

## **Φορολογικός Έλεγχος στα Ξενοδοχεία: Ευρήματα, αιτίες και συνέπειες της παραβατικότητας**

**Mihail Diakomihalis** <sup>(1)</sup>

Department of Accounting and Finance  
T.E.I. of Epirus, Greece  
[diakom@teiep.gr](mailto:diakom@teiep.gr)

**Charitini Tsigkanou**

Tax Services – Tax Accountant in Auditing  
MSc. Hellenic Open University  
[charitini.tsigkanou@gmail.com](mailto:charitini.tsigkanou@gmail.com)

**Evangelos Chytis**

Department of Accounting and Finance,  
T.E.I. of Epirus, Greece  
[ehytis@teiep.gr](mailto:ehytis@teiep.gr)

### **Περίληψη**

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το θέμα του φορολογικού ελέγχου στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, δεδομένου ότι ο τουρισμός αποτελεί τη σημαντικότερη οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα, και παράλληλα έναν από τους τομείς που εμφανίζεται μεγάλη φορολογική παραβατικότητα.

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό, μέσα από την ανάπτυξη ενός θεωρητικού πλαισίου για την έννοια του συστήματος του φορολογικού ελέγχου, να παρουσιάσει τα αποτελέσματα, που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό, σε αντιπροσωπευτικό δείγμα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τις χρήσεις 2011 έως 2013. Οι τροποποιήσεις του φορολογικού νόμου 2238/1994 με τον ν. 4172/2013, με ισχύ από 01/01/2014, δεν επιτρέπουν την επέκταση της έρευνας και σε επόμενες χρήσεις, διότι δεν μπορεί να γίνει σύγκριση των ελεγκτικών αποτελεσμάτων των μετά του 2013 χρήσεων.

Στόχος αυτής της ελεγκτικής προσέγγισης είναι ο εντοπισμός των λαθών και παραλείψεων από την πλευρά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, όσον αφορά την φορολογική τους συμμόρφωση και αφετέρου ο περιορισμός να περιοριστούν φαινόμενα της φοροδιαφυγής στον ξενοδοχειακό κλάδο.

Οι προτάσεις που διατυπώνονται για μελλοντική έρευνα σε θέματα φορολογικών ελέγχων του ξενοδοχειακού κλάδου, έχουν ως βάση τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας και στοχεύουν στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου.

Λέξεις-κλειδιά: Φορολογία, Έλεγχος, Ξενοδοχεία, Ελλάδα

## **Tax auditing in Greek Hotels: Outcomes, causes and consequences of tax default**

### **Abstract**

*This paper deals with the issue of a tax audit in the hotel sector, not only because tourism is the most important economic activity in Greece, but also because it is one of the areas with a high tax delinquency and tax evasion.*

*The aim therefore of the present study is to present the results obtained from this auditing procedure in a representative sample of*

---

<sup>1</sup> Corresponding author

hotel businesses for the financial years 2011, 2012 and 2013 through the development of a theoretical framework for the concept of a fiscal audit system. The revision of the taxation law 2238/1994 to the 4172/2013 which is in force since 01/01/14 does not allow us to extend our research including following years, because it is not possible to compare auditing results of the post 2014 financial years.

Objective of this audit procedure is the identification of errors committed by the hotel enterprises which lead to tax violations in order to compromise and reduce fraud and fines on the businesses as well as to eliminate tax evasion in the hotel sector.

Finally, the proposals for future research on tax audit of the hotel sector, are based on the results of this investigation and pursue on the effectiveness of the financial supervision.

Keywords: Taxation, Audit, Hotels, Greece

### **Φορολογία των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων**

Οι ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οποιασδήποτε νομικής μορφής, διέπονται από τους ίδιους νόμους και κανόνες των ημεδαπών επιχειρήσεων. Στην παρούσα μελέτη διερευνήθηκαν οι μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι οποίες από νομική μορφή είναι Ανώνυμες Εταιρείες ή Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και τηρούν υποχρεωτικά, βάσει Κ.Β.Σ., βιβλία Γ' κατηγορίας, τα οποία ενημερώνονται με την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου. Το νομικό πλαίσιο, που τις διέπει σήμερα, είναι ο ν.2190/1920 για τις Α.Ε. και ο ν.3190/1955 για τις ΕΠΕ με τις μετέπειτα τροποποιήσεις τους. Μια από τις υποχρεώσεις, των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. είναι και αυτό της καταβολής του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Το καθαρό εισόδημα της Ανώνυμης Ξενοδοχειακής Εταιρείας, όπως και οποιασδήποτε Α.Ε., προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της και των εκπιπόμενων δαπανών της. Ως ακαθάριστα έσοδα (παρ.1 άρθ.105 ν.2238/1994), εννοούμε (κατά την τελευταία μέρα της χρήσης) : α) το τμήμα των συνολικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν (λογαριασμοί 70-72 & 81-84 του Ε.Γ.Λ.Σ.), καθώς και οι αμοιβές που αποκτήθηκαν από παροχή υπηρεσιών (λογαριασμοί 73 & 75 & 81-84 του Ε.Γ.Λ.Σ.), β) το εισόδημα από ακίνητα, κινητές αξίες (λογαριασμοί 75 & 76 του Ε.Γ.Λ.Σ.), συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις (λογαριασμός 76 του Ε.Γ.Λ.Σ.), ή εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή (λοιποί λογαριασμοί εσόδων του Ε.Γ.Λ.Σ.). Ως εκπιπόμενες δαπάνες, λαμβάνουμε όλες εκείνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 31<sup>2</sup> του 2238/1994 (λογαριασμοί της ομάδας 6 & 8 του Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η φορολογία που επιβαρύνει την ξενοδοχειακή επιχείρηση, ως νομικό πρόσωπο ανώνυμης εταιρείας, για τις χρήσεις από το 2011 και έπειτα σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011, υπολογίζεται με το συντελεστή 20%.

Παρατίθεται στη συνέχεια αναλυτικός πίνακας υπολογισμού του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Ε5) :

<sup>2</sup> Βλ. εκπιπόμενες δαπάνες άρθρου 31 ν.2238/1994

<b>Πίνακας 1 : Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος</b>	
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων	XX €
Μείον : Ακαθάριστα έσοδα χρήσης άρθρου 15 ν.3296/2004 (μτφ από Ε3 κωδ.346)	XX €
<b>ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>XX €</b>
Πλέον : Φόροι που δεν εκπίπτουν	XX €
Πλέον : Ποσό αποσβέσεων που εκπέστηκαν πλέον των νομίμων	XX €
Πλέον : Πρόσθετοι φόροι-προσαυξήσεις-πρόστιμα ΚΒΣ	XX €
Πλέον : Μισθοί και λοιπές απολαβές εταίρων-μελών	XX €
Πλέον : Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτ/των που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	XX €
Πλέον : Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	XX €
Πλέον : Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογούμενα κατ ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	XX €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ</b>	<b>XX €</b>
Μείον : Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν.1262/1982	XX €
Μείον : Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998 ή ν.3299/2004	XX €
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>XX €</b>
Υπόλοιπο Φορολογητέων Κερδών	XX €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 20%	XX €
Πλέον : Συμπληρωματικός Φόρος	XX €
Μείον : Προκαταβολή Φόρου προηγούμενων ετών	XX €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ</b>	<b>XX €</b>

Σημειώνεται, ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει ζημία, τότε αφαιρούνται οι φόροι που δεν εκπίπτουν, το ποσό των αποσβέσεων, οι πρόσθετοι φόροι, οι μισθοί εταίρων, οι δαπάνες Ε.Ι.Χ. και οι λοιπές δαπάνες και η εταιρεία δεν έχει να αποδώσει φόρο.

Εν συνεχεία, η ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρία, οφείλει να διανείμει τα κέρδη της προς τους μετόχους της (σύμφωνα με τον καταστατικό νόμο των εταιρειών). Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και της παρακράτηση φόρου.

Από τα παραπάνω, σημειώνεται ότι με την φορολόγηση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου της ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρείας για την καταβολή φόρου εισοδήματος. Ενώ, μετά την καταβολή των μερισμάτων, παρακρατείται φόρος 25% και εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των μετόχων για τα μερίσματα που εισπράττουν.

### **Σκοπός και στόχος της έρευνας**

Η παρούσα εργασία έχει σαν σκοπό, να διερευνήσει τη στάση των μεγάλων ξενοδοχειακών εταιρειών όσον αφορά τάσεις και φαινόμενα φοροδιαφυγής και τη μείωση γενικότερα της φορολογικής παραβατικότητας.

Πιο συγκεκριμένα, ο κύριος στόχος της είναι να μετρηθεί η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τις Ελεγκτικές εταιρείες. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος δεν στοχεύει μόνο στην αποκάλυψη ανακάλυψη της φορολογητέας ύλης που έχει παραβλεφθεί ή αποκρυφτεί, αλλά και στην αποτελεσματική εποπτεία της

επιχείρησης με τελικό ζητούμενο την αποτροπή της φοροδιαφυγής και την μείωση των προστίμων υπέρ του Δημοσίου.

### **Μεθοδολογία της Έρευνας**

Ιδιαίτερη βαρύτητα δόθηκε στην ανάλυση, επεξεργασία και χρήση των δευτερογενών δεδομένων και πληροφοριών, ώστε να κατασκευαστεί το θεωρητικό πλαίσιο, που θα καθοδηγήσει την εμπειρική έρευνα.

Ως δευτερογενή στοιχεία χρησιμοποιήσαμε ελληνική, ξενόγλωσση και μεταφρασμένη βιβλιογραφία, καθώς και νόμους και σχετικές διατάξεις, καλύπτοντας το θεωρητικό υπόβαθρο του φορολογικού ελέγχου των μεγάλων εταιρειών.

Μετά την αξιολόγηση των πληροφοριών που συλλέχθηκαν από τη δευτερογενή έρευνα και έχοντας γνώμονα τον σκοπό και τον στόχο της έρευνας, έγινε ο σχεδιασμός και η υλοποίηση των τεχνικών συλλογής πρωτογενών δεδομένων, με τη βοήθεια Ελεγκτικών Εταιρειών που έχουν πραγματοποιήσει Φορολογικούς Ελέγχους.

Η επιλογή του δείγματος έγινε με βάση το στοιχείο της διαφορετικότητας. Σε πρώτη φάση, επιλέχθηκε το νησί της Ρόδου, όχι μόνο γιατί αποτελεί ένα από τα πιο δημοφιλή τουριστικά νησιά της χώρας μας, αλλά και λόγω ιδιαιτεροτήτων/ διαφοροποίησης από πλευράς καθεστώτος ΦΠΑ (μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ) και επιβολής του ειδικού φόρου «ΔΗ.ΦΟ.ΔΩ», σε σχέση με τις υπόλοιπες περιοχές της Ελλάδας. Εν συνεχεία από τον κατάλογο των μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του νησιού επιλέξαμε τρεις οικογενειακές επιχειρήσεις με διαφορετική δυναμικότητα και κύκλο εργασιών<sup>52</sup>, προκειμένου να αποτελέσουν ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα της περιοχής

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι, το νησί της Ρόδου είναι ένας από τους σημαντικότερους τουριστικούς προορισμούς της χώρας μας. Ο ξενοδοχειακός τομέας του νησιού είναι υψηλού επιπέδου και αποτελεί ένας από τους πλέον σύγχρονους, άρτιους και πολυτελείς σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια, φιλοξενώντας πολύ συχνά μεγάλες διεθνείς πολιτικές, κοινωνικές, οικονομικές και επιστημονικές συναντήσεις.

Η Ιαλυσός αποτελεί σήμερα ένα από τα σημαντικότερα παραθεριστικά νησιωτικά κέντρα της χώρας μας. Βρίσκεται βόριο-δυτικά του νησιού (και μόλις 8 χιλιόμετρα από την πόλη της Ρόδου) και διαθέτει πολυτελή ξενοδοχειακά συγκροτήματα και κοσμοπολίτικα καταστήματα που προσφέρουν τουριστικές υπηρεσίες και αγαθά στους επισκέπτες.

Το Κιοτάρι, βρίσκεται στην ανατολική ακτή του νησιού και θεωρείται κοσμοπολίτικο και μοντέρνο θέρετρο, που διαθέτει άφθονα ξενοδοχεία, ποικίλα καταστήματα με τουριστικά είδη, οικογενειακές ταβέρνες και τα εστιατόρια.

Η Καλλιθέα, ένα βόρειο-ανατολικό παραδοσιακό χωριό της Ρόδου, συνδυάζει την πολυτέλεια με την χαλάρωση και την απλότητα για κάθε επισκέπτη όλων των προτιμήσεων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω χαρακτηριστικά των περιοχών του νησιού της Ρόδου, μπορεί κανείς εύκολα να καταλάβει γιατί επιλέχθηκαν τα τρία, υπό εξέταση, ξενοδοχεία.

Τα χαρακτηριστικά αυτών των ξενοδοχείων, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα :

**Πίνακας 2 : Χαρακτηριστικά Ξενοδοχείων Δείγματος**

ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Hotel " A "	Hotel " B "	Hotel " Γ "
Περιοχή	Ιαλυσός	Κιοτάρι	Καλλιθέα
Αριθμός Κλινών	330	150	300
Αστέρια	****	***	****
Περίοδος Λειτουργίας	Απρίλιος- Οκτώβριος	Απρίλιος- Οκτώβριος	Απρίλιος- Οκτώβριος
Κύκλος Εργασιών	6.350.000	3.240.000	6.130.000

Πηγή : [www.et.gr](http://www.et.gr), [www.greekhotels.gr](http://www.greekhotels.gr)

### Ερευνητικά προβλήματα

Το κύριο πρόβλημα στην έρευνα μας, ύστερα από την εκτέλεση τριών φορολογικών ελέγχων για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 σε μεγάλες ξενοδοχειακές εταιρείες της Ρόδου, είναι ότι δεν μας επιτρέπεται να αναφερθούμε σε ονόματα και στοιχεία που να παραπέμπουν στην ταυτοποίηση τους. Συνεπώς, η έρευνά μας και τα αποτελέσματα αυτής θα παρουσιαστούν σε πιο γενικό επίπεδο προκειμένου να διεξαχθούν τα ανάλογα συμπεράσματα.

Εν συνεχεία, αξίζει να τονίσουμε, οι τα τρία αυτά ξενοδοχεία δεν αποτελούν αντιπροσωπευτικό παράδειγμα των μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της χώρας μας, ως προς τη νομιμότητά τους και την αποφυγή της παραβατικότητας. Αποτελούν όμως ένα ικανοποιητικό δείγμα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της Ρόδου, ως κύριου τουριστικού προορισμού της χώρας μας, και της Ελληνικής επιχειρηματικής νοοτροπίας των ιδιοκτητών μεγάλων ξενοδοχείων, που μοναδικό σκοπό τους έχουν την αύξηση των εσόδων τους και την ενίσχυση της φοροδιαφυγής ενάντια στο Δημόσιο.

Ο φορολογικός έλεγχος των ξενοδοχείων από Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικές Εταιρείες, λειτουργεί σαν προστασία για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι βασικότερες συνέπειες των φορολογικών ελέγχων για μια ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρεία είναι η οργάνωση και ο έλεγχος του λογιστηρίου, η αντιμετώπιση των λογιστικών προβλημάτων και η επισήμανση λαθών και παραλείψεων<sup>3</sup>.

### Θεωρητικό πλαίσιο φορολογικού Ελέγχου σε Ξενοδοχεία

Στην ενότητα αυτή περιγράφεται ο τρόπος με τον οποίο γίνεται ο φορολογικός έλεγχος των μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σύμφωνα με το πρόγραμμα που έχει οριστεί στην σχετική εγκύκλιο ΠΟΛ.1159/2011.

#### A. Πρόγραμμα Ελέγχου - Προϋποθέσεις - Περιορισμοί

Κατά την έναρξη του ελέγχου, ο ελεγκτής ζητά από την ελεγχόμενη ξενοδοχειακή επιχείρηση:

- Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιότερων φορολογικών ελέγχων
- Διαπιστωμένες παραβάσεις του ΚΒΣ ή άλλα στοιχεία που έχουν κοινοποιηθεί στην επιχείρησης
- Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών
- Περιουσιακά στοιχεία επιχείρησης
- Απαιτήσεις προς τρίτους

<sup>3</sup> Διακομιχάλης, Μανδήλας, Κελετζής 2013

- Στοιχεία εκπλήρωσης υποχρεώσεων προς ασφαλιστικά ταμεία

Εν συνεχεία, γίνεται έλεγχος της εκπτώσιμότητας των δαπανών. Ελέγχονται δηλαδή οι δαπάνες της ομάδας 6, καθώς και οι αντίστοιχες δαπάνες εξόδων της ομάδας 8, ώστε να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Εδώ, εξαιρούνται οι δαπάνες αυτοκινήτων, συνεδρίων και δεξιώσεων, φόροι-τέλη και προβλέψεις, όπου ελέγχονται στο 100% .

Οι δαπάνες αυτές ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια και είναι σύμφωνες με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 :

- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα<sup>4</sup> μέχρι 50.000.000€, ελέγχονται δαπάνες άνω των 15.000€
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001€ έως 100.000.000€, ελέγχονται δαπάνες άνω των 25.000€
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001€ έως 200.000.000€, ελέγχονται δαπάνες άνω των 35.000€
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001€ έως 500.000.000€, ελέγχονται δαπάνες άνω των 50.000€
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001€ έως 1.000.000.000€, ελέγχονται δαπάνες άνω των 70.000€
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001€, ελέγχονται δαπάνες άνω των 90.000€

Σε περίπτωση που ο ελεγκτής εντοπίσει παραβάσεις, είναι υποχρεωμένος να επεκτείνει τις ελεγκτικές του διαδικασίες, προκειμένου να εκτιμήσει το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του αντικειμένου.

#### **Β. Πρόγραμμα Ελέγχου – Πληροφοριακά Στοιχεία**

Στο συγκεκριμένο πρόγραμμα, συγκεντρώνονται τα βασικά πληροφοριακά στοιχεία της ελεγχόμενης ξενοδοχειακής επιχείρησης, όπως ταυτότητα του ξενοδοχείου (επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ, Μέτοχοι, Μέλη Δ.Σ., κτλ), βασικά-λειτουργικά-οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, κτλ.

#### **Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου-Φορολογία Εισοδήματος**

Στο συγκεκριμένο πρόγραμμα, ελέγχεται η εκπτώσιμότητα όλων των δαπανών της ομάδας 6 και 8 αναλυτικά, βάσει του άρθρου 31 του ν.2238/1994, και όσες από αυτές δεν περιλαμβάνονται στο δείγμα του 10%, που ελέγξαμε παραπάνω (Κορρές Λ,2011, www.forologikanea.gr).

Στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, συγκεκριμένα, ελέγχονται οι παρακάτω διαδικασίες :

**1<sup>η</sup>) Δαπάνες Μισθοδοσίας** : Πραγματοποιείται έλεγχος των καταβολών των ασφαλιστικών εισφορών, τυχών ρυθμίσεων αυτών και επανυπολογισμός ασφαλιστικών κρατήσεων σε δείγμα εργαζομένων του ξενοδοχείου.

**2<sup>η</sup>) Δωρεές<sup>5</sup>** : Πραγματοποιείται έλεγχος της φύσης και καταβολής τυχών δωρεών προς το Δημόσιο ή κάποιο Ίδρυμα κτλ.

<sup>4</sup> Λέγοντας ακαθάριστα έσοδα για μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, εννοούμε το σύνολο των εισοδημάτων, που προέκυψαν από την παροχή υπηρεσιών, αλλά και από τις παρεχόμενες εργασίες της επιχείρησης. Επίσης, περιλαμβάνονται και οι επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις ή οικονομικές ενισχύσεις που δίδονται στην επιχείρηση (αρθ.30 ν.2238/1994, Σταματόπουλος, Καραβοκύρης,2012)

<sup>5</sup> Κορρές Λεων., (2011), Λογιστής, τεύχος 667

**3<sup>η</sup>)** Ασφάλιστρα προσωπικού : Πραγματοποιείται έλεγχος τυχών ασφαλιστών που να αφορούν το προσωπικό της επιχείρησης (φύση, ποσό, περίοδος ασφάλιστης).

**4<sup>η</sup>)** Δαπάνες αυτοκινήτου<sup>6</sup> : Πραγματοποιείται έλεγχος σε όλες τις δαπάνες που αφορούν ΕΙΧ στο σύνολό τους, σύμφωνα με τα κυβικά αυτών.

**5<sup>η</sup>)** Δεδουλευμένοι τόκοι : Πραγματοποιείται έλεγχος των δεδουλευμένων τόκων δανείων ή πιστώσεων για εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης.

**6<sup>η</sup>)** Φόροι-Τέλη : Πραγματοποιείται έλεγχος όλων των φόρων & τελών ως προς το αν βαρύνουν ή όχι την επιχείρηση και όχι κάποιον τρίτο.

**7<sup>η</sup>)** Αποσβέσεις : Πραγματοποιείται έλεγχος τόσο της ορθότητας των χρησιμοποιούμενων συντελεστών απόσβεσης (σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του ΠΔ.299/2003), όσο και της συμφωνίας αποσβέσεων μεταξύ Μητρώου Παγίων και Γενικής Λογιστικής για την ελεγχόμενη περίοδο.

**8<sup>η</sup>)** Δαπάνες βελτιώσεων/προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα : Πραγματοποιείται έλεγχος βελτιώσεων και προσθηκών σε τυχών μισθωμένα ακίνητα ως προς τη διάρκεια της μίσθωσης.

**9<sup>η</sup>)** Ζημιά από πώληση/κατεδάφιση ακινήτου : Πραγματοποιείται έλεγχος σε περίπτωση πώλησης ή κατεδάφισης ακινήτου στο όνομα της ξενοδοχειακής επιχείρησης και ελέγχεται αν προέκυψε ζημιά.

**10<sup>η</sup>)** Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων<sup>7</sup> : Πραγματοποιείται έλεγχος στον ορθό υπολογισμό της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

**11<sup>η</sup>)** Εξόδα πρώτης εγκατάστασης : Πραγματοποιείται έλεγχος του ορθού υπολογισμού απόσβεσης σε εξόδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης κλπ.

**12<sup>η</sup>)** Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού : Πραγματοποιείται έλεγχος του ορθού υπολογισμού της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

**13<sup>η</sup>)** Δαπάνες διαφήμισης<sup>8</sup> : Πραγματοποιείται έλεγχος σε όλες τις δαπάνες διαφήμισης ως προς την φύση και το σκοπό αυτών, προκειμένου να αποδοθεί το αναλογούν αγγελιόσημο ή τέλος διαφήμισης 2%.

**14<sup>η</sup>)** Μισθώματα σε εταιρείες leasing : Πραγματοποιείται έλεγχος τυχών μισθώσεων (κινητών) παγίων βάσει του ν.1665/1986.

**15<sup>η</sup>)** Δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού : Πραγματοποιείται έλεγχος στις δαπάνες επιμόρφωσης του προσωπικού, ως προς το αν σχετίζονται με το αντικείμενο εργασιών της εταιρείας, το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού εντός της επιχείρησης και για τις ανάγκες της επιχείρησης.

**16<sup>η</sup>)** Δαπάνες ταξιδιού : Πραγματοποιείται έλεγχος ως προς την φύση, τον σκοπό και την παραγωγικότητα των εξόδων ταξιδιού, που τυχόν πραγματοποίησαν εργαζόμενοι ή στελέχη της ξενοδοχειακής επιχείρησης.

**17<sup>η</sup>)** Ανταποδοτικό τέλος συμμετοχής σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης : Πραγματοποιείται έλεγχος της ορθής καταβολής τυχόν τέλους συμμετοχής της επιχείρησης σε συλλογικό σύστημα διαχείρισης ανακυκλώσιμων υλικών που συνδέονται με τις πρώτες ύλες, τα εμπορεύσιμα αγαθά ή τα υπολείμματα/άχρηστα υλικά της παραγωγικής διαδικασίας ή τα αγαθά ή πάγια που καταστρέφονται από την επιχείρηση.

**18<sup>η</sup>)** Δώρα σε πελάτες<sup>9</sup> : Πραγματοποιείται έλεγχος της φύσης και του σκοπού τυχών δώρων, που μπορεί να προσφέρει η επιχείρηση σε πελάτες του ξενοδοχείου.

**19<sup>η</sup>)** Παροχές επιβράβευσης απόδοσης προσωπικού : Πραγματοποιείται έλεγχος της φύσης και απόδοσης τυχών παροχών επιβράβευσης απόδοσης του προσωπικού της επιχείρησης (π.χ. bonus, πριμ παραγωγικότητας, δωροεπιταγές, διατακτικές, παροχή κατοικίας, επιδόματα θέσεως και ευθύνης κτλ).

<sup>6</sup> Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Αν., (2012)

<sup>7</sup> Σακέλλης Εμ., (2011)

<sup>8</sup> Σταματόπουλος Δ.-Α.Καραβοκύρης, 2006

<sup>9</sup> Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Αν., (2012)

- 20<sup>η</sup>)** Δαπάνες διοργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων : Πραγματοποιείται έλεγχος της φύσης, του σκοπού και της παραγωγικότητας των δαπανών διοργάνωσης συνεδρίων, δεξιώσεων, εξόδων υποδοχής & φιλοξενίας κτλ.
- 21<sup>η</sup>)** Εξοδα κινητής τηλεφωνίας : Πραγματοποιείται έλεγχος στα έξοδα κινητής τηλεφωνίας & internet.
- 22<sup>η</sup>)** Δαπάνες κάλυψης ενοικίου : Πραγματοποιείται έλεγχος και επανυπολογισμός ασφαλιστικών κρατήσεων σε παροχές ενοικίου στέγασης προσωπικού του ξενοδοχείου.
- 23<sup>η</sup>)** Δαπάνες ειδικής ενδυμασίας προσωπικού<sup>10</sup> : Πραγματοποιείται έλεγχος της φύσης και χρήσης των εξόδων ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού της επιχείρησης.
- 24<sup>η</sup>)** Αμοιβές μελών Δ.Σ. : Πραγματοποιείται έλεγχος νομιμότητας των αμοιβών που δόθηκαν σε Μέλη του Δ.Σ. (εγκρίσεις αμοιβών από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων) και της ορθής παρακράτησης χαρτοσήμου και φόρου από το καταβεβλημένο ποσό.
- 25<sup>η</sup>)** Δάνεια σε τρίτα πρόσωπα<sup>11</sup> : Πραγματοποιείται έλεγχος σε περίπτωση απόδοσης ποσών σε υπαλλήλους ή Μετόχους ή εταιρειών με τη μορφή δανείων ή ταμειακών διευκολύνσεων, ως προς τον ορθό υπολογισμό παρακράτησης αναλογούντος χαρτοσήμου και τεκμαρτών τόκων.
- 26<sup>η</sup>)** Καταβολή αποζημιώσεων : Πραγματοποιείται έλεγχος τυχών αποζημιώσεων, που κατέβαλλε η επιχείρησης με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό.
- 27<sup>η</sup>)** Οικειοθελείς παροχές σε εργαζόμενους : Πραγματοποιείται έλεγχος της φύσης σε περίπτωση χορήγησης παροχών στο προσωπικό.
- 28<sup>η</sup>)** Ποινικές ρήτρες/Πρόστιμα/Χρηματικές Ποινές : Πραγματοποιείται έλεγχος στην παραγωγικότητα διαφόρων προστίμων, πονών κτλ σε βάρος της ξενοδοχειακής επιχείρησης.
- 29<sup>η</sup>)** Ζημιές : Πραγματοποιείται έλεγχος της ορθής μεταφοράς τυχόν φορολογικών ζημιών της τελευταίας πενταετίας.
- 30<sup>η</sup>)** Έλεγχος Μ.Σ.Κ.Κ. : Πραγματοποιείται έλεγχος του ορθού υπολογισμού του Μ.Σ.Κ.Κ. της επιχείρησης.

#### **Δ. Πρόγραμμα Ελέγχου-Φόρος Προστιθέμενης Αξίας**

Το συγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχει τον ΦΠΑ σε όλο σχεδόν το επίπεδο και σε όλες τις περιπτώσεις. Οι βασικές διαδικασίες που ελέγχονται σε μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, είναι οι παρακάτω :

- 1<sup>η</sup>)** Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως ΦΠΑ : Πραγματοποιείται έλεγχος του συντελεστή ΦΠΑ της ξενοδοχειακής επιχείρησης (κανονικός ή μειωμένος) καθώς και σύνοψη/σύγκριση κύκλου εργασιών και αφορολόγητων εσόδων της τελευταίας .
- 2<sup>η</sup>)** Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων ΦΠΑ : Πραγματοποιείται έλεγχος και συμφωνία μεταξύ Δηλώσεων και Γενικής Λογιστικής, μέσα από διάφορες αναλυτικές διαδικασίες, τόσο ως προς το σύνολο του φόρου ανά μήνα, όσο και ως προς την ορθή συμπλήρωση κωδικών δήλωσης ανά συντελεστή ΦΠΑ.
- 3<sup>η</sup>)** ΦΠΑ εκροών : Πραγματοποιείται έλεγχος της ορθής εφαρμογής των προβλεπόμενων συντελεστών του ΦΠΑ στα έσοδα της επιχείρησης, των απαλλασσόμενων του ΦΠΑ έκτακτων & ανόργανων εσόδων, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε ΦΠΑ κτλ.
- 4<sup>η</sup>)** ΦΠΑ εισροών : Πραγματοποιείται έλεγχος της ορθής εφαρμογής των προβλεπόμενων συντελεστών ΦΠΑ σε αγορές (παγίων & εμπορεύσιμων) και δαπάνες της επιχείρησης, σε πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, αναφορικά με τον τρόπο παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών.

<sup>10</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, (2011)

<sup>11</sup> Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Αν., (2006)



**Ε. Πρόγραμμα Ελέγχου-Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων**

Το πρόγραμμα ΚΒΣ ελέγχει όλα τα βασικά στοιχεία, που αναφέρει το Π.Δ.186/1992 και η τελευταία κωδικοποίηση του σύμφωνα με το ν.3943/2011. Οι διαδικασίες, που ελέγχονται σε ένα ξενοδοχείο, είναι κυρίως οι παρακάτω :

- 1<sup>η</sup>) Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις : Πραγματοποιείται έλεγχος της ορθής τήρησης σε όλα γενικά τα βιβλία (υποχρεωτικά και μη, πρόσθετα) και κυρίως main-courante<sup>12</sup>.
- 2<sup>η</sup>) Συμφωνία μεταξύ των βιβλίων : Πραγματοποιείται έλεγχος και συμφωνία τόσο των βιβλίων μεταξύ τους, όσο και των υπολοίπων μεταξύ εμπορικού, μητρώου παγίων, main-courante και γενικής λογιστικής, καθώς και ορθή καταχώρηση των παραστατικών πάσης φύσης (πωλήσεων, εκπτώσεων, αγορών παγίων & εμπορεύσιμων, δαπανών) στα βιβλία της επιχείρησης.
- 3<sup>η</sup>) Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις : Πραγματοποιείται έλεγχος συναλλαγών, τυχόν αρνητικού υπολοίπου ταμείου ή επιταγών, κτλ.

**ΣΤ. Πρόγραμμα Ελέγχου-Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων**

Στο συγκεκριμένο πρόγραμμα, ελέγχονται οι σχετικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί από την εταιρεία. Αναλυτικά οι διαδικασίες, που συναντάμε στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις :

- 1<sup>η</sup>) Φόρος Ακίνητης Περιουσίας : Πραγματοποιείται έλεγχος του ορθού υπολογισμού και της απόδοσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του ξενοδοχείου.
- 2<sup>η</sup>) Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) : Πραγματοποιείται έλεγχος περιπτώσεων μεταβολών των στοιχείων της δήλωσης Ε9.

**Ζ. Πρόγραμμα Ελέγχου-Τέλος Χαρτοσήμου**

Το πρόγραμμα Τελών-Χαρτοσήμου, στηρίζεται στον ΚΤΧ (ΦΕΚ Α239/1931) και σκοπός του είναι να διερευνήσει, όχι μόνο αν έχει αποδοθεί ορθά το χαρτόσημο στις αντίστοιχες διαδικασίες, αλλά και αν υπάρχουν περιπτώσεις που απαιτούνται να χαρτοσημανθούν. Οι κυριότερες διαδικασίες, που απασχολούν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, είναι :

- 1<sup>η</sup>) Δάνεια που έχει συνάψει η επιχείρηση με άλλες επιχειρήσεις.
- 2<sup>η</sup>) Αμοιβές μελών Δ.Σ.
- 3<sup>η</sup>) Καταθέσεις-αναλήψεις μετόχων

**Η. Πρόγραμμα Ελέγχου-Υποχρεώσεις Παρακρατούμενων Φόρων**

Στο συγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχονται οι υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων της ξενοδοχειακής εταιρείας προς το δημόσιο. Οι βασικές δηλώσεις, που ελέγχονται ως προς την ορθή παρακράτηση και απόδοση φόρων είναι :

- 1<sup>η</sup>) Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (άρθρο 57 ν.2238/1994) : βάσει κλίμακας που καθορίζει ο νόμος
- 2<sup>η</sup>) Εργολήπτες τεχνικών έργων, ενοικιαστές δημοσίων κλπ προσόδων : συντελεστής παρακράτησης φόρου 3% .
- 3<sup>η</sup>) Άλλα εισοδήματα κινητών αξιών καθώς και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση : συντελεστής παρακράτησης φόρου 35% (από 01/01/13 ο συντελεστής έγινε 40%) .
- 4<sup>η</sup>) Εισόδημα μισθών και λοιπών απολαβών εταίρων ΕΠΕ (σε περιπτώσεις που η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι Εταιρεία Περιορισμένης ευθύνης) .
- 5<sup>η</sup>) Αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών : συντελεστής παρακράτησης φόρου είναι 20% .

<sup>12</sup> Καπίκη-Πιβεροπούλου Τ., (2004)

6<sup>η</sup>) Μισθοί μελών Δ.Σ. Ανώνυμων Εταιρειών που δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ : συντελεστής παρακράτησης 35% (από 01/01/13 ο συντελεστής έγινε 40%).

7<sup>η</sup>) Αμοιβές σε ξένους καλλιτέχνες ή συγκροτήματα για συμμετοχή σε εκδηλώσεις στην Ελλάδα: (σε περιπτώσεις όπου η ξενοδοχειακή επιχείρηση φόρου διοργανώνει τέτοιου είδους εκδηλώσεις) συντελεστής παρακράτησης 20%

8<sup>η</sup>) Αποζημίωση ν.2112/1920 λόγω απολύσεως μισθωτών : με βάση την κλίμακα, που προβλέπει η παρ.1 του άρθρου 14 του ν.2238/94.

9<sup>η</sup>) Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. και Ε.Π.Ε : συντελεστής παρακράτησης φόρου 21% ή 25% .

10<sup>η</sup>) Ειδικός Φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων : συντελεστής παρακράτησης φόρου 20%, (εισπράττουν τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης και αποδίδουν στο Δημόσιο με μηνιαίες δηλώσεις (περι.12 άρθ.5 ν.3845/6-5-2010).

#### **Ι. Πρόγραμμα Ελέγχου - Ενδοομιλικές συναλλαγές**

Στο πρόγραμμα αυτό, παρουσιάζεται και ελέγχεται η σχέση των συναλλαγών μεταξύ της ξενοδοχειακής επιχείρησης και των συμμετοχικών της εταιρειών.

#### **Κ. Πρόγραμμα Ελέγχου- E-Commerce**

Στο τελευταίο πρόγραμμα, ελέγχεται η γενικότερη δραστηριότητα της ελεγχόμενης ξενοδοχειακής εταιρείας μέσω διαδικτύου. Εδώ ο ελεγκτής, με τη βοήθεια του υπεύθυνου πληροφορικής και μηχανογράφησης της επιχείρησης, οφείλει να συμπληρώσει ειδικό ερωτηματολόγιο σχετικά με τις διαδικτυακές συναλλαγές.

### **Αποτελέσματα έρευνας**

Στο σημείο αυτό, γίνεται ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας, σε ξενοδοχεία της Ρόδου. Η ανάλυση των αποτελεσμάτων της στηρίχτηκε στην διερευνητική έρευνα, προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο οι μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της χώρας μας (Α.Ε. & Ε.Π.Ε.) τηρούν σωστά τις λογιστικές αρχές και τις φορολογικές διαδικασίες, αλλά και αν αποκρύπτουν ή παραλείπουν στοιχεία της φορολογητέας ύλης, μειώνοντας την τελική φορολογική επιβάρυνσή ή αποφεύγοντας την καταβολή του βεβαιωμένου φόρου.

Σκοπός, λοιπόν, της συγκεκριμένης ενότητας είναι να παρουσιάσει τα ευρήματα της πρωτογενούς έρευνας, καθώς και τη σπουδαιότητα αυτών για τις υπό εξέταση επιχειρήσεις.

Όπως προαναφέρθηκε η έρευνα στηρίζεται στα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου για τις χρήσεις 2011-2013 σε τρεις ανώνυμες ξενοδοχειακές εταιρείες της περιοχής της Ρόδου. Ο έλεγχος στηρίχτηκε στην ΠΟΛ.1159/2011 και στο πρόγραμμα ελέγχου, που αυτό ορίζει ανά κύκλωμα ελέγχου. Τα αποτελέσματα του ελέγχου παρουσιάζονται ανά λογιστικό κύκλωμα και για τις τρεις επιχειρήσεις.

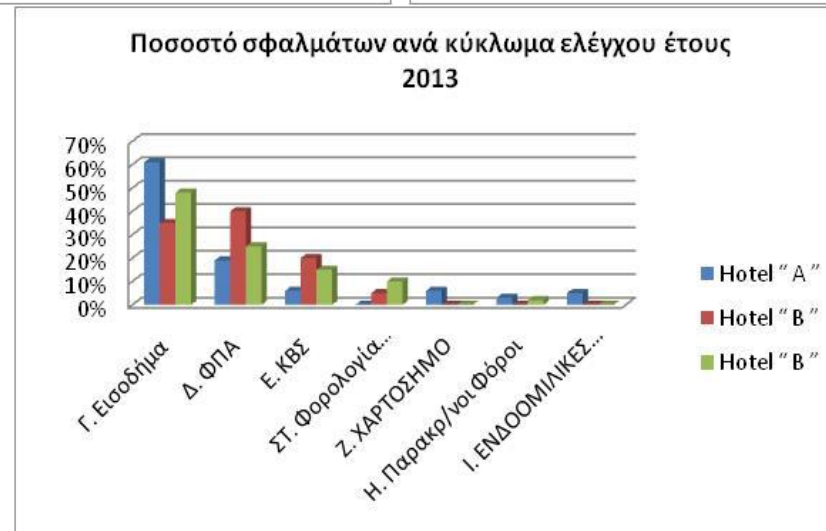
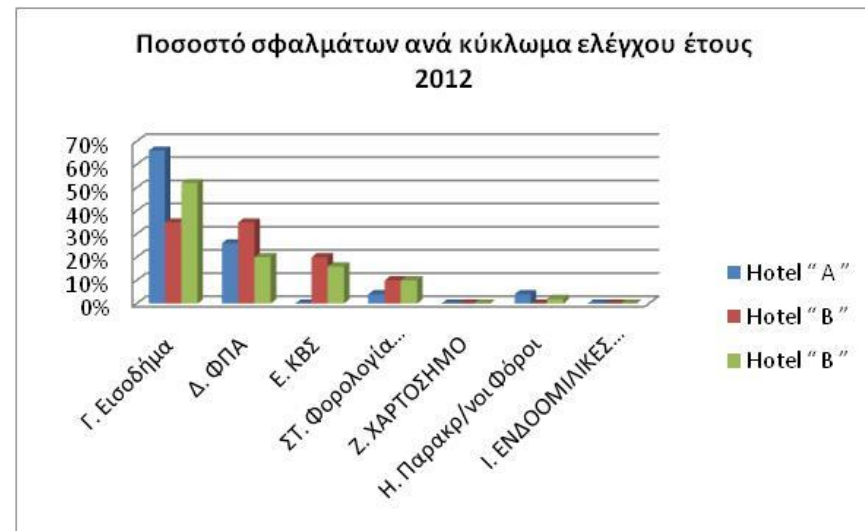
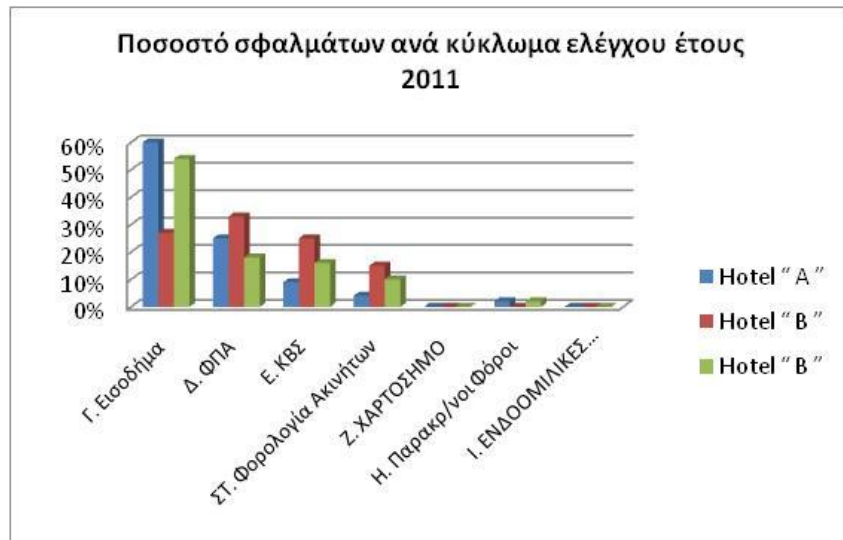
## Βασικές Διαπιστώσεις ανά ελέγχου

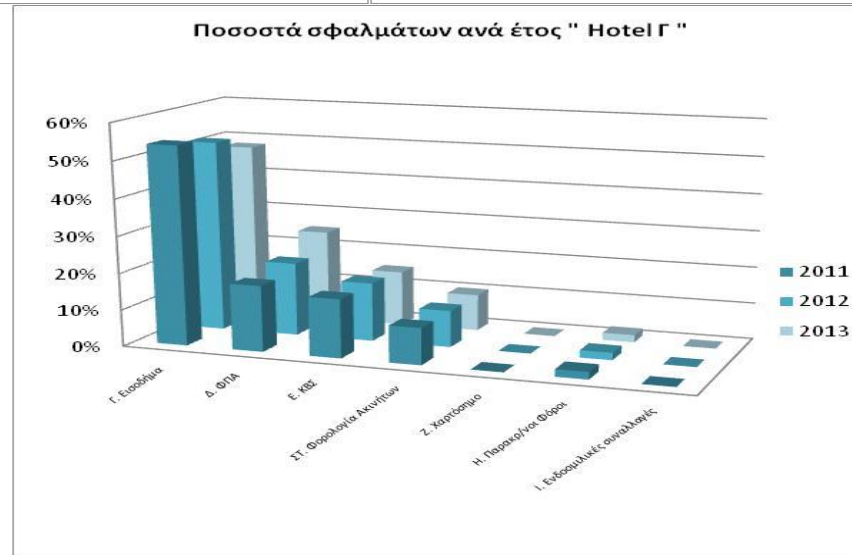
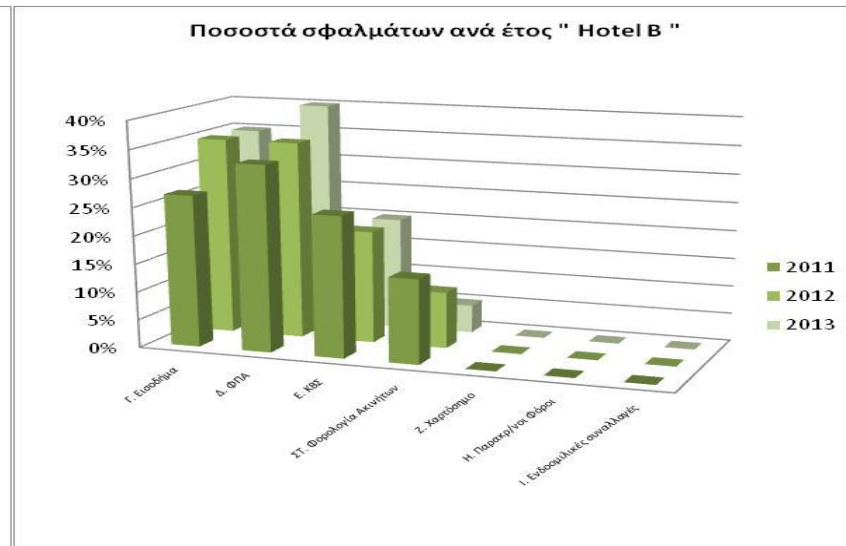
ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Hotel " A "				Hotel " B "				Hotel " Γ "			
	2011	2012	2013	Διαφορά	2011	2012	2013	Διαφορά	2011	2012	2013	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	6.350.00 €	4.627.500€	4.632.500€	-37,08%	3.245.000€	1.665.000€	1.706.000€	-90,21%	6.177.500 €	5.265.000€	5.577.500€	-10,76%
Λογιστικές Διαφορές	1.003.000€	901.000€	901.200€	-11,30%	578.000€	408.000€	297.600€	-94,22%	1.103.800 €	1.009.000€	1.308.200€	15,62%
Ποσοστό	16%	19%	19%		18%	25%	17%		18%	19%	23%	
Έλεγχος Δαπανών βάσει ακαθάριστων εσόδων	≥ 15.000€	≥ 15.000€	≥15.000€		≥15.000€	≥ 15.000€	≥ 15.000€		≥ 15.000,00€	≥ 15.000€	≥ 15.000€	
Ποσό δαπανών ≥ 15.000€	1.515.000€	1.288.500€	958.000€	-58,14%	967.690€	1.522.000€	0€	-	2.283.675€	2.120.000€	390.199€	-485,26%
Ποσό αναμόρφωσης	54.000€	32.300€	28.000€	-92,86%	2.500€	0€	0€	-	84.500,00 €	25.800€	35.733€	-136,48%
Δείγμα δαπανών 10%	1.240.000€	445.000€	890.000€	-39,33%	194.400€	199.200€	3.172€	6028,63%	284.650,00 €	312.400€	362.246€	21,42%
Ποσό αναμόρφωσης 10%	45.000€	244.500€	255.600€	82,39%	5.250€	24.400,00€	1.942€	-170,34%	49.100,00 €	37.400€	65.257€	24,76%
<b>Φορολογικά πρόσημα</b>	<b>97.200€</b>	<b>80.000€</b>	<b>225.000€</b>	56,80%	<b>1.900€</b>	<b>540,00€</b>	<b>44.297€</b>	95,71%	<b>89.900,00 €</b>	<b>3.400€</b>	<b>233.246€</b>	61,46%
Διατάξεις σχετικές	OXI	OXI	OXI		OXI	OXI	OXI		OXI	OXI	OXI	
Ευρήματα από ελέγχους	Εισόδημα, ΦΠΑ	Εισόδημα, ΦΠΑ	Εισόδημα, ΦΠΑ		Εισόδημα, ΚΒΣ	Εισόδημα	Εισόδημα, ΦΠΑ		Εισόδημα, ΦΠΑ	Εισόδημα, ΦΠΑ	Εισόδημα, ΦΠΑ	
Διαπιστωμένες παραβάσεις ΚΒΣ	OXI	OXI	NAI		NAI	OXI	OXI		OXI	OXI	OXI	
Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών ασφαλιστικών ταμείων &	NAI (Ρύθμιση οφειλών εισφορών ΙΚΑ)	NAI (Ρύθμιση οφειλών εισφορών ΙΚΑ)	NAI (Ρύθμιση οφειλών εισφορών ΙΚΑ)		OXI	OXI	NAI		NAI (μη καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος 2010)	NAI (μη καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών παρακρατούμενων φορων, ασφαλιστικων εισφορων)	NAI (μη καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών παρακρατούμενων φορων, ασφαλιστικων εισφορων)	
Περιουσιακά Στοιχεία	NAI	NAI	NAI		NAI		NAI		NAI	NAI	NAI	
Απαιτήσεις προς τρίτους	OXI	OXI	OXI		OXI		OXI		OXI	OXI	OXI	

Παρατηρήσεις ανά κύκλωμα ελέγχου									
Πρόγραμμα Ελέγχου	Hotel " A "			Hotel " B "			Hotel " Γ "		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
<b>Γ. Εισοδήμα</b>	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ	-	-	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ	Οφειλές σε ΙΚΑ & ΤΑΠΙΤ
<b>Δ. ΦΠΑ</b>	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	-	-	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.
<b>Ε. ΚΒΣ</b>	Δεν έχει συμπληρωθεί επαρκώς το βιβλίο κίνησης πελατών	-	Δεν έχει γίνει αποτίμηση χρεογράφων	Ανακριβής ή ελλιπής τήρηση του Βιβλίου κίνησης πελατών & μη θεώρηση ταμειακής μηχανής στο χώρο του καφέ & μη έκδοση Α.Λ.Π.	-	-	Δεν είναι συμπληρωμένο επαρκώς το Βιβλίο κίνησης πελατών & Δεν προέκυψε συμφωνία μεταξύ του main-courante και του Ισοζυγίου	-	-
<b>ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων</b>	Μη καταβολή ΦΑΠ	Μη καταβολή ΦΑΠ	-	Μη καταβολή ΦΑΠ & Μη υποβολή δήλωσης Φόρου Υπεραξίας	-	-	Μη υποβολή δήλωσης Ε9	-	-
<b>Ζ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ</b>	-	-	Δεν καταβλήθηκε χαρτόσημο επί αναλήψεων εταιρών και εταιρικών διευκολύνσεων	-	-	-	-	-	-
<b>Η. Παρακρ/νοι Φόροι</b>	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	-	-	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.
<b>Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ</b>	-	-	Δεν έχει υποβληθεί πίνακας ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing)	-	-	-	-	-	-
<b>Ποσό Οφειλής Δ.Ο.Υ.</b>	386.000,00	511.200,00	420.900,00	0,00	0,00	116.800,00	278.900,00	101.710,00	283.852,00
<b>Ποσό Οφειλής Ασφ.Ταμείων</b>	981.500,00	1.236.700,00	1.521.700,00	0,00	0,00	350.390,00	851.000,00	1.105.000,00	1.051.400,00
<b>Ασφαλιστική Ενημερότητα</b>	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI
<b>Φορολογική Ενημερότητα</b>	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI	OXI

ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ανά κύκλωμα ελέγχου									
Πρόγραμμα Ελέγχου	Hotel " A "			Hotel " B "			Hotel " Γ "		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Γ. Εισοδήμα	60%	66%	61%	27%	35%	35%	54%	52%	48%
Δ. ΦΠΑ	25%	26%	19%	33%	35%	40%	18%	20%	25%
Ε. ΚΒΣ	9%	0%	6%	25%	20%	20%	16%	16%	15%
ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων	4%	4%	0%	15%	10%	5%	10%	10%	10%
Ζ. Χαρτίσημο	0%	0%	6%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Η. Παρακρ/νοι Φόροι	2%	4%	3%	0%	0%	0%	2%	2%	2%
Ι. Ενδοομιλικές συναλλαγές	0%	0%	5%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Τα παραπάνω σφάλματα και λάθη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα, και διαγραμματικά με βάση τη συχνότητα εμφάνισης τους ανά κύκλωμα:

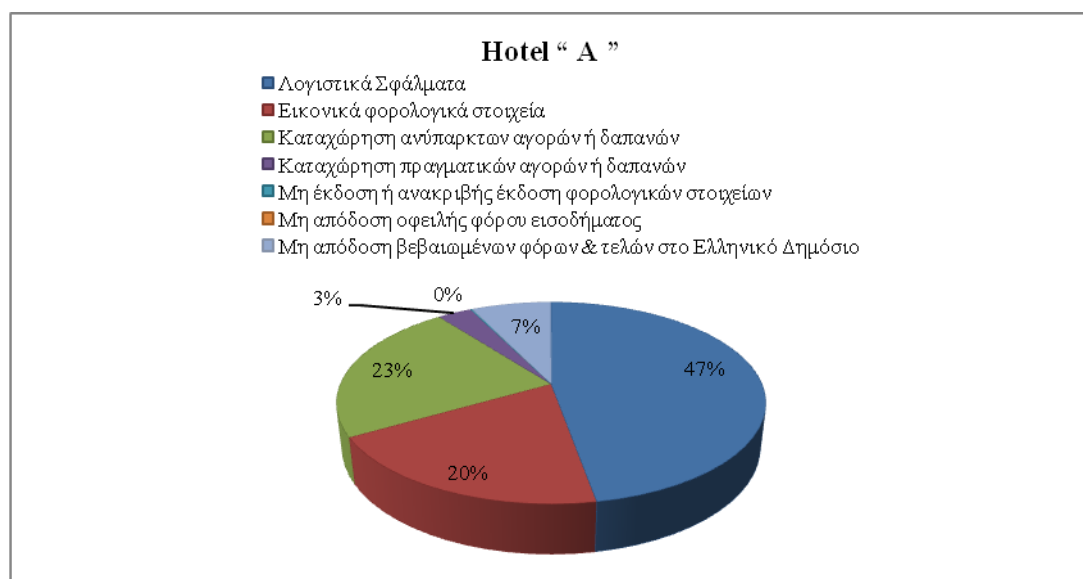




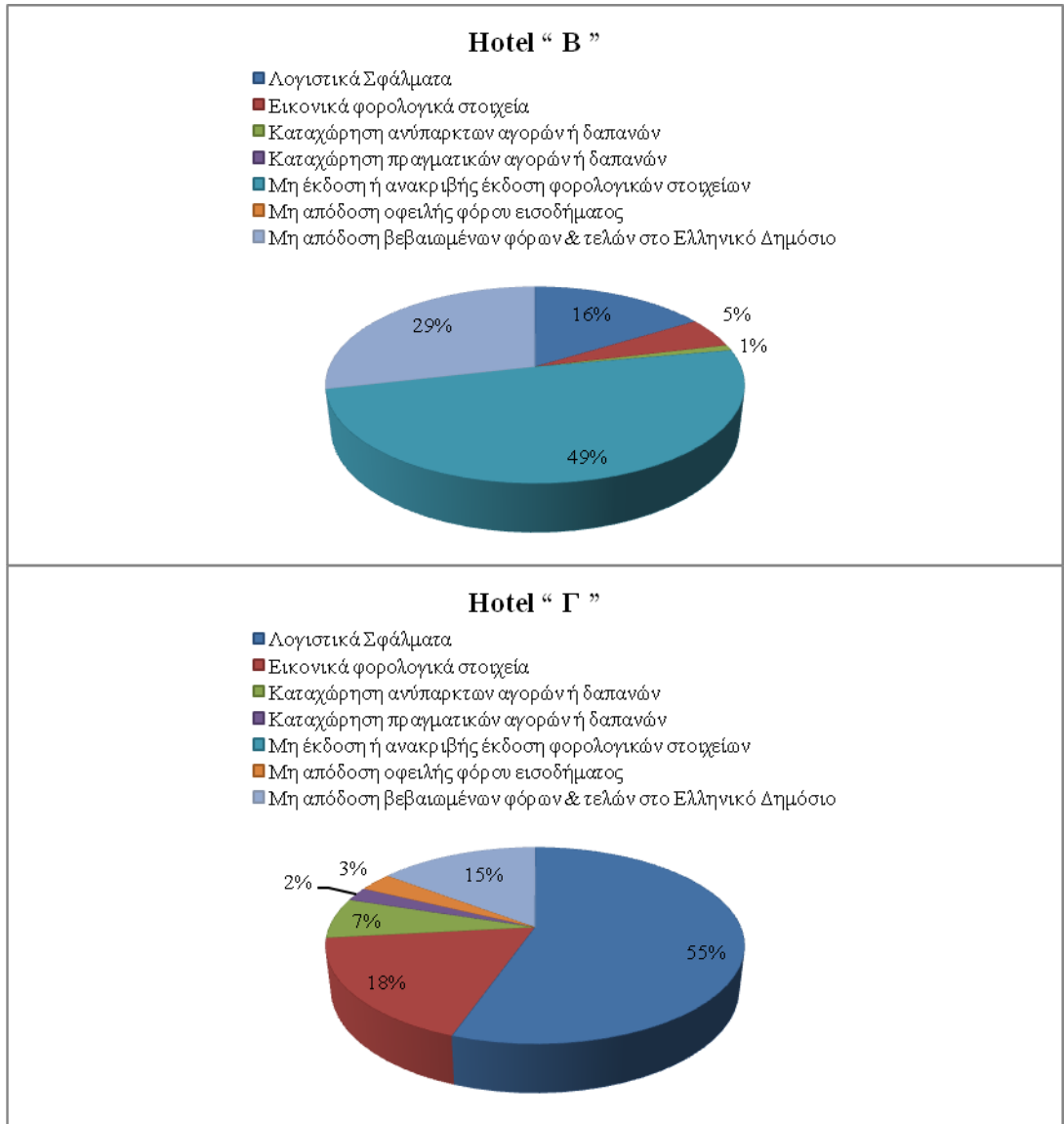
Στο σημείο αυτό, συνοψίζουμε τα ευρήματα λαθών, παραλείψεων και παραβατικότητας, που προέκυψαν από τον φορολογικό έλεγχο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων :

- **Λογιστικά Σφάλματα:** Αφορά σφάλματα, παρατυπίες ή παραλείψεις, που αποτελούν τυπικές παραβάσεις καταχώρησης των εγγραφών στα διάφορα βιβλία, αλλά δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, πχ. λάθος χρέωση λογαριασμού, αναριθμητισμός ποσού, διπλή καταχώρηση παραστατικού, κτλ.
- **Εικονικά φορολογικά στοιχεία:** Αφορά φορολογικά στοιχεία, τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο, ή μέρος αυτής. Παράδειγμα αποτελεί η έκδοση τιμολογίων διαμονής πελατών, ενώ δεν αναγράφονται τα στοιχεία αυτών στο Βιβλίο πόρτας ή στο *main courante*.
- **Καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών ή δαπανών:** Αφορά λογιστικές εγγραφές αγορών χωρίς να υπάρχει σχετική συναλλαγή, αλλά και ανύπαρκτες δαπάνες, χωρίς τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.
- **Καταχώρηση πραγματικών αγορών ή δαπανών:** Αφορά λογιστικές εγγραφές, για τις οποίες ενώ υπάρχει το αντίστοιχο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, αμφισβητείται η παραγωγικότητα της δαπάνης.
- **Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων:** Εμφανίζονται στον έλεγχο των «πακέτων», όπου η επιχείρηση, ενώ έχει συμφωνήσει μια τιμή για όλες τις υπηρεσίες που παρέχει στον πελάτη, εισπράττει τελικά ιδιαίτερο τίμημα για ορισμένες από αυτές, το οποίο όμως δεν εμφανίζεται.
- **Μη απόδοση οφειλής φόρου εισοδήματος**
- **Μη απόδοση βεβαιωμένων φόρων & τελών:** Αφορά μη καταβολή φόρων-τελών (Τέλος Διαφήμισης 2%, Τέλος Παρεπιδημούντων 0,5%, Τέλος Ακίνητης Περιουσίας, Τέλος Αιγιαλού, Παρακράτηση φόρου Εργολάβων & Ελεύθερων Επαγγελματιών, κτλ) στα αντίστοιχα ταμεία του δημοσίου μέχρι το χρονικό διάστημα λήξης του φορολογικού ελέγχου.

**Διάγραμμα 2 : Συνολικές Παραλείψεις, Λάθη, Παρατυπίες**







<b>Αποτελέσματα της έρευνας σε ποσοστά</b>			
<b>Λάθη - Παραλείψεις - Παραβατικότητα</b>	<b>Hotel A</b>	<b>Hotel B</b>	<b>Hotel C</b>
Λογιστικά σφάλματα	47%	16%	55%
Εικονικά φορολογικά στοιχεία	20%	5%	18%
Καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών - δαπανών	23%	1%	7%
Καταχώρηση πραγματικών αγορών- δαπανών	3%	0%	2%
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων	0%	49%	0%
Μη απόδοση οφειλής εισοδήματος	0%	0%	3%
Μη απόδοση βεβαιωμένων φόρων και τελών	7%	29%	15%

Ολοκληρώνοντας το ερευνητικό κομμάτι της παρούσας εργασίας, παραθέτουμε τα συμπεράσματα και τις προτάσεις, που απορρέουν από αυτά με σκοπό την συμβολή στη μείωση της παραβατικότητας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής.

## Συμπεράσματα έρευνας

Τα συμπεράσματα από τον φορολογικό έλεγχο τριών ξενοδοχείων στο νησί της Ρόδου, που πραγματοποιήσαμε, με σκοπό τη διαπίστωση λαθών και φορολογικών παραβάσεων, αλλά και τον βαθμό σημαντικότητας και των προβλεπόμενων συνεπειών τους, θα μπορούσαν να συνοψιστούν στον παρακάτω πίνακα.

**Πίνακας 14 : Συμπεράσματα φορολογικού ελέγχου**

ΛΑΘΗ	ΑΔΙΚΗΜΑ	ΠΟΙΝΗ
Λογιστικά Σφάλματα	Τα λάθη αυτά διορθώνονται με λογιστικές εγγραφές και δεν αποτελούν κάποιο είδος αδικήματος, ακόμα και αν έγιναν σκόπιμα.	<b>Καμία</b>
Εικονικά φορολογικά στοιχεία (άρθρα 3 & 9 του ν.3943/2011)	<b>Ποινικό Αδίκημα</b>	α) για συναλλαγές συνολικής αξίας έως 3.000€ => επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 3 μηνών β) για συναλλαγές συνολικής αξίας από 3.001€ έως 150.000€ => επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους γ) για συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 150.000€ => επιβάλλεται από 5 έως 20 έτη κάθειρξη.
Καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών ή δαπανών (παρ.2, άρθρο 5, ν.2523/1997)	Η καταχώρηση ανύπαρκτων παραστατικών, αποτελεί αυτοτελή παράβαση.	Ποσό προστίμου 1.200€
Καταχώρηση πραγματικών αγορών ή δαπανών (άρθρ.31 ν.2238/1994 & Σ.τ.Ε.1602/2011)	Σε περιπτώσεις μη παραγωγικότητας της δαπάνης, δεν υφίσταται αδίκημα. Τα τιμολόγια αυτά γίνεται λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.	Καμία
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (ΠΟΛ.1093/26-04-11)	Γενική παράβαση	Πρόστιμο ΚΒΣ ανά διαχειριστική περίοδο (περ.ε, παρ.2, άρθ.5, ν.2523/1997)
Μη απόδοση οφειλής φόρου εισοδήματος (άρθρα 3 & 9 του ν.3943/2011)	α) για ποσό οφειλόμενου φόρου μέχρι 15.000€ => δεν υπάρχει ποινικό αδίκημα β) για ποσό φόρου από 15.001€ έως 150.000€ => Ποινικό αδίκημα γ) για ποσό φόρου από <b>150.001€</b> και άνω => Ποινικό Αδίκημα	α) καμία ποινή β) επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους γ) επιβάλλεται κάθειρξη από 5 ως 20 έτη
Μη απόδοση βεβαιωμένων φόρων & τελών στο Ελληνικό Δημόσιο (ΠΟΛ.1151/13-07-2011)	α) σε περίπτωση απόδοσης οφειλόμενων φόρων μέσα σε διάστημα 20 μηνών => κανένα αδίκημα β) για βεβαιωμένα χρέη (συμπεριλαμβανομένων των τόκων και προσαυξήσεων μέχρι	α) προσαύξηση 1,5% επί τους μήνες καθυστέρησης β) (i) για ποσό από 5.001€ έως 10.000€, επιβάλλεται

	την ημερομηνία έκδοσης του πίνακα χρεών) μέχρι 5.000€ δεν αποτελεί κανένα αδίκημα, ενώ από 5.001€ αποτελεί Ποινικό αδίκημα.	φυλάκιση έως 1 έτους (ii) για ποσό από 10.001€ έως 50.000€ επιβάλλεται φυλάκιση 6 τουλάχιστον μήνες.
--	---	--

Από τον παραπάνω πίνακα, συμπεραίνουμε ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις του δείγματός μας, κατά την περίοδο των χρήσεων 2011-2013 δεν προέβησαν μόνο σε λογιστικά σφάλματα, τα οποία διορθώνονται με αντιλογισμούς (αντίθετες λογιστικές εγγραφές) , αλλά και σε πράξεις όπου οι κυρώσεις από την Δ.Ο.Υ. μπορεί να είναι και ποινικές. Τα πιο συνηθισμένα προβλήματα, που εντοπίστηκαν από τον έλεγχό μας, είναι η καταχώρηση ανύπαρκτων παραστατικών αγοράς, η καταχώρηση υπαρκτών αγορών μη παραγωγικών, η αποφυγή καταβολής οφειλής πάσης φύσεως φόρων (φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, παρακρατούμενων, κτλ), αλλά και η υποβολή ανακριβών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ. Τα αδικήματα αυτά της φοροδιαφυγής διακρίνονται σε πλημμελήματα και κακούργηματα<sup>13</sup> ανάλογα με τη φύση τους

Στο σημείο αυτό, αξίζει να τονίσουμε ότι η καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ή η λήψη εικονικών τιμολογίων, αποτελούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186 (ΚΒΣ), μόνο αν είναι μεγάλης εκτάσεως, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά το λογιστικό προσδιορισμό.

Ωστόσο, λόγω της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος, της πολυνομίας, και της κακής σε πολλές περιπτώσεις διατύπωσης και διασταλτικής ερμηνείας των νόμων, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ρέπουν στη φοροδιαφυγή. Αυτό οφείλεται εν μέρει σε άγνοια των υπαλλήλων του λογιστηρίου τους και ελλείψεις διαδικασίες εσωτερικού έλεγχου, αλλά σε αρκετές περιπτώσεις σε στοχευόμενη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή και συνειδητής αποφυγής καταβολής των βεβαιωμένων φόρων.

Η μείωση της ρευστότητας των επιχειρήσεων, σε περιόδους οικονομικής κρίσης, είναι επίσης ένας από του λόγους που ωθεί τις επιχειρήσεις στην εύρεση τρόπων αποφυγής των φόρων και εντείνει την φοροδιαφυγή, γεγονός στο οποίο πιθανόν συμβάλλει και η αδράνεια του φορολογικού μηχανισμού λόγω έλλειψης πόρων.

## Προτάσεις

Για τον περιορισμό των λαθών και τη μείωση της παραβατικότητας, οι διοικήσεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και όλα τα εμπλεκόμενα μέρη θα πρέπει :

- Να συνειδητοποιήσουν ότι οι εμπλεκόμενοι κατά την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού Ελεγκτές (Ελεγκτικά Γραφεία) είναι συνεργάτες τους και όχι " υπάλληλοι του δημοσίου" με στόχο την αύξηση των δημόσιων εσόδων. Σκοπός τους είναι, μέσα από την εποπτεία και τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων, να συνδράμουν στον εντοπισμό παραλείψεων και λαθών προτείνοντάς τους στην συνέχεια ενδεδειγμένες νόμιμες διαδικασίες και λύσεις, ώστε να αποφεύγονται στο μέλλον πρόστιμα και φορολογικές παραβάσεις συμβάλλοντας στην φορολογική συμμόρφωση της επιχείρησης.

<sup>13</sup> Κάθε πράξη που τιμωρείται με την ποινή της φυλάκισης χαρακτηρίζεται ως πλημμέλημα, ενώ κάθε πράξη που τιμωρείται με την ποινή της κάθειρξης είναι κακούργημα σύμφωνα με το αρθ.18 του Ποινικού Κώδικα /1951 (<http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikos>) .

- Να ζητήσουν μέσα από τους θεσμούς που τους εκπροσωπούν και με βάση εμπειριστικώς μελέτες την απλοποίηση του φορολογικού συστήματος με κατάργηση δεκάδων διάσπαρτων φορολογικών διατάξεων και ειδικών φόρων και την ενσωμάτωσή τους στην κύρια φορολογία με σκοπό την αποφυγή πληθώρας δηλώσεων για το ίδιο ή παρεμφερές φορολογικό αντικείμενο.
- Να καλλιεργήσουν κοινωνική φορολογική συνείδηση, με σκοπό την ολική πάταξη της φοροδιαφυγής.

Η παρούσα έρευνα διεξήχθη σε περιορισμένο δείγμα ξενοδοχείων. Το δείγμα αποτελείται από οικογενειακές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καταγράφοντας την συμπεριφορά αυτού του τύπου επιχειρήσεων στην νησιωτική χώρα. Μια πιο εκτεταμένη έρευνα, από άποψη μεγέθους και εξεταζόμενων χρήσεων, χωροταξικής κατανομής δείγματος με ενσωμάτωση χαρακτηριστικών όπως ο μετοχική σύνθεση το μανάτζμεντ και ο τρόπος και τόπος παροχής των λογιστικών υπηρεσιών θα μπορούσε να οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα και πιο ασφαλή συμπεράσματα.

Σημαντικό θα ήταν επίσης να διερευνηθεί σε επόμενη φάση η μέτρηση της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων σε επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί αν ακολούθησαν τις συμβουλές των Νόμιμων Ελεγκτών και μείωσαν την παραβατικότητά τους.

Τέλος, στα πλαίσια της γενικότερης προσπάθειας για πάταξη της φοροδιαφυγής και περιορισμού της φοροαποφυγής, θα ήταν σκόπιμο το κράτος να προβεί σε ένα εκ νέου σχεδιασμό της φορολογικής του πολιτικής στοχεύοντας στην μείωση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων γεγονός που θα οδηγούσε σταδιακά στην διεύρυνση της φορολογικής βάσης και την επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων διότι θα περιορίζε τα οφέλη και τα κίνητρα για φοροδιαφυγή αυξάνοντας την φορολογική συμμόρφωση και συνέπεια των επιχειρήσεων.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική

- Διακομιχάλης Μιχ., Μανδηλάς Αθ., Κελετζής Σιμ., (2013), *Ειδικές-Κλαδικές Λογιστικές*, Αθήνα : Σταμούλης
- Καπίκη-Πιβεροπούλου Τ., (2004), *Τήρηση Λογαριασμών (Main-Courante Ξενοδοχείων)*, Αθήνα : Κριτική
- Κορρές Λεων, (2011), «"Φορολογικά" πιστοποιητικά του άρθρου παρ.5 Κ.Φ.Ε., από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία», *Λογιστής*, τεύχος 674, σ.1408-1413.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, (2011), *Τα Έσοδα & Έξοδα (δαπάνες) των επιχειρήσεων*, Πειραιάς : Βρύκους
- Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Αν., (2006), *Δαπάνες Επιχειρήσεων Ανάλυση-Ερμηνεία*, Γ' έκδοση, Αθήνα : Elforin
- Σταματόπουλος Δ. - Καραβοκύρης Αν., (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Πρακτικό Βοήθημα*, Β' έκδοση, Αθήνα : Elforin

### Ηλεκτρονική

[www.et.gr](http://www.et.gr) (Εθνικό Τυπογραφείο)

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

[http://www.greekhotels.gr/gr/greek\\_island\\_hotels/dodecanese\\_islands\\_hotels/rhodes\\_hotels.asp](http://www.greekhotels.gr/gr/greek_island_hotels/dodecanese_islands_hotels/rhodes_hotels.asp)

<http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikos/%CE%95%CF%85%CF%81%CE%B5%CF%84%CE%AE%CF%81%CE%B9%CE%BF/%CE%A0%CE%9F%CE%99%CE%9D%CE%99%CE%9A%CE%9F%CE%A3%CE%9A%CE%A9%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%A3/tabid/432/language/el-GR/Default.aspx> (Ποινικός Κώδικας)

**Νόμοι - Διατάξεις**

N. 1262/ 1982 Για την παροχή κινήτρων ενίσχυσης της Οικονομικής και Περιφερειακής Ανάπτυξης της Χώρας και τροποποίηση συναφών διατάξεων.

N.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος)

N.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος)

N.2190/1920 (Περί Ανωνύμων Εταιρειών)

N.2601/1998

N.3299/2004

N.3190/1955 (Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης)

N.3296/2004 (άρθρο 30)

N.3845/2010 (άρθρο 5)

N.3943/2011 (άρθ. 8, παρ.2 & άρθ.26 παρ.3 & άρθρα 3 και 9) -  
Φορολογικός Έλεγχος

ΠΟΛ.1159/22-07-2011