινε δε αποδεκτός και από την ελληνική επιστήμη. Σύμφωνα με αυτόν, ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.

Πολλές φορές διαπιστώσαμε όλοι μας να αποτυγχάνουν απολύτως νομοθετικές ρυθμίσεις ή και ακόμα σε περισσότερες να μην υπάρχει η υπομονή της εφαρμογής τους και να χαρακτηρίζονται αποτυχημένες. Χρειάζεται όμως υπομονή μακροπρόθεσμης εφαρμογής και δημιουργίας σταθερού φορολογικού περιβάλλοντος όπου όλοι οι εμπλεκόμενοι να γνωρίζουν τους κανόνες, τη δικαιοδοσία τους, τις κινήσεις τους για να οδηγηθούμε σε αυτό που όλοι επιθυμούμε, ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα το οποίο θα υποστηρίξει μέσω των πολιτών – φορολογουμένων ένα σύγχρονο ισχυρό και με κοινωνικό πρόσωπο κράτος, το οποίο θα είναι σε θέση να δώσει λύσεις σε όλα εκείνα που δεν μπορούν να λυθούν μέσω των μηχανισμών της οικονομίας για όλους.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από πολλά αρνητικά στοιχεία καθώς υπάρχουν πολλοί νόμοι, με πολλές αντιφάσεις και δυσλειτουργία μεταξύ τους. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, οι οποίοι επιβάλλονται για να εξασφαλιστεί η χρηματοδότηση των

συνεχών αυξανόμενων δημοσίων δαπανών, και η άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ διαφόρων πηγών εισοδήματος, επαγγελμάτων και γεωγραφικών περιοχών της χώρας δεν επιδρούν ευνοϊκά στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί φορολογικός ανταγωνισμός. Επίσης, οι αλλεπάλληλες αλλαγές στη φορολογία αποτελούν ανασταλτικό παράγοντα στον προγραμματισμό των οικονομικών μονάδων διότι οι επιχειρήσεις και γενικότερα οι φορολογούμενοι αδυνατούν να προγραμματίσουν την δραστηριότητα τους. Και αυτό διότι οι φορολογούμενοι δεν είναι βέβαιοι για τις φορολογικές ρυθμίσεις που θα ισχύουν αύριο, με συνέπεια να μειώνεται η εμπιστοσύνη τους, να δυσανασχετούν και να συσκέπτονται όλους τους δυνατούς τρόπους φοροδιαφυγής, την οποία προσπάθησαν να ελαττώσουν αλλά κατέληξαν να δημιουργήσουν μια άλλη αδυναμία του Ελληνικού φορολογικού συστήματος, την έμμεση φορολογία.

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται στο εισόδημα που δαπανάται ή στην περιουσία του φορολογουμένου ως έμμεσοι παράγοντα εξωτερίκευσης της φοροδοτικής ικανότητας και δεν εισπράττονται με ονομαστικούς καταλόγους, εκτός του ΦΠΑ. Έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, ο ΦΠΑ, τα τέλη Χαρτοσήμου κ.λ.π.

Εκτός από τους έμμεσους φόρους υπάρχουν και οι άμεσοι φόροι. Πρόκειται για τους φόρους που επιβάλλονται στο εισόδημα ή στην περιουσία του φορολογουμένου ως άμεσου προσδιοριστικού παράγοντα της φοροδοτικής ικανότητας αυτού και εισπράττονται με ονομαστικούς καταλόγους. Σύμφωνα με το φορολογικό μας δίκαιο άμεσοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, κληρονομιάς, γονικών παροχών, δωρεών, μεταβίβασης ακινήτων κ.λ.π. Οι άμεσοι φόροι θεωρούνται «δίκαιοι φόροι» γιατί επιβάλλονται ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου. Οι φόροι αυτοί επιτάσσουν την προσαρμογή του φόρου στην οικονομική δύναμη καθενός φορολογουμένου που όμως δεν είναι δυνατή σε όλους τους φόρους και ιδίως στους έμμεσους φόρους. Γι' αυτό θα πρέπει να επιδιώκεται η αύξηση των άμεσων φόρων και η αντίστοιχη μείωση των έμμεσων ως ποσοστού των συνολικών φορολογικών εσόδων. Το αντίθετο συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει πολλούς φόρους, μερικοί από τους οποίους έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι την περιουσία ενώ άλλοι τις δαπάνες. Οι πιο πολλοί επιβάλλονται υπέρ του κράτους και λιγότεροι υπέρ των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης. Από άποψη εσόδων ο σημαντικότερος φόρος είναι ο ΦΠΑ και ακολουθεί ο φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

Η φορολογία του τουρισμού είναι μία νέα σχετικά μορφή φορολογίας, αφού πριν από σαράντα περίπου χρόνια ο διεθνής τουρισμός ήταν απαλλαγμένος αυτής. Τη γρήγορη όμως ανάπτυξη της διεθνούς τουριστικής βιομηχανίας ακολούθησε, με τον ίδιο ρυθμό, και η

φορολογία αυτής τόσο σε αριθμό φόρων όσο και σε φορολογικό βάρος. Αυτό οδήγησε στο να κατέχει η φορολογία σήμερα ένα υψηλό μερίδιο στο συνολικό κόστος ενός ταξιδιού.

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

Έτσι σήμερα η διεθνής εμπειρία και πρακτική δείχνει ότι τόσος στους τουρίστες όσο και την τουριστική βιομηχανία επιβάλλεται μια ποικιλία φόρων. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται τόσο στους ξένους τουρίστες που επισκέπτονται μια χώρα όσο και στους ντόπιους οι οποίοι επισκέπτονται μια άλλη χώρα ή ταξιδεύουν εντός της χώρας τους. Υποστηρίζεται ότι στόχος της φορολογίας είναι να συγκεντρωθούν έσοδα, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση έργων υποδομής, που θα βελτιώσουν τις υπηρεσίες που προσφέρονται στον τουρίστα καθώς και στους Έλληνες ταξιδιώτες.

Από την άλλη πλευρά, όμως, προβάλλονται επιχειρήματα τα οποία είναι αντίθετα προς την επιβολή φορολογίας στο τουριστικό προϊόν, καθώς και στον καταναλωτή αυτού του προϊόντος. Τα επιχειρήματα αυτά συνοψίζονται στα παρακάτω:

- Οι φόροι αυτοί στρεβλώνουν την ανταγωνιστική θέση μεταξύ διαφόρων προορισμών.
- Επειδή η ζήτηση του τουριστικού προϊόντος είναι ελαστική, η επιβολή του φόρου είναι δυνατόν να οδηγήσει μεσοπρόθεσμα σε μείωση, παρά ε αύξηση των συνολικών εσόδων από αυτήν την πηγή.
- Οι φόροι αυτοί προκαλούν άνιση φορολογική μεταχείριση μεταξύ του τουριστικού προϊόντος και οποιουδήποτε άλλου εξαγόμενου προϊόντος, αφού το τελευταίο απαλλάσσεται από το φόρο. Ο τουρισμός ως οικονομικό φαινόμενο στο πλαίσιο μιας ευρύτερης έννοιας, θεωρείται ότι είναι τμήμα των εισαγωγών και εξαγωγών (ή τμήμα του εμπορίου γι' αυτό και σχετίζεται με το διεθνές εμπόριο).

Οι εισαγωγές αγαθών και υπηρεσιών προορίζονται και για την τουριστική χρήση, ενώ οι εξαγωγές είναι οι δαπάνες των διεθνών επισκεπτών – τουριστών καθώς και τα αγαθά που εξάγονται για τουριστική χρήση στο εξωτερικό. Ο διεθνής τουρισμός είναι μόνον εισαγωγή ή αντίστοιχα εξαγωγή αγαθών και υπηρεσιών και πραγματοποιείται κυρίως από τα νοικοκυριά.

Μια έξυπνη φορολογική πολιτική στον τομέα του τουρισμού πρέπει να μελετήσει προσεκτικά τις πιθανές επιπτώσεις που μπορεί να έχει στη ζήτηση των τουριστικών υπηρεσιών, και κατ' επέκταση, μέσω των πολλαπλασιαστικών επιδράσεων, σε ολόκληρη την οικονομία. Η θεωρητική προσέγγιση αλλά και η πρακτική εμπειρία πολλών χωρών

συμφωνούν απόλυτα ότι η ζήτηση για το τουριστικό προϊόν είναι πολύ ευαίσθητη, σε μικρές έστω μεταβολές της τιμής του. Χαρακτηριστικά είναι τα αρνητικά παραδείγματα της Ν. Υόρκης, της Δανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου στο θέμα αυτό. Αντίθετα, στην περίπτωση της Ιρλανδίας η μείωση του συντελεστή ΦΠΑ στα καταλύματα και τη διατροφή οδήγησε σε σημαντική βελτίωση του τουριστικού ισοζυγίου της χώρας. Επιπλέον, πρόσφατη μελέτη Ολλανδικού Ινστιτούτου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μείωση του συντελεστή ΦΠΑ μπορεί να οδηγήσει σε δημιουργία νέων θέσεων εργασίας. Πρόσφατη έρευνα στη χώρα μας απέδειξε ότι και η ζήτηση του ελληνικού τουριστικού προϊόντος υπάγεται στον παραπάνω διεθνή κανόνα.

Οι διαφορές λοιπόν που μπορεί να υπάρχουν, μεταξύ των κρατών, στη φορολογία του τουριστικού προϊόντος οδηγούν σε φορολογικό ανταγωνισμό ο οποίος δημιουργεί στρεβλώσεις σε διεθνές επίπεδο.

Είναι γεγονός ότι το φορολογικό βάρος που επιβάλλεται στο τουριστικό τομέα ακολουθεί ανοδική πορεία. Η τάση αυτή συμπορεύεται με τη γενικότερη τάση που μειώνεται στην πορεία του φορολογικού βάρους σε όλες τις βιομηχανίες αγνοώντας τις ιδιαιτερότητες που έχει η τουριστική βιομηχανία.

Το αυξανόμενο φορολογικό βάρος επηρεάζει σημαντικά το κόστος των τουριστικών επιχειρήσεων και έχει αρνητικές επιπτώσεις στη ζήτηση των υπηρεσιών τους, οδηγώντας έτσι τους πελάτες σε αντιπάλους προορισμούς, όπου η τουριστική βιομηχανία απολαμβάνει χαμηλότερο φορολογικό βάρος.

Η αυξητική τάση του φορολογικού βάρους επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα των διαφόρων προορισμών και δημιουργεί στρεβλώσεις, σε διεθνές επίπεδο, τόσο στην κατανομή του τουριστικού προϊόντος, όσο και στην κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των τουριστών.

Η φορολογική πολιτική που θα λαμβάνει υπόψη της την οικονομική και στρατηγική σημασία του τουρισμού, θα προωθή την ανάπτυξή του, η οποία θα είναι συμβατή με το περιβάλλον και θα εξαλείφει τα εμπόδια που υπάρχουν σήμερα στην απρόσκοπτη άσκηση της δραστηριότητάς του, πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- ✓ Αποτελεσματικότητα
- ✓ Κοινωνική δικαιοσύνη
- ✓ Απλότητα
- ✓ Να λαμβάνει υπόψη τον εξαγωγικό χαρακτήρα του κλάδου
- ✓ Να εξαλείφει τα εμπόδια στην ανάπτυξη του τουριστικού κλάδου
- ✓ Να είναι οριζόντια και κάθετα εναρμονισμένη

Με βάση τις παραπάνω αρχές προτείνονται τα εξής μέτρα:

- ✓ Μείωση του φορολογικού βάρους που επιβάλλεται στο τουριστικό προϊόν η οποία σε συνδυασμό με την υψηλή ελαστικότητα ζήτησης θα οδηγήσει σε περισσότερα έσοδα την τουριστική βιομηχανία και συνεπώς και φορολογικά.
- ✓ Μείωση του φορολογικού βάρους που επιβάλλεται στα αερομεταφορές αφού η χώρα μας κατατάσσεται μεταξύ των χωρών που επιβάλλουν το υψηλότερο φορολογικό βάρος.
- ✓ Ίση μεταχείριση των τουριστικών προϊόντων με το εξαγόμενο προϊόν. Πρέπει να γίνει κατανοητό από τις φορολογικές αρχές ότι η φορολόγηση του εισερχόμενου τουρίστα είναι ισοδύναμη με φορολόγηση του εξαγόμενου προϊόντος.
- ✓ Αναμόρφωση του αναπτυξιακού νόμου (Ν. 26001198) προκειμένου να είναι πιο αποτελεσματικός για τις τουριστικές επενδύσεις.
- ✓ Μείωση ή κατάργηση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων για δευτερεύουσες δραστηριότητες των τουριστικών επιχειρήσεων, όπως είναι η έκδοση τέτοιων στοιχείων για την πώληση εφημερίδων, τηλεκαρτών κ.ά. μέσα στα ξενοδοχεία.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από πολλά αρνητικά στοιχεία καθώς υπάρχουν πολλοί νόμοι, με πολλές αντιφάσεις και δυσλειτουργία μεταξύ τους. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, οι οποίοι επιβάλλονται για να εξασφαλιστεί η χρηματοδότηση των συνεχών αυξανόμενων δημοσίων δαπανών, και η άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ διαφόρων πηγών εισοδήματος, επαγγελματών και γεωγραφικών περιοχών της χώρας δεν επιδρούν ευνοϊκά στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί φορολογικός ανταγωνισμός.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να αναπτύξει και να αναλύσει το ισχύον Φορολογικό Σύστημα που επικρατεί στη χώρα μας, στις μέρες μας, καθώς και τις αδυναμίες που κρύβει, ούτως ώστε να προωθήσει, με κάποιο τρόπο, το ενδιαφέρον του αναγνώστη όσον αφορά το θέμα αυτό.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας με τίτλο «Ιστορική Εξέλιξη της Φορολογίας» γίνεται μια ιστορική αναδρομή για να δούμε πως δημιουργήθηκαν και εξελίχθηκαν οι φόροι.

Στο δεύτερο κεφάλαιο με τίτλο «Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας» αναφέρουμε στοιχεία για το υπάρχον φορολογικό σύστημα καθώς και τις αδυναμίες που παρουσιάζει. Η πιο σημαντική από τις αδυναμίες αυτές είναι η ύπαρξη της φοροδιαφυγής των φορολογουμένων.

Στο τρίτο κεφάλαιο με τίτλο «Άμεση – Έμμεση Φορολογία» αναφέρουμε διεξοδικά τα χαρακτηριστικά της άμεσης που επιβαρύνει τα φυσικά πρόσωπα της χώρας μας και της έμμεσης φορολογίας που επιβαρύνει τους πολίτες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο με τίτλο «Αναμόρφωση Φορολογικού Συστήματος» παρουσιάζονται τα προβλήματα του φορολογικού μας συστήματος και επακολούθως οι λόγοι αναμόρφωσής του. Επίσης γίνεται και μία αξιολόγησή του.

Στο πέμπτο κεφάλαιο με τίτλο «Φορολόγηση Τουριστικών Επιχειρήσεων» γίνεται εξέταση της φορολογικής επιβάρυνσης του τουριστικού προϊόντος σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

Στο έκτο κεφάλαιο με τίτλο «Άμεση – Έμμεση Φορολογία Τουρισμού στην Ελλάδα» γίνεται εκτενής στους φόρους που επιβάλλονται σε τουριστικές επιχειρήσεις και σε τουρίστες.

Στο έβδομο κεφάλαιο με τίτλο «Επιπτώσεις Φορολογίας Τουρισμού» παρουσιάζονται οι επιπτώσεις της φορολογίας, αξιολογούνται οι συνέπειες αυτών των επιπτώσεων και διεξάγουμε κάποια συμπεράσματα και προτάσεις βελτίωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Η ιστορική εξέλιξη της φορολογίας

1.1 Ιστορική Αναδρομή

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

1.2 Η φορολογία στην Αρχαία Ελλάδα

Στην αρχαία Αθήνα, την πιο καλά συγκροτημένη ως τότε πολιτεία, η φορολογία είχε περίπου τις μορφές που διατηρούνται μέχρι σήμερα. Οι φόροι διακρίνονται σε τακτικούς και έκτακτους και καθεμία από αυτές τις κατηγορίες περιλάμβανε άμεσους ή έμμεσους φόρους.

Από τους τακτικούς άμεσους φόρους, οι πιο βασικοί ήταν (Καμουζής, 1981):

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

Όλες αυτές οι πρόσοδοι διαιρούνται σε δύο κατηγορίες: α) τις καταβολές (τακτικές πληρωμές από τέλη και μισθώματα, που ήταν γνωστές και χρησίμευαν ως βάση για τον προϋπολογισμό των δαπανών της διοίκησης) και β) τα προκαταβλήματα, που ήταν συμπληρωματικές πληρωμές από τα δικαστικές καταβολές και τα πρόστιμα.

Τους φόρους εισέπρατταν οι τελώνες, που τους αγόραζαν από την πολιτεία και πλήρωναν ξεχωριστά ένα ορισμένο ποσό.

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

1.3 Η φορολογία στην Ρωμαϊκή Περίοδο

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

1.4 Η φορολογία κατά την Βυζαντινή Αυτοκρατορία

Σύμφωνα με τα ρωμαϊκά πρότυπα, τα αναλογούντα στις διάφορες κατηγορίες ποσά «τελών» καθορίζονταν από ειδικές φορολογικές επιτροπές αναγραφέντων και πραιτόρων, οι οποίοι διενεργούσαν απογραφές πληθυσμών. Οι μελέτες των ειδικών γύρω από τα οικονομικά του Βυζαντίου φανερώνουν ότι δυο ήταν οι κύριοι τρόποι είσπραξης φόρων στο

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

Οι φόροι, λοιπόν, στα βυζαντινά χρόνια διακρίνονται σε:

- Τακτικούς- άμεσους, από τους οποίους οι πιο σημαντικοί ήταν:
 - ο κεφαλικός, που πληρωνόταν από όλους τους πολίτες εκτός από τους δούλους, τους συγκλητικούς, τους στρατιωτικούς, τους μοναχούς και τους καλλιτέχνες,
 - ο στρατιωτικός, που ήταν για τη χορήγηση εξοπλισμού και συντήρηση για ένα στρατιώτη,
 - το καπνικόν, που ήταν οικοδομικός φόρος για κάθε οικεία,
 - η συνωνή, που ήταν για τα ζώα που χρησιμοποιούσαν στις καλλιέργειες,
 - το αερικόν,
 - ο φόρος άλατος,
 - το εδαφονόμιον, που ήταν για μεταβιβάσεις και κληρονομίες ακινήτων,
 - το εννόμιον, που ήταν για το δικαίωμα βοσκής των κοπαδιών,
 - το ζευγαριάτικον, που ήταν για τα ζώα που δεν χρησιμοποιούσαν στο όργωμα,
 - ο φόρος παρθενοφορίας που ήταν για δικαίωμα τέλεσης γάμων,
 - το χρυσάργυρον , που ήταν φόρος εργασίας.

- Έκτακτους- έμμεσους φόρους, από τους οποίους οι πιο σημαντικοί ήταν:
 - η επιβολή,
 - το αλληλέγγυον, που ήταν αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη,
 - το αλαμανικόν,
 - οι καταναλωτικοί φόροι για την αγοραπωλησία δούλων,
 - η αγγαρεία, που αποτελούσε εξαναγκασμό των πολιτών για δωρεάν παροχή εκ μέρους τους εργασίας σε δημόσια πολιτικά και στρατιωτικά έργα,
 - οι τελωνειακοί φόροι για την εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων,
 - το χαρτιακόν, που ήταν φόρος χαρτοσήμου για την αντικατάσταση των φορολογικών καταλόγων,
 - ο φόρος βιομηχανίας- βιοτεχνίας,
 - ο φόρος για ανεύρεση και εκμετάλλευση λατομείων,
 - ο φόρος για ανακάλυψη θησαυρών ή χαμένων περιουσιών.

1.5 Η φορολογία κατά την περίοδο της Τουρκοκρατίας

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

Οι πιο σημαντικοί φόροι που επιβάρυναν τους μουσουλμάνους ήταν:

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

1.6 Η φορολογία από το 1880 μέχρι σήμερα

Μερικοί φόροι που εμφανίστηκαν εκείνη την εποχή και αξίζει να αναφερθούν είναι οι εξής:

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

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

1.7 Η φορολογία σήμερα

Τα κυριότερα είδη φόρων που υπάρχουν σήμερα και επιβάλλονται στους πολίτες είναι τα εξής (Καμουζής, 1981):

Ο φόρος εισοδήματος: Ο φόρος αυτός διακρίνεται σε δυο τύπους: α) ο τύπος του προσωπικού φόρου στο συνολικό εισόδημα ως ενιαίος φόρος και β) ο τύπος του αναλυτικού φόρου εισοδήματος.

Ο πρώτος επιβάλλεται στο εισόδημα, έχει προσωπικό χαρακτήρα και είναι προοδευτικός για τα φυσικά πρόσωπα. Είναι φόρος με μεγάλη διάδοση σ' όλα τα φορολογικά συστήματα αλλά προϋποθέτει άρτια φοροτεχνική οργάνωση και ανεβασμένο επίπεδο φορολογικής συνείδησης των πολιτών.

Ο δεύτερος τύπος επιβάλλεται στις προσόδους που διακρίνονται ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους. Είναι φόρος πραγματικός και εφαρμόζεται εύκολα αλλά πολλές φορές καταφεύγει σε αδικία. Σήμερα ο φόρος αυτός δεν εφαρμόζεται αμιγής αλλά με στοιχεία μικτού τύπου. Ο μικτός φόρος εισοδήματος επιβαλλόταν στην Ελλάδα μέχρι το 1955 και συνδυάζει τα πλεονεκτήματα των δυο άλλων τύπων. Ο φόρος εισοδήματος έχει μεγάλη εφαρμογή στη σύγχρονη δημοσιονομία και ήταν γνωστός σε διάφορες μορφές και στην αρχαιότητα και το μεσαίωνα, είχε δε ως αντικείμενο το ακαθάριστο κι όχι το καθαρό εισόδημα. Η σύγχρονη μορφή του, ως I προοδευτικού και προσωπικού φόρου θεωρείται η δικαιότερη και καλύτερη μορφή και εφαρμόζεται σε όλα τα προηγμένα κράτη.

Φόρος προοδευτικός: Φόρος, ο συντελεστής του οποίου αυξάνει προοδευτικά. Η αύξηση του συντελεστή βαδίζει με την αύξηση της φορολογητέας ύλης. Για παράδειγμα, σε εισόδημα 30.000€, ο συντελεστής είναι 10%, σε εισόδημα 40.000€ ο συντελεστής είναι 15%, σε εισόδημα 50.000€ ο συντελεστής είναι 20% κ.ο.κ.

Τα κυριότερα συστήματα προοδευτικού φόρου είναι: α) το σύστημα της κλιμακωτής προόδου, β) το σύστημα της απόλυτης προοδευτικότητας και γ) το σύστημα της προοδευτικότητας, συνδυασμένο με έκπτωση ελάχιστου ποσού συντήρησης που είναι αφορολόγητο.

Ο προοδευτικός φόρος θεωρείται πιο δίκαιος από τον αναλογικό γιατί ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα του πολίτη, αποδίδεται σ' αυτόν κοινωνικοπολιτική λειτουργία. Παρεμποδίζει όμως την ανάπτυξη της παραγωγής και την ιδιωτική πρωτοβουλία, δεν αφήνει περιθώρια αποταμίευσης, παρουσιάζει δυσκολίες στην εφαρμογή του και περιορίζεται στο φόρο εισοδήματος και το φόρο περιουσίας.

Φόρος αναλογούν: Φόρος που έχει σταθερό συντελεστή, άσχετα από την ποσοτική αυξομείωση της φορολογητέας ύλης. Για παράδειγμα, σταθερός συντελεστής 10%, φορολογήσιμο εισόδημα 40.000€ άρα ποσό φόρου 4.000€, ενώ φορολογήσιμο εισόδημα 60.000€ τότε ποσό φόρου 6.000€.

Ο φόρος αυτός είναι απλός και έχει ομοιομορφία στην εφαρμογή του. Ανταποκρίνεται στην αρχή της καθολικότητας, ενώ ο προοδευτικός πλήττει κυρίως τα μεγαλύτερα εισοδήματα. Είναι περισσότερο αποδοτικός γιατί έχει μεγαλύτερη βάση, δεν προκαλεί αντιδράσεις και αφήνει περιθώρια αποταμίευσης στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις.

Οι οπαδοί της προοδευτικής φορολογίας κατηγορούν τον αναλογικό ότι παραβιάζει την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, τη φορολογική δικαιοσύνη και την αρχή της ισοπολιτείας.

Φόρος αρνητικός: Αντίστοιχα με τον φόρο που καταβάλλει ο πολίτης, ανάλογα με το ύψος των εισοδημάτων του (θετικός φόρος), έχει το δικαίωμα να επιχορηγηθεί με ποσό ανάλογο με τη μετριότητα του εισοδήματός του, για στοιχειώδη διαβίωση, και ο πολίτης που δεν έχει εισόδημα (αρνητικός φόρος). Αυτή είναι η αρχή που διέπει τον αρνητικό φόρο.

Φόρος διανεμητός: Φόρος για τον προσδιορισμό του οποίου ο φορολογικός νόμος καθορίζει ένα ορισμένο ποσό που πρέπει να εισπραχθεί από τους φορολογούμενους και που κατανέμεται στα διάφορα εδαφικά διαμερίσματα της χώρας μας, νομούς, δήμους και κοινότητες και στους φορολογούμενους, ανάλογα με τη φορολογητέα ύλη. Ο διανεμητός φόρος εξασφαλίζει στο δημόσιο τη βεβαιότητα ότι θα αποδώσει. Εμποδίζει τη φοροδιαφυγή, δεν έχει ελαστικότητα και προϋποθέτει γνωστούς μεταξύ τους φορολογούμενους.

Φόρος παρακρατούμενος: Σύστημα φορολογίας στο οποίο ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο στο δημόσιο. Έχει τα εξής πλεονεκτήματα για το δημόσιο: ασφαλή είσπραξη αφού έχει εισπραχθεί κατά τη καταβολή της φορολογητέας ύλης στο δικαιούχο και φορολογούμενο, γρήγορη είσπραξη, απλοποίηση και αποφυγή πολύπλοκων διατυπώσεων.

Φόρος αποδήμων: Φόρος που βαραίνει τους ημεδαπούς που διανέμουν κατά περιόδους ή μόνιμα στην αλλοδαπή. Στη συνθετική φορολογία των καθαρών προσόδων προτάθηκε η παρακολούθηση των φορολογουμένων, που τα ταξίδια τους στην αλλοδαπή είναι ενδεικτικά εξόδων.

Φόρος αυτοκινήτων: Ο φόρος που επιβάλλεται στους κατόχους ΙΧ αυτοκινήτου, που είναι ετησίως και αναλόγως προς τα κυβικά και την ηλικία του και που αναπροσαρμόζεται ετησίως.

Φόρος μετάβασης ακινήτων: Φόρος που επιβάλλεται στην αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων. Είναι φόρος αποδοτικός και γι' αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα κράτη. Ο συντελεστής

είναι συνήθως αναλογικός και σε λογικό επίπεδο, για να μην καταλήγει στη δήμευση των ακινήτων.

Φόρος υπέρ τρίτων: Φόρος που επιβάλλεται όχι προς όφελος του κράτους, αλλά ενός νομικού προσώπου ή οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης για εξασφάλιση των δαπανών λειτουργίας του. Είναι υποχρεωτικός και διαφέρει από τα διοικητικά τέλη. Τα έσοδά του είναι έσοδα από τον φόρο τρίτων και έσοδα από κοινωνικές εισφορές υπέρ τρίτων.

Φόρος κληρονομιών: Φόρος που επιβάλλεται στους κληρονόμους αποβιώσαντος, με κυμαινόμενο συντελεστή, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας κληρονόμων και αποβιώσαντος. Είναι φόρος κεφαλαίου ή περιουσίας και συνήθως προοδευτικός. Ανήκει στην κατηγορία των άμεσων φόρων.

Φόρος κατανάλωσης: Η αρχαιότερη μορφή φορολογίας, συμπληρωματική των άμεσων φόρων. Οι εν λόγω φόροι διακρίνονται σε φόρους στα είδη πρώτης ανάγκης και σε φόρους σε είδη πολυτελείας. Περιλαμβάνουν το γενικό φόρο κατανάλωσης με κυριότερη μορφή το φόρο κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Φόρος προστιθέμενης αξίας: Φόρος που επιβαρύνει μόνο την καταναλωτική δαπάνη, ενώ απαλλάσσει όλες τις άλλες κατηγορίες δαπάνης στην οικονομία, περιθωριοποιώντας τες από την φορολογική και δημοσιονομική πολιτική. Στηρίζεται αποκλειστικά στην αρχή του κοινού φορολογικού συστήματος. Από τον Ιανουάριο του 1987 εφαρμόζεται και στην Ελλάδα ο ΦΠΑ με εντολή της ΕΟΚ. Από τα σοβαρότερα πλεονεκτήματα του ΦΠΑ είναι η ουδετερότητα στην φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων, ανεξάρτητα από το στάδιο που περνάει το προϊόν. Επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία από καθεμία επιχείρηση ξεχωριστά και όχι τη συνολική αξία πώλησης των προϊόντων μιας επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από πολλά αρνητικά στοιχεία καθώς υπάρχουν πολλοί νόμοι, με πολλές αντιφάσεις και δυσλειτουργία μεταξύ τους, τα οποία στοιχεία έχουν επιδεινωθεί από την συνεχή αύξηση του πληθωρισμού. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, οι οποίοι επιβάλλονται για να εξασφαλιστεί η χρηματοδότηση των συνεχών αυξανόμενων δημοσίων δαπανών, και η άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ διαφόρων πηγών εισοδήματος, επαγγελματών και γεωγραφικών περιοχών της χώρας δεν επιδρούν ευνοϊκά στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί φορολογικός ανταγωνισμός. Επισημαίνεται επίσης ότι οι αλληπάλληλες αλλαγές στη φορολογία αποτελούν ανασταλτικό παράγοντα στον προγραμματισμό των οικονομικών μονάδων, διότι οι επιχειρήσεις και γενικότερα οι φορολογούμενοι αδυνατούν να προγραμματίσουν τη δραστηριότητά τους. Και αυτό διότι οι φορολογούμενοι δεν είναι βέβαιοι για τις φορολογικές ρυθμίσεις που θα ισχύουν αύριο, με συνέπεια να μειώνεται η εμπιστοσύνη τους, να δυσανασχετούν και να συσκέπτονται όλους τους δυνατούς τρόπους φοροδιαφυγής, την οποία προσπάθησαν να ελαττώσουν αλλά κατέληξαν να δημιουργήσουν μια άλλη αδυναμία του Ελληνικού φορολογικού συστήματος: την έμμεση φορολογία (Προβόπουλος, 1981).

2.1 Αδυναμίες του Φορολογικού Συστήματος

Το υπάρχον φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται σαν ένα πολυσύνθετο σύστημα, με πλήθος από κανονισμούς και νόμους, πράγμα που συνεπάγεται υψηλό διαχειριστικό κόστος. Εξάλλου, το φορολογικό μας σύστημα δεν χαρακτηρίζεται από την αναγκαία ευκαμψία, ώστε να είναι εύκολο σε μια δεδομένη στιγμή να συμβάλλει την αποτελεσματικότητα μιας συγκεκριμένης οικονομικής πολιτικής. Επίσης, το φορολογικό σύστημα δεν χαρακτηρίζεται από μια σταθερή συμπεριφορά, αλλά αντίθετα αλλάζει πολύ τακτικά, με αποτέλεσμα ο πολίτης ή η οικονομική μονάδα, όχι μόνο να είναι σε δύσκολη θέση να προγραμματίσει, αλλά και να χάνει την εμπιστοσύνη του προς το κράτος. Όπως είναι φυσικό, οι αδυναμίες είναι

αντικίνητρα προς πολλές κατευθύνσεις, όπως παραγωγικότητα, επενδύσεις κτλ. Εξάλλου, όπως προκύπτει από στατιστικά στοιχεία, ενώ η μέση φορολογική επιβάρυνση δεν μπορεί να θεωρηθεί υψηλή σε σχέση με άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εντούτοις το Ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν έχει κατορθώσει να πετύχει μια δίκαιη ή κοινωνικά αποδεκτή κατανομή του φορολογικού βάρους (Γρεβενίτης – Σαπουνάς, 1988).

Αυτό συμβαίνει κυρίως εξαιτίας της ανάπτυξης της παραοικονομίας που οδηγεί στην απώλεια φορολογικών εσόδων για το κράτος και της αδυναμίας των φοροτεχνικών υπηρεσιών να συλλάβουν ή να διασταυρώσουν τα στοιχεία που αναφέρονται στην φορολογητέα ύλη των ελεύθερων επαγγελματιών αλλά και εκείνης κατά την διακίνηση των αγαθών.

Ένα άλλο πρόβλημα με το φορολογικό μας σύστημα είναι ότι είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και αυτό ευνοεί σημαντικά την φοροδιαφυγή. Ο σε βάθος φορολογικός έλεγχος είναι δύσκολος, οι αμφισβητήσεις είναι ο κανόνας και η διοχέτευση σωστών πληροφοριών προς τους φορολογουμένους είναι σχεδόν αδύνατη. Επιβάλλεται λοιπόν η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος με την κατάργηση πλήθους μικρών φόρων και η συγκέντρωση της προσοχής των εφοριακών υπαλλήλων στις μεγάλες κατηγορίες φόρων.

Το σημαντικό όμως είναι να θεσπιστούν τέτοιοι φόροι που να καθιστούν τη φοροδιαφυγή αδύνατη ή πολύ μικρή. Ένας τρόπος είναι το φορολογικό μας σύστημα να φέρνει τους δυο συναλλασσόμενους αντιμέτωπους και όχι να τους επιβάλλει την από κοινού φοροδιαφυγή. Τέτοιες ρυθμίσεις πάντως προϋποθέτουν την ριζική αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος.

Για να είναι κοινωνικά αποδεκτό ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να διέπεται από ορισμένες αρχές – ιδιότητες. Οι αρχές αυτές ενδείκνυται να λαμβάνονται υπόψη σε κάθε φορολογική μεταρρύθμιση, ώστε το φορολογικό σύστημα να βελτιώνεται διαχρονικά και να συμβάλλει στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της Χώρας. Οι κυριότερες από τις ιδιότητες αυτές είναι:

- Απλότητα, χαμηλό διαχειριστικό και κοινωνικό κόστος, ευκαμψία και σταθερότητα του φορολογικού συστήματος.
- Ενίσχυση των κινήτρων για εργασία, αποταμίευση και επένδυση καθώς και υποβοήθηση για αποδοτική χρησιμοποίηση και κατανομή των πόρων.
- Δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος.
- Σύγκλιση του εθνικού φορολογικού συστήματος προς τα φορολογικά συστήματα των χωρών του εξωτερικού με τις οποίες έχει αναπτύξει σχέσεις μια χώρα.

Η ιεράρχηση αυτών των αρχών είναι, βέβαια, πρόβλημα πολιτικής επιλογής.

Τέλος, αν λάβουμε υπόψη την παραπάνω ανάλυση για τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα από τα οποία ενδείκνυται να διέπεται το φορολογικό μας σύστημα και για εκείνα τα οποία ισχύουν στη χώρα μας, συμπεραίνουμε ότι το Ελληνικό σύστημα έχει πολλές αδυναμίες και απέχει πολύ από ένα καλό φορολογικό σύστημα.

2.2 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα

2.2.1 Η φοροδιαφυγή ως πρόβλημα του Κράτους

Η φοροδιαφυγή σήμερα είναι μοχλός ανάπτυξης στην Ελλάδα. Είναι ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα του Δημοσίου τομέα στην Ελληνική οικονομία, το οποίο όλοι μας το διαπιστώνουμε και το βιώνουμε στην καθημερινότητά μας. Η έκταση και το μέγεθός της, κυρίως τα τελευταία χρόνια, έχει ξεπεράσει κατά πολύ το επίπεδο χωρών με αντίστοιχη παραγωγική δομή και ιδιαιτερότητες στην οικονομία τους. Με αυτά τα δεδομένα υπάρχει μεγάλο έδαφος για σημαντικό περιορισμό τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της παραοικονομίας. Μια τέτοια προσπάθεια που θα πρέπει να είναι συστηματική, ορθολογικά σχεδιασμένη και μακροχρόνια, θα μπορούσε να αποφέρει σημαντικά φορολογικά έσοδα, τα οποία ως μέγεθος θα μπορούν να συμβάλλουν σημαντικά τόσο στη μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και στη σταθεροποίηση της οικονομίας, όσο και στην εμπέδωση ενός μεγαλύτερου κλίματος εμπιστοσύνης και αίσθησης φορολογικής δικαιοσύνης εκ μέρους του κράτους και των φορολογικών αρχών (Γρεβενίτης – Σαπουνάς, 1988).

Η φοροδιαφυγή είναι πολύπλοκο και σύνθετο φαινόμενο. Κάθε φόρος προσφέρεται με διαφορετικό τρόπο ή τρόπους για φοροδιαφυγή. Αρκεί να αναλογιστούμε πόσοι φόροι υπάρχουν στο Ελληνικό φορολογικό σύστημα για να έχει μια προσέγγιση των διάφορων μορφών φοροδιαφυγής. Παράλληλα, η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογουμένου προσφέρουν διαφορετικές προϋποθέσεις και δυνατότητες φοροδιαφυγής. Εξάλλου, τα αίτια για κάθε περίπτωση φοροδιαφυγής είναι συχνά διαφορετικά. Έτσι, το φαινόμενο καταλήγει να είναι εξαιρετικά σύνθετο και δύσκολο να ανιχνευθεί. Με όποιον τρόπο, λοιπόν, κι αν εκφράζεται η φοροδιαφυγή, είναι ένα πρόβλημα, το οποίο δυστυχώς, έχει τεράστιες δημοσιονομικές αλλά και κοινωνικές συνέπειες.

Συνεπώς η φοροδιαφυγή αποτελείται από πολλές κατηγορίες. Υπάρχει η απάτη, η οποία έχει να κάνει με την έκδοση πλαστών τιμολογίων και με τη μη απόδοση του Φ.Π.Α., υπάρχει η κλασσική φοροδιαφυγή, δηλαδή η δήλωση χαμηλότερου εισοδήματος από το πραγματικό

και επίσης υπάρχει η έννοια της φοροαποφυγής, δηλαδή της προσπάθειας με νόμιμους ή μη νόμιμους τρόπους να περιορίσει κανείς το φορολογητέο εισόδημα.

Αναλύοντας τις παραπάνω προτάσεις καταλήγουμε στο ότι υπάρχουν κάποιοι βασικοί λόγοι που έχουμε τόσο υψηλή φοροδιαφυγή. Ο ένας λόγος είναι οι ιστορικά πολλοί υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, που ωθούν κάποιον να φοροδιαφεύγει. Ο δεύτερος λόγος είναι το εξαιρετικά περίπλοκο φορολογικό σύστημα που έχει δημιουργηθεί από μια σειρά παρεμβάσεων τις τελευταίες δεκαετίες. Όλοι γνωρίζουμε ότι η πολυνομία είναι βέβαιο ότι οδηγεί στην ανομία και διευκολύνει τις όποιες συναλλαγές μεταξύ της Εφορίας και των φορολογούμενων. Γνωρίζουμε ότι υπάρχει μεγάλη διαφθορά στους ελεγκτικούς μηχανισμούς και επίσης ότι οι μέχρι σήμερα κυρώσεις στους φοροφυγάδες ήταν σχετικά ελαφριές. Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. περιόρισε σε κάποιο βαθμό την πολυπλοκότητα αυτή λόγω της κατάργησης ορισμένων έμμεσων φόρων και δημιούργησε συγκρουόμενα συμφέροντα, γεγονός που θα έπρεπε να συντελέσει στη μείωση της φοροδιαφυγής. Κάτι τέτοιο όμως δεν φαίνεται να συνέβη τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, επειδή η αδυναμία ελέγχου του λιανικού εμπορίου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές φαίνεται ότι δημιούργησε περισσότερες ευκαιρίες φοροδιαφυγής από το ΦΚΕ και το χαρτόσημο που δεν επιβαλλόταν στο λιανικό εμπόριο.

2.2.2 Τα αίτια ύπαρξης της φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή υπάρχει παντού σε όλο τον κόσμο και σε όλες τις χώρες και εμφανίζεται με παράνομες ενέργειες όπως π.χ. η δήλωση στη φορολογούσα αρχή (εφορία) μικρότερου εισοδήματος από το πραγματικό κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, η εμφάνιση από τις επιχειρήσεις ακαθάριστων εσόδων (τζίρος) μικρότερων από τα πραγματοποιηθέντα κατά τον υπολογισμό του φόρου κατανάλωσης, η λαθραία εισαγωγή ειδών από το εξωτερικό για να μην πληρωθούν δασμοί κ.λπ.

Η έκταση της όμως εξαρτάται από διάφορους παράγοντες. Οι παράγοντες αυτοί ενδεικτικά είναι (Ζολώτας, 1930):

Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών μιας χώρας και ιδιαίτερα των φορολογουμένων. Όταν το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για την χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών (παιδεία, υγεία, ασφάλεια κλπ) τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες.

Το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης του ατόμου σε σχέση με το εισόδημά του. Όσο ψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογουμένου

(πχ επιχείρησης), τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή γιατί ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών (διατροφή, ένδυση, διασκέδαση κτλ) είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου που ενδέχεται να εξοικονομήσει αντισταθμίζει τον κίνδυνο που συνεπάγεται η τυχόν αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.

Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των κοινωνικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα. Πράγματι, όταν παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με τη χορήγηση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων σε ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών φορέων, τότε καλλιεργείται το αίσθημα της αδικίας μεταξύ των φορολογουμένων και ενισχύεται η επιθυμία τους να εξομοιωθούν φορολογικά και με οποιονδήποτε τρόπο με τους απαλλασσόμενους από τον φόρο, αυξάνει το επίπεδο της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων, εφόσον, με δεδομένα τα φορολογικά έσοδα, τα ποσά που θα κατέβαλλαν όσοι απαλλάσσονται από την φορολογία θα πρέπει να καταβληθούν από τους υπόλοιπους ιδιωτικούς φορείς, και δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ευνοουμένων και μη επιχειρήσεων, εφόσον οι φόροι γενικά επηρεάζουν τα σχέδια παραγωγής και επενδύσεων όλων των ιδιωτικών παραγωγικών μονάδων.

Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος. Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας, προσδιορίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Έτσι, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους πχ φόρος εισοδήματος, τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη γιατί οι ιδιωτικοί φορείς έχουν περισσότερες ευκαιρίες για να αποκρύψουν τη φορολογητέα ύλη: τα μεν νοικοκυρά, ελεύθεροι επαγγελματίες δηλώνοντας εισόδημα μικρότερο από το πραγματικό οι δε επιχειρήσεις μεταφέροντας ένα μέρος από τα κέρδη τους σε λογαριασμούς αποσβέσεων, εξόδων παραστάσεως, έρευνας κ.ο.κ. Αντίθετα, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από έμμεσους φόρους, η τάση για φοροδιαφυγή είναι μικρότερη, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος γιατί οι φορολογούμενες μονάδες είναι λιγότερες καθώς και υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικά βιβλία από τα οποία προκύπτει η φορολογητέα ύλη πχ Φ.Π.Α

Εν κατακλείδι, οι πολλαπλές εξαιρέσεις και απαλλαγές ορισμένων τομέων της οικονομίας από την φορολογία, η διερεύνηση της παραοικονομίας, η ελλιπής ακόμη μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών στοιχείων, η μη διασφάλιση των απαραίτητων προϋποθέσεων για την απόδοση και ευσυνειδησία των φοροτεχνικών οργάνων - υπηρεσιών οδηγεί στην αύξηση της φοροδιαφυγής τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων. Η

αδυναμία μείωσης της φοροδιαφυγής αποτελεί τον πιο σημαντικό ανασταλτικό παράγοντα για τη δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους και την αποτελεσματική άσκηση δημοσιονομικής και εισοδηματικής πολιτικής.

2.2.3 Τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής

Η σημαντικότερη ίσως κατηγορία ενεργειών, προς τις οποίες πρέπει να τραφούν οι προσπάθειες για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, είναι αυτή που έχει ως στόχο την αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής. Ακόμα και αυτή η αύξηση της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου, η οποία σήμερα στη χώρα μας είναι εξαιρετικά χαμηλή, έχει αποδειχτεί ότι επιδρά ανασταλτικά στη φοροδιαφυγή (Προβόπουλος, 1981).

Η αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής εξαρτάται κυρίως από τη διοίκηση. Εδώ απαιτείται καλύτερη οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και όλου του Δημοσίου τομέα. Είναι απαράδεκτο πχ φορολογούμενοι να χρησιμοποιούν τις διατρητικές μηχανές των Δ.Ο.Υ. για να κατασκευάζουν πλαστά στοιχεία. Επιλογή με αυστηρά κριτήρια εφοριακών ελεγκτών οι οποίοι θα έχουν υψηλό επιστημονικό και επαγγελματικό επίπεδο γνώσεων. Μόνο αυτοί θα διενεργούν τους ελέγχους στις επιχειρήσεις. Σε περίπτωση αποδεδειγμένου χρηματισμού των υπαλλήλων αυτών, οι ποινές θα είναι μεγάλες. Μηχανογραφική επεξεργασία από το ΚΕ.ΠΥ.Ο των στοιχείων και διασταύρωσης τους. Δεν νοείται μια επιχείρηση που εκδίδει πλαστά τιμολόγια, δελτία αποστολής κτλ επί δεκαετίες, να μην είναι καταγεγραμμένη ως φορολογούμενη. Η βελτίωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών δεν αρκεί. Θα πρέπει όλη η Δημόσια Διοίκηση να εργάζεται παραγωγικά και αποτελεσματικά.

Συμπερασματικά, θα μπορούσε να πει κανείς ότι και μόνο με τη λήψη στοιχειωδών μέτρων οργάνωσης του Υπουργείου Οικονομικών θα έχουμε βελτιωμένα αποτελέσματα. Τονίζεται εδώ ότι δεν έχει τόσο μεγάλη σημασία η πραγματική αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής όσο η εντύπωση που έχει ο φορολογούμενος για την πιθανότητα ανακάλυψης του σε περίπτωση φοροδιαφυγής. Γι' αυτό η ευρεία δημοσιότητα (μέσω της τηλεόρασης) περιπτώσεων θα βοηθούσε, ώστε ο φορολογούμενος να νομίσει ότι η πιθανότητα ανακάλυψης της φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι πραγματικά είναι.

Η αύξηση των ποινών και των προστίμων είναι φαινομενικά εύκολη, απαιτεί όμως μεγάλη προσοχή. Για τους αποδεδειγμένα παραβάτες θα πρέπει να επιλεγούν και να εφαρμόζονται ποινές που πραγματικά θα είναι άμεσες, χωρίς όμως να δημιουργούν κοινωνικές αντιδράσεις. Έτσι πχ το κλείσιμο της επιχείρησης ίσως είναι προτιμότερο από την ποινή φυλάκισης (Γρεβενίτης – Σαπουνάς, 1988).

2.3 Ο φορολογικός ανταγωνισμός

Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα εκτός από την φοροδιαφυγή παρουσιάζει και την αδυναμία του φορολογικού ανταγωνισμού. Μετά την ΟΝΕ, τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. έχουν ένα κοινό νόμισμα και κοινή νομισματική πολιτική αλλά, στον βαθμό που δεν θα παραβαίνουν κανόνες τύπου Μάαστριχτ, ανεξάρτητη δημοσιονομική πολιτική. Δεδομένου αυτού του πλαισίου, ένα ιδιαίτερα σημαντικό θέμα είναι αυτό του φορολογικού ανταγωνισμού των κρατών-μελών της Ε.Ε. Με ελεύθερη κινητικότητα των παραγωγικών συντελεστών και κυρίως του κεφαλαίου (ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του καινούριου οικονομικού περιβάλλοντος της Ε.Ε.) κάθε κράτος- μέλος έχει κίνητρο να μειώσει τους φορολογικούς συντελεστές με σκοπό να προσελκύσει τους επενδυτές. Ένας τέτοιος φορολογικός ανταγωνισμός θα έχει τόσο θετικές όσο και αρνητικές συνέπειες για τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Στις θετικές συνέπειες συμπεριλαμβάνεται η μείωση των φορολογικών στρεβλώσεων και κατά συνέπεια η υψηλότερη συσσώρευση ιδιωτικού κεφαλαίου και ανάπτυξης. Αξίζει να σημειωθεί ότι αυτό έχει θετική επίδραση και στους μισθούς, αφού η οριακή παραγωγικότητα της εργασίας θα αυξηθεί με την αύξηση του κεφαλαίου.

Αντίθετα, ο ανταγωνισμός στη φορολογία συντελεστών με μεγάλη κινητικότητα, όπως το κεφάλαιο, είναι δυνατόν να έχει και σημαντικές αρνητικές συνέπειες, ιδιαίτερα όταν οι φόροι στο κεφάλαιο είναι δύσκολο να υποκατασταθούν από άλλους φόρους. Για παράδειγμα, ο ανταγωνισμός αυτός μπορεί να οδηγήσει σε παροχή δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών που είναι κάτω του κοινωνικά επιθυμητού και πιθανή υπερφορολόγηση του εισοδήματος από εργασία. Τα κοινωνικά προβλήματα από αυτήν την υπερφορολόγηση μπορεί να επιδεινωθούν από μια πιθανή κατάσταση εργασίας με κεφάλαιο και άρα μια πιθανή αύξηση της ανεργίας.

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, οι αρνητικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού στηρίζουν τα βασικά επιχειρήματα για δημοσιονομική και φορολογική συνεργασία μεταξύ των κρατών-μελών. Η συνεργασία πρέπει να γίνεται όχι μόνο μέσω των ποσοτικών περιορισμών τύπου Μάαστριχτ, αλλά και απευθείας, μέσω της κοινής λήψης δημοσιονομικής και φορολογικής πολιτικής (Γρεβενίτης – Σαπουνάς, 1988).

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΑΜΕΣΗ – ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

3.1 Άμεση Φορολογία

Αρχικά, ο φόρος είχε το χαρακτήρα δωρεάς εκ μέρους των πολιτών προς το κράτος, όταν αυτό βρισκόταν σε αδυναμία να καλύψει τις δαπάνες του από τα έξοδά του. Αργότερα, διαμορφώθηκε η θεωρία του εθνικού καθήκοντος και της θυσίας που πρεσβεύει ότι ο φόρος αποτελεί αναγκαστική εισφορά για τον πολίτη που καταβάλλεται απ' αυτόν για το κοινό συμφέρον. Η νεότερη αντίληψη παραδέχεται ότι ο φόρος δεν αποβλέπει μόνο σε οικονομικούς σκοπούς, αλλά και σε κοινωνικούς και σε πολιτικούς και επιδιώκει τη δίκαιη κατανομή του εισοδήματος μεταξύ των πολιτών.

Οι υποχρεωτικές εισφορές είναι οι άμεσοι φόροι, οι έμμεσοι φόροι και οι κοινωνικές εισφορές. Στην Ελλάδα, η σχέση άμεσων – έμμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων είναι γύρω στο 70% για τους άμεσους και 30% για τους έμμεσους. Ο κυριότερος από τους άμεσους φόρους είναι ο φόρος εισοδήματος.

Οι άμεσοι φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξή τους ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα (Δίπλας, 1995).

Τα πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι:

- Είναι σταθεροί στην απόδοσή τους αφού η αύξηση του εισοδήματος επιφέρει αυτόματα αύξηση του φόρου.
- Είναι δίκαιο γιατί επιβάλλονται με προοδευτικό συντελεστή και προσαρμόζονται έτσι στη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.
- Απαιτούν μικρότερα έξοδα για την είσπραξή τους.
- Οι φορολογούμενοι γνωρίζουν εκ των προτέρων πόσα ακριβώς πρέπει να πληρώσουν

Τα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι:

- Παρουσιάζουν δυσχέρεια στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης.
- Δεν είναι αμέσου αποδόσεως.
- Ευνοούν τη φοροδιαφυγή.
- Περιορίζεται η βάση τους με τη θέσπιση κοινωνικό-πολιτικών μέτρων με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού, απαλλαγών κτλ.

- Έχουν μεγάλο κόστος βεβαίωσης και είσπραξης.

3.1.1 Φόρος εισοδήματος

Είναι ο κυριότερος από τους άμεσους φόρους. Επιβάλλεται πάνω στο εισόδημα που αποκτά ο πολίτης ανάλογα με την πηγή από το οποίο προέρχεται. Καθιερώθηκε στη χώρα μας για πρώτη φορά με το νόμο Ν.1640/1919 «περί φορολογίας των καθαρών προσόντων», επί κυβερνήσεως Ελευθερίου Βενιζέλου. Ο νόμος αυτός προέβλεπε την επιβολή, αφ' ενός μεν ενός αναλογικού φόρου σε κάθε πηγή εισοδήματος, αφ' ετέρου δε ενός συμπληρωματικού φόρου πάνω στο συνολικό εισόδημα με προοδευτικό συντελεστή. Το έτος 1955 επιβλήθηκε στη χώρα μας με το Ν.Δ 3323 ο «φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων», σύμφωνα με το οποίο όλα α εισοδήματα των φυσικών προσώπων φορολογούνται κατά ενιαίο τρόπο με προοδευτικό συντελεστή. ΤΟ Ν.Δ 3323/55 συμπληρώθηκε από το Ν.Δ 3843/58 «περί ορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων». Τα δυο ανωτέρω Ν.Δ κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο με το Ν.2238/1994 και με τίτλο «Κώδικας ορολογίας εισοδήματος» (Προβόπουλος, 1985).

3.1.1.1 Υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος πρόσωπα

Σε φόρο εισοδήματος υπόκειται:

- Κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του, καθώς και εισόδημα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει κύρια κατοικία στην Ελλάδα.
- Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή εφόσον θεωρείται ότι κατοικούν στη Ελλάδα.
- Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους (Αλικάκος, Σιωμόπουλος, 1975).

3.1.1.2 Υπόχρεοι σε υποβολή φορολογικής δήλωσης

Κάθε φυσικό πρόσωπο έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των 30.000€. Υποχρέωση υπάρχει επίσης και όταν το εισόδημα του φορολογούμενου είναι μικρότερο από 31000€, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών.

Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση αν το ετήσιο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των 6000€.

Φυσικά πρόσωπα, τα οποία είναι αποκλειστικά αγρότες και έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό τους γεωργικό εισόδημα υπερβαίνει τις 3000€. Φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν.

Για τους έγγαμους, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Υπάρχουν βέβαια και οι περιπτώσεις, να έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης, ο ένας από τους δυο συζύγους να είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή να έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, τότε υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά. Για τα εισοδήματα των ανηλίκων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο πατέρας ή αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει γονική μέριμνα, η μητέρα.

Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς, υπόχρεος είναι ο προσωρινός διαχειριστής. Σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για το σύνολο του εισοδήματος που απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του (Αλικάκος, Σιωμόπουλος, 1975).

3.1.1.3 Απαλλαγές από το φόρο

Απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας οι αλλοδαποί πρεσβευτές και οι λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι και πράκτορες για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και για τα από κάθε πηγή εισοδήματα τους που αποκτώνται στην αλλοδαπή, καθώς επίσης οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες, ως και το κατώτατο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, εφόσον έχουν την ιθαγένεια του

κράτους που αντιπροσωπεύεται και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται οι τόκοι οποιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες που λειτουργούν στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον η κατάθεση δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού, οι τόκοι εκουσίων καταθέσεων όψεως ή ταμιευτηρίου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον οι καταθέσεις δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού, οι τόκοι εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες και οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων σε ευρώ ή συνάλλαγμα στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό κτλ.

Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται οι συντάξεις και κάθε είδους περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε ανάπηρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου ως και σε ανάπηρους και θύματα ειρηνικής περιόδου, σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, κατά το ποσό της αναπηρικής σύνταξης την οποία θα ελάμβανε ο δικαιούχος αν δεν είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της, μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει το 80% (Αλικάκος, Σιωμόπουλος, 1975).

3.1.2 Φόρος κεφαλαίων

Ο φόρος εισοδήματος αφορά το συσσωρευμένο πραγματικό κεφάλαιο που έχει στη διάθεσή του ο κάθε πολίτης. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά που κατέχει ο φορολογούμενος δείχνουν την οικονομική άνεση, οπότε αυξάνουν τη φοροδοτική του ικανότητα (Δίπλας, 1995).

3.1.2.1 Φόροι επί της περιουσίας

Οι φόροι αυτοί έχουν ως αντικείμενο τα περιουσιακά στοιχεία του φορολογούμενου, κυρίως πάγια, όπως είναι τα ακίνητα, και είναι ανάλογος προς την αξία τους ή επιβάλλεται στην υπεραξία τους (η επιπλέον αξία που παίρνουν τα ακίνητα για διάφορους λόγους).

Ο φόρος αυτός θεωρείται ως συμπλήρωμα του φόρου επί του εισοδήματος. Η φορολογία ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) επιβάλλεται στην συνολική αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, αφού αφαιρεθούν υποθηκευμένα χρέη. Όλα τα ακίνητα που είναι μεγαλύτερα από 50 τ.μ. υπόκεινται σε φόρο. Το ποσό φόρου είναι ανάλογο με τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου και καταβάλλεται σε δόσεις. Σε περίπτωση

ανακριβούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης ή παράβλεψη υποβολής αυτής, επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι. Τα έσοδα από το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας δίδονται σε όλους τους δήμους και στις κοινότητες του κράτους.

3.1.2.2 Φόρος κληρονομιάς

Ο φόρος κληρονομιάς έχει ως αντικείμενο το ποσό της καθαρής περιουσίας, κατά το οποίο έκαστος κληρονόμος ή κληροδόχος καθίσταται πλουσιότερος. Φορολογείται η κινητή και η ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα καθώς και η κινητή που βρίσκεται σε άλλη χώρα, Έλληνα υπηκόου, οπουδήποτε κι αν έχει την κατοικία του.

Στον φόρο υπόκειται η απομένουσα καθαρή αξία της περιουσίας μετά την αφαίρεση των χρεών ή βαρών. Για τον καθορισμό της φορολογητέα αξίας της μεταβιβαζόμενης περιουσίας, λόγω θανάτου, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς τη μέρα του θανάτου του κληρονομούμενου, όπου και η μέρα αυτή αποτελεί και το χρόνο γέννησης της φορολογικής ενοχής του φόρου κληρονομιών.

Οι φορολογικοί συντελεστές είναι προοδευτικοί κατά κλιμάκια της φορολογητέας περιουσίας. Δεν είναι όμως ενιαίοι για όλους τους κληρονόμους και τους κληροδόχους. Ο νόμος αυτός κατατάσσει σε τέσσερις κατηγορίες ανάλογα με το βαθμό συγγένειας που έχουν τα άτομα με τον κληρονομούμενο. Οι πλησιέστεροι συγγενείς φορολογούνται ελαφρότερα και αντίστροφα, όσο απομακρύνεται ο βαθμός συγγένειας τόσο αυξάνεται και ο συντελεστής φόρου. Δηλαδή

- Α' κατηγορία: σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν η σύζυγος και τα τέκνα του κληρονομούμενου.
- Β' κατηγορία: σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν οι δευτέρου και οι πιο κάτω βαθμού συγγενείς, δηλαδή εγγόνια, δισέγγονα, κλπ του κληρονομούμενου αλλά και γονείς, προπάπποι κα.
- Γ' κατηγορία: σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν τα αδέρφια, οι αμφιθαλείς και ετεροθαλείς του κληρονομούμενου
- Δ' κατηγορία: σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν οι λοιποί απομακρυσμένου βαθμού συγγενείς, όπως επίσης και τα πρόσωπα που δεν έχουν κανένα βαθμό συγγένειας με τον κληρονομούμενο

3.1.2.3 Φόρος γονικής παροχής

Αντικείμενο του φόρου αυτού χρόνου είναι η περιουσία που παραχωρείται από τους γονείς προς τα τέκνα τους. Ο φορολογικός νόμος μεταχειρίζεται πολύ επιεικώς τα

περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται με αυτόν τον τρόπο και παρέχεται διπλάσιο αφορολόγητο όριο από τη δωρεά και ο φόρος ορίζεται στο μισό από τον φόρο δωρεάς.

Ο φόρος γονικής παροχής καταβάλλεται κατά τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου, ενώ η διαδικασία βεβαίωσης του φόρου είναι η ίδια με της κληρονομιάς (Αλικάκος, Σιωμόπουλος, 1975).

3.1.2.4 Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ)

Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ίσχυε με βάση τον αναγκαστικό νόμο (ΦΕΚ 246 της 29-10-1950) και κυρώθηκε με τον νόμο 1587/50.

Αντικείμενο του ΦΜΑ είναι η αγοραία αξία του ακινήτου κατά την ημέρα μεταβίβασης του ή μεταβίβασης εμπράγματος δικαιώματός του. Στο φόρο αυτό υπόκειται και η μεταβίβαση πλοίου υπό ελληνική σημαία. Επίσης εμπράγματα δικαιώματα κατά τον Αστικό Κώδικα θεωρείται η πλήρης κυριότητα, η ψιλή κυριότητα, η επικαρπία και η οίκηση.

Ως αγοραία αξία του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος λαμβάνεται όχι η συμφωνηθείσα με συμβόλαιο μεταβιβαζόμενη αξία, αλλά η αγοραία αξία την οποία είχε το ακίνητο κατά την ημέρα μεταβίβασης του, εκείνη δηλαδή που θα μπορούσε ο πωλητής να πραγματοποιήσει κάτω από ομαλές συνθήκες αγοράς.

Ο φορολογικός συντελεστής είναι αναλογικός και στις περιπτώσεις ανακριβούς δήλωσης ή παράλειψής του επιβάλλεται πρόσθετος φόρος (Αλικάκος, Σιωμόπουλος, 1975).

3.2 Έμμεση Φορολογία

Η ανάπτυξη των οικονομικών σχέσεων της χώρας μας με τα κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επέβαλαν την ανάγκη εκσυγχρονισμού και προσαρμογής του όλου φορολογικού μας συστήματος, με εκείνα τα συστήματα φορολογίας που ισχύουν στα λοιπά κράτη- μέλη της ένωσης.

Η καθιέρωση του φόρου προστιθέμενης αξίας(ΦΠΑ) από 1/1/1987 με το νόμο 1642/86 αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα προώθησης σε εκσυγχρονισμό του τομέα της έμμεσης φορολογίας. Ο ΦΠΑ αντικατέστησε έναν σημαντικό αριθμό έμμεσων φόρων, όπως το φόρο κύκλου εργασιών (εκτός του ΦΚΕ που επιβάλλεται στα απαιτητά ασφάλιστρα και δικαιώματα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων), τα τέλη χαρτοσήμου των εμπορικών συναλλαγών, τον ειδικό φόρο των εισαγόμενων αγαθών καθώς και άλλους φόρους

κατανάλωσης μικρότερης σημασίας από άποψη εσόδων, με συνέπεια να επιτευχθεί απλοποίηση στο σύστημα των έμμεσων φόρων.

Δεν αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ και εξακολουθούν να ισχύουν οι δασμοί των εισαγωγών, οι ειδικοί φόροι δαπανών, όπως πχ των αυτοκινήτων, των καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οι Δημοτικοί και άλλοι ειδικοί φόροι και τέλη. Η αντικατάσταση και η ενσωμάτωση όλων αυτών των φόρων και τελών στο ΦΠΑ, θα απαιτούσε την χρησιμοποίηση υψηλών συντελεστών φορολόγησης οι οποίοι θα είχαν ως αποτέλεσμα την δυσχερή εφαρμογή του νέου αυτού φόρου και κατ' επέκταση την αδυναμία άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής των κυβερνήσεων, μέσω της φορολογίας (Γεωργακόπουλος, 1991).

Οι έμμεσοι φόροι παρουσιάζουν ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Τα πλεονεκτήματα είναι τα εξής (Προβόπουλος, 1985):

- καταβάλλονται ευκολότερα γιατί είναι ενσωματωμένοι στην τιμή των αγαθών
- η είσπραξή τους είναι ευκολότερη
- περιορίζεται η φοροδιαφυγή
- είναι μεγάλης και αμέσου αποδόσεως γιατί επιβαρύνουν όλους του πολίτες ακόμα και τους ξένους που επισκέπτονται τη χώρα.

Τα μειονεκτήματα είναι τα εξής:

- είναι άδικοι γιατί επιβάλλονται σε όλους τους πολίτες χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική τους ικανότητα
- η είσπραξή τους είναι δαπανηρή
- όταν η ζήτηση των ειδών είναι ελαστική η απόδοση των φόρων είναι αβέβαιη
- δεν είναι σταθεροί σε περιόδους οικονομικών κρίσεων

3.2.1 Κατηγορίες και είδη έμμεσων φόρων

Ανάλογα με τα είδη ή τις υπηρεσίες που φορολογούν και την έκταση της εφαρμογής τους, στην κατηγορία των έμμεσων φόρων περιλαμβάνονται διάφοροι φόροι που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, φόροι που επιβάλλονται στην εγχώρια παραγωγή και κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών και ορισμένοι φόροι που η επιβολή τους περιορίζεται κατά την διεξαγωγή των συναλλαγών. Οι κυριότεροι από τους έμμεσους φόρους είναι οι ακόλουθοι (Γεωργακόπουλος, 1991).

3.2.1.1 Φόροι επί των εισαγόμενων αγαθών (τελωνειακά έσοδα)

Ο δασμός και οι φόροι κατά την εισαγωγή των προϊόντων στη χώρα μας από άλλες του εξωτερικού, έχουν προστατευτικό χαρακτήρα υπέρ της εγχώριας παραγωγής είτε ταμειευτικό,

βεβαιώνονται δε και εισπράττονται στα τελωνεία του Κράτους. Οι φόροι αυτοί αυξάνουν τις τιμές των εισαγόμενων ειδών ώστε να προστατευτούν άλλα παρόμοια είδη που παράγονται στην Ελλάδα. Το κράτος προκειμένου όμως να αυξήσει τα φορολογικά έσοδα φορολογεί και εισαγόμενα είδη πλατιάς λαϊκής κατανάλωσης που δεν παράγουμε στο εσωτερικό.

Μετά την ένταξη της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση υποχρεώθηκε και αυτή, υπακούοντας στους διεθνείς κανονισμούς να προβεί σε δασμολογικό αφοπλισμό. Δηλαδή καταργούνται σταδιακά οι προστατευτικοί δασμοί και οι φόροι που επιβάλλονται στα εισαγόμενα είδη από χώρες της Ε.Ε, με αποτέλεσμα τον εκτοπισμό των Ελληνικών προϊόντων, τη συρρίκνωση της ελληνικής βιομηχανίας και το οριστικό κλείσιμο εκατοντάδων βιοτεχνιών μας που δεν μπορούν να αντέξουν στον ανταγωνισμό από τα ξένα κράτη.

Σε αυτή τη κατηγορία των φόρων, περιλαμβάνονται και οι φόροι που επιβάλλονται στα παραγόμενα από τα διυλιστήρια πετρελαίου προϊόντα καθώς και στη ζάχαρη εγχώριας παραγωγής. Τα αγαθά αυτά έχουν την ίδια ακριβώς δασμολογική μεταχείριση με όλα τα εισαγόμενα προϊόντα. Τα έσοδα απ' αυτή τη πηγή κατά το έτος 1992 ανήλθαν σε 129.765.000 δρχ. και αντιστοιχούν στο 4,5% του συνόλου των έμμεσων φόρων και συνολικά στο 1,1% των φορολογικών ετησίων εσόδων.

3.2.1.2 Φόρος Οινοπνεύματος – Οινοπνευματωδών ποτών

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται κατά την κατανάλωση οινοπνεύματος και των οινοπνευματωδών ποτών (ανάλογα με την περιεκτικότητα της σε άνυδρο οινόπνευμα) καθώς και στην κατανάλωση της εγχώριας και εισαγόμενης βύνης. Ο φόρος αυτός το 1992 ανήλθε σε 29.010.000 δρχ., αύξηση κατά ποσοστό 50,6% έναντι του προηγούμενου έτους.

3.2.1.3 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

Με το νόμο 1642/86 καθιερώθηκε στην Ελλάδα ένα νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας, το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Με το νέο αυτό φορολογικό σύστημα δεν επιβάλλεται κανένας απολύτως καινούριος φόρος, αλλά αντικαθίσταται ένας σημαντικός αριθμός έμμεσων φόρων που ισχύουν στη χώρα μας υπό ένα μόνο φόρο (Γεωργακόπουλος, 1991).

Με το ΦΠΑ αναμένεται ότι θα απλουστευτεί το σύστημα έμμεσης φορολογίας και ότι θα παταχθεί σε μεγάλο βαθμό η φοροδιαφυγή λόγω αυτής καθεαυτής της φύσης και της λειτουργίας του ΦΠΑ που δημιουργεί αντίθετα συμφέροντα μεταξύ αγοραστή και πωλητή.

Ο φόρος αυτός, από τις 1/1/1987, επιβάλλεται σε όλα τα εισαγόμενα αγαθά, στις βιομηχανικές- βιοτεχνικές επιχειρήσεις, στις μεταφορικές επιχειρήσεις, σε ξενοδοχειακές και

τραπεζικές εργασίες, στις διαφημίσεις, στις επισκευές αυτοκινήτων και κάθε άλλου είδους δραστηριότητες.

Τα έσοδα από αυτή τη πηγή το 1992 έφτασαν τα 1.434.300.000 δρχ. και αντιπροσωπεύουν το 50,1 % του συνόλου των έμμεσων φόρων. Μεγάλο μέρος του ΦΠΑ σε ποσοστό 40,2%, προέρχεται από το φόρο των εισαγόμενων αγαθών. Οι αιτίες που δημιουργούν την αυξημένη αναλογία των έμμεσων φόρων έχουν σχέση με την αδυναμία του κράτους να αυξήσει τα συνολικά φορολογικά έσοδα με την αύξηση των άμεσων φόρων. Η αδυναμία αυτή δεν προέρχεται από αντικειμενικούς παράγοντες αλλά από την άσκηση συγκεκριμένης πολιτικής του κράτους καθώς επίσης από τις υποκειμενικές αδυναμίες και αντιδράσεις των φορολογούμενων.

3.2.2 Έννοια και χαρακτηριστικά του ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ είναι έμμεσος γενικός φόρος καταναλώσεως και επιβάλλεται στην προστιθεμένη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής και εμπορικής διαδικασίας καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό. Ο φόρος αυτός βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά την διαδικασία των άμεσων φόρων, συνδεόμενος στενά με το φόρο εισοδήματος, στον οποίο παραπέμπουν πολλές διατάξεις του ΦΠΑ. Η διαδικασία όμως της βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου δεν αναιρεί το χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως.

Ο ΦΠΑ επιβαρύνει πραγματικά τον τελευταίο καταναλωτή, σε βάρος του οποίου επιρρίπτεται. Νομικός, όμως, υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραγωγός ή η επιχείρηση ή οποιαδήποτε άλλη μορφή οικονομικής μονάδας, που οφείλει να καταβάλλει το φόρο στο κράτος άσχετα αν παρέλειψε να το εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο.

Για να καταλήξουμε σ' αυτό το αποτέλεσμα η είσπραξη του φόρου γίνεται σε κάθε στάδιο συναλλαγής και υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, αφού αφαιρεθεί από το φόρο ο φόρος που επιβάρυνε το αγαθό στο προηγούμενο στάδιο.

Ο ΦΠΑ παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά. Είναι φόρος καταναλωτικός, αναλογικός, καθολικός (γενικός), δίκαιος, ουδέτερος, πραγματικός, πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος, δεν είναι παρακρατούμενος, δεν αποτελεί στοιχείο κόστους ή εσόδου φοροδιαφυγής, συμβάλλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής και τέλος βαρύνει τον τελικό καταναλωτή (Γεωργακόπουλος, 1991).

3.2.3 Υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα

Στο ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα. Επομένως υποκείμενα στο φόρο μπορεί να είναι τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση, τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (πχ Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ο.Ε, Ε.Ε, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κλπ).

Ως προϋπόθεση υπαγωγής των πιο πάνω προσώπων στο ΦΠΑ είναι η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, ανεξάρτητα από τον τόπο της εγκατάστασης (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό), τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη), και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας (κερδοφόρο ή ζημιογόνο).

Κατά συνέπεια πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στο εξωτερικό όταν πραγματοποιεί μέσα στην Ελλάδα φορολογητέες πράξεις, είναι υποκείμενο σε ΦΠΑ και οφείλει για τις πράξεις αυτές να πληρώσει φόρο στη χώρα μας.

Τα ΝΠΔΔ δεν θεωρούνται καταρχήν ως υποκείμενα στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργοθούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα κι αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

Αντίθετα, σε περίπτωση κατά την οποία τα ΝΠΔΔ εκφεύγουν της αποστολής τους, τότε υπόκεινται σε φόρο όπως ακριβώς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που είναι υποκείμενο σε ΦΠΑ.

Κατ' εξαίρεση τα πρόσωπα αυτά υπάγονται στο φόρο όταν πραγματοποιούν τις πιο κάτω πράξεις χωρίς να ερευνάται αν σε κάθε περίπτωση ενεργούν στα πλαίσια της αποστολής τους.

Οι υπαγόμενες στο ΦΠΑ πράξεις των ΝΠΔΔ είναι:

- Παροχή τηλεπικοινωνιών
- Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και Θερμικής ενέργειας
- Μεταφορά προσώπων ή αγαθών
- Παροχή λιμενικών ή αερολιμενικών υπηρεσιών
- Εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων
- Παράδοση καινούριων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση
- Δραστηριότητες διαφημιστικών γραφείων και πρακτορείων ταξιδιών
- Δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση

εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσο αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Η έννοια του φορολογικού υποκειμένου στο ΦΠΑ είναι ευρύτερη από τη νομική ή φορολογική του έννοια. Συμπίπτει μάλλον με την έννοια του όρου που δίδεται στον επιτηδευματία από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ). Έτσι, είναι δυνατόν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο να μην υπάγεται στο φόρο εισοδήματος και όμως να είναι υποκείμενο του ΦΠΑ. Κατά τον ΚΦΣ, επιτηδευματίας θεωρείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί εμπορική επιχείρηση ή κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό ή ελεύθερο επάγγελμα, ανεξάρτητα αν υπάγεται ή όχι στη φορολογία εισοδήματος ή αν φορολογείται με ειδικό τρόπο.

Πρέπει να διακρίνουμε σαφώς το πρόσωπο που είναι κατά νόμο υπόχρεο να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, από το πρόσωπο που τελικά θα υποστεί το φορολογικό βάρος λόγω της επίπτωσης ή επίρριψης του βάρους σ' αυτό. Ο κατά νόμο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να εισπράξει το φόρο για λογαριασμό του Δημοσίου και να τον αποδώσει σε τακτή προθεσμία και έτσι δεν βαρύνεται ο ίδιος με το φόρο (Προβόπουλος, 1985).

Ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί φορολογητέες πράξεις υποχρεούται:

- Να γνωστοποιεί με δήλωσή του στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ την έναρξη, μεταβολή ή παύση των εργασιών του καθώς και την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων που τηρεί ή του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.
- Να εκδίδει και να παραδίδει σε υποκείμενο ή μη στο φόρο, κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, τιμολόγιο απόδειξη λιανικής πώλησης ή κάθε σχετικό θεωρημένο δικαιολογητικό στοιχείο.
- Να αναγράφει στο τιμολόγιο ή στα λοιπά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, τη φορολογητέα αξία και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή ή την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας» στην περίπτωση φορολογικής απαλλαγής.
- Να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό φόρου προστιθέμενης αξίας.

4^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

4.1 Γενικά

Από τις αρχές της δεκαετίας του '80, η μια μετά την άλλη οι περισσότερες Χώρες του Ο.Ο.Σ.Α αλλά και αρκετές αναπτυσσόμενες Χώρες προχώρησαν σε σημαντικές μεταρρυθμίσεις των φορολογικών τους συστημάτων. Σήμερα οκτώ χρόνια μετά την ένταξη της χώρας μας στο Ευρωπαϊκό Νομισματικό Σύστημα και την υιοθέτηση του Ευρώ) ως ενιαίου νομίσματος, η οικονομία της Χώρας μας βρίσκεται εκτεθειμένη στους κινδύνους της διεθνούς χρηματοπιστωτικής κρίσης. Πιστεύουμε ότι είναι πλέον πρόσφορος ο χρόνος για τη συνολική δομική αλλαγή του φορολογικού μας συστήματος, η οποία θα πρέπει να κινηθεί πλέον έξω από τη λογική εξωραϊσμού του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου, έτσι ώστε το φορολογικό σύστημα να καταστεί ο βασικός μηχανισμός ανάπτυξης και αναδιανομής του εισοδήματος (Μανιάτης, 1930).

Στη χώρα μας ο κορμός του φορολογικού συστήματος ισχύει από το 1955. Οι όποιες παρεμβάσεις έγιναν την τελευταία τριακονταετία κάτω από το βάρος έντονων δημοσιονομικών προβλημάτων, όπως και οι τελευταίες μεταρρυθμίσεις, επέτειναν την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και την αύξηση της φοροδιαφυγής. Η αύξηση της φοροδιαφυγής δημιούργησε με την σειρά της μείωση της αναμενόμενης είσπραξης και κενό στον προϋπολογισμό.

Δημιουργείται λοιπόν ένας φαύλος κύκλος όπου η επιβολή νέων φόρων δημιουργεί αύξηση της φοροδιαφυγής και η αύξηση της τελευταίας οδηγεί στην αύξηση του κενού στον προϋπολογισμό και στην επιβολή νέων φόρων όπως έχει συμβεί με το πρόσφατο μέτρο της κατάργησης της κλίμακας του αφορολογήτου ορίου των ατομικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών.

Η ανάγκη για την αναμόρφωση του φορολογικού μας συστήματος πηγάζει από το γεγονός ότι το ισχύον φορολογικό σύστημα έχει γίνει πολύπλοκο, με μεγάλο κόστος διαχείρισης, είναι άδικο στην κατανομή των φορολογικών βαρών, δημοσιονομικά αναποτελεσματικό, αδυνατεί να εξαλείψει το έλλειμμα και να μειώσει δραστικά το

ενοποιημένο χρέος της Γενικής Κυβέρνησης, νοσεί από εκτεταμένη φοροδιαφυγή, καρκινοβατεί στην είσπραξη βεβαιωμένων χρεών και γενικά δεν ανταποκρίνεται στις σημερινές και μελλοντικές ανάγκες της Οικονομίας και του Έλληνα πολίτη (www.oee.ptkm.gr).

4.2 Διαπιστώσεις του ισχύοντος φορολογικού συστήματος

Ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα του φορολογικού μας συστήματος είναι ότι το ποσοστό των συνολικών εσόδων από την φορολογία ως προς το Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν (ΑΕΠ) στην Ελλάδα είναι σταθερά τα τελευταία χρόνια αρκετά χαμηλότερο από το αντίστοιχο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως φαίνεται και από τον παρακάτω πίνακα:

ΕΤΟΣ	ΕΛΛΑΔΑ	Μ.Ο. Ε.Ε.
2000	34,6	40,7
2001	33	39,8
2002	33,4	39,2
2003	32,3	39,1
2004	31,3	39
2005	31,3	39,3
2006	31,4	39,9

Επίσης το σύνολο των εσόδων από την άμεση φορολογία στην Ελλάδα είναι σταθερά τα τελευταία 15 και πλέον χρόνια πολύ χαμηλότερο από τις υπόλοιπες χώρες της Ε.Ε. Ενδεικτικά το 2006 τα έσοδα από την άμεση φορολογία ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Ελλάδα ήταν 4,6% έναντι 9,2% κατά μέσο όρο στην Ε.Ε. των «27», ήταν δηλαδή ακριβώς στο μισό.

Η σχέση των έμμεσων - άμεσων φόρων σκαρφαλώνει το 2008 στο 59,66%, από 57,6% που ήταν το 2000. Στο διάστημα 2000-2008 οι έμμεσοι φόροι αυξήθηκαν κατά 14 δις ευρώ, όταν οι άμεσοι φόροι (που είναι και κοινωνικά δίκαιοι λόγω της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας) αυξήθηκαν κατά 8,35 δις ευρώ.

Οι φόροι για τα εισοδήματα του 2006 από μισθούς και συντάξεις αντιστοιχούν στο 80% της συνολικής φορολογίας των φυσικών προσώπων και στο 50,1% της συνολικής φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων. Στις επιχειρήσεις αντιστοιχεί το 36% της συνολικής φορολογίας και το υπόλοιπο αφορά τους λοιπούς φορολογούμενους (ελεύθερους επαγγελματίες, επιτηδευματίες κλπ). Το 2004 οι μισθωτοί και συνταξιούχοι πλήρωσαν το

44,5% της συνολικής φορολογίας ενώ οι επιχειρήσεις κατέβαλαν το 42,17%. Προκύπτει έτσι αβίαστα το συμπέρασμα ότι το μεγαλύτερο μέρος των φόρων το πληρώνουν οι μισθωτοί και συνταξιούχοι.

Το υπάρχον φορολογικό σύστημα είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και απαιτούνται ριζικές επεμβάσεις για την απλοποίηση του. Η πολυπλοκότητα του όλου συστήματος οφείλεται στο μεγάλο αριθμό φόρων, στη διατύπωση των φορολογικών νόμων, καθώς επίσης και στις πολύπλοκες διαδικασίες εφαρμογής του στη πράξη. Χρειαζόμαστε ένα νέο φορολογικό σύστημα απλό, κατανοητό, σταθερό, εύκολα εφαρμόσιμο και με ελάχιστο διαχειριστικό κόστος (www.oee.ptkm.gr).

4.3 Βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης

Αποτελεσματικό: Το φορολογικό σύστημα πρέπει να προωθεί την αποτελεσματική αναδιανομή των οικονομικών πόρων της οικονομίας, να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις και να μεγιστοποιεί την αύξηση του εθνικού προϊόντος και της κοινωνικής ευημερίας. Στο νέο πεδίο χρειάζεται να προβλεφθούν κίνητρα για την τόνωση της απασχόλησης και των επενδύσεων.

Απλό: Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για τη διοικητική του απλότητα, έτσι ώστε να είναι εύκολα κατανοητό χωρίς διαισθητικές και περιπτωσιολογικές αναφορές, να έχει σαφήνεια και να περιορίζει στο ελάχιστο το γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησής του, ώστε η διαχείρισή του να κοστίζει λιγότερο τόσο στο κράτος όσο και στις οικονομικές μονάδες και στους φορολογούμενους πολίτες.

Σταθερό: το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι σταθερό, να σταματήσει η μέχρι σήμερα στρεβλή αντίληψη της αλλαγής του 2-3 φορές το χρόνο (και με τροπολογίες σε «άσχετα» νομοσχέδια υπό το βάρος δημοσιονομικών απαιτήσεων). Ο πολίτης πρέπει να αποκτήσει αυτό που ευρέως ονομάζεται φορολογική συνείδηση, από τα μαθητικά του ακόμα χρόνια, με την προϋπόθεση βέβαιο να νοιώθει ότι το φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο και δεν επιβραβεύει την ασυδοσία των φοροφυγάδων απογοητεύοντας τους συνεπείς φορολογούμενους με «ρυθμίσεις εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων» και «ρυθμίσεις ληξιπρόθεσμων οφειλών».

Κοινωνικά δίκαιο: το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για το δίκαιο χαρακτήρα του στην κατανομή των φορολογικών βαρών, έτσι ώστε άτομα με την ίδια

φοροδοτική ικανότητα να έχουν την ίδιο φορολογική επιβάρυνση στο σημείο αυτό επιβάλλεται να ληφθούν υπόψη συγκεκριμένα κοινωνικά κριτήρια χωρίς όμως να επηρεάζεται η βασική κατεύθυνση της φορολογίας.

4.3.1 Για τη φορολογία εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Οι πολιτικές που εφαρμόστηκαν και εφαρμόζονται στη χώρα μας έχουν οδηγήσει σε υπερφορολόγηση των εισοδημάτων από μισθούς και συντάξεις. Η μελέτη των στοιχείων που προκύπτουν από την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων των φυσικών προσώπων αποκαλύπτει με τον πιο κατηγορηματικό τρόπο ότι για το Υπουργείο Οικονομικών οι «έχοντες» είναι μισθωτοί και συνταξιούχοι. Αυτή η μακροχρόνια κατάσταση έχει οδηγήσει ορισμένους πολιτικούς και επιστήμονες, να εκφράζουν την αδυναμία λήψης μέτρων για ελάφρυνση αυτών των στρωμάτων με το αστείο επιχείρημα ότι «δεν αντέχει η δημοσιονομική κατάσταση της χώρας αυτές τις ρυθμίσεις». Δηλαδή θεωρούν αυτονόητο ότι αυτή η άδικη κατάσταση θα συνεχιστεί γιατί δήθεν δεν γίνεται διαφορετικά.

4.3.2 Για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

Σήμερα μετά την καθιέρωση του ενιαίου νομίσματος στην κοινότητα, ζητούμενο παραμένει η ολοκλήρωση της ενιαίας αυτής αγοράς, με την εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων που υφίστανται μεταξύ των κρατών -μελών αυτής. Τα φορολογικά συστήματα που χρησιμοποιούνται από τα κράτη – μέλη πέραν των άλλων, στοχεύουν και προς την κατεύθυνση ενίσχυσης των επιχειρήσεών τους μέσα από τους συντελεστές φορολόγησης των επιχειρηματικών κερδών. Η συγκέντρωση όμως διεθνούς κεφαλαίου στην κοινότητα, η εξαγορά μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων, η εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου, η αυξημένη κινητικότητα οικονομικών παραγόντων, η λειτουργία των μεγάλων επιχειρήσεων με το να θεωρούν ως εγχώρια αγορά την κοινότητα και ως εκ τούτου να προβαίνουν σε πανευρωπαϊκή διάρθρωση, καθιστούν αναγκαία την λήψη μέτρων στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων. Με τις συνεχείς μειώσεις των φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις από 35% το 2004 στο 25% σήμερα και στο 20% το 2014 δεν μπορεί να αλλάξει το σοβαρότατο πρόβλημα της αλλαγής ποσοστού των φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ και της σχέσης έμμεσων - άμεσων φόρων.

4.3.3 Για την έμμεση φορολογία

Οι έμμεσοι φόροι σήμερα αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού και αποφέρουν το 60% των φορολογικών εσόδων ενώ αποτελούν το 15% του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος. Η υλοποίηση των προϋπολογισμών της τελευταίας εικοσαετίας στηρίχθηκε στην αύξηση της έμμεσης φορολογίας και στην απόδοση των φόρων από αυτή. Δηλαδή από την πιο σκληρή και άδικη φορολογία για το σύνολο του ελληνικού λαού και κύρια για μισθωτούς, συνταξιούχους και μικρομεσαίους. Η νέο όμως οικονομική κατάσταση επιβάλλει την ουσιαστική μείωση της έμμεσης φορολογίας έτσι ώστε να γίνει πιο δίκαιο το φορολογικό σύστημα, με ουσιαστική ελάφρυνση κύρια των λαϊκών στρωμάτων και την βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των προϊόντων μας στην εγχώρια και διεθνή αγορά.

4.4 Αξιολόγηση του σημερινού συστήματος φορολογίας

Από τη συνοπτική περιγραφή του σημερινού συστήματος φορολογίας συμπεραίνεται ότι αυτό είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο. Υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός φόρων με πολυμορφία εξαιρέσεων και απαλλαγών, υποκειμενικού ή αντικειμενικού χαρακτήρα. Η προσπάθεια ενίσχυσης του δημοσιονομικού πλαισίου με σωρεία διατάξεων για την επίτευξη (άμεσα ή έμμεσα) της επιδιωκόμενης οικονομικής πολιτικής έχει δημιουργήσει μια κατάσταση που στην κυριολεξία αντιστρατεύεται τις βασικές επιδιώξεις ικανοποίηση των οποίων και θεσπίστηκαν. Το νομοθετικό πλαίσιο και οι συνεχείς μεταβολές του, διευκολύνουν την παραοικονομία και την φοροδιαφυγή αφού περιορίζουν τη δυνατότητα ελέγχου από τα φορολογικά όργανα, πράγμα που επιτείνει την ασυδοσία ορισμένων κατηγοριών φορολογούμενων (www.oee.ptkm.gr).

4.4.1 Αξιολόγηση άμεσης φορολογίας

Οι βασικότερες αδυναμίες του συστήματος φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι οι ακόλουθες:

- Η φορολογική νομοθεσία χαρακτηρίζεται από υπέρμετρη πολυνομία με πληθώρα ειδικών ρυθμίσεων, εξαιρέσεων και απαλλαγών.
- Η έλλειψη ολοκληρωμένης μηχανοργάνωσης στις φοροτεχνικές υπηρεσίες που είναι τόσο απαραίτητη για τη διασταύρωση πληροφοριών οι οποίες αφορούν την πραγματική οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου.

- Η αδυναμία του συστήματος να εξασφαλίσει τα πραγματικά εισοδήματα από τον πληθωρισμό και να αποτρέπει την ασύμμετρη κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των διαφόρων εισοδηματικών κλιμακίων (διάσταση μεταξύ φαινομενικής και πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης). Αυτό δημιουργείται από το γεγονός ότι οι εκάστοτε μεταβολές των φορολογικών παραμέτρων για την αντιμετώπιση των πληθωριστικών εξελίξεων δεν είναι ασύμμετρες με αποτέλεσμα να παραβιάζονται οι αρχές της οριζόντιας και κάθετης φορολογικής ισότητας.

Το αφορολόγητο όριο από το φόρο ακίνητης περιουσίας κρίνεται υψηλό. Θα ήταν προτιμότερο να είναι μικρότερο και να αναπροσαρμόζεται ανάλογα με την εξέλιξη του πληθωρισμού και του μεγέθους της οικογένειας. Βασικό πρόβλημα στη φορολογία περιουσιακών στοιχείων είναι ο καθορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται στα διάφορα μέρη της χώρας. Η δυσκολία αυτή ενισχύεται από την έλλειψη υποδομής (προσωπικό, κτηματολόγιο κλπ) και μεγαλώνει σε εποχές πληθωρισμού ή μεταβολών της αξίας των ακινήτων από τη μεταβολή της σχετικής αξίας (θετική ή αρνητική υπεραξία). Το 1980 θεσπίστηκε μια σημαντική εξαίρεση από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Απαλλάσσεται από το φόρο αυτό η αγορά από παντρεμένους πρώτης κατοικίας ή οικοπέδου για πρώτη κατοικία. Η απαλλαγή δίνεται για το ποσό της οικίας ή του διαμερίσματος μέχρι 4.400€ περίπου. Το ανώτερο ποσό προσαυξάνεται κατά 1.500€ για κάθε παιδί του αγοραστή εφόσον είναι ανήλικο ή φοιτητής.

4.4.2 Αξιολόγηση έμμεσης φορολογίας

Η Ελλάδα, με την προσχώρηση της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ανέλαβε την υποχρέωση να εναρμονίσει την έμμεση φορολογία της προς αντίστοιχη φορολογία των άλλων κρατών-μελών, με την εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ κατά τις διατάξεις της ΕΟΚ αποβλέπει σε οικονομικά αποτελέσματα και δεν είναι μια τυπική μορφή διατάξεων. Έτσι η ΕΟΚ εξέδωσε οδηγίες για την επιβολή του ΦΠΑ και η Ελλάδα τον εισήγαγε με το νόμο Ν. 1642/86 από 1/1/1987.

Τα έσοδα από έμμεσους φόρους προέρχονται κυρίως από το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Συγκεκριμένα, για το 1989 ο ΦΠΑ αποτελεί το 49,3% των έμμεσων φόρων, δηλαδή 755 δις. δρχ. Ο ΦΠΑ ωστόσο προέρχεται κατά 90% από τις εξής δραστηριότητες / προϊόντα: εισαγόμενα (247 δις. δρχ.), εμπορικές επιχειρήσεις (109 δις. δρχ.) και πετρελαιοειδή προϊόντα – λιπαντικά και παράγωγα τους (86 δις. δρχ.).

Ο ΦΠΑ που επικρατεί στην Ελλάδα καλύπτει όλες τις οικονομικές μονάδες παραγωγής-εμπορίας αγαθών και παροχής υπηρεσιών και όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας,

ως και το λιανικό εμπόριο. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στην κατανάλωση, η οποία προέρχεται όχι μόνο από εγχώρια παραγωγή αλλά και από εισαγωγές με ίδιους φορολογικούς συντελεστές και ίδιες απαλλαγές. Η εφαρμογή του ΦΠΑ στη χώρα μας στέφθηκε με επιτυχία ως ένα σημαντικό βαθμό, με περισσότερα θετικά παρά αρνητικά αποτελέσματα, αλλά διαχρονικά δεν απέδωσε πλήρως τα αναμενόμενα έσοδα.

Η κατάργηση μιας σειράς έμμεσων φόρων, που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ καθώς και σχετικών πολύπλοκων και χρονοβόρων διαδικασιών δήλωσης και βεβαίωσής τους, είχε ως αποτέλεσμα την εξοικονόμηση χρόνου και δαπάνης τόσο για το Δημόσιο όσο και για τους φορολογούμενους. Παρά την αρχή της καθολικότητας του νέου συστήματος φορολογίας, συνέπεια της οποίας ήταν η υπαγωγή του συνόλου σχεδόν της οικονομικής δραστηριότητας (περιορισμένες οι απαλλαγές) στον ΦΠΑ, γεγονός που αύξησε τον όγκο εργασίας των φορολογικών υπηρεσιών, οι τελευταίες ανταποκρίθηκαν σε ικανοποιητικό βαθμό στις ανάγκες του ΦΠΑ, μολονότι δεν έγινε ουσιαστική ενίσχυση σε προσωπικό, κάτι που σε άλλα κράτη – μέλη συνέβη κατά τρόπο εντυπωσιακό (8000 νέοι υπάλληλοι στο Ηνωμένο Βασίλειο για τις ανάγκες του ΦΠΑ).

Κατά την πορεία εφαρμογής του ΦΠΑ στη χώρα μας παρουσιάστηκαν τα εξής πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του φόρου.

Τα πλεονεκτήματα είναι ότι:

- Αποφεύγεται η διπλή φορολογία αφού σε κάθε στάδιο πώλησης αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε στο προηγούμενο στάδιο.
- Αν στο προηγούμενο στάδιο δεν καταβλήθηκε φόρος, δεν αφαιρείται.
- Είναι φόρος ουδέτερος γιατί δεν επιβαρύνει το κόστος της επιχείρησης, έχει ίδια φορολογική μεταχείριση, χωρίς ειδικές εξαιρέσεις και βοηθάει τον ανταγωνισμό.
- Για την απλούστευσή του θα έπρεπε να εφαρμόζεται ένας φορολογικός συντελεστής, πλην όμως δημιουργούνται ανισότητες κυρίως για είδη πρώτης ανάγκης που καταναλώνονται, από τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις, για τούτο εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές φόρου, ανάλογα με τις κατηγορίες αγαθών πρώτης ανάγκης, πολυτελείας κλπ.
- Επιτρέπει την απαλλαγή των επενδύσεων με τη μορφή έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε για αυτές, από τα υποκείμενα σε φόρο έσοδα.

Τα μειονεκτήματα απ' την άλλη είναι ότι:

- Επιβαρύνει αδιακρίτως τα αγαθά ή τις υπηρεσίες χωρίς να λαμβάνει υπόψη την φοροδοτική ικανότητα του αγοραστή και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες.
- Αυξάνει το κόστος διαβίωσης.

- Είναι πολύπλοκος λόγω των διαφόρων σταδίων φορολόγησης και δυσχερής στη βεβαίωση και είσπραξη σχετικά με τους άλλους φόρους.
- Υπάρχει στο φόρο μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων με συνέπεια προβλήματα στην παρακολούθηση του και χρειάζεται μεγάλος αριθμός ελεγκτικών οργάνων με εξειδικευμένες γνώσεις.
- Στους μικρούς φορολογούμενους ή σε ειδικές περιπτώσεις υπηρεσιών επιβάλλεται τεκμαρτώσ ή απαλλάσσονται του φόρου, με συνέπεια να χάνει την αντικειμενικότητα του, πλην όμως το γεγονός ότι αυτό μειώνει τα προβλήματα γιατί μειώνεται ο αριθμός των φορολογούμενων και απλουστεύονται οι διαδικασίες σε μεγάλο αριθμό υποθέσεων.

Συμπεραίνουμε, λοιπόν, ότι το σημερινό σύστημα έμμεσης φορολόγησης έπαψε να είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο μετά την κατάργηση των αναρίθμητων γενικών ή ειδικών φόρων και την αντικατάστασή τους από έναν και μοναδικό φόρο, το ΦΠΑ. Η εισαγωγή του ΦΠΑ επιβλήθηκε για την άσκηση δικαιότερης και απλούστερης φορολογικής και κοινωνικής πολιτικής καθώς και για μείωση του οικονομικού, κοινωνικού και δημοσιονομικού κόστους της φορολογίας. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι η έμμεση φορολογία είναι τέλεια. Το υφιστάμενο σύστημα είναι αντιστρόφως προοδευτικό και χειροτερεύει συνεχώς την κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων προς τις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις (www.oee.ptkm.gr).

5^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Φορολόγηση Τουριστικών Επιχειρήσεων

5.1 Γενικά

Ο τουρισμός κατατάσσεται σήμερα, διεθνώς, μεταξύ των βιομηχανιών με τους γρηγορότερους ρυθμούς ανάπτυξης και σημαντικής συμβολής στο ΑΕΠ, την απασχόληση και τις συναλλαγματικές εισπράξεις.

Ο τουριστικός τομέας είναι ένας ιδιαίτερα σημαντικός τομέας συνεχώς αναπτυσσόμενος και αναμένεται ότι θα συνεχίσει να αναπτύσσεται 4-5% τα επόμενα 50 χρόνια (WTO, 1998). Σήμερα αποτελεί το 19% του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος (ΑΕΠ) γεγονός που εξηγεί γιατί ο τουρισμός ως δραστηριότητα που παλαιότερα χαρακτηριζόταν ως μικρού οικονομικού ενδιαφέροντος εξελίχθηκε σε έναν από τους σημαντικότερους τομείς της οικονομίας για πολλά κράτη.

Ακριβώς αυτή η ραγδαία ανάπτυξη του τομέα του τουρισμού έστρεψε την προσοχή των κυβερνήσεων για φορολόγηση του καθώς θεωρήθηκε ως μια νέα πηγή φορολογικών εσόδων.

Το τουριστικό προϊόν είναι από τη φύση του ένα σύνθετο προϊόν στην παραγωγή και προσφορά του οποίου εμπλέκονται πολλοί και διαφορετικοί μεταξύ τους κλάδοι της οικονομίας. Στη διαμόρφωση του τουριστικού προϊόντος συμβάλλουν οι φυσικοί πόροι, οι ανθρώπινοι πόροι, τα μέσα επικοινωνίας και μεταφορών, τα ταξιδιωτικά γραφεία και άλλα. Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι ο τουρισμός εξαρτάται και από την αποτελεσματικότητα ενός αριθμού άλλων τομέων, οι οποίοι του προσφέρουν εισροές – κλειδιά για την παραγωγική διαδικασία.

Η Αθήνα βρίσκεται από πλευράς ανταγωνιστικότητας, με κριτήριο τη φορολογική επιβάρυνση του τουριστικού προϊόντος, στην 41^η θέση σε σύνολο 52 πόλεων. Ο συνολικός φόρος που επιβάλλεται στο ταξιδιωτικό πακέτο ενός ατόμου που την επισκέπτεται ανέρχεται σε 276.0 δολάρια ΗΠΑ, με μέσο όρο, για τις 52 πόλεις του δείγματος τα 206.2 δολάρια ΗΠΑ (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

5.2 Τα οικονομικά της φορολογίας τουρισμού

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

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

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

Υποστηρίζεται από μερίδα πρακτικών ότι στόχος της φορολογίας του τουρισμού είναι να συλλεχθούν έσοδα τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την χρηματοδότηση έργων υποδομής τα οποία βελτιώνουν τις υπηρεσίες που προσφέρονται στον τουρίστα. Από την άλλη πλευρά όμως προβάλλονται επιχειρήματα τα οποία είναι αντίθετα προς την επιβολή φορολογίας του τουριστικού προϊόντος. Τα επιχειρήματα αυτά συνοψίζονται στα παρακάτω:

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

5.2.1 Κατηγορίες τουριστικών φόρων

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

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

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

5.2.2 Φορείς που επιβάλλουν φόρο

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

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

επίπεδο δεν συντονίζονται στο βαθμό που επιβάλλει η ιδιαιτερότητα του τουριστικού προϊόντος (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

5.2.3 Φορολογία κατά κλάδο

Όπως είναι γνωστό, ο κλάδος του τουρισμού αποτελείται από έναν αριθμό υποκλάδων οι οποίοι αποτελούν κρίκους μιας αλυσίδας. Ο κάθε υποκλάδος έχει τις ιδιαιτερότητές του και απολαμβάνει διαφορετική φορολογική μεταχείριση σύμφωνα με αυτές. Οι σημαντικότεροι υποκλάδοι είναι:

- Μεταφορές (αεροπορικές, θαλάσσιες, οδικές)
- Ξενοδοχεία και Catering
- Τουριστικές Υπηρεσίες (tour operator, ταξιδιωτικά γραφεία, κ.λπ.)

5.2.3.1 Μεταφορές

Ο κλάδος των μεταφορών περιλαμβάνει τις εναέριες, τις οδικές και τις θαλάσσιες. Οι αερομεταφορές αποτελούν τον κυριότερο υποκλάδο. Επειδή η τιμή του αεροπορικού εισιτηρίου αποτελεί ένα σημαντικό μέρος τον συνολικού κόστους του πακέτου, επομένως είναι σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει τις αποφάσεις του κοινού να πάρουν διακοπές ή όχι, παρατηρούμε συχνά έναν πόλεμο τιμών μεταξύ των αεροπορικών εταιρειών. Οι τελευταίες, εκτός των άλλων επιβαρύνσεων, πρέπει να πληρώνουν μία ποικιλία φόρων και τελών στα αεροδρόμια. Ο στόχος, λοιπόν, στην περίπτωση αυτή είναι να αποφευχθεί η πολλαπλή φορολόγηση του προϊόντος από περισσότερες από μια φορολογικές αρχές, όταν οι υπηρεσίες προσφέρονται σε περισσότερες από μια χώρα. Σύμφωνα με τον Διεθνή Οργανισμό Πολιτικής Αεροπορίας (ICAO), αντικείμενο φορολογίας μπορεί να είναι:

- Τα πετρελαιοειδή, λιπαντικά και άλλες τεχνικές προμήθειες.
- Τα εισοδήματα αεροπορικών εταιρειών και εργαζομένων σε αυτές, καθώς και η περιουσία των εταιρειών.
- Οι πωλήσεις των αεροπορικών υπηρεσιών.
- Λοιπές επιβαρύνσεις από διάφορες υπηρεσίες.

Στον Πίνακα 5.1 παρουσιάζεται μια ποικιλία τελών που επιβάλλονται σε δέκα έξι επιλεγμένες χώρες. Παρατηρούμε ότι τα τέλη που επιβάλλονται σε όλα σχεδόν τα αεροδρόμια είναι αυτά της προσγείωσης-απογείωσης, της παραμονής, της διαδρομής και της εξυπηρέτησης των επιβατών.

Η διεθνής πρακτική έχει δείξει ότι η φορολογία στη μεταφορά έχει επικεντρωθεί στα καύσιμα, το κόστος των οποίων μετακυλύετε στους πελάτες. Σε ορισμένες περιπτώσεις

εισαγωγής νέου μεταφορικού εξοπλισμού (π.χ. τουριστικά λεωφορεία, μικρά αεροσκάφη, κ.λπ.), υπόκεινται σε σημαντικούς δασμούς μειώνοντας έτσι την ανταγωνιστικότητα της εγχώριας τουριστικής βιομηχανίας προς όφελος των ανταγωνιστών της.

Οι εταιρείες τουριστικών λεωφορείων επιβαρύνονται με διάφορους φόρους όπως, ο φόρος αυτοκινήτου, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, ΦΠΑ, τέλη και διόδια, για ανάφερθούν μερικοί από αυτούς. Στην Ε.Ε. μέσα στα πλαίσια της φορολογικής εναρμόνισης έχουν υιοθετηθεί κάποιοι κοινοί κανόνες για μερικούς από αυτούς τους φόρους, όπως είναι ο ΦΠΑ και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στα ορυκτά καύσιμα, αν και υπάρχουν σημαντικές διαφορές. Για άλλους φόρους, όπως οι άδειες οδήγησης και τελών, έχουν δημιουργηθεί κάποιοι κανόνες για μεταφορές αγαθών οδικώς, αλλά όχι για μεταφορά επιβατών.

Οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές μέσα στην Ε.Ε. απαλλάσσονται από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Οι χώρες-μέλη της Ε.Ε., έχουν την επιλογή να εξαιρέσουν τις σιδηροδρομικές μεταφορές και τις υδάτινες μεσόγειες μεταφορές ή μπορούν να επιβάλλουν μειωμένους συντελεστές.

Ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται στις αεροπορικές μεταφορές μέσα στην Ε.Ε., ενώ επιβάλλεται στις οδικώς και σιδηροδρομικές μεταφορές. Οι επιβάτες φορολογούνται στη χώρα που γίνεται η μεταφορά. Αυτό σημαίνει ότι οι εταιρείες μεταφορών θεωρητικά υπόκεινται σε ΦΠΑ σε κάθε χώρα που γίνεται το ταξίδι. Οι χώρες-μέλη έχουν την ευχέρεια να αποφασίσουν για τον τρόπο που επιβάλλεται ο ΦΠΑ, καθώς και για το συντελεστή του. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι συντελεστές ΦΠΑ να ποικίλουν από 25% στη Δανία έως 0% στο Ηνωμένο Βασίλειο. Μερικές χώρες επιβάλλουν το φόρο μόνο στους τουριστικούς πράκτορες που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτειά τους, ενώ άλλες εφαρμόζουν προτιμησιακό καθεστώς για τους πράκτορες από ορισμένες άλλες χώρες. Το καθεστώς όμως αυτό δημιουργεί πολλά προβλήματα.

Το 1992 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκανε πρόταση σύμφωνα με την οποία να φορολογείται ο επιβάτης, όπως και τα προϊόντα, στη χώρα αναχώρησης. Δηλαδή, η έμμεση φορολογία να επιβάλλεται με βάση την αρχή του τόπου παραγωγής και όχι του τόπου προορισμού λόγω της κατάργησης των φορολογικών συνόρων μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η πρόταση αυτή εξετάζεται ακόμη και φαίνεται ότι δεν πρόκειται να υιοθετηθεί εξαιτίας των προβλημάτων που θα προκύψουν για τις χώρες με αρνητικά εμπορικά ισοζύγια. Για το λόγο αυτό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αναζητά άλλες λύσεις στο πρόβλημα.

Πίνακας 5.1: Τέλη Αερομεταφορών

Κατηγορία Τελών	Ελλάδα	Ισπανία	Ιταλία	Γαλλία	Τουρκία	Αυστρία	Βέλγιο	Καναδάς	Ην. Βασίλειο	ΗΠΑ	Ιαπωνία
1. Προσγείωσης	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2. Παραμονής	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3. Διαδρομής	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓
4. Εξυπηρέτησης επιβατών	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
5. Απογείωσης			✓				✓		✓		
6. Υπόστεγου αεροδρομίου		✓	✓			✓	✓				
7. Φόρτωσης			✓	✓							
8. Προσέγγισης			✓								
9. Γέφυρας επιβίβασης		✓			✓		✓	✓			
10. Ασφάλειας		✓		✓	✓	✓		✓			
11. Φωτισμού				✓	✓						
12. Οδήγησης αυτοκινήτου					✓			✓		✓	
13. Υποδομής						✓					
14. Θορύβου						✓					
15. Βελτίωσης αεροδρομίου								✓			
16. Υπηρεσίας ελέγχου										✓	

Πηγή: ICAO, Manual of Airport and Navigation Facility Tariffs, 1999.

5.2.3.2 Η Φορολογία των Ξενοδοχείων και των Catering

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.

5.2.3.3 Τουριστικές Υπηρεσίες

Η φορολογία των άλλων τουριστικών υπηρεσιών, δεν έχει προσελκύσει ιδιαίτερο ενδιαφέρον εξαιτίας του γεγονότος ότι οι επιχειρηματικές μονάδες που τις προσφέρουν είναι κυρίως μικρού μεγέθους. Το δομικό αυτό χαρακτηριστικό του τομέα δεν επιτρέπει στις κυβερνήσεις να επιβάλλουν σε αυτόν υψηλό φορολογικό βάρος. Επιπλέον, είναι δύσκολο να διακρίνει κάποιος ποιά από αυτές τις υπηρεσίες ανήκει στο τουριστικό κύκλωμα ή όχι. Για παράδειγμα, τα μουσεία απευθύνονται στους ντόπιους ή στους τουρίστες;

Υπάρχουν προβλήματα επίσης σχετικά με τη φορολογία των τουριστικών πρακτόρων. Στην Ευρώπη, γίνεται προσπάθεια ώστε το πρόβλημα αυτό να ξεπεραστεί με το «σχήμα περιθωρίου» των τουριστικών πρακτόρων (Tour Operator's Margin Scheme), σύμφωνα με το οποίο ο ΦΠΑ επιβάλλεται μόνο στο κέρδος (περιθώριο) του τουριστικού πράκτορα. Ωστόσο, η φορολογία των τουριστικών πρακτόρων οι οποίοι δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο και κάτω από διαφορετικά καθεστώτα, είναι ένα σύνθετο θέμα.

Αναλυτικότερα, εξαιτίας των προβλημάτων που προκύπτουν στην επιβολή του ΦΠΑ στα γραφεία τουριστικών πρακτόρων και ταξιδιών η 6η κοινοτική οδηγία προβλέπει, με το άρθρο 26, ειδικό καθεστώς. Αυτό δεν είναι τίποτε άλλο παρά μια απλοποίηση της αρχής της επιβολής του φόρου στον τόπο προορισμού. Τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. επιβάλλουν ΦΠΑ στις

πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών, σύμφωνα με το άρθρο 26, εφόσον αυτά ενεργούν με το όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον για την πραγματοποίηση του ταξιδιού χρησιμοποιούν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από άλλους που υπόκεινται στο φόρο. Το άρθρο 26 δεν ισχύει για πρακτορεία ταξιδιών τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό θεωρούνται ως γραφεία ταξιδιών και οι οργανωτές περιηγήσεων.

Η αξία των πράξεων του πρακτορείου ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη φορολογείται στο κράτος-μέλος στο οποίο το πρακτορείο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση. Ως βάση επιβολής του φόρου θεωρείται η διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους που υπόκεινται στο φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της ΕΕ, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούνται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, και απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14.

Αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται τόσο εντός όσο και εκτός Ε.Ε., πρέπει να απαλλάσσεται μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδιών, το οποίο αφορά πραγματοποιηθείσες εκτός της Ε.Ε. πράξεις. Τα ποσά του ΦΠΑ, με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών από άλλους που υπόκεινται στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 που παρέχουν άμεσο όφελος στον ταξιδιώτη, δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι τα ταξιδιωτικά γραφεία επιβαρύνονται με το διοικητικό κόστος της συλλογής όλων των φόρων που επιβάλλονται στις αερογραμμές, καθώς και άλλων φόρων.

5.3 Κατηγορίες φόρων τουρισμού και τα χαρακτηριστικά τους

5.3.1 Εύρος των Φόρων Τουρισμού

Σύμφωνα με πρόσφατη μελέτη, η οποία στηρίζεται στη φορολογική τράπεζα δεδομένων της Deloitte and Touche, οι φόροι που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία έχουν τα εξής χαρακτηριστικά (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc):

1. Υπάρχουν οι παρακάτω έξι υποκλάδοι στον τουριστικό τομέα:

- Αεροπορικές εταιρείες και αεροδρόμια
- Άλλοι τύποι τουριστικής μετακίνησης
- Αξιοθέατα που επισκέπτονται οι τουρίστες
- Επιχειρήσεις που προσφέρουν διευκολύνσεις στους τουρίστες (ξενοδοχεία, κ.λπ.)
- Επιμόρφωση ανθρώπων που εργάζονται στον τουριστικό κλάδο
- Ταξίδια στο εξωτερικό.

Υπάρχουν επιπλέον τέσσερις κλάδοι οι οποίοι αν και δεν προσφέρουν υπηρεσίες αποκλειστικά στους τουρίστες, αλλά, σε ορισμένες περιπτώσεις, υπόκεινται σε διαφορετική μεταχείριση από άλλους κλάδους της οικονομίας. Οι κλάδοι αυτοί είναι:

- Ενοικίαση αυτοκινήτων
- Μεταφορά τουριστών (π.χ. κρουαζιερόπλοια, κ.λπ.)
- Εστιατόρια, bar, κ.λπ.
- Διόδια.

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

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

Με βάση τα παραπάνω έχει εκτιμηθεί ότι υπάρχουν περίπου 40 διαφορετικοί τύποι φόρων που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία, αν και ένας αριθμός από αυτούς τους φόρους αποτελεί παραλλαγές μιας ή περισσότερων περιπτώσεων των παραπάνω κατηγοριών. Από τους 40 τύπους φόρων που επιβάλλονται στον κλάδο, οι 28 πληρώνονται απευθείας από τον τουρίστα και οι 12 επιβάλλονται στις τουριστικές επιχειρήσεις.

5.3.2 Πεδίο Δράσης των Φόρων Τουρισμού

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

5.3.3 Τύποι Φόρων Τουρισμού

Στον Πίνακα 5.2 παρουσιάζονται οι κυριότεροι φόροι, και ορισμένα χαρακτηριστικά τους, που επιβάλλονται στην τουριστική βιομηχανία. Το πρώτο κριτήριο ταξινόμησης είναι ο φορέας στον οποίο επιβάλλεται ο φόρος (άτομο ή επιχείρηση). Τα άτομα επιβαρύνονται με φόρους εισόδου – εξόδου από μια χώρα, με φόρους αναχώρησης – άφιξης σε αεροδρόμια, λιμάνια, σύνορα, με φόρους κατανάλωσης στις δραστηριότητες που επιδίδονται στη χώρα που επισκέπτονται (ξενοδοχεία, εστιατόρια, bar, κ.λπ.), και πρόσφατα, με περιβαλλοντικούς φόρους. Οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται με φόρους στα καύσιμα που καταναλίσκουν (κυρίως οι αεροπορικές εταιρείες), με δασμούς στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού, με φόρους ιδιοκτησίας και με φόρους στα κέρδη τους.

Πίνακας 5.2: Τύποι Φόρων Τουρισμού

Τύπος Φόρου	Επιβαλλόμενοι στον Τόπο Προορισμού	Επιβαλλόμενοι στην Χώρα Προέλευσης	Στοιχείο Τέλους	Τυπικός Συλλέκτης του Φόρου
A. Απευθείας Επιβαλλόμενος Στον Τουρίστα				
A.1 Φόρος Εισόδου – Εξόδου		✓	Ελάχιστο	➤ Υπηρεσία Μετανάστευσης ➤ Τουριστικοί Πράκτορες
A.1.1 Διατυπώσεις Εξόδου και Φόροι				
A.1.2 Φόρος Εισόδου (Visa)	✓		Ελάχιστο	- Πρεσβείες, Υπηρεσίες Μετανάστευσης - Τουριστικοί Πράκτορες
A.2 Επιβαρύνσεις στον Τόπο Αναχώρησης - Αεροδρόμια	✓	✓	Μ.Φ.	- Αρχές Αεροδρομίου και Αεροπορικές Εταιρείες

- Λιμάνια	✓	✓	Μ.Φ.	- Υπεύθυνοι Πλοίων, Λιμενικές Αρχές
- Σύνορα	✓	✓	Μ.Φ.	- Υπηρεσία Μετανάστευσης
A.3 Φόρος Κατανάλωσης στις Τουριστικές Δραστηριότητες				
A.3.1 Κατάλυμα – Στέγαση				
- ΦΠΑ	✓		Όχι	Ξενοδοχεία
- Φόρος Πωλήσεων	✓		Όχι	
- Επιβάρυνση Ξενοδοχείου	✓		Μ.Φ.	
- Φόρος κλίνης	✓		Μ.Φ.	
A.3.2 Μεταφορά, Τρόφιμα – Ποτά και Ψώνια	✓		Όχι	Επιχειρήσεις
A.4 Φόρος Περιβάλλοντος	✓		Μ.Φ.	Κυβέρνηση
B. Φόροι που Επιβάλλονται στις Επιχειρήσεις				
B ₁ Φόρος καυσίμων (κυρίως στις αεροπορικές εταιρείες)	✓	✓	Όχι	Εταιρείες Πετρελαιοειδών
B ₂ Δασμοί στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού	✓		Όχι	Τελωνεία
B ₃ Φόροι ιδιοκτησίας στα ξενοδοχεία και επιχειρήσεις αναψυχής	✓		Μ.Φ.	- Κεντρική Κυβέρνηση - ΟΤΑ
B ₄ Φορολογία Κερδών	✓		Μ.Φ.	Κεντρική Κυβέρνηση

Μ.Φ.: Μερικές Φορές

Πηγή: WTO, Tourism Taxation, Madrid, 1998

Από τους δέκα πέντε φόρους που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.2 οι δέκα επιβάλλονται μόνο στον τόπο προορισμού, ένας μόνο στον τόπο προέλευσης του τουρίστα, και τέσσερις και στον τόπο προέλευσης και στον τόπο προορισμού. Ένα άλλο χαρακτηριστικό αυτών των φόρων είναι ότι για τους πέντε από αυτούς είναι σαφές ότι δεν έχουν το στοιχείο του τέλους (ΦΠΑ, φόρος πωλήσεων, φόροι στις μεταφορές, στα τρόφιμα – ποτά και διάφορα ψώνια, φόροι καυσίμων, και φόροι εισαγωγής εξοπλισμού). Σε δύο από αυτούς (φόρος διατυπώσεων εξόδου, φόρος θεώρησης διαβατηρίου) υπάρχει, έστω και σε πολύ μικρό βαθμό, το στοιχείο του τέλους (ανταποδοτικότητα). Στις υπόλοιπες οκτώ περιπτώσεις, μερικές φορές υπάρχει, ενώ σε άλλες περιπτώσεις δεν υπάρχει το στοιχείο τον τέλους.

Τέλος, ανάλογα με την κατηγορία του φόρου, οι φορείς που αναλαμβάνουν να εισπράξουν το φόρο είναι οι υπηρεσίες μετανάστευσης, οι πρεσβείες, οι αρχές του

αεροδρομίου, τα τελωνεία, τα διάφορα επίπεδα κυβέρνησης, οι τουριστικοί πράκτορες, οι αεροπορικές επιχειρήσεις, κ.ά. (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

5.3.4 Επιπτώσεις των Φόρων Τουρισμού

Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.3, οι περισσότεροι φόροι δεν χαρακτηρίζονται από ουδετερότητα, με εξαίρεση τα τέλη των τελικών σταθμών, όπου οι φόροι που επιβάλλονται εκεί είναι σχεδόν ουδέτεροι.

Αντίθετα, από πλευράς κοινωνικής δικαιοσύνης, οι επιπτώσεις των φόρων τουρισμού διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Η επιβολή μεγάλων σταθερών ποσών, όπως, για παράδειγμα, οι φόροι εισόδου και εξόδου από μια χώρα, έχουν αντίστροφα προοδευτικό χαρακτήρα. Κύριος στόχος αυτών των φόρων είναι η συλλογή εσόδων. Οι ασκούντες οικονομική πολιτική προκειμένου να αποφασίσουν για την επιβολή ή όχι κάποιου φόρου στην τουριστική βιομηχανία θα πρέπει να μελετήσουν πρώτα τις πιθανές επιπτώσεις που θα έχει μια τέτοια ενέργεια. Πρώτιστο μέλημα λοιπόν οιασδήποτε ενέργειας είναι η επίπτωση που θα έχει αυτή πάνω στη ζήτηση του τουριστικού προϊόντος, όταν μάλιστα αυτή είναι πολύ ευαίσθητη στην παραμικρή μεταβολή της τιμής του. Γενικά, μπορεί να λεχθεί ότι είναι πολύ πιθανό, ότι η κατάργηση των φόρων εισόδου – εξόδου, να οδηγήσει σε αύξηση των τουριστών που επισκέπτονται μια χώρα. Αντίθετα, οι φόροι που πληρώνονται σε σταθμούς εισόδου – εξόδου δεν επηρεάζουν σημαντικά την ζήτηση για τουριστικές υπηρεσίες.

Πίνακας 5.3: Ουδετερότητα, Κοινωνική Δικαιοσύνη και Οικονομική Επίπτωση

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

A.3.2 Άλλοι	Μπορεί να είναι μακριά από ουδέτεροι	κοινωνικά δίκαιοι. Συνήθως επιβάλλεται ως ποσοστό της δαπάνης, έτσι είναι σε λογικό βαθμό κοινωνικά δίκαιοι.	Μεταβολές μπορούν να επηρεάσουν την ανταγωνιστικότητα του τόπου προορισμού.
A.4 Περιβαλλοντικοί Φόροι	Νέοι Φόροι	Νέοι Φόροι	Δεν υπάρχουν ενδείξεις ακόμη.
B.1 Φόροι καυσίμων στις αεροπορικές εταιρείες	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι.		
B.2 Δασμοί στις εισαγωγές τουριστικού εξοπλισμού	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι.		Οι απαλλαγές από δασμούς οδηγούν συνήθως σε σημαντικές νέες επενδύσεις.
B.3 Φόροι ιδιοκτησίας στα ξενοδοχεία και επιχειρήσεις αναψυχής	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι.		Μεταβολές τους μπορεί να επηρεάσουν την ανταγωνιστικότητα των χωρών προορισμού.
B.4 Φορολογία κερδών με ειδικό καθεστώς για τουριστικές επιχειρήσεις	Απέχουν πολύ από το να είναι ουδέτεροι.		Φορολογικοί παράδεισοι μπορεί να οδηγήσουν σε νέες επενδύσεις.

Πηγή: WTO, Tourism Taxation, Madrid, 1998

5.3.5 Στρεβλώσεις και Επιπτώσεις στην Ανταγωνιστικότητα

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

παράδειγμα μπορεί να είναι η παροχή διαφορετικών φορολογικών απαλλαγών στον κλάδο των ξενοδοχείων και των επιχειρήσεων που μεταφέρουν τουρίστες.

Οι φόροι εισόδου – εξόδου, καθώς και αυτοί που επιβάλλονται στους σταθμούς αναχώρησης και άφιξης σε μια χώρα, επηρεάζουν σημαντικά τη ζήτηση για τουριστικά ταξίδια. Οι φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται στους τουρίστες, καθώς και οι φόροι ιδιοκτησίας και οι δασμοί στις εισαγωγές εξοπλισμού που πληρώνουν οι επιχειρήσεις επηρεάζουν την ανταγωνιστική τους θέση. Οι φόροι που επιβάλλονται στα καύσιμα μπορούν σε κάποιο βαθμό να μειωθούν αφού, ιδιαίτερα, οι αεροπορικές επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να επιλέξουν τον τόπο προμήθειάς τους. Οι φόροι περιβάλλοντος είναι σίγουρο ότι επιβαρύνουν το τουριστικό προϊόν των χωρών που τους επιβάλλουν, αλλά εξαιτίας του γεγονότος ότι είναι νέοι φόροι, δεν έχουν εκτιμηθεί ακόμη οι επιπτώσεις τους (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

6^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Άμεση – Έμμεση Φορολογία Τουρισμού στην Ελλάδα

6.1 Άμεση Φορολογία

Τόσο ο τουρίστας όσο και οι τουριστικές τελών επιχειρήσεις επιβαρύνονται στη χώρα μας από μία ποικιλία φόρων και τελών. Οι επιχειρήσεις φορολογούνται για τα εισόδημα που αποκτούν και με μία σειρά έμμεσων φόρων και τελών. Οι τουρίστες πληρώνουν με τη σειρά τους και αυτοί φόρους μέσω της τιμής των υπηρεσιών που τους προσφέρονται. Οι παραπάνω φόροι επιβάλλονται από την κεντρική κυβέρνηση και τους δήμους και τις κοινότητες.

Όλες οι τουριστικές επιχειρήσεις, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις πλοίων και τουριστικών σκαφών, φορολογούνται με βάση το νόμο 2065/92 που προβλέπει τη φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων. Οι νόμοι 27/1975 και 438/1976 ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο φορολογείται το εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευση πλοίων.

Εκτός από το φόρο εισοδήματος οι τουριστικές επιχειρήσεις επιβαρύνονται και με τον φόρο ακίνητης περιουσίας. Ο τουρίστας επιβαρύνεται με το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), αλλά και μια άλλη σειρά φόρων που επιβάλλονται από τους δήμους και τις κοινότητες ή άλλες δημόσιες υπηρεσίες (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

6.1.1 Φορολογία Εισοδήματος Τουριστικών Επιχειρήσεων

6.1.1.1 Γενικά

Από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών υπήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωσε το Ν.Δ. 3843/1958 δεν φορολογείτε ολόκληρο το ποσό των κερδών της Α.Ε., αλλά μόνο το μέρος των παρακρατηθέντων κερδών (κέρδη που μεταφέρονταν σε τακτικό, έκτακτο αποθεματικό, υπόλοιπο κερδών εκ νέου). Τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα μετοχών, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές εκτός μισθού διευθυντών, αμοιβές εργαζομένων) φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Κύριο χαρακτηριστικό του συστήματος αυτού ήταν η αποφυγή διπλής φορολογίας του εισοδήματος αφού τα κέρδη φορολογούντο μία φορά.

Το Ν.Δ 3843/1958 καθιέρωσε ένα νέο φορολογικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο το σύνολο των κερδών των ανωνύμων εταιριών δε φορολογείτο στο όνομα του νομικού προσώπου αλλά μόνο το μέρος των μη διανεμηθέντων καθώς τα διανεμηθέντα κέρδη φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων, διενθοντών κ.λπ. Σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής των αδιανεμητων κερδών τότε αυτά φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων που τα αποκτούσαν με συμψηφισμό όμως του φόρου που είχε ήδη καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο με αποτέλεσμα να αποφεύγεται ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος καθώς τελικά τα κέρδη φορολογούνταν μόνο στο όνομα των δικαιούχων που τα αποκτούσαν.

Το συγκεκριμένο σύστημα φορολόγησης δεν εφαρμόστηκε για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα (ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες κ.λπ.) καθώς θεωρείτο ότι τα συγκεκριμένα εισοδήματα αποκτήθηκαν από τα μέλη των εταιριών. Τα εισοδήματα των λοιπών νομικών προσώπων (ΕΠΕ, προσωπικές εταιρείες, κλπ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955 θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τα μέλη των εταιριών αυτών και όχι από το νομικό πρόσωπο. Έτσι φορολογούνται οι δικαιούχοι εταίροι για το μερίδιο των κερδών που τους αναλογούσε από την συμμετοχή τους στην εταιρεία.

Το παραπάνω σύστημα φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων ίσχυε μέχρι το έτος 1992. Ο Ν. 2065/92 άλλαξε ριζικά τον τρόπο φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων. Η σημαντικότερη αλλαγή ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., κλπ.) με ένα ενιαίο συντελεστή για το σύνολο των φορολογητέων κερδών με μία όμως εξαίρεση. Συγκεκριμένα, για τις Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. αφαιρείται από τα συνολικά κέρδη η επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων που ασκούν διοίκηση, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τα συνολικά δηλούμενα κέρδη των παραπάνω νομικών προσώπων να μειώνονται κατά το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής των δικαιούχων εταίρων. Οι Ν 27/1975 και Ν.438/1976 ορίζουν τον τρόπο φορολογίας εισοδήματος που αποκτάται από την εκμετάλλευση πλοίων.

Γίνεται φανερό από τα παραπάνω ότι τα διανεμόμενα κέρδη δεν υπόκεινται σε περαιτέρω φορολόγηση στο επίπεδο του μετόχου και συνεπώς δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου από την εταιρεία κατά τη διανομή. Ούτε βέβαια ο δικαιούχος έχει το δικαίωμα να προσθέσει αυτά τα εισοδήματα με τα υπόλοιπα που λαμβάνει από άλλες πηγές και όλα μαζί να φορολογηθούν με την κλίμακα τον φόρου εισοδήματος φυσικών (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

6.1.1.2 Προσδιορισμός Εισοδήματος

Το άρθρο 105 του Ν. 2238/1994 καθορίζει τον τρόπο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και του φορολογητέου καθαρού εισοδήματος των ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των τουριστικών επιχειρήσεων υπόκεινται στους γενικούς κανόνες που ισχύουν για όλα τα νομικά πρόσωπα.

Για την εξεύρεση του καθαρού κέρδους των νομικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδά τους όλες οι δαπάνες που έγιναν για την απόκτηση του εισοδήματος. Οι δαπάνες αυτές αναφέρονται περιοριστικά στον νόμο και συνεπώς πέρα των δαπανών αυτών καμία άλλη δαπάνη δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων. Ειδικά για μια κατηγορία επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων οι ξενοδοχειακές και τα γραφεία γενικού τουρισμού, αναγνωρίζονται δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά ως εξής: Για τα γραφεία γενικού τουρισμού που διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 383/1976, εκπίπτουν δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, με βάση την κλίμακα της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, που προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες, ανεξάρτητα αν είναι σε συνάλλαγμα ή δραχμές. Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις τα ποσοστά έκπτωσης ορίζονται σε 2% για ακαθάριστα έσοδα μέχρι 750 εκατ. δραχμές, 1% για ακαθάριστα έσοδα πάνω από 750 εκατ. δραχμές και μέχρι 3 δις δραχμές και 0,5% για ακαθάριστα έσοδα πάνω από 3 δις δραχμές.

Με το άρθρο 14 του Ν. 2459/1997 και το άρθρο 3 του Ν. 2579/1998 παρεσχέθη η δυνατότητα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις απαιτήσεις που δεν εισέπραξαν λόγω αποδεδειγμένης πτώχευσης αλλοδαπών επιχειρήσεων (tout operators).

Η απόσβεση των παραπάνω απαιτήσεων βαρύνει ισόποσα την τρέχουσα και τις δύο επόμενες διαχειριστικές χρήσεις.

Για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων λαμβάνεται υπ' όψιν η πραγματική έδρα του νομικού προσώπου με αποτέλεσμα να γίνεται διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων. Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα έχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους που αποκτούν στην Ελλάδα αλλά και για τα εισοδήματα τα οποία αποκτούν στην αλλοδαπή. Αντιθέτως τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα έχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση καθώς φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν από την μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

6.1.1.3 Υπολογισμός Φόρου

Όπως σημειώθηκε παραπάνω ο Ν. 2065/1992 εισήγαγε έναν νέο τρόπο φορολογίας των κερδών των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Για την Α.Ε. το σύνολο των κερδών (διαμενόμενα και μη) φορολογούνται με συντελεστή 35%, ενώ με τον ίδιο συντελεστή φορολογούνται τα κέρδη της Ε.Π.Ε. μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής. Με τις διατάξεις όμως του άρθρου 23 του Ν. 2214/1994 επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές. Αυξήθηκε ο συντελεστής φορολογίας από 35% σε 40% για τις ημεδαπές Α.Ε. που έχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Όταν μια ημεδαπή Α.Ε. έχει ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, με τον αυξημένο συντελεστή 40% φορολογούνται τα καθαρά κέρδη που αναλογούν στον αριθμό των υπάρχουσών ανωνύμων μετοχών όπως αυτός προκύπτει από τα τηρούμενα από την Α.Ε. βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Με το άρθρο 3 του Ν. 2579/1998 αυξήθηκε ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ημεδαπών Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι ονομαστικές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών από 35% σε 40%. Με άλλα λόγια ο συντελεστής 35% επιβάλλεται μόνο στα κέρδη των επιχειρήσεων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανεξάρτητα από το είδος τους (ονομαστικές ή ανώνυμες). Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι μετοχές μόνο τριών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο συνεπάγεται ότι τα κέρδη των υπολοίπων επιβαρύνονται με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή (40%) (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

6.1.1.4 Αποσβέσεις

Με το Π.Δ. 100/1998 «Καθορισμός συντελεστών αποσβέσεων» ορίζονται οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, δηλαδή των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών τους που είναι συναφή με τη λειτουργία τους και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας τους. Το Π.Δ. 100/1998 προβλέπει δύο μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, τη σταθερή μέθοδο, η οποία εφαρμόζεται για μια μεγάλη χρονική περίοδο στη χώρα μας, και τη φθίνουσα μέθοδο ή τη μέθοδο του μειωμένου υπολοίπου που εφαρμόζεται για πρώτη φορά στη χώρα μας.

Με βάση το άρθρο 29 του Ν. 2556/1997 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων και λοιπών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων είναι υποχρεωτική για τους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1997. Αυτό σημαίνει ότι αν δεν διενεργηθούν αποσβέσεις ή διενεργηθούν με χαμηλότερο του προβλεπόμενου ποσοστού,

χάνεται ισόποσο δικαίωμα διενέργειάς τους στο μέλλον. Εξαίρεση του παραπάνω κανόνα αποτελούν οι «νέες» επιχειρήσεις οι οποίες κατά τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις τους οι οποίες ακολουθούν εκείνης εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία και για όλα τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία, έχουν τη δυνατότητα είτε να μη διενεργούν καθόλου αποσβέσεις επί αυτών, είτε να διενεργούν μεν αποσβέσεις επί αυτών, αλλά να χρησιμοποιούν ως συντελεστές απόσβεσης το 50% των οικείων συντελεστών απόσβεσης του ισχύοντος σχετικού προεδρικού διατάγματος. Υποχρεούνται όμως τη δυνατότητα που θα επιλέξουν να την ακολουθήσουν σε όλες τις παραπάνω διαχειριστικές χρήσεις τους (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

6.1.2 Τέλος Ακίνητης Περιουσίας

Το τέλος ακίνητης περιουσίας επεβλήθη από 1/1/1993 με το Ν. 2130/1993. Ο συντελεστής καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου από 0,25% μέχρι 0,35% επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου που βρίσκεται εντός της διοικητικής περιφέρειας του Δήμου ή της Κοινότητας, και είναι ενιαίος για όλη τη διοικητική περιφέρεια του Δήμου ή της Κοινότητας. Το τέλος συνεισπράττεται από τη ΔΕΗ με δόσεις ίσες προς τον αριθμό των λογαριασμών κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος και αποδίδεται στους Ο.Τ.Α.

Το τέλος αυτό, παρά την ονομασία του από το νόμο ως τέλος, συνιστά στην ουσία φόρο επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου, αφού εισπράττεται χωρίς κάποια ειδική αντιπαροχή προς αυτόν από το Δήμο ή την Κοινότητα. Εκτιμάται ότι η μέση ετήσια επιβάρυνση για ένα ξενοδοχείο 200 δωματίων ανέρχεται σε 500.000 δρχ. Επιπλέον τα ξενοδοχεία επιβαρύνονται φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

6.1.3 Αξιολόγηση Συστήματος Άμεσης Φορολογίας Τουρισμού

Έγινε φανερό από τα παραπάνω ότι οι τουριστικές επιχειρήσεις φορολογούνται με το νέο σύστημα φορολογίας που εισήχθη με το νόμο 2065/92. Αξίζει να συζητήσει κάποιος ιδιαίτερα τρία θέματα που αναφέρονται σε αυτή τη φορολογία, τον συντελεστή φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη των τουριστικών επιχειρήσεων, τις εκπιπτόμενες δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά και τις αποσβέσεις.

Συντελεστής Φορολογίας

Τα κέρδη των τουριστικών επιχειρήσεων, με εξαίρεση ενός πολύ μικρού αριθμού επιχειρήσεων, φορολογούνται με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή 40%. Αυτό συμβαίνει γιατί πολύ λίγες επιχειρήσεις έχουν εισάγει τις μετοχές τους στο χρηματιστήριο.

Δαπάνες χωρίς Δικαιολογητικά

Η δυνατότητα που έχουν οι τουριστικές επιχειρήσεις να εκπίπτουν ένα μέρος των δαπανών τους χωρίς δικαιολογητικά έχει αποδειχθεί στην πράξη ότι έχει βοηθήσει την ανταγωνιστικότητα τον ελληνικού τουρισμού. Το γεγονός ότι ο διεθνής ανταγωνισμός στον τουρισμό συνεχώς οξύνεται καθιστά αναγκαία την συνέχιση αυτής της δυνατότητας η οποία πρέπει να συνοδεύεται και από την απαραίτητη προσαρμογή προς τα άνω.

Αποσβέσεις

Με το Ν. 2556/1997 η διενέργεια τακτικών αποσβέσεων έγινε υποχρεωτική. Το γεγονός αυτό δημιουργεί σειρά προβλημάτων σε όλες τις επιχειρήσεις ιδιαίτερα όμως στις ξενοδοχειακές εξαιτίας της ιδιαιτερότητας που έχουν να λειτουργούν λίγους μήνες το χρόνο και να έχουν υψηλού μεγέθους επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία. Υπενθυμίζεται ότι για τις νέες επιχειρήσεις η διενέργεια αποσβέσεων είναι προαιρετική τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους. Πιο αναλυτικά, ο υποχρεωτικός χαρακτήρας των αποσβέσεων μπορεί να οδηγήσει, ιδιαίτερα τα πρώτα έτη λειτουργίας μίας ξενοδοχειακής μονάδας, σε αρνητικά αποτελέσματα. Το γεγονός αυτό και δίνει μία αρνητική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και δημιουργεί πρόβλημα με τις τράπεζες παρότι οι τελευταίες γνωρίζουν αυτή την ιδιαιτερότητα. Όμως ωθεί ορισμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να μην διενεργούν αποσβέσεις με αποτέλεσμα να πληρώνουν υψηλότερους φόρους. Επιπλέον εάν μία ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει υπαχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 26001/98 δεν έχει την δυνατότητα να αξιοποιήσει τα φορολογικά κίνητρα που της προσφέρονται στην περίπτωση που η διενέργεια των αποσβέσεων της δημιουργεί ζημία.

Προκειμένου να αντιμετωπισθούν τα παραπάνω προβλήματα που δημιουργούνται με τον υποχρεωτικό χαρακτήρα των αποσβέσεων θα μπορούσε να υιοθετηθεί ένα από τα δύο εναλλακτικά σενάρια. Πρώτο, οι αποσβέσεις να μη γίνονται για δώδεκα μήνες το χρόνο αλλά για μια μικρότερη περίοδο τον έτος, η οποία θα αντανακλά και το χρόνο της πραγματικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Δεύτερο, οι αποσβέσεις να γίνονται με μικρότερο συντελεστή. Με τα δύο αυτά σενάρια ουσιαστικά επεκτείνεται ο χρόνος που θα έχει στη διάθεσή της η ξενοδοχειακή επιχείρηση για να διενεργεί αποσβέσεις, δεν θα παρουσιάζει αρνητικά αποτελέσματα και οπωσδήποτε δεν θα χάνει τις αποσβέσεις που δικαιούται. Σχετικά με το θέμα της απόσβεσης στην περίπτωση εκσυγχρονισμού της ξενοδοχειακής μονάδας θα πρέπει και εδώ ο χρόνος απόσβεσης να μην περιορίζεται μόνο σε

μια διαχειριστική χρήση, αλλά να επεκτείνεται σε περισσότερα έτη (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

6.2 Έμμεση Φορολογία

Η έμμεση φορολογία τον τουριστικού προϊόντος στη χώρα μας περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που επιβάλλεται σε ορισμένα στάδια αυτού σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που επιβάλλεται στα τουριστικά γραφεία καθώς και μια σειρά άλλων ειδικών φόρων και τελών που επιβάλλονται από τους δήμους και τις κοινότητες της χώρας (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

6.2.1 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

6.2.1.1 Γενικά

Με τον Ν. 1642/86, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Ν. 1676/1986 καθιερώθηκε στη χώρα μας το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ο ΦΠΑ αντικατέστησε ένα σημαντικό αριθμό έμμεσων φόρων που ίσχυαν στη χώρα μας μέχρι την ημέρα της εισαγωγής του, μεταξύ των οποίων και τον φόρο κύκλου εργασιών και το χαρτόσημο. Δύο κύρια χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι ότι α) απαλλάσσει τις εξαγωγές ως και τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν τις εξαγωγές και β) απαλλάσσει τα επενδυτικά αγαθά. Τα δύο αυτά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ του προσδίδουν το πλεονέκτημα ότι συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη αφού δεν φορολογεί τις επενδύσεις και προωθεί τις εξαγωγές κάνοντας τα προϊόντα πιο ανταγωνιστικά.

6.2.1.2 Αντικείμενο του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 2 Ν. 2859/2000 αντικείμενο του φόρου είναι:

- ✓ Η παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.
- ✓ Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- ✓ Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο, στο φόρο από νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι

υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με την ιδιότητα αυτή και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 13 §3,4(όπως ισχύει σύμφωνα με το ν.3312/2005).

Όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό του ελληνικού κράτους από επαχθή αιτία από υποκείμενο στο φόρο το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτή και που στην περίπτωση μας είναι οι τουριστικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα παράδοση αγαθών υπάρχει όταν διατίθενται αγαθά σε τουρίστες από τουριστικά καταστήματα ενώ παροχή υπηρεσιών και σύμφωνα πάντα με το άρθρο 8 Ν.2859/2000 συνίσταται σε εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων καθώς επίσης η διάθεση τροφής, ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση.

6.2.1.3 Φορολογικές Πράξεις

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του νόμου 1642/86 ως παροχή υπηρεσιών, μεταξύ άλλων, θεωρείται:

- α.) Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών και παρομοίων εγκαταστάσεων, και
- β) Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση.

6.2.1.4 Φορολογητέα Αξία και Υπολογισμός Φόρου

Με βάση τις γενικές διατάξεις ο ΦΠΑ επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης αγαθών και αξίας κτήσεως αυτών ή αξίας παροχής και λήψης υπηρεσιών και επιρρίπτεται στην τελική κατανάλωση. Στην παροχή υπηρεσιών ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, οι τόκοι υπερημερίας καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα. Περιλαμβάνονται επίσης και οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου με εξαίρεση τον ΦΠΑ.

Αντίθετα, στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι χορηγούμενες στον λήπτη εκπτώσεις, η επιστροφή του τιμήματος, σε περίπτωση υλικής ακύρωσης της παράδοσης της παροχής υπηρεσιών και τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό τον λήπτη.

Ο συντελεστής τον φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε 19% στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση ο συντελεστής ορίζεται σε 9% για τις παρακάτω υπηρεσίες που προσφέρονται από τουριστικές επιχειρήσεις όπως η μεταφορά προσώπων και αποσκευών τους, η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα. Επίσης υπάγονται η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλασθειών, εστιατόριων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων πλην των κέντρων διασκέδασης, με εξαίρεση τη διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία.

Ειδικά για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο στα οποία βρίσκεται μεγάλος αριθμός τουριστικών επιχειρήσεων, στα, οποία οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά 30% και διαμορφώνεται σε 13,3% ο κανονικός συντελεστής και σε 6,3% ο μειωμένος συντελεστής για τα αγαθά και τις υπηρεσίες.

6.2.1.5 Απαλλαγές από το Φόρο

Το άρθρο 18 αναφέρεται στις δραστηριότητες εκείνες που απαλλάσσονται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας. Μεταξύ των άλλων απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή πολιτιστικής μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται, ιδίως, οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρομοίων χώρων.

Το άρθρο 20 αναφέρεται, σε απαλλαγές στην εξαγωγή των αγαθών εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές. Από τις απαλλαγές αυτές εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 από τις δραστηριότητες των τουριστικών επιχειρήσεων απαλλάσσονται του φόρου η ναύλωση πλοίου και η μίσθωση αεροσκαφών με το καθεστώς της ολικής μίσθωσης, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογικών

πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης φόρου των εισροών με εξαίρεση η ναύλωση ή μίσθωση σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του Ν. 438/ 1976 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά, την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας. Επιπλέον απαλλάσσονται του φόρου αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

6.2.2 Άλλοι Έμμεσοι Φόροι που επιβάλλονται στα Ξενοδοχεία

Στα ξενοδοχεία, εκτός από τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στην τιμή του δωματίου και στο επισιτιστικό τμήμα επιβάλλονται και οι παρακάτω φόροι - τέλη.

Δημοτικός Φόρος

Ο δημοτικός φόρος αντικατέστησε το τέλος διαμονής των παρεπιδημούντων και επιβάλλεται από τους ΟΤΑ (Ν.2130/1993). Ο συντελεστής του φόρου είναι 2% και επιβάλλεται σε όλα τα έσοδα του ξενοδοχείου (ενώ το τέλος διανομής των παρεπιδημούντων επεβάλετο μόνο στα έσοδα από τα επισιτιστικά τμήματα του ξενοδοχείου). Τα έσοδα από αυτή την πηγή ανήλθαν σε 14,6 δισ. δρχ. το 1996 και 16,4 δισ. δρχ. το 1997. Στην περιοχή της Δωδεκανήσου επιβάλλεται από τους ΟΤΑ πρόσθετος φόρος με συντελεστή 6%.

Τέλος επί των Ακαθάριστων Εσόδων Κέντρων Διασιέδασης, Εστιατορίων, κλπ.

Το τέλος αυτό επεβλήθη με το νόμο 2307/1995. Ο συντελεστής του τέλους ορίζεται στο 5% για όλα τα υπόχρεα καταστήματα και επιχειρήσεις κατά τις διατάξεις του νόμου. Ειδικά για τα υποκείμενα στο τέλος καταστήματα, που λειτουργούν μέσα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κάθε λειτουργικής μορφής και κατηγορίας, το τέλος ορίζεται σε 2% από 1/1/1993.

Τέλη Καθαριότητας και Κοινόχρηστου Φωτισμού Πόλεως

Το δημοτικό συμβούλιο κάθε πόλης με απόφασή τον κάθε χρόνο ορίζει τα δημοτικά τέλη καθαριότητας και φωτισμού ανάλογα με τα τετραγωνικά μέτρα. Διαφορετικό είναι το ύψος του τέλους ανά τετραγωνικό μέτρο για τα καταστήματα υπό αυτό που ισχύει για τις κατοικίες. Στην περίπτωση των ξενοδοχείων τα τ.μ. που αντιστοιχούν στα εστιατόρια, μπαρ, reception και λοιπά επισιτιστικά τμήματα επιβαρύνονται με το τέλος που αντιστοιχεί στα καταστήματα, ενώ τα δωμάτια επιβαρύνονται με το τέλος που επιβάλλεται στις κατοικίες. Εκδίδονται δώδεκα λογαριασμοί τον χρόνο και υπολογίζεται ότι το φορολογικό βάρος από αυτή την αιτία για ένα ξενοδοχείο 200 δωματίων ανέρχεται σε 2 - 2,5 εκατ. το χρόνο.

6.2.3 Αξιολόγηση Συστήματος Έμμεσης Φορολογίας Τουρισμού

Ένα κύριο χαρακτηριστικό του συστήματος της έμμεσης φορολογίας που επιβάλλεται στο τουριστικό προϊόν είναι ότι σε κάθε φάση αυτού του προϊόντος επιβάλλονται τουλάχιστον δύο ή τρεις φόροι και τέλη. Το γεγονός αυτό αφενός ανεβάζει το φορολογικό βάρος που επιβάλλεται στο τουριστικό προϊόν, με αρνητικές συνέπειες για την ανταγωνιστικότητά του, αφετέρου η διαχείρισή τους προσθέτει σημαντικό διοικητικά κόστος στις επιχειρήσεις. Στα ξενοδοχεία για παράδειγμα επιβάλλονται τουλάχιστον πέντε κατηγορίες φόρων – τελών των οποίων οι συντελεστές ποικίλουν ανάλογα με την υπηρεσία ή το προϊόν που προσφέρουν.

Ένα δεύτερο χαρακτηριστικό είναι ότι ο συντελεστής ΦΠΑ στις περισσότερες περιπτώσεις ανέρχεται σε 18% γεγονός που θέτει το ελληνικό τουριστικό προϊόν σε μειονεκτική θέση, από πλευράς ανταγωνιστικότητας, σε σύγκριση με τουριστικά προϊόντα άλλων χωρών τα οποία επιβαρύνονται με χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ.

6.3 Η φορολόγηση Τουριστικών Επιχειρήσεων σε άλλα κράτη εκτός της Ελλάδας

6.3.1 Η φορολόγηση των τουριστικών επιχειρήσεων στην ΕΕ των 27 κρατών - μελών

Τα φορολογικά συστήματα στις χώρες της ΕΕ έχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους, ωστόσο όμως κινούνται σε ένα περιβάλλον το οποίο έχει κοινά χαρακτηριστικά τα οποία και προσδιορίζουν σε ένα βαθμό και το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης. Κάποια από αυτά, όπως οι κανόνες δημοσιονομικής πειθαρχίας στη ζώνη του ευρώ (κριτήρια σύγκλισης - Μάαστριχ), η τάση πληθυσμιακής γήρανσης που παρατηρείται σήμερα και αναμένεται να επιδεινωθεί κατά τα επόμενα χρόνια, και το σημαντικό ύψος των δημοσίων δαπανών στις χώρες-μέλη της ΕΕ, οδηγούν στην αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης. Άλλα χαρακτηριστικά όπως η ρευστότητα της φορολογικής βάσης (μειωμένη δυνατότητα επιβολής, από πλευράς κρατικού μηχανισμού, φορολογίας προς εκείνους τους παραγωγικούς συντελεστές οι οποίοι χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα π.χ. κεφάλαιο), ο φορολογικός ανταγωνισμός, το γενικευμένο αίτημα για απλοποίηση και διαφάνεια του φορολογικού συστήματος (ένα λιγότερο γραφειοκρατικό φορολογικό σύστημα αποτελεί ένα περισσότερο αποδεκτό φορολογικό σύστημα με άμεση επίπτωση την ευκολότερη συλλογή φορολογικών εσόδων), αλλά και η τάση για τη χρήση του φορολογικού συστήματος για τη

δημιουργία κινήτρων όπως για μεγαλύτερη προσφορά εργασίας, οδηγούν στην αντίθετη κατεύθυνση (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

Το καθεστώς ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση:

Σύμφωνα με την Συνθήκη της Ρώμης η οποία αποτελεί την βάση της ίδρυσης και λειτουργίας των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων μια σειρά από διατάξεις της στοχεύουν στην φορολογική εναρμόνιση των κρατών μελών της. Πιο συγκεκριμένα και σύμφωνα με το άρθρο 95 της Συνθήκης της Ρώμης επιβάλλεται στα κράτη η κατάργηση των φορολογικών διακρίσεων σε βάρος των προϊόντων άλλων κρατών μελών της, το άρθρο 99 επιβάλλει την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων, το άρθρο 100 επιβάλει την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που σχετίζονται με την εγκαθίδρυση και λειτουργία της κοινής αγοράς και τέλος το άρθρο 220 επιβάλλει στα κράτη μέλη να διεξάγουν διαπραγματεύσεις προκειμένου να πετύχουν την κατάργηση της διπλής φορολόγησης στην κοινή αγορά.

Για πολλές χώρες ο ΦΠΑ αποτελεί ίσως τον σημαντικότερο φόρο που επιβάλλεται στις τουριστικές επιχειρήσεις. Ο συντελεστής με τον οποίο επιβάλλεται ο ΦΠΑ στις τουριστικές επιχειρήσεις διαφέρει από χώρα σε χώρα. Παρακάτω παρατίθεται αναλυτικός πίνακας των συντελεστών ΦΠΑ (κανονικός και μειωμένος) που επιβάλλονται γενικότερα στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ στις 1/1/2007, αλλά και ειδικότερα σε δυο μεγάλες κατηγορίες τουριστικών επιχειρήσεων τις ξενοδοχειακές και επισιτιστικές επιχειρήσεις:

ΧΩΡΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΕΠΙΣΙΤΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΑΥΣΤΡΙΑ	20	10	10	10
ΒΕΛΓΙΟ	21	6	6	21
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	20	7	7 (στους ΤΟ) 20	20
ΓΑΛΛΙΑ	19,6	5,5	5,5	19,6
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	19	7	19	19
ΔΑΝΙΑ	25	-	25	25
ΕΛΛΑΔΑ	19	9	9	9
ΕΣΘΟΝΙΑ	18	5	5	18
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	17,5	5	17,5	17,5
ΙΡΑΝΔΙΑ	21	13,5	13,5	13,5
ΙΣΠΑΝΙΑ	16	7	7	7
ΙΤΑΛΙΑ	20	10	10	10
ΚΑΤΩ ΧΩΡΕΣ	19	6	6	6

ΚΥΠΡΟΣ	15	5/8	8	8
ΛΕΤΟΝΙΑ	18	5	5	18
ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	18	5	5	18
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	15	6	3	3
ΜΑΛΤΑ	18	5	5	18
ΟΥΓΓΑΡΙΑ	20	5	20	20
ΠΟΛΩΝΙΑ	22	7	7	7
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	21	5/12	5	12
ΡΟΥΜΑΝΙΑ	19	9	9	19
ΣΛΟΒΑΚΙΑ	19	-	19	19
ΣΛΟΒΕΝΙΑ	20	8,5	8,5	8,5 (φαγητό) 20 (ποτά)
ΣΟΥΗΔΙΑ	25	6/12	12	25
ΤΣΕΧΙΑ	19	5/8	5	19
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	22	8/17	8	22

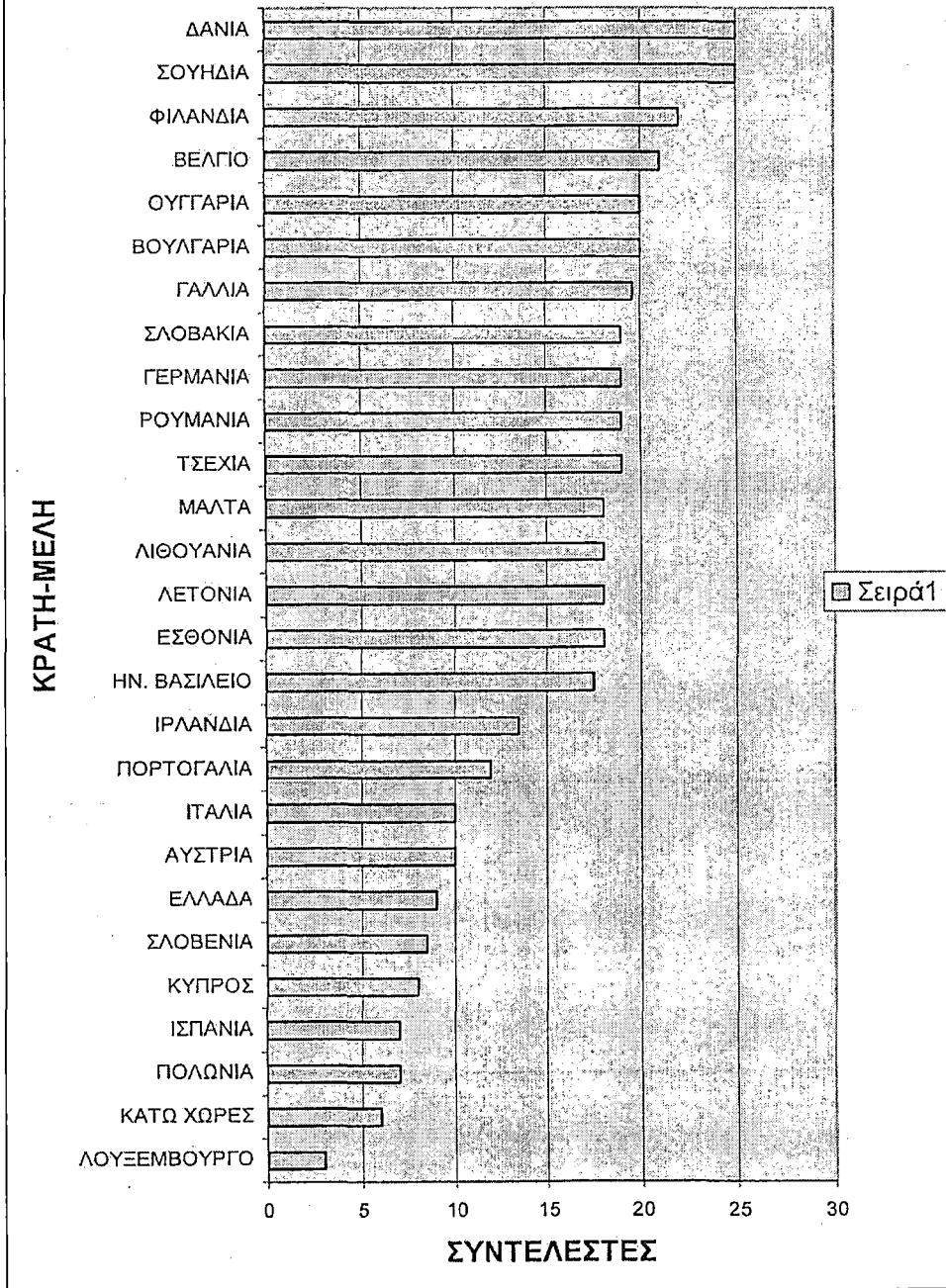
Πηγή: HOTREC, 2007

Παρατηρούμε ότι ο συντελεστής ΦΠΑ που επιβάλλεται παρουσιάζει σημαντικές διαφοροποιήσεις μέσα στα πλαίσια της ΕΕ καθώς ο κανονικός συντελεστής κυμαίνεται από 15% όπως είναι η περίπτωση της Κύπρου έως και 25% οι περιπτώσεις της Δανίας και Σουηδίας. Ωστόσο αναφορικά με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις το 77,77% των κρατών μελών τείνουν να επιβάλουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ λιγότερο ή ίσο του 10%, ενώ στην περίπτωση των επισιτιστικών επιχειρήσεων το 59,26% των κρατών μελών επιβάλουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ καθώς μόνο το 40,74% επιβάλει ΦΠΑ ίσο ή λιγότερο του 10%.

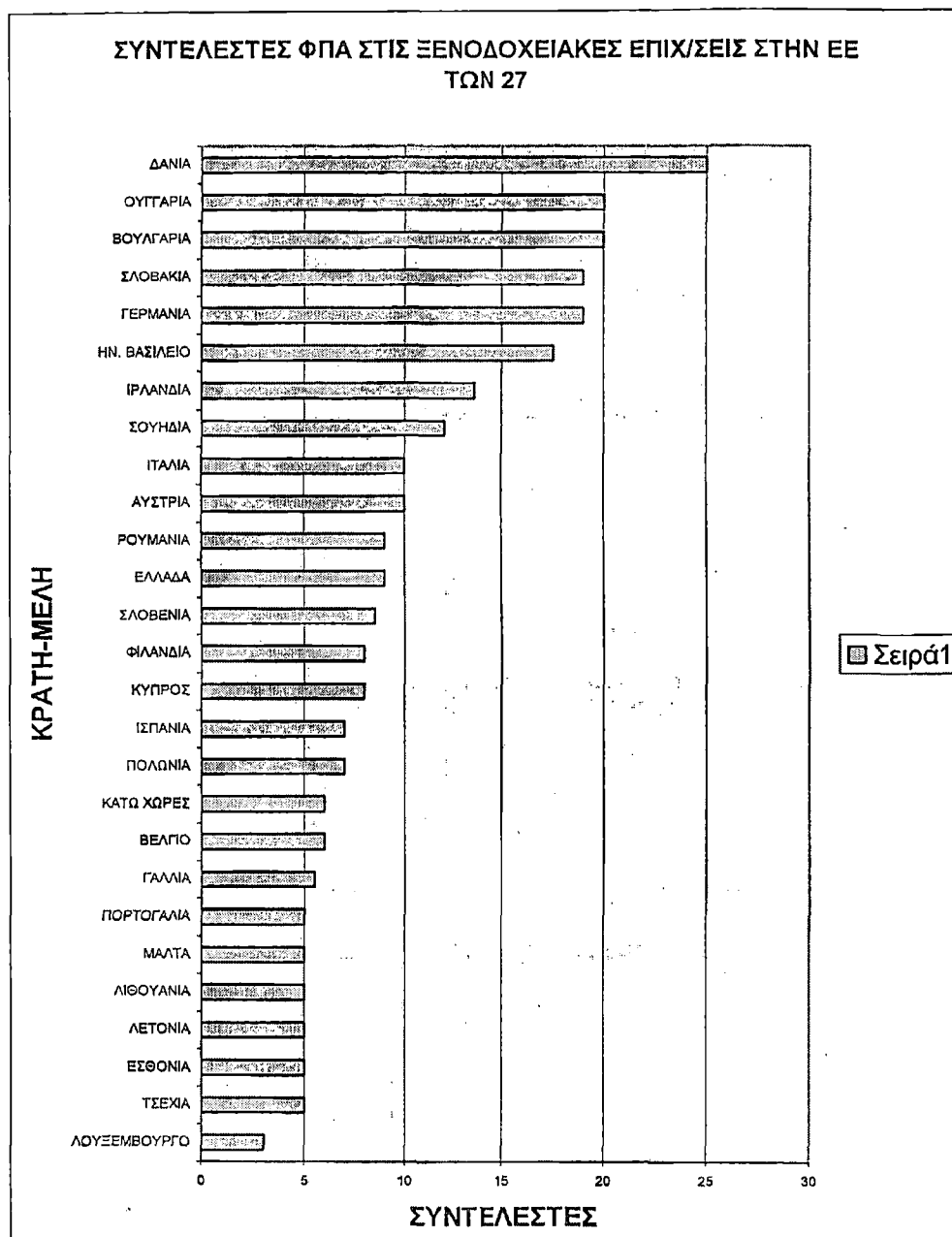
Ο κύριος λόγος είναι ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόσουν τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνο σε συγκεκριμένες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών συμπεριλαμβανομένων και των ξενοδοχείων ενώ οι επισιτιστικές επιχειρήσεις δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτές τις κατηγορίες.

Παρακάτω ακολουθούν δυο διαγράμματα σχετικά με την κατάταξη κάθε κράτους μέλους της ΕΕ των 27 ανάλογα με το συντελεστή ΦΠΑ που επιβάλει τόσο στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις όσο και στις επισιτιστικές.

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΕΠΙΣΤΙΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΕ ΤΩΝ 27



ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ: 15,26



ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ: 10,11

Παρατηρούμε στον κλάδο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων η Ελλάδα εφαρμόζει το καθεστώς του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ όπως και η πλειοψηφία των κρατών μελών και πιο συγκεκριμένα επιβάλλει συντελεστή 9% κατατάσσοντας την στην όγδοη θέση στον πίνακα κατάταξης με τους χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ μαζί με Ρουμανία, ενώ την πρώτη θέση στον πίνακα κατέχει το Λουξεμβούργο με συντελεστή ΦΠΑ 3%, ενώ ακολουθούν στην 2^η θέση έξι κράτη μέλη, η Τσεχία, η Εσθονία, η Λετονία, η Λιθουανία, η Μάλτα και η Πορτογαλία. Ακολουθούν στην 3^η θέση η Γαλλία, στην 4^η το Βέλγιο και οι Κάτω Χώρες, στην 5^η η Πολωνία και η Ισπανία, στην 6^η η Κύπρος και η Φιλανδία και στην έβδομη η

Σλοβενία. Την τελευταία θέση κατέχει η Δανία εφαρμόζοντας συντελεστή ΦΠΑ 25% το υψηλότερο δηλαδή στην ΕΕ.

Στον κλάδο των επισιτιστικών επιχειρήσεων η Ελλάδα με συντελεστή 9% βρίσκεται στην 6^η θέση ανάμεσα στα κράτη μέλη με τον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ ενώ την πρώτη θέση κατέχει και πάλι το Λουξεμβούργο επιβάλλοντας μόλις 3% συντελεστή ΦΠΑ, την 2^η θέση κατέχουν οι Κάτω Χώρες, την 3^η η Ισπανία και η Πολωνία, την 4^η η Κύπρος και την 5^η η Σλοβενία. Την τελευταία θέση κατέχει και πάλι η Δανία αυτή την φορά μαζί με την Σουηδία εφαρμόζοντας συντελεστή ΦΠΑ 25% το υψηλότερο δηλαδή στην ΕΕ.

Η εναρμόνιση των φόρων εισοδήματος νομικών προσώπων στα πλαίσια της ΕΕ:

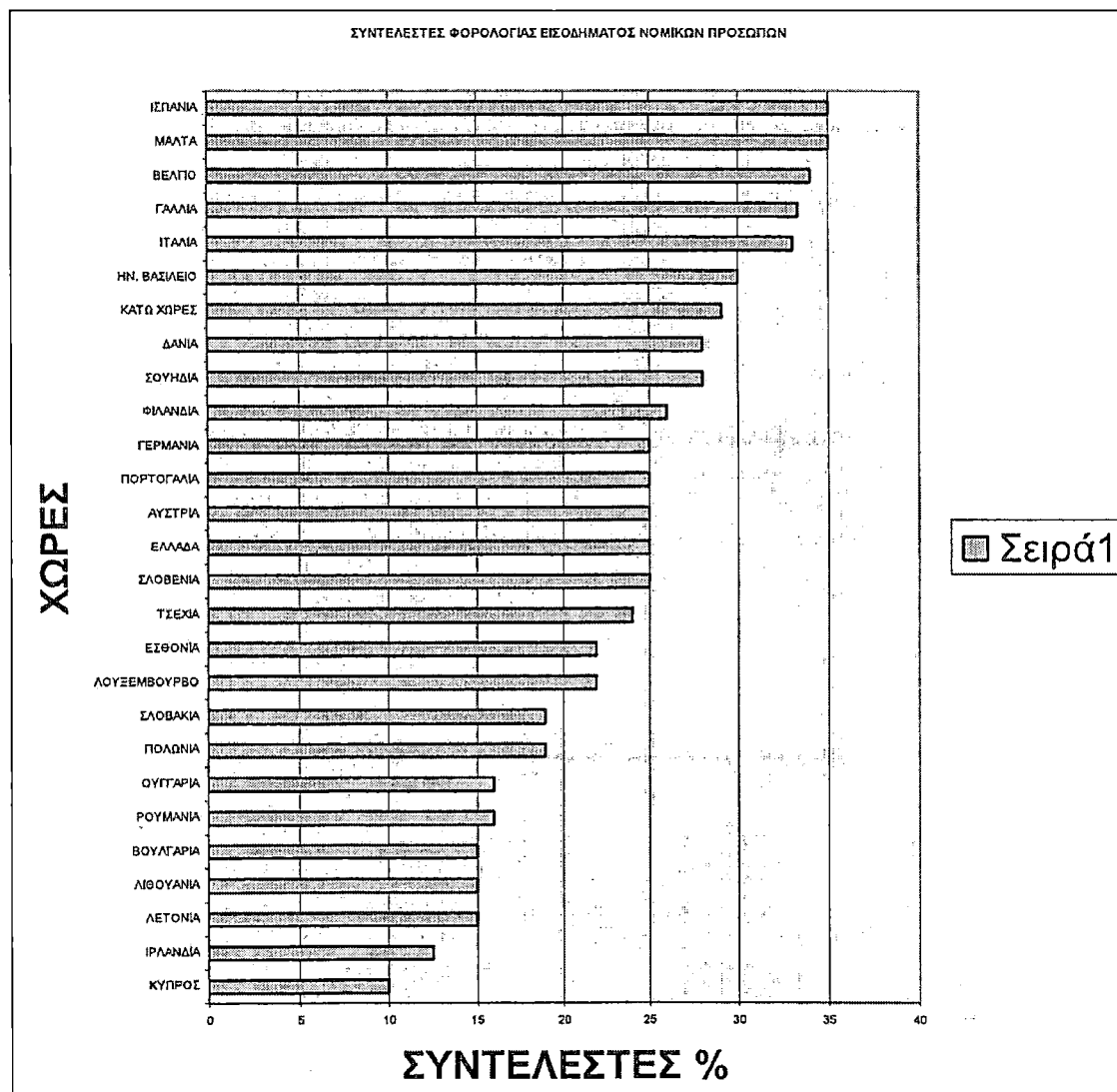
Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στο ζήτημα της εναρμόνισης του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων δεν υπήρξε κάποιο ουσιαστικό αποτέλεσμα με εξαίρεση την αποφυγή της διπλής φορολογίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αν και έχουν γίνει συνεχείς προσπάθειες για τον λόγο αυτό από την Επιτροπή. Η μόνη αξιόλογη μεταβολή που έλαβε χώρα ήταν η υιοθέτηση από το Συμβούλιο της οδηγίας για την εισαγωγή από όλα τα κράτη μέλη ενός τέλους στη συγκέντρωση κεφαλαίου με κυμαινόμενο συντελεστή 1% - 2% ο οποίος καθορίστηκε αργότερα στο 1 %. Παρακάτω παρατίθεται πίνακας με τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ:

ΧΩΡΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΠ
ΑΥΣΤΡΙΑ	25
ΒΕΛΓΙΟ	33,99
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	15
ΓΑΛΛΙΑ	33,33
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	25
ΔΑΝΙΑ	28
ΕΛΛΑΔΑ	25
ΕΣΘΟΝΙΑ	22
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	30
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	12,5
ΙΣΠΑΝΙΑ	35
ΙΤΑΛΙΑ	33
ΚΑΤΩ ΧΩΡΕΣ	29,1
ΚΥΠΡΟΣ	10
ΛΕΤΟΝΙΑ	15
ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	15
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	22

ΜΑΛΤΑ	35
ΟΥΓΓΑΡΙΑ	16
ΠΟΛΩΝΙΑ	19
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	25
ΡΟΥΜΑΝΙΑ	16
ΣΛΟΒΑΚΙΑ	19
ΣΛΟΒΕΝΙΑ	25
ΣΟΥΗΔΙΑ	28
ΤΣΕΧΙΑ	24
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	26

ΠΗΓΗ: THE FEDERATION OF INTERNATIONAL TRADE ASSOCIATIONS

Μ.Ο.: 23,78



6.3.2 Φορολόγηση και Ανταγωνιστικότητα των Τουριστικών Επιχειρήσεων

Παρόλο που η έννοια της ανταγωνιστικότητας αποτελεί την βάση της στρατηγικής ανάπτυξης μιας επιχείρησης, ο ορισμός της είναι συχνά ασαφής καθώς εξαρτάται από έναν μεγάλο αριθμό παραγόντων οι οποίοι είναι αλληλοσυσχετιζόμενοι και δεν μπορούν να μελετηθούν μεμονωμένα, όπως είναι οι αξίες των πελατών, των μετόχων αλλά, και η ικανότητα της επιχείρησης να δρα και να αντιδρά μέσα σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον (<http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>).

Ωστόσο θα μπορούσε να ειπωθεί ότι «η έννοια της ανταγωνιστικότητας αναφέρεται στο βαθμό εκείνο στον οποίο μια επιχείρηση ή μια εθνική οικονομία, κάτω από συνθήκες μιας ελεύθερης και δίκαιης αγοράς, μπορεί να παράγει προϊόντα ή υπηρεσίες που ικανοποιούν τα κριτήρια αποδοχής της διεθνούς αγοράς και αυξάνουν το πραγματικό εισόδημα των εργαζομένων. Τα κριτήρια της αγοράς που αποκαλούνται κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας είναι η ποιότητα των προϊόντων και υπηρεσιών, η παραγωγικότητα, η ευελιξία, η ταχύτητα ικανοποίησης παραγγελιών».

Αναλύοντας τα κριτήρια της αγοράς, η παραγωγή προϊόντων και παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιότητας αποτελεί ένα από τα πλέον σημαντικότερα και περιλαμβάνει όχι απλά τα λειτουργικά χαρακτηριστικά απόδοσης ενός προϊόντος αλλά και τα δευτερεύοντα αγαθά που το καθιστούν πιο εύχρηστο. Ένα δεύτερο κριτήριο αποτελεί το κόστος παραγωγής και διαμονής ενός προϊόντος, καθώς σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον στο οποίο προσφέρονται προϊόντα συγκρίσιμης ποιότητας, η δυνατότητα παραγωγής και διανομής σε χαμηλό κόστος διαμορφώνει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Τέλος η επιχειρηματική ευελιξία αποτελεί το τρίτο κριτήριο σε ένα περιβάλλον με ραγδαίες μεταβολές στις προτιμήσεις της αγοράς, στις εξελίξεις της τεχνολογίας και με την συνεχή εμφάνιση νέων ανταγωνιστών.

Τα κριτήρια που προαναφέρθηκαν αποτελούν τους προσδιοριστικούς εσωτερικούς παράγοντες της ανταγωνιστικότητας μια επιχείρησης, ωστόσο όμως εξίσου σημαντικοί είναι και οι εξωτερικοί παράγοντες τόσο σε εθνικό όπως το κράτος, οι εργαζόμενοι και η εργοδοσία όσο και σε διεθνές επίπεδο όπως οι εξελίξεις στην διεθνή οικονομία. Σε εθνικό επίπεδο καθοριστικός είναι ο ρόλος του κράτους καθώς η ανταγωνιστικότητα εξαρτάται από το ισχύον σύστημα κινήτρων που αυτό παρέχει τις επιχειρήσεις, καθώς από την υπάρχουσα οικονομική και κοινωνική υποδομή. Τόσο το ισχύον σύστημα κινήτρων όσο και οι υποδομές που προαναφέρθηκαν θα πρέπει κατά περίπτωση να συμβάλουν στην κατανομή των παραγωγικών συντελεστών στην οικονομία κατά προτεραιότητα στις επιχειρηματικές μονάδες και δραστηριότητες με τη υψηλότερη δυνατότητα δημιουργίας αξίας (προϊόντων που ζητούνται από τη εγχώρια και διεθνείς αγορές) δηλαδή με την υψηλότερη παραγωγικότητα

και ανταγωνιστικότητα και επιπλέον να επιβαρύνουν στο ελάχιστο το κόστος παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων των επιχειρήσεων που εκτίθενται στο διεθνή ανταγωνισμό.

Το Εθνικό Συμβούλιο Ανταγωνιστικότητας και Ανάπτυξης (ΕΣΑΑ) ορίζει την ανταγωνιστικότητα σε επίπεδο κράτους και πιο συγκεκριμένα «ως την ικανότητα βελτίωσης του βιοτικού επιπέδου των πολιτών της χώρας — αναβάθμισης του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, ενίσχυσης της απασχόλησης και πραγματικής συνοχής, της περιβαλλοντικής προστασίας και αναβάθμισης, της διαρκούς βελτίωσης της παραγωγικότητας και αύξησης των μεριδίων αγοράς — υπό συνθήκες παγκοσμιοποίησης» (ΕΣΑΑ, σελ 37,2005). Σύμφωνα με το ΕΣΑΑ οι συνέπειες της χαμηλής ανταγωνιστικότητας μιας οικονομίας σημαίνει χαμηλό κατά κεφαλήν εισόδημα για τους πολίτες της χώρας, χαμηλό ποσοστό απασχόλησης και υψηλή ανεργία. Όσες επιχειρήσεις έχουν χαμηλή ανταγωνιστικότητα αδυνατούν να ανταγωνισθούν σε διεθνές επίπεδο, άρα έχουν μειωμένη κερδοφορία, που συνεπάγεται περιορισμένη καταβολή φόρων. Η στέρηση ανταγωνιστικότητας που παρατηρείται από ήδη από το παρελθόν (καθώς δρα σωρευτικά) έχει ως αποτέλεσμα οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (μεγάλο ποσοστό των οποίων δρα στον τουριστικό τομέα) να αντιμετωπίζουν προβλήματα σχετικά με το υψηλό κόστος της γραφειοκρατίας που υφίστανται και το υψηλό φορολογικό βάρος που τους επιβάλλεται.

7^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Επιπτώσεις της Φορολογίας Τουρισμού

Προκειμένου να αξιολογηθούν οι συνέπειες που έχει η φορολογία που επιβάλλεται στο τουριστικό προϊόν και τις τουριστικές επιχειρήσεις πρέπει πρώτα να μελετηθεί η επίπτωση αυτής. Δηλαδή πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα ποιός τελικά πληρώνει αυτή τη φορολογία. Το θέμα αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία για την έμμεση φορολογία η οποία με βάση τη νομοθεσία βαρύνει τον τελικό καταναλωτή – τουρίστα, αλλά είναι δυνατόν ένα μέρος αυτής να πληρώνεται από την τουριστική επιχείρηση. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί με την μελέτη των ελαστικοτήτων της προσφοράς και ζήτησης του τουριστικού προϊόντος (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.1 Ελαστικότητες Προσφοράς και Ζήτησης Τουριστικού Προϊόντος

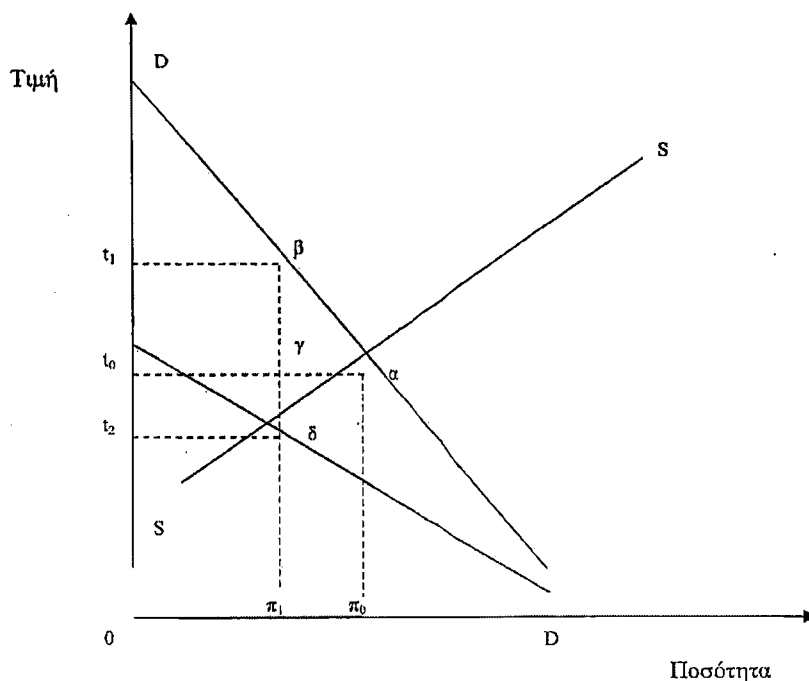
Η ελαστικότητα της ζήτησης τουριστικών υπηρεσιών ως προς την τιμή, μετρά την αντίδραση αυτών που αγοράζουν αυτές τις υπηρεσίες σε μια μεταβολή της τιμής τους, όταν όλοι οι άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την ζήτησή τους παραμένουν αμετάβλητοι. Η ζήτηση είναι ελαστική αν μια μικρή αύξηση της τιμής για τουριστικές υπηρεσίες προκαλεί μια σχετικά μεγάλη μείωση της ποσότητας των υπηρεσιών που ζητούνται. Η ζήτηση είναι ανελαστική αν μια αύξηση της τιμής των τουριστικών υπηρεσιών προκαλεί μια σχετικά μικρή μείωση της ποσότητας που ζητείται.

Όμοια η ελαστικότητα της προσφοράς μετρά την αντίδρασή αυτών που προσφέρουν τουριστικές υπηρεσίες σε μια αλλαγή της τιμής αυτών, όταν οι άλλοι παράγοντες παραμένουν αμετάβλητοι.

Οι φόροι ενεργούν ως σφήνα μεταξύ της τιμής που πληρώνει ο καταναλωτής και της τιμής που εισπράττει ο πωλητής. Το ποιος τελικά θα πληρώσει το φόρο ή πως θα μοιραστεί αυτός μεταξύ του πελάτη και της τουριστικής βιομηχανίας προσδιορίζεται από τις σχέσεις της προσφοράς και ζήτησης.

Η έκταση στην οποία ένας φόρος τουρισμού μπορεί να μετακυλιθεί εξαρτάται από την ελαστικότητα ζήτησης για τουριστικές υπηρεσίες ως προς την τιμή, σε σχέση με την ελαστικότητα προσφοράς ως προς την τιμή και υπό την ύπαρξη ή όχι συμβολαίων μεταξύ

πελατών και τουριστικής βιομηχανίας, των οποίων η διάρκεια μπορεί να φθάσει τα τρία έτη. Όσο μεγαλύτερη είναι η ελαστικότητα προσφοράς σε σχέση με την ελαστικότητα ζήτησης, τόσο μεγαλύτερο είναι το μέρος του φόρου το οποίο τελικά πληρώνεται από τον τουρίστα. Εφόσον τόσο η ζήτηση όσο και η προσφορά παρουσιάζουν κάποια ελαστικότητα, ο φόρος στις τουριστικές υπηρεσίες μπορεί μόνο μερικώς να μετακυλιθεί. Δηλαδή η επιβολή ενός φόρου στις τουριστικές υπηρεσίες θα ανεβάσει την τιμή (συμπεριλαμβανομένου τον φόρου) στους τουρίστες, θα μειώσει την καθαρή τιμή που θα λάβει ο προμηθευτής αυτών, και θα μειώσει την ποσότητα των υπηρεσιών που αγοράζεται και πωλείται. Στο ακόλουθο σχήμα παρουσιάζονται οι καμπύλες προσφοράς και ζήτησης τουριστικών υπηρεσιών. Πριν την επιβολή του φόρου η τιμή του τουριστικού προϊόντος είναι t_0 και η ζητούμενη ποσότητα π_0 .



Η επιβολή του φόρου, ύψους $\beta\delta$, ανεβάζει την τιμή του τουριστικού προϊόντος από t_0 σε t_1 , ενώ η καθαρή τιμή που εισπράττει η τουριστική επιχείρηση μειώνεται στο επίπεδο t_2 . Η ποσότητα που αγοράζεται και πωλείται μειώνεται από π_0 σε π_1 .

Η εμπειρική έρευνα έχει δείξει ότι η τιμή της ελαστικότητας ζήτησης ως προς την τιμή του τουριστικού προϊόντος είναι υψηλότερη της μονάδας. Γεγονός που σημαίνει ότι μία μείωση της τιμής του τουριστικού προϊόντος κατά 10% θα οδηγήσει σε υψηλότερη από 10% αύξηση της ζήτησης για τουριστικές υπηρεσίες. Η θέση αυτή ισχύει και για τη χώρα μας όπως έδειξε πρόσφατη μελέτη. Ενώ υπάρχουν πολλά εμπειρικά υποδείγματα τα οποία προσπαθούν να εκτιμήσουν την τιμή της ελαστικότητας ζήτησης ως προς την τιμή με την πλειοψηφία αυτών να καταλήγει στο παραπάνω συμπέρασμα, περιορισμένος είναι ο αριθμός

των υποδειγμάτων που προσπαθούν να μετρήσουν την ελαστικότητα προσφοράς του τουριστικού προϊόντος ως προς την τιμή. Όλες οι εμπειρικές ενδείξεις καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η ελαστικότητα προσφοράς του τουριστικού προϊόντος ως προς την τιμή του είναι σημαντικά υψηλότερη από την μονάδα (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.2 Συναλλαγματικές Επιπτώσεις

Οι συναλλαγματικές εισπράξεις μιας χώρας αντανακλούν τόσο τις διεθνείς όσο και τις εσωτερικές εξελίξεις (οικονομικές, πολιτικές, κοινωνικές, κλπ.). Παραδοσιακά, το ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών της χώρας μας ήταν και παραμένει ελλειμματικό. Αντίθετα, το ισοζύγιο των αδήλων συναλλαγών είναι πάντα πλεονασματικό και καλύπτει σταθερά το μεγαλύτερο μέρος τον ελλείμματος. Κύριες πηγές εισπράξεων από τις συναλλαγές αυτές είναι το τουριστικό συνάλλαγμα, τα μεταναστευτικά εμβάσματα και το ναυτιλιακό συνάλλαγμα, ενώ οι πληρωμές αφορούν κυρίως ταξιδιωτικές δαπάνες, μεταφορικά και δαπάνες επενδύσεων.

Τα τελευταία χρόνια τα έσοδα από τον τουρισμό κατέχουν το πρώτο μερίδιο (19%) στο σύνολο των αδήλων συναλλαγματικών εσόδων της χώρας μας, και καλύπτουν το 21% του ελλείμματος τον εμπορικού ισοζυγίου το 1998.

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η ερμηνεία των εξελίξεων στις συναλλαγματικές εισπράξεις από τον τουρισμό είναι δύσκολη, γιατί ένα μέρος από αυτές, ενώ προέρχεται από την παροχή τουριστικών υπηρεσιών, καταχωρείται σε άλλα κονδύλια των αδήλων εισπράξεων και κατά κύριο λόγο στις αναλήψεις από καταθέσεις σε δραχμές μετατρέψιμες. Σύμφωνα όμως με πρόσφατες μελέτες που έχουν γίνει για το τουριστικό συνάλλαγμα που εισέρχεται στη χώρα μας αυτό ανέρχεται σε ποσό κατά 67% υψηλότερο σε σύγκριση με την επίσημη καταγραφή του (Ερευνα άτυπης ομάδας εργασίας ΕΟΤ) (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.3 Επιδράσεις στην Απασχόληση

Μια αναπτυσσόμενη τουριστική βιομηχανία δημιουργεί, με άμεσο και έμμεσο τρόπο, νέες θέσεις εργασίας μέσα στην οικονομία:

- ✓ Αυξάνει την απασχόληση άμεσα στις επιχειρήσεις που προσφέρουν καταναλωτικές υπηρεσίες τουρισμού όπως είναι οι αεροπορικές εταιρείες, τα ξενοδοχεία, οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων κλπ.
- ✓ Αυξάνει έμμεσα την απασχόληση στους κλάδους που στηρίζουν ή προμηθεύουν τους παραπάνω κλάδους όπως είναι η γεωργία, μεταποίηση, επιχειρήσεις που προσφέρουν υπηρεσίες κοινής ωφέλειας, χρηματοδοτικές επιχειρήσεις κ.ά.
- ✓ Αυξάνουν επίσης άμεσα την απασχόληση στον δημόσιο τομέα στους τομείς που προσφέρουν τουριστικές υπηρεσίες.

Η διεθνής εμπειρία έχει δείξει ότι τα μεγέθη της άμεσης και έμμεσης απασχόλησης που δημιουργούνται από την τουριστική βιομηχανία είναι περίπου τα ίδια, με ελαφρά μεγαλύτερο αυτό της έμμεσης απασχόλησης (Διεθνής Επιτροπή Τουρισμού & Ταξιδιών).

Έρευνα του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έδειξε ότι ο τουρισμός δημιουργεί θέσεις εργασίας για το τμήμα του εργατικού δυναμικού που αποτελεί τον «σκληρό πυρήνα» της ανεργίας (νεαρά άτομα, γυναίκες, ανειδίκευτα άτομα, κλπ.) και ότι οι άνεργοι που απορροφούνται από τον τουρισμό προέρχονται, κατά 70% από μη τουριστικά επαγγέλματα γεγονός που δείχνει την σημασία του τουρισμού ως τομέα απορρόφησης ανέργων.

Τις παραπάνω θέσεις έρχεται να επιβεβαιώσει η ελληνική εμπειρία. Ο ελληνικός τουρισμός, όπως σημειώθηκε σε προηγούμενο τμήμα της μελέτης, αναπτύχθηκε με μέσο ετήσιο ρυθμό της τάξης του 3,6% την περίοδο 1989-1998. Η ανάπτυξη αυτή οδήγησε το μερίδιο του τουρισμού στην συνολική απασχόληση να ανέλθει σε 16,3% το 1998. Είναι φανερό λοιπόν ότι η μείωση της ζήτησης των τουριστικών υπηρεσιών, ως αποτέλεσμα της υπερβολικής φορολογίας, θα οδηγήσει στην συγκράτηση τον ρυθμού ανάπτυξης του κλάδου αλλά και των σχετιζομένων με αυτόν κλάδων.

Ένα άλλο θέμα που επίσης πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερα είναι η έντονη εποχικότητα που χαρακτηρίζει τον ελληνικό τουρισμό και οι συνέπειες που έχει αυτή στην απασχόληση του κλάδου. Η άμβλυνση του προβλήματος αυτού θα συμβάλλει στην επίτευξη υψηλότερων ρυθμών ανάπτυξης του κλάδου και συνεπώς μεγαλύτερα οφέλη για ολόκληρη την οικονομία. Είναι ενδεικτικό της σημασίας αυτού του προβλήματος το γεγονός ότι με βάση το χρόνο λειτουργίας των διαφόρων ειδών καταλυμάτων, αλλά και τα άλλα χαρακτηριστικά τους (κατηγορία, μέγεθος, περιοχή, κλπ.) υπολογίζεται ότι μόνο το 35% των απασχολούμενων σ' αυτά εργάζεται σε ετήσια βάση, το 40% από έξι ως οκτώ μήνες και το υπόλοιπο 25% τρεις μήνες (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.4 Επιπτώσεις στην Περιφερειακή Ανάπτυξη

Η διεθνής αλλά και η ελληνική εμπειρία έχει δείξει ότι οι περιφέρειες μιας χώρας που έχουν σημειώσει αξιόλογη τουριστική ανάπτυξη έχουν πληγεί λιγότερο από την ανεργία (ΟΟΣΑ, Παυλόπουλος, Κουζέλης). Η διαπίστωση αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για τη χώρα μας όπου η γεωμορφολογία του ηπειρωτικού χώρου και ο νησιώτικος χαρακτήρας κάνουν δύσκολη την ανάπτυξη του δευτερογενούς τομέα.

Έτσι η τουριστική ανάπτυξη, κυρίως των νησιωτικών και παραθαλάσσιων περιοχών της χώρας, αποτέλεσε την μοναδική πηγή οικονομικής ανάπτυξης και συνέβαλλε στην συγκράτηση τον πληθυσμού, αλλά και στη δραστηριοποίηση παραγωγικών μονάδων που δρουν συμπληρωματικά με τον τουρισμό.

Πρόσφατη μελέτη που έγινε στη χώρα μας έδειξε ότι η τουριστική ανάπτυξη που σημειώθηκε ήταν ο κύριος παράγοντας που προώθησε την οικονομική ανάπτυξη, συγκράτησε τον πληθυσμό στην περιφέρεια και το ποσοστό ανεργίας σε χαμηλό επίπεδο σε ένα μεγάλο αριθμό Περιφερειών της χώρας.

Η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα ότι χωρίς αμφιβολία υπάρχει στενή αιτιώδης σχέση μεταξύ της τουριστικής ανάπτυξης και οικονομικής ανάπτυξης, πληθυσμιακής εξέλιξης και ανεργίας. Ο συντελεστής συσχέτισης μεταξύ τουριστικής και οικονομικής ανάπτυξης είναι της τάξης του 95%, ενώ μεταξύ τουριστικής ανάπτυξης και πληθυσμιακής εξέλιξης και ανεργίας είναι 65% (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.5 Τα Οικονομικά της Φορολογίας Τουρισμού

Η γρήγορη ανάπτυξη της τουριστικής βιομηχανίας ήταν αναμενόμενο να προσελκύσει το ενδιαφέρον των φορολογικών αρχών και να αντιμετωπιστεί ως μια εύκολη και χωρίς πολιτικό κόστος πηγή εσόδων αφού ο επιβαρυνόμενος τουρίστας δεν ψηφίζει στο χώρο που κάνει διακοπές αλλά εκεί που διαμένει.

Το επιχείρημα ότι η φορολογία τουρισμού αποτελεί ένα μέσο χρηματοδότησης έργων υποδομής τα οποία βελτιώνουν την παραγωγικότητα του κλάδου δεν φαίνεται να έχει ισχυρή βάση. Αντίθετα τα επιχειρήματα τα οποία καλούν τις φορολογικές αρχές να λάβουν σοβαρά υπόψη τους την οικονομική σημασία του τουρισμού και τις παρενέργειες που η φορολογία προκαλεί συνοψίζονται στα παρακάτω:

- ✓ Οι φόροι αυτοί στρεβλώνουν την ανταγωνιστική θέση μεταξύ διαφόρων προορισμών.

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

Η φορολογία τουρισμού παραβιάζει τις αρχές της οικονομικής αποτελεσματικότητας, της κοινωνικής δικαιοσύνης και της απλότητας. Επηρεάζεται η αρχή της αποτελεσματικότητας αφού σε μικρές, έστω, μεταβολές του φόρου επηρεάζεται σημαντικά η ζήτηση του προϊόντος, η οποία οδηγεί σε κατανομή των παραγωγικών πόρων που δεν ανταποκρίνονται στις επιθυμίες του κοινωνικού συνόλου.

Παραβιάζεται η αρχή της κοινωνικής δικαιοσύνης, επειδή το τουριστικό προϊόν, ως εξαγόμενο προϊόν, δεν αντιμετωπίζεται φορολογικά όπως κάθε άλλο εξαγόμενο προϊόν. Επιπλέον, επειδή οι φόροι που επιβαρύνουν το τουριστικό προϊόν είναι αναλογικοί ή αποτελούν ένα συγκεκριμένο ποσό, ανεξάρτητο της δαπάνης που πραγματοποιείται, καταλήγουν να είναι αντίστροφα προοδευτικοί. Η υπόθεση ότι οι τουρίστες, γενικά, ανήκουν σε υψηλά εισοδηματικά στρώματα δεν φαίνεται να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και συνεπώς δεν εξασθενεί την παραπάνω θέση.

Η φύση του τουριστικού προϊόντος κάνει τη φορολογία τον πολύπλοκη. Εμπλέκονται σε αυτή πολλές φορολογικές αρχές και πολλοί κλάδοι με αποτέλεσμα να συνεπάγεται υψηλό διοικητικό κόστος για τις επιχειρήσεις, αλλά και σε πολλές περιπτώσεις αδιαφάνεια αφού ο τουρίστας δεν ξέρει το ακριβές ύψος και την σύνθεση του φορολογικού βάρους που καλείται να πληρώσει. Το επιχείρημα ότι το τουριστικό προϊόν φορολογείται και για εξασφάλιση πηγής εσόδων για την χρηματοδότηση έργων για τον κλάδο φαίνεται ότι έχει κάποια λογική σε ορισμένες χώρες, στη χώρα μας όμως δεν επαληθεύτηκε στην περίπτωση του σπατόσημου (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.6 Οι Διεθνείς Τάσεις της Φορολογίας Τουρισμού

Σύμφωνα με το Διεθνές Συμβούλιο Τουρισμού και Ταξιδιών (ΔΣΤΤ), οι φόροι που επιβάλλονται στο τουριστικό προϊόν έγιναν ένας από τους περισσότερο αυξανόμενους παράγοντες των λειτουργικών δαπανών της τουριστικής βιομηχανίας γεγονός που έκανε τη φορολογία να έχει σήμερα ένα σημαντικό μερίδιο στο συνολικό κόστος του ταξιδιού (14.3%).

Παρά το γεγονός ότι είναι πλατειά διαδεδομένη η θέση ότι η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη του τουριστικού τομέα υπάρχουν κυβερνήσεις που δεν την συμμερίζονται. Έτσι οι συντελεστές ΦΠΑ που επιβάλλονται στα έσοδα από δωμάτια κυμαίνονται από 0% στη Νορβηγία έως 25% στη Δανία. Η χώρα μας επιβάλλει ΦΠΑ με συντελεστή 8%. Η πράξη έχει επιβεβαιώσει την αρνητική συσχέτιση μεταξύ τιμής και ζητούμενης ποσότητας και δυο χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η Δανία και το Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες υποφέρουν τα τελευταία χρόνια από σημαντική μείωση των μεριδίου τους στον Ευρωπαϊκό τουρισμό εξαιτίας των υψηλών συντελεστών ΦΠΑ που έχουν.

Η φορολογία των γραφείων ταξιδιών και τουριστικών πρακτόρων, εξαιτίας της ιδιαιτερότητας που παρουσιάζουν, επιβάλλεται στην Ε.Ε. σύμφωνα με το άρθρο 26 της έκτης κοινοτικής οδηγίας η οποία έχει μεταφερθεί στη χώρα μας με το άρθρο 35 των 1642/86. Σύμφωνα με αυτά έχει υιοθετηθεί το σύστημα της φορολογίας του περιθωρίου που δημιουργείται μεταξύ των εσόδων των πρακτορείων, χωρίς ΦΠΑ, και του κόστους των πρακτορείων συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Παρά την υιοθέτηση τον γενικού αυτού σχήματος υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των κρατών μελών στην εφαρμογή του, όπως είναι για παράδειγμα οι διαφορετικοί συντελεστές ΦΠΑ, οι διαφορετικές έννοιες του λιανοπωλητή και χονδρεμπόρου αυτών των υπηρεσιών κ.ά. Επίσης παρουσιάζονται ιδιαίτερα προβλήματα στα ταξιδιωτικά γραφεία και τουριστικούς πράκτορες που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο και κάτω από διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

7.7 Προτάσεις

Είναι γεγονός ότι το φορολογικό βάρος που επιβάλλεται στο τουριστικό τομέα ακολουθεί ανοδική πορεία. Η τάση αυτή συμπορεύεται με τη γενικότερη τάση που σημειώνεται στην πορεία του φορολογικού βάρους σε όλες τις βιομηχανίες αγνοώντας τις ιδιαιτερότητες που έχει η τουριστική βιομηχανία.

Το αυξανόμενο φορολογικό βάρος επηρεάζει σημαντικά το κόστος των τουριστικών επιχειρήσεων και έχει αρνητικές επιπτώσεις στη ζήτηση των υπηρεσιών τους, οδηγώντας έτσι τους πελάτες σε αντιπάλους προορισμούς, όπου η τουριστική βιομηχανία απολαμβάνει χαμηλότερο φορολογικό βάρος.

Οι παρακάτω λόγοι που επικαλούνται για να δικαιολογηθεί η αυξητική τάση του φορολογικού βάρους της τουριστικής βιομηχανίας δεν φαίνεται να πείθουν:

- το μέγεθος της τουριστικής βιομηχανίας.
- Εύκολη και χωρίς πολιτικό κόστος πηγή εσόδων.
- Οι επιβαρύνσεις έχουν χαρακτήρα τέλους, δηλαδή ανταποδοτικό, και όχι φόρου.

Αντίθετα η αυξητική τάση του φορολογικού βάρους επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα των διαφόρων προορισμών και δημιουργεί στρεβλώσεις, σε διεθνές επίπεδο, τόσο στην κατανομή του τουριστικού προϊόντος όσο και στην κατανομή τον φορολογικού βάρους μεταξύ των τουριστών.

Η φορολογική πολιτική που θα λαμβάνει υπόψη της την οικονομική και στρατηγική σημασία του τουρισμού, θα προωθή την ανάπτυξή του, η οποία θα είναι συμβατή με το περιβάλλον και θα εξαλείφει τα εμπόδια που υπάρχουν σήμερα στην απρόσκοπτη άσκηση της δραστηριότητάς τον, πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Αποτελεσματικότητα.
- Κοινωνική δικαιοσύνη.
- Απλότητα.
- Να λαμβάνει υπόψη τον εξαγωγικό χαρακτήρα τον κλάδου.
- Να εξαλείφει τα εμπόδια στην ανάπτυξη του τουριστικού κλάδου.
- Να είναι οριζόντια και κάθετα εναρμονισμένη.

Με βάση τις παραπάνω αρχές προτείνονται τα εξής μέτρα:

- ✓ Μείωση τον φορολογικού βάρους που επιβάλλεται στο τουριστικό προϊόν η οποία σε συνδυασμό με την υψηλή ελαστικότητα ζήτησης θα οδηγήσει σε περισσότερα έσοδα την τουριστική βιομηχανία και συνεπώς και φορολογικά. Πιο συγκεκριμένα μείωση του συντελεστή του ΦΠΑ, που σήμερα ανέρχεται σε 18% σε μια ποικιλία τουριστικών υπηρεσιών (ταξιδιωτικά γραφεία, ενοικίαση αυτοκινήτων κ.ά.) Οι υπηρεσίες αυτές δεν πρέπει να θεωρούνται πολυτελείας, αλλά να αντιμετωπίζονται ως εξαγόμενα προϊόντα.
- ✓ Μείωση τον φορολογικού βάρους που επιβάλλεται στις αερομεταφορές αφού η χώρα μας κατατάσσεται μεταξύ των χωρών που επιβάλλουν το υψηλότερο φορολογικό βάρος. Προκειμένου η φορολογία να μη δημιουργεί ανταγωνιστικό μειονέκτημα στη χώρα μας έναντι των ανταγωνιστριών χωρών, Ισπανίας και Ιταλίας, προτείνεται να μειωθεί από 9.541 ECU που είναι σήμερα στα 6.237 που είναι η αντίστοιχη επιβάρυνση στην Ιταλία. Παράλληλα να εξαλειφθεί το φαινόμενο στα εσωτερικά ταξίδια το ύψος του φόρου να ξεπερνά το 34%.

- ✓ Ίση μεταχείριση τον τουριστικού προϊόντος με το εξαγόμενο προϊόν. Πρέπει να γίνει κατανοητό από τις φορολογικές αρχές ότι η φορολόγηση του εισερχόμενου τουρίστα είναι ισοδύναμη με φορολόγηση του εξαγόμενου προϊόντος.
- ✓ Επιμήκυνση του χρόνου διενέργειας των αποσβέσεων είτε με την κατάργηση τον υποχρεωτικού χαρακτήρα αυτών, είτε με την εφαρμογή της αρχής των δωδεκατημορίων. Δηλαδή οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να διενεργούν αποσβέσεις ανάλογα με το χρόνο λειτουργίας τους. Στις περιπτώσεις των ξενοδοχείων που θέλουν να αναλάβουν έργα εκσυγχρονισμού η αναπόσβεστη αξία των παλαιών ενεργητικών στοιχείων να μπορεί να αποσβεστεί σε περισσότερα από ένα χρόνο. Το θέμα αυτό είναι ένα πρόβλημα που θα αντιμετωπίσουν πολλά ξενοδοχεία της χώρας μας όταν θα προχωρήσουν, όπως επιβάλλεται για λόγους ανταγωνισμού σε σημαντικό μέγεθος εκσυγχρονισμό.
- ✓ Μείωση ορισμένων φόρων και κατάργηση άλλων που επιβάλλονται από τους δήμους και τις κοινότητες. Αυτό θα κάνει πιο εύκολη τη διαχείρισή τους και θα εξαλείψει τις στρεβλώσεις που προκαλούνται. Πιο συγκεκριμένα, προτείνεται η κατάργηση του δημοτικού φόρου που επιβάλλεται στην ενοικίαση αυτοκινήτων προκειμένου να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις αλλά και ο άνισος ανταγωνισμός που προκαλεί η επιβολή του μεταξύ των επιχειρήσεων τον κλάδου.
- ✓ Σε εθνικό επίπεδο πρέπει να προωθηθεί η φορολογική εναρμόνιση μεταξύ της κεντρικής κυβέρνησης και των ΟΤΑ. Αυτό θα οδηγήσει σε μικρότερο φορολογικό βάρος, αποφυγή της επιβολής φόρου πάνω σε φόρο, απλότητα και συνεπώς μικρότερο διοικητικό κόστος ιδιαίτερα για τις επιχειρήσεις.
- ✓ Αναμόρφωση του αναπτυξιακού νόμου (Ν. 26001198) προκειμένου να είναι πιο αποτελεσματικός για τις τουριστικές επενδύσεις.
- ✓ Μείωση ή κατάργηση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων για δευτερεύουσες δραστηριότητες των τουριστικών επιχειρήσεων, όπως είναι η έκδοση τέτοιων στοιχείων για την πώληση εφημερίδων, τηλεκαρτών κ.ά. μέσα στα ξενοδοχεία.
- ✓ Εναρμόνιση σε ευρωπαϊκό επίπεδο (οριζόντια) των φόρων που επιβάλλονται στο τουριστικό προϊόν. Στον τομέα αυτό δεν έχει προχωρήσει η εναρμόνιση όπως έχει γίνει με τη φορολογία των προϊόντων. Το γεγονός αυτό έχει ως συνέπεια να υπάρχουν σημαντικές διαφορές στην φορολογική μεταχείριση τον τουριστικού προϊόντος με αποτέλεσμα να δημιουργούνται στρεβλώσεις. Παρά το γεγονός ότι έχει προταθεί το σύστημα του περιθωρίου, ορισμένες χώρες δεν το εφαρμόζουν καθόλου ή το εφαρμόζουν με δικό τους σχήμα. Επιπλέον υπάρχουν σημαντικές διαφορές στους

συντελεστές ΦΠΑ που επιβάλλονται. Η χώρα μας, εφόσον δεν προχωρεί η εναρμόνιση αυτών των φόρων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα πρέπει να επιβάλλει φορολογικό βάρος στα επίπεδα που έχουν οι ανταγωνίστριες χώρες.

- ✓ Με νόμο πρέπει κάθε μεταβολή της φορολογίας να έχει ισχύ μετά παρέλευση χρόνου επαρκούς να την λάβουν υπόψη τους οι τουριστικές επιχειρήσεις στις τιμές που προσφέρουν. Αυτό θα προσδώσει ευελιξία στις διαπραγματεύσεις των φορέων του τουρισμού μας με ξένους τουριστικούς πράκτορες (www.sete.gr/files/ebook/taxation.doc).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Έντυπη:

- Αλικάκος Δημήτριος – Σιωμόπουλος Ιωάννης, «Φορολογία Εισοδήματος», Εκδόσεις INTERBOOKS, Αθήνα 1975.
- Γεωργακόπουλος Θεόδωρος, «Η Εναρμόνιση των Έμμεσων Φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ, Επιπτώσεις στην Ελληνική Οικονομία», Εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς 1991.
- Γρεβεντίνης Π. – Σαπουνάς Γ., «Η Φορολογία στην Ελλάδα. Συγκριτική Επιβάρυνση των Κοινωνικοοικονομικών Ομάδων», Αγροτική Τράπεζα Ελλάδος – Διεύθυνση Μελετών και προγραμματισμού, Αθήνα 1988.
- Δίπλος Βασίλειος, «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και Πηγές», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1995.
- Ζολώτας Ξενοφών, «Η Φορολογική Επιβάρυνση εν Ελλάδι», Εκδόσεις Γκρέκα, Αθήνα 1930.
- Καμουζής Κωνσταντίνος, «Ανατομία της Ελληνικής Οικονομίας από το 1953 μέχρι σήμερα», Εκδόσεις UNIVERSITY STUDIO, Θεσσαλονίκη 1981.
- Μανιάτης Δ. Α., «Φορολογικά Τέλη επί Δημοσίων, Δικαστικών και Ιδιωτικών Εγγράφων», 1930.
- Προβόπουλος Γ. Α., «Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα», Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Αθήνα 1981.
- Προβόπουλος Γ. Α., «Ο Δημόσιος Τομέας στην Ελληνική Οικονομία, Πρόσφατες Τάσεις και Οικονομικές Επιπτώσεις», Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Αθήνα 1985.
- Σεμινάριο, «Το Φορολογικό Σύστημα στην Ελλάδα».

Ηλεκτρονική:

- www.oe-rtkm.gr: Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας, «Προτάσεις για την Αναμόρφωση του Φορολογικού Συστήματος», 2008.
- www.sete.gr/files/Ebook/taxation.doc: Πατσουράκης Β, «Η Φορολογική Επιβάρυνση του Τουριστικού Προϊόντος», Μελέτη Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2000.
- <http://www.icap.gr/financial/guide/1.asp>