



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

Διπλωματική Εργασία

«Φορολογική Πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον Τουρισμό & Σύγκριση του
Πλαισίου Τουριστικής Φορολογίας των Χωρών-Μελών της»

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Σαμαρά Αγγελική

Φοιτητής: Κορσαβαΐδης Κωνσταντίνος,

A.M.: AUD19022

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος

στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2020

Περίληψη

Η φορολογία, αποτελεί τη βασικότερη πηγή εσόδων των χωρών, με τους φορείς χάραξης φορολογικής πολιτικής να στοχεύουν διαχρονικά στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των αντίστοιχων δράσεων, που εδράζεται στην όσο το δυνατό μεγαλύτερη δικαιοσύνη και την περιστολή των απωλειών φορολογικών εσόδων. Δεδομένου ότι ο τουρισμός αποτελεί μια εκ των πλέον σημαντικών οικονομικών κλάδων, καθιστώντας τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με αυτόν εξέχουσας σημασίας, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει διαμορφώσει ένα συνεκτικό πλαίσιο εφαρμογής της τουριστικής φορολογίας, οι κατευθύνσεις του οποίου μετασχηματίζονται με βάση την κατά τόπους ένταση της τουριστικής δραστηριότητας, το τοπικό φορολογικό καθεστώς, καθώς και την αναπτυξιακή στρατηγική των χωρών. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η θεωρητική αποτύπωση των στοιχείων που αφορούν τη φορολόγηση του τουριστικού τομέα, μέσω επισκόπησης της αντίστοιχης βιβλιογραφίας και κυρίως μέσω συγκριτικής απεικόνισης των φορολογικών πολιτικών που ασκούνται από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28, καθώς και των εφαρμοστέων φορολογικών συντελεστών των τουριστικών δραστηριοτήτων. Από την ανάλυση που εφαρμόζεται, προκύπτει η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ των μεθόδων που εφαρμόζονται για τη τουριστική φορολογία στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ευρεία συμμετοχή των φορέων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης όσον αφορά την εφαρμογή των αντίστοιχων πολιτικών, αλλά και η κοινή αντίληψη ότι τα έσοδα από την τουριστική φορολογία θα πρέπει να δαπανώνται για την ανάπτυξη του τουρισμού και για την εξάλειψη των αρνητικών επιπτώσεων που προκαλούνται από τη διόγκωση του τουριστικού τομέα.

Λέξεις κλειδιά: Τουρισμός, φορολογική πολιτική, Ευρωπαϊκή Ένωση, συγκριτική μελέτη

Abstract

Taxation is the main source of revenue for countries, with tax policy makers aiming over time to increase the effectiveness of their respective actions, based on as much justice as possible and reducing tax capital losses. As tourism is one of the most important economic sectors, the taxation of related activities is of paramount importance, the European Union has developed a coherent framework for the implementation of tourism taxation, the directions of which are being transformed on the basis of local intensity of the tourism activity, the local tax regime, as well as based on elements related to the development strategy of the countries. The purpose of this study is to theoretically capture the data related to the taxation of the tourism sector, through a review of the relevant literature and mainly the comparative presentation of tax policies pursued by the countries of the European Union of 28, as well as tax rates of tourism activities. The analysis showed that there are significant differences between the methods used in tourism taxation in the Member States of the European Union, the wide involvement of local authorities in the implementation of part of the respective policies, but also the common perception that revenues from tourism taxation should be spent on the development of tourism and the elimination of the negative effects caused by the expansion of the tourism sector.

Keywords: Tourism, tax policy, European Union, comparative study

Περιεχόμενα

Εισαγωγή

Κεφάλαιο 1

Γενικές αρχές της διεθνούς τουριστικής φορολογίας

1.1 Διεθνείς πρακτικές τουριστικής φορολόγησης

1.2 Τα θεμέλια της φορολογίας του τουρισμού

1.3 Ειδική / άμεση τουριστική φορολογία

1.4 Γενική / έμμεση τουριστική φορολογία

Κεφάλαιο 2

Δομή και σύνθεση της τουριστικής φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

2.1 Η συμβολή του τουρισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε οικονομικούς όρους

2.2 Η σχέση φορολογίας και τουριστικής ζήτησης

2.3 Η σημασία της τουριστικής φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Κεφάλαιο 3

Τουριστικές φορολογικές πολιτικές στην Ευρωπαϊκή Ένωση: Βιβλιογραφική επισκόπηση

Κεφάλαιο 4

Μεθοδολογία ανάλυσης του φορολογικού πλαισίου για τον τουρισμό για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

4.1 Σκοπός ανάλυσης

4.2 Πηγές δεδομένων

Κεφάλαιο 5

Σύγκριση τουριστικής φορολογίας στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28

5.1 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

5.2 Φόρος διαμονής

5.3 Φόροι αεροπορικών επιβατών / φόροι αναχώρησης

5.4 Φόροι ακίνητης περιουσίας

5.5 Γενικές παρατηρήσεις

Συμπεράσματα

Βιβλιογραφία

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών σχετιζόμενων με τον τουρισμό για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019).....	29
Πίνακας 2: Φόρος διαμονής για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019).....	32
Πίνακας 3: Φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019).....	39
Πίνακας 4: Φόρος ακίνητης περιουσίας για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019).	43

Εισαγωγή

Ο τουρισμός είναι η τρίτη μεγαλύτερη κοινωνικοοικονομική δραστηριότητα στην Ευρωπαϊκή Ένωση μετά το εμπόριο και τις κατασκευές και συμβάλλει σημαντικά στο ακαθάριστο εθνικό προϊόν της και στην αύξηση των επιπέδων απασχόλησης. Η Ευρώπη αποτελεί επίσης, τον νούμερο ένα τουριστικό προορισμό στον κόσμο, όμως εντούτοις, σε παγκόσμιο επίπεδο, δεν είναι η ταχύτερα αναπτυσσόμενη περιοχή όσον αφορά τον τουρισμό και το μερίδιό της στην τουριστική αγορά, από την άποψη των διεθνών τουριστικών αφίξεων και εσόδων (Florek, 2018). Οι τουριστικές επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αντιμετωπίζουν μια σειρά αλλαγών στο προφίλ και τη συμπεριφορά των τουριστών (Ferrante et al., 2018). Σε ότι αφορά τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των τουριστών, αυτοί είναι σχετικά γηραιότεροι κατά μέσο όρο σε σχέση με τις προηγούμενες δεκαετίες. Σε γεωγραφικούς όρους, ένας αυξανόμενος αριθμός τουριστών που ταξιδεύει στην Ευρωπαϊκή Ένωση προέρχεται από χώρες εκτός αυτής, αν και οι χώρες που συμμετέχουν στην ίδια την Ευρωπαϊκή Ένωση εξακολουθούν να παρέχουν το μεγαλύτερο μερίδιο τουριστών. Επίσης οι τουρίστες σήμερα πλέον χρησιμοποιούν όλο και περισσότερο το Διαδίκτυο για να σχεδιάσουν και να προγραμματίσουν τα ταξίδια τους, συμπεριλαμβανομένων των διαδικτυακών πλατφορμών μέσω των οποίων μπορούν να έχουν πρόσβαση ή να αγοράζουν υπηρεσίες απευθείας. Ακόμη, νέες μορφές τουρισμού κερδίζουν δημοτικότητα, συμπεριλαμβανομένου του αγροτουρισμού και του τουρισμού υγείας.

Η τουριστική πολιτική της Ε.Ε., έχει αναπτυχθεί με περιορισμένο τρόπο με την πάροδο των ετών, αντικατοπτρίζοντας τις αδυναμίες των αρμόδιων φορέων για αξιοποίηση των δυνατοτήτων που παρέχει ο τουρισμός, για την αύξηση των εσόδων των κυβερνήσεων και των επιχειρήσεων που δρουν στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Gago, 2017). Ωστόσο, από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισαβόνας το 2009, επιχειρείται η υποστήριξη και ο συντονισμός των δράσεων των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σχετικά με τις πρωτοβουλίες που αφορούν τον τουρισμό, μέσω της θέσπισης κοινών κανόνων που σχετίζονται με τον τουρισμό. Μετά την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισαβόνας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προετοίμασε την τουριστική στρατηγική της Ευρωπαϊκής Ένωσης με βασικό στόχο τη διατήρηση της θέσης της Ευρώπης ως τον νούμερο ένα τουριστικός προορισμός

στον κόσμο. Στο πλαίσιο αυτής της στρατηγικής, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει δρομολογήσει διάφορα σχέδια και πρωτοβουλίες για την παροχή στήριξης, κυρίως οικονομικής, για τον τουρισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Estol & Font, 2016).

Ένα από τα μέτρα που αφορούν τον τουρισμό, είναι και η θέσπιση κανόνων και η έκδοση οδηγιών που αναφέρονται στην τουριστική φορολογία. Σύμφωνα με τον Lazar (2017), η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφορικά με τον τουρισμό, είναι η πλέον ελαστική σε σύγκριση με άλλους κλάδους όπως η βιομηχανία και το εμπόριο, με τις χώρες να είναι σχετικά ελεύθερες να προσδιορίζουν το επίπεδο των φορολογικών συντελεστών και το είδος των επιβαλλόμενων φόρων, να προχωρούν στην εξαίρεση δραστηριοτήτων από την υποβολή φορολογίας ή να διαχωρίζουν τη φορολογική βάση. Η αξία της τουριστικής φορολογίας για τις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική, καθώς αποτελεί πηγή σημαντικών εσόδων για τις κεντρικές κυβερνήσεις, αλλά και για τους φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι οποίοι εμπλέκονται ενεργά στον προσδιορισμό των φορολογικών συντελεστών και των υπό φορολόγηση δραστηριοτήτων και τη συλλογή των φορολογικών εσόδων.

Η τουριστική φορολογία ενσωματώνει εκείνους τους φόρους που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην τουριστική βιομηχανία. Υπάρχουν μια σειρά λόγοι για τους οποίους οι κυβερνήσεις επικεντρώνονται στη φορολόγηση του τουριστικού τομέα. Πρώτον, σε χώρες ή περιοχές που βασίζονται στον τουρισμό και ο συγκεκριμένος τομέας αποτελεί την κύρια οικονομική δραστηριότητα, οι κυβερνητικοί φορείς αντιμετωπίζουν το πρόβλημα του μειωμένου αριθμού επιχειρήσεων προς φορολόγηση (Dombrowski & Hodzic, 2010) και έτσι τα περισσότερα φορολογικά έσοδα μπορεί να προέρχονται από αυτόν τον τουριστικό τομέα.

Δεύτερον, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του τουρισμού, κατά τη φορολόγηση των τουριστικών δραστηριοτήτων οι περισσότεροι από τους φόρους βαρύνουν εξωτερικούς τουρίστες (Googoochurn & Sinclair, 2003). Κατά συνέπεια, οι κυβερνήσεις ευνοούν την επιβολή περισσότερων φόρων και εισφορών σε δραστηριότητες που σχετίζονται με μη εγχώριους τουρίστες, καθώς η βαριά τοπική φορολογική επιβάρυνση μπορεί να προκαλέσει τη δυσαρέσκεια του κοινού και να επηρεάσει αρνητικά το πολιτικό περιβάλλον (Anderson, 2013). Σε ορισμένες

περιπτώσεις, η αύξηση των φορολογικών συντελεστών που σχετίζονται με τις τουριστικές δραστηριότητες μπορεί να προκαλέσει οικονομικές στρεβλώσεις, όταν ένας τουριστικός προορισμός είναι μοναδικός σε σχέση με το προϊόν που προσφέρεται, καθώς οι τουρίστες δεν έχουν εναλλακτικές επιλογές με αποτέλεσμα την μείωση της ελαστικότητας της υποκατάστασης του προσφερόμενου τουριστικού προϊόντος.

Τρίτον, για τους φορείς άσκησης τουριστικής πολιτικής, η επιβολή φόρων στις τουριστικές δραστηριότητες χρησιμεύει ως μέσο για την ανάκτηση του κόστους των δημοσίων υπηρεσιών και αγαθών που καταναλώνονται από τους τουρίστες (Varela, 2011). Για παράδειγμα, οι τουρίστες προχωρούν σε χρήση των δημοσίων υποδομών, όπως δρόμοι και υπηρεσίες υγείας και ασφάλειας. Έτσι, οι τουριστικοί φόροι αντανακλούν απλώς το κόστος εξυπηρέτησης των τουριστών. Ακόμη, οι περιβαλλοντολόγοι ορίζουν τη φορολογία ως ένα από τα μέτρα για τη ρύθμιση της φέρουσας ικανότητας κάλυψης του περιβαλλοντικού κόστους που προκύπτει από την αυξημένη επισκεψιμότητα ενός προορισμού. Η αύξηση του αριθμού των τουριστών και των συναφών εγκαταστάσεων σχετίζεται με αυξημένη ρύπανση, συμφόρηση, εξάντληση των φυσικών πόρων και περιστολή της αισθητικής της περιβαλλοντικής αισθητικής (Gago et al., 1990).

Τέταρτον, η φορολογία του τουρισμού μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να ενθαρρύνει την ομαλή ροή των τουριστών μέσω της μεταβλητότητας των φορολογικών συντελεστών (Varela, 2011). Για παράδειγμα, κατά τις υψηλές τουριστικές περιόδους, μια αύξηση των φορολογικών συντελεστών του τουρισμού, μπορεί να αποθαρρύνει ορισμένους τουρίστες να επισκεφθούν έναν συγκεκριμένο προορισμό εκείνη την περίοδο, ενώ η μείωση τους κατά τη χαμηλή περίοδο μπορεί να προσελκύσει τουρίστες να επισκεφθούν έναν τέτοιο προορισμό εκείνη την εποχή, καθώς το προσφερόμενο τουριστικό πακέτο είναι φθηνότερο.

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, κρίνεται ότι η φορολόγηση των τουριστικών δραστηριοτήτων αποτελεί ένα καίριο ζήτημα προς διερεύνηση. Ιδιαίτερα στην περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης που τόσο η οικονομική όσο και η τουριστική ανάπτυξη παρουσιάζει σημαντικές ανισομετρίες, η φορολόγηση του τουριστικού τομέα, εμφανίζει ιδιαίτερες διαφοροποιήσεις ανάμεσα στα κράτη – μέλη που συνιστούν την Ευρωπαϊκή Ένωση των 27 και οδηγεί σε αντίστοιχες ανισότητες όσον

αφορά την τουριστική ζήτηση, αλλά και την τουριστική προσφορά, βάσει υψηλής μεταβλητότητας του κόστους των προσφερόμενων τουριστικών πακέτων ανά χώρα. Η παρούσα εργασία, στοχεύει αρχικά στη θεωρητική αποτύπωση των στοιχείων που αφορούν τη φορολόγηση του τουριστικού τομέα, μέσω επισκόπησης της αντίστοιχης βιβλιογραφίας και κυρίως στη συγκριτική απεικόνιση των φορολογικών πολιτικών που ασκούνται από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 27, καθώς και των φορολογικών συντελεστών των τουριστικών δραστηριοτήτων.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται σε θεωρητικό επίπεδο, οι βασικές αρχές της διεθνούς τουριστικής φορολογίας, μέσω της αποτύπωσης των βασικότερων πρακτικών τουριστικής φορολόγησης, των αρχών που διέπουν τη φορολογία του τουρισμού και των κύριων ειδών τουριστικών φόρων. Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναπτύσσεται η δομή της τουριστικής φορολογίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πιο συγκεκριμένα, η επίδραση της φορολογίας στην τουριστική δραστηριότητα, η συμβολή του τουρισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε οικονομικούς όρους, η σημασία της τουριστικής φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ παράλληλα στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι βασικότερες εφαρμοζόμενες τουριστικές πολιτικές μέσω επισκόπησης της αντίστοιχης βιβλιογραφίας. Το τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας περιλαμβάνει τη μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας που αναφέρεται στη σύγκριση των φορολογικών στρατηγικών που αφορούν τον τουρισμό στην Ευρωπαϊκή ένωση, ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αντίστοιχα αποτελέσματα με έμφαση στα 4 βασικότερα είδη φορολογίας του τουρισμού και πιο συγκεκριμένα τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, τον φόρο διαμονής, την φορολογία αεροπορικών επιβατών και αναχώρησης και τον φόρο ακίνητης περιουσίας για τα τουριστικά καταλύματα. Τέλος η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση των συμπερασμάτων και προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 1

Γενικές αρχές της διεθνούς τουριστικής φορολογίας

1.1 Διεθνείς πρακτικές τουριστικής φορολόγησης

Οι τουριστικές δραστηριότητες λειτουργούν κατά κανόνα κάτω από καθεστώς έμμεσης φορολογίας. Επί παραδείγματι, οι τουρίστες είναι υποχρεωμένοι να πληρώνουν έμμεσους φόρους όταν καταναλώνουν αγαθά και υπηρεσίες στη χώρα προορισμού. Είναι επίσης υποχρεωμένοι να καταβάλουν συγκεκριμένους άμεσους φόρους στον τουρισμό στην περιοχή που επισκέπτονται όπως ο φόρος διαμονής σε καταλύματα, ο φόρος χρήσης των αεροδρομίων αλλά και τέλη κυκλοφορίας βραχυχρόνιας διάρκειας, φόροι οι οποίοι καθιερώθηκαν με την πάροδο των ετών και εφαρμόζονται με περισσότερους από 40 διαφορετικούς θεσμοθετημένους τρόπους σε όλο τον κόσμο (World Tourism Organization, 1998). Η ευρεία χρήση της τουριστικής φορολογίας μπορεί να αποδοθεί σε διάφορους λόγους (Nepal & Nepal, 2019): (i) στο σημαντικό μέγεθος των εσόδων που αποφέρει στα κράτη, το οποίο αντιπροσωπεύει ποσοστό μεγαλύτερο από το 10% των φορολογικών εσόδων που συλλέγονται σε ορισμένες ανεπτυγμένες χώρες, πλησιάζοντας ακόμη και το 100% σε περιπτώσεις μικρών τουριστικών οικονομιών, (ii) στις χαμηλές συνέπειες διαστρέβλωσης της φύσης της εγχώριας φορολογίας και τη δυνατότητα εξαγωγής της φορολογικής επιβάρυνσης, ιδίως σε χώρες όπου ο τουρισμός αποτελεί σημαντική οικονομική δραστηριότητα, (iii) στην ικανότητα να ενεργεί ως υποκατάστατο των τιμών για τα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες που καταναλώνονται από τους τουρίστες και (iv) στον διορθωτικό ρόλο που θα μπορούσε να διαδραματίσει η τουριστική φορολογία (π.χ. περιβαλλοντικοί φόροι).

Τα παραπάνω στοιχεία εξηγούν το αυξανόμενο ακαδημαϊκό ενδιαφέρον για την ανάλυση του σχεδιασμού και των επιπτώσεων της άμεσης και ιδιαίτερα της έμμεσης φορολογίας στις τουριστικές δραστηριότητες, η οποία ξεκίνησε στα τέλη της δεκαετίας του 1970. Αν και υπάρχουν πολλοί υποστηρικτές της θέσπισης και χρήσης

συγκεκριμένων ειδικών άμεσων τουριστικών φόρων, η εφαρμογή τους συνήθως βρίσκει αντιστάσεις από τις τοπικές και διεθνείς τουριστικές επιχειρήσεις, καθώς θεωρείται σε μεγάλο βαθμό ως παρέμβαση η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη διαταραχή της ομαλότητας των δραστηριοτήτων τους (Marchenko et al, 2020). Για παράδειγμα, οι μακροπρόθεσμες συμβάσεις μεταξύ των ταξιδιωτικών πρακτορείων και των ξενοδοχείων, η οποία αποτελεί μια κοινή πρακτική ανάπτυξης των δραστηριοτήτων τους, κρίνεται ότι δεν είναι δυνατόν να φορολογούνται ετεροχρονισμένα, καθώς οδηγεί στο να προστεθεί λόγω του φόρου νέο βάρος στις τιμές που έχουν υποχρεωθεί να καταβάλλουν οι τουρίστες. Ως αποτέλεσμα αυτού η αποπληρωμή των νέων φόρων αναλαμβάνεται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα τη μείωση του προϋπολογισθέντος περιθωρίου κέρδους τους. Επιπλέον, οι ειδικοί φόροι τουρισμού δημιουργούν αρνητικό επενδυτικό κλίμα στον κλάδο του τουρισμού, ενώ επίσης ενθαρρύνουν κακές πρακτικές όπως η φοροδιαφυγή (Corthay & Loerprick, 2010).

Μια δεύτερη επιλογή που χρησιμοποιείται για τη φορολόγηση του τουρισμού είναι αυτή της έμμεσης φορολογίας. Ωστόσο, αυτοί οι φόροι είναι συνήθως χαμηλοί σε σχετικούς όρους. Για παράδειγμα, οι συντελεστές Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που εφαρμόζονται στα ξενοδοχεία είναι περίπου 50% χαμηλότεροι από τους συντελεστές ΦΠΑ των υπολοίπων προϊόντων και υπηρεσιών των χωρών που αποτελούσαν την Ευρωπαϊκή Ένωση των 15 το 2000 (Johnson, 2003) και 40% χαμηλότεροι από εκείνους των νεότερων κρατών - μελών της ΕΕ. Επίσης, οι φορολογικοί συντελεστές σε εστιατόρια, μπαρ και καφέ είναι, αντίστοιχα, περίπου 30% και 20% χαμηλότεροι από τους συντελεστές ΦΠΑ των υπολοίπων προϊόντων και υπηρεσιών (Biagi et al, 2017). Επομένως, παρατηρείται ότι πολλές κυβερνήσεις επιδοτούν έμμεσα τις τουριστικές δραστηριότητες μέσω μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ.

Όπως προαναφέρθηκε, τα φορολογικά έσοδα που δημιουργούνται από τον τουρισμό προέρχονται είτε από ειδικούς τουριστικούς φόρους, σύμφωνα με ένα ευρύ φάσμα τύπων και περιστάσεων (φόροι δωματίων ξενοδοχείων και φόροι εισόδου / εξόδου από το αεροδρόμιο) είτε από την έμμεση φορολογία στην κατανάλωση. Ωστόσο, παρόλα αυτά κανείς από αυτούς τους τύπους φορολογίας δεν μπορεί να περιγραφεί αυστηρά ως φόρος τουρισμού, καθώς όπως αναφέρουν οι Dwyer et al (2020), σχεδόν όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τουρίστες (ξενοδοχεία,

εστιατόρια, αυτοκίνητα, ενοικίαση αυτοκινήτων κ.λπ.) χρησιμοποιούνται επίσης και από μη τουρίστες. Έτσι, το φορολογητέο είδος δεν είναι ο τουρισμός από μόνος του, αλλά ένας φόρος που συνδέεται στενά με αυτόν, καθώς κάθε φορολογικό μέτρο που απευθύνεται σε τουριστικές δραστηριότητες έχει επιπτώσεις και στους μη τουρίστες.

1.2 Τα θεμέλια της φορολογίας του τουρισμού

Η θέσπιση ειδικών φόρων στον τουρισμό αιτιολογείται βάσει των τριών στόχων (Dwyer et al, 2020): (i) την αύξηση των δημοσίων εσόδων, (ii) την κάλυψη του συμβατικού κόστους των δημοσίων υπηρεσιών και (iii) την εσωτερικοποίηση εξωτερικού κόστους¹. Ο τουρισμός, είναι ο κλάδος ο οποίος δέχεται τις μεγαλύτερες επιδράσεις από τις γενικές δημοσιονομικές πολιτικές που εφαρμόζονται από τις κυβερνήσεις των κρατών, ενώ παράλληλα η ύπαρξη διαφοροποιημένων φορολογικών πολιτικών για τον τουρισμό ασκεί επίσης σημαντικές επιδράσεις στα δημόσια έσοδα, όταν ο τουρισμός αντιπροσωπεύει σημαντικό μέρος της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας των χωρών. Η αμφίδρομη σχέση τουριστικής φορολογίας και δημοσιονομικής πολιτικής, εξηγείται από το χαμηλό επίπεδο των στρεβλωτικών επιδράσεων της τουριστικής φορολογίας στο γενικό επίπεδο φορολογίας των κρατών και την ικανότητα που παρέχεται στους φορείς χάραξης δημοσιονομικής πολιτικής για εξαγωγή φορολογικών επιβαρύνσεων (Gago et al, 2009).

Όπως τονίζουν οι Cooley & Hansen (1992), οποιοσδήποτε φόρος είναι στρεβλωτικός όταν η προσφορά ή / και η ζήτηση είναι σχετικά ελαστική, δεδομένου ότι η διαφορά τιμών που προκαλείται από τους φόρους οδηγεί σε σημαντική αλλαγή στη συμπεριφορά των επιχειρήσεων και των καταναλωτών. Παραδοσιακά, θεωρείται ότι πολλοί τουριστικοί προορισμοί δεν παρουσιάζουν σαφή υποκατάστατα, λόγω συγκεκριμένων γεωγραφικών ή κλιματικών χαρακτηριστικών, γεωγραφικής θέσης, ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αυτό το φαινόμενο δημιουργεί μονοπωλιακή ισχύ από την πλευρά της προσφοράς (Sinclair et al, 2005), ενώ από την πλευρά της ζήτησης σημαίνει ότι οι νέες αυξημένες τιμές των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών μπορεί να επιφέρουν μικρότερες αλλαγές στην καταναλωτική συμπεριφορά. Το γεγονός αυτό ευνοεί τη θέσπιση και χρήση

¹ Αφορά τη δημιουργία φορολογικών εσόδων που αντισταθμίζουν εξωτερικά προερχόμενες δαπάνες

τουριστικών φόρων ως μέσο αποτελεσματικής συλλογής εσόδων από τα κράτη. Από την άλλη πλευρά, όταν οι φορολογικές επιβαρύνσεις αφορούν κυρίως τους τουρίστες που δεν κατοικούν εντός των προορισμών, δημιουργώντας έτσι συνθήκες εξαγωγής φορολογίας, οι υπεύθυνοι χάραξης δημοσιονομικής πολιτικής παύουν να ενδιαφέρονται για την εμφάνιση φαινομένων παραμόρφωσης της αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος. Το παραπάνω στοιχείο, οδηγεί σε αρνητικές συνέπειες για το τουριστικό προϊόν σε μακροχρόνιο επίπεδο, όπως η μείωση της τουριστικής ζήτησης και της ανταγωνιστικότητας του τουριστικού προϊόντος, αλλά και απώλεια των συγκριτικών πλεονεκτημάτων που παρουσιάζουν οι προορισμοί (Gooroochurn & Sinclair, 2003). Με βάση τα παραπάνω, οι Song et al (2019) τονίζουν ότι η φορολογία του τουρισμού είναι ένα πολύ ελκυστικό μέσο για την απόκτηση επιπλέον εσόδων για τα κράτη, με την παρουσία όμως κινδύνων που αφορούν την μείωση του πραγματικού εισοδήματος των πολιτών και τις αναπτυξιακές προοπτικές του τουριστικού προϊόντος.

Σε ότι αφορά τη χρήση της φορολογίας του τουρισμού ως ειδικό μέσο για τη χρηματοδότηση πρόσθετων δημοσίων δαπανών που σχετίζονται με τον συγκεκριμένο κλάδο, αυτή εδράζεται στην παραδοχή ότι η ανάπτυξη της τουριστικής δραστηριότητας μπορεί να οδηγήσει σε μεγαλύτερη προσφορά υπηρεσιών ή / και υποδομών του τουρισμού, η οποία αφορά τη δημόσια ασφάλεια, τις παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες, την συντήρηση των αυτοκινητοδρόμων, την βελτίωση της ποιότητας της παροχής νερού, υπηρεσίες καθαρισμού λυμάτων και τη διενέργεια επενδύσεων σε συστήματα συλλογής απορριμμάτων, των οποίων το κόστος ενδέχεται να μην ήταν δυνατό να καλυφθεί χωρίς την ύπαρξη ειδικής φορολογίας στον τουρισμό. Στην εν λόγω διαδικασία επιβολής φορολογίας συμμετέχουν και οι τοπικές κυβερνήσεις των περιοχών, καθώς κρίνεται απαραίτητο αυτές να έχουν επαρκείς υποδομές για να καλύψουν την τουριστική ζήτηση, επενδύοντας σε εγκαταστάσεις που δεν χρησιμοποιούνται στο έπακρο κατά τη διάρκεια του υπόλοιπου έτους (Lazar, 2017). Ένα τέτοιο παράδειγμα αφορά την περίπτωση των Βαλεαρίδων Νήσων στην Ισπανία, ενός από τους κορυφαίους τουριστικούς προορισμούς της Μεσογείου, στον οποίο οι συνολικές τουριστικές αφίξεις αντιπροσωπεύουν περισσότερο από το 1% των συνολικών αφίξεων παγκοσμίως και όπου παρατηρείται ένα ακραίο εποχιακό μοτίβο τουριστικής ζήτησης, με περίπου το 80% των συνολικών αφίξεων να πραγματοποιείται την περίοδο του Μαΐου έως τον Σεπτέμβριο (Rosello et al, 2004).

Σε αυτό το πλαίσιο, οι τοπικοί φορείς, έχουν οδηγηθεί στην επιβολή πρόσθετων τουριστικών φόρων οι οποίοι ισχύουν σε ολόκληρη τη διάρκεια του έτους, ούτως ώστε να αντισταθμίζονται οι αναπτυξιακές δαπάνες που αφορούν τον τουρισμό, με στόχο τη βελτίωση του συνόλου των υποδομών της περιοχής.

Τέλος, η εσωτερικοποίηση του εξωτερικού κόστους που προκύπτει από τον τουρισμό αναφέρεται σε ζητήματα που αφορούν τις αρνητικές επιπτώσεις της τουριστικής δραστηριότητας (Peeters et al, 2017). Το επονομαζόμενο εξωτερικό κόστος αφορά μια σειρά δυσάρεστες καταστάσεις που συμβάλλουν στη μείωση του επιπέδου της ποιότητας ζωής για τους ντόπιους πολίτες και του επιπέδου ποιότητας των προϊόντων και υποπροϊόντων του τουριστικού τομέα, που οφείλονται στην αυξημένη τουριστική δραστηριότητα (Sheng & Tsui, 2009). Για παράδειγμα, ο μαζικός τουρισμός μπορεί να μειώσει την ποιότητα της τουριστικής εμπειρίας λόγω της συμφόρησης στα αξιοθέατα και τις οδικές αρτηρίες των προορισμών, να δημιουργήσει φαινόμενα ψυχολογικού στρες στους ντόπιους κατοίκους και τους επισκέπτες και ταχύτερη υποβάθμιση των φυσικών πόρων των περιοχών, με αποτέλεσμα υψηλότερο κόστος συντήρησης των υποδομών και περιστολή της αισθητικής αξίας των προορισμών (Briassoulis, 2002).

Ως αποτέλεσμα, σε αυτές τις περιπτώσεις η δημόσια παρέμβαση για την αποκατάσταση της οικονομικής αποτελεσματικότητας κρίνεται απαραίτητη και η επιβολή ειδικής τουριστικής φορολογίας, κρίνεται ισχυρό εργαλείο για την ενσωμάτωση όλων αυτών των εξωτερικά προερχόμενων δαπανών (Li et al, 2018). Επιπλέον, η επιβολή ειδικών τουριστικών φόρων, κρίνεται ότι υπό προϋποθέσεις έχει σημαντικές άμεσες επιπτώσεις στην ποιότητα της τουριστικής ζήτησης και στο μέγεθος της προστιθέμενης αξίας που δημιουργεί ο τομέας μέσω της μειωμένης συμφόρησης και της αυξημένης προθυμίας διενέργειας πληρωμών από τους τουρίστες. Επιπλέον, δεδομένου ότι η ειδική τουριστική φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί με μεταβαλλόμενο χρονοδιάγραμμα, είναι δυνατό με τη χρήση της συγκεκριμένης στρατηγικής να αποσυμφορηθούν οι τουριστικές δραστηριότητες, συμβάλλοντας στην ανάπτυξη των οικονομικών επιδόσεων των προορισμών. Τέλος, παρόλο που, είναι δύσκολο να αποκλειστεί ο ντόπιος πληθυσμός από την καταβολή φόρων του τουρισμού, ο Rinaldi (2014), προτείνει ότι θα πρέπει να αποφεύγεται μια μεροληπτική μεταχείριση των τουριστών από φορολογικής άποψης, καθώς έτσι

καταστρατηγείται η βασική αρχή άσκησης φορολογικής πολιτικής που αφορά την ισότητα των καταβολών φόρου.

1.3 Ειδική / άμεση τουριστική φορολογία

Το πιο συνηθισμένο παράδειγμα ειδικής φορολογίας του τουρισμού σε όλο τον κόσμο είναι ο φόρος διαμονής στα δωμάτια ξενοδοχείων και άλλων επιχειρήσεων φιλοξενίας. Ο φόρος αυτός, συνήθως καταβάλετε αναλογικά κατά την διαμονή των τουριστών στις ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις και λαμβάνει τη μορφή είτε ποσοστού επί της συνολικής τιμής της διαμονής, είτε εφάπαξ καταβολής ποσού ανά διανυκτέρευση. Οι συγκεκριμένες φορολογικές επιβαρύνσεις αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας των τουριστικών δραστηριοτήτων η / και στην διενέργεια δράσεων που αποσκοπούν στην προστασία του περιβάλλοντος (Pan et al, 2018). Εκ πρώτης όψεως, οι φόροι διαμονής φαίνεται να συνδυάζουν ορισμένους από τους προαναφερθέντες στόχους επιβολής φορολογίας στη βάση της συγκέντρωσης εσόδων για την κάλυψη του οικονομικού, περιβαλλοντικού και κοινωνικού κόστους που προκύπτει από την τουριστική δραστηριότητα των περιοχών, επιτρέποντας επίσης την στρατηγική ανάπτυξη της τουριστικής αγοράς και λειτουργώντας ως ρυθμιστικός παράγοντας της τουριστικής ζήτησης (Chen et al, 2012).

Ωστόσο, η ικανότητα των φόρων διαμονής να εσωτερικεύουν τα εξωτερικά τουριστικά κόστη είναι σε σημαντικό βαθμό αμφισβητήσιμη. Συγκεκριμένα, η χρησιμότητα τους αναφορικά με την αντιστάθμιση του περιβαλλοντικού κόστους είναι χαμηλή, καθώς οι συγκεκριμένοι εφαρμοζόμενοι φορολογικοί συντελεστές είναι γενικά αρκετά χαμηλοί και τα συγκεντρωθέντα κεφάλαια δεν είναι επαρκή ώστε να μπορούν αυτούσια να συμβάλουν στη μείωση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων του τουρισμού και την ποιοτική αναβάθμιση των προσφερόμενων υπηρεσιών (Cernat & Gourdon, 2012). Η χαμηλή ικανότητα αντιστάθμισης των περιβαλλοντικών επιπτώσεων του τουρισμού μέσω ειδικής φορολογίας, επιβεβαιώνεται και από τους Gago et al (2009), οι οποίοι αναφέρουν ότι η σχέση της χρήσης τουριστικών υποδομών και της περιβαλλοντικής επιβάρυνσης από την τουριστική δραστηριότητα δεν είναι αναλογική, επισημαίνοντας παράλληλα ότι η επιβολή ειδικής φορολογίας αποτυγχάνει να εσωτερικοποιήσει τα προκύπτοντα κόστη.

Επιπλέον, η κατανομή των εσόδων από οποιονδήποτε ειδικό φόρο για τη χρηματοδότηση τουριστικών πολιτικών δεν αρκεί για τον χαρακτηρισμό της φορολογικής επιβάρυνσης ως τουριστική, εφόσον αυτή δεν αξιοποιηθεί για την ανάπτυξη προγραμμάτων πολιτικής που αποσκοπούν στη χρηματοδότηση και ανάπτυξη των τουριστικών υποδομών των περιοχών (Holzner, 2011). Τέλος, ένα ακόμη χαρακτηριστικό παράδειγμα ειδικής τουριστικής φορολογίας είναι ο φόρος χρήσης των αεροδρομίων που εφαρμόζεται στις διεθνείς μεταφορές του οποίου τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα συμπίπτουν με τα γενικά χαρακτηριστικά και των υπολοίπων ειδικών τουριστικών φόρων.

1.4 Γενική / έμμεση τουριστική φορολογία

Το επίκεντρο των μορφών γενικής έμμεσης φορολογίας είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), καθώς η συγκεκριμένη μορφή φορολογίας εφαρμόζεται σε περισσότερες από 130 χώρες, αποτελώντας περίπου το 20% των παγκόσμιων φορολογικών εσόδων (Cano, 2019). Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στο μεγαλύτερο μέρος των διενεργούμενων συναλλαγών και καθώς συνδέεται με το επίπεδο πωλήσεων των επιχειρήσεων προσφοράς προϊόντων και υπηρεσιών, χαρακτηρίζεται ως φόρος επί της τελικής κατανάλωσης. Επί δεκαετίες, οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης χρησιμοποιούν τον ΦΠΑ και επί του παρόντος η εφαρμογή αυτής της μορφής φορολογίας υπόκειται σε μια κοινή σειρά κανόνων και διαδικασιών η οποία έχει χαρακτηριστεί ως φορολογική εναρμόνιση (Bustos-Contell et al, 2019). Μολονότι ο ΦΠΑ χαρακτηρίζεται από έναν καθολικό γενικό φορολογικό συντελεστή για τα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες, είναι θεωρητικά εφικτό και συνηθισμένο στην πράξη να εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές σε ορισμένους τομείς, με έναν εξ αυτών να αφορά τα αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό.

Με γνώμονα το θεωρητικό πλαίσιο που έχει αναπτυχθεί ως τώρα σχετικά με τους στόχους και τη χρησιμότητα της φορολογίας του τουρισμού, δεν υπάρχει αμφιβολία για την ισχύ εσόδων που προκύπτουν από την επιβολή ΦΠΑ, δεδομένης της ευρείας φορολογικής του βάσης. Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, είναι δυνατή η αύξηση των εσόδων που προκύπτουν για τα κράτη από την επιβολή ΦΠΑ μέσω της μεταβολής των φορολογικών συντελεστών ακόμη και στον τομέα του τουρισμού

όπως επί παραδείγματι η εντατικότερη φορολόγηση των ξενοδοχείων, των εστιατορίων ή / και άλλων υπηρεσιών που σχετίζονται με τον τουρισμό (Kristjánsdóttir, 2020). Όπως επισημαίνουν οι Terra & Kajus (2012), η ευρεία εφαρμογή του ΦΠΑ μπορεί να επιφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα στην ικανότητα των κυβερνητικών προϋπολογισμών για την κάλυψη συμβατικών δαπανών που αφορούν δημόσια αγαθά και υπηρεσίες. Αυτό είναι εκ των ων ουκ άνευ για τα αμιγώς δημόσια αγαθά, όπου ο αποκλεισμός μέρους των κλάδων της οικονομίας από την επιβολή ΦΠΑ στα προϊόντα και υπηρεσίες που προσφέρουν δεν είναι εφικτός και ως εκ τούτου η συγκεκριμένη μορφή φορολογίας επιβάλλεται σε καθολική βάση. Όσον αφορά την εκτίμηση της ικανότητας εσωτερικοποίησης του εξωτερικού κόστους του τουρισμού, ο ΦΠΑ παρουσιάζει παραπλήσια πλεονεκτήματα αλλά και αδυναμίες, με τους ειδικούς φόρους, με κυριότερο την ατελή σύνδεση μεταξύ του ύψους των φορολογικών εσόδων και των περιβαλλοντικών επιπτώσεων του τουρισμού (Vanhove, 2017).

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ στον τουρισμό χαρακτηρίζεται από ορισμένα ειδικά ζητήματα προς μελέτη. Αρχικά, όπως αναφέρουν οι Manente & Zanette (2010), η αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ τόσο σε γενικούς όρους όσο και συγκεκριμένα στα τουριστικά προϊόντα και υπηρεσίες παρουσιάζει πλεονεκτήματα όσον αφορά το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων στην απόδοση φόρου, το οποίο ενδέχεται να είναι αυξημένο στις περιπτώσεις επιβολής νέων ειδικών τουριστικών φόρων. Από την άλλη πλευρά, η χρησιμότητα του ΦΠΑ ως σύστημα φορολόγησης του τουρισμού παρουσιάζεται να είναι μειωμένη, καθώς δεν αντιστοιχεί με το επίπεδο του οικονομικού και κοινωνικού κόστους που χαρακτηρίζει τις περιοχές ως αποτέλεσμα της τουριστικής δραστηριότητας (Corthay & Loerick, 2010). Επί παραδείγματι σε μικρές χώρες των οποίων το αναπτυξιακό μοντέλο στηρίζεται στον τουρισμό, η επιβολή χαμηλών συντελεστών ΦΠΑ, οδηγεί στην εμφάνιση ελλειμματικών φορολογικών εσόδων, καθώς το μεγαλύτερο μέρος αυτών στηρίζεται στον τουρισμό, ενώ οι δαπάνες για την ανάπτυξη του τουριστικού προϊόντος είναι συνεχείς και διευρυμένες. Κατά συνέπεια, το ύψος των συντελεστών ΦΠΑ εξαρτάται τόσο από την δομή των οικονομιών όσο και από το επίπεδο της τουριστικής ζήτησης. Σαν συνέχεια της παραπάνω διαπίστωσης οι Corthay & Loerick, (2010), τονίζουν, ότι σε περιπτώσεις όπου η τουριστική ζήτηση περιορίζεται σε ορισμένες μόνο περιοχές των κρατών, το καθεστώς ΦΠΑ μπορεί να

διαφοροποιείται με βάση γεωγραφικά και κλαδικά κριτήρια. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι αυτό της Ελλάδας, όπου οι συντελεστές ΦΠΑ είναι διαφοροποιημένοι για τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τον τουρισμό, αλλά και στο παρελθόν για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε δημοφιλείς τουριστικούς προορισμούς όπως οι νησιωτικές περιοχές.

Κεφάλαιο 2

Δομή και σύνθεση της τουριστικής φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

2.1 Η συμβολή του τουρισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε οικονομικούς όρους

Ο τουρισμός αποτελεί μια σημαντική οικονομική δραστηριότητα στην Ευρωπαϊκή Ένωση που αποτυπώνει μεγάλο μέρος των καταναλωτικών δαπανών και μπορεί να χαρακτηριστεί ως σημαντική πηγή εισοδήματος, τόσο για τις κεντρικές κυβερνήσεις, όσο και για τις επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα (Zurub et al., 2015). Η τουριστική βιομηχανία περιλαμβάνει πλήθος επιχειρήσεων που σχετίζονται άμεσα με την παροχή τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών αλλά και άλλες άμεσα εξαρτημένες από τον τουρισμό επιχειρήσεις, όπως εταιρίες διανομής, μεταφορών και επικοινωνιών καθώς και εταιρίες logistics, που αποτελούν μέρος της αλυσίδας εφοδιασμού για την τουριστική βιομηχανία (Smith et al, 1998). Η συμβολή του τουρισμού στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν ποικίλλει ανάμεσα στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επί παραδείγματι, βάσει ανάλυσης του Παγκοσμίου Συμβουλίου Ταξιδιών και Τουρισμού (World Travel and Tourism Council – WTTC, 2017), προέκυψε ότι η οικονομική συνεισφορά της τουριστικής δραστηριότητας στη Γαλλία ανήλθε στο 8,9% του ΑΕΠ της χώρας για το 2016. Επιπρόσθετα, για τις περισσότερες χώρες της νότιας Ευρώπης, η συνεισφορά του τουρισμού στο συνολικό ΑΕΠ είναι ακόμη υψηλότερη, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ισπανίας που άγγιξε το 14,2% και της Ελλάδας που ήταν ίση με το 18,6% του ΑΕΠ.

Για την εκτίμηση της οικονομικής συμβολής διαφορετικών δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τον τουρισμό, στην οικονομική μεγέθυνση συνολικά και την ανάπτυξη συγκεκριμένων κλάδων ειδικότερα στην ανάλυση του WTTC (2017), χρησιμοποιείται η μέθοδος των πινάκων εισροών - εκροών. Μέσω της προαναφερθείσας μεθόδου, αποτυπώνεται το μέγεθος της παραγωγής μιας σειράς σχετιζόμενων με τον τουρισμό τομέων, που χρησιμοποιείται ως εισροή για την παραγωγή τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών, τα οποία αγοράζονται από

τελικούς καταναλωτές, απεικονίζοντας τις σχέσεις που προκύπτουν μεταξύ των υπό μελέτη οικονομικών τομέων. Η μοντελοποίηση βάσει της μεθόδου εισροών – εκροών, αποτυπώνει τρία κύρια κανάλια επιπτώσεων της τουριστικής δραστηριότητας (άμεσα, έμμεσα και επαγόμενα), μέσω των οποίων προσδιορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η βιομηχανία του τουρισμού διαπερνά την οικονομία και συμβάλλει στην ανάπτυξη του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος και της απασχόλησης. Βάσει των αποτελεσμάτων της ανάλυσης του Παγκοσμίου Συμβουλίου Ταξιδιών και Τουρισμού ο αντίκτυπος του τουρισμού στην οικονομική δραστηριότητα είναι ο εξής:

Άμεσες επιπτώσεις: Οι άμεσες επιπτώσεις περιλαμβάνουν τις δαπάνες των κατοίκων και μη κατοίκων των προορισμών σε συγκεκριμένους τομείς που ορίζονται ως στοιχεία της τουριστικής βιομηχανίας, όπως για παράδειγμα οι υπηρεσίες διαμονής και κατανάλωσης τροφίμων και ποτών. Ο WTTC εκτιμά ότι η άμεση συμβολή του τουρισμού στο συνολικό ΑΕΠ της Ευρωπαϊκής Ένωσης ήταν ίση με 3,7% το 2016.

Έμμεσες επιπτώσεις: Οι έμμεσες επιπτώσεις καλύπτουν τον τομέα της αλυσίδας εφοδιασμού των τουριστικών δραστηριοτήτων, όπως για παράδειγμα, τις υπηρεσίες πληροφορικής που χρησιμοποιούνται από ταξιδιωτικούς πράκτορες ή τις κατασκευαστικές υπηρεσίες για την ανέγερση νέων ξενοδοχείων ή την αποπεράτωση τουριστικών αξιοθέατων. Σύμφωνα με τον WTTC, για το 2016 οι έμμεσες επιπτώσεις του τουρισμού ανήλθαν στο 5,4% του συνολικού ΑΕΠ της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επαγόμενες επιπτώσεις: Ως επαγόμενες επιπτώσεις, ορίζεται ο αντίκτυπος των πρόσθετων δαπανών στην οικονομία από νοικοκυριά και επιχειρήσεις, ως αποτέλεσμα των πρόσθετων θέσεων εργασίας και του κέρδους που δημιουργείται από τις άμεσες και έμμεσες επιπτώσεις των τουριστικών δαπανών. Η ανάλυση του WTTC δείχνει ότι οι επαγόμενες επιπτώσεις του τουρισμού ανήλθαν στο 1% του συνολικού ΑΕΠ της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το 2016.

Επιπλέον, εκτιμάται ότι η τουριστική βιομηχανία σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση περιλαμβάνει περίπου 2 εκατομμύρια επιχειρήσεις, η πλειονότητα των οποίων είναι μικρομεσαίες, συμβάλλοντας έτσι στην ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας, με ταυτόχρονη άμεση επίδραση στην αύξηση της απασχόλησης (Juul, 2015). Με βάση τα παραπάνω, η υψηλή συνεισφορά της τουριστικής βιομηχανίας στην απασχόληση

και το ΑΕΠ, καταδεικνύει τη σημασία του τουρισμού στις μακροοικονομικές επιδόσεις των χωρών, αλλά και το γεγονός ότι οι μεταβολές στα επίπεδα της τουριστικής δραστηριότητας μπορούν να έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις αναπτυξιακές προοπτικές των οικονομιών.

2.2 Η σχέση φορολογίας και τουριστικής ζήτησης

Η φορολογική πολιτική αποτελεί ένα θεμελιώδες εργαλείο στα χέρια των υπεύθυνων χάραξης πολιτικής για την προώθηση της ανταγωνιστικότητας των τιμών στην τουριστική βιομηχανία. Υπό ορισμένες μορφές ενισχυμένης ευελιξίας, τα κράτη επιλέγουν να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους, προωθώντας την προσφορά τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών, η οποία χαρακτηρίζεται από μειωμένες φορολογικές υποχρεώσεις των τουριστών (Biagi et al., 2017). Η τουριστική βιομηχανία εξυπηρετεί ένα ευρύτερο φάσμα καταναλωτών, γεγονός που οδηγεί στην αυξημένη μεταβλητότητα όσον αφορά την ποιότητα και την τιμή των τουριστικών πακέτων. Ωστόσο, για στις περιπτώσεις που το προσφερόμενο προϊόν δεν είναι ιδιαίτερα διαφοροποιημένο και όταν οι καταναλωτές είναι σχετικά αδιάφοροι σε σχέση με την τοποθεσία που θα επισκεφθούν, αναζητώντας απλώς να καλύπτονται τα χαρακτηριστικά που θέτουν ως προϋπόθεση εκ των προτέρων, η τιμή αποτελεί έναν σημαντικό παράγοντα που οδηγεί την τελική επιλογή τους (Eadington & Redman, 1991).

Όπως αναφέρουν οι Seetaram et al. (2016), η ελαστικότητα εισοδήματος και η ελαστικότητα των τιμών των τουριστικών υπηρεσιών σε σχέση με τη ζήτηση είναι υψηλή. Συγκριτικά με άλλους κλάδους, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παράγονται και προσφέρονται από τις τουριστικές επιχειρήσεις μπορούν να θεωρηθούν ως προϊόντα «πολυτέλειας» με στενά υποκατάστατα, καθώς εναλλακτικοί προορισμοί προσφέρουν πακέτα παρόμοιας τιμής και ποιότητας. Ως εκ τούτου, είναι πιθανό μικρές αλλαγές στο επίπεδο των φορολογικών υποχρεώσεων και των δασμών που επιβαρύνουν τους τουρίστες να έχει δυσανάλογο αντίκτυπο στα επίπεδα της τουριστικής ζήτησης, εφόσον η μείωση ή η αύξηση των φόρων μετακυλίεται στους καταναλωτές με τη μορφή χαμηλότερων ή υψηλότερων τιμών.

Σε όρους αποδοτικότητας, οι Gooroochurn & Milner (2004), επισημαίνουν ότι η φορολόγηση των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τον τουρισμό είναι σχετικά πιο αποτελεσματική από τη φορολόγηση άλλων δραστηριοτήτων, καθώς η αύξηση των φορολογικών πλεονασμάτων από τους διεθνείς τουρίστες, υπερκαλύπτει τα φορολογικά έσοδα που προκύπτουν από την κατανάλωση των εγχώριων μονάδων ατόμων και ως εκ τούτου δεν επηρεάζεται η κοινωνική ευημερία σε εθνικό επίπεδο. Ως αποτέλεσμα αυτού, ο τουριστικός τομέας θεωρείται συχνά ένας εύκολος στόχος για τις κυβερνήσεις που επιδιώκουν να αυξήσουν τα έσοδα τους. Οι Forsyth & Dwyer (2002), υποστηρίζουν ότι η αύξηση της φορολογίας στον τουρισμό, αποτελεί πρακτική εφαρμογή των δυνάμεων της αγοράς από τις κυβερνήσεις, ώστε να μπορούν να αποκομίζουν όσο το δυνατόν περισσότερα φορολογικά έσοδα από τους τουρίστες. Βέβαια, με αυτόν τον τρόπο, ελλοχεύει ο κίνδυνος οι κυβερνήσεις να κατορθώσουν να αυξήσουν τα βραχυπρόθεσμα δημόσια έσοδα τους σε βάρος της εφαρμογής πολιτικών μακροπρόθεσμης ανάπτυξης.

Σε γενικές γραμμές, ενώ οι τουριστικοί φόροι αιτιολογούνται συχνά από τις κυβερνήσεις ως μέσο αντιμετώπισης των αρνητικών εξωτερικοτήτων που σχετίζονται με τον τουρισμό, η ακαδημαϊκή βιβλιογραφία και τα εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι οι επιπτώσεις στις επιχειρήσεις του κλάδου και στην ευρύτερη οικονομία είναι αναμφισβήτητα σημαντικές. Ο τουρισμός είναι επίσης ίσως ο μοναδικός κλάδος του οποίου η φορολογία μπορεί να θεωρηθεί εξαγωγίμη δραστηριότητα καθώς επιβάλλεται στον προορισμό όχι στην περιοχή όπου κατοικεί ο καταναλωτής. Ως αποτέλεσμα αυτού, οι τουριστικοί φόροι από οικονομικής απόψεως, μπορεί να οδηγήσουν στη δημιουργία στρεβλώσεων, ανεπαρκειών και τελικά σε απώλεια του επιπέδου της κοινωνικής ευημερίας.

2.3 Η σημασία της τουριστικής φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Ο τουριστικός τομέας βρίσκεται στο επίκεντρο της στρατηγικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την προώθηση της οικονομικής μεγέθυνσης και ανάπτυξης. Πρόσφατες εκτιμήσεις για τη σημασία του κλάδου υποδηλώνουν ότι η συνολική συνεισφορά του το 2017 υπερέβαινε το 10% του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την τουριστική βιομηχανία να απασχολεί άμεσα το 5% του συνολικού

εργατικού δυναμικού, ποσοστό που αντιστοιχεί σε περισσότερες από 11 εκατομμύρια θέσεις εργασίας, ενώ παράλληλα απασχολεί έμμεσα επιπλέον 6,6% του συνολικού εργατικού δυναμικού, με το συνολικό ποσοστό του 11,6% του εργατικού δυναμικού της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να ισοδυναμεί σε περισσότερες από 26 εκατομμύρια θέσεις εργασίας (Turner & Freiermuth, 2017). Δεδομένου ότι η τουριστική βιομηχανία αποτελείται κυρίως από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, οι Chao et al (2004) σημειώνουν ότι ο τουρισμός είναι σημαντικός «όχι μόνο για την οικονομική ανάπτυξη των χωρών και των περιφερειών, αλλά και για την κοινωνική και πολιτιστική τους ανάπτυξη και τη γενική ευημερία».

Όπως εκτιμάται από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τουρισμού, οι διεθνείς αφίξεις τουριστών στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 28 θα μπορούσαν να φτάσουν τα 557 εκατομμύρια ετησίως έως το 2030, από 380 εκατομμύρια το 2010, συνιστώντας μέσο ετήσιο ρυθμό ανάπτυξης περίπου 1,9% (Kester, 2015). Για να επιτύχει αυτούς τους ρυθμούς ανάπτυξης, η ευρωπαϊκή τουριστική βιομηχανία θα πρέπει να παραμείνει ανταγωνιστική, δεδομένου ότι οι εξελίξεις στην ανάπτυξη των Τεχνολογιών Πληροφορίας και Επικοινωνίας είναι ραγδαίες. Πλέον, οι δυνατότητες που παρέχονται στο κοινό για αναζήτηση και κράτηση αεροπορικών εισιτηρίων, καταλυμάτων και δραστηριοτήτων, καθώς και για σύγκριση των τιμών στους ευρωπαϊκούς προορισμούς και τους προορισμούς εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι ιδιαίτερα διευρυμένες (Ukrabi & Karjaluoto, 2017).

Υπό αυτή την έννοια, οι ρυθμιστικές αρχές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα πρέπει να διαδραματίσουν πρωταγωνιστικό ρόλο συμβάλλοντας στη διατήρηση της ανταγωνιστικότητας στον τομέα του τουρισμού με την φορολογία να αποτελεί βασικό στοιχείο της. Αναλύοντας τον αντίκτυπο της μείωσης του συντελεστή ΦΠΑ στα αγαθά και τις υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό στην Ιρλανδία, οι Callaghan & Tol (2013), τονίζουν ότι η συγκεκριμένη στρατηγική, αύξησε σημαντικά τη δραστηριότητα και την απασχόληση σε ολόκληρο τον τουριστικό κλάδο στη χώρα. Πιο αναλυτικά, η μείωση του συντελεστή ΦΠΑ στις τουριστικές δραστηριότητες από 13,5% σε 9% αύξησε το επίπεδο τουριστικών πωλήσεων κατά 16%, σε σύγκριση με το τελευταίο έτος πριν από την εισαγωγή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ και επέδρασε θετικά στην απασχόληση αυξάνοντας τους εργαζόμενους στον τουρισμό κατά περίπου 10.000. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι η μείωση του επιπέδου

φορολογίας των τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών, συνοδεύτηκε από μια σειρά μέτρων και πολιτικών που ενθάρρυναν την επενδυτική δραστηριότητα στο τουρισμό, αλλά και την αύξηση των δημοσίων δαπανών για την ενίσχυση της τουριστικής βιομηχανίας.

Όπως διαπιστώνει ο Crouch (1994), η ελαστικότητα ζήτησης των τουριστικών υπηρεσιών μπορεί είναι υψηλή και ως εκ τούτου οι μεταβολές στο επίπεδο των φόρων και των δασμών που σχετίζονται με τον τουρισμό, να έχουν δυσανάλογο αντίκτυπο στα επίπεδα της τουριστικής κατανάλωσης. Επιπλέον, ο τουριστικός τομέας χαρακτηρίζεται από μεγάλο αριθμό μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων που συχνά λειτουργούν με χαμηλά περιθώρια κέρδους και στερούνται σημαντικών αποθεμάτων ασφαλείας. Το παραπάνω στοιχείο, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι μικρές αλλαγές στο φορολογικό σύστημα μπορεί έχουν σημαντικό αντίκτυπο όσον αφορά τη βιωσιμότητα των τουριστικών επιχειρήσεων.

Παράλληλα η Nikolaevna (2013), σημειώνει ότι οι μικρές και πολύ μικρές τουριστικές επιχειρήσεις είναι ιδιαίτερα ευάλωτες σε αλλαγές στη βάση του σταθερού κόστους τους, όπως για παράδειγμα μέσω της αύξησης των φόρων ακίνητης περιουσίας. Αυτές οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν παράλληλα σημαντικό ανταγωνισμό από τις μεγάλες αλυσίδες παροχής τουριστικών υπηρεσιών, με τις αλλαγές στο φορολογικό πλαίσιο να εντείνουν ή να αμβλύνουν τις συγκεκριμένες ανταγωνιστικές πιέσεις. Επιπλέον ο Gooroochurn (2004), επισημαίνει ότι, στο βαθμό που οι φορολογικές αυξήσεις μετακυλίνονται στους καταναλωτές, η φορολογία του τουρισμού ενδέχεται να μην παρουσιάζει τον ίδιο βαθμό πολιτικής λογοδοσίας με άλλες μορφές εγχώριας φορολογίας. Αυτό καθιστά τον τουριστικό τομέα ελκυστικό στόχο για τις κυβερνήσεις που επιδιώκουν να αυξήσουν τα έσοδα τους, αυξάνοντας παράλληλα τον κίνδυνο εφαρμογής πολιτικών που πολλαπλασιάζουν τα βραχυπρόθεσμα έσοδα εις βάρος της μακροπρόθεσμης ανάπτυξης.

Κεφάλαιο 3

Τουριστικές φορολογικές πολιτικές στην Ευρωπαϊκή Ένωση: Βιβλιογραφική επισκόπηση

Λόγω του ευρέος φάσματος των οικονομικών δραστηριοτήτων που περιλαμβάνει ο τουριστικός τομέας, οι περισσότεροι επιβαλλόμενοι εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης φόροι εφαρμόζονται ξεχωριστά σε διαφορετικά στοιχεία δραστηριοτήτων του. Παρόλα αυτά παρατηρείται και σειρά γενικότερων φόρων που εφαρμόζονται καθολικά και συνδέονται ευρέως με τον τουριστικό τομέα. Βασικό είδος φόρου που βρίσκει εφαρμογή στον τουριστικό τομέα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι αυτός των εταιρικών και προσωπικών εισοδημάτων.

Οι φόροι εισοδήματος των εταιρειών ποικίλλουν σημαντικά όσον αφορά τους συντελεστές και τη φορολογική τους βάση (Juul, 2015). Σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat, είναι χαρακτηριστικό ότι οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές για το 2019 κυμαίνονταν από 9% (στην Ουγγαρία) έως 35,53% (στο Βέλγιο), με τον μέσο όρο τους για την Ευρωπαϊκή Ένωση να αγγίζει το ποσοστό του 21%. Οι χαμηλότεροι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων εφαρμόζονται στις χώρες της Ανατολικής Ευρώπης, με ποσοστά μεταξύ 9% και 21%. Παράλληλα το περιθώριο της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων κατά μέσο όρο διακυμαίνεται σημαντικά από 10% στη Βουλγαρία έως και 54,5% στο Βέλγιο, με τον μέσο όρο στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 28 για το 2019 να αγγίζει το 30%. Όπως σημειώνει ο Limberg (2018), τα τελευταία χρόνια και υπό τις επιδράσεις της οικονομικής κρίσης, παρατηρείται τάση για υψηλότερο επίπεδο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 28, το οποίο μάλιστα συνοδεύεται και από αύξηση της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις τα φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία δραστηριοποιούνται στον τουρισμό, εξαιρούνται από τις γενικές φορολογικές κατευθύνσεις ή συνδέονται με ειδικά φορολογικά καθεστάτα.

Σε ότι αφορά τους συντελεστές φόρου ακίνητης περιουσίας, αυτοί παρατηρείται ότι ποικίλλουν σημαντικά ανάμεσα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Jánošíková &

Pelikánová, 2017), ενώ παράλληλα διαφοροποιείται και το είδος των φορέων επιβολής τους, καθώς μπορεί να είναι υπό την ευθύνη είτε των κεντρικών κυβερνήσεων ή των φορέων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Το επίπεδο των συντελεστών φόρου ακίνητης περιουσίας, προσδιορίζεται είτε ως ποσοστό της αξίας της ακίνητης περιουσίας με γνώμονα τα τετραγωνικά και την περιοχή που βρίσκονται τα ακίνητα, όπως στην Ελλάδα, είτε βάσει του λογιζόμενου εισοδήματος από ενοίκια. Η μόνη σημαντική διαφοροποίηση που παρατηρείται και αφορά τον τουρισμό, είναι εκείνη της Γαλλίας, όπου οι δραστηριοποιούμενοι στον τουριστικό κλάδο λαμβάνουν μερική απαλλαγή από την καταβολή φόρου ακίνητης περιουσίας (Ly & Paty, 2020).

Αναφορικά με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), αυτός προσδιορίζεται μέσω αντίστοιχης οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία καθορίζει τις γενικές παραμέτρους για την εφαρμογή του στα κράτη - μέλη (Poniatowski et al, 2018). Ο ΦΠΑ χρησιμοποιείται συχνά ως μοχλός για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε ορισμένα στοιχεία του τουριστικού τομέα, με τα περισσότερα κράτη μέλη να εφαρμόζουν κάποια μορφή μειωμένου συντελεστή στα βασικά αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό. Μόνο δύο κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28 και πιο συγκεκριμένα η Δανία και η Σλοβακία, εφαρμόζουν ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό ο οποίος δεν διαφοροποιείται από τον τυπικό γενικό συντελεστή (Kristjánsdóttir, 2020). Παράλληλα, σημειώνεται ότι και το Ηνωμένο Βασίλειο, έχει προσδιορίσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνο για ένα είδος τουριστικής δραστηριότητας, που αφορά τις αεροπορικές μεταφορές. Αξίζει να σημειωθεί, ότι το περιθώριο δυνατότητας μείωσης του ΦΠΑ στα τουριστικά αγαθά και υπηρεσίες από μέρους των κρατών, για την στήριξη του τουρισμού όταν και όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο, είναι περιορισμένο βάσει των κατευθύνσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ποσοστό έως 40% (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017).

Σχετικά με τους φόρους διαμονής των τουριστικών καταλυμάτων, αυτοί επιβάλλονται σε βραχυχρόνιες διαμονές σε 18 κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα αντίστοιχα φορολογηθέντα ποσά χρεώνονται ανά άτομο ή ανά διανυκτέρευση, με τους Δήμος και τους φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης γενικότερα να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο όσον αφορά τον προσδιορισμό του ύψους τους (Roman et al, 2020). Εξάλλου, το επίπεδο των φόρων διαμονής, μεταβάλλεται

συνήθως ανάλογα με τα χαρακτηριστικά των καταλυμάτων και των περιοχών, όπως επί παραδείγματι βάσει των αστέρων των ξενοδοχείων, ή εάν αυτά βρίσκονται σε τουριστικά θέρετρα, καθώς επίσης και βάσει της φορολογικής πολιτικής που εφαρμόζουν οι φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης που είναι επιφορτισμένοι με των επιβολή του φόρου και τη συλλογή των αντίστοιχων κεφαλαίων. Οι χώρες της Ανατολικής Ευρώπης παρουσιάζουν συγκριτικά χαμηλούς συντελεστές φορολογίας διαμονής και κατά κανόνα τα έσοδα διατίθενται για αναπτυξιακούς σκοπούς του τουρισμού (Vukić et al, 2018).

Επιπρόσθετα, παρά το γεγονός ότι το σύνολο των χωρών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφαρμόζουν κάποιο είδος δασμού, τέλους ή εισφοράς για τη χρήση των αερολιμένων από μέρους των επιβατών, λίγοι από αυτούς τους δασμούς μπορούν να ορισθούν ως φόροι, καθώς συνήθως λογίζονται ως χρεώσεις που αφορούν τη χρήση της συγκεκριμένης υπηρεσίας (Falk & Hagsten, 2019). Στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 28, μόλις επτά χώρες, εφαρμόζουν αντίστοιχη φορολογία, η οποία ονομάζεται φορολογία αναχώρησης από τους αερολιμένες και το επίπεδο της διαφοροποιείται σημαντικά ακόμη και εντός των ίδιων των χωρών στα διαφορετικά αεροδρόμια, ανάλογα με την διάρκεια της πτήσης, αλλά και με βάση των προορισμό (εντός ή εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης). Το επίπεδο της φορολογίας μπορεί επίσης να διαφέρει ανάλογα με τον τύπο του αεροσκάφους και την κατηγορία της θέσης που επιλέγει να ταξιδέψει το επιβατικό κοινό (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017).

Τέλος, εκτός από τους φόρους διαμονής και αναχώρησης, παρατηρείται σειρά άλλων ειδικών φόρων και εισφορών που επιβάλλονται ειδικά στον τουριστικό τομέα κατά τόπους. Επί παραδείγματι, στη Γαλλία, ισχύουν δύο διαφορετικοί φόροι για τη βιομηχανία σκι, ένας τοπικός δημοτικός φόρος επί των ακαθάριστων εσόδων από τη λειτουργία των λιφτ του σκι και ένας φόρος πρόσβασης στα μονοπάτια σκι. Παράλληλα, η Κύπρος έχει προχωρήσει σε φοροελαφρύνσεις των φορολογικών εισφορών που αφορούν τα τυχερά παιχνίδια, ως μέρος της προσπάθειάς της για προώθηση του καζινοτουρισμού (Farmaki et al, 2015). Συνολικά, μια σειρά χωρών όπως η Κύπρος, η Εσθονία, η Φινλανδία, η Ιρλανδία, η Λετονία, το Λουξεμβούργο και η Σουηδία, έχουν υιοθετήσει πολιτικές φορολογίας «φιλικές προς τον τουρισμό» οι οποίες περιλαμβάνουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ για διαμονή σε τουριστικά καταλύματα ή την μη εφαρμογή φόρων διαμονής και αναχώρησης. Αντίθετα, χώρες

όπως η Αυστρία, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιταλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, επιβάλλουν μεγάλο αριθμό φόρων στις υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό, όμως παρόλα αυτά στις συγκεκριμένες χώρες, οι συντελεστές ΦΠΑ για τα τουριστικά προϊόντα και υπηρεσίες καθώς και οι δασμοί διαμονής και αναχώρησης είναι ιδιαίτερα χαμηλοί.

Σε ότι αφορά την Ελλάδα, σημαντικές αλλαγές στην τουριστική φορολογία σημειώθηκαν βάσει του αναπτυξιακού νόμου 3908/2011, ο οποίος, μεταξύ άλλων, εστίαζε στην εφαρμογή πολιτικών παροχής επενδυτικών κινήτρων προς τις τουριστικές επιχειρήσεις, συμπεριλαμβάνοντας σειρά φορολογικών ελαφρύνσεων. Το συγκεκριμένο νομοσχέδιο παρείχε τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις, οι οποίες ανέπτυσαν επενδυτικά σχέδια να λάβουν φορολογικές ελαφρύνσεις, ανεξάρτητα από το εάν ή όχι παρουσίαζαν προβλήματα ρευστότητας, ενώ αντίστοιχα παρείχε ανάλογα ευεργετήματα σε κερδοφόρες επιχειρήσεις σε μια προσπάθεια στήριξης της βιωσιμότητάς τους.

Από την άλλη πλευρά, μέσω της πρωτοβουλίας αυτής παρεχόταν κεφαλαιακή υποστήριξη για επιλεγμένες κατασκευαστικές δραστηριότητες. Το πρόβλημα για πολλές από τις τουριστικές επιχειρήσεις, ήταν ότι δεν μπορούσαν να συμπεριληφθούν στις ευεργετούμενες εταιρίες, καθώς κατά τη δεδομένη χρονική στιγμή παρουσίαζαν χαμηλά ποσοστά πληρότητας (Tsartas, 2017). Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (ΙΤΕΠ, 2013), το 2012, τα μέσα έσοδα ανά δωμάτιο ξενοδοχείου (που αντιπροσωπεύουν το 60% των μέσων τουριστικών δαπανών) μειώθηκαν κατά περίπου 13% σε σύγκριση με το 2011. Ωστόσο, μεταγενέστερη νομοθετική ρύθμιση και πιο συγκεκριμένα ο νόμος 4146/2013 καθόρισε ευνοϊκό πλαίσιο χρηματοδότησης για μικρομεσαίους επενδυτές, δίνοντας την ευκαιρία στους έχοντες τουριστικά επενδυτικά σχέδια να λάβουν όλους τους τύπους ενισχύσεων, μεμονωμένα ή συνδυασμένα παρέχοντας σημαντικές φοροελαφρύνσεις. Παράλληλα, το 2017 εγκρίθηκε ο Οδικός Χάρτης Εξειδίκευσης Δράσεων Τομέα Τουρισμού, το οποίο εξακολουθεί να ισχύει μέχρι σήμερα και περιλαμβάνει σειρά ενισχύσεων, ειδικά για τις μικρές τουριστικές επιχειρήσεις, που αγγίζουν έως και 55% του επενδυτικού προϋπολογισμού τους, υπό προϋποθέσεις. Μάλιστα σε ότι αφορά τις παρεχόμενες βάσει του συγκεκριμένου πλαισίου φοροελαφρύνσεις, αυτές αναφέρονται στην αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού.

Ως αποτέλεσμα όλων των παραπάνω, η δυνατότητα της Ελλάδας σε όρους τουριστικής προσφοράς αναβαθμίσθηκε, παρά το γεγονός ότι η οικονομική κρίση βρισκόταν σε εξέλιξη και παρά το δυσμενές, για τις επιχειρήσεις γενικό οικονομικό και φορολογικό περιβάλλον. Περίπου 9.971 τουριστικές μονάδες με συνολική χωρητικότητα 856.347 κλινών λειτουργούν σε όλη τη χώρα το 2019, σε αντίθεση με 9.648 μονάδες με συνολική χωρητικότητα 763.668 το 2011. Η συγκεκριμένη χρονική περίοδος χαρακτηρίζεται από αυξημένη επενδυτική δραστηριότητα όσον αφορά τη δημιουργία νέων ή την αναβάθμιση υπαρχόντων τουριστικών μονάδων. Συγκεκριμένα, το 86% των ξενοδοχειακών μονάδων που δημιουργήθηκαν συμπεριλήφθηκαν σε κατηγορία άνω των 3^{ov} αστερών, ενώ το 91% των κλινών των νέων ξενοδοχείων ανήκαν σε καταλύματα άνω των 4 αστερών (Vlami, 2020). Συμπερασματικά κρίνεται ότι το συνολικό επενδυτικό πλαίσιο που εφαρμόστηκε στον ελληνικό τουρισμό το οποίο συμπεριέλαβε σειρά ευνοϊκών φορολογικών μέτρων οδήγησε σε ανάταξη του ελληνικού τουριστικού κλάδου, ο οποίος αντιμετώπιζε προβλήματα λόγω της οικονομικής κρίσης του 2007-2008.

Κεφάλαιο 4

Μεθοδολογία ανάλυσης του φορολογικού πλαισίου για τον τουρισμό για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

4.1 Σκοπός ανάλυσης

Στην παρούσα μελέτη πραγματοποιείται ποσοτική παράθεση στοιχείων που αφορούν την τουριστική φορολογία, η οποία συνακολουθείται από ποιοτική ερμηνεία των αποτελεσμάτων, συμπληρωματικά των ποσοτικών συμπερασμάτων που προκύπτουν σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής που αφορά τον τουρισμό στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28. Η ανάλυση αναφέρεται στα ορατά, μετρήσιμα στοιχεία του υπό μελέτη θέματος. Τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται στις συγκεκριμένου τύπου μελέτες, ανακτώνται έπειτα από αναζήτηση σε υπάρχουσες βάσεις δεδομένων και εμπειρικές μελέτες και ως εκ τούτου είναι δευτερογενή (Rourke & Anderson, 2004). Έτσι στην παρούσα μελέτη, σταχυολογούνται συστηματικά, ποιοτικά και ποσοτικά δεδομένα, που αφορούν τη φορολογία του τουριστικού τομέα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τα συγκεκριμένα δεδομένα να αξιοποιούνται για την διενέργεια συγκρίσεων μεταξύ των χωρών – μελών της ΕΕ των 28 και την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων.

Με βάση τα παραπάνω, η παρούσα μελέτη στοχεύει στην παρουσίαση των κυριότερων φόρων, τελών και εισφορών που ισχύουν για τον τουριστικό τομέα στα 28 κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28. Παρόλα αυτά, λόγω του ευρέος φάσματος οικονομικών δραστηριοτήτων που περιλαμβάνει ο τουριστικός τομέας, οι περισσότεροι φόροι που εφαρμόζονται εντός των συνόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι πιθανό να έχουν αντίκτυπο σε τουλάχιστον κάποιο στοιχείο του τουριστικού τομέα. Ωστόσο, η εμπειρική ανάλυση της παρούσας εργασίας επικεντρώνεται στους

φόρους που ενδέχεται να έχουν τον πιο άμεσο αντίκτυπο, στον τουρισμό. Πιο συγκεκριμένα, η μελέτη αναλύει:

- Τα στοιχεία που αφορούν τον Φόρο Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
- Τον φόρο διαμονής σε τουριστικά καταλύματα
- Τον φόρο αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
- Τον φόρο ακίνητης περιουσίας

Οι ενότητες που αφορούν την μελέτη, εξηγούν την επίδραση καθενός από αυτούς τους φόρους στον τουριστικό τομέα, παρέχοντας μια επισκόπηση του τρόπου με τον οποίο εφαρμόζονται στην την Ευρωπαϊκή Ένωση των 28, τονίζοντας παράλληλα τις υπάρχουσες βασικές τάσεις.

4.2 Πηγές δεδομένων

Τα πρωτογενή δεδομένα που θα χρησιμοποιηθούν για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας περιλαμβάνουν ποσοτικά στοιχεία, τα οποία αφορούν τους φορολογικούς συντελεστές των τουριστικών δραστηριοτήτων στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28. Οι βασικές πηγές άντλησης των εν λόγω δεδομένων ήταν:

- Στατιστικά στοιχεία από τη βάση δεδομένων της Ευρωπαϊκής επιτροπής (Database - Eurostat - European Commission)
- Αριθμητικά στοιχεία που ανακτήθηκαν από ήδη δημοσιευμένη αρθρογραφία σε επιστημονικά περιοδικά με κριτές
- Αναφορές περιοδικών μελετών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικές με την φορολογία, τον τουρισμό και την φορολογική τουριστική πολιτική εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28
- Αναφορές αντίστοιχων Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με το φορολογικό πλαίσιο και τον τουρισμό
- Λοιπά στοιχεία και δεδομένα που αφορούν το φορολογικό πλαίσιο και τον τουρισμό από την κείμενη νομοθεσία σε κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28

Η παρούσα έρευνα είναι απογραφική και τα δεδομένα που αντλήθηκαν αφορούν το σύνολο των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28 (Αυστρία, Βέλγιο, Βουλγαρία, Κροατία, Κύπρος, Τσεχία, Δανία, Εσθονία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Ιταλία, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Ολλανδία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία και Ηνωμένο Βασίλειο). Τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται αφορούν το φορολογικό τουριστικό πλαίσιο για τη χρονική στιγμή διεξαγωγής της συγκεκριμένης έρευνας (Ιούλιος 2020).

Κεφάλαιο 5

Σύγκριση τουριστικής φορολογίας στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28

5.1 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

Όπως έχει προαναφερθεί, ο ΦΠΑ εφαρμόζεται στις συναλλαγές των περισσότερων προϊόντων και υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των αγαθών και των υπηρεσιών του τουριστικού τομέα, με την Ευρωπαϊκή Ένωση να καθορίζει τους όρους για την εφαρμογή του ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη μέσω αντίστοιχης οδηγίας (Terra & Kajus, 2018). Οι επιχειρήσεις χρεώνουν ΦΠΑ εκροής στους πελάτες τους για τα αγαθά και υπηρεσίες που παρέχουν και στη συνέχεια, αντισταθμίζουν την φορολογική επιβάρυνση, με το ύψος του ΦΠΑ εισροών που πληρώνουν στους προμηθευτές τους. Τα περισσότερα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφαρμόζουν κάποια μορφή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα βασικά αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό, όπως περιγράφεται στον Πίνακα 1.

Πίνακας 1: Συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών σχετιζόμενων με τον τουρισμό για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019)

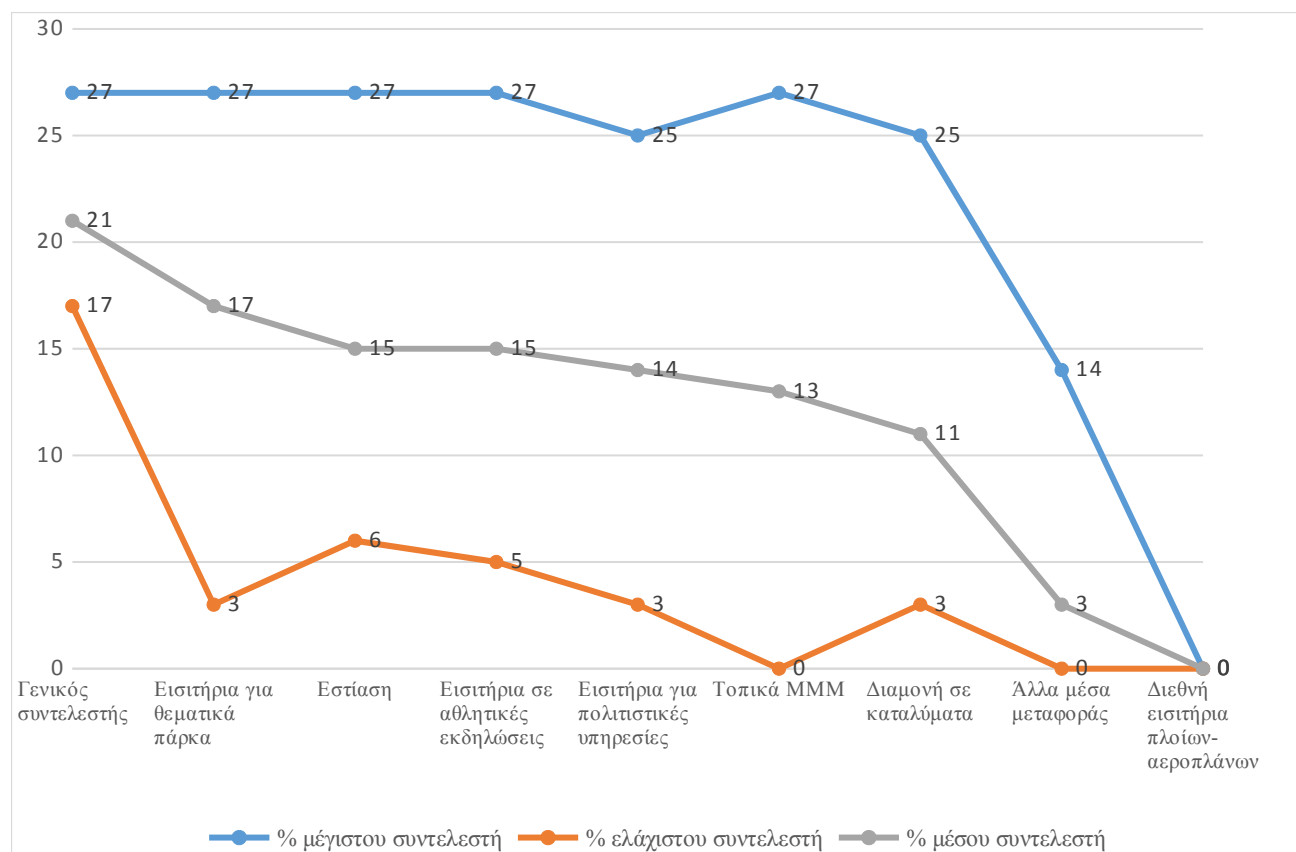
Χώρα	Γενικός συντελεστής	Διαμονή σε καταλύματα	Τοπικά ΜΜΜ	Διεθνή εισιτήρια πλοίων-αεροπλάνων	Άλλα μέσα μεταφοράς	Εισιτήρια για πολιτιστικές υπηρεσίες	Εισιτήρια για θεατρικά	Εστίαση	Εισιτήρια σε αθλητικές εκδηλώσεις
Λουξεμβούργο	17	3	3	0	0	3	3	3 / 17	3
Μάλτα	18	7	0 / 18	0	0	5 / 18	18	18	18
Κύπρος	19	9	5 / 9	0	0	0 / 5	5	9	5
Γερμανία	19	7	7 / 19	0	0 / 7 / 19	0 / 7	19	19	7 / 19
Ρουμανία	19	9	19	0	0	5 / 13 / 19	19	9	5
Αυστρία	20	13	10 / 13	0	0 / 10	0	13	10	13
Βουλγαρία	20	9	20	0	0	0 / 20	20	20	20
Εσθονία	20	9	20	0	0	20	20	20	20
Γαλλία	20	10	0	0	0	2,1	10	10	5,5
Σλοβακία	20	20	20	0	0	20	20	20	20
Ηνωμένο Βασίλειο	20	20	0	0	0	20	20	20	20
Βέλγιο	21	6	6	0	6	0 / 6	6	6	0 / 12
Τσεχία	21	15	15 / 21	0	0	15	15	21	15
Λετονία	21	12	12	0	0	0 / 5	21	21	21
Λιθουανία	21	9	9 / 21	0	0	0 / 21	21	21	21
Ολλανδία	21	6	6 / 21	0	6	6 / 18	6	6	6
Ισπανία	21	10	10	0	10	0 / 21	21	10	10 / 21
Ιταλία	22	10	0 / 10	0	0	10	22	10	10 / 22
Σλοβενία	22	9,5	0	0 / 9,5	9,5	9,5	9,5	9,5 / 22	9,5
Ιρλανδία	23	9	0	0	0	0 / 9	9	0 / 9	0
Πολωνία	23	8	8	0	0 / 8	8 / 13	8	8	8
Πορτογαλία	23	6	6	0	0	0 / 13 / 23	23	13	23
Φινλανδία	24	10	10	0	0	0 / 10	10	14	0 / 10
Ελλάδα	24	13	24	0	24	6 / 24	24	24	24
Κροατία	25	13	25	0	25	5 / 25	25	13	25
Δανία	25	25	0 / 25	0	0	0 / 25	25	25	0 / 25
Σουηδία	25	12	6	0	0	6	25	12	0 / 6
Ουγγαρία	27	18	27	0	0	18	27	27	27

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Όπως παρατηρείται, δύο κράτη - μέλη της ΕΕ, παρουσιάζουν χαμηλό αριθμό μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ για τις παρουσιαζόμενες κατηγορίες προϊόντων και υπηρεσιών που σχετίζονται με τον τουρισμό και πιο συγκεκριμένα η Δανία και η Σλοβακία. Όσον αφορά τη Σλοβακία, εξαίρεση αποτελούν οι υπηρεσίες που σχετίζονται με τη μεταφορά επιβατών, ενώ η Δανία παρέχει εξαιρέσεις σε τρεις επιπλέον κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται με τον τουρισμό, την εγχώρια μεταφορά επιβατών, την είσοδο σε πολιτιστικές υπηρεσίες και την είσοδο σε αθλητικές εκδηλώσεις. Επίσης, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχει μειωμένο συντελεστή σε μία μόνο κατηγορία, τη μεταφορά επιβατών.

Στο Γράφημα 1, παρουσιάζονται οι ελάχιστες, μέγιστες και μέσες τιμές των συντελεστών ΦΠΑ ανά κατηγορία προϊόντων και υπηρεσιών που σχετίζονται με τον τουρισμό.

Γράφημα 1: Ελάχιστες, μέγιστες και μέσες τιμές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών σχετιζόμενων με τον τουρισμό για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019)



Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Όπως παρουσιάζεται, ο γενικός συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης κυμαίνεται από 17% (Λουξεμβούργο) έως 27% (Ουγγαρία). Ο μέσος γενικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 21%, με 20 χώρες να παρουσιάζουν εύρος απόκλισης +/- δύο ποσοστιαίων μονάδων. Μια σειρά μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ προσφέρονται στα περισσότερα κράτη - μέλη για κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται με τον τουρισμό, με την κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών που εμφανίζει την πλέον διευρυμένη περιστολή ΦΠΑ να είναι αυτή των διεθνών μεταφορών επιβατών. Τα διεθνή ταξίδια, τόσο αεροπορικά και θαλασσίως, υπόκεινται σε γενική απαλλαγή από τον ΦΠΑ εντός της ΕΕ, και τα διεθνή ταξίδια

μέσω άλλων τρόπων μεταφοράς (οδικές μεταφορές, μεταφορές με τρένο και άλλοι χειρσαίοι τρόποι μεταφοράς), να παρουσιάζουν μέσο ποσοστό ΦΠΑ ίσο με 3%. Ο ΦΠΑ στις εσωτερικές και τοπικές επιβατικές μεταφορές, εφαρμόζεται ελαφρώς μειωμένος με τον μέσο όρο του να ισούται σε 13%, περιέχοντας παρόλα αυτά σημαντικό αριθμό εξαιρέσεων (0%).

Οι υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχειακές μονάδες και οι πολιτιστικές υπηρεσίες παρουσιάζουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε 25 κράτη – μέλη. Η διαμονή σε καταλύματα, παρουσιάζει ιδιαίτερα μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, με μέσο όρο 11% και ελάχιστη τιμή ίση με 3%. Τα εισιτήρια εισόδου σε θεματικά πάρκα, όπως Λούνα Παρκ, ενυδρεία και ζωολογικούς κήπους, είναι κατηγορία προϊόντων και υπηρεσιών που παρουσιάζει τον λιγότερο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, με το μέσο όρο του να ισούται σε 17% και μειωμένους συντελεστές σε μόνο 11 χώρες. Επιπλέον, παρατηρείται ότι όσον αφορά την εστίαση, ο ΦΠΑ παρουσιάζεται μειωμένος για τις 15 εκ των 28 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με μέσο όρο της τάξης του 15%.

5.2 Φόρος διαμονής

Η επιβολή φόρου διαμονής στους επισκέπτες ανά διανυκτέρευση στα τουριστικά καταλύματα, βασίζεται στην ανάγκη για βελτίωση των τουριστικών υποδομών, την ανάπτυξη των αντίστοιχων υπηρεσιών και την περιστολή των αρνητικών συνεπειών σε περιβαλλοντικούς όρους λόγω της υψηλής τουριστικής επισκεψιμότητας. Έτσι, πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν προχωρήσει στην εφαρμογή αντίστοιχων φόρων βάσει και της οδηγίας 2006/112 της ΕΕ (Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, 2010). Συνήθως ο φόρος διαμονής, έχει τοπικό χαρακτήρα και το πλαίσιο του προσδιορίζεται και αποφασίζεται από τις τοπικές κυβερνήσεις οι οποίες είναι ελεύθερες να επιλέξουν το ύψος των φορολογικών συντελεστών, με μόνη υποχρέωση τη συμμόρφωση με τις αρχές των διεθνών συμφωνιών (Cetin, 2014). Στο Πίνακα 2 παρουσιάζονται τα στοιχεία εφαρμογής της φορολογίας διαμονής στα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ εν συνεχεία αναλύονται μια σειρά συγκεκριμένων περιπτώσεων αντίστοιχων φορολογικών πρακτικών.

Πίνακας 2: Φόρος διαμονής για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019)

Χώρα	Τρόπος εφαρμογής	Φορολογικός συντελεστής	Ειδικοί όροι
Αυστρία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.15 - € 2.18	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Βέλγιο	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.53 - € 7.50	Τοπικές διαφοροποιήσεις, Διαφοροποιήσεις ανάλογα με την κατηγορία του καταλύματος
Βουλγαρία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.10 - € 1.53	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Κροατία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.27 - € 1.34	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Κύπρος	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Τσεχία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής	Έως € 1.00	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Δανία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Εσθονία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Φινλανδία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Γαλλία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.20 - € 4.00	Τοπικές διαφοροποιήσεις, 10% Επιπλέον Δημοτικός φόρος, 15% Επιπλέον Περιφερειακός φόρος
Γερμανία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση ή % του κόστους διαμονής	€ 0.25 - € 7.00 ή 6% του κόστους διαμονής	Τοπικές διαφοροποιήσεις, Διαφοροποιήσεις ανάλογα με την κατηγορία του καταλύματος, Διαφοροποιήσεις ανάλογα με τον τύπο του καταλύματος
Ελλάδα	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.50 - € 4.00	Διαφοροποιήσεις ανάλογα με την κατηγορία του καταλύματος
Ουγγαρία	% του κόστους διαμονής	4% του κόστους διαμονής	Επιβάρυνση προ ΦΠΑ
Ιρλανδία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Ιταλία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.30 - € 7.00	Τοπικές διαφοροποιήσεις, Διαφοροποιήσεις ανάλογα με την κατηγορία του καταλύματος,
Λετονία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Λιθουανία	Ανά δωμάτιο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.30 - € 1.00	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Λουξεμβούργο	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Μάλτα	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€0.50	Καθολική εφαρμογή χωρίς διαφοροποιήσεις
Ολλανδία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση ή % του κόστους	€ 0.55 - € 8.00 ή 7% του κόστους διαμονής	Τοπικές διαφοροποιήσεις

	διαμονής		
Πολωνία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.37 - € 0.55	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Πορτογαλία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€2.00	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Ρουμανία	% του κόστους διαμονής	% του κόστους διαμονής	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Σλοβακία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.50 - € 1.65	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Σλοβενία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.60 - € 2.50	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Ισπανία	Ανά άτομο / ανά διανυκτέρευση	€ 0.25 - € 2.25	Τοπικές διαφοροποιήσεις
Σουηδία	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		
Ηνωμένο Βασίλειο	Δεν εφαρμόζεται φόρος διαμονής		

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Αναλύοντας ενδεικτικά τις πολιτικές που αφορούν τον φόρο διαμονής σε σειρά χωρών που εφαρμόζουν διαφοροποιήσεις στην εφαρμογή του, αρχικά παρατηρείται ότι στην Κροατία ορίζεται ότι ταξιδιώτες ηλικίας άνω των 18 ετών, υποχρεούνται να καταβάλουν εφάπαξ αντίτιμο που κυμαίνεται μεταξύ 2kn και 10kn και το οποίο ποικίλλει ανάλογα με την εποχή και τη διάρκεια διαμονής. Στην Κροατία, οι πόλεις κατηγοριοποιούνται ανάλογα με την ικανότητά τους να προσελκύουν τουρίστες και ταξινομούνται σε 4 κατηγορίες, Α, Β, Γ και Δ. Για παράδειγμα, το Ντουμπρόβνικ ανήκει στην κατηγορία Α και έτσι στη συγκεκριμένη πόλη εφαρμόζεται ο υψηλότερος φόρος διαμονής (European Tour Operators Association, 2016).

Στη Γαλλία, ο τουριστικός φόρος διαμονής, ξεκίνησε να εφαρμόζεται από το 1910 και εξακολουθεί να υφίσταται έως και σήμερα. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται για να συμβάλει στην ανάπτυξη τουριστικών δραστηριοτήτων, στην προώθηση των τουριστικών περιοχών και στην ενίσχυση της ελκυστικότητάς της. Κατά συνέπεια, το αντίστοιχο φορολογικό εισόδημα, προορίζεται αποκλειστικά για τις δαπάνες που αποσκοπούν στη βελτίωση της εμπειρίας των τουριστών. Στη Γαλλία, ο φόρος διαμονής επιβάλλεται σε άτομα που δεν κατοικούν στα όρια του δήμου των καταλυμάτων και δεν υπόκεινται στη φορολογία κατοικιών. Το εύρος του συντελεστή φόρου διαμονής είναι μεταξύ 0,20 ευρώ και 4,0 ευρώ ανά διανυκτέρευση, εξαιρουμένων των πρόσθετων φόρων. Η βασική τιμή καθορίζεται ως 0,70 ευρώ σε

ξενοδοχεία 5 και 4 αστερών, 0,50 ευρώ σε ξενοδοχεία 3 αστερών, 0,30 ευρώ σε ξενοδοχεία 2 αστερών και 0,20 ευρώ σε ξενοδοχεία 1 αστεριού. Από την άλλη πλευρά, οι ανώτατες τιμές έχουν οριστεί ως 3,00 ευρώ για ξενοδοχεία 5 αστερών, 2,30 ευρώ για ξενοδοχεία 4 αστερών, 1,50 ευρώ για ξενοδοχεία 3 αστερών, 0,90 ευρώ για ξενοδοχεία 2 αστερών και 0,80 ευρώ για ξενοδοχεία 1 αστεριού. Στη Γαλλία, οι επισκέπτες επιβαρύνονται με φόρο διαμονής όχι μόνο σε ξενοδοχεία αλλά και σε κάμπινγκ, καθώς και σε καταλύματα που παρέχουν υπηρεσίες bed and breakfast. Παράλληλα, τα ξενοδοχεία που αναφέρονται ως ξενοδοχεία πολυτελείας, παρουσιάζουν τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή (4,00 ευρώ), ενώ τα κάμπινγκ 1 και 2 αστερών τον χαμηλότερο (0,20 ευρώ).

Επίσης, οι δήμοι μπορούν να προσθέσουν πρόσθετο κρατικό φόρο 10% επί της τιμής ανά διανυκτέρευση. Παράλληλα, στο Παρίσι, εκτός από τον πρόσθετο δημοτικό φόρο του 10%, υπάρχει και περιφερειακός φόρος ύψους 15% επί της τιμής διανυκτέρευσης. Τέλος, από το 2014 (Saoudi, 2020), εισήχθη σειρά απαλλαγών από τον φόρο διαμονής ορίζοντας ότι άτομα ηλικίας κάτω των 18 ετών, εποχιακοί εργαζόμενοι που απασχολούνται στην κάθε περιοχή, άτομα που χρίζουν από επείγουσα στέγαση ή προσωρινή μετακίνηση, και άτομα που κατέχουν ακίνητα στις περιοχές που ενοικιάζουν καταλύματα εξαιρούνται από τον τουριστικό φόρο.

Στη Γερμανία, ο φόρος διαμονής εφαρμόζεται ως "Φόρος Πολιτισμού" και "Φόρος κρεβατιών" και ο ισχύων συντελεστής διαφέρει ανάλογα με τον χρόνο διαμονής, τον αριθμό των δωματίων του ξενοδοχείου, τον τύπο διαμονής και το κόστος ανά διανυκτέρευση. Αυτός ο τύπος φόρου τέθηκε για πρώτη φορά σε ισχύ με νόμο του 2011, στο κρατίδιο της Θουριγγίας. Ο φορολογικός συντελεστής ποικίλει και επί παραδείγματι στις πόλεις του Βερολίνου, του Ντόρτμουντ, της Βρέμης, της Κολωνίας και του Φράμπουργκ είναι 5% επί του κόστους διανυκτέρευσης, εξαιρουμένου του πρωινού και των πρόσθετων υπηρεσιών και 6% στη Δρέσδη. Στην πόλη Ντάλεμ, το φορολογικό ύψος είναι 1 ευρώ ανά άτομο ανά διανυκτέρευση για επισκέπτες άνω των 14 ετών και 0,50 ευρώ για επισκέπτες κάτω των 14 ετών. Από τον Ιανουάριο του 2018, χρεώνεται φόρος 2 ευρώ ανά άτομο ανά διανυκτέρευση στη Φρανκφούρτη. Στο Αμβούργο, ο τρόπος επιβολής αυτού του φόρου είναι πολύ διαφορετικός. Ο φόρος ποικίλλει ανάλογα με το κόστος διανυκτέρευσης στο κατάλυμα και είναι σταθερός. Η φορολογική επιβάρυνση είναι μηδενική για διανυκτερεύσεις κόστους έως 10,00 ευρώ,

0,50 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους από 10,00 ευρώ έως 25,00 ευρώ , 1,00 για διανυκτερεύσεις κόστους από 25,00 ευρώ έως 50,00 ευρώ, 2,00 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους από 50,00 ευρώ έως 100,00 και ευρώ 3,00 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους από 100,00 ευρώ έως 150,00 ευρώ. Για κάθε αύξηση κόστους 50,00 ευρώ ανά διανυκτέρευση η φορολογική επιβάρυνση αυξάνεται κατά 1,00 ευρώ (Goktas & Polat, 2019).

Στην περίπτωση της Ελλάδας ο φόρος διαμονής άρχισε να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2018. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται με μετρητά ή κάρτα κατά το check-in στην εγκατάσταση διαμονής και στις εταιρίες ενοικιάσεως αυτοκινήτου. Εφόσον η κράτηση πραγματοποιείται ηλεκτρονικά, ο φόρος εξαιρείται του συνολικού κόστους και καταβάλλεται πάντα στο κατάλυμα διαμονής. Ο φόρος διαμονής είναι υποχρεωτικός για όλους και καταβάλλεται από τους επισκέπτες στα καταλύματα διαμονής χωρίς καμία εξαίρεση . Το ύψος του φόρους υπολογίζεται βάσει του αριθμού των διανυκτερεύσεων και της κατηγορίας των καταλυμάτων και κυμαίνεται από 0,50 ευρώ έως 4 ευρώ ανά διανυκτέρευση (Nikoli & Lazakidou, 2019).

Στην Ιταλία, αυτός ο τύπος φόρου, τέθηκε για πρώτη φορά σε ισχύ το 1910 όσον αφορά τα καταλύματα και το 1938 συμπεριλήφθηκε σε αυτόν και η επίσκεψη σε δημοφιλή αξιοθέατα. Το 1989, ο φόρος διαμονής ανεστάλη προκειμένου να αποφευχθεί η πιθανή μείωση του αριθμού των τουριστών που θα επισκέπτονταν την Ιταλία για το Παγκόσμιο Κύπελλο της FIFA το 1990. Στην Ιταλία, ο συγκεκριμένος φόρος δεν επιβάλλεται από την κεντρική κυβέρνηση, και το αντίστοιχο νομικό διάταγμα ορίζει ότι οι τοπικές διοικήσεις είναι υπεύθυνες στο να καθορίσουν τις δικές τους φορολογικές πολιτικές (Rinaldi, 2012). Ο φόρος διαμονής ουσιαστικά άρχισε να επιβάλλεται διευρυμένα στις πόλεις της Ιταλίας από το 2010. Ο φόρος αιτιολογείται ως μέσω για την εξασφάλιση της οικονομικής βιωσιμότητας των δήμων και το τέλος του καθορίζεται ετήσια, βάσει πλαισίου που εγκρίνεται με απόφαση των δημοτικών συμβουλίων (Fontana & Lagutin, 2018). Στην Ιταλία, ο τουριστικός φόρος αφορά το σύνολο των καταλυμάτων (ξενοδοχεία, μοτέλ, εξοχικές κατοικίες, αγροικίες και κάμπινγκ). Τα έσοδα από τον φόρο διαμονής αξιοποιούνται για τους ακόλουθους σκοπούς:

- Τουριστικό και περιφερειακό μάρκετινγκ

- Αστική διακόσμηση και συντήρηση
- Επενδύσεις στην αστική κινητικότητα
- Υλοποίηση τουριστικών πολιτιστικών πρωτοβουλιών και εκδηλώσεων και εκθέσεων
- Ανάπτυξη τουριστικών σημείων πληροφόρησης
- Συγχρηματοδότηση διαφημιστικών δραστηριοτήτων σε συνεργασία με επαγγελματικούς οργανισμούς ή ιδιώτες
- Ανάπτυξη ευκαιριών απασχόλησης για τους νέους
- Ανάπτυξη προγραμμάτων κατάρτισης των επαγγελματιών που δραστηριοποιούνται στον τουριστικό τομέα

Ο φόρος διαμονής στην Ιταλία προσδιορίζεται βάσει δύο στοιχείων, την κατηγορία του καταλύματος και την περίοδο διαμονής. Ο φορολογικός συντελεστής κυμαίνεται μεταξύ 0,30 και 7 ευρώ ανάλογα με τον αριθμό των αστεριών του καταλύματος. Ωστόσο, αυτή η κατάσταση διαφέρει στην περιοχή της Ανκόνα. Ο φόρος που επιβάλλεται στην Ανκόνα είναι 0,50 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους έως 20 ευρώ ανά διανυκτέρευση, 1 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους μεταξύ 20 και 50 ευρώ, 2 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους μεταξύ 50 και 100 ευρώ και 3 ευρώ για διανυκτερεύσεις κόστους υψηλότερου των 100 ευρώ (Göktaş et al, 2018). Στην Ιταλία, κάθε δήμος εισάγει διαφορετικούς όρους στην φορολογική πολιτική όσον αφορά τα παιδιά και αυτοί οι όροι ενημερώνονται συνεχώς σύμφωνα με το νόμο. Σε ορισμένους δήμους, συνοδοί και ξεναγοί ομάδων άνω των 20 ατόμων εξαιρούνται από αυτόν τον φόρο, όπως επίσης και οι φοιτητές και άτομα που διαμένουν σε καταλύματα με σκοπό να παρέχουν εθελοντική βοήθεια σε περιπτώσεις φυσικών καταστροφών (Conti et al, 2018).

Ο φόρος διαμονής υφίσταται στη Μάλτα από το 2016, και ορίζεται ως φόρος «οικολογικής συνεισφοράς». Αφορά άτομα ηλικίας 18 ετών και άνω, που διαμένουν σε κάθε είδους καταλύματα φιλοξενίας και τα έσοδα από αυτόν αποσκοπούν στην προστασία του περιβάλλοντος και τη βελτίωση των υποδομών των περιοχών (Νόμος περί περιβαλλοντικής συμβολής, 2016). Ο συγκεκριμένος φόρος καθορίζει ως ελάχιστο ποσό τα 0,50 ευρώ και ως ανώτατο το ποσό των 5 ευρώ ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση (Sacco & Cassar, 2019).

Στην Ολλανδία, ο φόρος διαμονής εισήχθη στη δεκαετία του 1970 για να εξασφαλίσει πρόσθετες οικονομικές πηγές στους δήμους, που αντιμετώπιζαν υψηλά κόστη φιλοξενώντας μεγάλο αριθμό τουριστών. Ως υπόχρεοι στον φόρο, είναι όλοι οι επισκέπτες που διαμένουν σε καταλύματα που βρίσκονται εντός των ορίων των δήμων. Από το 2017, ο φόρος διαμονής εφαρμόζεται σε 388 δήμους της χώρας (Heijnen & Elhorst, 2018). Οι δήμοι της Ολλανδίας επιβάλλουν φόρο όχι μόνο στις εγκαταστάσεις διαμονής, όπως ξενοδοχεία, εξοχικές κατοικίες και κάμπινγκ, αλλά σε πλοία που διοργανώνουν θαλάσσιες περιηγήσεις και σε ταξιδιώτες που διαμένουν μεμονωμένα σε ενοικιαζόμενα σπίτια. Ωστόσο, στις θαλάσσιες εκδρομές, πλοία μικρότερα των 4 μέτρων εξαιρούνται από την καταβολή φόρου. Τέλος, από την 1η Ιανουαρίου του 2019, ο δήμος του Άμστερνταμ επιβάλλει ημερήσιο φόρο 8 ευρώ ανά επιβάτη σε θαλάσσιες μεταφορές που διασχίζουν τα όρια του.

Στην Πορτογαλία, από την 1η Ιανουαρίου του 2016, επιβάλλεται φόρος διαμονής σε όλους τους τουρίστες που επισκέπτονται την πρωτεύουσα της χώρας, τη Λισαβόνα. Από το 2019, οι δήμοι της Λισαβόνας και του Πόρτο επιβάλλουν φόρο διαμονής 2 ευρώ ανά διανυκτέρευση. Ο συγκεκριμένος φόρος επιβάλλεται για έως 7 διανυκτερεύσεις και εάν πραγματοποιηθούν περισσότερες διανυκτερεύσεις, δεν υπάρχει αύξηση του τέλους μετά την 7η νύχτα. Επίσης με απόφαση που έλαβε ο δήμος του Αλγκάρβε, εισήχθη φόρος διαμονής ύψους 1,50 ευρώ ανά διανυκτέρευση από την 1η Ιανουαρίου του 2020 (Alves, 2019).

Στην Ισπανία εφαρμόζεται φόρος διαμονής στις περιοχές της Καταλονίας και των Βαλεαρίδων Νήσων. Ο συγκεκριμένος φόρος που τέθηκε σε ισχύ στις Βαλεαρίδες Νήσους το 2001 και τιτλοφορείται ως «ecotax» επιβάλλεται ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση (Cantallors, 2004). Σε ότι αφορά την Καταλονία, το τοπικό Κοινοβούλιο ενέκρινε την εφαρμογή του φόρου το 2010 με σκοπό την οικονομική υποστήριξη της περιοχής. Στη Βαρκελώνη, ο φορολογικός συντελεστής, διαφοροποιείται ανάλογα με την κατηγορία των καταλυμάτων και στα ξενοδοχεία που στα οποία λειτουργούν καζίνο, είναι υψηλότερος σε σύγκριση με τις λοιπές ξενοδοχειακές μονάδες. Ο φόρος που εφαρμόζεται στη Βαρκελώνη ισούται με 2,25 ευρώ ανά διανυκτέρευση και ανά άτομο σε ξενοδοχεία 5 αστέρων και μονάδες βραχυχρόνιων μισθώσεων, με 1,10 ευρώ σε ξενοδοχεία 4 αστέρων και με 0,65 ευρώ σε καταλύματα με λιγότερα από 3 αστέρια. Επίσης, τα επιβατηγά πλοία που

παραμένουν στα λιμάνια της Καταλονίας για περισσότερο από 12 ώρες υπόκεινται σε τουριστικό φόρο 2,25 ευρώ ανά άτομο, ενώ ο ίδιος φόρος ισούται, με 0,65 ευρώ ανά άτομο για επιβατικά πλοία που διαμένουν στα λιμάνια της περιοχής για λιγότερο από 12 ώρες (Bulin, 2015).

5.3 Φόροι αεροπορικών επιβατών / φόροι αναχώρησης

Παρόλο που οι περισσότερες επιχειρήσεις, τουριστικές και μη, επηρεάζονται λιγότερο άμεσα από αυτούς, η φορολογία των επιβατών που αναχωρούν ή καταφθάνουν στα αεροδρόμια των χωρών έχουν επιπτώσεις στο κόστος των αεροπορικών ταξιδιών και ενδέχεται να οδηγούν μια συγκεκριμένη τοποθεσία στο να είναι περισσότερο ή λιγότερο ελκυστική σε τουριστικούς όρους (Falk & Hagsten, 2019). Οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφαρμόζουν ένα ευρύ φάσμα φόρων, εισφορών και επιβαρύνσεων στους ταξιδιώτες που μετακινούνται αεροπορικώς, που δεν μπορούν να θεωρηθούν στο σύνολο τους φόροι. Η συντριπτική πλειοψηφία αυτών των δασμών, επιβάλλεται κατά την αναχώρηση των επιβατών από τους αερολιμένες, αν και σε μερικές μεμονωμένες περιπτώσεις, όπως επί παραδείγματι σε αυτή της Ιταλίας, η άφιξη ενός επιβάτη μπορεί επίσης να υπόκειται σε φορολογική επιβάρυνση. Οι φόροι των αεροπορικών επιβατών και οι φόροι αναχώρησης, πρέπει να διακρίνονται από τα τέλη αεροδρομίου που είναι τέλη που χρεώνονται για την ανάκτηση του κόστους παροχής υπηρεσιών των εγκαταστάσεων των αερολιμένων. Παρόλο που δεν υπάρχει διεθνώς αναγνωρισμένος ορισμός του φόρου αναχώρησης, συνήθως αυτοί αφορούν τους φόρους που προστίθενται σε όλους τους επιβάτες που χρησιμοποιούν τα αεροδρόμια των χωρών, εξαιρουμένων των χρεώσεων που σχετίζονται με την παροχή άλλων συγκεκριμένων υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα το κόστος ασφάλειας των αεροδρομίων (Leicester & O’Dea, 2008). Ενώ σχεδόν κάθε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφαρμόζει κάποιο είδος χρέωσης, τέλους ή εισφοράς, σχετικά λίγα από αυτά πληρούν αυτόν τον ορισμό του «φόρου αναχώρησης», καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις αφορούν χρεώσεις που σχετίζονται με συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι προαναφερθέντες φόροι στο σύνολο τους περιλαμβάνονται στην τιμή του αεροπορικού εισιτηρίου, πράγμα που σημαίνει ότι δεν καταβάλλονται από τους επιβάτες στο αεροδρόμιο. Στον Πίνακα 3

παρουσιάζονται τα στοιχεία εφαρμογής της φορολογίας αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης για τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Πίνακας 3: Φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019)

Χώρα	Ταξινόμηση	Ειδικοί όροι
Αυστρία	Εισφορά αεροπορικών μεταφορών	Ισχύει για επιβάτες που αναχωρούν από αυστριακά αεροδρόμια. Οι τρέχοντες συντελεστές είναι 7 € για μικρές αποστάσεις, 15 € για μεσαίες αποστάσεις και 35 € για μεγάλες αποστάσεις.
Βέλγιο		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Βουλγαρία		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Κροατία	Φόρος Πολιτικής Αεροπορίας	Πληρώνεται τόσο από εγχώριους όσο και από διεθνείς επιβάτες. Ο τρέχων φορολογικός συντελεστής ορίζεται σε 1,37 € για διεθνείς αναχωρήσεις και 0,68 € για εσωτερικές αναχωρήσεις και μεταφορές.
Κύπρος		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Τσεχία	Φόρος αναχώρησης	Πληρώνεται τόσο από εγχώριους όσο και από διεθνείς επιβάτες, οι οποίοι αναχωρούν από τα τσεχικά αεροδρόμια και ο φορολογικός συντελεστής ποικίλλει ανά αεροδρόμιο. Η τρέχουσα τιμή για την Πράγα ορίζεται σε 21,64 €.
Δανία		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Εσθονία		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Φινλανδία		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Γαλλία	Φόρος Πολιτικής Αεροπορίας	Επιβάλλεται σε όλες τις αναχωρήσεις από γαλλικά αεροδρόμια. Οι τρέχουσες τιμές των φορολογικών συντελεστών ορίζονται σε 4,48 € για προορισμούς εντός της μητροπολιτικής Γαλλίας, υπερπόντια εδάφη και κράτη μέλη της ΕΕ και 8,06 € για όλους τους άλλους προορισμούς. Για την πρώτη θέση οι τιμές των φορολογικών συντελεστών ορίζονται σε 11,25 € για προορισμούς εντός της μητροπολιτικής Γαλλίας, υπερπόντια εδάφη και κράτη μέλη της ΕΕ και 45,07 € για όλους τους άλλους προορισμούς
Γερμανία	Φόρος αεροπορικών μεταφορών	Επιβάλλεται σε όλους τους επιβάτες που αναχωρούν από τα αεροδρόμια της Γερμανίας. Οι τρέχουσες τιμές των φορολογικών συντελεστών ορίζονται σε 7,47 ευρώ για πτήσεις εσωτερικού, προορισμούς εντός των κρατών μελών της ΕΕ, ή χώρες που βρίσκονται στην ίδια ζώνη απόστασης, 23,32 ευρώ για άλλες χώρες έως 6.000 χλμ. και 41,99 ευρώ για αποστάσεις πέραν των 6.000 χλμ.
Ελλάδα		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ουγγαρία		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ιρλανδία		Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ιταλία	Φόρος πολυτελείας	Επιβάλλεται στις μετακινήσεις με ιδιωτικά αεροσκάφη με 10 € ανά άτομο για ταξίδια κάτω των 100km, 100 € ανά άτομο για ταξίδια 100-1500km και 200 € για ταξίδια με περισσότερα από 1500 km. Ισχύει τόσο για αναχωρήσεις όσο και για αφίξεις.

Λετονία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Λιθουανία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Λουξεμβούργο	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Μάλτα	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ολλανδία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Πολωνία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Πορτογαλία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ρουμανία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Σλοβακία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Σλοβενία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ισπανία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Σουηδία	Δεν εφαρμόζεται φόρος αεροπορικών επιβατών / αναχώρησης
Ηνωμένο Βασίλειο	Επιβάλλεται σε επιβάτες που αναχωρούν από όλα τα αεροδρόμια του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι τρέχουσες τιμές των φορολογικών συντελεστών ορίζονται από 13 £ έως 78 £ (16 € έως 95 €) για ταξίδια από 0 έως 2.000 μίλια και 75 £ έως 450 £ (92 € έως 549 €) για ταξίδια άνω των 2.000 μιλίων, ανάλογα με την κατηγορία πτήσης. Οι συγκεκριμένοι συντελεστές διπλασιάζονται για τους επιβάτες επαγγελματικής και πρώτης θέσης και είναι έως έξι φορές υψηλότεροι για τους επιβάτες που ταξιδεύουν με ιδιωτικά αεροσκάφη.

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Όπως παρατηρείται στον παραπάνω πίνακα, σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση των 28, μόνο επτά χώρες εφαρμόζουν φόρο αναχώρησης όπως ορίζεται από την αντίστοιχη οδηγία 2015/2302. Αυτές οι χώρες είναι κατανεμημένες στην Ανατολική, Νοτιοανατολική και Δυτική Ευρώπη, και καμία δεν βρίσκεται στις περιοχές της Βαλτικής και της Σκανδιναβίας. Οι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να διαφέρουν σημαντικά ανά αεροδρόμιο εντός ενός κράτους μέλους, και συχνά διακρίνονται με βάση τη διάρκεια του ταξιδιού και από το εάν μια πτήση είναι εντός ή εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι φορολογικοί συντελεστές εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι συχνά χαμηλότεροι σε σχέση με τις υπόλοιπες διεθνείς πτήσεις ανεξάρτητα από τη χώρα προορισμού, και τρεις χώρες, η Γαλλία, η Γερμανία και η Ιταλία, εφαρμόζουν τη συγκεκριμένη πολιτική και για τις χώρες εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι φορολογικοί συντελεστές μπορεί επίσης να διαφοροποιούνται ανάλογα με τον τύπο του αεροσκάφους και ανάμεσα στην οικονομική, επαγγελματική ή πρώτη θέση. Το Ηνωμένο Βασίλειο επιβάλλει τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές για τους εσωτερικούς επιβάτες, με το αντίστοιχο κόστος ανά επιβάτη να αγγίζει έως και τα 539 ευρώ για πτήσεις μεγάλων αποστάσεων σε ιδιωτικά αεροσκάφη. Η Κροατία

εφαρμόζει το χαμηλότερο σταθερό φορολογικό συντελεστή για πτήσεις εσωτερικού και εξωτερικού καθώς αυτός ισούται με λιγότερο από 1,50 € ανά επιβάτη.

5.4 Φόροι ακίνητης περιουσίας

Η ακίνητη περιουσία στην Ευρωπαϊκή Ένωση, υπόκειται σε δύο διαφορετικά είδη φόρων, τους τακτικούς ή περιοδικούς φόρους και τους συμπληρωματικούς. Στην πρώτη κατηγορία συμπεριλαμβάνονται οι φόροι, οι οποίοι αφορούν όλους τους ιδιοκτήτες και καταβάλλονται σε ετήσια βάση, όπως επί παραδείγματι ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) στην Ελλάδα, ο συντελεστής του οποίου υπολογίζεται βάσει: 1) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, 2) της εμπορικής αξίας του ακινήτου, 3) της αξίας των εσόδων από εμπορική εκμετάλλευση του ακινήτου, 4) βάσει των τετραγωνικών μέτρων του ακινήτου. Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται φόροι μεταβίβασης και κληρονομιάς περιουσίας, οι οποίοι καταβάλλονται εφάπαξ.

Ο φόρος ακίνητης περιουσίας επηρεάζει πρωτίστως τον τουριστικό τομέα μέσω των δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών φιλοξενίας σε τουριστικά καταλύματα, αν και μπορεί επίσης να έχει σημαντικό αντίκτυπο σε άλλες τουριστικές επιχειρήσεις, καθώς η κατοχή από μέρος τους ιδιόκτητης ακίνητης περιουσίας αποτελεί σημαντικό στοιχείο των δραστηριοτήτων τους. Λόγω του ότι οι φόροι ακίνητης περιουσίας εφαρμόζονται συνήθως στην αξία του ακινήτου ανεξάρτητα από την οικονομική επιφάνεια των ιδιοκτητών ή τη λειτουργία του ακινήτου, τείνουν να επιφέρουν στρεβλώσεις όσον αφορά τον ανταγωνισμό μεταξύ διαφορετικών παρόχων καταλυμάτων (Maličká, 2017). Καθώς οι πάροχοι καταλυμάτων θα πρέπει να συνυπολογίζουν τον φόρο ακίνητης περιουσίας στο κόστος των υπηρεσιών που προσφέρουν μετακυλίνοντας τον στους επισκέπτες, η εφαρμογή του τείνει να αυξάνει τις τιμές των δωματίων σε μια δεδομένη τοποθεσία, ιδίως μάλιστα σε περιπτώσεις όπου τα προϊόντα υποκατάστασης τους δεν είναι άμεσα διαθέσιμα ή οδηγούν σε παρόμοιο κόστος. Ωστόσο, καθώς οι φόροι ακίνητης περιουσίας επηρεάζουν το συνολικό προφίλ κόστους μιας τοποθεσίας, επίσης επηρεάζουν τον ανταγωνισμό μεταξύ διαφορετικών προορισμών (Pazienza, 2011). Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι φόροι ακίνητης περιουσίας καταβάλλονται από τον ιδιοκτήτη των καταλυμάτων.

Πίνακας 4: Φόρος ακίνητης περιουσίας για τα κράτη – μέλη της ΕΕ των 28 (2019)

Χώρα	Φορολογική βάση	Φορολογικός συντελεστής
Αυστρία	Αξία ακινήτου	0,15%-0,2%
Βέλγιο	Αξία εσόδων	40%-50%
Βουλγαρία	Αξία ακινήτου	0,1%-4,5%
Κροατία		Δεν εφαρμόζεται φόρος ακίνητης περιουσίας
Κύπρος	Αξία ακινήτου	Δεν εφαρμόζεται φόρος ακίνητης περιουσίας
Τσεχία	Αξία ακινήτου	Έως 1%
Δανία	Αξία ακινήτου και τετραγωνικά μέτρα	1%-3,4% για εκτάσεις γης και 0,008€ έως 2€ ανά τετραγωνικό μέτρο για τα κτήρια
Εσθονία	Αξία ακινήτου	0,8%-1,5%
Φινλανδία	Αξία ακινήτου	0,6%-1,30% για εκτάσεις γης και 0,32% έως 0,75% για τα κτήρια
Γαλλία	Εμπορική αξία και αξία εσόδων	0%-10% για εκτάσεις γης, 0,50%-1,50% για τα κτήρια βάσει εμπορικής αξίας και 4,50%-29,6% βάσει των εσόδων των ακινήτων που αξιοποιούνται εμπορικά
Γερμανία	Αξία ακινήτου	0,26%-1%
Ελλάδα	Πολλαπλά κριτήρια	Συντελεστής που ορίζεται με βάση επιφάνεια του ακινήτου, την τιμή ζώνης, τον όροφο, η παλαιότητα του κτιρίου, το ποσοστό ιδιοκτησίας και άλλους ειδικούς συντελεστές
Ουγγαρία	Τετραγωνικά μέτρα	0,67€ ανά τετραγωνικό μέτρο
Ιρλανδία	Αξία ακινήτου	0,18%-1%
Ιταλία	Αξία ακινήτου	0,2%-1,9%
Λετονία	Αξία ακινήτου και εμπορική αξία	1,1% βάσει της αξίας του ακινήτου και 0%-0,7% βάσει της εμπορικής αξίας των ακινήτων που αξιοποιούνται εμπορικά
Λιθουανία	Αξία ακινήτου	0,1%-1%
Λουξεμβούργο	Αξία ακινήτου	0,4%-1,2%
Μάλτα		Δεν εφαρμόζεται φόρος ακίνητης περιουσίας
Ολλανδία	Τετραγωνικά μέτρα	1,2€-2,7€ ανά τετραγωνικό μέτρο
Πολωνία	Αξία ακινήτου	0,2%-1,2%
Πορτογαλία	Αξία ακινήτου	0,8% για εκτάσεις γης και 0,3% έως 2,1% για τα κτήρια

Ρουμανία	Αξία ακινήτου	1% για τα φυσικά πρόσωπα και 0,25%-1,5% για τα νομικά πρόσωπα
Σλοβακία	Αξία ακινήτου και τετραγωνικά μέτρα	0,25% για εκτάσεις γης και 0,033€ ανά τετραγωνικό μέτρο για τα κτήρια
Σλοβενία		Δεν εφαρμόζεται φόρος ακίνητης περιουσίας
Ισπανία	Αξία ακινήτου	0,4%-1,1% με μέγιστο ποσό τα 135 ευρώ
Σουηδία	Αξία ακινήτου	0,75% με μέγιστο ποσό τα 792 ευρώ
Ηνωμένο Βασίλειο	Αξία ακινήτου	0%-5%

Οι φορολογικοί συντελεστές ακινήτων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να ποικίλλουν σημαντικά σε μια χώρα και συνήθως καθορίζονται από τις τοπικές κυβερνήσεις και του φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είτε ως ποσοστό επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας, είτε ανά τετραγωνικό μέτρο των κτηρίων ή των οικοπέδων, είτε βάσει των εκτιμώμενων εσόδων των τουριστικών καταλυμάτων από την ενοικίαση δωματίων. Για το λόγο αυτό, η άμεση σύγκριση του φόρου ακίνητης περιουσίας σε όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι δύσκολη, αν και μπορούν να γίνουν κάποιες γενικές παρατηρήσεις. Ορισμένες χώρες ορίζουν τον φορολογικό συντελεστή ακίνητης περιουσίας με βάση περισσότερα από ένα κριτήρια, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Γαλλίας, όπου υπολογίζεται τόσο με βάση την αντικειμενική αξία των ακινήτων όσο και με βάση το εισόδημα που προκύπτει από την ενοικίαση δωματίων.

Επίσης τέσσερα κράτη μέλη, η Κροατία, η Κύπρος, η Μάλτα και η Σλοβενία - δεν επιβάλλουν καμία μορφή φόρου επί της ακίνητης περιουσίας. Οι σχετικοί φορολογικοί συντελεστές ξεκινούν από 0,01% και δεν υπερβαίνουν το 5% της αξίας των ακινήτων και τείνουν να διαφοροποιούνται στις περιπτώσεις ιδιωτικής χρήσης των ακινήτων και εμπορικής εκμετάλλευσής τους, με τους φορολογικούς συντελεστές να είναι κατά μέσο όρο ελαφρώς υψηλότεροι για τις επιχειρήσεις. Στις περισσότερες περιπτώσεις, ωστόσο, οι μέσες τιμές φορολογίας ακινήτων για εμπορική χρήση κυμαίνονται μεταξύ 0,34% και 1,6% της αξίας τους, πριν από την προσθήκη οποιουδήποτε τοπικού / δημοτικού πολλαπλασιαστή. Αν και ο μέγιστος φορολογικός συντελεστής φαίνεται να είναι χαμηλός, λόγω της μεγάλης φορολογικής βάσης, μια μικρή διακύμανση του μπορεί να έχει σημαντικό αντίκτυπο στα ετήσια φορολογικά έσοδα των κυβερνήσεων. Η μόνη σημαντική απαλλαγή για τον τουρισμό εφαρμόζεται στη Γαλλία, όπου ορισμένες κοινότητες χορηγούν μερική εξαιρέση από την φορολογία ακίνητης περιουσίας για κατοικίες που χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις ως τουριστικά καταλύματα.

5.5 Γενικές παρατηρήσεις

Οι φόροι οι οποίοι εφαρμόζονται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διαφοροποιούνται για τον τουριστικό κλάδο είναι πολυπληθείς. Ένα «φιλικό προς τον τουρισμό» φορολογικό καθεστώς θα μπορούσε να περιλαμβάνει μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ για διαμονή και μεταφορά επιβατών ή την πλήρη κατάργησή του. Η Κύπρος, η Εσθονία, η Φινλανδία, η Ιρλανδία, η Λετονία, το Λουξεμβούργο και η Σουηδία έχουν χρησιμοποιήσει τα παραπάνω μέτρα πολιτικής για την τόνωση των τουριστικών τους δραστηριοτήτων. Η Ελλάδα εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για μέρος των τουριστικών δραστηριοτήτων, ενώ δεν εφαρμόζει φορολογία αεροπορικών μεταφορών. Η Μάλτα, η Πολωνία, η Πορτογαλία, η Σλοβενία και η Ισπανία επιβάλλουν φόρο διαμονής, αλλά χρησιμοποιούν τα υπόλοιπα «φιλικά προς τον τουρισμό» μέσα πολιτικής.

Το βασικό πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι περισσότερες από τις προαναφερθείσες χώρες είναι το σχετικά μικρό τους μέγεθος ή / και η γεωγραφική τους θέση, καθώς βρίσκονται εκτός της Κεντρικής Ευρώπης. Τα δύο παραπάνω στοιχεία θα μπορούσαν να ερμηνευτούν ως ενδείξεις, ότι η συγκεκριμένη ομάδα χωρών αναγνωρίζει δυνατότητες εισερχόμενου τουρισμού για τις οικονομίες τους που δεν αξιοποιούνται πλήρως (Theocharous et al, 2020). Το παραπάνω στοιχείο θα μπορούσε να βοηθήσει στην εξήγηση των πολιτικών αποφάσεων που λαμβάνονται αναφορικά με τα εφαρμοζόμενα μέτρα φορολογικής πολιτικής. Στο άλλο άκρο του φάσματος, χώρες όπως η Αυστρία, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιταλία και το Ηνωμένο Βασίλειο χρησιμοποιούν το σύνολο των υπάρχοντων στρατηγικών για την επιβολή φόρων σε υπηρεσίες που σχετίζονται με τον τουρισμό, όμως παρά όλα αυτά η εφαρμογή των φόρων που αφορούν τον τουρισμό, δεν συνακολουθείται από υψηλούς συντελεστές ΦΠΑ για διαμονή. Ορισμένα κράτη μέλη που βρίσκονται στην Ανατολική Ευρώπη όπως η Βουλγαρία, η Κροατία, η Τσεχική Δημοκρατία, η Ουγγαρία, η Σλοβακία και η Ρουμανία ακολουθούν παρόμοια προσέγγιση. Εστιάζοντας στους φόρους που αφορούν συγκεκριμένα τη διαμονή των τουριστών σε ξενοδοχεία, σημειώνεται ότι από τα 25 κράτη - μέλη που προσφέρουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για διαμονή σε ξενοδοχεία, τα περισσότερα επιβάλλουν επίσης εφάπαξ φόρο διαμονής στους

τουρίστες. Αυτό αντισταθμίζει αποτελεσματικά μέρος των απωλειών που προκύπτουν από την εφαρμογή χαμηλότερου συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες διαμονής.

Όσον αφορά τους γενικούς φόρους που δεν αφορούν ειδικά τον κλάδο του τουρισμού, οι χώρες με υψηλότερα ποσοστά άμεσης φορολογίας παρουσιάζουν, κατά μέσο όρο, χαμηλότερα ποσοστά έμμεσης φορολογίας (τυπικός ΦΠΑ). Συγκεκριμένα, παρατηρείται ότι πολλές χώρες της Ανατολικής Ευρώπης και της περιοχής της Βαλτικής ενώ εφαρμόζουν τους χαμηλότερους συντελεστές άμεσης φορολογίας, επιβάλλουν αντίστοιχα και τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ. Ωστόσο, αυτό θα μπορούσε επίσης να συμβαίνει επειδή πρόκειται για νέες οικονομίες της αγοράς που επιδιώκουν να προσελκύσουν κεφάλαια από ξένους επενδυτές. Αντιθέτως, οι περισσότερες χώρες της Νοτιοανατολικής και Δυτικής Ευρώπης καθώς επίσης και της Σκανδιναβίας επιβάλλουν συγκριτικά υψηλότερους συντελεστές άμεσης φορολογίας αλλά χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ.

Συμπεράσματα

Οι οικονομικές, κοινωνικές, πολιτιστικές, περιβαλλοντικές και ψυχολογικές αλλαγές που εμφανίστηκαν στο δεύτερο μισό του εικοστού αιώνα έχουν δημιουργήσει σημαντικό αντίκτυπο στις τουριστικές συνήθειες και ανάγκες. Ως αποτέλεσμα αυτού, έχει προκύψει η διαδεδομένη κινητικότητα όσον αφορά τον τουρισμό σε διεθνές επίπεδο. Με τις μεγάλης σημασίας διαστάσεις που έχει αποκτήσει σε τοπικό και διεθνές επίπεδο, ο τουρισμός, ο οποίος θεωρείται ως βιομηχανία υπηρεσιών, έχει αποκτήσει χαρακτηριστικά ανάπτυξης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δημιουργίας εισοδήματος, εισροής ξένου νομίσματος στις οικονομίες και περιστολής της ανεργίας, επηρεάζοντας την κοινωνική και οικονομική ζωή των χωρών.

Εκτός από το γεγονός ότι ο τουρισμός αποτελεί ουσιαστική πηγή εισοδήματος για χώρες που φιλοξενούν μεγάλο αριθμό τουριστών κάθε χρόνο, η κινητικότητα που βασίζεται στον τουρισμό προκαλεί και ορισμένα προβλήματα. Καθώς η τουριστική περίοδος επεκτείνεται, οι ανάγκες για ικανοποιητικές τουριστικές υποδομές αυξάνονται επίσης, ιδιαίτερα σε χώρες-περιοχές όπου η τουριστική ζήτηση είναι αυξημένη. Αυτά τα προβλήματα, τα οποία μπορούν να θεωρηθούν ως κόστος του τουρισμού, αφορούν περιβαλλοντικά, κοινωνικά πολιτισμικά και οικονομικά ζητήματα, και οδηγούν στην ανάγκη βελτίωσης του οδικού δικτύου, των υποδομών των αεροδρομίων και των δημοτικών υπηρεσιών, στην αύξηση της κατανάλωσης νερού, απαιτούν την ανάληψη δράσεων που αφορούν τη δημόσια υγεία, τον περιορισμό της ρύπανσης και την αποσυμφόρηση της πίεσης που δέχεται το φυσικό περιβάλλον. Για τη χρηματοδότηση, τη διόρθωση και τον περιορισμό αυτών των εντατικών δαπανών, πολλές χώρες έχουν προσθέσει ειδικούς φόρους στον τουριστικό τομέα ώστε να διασφαλιστεί η τουριστική βιωσιμότητα των περιοχών.

Στόχος της παρούσας μελέτης ήταν η συγκριτική αποτύπωση της φορολογίας που αφορά τις τουριστικές δραστηριότητες στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28. Η ανάλυση επικεντρώθηκε στις βασικότερες μορφές της τουριστικής φορολογίας και αποκάλυψε σημαντικές διαφοροποιήσεις στη δομή των συγκεκριμένων φόρων καθώς και στο επίπεδο των φορολογικών συντελεστών. Παρόλο που υπάρχουν διαφορές μεταξύ των μεθόδων που εφαρμόζεται στην τουριστική φορολογία στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκύπτει γενική αποδοχή όσον αφορά την εφαρμογή μέρους των αντίστοιχων πολιτικών από τους φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, αλλά και στην αντίληψη ότι τα έσοδα από την τουριστική φορολογία θα πρέπει να δαπανώνται άμεσα για την ανάπτυξη του τουρισμού και για την εξάλειψη των αρνητικών επιπτώσεων που προκαλούνται από τη διόγκωση του τουριστικού τομέα.

Ορισμένες παρατηρήσεις για την περισσότερο αποτελεσματική εφαρμογή της τουριστικής φορολογίας, η οποία θα βασίζεται στις αρχές της δικαιοσύνης, της οικονομικής αποδοτικότητας, στοχεύοντας στην τουριστική ανάπτυξη από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι οι εξής:

- 1- Εισαγωγή κοινής ευρωπαϊκής νομοθεσίας σχετικά με την τουριστική φορολογία η οποία θα διατυπώνει τους γενικούς κανόνες σχετικά με τις υπό φορολόγηση δραστηριότητες
- 2- Συνεχής αξιολόγηση και επανεξέταση του πλαισίου των μεθόδων ή κανόνων τουριστικής φορολόγησης που υιοθετούνται από τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ενσωμάτωση των αντίστοιχων καλών πρακτικών με βάση το τουριστικών προφίλ των περιοχών
- 3- Προσδιορισμός φορολογικών συντελεστών, που θα καθορίζονται ανάλογα με την ποιότητα και τον τύπο του καταλύματος και ανάλογα με τη δομή της ζήτησης των προορισμών, με διάκριση μεταξύ περιόδων υψηλής και χαμηλής τουριστικής ζήτησης ανά περιοχή και η παροχή φοροελαφρύνσεων ή απαλλαγής από τη φορολογική υποχρέωση σε άτομα με ειδικές ανάγκες
- 4- Σταθερός έλεγχος του βαθμού χρησιμοποίησης των φορολογικών εσόδων για τη χρηματοδότηση αναπτυξιακών τουριστικών δράσεων, που θα αποσκοπούν στην βελτίωση της ανταγωνιστικότητας του τουριστικού προϊόντος και την παροχή ποιοτικών τουριστικών υπηρεσιών.

Τα παραπάνω θα οδηγήσουν σε αύξηση της τουριστικής ζήτησης, αλλά και την βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τους τουριστικούς οργανισμούς, καθώς είναι δεδομένη η αμφίδρομη αιτιώδης σχέση μεταξύ των δύο παραπάνω. Η δημιουργία ευνοϊκού φορολογικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις θα οδηγήσει επίσης στη διενέργεια επενδύσεων στον τουρισμό, γεγονός που δύναται να συμβάλει στην αύξηση της απασχόλησης στον κλάδο, στην ενίσχυση της κερδοφορίας των τουριστικών οργανισμών και στην αύξηση του μέσου διαθέσιμου εισοδήματος και της κατανάλωσης των νοικοκυριών. Παρόλα αυτά, θα πρέπει να καταστεί σαφές, ότι η ικανότητα των κρατικών φορέων να συλλέγουν φορολογικά έσοδα από τις τουριστικές δραστηριότητες δεν θα πρέπει να περισταλεί, καθώς οι αντίστοιχες δράσεις θα πρέπει να στοχεύουν στην αύξηση τους μέσω της αύξησης της κερδοφορίας των τουριστικών επιχειρήσεων. Αυτό κρίνεται απαραίτητο καθώς είναι επίσης απαραίτητη η συνέχιση των δράσεων εσωτερικοποίησης του εξωτερικού κόστους που προκύπτει από τον τουρισμό.

Κρίνεται, ότι οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικοί όσον αφορά την φορολογία του τουρισμού, αντιμετωπίζοντας εξειδικευμένα τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, τηρώντας όμως παρόλα αυτά τις αρχές της απλότητας, διαφάνειας και δικαιοσύνης κατά τον προσδιορισμό του πλαισίου που διέπει την τουριστική φορολογία. Παράλληλα, αναγκαία κρίνεται η παροχή κινήτρων δραστηριοποίησης με τον τουρισμό, τα οποία όμως θα παρουσιάζουν χαμηλό κόστος εσόδων, όπως φορολογικές πιστώσεις για επενδύσεις υψηλής έντασης κεφαλαίου ή ταχείας απόσβεσης. Τα συγκεκριμένα κίνητρα πρέπει να χορηγούνται βάσει προκαθορισμένου συνόλου κριτηρίων και η επιλεξιμότητα των φυσικών και νομικών προσώπων που τηρούν τα κριτήρια για την χρήση των αντίστοιχων ενεργητικών διατάξεων θα πρέπει να είναι αυτοματοποιημένη. Παρόλα αυτά η εφαρμοζόμενη πολιτική κινήτρων δεν θα πρέπει να είναι προκατειλημμένη έναντι των τοπικών επενδυτών, οι οποίοι συνήθως έχουν μικρότερο όγκο κεφαλαίων προς αξιοποίηση και σχετικά περιορισμένη πρόσβαση στις τουριστικές αγορές.

Ακόμη, απαραίτητη είναι η καθιέρωση και αξιοποίηση αποτελεσματικών μηχανισμών ελέγχου, ενώ παράλληλα, η επιβολή ειδικών εισφορών από μέρους των τουριστικών επιχειρήσεων, θα πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και με σαφήνεια ώστε να μην θεωρούνται επαχθείς. Τέλος, η διαφορεική μεταχείριση του ΦΠΑ στον τομέα του

τουρισμού θα πρέπει να αποφεύγεται, για χάρη ενός απλού, ομοιόμορφα εφαρμοζόμενου συστήματος που περιορίζει τις υπερβολικές δαπάνες διαχείρισης και συμμόρφωσης και μειώνει τις ευκαιρίες κατάχρησης.

Βιβλιογραφία

- Alves, C. M. (2019). *Turismo em Portugal: aplicação da taxa municipal turística* (Doctoral dissertation).
- Anderson, W. (2013). Leakages in the tourism systems: case of Zanzibar. *Tourism review*.
- Biagi, B., Brandano, M. G., & Pulina, M. (2017). Tourism taxation: A synthetic control method for policy evaluation. *International Journal of Tourism Research*, 19(5), 505-514.
- Briassoulis, H. (2002). Sustainable tourism and the question of the commons. *Annals of tourism research*, 29(4), 1065-1085.
- Bulin, D. (2015). Tourism Destination Competitiveness--Expression of Spain Superiority in Tourism. *National Strategies Observer No, 2*.
- Bustos-Contell, E., Climent-Serrano, S., & Labatut-Serer, G. (2020). Tax Incentives: An Effective Mechanism to Achieve EU Harmonization?. *JBAFP*, 2(2), 0-0.
- Callaghan, N., & Tol, R. S. (2013). UK tourists, the great recession and Irish tourism policy. *The Economic and Social Review*, 44(1, Spring), 103-116.
- Cano, M. C. (2019). Amazon: OECD should adopt VAT principles to simplify digital tax plan. *International Tax Review*.
- Cantalops, A. S. (2004). Policies supporting sustainable tourism development in the Balearic Islands: The Ecotax. *Anatolia*, 15(1), 39-56.

- Cernat, L., & Gourdon, J. (2012). Paths to success: Benchmarking cross-country sustainable tourism. *Tourism management*, 33(5), 1044-1056.
- Cetin, G. (2014). Sustaining Tourism Development Through City Tax: The case of Istanbul. *E-review of Tourism Research*, 11.
- Chao, C. C., Hazari, B. R., & Sgro, P. M. (2004). Tourism, globalization, social externalities, and domestic welfare. *Research in International Business and Finance*, 18(2), 141-149.
- Chen, C. F., Lai, M. C., & Yeh, C. C. (2012). Forecasting tourism demand based on empirical mode decomposition and neural network. *Knowledge-Based Systems*, 26, 281-287.
- Conti, L., Gennari, E., Quintiliani, F., Rassa, R., & Sceresini, E. (2018). L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani (The Tourist Tax in the Italian Municipalities). *Bank of Italy Occasional Paper*, (453).
- Cooley, T. F., & Hansen, G. D. (1992). Tax distortions in a neoclassical monetary economy. *Journal of Economic Theory*, 58(2), 290-316.
- Corthay, L., & Loepnick, J. (2010). Taxing Tourism in Developing Countries: Principles for improving the investment climate through simple, fair, and transparent taxation.
- Crouch, G. I. (1994). The study of international tourism demand: A review of findings. *Journal of Travel research*, 33(1), 12-23.
- Directive Council. (2010). 23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112. *EC on the common system of value added tax as regards optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud (EU Journal of Laws L 72, p. 1)*.
- Dombrowski, R., & Hodzic, S. (2010). Impact of value added tax on tourism. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 9(10).

- Dwyer, L., Forsyth, P., & Dwyer, W. (2020). *Tourism economics and policy*. Channel View Publications.
- Eadington, W. R., & Redman, M. (1991). Economics and tourism. *Annals of Tourism research, 18*(1), 41-56.
- Estol, J., & Font, X. (2016). European tourism policy: Its evolution and structure. *Tourism Management, 52*, 230-241.
- European Commission (2017). *Special Schemes*
- European Commission. (2017). *VAT rates applied in Member States of the European Union*
- European Tour Operators Association. (2016). Policy Areas, Tourist Taxes.
- Falk, M., & Hagsten, E. (2019). Short-run impact of the flight departure tax on air travel. *International Journal of Tourism Research, 21*(1), 37-44.
- Farmaki, A., Altinay, L., Botterill, D., & Hilke, S. (2015). Politics and sustainable tourism: The case of Cyprus. *Tourism management, 47*, 178-190.
- Ferrante, M., Magno, G. L. L., & De Cantis, S. (2018). Measuring tourism seasonality across European countries. *Tourism Management, 68*, 220-235.
- Florek, I. (2018). The role of tourism in European Union—selected issues. *Journal of Modern Science, 38*(3), 41-52.
- Fontana, C., & Lagutin, I. (2018). Tourist taxes in Italy and Russia. *Russian Law Journal, 6*(1).
- Forsyth, P., & Dwyer, L. (2002). Market power and the taxation of domestic and international tourism. *Tourism Economics, 8*(4), 377-399.
- Gago, A., Labandeira, X., Picos, F., & Rodríguez, M. (2009). Specific and general taxation of tourism activities. Evidence from Spain. *Tourism Management, 30*(3), 381-392.

- Gago, P. de-Santos, P. G. (2017). Growth and tourism competitiveness trends of EU economies most dependent on the tourism activity. *International Journal of Scientific Management and Tourism*, 3(3), 243-258.
- Goktas, L. S., & Polat, S. (2019). Tourist Tax Practices in European Union Member Countries and Its Applicability in Turkey. *Journal of Tourismology*, 5(2), 145-158.
- Göktaş, L. S., Çetin, G., & Kızılırmak, İ. (2018). *Tourist tax and its implications*. II. International Congress of Tourism and Cultural Heritage, pp: 1-6.
- Gooroochurn, N. (2004, September). Tourism taxation: A theoretical and empirical investigation. In *ECOMOD International Conference on Input-Output and General Equilibrium: Data, Modelling and Policy Analysis*.
- Gooroochurn, N., & Milner, C. (2004). *Efficiency effects of tourism taxes: A computable general equilibrium analysis*. University of Nottingham, Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute.
- Gooroochurn, N., & Sinclair, M. T. (2003). *The welfare effects of tourism taxation*. Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute.
- Heijnen, P., & Elhorst, J. P. (2018). The Diffusion of Local Differentiated Waste Disposal Taxes in the Netherlands. *De Economist*, 166(2), 239-258.
- Holzner, M. (2011). Tourism and economic development: The beach disease?. *Tourism Management*, 32(4), 922-933.
- Insch, G. S., Moore, J. E., & Murphy, L. D. (1997). Content analysis in leadership research: Examples, procedures, and suggestions for future use. *The Leadership Quarterly*, 8(1), 1-25.
- Jánošíková, P., & Pelikánová, R. M. (2017). The Heterogeneous Diversity of the Real Estate Transfer Tax in the EU. In *Contemporary Trends and Challenges in Finance* (pp. 247-255). Springer, Cham.

- Johnson, P. S. (Ed.). (2003). *Industries in Europe: competition, trends and policy issues*. Edward Elgar Publishing.
- Juul, M. (2015). Tourism and the European Union. Recent trends and policy developments. *EPRS European Parliamentary Research Service In-depth Analysis Report*, 1-25.
- Kester, J. (2015). International Tourism Trends in EU28 Member States. *Current Situation and Forecasts for 2020-2025-2030*.
- Kristjánsdóttir, H. (2020). Tax on tourism in Europe: Does higher value-added tax (VAT) impact tourism demand in Europe?. *Current Issues in Tourism*, 1-4.
- Lazar, C. M. (2017). Current Aspects of Tourism Taxation. *Romanian Fiscal Policy and Its Impact on Romanian Society Development*, 4.
- Leicester, A., & O’Dea, C. (2008). Aviation taxes. *IFS Green Budget*.
- Li, K. X., Jin, M., & Shi, W. (2018). Tourism as an important impetus to promoting economic growth: A critical review. *Tourism Management Perspectives*, 26, 135-142.
- Limberg, J. (2018). What’s fair? Preferences for tax progressivity in the wake of the financial crisis. *Journal of public policy*, 1-23.
- Ly, T., & Paty, S. (2020). Local taxation and tax base mobility: Evidence from France. *Regional Science and Urban Economics*, 82, 103430.
- Maličká, L. (2017). The Role of Immovable Property Taxes in the EU Countries—Taxes on Land, Buildings and Other Structure in Sub-national Tax Revenues under the Conditions of Tax Decentralization. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 65(4), 1383-1392.
- Manente, M., & Zanette, M. (2010). Macroeconomic effects of a vat reduction in the Italian hotels & restaurants industry. *Economic Systems Research*, 22(4), 407-425.

- Marchenko, O., Marmul, L., Hranovska, V., Pylypenko, K., & Velychko, T. (2020). Financial and taxation aspects of tourism activities development. *International Journal of Management*, (11), 287-293.
- Nepal, R., & Nepal, S. K. (2019). Managing overtourism through economic taxation: policy lessons from five countries. *Tourism Geographies*, 1-22.
- Neuendorf, K. A., & Kumar, A. (2015). Content analysis. *The international encyclopedia of political communication*, 1-10.
- Nikolaevna, E. E. (2013). Taxation as a tool of improvement of competitiveness of small enterprises in the sphere of tourism. *World Applied Sciences Journal*, 24(11), 1455-1459.
- Nikoli, G., & Lazakidou, A. (2019). The Contribution of Tourism Industry to the Economy: Case of the Greek Tourism Sector. *Advances in Management and Applied Economics*, 9(6), 21-28.
- Pan, S. Y., Gao, M., Kim, H., Shah, K. J., Pei, S. L., & Chiang, P. C. (2018). Advances and challenges in sustainable tourism toward a green economy. *Science of the Total Environment*, 635, 452-469.
- Pazienza, P. (2011). Should we tax tourism? Theoretical justifications from the economics of non-renewable resource use. *Environmental economics*, (2, Iss. 1), 8-16.
- Peeters, P., Gössling, S., Ceron, J. P., Dubois, G., Patterson, T., Richardson, R. B., & Studies, E. (2017). The eco-efficiency of tourism. *Advances in tourism climatology*, 105.
- Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Duran-Cabré, J. M., Esteller-Moré, A., & Śmietanka, A. (2018). Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report. *Available at SSRN 3272816*.
- Rinaldi, A. (2012). Externalities and Tourist Tax Evidence from Italy. *Rivista Di Scienze Del Turismo*, 3(2).

- Rinaldi, A. (2014). Externalities and tourist tax. Evidence from Italy. *Rivista di Scienze del Turismo-Ambiente Cultura Diritto Economia*, 3(2), 79-91.
- Roman, M., Roman, M., & Niedziółka, A. (2020). Spatial Diversity of Tourism in the Countries of the European Union. *Sustainability*, 12(7), 2713.
- Rosselló, J., Riera, A., & Sansó, A. (2020). The economic determinants of seasonal patterns. Seasonality in monthly international tourist arrivals to the Balearic Islands. *Annals of Tourism Research*, 2004, vol. 31, num. 3, p. 697-711.
- Rourke, L., & Anderson, T. (2004). Validity in quantitative content analysis. *Educational technology research and development*, 52(1), 5.
- Sacco, B., & Cassar, I. P. (2019). Measuring the economic impact of tourism in Malta using the Tourism Satellite Account. *European Journal of Tourism Research*, 23, 86-111.
- Saoudi, M. (2020). La taxe de séjour, un modèle de taxe locale à l'ère numérique?. *Gestion & Finances Publiques*, (2), 71-79.
- Schreier, M. (2012). *Qualitative content analysis in practice*. Sage publications.
- Seetaram, N., Forsyth, P., & Dwyer, L. (2016). Measuring price elasticities of demand for outbound tourism using competitiveness indices. *Annals of Tourism Research*, 56, 65-79.
- Selltiz, C., Wrightsman, L. S., & Cook, S. W. (1976). *Research methods in social relations*. Holt, Rinehart and Winston.
- Sheng, L., & Tsui, Y. (2009). Taxing tourism: enhancing or reducing welfare?. *Journal of Sustainable Tourism*, 17(5), 627-635.
- Sinclair, M. T., Blake, A., Gooroochurn, N., & DeHann, C. (2005). Modelling tourism impacts on small island economies: evidence from Cyprus, Malta and Mauritius. In *International Research Foundation for Development, World Forum on Small Island Developing States* (pp. 10-14).

- Smith, S. L., Ioannides, D., & Debbage, K. G. (1998). Tourism as an industry. *The economic geography of the tourist industry: A supply-side analysis*, 31-52.
- Song, H., Seetaram, N., & Ye, S. (2019). The effect of tourism taxation on tourists' budget allocation. *Journal of destination marketing & management*, 11, 32-39.
- Terra, B., & Kajus, J. (2012). *A guide to the European VAT Directives* (Vol. 1). IBFD.
- Terra, B., & Kajus, J. (2018). *A Guide to the European VAT Directives 2018. Amsterdam: IBFD.*
- Theocharous, A. L., Zopiatis, A., Lambertides, N., Savva, C. S., & Mansfeld, Y. (2020). Tourism, instability and regional interdependency: Evidence from the Eastern-Mediterranean. *Defence and Peace Economics*, 31(3), 245-268.
- Tsartas, P. (2017). Greek tourism development, Politics, Characteristics, Trends. *Tourism, Tourism Development. Athens: Papazisis.*
- Turner, R., & Freiermuth, E. (2017). *Travel & Tourism Economic Impact 2017: Portugal* World Travel & Tourism Council.
- Ukpabi, D. C., & Karjaluoto, H. (2017). Consumers' acceptance of information and communications technology in tourism: A review. *Telematics and Informatics*, 34(5), 618-644.
- Vanhove, N. (2017). *The economics of tourism destinations: Theory and practice.* Routledge.
- Varela, M. D. L. F. (2011). Taxation of tourism activities: Evidence from Portugal. In *International Conference "EcoMod2011" Ponta Delgada.*
- Vukić, L., Vidan, P., & Marušić, E. (2018). Occupancy Tax Within Tax Models of Nautical Tourism in the Mediterranean. *Pomorstvo*, 32(2), 173-181.
- Weber, R. P. (1990). *Basic content analysis* (No. 49). Sage.

Williams, C. (2007). Research methods. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 5(3).

World Tourism Organization. Business Council (Madrid). (1998). *Tourism Taxation: Striking a Fear Deal* World Tourism Organization.

World Travel and Tourism Council (WTTC). (2017). *Economic Impact of Travel & Tourism 2017*.

Zurub, H. H., Ionescu, A., & Constantin, V. D. (2015). Measuring the economic impact of tourism in European emerging markets. *Procedia Economics and Finance*, 32, 95-102.