

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ
ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΤΣΙΚΡΙΚΟΣ

A.M. 2008069

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2014

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το θέμα των φορολογικών υποχρεώσεων του ξενοδοχειακού κλάδου. Από τις τρεις βασικές νομοθεσίες - τους κώδικες φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών, Φ.Π.Α., και φορολογίας εισοδήματος – και άλλα συμπληρωματικά κείμενα απορρέουν οι φορολογικές υποχρεώσεις τις ξενοδοχειακής επιχείρησης. Ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ο οποίος με τις πολυάριθμες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις που είχε υποστεί, αλλά και τις ιδιαιτερότητες και τις εξαιρέσεις που προέβλεπε, είχε καταστεί ένα περίπλοκο νομοθέτημα.

Σε ότι αφορά το Φ.Π.Α. η εικόνα φαίνεται απλούστερη με αρκετές όμως μεταβολές και επεξηγηματικές εγκυκλίους το τελευταίο χρονικό διάστημα στους συντελεστές Φ.Π.Α. που επιβάλλονται στην διαμονή και τα επισιτιστικά τμήματα των ξενοδοχείων.

Τέλος σε ότι αφορά την φορολόγηση των επιχειρήσεων η φοροδοτικές και οι συναφείς δηλωτικές κ.λπ. υποχρεώσεις δεν εξαντλούνται στους κύριους φόρους εισοδήματος και περιούσιας αλλά κατακερματίζονται σε μικρότερους έκτακτους και συχνά μεταβαλλόμενους φόρους. Όλα τα παραπάνω συνθέτουν ένα ρευστό και μάλλον θολό φορολογικό τοπίο, που δημιουργεί στις επιχειρήσεις σύγχυση και αβεβαιότητα.

ABSTRACT

This dissertation addresses the issue of the tax obligations in the hotel industry. The tax obligations of a hotel enterprise arise from the fundamental tax legislation (set by the laws on Account Books and Records, on Value Added Tax and on income tax) and other collateral laws. The new law on Account Books and Records has replaced the old one, which had turned to be a very complicated law due to several amendments and completions on one side and numerous provided exceptions and particularities on the other side.

The VAT law is rather plain. Recently though there have been several changes in the VAT rates which are imposed on stay and on food and beverage sections of a hotel. Those changes were followed by quite a few interpretative newsletters on behalf of the state in order to clarify all details.

Regarding the taxation of hotel enterprises apart from the primary income and property taxes there are other secondary taxes which are temporary and frequently changing. All the above form an unstable and rather misty tax landscape which confuses and flusters the enterprises.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη	2
Περίληψη στην αγγλική γλώσσα	3
Περιεχόμενα	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	6
1.1 Παρουσίαση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	6
1.1.1 Η έννοια της ξενοδοχειακής επιχείρησης	6
1.1.2 Μορφές ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	8
1.1.3 Η διάρθρωση του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα	11
1.2 Γενικά για τη φορολογία	12
1.2.1 Διακρίσεις φόρων	13
1.2.2 Το ελληνικό φορολογικό σύστημα	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο: Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ	
ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΗΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	17
2.1 Γενικά για τον Κ.Φ.Α.Σ.	17
2.2 Ένταξη επιχειρήσεων σε κατηγορίες βιβλίων	17
2.3 Τα βιβλία της ανώνυμης ξενοδοχειακής επιχείρησης	18
2.3.1 Τα πρόσθετα βιβλία	22
2.3.2 Ενημέρωση, λογιστικών βιβλίων	22
2.3.3 Εκτύπωση λογιστικών βιβλίων	23
2.3.4 Διοικητικά βιβλία ΑΕ	23
2.4 Τα στοιχεία της ξενοδοχειακής επιχείρησης	24
2.4.1 Τα εκδιδόμενα στοιχεία κατά περίπτωση	24
2.5 Τήρηση και διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων	32
2.6 Οι υποχρεώσεις τέλους χρήσης	32
2.6.1 Η απογραφή	32
2.6.2 Οι οικονομικές καταστάσεις	34
2.6.3 Οι καταστάσεις/ πίνακες που καταρτίζονται βάσει Δ.Λ.Π.	36
2.7 Υποβαλλόμενες καταστάσεις	37
2.7.1 Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών	37
2.7.2 Ισοζύγιο λογαριασμών	39

2.7.3	Άλλες καταστάσεις που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ.	40
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ	41
3.1	Γενικά για το Φ.Π.Α.	41
3.2	Οι συντελεστές ΦΠΑ	42
3.3	Ο Φ.Π.Α. στην ξενοδοχειακή επιχείρηση	43
3.4	Το δικαίωμα έκπτωσης φόρου	46
3.5	Οι συναλλαγές με το εξωτερικό	48
3.6	Δηλώσεις και συναφείς υποχρεώσεις	50
3.6.1	Περιοδική/ εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α	50
3.6.2	Τροποποιητική, ανακλητική, δήλωση με επιφύλαξη	51
3.6.3	Δηλώσεις Listing και Intrastat	51
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ	
	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	53
4.1	Η φορολογία εισοδήματος	53
4.1.1	Γενικά	53
4.1.2	Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	53
4.1.3	Η φορολογική αναμόρφωση	55
4.1.4	Η παρακράτηση και η προκαταβολή του φόρου	57
4.1.5	Υπολογισμός του φόρου	58
4.1.6	Δηλώσεις και λοιπές υποχρεώσεις	60
4.2	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)	62
4.4	Τέλος επιτηδεύματος	65
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1.1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Υπάρχουν πολλοί ορισμοί που οριοθετούν την έννοια του ξενοδοχείου και της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Κοινά στοιχεία στους ορισμούς αυτούς είναι η ύπαρξη υποδομών αλλά και το στοιχείο της επιχειρηματικότητας, που συνδυάζονται με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους. Δύο από τους ορισμούς δίδονται παρακάτω:

«Ξενοδοχείο είναι η κερδοσκοπική επιχείρηση, που διαθέτει την ανάλογη υποδομή για την προσφορά στέγης έναντι χρηματικής αμοιβής. Όπως κάθε κερδοσκοπική μονάδα, είναι ένας οργανωμένος συνδυασμός παραγωγής (γη, εργασία, κεφάλαιο) με αντικειμενικό σκοπό την πραγματοποίησης όσο το δυνατό μεγαλύτερης αποτελεσματικότητας.

Ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι μια σύνθετη οικονομική μονάδα (δηλαδή πολλές εκμεταλλεύσεις κάτω από την ίδια στέγη) που προσφέρει στέγη, τροφή, υπηρεσίες με αντικειμενικό σκοπό το μεγαλύτερο δυνατό κέρδος και την καθιέρωση ενός ιδιαίτερου προτύπου μέσα στα πλαίσια της όλης ξενοδοχειακής βιομηχανίας.» (Λεκαράκου – Νιζάμη, 2001, σελ. 31)

Δομικό συστατικό του παραπάνω ορισμού είναι η επιδίωξη του κέρδους. Η έννοια της φιλοξενίας, της αγάπης δηλαδή κάποιου για τους ξένους και της αποδοχής και της περιποίησης ενός ξένου στο σπίτι του, είναι γνωστή από την αρχαιότητα. Στα ομηρικά έπη αναφέρονται πολλές περιπτώσεις φιλοξενίας. Στην αρχαία Ελλάδα η φιλοξενία αποτελούσε αρετή, είχε μεγάλη ηθική αξία, προστατευόταν από τους θεούς, ήταν υποχρεωτική και αυτονόητο είναι ότι ήταν αφιλοκερδής. Τα πρώτα καταλύματα μαζικής φιλοξενίας που εμφανίζονται στην αρχαιότητα είναι τα “δημόσια καταγώγια” και είναι μη κερδοσκοπικά.

Με την πάροδο του χρόνου και την αύξηση των μετακινούμενων προσώπων η φιλοξενία έγινε πλέον εμπορεύσιμη υπηρεσία. Έτσι εμφανίστηκε η επί πληρωμής φιλοξενία στα “πανδοχεία” και τα “καπηλεία”, οικήματα με πρωτόγονη υποδομή και

υπηρεσίες χειρίστης ποιότητας. Στην περίοδο της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας δημιουργήθηκαν σε διάφορα σημεία της απέραντης επικράτειάς της τα “Diversorii”, ένα είδος ξενοδοχείου (Λαλούμης & Ρούπας, 1998). Στο Βυζάντιο κατάλυμα προσέφεραν τα “χάνια” ενώ στο μεσαίωνα αναπτύχθηκαν οι “ξενώνες” κυρίως στη Γαλλία που αποτελούσαν οργανωμένες μορφές εκμετάλλευσης της φιλοξενίας. Τα πρώτα ξενοδοχεία που δημιουργήθηκαν ήταν ο “Αετός” το 1302 στο Παρίσι και ο “Λευκός Λέων” στη Βενετία το 1482. Στην Ελλάδα αν και το πρώτο ξενοδοχείο που ιδρύθηκε ήταν το “Albergo Nuomo” στην Αθήνα το 1841, εκείνο που θεμελίωσε την ελληνική ξενοδοχεία είναι η “Μεγάλη Βρετανία” (1874) (Λεκαράκου – Νιζάμη, 2001).

Σήμερα υπάρχει ένα μεγάλο εύρος ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που θα μπορούσαν να ταξινομηθούν με διάφορα κριτήρια όπως παραδείγματος χάρι με βάση την κατηγορία τους σε Α έως Ε κατηγορίας και πολυτελείας, με βάση τις παρεχόμενες υπηρεσίες σε απλά (παρέχουν μόνο διαμονή) ή σύνθετα (παρέχουν και άλλες υπηρεσίες), με βάση το μέγεθός τους σε μικρά (ως 100 δωμάτια), μεσαία (από 100 ως 300 δωμάτια) και μεγάλα (πάνω από 300 δωμάτια), με βάση τον τόπο εγκατάστασης σε ορεινά/ παραθαλάσσια, αστικά/ εξοχής και άλλα.

Όλες όμως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι οικονομικοί οργανισμοί, οι οποίοι πέρα από την βασική τους επιδίωξη της επίτευξης του μέγιστου δυνατού οικονομικού οφέλους έχουν και άλλα κοινά χαρακτηριστικά. Αυτά είναι:

- έχουν σκοπό την ικανοποίηση των τουριστικών αναγκών
- εκμεταλλεύονται συστηματικά τους διαθέσιμους πόρους τους (συντελεστές παραγωγής)
- αναλαμβάνουν επιχειρηματικούς κινδύνους
- έχουν αυτοτέλεια (έδρα, επωνυμία, περιουσιακά στοιχεία)

Μια βασική διάκριση ανάμεσα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορεί να γίνει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην απόφαση 530992/1987 του Γενικού Γραμματέα του Ε.Ο.Τ. με θέμα “τεχνικές προδιαγραφές τουριστικών εγκαταστάσεων” (ΦΕΚ 557Β/87) είναι σε κύρια και μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα (Κολτσιδόπουλος, 2005).

Κύρια τουριστικά καταλύματα είναι:

Ξενοδοχεία κλασσικού τύπου που προσφέρουν διαμονή, τροφή και διασκέδαση.

Ξενοδοχεία επιπλωμένων διαμερισμάτων , ξενοδοχεία δηλαδή που διαθέτουν διαμερίσματα δύο τουλάχιστον δωματίων και κουζίνα.

Μικτά ξενοδοχεία κλασσικού τύπου και επιπλωμένων διαμερισμάτων.

Motels, δηλαδή ξενοδοχεία εκτός σχεδίου πόλης σε οδικές αρτηρίες για την εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών.

Επιπλέον υπάρχουν πολλές παραλλαγές του ξενοδοχείου κλασσικού τύπου που παρέχουν υπηρεσίες σε εξειδικευμένες ομάδες ατόμων όπως τα ξενοδοχεία αεροδρομίων, τα ξενοδοχεία σε μαρίνες (matels), οι ξενώνες, τα υδροθεραπευτήρια και τα χιονοδρομικά κέντρα.

Μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα είναι:

Οργανωμένες τουριστικές κατασκηνώσεις με ή χωρίς οικίσκους (campings), τα οποία προσφέρουν κατάλυμα σε άτομα που διανυκτερεύουν σε δικές τους σκηνές ή τροχόσπιτα.

Τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις ή κατοικίες δηλαδή αυτοεξυπηρετούμενες (self catering) μονοκατοικίες ή διαμερίσματα.

Ενοικιαζόμενα δωμάτια σε μικρά συγκροτήματα ή ως τμήμα της οικίας του εκμεταλλευτή.

Στα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα συγκαταλέγονται επίσης οι πανσιόν και τα κρουαζιερόπλοια.

1.1.2 ΜΟΡΦΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Από νομικής και οικονομικής πλευράς οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διακρίνονται σε ατομικές και σε εταιρικές. Η εκλογή της κατάλληλης μορφής της επιχείρησης μπορεί να συσχετιστεί κατά κύριο λόγο με το “άριστο μέγεθος της”. Μικρά ξενοδοχεία που δεν απαιτούν δέσμευση μεγάλων κεφαλαίων και η χρηματοδότησή τους, τόσο η αρχική όσο και μετέπειτα της λειτουργίας τους, μπορεί να επιτευχθεί από ένα μεμονωμένο άτομο επιλέγεται η μορφή της ατομικής επιχείρησης. Προκειμένου για μεγαλύτερες επιχειρήσεις και όταν οι χρηματοδοτικές απαιτήσεις υπερβαίνουν τις οικονομικές δυνατότητες ενός ατόμου, τότε επιλέγεται η εταιρική μορφή της ομόρρυθμης ή της ετερόρρυθμης εταιρείας, η οποία όμως προϋποθέτει εμπιστοσύνη μεταξύ των συμβαλλομένων και στην οποία συνήθως προσδίδεται οικογενειακός

χαρακτήρας. Τέλος σε μεγάλα ξενοδοχεία όπου απαιτούνται σημαντικά κεφάλαια, οι ιδρυτές επιθυμούν την απροσωποποίησή τους και τον περιορισμό της ευθύνης τους επιλέγεται η μορφή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή της ανώνυμης εταιρείας (Γεωργιάδης, 1985).

Η ατομική επιχείρηση είναι η απλούστερη μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ιδιοκτήτης της είναι ένα μόνο φυσικό πρόσωπο, ο οποίος ευθύνεται έναντι των τρίτων εξ ολοκλήρου και απεριόριστα με την εμπορική αλλά και την προσωπική του περιουσία. Ο ιδιοκτήτης προσφέρει την προσωπική του εργασία στην επιχείρηση, επιλέγει και διευθύνει τους υπαλλήλους, κλείνει τις συμφωνίες και συναλλάσσεται προσωπικά με πελάτες και προμηθευτές, συναλλάσσεται με δημόσιες υπηρεσίες, τράπεζες και κάθε τρίτο. Η ίδρυση μιας τέτοιας επιχείρησης είναι απλή χωρίς ιδιαίτερες διατυπώσεις και περιορισμούς. Η λύση της είναι ομοίως εύκολη αφού εξαρτάται από τη βούληση του μοναδικού ιδιοκτήτη. Για τον ίδιο λόγο υπάρχει και ευελιξία στη λήψη αποφάσεων. Όλα αυτά κάνουν τη μορφή της ατομικής επιχείρησης ιδιαίτερα δημοφιλή στους μικρό-επιχειρηματίες. Φυσικά υπάρχουν και περιορισμοί που αφορούν κυρίως τα περιορισμένα συνήθως κεφάλαια μιας τέτοιας επιχείρησης και την αδυναμία της να προσελκύσει κεφάλαια από οργανωμένες χρηματαγορές.

Εταιρικές είναι οι επιχειρήσεις που ιδρύονται από δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Αυτές μπορεί να είναι προσωπικές ή κεφαλαιουχικές, η εταιρική δηλαδή ιδιότητα να ενσωματώνεται σε ίσα μερίδια του εταιρικού κεφαλαίου –τις μετοχές- που μεταβιβάζονται εύκολα. (Τσακλάγκανος, 1991). Ειδικά για τις κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις δύναται η δυνατότητα να συστήνεται από ένα εταίρο η μέτοχο.

Ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.) είναι εκείνη η προσωπική εταιρεία που συστήνεται από δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία ευθύνονται από κοινού έναντι των τρίτων εξ ολοκλήρου και απεριόριστα με το σύνολο της περιουσίας τους. Για την σύσταση της Ο.Ε. απαιτείται η κατάρτιση και δημοσίευση του καταστατικού στο οικείο Πρωτοδικείο, του ιδρυτικού εγγράφου της επιχείρησης, ενώ δεν απαιτείται η ένα συγκεκριμένο ελάχιστο καταβληθέν κεφάλαιο (Τσακλάγκανος, 1979). Οι συνεταίροι προσφέρουν στην επιχείρηση την προσωπική τους εργασία όπως και στις ατομικές επιχειρήσεις. Το γεγονός ότι υπάρχουν περισσότεροι εξ ολοκλήρου υπεύθυνοι για τα χρέη της εταιρείας αυξάνει την πιστοληπτική της ικανότητα σε σύγκριση με την

ατομική, εξακολουθεί όμως η επιχείρηση να αδυνατεί να αντλήσει κεφάλαια μέσω των κεφαλαιαγορών. Το κόστος οργάνωσης και διοίκησης της Ο.Ε. είναι χαμηλό μιας και τα διευθυντικά καθήκοντα ασκούνται από τους ιδιοκτήτες και σπάνια προσλαμβάνεται εξειδικευμένο προσωπικό. Για τη λήψη αποφάσεων χρειάζεται η σύμφωνη γνώμη όλων των συνεταίρων.

Στην (απλή) ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.) διακρίνουμε δύο ειδών ιδιοκτήτες: εκείνον ή εκείνους που όπως στις προηγούμενες περιπτώσεις ευθύνονται απεριόριστα για τα χρέη της εταιρείας (ομόρρυθμοι εταίροι) και εκείνον ή εκείνους που εισφέρουν ένα χρηματικό ποσό στην επιχείρηση και ευθύνονται μόνο ως το ύψος του ποσού αυτού (ετερόρρυθμοι εταίροι). Αυτοί οι τελευταίοι είναι απλοί χρηματοδότες της επιχείρησης, δεν ασχολούνται με τη διαχείριση και τη διοίκηση της και τα ονόματά τους δεν συμπεριλαμβάνονται στην επωνυμία της. Σε ότι αφορά τη σύσταση, τον τρόπο λειτουργίας της ετερόρρυθμης εταιρείας και την ενεργή συμμετοχή των ομόρρυθμων εταίρων ισχύουν τα ίδια με την ομόρρυθμη. Το πλεονέκτημα της Ε.Ε. έναντι της Ο.Ε. είναι με τη δυνατότητα εισδοχής των ετερόρρυθμων εταίρων λύνεται το πρόβλημα της χρηματοδότησης.

Εκτός από την απλή ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει και η κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία, στην οποία το κεφάλαιο των ετερόρρυθμων εταίρων διαιρείται σε ίσα μερίδια και παρίσταται σε μεταβιβάσιμες μετοχές. Η εταιρεία αυτή δεν είναι προσωπική αλλά μικτή επιχείρηση αλλά στη πράξη σπάνια συναντάται (Τσακλάγκανος, 1991).

Η ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.) - η κατ' εξοχήν κεφαλαιουχική επιχείρηση - είναι ένα νομικό πρόσωπο, μια οντότητα δηλαδή που δημιουργείται από ένα ή και περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και αναγνωρίζεται από το νόμο. Για τη σύστασή της απαιτείται συγκεκριμένο κεφάλαιο (60.000€ κατώτατο κεφάλαιο) και περίπλοκες διατυπώσεις. Συνοπτικά αυτές είναι: σύμβαση προσώπων, δημόσιο συστατικό έγγραφο (καταστατικό), έγκριση του καταστατικού και χορήγηση άδειας από το Υπουργείο Εμπορίου, δημοσίευση της έγκρισης του καταστατικού και της άδειας στην εφημερίδα της κυβέρνησης (τεύχος ΑΕ - ΕΠΕ) και κάλυψη του κεφαλαίου. Η εταιρική ιδιότητα ενσωματώνεται σε μετοχές και δεν υπάρχουν πλέον "συνεταίροι" αλλά "μέτοχοι", οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τις υποχρεώσεις της εταιρείας μόνο μέχρι το ύψος του ποσού που έχουν συνεισφέρει.

Η Α.Ε. διοικείται από τα εξής όργανα:

α) τη Γενική Συνέλευση, η οποία είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και εκφράζει τη βούληση των μετόχων,

β) το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση και διοικεί, εκπροσωπεί και διαχειρίζεται την εταιρεία

και γ) τους ελεγκτές που διενεργούν τον τακτικό έλεγχο της διοίκησης της εταιρείας

Η ανώνυμη αποτελεί την επιχείρηση αιχμής: διοικείται και λειτουργεί με τον πλέον ορθολογικό τρόπο, απασχολεί εξειδικευμένο προσωπικό, αξιοποιεί τις νέες τεχνολογίες, διαθέτει αξιόλογο πάγιο εξοπλισμό και τον διευρύνει / ανανεώνει με επενδύσεις.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) είναι νομικό πρόσωπο που μπορεί να συσταθεί από ένα ή και περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η σύνταξη του καταστατικού γίνεται από συμβολαιογράφο και η ανακοίνωση της σύστασης δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ. (τεύχος Α.Ε. – Ε.Π.Ε.). Το κατώτατο κεφαλαίο που απαιτείται για την σύσταση της εταιρείας είναι τα 4.500 ευρώ. Το κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα εταιρικά μερίδια και το ελάχιστο εταιρικό μερίδιο είναι 30 ευρώ. Εάν το καταστατικό ορίζει μεγαλύτερο εταιρικό μερίδιο αυτό πρέπει να είναι πολλαπλάσιο των 30 ευρώ. Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης μοιάζει με την ανώνυμη εταιρεία σε ότι αφορά την ευθύνη που φέρουν οι εταίροι μέχρι το ποσό που έχουν συνεισφέρει. Για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την παρουσία της.

Η Ε.Π.Ε. διοικείται από τα εξής όργανα:

α) Τη Γενική Συνέλευση των εταίρων

β) Ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές εκπροσωπούν την εταιρεία και την δεσμεύουν με την υπογραφή τους ως νομικό πρόσωπο.

1.1.3 Η ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Σύμφωνα με στοιχεία του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος (ΞΕΕ) στο τέλος του Δεκεμβρίου του 2012 στη χώρα μας λειτουργούσαν 9.661 ξενοδοχειακές μονάδες συνολικής δυναμικότητας 767.756 κλινών.

Η συντριπτική πλειοψηφία είναι ξενοδοχεία κλασσικού τύπου (περίπου 66%), ενώ σημαντικό ποσοστό είναι ξενοδοχεία τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων (περίπου 26%). Τα παραδοσιακά ξενοδοχεία αποτελούν το 5 % του συνόλου των καταλυμάτων και 3 % είναι γενικώς επιπλωμένα διαμερίσματα. Τέλος στη χώρα μας λειτουργούν ελάχιστα Motel .

Όσον αφορά τη νομική μορφή των εταιρειών του κλάδου , το μεγαλύτερο ποσοστό είναι ανώνυμες εταιρείες (περίπου 42%) και ακολουθούν οι ατομικές επιχειρήσεις (περίπου 40%). Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης είναι μόνο ένα μικρό ποσοστό (3%). Οι λοιπές εταιρικές μορφές (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) αποτελούν ένα 15 % του συνόλου των επιχειρήσεων.

1.2 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στα πλαίσια ενός οργανωμένου κράτους, ο δημόσιος τομέας προκειμένου να λειτουργεί, να δημιουργεί υποδομές και να παρέχει δημόσια αγαθά όπως η παιδεία, η υγεία, η ασφάλεια, χρειάζεται έσοδα. Τα έσοδα αυτά προέρχονται εκμετάλλευση ακινήτων του δημοσίου και επιχειρηματική δραστηριότητα, από δανεισμό αλλά κυρίως από τη φορολογία. Πέρα από τη βασική ταμειευτική λειτουργία των φόρων που αποσκοπεί στην συγκέντρωση εσόδων για το κράτος, οι φόροι εξυπηρετούν και άλλους δημοσιονομικούς σκοπούς. Ένας τέτοιος σκοπός είναι η αναδιανομή του εισοδήματος με πιο ισχυρό παράδειγμα την προοδευτική άμεση φορολογία φυσικών προσώπων, που επιβαρύνει περισσότερο τις κοινωνικές τάξεις με τα υψηλότερα εισοδήματα και παράλληλα εξασφαλίζει και πόρους για μεταβιβαστικές πληρωμές προς τις χαμηλότερες εισοδηματικά τάξεις. Άλλη χρησιμότητα της φορολογίας είναι σαν μέσο βελτίωσης της κατανομής των παραγωγικών πόρων. Παραδείγματος χάρη η κρατική μηχανή μπορεί να αποτρέψει δραστηριότητες βλαβερές για το περιβάλλον επιβάλλοντας φόρο για μέγεθος παραγωγής πάνω από ένα συγκεκριμένο επίπεδο ή για εκπομπή ρύπων. Παρόμοια με ειδικούς φόρους κατανάλωσης μπορεί να περιορίσει την παραγωγή και τη χρήση επιβλαβών προϊόντων όπως τσιγάρων και ποτών. Τέλος η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν μέσο σταθεροποίησης και ανάπτυξης της οικονομίας. Αυτό επιτυγχάνεται με τον επηρεασμό των επενδύσεων, της παραγωγικής διάρθρωσης και της χρήσης των πόρων μέσω της παροχής φορολογικών κινήτρων ή της

επιβολής φόρων, με τη μεταβολή της συνολικής ενεργού ζήτησης της οικονομίας μέσω της μεταβολής του διαθέσιμου εισοδήματος των φορολογούμενων και με την βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών μέρων της επιβολής δασμών στις εισαγωγές.

Οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά που τους ξεχωρίζουν από τις διάφορες εισφορές και τα ανταποδοτικά τέλη: (i) αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα και (ii) αποτελούν μέσο μονομερές, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους (Γεωργακόπουλος & Πάσχος, 2003).

Βασική έννοια στη φορολογία είναι η φορολογική βάση. Με τον όρο αυτό νοείται το μέγεθος πάνω στο οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό που πρέπει να πληρώσει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη.

1.2.1 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι μπορούν να ταξινομηθούν με βάση διάφορα κριτήρια, οι κυριότερες όμως ταξινομήσεις είναι αυτή που γίνεται ανάλογα με τη φορολογική βάση και αυτή σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

Με βάση το κριτήριο της φορολογικής βάσης οι φόροι διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες: (i) τους φόρους που επιβάλλονται στην τρέχουσα παραγωγή και στα εισοδήματα. Οι φόροι αυτοί μπορούν να επιβάλλονται στον φορολογούμενο είτε από την πλευρά της πηγής του εισοδήματος, οπότε ονομάζονται φόροι εισοδήματος ή από την πλευρά της χρησιμοποίησής του, οπότε ονομάζονται φόροι δαπάνης. (ii) Τους φόρους που επιβάλλονται στην κατοχή ή την μεταβίβαση της περιουσίας και καλούνται συνολικά φόροι περιουσίας.

Η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους – όροι που χρησιμοποιούνται ευρέως- είναι μια πολύ παλιά διάκριση, τα κριτήρια όμως που χρησιμοποιούνται για να

ταξινομηθούν οι φόροι στις δυο αυτές κατηγορίες είναι διάφορα. Κυρίως χρησιμοποιήθηκαν τα εξής κριτήρια:

α) το κριτήριο της μετακύλισης του φόρου, αν δηλαδή ο φόρος βαραίνει το άτομο πάνω στο οποίο επιβάλλεται (άμεσος) ή αν μετακυλιέται σε άλλο φορολογούμενο (έμμεσος)

β) το κριτήριο της πρόθεσης του φορολογικού οφειλέτη, αν δηλαδή ο νομοθέτης είχε σκοπό ο φόρος να βαραίνει το πρόσωπο στο οποίο επιβάλλεται (άμεσος) ή να μετακυλιέται σε άλλο πρόσωπο (έμμεσος)

γ) το κριτήριο της φοροτεχνικής διαδικασίας που ακολουθείται από την φορολογούσα αρχή αναφορικά με το πώς θα δηλώνεται και θα καταβάλλεται ο φόρος. Σε γενικές γραμμές μπορεί να λεχθεί ότι άμεσοι είναι εκείνοι οι φόροι τους οποίους υφίσταται οριστικά ο φορολογούμενος, ώστε να συμπίπτουν σε ένα πρόσωπο οι ιδιότητες του φορολογικού οφειλέτη και εκείνου που φέρει το βάρος της φορολογικής επιβάρυνσης. Έμμεσοι είναι εκείνοι οι φόροι τους οποίους καταβάλλει μεν ο φορολογούμενος, αλλά υπάρχει τελικά διάσταση ανάμεσα στο φορολογικό οφειλέτη και τον φορολογούμενο (Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, 1993). Στην πράξη ως άμεσοι φόροι εννοούνται οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας και ως έμμεσοι οι φόροι δαπάνης.

Κάθε μια από τις δύο αυτές κατηγορίες παρουσιάζει πλεονεκτήματα έναντι της άλλης. Οι άμεσοι φόροι, όντας προοδευτικοί, είναι δικαιότεροι από τους έμμεσους, που είναι αναλογικοί και μετακυλιούνται δυσκολότερα από τους έμμεσους, οι οποίοι πάντα καταλήγουν να επιβαρύνουν τον καταναλωτή. Οι άμεσοι φόροι παρουσιάζουν μεγαλύτερη ελαστικότητα ως προς το εισόδημα, δεν επηρεάζουν την παραγωγική διάρθρωση της οικονομίας και δεν επιβαρύνουν τις τιμές των καταναλωτικών αγαθών. Οι έμμεσοι φόροι από την άλλη πλευρά είναι απλούστεροι στην εφαρμογή τους, έχουν μικρότερο δημοσιονομικό κόστος και κόστος συμμόρφωσης μιας και επιβάλλονται σε μικρότερο αριθμό φορολογούμενων (στους επαγγελματίες). Οι έμμεσοι φόροι είναι σχετικά προαιρετικοί και μπορούν να αποφευχθούν μειώνοντας την κατανάλωση. Επίσης είναι λιγότερο εμφανείς και προκαλούν μικρότερες αντιδράσεις στους φορολογούμενους από ότι οι άμεσοι.

1.2.2 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Ο συνδυασμός των έμμεσων και άμεσων φόρων, η επιλογή προοδευτικών ή αναλογικών φορολογικών συντελεστών και το ύψος αυτών, αποτελούν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας. Έχει παρατηρηθεί ότι στις ανεπτυγμένες χώρες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι, ενώ στις αναπτυσσόμενες οι έμμεσοι. Αυτό συμβαίνει γιατί στις ανεπτυγμένες χώρες το κατά κεφαλή εισόδημα είναι υψηλότερο οπότε η φορολογία εισοδήματος είναι πιο αποδοτική. Επίσης στις ανεπτυγμένες χώρες η λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και των φοροελεγκτικών μηχανισμών είναι καλύτερη ώστε να μπορεί να ελεγχτεί αποτελεσματικά μεγαλύτερο πλήθος φορολογούμενων. Αντίθετα στις αναπτυσσόμενες χώρες λόγω της οικονομικής ανισότητας μεγάλο μέρος τους πληθυσμού ανήκει σε χαμηλή εισοδηματική τάξη, οπότε η φορολογία του εισοδήματός τους δεν αποφέρει σημαντικά έσοδα, ενώ προτιμούνται οι φόροι δαπάνης που βασίζονται κυρίως στην κατανάλωση και έχουν ευρεία κάλυψη. Επίσης οι χώρες αυτές υστερούν σε λογιστική οργάνωση οπότε το κράτος μπορεί να ελέγξει καλύτερα τη σωστή εφαρμογή και απόδοση των έμμεσων φόρων, η ευθύνη καταβολής των οποίων βαρύνει μόνο τους επιτηδευματίες (Γεωργακόπουλος & Πάσχος, 2003).

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο μεγάλο αριθμό φόρων που επιβάλλονται κυρίως υπέρ του κράτους αλλά και υπέρ τρίτων. Σε μελέτη ερευνητικής ομάδας υπό τον Κ. Καλυβιανάκη με την συνδρομή του Ιδρύματος Μεσογειακών Μελετών, που εκδόθηκε το 1993, αναφέρονται για την πολυπλοκότητα του ελληνικού φορολογικού συστήματος τα εξής: «... Ασυνήθιστα μεγάλος αριθμός φόρων, ιδιαίτερα έμμεσων, οι οποίοι έχουν συσσωρευτεί τα τελευταία 40 χρόνια και πολλοί από τους οποίους έχουν πολύ μικρή απόδοση. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το 1967 υπήρχαν περίπου 1.800 (!) φόροι υπέρ τρίτων... μεγάλος αριθμός φορολογικών κινήτρων που δόθηκαν από τις αρχές της δεκαετίας του 1950 μέχρι σήμερα για την προώθηση των επενδύσεων, της εισαγωγής κεφαλαίων από το εξωτερικό, της περιφερειακής ανάπτυξης, των εξαγωγών, της ναυτιλίας, της συγχώνευσης των μικρών επιχειρήσεων, της ανάπτυξης του χρηματιστηρίου και της κεφαλαιαγοράς γενικότερα... μεγάλος αριθμός έκτακτων φόρων, εισφορών κ.λπ. που επιβλήθηκαν από το 1950 μέχρι σήμερα για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών στον Προϋπολογισμό...» (Ιδρυμα

Μεσογειακών Μελετών, 1993, σελ.33). Φυσικά μετά την εισαγωγή του Φ.Π.Α. το 1987, που αντικατέστησε τον Φόρο Κατανάλωσης Εγχωρίων και το χαρτόσημο, η κατάσταση βελτιώθηκε κάπως αλλά η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας μας παραμένει. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το έτος 2010 για παράδειγμα ίσχυαν έξι νέες έκτακτες εισφορές που θεσπίστηκαν με νόμους του 2009 και 2010 (Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων με εισόδημα 60.000 € και άνω για το οικονομικό έτος 2008 – άρθρο 18 ν. 3758/2009, Έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης στα μεγάλα κέρδη των επιχειρήσεων – άρθρο 2 ν.3808/2009, Έκτακτη εισφορά στα πλοία αναψυχής – άρθρο 3 ν. 3790/2009, Έκτακτη εισφορά στη μεγάλη ακίνητη περιουσία φυσικών προσώπων – άρθρο 3 ν. 3808/2009, Έκτακτη εισφορά στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα – άρθρο 5 ν. 3833/2010, Έκτακτη εισφορά στα κέρδη εταιρειών και νομικών προσώπων – άρθρο 5 ν. 3845/2010) (Κράτσης 2010).

Όλα τα παραπάνω σε συνδυασμό με τις υποχρεώσεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών δημιουργούν μια σύνθετη εικόνα φορολογικών βαρών και υποχρεώσεων για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που θα επιχειρηθεί να παρουσιαστεί στα επόμενα κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΗΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) θεσπίστηκε με το Ν.4093/2012, σε αντικατάσταση του παλαιότερου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και τέθηκε σε ισχύ από 1-1-2013. Σκοπός της αντικατάστασης του παλαιού Κώδικα ήταν η απλοποίηση των σχετικά προβλεπόμενων διαδικασιών. Ενδεικτικό της πολυπλοκότητας των διατάξεων του παλαιού Κ.Β.Σ είναι ότι από τη θέσπιση του 1992 και ως τον Απρίλιο του 2010 έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί 34 φορές με νόμους και ένα προεδρικό διάταγμα. Επίσης έχουν εκδοθεί πολλές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και έχουν τυπική ισχύ νόμου.

Οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αφορούν πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζουν κανόνες για την εμφάνιση του εισοδήματος αυτού ώστε να μπορεί να προσδιοριστεί και να ελεγχθεί το εισόδημα κάθε επιτηδευματία. Με τον Κ.Φ.Α.Σ. επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης (παρακολούθηση παραγωγής, διακίνηση, τιμολόγηση, απογραφή και αποτίμηση αγαθών, κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων και εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία) με αντικειμενικό σκοπό τη διαφάνεια και την εμφάνιση του σωστού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, το Δημόσιο ή τους συναλλασσόμενους (Σταματόπουλος, 2013).

2.2 ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.

Όλες οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, είτε πρόκειται για ημεδαπά ή αλλοδαπά, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που ασκούν δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια υποχρεούνται στην τήρηση και διαφύλαξη, βιβλίων, την έκδοση και λήψη στοιχείων, την υποβολή καταστάσεων και σε κάποιες άλλες υποχρεώσεις που ορίζει ο Κ.Φ.Α.Σ. Τα

βιβλία και τα στοιχεία αυτά τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα εκτός αν νόμιμα έχει επιτραπεί η τήρηση αυτών και άλλο τρόπο.

Ειδικά για τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό (π.χ. τουριστικά γραφεία άλλων χωρών) επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σ' αυτό το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή. Η μετατροπή του συναλλάγματος σε ευρώ γίνεται στο στέλεχος των στοιχείων με την επίσημη τιμή (τιμή αγοράς) της Τράπεζας της Ελλάδος τη μέρα έκδοσης του παραστατικού.

Οι επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας τηρούν διπλογραφικά βιβλία (τρίτης - Γ' κατηγορίας).

2.3 ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία τηρούν λογιστικά βιβλία με διπλογραφικό σύστημα εφαρμόζοντας υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σύστημα (ΕΓΛΣ). Τα λογιστικά βιβλία είναι:

1. Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή γενικό ημερολόγιο

Το γενικό ημερολόγιο (κλασσικό σύστημα) είναι το βιβλίο όπου καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά όλες οι συναλλαγές, όλες οι οικονομικές πράξεις που προκαλούν μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (Μπαλής, 2004).

Η επιχείρηση μπορεί επίσης να χρησιμοποιεί βοηθητικά ημερολόγια για πράξεις της ίδιας φύσης (ταμείου, αγορών κλπ). Η Main Courante είναι ένα ημερήσιο βοηθητικό βιβλίο πωλήσεων που χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για την καταχώρηση των εσόδων τους. Στην ουσία τα ξενοδοχεία μεταφέρουν τις ημερήσιες χρεώσεις των δωματίων στο «ημερήσιο ισοζύγιο» (main courante) και αναχώρηση του πελάτη, οπότε εκδίδεται και το σχετικά Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, τα έσοδα καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία από την main courante. Η main courante από 1/9/2002 είναι αθεώρητη κατά την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και θεωρημένη κατά την χειρόγραφη.

Στο συγκεντρωτικό σύστημα το ενιαίο ημερολόγιο διασπάται σε πολλά αναλυτικά ημερολόγια και δεδομένα συγκεντρώνονται σε ένα συγκεντρωτικό

ημερολόγιο. Παράλληλα με τα ημερολόγια επιτρέπεται να τηρείται και ένα ακόμα ημερολόγιο με τις τακτοποιητικές πράξεις του Ισολογισμού.

Τα ημερολόγια είναι βιβλία πρωτογενούς καταχώρησης και σε αυτά θα πρέπει να περιέχονται:

- Ο τίτλος του ημερολογίου
- Η ημερομηνία της πράξης και τα στοιχεία του δικαιολογητικού (είδος – σειρά - αριθμός)
- Τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου και η αιτιολογία της εγγραφής
- Οι κωδικοί αριθμοί των λογαριασμών και το ποσό σε χρέωση ή πίστωση
- Τα σύνολα από μεταφορά της προηγούμενης σελίδας
- Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ετησίως προοδευτική αρίθμηση των εγγραφών

2.Γενικό Καθολικό

Είναι το βιβλίο όπου μεταφέρονται οι αρχικοί λογαριασμοί από το γενικό ημερολόγιο (άνοιγμα βιβλίων) και στη συνέχεια όλες οι εγγραφές που γίνονται κάθε μέτρα στα ημερολόγια. Στο γενικό καθολικό μεταφέρονται μόνο οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.

3.Αναλυτικά καθολικά

Είναι τα καθολικά τα οποία περιλαμβάνουν τους αναλυτικούς λογαριασμούς των πρωτοβαθμίων (δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι κλπ).

4.Ισοζύγιο Γενικού – αναλυτικών καθολικών

Το ισοζύγιο αυτό περιλαμβάνει τους λογαριασμούς όλων των βαθμίδων εκτός από την ανάλυση της τελευταίας βαθμίδας των πελατών και των προμηθευτών. Από 22-12-2006 εμφάνιση στο ισοζύγιο από τουλάχιστον των πρωτοβαθμίων λογαριασμών. Τόσο η ανάπτυξη των αναλυτικών λογαριασμών πελατών- προμηθευτών όσο και η ανάπτυξη των λογαριασμών των κατωτέρων βαθμίδων σε περίπτωση εμφάνισης μόνο των πρωτοβαθμίων, πρέπει να μπορούν να εκτυπώνονται σε απλό χαρτί όταν ζητούνται από τον έλεγχο και να υπάρχουν στα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης. Το ισοζύγιο πρέπει να περιέχει:

(α) τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών, καθώς και των υπολοίπων αυτών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα.

(β) τα σύνολα κίνησης του μήνα

(γ) τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών και το υπόλοιπό τους μέχρι το τέλος του μήνα αφορούν.

5.Απογραφών – Ισολογισμών

Στο βιβλίο αυτό εγγράφεται η απογραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Επίσης καταχωρούνται οι εξής καταστάσεις:

- ο ισολογισμός
- ο λογαριασμός αποτελέσματος χρήσης
- ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης

Σε περίπτωση που η επιχείρηση συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τις αρχές και τους κανόνες των διεθνών λογιστικών προϊόντων (Δ.Λ.Π.), τότε στο βιβλίο απογραφών –ισολογισμών καταχωρούνται:

- ο ισολογισμός
- ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης
- η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης
- ο πίνακας συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης
- ο πίνακας φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης
- ο πίνακας σχηματισμού φορολογικών αποτελεσμάτων
- ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας φορολογικών αποτελεσμάτων
- ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων όπως προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται βάση Δ.Λ.Π.

Δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών – ισολογισμών οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ .

6.Μητρώο Παγίων

Είναι το βιβλίο όπου καταχωρούνται και παρακολουθούνται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας και οι αποσβέσεις τους. Τηρείται σύμφωνα με την 2.2.103 παράγραφο το Ε.Γ.Α.Σ. και πρέπει τουλάχιστον από το βιβλίο να προκύπτουν τα εξής:

- τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
- τα στοιχεία της λογιστικής τους ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου λογαριασμού και του λογαριασμού τελευταίας βαθμίδας)
- η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτίωσης, μείωσης)
- ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρόπος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται
- η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρήση λειτουργία του και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
- η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό
- ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων
- οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστές και ποσό) και τα στοιχεία της λογιστικής της εγγραφής (παραστατικό, ημερομηνία) καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις
- τα στοιχεία και η αιτία τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (εκποίηση, διάλυση, καταστροφή)

Από το Γ.Α.Σ. δίνεται οι δυνατότητα το μητρώο παγίων να τηρείται κατά ομάδα ομοειδών παγίων στοιχείων. Έτσι τα ξενοδοχεία, που αγοράζουν μεγάλο αριθμό όμοιων ειδών εξοπλισμού (κουβέρτες, σεντόνια, πιάτα, τραπεζομάντιλα κλπ), είναι δυνατό να παρακολουθούν τα ομοειδή είδη που αγοράζονται με το ίδιο τιμολόγιο συγκεντρωτικά στο μητρώο παγίων.

Η εγγραφή γίνεται ανά τιμολόγιο με την αναγραφή της συνολικής ποσότητας ανά ομοειδή κατηγορία και του αριθμού του τιμολογίου.

Η επιχείρηση που τηρεί τα βιβλία της με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) είναι υποχρεωμένη να τηρεί και φορολογικό

μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων ξεχωριστό ή ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο παγίων. Το βιβλίο αυτό καθώς και οι άλλες υποχρεώσεις κατά Δ.Λ.Π. θα παρουσιαστεί αναλυτικότερα παρακάτω στο υποκεφάλαιο των οικονομικών καταστάσεων.

2.3.1 ΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.

Βάσει του παλαιότερου Κώδικα τηρούνταν υποχρεωτικά από τις ανώνυμες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις 3 πρόσθετα βιβλία. Τα δύο από αυτά (βιβλίο ή διπλότυπο στοιχείο ποσοτικής παραλαβής, βιβλίο επενδύσεων) καταργήθηκαν άμεσα μετά την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ.

Σε ότι αφορά την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κίνησης πελατών (βιβλίο πόρτας) διατηρήθηκε και μετά την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ. για ένα έτος. Στο πρόσθετο αυτό βιβλίο καταγράφονταν τα στοιχεία διαμονής του πελάτη. Περιελάμβανε το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του διαμένοντος πελάτη και σε περίπτωση που εντολέας ήταν κάποιος τρίτος και το δικό του ονοματεπώνυμο ή επωνυμία. Περιελάμβανε επίσης την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης και τον αριθμό του δωματίου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» (π.χ. με πρωινό, ημιδιατροφή κλπ) καταχωρούνταν οι περιλαμβανόμενες υπηρεσίες και αγαθά στο «πακέτο». Και η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού καταργήθηκε από 1-1-2014 (άρθρο 4, παρ.23 Κ.Φ.Α.Σ)

2.3.2 ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζει συγκεκριμένους χρόνους για την ενημέρωση και την εκτύπωση (επί μηχανογράφησης τήρησης) των βιβλίων. Ενημέρωση νοείται η εισαγωγή δεδομένων μηχανογραφικά. Ο χρόνος λειπόν στον οποίο πρέπει να έχει ολοκληρωθεί η ενημέρωση των βιβλίων είναι κατά περίπτωση:

- Ημερολόγια μέχρι τέλος του επόμενου από την έκδοση ή τη λήψη του δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων και δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. εφόσον προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο ήτοι 20^η του μήνα η την τελευταία ημέρα του μήνα για το πιστωτικό η μηδενικό υπόλοιπο.
- Καθολικά (Γενικό, Αναλυτικό) ενημερώνονται στην ίδια ημερομηνία με τα ημερολόγια όπως ο χρόνος αυτός αναφέρεται στην ποιο πάνω παράγραφο.
- Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.
- Απογραφής για τα αποθέματα ποσοτικά ως τις 20 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, κατ' αξία μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.
- Απογραφής με την αξία των αποθεμάτων και για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..

2.3.3 ΕΚΤΥΠΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

άρθρο 9 Κ.Φ.Α.Σ.

Τα βιβλία που τηρούνται πλέον αθεώρητα και ενημερώνονται μηχανογραφικά μπορεί να μην εκτυπώνονται και τα δεδομένα τους να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης με την προϋπόθεση να εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθούν από φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση μη διαφύλαξης η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται σε μη τήρηση των βιβλίων η των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.

2.3.4 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΑΕ

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.

Για να ολοκληρωθεί η ενότητα των βιβλίων πρέπει να αναφερθούν και τα διοικητικά βιβλία των ΑΕ όπως τα ορίζει το άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ. Αυτά είναι:

Το βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, το βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου και το βιβλίο ονομαστικών μετοχών.

Στα βιβλία πρακτικών κρατούνται τα πρακτικά από τις συνεδριάσεις και οι αποφάσεις των αντίστοιχων οργάνων. Στο βιβλίο ονομαστικών μετοχών αναγράφονται σε κάθε μεταβίβαση τα πλήρη στοιχεία του μεταβιβάζοντος μετόχου και του αγοραστή νέου μετόχου. Η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού αφορά μόνο τις ονομαστικές μετοχές των ΑΕ και μάλιστα του ίδιου κεφαλαίου (όχι για τυχόν ονομαστικές μετοχές τρίτων που έχει μια επιχείρηση). Αν δηλαδή οι μετοχές μιας εταιρίας είναι όλες ανώνυμες, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου .

Τα διοικητικά βιβλία των ΑΕ είναι αθεώρητα και η ενημέρωσή τους γίνεται σε εύλογο χρόνο που δεν ορίζεται ρητά από διατάξεις.

2.4 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

2.4.1 ΤΑ ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ

άρθρα 4 & 5 Κ.Φ.Α.Σ.

(α) Διαμονή

Για τη διανομή των πελατών εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) αν ο αντισυμβαλλόμενος είναι ε ιδιώτης και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) επαγγελματίας. Στην Α.Π.Υ. και στο Τ.Π.Υ. αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη ο αριθμός φορολογικού του μητρώου και η Δ.Ο.Υ. Σε περίπτωση που ο πελάτης είναι αλλοδαπός η διεύθυνσή του επιτρέπεται να μην αναγράφεται. Επίσης αναγράφεται η παρεχόμενη υπηρεσία, το ποσό αριθμητικώς και αν η Α.Π.Υ. η το Τ.Π.Υ. εκδίδεται χειρόγραφα το ποσό και ολογράφως.

Η Α.Π.Υ. εκδίδεται κατά αντισυμβαλλόμενο, έχει δηλαδή τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το τίμημα. Αν ο πελάτης είναι τουριστικό γραφείο η επιτηδευματίας εκδίδεται Τ.Π.Υ. στα στοιχεία του γραφείου, ενώ αν πρόκειται για τουρίστες που καταβάλλουν οι ίδιοι το τίμημα εκδίδεται Α.Π.Υ. μια στο όνομα κάθε τουρίστα.

Η Α.Π.Υ. εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας, δηλαδή στην αναχώρηση του πελάτη. Αν η παροχή υπηρεσίας είναι παρατεταμένη, εκδίδεται απόδειξη για το τμήμα της αμοιβής που γίνεται απαιτητό. Πάντως η Α.Π.Υ. δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Στην ίδια λογική κινείται και η έκδοση

τιμολογίου παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση σύμβασης του ξενοδοχείου με τουριστικά γραφεία για διάθεση των δωματίων σε συγκεκριμένη τιμή (σύμβαση commitment) ή με την διαμονή επιτηδευματιών. Οι Α.Π.Υ. και το Τ.Π.Υ. εκδίδονται τμηματικά είτε με αγωγή σε μήνες ή κατά το χρόνο και το τμήμα της αμοιβής που γίνεται απαιτητό. Πάντως σε ότι αφορά τον Κ.Φ.Α.Σ. η αμοιβή καταβάλλεται πάντα για παρασχεθείσα υπηρεσία και όχι για μελλοντική.

(β) Παροχή υπηρεσιών «πακέτο» ή «all inclusive»

Πολλές φορές μέσα στο προσυμφωνημένο τίμημα που καταβάλλεται περιλαμβάνονται και άλλες υπηρεσίες πλην του ύπνου, που είτε είναι συγκεκριμένες και προκαθορισμένες ή απεριόριστες σ' όλα τα τμήματα του ξενοδοχείου. Τότε για τις υπηρεσίες αυτές (π.χ. καταναλώσεις σε εστιατόρια και μπαρ, χρήση αθλητικών ή άλλων εγκαταστάσεων αναψυχής κλπ) δεν εκδίδονται χωριστές αποδείξεις ή εισιτήρια, αλλά εκδίδεται μια ενιαία απόδειξη μαζί με τον ύπνο. Η Α.Π.Υ. ή το Τ.Π.Υ. πρέπει να εκδίδεται με τέτοιο τρόπο ώστε το συνολικό τίμημα να αναλύεται κατά συντελεστή ΦΠΑ. Ο επιμερισμός του ακαθάριστου εσόδου σε συντελεστές ΦΠΑ καθορίστηκε με υπουργικές αποφάσεις και θα αναλυθούν παρακάτω στο κεφάλαιο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

(γ) Υπηρεσίες Τηλεφωνικής Εξυπηρέτησης, internet, μίσθωση θυρίδας παρακολούθηση ταινιών ή άλλων προγραμμάτων (pay TV)

Έχει γίνει δεκτό με τις εγκυκλίους 1058497/529/8-8-1992 και 1048479/353/2-9-2002 ότι οι χρεώσεις για τις παραπάνω υπηρεσίες (και μόνο αυτές) μπορεί να αναγράφονται στις αποδείξεις που εκδίδονται για την υπηρεσία του καταλύματος χωρίς να εκδίδεται χωριστά παραστατικά. Οι χρεώσεις για τις υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να καταγράφονται αυτόματα (Σταματόπουλος, 2008). Σε κάθε άλλη περίπτωση για προσφορές ειδών και υπηρεσιών στους πελάτες από τα λοιπά τμήματα, εκμετάλλευσης του ξενοδοχείου εκδίδονται τα οικεία φορολογικά παραστατικά.

(δ) Εξυπηρέτηση πελατών σε μπαρ- εστιατόρια

Για την εξυπηρέτηση των πελατών τους σε μπαρ και εστιατόριο του ξενοδοχείου και όταν αυτές οι υπηρεσίες δεν αποτελούν μέρος κάποιου πακέτου εκδίδονται Α.Α.Π. είτε το τίμημα καταβάλλεται αμέσως ή χρεώνεται στο λογαριασμό του πελάτη. Στις αποδείξεις αυτές θα πρέπει να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Η χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.) είναι προαιρετική. Η απαλλαγή από τη χρήση Φ.Τ.Μ. στα ξενοδοχεία Δόθηκε με την ΠΟΛ. 1037/12-2-1992 ακριβώς γιατί πρέπει στις αποδείξεις να αναγράφονται πρόσθετα στοιχεία (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση) και οι ταμειακές μηχανές δεν έχουν συνήθως αυτή την δυνατότητα. Ή θα πρέπει λοιπόν να χρησιμοποιούνται μηχανές με αυξημένες δυνατότητες, ώστε να αποτυπώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία, ή αλλιώς θα εκδίδονται Α.Α.Π. χειρόγραφα ή με τη χρήση Η/Υ. Εναλλακτικά στην περίπτωση που το τίμημα δεν καταβάλλεται αμέσως αλλά χρεώνεται στο λογαριασμό του πελάτη και χρησιμοποιείται ταμειακή μηχανή αυξημένων δυνατοτήτων, μπορεί να αναγράφεται στην απόδειξη ο αριθμός του δωματίου αντί του ονοματεπωνύμου.

Σε ότι αφορά το χρόνο και τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης όταν αυτές εκδίδονται από Φ.Τ.Μ. ή Η/Υ, τα σχετικά ορίζονται από την ΠΟΛ. 1183/17-8-1990. Έτσι οι Α.Α.Π. εκδίδονται και παραδίδονται αμέσως μετά το σερβίρισμα της κάθε παραγγελίας αρχικής ή συμπληρωματικής. Οι αποδείξεις πρέπει να βρίσκονται στο τραπέζι του πελάτη καθ' όλη τη διάρκεια της παραμονής του στο κατάστημα. Το άθροισμα των αποδείξεων αποτελούν το σύνολο του λογαριασμού του πελάτη. Αν υπάρχει δυνατότητα από τη φορολογική ταμειακή μηχανή εκδίδεται στο τέλος μιας τελική απόδειξη (κλείσιμο λογαριασμού) όπου αναγράφονται οι αριθμοί του συνόλου των αποδείξεων που εκδόθηκαν κατά το σερβίρισμα και το συνολικό ποσό. Οι αποδείξεις θα πρέπει να αναγράφουν εκτός από τα ποσά και τα είδη τουλάχιστον σε γενικές κατηγορίες.

Με την ΠΟΛ. 1117/31-5-1991 δόθηκε η δυνατότητα αντί του τρόπου έκδοσης της προηγούμενης παραγράφου να εκδίδεται διπλότυπο δελτίο παραγγελίας όπου θα αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες που σερβιρίστηκαν κάθε φορά. Για την συνολική αξία του δελτίου παραγγελίας εκδίδεται στο τέλος νόμιμη απόδειξη από Φ.Τ.Μ., στην οποία αναγράφεται και ο ορισμός του δελτίου παραγγελίας και παραδίδεται στον πελάτη μαζί με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου κατά την πληρωμή του λογαριασμού ή την αναχώρησή του από το κατάστημα. Η ίδια διαδικασία με το δελτίο παραγγελίας μπορεί να εφαρμόζεται όταν εκδίδονται αποδείξεις με τη χρήση Η/Υ (ΠΟΛ 1238/26-10-1992). Επιπλέον μπορούν τα είδη στο δελτίο να προσδιορίζονται με κωδικούς αριθμούς και να αποδείξει να μην γράφει τον αριθμό του δελτίου παραγγελίας αλλά σ' όλα τα αντίτυπα του δελτίου παραγγελίας να αναγράφεται

ο αριθμός της εκδοθείσας απόδειξης. Η Α.Α.Π. που εκδίδεται με τη χρήση Η/Υ θα πρέπει να αναγραφεί όλα τα είδη αναλυτικά. Η δυνατότητα αυτή με το δελτίο παραγγελίας ισχύει μόνο για τα καταστήματα που προσφέρουν φαγητό και όχι για καφετέριες, μπαρ κλπ.

Τέλος σε περίπτωση που ο πελάτης είναι επιτηδευματίας και εφόσον το ζητήσει, εκδίδεται Τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται η ένδειξη «εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμών...αποδείξεων λιανικής πώλησης» (ΠΟΛ 1098/26-4-1991). Σε περίπτωση που ο πελάτης διευκρίνισε εξ' αρχής την επαγγελματική του ιδιότητα και ζήτηση τιμολόγιο, αυτό μπορεί να εκδοθεί κατευθείαν χωρίς την προηγούμενη έκδοση Α.Α.Π. Καλό θα είναι όμως το Τιμολόγιο να ενημερώνεται σε κάθε σερβίρισμα για να αποφεύγονται προστριβές σε περίπτωση επιτόπου ελέγχου.

(ε) Διακίνηση αγαθών

Σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης (δηλαδή πώλησης οποιασδήποτε ποσότητας, οποιαδήποτε αξίας σε επιτηδευματία ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε αξίας σε επιτηδευματία) ή παράδοσης ή διοίκησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό (πώληση επεξεργασία, αποθήκευση, επισκευή, επιστροφή κλπ), εκδίδεται δελτίο αποστολής. Το δελτίο αποστολής μπορεί να είναι συνενωμένο με κάποιο φορολογικό στοιχείο αξίας (πχ τιμολόγιο – δελτίο αποστολής όπως ανωτέρω). Για την έκδοση δελτίου αποστολής δεν χρειάζεται απαραίτητα παραλήπτης να είναι κάποιος τρίτος. Αν για παράδειγμα η ξενοδοχειακή επιχείρηση διατηρεί αποθήκη εκτός των κυρίων εγκαταστάσεων της, θα πρέπει για τη μεταφορά αγαθών να εκδίδει ΔΑ. Δελτίο δεν εκδίδεται για τη μεταφορά ανταλλακτικά παγίων προς επισκευή ανάμεσα στις διάφορες εγκαταστάσεις της επιχείρησης και όταν οι εγκαταστάσεις αυτές βρίσκονται σε συνεχόμενα κτίρια ανάμεσα στα οποία δεν παρεμβάλετε δρόμος (για παράδειγμα ξενοδοχείο πόλης στην Καλαμάτα, στην οδό Ναυαρίνου 52 με αποθήκη στην οδό Ναυαρίνου 54). Εναλλακτικά ανάμεσα στις διάφορες εγκαταστάσεις και αν αυτές δεν απέχουν πολύ μεταξύ τους, μπορεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής μετά από έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Αποτελεί κοινή πρακτική για τα ξενοδοχεία να παραδίδουν τον μαρισμό τους (σεντόνια, τραπεζομάντιλα κλπ) αλλά και μοκέτες, κουρτίνες κλπ σε άλλες επιχειρήσεις για πλύσιμο ή καθορισμό. Αν και κανονικά το ξενοδοχείο είναι υποχρεωμένο να εκδίδει ΔΑ για την διακίνηση αυτών των ειδών, δεν καταλογίζεται παράβαση για τη μη έκδοση

εφόσον ο παραλήπτης εκδώσει (ανάποδο- αντίθετο) δελτίο αποστολής. Το ίδιο ισχύει και για περίπτωση παράδοσης παγίων για επισκευή (πχ. τηλεόραση, Η/Υ) καθώς και για επιστρεφόμενα αγαθά (π.χ. ληγμένα τρόφιμα) αξίας ως 880 ευρώ (Σταματόπουλος, 2013).

Το δελτίο αποστολής εκδίδεται κατά την έναρξη της διακινήσεως ή κατά την παράδοση και το πρωτότυπο συνοδεύει τα αγαθά καθ' όλη τη διάρκεια μεταφοράς τους και παραδίδεται στον παραλήπτη. Στο ΔΑ αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη δηλαδή ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα διεύθυνση, ΑΦΜ και αρμόδιο Δ.Ο.Υ. Αν παραλήπτης είναι κάποιος ιδιώτης αρκεί το ονοματεπώνυμό και η διεύθυνση, ενώ αν παραλήπτης είναι το Δημόσιο ή κάποιος διεθνής οργανισμός αναγράφονται η διεύθυνση, η επωνυμία και το ΑΦΜ. Επίσης αναγράφονται η ημερομηνία, και η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, ο τόπος αποστολής και παράδοσης, ο σκοπός της διακίνησης και το είδος, η μονάδα μέτρησης και η ποσότητα του κάθε είδους. Αν το δελτίο εκδίδεται χειρόγραφο αναγράφεται και το άθροισμα των ποσοτήτων αριθμητικά και ολογράφως.

Από 1-1-2014 αλλάζει ο τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, καθώς παύει να υφίσταται το στοιχείο δελτίο αποστολής (παράγραφος 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013).

Με την ΠΟΛ.1286/31.12.2013, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό, αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», « Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ. Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

Το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται από τις ανώνυμες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στις εξής περιπτώσεις:

1) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, ανεξάρτητα εάν γίνει φυσική διακίνηση ή όχι αυτών και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα κατά την παράδοση τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κατά περίπτωση.

2) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

- από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ιδιώτης κ.λπ.) και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ή τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

- από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση, αρνείται την έκδοση αυτού ή όταν κατά την παραλαβή τους δεν παραδίδεται είτε τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών είτε αντίτυπο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Επισημαίνεται ότι, το εν λόγω έγγραφο εκδίδεται και κατά την παραλαβή επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είτε από ιδιώτη, εφόσον δεν εκδίδεται άμεσα με την επιστροφή πιστωτικό τιμολόγιο ή απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση.

3) Στις περιπτώσεις που κατά την παραλαβή των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα είτε εκδίδεται, από τον παραλήπτη αυτών, έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναγράφοντας την ποσότητα του πλεονάσματος ή του ελλείμματος, είτε στο αρχικό έγγραφο του προμηθευτή αναγράφονται το πλεόνασμα ή το έλλειμμα, κατά περίπτωση.

4) Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, από τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1286/31.12.2013, προκύπτει ότι δεν εκδίδεται το υπόψιν έγγραφο, σε κάθε άλλη περίπτωση, πλην της αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις, για τις οποίες δεν εκδίδεται, υποχρεωτικά, το υπόψιν έγγραφο:

- Διακίνηση αποθεμάτων για δοκιμή ή δειγματισμό.

- Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).

- Διακίνηση δειγμάτων για δωρεάν διάθεση.

- Αποστολή αποθεμάτων σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, επισκευή κ.λπ..

- Διακίνηση - αποστολή αποθεμάτων με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση.
- Διακίνηση αποθεμάτων για συμμετοχή και μόνο (όχι πώληση) σε έκθεση.
- Διακίνηση αγαθών με σκοπό την απόρριψη, καταστροφή αυτών.
- Διακίνηση παγίων, γενικώς.
- Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Διακίνηση, αποστολή αγαθών από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ψυγείων και αποθηκών.

(στ) Λοιπές περιπτώσεις

Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν προβλέφθηκε παραπάνω (και πάντα όταν οι προσφερόμενες υπηρεσίες και τα παρεχόμενα αγαθά δεν αποτελούν μέρος κάποιο πακέτο) εκδίδονται τα οικεία κάθε φορά παραστατικά. Από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών αλλά και πλήθος άλλων αποφάσεων (ΠΟΛ) προβλέπεται μια ποικιλία φορολογικών στοιχείων για διάφορες περιπτώσεις, που συνοπτικά αναφέρονται παρακάτω:

- Τιμολόγιο. Τιμολόγιο εκδίδεται σε πολλές περιπτώσεις γι' αυτό υπάρχουν και πολλά είδη τιμολογίων. Κατά κύριο λόγο το τιμολόγιο εκδίδεται για την χονδρική (δηλαδή προς επιτηδευματία) πώληση αγαθών (τιμολόγιο πώλησης) ή υπηρεσιών (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών).

Τιμολόγιο επίσης πρέπει να εκδοθεί για την είσπραξη επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, επιστροφής εμμέσων φόρων – δασμών – τελών – τόκων, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων. Πολύ κοινές είναι οι περιπτώσεις επίδικης προσωπικού από τον ΟΑΕΔ (είτε των αμοιβών ή των ασφαλιστικών εισφορών) αλλά και η είσπραξη κονδυλίων από κοινωνικά προγράμματα λόγω υπαγωγής σε επιδοτούμενο πρόγραμμα επενδύσεων. Για τις περιπτώσεις αυτές πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο. Συνήθως το τιμολόγιο αυτά ονομάζονται με το όνομα της κάθε πράξης (π.χ. τιμολόγιο επιδοτήσεων, τιμολόγιο αποζημιώσεων).

Τιμολόγιο αγοράς (αγαθών ή υπηρεσιών) εκδίδεται στη περίπτωση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από μη υπόχρεο στην έκδοση στοιχείων πρόσωπο (π.χ. ιδιώτης). Στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος υπόχρεος αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο ή εκδίδει τιμολόγιο με ανακριβή στοιχεία η έκδοση τιμολογίου από τον παραλήπτη είναι προαιρετική (δεν απαγορεύεται, ούτε επιβάλλεται). Υποχρεωτικά

όμως το γεγονός (ή και το τιμολόγιο αγοράς αν έχει εκδοθεί) γνωστοποιείται στην Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλομένου (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ).

Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων εκδίδεται για την αγορά προϊόντων από αγρότες, οι οποίοι από 1-1-2014 δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ..

Πιστωτικό Τιμολόγιο (Π.Τ.) εκδίδεται για επιστροφές, εκπτώσεις ή άλλες διαφορές στις πιο πάνω συναλλαγές.

-Απόδειξη επιστροφής εκδίδεται για επιστροφές, εκπτώσεις ή άλλες διάφορες σε συναλλαγές για τις οποίες είχε εκδοθεί Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ.

-Ειδικό Σημείωμα (ή απόδειξη) Αυτοπαράδοσης αγαθών ή Ιδιοχρησιμοποίησης Υπηρεσιών, εκδίδονται στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης όπως πχ εκδήλωση που διοργανώνεται στο ξενοδοχείο για το προσωπικό του. Εναλλακτικά μπορεί να εκδοθεί οποιοδήποτε στοιχείο αξίας με την απόδειξη «Απόδειξη Αυτοπαράδοσης».

Από 1.1.2014, η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου απόδειξης αυτοπαράδοσης, παύει να ισχύει (παράγραφος 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013) . Επισημαίνεται ότι, για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών προς ιδιώτες μπορεί να ακολουθείται η υφιστάμενη διαδικασία έκδοσης του προαναφερόμενου στοιχείου από ιδιαίτερο τμήμα της φορολογικής ταμειακής μηχανής ενώ, γενικά, αντί της έκδοσης του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο και γι' αυτές τις οικονομικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αναγράφοντας ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

-Ειδικό ακυρωτικό στοιχείο (επί μηχανογραφικής έκδοσης) εκδίδεται για την ακύρωση φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν εκ παραδρομής ή μη λανθασμένα στοιχεία. Προϋπόθεση είναι το πρωτότυπο του ακυρωθέντος στοιχείου να μην έχει παραδοθεί στον αντισυμβαλλόμενο ειδάλλως εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

-Εισιτήρια θεαμάτων και ακροαμάτων εκδίδονται σε περιπτώσεις που διοργανώνονται εκδηλώσεις (μουσικές, θεατρικές κλπ) στο ξενοδοχείο με αντίτιμο εισόδου για το κοινό.

2.5 ΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

άρθρο 9 Κ.Φ.Α.Σ.

Τα βιβλία, τα στοιχεία, και όλα τα δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται κατά κανόνα στην έδρα της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Για να τηρούνται τα βιβλία εκτός της έδρας, σε άλλη εγκατάσταση της επιχείρησης ή τρίτου (πχ. Γραφείο λογιστή) χρειάζεται απλή γνωστοποίηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση.

Τα βιβλία και τα στοιχεία διαφυλάσσονται μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο. Το δικαίωμα αυτό όπως προκύπτει από το Ν 2238/1994 είναι πενταετές και η προθεσμία αρχίζει να μετράει μετά το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης πχ οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) παραγράφεται 31/12/2012 οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) παραγράφεται 31/12/2013.

Η πενταετής προθεσμία δεν είναι αποκλειστική και συμβαίνει η προθεσμία για συγκεκριμένα έτη να παρατείνεται με νόμο. Επίσης για ιδιαίτερες περιπτώσεις οι σχετικές προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο παρατείνονται. Για παράδειγμα:

(α) για υποθέσεις πλαστών, εικονικών, νοθευμένων στοιχείων και για κατασχεμένα βιβλία ισχύει διετής παράταση στην δοθείσα κάθε φορά προθεσμία.

(β) επί μη υποβολής δήλωσης εισοδήματος ο χρόνος παραγραφής ορίζεται στο δεκαπέντε έτη.

(γ) επί μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ ο χρόνος παραγραφής ορίζεται στα δέκα έτη.

2.6 ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

2.6.1 Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ

άρθρα 4 Κ.Φ.Α.Σ

Στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου η ξενοδοχειακή επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) είναι υποχρεωμένη να απογράφει όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής της περιουσίας, δηλαδή του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής περιουσίας.

Με τον όρο απογραφή ονομάζονται οι ενέργειες που γίνονται για να προσδιοριστεί με ακρίβεια κατ' είδος ποσοτικά και ποιοτικά τα στοιχεία που συνθέτουν την περιουσιακή συγκρότηση της επιχείρησης. Ο όρος αυτός αφορά:

(α) την ποσοτική καταμέτρηση κατ' είδος και ποιότητα κάθε είδους που επιδέχεται μέτρηση (σε οποιαδήποτε μονάδα μέτρησης – αριθμητική, όγκου, επιφάνειας κλπ), καθώς και στοιχείων που δεν έχουν υλική υπόσταση όπως ομολογίες, έντονα γράμματα, επιταγές εφόσον έχουν ενσωματωθεί σε κάποιο αξιόγραφο

(β) την αποτίμηση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων σε ενιαίο νόμισμα με βάση τις αρχές της αποτίμησης και τις επιταγές του νόμου

(γ) την αποτύπωση των αποτελεσμάτων των παραπάνω διαδικασιών (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1999).

Τα αποθέματα καταχωρούνται στην απογραφή αναλυτικά κατ' είδος ποσότητα, μονάδα μέτρησης, κατά μονάδα αξίας και συνολική αξία του κάθε αγαθού. Τα πάγια καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες εκτός από τα έπιπλα και τα σκεύη που καταχωρούνται κατά συντελεστή αποσβέσεων. Τα στοιχεία που καταγράφονται για τα πάγια είναι η αξία κτήσης, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία. Τα χρεόγραφα (μετοχές, ομολογίες κλπ) καταγράφονται κατ' είδος και κατά ποσότητα, αξία κτήσης και τρέχουσα αξία ενώ οι επενδύσεις καταχωρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο.

Η ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων καταχωρείται μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ενώ η κατ' αξία απογραφή αποτίμηση πραγματοποιείται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται τόσο κατά ποσότητα όσο και κατά αξία ως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Σε ότι αφορά την αποτίμηση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας (με την αξία δηλαδή θα εμφανιστούν τα περιουσιακά στοιχεία στην απογραφή), ο Κ.Φ.Α.Σ. ορίζει επακριβώς τον τρόπο αποτίμησης για κάθε στοιχείο. Έτσι τα αποθέματα της ξενοδοχειακής επιχείρησης αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής επίσης και τρέχουσας τιμής αγοράς, της τιμής δηλαδή που μπορεί η επιχείρηση να τα αγοράσει την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Τα ενσώματα πάγια αποτιμώνται στην αξία κτήσης προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με την αξία των διενεργηθεισών

αποσβέσεων. Για τα ακίνητα ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η τιμή που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς χωρίς τα διάφορα έξοδα αγοράς. Για το μηχανολογικό εξοπλισμό τιμή κτήσης προσαυξάνεται με έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης. Τα χρεόγραφα γενικά αποτιμώνται κατ' είδος στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής. Αυτό δεν ισχύει για τα χρεόγραφα και τους τίτλους που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο που αποτιμώνται κατ' είδος στην παρούσα αξία τους τη μέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Τέλος ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων προβλέπει τον ακριβή λογιστικό χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών που μπορεί να προκύπτουν από δάνεια ή λοιπές υποχρεώσεις και απαιτήσεις της επιχείρησης σε ξένο νόμισμα.

2.6.2 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ

Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου η ξενοδοχειακή επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) είναι υποχρεωμένη να συντάσσει και να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

(α) Ισολογισμός

Είναι μια λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει την περιουσιακή συγκρότηση ενός οικονομικού οργανισμού (περιουσιακά στοιχεία – πηγές χρηματοδότηση τους) σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή. Η εμφάνιση των στοιχείων γίνεται συνοπτικά κατ' είδος και αξία, όπως αυτά προκύπτουν από τα υπόλοιπα του οριστικού ισοζυγίου. Ο ισολογισμός δεν είναι μια περίληψη της απογραφής αλλά μια εσωλογιστική κατάσταση. Η απογραφή από την άλλη είναι εξωλογιστικό έγγραφο. Ο ισολογισμός εμφανίζει την οικονομική κατάσταση – θέση της επιχείρησης στην δεδομένη χρονική στιγμή του τέλους της διαχειριστικής περιόδου (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1999).

(β) Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης

Είναι η λογιστική κατάσταση που εμφανίζει το αποτέλεσμα που πέτυχε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος αυτού (Ναούμ, 1994). Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης στην ουσία μέτρα την αποδοτικότητα της λειτουργίας σε κάθε

χρήση. Αν ο ισολογισμός απεικονίζει την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης δείχνει την πορεία της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1999).

(γ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Η κατάσταση αυτή δείχνει την διάθεση των αποτελεσμάτων που έχουν προκύψει από τη χρήση ανάμεσα σε αποθεματικά, μερίσματα, αμοιβές μελών ΔΣ και αποτέλεσμα «εις νέον» για μεταφορά σε επόμενες χρήσεις. Η διάθεση αυτή γίνεται μετά τον συνυπολογισμό των φόρων και του υπολοίπου αποτελεσμάτων που μεταφέρθηκαν από προηγούμενες χρήσεις. Ο πίνακας καταρτίζεται πάντα σε δυο στήλες για τα ποσά που αφορούν την κλεισμένη και την προηγούμενη χρήση.

(δ) Κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης

Είναι η κατάσταση που δείχνει τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης της χρήσης λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα τελικά αποθέματα και τα οργανικά έσοδα και έξοδα. Και αυτή η κατάσταση καταρτίζεται σε δυο στήλες για τα ποσά που αφορούν την κλεισμένη και την προηγούμενη χρήση.

(ε) Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης

Το προσάρτημα είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους ενδιαφερόμενους, να κατανοούν το περιεχόμενο και να διαπιστώνουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα της επιχείρησης. Πληροφορίες που μπορεί να περιέχονται στο προσάρτημα (ενδεικτικά) είναι οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση, οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, στοιχεία για συμμετοχές σε άλλες εταιρείες κ.λπ. (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1999).

Οι οικονομικές καταστάσεις (πλην του προσαρτήματος που είναι πληροφοριακό) καταρτίζονται υποχρεωτικά βάσει υποδειγμάτων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου.

Οι ΑΕ είναι υποχρεωμένες εκτός από την κατάρτιση των παραπάνω καταστάσεων να δημοσιεύουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων στο τεύχος ΑΕ, ΕΠΕ της Εφημερίδας της κυβέρνησης (ΦΕΚ), σε μια οικονομική, μια πολιτική εφημερίδα και μια τοπική εφημερίδα. Το προσάρτημα δεν δημοσιεύεται αλλά υποβάλλεται στο Γ.Ε.ΜΗ. Η

κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης δεν δημοσιεύεται ούτε υποβάλλεται πουθενά παρά μόνο καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών – Ισολογισμών (Ναούμ, 1994). Από 1-1-2013 δίνεται εναλλακτικά η δυνατότητα στις επιχειρήσεις της ανάρτησης του ισολογισμού στην ιστοσελίδα τους αντί της δημοσίευσης στον τύπο.

2.6.3 ΟΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ /ΠΙΝΑΚΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ Δ.Λ.Π.

άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) εφαρμόζονται στην Ελλάδα κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων υποχρεωτικά από τις ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και προαιρετικά από τις υπόλοιπες ΑΕ που ελέγχονται από ελεγκτές του Σ.Ο.Ε.Λ. Έτσι η ξενοδοχειακή επιχείρηση που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικής κατάστασης της σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. έχει επίσης τις εξής υποχρεώσεις:

(α) να συντάσσει πίνακα συμφωνίας λογιστικής φορολογικής βάσης (ΠΣΛΦΒ)

Ο πίνακας αυτός εντάσσεται εξωλογιστικά προκειμένου να είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Τα στοιχεία του πίνακα αντλούνται από κύρια και βοηθητικά βιβλία και καταχωρούνται ανά πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό, έτσι ώστε να απεικονίζεται:

- η λογιστική βάση, δηλαδή η αξία όπως προκύπτει από τα βιβλία
- η φορολογική βάση, δηλαδή η αξία όπως προσδιορίζεται από φορολογική

νομοθεσία

- η διαφορά (σε χρέωση ή πίστωση) μεταξύ των δυο

(β) να συντάσσει τους εξής φορολογικούς πίνακες:

- πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης
- πίνακα σχηματισμού φορολογικών αποθεμάτων
- ανακεφαλαιωτικό πίνακα φορολογικών αποθεμάτων

(γ) να τηρεί ιδιαίτερο φορολογικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

Στο μητρώο αυτό καταχωρούνται μόνο τα πάγια που διαφοροποιούνται λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. είτε ως προς την αρχική τους αξία ή ως προς τις αποσβέσεις. Οι καταχωρήσεις γίνονται με βάση την φορολογική του αξία. Το μητρώο αυτό μπορεί να τηρείται και ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο παγίων.

Από το μητρώο αυτό αντλούνται στοιχεία που αφορούν τις διαφορές στην αποτίμηση συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης και του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων.

Για να καταφέρει η υπόχρεη επιχείρηση την εκπλήρωση των παραπάνω απαιτήσεων βάσει Δ.Λ.Π. θα πρέπει να τηρεί κάποιο δευτερεύον λογιστικό σύστημα ανεξάρτητο από την κύρια λογιστική. Η επιτροπή λογιστική τυποποίηση και ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) προτείνει ενδεικτικά τις κάτωθι λύσεων.

- 1) Τήρηση δυο αυτοτελών λογιστικών συστημάτων, δηλαδή πλέον του κύριου λογιστικού συστήματος να χρησιμοποιείται ένα δεύτερο, όπου θα λογιστικοποιούνται όλες οι συναλλαγές με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας.
- 2) Τήρηση ενός κυρίου και ενός συμπληρωματικού λογιστικού συστήματος, δηλαδή πλέον του κύριου λογιστικού συστήματος να χρησιμοποιείται ένα δεύτερο, όπου θα καταχωρούνται μόνο οι διαφορές που θα προκύπτουν από τη λογιστικοποίηση των συναλλαγών σε λογιστική και φορολογική βάση.
- 3) Τήρηση λογαριασμών τάξεως στο κύριο λογιστικό σύστημα, δηλαδή να τηρούνται οι απαραίτητοι λογαριασμοί για τη σύνταξη των πινάκων μέσα στο κύριο λογιστικό σύστημα σε λογαριασμούς τάξεως ή σε άλλο αυτόνομο σύστημα λογαριασμών.

2.7 ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

2.7.1 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ - ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Άρθρο 10 Κ.Φ.Α.Σ.

Κάθε έτος η ξενοδοχειακή επιχείρηση πρέπει να υποβάλει τα στοιχεία για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε άνω των 300,00 ευρώ με άλλους επαγγελματίες και

με το Δημόσιο κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Τα στοιχεία που υποβάλλονται διασταυρώνονται με τα στοιχεία που στέλνουν αντίστοιχα οι άλλοι επαγγελματίες με σκοπό να διαπιστωθεί αν και οι δύο αντισυμβαλλόμενοι έχουν καταχωρήσει ορθά τις συναλλαγές στα βιβλία τους ή αν εκδίδονται πλαστά στοιχεία που δεν καταχωρούνται και δεν δηλώνονται πουθενά.

Η επιχείρηση πρέπει να υποβάλει ξεχωριστές καταστάσεις για τις πωλήσεις της (συγκεντρωτική κατάσταση πελατών) και για τις αγορές και τα έξοδά της (συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών). Η καταχώρηση γίνεται με μια εγγραφή ανά αντισυμβαλλόμενο για το σύνολο των εκδοθέντων ή ληφθέντων παραστατικών, αναγράφοντας τη συνολική καθαρή αξία και το πλήθος των στοιχείων. Τα πιστωτικά τιμολόγια συμψηφίζονται σαν αξία με τα χρεωστικά. Σε περίπτωση πιστωτικών υπολοίπων πελατών ή χρεωστικών προμηθευτών αυτά υποβάλλονται σε ξεχωριστές καταστάσεις. Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις έχουν τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, ΑΦΜ, διεύθυνση και αρμόδια ΔΟΥ) καθώς και το έτος για το οποίο υποβάλλεται η κατάσταση. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου που καταχωρούνται είναι ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, ΑΦΜ και διεύθυνση.

Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών δεν συμπεριλαμβάνονται

- συναλλαγές με το εξωτερικό
- συναλλαγές με ιδιώτες ακόμη και αν έχουν εκδοθεί τιμολόγια
- τιμολόγια αγοράς από ιδιώτες, αρνούμενους ή μη υπόχρεους σε έκδοση στοιχείων
- αποδείξεις αυτοπαράδοσης
- τόκοι καταθέσεων καθώς και τραπεζικές προμήθειες και τόκοι
- μισθοί, ημερομίσθια
- συναλλαγές των οποίων η αξία είναι μικρότερη των 300€
- λογαριασμοί οργανισμών δημόσιου χαρακτήρα για ρεύμα, νερό, τηλεπικοινωνίες
- ταχυδρομικά τέλη, φορτωτικές ΟΣΕ, αποδείξεις ΚΤΕΛ, δρόδια
- εισιτήρια όλων των μεταφορικών μέσων, αποδείξεις πώλησης (αεροπορικών) εισιτηρίων
- συνδρομές εντύπων και επαγγελματικών οργανώσεων

- ενοίκια ακινήτων, κοινόχρηστες δαπάνες
- αποδείξεις δαπανών για έξοδα κίνησης προσωπικού
- ποσά εγγυοδοσιών όταν δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία των πωληθέντων αγαθών
- τέλη και δικαιώματα υποθηκοφυλάκων

Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω του συστήματος TAXISNET της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων. Η προθεσμία υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων είναι 25^η Ιουνίου ανεξαρτήτως ΑΦΜ.

Από 1-1-2014 έχει ανακοινωθεί ότι η συγκεντρωτικές καταστάσεις θα υποβάλλονται κάθε μήνα έως τις 15 του επόμενου για τις συναλλαγές αξίας από 0,01 €.

2.7.2 ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

άρθρο 10 Κ.Φ.Α.Σ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) είναι υποχρεωμένες να τηρούν σε ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από της λήξης της προθεσμίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα

- τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο όλων των λογαριασμών και βαθμίδων
- των ημερολογίων
- του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού
- του μητρώου παγίων

Ο ηλεκτρονικός φάκελος (άρθρο 4 Κ.Φ.Α.Σ.) δεν υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ. και τα δεδομένα του δίνονται άμεσα σε περίπτωση ελέγχου όταν ζητηθούν.

2.7.3 ΑΛΛΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΔΟΥ

άρθρο 10 Κ.Φ.Α.Σ

Για τους σκοπούς της διασταύρωσης των στοιχείων των αντισυμβαλλόμενων υποβάλλονται και κάποιες άλλες καταστάσεις στη ΔΟΥ που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών αλλά από άλλες διατάξεις.

Κατάσταση συμφωνητικών (Α.Υ.Ο. 1065606/ 7222/ 2000)

Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση που υποβάλλεται για θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία. Στην κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία του συμφωνητικού και των συμβαλλομένων, το αντικείμενο, η διάρκεια, το ποσό της σύμβασης και άλλες πληροφορίες. Η υποβολή γίνεται μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου και Οκτωβρίου για τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το τρίμηνο που προηγήθηκε.

Καταστάσεις που υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που παραχωρούν αίθουσες κ.λπ. (Α.Υ.Ο. 1042245/ 3284/ 0009/ Α/ 7-6-1990)

Τα ξενοδοχεία που παραχωρούν αίθουσες για δεξιώσεις, συγκεντρώσεις ή εκδηλώσεις ή όταν αναλαμβάνουν την εξυπηρέτηση ή τον εφοδιασμό τέτοιων εκδηλώσεων, είναι υποχρεωμένα να υποβάλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ κατάσταση για κάθε παραχώρηση ή εφοδιασμό ή εξυπηρέτηση χωριστά. Η κατάσταση αυτή υποβάλλεται μόνο για συνδιαλλαγές με φυσικά πρόσωπα, επιτηδευματίες, επιχειρήσεις κι όχι με το Δημόσιο γενικά (υπουργεία, ΝΠΔΔ, οργανισμούς κ.λπ.).

Τα στοιχεία που περιέχονται σε κάθε κατάσταση είναι ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα, διεύθυνση, ΑΦΜ του ξενοδοχείου και του αντισυμβαλλόμενου, σκοπός για τον οποίο παραχωρήθηκε η αίθουσα, ή έγινε η εξυπηρέτηση ή ο εφοδιασμός και το συμφωνηθέν ποσό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟ Φ.Π.Α.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) εφαρμόστηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα την 1/1/1987 με το Ν.1642/1986. Έκτοτε τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε αρκετές φορές τόσο με την εθνική μας νομοθεσία (κυρίως μετά το 2000) όσο και με την κοινοτική. Οι διατάξεις του ΦΠΑ κατά το μεγαλύτερο και ουσιαστικότερο μέρος προέρχονται από αντίστοιχες κοινοτικές διατάξεις και πιο συγκεκριμένα βασίζονται στην 6^η οδηγία ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ) (Γκλεζάκος, 2006).

Ο ΦΠΑ είναι ένας έμμεσος φόρος, αναλογικός και επιβαρύνει την τελική εγχώρια κατανάλωση. Επιρρίπτεται από τον υπόχρεο για καταβολή στον αντισυμβαλλόμενο σ' όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο για την αξία που προστίθεται κάθε φορά στο τελικό προϊόν ή υπηρεσία (προστιθέμενη αξία) το άθροισμα του φόρου που έχει σωρευτεί από όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής, αφού επιβαρύνει την τελική τιμή διάθεσης του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Υπό την επιχείρηση αφού απλά καταβάλλει τα ποσά που έχει εισπράξει, αφαιρώντας τα ποσά που έχει πληρώσει ως φόρο.

Ο τρόπος που «λειτουργεί» ο ΦΠΑ δίνεται με το παρακάτω απλουστευμένο παράδειγμα: Έστω ότι μια επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες (καθαρής) αξίας 50€, για τις οποίες πληρώνει 61,5€ μαζί με το ΦΠΑ και καταβάλλει ημερομίσθια άλλα 50€ (που δεν υπάγονται στο φόρο), για να παράγει το προϊόν της. Το κόστος παραγωγής για την επιχείρηση αυτή είναι 100€ και έχει καταβάλλει ΦΠΑ 11,5 (50€ X 23%). Το προϊόν της το τιμολογεί σε (καθαρή) αξία 200€ και εισπράττει τελική τιμή από τον καταναλωτή 246€ (200€ + 200€ X 23%) με το ΦΠΑ. Η επιχείρηση λοιπόν αυτή πρέπει να καταβάλλει στο κράτος τη διαφορά ανάμεσα στο φόρο που εισέπραξε για τα προϊόντα της (εκροές), δηλαδή τα 46€ και στο φόρο που κατέβαλε για απόκτηση παραγωγικών πόρων (εισροές), δηλαδή τα 11,5€. Τελικά η επιχείρηση πρέπει να αποδώσει 34,5€. Στην ουσία το σύνολο του φόρου (11,5 € + 34,5 € = 46 €) πληρώνει ο καταναλωτής.

3.2 ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ

Στον υπολογισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας εφαρμόζονται τρεις συντελεστές: ο κανονικός, ο μειωμένος και ο υπερμειωμένος συντελεστής. Κατά το χρόνο συγγραφής της παρούσας εργασίας οι συντελεστές αυτοί ήταν στο 23%, 13% και 6,5% αντίστοιχα.

Σε γενικά πλαίσια στον κανονικό συντελεστή υπάγεται η πλειονότητα των αγαθών και υπηρεσιών, στο μειωμένο κυρίως τα μη παρασκευασμένα είδη διατροφής και στον υπερμειωμένο τα βιβλία, οι εφημερίδες και τα περιοδικά. Επίσης υπάρχουν κάποιες δραστηριότητες, για τις οποίες οι επαγγελματίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ για τις εκροές τους, δηλαδή εισπράττουν την αμοιβή τους χωρίς να επιβάλλουν ΦΠΑ. Φυσικά δεν απαλλάσσονται από τον επιρριπτόμενο σε βάρος τους ΦΠΑ κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, στα πλαίσια της άσκησης της δραστηριότητάς τους. Παράδειγμα τέτοιας δραστηριότητας είναι οι υπηρεσίες των ιατρών. Τέλος το Ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και στα νησιά του Αιγαίου, Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι προαναφερθέντες συντελεστές μειώνονται κατά 30%. Οι συντελεστές που προκύπτουν στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα. Έτσι για τις επιχειρήσεις αυτές ο κανονικός συντελεστής διαμορφώνεται στο 16%, ο μειωμένος στο 9% και ο υπερμειωμένος στο 5%. Η έκπτωση του 30% ισχύει και για τις εισροές των εν λόγω επιχειρήσεων (από οποιονδήποτε κι αν προέρχονται από το εσωτερικό της χώρας) αλλά και για τις εκροές τους, αρκεί αν πρόκειται για υπηρεσία αυτή να ολοκληρώνεται στα νησιά αυτά.

Τα τελευταία χρόνια σημειώνονται συνεχείς αυξήσεις στους συντελεστές του ΦΠΑ. Ο κανονικός συντελεστής από 18% που ήταν επί σειρά ετών αυξήθηκε στο 19%, στο 21% για να φτάσει στο 23%. Πρόκειται για μια αύξηση κατά 28% του συντελεστή που επέφερε 4,2% αύξηση στην τελική τιμή των προϊόντων/υπηρεσιών. Ανάλογα φυσικά κινήθηκαν και οι λοιποί συντελεστές που συναρτούνται με τον κανονικό. Παράλληλα πρόσφατα μετατάχθηκαν κάποιες δραστηριότητες σε ανώτερο συντελεστή, με κυριότερη αλλαγή την εστίαση που μετατάχθηκε από τον μειωμένο στον κανονικό

συντελεστή. Επίσης κάποιες απαλλασσόμενες δραστηριότητες υπάχθηκαν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

Όλες οι παραπάνω αλλαγές σε σχέση με το ΦΠΑ μοιραία οδήγησαν σε ανατιμήσεις όλων των προϊόντων και των υπηρεσιών τίμημα που πληρώνει ο τελικός καταναλωτής.

3.3 Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εκτός από την κύρια υπηρεσία τους που είναι η διαμονή, πολύ συχνά προσφέρουν και ένα φάσμα άλλων υπηρεσιών όπως εστίαση, χρήση αθλητικών και άλλων υπηρεσιών όπως εστίαση, χρήση αθλητικών και άλλων εγκαταστάσεων αναψυχής, ενοικίαση εξοπλισμού πλαζ (ομπρέλες -ξαπλώστρες) κλπ. Κατά την τιμολόγηση αυτών των υπηρεσιών επιβάλλεται κατά γενικό κανόνα ο συντελεστής της οικείας δραστηριότητας της κάθε μιας από αυτές τις υπηρεσίες.

Έτσι ο συντελεστής ΦΠΑ πρέπει να εκδοθεί κατά περίπτωση:

(α) Διανομή

Η διανομή αρχικά υπαγόταν στον μειωμένο συντελεστή (υπηρεσία του παραρτήματος III Β περ.5 του κώδικα ΦΠΑ). Κατ' εξαίρεση μάλιστα τα ενοικιαζόμενα δωμάτια που δεν παρείχαν υπηρεσίες περιποίησης στον πελάτη όπως καθορισμός, τακτοποίηση (αυτοεξυπηρετούμενα), εξαιρούνταν από το ΦΠΑ σύμφωνα με την περίπτωση Κστ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του κώδικα ΦΠΑ (Γκλεζάκος, 2006). Υπάχθηκαν πρώτη φορά στον μειωμένο συντελεστή του ΦΠΑ από 1/7/2010.

Με το Ν.3899/2010 και την ΠΟΛ 1003/3-1-2011 όλες οι υπηρεσίες διαμονής (σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους) και παροχής καταλύματος διακοπών μετατάχθηκε στον υπερμειωμένο συντελεστή.

Έτσι για τις υπηρεσίες διαμονής, με τους συντελεστές όπως ισχύουν κατά το χρόνο συγγραφής της παρούσας εργασίας, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις επιβάλλουν ΦΠΑ 6,5%.

(β) Εστίαση

Γενικά οι υπηρεσίες εστίασης και η διάθεση μη αλκοολούχων ποτών υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ενώ η διάθεση αλκοολούχων ποτών στον κανονικό.

Πιο συγκεκριμένα στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται και οι υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια ως υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service).

Υπενθυμίζεται ότι οι καταναλώσεις του μίνι μπαρ που υπάρχει εντός των δωματίων αποτελούν παραδόσεις αγαθών, οι οποίες χρεώνονται με τον οικείο συντελεστή ΦΠΑ κάθε αγαθού. Όσον αφορά στα μη αλκοολούχα ποτά (καφέδες, αναψυκτικά κλπ), τα είδη αυτά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ στην περίπτωση που παραδίδονται ως αγαθά στους πελάτες. Αντιθέτως, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ όταν αποτελούν παροχή υπηρεσίας εστίασης, δηλαδή στην περίπτωση που σερβίρονται στο δωμάτιο στο πλαίσιο της υπηρεσίας εξυπηρέτησης δωματίου ή διατίθενται για επιτόπια κατανάλωση στους χώρους εστίασης του ξενοδοχείου, ανεξάρτητα από τον τρόπο εξυπηρέτησης των πελατών (λήψη παραγγελιών από σερβιτόρους ή self service).

(γ)Υπηρεσίες «πακέτο»

Συχνά προσφέρονται περισσότερες υπηρεσίες σε ενιαία τιμή (πακέτο), έτσι ώστε δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός του τιμήματος ανά συντελεστή ΦΠΑ. Για τις περιπτώσεις αυτές προβλέπονται από το νόμο ποσοστά για την κατ' αποκοπή διάκριση ανά φορολογικό συντελεστή. Χαρακτηριστικό της πολυνομίας και της ταχύτητας μεταβολής των οικείων φορολογικών διατάξεων είναι ότι τα ποσοστά αυτά άλλαξαν τρεις φορές μέσα στο 2011. Καθορίστηκαν με την ΠΟΛ 1003/3-1-2011 μετά τη μετάταξη των υπηρεσιών διαμονής στον υπερμειωμένο συντελεστή, επαναπροσδιορίστηκαν με την ΠΟΛ 1170/5-8-2011 μετά τη μετάταξη της εστίασης στον κανονικό συντελεστή, για να τροποποιηθούν εκ νέου λίγες μέρες μετά με την ΠΟΛ 1182/26-8-2011 για την «αποφυγή της ουσιαστικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού τομέα, που συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη του τουρισμού» όπως χαρακτηριστικά αναγράφεται στην ΠΟΛ. Σήμερα οι ισχύοντες συντελεστές ορίζονται με την ΠΟΛ.1189/29-7-2013.

Έτσι για τη διάκριση της έννοιας τιμής του «πακέτου» ανά συντελεστή ΦΠΑ κατά το χρόνο συγγραφής της παρούσας εργασίας ισχύουν τα ακόλουθα:

- 1) Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή 13%, ενώ το υπόλοιπο στον υπερμειωμένο 6,5% (ΠΟΛ 1189/29-7-2013).
- 2) Διαμονή με ημιδιατροφή (πρωινό και ένα γεύμα): 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή 13%, ενώ το υπόλοιπο στον υπερμειωμένο 6,5% (ΠΟΛ 1189/29-7-2013).
- 3) Διαμονή με πλήρη διατροφή (πρωινό και δυο γεύματα): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή 13%, ενώ το υπόλοιπο στον υπερμειωμένο 6,5% (ΠΟΛ 1189/29-7-2013).
- 4) Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation),αθλητικές υπηρεσίες κ.α.):
 - 65% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διαμονή.
 - 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης.
 - 10% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και τις λοιπές παροχές του πακέτου. (ΠΟΛ 1189/29-7-2013).

(δ) Λοιπές περιπτώσεις

Για τις λοιπές περιπτώσεις εφαρμόζονται οι οικείοι κάθε φορά για τη δραστηριότητα συντελεστές. Ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:

- Υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service): θεωρείται υπηρεσία εστίασης και υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (ΠΟΛ 1189-29/7/2013).
- Καταναλώσεις mini bar: θεωρείται πώληση ειδών διατροφής και το κάθε αγαθό υπάγεται στον οικείο για το αγαθό συντελεστή ΦΠΑ (ΠΟΛ 1189-29/7/2013).

- Ενοικίαση ομπρελών-ξαπλώστρων (για την οποία καταβάλλονται χωριστά τιμήματα από τη διαμονή): υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.
- Χρήση αθλητικών και άλλων εγκαταστάσεων αναψυχής (για την οποία καταβάλλεται χωριστό τίμημα από τη διαμονή): υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.
- Τηλεφωνική εξυπηρέτηση: υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ
- Ακύρωση κράτησης δωματίου πριν από την προγραμματισμένη μέρα άφιξης: το ποσό που παρακρατείται λόγω μη έγκυρης ακύρωσης της κράτησης και κατά συνέπεια μη πραγματοποίηση της υπηρεσίας, δεν θα πρέπει να θεωρείται σαν αμοιβή υπαγομένη στο ΦΠΑ, αλλά σαν αποζημίωση (μη υπαγομένη στο ΦΠΑ) (Γκλεζάκος, 2006).
- Ολική μίσθωση ξενοδοχείου: με βάση την εγκύκλιο 10/87 η ολική μίσθωση ξενοδοχείων έστω και με πλήρη εξοπλισμό θεωρείται σαν εισόδημα Α' πηγής και δεν υπάγεται στο ΦΠΑ
- Χρονομεριστική μίσθωση τουριστικών καταλυμάτων: η χρονομεριστική μίσθωση θεωρείται υπηρεσία σε εκτέλεση σχετικής σύμβασης για παροχή καταλύματος διακοπών. Ως εκ τούτου εξομοιούται με τις λουπές υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία της περίπτωσης Β5 του παραρτήματος ΙΙΙ του κώδικα ΦΠΑ και εφαρμόζεται ο υπερμειωμένος συντελεστής 6,5%.

3.4 ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ

(άρθρο 30)

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει το δικαίωμα να εκπίπτει (αφαιρεί) από το φόρο που τιμολογεί το φόρο που έχει καταβάλλει (ή που υποχρεούται να καταβάλλει στην περίπτωση της πίστωσης) για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών, που πραγματοποίησε στα πλαίσια της άσκησης της δραστηριότητάς της.

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

(α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων

(β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων

(γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά

(δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή εκπροσώπους της επιχείρησης. Ειδικά η σίτιση του προσωπικού των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εξαιρείται από αυτή τη διάταξη, βάσει της Εγκ.10/87 μόνο όμως αν γίνεται σε εκτέλεση αναγκαστικής υποχρέωσης της επιχείρησης που πηγάζει από θετική διάταξη του νόμου ή από σχετική εθνική συλλογική σύμβαση. Αυτό σημαίνει ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να συμψηφίζουν το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα αγοραζόμενα υλικά για την παρασκευή της τροφής που παρέχεται δωρεάν προς το προσωπικό τους, εφόσον η διάθεση αυτή καλύπτεται από εθνική συλλογική σύμβαση εργασίας ή γίνεται σε εκτέλεση αναγκαστικής υποχρέωσης που πηγάζει από θετική διάταξη νόμου. Επίσης με την ίδια εγκύκλιο (10/87) παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών μεταφοράς του προσωπικού της επιχείρησης με ΙΧ επιβατικά αυτοκίνητα άνω των εννέα θέσεως από την κατοικία στον τόπο εργασίας και αντίστροφα.

Επιπλέον με την ΠΟΛ 332/87 παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όπου η μετακίνηση αυτή γίνεται με μισθωμένα αυτοκίνητα πούλμαν (Γκλεζάκος, 2006).

(ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα όταν προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφοράς προσώπων με κόμιστρο.

(στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο.

3.5 ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

(άρθρα 11, 14 και 15)

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, μιας και η παροχή της υπηρεσίας τους εξ ορισμού (λόγω θέσης του ακινήτου) ολοκληρώνεται στην Ελλάδα, δεν πραγματοποιούν «εξαγωγές» με την έννοια του ΦΠΑ. Έτσι η παροχή υπηρεσίας προς αλλοδαπά πρόσωπα δεν διαφέρει σε κάτι από ρητή σε ημεδαπή δηλαδή επιβάλλεται κανονικά ο προβλεπόμενος ΦΠΑ.

Από την άλλη δεν είναι σπάνια η περίπτωση αγοράς από την ξενοδοχειακή επιχείρηση εξοπλισμού και υλικών κατευθειάν από το εξωτερικό.

Σύμφωνα με ανακοίνωση του κυρίου Χατζημιχάλη Κωστή, καθηγητή Γεωγραφίας και Τοπικής Ανάπτυξης στο Χαροκόπειο Πανεπιστήμιο τα μεγάλα τουριστικά συγκροτήματα είναι πιθανό να εισάγουν όλο το σταθερό εξοπλισμό (έπιπλα, σεντόνια, πετσέτες, πισίνες, μηχανήματα, πιάτα, ποτήρια κλπ) από το εξωτερικό.

Για τις δε προμήθειες «υλικών» κουζίνας (ζάχαρη, αλάτι, κρέας, βούτυρο κ.λ.π.) στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις γίνονται μια φορά το χρόνο, κατά την περίοδο Φεβρουαρίου –Μαρτίου, μέσω προσφορών με διεθνείς διαγωνισμούς (Χατζημιχάλης, 2006).

Για να παρουσιαστούν οι πράξεις αυτές σε σχέση με τον ΦΠΑ πρέπει πρώτα να αποσαφηνιστούν οι έννοιες του «κοινοτικού εδάφους» ή «κοινότητα» και της «ενδοκοινοτικής απόκτησης» «έδαφος της κοινότητας» ή «κοινότητα» είναι το εσωτερικό των κρατών –μελών όπως αυτό καθορίζεται για κάθε κράτος μέλος στο άρθρο 227 της Συνθήκης Ίδρυσης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας. Εξαιρούνται από την έννοια του «εσωτερικού των κρατών μελών» τα ακόλουθα εδάφη:

- Νησί Ελιγολάνδης και περιοχή Μπύζιγκεν της Γερμανίας
- Κανάρια Νησιά, Θεούτα και Μελιλια της Ισπανίας
- Λιβίνιο και Καμπιόνε ντ' Ιτάλια της Ιταλίας
- Άγιο όρος (και ορισμένα μετόχια του εκτός) της Ελλάδας
- Νησιά Άαλαντ της Φιλανδίας
- Υπερπόντιες κτήσεις της Γαλλίας (Μαρτινίκα, Γαλλική Γουιάνα, Γουαδελούπη, Ρεουνιόν, Άγιος Πέτρος και Μικελόν) επισημένεται ότι η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος δεν ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε σχέση με το ΦΠΑ.

«Τρίτο έδαφος» ή «Τρίτες χώρες» είναι κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται, στην έννοια του «εσωτερικού της κοινότητας» όπως ορίστηκε παραπάνω.

Ενδοκοινοτική απόκτηση είναι η απόκτηση ενσώματων κινητών αγαθών που αποστέλλεται η μεταφέρονται από κοινοτικό έδαφος στην Ελλάδα.

Για τα αγαθά εισέρχονται στην Ελλάδα από τη κοινοτικά εδάφη ακολουθείται η τελωνειακή διαδικασία της εισαγωγής των αγαθών (διασάφηση).

Για να πραγματοποιηθεί μια ενδοκοινοτική συναλλαγή θα πρέπει και οι δυο αντισυμβαλλόμενοι να είναι εγγεγραμμένοι στο σύστημα VIES (VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM). Το VIES είναι ένα ηλεκτρονικό σύστημα ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, με το οποίο είναι συνδεδεμένα όλα τα κράτη μέλη. Η εγγραφή στο σύστημα γίνεται με δήλωση μεταβολής (ένταξης στο VIES) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ο κάθε εγγεγραμμένος παίρνει έναν εξατομικευμένο αριθμό στο σύστημα, που στην πραγματικότητα είναι ο ΑΦΜ του με πρόθεμα τον ειδικό κωδικό της χώρας (για την Ελλάδα, EL).

Στην περίπτωση λοιπόν που η ξενοδοχειακή επιχείρηση αγοράσει πχ έπιπλα από την Ιταλία ή μύρα από την Ολλανδία, πρέπει να γνωστοποιήσει στον πωλητή που είναι επίσης εγγεγραμμένος στο VIES του «ευρωπαϊκό αριθμό» του για το ΦΠΑ.

Έτσι ώστε ο πωλητής να μην μου επιβαρύνει με ΦΠΑ. Ο πωλητής για να είναι κατοχυρωμένος στην έκδοση τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ έχει το δικαίωμα να την υποχρεώσει να ελέγχει μέσω του συστήματος VIES την εγκυρότητα του ΑΦΜ του αγοραστή.

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τυπικά τόπος φορολόγησης είναι η Ελλάδα. Στην πράξη όμως δεν εκταμιεύεται φόρος επειδή ο αναλογών ΦΠΑ χρεοπιστώνεται στη περιοδική δήλωση ΦΠΑ. Εισπράττεται από την περαιτέρω εκμετάλλευση στο εσωτερικό της χώρας. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει περαιτέρω δηλωτικές υποχρεώσεις που θα παρουσιαστούν αμέσως παρακάτω.

3.6 ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

(άρθρα 36 και 38)

3.6.1 Περιοδική/Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ

Όλοι οι υποκείμενοι στον ΦΠΑ υποχρεούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα να υποβάλουν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Η φορολογική περίοδος για την οποία υποβάλλεται για τους υπόχρεους με διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας), ο ημερολογιακός μήνας.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει για κάθε φορολογική περίοδο την αξία και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας, όλων των φορολογητέων πράξεων (αγορές, έξοδα, πωλήσεις, ενδοκοινοτικές συναλλαγές κλπ). Η δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του συστήματος TAXISNET μέχρι την 20^η ημέρα του επομένου μήνα που ακολουθεί για τις χρεωστικές δηλώσεις. Για τις πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις ορίζεται αντίστοιχα το τέλος κάθε μήνα.

Η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ είναι μια ανακεφαλαιωτική δήλωση που υποβάλλεται για κάθε διαχειριστική περίοδο (συνήθως ημερολογιακό έτος) και περιλαμβάνει αθροιστικά τα στοιχεία όλων των περιοδικών δηλώσεων. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης η 10^η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (π.χ. για διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12 για διπλογραφικά βιβλία 10/5).

Διευκρινίζεται ότι τόσο οι περιοδικές όσο και η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλονται κανονικά είτε είναι πιστωτικές ή χρεωστικές ή μηδενικές.

Όταν προκύπτει από τη δήλωση πληρωτέο ποσό ως τρία (3) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο. Για ποσά μεγαλύτερα των τριών ευρώ θα πρέπει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης να καταβάλλεται και ο οφειλόμενος φόρος, αλλιώς η δήλωση δεν γίνεται δεκτή και δεν παράγεται κανένα έννομο αποτέλεσμα. Οι περιοδικές και οι εκκαθαριστικές δηλώσεις υποβάλλονται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISNET.

3.6.2 Τροποποιητική, ανακλητική, δήλωση με επιφύλαξη (ΠΟΛ 1071/2002)

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αντιληφθεί ελλείψεις ή λάθη στην (αρχική) περιοδική του δήλωση, μπορεί να την αλλάξει υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση. Στην δήλωση αυτή συμπληρώνονται όλες οι ενδείξεις όπως στην αρχική δήλωση, με σωστή όμως συμπλήρωση. Όταν η τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα για την περίοδο την οποία αφορά, υπολογίζονται προσαυξήσεις στο φόρο ως τη μέρα υποβολής.

Σε ότι αφορά την ανάκληση της δήλωσης του φορολογούμενου, αυτή κατά κανόνα δεν ανακαλείται. Εξαιρετικά για λόγους σύγγνωστης πλάνης ως προς τα πραγματικά περιστατικά ή ως προς την έννοια των διατάξεων του νόμου η δήλωση μπορεί να ανακληθεί. Η ανακλητική δήλωση συμπληρώνεται όπως η αρχική με τις ίδιες ακριβώς ενδείξεις (Γκλεζάκος, 2006).

Τέλος μπορεί να υποβληθεί και δήλωση «με επιφύλαξη» για την πρόληψη των συνεπειών ή παράλειψη υποβολής δήλωσης, που ωστόσο δεν αναστέλλει την υποχρέωση καταβολής φόρου. Η επιφύλαξη θα πρέπει να είναι ειδική (για συγκεκριμένη φορολογική αξία, συντελεστή κλπ), αιτιολογημένη και αναγράφεται στις σημειώσεις της περιοδικής δήλωσης.

3.6.3 Δηλώσεις Listing και Intrastat

Σε περίπτωση που η ξενοδοχειακή επιχείρηση πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, εκτός από τη συμπλήρωση των σχετικών κωδικών στις περιοδικές δηλώσεις, θα πρέπει να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και υπό προϋποθέσεις στατιστική δήλωση άφιξης (Intrastat).

Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων υποβάλλεται κάθε μήνα, για τους μήνες που πραγματοποιήθηκαν οι αποκτήσεις. Η υποβολή γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISNET μέχρι την 26^η μέρα του επόμενου μήνα από το μήνα της απόκτησης.

Το σύστημα Intrastat δημιουργήθηκε προκειμένη η Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία (Eurostat) να συλλέγει στατιστικά στοιχεία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Για τη χώρα μας τα στοιχεία συλλέγονται μέσω της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος

(ΕΣΥΕ). Δεν έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat οι μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 του Ν 2859/2000 και οι υπόχρεοι που δεν έχουν υπερβεί το προηγούμενο ή το τρέχον έτος το ισχύον κάθε φορά στατιστικό «κατώφλι εξομοίωσης». Με ανακοίνωση της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής το κατώφλι για το έτος 2014 είναι για τις αφίξεις είναι 100.000 ευρώ. Αυτό σημαίνει ότι αν μια επιχείρηση είχε την προηγούμενη χρήση ή φέτος συνολικές αποκτήσεις από άλλα κράτη –μέλη μικρότερες από 100.000 ευρώ, δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης Intrastat. Οι δηλώσεις υποβάλλονται μηνιαία (για τους μήνες που πραγματοποιήθηκαν αποκτήσεις) ηλεκτρονικά, μέσω του site της ΕΣΥΕ (www.statistics.gr). Η προθεσμία υποβολής είναι η 26^η μέρα του επόμενου μήνα από το μήνα απόκτησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

4.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.1.1 Γενικά

Η φορολόγηση του εισοδήματος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν παρουσιάζει κάποια ιδιαιτερότητα. Το φορολογητέο εισόδημα που θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, προσδιορίζεται λογιστικά με αφαίρεση των δαπανών από τα ακαθόριστα έσοδα και φορολογείται ανάλογο με την νόμιμη μορφή της επιχείρησης. Ο προσδιορισμός του «καθαρού» εισοδήματος όσο και του τρόπου φορολόγησης καθορίζεται από τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος. Πρόκειται για το Ν 4172/ 2013.

4.1.2 Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Ως ακαθόριστο εισόδημα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων λαμβάνοντας το σύνολο των ακαθόριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών, όπως προκύπτουν από τα επαρκώς και επακριβώς τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Έτσι ακαθόριστα έσοδα είναι όλα τα εισοδήματα που προέκυψαν από την παροχή υπηρεσιών άλλο και από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης. Επίσης στα ακαθόριστα αυτά περιλαμβάνονται και οι κάθε είδους επιδοτήσεις /επιχορηγήσεις ή οικονομικές ενισχύσεις που δίδονται στην επιχείρηση εκτός από:

- τις επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις που δίδονται για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων βάση αναπτυξιακών νόμων ή επενδυτικών προγραμμάτων της ΕΕ
- τις επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις που λαμβάνει η επιχείρηση (από ΟΑΕΔ, ΕΕ κλπ) για πρόσληψη προσωπικού (δημιουργία νέων θέσεων εργασίας), για εκπαίδευση του προσωπικού της ή στην κάλυψη μέρους των δαπανών
- τις τυχόν επιχορηγήσεις δαπανών από ευρωπαϊκά προγράμματα όπως δαπάνες διαφήμισης, κατασκευής ιστοσελίδας στο διαδίκτυο κα.

Γενικά χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή στις περιπτώσεις των επιχορηγήσεων για το αν αποτελούν ακαθάριστο εισόδημα των επιχειρήσεων ή όχι και για το λογιστικό χειρισμό του τύπου της επιδότησης και των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν. Η επιχείρηση θα πρέπει να συμβουλευτεί πάντα τις αποφάσεις που ακολουθούν τις εξαγγελίες των προγραμμάτων για τη ρύθμιση των ζητημάτων αυτών. Όταν οι επιδοτήσεις /επιχορηγήσεις δεν αποτελούν ακαθάριστο εισόδημα τότε μειώνονται κατά το ποσό της επιδότησης /επιχορήγησης οι (εκπιπόμενες) δαπάνες που πραγματοποιούνται με βάση την ειδοποίηση/ επιχορήγηση. Έτσι στις περιπτώσεις που προαναφέρθηκαν το ύψος της επιχορήγησης αφαιρείται από το κόστος των παγίων στοιχείων, το κόστος της μισθοδοσίας ή το συνολικό ύψος των δαπανών (διαφήμισης, κατασκευής ιστοσελίδας κα) αντίστοιχα (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2009).

Για να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη θα πρέπει από τα ακαθάριστα έσοδα να αφαιρεθούν τα παρακάτω έξοδα:

- τα γενικά έξοδα διαχείρισης
- το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν
- το κόστος μισθοδοσίας προσωπικού καθώς και οι εξής δαπάνες που αφορούν το προσωπικό, ασφάλιστρα ζωής σε ομαδικά συμβόλαια, έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού, κόστος στόλων, δαπάνες ταξιδιών στελεχών της επιχείρησης έξοδα κινητής τηλεφωνίας, παροχές σε είδος ή χρήμα ως bonus, χρηματικό βραβείο για εξαιρετικές επιδόσεις σε ΑΕΙ, δαπάνες φύλαξης παιδιών του προσωπικού, τυχόν ποσά που καταβάλλονται σε άγαμα τέκνα θανόντος εργαζομένου
- τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων
- τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης των εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και οχημάτων (συμπεριλαμβανομένων των οχημάτων με χρηματοδότηση μίσθωσης)
- τις δαπάνες διαφήμισης
- τα μισθώματα σε εκπλήρωση συμβάσεων χρηματοδότησης μίσθωσης (leasing)
- τις δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων για εργαζόμενους ή πελάτες
- τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης

- τους δεδουλευμένους τόκους δανείων ή πιστώσεων
- τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση
- τις προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και για αποζημίωση προσωπικού λόγου εξόδου από την υπηρεσία
- τις ζημιές από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου και αυτά που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγωγών χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων
- τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται για χρήση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, πνευματικής ιδιοκτησίας και συναφών δικαιωμάτων

Εκτός από τις παραπάνω δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας εκπίπτουν επίσης και οι εξής:

- τα ποσά για εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της εταιρείας και οι τόκοι που καταβάλει στους κατόχους των ιδρυτικών της τίτλων
- οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους προνομιούχων μετόχων
- οι αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Δ.Σ.

Μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των σχετικών δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί για την απόκτηση των εσόδων αυτών, προκύπτει το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης. Το πώς φορολογείται το εισόδημα της ξενοδοχειακής επιχείρησης θα παρουσιαστεί παρακάτω.

4.1.3 Η φορολογική αναμόρφωση

Με τον Ν 3842/2010 με τίτλο «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» καθιερώθηκε η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.

Υποχρέωση για την υποβολή της έχουν όλες οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή.

Η υποβολή της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν η επιχείρηση έχει κέρδη, ζημιές, ή μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες που αναγράφηκαν στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος και είναι οι εξής:

- έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού για τα οποία δεν έχουν καταβληθεί οι μισθοί –αμοιβές και οι ασφαλιστικές εισφορές στα ταμεία
- δωρεές –χορηγίες μέχρι του συνολικού ποσού του καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς προς κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ΝΠΙΔ που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς
- ασφάλιστρα με ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατούπαλληλικού προσωπικού
- δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είτε είναι ιδιόκτητα ή μισθωμένα ή με leasing. Μέχρι ποσοστό 70% Ε.Ι.Χ. έως 1600cc και 35% για τα Ε.Ι.Χ. με κυβισμό πάνω από 1600cc
- τόκοι δανείων και πιστώσεων όταν τα δάνεια δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων, οι τόκοι δανείων προηγούμενων χρήσεων τόκοι υπερημερίας για οφειλές φόρων –τελών εισφορών και πρόστιμα στο δημόσιο
- φόροι τέλη δικαιώματα, όπως ο φόρος εισοδήματος φόρος αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων, Φ.Α.Π., και το τέλος επιτηδεύματος
- αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων πλέον των νομίμων
- δαπάνες διαφήμισης για την μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους 2% υπέρ των ΟΤΑ
- μισθώματα σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων κατά το μέρος που αναλογεί στην αξία του οικοπέδου
- αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολόγητων εσόδων, το 5% των εξόδων αυτών, με ανώτατο όριο 20% των συνολικών δαπανών της επιχείρησης

- έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτού αν οι αριθμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων. Το μέρος της δαπάνης που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση. Από το ποσό της δαπάνης αυτής το 50% αναγνωρίζεται για έκπτωση
- ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές
- καταβολή αποζημιώσεων έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφου της απόφασης ή του εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται
- παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζομένους δωροεπιταγές, διατακτικές, ενοίκια, πιστωτικές κάρτες στελεχών εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στη μισθοδοσία
- παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εντός Ελλάδος (τριγωνικές συναλλαγές)
- λοιπές δαπάνες

Η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης υποβάλλεται μαζί με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος ηλεκτρονικά.

4.1.4 Η παρακράτηση και η προκαταβολή του φόρου

Στις συναλλαγές της ξενοδοχειακής επιχείρησης με το Δημόσιο (δημόσιες υπηρεσίες, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, κοινωφελή ιδρύματα) και κατά την εκκαθάριση της σχετικής απόκτησης παρακρατείται φόρος εισοδήματος. Οι συντελεστές που εφαρμόζονται ανέρχονται στο 8% για τις παροχές υπηρεσιών και στο 4% για τις πωλήσεις αγαθών (πωλήσεις από μπαρ, εστιατόρια κλπ) επί της καθαρής αξίας των υπηρεσιών ή αγαθών. Το Δημόσιο εκδίδει για τα ποσά που παρακρατεί βεβαίωση (παρακράτηση φόρου) η οποία χρησιμοποιείται κατά τη δήλωση των εισοδημάτων της επιχείρησης προκειμένου να συμψηφιστεί ο παρακρατηθείς φόρος με τον οφειλόμενο.

Επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών που προκύπτουν για κάθε χρήση (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) υπολογίζεται η προκαταβολή του φόρου της επόμενης χρήσης. Ο συντελεστής για τον υπολογισμό της προκαταβολής είναι 80% επί του κύριου φόρου για τις ΑΕ. Ο συντελεστής αυτός μειώνονται στο μισό, δηλαδή 40% για καινούργιες επιχειρήσεις για τα 3 πρώτα χρόνια της λειτουργίας τους. Από το ποσό που προκύπτει μετά την εφαρμογή του συντελεστή αφαιρούνται οι παρακρατηθέντες φόροι της χρήσης. Η προκαταβολή του φόρου καταβάλλεται με τον οφειλόμενο φόρο της χρήσης μετά την εκκαθάριση της δήλωσης. Το ποσό της προκαταβολής θα αφαιρεθεί την επόμενη χρονιά από τον κύριο φόρο για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ποσού.

4.1.5 Υπολογισμός του φόρου

Τα καθαρά κέρδη της ΑΕ προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την ΑΕ.

Από τον ισολογισμό της ΑΕ προκύπτουν τα συνολικά πραγματικά καθαρά κέρδη. Από αυτά αφαιρείται η τυχόν ζημιά του προηγούμενου έτους ή των προηγούμενων ετών κατά επίσης αφαιρούνται τα μερίσματα ή τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες. Στην συνέχεια τα συνολικά κέρδη προστίθενται και τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση και αφαιρούνται τα τυχόν αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων. Το υπόλοιπο που μένει φορολογείται με συντελεστή 26%.

Για τα νησιά με πληθυσμό έως 3.100 κατοίκους ο συντελεστής φόρου μειώνεται 40% και γίνεται 15,60 %. Η μείωση αυτή ισχύει έως 31-12-2015.

Για τον υπολογισμό της προκαταβολής φόρου της ΑΕ πολλαπλασιάζεται ο καταβλητέος φόρος με ποσοστό 80%. Για τις νεοϊδρυθείς επιχειρήσεις τα τρία πρώτα οικονομικά έτη το ποσοστό είναι 40%.

Από το φόρο που είναι να καταβληθεί αφαιρείται η προκαταβολή φόρου της προηγούμενης χρήσης και ότι φόροι έχουν παρακρατηθεί.

Η διανομή των κερδών των ΑΕ γίνεται ως εξής :

Κέρδη των ΑΕ μετά την φορολογική αναμόρφωση φορολογούνται με συντελεστή 26%. Στη συνέχεια υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό το οποίο είναι

υποχρεωτικό μέχρι να φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου της ΑΕ. Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται από τα κέρδη χρήσης αφού αφαιρεθεί ο φόρος που προκύπτει και το υπόλοιπο πολλαπλασιάζεται με 5%. Στη συνέχεια υπολογίζεται το Α μέρος τα κέρδη του ισολογισμού μειώνοντας από το φόρο και το τακτικό απόθεμα και το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιάζεται με 35%, που είναι συντελεστής του κατώτατου ορίου διανομής κερδών. Το ποσό που προκύπτει είναι το Α μέρος και γίνεται η παρακράτηση φόρου 10%. Δεν είναι υποχρεωτικό να διανεμηθεί το 35% των κερδών εφόσον το αποφασίσει η γενική συνέλευση με πλειοψηφία 70%. Τα υπόλοιπα κέρδη μοιράζονται όπως ορίζει το καταστατικό δηλαδή Β μέρος .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η «ΑΒΓ» ΑΕ έχει κέρδη χρήσης ισολογισμού 180.000 € δαπάνες μη εκπιπτόμενες μετά την φορολογική αναμόρφωση 10.000 €.

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος της προηγούμενης χρήσης είναι 25.000 και οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες 10.000 να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος και να γίνει η διάθεση κερδών

ΛΥΣΗ

Α) ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟΤΥΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ	180.000,00 €
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	10.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	190.000,00 €
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	49.400,00 €
(190.000X26%=49.400)	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	39.520,00 €
(49.400X80% =39.520)	

ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΕ Δ.Ο.Υ.

$49.400+39.520-25.000=63.920,00€$

Β) Η διάθεση κερδών υπολογίζεται ως εξής:

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ: $(180.000-49.400)X5\%=6.530$

Α' ΜΕΡΙΣΜΑ $(180.000-49.400-6.530)X35\%=43.425$

ΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ 80.645 € ΜΕΤΑΦΕΡΕΤΑΙ ΕΙΣ ΝΕΟΝ.

Ο ΦΟΡΟΣ ΤΩΝ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΕΙΝΑΙ 10% (43.425X10%) =4.342,50 €

Και καταβάλλεται εντός μήνα από την ημέρα που έγινε η γενική συνέλευση.

4.1.6 Δηλώσεις και λοιπές υποχρεώσεις

A. Δηλώσεις εισοδήματος

Κάθε χρόνο όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δηλώσεις για τη φορολογία του εισοδήματος που απέκτησαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος ή χρήση. Οι δηλώσεις των επιτηδευματιών υποβάλλονται υποχρεωτικά με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του συστήματος TAXINET.

Ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή όλες οι επιχειρήσεις συμπληρώνουν υποχρεωτικά το έντυπο Ε3 «Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών». Σ' αυτό αναγράφονται όλα τα έσοδα και οι δαπάνες της επιχείρησης, όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και προσδιορίζονται τα καθαρά και τα φορολογητέα κέρδη.

Για τον προσδιορισμό του φόρου στη συνέχεια συμπληρώνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος το έντυπο Φ 01-010. Στα έντυπα μεταφέρονται τα κέρδη του ισολογισμού από το έντυπο Ε3 για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ. Επίσης συμπληρώνονται οι προκαταβληθέντες και οι παρακρατηθέντες φόροι ώστε να προκύψει ο οφειλόμενος φόρος.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει ακίνητα τα οποία εκμισθώνουν υποχρεούται να συμπληρώσει και το έντυπο Ε2 «Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων». Σ' αυτό αναγράφονται τα στοιχεία των ακινήτων, των ενοικιαστών και των μισθωμάτων που έχουν εισπραχθεί. Σημειώνεται εδώ ότι στα εισοδήματα από ενοίκια που αποκτούν οι επιχειρήσεις επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3%. Ο φόρος αυτός αναγράφεται στους κατάλληλους κωδικούς του εντύπου Φ 01-010.

Τα έντυπα Ε3, Ε2 η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνυποβάλλονται καθώς επίσης ο ισολογισμός, η κατάσταση

αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας κερδών και η γενική εκμετάλλευση. Ο νόμος ορίζει προθεσμία υποβολής τη δεκάτη μέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη τους διαχειριστικής περιόδου για ΑΕ. Η διαδικασία της υποβολής των δηλώσεων αρχίζει στις 1 Φεβρουαρίου και ολοκληρώνεται στις 30 Ιουνίου σύμφωνα με το νόμο.

Σύμφωνα με το Ν 3427/2005 άρθρο 23 οι επιχειρήσεις, των οποίων η κατάσταση της ακίνητης περιουσίας μεταβλήθηκε το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, υποχρεούνται να υποβάλουν το έντυπο Ε9 «Δήλωση στοιχείων ακινήτων». Και η δήλωση αυτή υποβάλλεται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISNET.

Β. Καταβολή φόρου

Για τις επιχειρήσεις ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης ή σε οκτώ ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Στην περίπτωση της εφάπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση 1,5% στο συνολικό ποσό του φόρου. Στην περίπτωση των δόσεων η πρώτη δόση καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά δόσεις ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του κάθε μήνα. Η πληρωμή των δόσεων γίνεται μέσω τράπεζας με ταυτότητα πληρωμής που εκδίδεται μέσω του taxisnet.

Γ. Παρακράτηση και απόδοση φόρων

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που απασχολούν έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό με σχέση μισθωτής εργασίας είναι υποχρεωμένες να παρακρατούν φόρο από τους μισθούς τα ημερομίσθια και γενικά κάθε άλλη παροχή που καταβάλουν. Πρόκειται για το φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών. Επίσης οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο από τις αμοιβές που καταβάλουν για υπηρεσίες επαγγελματιών που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα (π.χ. λογιστές, δικηγόρους). Πρόκειται για το Φόρο Ελευθερίου Επαγγέλματος. Οι φόροι αυτοί δεν βαραίνουν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αλλά τους δικαιούχους των αμοιβών. Η υποχρέωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έγκειται στο να τους παρακρατούν και να τους αποδίδουν στο δημόσιο.

Η απόδοση των φόρων αυτών γίνεται με προσωρινές δηλώσεις σε τακτά χρονικά διαστήματα κατά τη διάρκεια του έτους. Ο φόρος ελευθέρων επαγγελματιών αποδίδεται ανά ημερολογιακό μήνα. Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών αποδίδεται ανά μήνα. Η προθεσμία υποβολής των προσωρινών δηλώσεων είναι ως τις 20 του επόμενου

μήνα που ακολουθεί το μήνα της δήλωσης και ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ.

Οι δηλώσεις απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων υποβάλλονται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος tax1net. Ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλονται μέσω τράπεζας και το αντίστοιχο ποσό των φόρων.

Για ολόκληρο το ημερολογιακό έτος η χρήση υποβάλλεται οριστική δήλωση. Πρόκειται για μια ανακεφαλαιωτική δήλωση που περιλαμβάνει τα στοιχεία των προσωρινών δηλώσεων από μισθωτές υπηρεσίες που έχουν υποβληθεί καθώς και τα στοιχεία των εργαζομένων για τις αποδοχές που τους έχουν καταβληθεί. Η προθεσμία υποβολής της οριστικής δήλωσης είναι η τελευταία ημέρα του Απριλίου.

Αντίστοιχα υποβάλλεται και η οριστική δήλωση για το φόρο των ελευθέρων επαγγελματιών και αναφέρει τα στοιχεία των αντίστοιχων προσωρινών δηλώσεων τα στοιχεία των δικαιούχων καθώς και το ποσό των αμοιβών και του φόρου που παρακρατήθηκε σε κάθε δικαιούχο. Η υποβολή της οριστικής δήλωσης του φόρου ελευθέρων επαγγελματιών ορίζεται η τελευταία ημέρα του Απριλίου.

4.2 ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

Ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) επιβάλλεται από 1-1-2014 και αντικαθιστά τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) και το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.). Ο ν.4223/2013 προβλέπει την επιβολή ενός κύριου φόρου ο οποίος θα υπολογίζεται για το κάθε ακίνητο του νομικού προσώπου αλλά και ενός συμπληρωματικού φόρου που θα υπολογίζεται στο σύνολο των ακινήτων της ανώνυμης εταιρείας.

A. Υπολογισμός του κυρίου φόρου

Ο υπολογισμός του κυρίου φόρου εξαρτάται από την γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση και την παλαιότητα του κτίσματος.

α) Ο Βασικός Φόρος (Β.Φ.) καθορίζεται ανά τ.μ. που αντιστοιχεί σε κάθε κτίσμα ανάλογα με την τιμή ζώνης του παρακάτω πίνακα

ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ (€/Τ.Μ.)	Φ.Ζ.	ΒΑΣΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ (Β.Φ.- €/Τ.Μ.)
0 - 500	1	2
501 – 750	2	2,80
751 – 1.000	3	2,90
1.001 – 1.500	4	3,70
1.501 – 2.000	5	4,50
2.001 – 2.500	6	6,00
2.501 – 3.000	7	7,60
3.001 – 3.500	8	9,20
3.501 – 4.000	9	9,50
4.001 – 4.500	10	11,10
4.501 – 5.000	11	11,30
5.000 +	12	13,00

β) για τα κτίσματα εντός η εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της Δημοτικής Ενότητας στην οποία βρίσκονται.

γ) αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στην Δημοτική Ενότητα εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης του οικείου Δήμου και εάν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στο Δήμο εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της οικείας Περιφερειακής Ενότητας.

Εκτός του βασικού φόρου εφαρμόζονται και κάποιοι συντελεστές:

α) Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος (Σ.Π.Κ.) σύμφωνα με τα παρακάτω

ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΑ	Σ.Π.Κ.
Άνω των 100 ετών	0,60
Ανέγερση προ του 1930	0,80
26 έτη και άνω	1,00
20 έως και 25 έτη	1,05
15 έως και 19 έτη	1,10

10 έως και 14 έτη	1,15
5 έως και 9 έτη	1,20
Μέχρι και 4 έτη	1,25

β) Συντελεστής Απομείωσης Επιφάνειας (Σ.Α.Ε.) προκειμένου για κύριους χώρους εφαρμόζεται ανά κλιμάκιο επιφάνειας σύμφωνα με τα παρακάτω

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ (Τ.Μ.)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ (Σ.Α.Ε.)
0 - 500	1,00
500,01 – 1.500	0,80
1.500,01 – 3.000	0,75
3.00,01 – 5.000	0,65
5.000,01 – 10.000	0,55
10.000,01 – 25.000	0,45
25.000,01 – 50.000	0,35
50.000,01 και άνω	0,25

γ) Συντελεστής Βοηθητικών Χώρων (Σ.Β.Χ.) ορίζεται σε 0,01

δ) Συντελεστής Ημιτελών Κτισμάτων (Σ.Η.Κ.) που ορίζεται σε 0,04 και εφαρμόζεται στα ημιτελή κτίσματα ανεξαρτήτου σταδίου κατασκευής που δεν έχουν ηλεκτροδοτηθεί ποτέ ή ηλεκτροδοτούνται με εργοταξιακό ρεύμα.

ε) Συντελεστής Ειδικών Κτηρίων (Σ.Ε.Κ.) ορίζεται σε 0,5 και δεν εφαρμόζεται όταν χρησιμοποιείται ο συντελεστής βοηθητικών χώρων.

Ο κύριος φόρος υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

Φόρος = επιφάνεια κτίσματος (μ²) Χ Β.Φ. Χ Σ.Ε.Κ. Χ Σ.Π.Κ. Χ Σ.Α.Ε. Χ Σ.Β.Χ. (όπου εφαρμόζεται) Χ Σ.Η.Κ. (όπου εφαρμόζεται).

Β. Υπολογισμός συμπληρωματικού φόρου

Ο συμπληρωματικός φόρος επί του συνόλου της αξίας της ακίνητης περιουσίας των νομικών προσώπων υπολογίζεται με ενιαίο συντελεστή 5%. Στην αξία για τον υπολογισμό δεν συμπεριλαμβάνεται η αξία των κτισμάτων, οικοπέδων και γηπέδων

εφόσον αυτά ιδιοχρησιμοποιούνται για την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Γ. Πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για τις Δημόσιες Υπηρεσίες του επόμενου μήνα από την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου. Εναλλακτικά καταβάλλεται σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις όχι μικρότερες των δέκα (10) ευρώ με την πρώτη δόση να καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα του μηνός Δεκεμβρίου του ιδίου έτους.

4.3 ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ

Με την τροποποίηση που επήλθε στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011 με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 4110/2013, από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, αυξάνεται το τέλος επιτηδεύματος και ορίζεται για τις ανώνυμες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ως εξής :

Στα 800,00 ευρώ για τις επιχειρήσεις που εδρεύουν σε πόλεις κάτω των 200.000 χιλιάδων κατοίκων ή σε τουριστικές περιοχές.

Στα 1.000,00 ευρώ για τις επιχειρήσεις που η έδρα τους είναι σε πόλεις άνω των 200.000 χιλιάδων κατοίκων.

Ο Νομός Αττικής θεωρείται μια πόλη όπως και το πολεοδομικό συγκρότημα Θεσσαλονίκης. Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει και υποκατάστημα το τέλος είναι 600,00 ευρώ για κάθε υποκατάστημα που διαθέτει.

Όλα τα νομικά πρόσωπα ανεξάρτητα από την ημερομηνία έναρξης εργασιών υπάγονται στην καταβολή του τέλους . σε περίπτωση έναρξης η διακοπής εργασιών εντός του έτους καταβάλλεται αναλογία για τους μήνες λειτουργίας (περίοδος άνω των 15 ημερών λογίζεται ως ολόκληρος μήνας).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1 AST BOOKS – Επιστημονική Ομάδα (2013) Πρακτικός Οδηγός για τις Τουριστικές Επιχειρήσεις. Αθήνα: Εκδόσεις Λογιστική Ενημέρωση - Κιόσογλου Δ. Σταγάκη Ε. Ο.Ε.
- 2 Γεωργακόπουλος, Θ., Πάσχος, Π. (2003) Εισαγωγή στη φορολογία. Αθήνα: εκδόσεις Γ. Μπένου.
- 3 Γεωργιάδης, Μάριος (1985) Ξενοδοχειακή Οικονομική. Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση.
- 4 Γκλεζάκος, Δημ. (2006) ΦΠΑ ερμηνεία και εφαρμογή. Αθήνα.
- 5 Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών (1993) Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση.
- 6 Καραγιάννης, Ιωαν., Καραγιάννη, Αικατ., Καραγιάννης, Δημ. (2011) Φορολογικά Φοροτεχνικά, Φορολογικές Δηλώσεις, Παραδείγματα –Εφαρμογές, στην Πράξη. Θεσσαλονίκη.
- 7 Καραγιάννης, Ιωαν., Καραγιάννη, Αικατ., Καραγιάννης, Δημ. (2011), Φ.Π.Α. – Δηλώσεις στην Πράξη, 13^η έκδοση. Θεσσαλονίκη.
- 8 Κολτσιδόπουλος, Γεώργιος (2005) Τουρισμός- Θεωρητική Προσέγγιση. Αθήνα: εκδόσεις Έλλην.
- 9 Κράτσης, Αγ. (2010) Φορολογική Agenta 2010. Π. Φάληρο: εκδόσεις Κράτση.
- 10 Κράτσης, Αγ. (2011) Φορολογική Agenta 2011. Π. Φάληρο: εκδόσεις Κράτση.
- 11 Κράτσης, Αγ. (2012) Φορολογική Agenta 2012. Π. Φάληρο: εκδόσεις Κράτση.
- 12 Λαλούμης, Δ., Ρούπας, Β. (1998) Διοίκηση τουριστικών επιχειρήσεων. Αθήνα: εκδόσεις Σταμούλη.
- 13 Λεκαράκου – Νιζάμη, Κατερίνα (2001) Ξενοδοχειακή Λογιστική. Πειραιάς.
- 14 Μπαλής, Θεοχάρης (2004) Σύγχρονη χρηματοοικονομική λογιστική - Β' τόμος. Αθήνα: εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ.
- 15 Ναούμ, Χρ. (1994) Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική. Αθήνα.
- 16 Ρεβάνογλου, Ανδ., Γεωργόπουλος, Ιω. (1999) Γενική Λογιστική με ΕΛΓΣ. Αθήνα: εκδοτικός οίκος Interbooks.
- 17 Σταματόπουλος, Δημ. (2008) Ανάλυση - ερμηνεία κώδικα φορολογικών βιβλίων

- και στοιχείων - Τόμος Πρώτος. Αθήνα: εκδόσεις φορολογικό Ινστιτούτο.
- 18 Σταματόπουλος, Δημ. (2008) Ανάλυση - ερμηνεία κώδικα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων - Τόμος Δεύτερος. Αθήνα: εκδόσεις φορολογικό Ινστιτούτο.
- 19 Σταματόπουλος, Δημ. (2008) Ανάλυση - ερμηνεία κώδικα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων - Τόμος Τρίτος. Αθήνα: εκδόσεις φορολογικό Ινστιτούτο.
- 20 Σταματόπουλος, Δημ. (2008) Ανάλυση - ερμηνεία κώδικα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων - Τόμος Τέταρτος. Αθήνα: εκδόσεις φορολογικό Ινστιτούτο.
- 21 Σταματόπουλος, Δημ. (2010) Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Πρακτικό βοήθημα – Βασικές έννοιες. Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο.
- 22 Σταματόπουλος, Δημ., Καραβοκύρης, Αντ. (2009), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων - Τόμος Πρώτος. Αθήνα: εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο.
- 23 Σταματόπουλος, Δημ., Καραβοκύρης, Αντ. (2009) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων - Τόμος Δεύτερος. Αθήνα: εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο.
- 24 Σταματόπουλος, Δημ., Καραβοκύρης, Αντ. (2009) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων - Τόμος Τρίτος. Αθήνα: εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο.
- Σταματόπουλος, Δημ., Καραβοκύρης, Αντ. (2009) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων - Τόμος Τέταρτος. Αθήνα: εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο.
- 25 Σταματόπουλος, Δημ., Σταματόπουλος, Γιαν., Σταματόπουλος Παρ., (2013) Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Ανάλυση – Ερμηνεία. Αθήνα: εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο.
- 26 Τσακλάγκανος, Α. (1979) Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεσσαλονίκη: Αφοι Κυριακίδη.
- 27 Τσακλάγκανος, Α. (1991) Εισαγωγή στην οικονομική των επιχειρήσεων. Θεσσαλονίκη: Αφοι Κυριακίδη.

NΟΜΟΘΕΣΙΑ

- 1 Π.Δ 186/ 1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε μέχρι την κατάργησή του
- 2 Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»
- 3 Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα
- 4 Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» Άρθρο 30
- 5 Ν. 3842/ 2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής»
- 6 ΠΟΛ.1170/5-8-2011 «Υπαγωγή στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ των υπηρεσιών εστίασης γενικά – Άρθρο 34 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152Α /01.07.2011)»
- 7 ΠΟΛ. 1182/26-8-2011 «Διευκρινίσεις για τον εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ στην εστίαση γενικά.»
- 8 ΠΟΛ. 1208/5-10-2011 «Διευκρινίσεις για τον εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ στην εστίαση γενικά και στην παράδοση μη αλκοολούχων ποτών »
- 9 ΠΟΛ. 1235/24-11-2011 «Οδηγίες συμπλήρωσης κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης»
- 10 Ν. 4093/ 2012 «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Κ.Φ.Α.Σ.»
- 11 Ν. 4110/ 2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις»
- 12 Ν. 4172/ 2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/ 2012, του ν. 4093/ 2012 και του ν. 4127/ 2013 και άλλες διατάξεις »
- 13 Ν. 4223/ 2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις»
- 14 ΠΟΛ. 1189/ 27-7-2013 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 74, παράγραφος 14 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α/27.7.13), για την υπαγωγή της εστίασης στο μειωμένο συντελεστή»
- 15 ΠΟΛ. 1286/ 31-12-2013 «Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων»
- 16 ΠΟΛ. 1023/ 20-1-2014 «Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α')»

ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ INTERNET

- 1 Γραβιάς Κ, Κουλογιάννης Κ, Νιφορόπουλος Κ, Οδηγός για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων – δαπάνες μη εκπιπτόμενες.
<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/11769/print/printer>
Πρόσβαση την 11η Ιανουαρίου 2014.
- 2 Η αναλυτική κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται καθώς και κατάσταση με τις δηλώσεις και τους οφειλόμενους φόρους, που πρέπει να συμπληρώσουν οι λογιστές φοροτεχνικοί.
<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/12061/print/printer>
Πρόσβαση 11η Ιανουαρίου 2014.

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

- 1 www.taxheaven.gr
- 2 www.e-forologia.gr
- 3 www.power-tax.gr
- 4 www.forologikanea.gr
- 5 www.et.gr (Εθνικό Τυπογραφείο)
- 6 www.grhotels.gr (Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος)