



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΩΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ  
ΣΤΟΝ ΤΟΥΡΙΣΜΟ

Της ΧΑΝΔΡΟΥ ΣΟΦΙΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη, 2019

## Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα καθηγήτρια κα. Σαμαρά Αγγελική για την πολύτιμη βοήθεια της για την συγγραφή τη παρούσας διπλωματικής εργασίας καθώς επίσης το οικογενειακό μου αλλά και το εργασιακό μου περιβάλλον για την υπομονή και την συμπαράσταση που μου παρείχαν.

## Περίληψη

Σκοπός της εργασίας είναι να προσδιοριστεί η σχέση της φορολογίας και της φορολογικής επιβάρυνσης, καθώς και η επίδραση αυτής της σχέσης στην ανάπτυξη του τουριστικού τομέα στην Ελλάδα και στην ανταγωνιστικότητά του.

Από τη σύγχρονη βιβλιογραφία προκύπτει ότι η φορολογία και η ανταγωνιστικότητα συνδέονται μεταξύ τους και η σχέση αυτή μπορεί να λειτουργήσει εποικοδομητικά είτε αρνητικά για τον κλάδο του τουρισμού. Η Ε.Ε. θέτει και στην Ελλάδα συγκεκριμένους κανόνες και όρια για την εφαρμογή της φορολογίας στον τουρισμό. Ωστόσο, η χώρα διαθέτει την διακριτική ευχέρεια τόσο για το βαθμό επιβολής των φορολογικών συντελεστών όσο και για τον τρόπο αξιοποίησης των φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τον τουρισμό.

Το θέμα της φορολογίας του τουρισμού πρέπει να αντιμετωπιστεί σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα και όχι καιροσκοπικά για την απόκτηση περισσότερων φορολογικών εσόδων χωρίς κατεύθυνση τη διατήρηση και εξέλιξη του κλάδου. Η παροχή φορολογικών κινήτρων μπορεί να έχει μόνο βραχυπρόθεσμο χαρακτήρα καθώς ενδέχεται να βλάψει τον τουρισμό λόγω μη μελλοντικής επιλογής του προορισμού από τους τουρίστες. Ο αυξημένος ανταγωνισμός του κλάδου συνδράμει προς αυτή την παραδοχή. Ο υψηλός ανταγωνισμός σε συνδυασμό με τις υψηλές απαιτήσεις των σημερινών καταναλωτών δημιουργεί δυσκολίες στο σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής που ακολουθεί η χώρα στον κλάδο του τουρισμού.

## **Abstract**

The purpose of this thesis is to determine the relationship between taxation and tax burden, as well as the impact of this relationship on the development of the Greek tourism sector and its competitiveness.

Modern literature shows that taxation and competitiveness are connected and this relationship can work either constructively or negatively for the tourism industry. The EU sets specific rules and limits for the application of taxation in tourism to its members including Greece. However, the country has the discretion both in the degree of taxation levied and the way in which tax revenue from tourism is used.

The issue of tourism taxation needs to be tackled in the long run and not in a short -term basis in order to generate more tax revenue without directing the maintenance and evolution of the industry. Providing tax incentives can only be short-term as it may harm tourism since future tourists will not choose the specific destination because of high prices. The increased competition of the industry contributes to this assumption. The high competition coupled with the high demands of today's consumers creates difficulties in planning the country's tax policy in the tourism industry.

## Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή.....	1
1.1. Σκοπός.....	1
1.2. Λόγοι Επιλογής Θέματος .....	2
1.3. Δομή.....	2
Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	4
2.1. Εισαγωγικά.....	4
2.2. Σύγχρονες Έρευνες.....	4
2.3. Οικονομική Ανάλυση του Αντίκτυπου της Φορολογίας στον Τουρισμό.....	11
Κεφάλαιο 3 Φορολογία στον Τουρισμό.....	18
3.1. Εισαγωγικά.....	18
3.2. Κατηγορίες Φόρων στον Τουρισμό.....	18
3.3. Φορολογία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων.....	26
Κεφάλαιο 4 Ανταγωνιστικότητα και Φορολογία στον Τουρισμό.....	31
4.1. Εισαγωγικά.....	31
4.2. Η Σχέση της Ανταγωνιστικότητας με τη Φορολογία του Τουρισμού.....	31
4.3. Η Ανταγωνιστικότητα της Ελλάδας.....	35
Κεφάλαιο 5 Στατιστικά Στοιχεία για τη Φορολογία και τον Τουρισμό.....	40
5.1. Εισαγωγικά.....	40
5.2. Διεθνείς Τάσεις Φορολογίας Τουρισμού.....	40
5.3. Στοιχεία για την Ελλάδα.....	41
Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	44
Βιβλιογραφία.....	48

# Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

## 1.1. Σκοπός

Ο τουριστικός κλάδος αντιπροσωπεύει σε μεγάλο βαθμό μια χώρα σε παγκόσμιο επίπεδο καθώς αντανακλά την οικονομική, κοινωνική, πολιτική και πολιτιστική της ανάπτυξη. Για αυτό η ανάπτυξη του τουρισμού αποτελεί ένα από τα βασικά στοιχεία της πολιτικής των χωρών (Nikolaevna, 2013). Η παγκοσμιοποίηση και οι οικονομικές αλλαγές που έχουν συντελεστεί την τελευταία δεκαετία έχουν αλλάξει το πρόσωπο του τουρισμού καθώς τα σύνορα έχουν ανοίξει ακόμη και για παραδοσιακά κλειστές χώρες (π.χ. Σαουδική Αραβία) και οι περιορισμοί των πολιτών για μετακινήσεις έχουν ελαττωθεί. Ο τουρισμός αποτελεί επίσης αναγνωρισμένα έναν από τους πιο προσοδοφόρους κλάδους της οικονομίας για πολλές χώρες εκτός από το γεγονός ότι λειτουργεί θετικά στο προφίλ της χώρας που αφορά και στην αντιμετώπισή της διεθνώς.

Όλα τα κράτη προκειμένου να μπορούν να εφαρμόσουν δημοσιονομική, οικονομική και κοινωνική πολιτική για τους πολίτες τους επιβάλλουν ορισμένους φόρους στους πολίτες, τις επιχειρήσεις αλλά και τους επισκέπτες τους. Ο τουρισμός αποτελεί έναν κλάδο ο οποίος εξαιτίας της επιτυχίας του στην χώρα μας αποφέρει πολλά φορολογικά έσοδα για το κράτος. Ωστόσο, η πρόσφατη οικονομική κρίση που βίωσε η χώρα μας οδήγησε σε πολλές μεταρρυθμίσεις και μεταβολές του φορολογικού συστήματος. Αυτές οι αλλαγές οδήγησαν σε αποσταθεροποίηση του επιχειρηματικού και οικονομικού κλίματος στην χώρα, ενώ οι μεγάλες αυξήσεις και οι προσθήκες φόρων λειτούργησαν ανασταλτικά για επενδύσεις στον χώρο. Παρά, όμως, όλα αυτά τα εμπόδια πολλές επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν στον κλάδο του τουρισμού επιβίωσαν ή ακόμη και αναπτύχθηκαν εν μέσω κρίσης.

Ο κύριος σκοπός της εργασίας είναι να προσδιοριστεί η σχέση της φορολογίας και της φορολογικής επιβάρυνσης, καθώς και η επίδραση αυτής της σχέσης στην ανάπτυξη του τουριστικού τομέα στην Ελλάδα και στην ανταγωνιστικότητά του. Για το σκοπό αυτό εξετάζεται ο φόρος εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων) και ο ΦΠΑ σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Εξετάζεται επίσης ενδελεχώς και ο σχετικά νέος ειδικός φόρος που έχει επιβληθεί στον τουρισμό από το 2018, ο φόρος διαμονής. Ένας ακόμη στόχος της παρούσας εργασίας είναι ο εντοπισμός των

αδυναμιών και των ελλείψεων του φορολογικού συστήματος στον κλάδο του τουρισμού ώστε να προταθούν πιθανές λύσεις.

## 1.2. Λόγοι Επιλογής Θέματος

Ο τουρισμός αποτελεί πηγή εισοδήματος πολλών επαγγελματιών και γνωρίζει άνθιση στη χώρα μας εδώ και χρόνια. Αποτελεί βαριά βιομηχανία της Ελλάδος και μπορεί να αποτελέσει το συγκριτικό πλεονέκτημα της χώρας αποτελώντας την κύρια πηγή εισοδήματος για την πλειοψηφία των Ελλήνων.

Από την άλλη, η φορολογία του τουρισμού μπορεί, εκτός από την απόκτηση σημαντικών εσόδων για την χώρα, παράλληλα να λειτουργήσει ως παράγοντας ανταγωνιστικότητας του κλάδου εφόσον υπάρξει ο κατάλληλος σχεδιασμός και τεθούν οι απαραίτητες δικλείδες προστασίας των τουριστών – καταναλωτών. Η διατήρηση της ισορροπίας μεταξύ των ωφελειών και των αρνητικών επιδράσεων της φορολογίας στη ζήτηση του ελληνικού τουριστικού προϊόντος αποτελεί ένα δύσκολο πρόβλημα για το κράτος και τις τοπικές αρχές ενώ τα μέσα άσκησης της φορολογίας ποικίλλουν. Αποτελεί ένα πολύ ενδιαφέρον ζήτημα για έναν ιδιαίτερα προσοδοφόρο κλάδο για την χώρα ο οποίος σταδιακά θα αρχίσει να αυξάνει τις απαιτήσεις συντήρησής του στα επίπεδα που βρίσκεται τώρα.

## 1.3. Δομή

Η εργασία ολοκληρώνεται μέσα σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο βασικός σκοπός της, οι λόγοι επιλογής του θέματος και η δομή της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφική επισκόπηση πάνω στο ζήτημα της φορολογίας του τουρισμού. Ακόμη, παρατίθεται ο τρόπος με τον οποίο επιβάλλεται η φορολογία στον τουρισμό.

Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζονται οι κατηγορίες φόρων που αφορούν τον κλάδο και εξειδικεύονται μέσα σε αυτόν σε διάφορες υποκατηγορίες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάζεται η ανταγωνιστικότητα του τουρισμού μέσα από τη φορολόγηση του τουριστικού προϊόντος.

Το πέμπτο κεφάλαιο αφορά διάφορα στατιστικά στοιχεία που αφορούν κυρίως ευρωπαϊκές χώρες καθώς επίσης και στατιστικά στοιχεία που αφορούν τον τουρισμό και τη φορολογία στην Ελλάδα.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα της βιβλιογραφικής έρευνας και με βάση αυτά γίνονται ορισμένες προτάσεις για την αντιμετώπιση της φορολογίας στον τουρισμό. Ακόμη, προσδιορίζονται οι περιορισμοί της έρευνας και γίνονται προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.



## Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

### 2.1. Εισαγωγικά

Στο Κεφάλαιο αυτό γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση πρόσφατων ερευνών που αφορούν τη φορολογία στον τουρισμό. Συγκεκριμένα εξετάζονται κατά κύριο λόγο σύγχρονες έρευνες που αφορούν τόσο τη φορολογία όσο και τον τουρισμό και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζει το ένα το άλλο, αλλά εξετάζεται και ο παράγοντας της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού και ο βαθμός στον οποίο η φορολογία μπορεί να τον επηρεάσει. Επιπλέον, αναλύεται με οικονομικούς όρους το αντίκτυπο που έχει η φορολογία στον τουρισμό.

### 2.2. Σύγχρονες Έρευνες

Σε γενικές γραμμές, ο στόχος της φορολογίας είναι η συγκέντρωση χρημάτων για την χρηματοδότηση υποδομών που θα βελτιώσουν την παροχή υπηρεσιών τόσο για τους πολίτες μιας χώρας όσο και για τους επισκέπτες της, ενώ παράλληλα στόχος είναι να διατηρείται η ποιότητα προστασίας του περιβάλλοντος ώστε να παραμένει υψηλή η ελκυστικότητα του προορισμού (Bridal & Pereyra, 2009). Η φορολόγηση του τουριστικού προϊόντος αφορά κυρίως ξένο εισόδημα (Gootoochurn, 2004) και αυτό το γεγονός διευκολύνει τις πολιτικές αποφάσεις καθορισμού των ειδών και του ύψους των φορολογικών συντελεστών στις περιπτώσεις που ο φόρος αφορά τον τουρισμό άρα και ξένους υπηκόους. Ωστόσο, παραμένει εργαλείο της στρατηγικής ανάπτυξης του τουρισμού που ακολουθεί μια χώρα και επηρεάζει και τους κατοίκους της άμεσα ή έμμεσα.

Σύμφωνα με έρευνες η ελαστικότητα της ζήτησης για τις τουριστικές υπηρεσίες συνήθως είναι μεγάλη (Crouch, 1994) και αυτό σημαίνει ότι οι φόροι και άλλου είδους επιβαρύνσεις μπορεί να έχουν δυσανάλογο αντίκτυπο στις προτιμήσεις των καταναλωτών. Ακόμη, ο τουρισμός χαρακτηρίζεται σε πολλές χώρες μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, από τη δραστηριοποίηση μικρομεσαίων επιχειρήσεων οι οποίες

λειτουργούν τις περισσότερες φορές με χαμηλά περιθώρια κέρδους και στερούνται σημαντικών κεφαλαιακών αποθεμάτων. Αυτό το γεγονός συνεπάγεται ότι οι μικρές αλλαγές στη φορολόγηση μπορεί να οδηγούν ακόμη και σε πτώχευση μια επιχείρηση. Αυτές οι επιχειρήσεις συνήθως είναι ευάλωτες σε μεταβολές των σταθερών εξόδων και ενδέχεται να αντιμετωπίσουν δυσκολίες λόγω της ανόδου της οικονομίας η οποία οδηγεί σε μεγαλύτερο ανταγωνισμό.

Επομένως, η ελαστικότητα του τουριστικού προϊόντος οδηγεί την πορεία του τουρισμού σε άμεση εξάρτηση από μικρές αλλαγές σε παράγοντες όπως η φορολογία (Vjekoslav et al., 2012). Σύμφωνα με τους Deloitte & Touche (1998) η υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση μειώνει τα έσοδα από τον τουρισμό, ενώ οι αλλαγές των φορολογικών συντελεστών επηρεάζουν σημαντικά τις αποφάσεις των τουριστών σχετικά με τον προορισμό και τον τρόπο διαμονής. Εξαιτίας της πληροφόρησης, της ευκολίας μετακινήσεων και των ευαισθησιών στις τιμές, οι τουρίστες συχνά επιλέγουν έναν προορισμό βασισμένοι σε παράγοντες που αφορούν τη διαμονή τους και το κόστος διαβίωσης σε αυτόν. Μια μορφή φορολογίας που καθορίζει τις τιμές αυτών των προϊόντων είναι και ο ΦΠΑ ο οποίος είναι γενικός φόρος και αφορά την επιβολή φορολογίας του κράτους τόσο στους ταξιδιώτες όσο και στους πολίτες του.

Σύμφωνα με τους Forsyth & Dwyer (2002) οι φόροι του τουρισμού εντάσσονται σε δύο κατηγορίες και συγκεκριμένα τους γενικούς και τους ειδικούς ή αλλιώς τους φόρους που διαφοροποιούν τον τουρισμό ως κλάδο σε σχέση με τους υπόλοιπους. Οι γενικοί φόροι είναι αυτοί οι οποίοι επιβάλλονται γενικά στην προσφορά τουριστικών αγαθών και υπηρεσιών, στο εισόδημα που προέρχεται από τουριστικές επιχειρήσεις και στις αποζημιώσεις των εργαζόμενων των τουριστικών επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τους ίδιους (Forsyth & Dwyer, 2002) οι φόροι στον τουρισμό αποτελούν μια άσκηση της εξουσίας της αγοράς από τις κυβερνήσεις ώστε να αποκτήσουν το μέγιστο δυνατό εισόδημα από τους τουρίστες. Με αυτό το εργαλείο όμως στα χέρια των πολιτικών υπάρχει ο κίνδυνος να επιλεγούν τα βραχυπρόθεσμα δημόσια έσοδα εις βάρος της μακροπρόθεσμης ανάπτυξης.

Οι Chang et al. (2011) αντιμετωπίζουν τη φορολογία στον τουρισμό ως μέσο για τη διόρθωση των αρνητικών εξωτερικών επιπτώσεων που συνδέονται με τον τουρισμό όπως για παράδειγμα τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις των αυξανόμενων επιπέδων τουρισμού τόσο από την πλευρά των καταναλωτών όσο και από την πλευρά των παραγωγών. Η ύπαρξη αρνητικών εξωτερικών συνεπειών οδηγεί σε υπερκατανάλωση και υπερπαραγωγή τουριστικών αγαθών και υπηρεσιών καθώς οι

τουρίστες και οι παραγωγοί δε λαμβάνουν υπόψη τις εξωτερικές δαπάνες της δραστηριότητάς τους στις αποφάσεις που λαμβάνουν. Με άλλα λόγια, δεν πληρώνουν για το κοινωνικό κόστος των ενεργειών τους.

Στη βιβλιογραφία υπάρχουν επίσης έρευνες που υποδηλώνουν στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της τουριστικής επέκτασης και της αύξησης του ΑΕΠ. Οι Cortes – Jimenez et al. (2009) βρίσκουν ότι ο τουρισμός στην Ισπανία και την Ιταλία συμβάλλει σημαντικά στην μακροχρόνια ανάπτυξη. Ωστόσο, δεν διερευνούν τα κανάλια μέσω των οποίων μπορεί να προκύψει αυτή η ανάπτυξη.

Άλλες έρευνες εξετάζουν το αντίκτυπο των μεταβολών των συντελεστών ΦΠΑ στην ανάπτυξη και την απασχόληση με τη χρήση μακροοικονομικών μοντέλων. Για παράδειγμα οι Deloitte & Nevin (2011) χρησιμοποίησαν ένα μοντέλο για να εκτιμήσουν το οικονομικό αντίκτυπο της μείωσης του συντελεστή ΦΠΑ στη διαμονή των ταξιδιωτών και στα αξιοθέατα από 20% σε 5%. Βρήκαν ότι η μεταβολή αυτή είχε ως αποτέλεσμα τη δημιουργία 78.000 θέσεων εργασίας (64.000 σε υπηρεσίες διαμονής και 14.000 στα αξιοθέατα).

Οι Hysi & Kociu (2015) βρίσκουν κάποια σχέση μεταξύ του ΦΠΑ και της εργασίας στη Γαλλία. Συγκεκριμένα, βρίσκουν ότι μια μείωση του συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες εστιατορίων από 19,6% σε 5,5% τον Ιούλιο του 2009 ακολουθήθηκε από τη δημιουργία περίπου 50.000 θέσεων εργασίας στον τομέα των εστιατορίων μεταξύ του 2009 και του 2011. Παρόλο που το εύρημα αυτό δεν υποδηλώνει μια αιτιώδη σχέση, εντούτοις η αύξηση που παρατηρήθηκε στην απασχόληση συνέπεσε χρονικά με την πτώση της απασχόλησης σε άλλους κλάδους.

Ένα άλλο ζήτημα το οποίο εξετάζεται από ακαδημαϊκούς και ερευνητές αφορά τη σύνδεση της φορολογίας στον τουρισμό με την ανταγωνιστικότητα του κλάδου. Η φορολογία είναι σημαντικός παράγοντας για στοιχεία που δεν σχετίζονται με τις τιμές καθώς παρέχει τα αναγκαία έσοδα στο κράτος ώστε αυτά τα στοιχεία να συνδράμουν στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού. Τέτοια στοιχεία είναι οι υποδομές, ο πολιτισμός, η τεχνολογία, η κοινωνική ανάπτυξη και το περιβάλλον (European Commission, 2017).

Σύμφωνα με τους Ritchie & Crouch (2003) η ανταγωνιστικότητα του τουρισμού αφορά την ικανότητα ενός τουριστικού προορισμού να οδηγεί τους ταξιδιώτες σε περισσότερες δαπάνες, να προσελκύει όλο και περισσότερους ταξιδιώτες και να παρέχει ικανοποιητικές και αξιομνημόνευτες εμπειρίες με ικανοποιητικό κέρδος ενισχύοντας παράλληλα το βιοτικό επίπεδο των κατοίκων του

προορισμού και διατηρώντας αναλλοίωτο το φυσικό και πολιτιστικό κεφάλαιο του προορισμού (Mazanec et al., 2007). Για αυτό όταν εξετάζει κανείς την ανταγωνιστικότητα του τουρισμού σε σχέση με τη φορολογία οφείλει να εξετάσει όχι μόνο το αντίκτυπο των φόρων στις επιχειρήσεις και τους τουρίστες, αλλά και τη συμβολή των φόρων στη χρηματοδότηση των υποδομών και των υπηρεσιών που απαιτούνται ώστε ο τουρισμός να παραμείνει ανταγωνιστικός κλάδος.

Η ανταγωνιστικότητα των τιμών συγκεκριμένα αποτελεί επίσης συχνό ζήτημα στη βιβλιογραφία του τουρισμού (Craigwell, 2007). Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία αν η ζήτηση του τουρισμού σε μια περιοχή είναι ελαστική, μια μείωση του φορολογικού συντελεστή για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό θα οδηγήσει σε αύξηση της ζήτησης του τουρισμού. Ωστόσο, αυτή η πρόβλεψη εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το κόστος ή την εξοικονόμηση κόστους της μεταβολής του φορολογικού συντελεστή και από το βαθμό στον οποίο αυτή η μείωση ή η αύξηση του φορολογικού συντελεστή θα φτάσει στον τελικό καταναλωτή εις ολόκληρον. Οι Dwyer et al. (2000) εξέτασαν την ανταγωνιστικότητα των τιμών των ταξιδιών σε 19 ταξιδιωτικούς προορισμούς σε διαφορετικές χώρες με τη χρήση της αποτελεσματικότητας και της παραγωγικότητας ως μέτρα της ανταγωνιστικότητας.

Η Rihova (2018) ανέλυσε τους σημαντικότερους τύπους φορολογίας στον τουρισμό στην Τσεχία, τη Σλοβακία και την Αυστρία καθώς και το αντίκτυπο αυτών στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων του κλάδου. Οι χώρες επιλέχθηκαν με βάση δημογραφικές και γεωγραφικές ομοιότητες. Ο σημαντικότερος φόρος σε αυτές φαίνεται ότι είναι ο ΦΠΑ ο οποίος έχει άμεσο αντίκτυπο στην τελική τιμή των προϊόντων και υπηρεσιών που καταναλώνουν οι τουρίστες. Το συνολικό επίπεδο του άμεσου φόρου της τουριστικής κατανάλωσης υπολογίζεται ως σταθμισμένος μέσος όρος των συντελεστών ΦΠΑ για κάθε χώρα. Οι επιχειρήσεις στον ξενοδοχειακό κλάδο και στον κλάδο τροφοδοσίας (catering) αντιμετωπίζουν μεγαλύτερο κόστος εργασίας σε σχέση με το κόστος κεφαλαίου και έτσι μπορούν αυτά τα κόστη να μεταφερθούν στους τουρίστες με την επιβολή υψηλότερων τελικών τιμών αγοράς (Rihova, 2018).

Δημοφιλές θέμα αποτελεί και ο φόρος διαμονής ο οποίος είναι ένας ειδικός φόρος για τον τουρισμό που απασχολεί τους ερευνητές ειδικά στην Ε.Ε. καθώς η επιβολή του ορίζεται από την Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Σε διάφορες μελέτες που έχουν ερευνήσει τη μέτρηση των επιπτώσεων επιβολής φόρων στον

τουρισμό (Cetin, 2014) προκύπτει ότι η ελαστικότητα της ζήτησης του τουρισμού είναι το πιο βασικό μέτρο που χρησιμοποιείται από τους ερευνητές έτσι ώστε να ποσοτικοποιήσουν τις πιθανές επιπτώσεις του φόρου διαμονής. Οι φόροι γενικά θεωρούνται ότι έχουν δυσμενείς επιπτώσεις στην τουριστική ζήτηση βραχυπρόθεσμα (Cetin, 2014). Παρά το γεγονός ότι κάποιοι ερευνητές διαπίστωσαν πως η επίδραση του φόρου διαμονής είναι ασήμαντη (Bonham et al., 1992) ακόμη και ασήμαντες μεταβολές σε αυτόν φέρνουν αλλαγές στην βιομηχανία του τουρισμού (Hiemstra & Ismail, 1993).

Οι Bonham & Gangnes (1996) χρησιμοποίησαν χρονοσειρές προκειμένου να αξιολογήσουν το αντίκτυπο του φόρου διαμονής που επιβλήθηκε στη Χαβάη και διαπίστωσαν ότι ο φόρος μετατέθηκε εξολοκλήρου στους καταναλωτές. Αυτό δηλώνει ότι με την πάροδο του χρόνου το βάρος του φόρου μετακυλιέται στον καταναλωτή δείχνοντας ότι η προσφορά είναι πιο ελαστική από τη ζήτηση.

Οι Labendeira et al. (2006) χρησιμοποίησαν ένα οικονομικό μοντέλο για να εξετάσουν τις επιπτώσεις του ΦΠΑ στον τουρισμό συγκρίνοντάς το με ένα συγκεκριμένο είδος τουριστικού φόρου. Στην έρευνά τους βρίσκουν ότι ένας φόρος που επιβάλλεται στη διαμονή θα έχει παρόμοιες επιπτώσεις στις δαπάνες των ταξιδιωτών σε σχέση με μια αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά και υπηρεσίες από 7% σε 12%.

Το θέμα της φορολογίας του τουρισμού απαιτεί προσεκτικό και στρατηγικό σχεδιασμό σε κρατικό επίπεδο. Σε πολλές περιπτώσεις η παροχή φορολογικών κινήτρων μπορεί να διευκολύνει την αύξηση των κρατικών εσόδων χωρίς την αλλοίωση της τουριστικής ζήτησης. Σε έρευνά τους οι Zee et al. (2002) ανέλυσαν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα διαφορετικών κινήτρων φορολογίας προς επιχειρήσεις όπως οι χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές, τα κίνητρα σε επενδυτές, οι αυξημένες αποσβέσεις ή ακόμη και εξαιρέσεις επιβολής φόρων. Από τα αποτελέσματα της έρευνάς τους ωστόσο δεν προκύπτει κάποιο ασφαλές συμπέρασμα για το επίπεδο και το ύψος των φορολογικών συντελεστών που είναι κατάλληλοι για εφαρμογή στον τουρισμό. Αυτοί διαφέρουν από χώρα σε χώρα και από χρονικό διάστημα σε χρονικό διάστημα καθώς ακόμη και στο ίδιο μέρος λαμβάνουν χώρα μεταβολές οι οποίες πρέπει να επικαιροποιούν την φορολογική πολιτική που ακολουθείται.

Αφού καθοριστεί ο ιδανικός συντελεστής ΦΠΑ για ένα κράτος απαιτείται παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από αυτόν στον κλάδο του τουρισμού,

έλεγχος σχετικά με την κατεύθυνση της αξιοποίησης αυτών των εσόδων και πιθανώς αναπροσαρμογή σε περίπτωση που θίγεται η ανταγωνιστικότητα του κλάδου (Dombrowski & Hodzic, 2010).

Σύμφωνα με τους Corthay & Loerick (2010) για το σχεδιασμό ενός αποτελεσματικού φορολογικού καθεστώτος και πλαισίου στον τουρισμό απαιτούνται οι εξής τέσσερις παραδοχές:

1. Ο τουρισμός αποτελεί μια ιδιαίτερα ανταγωνιστική αγορά στην οποία τα σταθερά προϊόντα, δηλαδή οι τουριστικοί προορισμοί, επιλέγονται από τους διαφορετικούς καταναλωτές μέσα από μια πληθώρα τουριστικών επιλογών δηλαδή μέσω μιας δυναμικής η οποία αυξάνει την ελαστικότητα της ζήτησης ως προς την τιμή. Αυτό σημαίνει ότι ο κλάδος παρουσιάζει ευαισθησία τιμών σε θέματα που σχετίζονται με τα φορολογικά κίνητρα και τον ανταγωνισμό τιμών.
2. Οι εκροές της τουριστικής βιομηχανίας είναι υπηρεσίες, αλλά πολλές από τις εισροές δεν είναι υπηρεσίες. Οι τουριστικές υπηρεσίες καλύπτουν τόσο την τελική ζήτηση (π.χ. την κατανάλωση ενός τουρίστα) όσο και την ενδιάμεση ζήτηση (π.χ. την αγορά από μια επιχείρηση).
3. Η φορολόγηση του τουρισμού μοιάζει αρκετά ελκυστική όταν το μεγαλύτερο μέρος των φόρων μπορεί να προέλθει από μη κατοίκους της χώρας όπου επιβάλλεται η φορολογία, αλλά η φορολόγηση του εσωτερικού τουρισμού δεν μπορεί να φορολογηθεί με διαφορετικό τρόπο καθώς μια τέτοια ενέργεια εκτός από τις κοινωνικές διακρίσεις που συνεπάγεται, αλλοιώνει και την ανταγωνιστικότητα του τουριστικού προϊόντος.
4. Το φορολογικό καθεστώς θα πρέπει να αντιμετωπίζει με διαφορετικό τρόπο τις μεγάλες επιχειρήσεις σε σχέση με τις μικρότερες. Το μεγαλύτερο μέρος της δραστηριότητας του τομέα προέρχεται από μικρομεσαίες επιχειρήσεις οι οποίες παρουσιάζουν συνήθως χαμηλά περιθώρια κέρδους και είναι επιρρεπείς ακόμη και σε μικρές μεταβολές της τουριστικής ζήτησης.

Οι Corthay & Loerick (2010) προβαίνουν και σε ορισμένες συστάσεις προς τα κράτη όσον αφορά το σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής στον τουρισμό. Σύμφωνα με τους ίδιους πρέπει να εφαρμοστεί μια απλή, διάφανη και δίκαιη φορολόγηση, ενώ οι υπεύθυνοι χάραξης της πολιτικής πρέπει να είναι προσεκτικοί όσον αφορά την αντιμετώπιση του τουρισμού με διαφορετικό τρόπο σε σχέση με

άλλους κλάδους. Ακόμη, τα ειδικά κλαδικά κίνητρα πρέπει να μειωθούν ή να εξαλειφθούν με την πάροδο του χρόνου ώστε να εφαρμοστούν πιο ομοιόμορφα και συγκρίσιμα φορολογικά μέτρα για όλες τις επενδύσεις στον κλάδο.

Προκειμένου να μετριαστεί το κόστος των φορολογικών κινήτρων σε περίπτωση που αυτά δίνονται μπορούν να επιλεγούν κίνητρα που έχουν χαμηλό κόστος εσόδων όπως για παράδειγμα οι φορολογικές πιστώσεις για επενδύσεις εντάσεως κεφαλαίου. Ακόμη, μπορεί το κράτος να ενισχύσει τη διαφάνεια του φορολογικού καθεστώτος εξασφαλίζοντας ότι τα κίνητρα αυτά δίνονται με νόμο και όχι με άλλου είδους, βραχυπρόθεσμες νομοθετικές ρυθμίσεις οι οποίες μεταβάλλονται αναλόγως τις κυβερνήσεις και άλλους εξωγενείς παράγοντες. Τα κίνητρα πρέπει να χορηγούνται με βάση συγκεκριμένα κριτήρια και η επιλεξιμότητα να γίνεται με αυτόματο τρόπο με βάση αυτά τα κριτήρια. Σημαντικό επίσης είναι τα φορολογικά κίνητρα να μη λειτουργούν εις βάρος των εγχώριων επενδυτών οι οποίοι συνήθως έχουν πιο περιορισμένη πρόσβαση σε κεφάλαια. Τέλος, σημαντικό είναι να γίνεται έλεγχος των επιπτώσεων του φορολογικού καθεστώτος των κινήτρων ώστε να γίνεται αναθεώρηση σε περίπτωση μη αποτελεσματικότητας.

Ένα άλλο ζήτημα που εξετάζεται στη βιβλιογραφία είναι οι επιπτώσεις της φορολογίας του τουρισμού στην κοινωνία των χωρών υποδοχής. Σύμφωνα με τους Gooroochurns & Sinclair (2005) η φορολογία του τουρισμού είναι ευνοϊκή για την ευημερία δεδομένου ότι η χώρα υποδοχής μπορεί να μεταφέρει το φορολογικό βάρος στους τουρίστες οι οποίοι δεν είναι κάτοικοί της. Σύμφωνα με τους Jensen & Wanhill (2002) οι προορισμοί που εφαρμόζουν οικολογικούς φόρους ενδεχομένως να οδηγούν σε απώλεια ευημερίας, καθώς οι κυβερνήσεις τουριστικών προορισμών θεωρούν τους φόρους στον τουρισμό εύκολο χρήμα και αυτή η λογική παρεκκλίνει από την οικονομική λογική.

Σύμφωνα με τους Fennell & Ebert (2004) χωρίς την ύπαρξη ενός συστήματος βασισμένου σε φορολογικούς μηχανισμούς με στόχο τον προγραμματισμό και τη διαχείριση της τουριστικής ανάπτυξης και διαχείρισης σε προορισμούς, παραμένει ο κίνδυνος οι φυσικοί πόροι να συνεχίσουν να εξαντλούνται με απεριόριστο τρόπο και χωρίς προγραμματισμένη ανάπτυξη. Δυστυχώς, όμως, η φορολόγηση στον τουρισμό δεν είναι απλή υπόθεση. Ακόμη και σε παλιότερες έρευνες όπως αυτή του Pigou (1920) αναγνωρίζεται η σημασία της αντιστάθμισης των οφελών του τουρισμού με τις αρνητικές επιπτώσεις του. Σύμφωνα με τον Pigou (1920) το άριστο επίπεδο φορολογίας καθορίζεται ως πρόβλημα μεγιστοποίησης των καθαρών κοινωνικών

παροχών οι οποίες ισούνται με τα ακαθάριστα οφέλη που παράγονται από τη ρυπογόνα δραστηριότητα μείον το ιδιωτικό κόστος και το εξωτερικό κόστος.

Ακόμη, στη βιβλιογραφία τονίζεται η σημασία που έχει οι τοπικές κοινωνίες να λαμβάνουν μέρος των φορολογικών εσόδων που παράγονται από την τουριστική δραστηριότητα (Pasquale, 2011). Φαίνεται ότι υπάρχει μια σύγκρουση μεταξύ της διατήρησης του φυσικού περιβάλλοντος σε μια τουριστική περιοχή και της εκμετάλλευσής του για τουριστικούς σκοπούς. Μια τέτοια σύγκρουση επηρεάζει την ευημερία του τοπικού πληθυσμού (McNamara & Gibson, 2008). Θεωρείται επομένως λογικό η τοπική κοινωνία να αποζημιωθεί για την χρήση και πρόσβαση στους πόρους της και για την ενόχληση που προκύπτει από τους τουρίστες και την αλλαγή του τρόπου ζωής στην τουριστική περιοχή. Χρειάζεται, δηλαδή, να λάβει χώρα μια ανακατανομή των εσόδων εξασφαλίζει η τουριστική βιομηχανία με την εγγύηση κοινωνικών παροχών.

Η κατανομή των πόρων που προέρχονται από τη φορολογία του τουρισμού πρέπει να γίνει με σύνεση και να χρησιμοποιηθούν οι πόροι αυτοί για τη μείωση των αρνητικών επιπτώσεων του τουρισμού στην ποιότητα ζωής της τοπικής κοινωνίας (Cetin, 2014). Παρόλο που οι γενικοί φόροι που επιβάλλονται προορίζονται για ένα ταμείο, αναμένει κανείς μεγάλο μερίδιο των ειδικών φόρων του τουρισμού να δαπανάται για ανάγκες των τοπικών κοινωνιών τουριστικών περιοχών (Litvin et al., 2006).

### 2.3. Οικονομική Ανάλυση του Αντίκτυπου της Φορολογίας στον Τουρισμό

Με βάση την ανάλυση της προηγούμενης ενότητας προκύπτει ότι οι δύο βασικοί λόγοι για την επιβολή φορολογίας στον τουρισμό είναι (European Commission, 2017):

1. Η διόρθωση των αρνητικών επιπτώσεων του τουρισμού, όπως οι περιβαλλοντικές επιπτώσεις από την τουριστική δραστηριότητα.
2. Η εύκολη πολιτική απόφαση της επιβολής φόρου στον τουρισμό, καθώς φορολογούνται ξένοι και όχι πολίτες της χώρας οι οποίοι συμμετέχουν σε εκλογικές διαδικασίες και καθορίζουν το αποτέλεσμα των εκλογών.



Ωστόσο, ο κλάδος χαρακτηρίζεται από ευαισθησία τιμών και πρέπει να συνυπολογιστεί η επίδραση της φορολογίας στην ανταγωνιστικότητα του κλάδου. Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, οι φόροι μπορεί να στρεβλώσουν τα αποτελέσματα των αγορών ή και να αποσταθεροποιήσουν τις επιχειρήσεις του κλάδου οι οποίες λειτουργούν με χαμηλά περιθώρια κέρδους (European Commission, 2017). Με την ανάπτυξη ιστοσελίδων σύγκρισης τιμών και τη διαθεσιμότητα αξιολογήσεων σχετικά με την ποιότητα των παρεχόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, οι καταναλωτές σήμερα είναι πολύ καλά ενημερωμένοι σχετικά με την τιμή και την ποιότητα ανταγωνιστικών τουριστικών προϊόντων. Για αυτό απαιτείται να διατηρείται η ανταγωνιστικότητα ενός προορισμού τόσο σε επίπεδο ποιότητας όσο και σε επίπεδο τιμών.

Το μέγεθος του οικονομικού αντίκτυπου των μεταβαλλόμενων τουριστικών φόρων εξαρτάται από την ελαστικότητα της τουριστικής ζήτησης (την ανταπόκριση της ζήτησης σε ενδεχόμενη μεταβολή των τιμών) και από το ρυθμό της μετακύλισης (το βαθμό στον οποίο οι επιχειρήσεις μεταφέρουν αλλαγές στους φόρους στους καταναλωτές μεταβάλλοντας την τιμή). Και τα δύο αυτά στοιχεία εξαρτώνται από τα ειδικά χαρακτηριστικά της χώρας.

Γενικά, φαίνεται ότι ενδεχόμενη μείωση της φορολογίας είναι πολύ πιθανό να έχει μεγάλο θετικό αντίκτυπο στις τουριστικές ροές και κατά συνέπεια και στην ευρύτερη οικονομία. Η υψηλή φορολογία πλήττει τον τουρισμό σημαντικά τόσο όσον αφορά τους επιχειρηματίες του τουρισμού οι οποίοι επωμίζονται το βάρος του ΦΠΑ όσο και όσον αφορά τους τουρίστες οι οποίοι χρεώνονται υψηλότερες τιμές εξαιτίας της φορολόγησης των υπηρεσιών που λαμβάνουν (Dombrowski & Hodzic, 2010). Για αυτό είναι σημαντικό να βρεθεί ένα σημείο ισορροπίας ώστε και τα έσοδα για το κράτος να συνεισφέρουν σημαντικά στη λειτουργία του αλλά και ο τουρισμός να παραμένει ανταγωνιστικός.

Οι ρυθμιστικές αρχές διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διατήρηση της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού ειδικά μέσα στον έντονο παγκόσμιο ανταγωνισμό. Τα τελευταία χρόνια, η τιμή και η ποιότητα έχουν αποκτήσει ολοένα και μεγαλύτερη σημασία για τον ανταγωνισμό και σε αυτό έχει συνδράμει πολύ η εξέλιξη και διάδοση της τεχνολογίας. Με την ανάπτυξη των ιστοσελίδων σύγκρισης τιμών και τη διαθεσιμότητα ποιοτικών αξιολογήσεων από τους καταναλωτές οι τελευταίοι είναι πιο ενημερωμένοι για τις τιμές και την ποιότητα ανταγωνιστικών τουριστικών προϊόντων (European Commission, 2017). Οι φόροι εφόσον

μεταφέρονται στις τελικές τιμές που πληρώνουν οι καταναλωτές μπορούν να επηρεάσουν άμεσα την ανταγωνιστικότητα ενός προορισμού έναντι κάποιου άλλου ανταγωνιστικού και επομένως και των τουριστικών ροών.

Τα κράτη της Ε.Ε. των 28 οφείλουν να αντιμετωπίσουν με μεγάλη σοβαρότητα και μακροπρόθεσμη προοπτική το θέμα και να συμβάλουν στη διατήρηση της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού και μέσω της φορολογίας. Σύμφωνα με μελέτη της Deloitte (2013) για τις επιπτώσεις του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό στην Ιρλανδία υποστηρίζεται ότι τέτοιες ενέργειες αυξάνουν σε μεγάλο βαθμό τη δραστηριότητα και την απασχόληση σε όλη τη βιομηχανία του τουρισμού.

Ο ΦΠΑ εισπράττεται για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας από επιχείρηση. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί της καθαρής αξίας πώλησης ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας και εισπράττεται σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση καταβάλλει ΦΠΑ στις αγορές της και χρεώνει ΦΠΑ επί των πωλήσεών της. Συγκεκριμένα στο παράδειγμα που αναφέρθηκε με την Ιρλανδία, η μείωση του συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε προϊόντα και υπηρεσίες του τουρισμού από 13,5% σε 9%, οδήγησε σε αύξηση της δραστηριότητας κατά 16% και σε αύξηση της απασχόλησης στον κλάδο κατά περίπου 10.000 θέσεις εργασίας (Deloitte, 2013). Επομένως, η εύρεση του κατάλληλου σημείου ισορροπίας είναι ζωτική και για την εργασία στην Ε.Ε.

Τα κράτη μέλη της Ε.Ε. έχουν στη φαρέτρα τους φορολογικά εργαλεία τα οποία μπορούν να προσαρμόσουν στην τουριστική βιομηχανία. Ένα φιλικό προς τον τουρισμό πλαίσιο θα μπορούσε να περιλαμβάνει μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ για τη στέγαση και τη μεταφορά επιβατών και η μη επιβολή φόρων διαμονής ή φόρων επιβατών αεροδρομίου. Τέτοιου είδους μέτρα έχουν λάβει χώρες όπως η Κύπρος, η Εσθονία, η Φινλανδία, η Ιρλανδία, η Λετονία, το Λουξεμβούργο και η Σουηδία (European Commission, 2017). Και η Ελλάδα χρησιμοποιεί τέτοια μέτρα εκτός από το μειωμένο φορολογικό συντελεστή και πλέον από το 2018 χρησιμοποιεί και το φόρο διαμονής. Χώρες όπως η Μάλτα, η Πολωνία, η Πορτογαλία, η Σλοβενία και η Ισπανία επιβάλλουν φόρο διαμονής, αλλά χρησιμοποιούν τα υπόλοιπα μέτρα (European Commission, 2017). Αυτές οι χώρες έχουν σχετικά μικρό μέγεθος ή βρίσκονται εκτός της Κεντρικής Ευρώπης. Αυτό μπορεί να ερμηνευτεί ως ευκαιρία ή περιθώριο για περαιτέρω αξιοποίηση των δυνατοτήτων των περιοχών.

Η φορολογία έχει διττό ρόλο καθώς από τη μια πλευρά, οι φόροι επηρεάζουν άμεσα τα περιθώρια των επιχειρήσεων και τις τελικές τιμές για τους καταναλωτές, ενώ από την άλλη, αποτελούν σημαντική πηγή εσόδων για το κράτος τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνται για την χρηματοδότηση των υποδομών ή και διατήρηση των τουριστικών υποδομών, για την εξασφάλιση της προστασίας των τουριστών, τη διατήρηση τουριστικών αξιοθέατων και την παροχή σημαντικών υπηρεσιών ώστε ο κλάδος του τουρισμού να καθίσταται βιώσιμος (European Commission, 2017).

Η φορολογία του τουρισμού οδηγεί σε περισσότερα έσοδα για το κράτος, ενώ μια λύση στις αρνητικές επιδράσεις του τουρισμού είναι να δοθούν κίνητρα σε επιχειρήσεις ώστε να επενδύσουν στον τουρισμό (π.χ. να επενδύσουν σε ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις) προκειμένου να έχουν φορολογικές απαλλαγές που παραχωρεί το κράτος ώστε να προσελκύσει περισσότερα κεφάλαια για επενδύσεις. Από την άλλη, η φορολογία του τουρισμού μειώνει την ανταγωνιστικότητα του κλάδου καθώς επηρεάζεται από την φορολογική πολιτική που ακολουθούν ανταγωνιστικοί ή και γειτονικοί προορισμοί της χώρας όπου επιβάλλεται.

Σύμφωνα με την έρευνα της PwC (European Commission, 2017) οι χώρες που ανταγωνίζονται έντονα για την προσέλκυση τουριστών πρέπει να μειώσουν τους συντελεστές φορολόγησης του τουρισμού αυξάνοντας την ανταγωνιστικότητά τους και επιτρέποντας περισσότερους τουρίστες να τις επιλέξουν ως προορισμό. Η μείωση όμως της φορολόγησης πρέπει να εξισορροπήσει έναντι της βραχυπρόθεσμης απώλειας κρατικών εσόδων. Σημαντικό είναι επίσης το γεγονός ότι όταν ένας προορισμός θεωρείται από τους τουρίστες μοναδικός υπάρχει κάποια επιείκεια ως προς το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται σε αυτόν.

Ο τουρισμός αποτελεί κλάδο ο οποίος επηρεάζεται άμεσα από τυχόν μεταβολές στη φορολογία. Οι τουρίστες συνήθως επιλέγουν προορισμούς όπου οι τιμές ανταποκρίνονται στις οικονομικές τους δυνατότητες. Ο ΦΠΑ επηρεάζει το επίπεδο των τιμών με αποτέλεσμα να διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην ανταγωνιστικότητα του τουρισμού της χώρας. Για παράδειγμα, μια διανυκτέρευση στο Λουξεμβούργο σε ένα δωμάτιο καθαρής αξίας €100 κοστίζει €103 μετά τη φορολογία και το κόστος για ένα δείπνο καθαρής αξίας €10 είναι €10,3. Οι ίδιες υπηρεσίες στη Δανία κοστίζουν €125 και €12,5 αντίστοιχα. Τα στοιχεία αυτά δηλώνουν ότι ανάλογα τη φορολογική πολιτική που εφαρμόζει το κάθε κράτος διαμορφώνονται και οι τελικές τιμές που επωμίζονται οι καταναλωτές. Στο Λουξεμβούργο εφαρμόζεται φορολογική πολιτική της τάξεως του 3% στα ξενοδοχεία

και τα εστιατόρια, ενώ στη Δανία επιβάλλεται φόρος 25% για τις αντίστοιχες υπηρεσίες (Dombrowski & Hodzic, 2010).

Από την ανάλυση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (European Commission, 2017) προκύπτει ότι οι τουρίστες τείνουν να ανταποκρίνονται σε μια πιθανή αλλαγή στην τιμή των διακοπών αναψυχής τους. Χώρες στη νότια Ευρώπη αναμένεται να επηρεάζονται αντιστρόφως ανάλογα σε μια αύξηση στην φορολογία του τουρισμού αλλά αντίστοιχα επωφελούνται και περισσότερο σε σχέση με άλλες σε περίπτωση μείωσης της φορολογίας. Από την άλλη, χώρες τις οποίες επισκέπτονται περισσότερο οι τουρίστες για επαγγελματικούς λόγους και είναι λιγότερο ευαίσθητες στις αλλαγές των τιμών, τείνουν να επηρεάζονται λιγότερο από τη φορολογία.

Ακόμη, σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν οι γειτονικοί ανταγωνιστικοί προορισμοί. Για παράδειγμα, στην Κροατία πριν την ένταξή της στην Ε.Ε. ο ΦΠΑ ανερχόταν σε 23% ή επιβαλλόταν μειωμένος σε ποσοστό 10% για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες ή ήταν ακόμη και μηδενικός για συγκεκριμένες περιπτώσεις (Dombrowski & Hodzic, 2010). Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2006/112/EC ο ΦΠΑ στα κράτη μέλη της Ε.Ε. δεν μπορεί να είναι μικρότερος από 15% στα κράτη μέλη της Ε.Ε., ενώ ο μηδενικός συντελεστής ΦΠΑ δεν επιτρέπεται στην Ε.Ε. Επομένως, η Κροατία ως κράτος μέλος της Ε.Ε. μετά το 2013 δεν μπορούσε να λειτουργεί σε διαφορετικό καθεστώς από τα υπόλοιπα κράτη μέλη της Ε.Ε.

Λαμβάνοντας υπόψη την ευαισθησία τιμών που ισχύουν στον τουρισμό, αντιλαμβάνεται κανείς το βαθμό στον οποίο καθορίζονται οι τιμές στον κλάδο από τη φορολογία. Το Λουξεμβούργο είναι πιο ανταγωνιστικό σε σχέση με τη Δανία και αυτό σημαίνει ότι μια αύξηση στο συντελεστή φορολογίας οδηγεί σε σημαντική μείωση της ζήτησης στη Δανία σε σχέση με το Λουξεμβούργο όπως επίσης μια σημαντική μείωση του συντελεστή φορολογίας μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλη αύξηση της ζήτησης για τη Δανία.

Υπάρχουν επιχειρήματα για την επιβολή φόρων στον τουρισμό ιδίως για τη διόρθωση των αρνητικών επιδράσεων του τουρισμού οι οποίες δεν θα αντικατοπτρίζονταν διαφορετικά στη τελική τιμή των καταναλωτών παρά μόνο ως έξοδο μέσω του φόρου. Ωστόσο, ο κλάδος είναι ιδιαίτερα ευαίσθητος στις αλλαγές των τιμών επομένως είναι σημαντικό το φορολογικό σύστημα να μην εμποδίζει την ανταγωνιστικότητα του τουρισμού. Επομένως ευσταθεί το επιχείρημα σχετικά με τη χαμηλή επιβάρυνση του κλάδου φορολογικά.

Από την άλλη, οι φόροι εισοδήματος παρέχουν πολύ περιορισμένο περιθώριο στόχευσης στον τουρισμό και οι γενικοί φόροι που επιβάλλονται από το κράτος ενδέχεται να μην μπορούν να εξειδικευτούν για τον τουρισμό. Φόροι όπως ο φόρος διαμονής είναι πιο ευέλικτοι και δεν έχουν τόσους νομικούς και πρακτικούς περιορισμούς. Μια πρόταση είναι ότι η μείωση φόρων στον τουρισμό μπορεί να αυξήσει την ανταγωνιστικότητα των τουριστικών προορισμών και να φέρει περισσότερα οικονομικά οφέλη τελικά (European Commission, 2017). Ωστόσο, αυτό πρέπει να εξισορροπηθεί με απώλειες βραχυπρόθεσμων εσόδων και διακλαδικές επιπτώσεις.

Σύμφωνα με την ανάλυση της European Commission (2017) προκρίνεται μια μείωση της φορολογίας των τουριστών προκειμένου να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα των τουριστικών προορισμών και να υποστηριχθεί ο τοπικός τουριστικός κλάδος. Δεδομένης της ανάγκης αύξησης των εσόδων αφενός και της ανάγκης διατήρησης της ανταγωνιστικότητας αφετέρου οι υπεύθυνοι για τη χάραξη πολιτικής πρέπει να σχεδιάσουν προσεκτικά το φορολογικό σύστημα ώστε να εξισορροπήσουν αυτούς τους αντικρουόμενους στόχους.

Προκειμένου να επιρρώσει το επιχείρημα της μείωσης της φορολογίας των τουριστών για τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας η European Commission (2017) εξετάζει ως μελέτη περίπτωσης τις Βαlearίδες νήσους στην Ισπανία και το Παρίσι. Το ισπανικό σύστημα ορίζει την ύπαρξη μιας ισχυρής τοπικής αυτονομίας η οποία επιτρέπει στις διοικητικές αρχές των Βαlearίδων Νήσων και στο δημοτικό της συμβούλιο να έχουν ουσιαστική εξουσία στον καθορισμό ορισμένων φορολογικών συντελεστών που αντιμετωπίζουν οι κάτοικοι και οι επισκέπτες με αποτέλεσμα οι φορολογικοί συντελεστές να διαφέρουν κατά πολύ σε σχέση με άλλες περιοχές της ίδιας χώρας. Οι φόροι που επιβάλλονται εκεί περιλαμβάνουν φόρους πλουτισμού, κληρονομιάς, δώρων, συναλλαγών επί ακινήτων και φόρους για τον τουρισμό. Ο πιο ενδιαφέρων φόρος στις Βαlearίδες νήσους είναι ο φόρος βιώσιμου τουρισμού που αποτελεί ουσιαστικά ένα είδος φόρου διαμονής με τη διαφορά να έγκειται στην αποδοχή του είδους του φόρου.

Στην ίδια αναφορά εξετάζεται και το Παρίσι ως μελέτη περίπτωσης (European Commission, 2017). Το Παρίσι εφαρμόζει διάφορους φόρους στον τουρισμό συμπεριλαμβανομένων δύο διαφορετικών φόρων αναχώρησης. Ακόμη, χαρακτηριστικό του τουρισμού στην πόλη αυτή είναι ότι υπάρχουν σχεδόν 78.000

ακίνητα στην Airbnb και την HomeAway και η τοπική αυτοδιοίκηση προσπαθεί να βρει τρόπους συλλογής και απόδοσης φόρων.

Από τα παραδείγματα αυτά προκύπτει η θετική λειτουργία της μείωσης των φορολογικών συντελεστών στον τουρισμό και ενισχύεται το επιχείρημα της αύξησης της ανταγωνιστικότητας των τουριστικών προορισμών καθώς τόσο οι Βαλεαρίδες νήσοι όσο και το Παρίσι αποτελούν από τους πιο δημοφιλείς προορισμούς στην Ευρώπη.

## Κεφάλαιο 3 Φορολογία στον Τουρισμό

### 3.1. Εισαγωγικά

Το παρόν κεφάλαιο εξετάζει τις κατηγορίες των φόρων που αφορούν τον τουρισμό και ανήκουν τόσο στους γενικούς όσο και στους ειδικούς φόρους. Ακόμη, εξετάζεται ο τρόπος επιβολής της φορολογίας ανά επιμέρους κλάδο του τουρισμού όπως για παράδειγμα στα ξενοδοχεία και τα ταξιδιωτικά πρακτορεία. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην περίπτωση των ξενοδοχείων στα οποία επιβάλλεται ο ειδικός φόρος του τουρισμού, ο φόρος διαμονής από το 2018 στην Ελλάδα κατ' αναλογία της Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

### 3.2. Κατηγορίες Φόρων στον Τουρισμό

Μέσα στην οικονομική κρίση το φορολογικό σύστημα της χώρας υπέστη σημαντικές μεταβολές τόσο μόνιμου όσο και προσωρινού χαρακτήρα οι οποίες δεν άφησαν ανεπηρέαστο τον τουρισμό που αποτελεί ζωτικό κομμάτι της οικονομίας της. Στην Ελλάδα υπάρχουν ορισμένοι φόροι οι οποίοι ισχύουν καθολικά για όλους τους πολίτες ή και τις επιχειρήσεις, άλλοι οι οποίοι επιβάλλονται με κριτήριο τη νομική μορφή των επιχειρήσεων και άλλοι οι οποίοι εξειδικεύονται ανά κλάδο. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια με τις μεταβολές του φορολογικού συστήματος έχουν ελαττωθεί αρκετά οι τελευταίοι. Όταν, επομένως, αναφέρεται κανείς στη φορολογία στον τουρισμό εξετάζει κατά κύριο λόγο τα είδη φόρων που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο, αλλά και στους φόρους που πληρώνουν οι τουρίστες κατά τη διαμονή τους στη χώρα μας.

Σύμφωνα με τους Gooroochurn & Sinclair (2005) υπάρχουν 45 διαφορετικοί φόροι οι οποίοι συγκεντρώνονται μέσω του κλάδου του τουρισμού, εκ των οποίων οι 30 προκύπτουν από τους ταξιδιώτες και οι 15 μέσω των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Οι φόροι στον τουρισμό μπορούν να στρεβλώσουν την ανταγωνιστική θέση του τουριστικού προορισμού της χώρας, καθώς αποτελούν σημαντικό μερίδιο

του συνολικού κόστους που απαιτείται ώστε ένας επισκέπτης να πραγματοποιήσει τις διακοπές του σε μια χώρα. Ακόμη, καθώς η ζήτηση του τουριστικού προϊόντος είναι ελαστική, μια αυξημένη φορολόγηση ενδέχεται να οδηγήσει μεσοπρόθεσμα σε μείωση των εσόδων (Διακομιχάλης, 2012) εξαιτίας του γεγονότος ότι η χώρα σαν προορισμός δε θα είναι ελκυστική για τους υποψήφιους ταξιδιώτες.

Οι φόροι που επιβάλλονται στον κλάδο ποικίλλουν όπως ποικίλλουν σε άλλους κλάδους. Οι φόροι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με κριτήριο (Τάτσος, 2012):

- τη φορολογική βάση στην οποία επιβάλλονται οπότε και διακρίνονται σε
  - α) φόρους εισοδήματος,
  - β) φόρους δαπάνης και
  - γ) φόρους περιουσίας,
- τον χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή οπότε και διακρίνονται σε
  - α) προοδευτικούς,
  - β) αναλογικούς και
  - γ) αντίστροφα προοδευτικούς,
- το φορέα που τους επιβάλλει ο οποίος μπορεί να προέρχονται είτε από την Κεντρική Διοίκηση είτε την Τοπική Αυτοδιοίκηση είτε φορείς κοινωνικής ασφάλισης.

Όταν αναφερόμαστε σε επιχειρήσεις του κλάδου του τουρισμού και τη φορολογία τους αναφερόμαστε σύμφωνα με τους Kasavana & Brooks (2007) στα εξής τμήματα:

1. Τα καταλύματα τουρισμού (ξενοδοχεία, μοτέλ, κάμπινγκ, κρουαζιερόπλοια),
2. Τις υπηρεσίες μεταφορών (πλοία, αεροπλάνα, τρένα),
3. Τις υπηρεσίες εστίασης (εστιατόρια, μπαρ, ταβέρνες, catering),
4. Τα καταστήματα λιανικής (δώρα, σουβενίρ, χειροποίητα προϊόντα) και
5. Τις δραστηριότητες (αναψυχής, εκπαίδευσης, φεστιβάλ, αθλητικά γεγονότα).

Μια άλλη διαδεδομένη κατηγοριοποίηση των φόρων είναι σε άμεσους και έμμεσους. Άμεσοι ονομάζονται οι φόροι που επιβάλλονται στο εισόδημα ή την



περιουσία του φορολογούμενου και προκύπτουν ως άμεσοι προσδιοριστικοί παράγοντες της φοροδοτικής ικανότητας ενώ εισπράττονται ονομαστικά. Οι έμμεσοι φόροι επιβάλλονται στο εισόδημα το οποίο δαπανάται και προκύπτουν ως έμμεσοι παράγοντες εξωτερίκευσης της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου χωρίς όμως την ονομαστική τους εισπραξη (Φινοκαλιώτης & Μπάρμπας, 2001).

Άμεσοι θεωρούνται οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας. Έμμεσοι θεωρούνται οι φόροι δαπάνης (π.χ. Φ.Π.Α.). Οι άμεσοι φόροι καταβάλλονται από τον ίδιο τον υπόχρεο και υπάρχει η δυνατότητα προσαρμογής τους ανάλογα με ορισμένα χαρακτηριστικά του φορολογούμενου (π.χ. ετήσιο εισόδημα). Από την άλλη, οι έμμεσοι φόροι αφορούν όλους και δεν έχουν τη δυνατότητα προσαρμογής ανάλογα με τις συνθήκες του φορολογούμενου.

Επιπλέον, σύμφωνα με τους Φινοκαλιώτη & Μπάρμπας (2001) οι φόροι μπορούν να διακριθούν και σε προσωπικούς και πραγματικούς, σε ειδικούς, πάγιους και φόρους κατ' αξία.

Ο τουριστικός κλάδος περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα οικονομικών δραστηριοτήτων, γεγονός που σημαίνει ότι οι περισσότεροι φόροι είναι πιθανό να έχουν επίδραση σε αυτόν. Ωστόσο, ορισμένοι φόροι ενδέχεται να έχουν πιο άμεση επίδραση στις τουριστικές επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων των γενικών φόρων και των φόρων που σχετίζονται με τον τουρισμό. Οι φόροι αυτοί είναι οι εξής (European Commission, 2019a):

- Άμεσοι φόροι - φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Ούτε ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ούτε ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ειδικοί φόροι του τουρισμού αλλά και οι δύο έχουν σημαντική επίδραση στην κερδοφορία και την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων του κλάδου.
  - Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ονομάζεται και εταιρικός φόρος και αφορά τη φορολογία για τα έσοδα της επιχείρησης. Γενικά εφαρμόζεται στα λειτουργικά κέρδη της επιχείρησης μετά την αφαίρεση των εξόδων και των αποσβέσεων από τα έσοδα. Ο συντελεστής φορολογίας διαφέρει από χώρα σε χώρα. Στην Ε.Ε. τα ποσοστά κυμαίνονται μεταξύ 9% (π.χ. στην Ουγγαρία) και 35,53% (π.χ. στο Βέλγιο με μέσο όρο στο σύνολο των κρατών μελών 21% περίπου. Οι τιμές των φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις στις χώρες της ανατολικής Ευρώπης είναι χαμηλότερες, δηλαδή

μεταξύ 9% και 1%, ενώ στις χώρες της Νοτιοανατολικής και δυτικής Ευρώπης είναι μεγαλύτερες. Ο εταιρικός φόρος εξαρτάται από τα όρια των εσόδων, τους τύπους εισοδήματος, το μέγεθος της επιχείρησης, το χρονικό διάστημα δραστηριοποίησης της επιχείρησης, την τοποθεσία της επιχείρησης. Ο φορολογικός συντελεστής επηρεάζει το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης και μπορεί να έχει επιπτώσεις στην ελκυστικότητα των επενδύσεων. Πολλά από τα χαμηλότερα ποσοστά εμφανίζονται σε χώρες της ανατολικής Ευρώπης με ποσοστά μεταξύ 9% και 21%. Τα οριακά ποσοστά φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (PIT) κυμαίνονται μεταξύ 10% (στη Βουλγαρία) έως και 54,5% (στο Βέλγιο) με το μέσο όρο να είναι μόλις λίγο πιο κάτω από 30% σε όλα τα κράτη μέλη. Στην Ε.Ε. των 28 υπάρχει η τάση για υψηλότερος συντελεστής φορολογίας επιχειρήσεων και υπάρχουν πολύ λίγες εξαιρέσεις ή ειδικά καθεστώτα για τον τουρισμό για οποιασδήποτε μορφής εισόδημα. Ο φόρος του κλάδου στην Κροατία είναι ο μόνος αξιοσημείωτος φόρος του κλάδου. Στην Ελλάδα ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων ανέρχεται σε 29%.

- Ο φόρος φυσικών προσώπων ποικίλλει ανάλογα με το επίπεδο εισοδήματος των ατόμων. Ενώ προκύπτουν διαφορές μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών ο υπολογισμός γίνεται ως εξής: Από το συνολικό εισόδημα αφαιρούνται τα έξοδα και όποια άλλα κόστη και προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα. Ο φόρος των φυσικών προσώπων μπορεί να επηρεάσει την προσφορά εργασίας. Στην Ελλάδα υπάρχουν τουριστικές επιχειρήσεις ατομικές με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται σε αυτούς τους πολίτες φορολογικός συντελεστής φυσικών προσώπων για το εισόδημα που λαμβάνουν. Ακόμη, τα άτομα που προσφέρουν αγαθά ή υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό επηρεάζονται άμεσα από το συντελεστή φυσικών προσώπων. Καθώς οι υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό είναι συνήθως εντάσεως εργασίας, οι συντελεστές φορολόγησης των φυσικών προσώπων αφορούν τους μισθούς των εργαζομένων στον τουρισμό, το εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών στον τουρισμό και το εισόδημα των ατομικών επιχειρήσεων. Στην Ελλάδα ο συντελεστής φορολογίας φυσικών προσώπων φτάνει έως το 45%.

- Έμμεσοι φόροι – ΦΠΑ: Ο πιο σημαντικός έμμεσος φόρος για τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης είναι ο ΦΠΑ. Αυτός είναι ο φόρος που έχει το υψηλότερο επίπεδο εναρμόνισης σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ο ΦΠΑ προσαρμόζεται στην πώληση περισσότερων προϊόντων και υπηρεσιών σε όλη την Ε.Ε. συμπεριλαμβανομένου του τουριστικού τομέα. Η ευρωπαϊκή οδηγία για τον ΦΠΑ θέτει τις γενικές παραμέτρους για την εφαρμογή του σε όλα τα κράτη μέλη. Ο ΦΠΑ χρησιμοποιείται συχνά ως μοχλός για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε ορισμένους τομείς του κλάδου, ενώ τα περισσότερα κράτη μέλη εφαρμόζουν κάποιο είδους μειωμένο συντελεστή στα βασικά αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό. Μόνο δύο κράτη μέλη (Δανία και Σλοβακία) εφαρμόζουν ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή για όλα τα αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό, αν και το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχει μειωμένο συντελεστή μόνο για τη μεταφορά επιβατών και τα κράτη μέλη έχουν περιορισμένο περιθώριο περαιτέρω μείωσης του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ δεν είναι ο ίδιος με έναν γενικό φόρο επί των πωλήσεων. Οι εγγεγραμμένες επιχειρήσεις χρεώνουν ΦΠΑ στους πελάτες τους για τα σχετικά αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχουν. Στη συνέχεια, είναι σε θέση να αντισταθμίσουν αυτό το ποσό από τον ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλαν οι ίδιοι στους προμηθευτές τους. Ο ΦΠΑ χρησιμοποιείται συχνά για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε ορισμένα τμήματα του τομέα. Οι περισσότερες χώρες της Ε.Ε. εφαρμόζουν κάποια μορφή μειωμένου συντελεστή στα βασικά αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό. Το Λουξεμβούργο εφαρμόζει το χαμηλότερο ΦΠΑ σε ποσοστό 17%, ενώ η Ουγγαρία έχει τον υψηλότερο σε ποσοστό 27%. Υπάρχουν 20 χώρες οι οποίες εφαρμόζουν συντελεστές εντός δύο ποσοστιαίων μονάδων από το μέσο επιτόκιο. Τα διεθνή ταξίδια δια του αέρος και της θαλάσσης υπόκεινται σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην Ε.Ε. Υπάρχουν επίσης αρκετοί μηδενικοί συντελεστές ΦΠΑ και απαλλαγές από αυτόν για τις εσωτερικές μεταφορές επιβατών. Τα 25 από τα 28 κράτη μέλη της Ε.Ε. εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις και πολιτιστικές υπηρεσίες. Η είσοδος σε πάρκα ψυχαγωγίας είναι η λιγότερο μειωμένη κατηγορία με μειωμένους συντελεστές σε μόνο 11 χώρες. Το αντίκτυπο του ΦΠΑ μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το αν ένας «ταξιδιώτης» είναι εγγεγραμμένος για τον ΦΠΑ. Για παράδειγμα, ένας επαγγελματίας

ταξιδιώτης ο εργοδότης του οποίου είναι εγγεγραμμένος στον ΦΠΑ, θα πρέπει να μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβάλλει για τη διαμονή σε ορισμένα μέρη. Αυτό σημαίνει ότι η μεταβολή των φορολογικών συντελεστών δεν πρέπει να τους επηρεάζει. Σε κάποιες περιπτώσεις που εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές στις εκροές, οι επιχειρήσεις ενδέχεται να διαπιστώσουν ότι ο ΦΠΑ επί των εισροών υπερβαίνει τον ΦΠΑ επί των εκροών. Αυτό είναι απίθανο να συμβεί για την περίπτωση των ταξιδιωτικών πρακτορείων που υπόκεινται σε καθεστώς περιθωρίων ταξιδιωτικών πρακτόρων (TAMS). Στο πλαίσιο του TAMS ο ΦΠΑ οφείλεται επί του παρόντος με τον κανονικό συντελεστή περιθωρίων που αφορούν οι ταξιδιωτικές υπηρεσίες στην Ε.Ε. και δεν είναι δυνατή η είσπραξη του φόρου εισροών για τις υποκείμενες ταξιδιωτικές προμήθειες.

- Ειδικοί φόροι για τον τουρισμό: Υπάρχουν ορισμένοι φόροι αποκλειστικά για τον κλάδο του τουρισμού. Οι φόροι διαμονής επιβάλλονται είτε κατ' άτομο είτε ανά διανυκτέρευση ή μερικές φορές χρεώνονται ως ποσοστό της τιμής του δωματίου. Γενικά, οι φόροι διαμονής αποτελούν ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους της διαμονής σε σύγκριση με το ίδιο το κόστος της διαμονής και ακόμη με τον ΦΠΑ που ισχύει. Σε πολλές περιπτώσεις, οι φόροι διαμονής είναι πληρωτέοι αυτοπροσώπως και δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στην προπληρωμένη τιμή του καταλύματος. Αυτό καθιστά εξαιρετικά δύσκολη την ενσωμάτωσή τους στις δημοσιευμένες τιμές των δωματίων, αλλά ο τελικός καταναλωτής ενημερώνεται για αυτή την χρέωση και μπορεί μάλιστα να έχει και κάποιο αντίκτυπο στην τουριστική δραστηριότητα. Εκτός από τη Μάλτα και τα 18 κράτη μέλη που εφαρμόζουν αυτόν τον φόρο τον επιβάλλουν σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης. Μπορεί να υπάρχει διακριτική ευχέρεια ως προς τους εφαρμοζόμενους συντελεστές και η τιμή ποικίλλει ανάλογα με το επίπεδο διαμονής (π.χ. τα αστέρια του ξενοδοχείου), την τοποθεσία και τη δημοτική αρχή. Τα παιδιά συνήθως πληρώνουν είτε μειωμένα ποσά είτε εξαιρούνται εξολοκλήρου. Οι τιμές για τους ενήλικες κυμαίνονται από €0,10 (Βουλγαρία) έως και €7,5 (Βέλγιο) κατ' άτομο ανά διανυκτέρευση. Ο μέσος όρος κυμαίνεται μεταξύ €0,4 – 2,5. Η διακύμανση αυτή οφείλεται στον τύπο διαμονής, με τους ξενώνες και τα κάμπινγκ να χαρακτηρίζονται από χαμηλές τιμές σε σύγκριση με ξενοδοχεία πέντε αστέρων. Συγκριτικά, οι χαμηλότερες τιμές αυτού του φόρου

χρεώνονται στις ανατολικές χώρες της Ε.Ε. με πολύ υψηλότερες τιμές στη δυτική και νοτιοανατολική Ευρώπη. Η διαφορά μειώνεται καθώς οι τιμές των δωματίων τείνουν να είναι υψηλότερες στις τελευταίες περιοχές. Στην Κροατία, Γαλλία, Λιθουανία, Μάλτα, Πολωνία και σε ορισμένες περιοχές της Ισπανίας ο φόρος αυτός ανακατευθύνεται στον τουριστικό τομέα. Η καταβολή του φόρου διαμονής σε ορισμένες περιοχές της Γερμανίας παρέχει πρόσβαση σε ορισμένες δημόσιες εγκαταστάσεις οι οποίες διαφορετικά δεν θα ήταν προσβάσιμες για το κοινό. Τέτοιου είδους εγκαταστάσεις είναι σπα, δημόσιες συγκοινωνίες και είσοδος σε τοπικά αξιοθέατα. Εισπράττεται συνήθως για βραχυπρόθεσμη διαμονή στα 18 κράτη μέλη και υπάρχει συνήθως χρέωση ανά άτομο ή διανυκτέρευση με σημαντική επιρροή από τις τοπικές αυτοδιοικήσεις για τους εφαρμοζόμενους συντελεστές. Τα ποσά ποικίλλουν ανάλογα τον τύπο διαμονής, την τοποθεσία και την τοπική αυτοδιοίκηση ενώ συχνά τα παιδιά είτε εξαιρούνται του συγκεκριμένου φόρου είτε τον πληρώνουν μειωμένο. Συγκριτικά, ο φόρος αυτός παρουσιάζει χαμηλότερα ποσά στις ανατολικές ευρωπαϊκές χώρες.

- Φόροι ακινήτων: Οι συντελεστές φορολογίας της ακίνητης περιουσίας μπορεί να διαφέρουν σημαντικά από χώρα σε χώρα και καθορίζονται συνήθως από τους δήμους είτε ως ποσοστό της συνολικής αξίας του ακινήτου είτε με βάση το αναμενόμενο από τα ενοίκια εισόδημα. Η μόνη σημαντική εξαίρεση για τον τουρισμό είναι η περίπτωση της Γαλλίας. Στην Ελλάδα ο κύριος φόρος ακινήτων προκύπτει από το μέγεθος του ακινήτου (σε τετραγωνικά μέτρα) ενώ ο συμπληρωματικός προκύπτει με βάση την αξία της ακίνητης περιουσίας. Ο συντελεστής φορολογίας κυμαίνεται από €2 έως €13 ανά τετραγωνικό μέτρο στην περίπτωση των κτηρίων, από €0,0037 έως €11,25 για την περίπτωση των οικοπέδων ενώ είναι 0,5% για τις επιχειρήσεις.
- Φόροι επιβατών αεροδρομίου: Παρόλο που κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει κάποιο είδος χρέωσης, αμοιβής ή εισφοράς στις αναχωρήσεις, σχετικά λίγα από αυτά θα μπορούσαν να θεωρηθούν φόροι και οι περισσότεροι αποκαλούνται χρεώσεις που σχετίζονται με συγκεκριμένη υπηρεσία. Σε όλη την Ε.Ε. των 28 μόνο επτά χώρες εφαρμόζουν έναν φόρο αναχώρησης. Οι τιμές μπορεί να διαφέρουν από αεροδρόμιο σε αεροδρόμιο ακόμη και στο ίδιο κράτος μέλος και συχνά διακρίνονται από το αν η πτήση είναι ενδοκοινοτική

ή όχι και από το μήκος της διαδρομής. Οι τιμές επίσης ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με τον τύπο του αεροσκάφους και την κατηγορία θέσης του ταξιδιού. Στην Ελλάδα δεν εφαρμόζεται αυτό το είδος φορολογίας.

- Άλλοι εξειδικευμένοι φόροι για τον τουρισμό: Εκτός από τους φόρους διαμονής και αναχώρησης, ελάχιστοι φόροι εισπράττονται ειδικά στον κλάδο του τουρισμού. Στη Γαλλία ισχύουν δύο διαφορετικοί φόροι για τη βιομηχανία του σκι – ένας τοπικός δημοτικός φόρος επί των ακαθάριστων εσόδων από τη λειτουργία των ανελκυστήρων σκι και ένας φόρος πρόσβασης στα μονοπάτια σκι – και η Κύπρος εισήγαγε την εισφορά τυχερών παιγνίων στον τομέα των τυχερών παιχνιδιών ως μέρος της προσπάθειάς της να προωθήσει τον τουρισμό παιγνίων.

Εκτός από τις παραπάνω κατηγορίες υπάρχουν και ορισμένοι φόροι όπως φόροι για τη βελτίωση των τουριστικών υποδομών και φόροι για συγκεκριμένους πόρους σε έναν προορισμό όπως το περιβάλλον ή πολιτιστικές κληρονομίες (European Commission, 2019a).

Λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία του τουριστικού τομέα και την επιρροή της φορολογίας στην ανταγωνιστικότητα του τουρισμού, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο συνέστησε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή να προβεί σε ανασκόπηση των σημερινών φορολογικών δομών που σχετίζονται με τον τουρισμό σε εθνικό επίπεδο στα 28 κράτη μέλη της Ε.Ε. Λόγω του ευρέως φάσματος οικονομικών δραστηριοτήτων που περιλαμβάνει ο τουριστικός κλάδος, οι περισσότεροι φόροι έχουν επιπτώσεις σε κάποια στοιχεία του. Ωστόσο, υπάρχουν πιο σχετικοί ειδικοί φόροι τόσο γενικά όσο και ειδικά στον τουριστικό κλάδο όπως παρουσιάστηκαν παραπάνω.

Ένας από τους πιο σημαντικούς φόρους που επιβάλλονται στον τουρισμό είναι ο φόρος διαμονής. Ένα βασικό ερώτημα σχετικά με τον καθορισμό μιας δίκαιης τιμής για το φόρο διαμονής είναι το πού θα διατεθούν τα έσοδα από αυτό το φόρο. Συχνά τα έσοδα αυτά αξιοποιούνται για να καλύψουν δημοσιονομικά ελλείμματα. Ωστόσο, αν τα έσοδα αυτά παραχωρούνταν για τουριστικούς σκοπούς και επιστρέφονταν αποκλειστικά στην τουριστική βιομηχανία τότε θα είχαν πιθανότατα καλύτερη χρήση και θα αύξαναν μακροπρόθεσμα την ανταγωνιστικότητα του τουρισμού της χώρας. Για παράδειγμα, στη Μάλτα επιβαρύνεται ένας τουρίστας με φόρο διαμονής ανά διανυκτέρευση, αλλά τα έσοδα αυτά χρησιμοποιούνται

αποκλειστικά για τη βελτίωση της τουριστικής υποδομής σε τουριστικές περιοχές της χώρας (European Commission, 2019a).

Στην Ελλάδα κύριος παράγοντας της άσκησης δημοσιονομικής αποτελεί η φορολογική πολιτική καθώς το κράτος αποκτά έσοδα μέσω αυτής με τα οποία χρηματοδοτεί τη λειτουργία του. Οι φόροι που αφορούν τον τουρισμό ανήκουν κυρίως στην κατηγορία των γενικών φόρων αν και υπάρχουν και ειδικοί φόροι που αφορούν αποκλειστικά και μόνο τον τουρισμό (π.χ. φόρος διαμονής). Ο τουρισμός ανήκει στον ευρύτερο κλάδο των υπηρεσιών και οι τομείς που αφορά είναι τα τουριστικά καταλύματα (ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια, ξενώνες, hostels, κάμπινγκ κλπ.), επιχειρήσεις εστίασης, κάθε είδους μεταφορές (εναέριες, θαλάσσιες, οδικές), τα ταξιδιωτικά γραφεία, την ψυχαγωγία, το εμπόριο και άλλες υπηρεσίες που αφορούν κυρίως εναλλακτικά είδη τουρισμού (π.χ. συνεδριακό τουρισμό). Δεν υπάρχουν αποκλίσεις σε σχέση με αυτό που εφαρμόζονται στα υπόλοιπα κράτη μέλη της Ε.Ε. με την εξαίρεση ότι στην Ελλάδα δεν εφαρμόζονται φόροι επιβατών αεροδρομίου.

### 3.3. Φορολογία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Το φορολογικό σύστημα της χώρας, όπως αναφέρθηκε, διακρίνει τους φόρους σε κατηγορίες ανάλογα με τη φορολογική βάση στην οποία επιβάλλονται, το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή, τη φύση του δημόσιου φορέα ή τη βαθμίδα της διοίκησης που τους επιβάλλει και το αν υπάγονται σε άμεσους ή έμμεσους φόρους (Τάτσος, 2012).

Όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση του τουριστικού προϊόντος της χώρας αυτή έγκειται σε φόρους και τέλη. Οι φόροι αφορούν την υποχρεωτική εισφορά των τουριστών προς το κράτος χωρίς κάποια συγκεκριμένη αντιπαροχή, ενώ τα τέλη αφορούν εισφορά για συγκεκριμένη αντιπαροχή. Για παράδειγμα, οι φόροι είναι ο ΦΠΑ και ο φόρος επί των κερδών των τουριστικών επιχειρήσεων (τουριστικά πρακτορεία, ξενοδοχεία). Από την άλλη, τα τέλη μπορεί να αφορούν τη χρήση των αεροδρομίων ή την είσοδο των τουριστών στη χώρα. Οι αεροπορικές εταιρίες έχουν τέλη χρήσης των αεροδρομίων και οι τουρίστες πληρώνουν και τέλη εισόδου σε μια χώρα.

Στην Ελλάδα η νομοθεσία καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο επιβάλλονται οι φόροι και τα τέλη σε συμφωνία πάντα με τις Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που αφορούν τη φορολογία στον τουρισμό. Για παράδειγμα, με το Ν. 2459/1997 επιβάλλεται ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ο οποίος αφορά σε ετήσια βάση τη συνολική αξία της περιουσίας ενός νομικού προσώπου. Σύμφωνα με το νόμο αυτό, τα ξενοδοχεία απαλλάσσονται έως και κατά 50% για την αξία γηπέδων στην κυριότητά τους. Ακόμη, ο φόρος υπεραξίας ακινήτων είναι υποχρεωτικός για ξενοδοχεία που λειτουργούν ως Α.Ε.

Ο κλάδος φορολογείται τόσο άμεσα όσο και έμμεσα. Οι τουριστικές επιχειρήσεις όλων των ειδών υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος ανάλογα με το ύψος αυτού και τη νομική μορφή της εταιρίας. Η νομική μορφή αποτελεί κριτήριο του τρόπου και του είδους φορολόγησης των επιχειρήσεων του κλάδου. Ο σημαντικότερος τομέας επιχειρήσεων του τουριστικού κλάδου είναι τα ξενοδοχεία και ως εκ τούτου εξετάζονται ξεχωριστά στο παρόν κεφάλαιο.

Η φορολογική επιβάρυνση για τον ξενοδοχειακό κλάδο αλλά και γενικότερα τον τουρισμό διαδραματίζει σημαντικό ρόλο για μια χώρα. Η επιβάρυνση αυτή πρέπει να συγκρατείται προκειμένου να ενισχύεται η ανταγωνιστικότητα του τουριστικού προϊόντος. Ο ξενοδοχειακός κλάδος φορολογείται ανάλογα με τη νομική μορφή των ξενοδοχείων από 26% έως 33% τα τελευταία χρόνια<sup>1</sup>. Ακόμη, επιβάλλονται στα ξενοδοχεία φόροι περιουσίας ή κεφαλαίου επί των περιουσιακών στοιχείων που έχουν στην κατοχή τους.

Παρά το γεγονός ότι τα ξενοδοχεία ανήκουν στον κλάδο των υπηρεσιών, εντούτοις σύμφωνα με την οικονομική θεωρία υπάγονται στον δευτερογενή τομέα επειδή ο σκοπός της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας είναι η ικανοποίηση των τουριστών μέσω του μετασχηματισμού ή της μεταποίησης αγαθών και υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην παραγωγική διαδικασία παροχής του τουριστικού προϊόντος. Για αυτό το λόγο, φορολογικά η νομοθεσία ορίζει ότι τα έσοδα που εισπράττονται από την ξενοδοχειακή δραστηριότητα θεωρούνται έσοδα εμπορικών δραστηριοτήτων (Vlachos et al., 2011).

Σύμφωνα με τον WTO (1999) υπάρχουν 15 διαφορετικά είδη φόρων που αφορούν τον ξενοδοχειακό κλάδο και συγκεκριμένα τα εξής:

- Φόρος διανυκτέρευσης

---

<sup>1</sup>[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)



- Φόρος κλινών
- Φόρος κατοχής
- ΦΠΑ
- Πρόσθετος φόρος
- Φόρος επί των πωλήσεων
- Φόρος υπηρεσιών
- Φόρος κύκλου εργασιών
- Φόρος ξενοδοχείου και εστιατορίου
- Προσωρινός φόρος διαμονής
- Φόρος διαμονής σε ξενοδοχείο
- Φορολογία παροχών
- Φόρος μισθοδοσίας
- Τελωνεία

Από τους παραπάνω φόρους τα ξενοδοχεία επιβαρύνονται κυρίως με φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ, φόρο ελεύθερων επαγγελματιών ή φόρο μισθωτών υπηρεσιών για τους εργαζόμενους που απασχολούν, αλλά και πιο εξειδικευμένους φόρους όπως φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας, φόρο διαμονής, φόρο ιδιόχρησης, φόρο δαπανών διαφήμισης και τέλη καθαριότητας και φωτισμού (Διακομιχάλης, 2012). Τέλος, ενδέχεται να επιβαρύνονται με ενοίκιο χρήσης μιας παραλίας και εισφορές προς ξενοδοχειακά επιμελητήρια. Με το Ν. 1900/1988 οι ΟΤΑ επιβάλλουν τέλη χρήσης αιγιαλού εφόσον τα ξενοδοχεία κάνουν χρήση του. Το τέλος αυτό προσδιορίζεται με βάση την κατώτατη τιμή δωματίου σε συνδυασμό με τον αριθμό κλινών του ξενοδοχείου.

Ο ΦΠΑ είναι έμμεσος φόρος που επιβάλλεται σε αγαθά και υπηρεσίες που παρέχουν οι τουριστικές επιχειρήσεις προς τους τουρίστες. Έμμεσος είναι και ο δημοτικός φόρος που επιβάλλεται επί του μισθώματος κλίνης ή φόρος διαμονής όπως είναι γνωστός για τα ξενοδοχεία κάθε μορφής και κατηγορίας. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση των δωματίων ή των διαμερισμάτων που διατίθενται από ξενοδοχεία και ενοικιαζόμενα δωμάτια. Υπάρχει μάλιστα διάκριση του ποσού του φόρου ανάλογα με τον αριθμό των αστεριών των ξενοδοχείων και συγκεκριμένα τα ξενοδοχεία ενός ή δύο αστερών έχουν φόρο διαμονής €0,5, τα ξενοδοχεία τριών αστερών €1,5, τα ξενοδοχεία τεσσάρων αστερών €3 και τα

ξενοδοχεία πέντε αστέρων €4, ενώ τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια και διαμερίσματα έχουν φόρο διαμονής €0,5 (ΑΑΔΕ, 2018).

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, ο τουρισμός μπορεί να φορολογηθεί είτε έμμεσα μέσω του γενικού φορολογικού συστήματος (π.χ. ΦΠΑ) είτε άμεσα μέσω της επιβολής ειδικών φόρων που επιβάλλονται σε τουριστικές δραστηριότητες (π.χ. φόρος διαμονής) (Barbier & Markandya, 1990). Στη βιβλιογραφία συναντά κανείς έρευνες που μελετούν το φόρο διαμονής, καθώς ανταποκρίνεται καλά σε ορισμένες αρχές χρηστής φορολογίας (Barbier et al., 1994). Θεωρείται ιδιαίτερα σημαντικός καθώς είναι κατά προσέγγιση αναλογικός στη χρήση των τουριστικών πόρων γιατί σχετίζεται με τη διάρκεια παραμονής και έχει διακριτική φύση επειδή αφορά τους επισκέπτες και όχι τους κατοίκους της χώρας. Ακόμη, δημιουργεί πλεονεκτήματα επειδή θεωρείται πως δεν βλάπτει την ανταγωνιστικότητα της βιομηχανίας του τουρισμού (Bonham & Byron, 1996). Για αυτό, θεωρείται συχνά ως ένα καλό εργαλείο φορολόγησης του τουρισμού.

Παρά το γεγονός ότι οι φόροι διαμονής δεν αποτελούν έναν νέο φόρο στην τουριστική βιομηχανία, εντούτοις μέχρι πρόσφατα χρησιμοποιούνταν κυρίως στις Η.Π.Α. και μόνο τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει δημοφιλείς και στην Ε.Ε. (European Commission, 2017). Αυτό οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στις δημοσιονομικές πιέσεις των κρατών και την ανάγκη προσέλκυσης εσόδων σε συνδυασμό με την αντίληψη ότι ο φόρος στον τουρισμό επιβαρύνει κατά κύριο λόγο τους τουρίστες και όχι τους πολίτες της χώρας. Παρόλα τα θετικά, όμως, οι φόροι διαμονής μπορούν να λειτουργήσουν αρνητικά στην ανταγωνιστικότητα ενός προορισμού.

Ο φόρος διαμονής στα ξενοδοχεία μάλιστα αποτελεί σήμερα δημοφιλές φορολογικό μέσο στην Ευρώπη, αποτελεί θεσμό αποδεκτό από τους τουρίστες στην Ε.Ε. και μια εύκολη πηγή εισοδήματος σε πολιτικό επίπεδο. Ωστόσο, από την άλλη θεωρείται ένα εμπόδιο στην ελκυστικότητα και ανταγωνιστικότητα του τουριστικού προϊόντος από την πλευρά των επαγγελματιών του κλάδου (Bonham & Gangnes, 1996).

Ο φόρος διαμονής εισπράττεται από τα ίδια τα τουριστικά καταλύματα με την έκδοση αντίστοιχης απόδειξης εισπραξίας φόρου διαμονής από το διαμένοντα στο δωμάτιο ή διαμέρισμα. Το παραστατικό αυτό περιέχει ημερομηνία έκδοσης, επωνυμία, διεύθυνση και ΑΦΜ της εκδούσας επιχείρησης, ονοματεπώνυμο διαμένοντα, ημερομηνίες διαμονής, συνολική επιβάρυνση του φόρου, αριθμό και

ημερομηνία παραστατικού όπως ορίζεται με την Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1015/2018 (Β' 308) (ΑΑΔΕ, 2018).

Ο φόρος διαμονής αποδίδεται από τα υπόχρεα τουριστικά καταλύματα προς το Δημόσιο με δηλώσεις που υποβάλλονται με το έντυπο δήλωσης απόδοσης φόρου διαμονής. Εκεί καταχωρείται το σύνολο του φόρου διαμονής που εξέδωσαν τον προηγούμενο μήνα. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης των αποδείξεων είσπραξης φόρου διαμονής (ΑΑΔΕ, 2018).

Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες ημιδιαμονής ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ανά χρήστη σε περίπτωση που εντός της ίδιας ημέρας γίνεται χρήση του ίδιου δωματίου ή διαμερίσματος διαδοχικά από περισσότερους του ενός χρήστες. Ακόμη, σε περίπτωση ακύρωσης κράτησης πελάτη διευκρινίζεται ότι ο φόρος διαμονής οφείλεται μόνο σε περίπτωση που υπάρξει άφιξη στο κατάλυμα (ΑΑΔΕ, 2018).

Στο πλαίσιο της διαμονής των τουριστών σε μια χώρα ανήκουν εκτός από τα ξενοδοχεία, τα ενοικιαζόμενα δωμάτια και τα κάμπινγκ ανήκουν και εναλλακτικές μορφές τουρισμού όπως ο τουρισμός κρουαζιέρας. Ο Diakomihalis (2012) μελέτησε τη φορολογία του θαλάσσιου τουρισμού ο οποίος περιλαμβάνει τον τουρισμό κρουαζιέρας, τη ναυσιπλοΐα (διαμονή σε ιστοφόρα) και την παράκτια τουριστική ναυτιλία. Σε αυτό το είδος τουρισμού οι κύριοι ανταγωνιστές της χώρας μας είναι η Τουρκία και η Κροατία. Η φοροδιαφυγή στον κλάδο είναι γεγονός καθώς ο κλάδος απαρτίζεται από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν να φοροδιαφύγουν (Meghir et al., 2010). Για αυτό τα κράτη επιβάλλουν συνήθως υψηλή φορολόγηση σε αυτό το είδος τουρισμού. Τα οφειλόμενα φορολογικά έσοδα που προκύπτουν από αυτό το είδος υπολογίζονται με βάση το έσοδα που καταλήγουν στα δημόσια ταμεία καθώς οι φόροι συλλέγονται από διαφορετικούς κρατικούς οργανισμούς (Diakomihalis, 2012).

Τέλος, στο πλαίσιο της διαμονής τουριστών ανήκει και η περίπτωση των Airbnb καταλυμάτων για τα οποία ισχύει ειδικό καθεστώς και στη χώρα μας αλλά δε θα εξεταστούν στο πλαίσιο εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

## Κεφάλαιο 4 Ανταγωνιστικότητα και Φορολογία στον Τουρισμό

### 4.1. Εισαγωγικά

Το παρόν κεφάλαιο αφορά τη σύνδεση της φορολογίας στον τουρισμό με την ανταγωνιστικότητα του κλάδου. Συγκεκριμένα, εξετάζεται η σχέση της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού με τη φορολογία του κλάδου μέσα στο πλαίσιο ενός ορθολογικού φορολογικού σχεδιασμού και συστήματος. Ακόμη, εξετάζεται η ανταγωνιστικότητα της Ελλάδας με τη χρήση αναγνωρισμένων δεικτών ανταγωνιστικότητας.

### 4.2. Η Σχέση της Ανταγωνιστικότητας με τη Φορολογία του Τουρισμού

Σύμφωνα με τον ορισμό του OECD η ανταγωνιστικότητα του τουρισμού αφορά την ικανότητα του τόπου να βελτιστοποιήσει την ελκυστικότητά του τόσο για τους κατοίκους όσο και για τους επισκέπτες του, να προσφέρει στους καταναλωτές ποιοτικές, καινοτόμες και ελκυστικές τουριστικές υπηρεσίες και να εξασφαλίζει ότι οι διαθέσιμοι πόροι που υποστηρίζουν τον τουρισμό χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και με βιώσιμο τρόπο (Dureyras & MacCallum, 2013).

Σύμφωνα με τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τουρισμού (WTO, 1999) τα είδη φόρων και τελών που σχετίζονται με την τουριστική δραστηριότητα είναι αυτά που αφορούν το ταξίδι (έξοδα βίζας, φόρος εισόδου και εξόδου χώρας), τις μεταφορές (τέλη αεροδρομίου, φόροι εισιτηρίων, φόρος καυσίμων), τα ξενοδοχεία (περίπου 15 διαφορετικοί φόροι), την εστίαση (Φ.Π.Α.), τα οδικά έξοδα (διόδια) και άλλα.

Η συλλογή των φόρων αποτελεί πολύπλοκη και δαπανηρή διαδικασία η οποία μπορεί μάλιστα να δημιουργήσει αναποτελεσματικότητα για τον τουρισμό. Για παράδειγμα, στη νότια Αφρική τα άτομα και τα ξενοδοχεία χρεώνονται με τον ίδιο τελωνειακό δασμό για τα έπιπλα παρά το γεγονός ότι στην περίπτωση των δεύτερων τα έπιπλα λειτουργούν ως κεφάλαιο (Corthay & Loerprick, 2010). Αυτό έχει ως

αποτέλεσμα το φορολογικό βάρος να στηρίζεται στις εισροές αντί να στηρίζεται στα αποτελέσματα.

Επιπλέον, οι τουριστικές επιχειρήσεις ενδέχεται να είναι ευάλωτες στα φορολογικά καθεστώτα λόγω των μικρών περιθωρίων κέρδους που έχουν και του έντονου ανταγωνισμού που αντιμετωπίζουν τόσο από εγχώριες όσο και από ξένες επιχειρήσεις. Ορισμένες χώρες αντιμετωπίζουν αυτά τα ζητήματα και τους περιορισμούς με την εισαγωγή ειδικών φορολογικών κινήτρων για τον τουρισμό όπως είναι οι απαλλαγές από τελωνειακούς δασμούς, αρχικά δικαιώματα κεφαλαίων και επιτάχυνση αποσβέσεων κτηρίων (Corthay & Loerick, 2010).

Μέσα στο δίλημμα της απόφασης αυτής τα κράτη μπορούν να χρησιμοποιήσουν ως εργαλείο τους την απόδοση φορολογικών κινήτρων στις επιχειρήσεις του τουρισμού. Τα φορολογικά κίνητρα, όμως, δε λειτουργούν πάντα υπέρ της ανταγωνιστικότητας του προορισμού γιατί συνήθως λειτουργούν ως κίνητρα πολιτικών προώθησης των επενδύσεων. Για παράδειγμα, στη Μαδαγασκάρη δόθηκαν φορολογικά κίνητρα σε αεροπορική εταιρία για τα ταξίδια από και προς τη Μοζαμβίκη γεγονός που είχε όμως ως αποτέλεσμα το υψηλό κόστος αερομεταφορών και τη μείωση της ανταγωνιστικότητας και των δύο προορισμών (Corthay & Loerick, 2010).

Κατά την ανάλυση των κινήτρων απαιτείται να γίνεται διάκριση μεταξύ των διαφορετικών μορφών του τουρισμού. Οι πάροχοι των θερέτρων αναψυχής για παράδειγμα αντιμετωπίζουν συνήθως ανταγωνισμό από άλλους παραλιακούς και χαλαρωτικούς προορισμούς. Από την άλλη, όταν ο τουρισμός αφορά αξιοθέατα ή συνέδρια ο προορισμός πρέπει να διαθέτει κάποιο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που να τον καθιστά μοναδικό και αναντικατάστατο. Σε τέτοιες περιπτώσεις η εξειδικευμένη φορολόγηση μπορεί να λειτουργήσει ευεργετικά για όλες τις πλευρές. Για παράδειγμα, στη Ρουάντα αυξήθηκε το εισιτήριο για την επίσκεψη στο βιότοπο των γορίλων με την επιβολή ενός επιπλέον φόρου στο εθνικό πάρκο Volcano (Corthay & Loerick, 2010). Με αυτόν τον τρόπο τα επιπλέον έσοδα ανακατευθύνθηκαν στη συντήρηση του πάρκου ενώ ταυτόχρονα δεν μειώθηκαν οι αφίξεις στην χώρα.

Οι αρμόδιοι για τη χάραξη πολιτικής πρέπει να επικεντρωθούν στα κίνητρα που λαμβάνουν υπόψη τη δυναμική του τουρισμού ως κλάδο και δεν οδηγούν σε στρεβλώσεις του φορολογικού καθεστώτος ή σε απώλεια της διαφάνειας και σε σημαντικές απώλειες εσόδων. Η ελάφρυνση του φορολογικού βάρους των

επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τουρισμό μέσω της μείωσης των φορολογικών συντελεστών μπορεί να ενισχύσει την ανταγωνιστικότητα του τουρισμού και θα δημιουργήσει ένα περιβάλλον πιο φιλικό προς την επιχειρηματικότητα και την προσέλκυση νέων επενδύσεων.

Η διατήρηση της ανταγωνιστικότητας του τουριστικού προϊόντος της χώρας είναι προαπαιτούμενο για τη διατήρηση της θετικής συνεισφοράς του τουρισμού στο ΑΕΠ της χώρας και την περαιτέρω ανάπτυξη του κλάδου. Η φορολογία μπορεί να συνδράμει προς την κατεύθυνση αυτή, αλλά απαιτείται να υπάρξει σύνδεση μεταξύ των ωφελειών που προκύπτουν από αυτήν και την προσφορά ενός ελκυστικού ολοκληρωμένου τουριστικού προορισμού προς το εξωτερικό. Μέχρι τώρα η φορολογία έχει λειτουργήσει κατά κύριο λόγο ανασταλτικά στην ανάπτυξη του τουρισμού από την πλευρά των επιχειρήσεων και θετικά από τη σκοπιά του κράτους μέσω των φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τις εισροές τουριστών στην χώρα.

Οι φόροι του τουριστικού προϊόντος επιβαρύνουν την τελική του τιμή επηρεάζοντας τις επιλογές του καταναλωτικού κοινού. Ένα ιδιαίτερα βεβαρυσμένο με φόρους τουριστικό προϊόν αυξάνει το κόστος για τον καταναλωτή καθιστώντας το προϊόν μη ανταγωνιστικό σε σχέση με άλλα τουριστικά προϊόντα άλλων χωρών. Καθώς ο τουρισμός αποτελεί σημαντικά προσοδοφόρο κλάδο και βαριά βιομηχανία της χώρας μας η φορολογία αυτού απαιτείται να ενθαρρύνει την ανταγωνιστικότητα και την ανάπτυξή του. Οι πολύ υψηλοί φορολογικοί συντελεστές λειτουργούν αρνητικά στην ανταγωνιστικότητα του τουριστικού προϊόντος αλλά και στο εισόδημα μακροπρόθεσμα.

Η ζήτηση του τουριστικού προϊόντος θεωρείται ελαστική και όταν συμβαίνει αυτό τα ξενοδοχεία δεν έχουν τόσο μεγάλες δυνατότητες αύξησης της τιμής των δωματίων σε περίπτωση αύξησης του φόρου. Σε περίπτωση που τελικά η επιβάρυνση από ενδεχόμενη αύξηση του φόρου καταλήξει στον τελικό καταναλωτή αυτό μπορεί να σημαίνει τη μεταστροφή του σε άλλους πιο ανταγωνιστικούς προορισμούς. Για αυτό το λόγο χώρες με χαμηλό ΦΠΑ στον τουρισμό τείνουν να έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι χωρών με υψηλότερο ΦΠΑ (Borici – Kraja & Osmani, 2012).

Γενικά, όσο πιο ελαστική είναι η ζήτηση του τουριστικού προϊόντος τόσο πιο αποδοτικός είναι ο φόρος στον τουρισμό. Οι χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές συνεπάγονται χαμηλότερες τιμές και μεγαλύτερη ανταγωνιστικότητα του τουριστικού

προϊόντος. Επιπλέον, οι χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές ωθούν σε μεγαλύτερη κατανάλωση τους τουρίστες οδηγώντας σε περισσότερα έσοδα για το κράτος.

Οι χώρες οι οποίες δέχονται μεγάλα κύματα τουριστών βρίσκονται στο δίλημμα της υψηλής φορολόγησης του τουριστικού προϊόντος προκειμένου να αποκτήσουν πολλά έσοδα ή να κρατήσουν χαμηλούς τους φορολογικούς συντελεστές και περιορισμένα τα είδη φόρων και τελών που αφορούν τους τουρίστες προκειμένου να συνεχίσουν να είναι ανταγωνιστικές. Σύμφωνα με τον Valdimarsson (2017) ο φόρος στα ξενοδοχεία της Ισλανδίας για το 2016 απέφερε 400 εκατομμύρια κορόνες, δηλαδή 3,64 εκατομμύρια δολάρια, σε μια χώρα με μισό περίπου εκατομμύριο κατοίκους.

Ένα καλό επενδυτικό κλίμα για τον τουρισμό το οποίο βασίζεται σε ένα υγιές και σταθερό φορολογικό καθεστώς μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στη στρατηγική ανάπτυξης και καινοτομίας της χώρας. Παρά την γενική αυτή παραδοχή, σε πολλές χώρες τα φορολογικά συστήματα για τον τουρισμό χαρακτηρίζονται από καθεστώτα απαλλαγής και εργαλεία που δημιουργούν χαμηλά έσοδα και περιορίζουν τις δυνατότητες της επιχειρηματικότητας.

Ένα αξιόπιστο φορολογικό σύστημα μπορεί να λειτουργήσει υπέρ των επενδύσεων και της ανάπτυξης του κλάδου λειτουργώντας μάλιστα θετικά και σε κοινωνικό επίπεδο. Ωστόσο, οι περισσότερες οικονομίες αντιμετωπίζουν το φορολογικό σύστημα ως μέσο αύξησης των εσόδων σε βραχυπρόθεσμο επίπεδο χωρίς να έχουν μια μακροπρόθεσμη στρατηγική αξιοποίησης αυτού του εργαλείου προς όφελος του κλάδου αλλά και της χώρας (Corthay & Loerprick, 2010). Οι προσπάθειες εξορθολογισμού του φορολογικού καθεστώτος μπορούν να συνδράμουν στην τόνωση της ανάπτυξης του τουρισμού μειώνοντας το κόστος έναρξης και λειτουργίας για τις επιχειρήσεις του κλάδου (Bird, 1992).

Οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας διαταράσσουν την ανταγωνιστικότητα μιας χώρας στον τουρισμό. Για αυτό πρέπει να σχεδιαστεί ένα φορολογικό σύστημα υπό μορφές παροχών, απαλλαγών και χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών για ένα φάσμα προϊόντων και υπηρεσιών σύμφωνα με την οδηγία της Ε.Ε. έτσι ώστε να δημιουργηθεί η δυνατότητα μείωσης των τιμών που πληρώνουν οι καταναλωτές για τον τουρισμό. Χαμηλότερες τιμές αγαθών και υπηρεσιών οδηγούν σε αύξηση της ζήτησης, της παραγωγής, της κατανάλωσης αλλά και των θέσεων εργασίας οδηγώντας μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα και σε αύξηση του ΑΕΠ της χώρας (Dombrowski & Hodzic, 2010).

Ένα επίσης σημαντικό ζήτημα κατά την εξέταση της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού σε σχέση με τη φορολογία που επιβάλλεται σε αυτόν αφορά τη μελλοντική προοπτική και εξέλιξή του. Η προοδευτική εξάντληση των φυσικών πόρων που δημιουργείται από τις επιπτώσεις του μαζικού τουρισμού ειδικά σε παράκτιες περιοχές, επιβεβαιώνει τα όσα υποστηρίζει η θεωρία του κύκλου ζωής των τουριστικών προορισμών που προτάθηκε από τον Butler (1980) σύμφωνα με την οποία υπάρχουν όρια στην εξάντληση αυτή. Έτσι, παραδοσιακά ώριμοι προορισμοί αντιμετωπίζουν σήμερα δυσκολίες ανταγωνισμού, καθώς νέοι προορισμοί είναι πιο καλοδιατηρημένοι και πιο ελκυστικοί στους τουρίστες.

Προκειμένου να αποφευχθεί η οικονομική κάμψη σε αυτές τις περιοχές πρέπει να εφαρμοστούν συστηματικά και με τη βοήθεια κρατικών μηχανισμών σε κεντρικό ή τοπικό επίπεδο περιβαλλοντικά προγράμματα βασισμένα στην αιεφόρο διαχείριση των τουριστικών υπηρεσιών σύμφωνα με τους πόρους που διαθέτει κάθε τόπος (Pasquale, 2011). Η βιωσιμότητα της ανάπτυξης του τουρισμού αποτελεί καλύτερη στρατηγική για την επίτευξη μακροχρόνιου τουριστικού οικονομικού οφέλους για μια χώρα (Briassoulis, 2002).

Στο πλαίσιο εφαρμογής τέτοιων περιβαλλοντικών προγραμμάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πόροι από τα φορολογικά έσοδα που προέρχονται από τον τουρισμό και μπορούν να εξυπηρετήσουν στη διατήρηση των αναγκών σε τουριστικές υποδομές, καθαριότητα, συντήρηση των τουριστικών αξιοθέατων και άλλων αναγκών των τουριστικών περιοχών.

Όταν οι αγορές παρουσιάζουν εξωτερικές επιρροές όπως είναι οι επιπτώσεις του μαζικού τουρισμού στο περιβάλλον των τουριστικών περιοχών με ό,τι αυτό περιλαμβάνει, πρέπει να υπάρξει κάποιος τρόπος παρέμβασης όπως η χρήση φορολογικών εργαλείων με στόχο την εσωτερικευση του εξωτερικού κόστους και την επίτευξη του άριστου κοινωνικού επιπέδου επιδιόρθωσης των αρνητικών του επιπτώσεων (Pasquale, 2011). Όταν η παραγωγή ή η κατανάλωση αγαθών δημιουργεί αρνητικές εξωτερικές επιδράσεις, τότε η επιβολή φόρου μπορεί να βελτιώσει την κοινωνική ευημερία με την αποτελεσματικότερη χρήση των πόρων και την ενσωμάτωση του εξωτερικού κόστους.

#### 4.3. Η Ανταγωνιστικότητα της Ελλάδας



Οι κύριοι δείκτες μέτρησης της ανταγωνιστικότητας του τουρισμού διακρίνονται σε κύριους, συμπληρωματικούς και δείκτες μελλοντικής εξέλιξης. Οι κύριοι δείκτες είναι (Dupeyras & MacCallum, 2013):

- Το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν που προκύπτει από τον τουρισμό
- Το εισερχόμενο τουριστικό εισόδημα ανά επισκέπτη ανά αγορά προέλευσης
- Διανυκτερεύσεις σε όλους τους τύπους καταλυμάτων
- Εξαγωγή τουριστικών υπηρεσιών
- Εργασιακή παραγωγικότητα στις τουριστικές υπηρεσίες
- Ισοτιμία αγοραστικής δύναμης και τιμές τουρισμού
- Απαιτήσεις έκδοσης βίζα
- Φυσικοί πόροι και βιοποικιλότητα
- Πολιτιστικοί και δημιουργικοί πόροι
- Ικανοποίηση επισκεπτών
- Εθνικό σχέδιο τουριστικής δράσης

Οι συμπληρωματικοί δείκτες ανταγωνιστικότητας αφορούν τα εξής (Dupeyras & MacCallum, 2013):

- Αποδόσεις και αντίκτυπο τουρισμού (διαφοροποίηση προϊόντος)
- Ικανότητα προορισμού να προσφέρει ποιοτικές και ανταγωνιστικές τουριστικές υπηρεσίες (εργασία, τιμές, συνδεσιμότητα δια αέρος)
- Ελκυστικότητα προορισμού

Τέλος, οι δείκτες μελλοντικής εξέλιξης αφορούν την ικανότητα ενός προορισμού να προσφέρει ποιοτικές και ανταγωνιστικές υπηρεσίες τουρισμού με την κρατική υποστήριξη και τον επαγγελματισμό των επιχειρήσεων του κλάδου και την ανταπόκριση της πολιτείας σε ευκαιρίες που παρουσιάζονται (Dupeyras & MacCallum, 2013).

Ο δείκτης ανταγωνιστικότητας T&T μετράει το σύνολο των παραγόντων και πολιτικών που επιτρέπουν τη βιώσιμη ανάπτυξη του κλάδου του τουρισμού και των ταξιδιών ο οποίος με τη σειρά του συμβάλλει στην ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητα της χώρας (Crotti & Misrahi, 2015). Συγκεκριμένα, οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη χωρίζονται στο ευρύτερο περιβάλλον, στις συνθήκες και την ακολουθούμενη πολιτική, στις υποδομές και τέλος στους φυσικούς και πολιτιστικούς

πόρους. Οι 14 παράγοντες που ανήκουν σε αυτές τις κατηγορίες είναι (Crotti & Misrahi, 2015):

1. Το επιχειρηματικό περιβάλλον
2. Η ασφάλεια και προστασία
3. Η υγεία και υγιεινή
4. Οι ανθρώπινοι πόροι και η αγορά εργασίας
5. Η τεχνολογική και επικοινωνιακή ετοιμότητα
6. Η προτεραιοποίηση του τουρισμού
7. Η διεθνής φιλοξενία
8. Η ανταγωνιστικότητα των τιμών
9. Η περιβαλλοντική βιωσιμότητα
10. Οι υποδομές αερομεταφορών
11. Οι υποδομές εδάφους
12. Οι υποδομές τουριστικών υπηρεσιών
13. Οι φυσικοί πόροι
14. Οι πολιτιστικοί πόροι και ο επαγγελματικός τουρισμός

Με βάση τον δείκτη ανταγωνιστικότητας T & T την υψηλότερη βαθμολογία για το 2015 κατείχε η Ισπανία με βαθμολογία 5,31, ενώ η Ελλάδα βρισκόταν στην 31<sup>η</sup> θέση παγκοσμίως και στην 18<sup>η</sup> στην Ε.Ε. με βαθμολογία 4,36. Χαρακτηριστικό είναι ότι τις χαμηλότερες βαθμολογίες συγκέντρωσαν οι παράγοντες των πολιτιστικών πόρων και των φυσικών πόρων.

Συγκεκριμένα για την Ελλάδα αξίζει να αναφερθεί ότι για το 2015 βρίσκεται στην 104<sup>η</sup> θέση όσον αφορά το επιχειρηματικό περιβάλλον, στην 57<sup>η</sup> όσον αφορά την ασφάλεια και προστασία, στην 9<sup>η</sup> για την υγεία και υγιεινή, την 45<sup>η</sup> όσον αφορά τους ανθρώπινους πόρους και την αγορά εργασίας, την 49<sup>η</sup> όσον αφορά την τεχνολογική και επικοινωνιακή ετοιμότητα, την 24<sup>η</sup> όσον αφορά την προτεραιοποίηση του τουρισμού, την 25<sup>η</sup> όσον αφορά τη διεθνή φιλοξενία, την 113<sup>η</sup> θέση όσον αφορά την ανταγωνιστικότητα των τιμών, την 61<sup>η</sup> όσον αφορά την περιβαλλοντική βιωσιμότητα, την 27<sup>η</sup> όσον αφορά τις υποδομές αερομεταφορών, την 51<sup>η</sup> όσον αφορά τις υποδομές εδάφους, την 12<sup>η</sup> όσον αφορά τις υποδομές τουριστικών υπηρεσιών, την 46<sup>η</sup> όσον αφορά τους φυσικούς πόρους και την 32<sup>η</sup> όσον αφορά τους πολιτιστικούς πόρους και τον επαγγελματικό τουρισμό (Crotti & Misrahi, 2015).

Ένας παράγοντας αύξησης της ανταγωνιστικότητας του τουριστικού προϊόντος της Ελλάδας που συνδέεται με τη φορολογία και μπορεί μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα να οδηγήσει στη μείωση των φορολογικών συντελεστών τόσο για τους καταναλωτές όσο και για τις επιχειρήσεις είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής. Ο ΣΕΤΕ έχει προτείνει κατά καιρούς τρόπους αντιμετώπισης των θεμάτων φοροδιαφυγής και εισφοροδιαφυγής ώστε να προστατευτεί ο κλάδος και να δοθεί η δυνατότητα και το κίνητρο και στο κράτος να μειώσει τους φορολογικούς συντελεστές και τους φόρους που αφορούν το τουριστικό προϊόν. Ορισμένες από τις προτάσεις που έχουν γίνει είναι οι ακόλουθες (ΣΕΤΕ, 2017):

- Άμεση ενεργοποίηση εντατικών ελέγχων στην αγορά
- Εφαρμογή οικονομικών και λειτουργικών κυρώσεων σε όσους παρανομούν
- Εφαρμογή ηλεκτρονικού τιμολογίου και διασύνδεση των ταμειακών μηχανών με την ΓΠΠΣ η οποία θα αναβαθμίσει τη ροή της πληροφόρησης και θα απαλλάξει τους επιτηδευματίες από χρονοβόρες διαδικασίες και καθυστερήσεις.

Ως ένα βαθμό οι παραπάνω προτάσεις έχουν ξεκινήσει να υλοποιούνται, αλλά απαιτείται εντατικοποίηση της υλοποίησής τους. Ακόμη, ο ανταγωνισμός του κλάδου μπορεί να βελτιωθεί με την κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού που εργάζεται σε αυτόν, αλλά και την παροχή κινήτρων στις τουριστικές επιχειρήσεις ώστε να λειτουργούν όλο το χρόνο επιλύοντας το πρόβλημα της εποχικότητας. Απαιτείται επίσης να υπάρξει βελτίωση της σύνδεσης των αεροδρομίων και των λιμανιών προκειμένου να προωθηθούν και άλλα επικερδή είδη τουρισμού όπως ο τουρισμός κρουαζιέρας.

Παρά το γεγονός ότι η φορολογία μπορεί να λειτουργήσει προς όφελος του τουρισμού στη χώρα, μέχρι πρόσφατα φαίνεται ότι δε συμβαίνει κάτι τέτοιο. Σύμφωνα με στοιχεία του WEF Global Competitiveness Index για το 2017 – 2018 τα ποσοστά φορολόγησης και η φορολογική νομοθεσία αποτελούν τον πρώτο και τον τρίτο πιο προβληματικό παράγοντα για την επιχειρηματικότητα στην χώρα (ΣΕΤΕ, 2019). Μάλιστα, σύμφωνα με στοιχεία του ΟΟΣΑ η Ελλάδα κατατάσσεται στην 29<sup>η</sup> θέση ανάμεσα στις 35 χώρες για το Δείκτη Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας του TaxFoundation για το 2018 (ΣΕΤΕ, 2019). Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα ότι για κάθε €100 που πληρώνει ένας επισκέπτης στην χώρα μας για μια διανυκτέρευση

σε ξενοδοχείο 4 αστέρων τα €33,4 αντιστοιχούν σε φόρους και ασφαλιστικές εισφορές, ενώ για την Κύπρο και την Κροατία που θεωρούνται ανταγωνιστικές για την Ελλάδα τα αντίστοιχα ποσά ήταν €16,1 και €28,2 (ΣΕΤΕ, 2019).

Σύμφωνα με θέσεις του ΣΕΤΕ οι φόροι στην Ελλάδα στον τουριστικό κλάδο επηρεάζουν την εποχικότητα και αναστέλλουν τις επενδύσεις στον κλάδο. Σε επιστολή του ΣΕΤΕ στο Υπουργείο Οικονομικών στη 1/3/2019 σχετικά με την αναγκαιότητα λήψης μέτρων για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας του τουριστικού προϊόντος της χώρας η υπερφορολόγηση αναφέρεται ως ένα από τα πιο σημαντικά προβλήματα του κλάδου (ΣΕΤΕ, 2019). Ο Πρόεδρος του ΔΣ του ΣΕΤΕ, Γιάννης Ρέτσος, αναφέρει μάλιστα προς τον Υπουργό πως η επάνοδος σημαντικά ανταγωνιστικών προορισμών που διαθέτουν χαμηλότερη φορολογία από την Ελλάδα έχει ως αποτέλεσμα να αποτελούν ακόμη πιο ελκυστική επιλογή για τους καταναλωτές.

Στην Ελλάδα η υπερφορολόγηση των τελευταίων ετών έχει δυσχεράνει την ανταγωνιστική θέση της χώρας και ενώ γίνονται ολοένα και περισσότερες κινήσεις και ενέργειες για απλοποίηση των διαδικασιών, μέχρι στιγμής κάτι τέτοιο δε φαίνεται να έχει επιτευχθεί. Οι υπερβολικές ρυθμίσεις και ο μεγάλος όγκος διοικητικών κειμένων που ερμηνεύουν τη νομοθεσία καθιστούν ιδιαίτερα δύσκολη τη λειτουργία των επιχειρήσεων, αυξάνουν το κόστος διαχείρισης της φορολογίας για το κράτος και την προσαρμογή των επιχειρήσεων στο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον (Vlachos et al., 2011).

## Κεφάλαιο 5 Στατιστικά Στοιχεία για τη Φορολογία και τον Τουρισμό

### 5.1. Εισαγωγικά

Το παρόν κεφάλαιο εξετάζει στατιστικά στοιχεία που αφορούν τη φορολογία του τουρισμού κυρίως στην Ε.Ε. και την Ελλάδα.

### 5.2. Διεθνείς Τάσεις Φορολογίας Τουρισμού

Ο τουρισμός αντιπροσωπεύει περίπου το 9% του παγκόσμιου ΑΕΠ που αντιστοιχεί σε 7 δις δολάρια (Crotti & Misrahi, 2015). Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι ο κλάδος του τουρισμού διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και στην ευρωπαϊκή οικονομία και αποτελεί ζωτικής σημασίας στρατηγική για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης. Η συνολική συνεισφορά του κλάδου υπολογίζεται σε πάνω από 10% του ΑΕΠ της Ευρώπης, ενώ αναμένεται μέχρι το 2030 ο ρυθμός αύξησης των τουριστικών αφίξεων να αυξάνεται κατά 2% ετησίως φτάνοντας το 2030 στους 557 εκατομμύρια (European Commission, 2017).

Σύμφωνα με πρόσφατες εκτιμήσεις της σημασίας της τουριστικής βιομηχανίας, η συνολική συνεισφορά του κλάδου υπερβαίνει το 10% του ΑΕΠ της Ε.Ε., ενώ ο κλάδος απασχολεί άμεσα το 5% του συνολικού εργατικού δυναμικού της Ε.Ε., ποσοστό που αντιστοιχεί περίπου σε 11 εκατομμύρια θέσεις εργασίας (World Travel and Tourism Council, 2017). Εκτιμάται ακόμη ότι μέχρι το 2030 οι διεθνείς αφίξεις των τουριστών στην Ε.Ε. των 28 θα μπορούσαν να φθάσουν τα 557 εκατομμύρια σε σχέση με τα 380 εκατομμύρια το 2010 (1,9% ετήσια αύξηση) (WTO, 2016). Για να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος στόχος απαιτείται η τουριστική βιομηχανία να παραμείνει ανταγωνιστική στην Ε.Ε. των 28 καθώς αναμένονται ακόμη περισσότερες εξελίξεις στον τεχνολογικό και πληροφοριακό κλάδο οι οποίες διευκολύνουν την πρόσβαση των μελλοντικών ταξιδιωτών σε πληροφορίες και συγκρίσιμα στοιχεία.

Η παγκοσμιοποίηση έχει επιτρέψει στους ανθρώπους σήμερα να ταξιδεύουν περισσότερο σε όλο τον κόσμο, πολύ παραπάνω από ό,τι ταξίδευαν στο παρελθόν. Οι διεθνείς αφίξεις ταξιδιωτών άγγιξαν τα 797 εκατομμύρια το 2005 και τα 940 εκατομμύρια το 2010 από 674 εκατομμύρια το 2000 (Kariki, 2012). Σύμφωνα με τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τουρισμού το 2013 καταγράφηκαν 1087 εκατομμύρια αφίξεις τουριστών οι οποίες αντιστοιχούν σε €873 δις (UNWTO, 2014).

Σύμφωνα με στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το 2011 ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής για τις επιχειρήσεις του κλάδου ανάμεσα στη Βουλγαρία, Κύπρο, Μοντενέγκρο, Γαλλία, Ελλάδα, Κροατία, Ιταλία, Πορτογαλία, Μάλτα, Σλοβενία, Ισπανία και Τουρκία ήταν στο Μοντενέγκρο με 9%, ενώ ο μεγαλύτερος στη Μάλτα με 35% (Vjekoslav et al., 2012). Ασφαλώς, μόνος του ο φορολογικός συντελεστής δε σημαίνει κάτι, καθώς χρειάζεται να λάβει κανείς υπόψη του και παράγοντες όπως η φορολογική βάση, οι δυνατότητες αφορολόγητου, τα κίνητρα και οι ευκαιρίες. Ορισμένες από τις αναφερόμενες χώρες εφαρμόζουν και χαμηλότερο ΦΠΑ για τη διαμονή σε ξενοδοχεία (π.χ. Κροατία) (Vjekoslav et al., 2012).

Διάφορες χώρες αντιμετωπίζουν διαφορετικά τις μικρές επιχειρήσεις όπως συμβαίνει για παράδειγμα στο Ηνωμένο Βασίλειο όπου κανονικά ο φορολογικός συντελεστής εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι 33%, αλλά για τις μικρές ο συντελεστής αυτός είναι 5% (Zhidkova, 2008). Στη Ρωσία οι φόροι που επιβάλλονται στον κλάδο του τουρισμού απαρτίζονται από τους φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων (20%), τους φόρους περιουσίας (<2,2%), τον ΦΠΑ (10% ή 18%), τη φορολογία των ατόμων (13%), τις εργοδοτικές εισφορές (30%) και τον φόρο επί των κερδών (15%) (Nikolaevna, 2013).

### 5.3. Στοιχεία για την Ελλάδα

Η δαπάνη των τουριστών για μεταφορά προς και από την Ελλάδα εισπράττεται κατά ένα μέρος από ελληνικές εταιρίες και έτσι το σύνολο αυτών των εσόδων αποτελεί έσοδο για την Ελλάδα το οποίο προκύπτει από τον εισερχόμενο τουρισμό. Ένα άλλο μέρος της δαπάνης καταβάλλεται όμως σε εταιρίες του εξωτερικού οι οποίες καταβάλλουν μέρος αυτού του εισοδήματος για να εξυπηρετήσουν τους πελάτες τους με υπηρεσίες που παρέχονται στην Ελλάδα (όπως για παράδειγμα για αμοιβές εταιριών handling).

Όσον αφορά τα έσοδα από την φορολογία στην Ελλάδα για το 2017 τα έσοδα έμμεσων φόρων ανήλθαν σε €31,1 δις εκ των οποίων τα €14,6 προήλθαν από τον ΦΠΑ. Τα έσοδα άμεσης φορολογίας ανήλθαν σε €18,3 (European Commission, 2019b). Όσον αφορά τα στοιχεία της ανταγωνιστικότητας για το ίδιο έτος, σύμφωνα με στοιχεία του World Economic Forum η Ελλάδα βρίσκεται στη 12<sup>η</sup> θέση στην Ε.Ε. και στην 24<sup>η</sup> θέση σε παγκόσμιο επίπεδο στην ανταγωνιστικότητα του τουριστικού κλάδου. Ακόμη, σύμφωνα με τη Eurostat (2017) ο τουρισμός της χώρας συνεισφέρει κατά 7,5% στο ΑΕΠ της.

Τα έσοδα των ελληνικών επιχειρήσεων υπολογίστηκαν από τον ΣΕΤΕ για το 2017 σε €1.432 εκατομμύρια για τις αερομεταφορές και €90 εκατομμύρια για τις θαλάσσιες μεταφορές (Ίκκος & Κουτσός, 2018). Ακόμη, το 2017 η Ελλάδα υποδέχτηκε σχεδόν τρία εκατομμύρια τουρίστες κρουαζιέρας και εισέπραξε σχεδόν €462 εκατομμύρια (Ίκκος & Κουτσός, 2018). Η εποχικότητα των επιβατών κρουαζιέρας είναι μεγάλη, ενώ ο υπολογισμός του συνολικού εσόδου που προέρχεται από αυτούς είναι ιδιαίτερα δύσκολος.

Σύμφωνα με τον IOBE (2012) κάθε ευρώ που δημιουργείται από την τουριστική δραστηριότητα δημιουργεί έμμεση και πρόσθετη οικονομική δραστηριότητα ύψους €1,2. Αυτό σημαίνει ότι ο πολλαπλασιαστής τουριστικής δραστηριότητας ανέρχεται σε 2,2. Σύμφωνα με στοιχεία του ΣΕΤΕ για το 2018<sup>2</sup> η συμμετοχή του τουρισμού στο ΑΕΠ της χώρας ήταν 30,9%, ενώ στη συνολική απασχόληση 25,9%. Σε απόλυτους αριθμούς οι εργαζόμενοι στον κλάδο έφτασαν για το 2018 τους 988.600 δηλαδή σχεδόν ένα εκατομμύριο. Η σημασία του κλάδου επομένως γίνεται αντιληπτή όχι μόνο σε οικονομικούς αλλά και εργασιακούς όρους.

Τα έσοδα από τον εισερχόμενο τουρισμό υπολογίζονται σε €15,6 δις χωρίς να εμπεριέχονται σε αυτά τα έσοδα από κρουαζιέρα. Οι αφίξεις των μη κατοίκων ήταν 30,1 εκατομμύρια (χωρίς τις αφίξεις από κρουαζιέρα) ενώ η μέση κατά κεφαλή δαπάνη ήταν €520 (χωρίς τα ποσά κρουαζιέρας). Όσον αφορά την εποχικότητα της τουριστικής περιόδου το 54,8% των αφίξεων αλλοδαπών πραγματοποιείται το τρίμηνο Ιουλίου – Σεπτεμβρίου. Ακόμη, το 70% των ξενοδοχειακών κλινών συγκεντρώνονται σε τέσσερις περιοχές της Ελλάδας. Οι ξενοδοχειακές υποδομές της χώρας αριθμούνται σε 10.121 ξενοδοχεία και 798.650 κλίνες.

---

<sup>2</sup><https://sete.gr/el/stratigiki-gia-ton-tourismo/vasika-megethi-tou-ellinikoy-tourismoy/>

Όσον αφορά τα πιο δημοφιλή αεροδρόμια της χώρας με βάση τον αριθμό των αφίξεων για το 2018 ήταν το αεροδρόμιο των Αθηνών με 8.121.761 αφίξεις, το αεροδρόμιο του Ηρακλείου με 3.319.392 αφίξεις, το αεροδρόμιο της Ρόδου με 2.362.308 αφίξεις, το αεροδρόμιο της Θεσσαλονίκης με 2.162.117 αφίξεις και το αεροδρόμιο της Κέρκυρας με 1.509.219 αφίξεις.

Το 2018 οι εισπράξεις διαμορφώθηκαν σε €15.653 εκατομμύρια παρουσιάζοντας αύξηση κατά 10,2% σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά (Λάμπρου & Ίκκος, 2019). Τις περισσότερες ταξιδιωτικές εισπράξεις παρουσίασε η Περιφέρεια Νοτίου Αιγαίου για το 2018 με €4.414 εκατομμύρια ενώ τις λιγότερες η Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας με μόλις €61 εκατομμύρια (Λάμπρου & Ίκκος, 2019).

Σημαντικό επίσης στοιχείο είναι ότι η δαπάνη ανά επίσκεψη διαμορφώθηκε κατά μέσο όρο σε €449 παρουσιάζοντας μικρή μείωση (-1,8%) σε σχέση με το 2017 (Λάμπρου & Ίκκος, 2019). Η μείωση αυτή αποδίδεται στη μείωση της μέσης διάρκειας παραμονής κατά -3,7% ενώ αντίθετα η μέση δαπάνη ανά διανυκτέρευση αυξήθηκε κατά 1,9%. Η μέση δαπάνη ανά διανυκτέρευση διαμορφώθηκε στα €69 παρουσιάζοντας αύξηση 1,9% σε σχέση με το 2017 (Λάμπρου & Ίκκος, 2019).

Παρά τη μεγάλη αύξηση στις αφίξεις τουριστών οι εισπράξεις δεν ακολουθούν κυρίως λόγω βραχύτερης διαμονής. Το πρόβλημα αυτό μπορεί να επιλυθεί με την παροχή κινήτρων στους ταξιδιώτες για παράδειγμα με μη πληρωμή του φόρου διαμονής σε περίπτωση περισσότερων διανυκτερεύσεων στην χώρα. Το γεγονός ότι οι τουρίστες μειώνουν τις δαπάνες στις οποίες προβαίνουν κατά την παραμονή τους στη χώρα δηλώνει ότι το φορολογικό σύστημα της χώρας δε λειτουργεί προς όφελος της ανταγωνιστικότητάς της και δεν παρακινεί τους τουρίστες να ξοδέψουν περισσότερα χρήματα κατά την παραμονή τους σε αυτή (PwC, 2019).

Τα έξοδα των τουριστών κατά τη διαμονή τους είναι σε διαμονή (45,3%), σε φαγητό (18%), σε θαλάσσιες μεταφορές (9%), σε οδικές μεταφορές (7,1%), σε εναέριες μεταφορές (5,4%) σε εμπόριο (4,9%), σε ψυχαγωγία (3,8%), σε ταξιδιωτικούς πράκτορες (3,7%) και σε ενοικίαση αυτοκινήτων (1,8%) (PwC, 2019).



## Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Η παρούσα εργασία εξετάζει τη φορολογία στον τουριστικό κλάδο και την επιρροή της στην ανταγωνιστικότητά του. Η φορολογία αποτελεί μέρος της πολιτικής ενός κράτους για την εξασφάλιση των απαιτούμενων πόρων για τη λειτουργία του και την κοινωνική ευημερία. Ο τουρισμός αποτελεί έναν από τους πιο προσοδοφόρους κλάδους της οικονομίας της Ελλάδας αλλά και διεθνώς. Ως εκ τούτου, αποτελεί μια βασική πηγή εσόδων για το κράτος μέσω της φορολόγησης των προϊόντων και υπηρεσιών που τον αφορούν.

Από τη βιβλιογραφία προκύπτει ότι η φορολογία επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα του κλάδου μέσω των εξόδων που προκύπτουν για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τον τουρισμό, δηλαδή κυρίως τα τουριστικά γραφεία και τα ξενοδοχεία και μέσω των τιμών που πληρώνουν οι τουρίστες, οι οποίοι μπαίνουν στη διαδικασία σύγκρισης των τιμών και της ποιότητας με βάση το επίπεδο ζωής που έχουν. Η αυξημένη αυτή καταναλωτική ευσυνειδησία και η ευαισθησία τιμών δημιουργεί πίεση σε ανταγωνιστικούς τουριστικά προορισμούς με αποτέλεσμα οι τιμές να είναι ανταγωνιστικές και να παρέχεται τελικά στους τουρίστες ένα υψηλής ποιότητας τουριστικό προϊόν.

Ο υψηλός ανταγωνισμός σε συνδυασμό με τις υψηλές απαιτήσεις των σημερινών καταναλωτών δημιουργεί δυσκολίες στο σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής που ακολουθεί η χώρα στον κλάδο του τουρισμού. Καθώς είναι δύσκολη η επιβολή αποκλειστικά ειδικών φόρων τουρισμού στον κλάδο όπως και στις υπόλοιπες χώρες της Ε.Ε. έτσι και στην Ελλάδα επιβάλλονται τόσο γενικοί φόροι (π.χ. ΦΠΑ) όσο και ειδικοί φόροι (π.χ. φόρος διαμονής).

Το θέμα της φορολογίας του τουρισμού πρέπει να αντιμετωπιστεί σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα και όχι καιροσκοπικά για την απόκτηση περισσότερων φορολογικών εσόδων χωρίς κατεύθυνση τη διατήρηση και εξέλιξη του κλάδου. Η φορολογία στον τουρισμό μπορεί να λειτουργήσει εποικοδομητικά τόσο για τις επιχειρήσεις και τους καταναλωτές όσο και για το κράτος. Είναι προτιμότερο να εστιάσουν οι υπεύθυνοι στη συντήρηση μιας μακροπρόθεσμης εισπραξιμότητας εσόδων από τον τουρισμό παρά στην απόκτηση βραχυπρόθεσμων ωφελειών από μια

πιθανή αύξηση φορολογικών εσόδων η οποία όμως θα βλάψει μακροπρόθεσμα την προτίμηση του προορισμού από τους ξένους καταναλωτές.

Η Ελλάδα οφείλει να λάβει υπόψη της ότι το τουριστικό προϊόν που προσφέρει διαθέτει ανταγωνισμό τόσο εντός όσο και εκτός της Ε.Ε.. Το καθεστώς φορολογίας εντός της Ε.Ε. βασίζεται σε ορισμένες κοινές αρχές και κανόνες στους οποίους συμμορφώνονται όλα τα κράτη μέλη (π.χ. ελάχιστος ΦΠΑ 15%). Ωστόσο, χώρες όπως η Τουρκία, η Αλβανία, η Αίγυπτος και άλλες γειτονικές ή και παρόμοιες τουριστικά ανταγωνιστικές χώρες έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια αναπροσαρμογής του φορολογικού πλαισίου των τουριστικών τους προϊόντων και υπηρεσιών σε σχέση με την χώρα μας. Αυτό πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη από τους ιθύνοντες προκειμένου να γίνει μια βαθιά μελέτη για την εύρεση των κατάλληλων φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία τουριστικού προϊόντος και υπηρεσίας για τη χώρα.

Όσον αφορά το μέτρο της επιβολής φόρου διαμονής μιας και είναι πρόσφατη η εφαρμογή του στη χώρα μας απαιτείται ακόμη η πάροδος ενός χρονικού διαστήματος προκειμένου να καταδειχθούν τα ευεργετικά του οφέλη για τα εισπρακτέα έσοδα του κράτους. Ωστόσο, είναι ανάγκη τα έσοδα που προκύπτουν από αυτόν τον ειδικό φόρο να ανακατευθύνονται προς τη διατήρηση της ποιότητας του τουριστικού προϊόντος της χώρας. Για παράδειγμα, τα έσοδα από το φόρο διαμονής σε τουριστικά νησιά μπορούν να διατίθενται για την εξασφάλιση της επάρκειας του υδροδοτικού συστήματος που διαθέτουν και για την εξασφάλιση της καθαριότητας των δημόσιων χώρων και τουριστικών αξιοθέατων. Καθώς οι τουριστικές μάζες αυξάνονται σημαντική είναι και η προστασία του περιβάλλοντος σε αυτές τις περιοχές. Επομένως, τα έσοδα από τους ειδικούς φόρους που επιβάλλονται στον τουρισμό καλό είναι να ανακατευθύνονται προς τη βελτίωση ή και συντήρηση της ποιότητας και της αξίας του τουριστικού προϊόντος που προσφέρεται στους καταναλωτές.

Όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων η κυβέρνηση μπορεί να εξετάσει μέτρα τα οποία λειτουργούν ως κίνητρα για την προσέλκυση επενδύσεων ειδικά στον ξενοδοχειακό κλάδο περιοχών που γνωρίζουν τουριστική άνοδο τα τελευταία χρόνια όπως είναι για παράδειγμα η Θεσσαλονίκη. Ωστόσο, η παροχή φορολογικών κινήτρων πρέπει να έχει βραχυπρόθεσμο χαρακτήρα ώστε να εξυπηρετήσει συγκεκριμένους σκοπούς και να μην προκρίνει διακρίσεις στα άτομα και τις επιχειρήσεις που θα ευνοηθούν από τα κίνητρα αυτά. Απώτερος στόχος τέτοιων κινήτρων πρέπει να είναι η ανάπτυξη του

τουρισμού και η εξέλιξη του προσφερόμενου τουριστικού προϊόντος και όχι η μόνιμη εφαρμογή τους η οποία μακροπρόθεσμα δεν ευνοεί τον κλάδο.

Συμπερασματικά, η επιβολή φορολογίας στον τουρισμό θα ήταν πιο ευρέως αποδεκτή τόσο από τις επιχειρήσεις όσο και από τους τουρίστες, αν υπήρχαν απτές ενδείξεις ότι ένα συγκεκριμένο ποσοστό αυτής χρησιμοποιείται για την βελτίωση των τουριστικών υποδομών που υπάρχουν στους τουριστικούς προορισμούς ή κοντά σε αυτούς όπως για παράδειγμα συντηρήσεις οδικού δικτύου, λιμάνια και μαρίνες, αεροδρόμια κλπ.) ή χρησιμοποιείται για την επιμόρφωση των επαγγελματιών του κλάδου. Και οι δύο αυτές στρατηγικές χρήσεις της φορολογίας εξυπηρετούν στην αύξηση του επιπέδου ποιότητας της τοπικής τουριστικής περιοχής.

Ο τουρισμός αποτελεί μια πολύπλοκη κερδοφόρα βιομηχανία όχι μόνο για την Ελλάδα αλλά και για άλλες χώρες οι οποίες βασίζονται όσο η χώρα μας σε αυτόν. Το τουριστικό προϊόν είναι αρκετά δύσκολο να προσδιοριστεί επακριβώς καθώς περιλαμβάνει και άλλους κλάδους (π.χ. εστίασης), αλλά και επιχειρήσεις άλλων τομέων (π.χ. καφετέριες και μπαρ). Για αυτό είναι και δύσκολο να υπάρξει ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς για τον συγκεκριμένο κλάδο. Ο τουρισμός αποτελείται από διαφορετικά αγαθά και υπηρεσίες που παρέχονται από ένα ευρύ φάσμα προμηθευτών. Η αλυσίδα αξίας του τουρισμού περιλαμβάνει ξενοδοχεία, αερομεταφορείς, εταιρίες μεταφορικών μέσων, ταξιδιωτικούς πράκτορες, γραφεία ενοικίασης και πολλούς άλλους προμηθευτές διαφόρων κλάδων της οικονομίας (Corthay & Loerpick, 2010).

Όσον αφορά τους περιορισμούς της παρούσας έρευνας βασικό περιορισμό της αποτελεί η έλλειψη πρωτογενούς έρευνας όσον αφορά την άποψη των επιχειρήσεων που φορολογούνται στην Ελλάδα και ασχολούνται με τον τουρισμό σχετικά με την αποδοτικότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας για τον κλάδο και προτάσεις για τη βελτίωσή του με απώτερο στόχο την ανάπτυξη του τουρισμού της χώρας. Ένας άλλος περιορισμός είναι η πρόσφατη επιβολή του φόρου διαμονής στην Ελλάδα που έχει ως αποτέλεσμα να μην έχουν καταδειχθεί ακόμη τα οφέλη ή οι δυσκολίες που δημιουργεί.

Μια πρόταση για μελλοντική μελέτη είναι η διεξαγωγή έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίου η οποία να απευθύνεται είτε σε τουριστικές επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχεία) σχετικά με την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας ειδικά για τον κλάδο του τουρισμού και η εξέταση προτάσεων με τη μορφή συνέντευξης για τη διαμόρφωση ενός καλύτερου φορολογικού πλαισίου το οποίο να αξιοποιεί τα έσοδα που προκύπτουν από τη φορολόγηση του τουρισμού. Ακόμη,

σημαντική θα ήταν μια έρευνα η οποία να απευθύνεται σε τουρίστες της χώρας και θα εξετάζει τον βαθμό στον οποίο κρίνουν οι ίδιοι ότι η χώρα μας είναι ανταγωνιστική όσον αφορά το βαθμό φορολόγησης που επιβάλλει στα είδη που αγοράζουν οι τουρίστες.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική

ΑΑΔΕ (2018). Οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, από 1.1.2018, του «Φόρου διαμονής». ΠΟΛ.1064 29/3/2018.

Διακομιχάλης, Μ. (2012). Η Φορολογία των Ελληνικών Ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. 3<sup>ο</sup> Συνέδριο δικαίου του τουρισμού «Σύγχρονα νομικά και αναπτυξιακά προβλήματα του ελληνικού τουρισμού», Πόρτο Καρράς Χαλκιδική 27 – 30 Σεπτεμβρίου 2012.

Ίκκος, Α., Κουτσός, Σ. (2018). Η συμβολή του Τουρισμού στην ελληνική οικονομία το 2017. 1<sup>η</sup> εκτίμηση (προσωρινά στοιχεία). ΣΕΤΕ.

Λάμπρου, Ε., Ίκκος, Α. (2019). Ποιος πάει πού; Πόσο μένει; Πόσα ξοδεύει;. ΙΝΣΕΤΕ.

ΣΕΤΕ (2017). Θέματα φορολογικού ενδιαφέροντος.

ΣΕΤΕ (2019). Επιστολή ΣΕΤΕ σε ΥΠΟΙΚ σχετικά με την αναγκαιότητα λήψης μέτρων για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας του ελληνικού τουριστικού προϊόντος.

Τάτσος, Ν. (2012). *Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική Α.Ε.

Φινοκαλιώτης, Κ., Μπάρμπας, Ν. (2001). *Δημόσια Οικονομικά*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.

PwC (2019). Ελληνικός Τουρισμός – Η επόμενη μέρα.

Valdimarsson, O. (2017). Τουρισμός και φορολογία. *Η Καθημερινή*. 23-03-2017, σελ. 26.

### Ξένα

Barbier, E.B., Markandya, A. (1990). The conditions for achieving environmentally sustainable development. *European Economic Review*, 34, 659-669.

Barbier, E.B., Burgess, J.C., Folke, C. (1994). *Paradise lost? The ecological economics of biodiversity*. London: Earthscan Publications Ltd.

- Bird, R.M. (1992). Taxing Tourism in Developing Countries. *World Development*, 20 (8), 1145 – 1158.
- Bonham, C.S., Fjii, E., Im, E., Mak, J. (1992). The impact of hotel room tax: An interrupted time series approach. *National Tax Journal*, 45, 433-442.
- Bonham, C.S., Gangnes, B. (1996). Intervention analysis with cointegrated time series: the case of the Hawaii hotel room tax. *Applied Economics*, 28 (10), 1281 – 1293.
- Borici – Kraja, Y., Osmani, E. (2012). Management of the taxation on tourism operators, an important component of revenues and investments in the tourism sector. *Academicus – International Scientific Journal*, 126 – 135.
- Briassoulis, H. (2002). Sustainable tourism and the question of the commons. *Annals of Tourism Research*, 29 (4), 1065-1085.
- Bridal, J.G., Pereyra, J.S. (2009). Tourist taxation and Environmental Quality in a Model with Vertical Differentiation. *Tourismos: An international multidisciplinary Journal of Tourism*, 4 (1), 45 – 62.
- Butler, R. (1980). The concept of a tourist area cycle of evolution: implications for management of resources. *Canadian Geographer*, 24 (1), 5-12
- Cetin, G. (2014). Sustaining Tourism Development Through City Tax: The case of Istanbul. *E-Review of Tourism Research (eRTR)*, 11 (2), 26-41.
- Chang, J., Lu, L., Hu, S. (2011). Congestion externalities of tourism, Dutch Disease and optimal taxation: macroeconomic implications. *Economic Record*, 87 (276), 90 – 108.
- Cortes – Jimenez, I., Pulina, M., Prunera, C.R., Artis, M. (2009). Tourism and Exports as a means of growth. Research Institute of Applied Economics.
- Corthay, L, Loerick, J. (2010). Taxing tourism in developing countries. *Investment Climate in Practice*, 1-8.
- Craigwell, R. (2007). Tourism competitiveness in Small Island Developing States. Research Paper, 19, UNU World Institute for Development Economics Research, Helsinki, Finland.
- Crotti, R., Misrahi, T. (2015). The Travel & Tourism Competitiveness Index 2015: T&T as a Resilient Contribution to National Development. Report 2015.
- Crouch, G. (1994). Price Elasticities in International Tourism. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 17 (3).

Deloitte (2013). Analysis of the impact of the VAT reduction on Irish Tourism & Tourism Employment.

DeloitteW., Touche, .(1998). *The economic effects of changing VAT rates on the British tourism and leisure industry*. London: British Tourist Authority.

Deloitte, W.G., Nevin, M. (2011). Tourism Sector VAT: A report on the impact of reduced VAT rates on British visitor accommodation and the wider economy. A report for Bourne Leisure Group.

Diakomihalis, M.N. (2012). Maritime Tourism Tax Revenues in Greece: A New Framework for Collection. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 5 (1), 109-127.

Dombrowski, R., Hodzic, S. (2010). Impact of Value Added Tax On Tourism. *International Business & Economics Research Journal*, 9 (10), 131-138.

Dupeyras, A., MacCallum, N. (2013). Indicators for Measuring Competitiveness in Tourism: A Guidance Document. *OECD Tourism Papers*. Paris: OECD Publishing.

Dwyer, L., Forsyth, P., Rao, P. (2000). Price Competitiveness of Travel and Tourism: A Comparison of 19 Destinations. *Tourism Management*, 21.

European Commission, Taxation and Customs Union (2011). VAT rates applied in the Member States of the European Union (Situation at 1<sup>st</sup> January 2011).

European Commission (2017). The impact of taxes on the competitiveness of European tourism. Brussels: PwC.

EuropeanCommission (2019a). Tourism – related taxes across the EU..

European Commission (2019b). *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. 1<sup>st</sup> Edition. Luxemburg: Bietlot.

Eurostat (2017). Travel receipts and expenditure in balance of payments

Fennell, D.A., Ebert, K. (2004). Tourism and the precautionary principle. *Journal of Sustainable Tourism*, 12 (6), 461-479.

Forsyth, P., Dwyer, L. (2002). Market Power and the Taxation of Domestic and International Tourism. *Tourism Economics*, 8 (4), 377 – 399.

Gooroochurn, N. (2004). Tourist taxation: A Theoretical and Empirical Investigation. *ECOMOD International Conference on Input – Output and General Equilibrium: Data, Modelling and Policy Analysis*. Brussels.

Gooroochurn, N., Sinclair, T. (2003). The Welfare Effects of Tourism Taxation. *TTRI discussion papers*. University of Nottingham.

- Gooroochurn, N., Sinclair, T. (2005). Economics of tourism taxation: evidence from Mauritius. *Annals of Tourism Research*, 32, 478-498.
- Hiemstra, S., Ismail, J. (1992). Analysis of room taxes levied on the lodging industry. *Journal of Travel Research*, 31, 42-49.
- Hysi, A., Kociu, L. (2015). The impact of the reduction of the VAT in tourism: the case of Albania. *The International Journal of Economics, Commerce and Management*, 3 (4).
- Jensen, T., Wanhill, S. (2002). Tourism's taxing times: value – added tax in Europe and Denmark. *Tourism Management*, 23, 67-79.
- Kapiki S. (2012). Current and Future Trends in Tourism and Hospitality. The Case of Greece. *International Journal of Economic Practices and Theories*, 2 (1): 1-12.
- Labandeira, X., Gago, A., Picos, F., Mendez, M.R. (2006). Taxing tourism in Spain: Results and Recommendations. *Nota di Lavarò, FEEM*, 40.
- Litvin, S.W., Crotts, J.C., Blackwell, C., Styles, A.K. (2006). Expenditures of accommodations tax revenue: A South Carolina study. *Journal of Travel Research*, 45, 150-157.
- McNamara, K.E., Gibson, C. (2008). Environmental sustainability in practice? A macro – scale profile of tourist accommodation facilities in Australia's coastal zone. *Journal of Sustainable Tourism*, 16 (1), 85-100.
- Mazanec, J.A., Wober, K., Zins, A.H. (2007). Tourism Destination Competitiveness: From Definition to Explanation? *Journal of Travel Research*, 46 (1), 86 – 95.
- Meghir, C., Vayanos, D., Vettas, N. (2010). The economic crisis in Greece: A time of reform and opportunity.
- Nikolaevna, E.E. (2013). Taxation as a Tool of Improvement of Competitiveness of Small Enterprises in the Sphere of Tourism. *World Applied Sciences Journal*, 24 (11), 1455 – 1459.
- Pasquale, P. (2011). Should we tax tourism? Theoretical justifications from the economics of non-renewable resource use. *Environmental Economics*, 2 (1), 8-16.
- Pigou, A.C. (1920). *The economics of welfare*. London: Macmillan.
- Rihova, L. (2018). The tax competitiveness of tourism enterprises in an international context. *ACTA VSFS*, 12, 74 – 95.
- Ritchie, J.R., Crouch, G.I. (2003). *The competitive destination: a sustainable tourism perspective*. Oxon: CABI Publishing.



Vjekoslav, B., Bejakovic, P., Anton, D. (2012). Tax system as a factor of tourism competitiveness: The case of Croatia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 44, 250-257.

Vlachos, T., Diakomihalis, M.N., Lagos, D. (2011). Taxation and Competitiveness in the Hotel branch: The case of 4 and 5 star hotels of Kos island, Greece. *Semantic Scholar*.

World Economic Forum (2017). T&T government expenditure.

WTO Business Council (1999). *Tourist taxation: Striking a fair deal*. Madrid: World Tourism Organization.

WTO (2016). International tourism trends in EU – 28 member states – Current situation and forecast for 2020 – 2025- 2030.

World Travel and Tourism Council (2017). Travel and tourism: Economic Impact 2017 – World.

Zhidkova, E.J. (2008). Innovation in the field of taxation of profits of small businesses the production sector. *Proceedings of the Russian universities “Problems of Economics, Finance and Production Management”*, 25, 31 – 36.

## **Ιστοσελίδες**

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

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

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

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

[www.pwc.com](http://www.pwc.com)

[www.ub.edu](http://www.ub.edu)

[www.failteireland.ie](http://www.failteireland.ie)

[www.cuttourismvat.co.uk](http://www.cuttourismvat.co.uk)

<https://ec.europa.eu>

<https://papers.ssrn.com>

<http://greekeconomistsforreform.com>

[www.semanticscholar.org](http://www.semanticscholar.org)

<http://reports.weforum.org>

[www.wttc.org](http://www.wttc.org)